

**160686**

T.C.

**KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE'DEKİ YERİ**

**160686**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HÜSEYİN ÜNLÜ**

**ANABİLİM DALI : İŞLETME**

**PROGRAMI : MUHASEBE-FİNANSMAN**

**TEZ DANIŞMANI: PROF. DR. SELMAN AZİZ ERDEN**

**KOCAELİ, 2005**

T.C.  
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

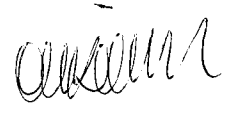
BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE'DEKİ YERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tezi Hazırlayan : HÜSEYİN ÜNLÜ

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarih ve No: 09.11.2005–2005/22

Prof. Dr. Selman Aziz Yrd. Doç. Dr. Sami Karacan Yrd. Doç. Dr. Cengiz Dikmen  
Erden



KOCAELİ, 2005

## SUNUŞ

İşletmelerin giderek büyümesi, ortak sayılarının ve iş yüklerinin artması sebebiyle işletmelerdeki işlemlerin hatalı olma riski artmış; küreselleşmeyle beraber yatırımlar uluslararası alanlara kaymıştır. İşletmeye yatırım yapan yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının işletmeden uzak olması sebebiyle güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı daha da artmıştır. İşletmelerde yaşanan bu gelişmeler sebebiyle bağımsız denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim, yatırımcıların ve kredi kuruluşların alacağı kararlarda gerek duyduğu doğru ve güvenilir bilgiyi sağlamaktadır. Bu sebeple bağımsız denetim, işletme faaliyetlerinin özeti olan işletme mali tabloları hakkında genel bir görüş bildirmektedir.

Konusu “Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Yeri” olan bu çalışma ile; bağımsız denetimin hangi süreçlerde ve nasıl uygulandığı, bağımsız denetimin Türkiye mevzuatındaki yeri incelenmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında bana en büyük desteği sağlayan ve tezin oluşturulmasında önerileriyle yol gösteren danışmanım Prof. Dr. Selman Aziz Erden’e teşekkürü bir borç bilirim. Tezin çeşitli aşamalarında bana verdiği destek için Prof. Dr. Vasfi Haftacı’ya ve tüm ilgililere teşekkür ederim.

Tezin hazırlanması sürecinde ve bağımsız denetim uygulamasının temini konusunda yardımcı olan Erkut Yavuz ve Yusuf Çot’a ve kütüphane çalışmasında yoğun işleri arasında bana her zaman vakit ayıran Hesap Uzmanları Kurulu Kütüphanesi çalışanlarına teşekkür ederim.

Ayrıca bugünlere gelmemde emekleri olan tüm öğretim üyesi hocalarıma, gece gündüz çalışarak bana emeklerin en büyüğünü veren ve desteğini hiç eksiltmeyen annem ve babam başta olmak üzere tüm aileme şükranlarımı sunarım.

Tezin hazırlanması sırasında; bazı kurumlardaki kütüphanelerin kurum dışından araştırma için gelenlere kullanılmadığını, kütüphanelerin birçoğunda yeterince yabancı kaynağın olmadığını, mevcut yabancı kaynakların da çok eski olduğunu ve güncellenmiş yeni baskılarının bulunmadığını gözlemledim.

Bağımsız denetim ile ilgili uygulamanın temini için, bazı denetim şirketleri görüşme talebimi reddetmişler; hatta bazı şirketler işlerinin çok yoğun olduğunu, bu konuda zaman ayıramayacaklarını ve bu konu ile ilgili bilgi verecek elemanlarının olmadığını ileri sürmüşlerdir. Bazı denetim şirketlerinin de yeterince bilgi vermeye yanaşmamaları bu çalışmanın hazırlanmasında karşılaşılan en önemli güçlüklerdir.



# İÇİNDEKİLER

SUNUŞ .....	I
İÇİNDEKİLER.....	III
ÖZET .....	IX
ABSTRACT .....	XI
KISALTMALAR.....	XIII
TABLolar.....	XV
0. GİRİŞ.....	1
1. BAĞIMSIZ DENETİM, STANDARTLARI VE SÜRECİ .....	4
1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI .....	4
1.1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE AMACI .....	4
1.1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI.....	5
1.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI .....	6
1.3. DENETİM STANDARTLARI.....	6
1.3.1. GENEL AÇIKLAMALAR .....	6
1.3.2. GENEL STANDARTLAR.....	10
1.3.2.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	10
1.3.2.2. Bağımsızlık Standardı .....	11
1.3.3.3. Gerekli Mesleki Özen ve Dikkatin Gösterilmesi Standardı.....	11
1.3.3. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI.....	12
1.3.3.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı .....	12
1.3.3.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı .....	12
1.3.3.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı.....	13
1.3.4. RAPORLAMA STANDARTLARI.....	13
1.3.4.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı .....	13
1.3.4.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı .....	14
1.3.4.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı .....	14
1.3.4.4. Görüş Bildirme Standardı .....	14
1.4. DENETİM SÜRECİ.....	15
1.4.1. GENEL AÇIKLAMALAR .....	15
1.4.2. MÜŞTERİNİN KABULÜ VE DENETİM ANLAŞMASININ YAPILMASI.....	16
1.4.2.1. Müşteri İşletmenin Tanınması.....	16
1.4.2.2. Önceki Denetçi İle Görüşme .....	17
1.4.2.3. Denetim Anlaşmasının Yapılması .....	17

1.4.3. DENETİM PLANLAMASI .....	18
1.4.3.1. İşletme İle İlgili Ayrıntılı Bilgi Toplanması.....	18
1.4.3.2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması .....	18
1.4.3.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi.....	19
1.4.3.4. Denetim Risk Unsurlarını Belirleme.....	20
1.4.3.5. İç Kontrol Yapısının Tanınması.....	21
1.4.3.6. Denetim Programının Hazırlanması.....	22
1.4.4. DENETİM ÇALIŞMALARI .....	22
1.4.4.1. Denetim Kanıtları .....	22
1.4.4.2. Denetim Teknikleri.....	23
1.4.4.3. Çalışma Kâğıtları.....	24
1.4.5. DENETİM RAPORU .....	25
1.4.5.1. Olumlu Görüş Bildirme .....	27
1.4.5.2. Şarh Görüş Bildirme .....	28
1.4.5.3. Olumsuz Görüş Bildirme .....	29
1.4.5.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma .....	30
<b>1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....</b>	<b>31</b>
<b>1.5.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETLENEN FİRMAYA</b>	
<b>YARARLARI.....</b>	<b>31</b>
<b>1.5.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN DEVLETE YARARLARI.....</b>	<b>31</b>
<b>1.5.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YARARLARI ...</b>	<b>32</b>
<b>2. TÜRKİYE MEVZUATI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ</b>	
<b>DENETİM.....</b>	<b>33</b>
<b>2.1. GENEL AÇIKLAMALAR.....</b>	<b>33</b>
<b>2.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM</b>	
<b>MESLEĞİNİN GELİŞİMİ.....</b>	<b>34</b>
<b>2.3. SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİLİK</b>	
<b>MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK</b>	
<b>KANUNU KAPSAMINDA DENETİM.....</b>	<b>36</b>
<b>2.3.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ .....</b>	<b>36</b>
2.3.1.1. Genel Açıklamalar .....	36
2.3.1.2. Bağımsız Denetçi Olabilme Şartları.....	37
2.3.1.3. YMM'lerin Şirketleşmesi.....	39
2.3.1.4. YMM Mesleğinin Konusu.....	40
2.3.1.5. YMM'lerin Yetkileri.....	41
2.3.1.6. YMM'ler İle İlgili Yasaklar ve Cezalar.....	42
2.3.1.7. YMM Sorumlulukları .....	44
2.3.1.8. 3568 Sayılı Kanunda YMM'lerin Sorumluluğu.....	45
2.3.1.9. 2499 Sayılı Kanunda YMM'lerin Sorumluluğu.....	46
2.3.1.10. 213 Sayılı VUK'da YMM'lerin Sorumluluğu .....	47
<b>2.3.2. TASDİK İŞLEMLERİ .....</b>	<b>48</b>
2.3.2.1. Tasdik İşlemlerinin Tanımı ve Amaçları.....	48
2.3.2.2. Tasdik İşlemlerinin Kapsamı.....	48
2.3.2.3. Tasdik Talebi ve Sözleşmesi.....	51
2.3.2.4. Tasdik Raporları.....	52

2.3.3. DENETİM .....	52
2.3.3.1. Denetimin Tanımı ve Amaçları .....	52
2.3.3.2. Denetim Sözleşmesi.....	53
2.3.3.3. Denetim Faaliyetleri .....	54
2.3.3.4. Denetim Süreci ve Çalışma Kâğıtları.....	54
2.3.3.5. Denetim Raporları .....	55
2.3.3.6. Tasdik İle Denetim Arasındaki Farklılıklar.....	56
2.4. <i>SERMAYE PİYASASI KANUNU KAPSAMINDA DENETİM</i> .....	58
2.4.1. SERMAYE PİYASASI KANUNU VE KURULU .....	58
2.4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE AMACI.....	59
2.4.3. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ.....	60
2.4.4. DENETÇİ UNVANLARI VE YETKİLERİ.....	61
2.4.5. BAĞIMSIZ DENETİM.....	62
2.4.5.1. Kurul Denetçilerince Yapılacak Denetimler .....	62
2.4.5.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılan Denetimler.....	63
2.4.6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI .....	64
2.4.6.1. Genel Açıklamalar .....	64
2.4.6.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Kuruluş Şartları.....	64
2.4.6.3. Yönetici ve Denetçilerde Aranılan Şartlar.....	65
2.4.6.4. Kurula Başvuru ve Liste .....	66
2.4.7. BAĞIMSIZ DENETİME TÂBİ KURULUŞLAR .....	68
2.4.7.1. Sürekli ve Sınırlı Denetime Tâbi Kuruluşlar .....	68
2.4.7.2. Özel Denetime Tâbi Kuruluşlar .....	69
2.4.8. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ .....	69
2.4.9. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU .....	70
2.4.10. ÖZELLİK ARZ EDEN DENETİM KONULARI .....	71
2.4.10.1. Yapay Fiyat ve Piyasa Yaratma .....	71
2.4.10.2. İçerden Öğrenenlerin Ticareti.....	72
2.4.10.3. Örtülü Kazanç Denetimleri.....	72
2.5. <i>BANKALAR KANUNU VE MERKEZ BANKASI KANUNU</i> <i>KAPSAMINDA DENETİM</i> .....	73
2.5.1. GENEL AÇIKLAMALAR .....	73
2.5.2. DENETİM ŞİRKETLERİNİN KURULUŞ ŞARTLARI.....	75
2.5.3. DENETİM ŞİRKETİ ORTAKLARININ TAŞIMASI GEREKEN ŞARTLAR .....	75
2.5.4. DENETİM YAPMA YETKİSİ.....	76
2.5.5. DENETİM RAPORLARI .....	77
2.6. <i>VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DENETİM</i> .....	78
2.7. <i>TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA DENETİM</i> .....	80
3. DENETLENMİŞ BİR İŞLETME ÖRNEĞİ .....	81
3.1. <i>DENETİMİ YAPILACAK İŞLETMENİN TANINMASI-</i> <i>KABULÜ VE DENETİM ANLAŞMASININ YAPILMASI</i> .....	83
3.1.1. DENETİMİ YAPILACAK OLAN İŞLETME.....	83
3.1.2. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI .....	83
3.1.3. İŞLETMENİN FAALİYET KONUSU .....	84

3.1.4. DENETİM ANLAŞMASININ YAPILMASI.....	84
3.1.4.1. Denetim Hizmetinin İfa Şekli.....	84
3.1.4.2. Denetimin Zaman Planlaması.....	85
3.1.4.3. Denetim Ekibi ve Yedekleri .....	86
3.1.4.4. Denetim Ücreti .....	86
3.1.4.5. Tarafların Yükümlülükleri.....	87
3.2. <b>DENETİM PLANLAMASI</b> .....	87
3.2.1. İŞLETME İLE İLGİLİ AYRINTILI BİLGİ TOPLANMASI.....	87
3.2.1.1. Ana Ortaklık Unvanı ve Faaliyet Konusu .....	88
3.2.1.2. Ana Ortaklığın Sermaye Yapısı .....	88
3.2.1.3. Sermayeyi Temsil Eden Hisse Senetlerine Tanınan İmtiyazlar .....	88
3.2.1.4. Yıl İçinde Yapılan Sermaye Artırımları ve Kaynakları.....	89
3.2.1.5. Çalışan Personel Sayısı ve Kıdem Tazminatı .....	90
3.2.2. İÇ KONTROL YAPISININ TANINMASI .....	90
3.3. <b>DENETİM ÇALIŞMALARI</b> .....	91
3.3.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLAR.....	91
3.3.2. CARİ VE GELECEK DÖNEMLERDE YARARLANILACAK YATIRIM İNDİRİMİ.....	92
3.3.3. DURAN VARLIK HAREKETLERİ .....	92
3.3.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE ŞEREFİYE.....	93
3.3.5. ŞÜPHELİ ALACAKLAR VE KARŞILIKLAR .....	93
3.3.6. HUKUKİ İŞLEMLER.....	94
3.3.7. İPOTEKLER, TEMİNATLAR, TAAHHÜTLER VE SİGORTA..	94
3.3.8. ORTAKLAR, İŞTİRAKLER VE BAĞLI ORTAKLIKLAR LEHİNE VERİLEN GARANTİ, TAAHHÜT, KEFALET, AVANS, CİRO GİBİ YÜKÜMLÜLÜKLER .....	95
3.3.9. ENFLASYON MUHASEBESİ İLE İLGİLİ İŞLEMLER.....	96
3.3.9.1. Mali Tabloların Yeniden Düzenlenmelerinde Kullanılan Endeks ve Dönüşüm Faktörleri.....	97
3.3.9.2. Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesine İlişkin Ana Kurallar .....	97
3.3.10. KONSOLİDASYON İLE İLGİLİ İŞLEMLER.....	99
3.3.10.1. Konsolidasyona Dahil Edilen Bağlı Ortaklıklar .....	99
3.3.10.2. Konsolidasyona Dahil Edilmeyen Bağlı Ortaklıklar .....	100
3.3.10.3. Konsolidasyona Dahil Edilen İştirakler.....	100
3.3.10.4. Konsolidasyona Dahil Edilmeyen İştirakler .....	100
3.3.10.5. Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasında Benimsenen Konsolidasyon İlkeleri.....	101
3.3.10.6. İşletmenin Ortaklar, İştirakler ve Bağlı Ortaklıklarla Borç- Alacak İlişkisi .....	102
3.3.10.7. Konsolide Mali Tabloların Raporlanmasında Bir Önceki Döneme Göre Oluşan Önemli Değişiklikler .....	103
3.3.10.8. Konsolidasyona Dahil Edilmeyen Grup Firmalarının Konsolidasyona Dahil Edilmeme Nedenleri.....	103
3.3.10.9. Grup İçi İşlemler Nedeniyle Elimine Edilen Kalemler ve Tutarlar.....	104
3.3.11. YÖNETİM MEKTUBU .....	105
3.3.12. DÜZELTME KAYITLARI .....	106



<b>3.4. DENİZ HOLDİNG'İN TEMEL MALİ TABLOLARI VE DENETİM RAPORU.....</b>	<b>109</b>
3.4.1. KONSOLİDE BİLANÇO .....	109
3.4.2. BİLANÇO DİPNOTLARI .....	113
3.4.3. BİLANÇODA DİĞER KALEMLER.....	116
3.4.4. KONSOLİDE GELİR TABLOSU .....	118
3.4.5. GELİR TABLOSU DİPNOTLARI.....	119
3.4.6. GELİR TABLOSU DİĞER KALEMLER.....	120
<b>DENİZ HOLDİNG ANONİM ŞİRKETİ'NİN 1 OCAK 2004-31 ARALIK 2004 HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU .....</b>	<b>121</b>
<b>3.5. DENİZ HOLDİNG A.Ş. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ TASDİK RAPORU.....</b>	<b>123</b>
3.5.1. GENEL BİLGİLER.....	124
3.5.1.1. Kurumun Sicil Kaydı .....	124
3.5.1.2. Kurumun Ortaklık Yapısı.....	124
3.5.1.3. Kurumun Faaliyet Konusu .....	124
3.5.1.4. Muhasebeden Sorumlu Olanların Adları ve 3568 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumları .....	125
3.5.1.5. İletişim Araçları Sayısı ve Numaraları ile Kanuni Defterlere Kayıtlı Olup Olmadığı.....	125
3.5.1.6. Tasdik Döneminde Çalıştırılan Ortalama İşçi Sayısı.....	125
3.5.1.7. Mükellefin İş Merkezi, Şube ve Depoları .....	125
3.5.1.8. Tasdik Dönemine İlişkin Bilanço ve Gelir Tabloları.....	125
3.5.2. USÛL İNCELEMELERİ .....	126
3.5.2.1. Kurumun Yasal Defterlerinin Tasdikine İlişkin Bilgiler .....	126
3.5.2.2. Defter Kayıtlarına Dayanak Teşkil Eden Belgelerin Usûlüne Uygun Olup Olmadığı .....	126
3.5.2.3. Beyannamelerin Zamanında Verilip Verilmediği .....	126
3.5.2.4. Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler .....	127
3.5.2.5. Karşıt İnceleme .....	128
3.5.3. HESAP İNCELEMELERİ .....	128
3.5.3.1. Mal ve Hizmet Alış ve Satış Faturalarının Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı .....	128
3.5.3.2. Nakit Ödemelerin ve Borç-Alacak İlişkilerinin Mal ve Hizmet Akımıyla Uyumlu Olup Olmadığı.....	128
3.5.3.3. Satılan Malın Maliyetinin Tespiti ve Stok Hareketlerine İlişkin Bilgi.....	129
3.5.3.4. Stok Hareketlerinin Değerlemesi ve SMM Tespitinin Doğruluğu .....	129
3.5.3.5. Amortismanlar .....	129
3.5.3.6. Diğer İstisna ve İndirimler.....	129
3.5.3.7. Ek Mali Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı.....	129
3.5.3.8. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Kârın Tespitinde Yapılacak İndirimlere İlişkin Açıklamalar .....	130
3.5.3.9. Mali Kâr.....	130

3.5.3.10. Kurumlar Vergisi Ve Fon Payı.....	130
3.5.3.11. Geçici Vergi Beyanlarının İncelenmesi.....	131
3.5.4. RAPOR METNİ.....	132
<b>4. SONUÇ .....</b>	<b>133</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>135</b>
<b>EK 1: AK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. İLE DENİZ HOLDİNG A.Ş. ARASINDAKİ BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ .....</b>	<b>135</b>
<b>EK 2: AVUKAT MEKTUBU ÖRNEĞİ.....</b>	<b>140</b>
<b>EK 3: İHTİLAFLAR VE DAVALAR.....</b>	<b>141</b>
<b>EK 4: YÖNETİM MEKTUBU ÖRNEĞİ .....</b>	<b>142</b>
<b>EK 5: DOĞRULAMA MEKTUBU ÖRNEĞİ .....</b>	<b>145</b>
<b>EK 6: NAKİT AKIM TABLOSU .....</b>	<b>146</b>
<b>EK 7: FON AKIM TABLOSU .....</b>	<b>147</b>
<b>EK 8: SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU .....</b>	<b>148</b>
<b>EK 9: KASA VE BANKALARLA İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞITLARI.....</b>	<b>149</b>
<b>EK 10: STOKLAR İLE İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞITLARI.....</b>	<b>150</b>
<b>EK 11: MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞIDI.....</b>	<b>152</b>
<b>EK 12: ÖZSERMAYE DENETİM PROGRAMI.....</b>	<b>154</b>
<b>EK 13: KASA İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU .....</b>	<b>155</b>
<b>EK 14: ALACAKLAR İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU .....</b>	<b>156</b>
<b>EK 15: STOKLAR İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU .....</b>	<b>157</b>
<b>EK 16: BORÇLAR VE BORÇ SENETLERİ İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU.....</b>	<b>158</b>
<b>EK 17: ÖZSERMAYE İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU .....</b>	<b>159</b>
<b>EK 18: SATIŞLAR İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU.....</b>	<b>160</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>161</b>

## ÖZET

Günümüzde işletmeler giderek büyümekte, işletmelerin ortaklık yapılarında önemli değişimler olmakta ve ortak sayıları artmaktadır. Bu duruma paralel olarak, işletmelerle ilgili olan kredi kurumlarının sayısında da artış olmaktadır. İşletmeyle ilgili olan yatırımcı ve finansal kurumların, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve işletmenin içinde bulunduğu veya karşılaşılabileceği risklerle ilgili olarak yeterli, doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır. İşletme ilgililerinin kendilerine sunulan bilgilerin doğruluğunu direkt olarak işletmenin kendisinden öğrenme ve bu bilgileri inceleme olanağı da söz konusu değildir. Bu sebeple bu yatırımcılara ve finansal kurumlara doğruluğu ve gerçekliği denetlenmiş bilgi sunulmalıdır. Doğru ve gerçek bilgiye ulaşmak için yapılan denetimin, ilk zamanlardaki amacı muhasebe sistemindeki hata ve hileleri ortaya çıkarmak iken; işletmelerin büyümesi, incelenecek olan belge ve kayıtların sayısında önemli artışların olması sebebiyle denetimin de amaçlarında değişiklikler olmuştur. Bağımsız denetimin esas amacı işletmeyle ilgili olanların alacakları kararlara yardımcı olmak için işletmenin mali tablolarının doğruluğu ve gerçekliği hakkında genel bir görüş bildirmektir. İşletme yöneticilerinin, her zaman için işletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterme ihtimalleri vardır. Bağımsız denetim özellikle sermaye piyasalarına yatırım yapan yatırımcıların haklarını korumak ve bu yatırımcıların kasıtlı olarak yanıltılmalarını ve zarara uğratılmalarını önlemek için gereklidir.

Dünyada uzun zamandan beri uygulanmakta olan bağımsız denetim Türkiye’de daha yeni gelişmektedir. Türkiye’de muhasebe ve denetim ile ilgili birçok yasa tasarısı ve kanun teklifleri hazırlanmasına rağmen bunların yasalaşması sürecinde birçok engelle karşılaşmış ve bu tasarı ve tekliflerin yasalaşması uzun süre gecikmiştir. Türkiye’de 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmış ve bu kanuna dayanılarak sermaye piyasasında denetimin ilke ve esaslarını düzenleyen çeşitli yönetmelikler ve tebliğler yayımlanmıştır. 1989 yılında ise Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

ıkarılmıştır. Türkiye'deki 2001 krizi sonrasında birçok bankanın iflas etmesi sonucu kamuoyunun ve yatırımcıların bankalara ve sermaye piyasalarına olan güveni azaltmıştır. Sermaye piyasalarına güven unsurunu geri kazandırmak ve etkin kılmak için bankalarla ilgili 3182 sayılı Bankalar Kanunu ve 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu kapsamında yapılan denetimlere ağırlık verilmiştir. Buna bağlı olarak bankaların faaliyetlerini daha yakından ve etkin bir şekilde takip etmek için Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Türk Ticaret Kanunu'nda da denetim ile ilgili bazı düzenlemeler mevcuttur. Ancak bu denetimler tam anlamıyla bir bağımsız denetim değildir, kanunda daha çok şirketlerin denetim kurulları için düzenlemeler yapılmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen denetim kurulu, şirketin işlem ve faaliyetlerini sadece ortaklar açısından denetlemektedir. Bağımsız denetim ise şirket ortaklarının yanı sıra, şirketle ilgili nc kişilere ve devlete yönelik yapılmaktadır.

## **ABSTRACT**

Nowadays companies enlarges, their share types changes and number of shareholders increases. Besides this enlargement, number of the creditor institutions related with these companies increases, too. Related investors and financial institutions need more, enough, correct and reliable information about the financial situation, operation results and the risks that company has or will have. These related people and institutions have not the possibility of receiving the information directly from the company and surveying them. So the information submitted to the investors and financial institutions must be audited for its correctness and reliability. At the beginning the aim of auditing, that's performed to reach the true and correct information, was to detect the faults and cheats in the accounting system. But the aim of auditing has changed as a result of increasing number of companies, documents and accounting entries. The primary objective of independent auditing is to give an opinion about the correction and reliability of financial statements of the company to help related investors and institutions make decision. There is always a possibility that company directors may show the financial situation of the company better or worse than it really is. Independent auditing is important especially in capital markets to protect the rights of investors and to keep them from being tricked and made loss on purpose.

Independent auditing is applied for a long time in the world but in Turkey it's a new application. Although many skeleton laws and resolves had been prepared about accounting and auditing but the period of legalisation delayed because of the obstruction occurred in this process. In 1981 No.2499 Capital Market Law was legislated and then regulations and announcements published based on Capital Market Law to determine the basis of auditing in capital markets of Turkey. No.3568 Certified Public Accountants Law that arranges the accounting and auditing business, legislated in 1989. The result of the bankruptcies of many banks after 2001 crisis in Turkey is the collapse of the trust of public and investors in banks and capital markets. Auditing operations that are based on No.3182 Banks Act and No.1211 Central Bank of the Republic of Turkey Law became more and more important to re-create this trust and make it effective. Also Banking Regulation and Supervision

Agency was established to check the activities and operations of the banks closer and more effective. There are also some arrangements about auditing in Turkish Commercial Law. But this auditing is not independent exactly and instead it's more about audit committees of companies. Audit committee, defined in Turkish Commercial Law, checks the operations and transactions only by the standpoint of shareholders. But independent auditing, besides shareholders, is also done for related third parties and the state.



**KISALTMALAR**

<b>A.A.T.U.K.</b>	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu
<b>a.g.e.</b>	: Adı geçen eser
<b>A.İ.P.</b>	: Analitik İnceleme Prosedürleri
<b>A.S.B.</b>	: Auditing Standard Board-Denetim Standartları Kurulu
<b>A.Ş.</b>	: Anonim Şirket
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>B.D.D.K.</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>B.K.</b>	: Borçlar Kanunu
<b>C.A.</b>	: Chartered Accountant- Yeminli Mali Müşavir
<b>C.P.A.</b>	: Certified Public Accountant- Yeminli Mali Müşavir
<b>F.E.E.</b>	: Federation des Experts Comptables Europeens Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu
<b>G.K.G.D.S.</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>G.K.G.M.İ.</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>G.V.</b>	: Gelir Vergisi
<b>H.U.K.</b>	: Hesap Uzmanları Kurulu
<b>Hiz.</b>	: Hizmetleri
<b>I.A.P.C.</b>	: International Auditing Practices Committee Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
<b>I.F.A.C.</b>	: The International Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>I.S.A.</b>	: International Standards-Uluslararası Standartlar
<b>INTOSIA</b>	: International Organization of Supreme Audit Institutions Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü
<b>K.D.V.</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>K.İ.T.</b>	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
<b>K.V.K.</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>Ltd.</b>	: Limited
<b>San.</b>	: Sanayi
<b>S.A.S.</b>	: Statements on Auditing Standards-Denetim Standartları Açıklamaları

<b>S.M.</b>	: Serbest Muhasebeci(lik)
<b>S.M.M.M.</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(lik)
<b>S.P. Kanunu</b>	: Sermaye Piyasası Kanunu
<b>S.P.K.</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>S.S.K.</b>	: Sosyal Sigortalar Kurumu
<b>T.B.M.M.</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>T.C.</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>T.C.M.B.</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>Tic.</b>	: Ticaret
<b>T.T.K.</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>V.U.K.</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>Y.M.M.</b>	: Yeminli Mali Müşavir(lik)
<b>Yay.</b>	: Yayıncılık
<b>Yüküm.</b>	: Yükümlülük(ler)



**TABLÖLAR**

<b>Tablo 1:</b> Standart Şartsız Denetim Raporu Örneği.....	27
<b>Tablo 2:</b> Şartlı Görüş İçeren Denetim Raporu Örneği.....	28
<b>Tablo 3:</b> Olumsuz Görüş İçeren Denetim Raporu Örneği.....	29
<b>Tablo 4:</b> Görüş Bildirmekten Kaçınma Türünü İçeren Denetim Raporu Örneği.....	30



## 0. GİRİŞ

İşletme sahiplerinin hem yönetici hem de denetçi oldukları yapı zamanla değişmiştir. İşletmelerinin ortak sayılarının artması ve işletmelerdeki gelişmelere paralel olarak; işletme yönetici ve denetçileri zamanla birbirinden ayrılmış, yöneticilerin ve denetçilerin ayrı ayrı kişiler olduğu bir yapıya geçilmiştir. İşletmelerin ortak sayılarının artması ve işletmelerde yaşanan gelişmeler sebebiyle bağımsız denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İşletmelerin giderek büyümeleri ve iş yüklerinin artması sebebiyle de işletmelerdeki işlemlerin hatalı olma riski artmıştır. İşletmeyle ilgili olarak yayımlanan mali bilgilerin ve mali tabloların, yine işletmenin kendisi tarafından hazırlanması sebebiyle bunların da güvenilirliği tartışmalıdır.

İşletme yöneticilerinin kasten veya hatalı olarak; işletmeye yatırım yapacak, işletmeyle ilgili mali kararlar alacak yatırımcıları ve işletmeye kredi verecek olan kişi ve kurumları yanıltma olasılığı vardır. Bu sebeplerle işletmenin mali bilgilerinden ve mali tablolarından yararlanacak olan kişi ve kuruluşlara denetlenmiş ve güvenilir bilgi sunulmalıdır. Bağımsız denetimden geçmiş, mali bilgi ve mali tablolarla işletmeye yatırım yapacak veya işletmeye kredi verecek olan kişi ve kurumların yanıltılması ve yanıltılması önlenmiş olacaktır. Bağımsız denetim de ilgililere güvenilir bilgi sağlaması sebebiyle bu noktada önem arz etmektedir.

İşletmeler düzeyinde yaşanan bu mikro değişimlere paralel olarak, küreselleşmeyle beraber uluslararası yatırımların artması, işletmeye yatırım yapan uluslararası yatırımcıların ve uluslararası kredi kuruluşlarının işletmeden uzak olması sebebiyle güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacını daha da artırmıştır. Uluslararası alanda mali tablo kullanıcılarının artması sebebiyle, uluslararası yatırımcı ve kredi kuruluşlarına bilgi akışı önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu sebeplerle bağımsız denetim daha da önem arz etmektedir.

Bu çalışma ile bağımsız denetim ve ile ilgili kavramların incelenmesinin yanı sıra; Türkiye’de yeni gelişmekte olan bağımsız denetimin gelişim süreci, Türkiye’de bağımsız denetim hangi aşamalarda ve ne şekilde uygulanmakta olduğu, bağımsız

denetimin Türkiye açısından önemi ve bağımsız denetimi düzenleyen Türkiye mevzuatının incelenmesi amaçlanmıştır.

Konusu “Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Yeri” olan bu çalışma, bağımsız denetim ile ilgili genel kavramların yer aldığı birinci bölüm, Türkiye mevzuatı açısından bağımsız denetimin incelendiği ikinci bölüm ve bağımsız denetim ile ilgili denetlenmiş bir işletme örneğinin yer aldığı üçüncü bölümden oluşmaktadır.

Bağımsız denetim ile ilgili genel kavramların yer aldığı birinci bölümde; bağımsız denetim kavramının yanı sıra bağımsız denetçi, denetim standartları, denetim süreci ve bağımsız denetimin denetlenen firmaya, devlete ve üçüncü kişilere olan yararları üzerinde durulacaktır.

Türkiye mevzuatı kapsamında bağımsız denetimin incelendiği ikinci bölümde; Türkiye’de muhasebe ve bağımsız dış denetim mesleğinin gelişimi ve mesleğin yasal bir statüye kavuşturulmasında karşılaşılan güçlükler, muhasebecilik ve denetçilik mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında yapılan tasdik ve denetim işlemleri, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yapılan denetimler, Türkiye’de faaliyette bulunan tüm bankaların denetimini düzenleyen 3182 sayılı Bankalar Kanunu ve 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu kapsamında yapılan denetimler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan denetimler ve tam anlamıyla bağımsız denetim sayılmayan ve daha çok şirketlerin denetim kurulu ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında yapılan denetimler üzerinde durulacaktır.

Bağımsız denetim ile ilgili denetlenmiş bir işletme örneğinin yer aldığı üçüncü bölümde ise: Sermaye Piyasası Kanunu’na ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan tebliğlere tâbi olarak faaliyette bulunan bir işletmenin denetimine ve Kurumlar Vergisi tasdik işlemlerine yer verilecektir.

# 1. BAĞIMSIZ DENETİM, STANDARTLARI VE SÜRECİ

Bu bölümde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi, denetim standartları, denetim süreci ve bağımsız denetimin yararları üzerinde durulacaktır.

## 1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim kavramının ele alındığı bu başlık altında sırasıyla; bağımsız denetimin tanımı, amacı ve bağımsız denetimin unsurları açıklanacaktır.

### 1.1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE AMACI

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru ve dürüst, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ile yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı hakkında bir kanaate ulaşmak amacıyla, bu işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesidir.<sup>1</sup> Bağımsız denetim kavramı çeşitli kaynaklarda mali tablolar denetimi veya dış denetim şeklinde de geçmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde ‘denetim’ kavramı bağımsız denetim, ‘denetçi’ kavramı da bağımsız denetçi anlamında kullanılacaktır.

Denetçi tarafından yapılan denetim çalışmaları sonunda ulaşılmak istenen amaçlar şunlardır:<sup>2</sup>

- ✓ İşletmenin kayıt ve mali tabloları hakkında genel bir görüşe ulaşmak,
- ✓ İşletme mali tablolarıyla ilgili rapor yazmak,
- ✓ İşletme ile ilgili karar verecekler için güvenilir bilgi sağlamak,
- ✓ Denetimin yaptığı psikolojik baskı ile gelecekteki hata ve hileleri önlemek,
- ✓ İşletme ile ilgili olarak işletme yönetimine tavsiye ve önerilerde bulunmak.

<sup>1</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4.b., İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 25.

<sup>2</sup> Hasan Türedi, **Denetim**, (b.y.), Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2001, ss. 34-37.

### 1.1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI

Denetim ile ilgili bazı unsurlar şunlardır:<sup>3</sup>

- ✓ Denetim ekonomik birim ve döneme ait bilgilere uygulanır.

Denetim bir işletme veya işletmenin bir birimine yapılır. Dönem ise denetimin hangi zaman dilimini kapsayacağını ifade eder. Bu ise genelde 1 yıl olduğu gibi aylık, 3 aylık veya 6 aylık gibi dönemler de olabilir.

- ✓ Denetim bir karşılaştırma sürecidir.

Denetim faaliyeti işletmenin ortaya koyduğu ve doğru olduğunu ileri sürdüğü bilgi ve belgeler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır. Denetçinin doğruları önceden saptanmış ölçütlerdir ve yapılan denetim türüne göre kullanılacak ölçüt değişiklik gösterir. Bağımsız denetimde kullanılacak olan ölçüt GKGMİ'dir. Vergi denetimi yapılıyorsa ölçüt vergi mevzuatı, iç denetim yapılıyorsa ölçüt devlet ve işletme yönetimi tarafından konulmuş olan kurallardır.

- ✓ Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.

Kanıt, işletme mali tablolarının doğruluğunu araştırmak için denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi ve belgedir. Denetçiler belirli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak zorundadırlar.

- ✓ Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.

Denetim çalışmalarını yürüten kişi yeterli bilgi ve deneyime, bunlarla beraber de bağımsız davranabilme özelliğine sahip olmalıdır.

- ✓ Her denetim çalışmasının sonunda bir rapor düzenlenir.

Denetçi, denetim süreci sonunda oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Denetim raporu, denetim türüne ve yararlanılanların niteliğine göre çeşitli biçimlerde düzenlenebilir.

---

<sup>3</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3.b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2000, ss. 23-25.

## **1.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI**

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan, kişilikli ve ahlaklı kimselerdir.<sup>4</sup> Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle aralarında işçi-işveren ilişkisi olmaksızın, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunarlar.<sup>5</sup>

“İşçi-işveren ilişkisi olmama” ifadesiyle denetçinin denetlenen işletmeden tamamen bağımsız olduğu ve denetim çalışmalarını bağımsız olarak yürüttüğü kast edilmektedir. “Diğer hizmetler” ifadesiyle, denetçinin esas görevi olan denetim faaliyetlerinin yanında işletmeye vergi ve yönetim gibi konularda yapılan danışmanlık hizmetleri kastedilmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımsız denetçiler, serbest meslek mensubu olarak çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) ’lerdir.<sup>6</sup>

## **1.3. DENETİM STANDARTLARI**

Bu başlık altında denetim çalışmaları sırasında denetçiye yol gösterici nitelikte olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) açıklanacak ve bazı uluslararası kuruluşların hazırladığı denetim standartları hakkında bilgi verilecektir.

### **1.3.1. GENEL AÇIKLAMALAR**

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan ve denetim faaliyetlerinde denetçiye ışık tutan genel ilkelerdir. GKGDS her bir özel denetim anlaşması için denetçilere ayrıntılı yol gösteren ve onlara denetim sırasında neler yapmaları, hangi denetim işlemlerine başvurmaları gerektiği gibi hususlarda ayrıntılı bilgi veren standartlar değildir. Bu standartlar sadece kaliteli bir denetimin genel çerçevesini belirler.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Gürbüz, a.g.e., s. 17.

<sup>5</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 31.

<sup>6</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 2.b., Ankara: Cem Ofset, 1996, s. 7.

<sup>7</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, 5.b., İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1996, s. 25.

Ulusal ve uluslararası alanda örgütlenmiş olan kurumlar kendi bünyelerinde denetim standartları oluşturarak bu standartları uluslararası alanda yayımlamaktadırlar.

Uluslararası denetim standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-(IAPC)) tarafından Uluslararası Standartlar (ISA) adıyla yayımlanmıştır.<sup>8</sup>

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants-(IFAC)) kamuda, özel sektörde ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden ulusal muhasebe örgütlerinin oluşturduğu bir organizasyondur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve denetim raporları ile ilgili standartlar yayımlanmıştır.<sup>9</sup>

Avrupa Birliği'nde denetim standartlarının oluşturulması konusundaki çalışmalar Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (Federation des Experts Comptables Europeens-(FEE)) tarafından yapılmaktadır. Bu federasyonun yaptığı çalışmalar ile IFAC tarafından belirlenen Uluslararası Standartlar (ISA) arasında son derece yüksek bir uyum vardır.<sup>10</sup>

Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-(INTOSIA)) 1991 yılında kendi bünyesinde bazı standartlar hazırlamış ve bu standartlar uluslararası düzeyde kabul gördükten sonra yayımlanmıştır.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Ahmet Hayri Durmuş, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu", **I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, İstanbul, 1995.

<sup>9</sup> Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), **Denetim İlke ve Esasları**, 3.b, İstanbul: Acar Matbaacılık, 2004, s. 29.

<sup>10</sup> HUK, a.g.e., s. 34.

<sup>11</sup> Cengiz Aytar, "Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim", **İktisat İşletme ve Finans**, Yıl: 13, Sayı: 146, Mayıs 1998, s. 22.

GKGDS, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-(AICPA)) tarafından ortaya konulmuş, zamanla geliştirilerek küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiş ve genel kabul görmüştür. Bu standartlar mali tabloların denetiminde denetçinin sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için genel bir yol gösterici olup ayrıntılara yer vermez.<sup>12</sup> AICPA, Türkiye'deki TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) benzeri mesleki bir kuruluş olup, ABD'de bağımsız denetim konusunda tek kural koyucudur. Denetim standartları açıklamaları, AICPA'nın bir alt kuruluşu olan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standard Board-(ASB)) tarafından Denetim Standartları Açıklamaları (Statements on Auditing Standards-(SAS)) adı altında yayımlanmaya başlamıştır. Bunlar aslında, ilk yayımlanan GKGDS'nin bir yorumudur.<sup>13</sup>

Türkiye'de ilk kez, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 18. 06. 1988 tarihinde yayımlanan tebliğleri ile denetleme ilke ve kuralları hukuki düzenleme olarak kabul edilmiştir. Bu kurallar, sermaye piyasası mevzuatına tâbi olacak kuruluşlarda, yapılacak olan denetim çalışmalarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir.<sup>14</sup> 09. 02. 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu" (TMUDESK) oluşturulmuş olup, bu kuruluş tarafından 'Türkiye Muhasebe Standartları' adı altında muhasebe standartları yayımlanmıştır.<sup>15</sup> Bağımsız denetim ile ilgili genel denetim standartlarına ilişkin son taslaklar da tamamlanma aşamasındadır.

<sup>12</sup> Alvin A. Arens and James K. Loebbecke, **Auditing**, Seventh Edition, New Jersey: Printice Hall, Inc., 1997, s. 17.

<sup>13</sup> Oktay Uğur, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999, s. 40.

<sup>14</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 14.

<sup>15</sup> Hamdi Bağcı, "Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum", **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğler**, İstanbul, 2002.



AICPA tarafından hazırlanan GKGDS 3 ana başlık altında olmak üzere 10 adettir. Bunlar:<sup>16</sup>

### **Genel Standartlar:**

- ✓ Denetim, yeterli eğitim ve deneyime sahip kişi veya kişiler tarafından yapılmalıdır,
- ✓ Denetçiler, denetimin her aşamasında bağımsız olarak davranmalı ve bağımsızlığını korumalıdır,
- ✓ Denetim çalışmalarında ve denetim raporunun hazırlanmasında denetçi gerekli mesleki özeni göstermelidir.

### **Çalışma Alanı Standartları:**

- ✓ Denetim çalışmaları iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları düzenli olarak kontrol edilmelidir,
- ✓ Denetçi, denetim çalışmalarında uygulayacağı testleri, bu testlerin zamanlamasını ve kapsamını belirleyebilmek için, işletmenin mevcut iç kontrol yapısını incelemeli ve iç kontrol sisteminin güvenilirliğini değerlendirmelidir,
- ✓ İncelenen mali tablolar hakkında doğru bir görüşe ulaşabilmek için inceleme, araştırma, sorgulama ve doğrulama gibi yöntemlerle yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmalıdır.

### **Raporlama Standartları:**

- ✓ Denetim raporunda, incelenen mali tabloların, GKGMİ'ye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir,
- ✓ Denetim raporunda, önceki dönemlerde uygulanan muhasebe ilkelerinin, inceleme döneminde de devamlılık gösterip göstermediği belirtilmelidir,
- ✓ Raporda aksi belirtilmediği sürece, incelenen mali tablolarda bulunan açıklayıcı notların yeterli olduğu kabul edilir,

---

<sup>16</sup> A.I.C.P.A., **Auditing Standards and Procedures**, New York: (y.y.), 1963, ss. 15-16.

✓ Denetim raporu, incelenen mali tablolar hakkında genel bir görüşü veya bir görüş elde edilemediğini beyan eder. Mali tablolarla ilgili bir görüş bildirilemeyeceği durumlarda ise bunun nedeni raporda belirtilmelidir. Denetçinin yapmış olduğu incelemelerin özü ve denetçinin almış olduğu sorumluluğun derecesi denetim raporunda belirtilmelidir.

### 1.3.2. GENEL STANDARTLAR

Genel standartlar, denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler ile ilgilidir ve bu denetçilerin ne gibi özelliklere sahip olması gerektiği gibi unsurları içerir. Genel standartlar; mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık, gerekli mesleki özen ve dikkatin gösterilmesi standardı olmak üzere üç standarttan oluşmaktadır.

#### 1.3.2.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Denetim, gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahip uzman kişi ya da kişilerce yapılmalıdır. Bu standarda göre kişi, işletmecilik ve finans konuları dahil olmak üzere, diğer konularda ne kadar yeterli ve deneyimli olursa olsun, denetim konusunda uygun bir eğitim ve deneyime sahip olmadığı müddetçe bu standardın gereklerini yerine getirmiş olmaz.<sup>17</sup>

Denetçiliğe ilk adım, lisans eğitimi ile başlar. Bu eğitimde denetçi olacak kişinin, genel işletme eğitimi yanında, üst düzeyde muhasebe ve denetim anlayışı kazanacak bir eğitim süreci geçirmesi gerekir. İkinci aşamada ise deneyim kazanma süreci başlar. Bu süreç de belirli bir zaman denetim yardımcılığı yapma ve gerekli sınavları verme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Denetçiler ayrıca değişikliklere hakim olabilmek için sürekli olarak konuya ilişkin yayınları izlemek zorundadırlar.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (İYMMO), **Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**, 1.b., İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar A.Ş., 1994, s. 11.

<sup>18</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 37.

### 1.3.2.2. Bağımsızlık Standardı

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler, görev ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdırlar. Bu standarda uymak için denetçi, hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin denetim görevini yaparken dürüst ve tarafsız davranmasını ifade eder. Dürüstlük, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi, bilgi kullanıcılarının yanıltılmamasıdır. Tarafsızlık ise denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan, kendi kararlarını kendisinin vermesidir. Görünürde bağımsız olmak için, denetçinin dürüst ve tarafsız davranmadığı sonucu çıkacak müşteri ilişkilerinden kaçınması gerekir.<sup>19</sup>

Görünürde yani şekil olarak bağımsızlığı şu gibi durumlar bozmaktadır:<sup>20</sup>

- ✓ Denetçinin denetlediği şirkete ortak olması,
- ✓ Denetçi ile denetlenen işletmenin ortak veya yöneticileri arasında yakın akrabalık ilişkilerinin olması,
- ✓ Denetçinin, denetlediği işletme veya yöneticileri ile borç-alacak ilişkisi içinde olması,
- ✓ Denetçinin, denetlediği işletmeye aynı zamanda muhasebe hizmeti de vermesi.

### 1.3.3.3. Gerekli Mesleki Özen ve Dikkatin Gösterilmesi Standardı

Denetçi, görevini sürdürürken ve denetim raporunu düzenlerken gereken mesleki özen ve titizliği göstermesi gerekir. Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasındır. Gerekli özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır. Özenli ve titiz davranan denetçi denetim faaliyetlerini düzgün bir biçimde planlar, yeterli sayıda kanıt toplar ve inceler, temiz ve düzgün çalışma kâğıtları hazırlar.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 16.

<sup>20</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 38.

<sup>21</sup> Güredin, a.g.e., s. 29.

### 1.3.3. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Çalışma alanı standartları denetçinin denetim faaliyetlerine başlamadan neler yapılması gerektiğini belirlemesi ve denetim sonunda bir görüşe ulaşmak için yeterli kanıt toplaması süreci ile ilgilidir. Çalışma alanı standartları; denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi, yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama standardı olmak üzere üç standarttan oluşur.

#### 1.3.3.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Denetim iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları, düzenli biçimde kontrol edilmelidir. Bu standart bağımsız denetçiye, bir denetim planının hazırlanması, işletmenin faaliyetleri ile ilgili bilgilerin toplanması gerekliliğini ifade eder.<sup>22</sup> Bir denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır:<sup>23</sup>

- ✓ Uygulanacak denetim politika ve prosedürleri,
- ✓ Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- ✓ Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- ✓ İşletme iç denetçisinden yararlanma biçimi.

#### 1.3.3.2. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı

Bir işletmede etkin bir iç muhasebe kontrol sisteminin bulunması, yayımlanan mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır, hatalı olma riskini azaltır. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesinde ve değerlendirilmesinde iki neden vardır. Bunlardan birincisi, iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin araştırılması ve sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler dönem içinde meydana gelmiş tüm hesap hareketlerini izleyemezler. Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkinliği araştırılarak, olayların uygun bir biçimde muhasebe kayıtlarına oradan da mali tablolara yansıtıldığına ve mali tabloların doğruluğuna güvenmek isterler.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> İYMMO, a.g.e., s. 17.

<sup>23</sup> Bozkurt, a.g.e., ss. 39-40.

<sup>24</sup> Güredin, a.g.e., s. 30.

İkinci neden ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. İyi bir iç kontrol yapısında oluşan bilgilerin güvenilirliği artacak, denetçi daha az kanıt toplayacak ve böylece çalışmalarının kapsamı daralacaktır.<sup>25</sup>

### **1.3.3.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı**

Bu standarda göre denetçi, bir denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamalıdır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesap veya hesap grubunun niteliklerine ve denetlenen müşterinin durumuna göre belirleyecektir.<sup>26</sup>

Bağımsız denetim çalışmalarının büyük bir kısmını oluşturan kanıt toplama işlemlerinde toplanan kanıtların sayısının yeterli olup olmadığına ve kanıtların güvenilirliğine denetçi mesleki deneyimini kullanarak kendisi karar verir.<sup>27</sup>

## **1.3.4. RAPORLAMA STANDARTLARI**

Bu standartlar denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı görüşü yansıtacağı denetim raporlarında bulunması gereken hususları içermektedir. Raporlama standartları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık, mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört standarttan oluşmaktadır.

### **1.3.4.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Denetim raporu, mali tabloların GKGMİ'ye uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir. Denetim raporu müşteri işletmenin mali tablolarının mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşün ifadesi olduğundan, denetçi mali tabloların doğruluğunu ölçmek için GKGMİ'yi kriter olarak kullanır. Denetçi muhasebe kayıtlarında ve mali tabloların hazırlanmasında müşterinin kullandığı ilkelerin GKGMİ'ye uygun olup olmadığına

---

<sup>25</sup> Güredin, a.g.e., s. 31.

<sup>26</sup> Güredin, a.g.e., s. 31.

<sup>27</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 18.

karar vermelidir. Denetçi görüşünü bildirirken, bu ilkelere uyulup uyulmadığını, eğer uyulmamış ise bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür.<sup>28</sup>

#### **1.3.4.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı**

Bu standartla denetim raporu, işletmenin denetlendiği dönem ve bir önceki döneme ait mali tablolarının hazırlanmasında kullanılan muhasebe ilkelerinin tutarlı bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir. Bu standardın amacı, işletmenin mali tablolarının dönemler arasında karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasıdır.<sup>29</sup>

Denetçi denetim çalışmaları boyunca bir önceki dönemde uygulanan ilke ve yöntemlerden sapmaların olup olmadığını araştırır ve bir önceki dönemle bir değişiklik yoksa bunu raporunda belirtmez. Eğer uygulanan ilke ve yöntemlerde bir değişiklik varsa -işletme yönetimi mali tabloların dipnotlarında bu değişikliği açıklasa bile- denetçi kendi raporunda bu değişiklikleri belirtmelidir.<sup>30</sup>

#### **1.3.4.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı**

İşletme mali tablolarından yararlanacak işletme ilgililerinin doğru karar vermelerine yardımcı olmak için, işletme mali tablolarının ve mali tablo dipnotlarının yeterli, açık ve anlaşılır olması gerekir. Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, mali tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilir. Yani açıklamalar yeterli ise denetçi bunu raporunda belirtmez, denetçi açıklamaları yetersiz bulduğu takdirde ise bu durumu raporunda belirtir.<sup>31</sup>

#### **1.3.4.4. Görüş Bildirme Standardı**

Denetçi denetim faaliyetleri sonucunda ulaşılmış olduğu görüşünü denetim raporu aracılığıyla işletme ilgililerine sunar. GKGDS gereğince denetçi, raporunda şu görüşleri bildirebilir:<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 19.

<sup>29</sup> İYMMO, a.g.e., s. 75.

<sup>30</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 19.

<sup>31</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 20.

<sup>32</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 42.

- ✓ Olumlu görüş,
- ✓ Olumsuz görüş,
- ✓ Şartlı olumlu görüş,
- ✓ Görüş bildirmekten kaçınma.

#### **1.4. DENETİM SÜRECİ**

Bu başlık altında denetim çalışmalarının ilk aşaması olan müşteri işletmenin kabulünden denetim çalışmalarının son aşaması olan denetim raporunun hazırlanmasına kadar olan süreç açıklanacaktır.

##### **1.4.1. GENEL AÇIKLAMALAR**

İşletmede denetim yapacak olan denetim firması, işletme yönetim kurulu tarafından piyasadaki mevcut denetim kuruluşlarının tanınırlığı, şöhretleri ve sağladığı hizmetlerin fayda ve maliyetleri gibi unsurlar dikkate alınarak belirlenir. Belirlenen bu denetim firması bir önceki yılın faaliyetlerini görüşmek için toplanacak olan işletme genel kurulunun onayına sunulur. Genel kurul işletme yönetiminin bu önerisini kabul ederse denetim firmasının ataması yapılmış olur.<sup>33</sup>

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimini kabul etmesi ile başlayıp, denetim raporunun verilmesiyle biten bir aşamalar zincirinden oluşmaktadır. Bu süreç dört aşama halinde şöyle özetlenebilir:<sup>34</sup>

1. Müşterinin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması,
2. Denetim planının hazırlanması,
3. Denetim çalışmalarının yürütülmesi,
4. Denetim raporunun hazırlanması.

<sup>33</sup> Ferruh Çömlekçi, Celal Kepekçi ve Melih Erdoğan, **Muhasebe Denetimi**, 2.b., Eskişehir: Birlik Yayıncılık, 1993, s. 26.

<sup>34</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 85.

İlk aşamada, denetim yaptırmak için başvuran işletmenin tanınması ve varılan sonuca göre işin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması söz konusudur.

İkinci aşamada, işletme ayrıntılı biçimde tanınmakta, denetim risk modelini oluşturan unsurlar belirlenmekte, iç kontrol yapısı tanınmakta, ekip ve zaman planlaması yapılmakta ve toplanan bilgilere göre denetim programları hazırlanmaktadır.

Üçüncü aşamada, denetim çalışmaları yürütülür. Uygunluk ve maddilik testleri yapılır, yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplanır.

Son aşamada ise, denetim faaliyetleri sonucunda denetçinin ulaştığı görüşe göre denetim raporu düzenlenir.

#### **1.4.2. MÜŞTERİNİN KABULÜ VE DENETİM ANLAŞMASININ YAPILMASI**

Denetim çalışmalarının yapılabilmesi için denetim yaptırmak isteyen işletmenin, denetim yapacak olan denetim firması tarafından kabul edilmesi ve denetim anlaşmasının taraflar arasında imzalanması gerekir. Denetim anlaşmasının imzalanmasından önce denetim firmasınınca, denetim talep eden müşteri işletmeyi tanımak için çeşitli bilgiler elde edilmeye çalışılır.

##### **1.4.2.1. Müşteri İşletmenin Tanınması**

Bir işletmeden denetim isteği geldiği takdirde, denetçi işi kabul etmesi durumunda yükleneceği riski belirleyebilmek için işletmeyi tanıma yoluna gider. Bu amaçla şu işlemler yapılır:<sup>35</sup>

- ✓ İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu incelenir,
- ✓ İşletmenin geçmişi genel olarak incelenir,
- ✓ İşletmenin çeşitli kurumlarla, özellikle devlet kurumlarıyla olan ilişkileri incelenir,

---

<sup>35</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 87.



- ✓ İşletmenin mali tabloları genel olarak incelenir,
- ✓ Tepe yönetiminin denetime bakışı için araştırma yapılır,
- ✓ İşletmenin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip etmeyeceği konusunda araştırma yapılır.

#### 1.4.2.2. Önceki Denetçi İle Görüşme

Yeni bir müşteri işletmenin kabul edilip edilmemesi konusunda karar verirken önceki denetçi ile görüşme yapılması kaçınılmazdır. Eski denetçiden şu bilgiler sağlanmaya çalışılır:<sup>36</sup>

- ✓ Denetçinin görevinden ayrılma nedenleri,
- ✓ Muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yöneticilerin tutumu ve dürüstlüğü,
- ✓ Denetim sırasında karşılaşılan önemli sorunlar.

Denetçinin önemli bir yükümlülüğü de sır saklama olduğundan, denetçi eski denetçi ile görüşebilmek için denetim talep eden işletmeden yazılı izin alır. Müşteri işletme bu izni vermeyi kabul etmezse veya eski denetçinin cevap vermesine kısıtlamalar getirirse bu durum müşteri işletmenin denetim talebinin kabul edilip edilmemesinde dikkate alınır.<sup>37</sup>

#### 1.4.2.3. Denetim Anlaşmasının Yapılması

Denetim talep eden işletmeyi tanıma çalışmalarının sonunda, denetçinin görüşü işletmenin denetimini kabul yönünde ise anlaşma talebini teyit eden bir mektup müşteriye gönderilir. Bu mektup denetimin koşullarını, kapsamını, konulan sınırlamaları ve sorumlulukları, rapor verme tarihini ve gerekli diğer hususları içerir. Teyit mektubunda müşteri tarafından kabulü gösteren bir bölüm ayrılır ve müşteri kabul ettiği takdirde imzalı bir kopya denetim firmasına geri gönderilir.<sup>38</sup> Denetim

<sup>36</sup> Güredin, a.g.e., s. 68.

<sup>37</sup> Kepekçi, a.g.e., s. 29.

<sup>38</sup> Arthur W. Holmes ve Waynes S. Overmyer, **Muhasebe Denetimi**, çev. Oğuz Göktürk, 1.b., Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975, s. 212.

sözleşmesi denetim firmasına ışık tutar ve denetim firması ile müşteri arasındaki anlaşmazlıklarda hukuki ve önemli bir belgedir.<sup>39</sup>

Denetim anlaşmasında yer alan bazı unsurlar şunlardır:<sup>40</sup>

- ✓ Yapılacak denetimin türü ve niteliği,
- ✓ Müşteri işletme ve denetim firmasının sorumlulukları,
- ✓ Denetim raporunun içeriği,
- ✓ Denetimin ücreti.

### **1.4.3. DENETİM PLANLAMASI**

Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı; denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri bu sahalarda görevlendirmek, denetim sahalarında uygulanacak denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetlerini planlamaktır.

#### **1.4.3.1. İşletme İle İlgili Ayrıntılı Bilgi Toplanması**

Daha önce işletmenin denetimini kabul edip etmemek için denetçi tarafından bir bilgi toplama süreci yaşanmıştı. Bu bölümde ise işletmeyi daha ayrıntılı olarak tanımak için işletmeye ait iş yerleri gezilir, işletme politikaları ve önceki denetim sonuçları gözden geçirilir, işletmenin ilgili olduğu taraflar belirlenir ve işletme mali tabloları ve ortaklık yapısı ayrıntılı olarak incelenerek işletme hakkında daha ayrıntılı bilgi toplanır.

#### **1.4.3.2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması**

Analitik inceleme, işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri ile ilgili ilişkilerin incelenmesi ve kıyaslanması biçiminde yapılan testlerdir. Analitik inceleme prosedürleri (AİP) işletme iddialarının ve mali tablolarının doğru olup

---

<sup>39</sup> Orhan Akışık, "Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi", **Mali Çözüm**, Yıl: 13, Sayı: 62, 2003, ss. 205- 207.

<sup>40</sup> Akışık, a.g.e., s. 207.

olmadığına karar vermekte aracılık etmektedir.<sup>41</sup> AİP’de işletme verileri temel alınarak işletmenin faaliyette bulunduğu sektör verileri, işletmenin önceki yıllara ait benzer verileri, işletme ve denetçi tarafından belirlenmiş beklenen verilerle işletmenin gerçekleşmiş olan verileri çeşitli oranlar kullanılarak karşılaştırılır.

AİP, müşteri işletmenin işinin ve endüstrisinin daha iyi anlaşılabilmesi için denetimin planlama aşamasında, mali tablolarda olabilecek yanlış ifade, işlem ve hesapların bulunabilmesi için kanıt toplama aşamasında, denetim işlemlerinin ve sonuçlarının kabul edilebilirliğinin değerlendirilmesi için denetimin en son raporlama aşamasında kullanılabilir.<sup>42</sup>

Denetçiler AİP’yi uygularken çeşitli teknikler kullanırlar. Bunlardan bir kısmı basit aritmetik hesaplara dayanırken, bir kısmı ise ayrıntılı istatistiki ve matematiksel temellere dayanmaktadır. Teoride ve uygulamada kullanılan analitik inceleme teknikleri şunlardır:<sup>43</sup>

- ✓ Trend Analizleri,
- ✓ Karşılaştırmalı Tablolar Analizi,
- ✓ Dikey Analiz,
- ✓ Oran Analizleri,
- ✓ Ussallık Testleri.

#### 1.4.3.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Önemlilik, muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata veya düzensizliğin, mali tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme olasılığıdır. Denetim çalışmalarında önemlilik ile ilgili işlemler üç aşamada gerçekleştirilir. Bu üç aşamanın açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.<sup>44</sup>

<sup>41</sup> Bozkurt, a.g.e., ss. 95-96.

<sup>42</sup> Ercan Bayazıtı, “Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 6, Yıl: 2, Şubat 2002, s. 127.

<sup>43</sup> Ömer Duman, “Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Teknikleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 173, Eylül 2002, s. 38.

<sup>44</sup> Bozkurt, a.g.e., ss. 97-103.

1. Denetimin planlama aşamasında, denetçi mali tablolarda olabilecek hataların önemlilik düzeyini oluşturan bir tutar belirler. Belirlenen hata tutarı mali tablo kullanıcılarının kararlarının etkilenmeyeceği üst sınır olarak kabul edilir. Önemlilik tutarı genellikle vergi öncesi kâr olmakla birlikte toplam aktif, toplam borç veya toplam öz kaynak tutarı gibi bir mali tablo unsurunun belirli bir yüzdesi olarak kabul edilir.

2. Belirlenen önemlilik tutarı önemli bir hesapta hata çıkma olasılığı, hesapta çıkabilecek hatanın kullanıcıları etkileme derecesi ve denetçinin önceki tecrübelerine göre bilanço hesaplarına dağıtılır.

3. Denetim çalışmaları sırasında tespit edilen ve her mali tablo kaleminde bulunan hatalar toplanarak birleştirilmiş hata tutarı bulunur ve planlama aşamasında belirlenen önemlilik hata tutarı ile karşılaştırılır. Birleştirilmiş hata tutarı önemlilik hata tutarını geçmiyor ise denetçi mali tabloları kabul eder. Birleştirilmiş hata tutarı önemlilik tutarını geçiyor ise denetçi ek denetim prosedürleri uygular. Aynı koşullar sürüyor ise yönetime düzeltme talebinde bulunulur. Eğer ret cevabı alınırsa mali tablolar hakkında olumsuz görüş bildirilir.

#### **1.4.3.4. Denetim Risk Unsurlarını Belirleme**

Denetim riski, önemli hata ve usulsüzlüklerden etkilenmiş mali tablolar hakkında istemeden olumlu görüş vermektir. Belirlenecek risk düzeyi denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını doğrudan etkileyecektir. Denetim risk unsurları şunlardır:<sup>45</sup>

✓ *Doğal Risk:* Denetlenen işletmenin mali tablolarında önemli hataların bulunması riskidir. Bu riskin değerlendirilmesinde işletmenin iç kontrol yapısı dikkate alınmamaktadır.

---

<sup>45</sup> Bozkurt, a.g.e., ss. 105-106.

✓ *Kontrol Riski*: İşletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili olarak oluşturduğu politika ve prosedürlerin, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riskidir.

✓ *Ortaya Çıkartma(Keşif) Riski*: Denetçinin işletmenin mali tablolarında bulunan önemli hataları bulmada başarısız olmasıdır.

Denetçi, denetim planlaması aşamasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim risk modelini oluşturur. Denetim risk modeli yani denetçinin kabul edebileceği denetim riski belirlenirken doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma (keşif) riski dikkate alınır.<sup>46</sup>

#### **1.4.3.5. İç Kontrol Yapısının Tanınması**

İç kontrol sistemi işletmelerde yönetim tarafından oluşturulur. İç kontrol sistemi işletme varlıklarını korumak, muhasebe ve işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan belge, kayıt ve raporların güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini sorgulamak ve işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak amacıyla uygulanır.<sup>47</sup> İç denetçiler bu amaçları gerçekleştirebilmek için işletme bünyesinde çeşitli denetim çalışmaları yaparlar.

Bağımsız denetçi iç denetçi tarafından uygulanan çalışmaları tekrarlamak yerine bu çalışmaları kullanabilir. Bu durumda dış denetçi, iç denetçinin tarafsızlığını, mesleki yeterliliğini ve iç denetçinin çalışmalarının kalitesini test eder.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 111.

<sup>47</sup> Jhon W. Cook ve Gary M Winkle, **Auditing**, Boston: Houghton Miffle Company, 1976, ss. 135-136.

<sup>48</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 135.

### 1.4.3.6. Denetim Programının Hazırlanması

Denetim planlama sürecinin son aşaması denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim programında her denetim alanı için kullanılacak olan denetim prosedürlerinin ne olacağı, kapsamı ve zamanlaması, bu çalışmaların kimler tarafından yapılacağı ayrıntılı olarak belirlenmektedir.<sup>49</sup> Denetim programı denetçiler tarafından mesleki tecrübelerine ve yapılacak denetimin kapsamına göre hazırlanır. Daha sonra iç kontrol sisteminin etkinliğine ve güvenilirliğine göre denetim programında değişiklik yapılabilir.<sup>50</sup>

Denetim programının, denetim işinin planlaması ve dağılımıyla ilgili yol gösterici olması, denetim sırasında gözden kaçabilecek noktaları kontrol şansı vermesi, yapılan işin kayıtlı olmasını sağlaması ve denetim inceleme ve kontrollerini kolaylaştırması gibi yararları vardır.<sup>51</sup>

## 1.4.4. DENETİM ÇALIŞMALARI

Denetim çalışmalarının yapılabilmesi için yeterli kalite ve güvenilirlikte kanıt toplanır. Toplanan bu kanıtlarla, ilgili hesaplar veya hesap gruplarına denetim teknikleri uygulanarak denetim çalışmaları yürütülür.

### 1.4.4.1. Denetim Kanıtları

Denetim kanıtları, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.<sup>52</sup>

Denetim programının yürütülmesi safhasında, denetçiler belirli denetim yöntem ve işlemleri uygulayarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek müşteri işletmenin mali tabloları ve bu tablolara dayanarak yaptığı bildirimler sorgulanır. Toplanacak kanıtların sayısı denetçinin mesleki deneyim ve

<sup>49</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 188.

<sup>50</sup> Norman J. Lenhart ve Philip L. DeFliese, **Auditing**, Eight Edition, New York: The Ronald Press Company, 1957, s. 43.

<sup>51</sup> Lenhart ve DeFliese, a.g.e., s. 43.

<sup>52</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 53.

ihtiyarına bırakılmıştır. İncelenen hesapla ilgili olarak mali tablolardan yararlanmaların görüşünü etkilemede hesabın önemlilik derecesi, denetçinin karşılaşacağı risk düzeyi, toplanacak kanıtların güvenilirlik derecesi, denetim ile ilgili maliyet ve zaman etkileri gibi unsurlar denetim kanıtlarının sayısını etkilemektedir.<sup>53</sup>

Denetim çalışmaları sırasında çok çeşitli kanıtlar toplanabilir. Denetim kanıt türleri şu şekilde sıralanabilir:<sup>54</sup>

- ✓ *Fiziksel Kanıtlar:* İşletmede fiziki olarak bulunan aktif unsurların incelenmesi ve sayılmasıyla elde edilir.
- ✓ *Doğrulama Kanıtları:* Denetçinin işletmede bulunan bazı bilgileri üçüncü kişilere yazılı olarak sorarak kanıt toplaması işlemidir.
- ✓ *Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar:* İşletme içindeki ve işletme dışındaki belgelere dayanılarak elde edilen kanıtlardır.
- ✓ *Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar:* Denetçinin işletme faaliyetlerini incelemesi sonucu elde edilen kanıtlardır.
- ✓ *Soruşturma Sonucu Elde Edilen Kanıtlar:* Denetçinin işletme çalışanlarına sorduğu sorular sonucu alınan yanıtlardan elde edilen kanıtlardır.
- ✓ *Mekanik Doğruluk Kanıtları:* Denetçinin işletmenin kayıt ve belgelerinde yer alan çeşitli matematiksel işlemleri tekrar hesaplamasıyla elde edilen kanıtlardır.
- ✓ *Analitik Kanıtlar:* İşletmenin çeşitli finansal ve finansal olmayan verilerine dayanılarak elde edilen kanıtlardır.

#### 1.4.4.2. Denetim Teknikleri

Kanıt elde etmek için kullanılan yöntemlere ‘denetim teknikleri’ denir. Bu denetim tekniklerinden ilk üçüne ana denetim tekniği, diğerlerine de yardımcı denetim teknikleri denmektedir. Bunlar:<sup>55</sup>

<sup>53</sup> Güredin, a.g.e., s. 97.

<sup>54</sup> Bozkurt, a.g.e., ss. 59-63.

<sup>55</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2001, ss. 40-50.

- ✓ *Fiziki İnceleme ve Sayım Tekniği*: İşletmede fiziken bulunan varlıkların incelenmesi ve sayılmasıdır.
- ✓ *Doğrulama Tekniği*: İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan işletme ile ilgili konularda bilgi alma yöntemidir.
- ✓ *Belge İncelemesi Tekniği*: Muhasebede yapılmış olan kaydın doğru olup olmadığını anlamak amacıyla, kaydın dayanağı olan belgelerin incelenmesi tekniğidir.
- ✓ *Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği*: Örnekleme yoluyla seçilecek olan belgelerin ilgili olduğu kayıtların başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesi tekniğidir.
- ✓ *Yeniden Hesaplama Tekniği*: İşletmenin muhasebe sisteminde yer alan hesap ve kayıtların denetçi tarafından tekrar yapılması işlemidir.
- ✓ *Gözlem Tekniği*: İşletmede bir işlem sürerken veya tamamlanması aşamasında, denetçi tarafından izlenmesi tekniğidir.
- ✓ *Derinlemesine Araştırma Tekniği*: GKGMİ'ye aykırı kayıtlar, olağandan büyük ve küçük tutarlı bakiyeler, anormal dalgalanmalar gösteren hesapların ayrıntılı olarak incelenmesi tekniğidir.
- ✓ *Soruşturma Tekniği*: Çeşitli konularda işletme çalışanlarına soru sorulması tekniğidir.
- ✓ *İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği*: Çeşitli hesaplar arasında belirli derecelerde ilişkiler kurulmasına dayanan bir tekniktir.
- ✓ *Analitik İnceleme Tekniği*: İşletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan verilere dayanılarak anlamlı ilişkiler kurulması ve beklentilerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakma işlemidir.

#### 1.4.4.3. Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları, müşterinin muhasebe kayıtlarıyla denetçinin denetim raporu arasındaki bağlantıyı sağlayan kâğıtlardır. Çalışma kâğıtları denetçi tarafından yapılan bütün işleri belgeleyerek denetim raporunun doğruluğunu teyit eder. Buna göre; denetim programları, geçici mizan, iç kontrolün yapısını gösteren tablolar, iç kontrol soruşturmaları, doğrulama mektupları ve cevapları, denetçinin almış olduğu notlar ve yönetim kurulu toplantı tutanakları çalışma kâğıtlarının birer parçasıdır.



Çalışma kâğıtlarıyla ilgili bir standart yoktur. Denetim yapılan müşterilere, müşterinin faaliyet gösterdiği sektörlere göre çalışma kâğıtları değişiklik gösterebilir. Denetçiler çalışma kâğıtlarının şeklini ve içeriğini her denetim çalışmasına uygun olarak düzenlemelidir.<sup>56</sup> Çalışma kâğıtları denetlenen işletmeyle ilgili özel bilgileri içermektedir. Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti denetçiye ait olup, denetçiler tarafından korunmak ve gizli tutulmak zorundadır. Denetçiler çalışma kâğıtlarındaki bilgileri açıklayamaz. Bunun tek istisnası Maliye ve mahkemelerdir.<sup>57</sup>

Çalışma kâğıtlarının, denetim işini düzenlemesi ve koordinasyonu sağlaması, denetçilerin ve denetçi yardımcılarının yapmış oldukları işlerin kontrolünü sağlaması, denetçinin denetim çalışmaları sırasında GKGDS'ye uyup uymadığının kontrolü ve denetim raporu için temel oluşturması gibi fonksiyonları vardır.<sup>58</sup> Çalışma kâğıtları devamlı dosya ve cari dosya olarak iki şekilde saklanır ve açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.<sup>59</sup>

✓ *Devamlı Dosya:* Birden fazla dönemlerde yararlanılan bilgileri içeren çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır. (İşletme ana sözleşmesi, organizasyon şeması ve işletme yönetmeliği gibi)

✓ *Cari Dosya:* Sadece denetlenen döneme ait bilgi ve belgelerin saklandığı dosyadır. (Denetim anlaşması, doğrulama mektup ve cevapları gibi)

#### 1.4.5. DENETİM RAPORU

Denetim raporu denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarını ve bu çalışmalar sonucunda varmış olduğu görüşünü belirten bir belgedir. Denetçinin ne yaptığını açıklamak ve tespit edilen önemli hususları bildirmek için standart denetim raporları kullanılır.<sup>60</sup> Denetim raporları, kısa şekilli ve uzun şekilli denetim raporları olmak üzere iki farklı biçimde düzenlenebilir. Bunların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

<sup>56</sup> Walter B. Meigs ve diğerleri, **Principles of Auditing**, Ninth Edition, Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1989, ss. 310-312.

<sup>57</sup> Serpil Bostancı, "Bankalarda Bağımsız Denetim", **Mali Çözüm**, Yıl: 12, Sayı: 58, 2002, s. 221.

<sup>58</sup> Meigs ve diğerleri, a.g.e., s. 312.

<sup>59</sup> Güredin, a.g.e., ss. 137-140.

<sup>60</sup> Ali Erkut İpek, "Bağımsız İşletme Dış Denetiminde Raporlama Teknikleri", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Tebliğleri**, Ankara, 1985.

1. *Kısa Şekilli Denetim Raporu:* Kısa şekilli denetim raporunda raporun hazırlandığı tarih, denetim yapılan müşterinin unvanı ve adres bilgileri, mali tabloların GKGMİ' ye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve bu ilkelerin önceki dönemlerle uygunluk gösterip göstermediği, denetimin içeriği ve incelenen mali tablolar, mali tabloların hazırlanmasında sorumluluğun yönetime ait olduğu, denetçinin görüşü ve denetçinin imzası gibi bilgiler yer alır.<sup>61</sup>

2. *Uzun Şekilli Denetim Raporu:* İşletmenin mali pozisyonu ile ilgili bilgi elde etmek ve yönetim ile ilgili kararlara yardımcı olmak için işletme sahip ve yöneticileri tarafından veya kredi veren kuruluşların önceden vermiş oldukları kredileri takip etmek ve yeni kredi taleplerini değerlendirmek için kredi kuruluşları tarafından bu rapor istenebilir.<sup>62</sup> Oldukça geniş kapsamlı olarak düzenlenir. Uzun şekilli denetim raporunda işletmenin varlık ve amortisman hesaplarındaki değişimler, bilanço hesaplarının ve gelir tablosunun analizi, detaylı olarak yani; miktara, birim maliyete, ürüne ve departmanlara göre satışların maliyeti, işletmenin satış bilgileri, işletme giderleri ve bunların analizleri yer alır.<sup>63</sup>

Denetim raporlarının ilgili taraflara sunulmasından önce denetim raporu sayfalarının tamamının denetim çalışmalarını yürüten denetim ekibinin yetkilisi tarafından imzalanması gerekmektedir. Bu durum çok fazla kırtasiyeciliğe ve zaman kaybına neden olmaktadır. Bunun yerine elektronik imza kullanılmalı ve denetim raporu ilgili taraflara elektronik ortamda aktarılabilmelidir.

Denetim raporlarında olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört farklı görüş vardır. Bunların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

<sup>61</sup> Howard F. Stettler, **Auditing Principles**, Second Edition, New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1961, ss. 596-597.

<sup>62</sup> Stettler, a.g.e., s. 623.

<sup>63</sup> E. L. Kohler, **Auditing**, Second Edition, New York: Prentice Hall, Inc., 1954, ss. 598-599.

#### 1.4.5.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçinin görüşünü şartsız olarak açıklaması, mali tabloların işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterdiğini, incelemenin GKGD'S'ye göre yapıldığını, mali tabloların hazırlanmasında GKGMİ'nin sürekli uygulandığını ve mali tablolardaki açıklamaların yeterli olduğunu ve yanıltıcı olmadığını ifade eder.<sup>64</sup>

<p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. Şişli, İstanbul</p> <p><b>Bağımsız Denetim Raporu</b></p> <p><b>ABC A.Ş. Ortaklarına</b></p> <p>ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu ve ek mali tabloları incelemiş bulunmaktayız. İncelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmıştır. İlgili mali tablolardan işletme yönetimi sorumludur. Bizim sorumluluğumuz, mali tablolarda önemli hata olup olmadığını anlamak yönündedir. Bu amaçla istatistiki örnekleme yöntemlerinden yararlanarak gerekli test çalışmaları yapılmıştır. Yaptığımız çalışmaların mantıklı bir görüş oluşturulmasına yeterli olduğu kanısındayız.</p> <p>Görüşümüze göre, incelenen mali tablolar ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihindeki mali durumunu ve ilgili hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve önceki dönemle uyumlu olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.</p> <p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. İbrahim Eray- Sorumlu Ortak Baş Denetçi 15. 03. 2004</p>
--

Tablo 1: Standart Şartsız Denetim Raporu Örneği<sup>65</sup>

<sup>64</sup> Nuri Uman, "Bağımsız İşletme Dış Denetiminin Ekonomideki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi", *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Tebliğleri*, Ankara, 1985.

<sup>65</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 368.

### 1.4.5.2. Şarh Görüş Bildirme

Bağımsız denetçi şartlı görüş bildirmek niyetinde ise, raporunda şartın niteliğini açıklayıcı bir ifadeye yer vermek zorundadır. Raporunda şartlı görüş bildirmesini gerektiren olay ve durum hakkında açıklamada bulunmalı ve nedenlerini açıkça belirtmelidir. İlgili olay mali tabloların bütünlüğünü bozmuyorsa ve mali tablo kullanıcılarının görüşünü olumsuz olarak etkilemeyecek ise bu rapor verilir.<sup>66</sup>

<p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. Şişli, İstanbul</p> <p><b>Bağımsız Denetim Raporu</b></p> <p>ABC A.Ş. Ortaklarına</p> <p>ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu ve ek mali tabloları incelemiş bulunmaktayız. İncelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmıştır. İlgili mali tablolardan işletme yönetimi sorumludur. Bizim sorumluluğumuz, mali tablolarda önemli hata olup olmadığını anlamak yönündedir. Bu amaçla istatistiki örnekleme yöntemlerinden yararlanarak gerekli test çalışmaları yapılmıştır. Yaptığımız çalışmaların mantıklı bir görüş oluşturulmasına yeterli olduğu kanısındayız.</p> <p>ABC A.Ş.'nin Gebze'de bulunan şubesinin 31. 12. 2004 tarihinde fiilî stok sayımı yapılmamıştır. Bu nedenle tarafımızdan fiilî durum-kaydi durum karşılaştırması yapılamamıştır. Sayılmayan kayıtlı stok miktarı, toplam stoklar içinde %2'lik pay almaktadır.</p> <p>Görüşümüze göre, yapılmayan sayımın doğurabileceği düzeltmeler dışında, incelenen mali tablolar ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihindeki mali durumunu ve ilgili hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve önceki dönemle uyumlu olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.</p> <p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti.</p> <p>İbrahim Eray - Sorumlu Ortak Baş Denetçi</p> <p>15. 03. 2004</p>
--

Tablo 2: Şartlı Görüş İçeren Denetim Raporu Örneği<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Uman, a.g.e., s. 27.

<sup>67</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 370.

### 1.4.5.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçinin olumsuz görüş bildirmesi mali tabloların GKGMİ'ye göre hazırlanmadığını ve işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermediğini ifade eder.<sup>68</sup>

<p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. Şişli, İstanbul</p> <p><b>Bağımsız Denetim Raporu</b></p> <p><b>ABC A.Ş. Ortaklarına</b></p> <p>ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu ve ek mali tabloları incelemiş bulunmaktayız. İncelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmıştır. İlgili mali tablolardan işletme yönetimi sorumludur. Bizim sorumluluğumuz, mali tablolarda önemli hata olup olmadığını anlamak yönündedir. Bu amaçla istatistiki örnekleme yöntemlerinden yararlanarak gerekli test çalışmaları yapılmıştır. Yaptığımız çalışmaların mantıklı bir görüş oluşturulmasına yeterli olduğu kanısındayız.</p> <p>ABC A.Ş.'nin Gebze'de bulunan şubesinin 31. 12. 2004 tarihinde fiilî stok sayımı yapılmamıştır. Bu nedenle tarafımızdan fiilî durum-kaydi durum karşılaştırması yapılamamıştır. Sayılmayan kayıtlı stok miktarı, toplam stoklar içinde %80'lik bir pay almaktadır.</p> <p>Görüşümüze göre, yapılmayan sayımın doğurabileceği düzeltmeler dışında, incelenen mali tablolar ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihindeki mali durumunu ve ilgili hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve önceki dönemle uyumlu olarak doğru bir biçimde yansıtmamaktadır.</p> <p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. İbrahim Eray- Sorumlu Ortak Baş Denetçi 15. 03. 2004</p>
---

Tablo 3: Olumsuz Görüş İçeren Denetim Raporu Örneği<sup>69</sup>

<sup>68</sup> Uman, a.g.e., s. 28.

<sup>69</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 372.

#### 1.4.5.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Bağımsız denetçi incelemeleri sırasında mali tabloların bütünü hakkında yeterli ve gerekli delil elde edemediği, inceleme ve çalışma konusuna ciddi sınırlamalar getirildiği veya işletmenin önünde olağanüstü belirsizlikler olduğu zaman raporunda söz konusu mali tablolar hakkında görüş bildiremeyeceğini belirtmesi gerekir.<sup>70</sup>

<p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. Şişli, İstanbul</p> <p>Bağımsız Denetim Raporu</p> <p>ABC A.Ş. Ortaklarına</p> <p>ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu ve ek mali tabloları incelemiş bulunmaktayız. İncelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmıştır. İlgili mali tablolardan işletme yönetimi sorumludur. Bizim sorumluluğumuz, mali tablolarda önemli hata olup olmadığını anlamak yönündedir. Bu amaçla istatistiki örnekleme yöntemlerinden yararlanarak gerekli test çalışmaları yapılmıştır. Yaptığımız çalışmaların mantıklı bir görüş oluşturulmasına yeterli olduğu kanısındayız.</p> <p>ABC A.Ş.'nin Gebze'de bulunan şubesinin 31. 12. 2004 tarihinde fiili stok sayımında bulunmamız engellenmiştir. Bu nedenle tarafımızdan fiili durum-kaydi durum karşılaştırması yapılamamıştır. Sayımında bulunamadığımız depodaki mallar toplam stok içinde önemli bir yer tutmaktadır.</p> <p>Yukarıda açıkladığımız nedenlerle, incelenen mali tabloların ABC A.Ş.'nin 31. 12. 2004 tarihindeki mali durumunu ve ilgili hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve önceki dönemle uyumlu olarak doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş bildirememekteyiz.</p> <p>D&amp;D Denetim Ltd. Şti. İbrahim Eray- Sorumlu Ortak Baş Denetçi 15. 03. 2004</p>
--

Tablo 4:Görüş Bildirmekten Kaçınma Türünü İçeren Denetim Raporu Örneği<sup>71</sup>

<sup>70</sup> Uman, a.g.e., s. 28.

<sup>71</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 373.

## **1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI**

İşletmelerde bağımsız denetimin esas amacı güven unsurunu oluşturmak ve bu unsurun devamlılığını sağlamaktır. Bu nedenle bağımsız denetimin denetlenen firmaya, işletmenin ilgili olduğu üçüncü kişilere ve devlete yararları bulunmaktadır. Bağımsız denetimin bu yararları aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

### **1.5.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN DENETLENEN FİRMAYA YARARLARI**

Bağımsız denetimin, denetlenen firmaya sağladığı yararlar şu şekilde sıralanabilir:<sup>72</sup>

1. İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen mali tabloların gerçeği yansıtmıyıp yansıtmadığını saptar,
2. Denetlenmiş mali tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar,
3. Denetlenmiş mali tablo ve raporlar üzerinden analizler yapılarak, işletmenin ekonomik durumu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarılır. Bu durum işletmenin kredibilitesini artırır,
4. İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının usulsüzlük yapma eğilimlerini azaltmaya yardımcı olur,
5. İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

### **1.5.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN DEVLETE YARARLARI**

Bağımsız denetimin devlete sağlayacağı yararlardan bazıları şunlardır:<sup>73</sup>

1. Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yarar sağlar. Sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarının,

<sup>72</sup> Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, Yıl: 11, Sayı: 55, 2001, ss. 186-187.

<sup>73</sup> Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı: 45, Eylül 1996, ss. 138-139.

devletin teşvik, kredi politikalarının ve genel ekonomik politikalarının daha gerçekçi, etkili ve verimli olmasına yardımcı olur,

2. Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma niyetlerini yok eder,

3. Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlenmiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayırırlar, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelirler.

### **1.5.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YARARLARI**

Bağımsız denetimin üçüncü kişilere olan yararlarından bazıları şunlardır:<sup>74</sup>

1. Denetlenmiş mali tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlar,

2. Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi halinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar,

3. Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur ve yatırımcılara ışık tutar,

4. Denetlenmiş mali tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız ve güvenilir bilgi verir.

---

<sup>74</sup> Çelen, a.g.e., ss. 187-188.



## 2. TÜRKİYE MEVZUATI KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Bu bölümde Türkiye’de denetim çalışmalarına yön veren 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu, 3182 sayılı Bankalar Kanunu, 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılan denetim çalışmaları üzerinde durulacaktır.

### 2.1. GENEL AÇIKLAMALAR

Türkiye’de bağımsız denetim, yasalardan kaynaklanıp zorunlu olarak veya finansal kurumların ortaklarından gelen istek üzerine yapılmaktadır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir:<sup>75</sup>

Çeşitli Yasalardan Kaynaklananlar:

- ✓ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
- ✓ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu,
- ✓ 3182 sayılı Bankalar Kanunu,
- ✓ 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Kanunu,
- ✓ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- ✓ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

Finansal Kurumların Ortaklarından Gelen İstek Üzerine Yapılanlar:

- ✓ Finansal kurumların yöneticilerinin duyduğu gereksinimler üzerine,
- ✓ Finansal kurumlara ortak olmak isteyen yeni ortaklardan (özellikle yabancı ortaklardan) gelen istek üzerine,
- ✓ Finansal kurumların yeniden yapılandırılmaları veya satışa konu olmaları üzerine,
- ✓ Diğer amaçlarla.

<sup>75</sup> Ahmet Erol, “Finansal Kurumların Denetimi”, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri, İstanbul, 1997.

## **2.2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİMİ**

Türkiye'de muhasebe ve denetim ile ilgili birçok yasa tasarısı ve kanun teklifleri hazırlanmış, çeşitli çıkar gruplarının engelleri ile karşılaşmış ve bunların yasalaşması uzun süre gecikmiştir. Türkiye'de bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği ile ilgili olarak ilk kez Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında VUK yasa tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar" başlığıyla bir düzenleme yapılmıştır. Ancak VUK'un görüşülmesi sırasında bu bölüm tasarıdan çıkartılmıştır. 1958 yılında Maliye Bakanlığı tarafından "Serbest Hesap Mütchassıslığı Kanun Tasarısı" adı ile bir tasarı hazırlanmış, fakat tasarı mecliste görüşülmemiştir. 1963 yılında Maliye Bakanlığı tarafından "Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı" adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmış ancak yasalaşamamıştır. Serbest ve yeminli mali müşavir ayrımı ilk defa bu tasarıda yer almıştır. 1966 yılında Maliye Bakanlığı, 1963 yılında hazırladığı tasarinın ana ilkelerine bağlı kalarak "Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısı"ni hazırlamıştır. Ancak bu tasarı da yasalaşamamıştır.<sup>76</sup>

Maliye Bakanlığı 1983 yılında konuya ilişkin bir yasa tasarısı daha hazırlamış ve 1984 yılı başında tasarı "Yeminli Mali Müşavirlik-Muhasebecilik Kanun Tasarısı" adı altında Bakanlar Kuruluna sevk edilmiştir. Bazı değişikliklerden sonra tasarı 06. 06. 1984 tarihinde TBMM'ye gönderilmiştir. TBMM Adalet Komisyonu'nda yasa tasarısının ismi ve içeriği değiştirilmiştir. İsmi "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Tasarısı" şeklinde değiştirilen tasarı, Bütçe Plan Komisyonu'na sevk edilmiştir. Adalet Komisyonu konuya, yalnızca vergicilik açısından yaklaşmış ve mesleğin yasalaşmasını yıllardır önleyen meslek gruplarının etkisiyle esas tasarıda önemli değişiklikler yapmıştır. Bu tasarı TBMM'de görüşülmeden hükümet tarafından geri çekilmiştir. Hemen arkasından VUK'un 141. maddesine ek bir madde ve geçici 14. maddeleriyle alelacele 'Yeminli Mali Müşavirlik' adıyla 4. 12. 1985 tarihli, 3239 sayılı kanunla mesleğe yasal bir nitelik kazandırılmaya çalışılmıştır.<sup>77</sup> VUK'a 1985 yılında yapılan bu eklemelerden sonuç çıkmamış ve 1989 yılında 3568 sayılı yasanın kabul edilmesine kadar meslek

<sup>76</sup> Peyami Çarıkçioğlu, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", **I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1995.

<sup>77</sup> Çarıkçioğlu, a.g.e., s. 150.

yasal bir düzenlemeye kavuşmamıştır.<sup>78</sup> 13. 06. 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile meslek yasal bir statüye kavuşmuştur.<sup>79</sup>

30. 07. 1981 tarihinde 2499 sayılı SP Kanunu yayınlanmadan önce Türkiye’de bağımsız dış denetim hizmetleri, uluslararası hizmet veren, merkezleri yurtdışında bulunan denetim firmaları veya yurtdışından sertifikalı münferit “Muhasebe Uzmanları” tarafından verilmekteydi. Bu dönemde, genellikle bağımsız dış denetim talep eden kuruluşlar, Türkiye’de yatırım yapmış yabancı şirketler, yurtdışı finans kurumlarından kredi alan ve kredi sözleşmesi hükümleri gereği bağımsız dış denetim yaptırmak zorunda olan kurumlardır.<sup>80</sup>

Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı’nın 16. 01. 1987 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin tebliğindeki şartlara bağlı olarak kuruluş ve faaliyete geçme izni alan bağımsız denetim kuruluşları bankalarda denetim yapmaya yetkili kılınmıştır. Bu tebliğ çerçevesinde o tarihte Türkiye’de faaliyet göstermekte olan uluslararası denetim firmaları bankalarda inceleme yapabilecek bağımsız denetim kuruluşları olarak belirlenmiştir. TCMB 24. 12. 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarının yapılacak banka denetimlerinin esas ve şartlarını izah eden tebliği yayımlamıştır.<sup>81</sup>

SPK, 18. 06. 1988 tarihinde yayınladığı Seri: X, 3 numaralı tebliğ ile 2499 sayılı SP Kanununun 16. maddesi ve “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca sermaye piyasalarında yaptırılacak bağımsız denetimlerde bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları ve mesleki ilkelerini belirlemiştir. Seri: X, 4 numaralı tebliğ ile bankaların aracılık faaliyetlerine ilişkin işlem ve hesapları ve menkul kıymet yatırım fonlarının denetlemesi zorunlu denetim kapsamına alınmıştır. Aynı yıl yayımlanan tebliğlerce

<sup>78</sup> Oktay Gütvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 1.b., İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 4. cilt, 2001, s. 675.

<sup>79</sup> Çarıkçıoğlu, a.g.e., s. 151.

<sup>80</sup> Mazhar Tılhaslı, “Türkiye’de Denetim Şirketlerinin SPK Denetimlerinde Karşılaştıkları Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, **III. Muhasebe Denetim Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1997.

<sup>81</sup> Fatih Dural, “Denetçilerin ve Denetim Kuruluşlarının Sorumlulukları”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri**, İstanbul, 2002.

sürekli ve özel denetime tâbi ortaklıklar ve kuruluşlar belirlenmiştir. Ayrıca sermaye piyasasında bağımsız denetimle görevlendirilecek denetim kuruluşları bir liste halinde yayımlanmıştır.<sup>82</sup>

### **2.3. SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU KAPSAMINDA DENETİM**

Bu başlık altında denetim faaliyetlerini yürüten ve Türkiye uygulamasında bağımsız denetçi olarak kabul gören yeminli mali müşavirlik mesleği üzerinde durulacak ve daha sonra ilgili yasa kapsamında yapılan tasdik işlemlerine ve denetimlere değinilecektir.

#### **2.3.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİ**

Bu başlık altında mali müşavirlik mesleği kısaca açıklanacak daha sonra denetim ve tasdik işlemlerini yapan YMM ve YMM ile ilgili kavramlar açıklanacaktır.

##### **2.3.1.1. Genel Açıklamalar**

3568 sayılı yasanın 2. maddesinde SMMM ve YMM'ler bağımsız dış denetim yapan meslek mensupları olarak tanımlanmaktadır. Ancak Türkiye uygulamasında SMMM'ler denetim konusunda bilgi ve tecrübe eksikliklerinin olması ve denetim yapacak müşteri bulamamaları sebebiyle, kanundan kaynaklanan denetim yetkilerini çok fazla kullanamamaktadırlar. Denetim faaliyetinde bulunan SMMM'ler ise yurtdışından yabancı bir ortakla beraber bir şirket kurup şirketleşmekte ve gerekli denetim şartlarını sağlayarak denetim faaliyetinde bulunmaktadırlar. Yabancı ortaklı denetim firmalarının denetim ücretleri yerli denetim firmaları ücretlerinden çok daha fazla olmasına rağmen, yabancı ortaklı denetim firmasından alınacak denetim raporunun piyasada daha prestijli ve itibarlı olması sebebiyle yabancı ortaklı denetim firmaları denetimde tercih edilmektedir. Bu sebeple de SMMM'ler yabancı ortak alma yoluna gitmektedir.

<sup>82</sup> Dural, a.g.e., s. 168.

Bağımsız denetim, varlığını mesleki kurumsallaşmadan alan, işletmelerin ekonomik faaliyetleriyle ilgili finansal bilgileri GKGMİ çerçevesinde değerlendiren, temelde GKGDŞ'ye göre işletilmesi gereken ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülen bir süreçtir. Bağımsız denetçi olmanın ön koşulları mali müşavir formasyonuna sahip bulunmak ve denetim çalışmasını bir denetim anlaşması içinde yapmaktır.<sup>83</sup>

İngiltere'de "Chartered Accountant", ABD'de "Certified Public Accountant" olarak isimlendirilen muhasebe uzmanlığının Türkiye'deki karşılığı "Yeminli Mali Müşavirlik" kavramıdır.<sup>84</sup>

### 2.3.1.2. Bağımsız Denetçi Olabilme Şartları

Bağımsız denetçi yani SMMM ve YMM olabilmenin şartları 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 4. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar:

1. T.C vatandaşı olmak, (Yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır)
2. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
3. Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
4. Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satım işlerine fesat kârıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından hüküm giymiş bulunmamak,
5. Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
6. Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumlarda bulunmamak,

<sup>83</sup> Semra Öncü ve diğerleri, "Bağımsız Denetçinin Yetki ve Sorumlulukları", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1997.

<sup>84</sup> Muzaffer Çam, "Bağımsız Denetim ve Sorumluluk", **Vergi Dünyası**, Sayı: 170, Ekim 1995, s. 12.

7. Meslek mensubu olabilmek için; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dalında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak gerekmektedir.

Bu sayılan şartlar meslek mensubu yani SM, SMMM ve YMM olabilmenin genel şartlarıdır. Bunların yanında YMM olabilmek için 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 9. maddesinde belirtilen özel şartlar bulunmaktadır. Bunlar ise:<sup>85</sup>

1. En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olma,
2. Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olma,
3. Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmadır.

Yine 9. maddede belirtilen; kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri, serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav koşulu aranmamaktadır.<sup>86</sup>

Yine 9. maddede belirtilen; YMM olabilmek için en az 10 yıllık SMMM dönemi sonunda yapılabilecek olan YMM sınavından geçmiş olmak gerekmektedir. Bu sınav yazılı ve gizlidir. Sınavın objektif olarak değerlendirilmesi için değerlendirme yapabilecek yeterliliğe sahip kişilerden oluşan bir komisyon

<sup>85</sup> Ahmet Erol ve Tarık Çetinkaya, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 61, Ocak 1998, s. 76.

<sup>86</sup> Erol ve Çetinkaya, a.g.e., s. 77.

oluşturulur.<sup>87</sup> Bu komisyon kanununun 7. maddesinde şöyle belirtilmiştir: Sınav komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığı'nı temsil eder. Diğer 3 üye Yükseköğretim Kurulu'nca teklif edilecek 5 aday arasından, diğer 2 üye ise TÜRMOB tarafından teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilmektedir.

YMM'ler adlarına düzenlenecek olan mührü almak ve Asliye Ticaret Mahkemelerinde usulüne uygun yemin etmek zorundadırlar. Denetim faaliyetlerine ancak bundan sonra başlayabilirler.<sup>88</sup>

YMM'lerce kullanılacak mühür, yönetmelikle belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre YMM'lerce kullanılacak mühür, iç içe iki daire ve üstte T.C. rumuzu ve ay yıldız ile 1923 tarihi ile Yeminli Mali Müşavir ibaresi ile mühür numarası yer alır.<sup>89</sup>

### 2.3.1.3. YMM'lerin Şirketleşmesi

20. 03. 1996 gün ve 22586 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı'nın "Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelge"nin "Mesleki Ortaklık Bürosu veya Şirket Türleri ve Ünvanları" başlıklı 3. maddesinde mensuplarınca kurulacak ortaklıklar belirtilmiştir. Birden çok meslek mensubunun bir araya gelerek kurabilecekleri ortaklık bürosu veya şirketler şunlardır:

1. Ortaklık Bürosu (Adi Şirket),
2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket,
3. Limited Şirket,
4. Anonim Şirket.

<sup>87</sup> Ali İhsan Özgür Çilingir, "3568 Sayılı Yasaya Göre Bağımsız Dış Denetçinin Mesleki Yeterliliği", **Mali Çözüm**, Yıl: 13, Sayı: 65, 2002, s. 215.

<sup>88</sup> Salih Özel, "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi", **Maliye Postası**, Yıl: 17, Sayı: 373, Mart 1996, s. 45.

<sup>89</sup> Münevver Yılandı ve Birol Yıldız, "Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 2, Sayı: 5, Ekim 2001, ss. 73-74.

Genelgenin yine 3. maddesine göre, “Yeminli Mali Müşavirlik” faaliyetinde bulunacak olan meslek mensupları:

1. Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu,
2. Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi,
3. Yeminli Mali Müşavirlik Hisseli Komandit Şirketi,

4. Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi unvanını alırlar.’ denilmek suretiyle kullanılacak unvanlar da belirtilmiştir. “Yeminli Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu” unvanı altında birden fazla meslek mensubu tarafından kurulacak ortaklık bürosunun ortaklarının “Yeminli Mali Müşavirlik” ruhsatına sahip olmaları gerekmektedir.

‘Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 30. maddesine göre YMM’ler kendi aralarında ortaklık bürosu veya şirket kurarak faaliyette bulunabilirler. Ancak, maddede açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, maddenin f bendindeki “Ortaklık bürosu veya şirketlerde yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir” hükmü uygulama ve denetleme sorumluluğunun denetlemeyi yapan YMM’ye ait olduğunu göstermektedir.<sup>90</sup> YMM’lerin sorumlulukları ileride açıklanacaktır

#### **2.3.1.4. YMM Mesleğinin Konusu**

“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in 19. maddesinde YMM’lerin çalışma konuları belirtilmiştir. Bunlar:

1. Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüslerin ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulanmalarıyla ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,

---

<sup>90</sup> Sadık Baklacıoğlu, “Türkiye’de Zorunlu Muhasebe Hesap Planları ve Bağımsız Dış Denetimler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 48, Aralık 1996, s. 15.



2. Yukarıdaki maddede yazılı konularda, belgelerine dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işler yapmak,

3. Mali tabloların ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu tasdik etmek,

4. İlgili mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmî mercilerce verilecek görevleri yapmak.

Buna karşın YMM'ler muhasebeyle ilgili defter tutamaz, muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.<sup>91</sup>

Yukarıda sayılan 1. ve 2. maddelerle YMM ve SMMM'lere denetim yapma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca 3. madde ile YMM'ler SMMM'lerden ayrılmış ve YMM'lere tasdik yapma yetkisi verilmiştir.<sup>92</sup>

### **2.3.1.5. YMM'lerin Yetkileri**

YMM'lerin yasalardan kaynaklanan ve denetim sözleşmesinden doğan yetkileri bulunmaktadır.

“Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”in “Yeminli Mali Müşavirlerin Yetkileri” başlıklı 12. maddede YMM'lerin yetkileri belirtilmiştir. Buna göre:

✓ Tasdik konuları ile ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek.

✓ Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek.

<sup>91</sup> H. Gül Yılmaz, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi**, 1.b., Ankara: TDV Yayın Matbaacılık, 2004, s. 30.

<sup>92</sup> Yılancı ve Yıldız, a.g.e., s. 71.

✓ Şirketin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak, ile yetkili kılınmış sayılırlar.

Ayrıca YMM'ler belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yapabilirler.<sup>93</sup>

### 2.3.1.6. YMM'ler İle İlgili Yasaklar ve Cezalar

Çeşitli kanunlardan kaynaklanan ve YMM'lerin yapmalarının yasak olduğu birtakım faaliyetler vardır. Bu başlık altında YMM'ler ile ilgili yasaklar ve bu yasakların yaptırımları açıklanacaktır.

#### a) Yasaklar

3568 sayılı yasa kapsamında ve sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak olan bağımsız denetim kuruluşunun denetçileri:<sup>94</sup>

✓ Denetledikleri ortaklıklar, yardımcı kuruluşlar ve iştirakleri ile borç-alacak ve ortaklık ilişkisi içinde bulunamazlar,

✓ İşleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları, görevleri süresince ve bu görevlerini bıraktıktan sonra da açıklayamazlar. Suç oluşturan durumların yetkili mercilere duyurulması ve adli veya –mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla- idari ve her türlü inceleme ve soruşturma nedeniyle ilgililere bilgi verme halleri hariçtir,

✓ Ticaret yapamazlar,

✓ Meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar,

✓ Yönetmelikle belirlenen ve meslek mensuplarının yapmış oldukları hizmetlerine karşılık alacakları ücretin altında iş kabul edemezler,

<sup>93</sup> Erol ve Çetinkaya, a.g.e., s. 81.

<sup>94</sup> Emre Renda ve Ahmet Yazıcı, Bağımsız Dış Denetim, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Yıl: 18, Sayı: 184, Ağustos 2003, s. 164.

- ✓ Denetleme yaptıkları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar ile bunların iştiraklerinde hiçbir unvan veya sıfatla görev alamazlar,
- ✓ Bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçileri, iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler,
- ✓ Bağımsız denetleme kuruluşlarınca, yöneticilerin, denetçilerin ve bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşlerinin, ortak, şirket müdürü ve yardımcısı buldukları ortaklıklar ve bunların iştiraklerinde denetleme görevi üstlenemezler,
- ✓ Bağımsız denetleme kuruluşları ve elemanları, danışmanlığını yaptıkları firmalara, danışmanlık yaptıkları döneme ait olarak, bu yönetmeliğe göre bağımsız denetleme hizmeti veremezler.

#### b) Cezalar

Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunan meslek mensuplarıyla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan ya da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verileceği 3568 sayılı yasada belirtilmiştir.<sup>95</sup> 3568 sayılı yasaya dayanılarak çıkarılan 'Disiplin Yönetmeliği'ne göre meslek mensuplarına verilebilecek cezalar yönetmeliğin 4. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar:

1. *Uyarma Cezası*: Meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir,
2. *Kınama Cezası*: Meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir,
3. *Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma*: Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır,

<sup>95</sup> Zeki Doğan ve Abitter Özulucan, **Serbest Muhasebesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Karşılaştıkları sorunlar ve Çözüm Önerileri**, 1.b., Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2004, s. 39.

4. *Yeminli Sıfatını Kaldırma*: YMM'lerin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır,

5. *Meslekten Çıkarma*: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

### 2.3.1.7. YMM Sorumlulukları

“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te, “Sorumluluk” başlığını taşıyan 8. maddede de meslek mensuplarının sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu düzenlemede sorumluluklar şu şekilde ifade edilmektedir:

1. *Sosyal Sorumluluk*: Meslek mensupları, mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar,

2. *İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk*: Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar,

3. *Meslektaşlara Karşı Sorumluluk*: Meslek mensupları ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

Bunların yanı sıra YMM'lerin 3568 sayılı meslek kanunundan, 2499 sayılı SP Kanunundan ve 213 sayılı VUK kaynaklanan cezai sorumlulukları vardır. Bunların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

### 2.3.1.8. 3568 Sayılı Kanunda YMM'lerin Sorumluluğu

3568 sayılı kanunla denetim yetkisi verilen meslek mensupları YMM ve SMMM'lerdir. Kanunda YMM ve SMMM'ler için yetki yönünden önemli farklılıklar mevcuttur. Bu nedenle sorumluluklarda da farklı düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>96</sup>

3568 sayılı kanunun "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlığını taşıyan 12. maddesinin 4. fıkrasında tasdik yetkisinin doğurduğu sorumluluk belirtilmiştir. Buna göre: YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM'ler yaptıkları tasdik kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

'Müteselsil Sorumluluk' kavramı Borçlar Kanununda: "Alacaklı müteselsil borçluların tümünden veya birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini isteyebilir ve borcun tamamı ifa edilinceye kadar borçluların tamamının sorumlu olduğu bir borç ilişkisidir" şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>97</sup>

3568 sayılı kanunun "Disiplin Cezaları" başlığını taşıyan 48. maddesine göre ise: Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan YMM'ler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla da kesinleşmesi halinde de 'yeminli' sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyayına sebebiyet verdikleri mahkeme kararıyla kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir. Ayrıca tasdik doğru olmadığının tespiti halinde meslek mensuplarına ağır para cezası ve hapis cezası verilir.

<sup>96</sup> Mevlüt Özer, **Denetim**, 1.b., Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997, s. 107.

<sup>97</sup> Ercan Alptürk, "Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Kapsamında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Riskleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Yıl: 19, Sayı: 192, Nisan 2004, s. 44.

### 2.3.1.9. 2499 Sayılı Kanunda YMM'lerin Sorumluluğu

Denetim sonuçlarının güvenilir olmaması, hatalı yahut yanıltıcı olması durumunda iyi niyetli üçüncü kişilerin zarar görmeleri söz konusu olacaktır. SP Kanunu ve bu kanuna bağlı yönetmelik ve tebliğlerle bağımsız denetçilere önemli yetkiler tanınmıştır. Buna paralel olarak bu düzenlemelerde denetçilerin sorumlulukları da artırılmıştır.<sup>98</sup>

2499 sayılı SP Kanunu'nun "Denetim ve Cezai Sorumluluk" başlıklı bölümünde denetim ve cezai sorumluluğa ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Kanunun 47. maddesine göre: Kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve ağır para cezası ile cezalandırılırlar.

SPK 16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"ın "Bağımsız Denetimin Geçerliliği" başlıklı 44. maddesine göre: Bağımsız denetimin geçersiz sayılması, bağımsız denetim kuruluğu'nun kusurundan kaynaklanması halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dahil olmak üzere meydana gelebilecek diğer zararlardan ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluğu sorumludur. Tebliğın "Hukuki ve Cezai Sorumluluk" başlıklı 45. maddesine göre: Bağımsız denetimin ilke ve kurallara uygun yapılmaması nedeniyle müşteriler veya üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler mahfuz kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluğu ile bağımsız denetim sözleşmesinde gösterilen ve bağımsız denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçiler birlikte sorumludurlar. Aynı tebliğın "Listeden Çıkarma" başlıklı 46/g maddesinde yer alan, yapılan denetim çalışmalarında sorumlu ortak baş denetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemesi halinde denetim şirketinin SPK'ya göre denetim yapma yetkisinin kaldırılarak SPK denetimi yapabilecek denetim şirketleri listesinden çıkarılacağı hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>98</sup> Özer, a.g.e., s. 102.

### 2.3.1.10. 213 Sayılı VUK'da YMM'lerin Sorumluluğu

VUK'da vergi beyannamelerinin imzalanması ve YMM'lerin tasdik raporlarıyla ilgili hükümler yer almaktadır. Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında ahlak ve güven unsurunun gelişmesini temin edebilmek için bugüne kadar devlet tarafından yapılan vergi denetiminin, artık bundan sonra devlet dışında ancak devlet tarafından kontrol edilen odalara bağlı kişi ve kuruluşlar tarafından da yapılmasına imkan sağlanmıştır.<sup>99</sup>

Beyanname ve eklerini tasdik eden YMM'ler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması YMM'lerin sorumluluğuna dahildir.<sup>100</sup> YMM'ler inceledikleri ve sonunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.<sup>101</sup>

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, YMM'lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan vergi farkı ile YMM'lerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. YMM'nin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü'ne gönderilecektir. Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen YMM'ler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra

<sup>99</sup> N. Tolga Saruç ve M. Ali Sarılı, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi**, 1.b., Ankara: TDV Yayın Matbaacılık, 2004, s. 163.

<sup>100</sup> HUK, a.g.e., ss. 506–507.

<sup>101</sup> Mehmet Demiroğlu, "Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", **Vergi Dünyası**, Sayı:207, Kasım 1998, s. 79.

başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen YMM'ler ile ilgili takibat ise YMM'nin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir.<sup>102</sup>

### **2.3.2. TASNİK İŞLEMLERİ**

Türkiye uygulamasında sadece YMM'lerin yetkili kılındığı tasdik işlemleri bulunmaktadır. Bu başlık altında tasdik işlemlerinin tanımı ve amaçları, tasdik işlemlerinin kapsamı, tasdik talebi ve sözleşmesi ve son olarak da tasdik raporları ele alınacaktır.

#### **2.3.2.1. Tasdik İşlemlerinin Tanımı ve Amaçları**

Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin ve bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin, gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve raporlara bağlanmasıdır. Tasdikte esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve GKGMİ göz önüne alınarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan tebliğlerle belirlenir.<sup>103</sup>

Tasdik işlemlerinin amacı kısaca şu şekilde özetlenebilir:<sup>104</sup>

- ✓ Mali tabloların doğru, eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini,
- ✓ Mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını,
- ✓ Vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinde güveni sağlamaktır.

#### **2.3.2.2. Tasdik İşlemlerinin Kapsamı**

YMM'lerin tasdik edeceği işlem ve belgelerin kapsamı "YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki

---

<sup>102</sup> HUK, a.g.e., s. 507.

<sup>103</sup> HUK, a.g.e., s. 496.

<sup>104</sup> Uğur, a.g.e., s. 50.



Yönetmelik”te “Tasdik Kapsamı” başlıklı 7. maddede belirtilmiştir. YMM’lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler şunlardır:

**A) Gelir Vergisi Yönünden:**

- a. Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- b. Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,
- c. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80’inci maddesi ve 82’inci maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- d. Geçici vergi bildirimleri.

**B) Kurumlar Vergisi Yönünden:**

- a. Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- b. Kurumlar Vergisi Kanununun 24’üncü maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- c. Kurumlar Vergisi Kanununun 22’inci maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- d. Geçici vergi bildirimleri,

**C) Katma Değer Vergisi Yönünden:**

- a. Katma Değer Vergisi beyannamesi ve ekleri,
- b. İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- c. Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

**D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:**

- a. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,
- b. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

**E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:**

- a. 6183 sayılı kanunun 48'inci maddesi gereğince borcun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
- b. 6183 sayılı kanunun 105'inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

**F) Damga Vergisi Yönünden:**

- a. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22'inci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23'üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

**G) Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:**

- a. Yatırım indirimi,
- b. Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- c. Yeniden değerlendirme,
- d. Stok değerlendirme,
- e. Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- f. Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- g. Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Maliye bakanlığı, tasdik kapsamına alınan beyanname, indirim ve bilgilerin tasdik uygulamasına ilişkin şekil şartlarını, zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya ve genişletmeye yetkilidir. Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdik edilmesine uygulamada kısaca 'tam tasdik' denilmektedir.<sup>105</sup>

<sup>105</sup> Burhan Gezgin, "Tasdik Kapsamı Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 251, Temmuz 2002, s. 35.

Uygulamada kullanılan ve olayı kısa tanımlama amacına dönük “Tam Tasdik” deyiminin yaygınlaşması ve yasal düzenlemelere girmesi uygun değildir. Yapılan iş “Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu”dur. Rapor, sadece vergi dairesine verilmektedir ve tam tasdik deyimini yanlış kılan neden, raporun sadece vergi dairesine veriliyor olmasıdır. Rapor finans dünyasına, SPK’ya menkul kıymetler piyasasına hitap etmemektedir. Rapor, ilgili üçüncü kişiler tarafından da kabul edilirse tam tasdikten söz edilebilir.<sup>106</sup>

### 2.3.2.3. Tasdik Talebi ve Sözleşmesi

Tasdik talebine giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM’lerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin istemi üzerine yapılır. YMM ve vergi yükümlüsü arasında yapılacak tasdik sözleşmesi ile tasdikin amacı, kapsamı, tasdik hizmetinin süresi, niteliği, tarafların sorumlulukları ve ücret belirlenmelidir.<sup>107</sup>

İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin YMM’lerce Maliye Bakanlığına gönderilmesi zorunludur. Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde bakanlığa bildirilir. Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı olan hususlar yer almalıdır.<sup>108</sup>

- ✓ Tasdikin amacı, kapsamı ve varsa özel nedenleri,
- ✓ YMM’lerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- ✓ Tarafların sorumlulukları ve yükümlülükleri,
- ✓ Tasdik ücreti.

<sup>106</sup> Oktay Güvemli, “Sürekli Denetleme ve Tasdik Raporları Üzerine”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 43, Temmuz 1996, s. 146.

<sup>107</sup> Yılmaz, a.g.e., s. 33.

<sup>108</sup> HUK, a.g.e., s. 499.

#### **2.3.2.4. Tasdik Raporları**

Mali tablo ve mali tablolarla bağı beyannameler ile tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları YMM'lerce bir rapora bağlanır. YMM'lerce en az 3 örnek olarak düzenlenecek tasdik raporlarının iki örneği ilgili şirket, kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Düzenlenen raporların birer örneği, tasdik konusu belgelerle birlikte YMM tarafından doğruca tasdiki isteyen merciye verilir. Vergi beyannameleri ile ilgili tasdik raporları tasdik edilen kişi veya kurumun bağı olduğu vergi dairesine YMM tarafından bizzat tutanakla teslim edilir. YMM'ler tarafından düzenlenen tasdik vergi dairesine ilgili vergi beyannamesinin verilme süresinin bitiminden itibaren iki ay içinde teslim edilmelidir.<sup>109</sup>

#### **2.3.3. DENETİM**

3568 sayılı kanun gereğince SMMM ve YMM'lerin yapmış oldukları denetim faaliyetlerinin açıklanacağı bu başlık altında sırasıyla; denetimin tanımı ve amaçları, denetim sözleşmesi, denetim faaliyetleri, denetim süreci ve çalışma kâğıtları ve denetim raporları ele alınacaktır. Ayrıca tasdik ve denetim işlemleri arasındaki farka değinilecektir.

##### **2.3.3.1. Denetimin Tanımı ve Amaçları**

3 Ocak 1990 gün ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"te SMMM ve YMM'ler tarafından yapılacak denetimin tanımı 48. maddede şu şekilde yer almaktadır:

Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp

<sup>109</sup> HUK, a.g.e., s. 503.

almadığını tarafsız olarak, kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan çalışmadır.

Denetimin amacı şirket, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi dairesine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır.<sup>110</sup>

### 2.3.3.2. Denetim Sözleşmesi

Şirket, kurum ve kuruluşların SMMM'ler ile YMM'lere yaptıracağı denetim, yazılı sözleşme ile belirlenir. Bu sözleşmenin yapıldığı tarih ve sözleşmede yer alan hususlar bağlı oldukları odalara bilgi formu ile 15 gün içinde bildirilir. YMM'lerce denetimin tasdik istemine bağlı olup olmadığı denetime başlamadan önce tespit edilir ve her husus sözleşmede açık olarak belirtilir.<sup>111</sup> “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te “Denetim Sözleşmeleri” başlığını taşıyan 51. maddesine göre sözleşmede en az aşağıdaki hususların gösterilmesi mecburidir:

- ✓ Sözleşmeyi yapan ilgililer,
- ✓ Denetimin kapsamı,
- ✓ Hazırlanacak tablolar,
- ✓ Hesaplanan insan/saat,
- ✓ Denetimin yapılacağı yerler,
- ✓ Denetim kapsamına alınacak süre ve dönem,
- ✓ Varsa önceki dönem denetim yapan meslek grubu,
- ✓ Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,
- ✓ Raporun teslim edileceği tarih,
- ✓ Denetimde görev alacak elemanlar.

---

<sup>110</sup> HUK, a.g.e., s. 489.

<sup>111</sup> HUK, a.g.e., ss. 493-494.

### 2.3.3.3. Denetim Faaliyetleri

“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te “Denetim Faaliyetleri” başlıklı 50. maddesine göre kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca:

- ✓ Kurum ve kuruluşların varlıklarının, kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,
- ✓ Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,
- ✓ Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin,
- ✓ Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,
- ✓ İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- ✓ Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarında tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,
- ✓ Mali tabloların ilgili mevzuat ve GKGMİ’ye uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,
- ✓ Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının, tespiti ile gerçekleşir.

### 2.3.3.4. Denetim Süreci ve Çalışma Kâğıtları

Denetim süreci birbirini takip eden çeşitli aşamalardan oluşur. Daha önce bu süreçler ayrıntılı olarak açıklandığı için bu bölümde sadece süreçlerin belirtilmesiyle yetinilecektir. Bu süreçler:

- ✓ Müşteri seçimi ve işin kabulü,
- ✓ Denetim çalışmalarının yürütülmesi,
- ✓ Denetim görüşünün raporlanarak açıklanmasından oluşur.

Çalışma kâğıtları; meslek mensuplarının denetleme yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmeler sonucu oluşan kanaati içeren kâğıtlar olup uygulamada kullanılması mecburidir. Ayrıca, YMM'lerin yaptığı tasdik işlemi ile ilgili denetimlerde, resmi defterler ile gerekli görülen belge ve kayıtlar tarih ve imza atılarak mühürlenir. Çalışma kâğıtları, çalışma dosyası içinde on yıl süre ile yetkililerin istediğinde ibraz edilmek üzere saklanmalıdır. Çalışma kâğıtlarının formu, en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi şartı ile meslek mensubunca serbestçe düzenlenebilir.<sup>112</sup>

- ✓ Denetlenen müşteri, denetim dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun imzası yer almalıdır.
- ✓ İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; meslek mensubunun savunmasını temin edecek şekilde, yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kâğıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.
- ✓ Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretler, hesap teyitleri, meslek mensubunun iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı açıklanmalıdır.
- ✓ Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ve aksayan denetim faaliyeti konuları sebepleriyle belirtilmelidir.

### 2.3.3.5. Denetim Raporları

Denetim faaliyetleri sonucunda denetçi ulaştığı görüşü denetim raporu aracılığıyla bildirir. “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te “Denetim Raporu” başlıklı 58. maddesine göre denetim raporu şu bölümleri içerir:

- ✓ Genel bilgi bölümü; ilgililerin belirtildiği,
- ✓ Denetim kapsam bölümü; dönemi belirtilen mali tabloların GKGMİ'ye göre düzenlenip düzenlenmediğinin belirtildiği,
- ✓ Meslek mensubunun açıklama ve görüş bölümü; denetimin sonucunda meslek mensubunun denetim konusunda oluşan kanaatinin belirtildiği,

<sup>112</sup> HUK, a.g.e., ss. 493-494.

- ✓ Rapor tarih bölümü; denetimin bittiği tarihin gösterildiği,
- ✓ Meslek mensubunun imzası; sözleşmeyi imzalayan, denetimin sorumluluğunu yüklenen meslek mensubu tarafından imzalandığı bölüm.

“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”te “Denetim Raporu Çeşitleri” başlıklı 59. maddesine göre, meslek mensubunun denetim sonucunda oluşan görüşüne göre şu raporlar düzenlenebilir:

1. Olumlu Rapor,
2. Olumsuz Rapor,
3. Şartlı Denetim Raporu.

#### **2.3.3.6. Tasdik İle Denetim Arasındaki Farklılıklar**

Türkiye uygulamasında hemen hemen aynı anlamda kullanılan tasdik ve denetim işlemleri birbirinden farklıdır. Bu iki kavram arasındaki farklılardan bazıları şunlardır,<sup>113</sup>

1. Denetim görevi SMMM ve YMM tarafından yapılabilir. Ancak, tasdik işlemini SMMM’ler yapamaz, sadece YMM’ler yapabilir.

2. YMM’lerce yapılan tasdikte hemen hemen tek bilgi kullanıcısı devlettir ve devlet tarafından yasal gerekçelere dayandırılarak istenmektedir. Denetim ile ortaya çıkan sonuç ise müşteri işletmeye bir denetim raporu olarak sunulur ve bu denetim raporu müşteri işletme tarafından mali tabloların eki olarak kullanılır. Denetim raporu işletme yönetimi, devlet, finansal kurumlar, kredi kurumları gibi birçok işletme ilgilileri tarafından kullanılır.

3. Denetçinin sorumluluğu denetim sözleşmesinde belirtilmiş ve sınırlandırılmış ise denetçinin sorumluluğu mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirttiği görüş ile sınırlıdır ve hiçbir zaman tam bir garanti şeklinde

<sup>113</sup> Yılancı ve Yıldız, a.g.e., s. 76.



algılanamaz. Denetçinin görüş belirttiği bir denetimde, denetim çalışmaları denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiş ise denetçinin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirdiği kabul edilir.

Tasdik işlemini yapan YMM'ler yapmış oldukları işlemlerden dolayı işletme ile birlikte % 100 sorumludur. Hatta yapmış oldukları tasdik işlemlerinden dolayı ortaya çıkabilecek vergi kayıplarından müşteri ile beraber müteselsilsen sorumludur.

4. Denetim sürecinde, bağımsız denetçi ekonomik olaylara ilişkin olarak işletme veya organizasyon tarafından ortaya konan iddiaların doğruluğu hakkında araştırma yapar ve bu araştırması sonucu elde ettiği görüşü bilgi kullanıcılarına sunar. Bu görüş mali tabloların geneli hakkındadır ve olumlu olabileceği gibi olumsuz veya şartlı şeklinde de olabilir.

YMM yapmış olduğu tasdik kapsamındaki işlerde yasal bir uygunsuzluk saptadığında öncelikle müşteriye düzeltme talebini iletir ve müşterinin bu talebi kabul etmeyip yerine getirmemesi halinde de yetkili makamlara durumu bildirme zorunluluğu vardır.

5. Denetim kriterleri genel kabul görmüş muhasebe kavram ve prensipleridir. Bu kriterlere uygun olarak yapılan bir denetim, işletmenin gerçek mali tablo rakamlarına ulaşılmasını sağlayacağı için, dolaylı olarak vergi matrahlarının ve diğer hususlarının da doğruluğunu sağlayacaktır.

3568 sayılı yasa ile, tasdik işlemleri vergi kanunları açısından bazı konu ve belgelerin YMM'lerce onaylanmasıdır. Burada kriter vergi mevzuatı olup tasdik konusu ise ilgili beyannameler ve bazı vergi uygulamalarıdır.

## **2.4. SERMAYE PİYASASI KANUNU KAPSAMINDA DENETİM**

Bu başlık altında SPK ve SP Kanunu, 2499 sayılı sermaye piyasası kanunu çerçevesinde yapılan denetim çalışmaları, sermaye piyasasında denetim yapmaya yetkili olan denetim kuruluşları, bağımsız denetime tabi olan kuruluşlar ve SP kanunu açısından özellik arz eden denetim konuları açıklanacaktır.

### **2.4.1. SERMAYE PİYASASI KANUNU VE KURULU**

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1'inci maddesinde SP Kanunu'nun amacı: "Bu kanunun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir" şeklinde açıklanmıştır.

Kanunun konusu ve amacı tanımlanırken, üç temel unsurdan söz edilmektedir. Bunlardan birincisi -bu unsur aynı zamanda kanunun amacını oluşturmaktadır- tasarrufların sermaye piyasasında değerlendirilmesi ve bu yolla iktisadi kalkınmaya katkıda bulunma, kanunun konusunu teşkil eden diğer iki unsur ise sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması ile tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını düzenlemek ve denetlemektir.<sup>114</sup>

Fon talebinin çok sayıda kişiye yöneldiği bir ortamda, fon arz etmesi beklenenlerin temel beklentileri de güven, açıklık ve istikrar içinde çalışan bir piyasa ortamında doğru ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmektir. Doğru ve yeterli bilginin piyasa elemanlarının kullanımına zamanında sunulmasının giderek artan önemi, bağımsız dış denetimi de son derece önemli kılmakta, bağımsız denetçinin ve SPK'nın sosyal sorumluluğunu artırmaktadır.<sup>115</sup>

<sup>114</sup> Özer, a.g.e., s. 32.

<sup>115</sup> Abdullah Yavaş, "Sermaye Piyasası Kurulu'nun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri", III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Tebliğleri, İstanbul, 1997.

Kamunun, güvenilir bilgi talebini karşılamak için sermaye piyasasından beklentileri bulunmaktadır. Bu beklentileri karşılamak için SPK, kanunda belirtilen görevleri yerine getirmeli ve buna bağlı olarak ortaya çıkan güvenilirliği test edilmiş ve denetlenmiş finansal bilgileri ilgililere sunmalıdır.<sup>116</sup> SP Kanunu'nun "Görev ve Yetkiler" başlıklı 22. maddesine göre SPK'nın görevleri ve yetkileri aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- ✓ Sermaye piyasası araçlarının ihracını, halka arz ve satışının şartlarını düzenlemek ve denetlemek,
- ✓ İhraç veya halka arz olunacak sermaye piyasası araçlarını kurul kaydına almak ve kamu yararının gerektirdiği hallerde, sermaye piyasası araçlarının halka arz ve satışını geçici olarak durdurmak,
- ✓ Sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetinde bulunacak kuruluşlara ilişkin kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını düzenlemek, bu şartlara uyan kuruluşları sermaye piyasasında bağımsız denetlemeye yetkili olan kuruluşlar listesinde yayımlamak,
- ✓ Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak,
- ✓ Sermaye piyasasını ilgilendiren her türlü yayın, duyuru ve reklamları izlemek, yanıltıcı ilan ve reklamları yasaklamak.

#### **2.4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE AMACI**

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşlar, SPK tarafından 13. 12. 1987 gün ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" hükümleri gereğince faaliyette bulunurlar. Yönetmeliğin "Bağımsız Denetleme" başlıklı 5'inci maddesinde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır: "Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme

<sup>116</sup> Özer, a.g.e., s. 33.

sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.”

SP Kanunu açısından bağımsız denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir:<sup>117</sup>

1. Tasarruf sahiplerine doğru ve güvenilir bilgi sağlamak,
2. Piyasasının açıklığını, kararlılığını ve piyasaya olan güveni sağlamak,
3. Tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması için mevzuatla getirilen zorunluluk ve yasaklara uyumu sağlamak,
4. Kamunun haklarının korunması için kamunun doğru aydınlatılmasını sağlamaktır.

#### 2.4.3. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ

SP Kanununa tâbi olarak faaliyette bulunan işletmelerde sürekli, sınırlı ve özel denetim yapılır.<sup>118</sup> “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında Tebliğ”in 19. maddesinde sürekli, sınırlı ve özel denetim kavramları aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

✓ *Sürekli Denetim:* Her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder.

✓ *Sınırlı Denetim:* Sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak, sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.

✓ *Özel Denetim:* Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir.

<sup>117</sup> Feridun Özgen, “Sermaye Piyasasının Denetim Hedef ve Olanakları Açısından Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Tebliğleri*, Ankara, 1985.

<sup>118</sup> Özer, a.g.e., s. 33.

#### 2.4.4. DENETÇİ UNVANLARI VE YETKİLERİ

Bağımsız denetçilerin unvanları ile ilgili açıklamalar “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında Tebliğ”in “Denetçi Unvanları” başlıklı 6. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre: Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısıdır. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir. Baş denetçi unvanının kazanılması için fiilen en az 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için fiilen en az 6 yıl, denetçi unvanının kazanılması için fiilen en az 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçiler yukarıda belirtilen unvanların yanında 3568 sayılı kanuna göre aldıkları ve kuruluşun temsili ile ilgili olarak sahip oldukları unvanları kullanabilirler

Denetçilerin yetkileri “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında Tebliğ”in 18. maddesinde ve “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”in 11. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre denetçiler aşağıda belirtilen konularda yetkili sayılırlar:

- ✓ Ortaklığın denetleme konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgelerini gizli dahi olsa incelemek,
- ✓ Denetim ile ilgili olarak gerekli bilgi, belge ve kayıtları incelemek,
- ✓ Ortaklık veya sermaye piyasası kurumlarının genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- ✓ Bağımsız denetim sözleşmesinin feshi veya çekilme durumunda, feshi veya çekilmeyi izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü taktirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak,
- ✓ Denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde ilgililerden istemek.

### 2.4.5. BAĞIMSIZ DENETİM

SP Kanunu gereğince yapılan denetimler kurul denetçilerince yapılan denetimler ve bağımsız dış denetim kurumlarınca yapılan denetimler olmak iki grupta incelenebilir.

Kurul denetçileri tarafından yapılacak denetimler ile SP Kanunu gereğince yapılacak bağımsız denetimler aynı kapsamda değildir. Kurul uzmanlarınca yapılacak denetimler, SP Kanunu gereğince yapılacak yasal denetimleri, bağımsız dış denetleme kurumlarınca yapılacak denetimler ise bağımsız denetimi kapsamaktadır.<sup>119</sup> Aşağıda bunların açıklamalarına ayrı ayrı başlıklar halinde yer verilmiştir.

#### 2.4.5.1. Kurul Denetçilerince Yapılacak Denetimler

Kurul denetçilerince yapılacak olan denetimlerde, SP Kanunu kapsamında tahvil ve hisse senedi ihraç eden ihraççıların, sermaye piyasası kurumlarının SP Kanununa uygun olarak çalışıp çalışmadıkları kontrol edilir.<sup>120</sup> İhraççıların tanımı SP Kanununun 3/h maddesinde; sermaye piyasası kurumlarının tanımı da 32. maddesinde aşağıdaki gibi yapılmıştır.

**İhraççılar:** “Anonim ortaklıklar,-mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınanlar dahil- kamu iktisadi teşebbüsleri, mahalli idareler ve bunlarla ilgili özel mevzuatlar uyarınca faaliyet gösteren kuruluş, idare ve işletmelerdir.”

**Sermaye piyasası kurumları:** “Aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, yatırım fonları ve sermaye piyasasında faaliyet göstermelerine izin verilen diğer kurumlardır.”

Sermaye piyasasında faaliyet göstermesine izin verilen diğer kurumlar da SP Kanunun 39. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre sermaye piyasasında faaliyette bulunan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

<sup>119</sup> Özer, a.g.e., s. 36.

<sup>120</sup> HUK, a.g.e., s. 509.

- ✓ Takas ve saklama kurumları,
- ✓ Derecelendirme kurumları,
- ✓ Bağımsız dış denetim kuruluşları,
- ✓ Yatırım danışmanlığı ve portföy yönetim şirketleri,
- ✓ Varlık yönetim şirketleri,
- ✓ İpoteğe dayalı menkul kıymet kuruluşları,
- ✓ Risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları,
- ✓ Vadeli işlem aracılık şirketleri,
- ✓ Portföy saklama şirketleri.

Kurul denetçilerince gerçekleştirilen denetlemelerde program dahilinde yapılanların yanında, şikâyete dayalı olarak yapılan denetimler de önem kazanmaktadır. Kurul denetçileri denetimlerini yaparlarken, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını birinci amaç olarak göz önünde bulundurlar. Ağırlıklı olarak aşağıdaki konular üzerinde durulmaktadır:<sup>121</sup>

- ✓ Muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun olarak kayıtlara geçirilip geçirilmediği,
- ✓ Denetlenen şirketin mali yapısının risk içerip içermediği,
- ✓ Örtülü kazanç dağıtım yoluyla ortaklık kazancının azaltılıp azaltılmadığı,
- ✓ Mevzuata uygun şekilde temettü dağıtılıp dağıtılmadığı,
- ✓ Hileli işlemler yoluyla yatırımcıların zarara uğratılıp uğratılmadığı,
- ✓ Bağımsız dış denetim şirketlerinin, denetimleri mevzuata uygun şekilde yapıp yapmadıkları.

#### **2.4.5.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılan Denetimler**

Kanun kapsamındaki ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları, SP Kanununa tâbi şirketler mali tablo, rapor ve bilgilerini kurulca saptanan muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olarak düzenlemek ve gerektiğinde bunları kamuya açıklamak ya da kurula göndermekle yükümlüdürler. SPK, SP Kanununa tâbi

<sup>121</sup> HUK, a.g.e., s. 510.

işletmelerin mali tablolarının dış denetimden geçirilmiş olmasını şart koşmuştur. Bağımsız dış denetim şirketlerince yapılacak denetimlerde, kamuya açıklanacak ya da kurula gönderilecek mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, söz konusu mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılır.<sup>122</sup>

Daha önce açıklandığı üzere bağımsız denetim kuruluşları tarafından kanun kapsamındaki kuruluşlara sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim çalışmaları yapılır.

#### **2.4.6. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI**

SP Kanunu çerçevesinde denetim faaliyetinde bulunabilecek olan denetim kuruluşları ve bu kuruluşların taşınması gereken şartların açıklandığı bu başlık altında ayrıca; bu kuruluşların yönetici ve denetçilerinin taşınması gereken şartlar ve bağımsız denetim kuruluşlarının SP Kurulu'na başvurusu ve listeye alınması ele alınacaktır.

##### **2.4.6.1. Genel Açıklamalar**

SP Kanunu kapsamındaki kuruluşlar mali tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunu ve gerçeği yansıttığını ispat etmek amacıyla mali tablolarını dış denetimden geçirirler. Bu denetim işleri de bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir.

##### **2.4.6.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Kuruluş Şartları**

SPK tarafından yayınlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" in "Kuruluş Şartları" başlıklı 3. maddesinde, ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek denetim kuruluşlarının aşağıda yer alan şartları taşınmaları gerekmektedir:

✓ Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulması, (Adi şirketlerde şirket sözleşmesinin yazılı olması)

---

<sup>122</sup> HUK, a.g.e., s. 511.



- ✓ Ortaklarının bu tebliğin 4. maddesinde sayılan nitelikleri haiz olması, (4. maddenin 4 ve 5 fıkraları ortakların tamamı için aranmaz-Bu şartlar yönetici ve denetçilerde aranan şartlar olarak bir sonraki başlık altında açıklanmıştır)
- ✓ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sorumlu ortak baş denetçilerin komandite ortak olması,
- ✓ Sermaye şirketlerinde esas sermayenin en az % 51'inin sorumlu ortak baş denetçi niteliğini haiz kişilere ait olması, şahıs şirketleri ve adi şirketlerde ise iki ortaktan az olmamak üzere ortaklardan çoğunluğunun bu niteliği haiz olmaları,
- ✓ Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,
- ✓ Donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- ✓ Mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması.

#### **2.4.6.3. Yönetici ve Denetçilerde Aranan Şartlar**

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in “Yönetici ve Denetçiler” başlıklı 4. maddesine göre, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetici ve denetçilerinin aşağıda belirtilen şartları haiz olmaları gerekir. Buna göre; yönetici ve denetçilerin:

1. 3568 sayılı kanuna göre SMMM ve YMM unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,
2. Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum olmamaları,
3. Türkiye’de yerleşik olmaları, (Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için bu şart aranmaz)
4. Sorumlu ortak baş denetçilerin, mesleki deneyim süresinin en az bir yılını bağımsız denetim kuruluşlarında tamamlaması,
5. Daha önce çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarının listeden çıkartılmasını gerektiren iş ve işlemlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,
6. Çalışılan bağımsız denetim kuruluşlarında tam zamanlı olarak görev yapması şarttır.

Denetçi yardımcılarının yukarıda 2. ve 3. bentlerde sayılan şartlara sahip olmaları ve hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanlarından birinde en az 4 yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları zorunludur.

#### 2.4.6.4. Kurula Başvuru ve Liste

Bağımsız denetleme faaliyetinde bulunmak isteyen ve yukarıda açıklanan denetim kuruluşlarının kurulabilmeleri için, gerekli olan şartları taşıyan denetim şirketleri, aşağıda yazılı hususları içeren bilgi ve belgeleri ekleyecekleri bir dilekçe ile SPK'ya başvururlar.<sup>123</sup> Bu şartlar "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" in "Kurula Başvuru ve Liste" başlıklı 5. maddesinde açıklanmıştır.

Bunlar:

- ✓ Denetim kuruluşunun sözleşmesi,
- ✓ Merkez ve varsa şube adresleri,
- ✓ Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,
- ✓ Başvuru tarihindeki mizan veya son bilanço,
- ✓ Kurucular, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, sorumlu ortak baş denetçiler, genel müdür ve genel müdür yardımcıları, müdürler ve denetim elemanlarına ilişkin bilgiler,
- ✓ Ortaklığın organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği personel ve mali durum hakkında genel bilgiler,
- ✓ Bu tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmesi, genel denetim programı ve çalışma kâğıdı örnekleriyle, program ve çalışma kâğıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgiler.

Aynı maddeye göre; yukarıda belirtilen bilgi ve belgeler üzerinde gerekli incelemeler yapıldıktan sonra aranan şartları taşıyanlar, kurul tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetime yetkili kuruluşlar olarak listeye alınır ve liste uygun aralıklarla ilan edilir. Listede yer alan bağımsız denetim kuruluşları; adresleri,

<sup>123</sup> HUK, a.g.e., s. 562.

ortakları, yöneticileri ve denetim elemanlarına ilişkin her türlü değişikliği bir ay içinde kurula bildirmekle yükümlüdürler.

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in “Listeden Çıkarma” başlıklı 46. maddesine göre, aşağıda belirtilen aykırılıkların varlığı halinde bağımsız denetim kuruluşları SPK tarafından kanunun 46/g maddesi uyarınca listeden çıkartılacaklardır.

- ✓ Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,
- ✓ Görev kabulüne ve değişimine ilişkin denetim ilke ve kurallarına uyulmaması,
- ✓ Yapılan denetimlerde kurula bildirilenler dışında denetçi görevlendirilmesi,
- ✓ Denetim program ve çalışma kâğıtlarının, yapılan denetim çalışmalarını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
- ✓ Uygun denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli denetim kanıtlarının elde edilememesi,
- ✓ Mali tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde bağımsız denetim kuruluşunun denetim ilke ve kurallarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,
- ✓ Yapılan denetim çalışmalarında sorumlu ortak baş denetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermemesi,
- ✓ Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,
- ✓ İşletme ortak, yönetici ve denetim elemanlarına ilişkin değişiklikler ile ilgili olarak bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ve kurulca veya kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin verilmemesi.

## 2.4.7. BAĞIMSIZ DENETİME TÂBİ KURULUŞLAR

SP Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, sürekli ve/veya sınırlı denetlemeye tâbi kuruluşlar ve özel denetlemeye tâbi kuruluşlar olmak üzere ikiye ayrılır.

### 2.4.7.1. Sürekli ve Sınırlı Denetime Tâbi Kuruluşlar

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre “Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tâbi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”in 1. maddesinde tanımlanan aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlar sürekli ve sınırlı denetime tâbidirler.

1. Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
2. Aracı kurumlar,
3. Menkul kıymet yatırım fonları,
4. Menkul kıymet yatırım ortaklıkları,
5. Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
6. Hisse senedi halka arz edilmiş olan veya arz edilmiş sayılan ortaklıklar;
  - a. Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup, çıkarılmış sermayeleri tutarı 2 milyar TL veya daha fazla olanlar,
  - b. Kayıtlı sermaye sistemi dışında olup, ödenmiş sermayeleri tutarı 5 milyar TL ve daha fazla olanlar.

Aynı tebliğe göre; bu ortaklıklar ve kuruluşlarca SPK düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık mali tabloların tümü sürekli denetim; 2, 3 ve 5. bentlerde belirtilen ortaklık ve kuruluşların altışar aylık ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız sınırlı denetim yaptırma yükümlülüğü kapsamındadır. Yukarıda 6. bentte belirtilen ortaklıkların menkul kıymetlerinin halka arzında veya mevcut paylarının SPK'nın Seri: I, No:8 tebliğine göre hissedarları tarafından halka arzında düzenlenecek ara mali tablolar da bağımsız sınırlı denetime tâbidir.

#### 2.4.7.2. Özel Denetime Tâbi Kuruluşlar

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre “Özel Denetlemeye Tâbi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”in 1. maddesinde tanımlanan özel denetlemeye tâbi olacak kuruluşlar şunlardır:

1. Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve ihracını banka garantili olarak yapacak ortaklıklar hariç olmak üzere; tahvil, finansman bonosu vb. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla SPK’ya başvuracak anonim ortaklıklar,
2. Bu tür borçlanma senetlerine ilişkin ihraç talepleri 3 milyar TL’yi aşanlar,
3. Bu tür borçlanma senetlerinden, daha önce kurulun izni ile ihraç edilmiş olup, başvuru tarihinde tedavülde bulunanlar ile aynı ortaklık tarafından bunlara ek olarak yeniden ihracı talep edilenlerin tümünün toplamı 5 milyar TL’yi aşanlar,
4. 30 Ekim 1986 tarih ve 1926 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 86/11130 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın (1/a) ve (1/b) hükümlerinden yararlanmak isteyenler, (Yürürlükten kaldırılmıştır)
5. Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar,
6. Sermaye artırımını yoluyla hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek ortaklıklar,
7. Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve mevcut payları kurulun Seri: I, No: 8 tebliğine göre hissedarları tarafından halka arz edilecek ortaklıklar.

#### 2.4.8. BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in “Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları” başlıklı 23. maddesinde, ilgili kurum ve kuruluşların yaptıracakları bağımsız denetim hizmetinin bir sözleşmeye bağlanması ve bu sözleşmede bulunması gereken asgari hususlar hükme bağlanmıştır. Buna göre; görevin kabul edilmesine ilişkin bir engel yoksa bağımsız denetim kuruluşunca yazılı

olarak düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca imzalanır. Denetimi yapılacak olan müşteri işletme bu sözleşmenin bir örneğini 6 iş günü içinde SPK'ya gönderir. Bağımsız denetim sözleşmelerinde asgari olarak aşağıda yazılı unsurlara yer verilmesi zorunludur:

- ✓ Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve bunların yedekleri,
- ✓ Bağımsız denetimin amacı, kapsamı varsa özel nedenleri,
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler,
- ✓ Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- ✓ Ücret. (Denetim ekibinde görevlendirilenlerin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü belirtilmelidir.)

Bağımsız denetim kuruluşları, sürekli ve özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir. Seçilen bağımsız denetim kuruluşu ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi müşteri yönetim kurulunca imzalanarak yürürlüğe girer.<sup>124</sup>

#### 2.4.9. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in “Denetim Raporları” başlıklı 35. maddesine göre: Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Denetçi raporunda olumlu, olumsuz, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma raporlarından biri düzenlenir.

Rapor formu; başlık, kapsam, açıklama ve görüş, düzenleme yeri ve tarihi, sorumlu ortak baş denetçinin adı soyadı ve imzası bölümlerinden oluşur. Bağımsız denetim raporu sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanarak kesinleşir.<sup>125</sup>

<sup>124</sup> HUK, a.g.e., s. 569.

<sup>125</sup> Cemal Küçüksozen ve A. R. Sayar, “Sermaye Piyasasında. Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:6, Yıl:2, Şubat 2002, s. 52.

#### 2.4.10. ÖZELLİK ARZ EDEN DENETİM KONULARI

2499 sayılı SP Kanununun 1. maddesinde; “Bu kanunun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi planlamaya etkin ve yaygın bir biçimde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir” hükmü yer almaktadır.

Özellik arz eden denetimler sermaye piyasasında güven unsurunu sağlamak ve yatırımcıların aşağıda belirtilen durumlardan zarar görmemesi için SPK kurul denetçileri tarafından yapılan denetimlerdir. Özellik arz eden bazı denetim konuları ana başlıkları itibariyle şöyle sıralanabilir.<sup>126</sup> Aşağıda başlıklar halinde kısaca bunların açıklamalarına yer verilmiştir.

- ✓ Yapay fiyat ve piyasa yaratma (Manüplasyon)
- ✓ İçerden öğrenenlerin ticareti (Insider Trading)
- ✓ Örtülü kazanç denetimleri

##### 2.4.10.1. Yapay Fiyat ve Piyasa Yaratma

Yapay fiyat ve piyasa yaratma olarak ifade edilen “Manüplasyon” kavramı, sermaye piyasası araçlarının arz ve talebini yapay olarak etkilemek, olmadığı halde aktif bir piyasa varmış olduğu izlenimini uyandırmak, fiyatlarını yapay olarak aynı seviyede kalmasını, artmasını veya azalmasını sağlamak amacıyla menkul kıymetlerin alım satımını yapmak, yalan, yanlış, yanıltıcı ve mesnetsiz bilgi vererek haber yaymak, yorum yapmak veya açıklamakla yükümlü oldukları bilgileri açıklamamak gibi olgulardır. Bütün bunlar sermaye piyasası araçlarının arz ve talebini yapay olarak olumlu veya olumsuz yönde etkileyerek yatırımcıların hak ve yararlarının olumsuz biçimde etkilenmesine yol açar.<sup>127</sup>

<sup>126</sup> HUK, a.g.e., ss. 590-603.

<sup>127</sup> HUK, a.g.e., s. 603.

### 2.4.10.2. İçerden Öğrenenlerin Ticareti

İçerden öğrenenlerin ticareti şeklinde ifade edilen “Insider Trading” kavramı, SP Kanununun “Cezai Sorumluluk” başlıklı 47/A-1 maddesinde şöyle tanımlanmaktadır: Sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek henüz kamuya açıklanmamış bilgileri kendisine veya üçüncü kişilere menfaat sağlamak amacıyla kullanmak sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde mameleki yarar sağlamak veya bir zararı bertaraf etmek içerden öğrenenlerin ticaretidir.

Açıklamalarda öne çıkan unsur, sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde bir yarar sağlamak ve mevcut ya da olası bir zararı bertaraf etmektir.<sup>128</sup>

### 2.4.10.3. Örtülü Kazanç Denetimleri

Örtülü kazanç dağıtımını incelemeleri, SP Kanunu yönünden olduğu kadar vergi kanunları yönünden de üzerinde önemle durulan incelemelerdendir.<sup>129</sup>

Vergi mevzuatı, örtülü kazanç dağıtımında esas olarak, yöneticilere ya da işletme sahiplerine kazancın örtülü yoldan işletme dışına aktarılmış olmasından çok, örtülü kazanç dağıtımını yoluyla vergi matrahının azaltılıp azaltılmadığı, diğer bir deyişle vergi kaybına sebebiyet verilip verilmediği ile ilgilidir.<sup>130</sup>

SP Kanunu ise ilke olarak, örtülü kazanç dağıtımının vergi kaybına sebebiyet verip vermediği ile ilgilenmez, onun amacı bu yolla şirket yöneticilerinin, diğer ortakların aleyhine olarak işletme varlıklarını işletme dışına aktarmalarını önlemektir. Böyle bir durumun tespiti halinde, örtülü yoldan işletme dışına aktarılan varlık unsurlarının işletmeye geri getirilmesi istenir. Bu arada, vergiyi ilgilendiren konularla ilgili olarak Maliye de durumdan haberdar edilir.<sup>131</sup>

<sup>128</sup> HUK, a.g.e., s. 599.

<sup>129</sup> HUK, a.g.e., s. 590.

<sup>130</sup> HUK, a.g.e., s. 590.

<sup>131</sup> HUK, a.g.e., s. 590.



## **2.5. BANKALAR KANUNU VE MERKEZ BANKASI KANUNU KAPSAMINDA DENETİM**

Bu başlık altında bankalarda, 3182 sayılı Bankalar Kanunu ve 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu ve bu kanunlara dayanılarak çıkarılan yönetmelik ve yayımlanan tebliğler çerçevesinde yapılan denetim çalışmaları açıklanacaktır.

### **2.5.1. GENEL AÇIKLAMALAR**

Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların denetimleri hem Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) hem de Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) kanun, tebliğ ve yönetmeliklerine göre yapılmaktadır.

BDDK tarafından çıkarılan, 31. 02. 2002 tarih ve 24657 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”in 5. maddesinde bağımsız denetim kavramı; “Bağımsız denetim, denetlenenler ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıtların kanununun 13. maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlanmış ve bağımsız denetim uygulamasının bu yönetmelik hükümleri çerçevesinde yıllık denetim, ara denetim, özel denetim şekillerinde yapılacağı belirtilmiştir.<sup>132</sup>

Bankalar, bilanço ve kâr-zarar cetvellerini GKGMİ’ye uygunluğu açısından, bağımsız denetim kuruluşlarına denettirip birer örneğini Hazine Müsteşarlığı ve Merkez Bankası’na göndererek Resmi Gazete ve yurt çapında yayın yapan bir gazete ile ilan etmek zorundadırlar. Bankalar, Türkiye’de kurulmuş ve Türkiye’de şubesi bulunan yabancı bankaları ifade etmektedir. Bu ilanda, mali tabloların GKGMİ’ye uygun olup olmadığına dair bağımsız denetim kuruluşunun açıklamalarına da yer verilmelidir. GKGMİ’den kasıt Bankalar Birliği’nce belirlenen ilkelerdir. Denetim

<sup>132</sup> HUK, a.g.e., s. 558.

kuruluşları, bu kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verecekleri zararlardan sorumludurlar.<sup>133</sup>

Bankalar kanununa göre denetim:<sup>134</sup>

1. Bankaların bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin; Bankalar Birliği'nce belirlenen tek düzen hesap planı, tek tip bilanço, kâr-zarar cetveli ve dipnotları ile bunların uygulanmasına ilişkin izahname, muhasebe ve değerlendirme esaslarına uygun olup olmadığının,

2. Bankalarca yapılan işlemlerin gerçek olup olmadığı, defter ve kayıtlar, şubeler, yurtiçi ve yurtdışı muhabirler ile hesap uygunluğu sağlanarak bilançonun kapatılıp kapatılmadığının kontrolü için yapılır.

Denetimlerde, Bankalar Kanunu 51. ve 52/1. madde hükümlerine uygunluk onaylanır. Bu onay olumlu, olumsuz, şartlı veya çekimsiz görüş bildirmek (rapor) yoluyla olur. Denetim kuruluşu, talep edilmesi halinde uluslararası muhasebe standartlarına veya yabancı bir ülkenin muhasebe standartlarına uygunluk denetimi yapabilir. Denetlenmiş mali tabloların kamuya ilanı zorunludur. Denetim raporunun birer örneği, Hazine Müsteşarlığı'na, Merkez Bankası'na ve ilgili bankaya verilir.<sup>135</sup>

1211 sayılı Merkez Bankası Kanununun 43. maddesinde; Türkiye'de faaliyette bulunan bütün bankalar yıllık bilançoları ile kâr ve zarar hesaplarını, idare meclisi ve murakıp raporları ile birlikte, umumi heyetlerin toplantı tarihinden itibaren en geç bir ay içinde TCMB'ye vermekle yükümlüdürler. TCMB bankalardan mevduat, kredi, döviz ve diğer işlemlerine ait her türlü bilgiyi isteyebilir. Ancak bankalardan müşterilerinin şahsi mevduat hesapları hakkında bilgi istenemez. Bankalar mali durumlarının denetim ve gözetiminin sağlanması amacıyla Başbakanlıkça belirlenecek ve bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını TCMB'ye vermek zorundadırlar.' bu hüküm gereğince bankalar, bağımsız denetim kuruluşlarından denetim hizmeti almak zorundadırlar.<sup>136</sup>

<sup>133</sup> Uğur, a.g.e., s. 53.

<sup>134</sup> Uğur, a.g.e., s. 53.

<sup>135</sup> Uğur, a.g.e., s. 53.

<sup>136</sup> Özer, a.g.e., s. 54.

### 2.5.2. DENETİM ŞİRKETLERİNİN KURULUŞ ŞARTLARI

BDDK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik”in “Yetkilendirilecek Kuruluşların ve Bunların Ortaklarının Nitelikleri” başlıklı 4. maddesine göre bir denetim şirketinin kurulabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

- ✓ Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- ✓ Ana sözleşmelerinin ilgili mevzuata ve 01. 06. 1989 tarihli, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na aykırı olmaması,
- ✓ 3568 sayılı kanuna göre kurulmuş bulunan ilgili meslek odasına kayıtlı bulunması ve şirket tescil belgesi almış olması,
- ✓ Kuruluş ortaklarının tamamının aynı unvana sahip olması,
- ✓ Denetimi gerçekleştirebilecek ölçüde yönetim yapısına, yeterli sayı ve nitelikteki meslek personeline ve gerekli teknik donanıma sahip olması.

### 2.5.3. DENETİM ŞİRKETİ ORTAKLARININ TAŞIMASI GEREKEN ŞARTLAR

BDDK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik”in “Yetkilendirilecek Kuruluşların ve Bunların Ortaklarının Nitelikleri” başlıklı 4. maddesine göre bir denetim şirketinin ortaklarının aşağıda belirtilen şartları taşımaları gerekmektedir:

- ✓ 3568 sayılı kanun uyarınca denetim yetkisi almış, ilgili meslek odasına kayıtlı SMMM veya YMM olması,
- ✓ Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortaklığının bulunmaması, yönetici ve denetçi unvanı altında çalışmaması,
- ✓ Bankalarda ve SP Kanunu’na tabi şirketlerde bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda ortak veya yetki iptaline neden olan denetim

faaliyetinde sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi veya denetçi sıfatıyla yer almamış olması,

- ✓ Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi veya denetçi olarak mesleki faaliyetler dışında çalışmaması ve ticari faaliyetlerinin bulunmaması,
- ✓ Meslek ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşmaması.

#### **2.5.4. DENETİM YAPMA YETKİSİ**

“Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik”in 4. maddesinde belirtilen koşulları taşıyan kuruluşlardan, yapılacak değerlendirmeler sonucunda BDDK tarafından durumu uygun bulunanlara BDDK kararıyla banka ve özel finans kurumlarında bağımsız denetim yapma yetkisi verilir.<sup>137</sup> BDDK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik”in “Yetkinin Kaldırılması” başlıklı 12. maddesine göre: Bu yönetmelik ve “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” hükümlerine aykırı hareket ettikleri tespit edilen kuruluşların, tespit edilen aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak, banka ve özel finans kurumlarında bağımsız denetim yapma izninin geçici veya sürekli olarak kaldırılması yetkisi kurula aittir. Aşağıdaki durumların bir veya birkaçının varlığının tespiti halinde kurum tarafından yapılan değerlendirme üzerine, kuruluşun banka ve özel finans kurumlarında bağımsız denetim yapma yetkisi geçici veya sürekli olarak kurul tarafından kaldırılır. Bu durumlar şöyle ifade edilebilir:

- ✓ Bilanço ve mali tablolara ilişkin banka veya özel finans kurumunun gerçek durumunu yansıtmayan, eksik, yanlış veya yanıltıcı rapor düzenlenmesi,
- ✓ Yapılan denetimlerde kuruma bildirilenler dışında denetçi görevlendirilmesi,
- ✓ Kesintisiz olarak 5 hesap dönemi itibariyle banka veya özel finans kurumlarında bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunulmaması,
- ✓ “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” hükümlerine uygun denetim yapılmaması veya meslek ilkelerine uyulmaması,

<sup>137</sup> HUK, a.g.e., s. 556.

- ✓ BDDK tarafından uyarı konusu yapılan hususların tekrar edilmesi,
- ✓ Ortak ve denetçilerinin, bu yönetmeliğin 4. maddesinde belirtilen şartları kaybetmesi,
- ✓ Bu yönetmeliğin diğer maddelerinde belirtilen düzenlemelere aykırı işlemlerin tespit edilmesi.

Bu yönetmeliğin 12. maddesine göre: BDDK tarafından, mevzuata aykırılıkların giderilmesini veya bildirim yükümlülüklerinin yerine getirilmesini teminen verilen süre zarfında, kuruluşların banka ve özel finans kurumlarında bağımsız denetim yapma yetkisi geçici olarak kurulca kaldırılabilir. Geçici veya sürekli yetki iptali kurumca ilan olunur. Yetkileri sürekli veya geçici olarak kaldırılan kuruluşların unvanları yetki iptali gerekçesi ile birlikte ilgili meslek odasına mesleki ahlak ve disiplin yönünden incelenmek üzere bildirilir.<sup>138</sup>

## 2.5.5. DENETİM RAPORLARI

Denetçi, denetim çalışmaları sonunda mali tabloların ve faaliyet sonuçlarını değerlendirerek olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma gibi sonuçları içeren bir rapor düzenler. Düzenlenen bağımsız denetim raporlarının birer örneği, kuruluşu temsil ve ilzama yetkili olanların imzasını taşıyan bir yazı ekiyle, denetlenen bankanın yönetim kurulu başkanlığına, TCMB'ye ve üç nüsha olmak üzere BDDK'ya iletilir. Yıllık denetim sonucu düzenlenen bağımsız denetim raporları, TTK'nın 362. maddesi uyarınca, ilgili bulunduğu yıla ilişkin denetime esas mali tabloların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az 15 gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. Bağımsız denetim görüşü, ilgili mali tablolar ile birlikte mali tabloların yayımlanmasına ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde yayımlanır.<sup>139</sup>

---

<sup>138</sup> HUK, a.g.e., s. 556.

<sup>139</sup> HUK, a.g.e., s. 559.

## 2.6. VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA DENETİM

Türk vergi sistemi, geliri vergilendiren ve beyan esasına dayanan bir sistemdir. Vergi yükümlüsünün beyanı, aksi ispatlanıncaya kadar doğru kabul edilir. Vergi denetimi, yönetimin ve yükümlülerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Bu amaçla vergi denetimi, Maliye Bakanlığı ve ona bağlı kuruluşlar tarafından vergi tetkiki, vergi kontrolü ve vergi incelemesi şeklinde gerçekleşir. Bunların açıklamalarına aşağıda kısaca yer verilmiştir.<sup>140</sup>

✓ *Vergi Tetkiki*; Kamu idaresi tarafından, denetim elemanları vasıtasıyla vergi beyanının zamanında yapılıp yapılmadığının, tahsil edilen verginin doğru beyan edilip edilmediğinin devamlı olarak tetkikata tâbi tutulmasıdır.

✓ *Vergi Kontrolü*; Vergi işlemlerinin meydana geliş sırasının doğru, tam, düzenli ve sürekli bir biçimde kayıtlara alınıp alınmadığının belirlenmesidir.

✓ *Vergi İncelemesi*; Vergi mevzuatı gereğince vergiyi ödemekle yükümlü olanlar tarafından ödenecek olan vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesidir.

Türkiye’de vergi incelemesine yetkili olanlar ve vergi denetimi yapabilecek olan denetçiler 213 sayılı VUK’un “İncelemeye Yetkili Olanlar” başlıklı 135. madde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

1. Hesap uzmanları ve yardımcıları,
2. İlin en büyük mal memuru,
3. Vergi denetmenleri ve yardımcıları,
4. Vergi dairesi müdürleri,
5. Maliye müfettişleri ve muavinleri,
6. Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri,
7. Vergi kontrol memurları,
8. Takdir komisyonları,

<sup>140</sup> Yaho Gökay, *İşletmelerde Vergi Denetimi*, 1.b., İstanbul: Boyut Matbaacılık, 1994, s. 61.

Ayrıca 3568 sayılı meslek kanununa bağı olarak çıkarılan yönetmeliklerde YMM'lere tasdik yetkisi tanınmıştır.<sup>141</sup> KDV Kanunu'nda işletme tarafından yüklenilen vergilerin indirilebildiği, indirilemeyen vergilerin ise iade edildiği işlemlere tam istisna denilmektedir. Tam istisna işlemlerinde YMM tasdik raporunun olması zorunlu kılınmıştır. Bu işlemler şunlardır:<sup>142</sup>

1. İhracat işlemleri,
2. Deniz, hava, demiryolu taşıma araçlarının imali, inşası, teslimi, tadili, bakımı ve onarımı,
3. Limanlarda ve hava meydanlarında araçlar için verilen hizmetler,
4. Petrol arama faaliyetinde bulunanlara yapılan teslim ve hizmetler,
5. Uluslararası taşımacılık,
6. Diplomatik temsilcilik ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlara ve mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler.

Türkiye uygulamasında tasdik işlemleri içinde önemli bir paya sahip olan KDV iadesi için YMM tasdik raporu istenmektedir. İhracat istisnası ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi mükellefin KDV iade alacağını; kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) prim borçlarına mahsubunu talep etmesi halinde mahsup talebi yerine getirilir.<sup>143</sup> Ancak Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanlarınca, haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya bilerek kullandığı hususunda tanzim edilmiş rapor bulunan veya bu fiilleri inceleme sırasında YMM'lerce tespit edilen mükelleflerin KDV iade talepleri YMM'lerce yerine getirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.<sup>144</sup>

<sup>141</sup> Gökay, a.g.e., ss. 68-69.

<sup>142</sup> Kemal Oktar, **KDV İstisnalar ve İadeler**, 1.b., Ankara: (Yayın evi yok), 1998, s. 11.

<sup>143</sup> Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, "84 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler", **Mali Çözüm**, Yıl: 12, Sayı: 57, 2001, ss. 132-137.

<sup>144</sup> Birol Sezer, "20 no' lu Genel Tebliğ ile Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konularında Yapılan Son Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs 1996, ss. 62-63.

## 2.7. TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA DENETİM

Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) yer alan ve üzerinde durulacak olan denetleme, ticaret şirketlerine ilişkin olan denetleme hükümleridir. 07. 08. 1972 gün ve 14269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Ortakların Denetimine Dair Tüzük"ün birinci maddesinde denetimin kapsamı belirtilmiştir. Buna göre:

1. TTK hükümlerine göre kurulan anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar,
2. Ecnebi Anonim ve Sermayesi Eshama Münkasem Şirketler ile Ecnebi Sigorta Şirketleri Hakkında Kanunu Muvakkat kapsamına giren ortaklıkların şubeleri ve acenteleri,
3. Bankaların, umumi mağazaların, kooperatiflerin, konusu kamu hizmeti olan ortaklıkların, devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişilerinin sermaye payı bulunan ortaklıkların özel kanunlarla kurulan ortaklıkların, imtiyazlı ortaklıkların ve sigorta ortaklıkları gibi ortaklıkların TTK'ya ilişkin işlemleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bu tüzük hükümlerine göre denetlenir' şeklinde açıklanmıştır.

TTK gereğince yapılan denetim bağımsız denetim anlamında bir denetim değil, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerince yapılan denetimleri kapsamaktadır.<sup>145</sup> TTK'da belirtilen denetim kurulu, şirketin işlem ve faaliyetlerini sadece ortaklar açısından denetlemektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan denetimler ise, şirket ortaklarının yanı sıra şirketle ilgili üçüncü kişilere ve devlete yöneliktir.

TTK'da anonim şirketlerdeki denetim kurulu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. TTK'ya göre anonim şirketlerde en az bir veya en fazla beş denetçi bulunabilir. Eğer birden fazla denetçi varsa yarısından çoğunun, tek denetçi varsa bu denetçinin T.C vatandaşı olması zorunludur. Denetçiler pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için kuruluş genel kurulu tarafından, daha sonra ise en çok üç yıl için genel kurul tarafından seçilmektedir.<sup>146</sup> TTK açısından denetim kuruluna seçilecek olan denetçilerle ilgili bir açıklama yapılmamış ve denetçi olarak seçilecek kişilerin ne gibi şartları taşıması gerektiği belirtilmemiştir.

<sup>145</sup> Özer, a.g.e., s. 51.

<sup>146</sup> Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s. 29.



### 3. DENETLENMİŞ BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

Bu bölümde bağımsız denetim ile ilgili denetlenmiş bir işletme örneğine yer verilmiştir. Örnekte yer alan işletme Sermaye Piyasası Kanunu'na ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan tebliğlere tâbi olarak faaliyette bulunan bir holdingdir. Holdingin ismi ve holdingin yönetiminde söz sahibi olduğu bağlı ortaklık ve iştiraklerin isimleri değiştirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetim firması da SPK tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkilendirilmiştir. Bağımsız denetim firmasının ve denetim firmasına bağlı olarak denetim çalışmalarını yürütecek olan denetçilerin de isimleri değiştirilmiştir. Ancak uygulamada, hesaplamalarda kullanılan ve mali tablolarda yer alan rakamlar aynen korunmuştur. Mali tablolara etki etmeyen bazı rakamsal bilgiler hesaplamada kolaylık sağlamak için birleştirilmiş ve toplam tutar üzerinden verilmiştir. Örnekte yer alan işletme ile ilgili bazı özel bilgiler ise değiştirilmiştir.

Örnekte 'Şirket', 'Holding' ve 'Ana Ortaklık' ifadeleri Deniz Holding'i 'Grup Firmaları' ifadesi de Deniz Holding'in yönetiminde söz sahibi olduğu bağlı ortaklık ve iştirakleri ifade etmektedir.

Bilanço ve gelir tablosu temel mali tablolar olduğu ve denetim çalışmalarının temelini oluşturduğu için bilanço ve gelir tablosu ve de bunlarla ilgili diğer bilgiler örnekte ağırlık kazanmaktadır. Ekler bölümünde Deniz Holding'in nakit akım ve fon tablosuna, satışların maliyeti tablosuna, denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasında kullanılan çalışma kâğıdı örneklerine son olarak da iç kontrol anket formu örneklerine yer verilmiştir.

İşletmelerde denetim çalışmalarının başlamasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar geçen süreç uzun bir dönemi kapsamakta ve bir yılı aşmaktadır. Denetim şirketlerinin denetim çalışmaları sırasında yapmış oldukları işlemler ve denetledikleri işletme ile ilgili elde ettikleri bilgiler ticari sır niteliği taşımaktadır. Denetim çalışmalarının takibinde, uzun bir sürenin gerekmesi ve denetim şirketlerinin kendi çalışanı olmayan bir kişinin, ticari sır sayılan bilgileri öğrenmesinin sorun oluşturabileceğini düşünmesi sebebiyle tüm süreçleriyle bir

uygulama yapma veya yapılan denetim çalışmalarını izleme olanağı olmamıştır. Bundan dolayı çalışmada yer alan örnek, denetlenmiş bir işletmenin denetim raporundan hareketle denetim çalışmalarının yürütülmesinde takip edilen teorik sıraya göre hazırlanmıştır.

Örnekte yer alan işletmenin geçici bilançosuna ve düzeltme kayıtlarına ulaşamamıştır. İşletmenin geçici bilançosuna ulaşamadığı için, düzeltme işlem ve kayıtları öncesinde geçici bilançoya yer verilememiştir. Ancak SP Kanununa tâbi olarak faaliyette bulunan başka bir işletmenin düzeltme kayıtları temin edilebilmiştir. Bu sebeple örnekte yer alan işletmenin düzeltme işlem ve kayıtları başka bir işletmeden uyarlanarak yapılmıştır. Düzeltme işlemleri sonrasında işletmenin kesin bilançosuna ve gelir tablosuna yer verilmiştir.

Denetim firmalarının sınırlı bilgi vermeleri sebebiyle, denetim örneğinde yer alan işletmenin kurumlar vergisi tasdik raporuna ulaşamamıştır. Bu sebeple başka bir işletmenin kurumlar vergisi tasdik raporu örnekte yer alan şirkete uyarlanmıştır. Kurumlar vergisi tasdik raporunun hazırlanmasında karşılaşılan en önemli sorun, ticari kârdan mali kârın hesaplanması sürecinde yaşanmıştır. Örnekte yer alan işletmenin, bilanço ve gelir tablosunun konsolide olarak hazırlanmış olması sebebiyle ticari kârdan mali kâra geçişte gerekli olan bilgilerin ve tutarların ayrıntısına ulaşamamıştır. Çalışmada yer alan örnekte bu bilgiler toplam tutar üzerinden verilmiştir.

Bağımsız denetim ile ilgili uygulamanın temini için, bazı denetim şirketleri görüşme taleplerini reddetmişler; hatta bazı şirketler işlerinin çok yoğun olduğunu, bu konuda zaman ayıramayacaklarını ve bu konu ile ilgili bilgi verecek elemanlarının olmadığını ileri sürmüşlerdir. Bazı denetim şirketlerinin de yeterince bilgi vermeye yanaşmamaları bu çalışmanın hazırlanmasında karşılaşılan en önemli güçlüklerdir.

### **3.1. DENETİMİ YAPILACAK İŞLETMENİN TANINMASI- KABULÜ VE DENETİM ANLAŞMASININ YAPILMASI**

Denetimi yapılacak olan Deniz Holding A.Ş.'nin tanınması, denetimin kabul edilmesi ve denetim anlaşmasının yapılması ile ilgili olarak aşağıdaki bilgiler mevcuttur.

#### **3.1.1. DENETİMİ YAPILACAK OLAN İŞLETME**

Deniz Holding Anonim Şirketi:

.....adresinde merkezi bulunan şirketin 01. 01. 2004 - 31. 12. 2004 dönemine ait mali tablolarının bağımsız denetimi yapılacaktır.

#### **3.1.2. DENETİMİN KONUSU VE KAPSAMI**

Denetim sözleşmesinin konusu, Deniz Holding A.Ş.'nin aşağıda gösterilen döneme ait mali tablolarının ve tablolara ilişkin hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kurallarına uygun olarak kontrolünün yapılması, ayrıca gerekli görülecek diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içerecek şekilde denetlenmesidir.

- a) Denetim Dönemi: 01. 01. 2004-31. 12 .2004,
- b) Denetim Esasları: SPK Yönetmelik ve Tebliğleri,
- c) Mali Tablolar: Bilanço ve Gelir Tablosu,
- d) SP Kanunu ve ilgili tebliğlerce düzenlenen ek mali tablolar ile GKGMİ gereğince düzenlenen ek mali tablolar.

Denetim çalışmaları sonucunda beyan edilecek denetim raporunda, yukarıda yer alan denetim dönemi itibariyle Deniz Holding A.Ş.'nin mali tabloları incelenecektir. İnceleme sonunda Deniz Holding A.Ş.'nin gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını, SP Kanunu tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı hakkında mesleki kanaat beyan edilecektir.

### **3.1.3. İŞLETMENİN FAALİYET KONUSU**

Deniz Holding A.Ş., iştirak ve bağı ortaklık olarak çeşitli sektörlerde ve alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin yönetimini ve koordinasyonunu sağlamak ve bu şirketlerin faaliyetlerine yön vermektedir.

Bağımsız denetim firması, denetim talep eden Deniz Holding ve holdingin yönetiminde söz sahibi olduğu iştirak ve bağı ortaklıkların geçmişi, faaliyette buldukları sektör ve çeşitli kurumlarla olan ilişkileri gibi konularda araştırmalar yapmış ve söz konusu Deniz Holding'in denetiminin yapılabilir olduğuna kanaat getirerek, holdingin denetimini yapmaya karar vermiştir.

### **3.1.4. DENETİM ANLAŞMASININ YAPILMASI**

İşletme ile denetim firması arasında yapılacak olan denetim çalışmaları ile ilgili denetim anlaşması yapılmıştır. Bu denetim anlaşmasında; denetim hizmetinin ifa şekli ve zamanı, denetimin zaman planlaması, denetim ekibi ve yedekleri, denetim ücreti ve tarafların yükümlülükleri ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Bunlarla ilgili açıklamalara aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

#### **3.1.4.1. Denetim Hizmetinin İfa Şekli**

Ak YMM tarafından verilecek denetim hizmeti, hizmetin ve denetim kurallarının doğal bir gereği olarak Deniz Holding'in faaliyetleri ile ilgili tüm kayıtları incelemek, holdingin personelinden her türlü bilgi almak, doğrudan müşteri, muhabir ve diğer üçüncü şahıslarla gerekli görülecek her türlü mutabakat ve teyit yazışmaları yapmak suretiyle yerine getirilecektir. Denetim hizmeti denetimle ilgili yöntem ve esaslara göre yürütülecek, muhasebenin uygunluk ve doğruluk incelemelerini kapsayacak, kayıt ve belgeler üzerinde gerekli görülecek testler yapılacaktır. Denetim hizmeti, Deniz Holding'in işyerlerinde ve Ak YMM'nin iş merkezinde yapılacaktır. Denetim hizmeti SPK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmış bağımsız denetleme planı ile aşağıda gösterilen aşamalarda yürütülecektir.

**a) Denetim Çalışmaları:**

Denetim faaliyetleri sırasında yapılacak çalışmalar aşağıdaki temel unsurlardan oluşacaktır.

- ✓ Denetimin planlaması,
- ✓ İç kontrol ve muhasebe uygulamalarının test edilmesi,
- ✓ Hesap bakiyeleri ve işlemlerinin uygunluk ve doğruluk testlerinin kapsamını azaltma amacıyla iç kontrol sistemine güvenirliliğin değerlendirilmesi,
- ✓ Doğruluk ve uygunluk testleri için teyit yazışmaları,
- ✓ Dönem sonu mali tablolarla ilgili önemli noktaların yönetimle görüşülmesi.

**b) Raporlama:**

Ak YMM, yapacağı denetim çalışmaları sonunda Deniz Holding'in incelenen döneme ait mali tablolarıyla ilgili genel görüşünü belirteceği denetim raporunu sunacaktır.

Denetim raporu, denetlenen dönem mali tabloları hakkındaki denetim sonuçlarını içerecek biçimde düzenlenecektir. Rapor, uygulanan standardın ve denetimin temel amaçlarının gereklerine göre hazırlanacaktır.

**3.1.4.2. Denetimin Zaman Planlaması**

Denetim elemanları denetim sözleşmesinin başlamasından bir önceki ayda fiilî sayımlara katılacaktır. Denetim raporu, denetim sözleşmesinin bittiği dönemden sonraki 3 ay içinde hazırlanarak işletmeye ve ilgililere sunulacaktır. Yıl boyunca denetim faaliyetlerini yürütecek olan denetçilerin çalışma sürelerinin aşağıdaki gibi olacağı tahmin edilmektedir.

	TAHMİNİ SAAT
SORUMLU ORTAK/BAŞ DENETÇİ	30
BAŞ DENETÇİ	40
BAŞ DENETÇİ	40
DENETÇİ	80
DENETÇİ YARDIMCISI	200
<b>TOPLAM</b>	<b>390</b>

### 3.1.4.3. Denetim Ekibi ve Yedekleri

Denetim çalışmalarını yürütecek olan denetim ekibinde görevli olan denetçiler ve bu denetçilerin yedekleri şunlardır:

#### A) Denetim Ekibi:

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	: Denetçi A
Baş Denetçi	: Denetçi B
Baş Denetçi	: Denetçi C
Denetçi	: Denetçi D
Denetçi Yardımcısı	: Denetçi E

#### B) Denetim Ekibi Yedekleri:

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	: Denetçi F
Baş Denetçi	: Denetçi G
Baş Denetçi	: Denetçi H
Denetçi	: Denetçi I
Denetçi Yardımcısı	: Denetçi K

Ak YMM denetim çalışmalarında görev alacak denetim ekibinde, denetim faaliyetlerinin kalitesini aksatmamak üzere değişiklik yapılabilir.

### 3.1.4.4. Denetim Ücreti

Kıdem sırasına göre; denetim çalışmalarını yapacak olan denetçilerin tahmini çalışma süreleri ve standart ücretleri dikkate alınarak denetim ücreti şu şekilde hesaplanmıştır.

	TAHMİNİ SAAT	STANDART ÜCRET (YTL)	TOPLAM (YTL)
SORUMLU ORTAK BAŞ DENETÇİ	30	190	5.700
BAŞ DENETÇİ	40	125	5.000
BAŞ DENETÇİ	40	125	5.000
DENETÇİ	80	95	7.600
DENETÇİ YARDIMCISI	200	45,575	9.115
<b>TOPLAM</b>			<b>32.415</b>

Denetim ücreti, hizmet için harcanacak zaman ve işte çalışacak personelin tecrübe ve eğitim düzeyi ile SPK Yönetmelik ve Tebliğlerince yapılan düzenlemeler dikkate alınarak 01. 01. 2004 - 31. 06. 2004 dönemi için toplam 16.207,5 YTL ve 01. 07. 2004 - 31. 12. 2004 dönemi için toplam 16.207,5 YTL olarak belirlenmiş olup, bedeli raporların Deniz Holding'e verilmesinden sonra 2005 yılında ödenecektir. Ayrıca KDV talep edilecektir.

#### **3.1.4.5. Tarafların Yükümlülükleri**

Denetim hizmetlerinin doğal bir gereği ve denetim hizmetlerinin etkili, yararlı ve süratli bir biçimde yürütülebilmesi için Deniz Holding, Ak YMM tarafından görevlendirilecek denetçilerin denetim çalışmalarını yürütürken isteyecekleri bütün bilgi ve belgeleri kısıtlamasız olarak ve istedikleri anda süratle kendilerine verilmesini, ayrıca denetçilerin tüm şahıs ve kuruluşlarla gerekli görecekları her türlü teyit ve mutabakat yazışmalarını yapabilmelerini sağlamayı kabul ve taahhüt eder.

### **3.2. DENETİM PLANLAMASI**

Ak YMM tarafından Deniz Holding'in denetiminde, denetim planının hazırlanması için elde edilen bilgiler aşağıda başlıklar halinde ve açıklamalı olarak verilmiştir.

#### **3.2.1. İŞLETME İLE İLGİLİ AYRINTILI BİLGİ TOPLANMASI**

Denetim firması, denetim talep eden Deniz Holding'in denetimini yapmayı kabul etmiştir. Denetimini kabul ettiği holdingi daha yakından tanımak için holdingle ilgili olarak; ana ortaklık unvanı ve faaliyet konusu, ana ortaklığın sermaye yapısı, sermayeyi temsil eden hisse senetlerine tanınan imtiyazlar, yıl içinde yapılan sermaye artırımları ve kaynakları son olarak da çalışan personel sayısı ve kıdem tazminatı ile ilgili bilgiler toplanmış ve açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

### 3.2.1.1. Ana Ortaklık Unvanı ve Faaliyet Konusu

Deniz Holding A.Ş. “Ana Ortaklık” 20. 03. 1980 tarihinde kurulmuş olup, iştirak ve bağlı ortaklık olarak çeşitli sektörlerde ve alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin yönetimini ve koordinasyonunu sağlamakta ve bu şirketlerin faaliyetlerine yön vermektedir.

### 3.2.1.2. Ana Ortaklığın Sermaye Yapısı

Yıl içinde SPK’ya yapılan başvurular sonucu ana ortaklığın kayıtlı sermaye tavanı tutarı 460.000.000 YTL’ye ulaşmıştır. Kayıtlı sermaye tavanı ana ortaklığın sermayesini artırabileceği üst sınırı ifade etmektedir.

Sermayenin %10 ve daha fazlasına sahip ortakların:	31. 12. 2004		31. 12. 2003	
	Pay Oranı(%)	Pay Tutarı	Pay Oranı(%)	Pay Tutarı
Ortak A	37,00	85.922.952	40,85	23.705.476
Halka Açık Olan Kısım	60,80	141.199.011	51,15	29.686.149
Diğer	2,20	5.019.786	8,00	4.643.812
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>232.141.749</b>	<b>100</b>	<b>58.035.437</b>
Sermaye Düzeltme Hesabı*		<b>116.397.801</b>		<b>115.970.341</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>		<b>348.539.550</b>		<b>174.005.778</b>

\* Seri: XI, No: 20 Tebliğin 14. maddesi uyarınca yapılan enflasyona göre düzeltme sonucunda ortaya çıkan tutardır.

31. 12. 2004 tarihi itibarıyla Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde oluşan yasal yedek akçe 1.620.397 YTL olup, mali tablolarda da yasal yedek akçeler düzeltilmemiş değerleri ile gösterilmiştir.

### 3.2.1.3. Sermayeyi Temsil Eden Hisse Senetlerine Tanınan İmtiyazlar

Holding genel kurulu yönetim kurulunu 5 kişi olarak belirlediği takdirde yönetim kurulu üyelerinin en az üçü, 7 kişi olarak belirlediği takdirde en az beşi, 9 kişi olarak belirlediği takdirde en az yedisi, 11 kişi olarak belirlediği takdirde yönetim kurulu üyelerinin en az dokuzunu (B) grubu-adi hisse senedi- pay sahiplerinin göstereceği adaylar arasından seçilir. Genel Kurul denetim kurulundaki denetçi sayısını bir olarak belirlediği takdirde bu denetçi, üç olarak belirlediği takdirde en az iki denetçi (B) grubu pay sahiplerinin göstereceği adaylar arasından seçilir.



### 3.2.1.4. Yıl İçinde Yapılan Sermaye Artırımları ve Kaynakları

Yıl içinde SPK'ya yapılan başvurular sonucu ana ortaklığın kayıtlı sermaye tavanı tutarı 460.000.000 YTL'ye ulaşmıştır. Kayıtlı sermaye tavanı ana ortaklığın sermayesini artırabileceği üst sınırı ifade etmektedir. Deniz Holding'in 31. 12. 2004 tarihinde sona eren hesap döneminde yapılan sermaye artırımlarının kaynakları aşağıdaki gibidir:

Artırım Tescil Tarihi	Toplam Artırımın Tutarı(YTL)	Bedelli Artırım (YTL)	*Maddi Duran Varlıklar Y.D.D.A.F (YTL)
03. 03. 2004	58.035.437	55.133.665	2.901.772
30. 10. 2004	116.070.874	116.070.874	0

\* Sermayenin enflasyona göre düzeltilmesi işleminde dikkate alınmamıştır.

1) Deniz Holding A.Ş., 115.000.000 YTL kayıtlı sermaye tavanı içerisinde 58.035.437 YTL olan çıkarılmış sermayesinin %95 bedelli, %5 bedelsiz olmak üzere %100 oranında artırarak, 58.035.437 YTL'den 116.070.874 YTL'ye çıkarılması için yapılan başvurunun Sermaye Piyasası Kurulu'nca, 31. 12. 2003 tarih ve 343/1990 sayılı ile kayda alınması üzerine 07. 01. 2004 - 21. 01. 2004 tarihleri arasında ortaklar rüçhan haklarını kullanmışlardır. Kullanılmayan 7.074.784 YTL'lik rüçhan hakları İMKB birincil piyasada 27. 01. 2004 - 10. 02. 2004 tarihleri arasında satışa sunulmuş olup, 29. 01. 2004 itibariyle tamamen satılmıştır. Bunun üzerine, Deniz Holding çıkarılmış sermayesinin ve kayıtlı sermaye tavanının 116.070.874 YTL olarak tescili için Sermaye Piyasası Kurulu'na müracaat etmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu'nca 24. 02. 2004 tarih ve 300 numaralı "Sermaye Artırımının Tamamlanmasına İlişkin Belge" tanzim edilmiştir. Daha sonra, Deniz Holding söz konusu belge ile bağlı olunan İstanbul Ticaret Sicili Memurluğu'na müracaat ederek çıkarılmış sermayesini ve kayıtlı sermaye tavanını 116.070.874 YTL olarak 23. 03. 2004 tarihinde tescil ettirmiştir.<sup>147</sup>

2) Deniz Holding, Yönetim Kurulu'nun 10. 04. 2004 tarih ve 2004/23 sayılı kararı ile kayıtlı sermaye tavanının 116.070.874 YTL'den 460.000.000 YTL'ye çıkarılması ile ilgili olarak 15. 04. 2004 tarih ve 25667 sayılı dilekçe ile Sermaye Piyasası Kurulu'na müracaat etmiş ve Deniz Holding'in bu başvurusu, SPK'nın

<sup>147</sup> Örnekte yer alan ve ismi değiştirilen işletmeye direkt olarak atıfta bulunabilecek bazı bilgiler değiştirilmiştir.

02. 05. 2004 tarih 248/5 sayılı kararı ile uygun bulunmuştur. Bunun üzerine Sanayi ve Ticaret Bakanlığı onayından geçirilen tadil metni, 26. 05. 2004 tarihinde yapılan Olağanüstü Genel Kurulca da kabul edilerek, 29. 05. 2004 tarihinde İstanbul Ticaret Sicili Memurluğu'na tescil ettirilmiş ve 23. 06. 2004 tarih 5182 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanmıştır.<sup>148</sup>

### **3.2.1.5. Çalışan Personel Sayısı ve Kıdem Tazminatı**

Ana ortaklığın ve grup şirketlerinin toplam personel sayısı 3542 olup, ana ortaklıkta istihdam edilen personel sayısı 1219'dur. 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre, Deniz Holding bir hizmet yılını aşmış her personel için sebepsiz olarak işten çıkarma, emekliliğe hak kazanma, askerlik görevine çağırılma veya ölüm hallerinde kıdem tazminatı ödemekle yükümlüdür. Ayrıca kadın işçiler için evlenme sebebiyle işten ayrılmaları halinde de kıdem tazminatı ödenmesi yükümlülüğü de bulunmaktadır. Ödenecek kıdem tazminatı çalışılan her yıl için bir aylık brüt ücret tutarıdır. Ancak bu tutar ayını kanununun 14. maddesinde belirtilen tavan miktarını geçemeyecektir. 31. 12. 2004 tarihi itibariyle kıdem tazminatı tavanı 1.574,74 YTL'dir. Ana ortaklığın 31. 12. 2004 itibariyle faaliyetini durdurması ve/veya personelin iş akitlerini feshetmiş olması halinde ödenmesi gereken kıdem tazminatı tutarı 4.274.992 YTL olup bu yükümlülüğün tamamı için karşılık ayrılmıştır.

### **3.2.2. İÇ KONTROL YAPISININ TANINMASI**

Deniz Holding'in iç kontrol yapısının tanınması ve güvenilirliğinin sınanması için işletme çalışanlarına iç kontrol ile ilgili çeşitli formlar dağıtılmış ve bu formlar aracılığıyla holdingin iç kontrol yapısı hakkında bilgi elde edilmiştir. Bu bilgilerin doğruluğu denetçiler tarafından işletme içinde test edilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda holdingde mevcut iç kontrol yapısının güvenilir olduğu kanaatine ulaşılmıştır. İç kontrol yapısının güvenilirliğinin sınanması için holding çalışanlarına dağıtılan form örneklerine çalışmanın ekler bölümünde yer verilmiştir.

<sup>148</sup> Örnekte yer alan ve ismi değiştirilen işletmeye direkt olarak atıfta bulunabilecek bazı bilgiler değiştirilmiştir.

### 3.3. DENETİM ÇALIŞMALARI

Deniz Holding'de denetçiler tarafından yapılan denetim çalışmalarında aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir.

#### 3.3.1. MADDİ DURAN VARLIKLAR VE AMORTİSMANLAR

Amortismana tâbi maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklar, ilgili varlıkların elde etme maliyetinin satın alma yılına uygun düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi suretiyle yeniden düzenlenmiş değerleri üzerinden gösterilmektedir. Gayrimenkullar ve yapılmakta olan yatırımlar için değer düşüklüğü lisanslı bağımsız ekspertiz firmalarının değerleme raporları esas alınarak belirlenmiştir. Makine, tesis ve cihazların değer düşüklüğü ise tespit edilen piyasa fiyatlarına göre belirlenmiştir. Ana ortaklık ve grup firmaları için aşağıdaki değer düşüklüğü karşılıkları ayrılmıştır:

	31. 12. 2004			31. 12. 2003		
	Endekslenmiş	Ayrılan Değ.	Bilanço	Endekslenmiş	Ayrılan Değ.	Bilanço
	Maliyet	Düş. Karş.	Değeri	Maliyet	Düş. Karş.	Değeri
<b>Arazi ve Arsalar*</b>	4.852.070	0	4.852.070	41.050.336	-34.021.726	7.028.610
<b>Binalar*</b>	204.572.772	-64.331.955	140.240.817	199.100.113	-67.044.988	132.055.124
<b>Makine, Tesis ve Cihaz</b>	131.635.459	-9.830.072	121.805.387	128.135.889	-9.833.307	118.302.592
<b>Yapılmakta Olan Yatırımlar*</b>	11.897.825	-277.030	11.620.795	19.009.350	-2.559.786	16.449.564

\* 31. 12. 2004 hesap dönemi itibariyle ekspertiz değerine göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış olan, arazi ve arsalar kaleminde yer alan ilgili arazinin tamamı ile bir adet bina ve yapılmakta olan yatırımların bir bölümü 2004 yılı içerisinde ekspertiz değerleri üzerinden satılmıştır. Ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları geçmiş yıl zararları hesabına aktarılmıştır. İlgili kalemler bilanço ve gelir tablosunda net değerleri üzerinden gösterilmiştir.

Amortisman, duran varlıkların enflasyona göre düzeltilmiş tutarları üzerinden tahmin edilen faydalı ömürler esas alınarak ayrılmaktadır. Tahmin edilen ekonomik ömürler aşağıdaki gibidir:

Binalar	:50 Yıl
Makine, tesis ve cihazlar	:5-10 Yıl
Taşıt, araç ve gereçleri	:10 Yıl
Döşeme ve demirbaşlar	:5-10 Yıl
Diğer maddi duran varlıklar	:3-10 Yıl
Maddi olmayan duran varlıklar	:5-10 Yıl

Bilanço tarihi itibariyle aktifte bir hesap döneminden daha az bir süre bulunan varlıklara ilişkin olarak, bir tam yıl için öngörülen amortisman tutarının, varlığın aktifte kalış süresiyle ortalanması suretiyle bulunan tutar kadar amortisman ayrılmıştır.

Amortismanlar normal ve azalan bakiyeler üzerinden hesap edilmekte olup, amortisman ayırmaya hangi usulden başlandı ise o usulden devam edilmektedir. Dolayısıyla yöntem değişikliği yapılmamakta ve bu sebeple artış veya azalış olmamaktadır.

### 3.3.2. CARİ VE GELECEK DÖNEMLERDE YARARLANILACAK YATIRIM İNDİRİMİ

Deniz Holding'in cari ve gelecek dönemlerde yararlanacağı yatırım indirimi yoktur. Grup firmalarının ise cari dönemde faydalandığı yatırım indirimi tutarı 662.998 YTL olup gelecek dönemlerde yararlanacağı yatırım indirimi tutarı ise 1.175.801 YTL'dir.

### 3.3.3. DURAN VARLIK HAREKETLERİ

<b>CARİ DÖNEMDE DURAN VARLIK HAREKETLERİ</b>		
	<b>31.12.2004</b>	<b>31.12.2003</b>
a) Satın alınan, imal veya inşa edilen maddi duran varlıkların maliyeti:	8.355.733	4.108.682
b) Satılan veya hurdaya ayrılan maddi duran varlık maliyeti:	16.512.649	4.854.380

Grup firmalarından Deniz Matbaacılık A.Ş.'ye ait olan satılan maddi duran varlıklar içerisindeki 31.914.567 YTL düzeltilmiş maliyet değerli bir arazinin ekspertiz değeri 2.025.232 YTL olarak belirlenmiştir. Bu arazi için 31. 12. 2003 bilançosunda 29.889.335 YTL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmış ve bu arazi 31. 12. 2003 bilançosunda ekspertiz değeri olan 2.025.232 YTL'den gösterilmiştir.

### 3.3.4. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE ŞEREFİYE

Ana ortaklık ve grup firmalarında ortaya çıkan şerefiye, takip eden dönemlerde ekonomik fayda sağlayacağı beklentisiyle 10 yılda itfa edilecek şekilde ve maliyet değerinden birikmiş amortismanı düşüldükten sonraki değeri ile bilançoda gösterilmiştir. 31. 12. 2004 tarihi itibariyle herhangi bir pozitif veya negatif şerefiye mevcut değildir. Ancak, 2004 yılı içerisinde iktisap edilen Deniz TV A.Ş.'nin 77.489.369 YTL pozitif net şerefiyesi vardır.

### 3.3.5. ŞÜPHELİ ALACAKLAR VE KARŞILIKLAR

Deniz Holding'in bağlı ortaklıklarından Deniz Enerji Dağıtım Limited Şirketi'nden olan 2.102.371 YTL alacağı için şüpheli alacak karşılığı ayırmıştır. Bu bağlı ortaklığın gayri faal olması nedeniyle iştirak bedelinin tamamı için de karşılık ayrılmış ve bundan dolayı konsolidasyona dahil edilmemiştir. Vadesi gelmiş bulunan ve henüz vadesi gelmeyen alacaklar için ayrılan şüpheli alacak tutarları aşağıdaki gibidir. Maliye Bakanlığı mevzuatı gereği bir alacağın şüpheli hale düşmesi ve bu alacağa karşılık ayrılabilmesi için söz konusu alacağın dava veya icra safhasında bulunması, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması gibi bir takım şartlar aranmaktadır. Ancak SPK mevzuatına göre bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için bu şartlar aranmamaktadır. SP Kanununa göre alacağın vadesinden 3 ay geçmiş ise ve denetçide alacağın tahsil kabiliyetinin azaldığı veya tahsil edilemeyeceği kanaati var ise bu alacak için karşılık ayrılabilir.

	<b>31.12.2004</b>	<b>31.12.2003</b>
Vadesi gelmiş bulunan alacaklar için	32.420.098	34.775.764
Henüz vadesi gelmemiş alacaklar için	413.439	152.797
<b>TOPLAM</b>	<b>32.833.537</b>	<b>34.928.561</b>

### 3.3.6. HUKUKİ İŞLEMLER

Denetimi yapılan işletmenin taraf olduğu davalar ve ihtilaflar ile ilgili olarak işletmenin hukuki işlemlerini yürüten ilgililerden bu dava ve ihtilaflarla ilgili bilgi istenir. Bu bilgileri direkt olarak bağımsız denetim firması ilgili taraftan isteyebilmektedir. Ancak uygulamada ilgili yazı işletme tarafından denetim firması adına istenmekte ve yazının cevabı direkt olarak denetim firmasına gönderilmektedir. Uygulamada avukat mektubu olarak adlandırılan yazının örneğine çalışmanın ekler bölümünde yer verilmiştir.

Hukuki işlemleri yürüten ilgililerden istenen bazı bilgiler şunlardır:

1. Şirketle ilgili olarak doğrudan ve dolaylı olarak sürmekte olan bir davanın olup olmadığı, var ise detayları ve sonuçları,
2. Açılması düşünülen herhangi bir dava ve takibin olup olmadığı var ise detayları,
3. Hukuk işlemleri yürüten firmanın müşteri işletmeye fatura etmediği hizmet ve masrafının olup olmadığı gibi bilgiler istenmektedir.

### 3.3.7. İPOTEKLER, TEMİNATLAR, TAAHHÜTLER VE SİGORTA

31. 12. 2004 tarihi itibarıyla ana ortaklığın ve grup firmalarının aktifleri üzerinde yer alan ve önemli bir bölümü kullanılan krediler karşılığında finansal kuruluşlar lehine tesis edilmiş ipotek ve teminatlara ilişkin tutarlar şöyledir:

İPOTEKLER	31.12.2004	
	YTL	USD
Deniz Holding A.Ş.	60.102.180	17.240.758
Deniz Matb. Gazt. Yay. San. ve Tic. A.Ş.	62.930.000	23.500.000
Deniz Gazetecilik A.Ş.	4.800.000	0
Deniz Ev Aletleri İml. San. Tic. A.Ş.	4.021.647	0
Deniz Sigorta A.Ş.	2.324.000	0
Deniz Meşrubat San. Tic. A.Ş.	2.000.000	0
<b>TOPLAM</b>	<b>136.177.827</b>	<b>40.740.758</b>

Deniz Holding'in ve grup firmalarının pasifte yer almayan taahhütlerinden olan ipoteklere ilişkin tutarlar yukarıda ve bilanço dipnotunda belirtilmiştir. Deniz Holding ve grup firmalarının alacakları için alınmış olan ipotek ve diğer teminatların toplam tutarları ise şöyledir:

MÜŞTERİ ÜNVANI	TEMİNAT TÜRÜ	TEMİNAT TUTARI (YTL)	TEMİNAT TUTARI (USD)
Muhtelif Müşteriler	Teminat mektubu	822.150	0
Muhtelif Müşteriler	İpotekler	9.443.850	0
Muhtelif Müşteriler	Teminat çek ve senetleri	0	18.801.000
Muhtelif Müşteriler	Diğer teminatlar	74.870	0
<b>TOPLAM</b>		<b>10.340.870</b>	<b>18.801.000</b>

Deniz Holding'in ve grup firmalarının yapmış oldukları diğer taahhütlerinin detayları ise şöyledir:

	31. 12. 2004			31. 12. 2003		
	YTL	USD	EURO	YTL	USD	EURO
Verilen Teminat Mektupları	6.672.310	268.200	0	6.926.263	2.818.258	0
Verilen Teminat Senet Çek ve Diğer Kefaletler	41.609.708	123.568.703	2.000.000	38.122.626	164.193.000	149.436
<b>TOPLAM</b>	<b>48.282.018</b>	<b>123.836.903</b>	<b>2.000.000</b>	<b>45.048.889</b>	<b>167.011.258</b>	<b>149.436</b>

31. 12. 2004 tarihi itibariyle aktif değerler üzerindeki toplam sigorta tutarı 75.517.184 YTL'dir.

### 3.3.8. ORTAKLAR, İŞTİRAKLER VE BAĞLI ORTAKLIKLAR LEHİNE VERİLEN GARANTİ, TAAHHÜT, KEFALET, AVANS, CİRO GİBİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar lehine verilen garanti, taahhüt, kefalet, avans, ciro gibi yükümlülüklerin büyük çoğunluğu çeşitli finans kuruluşlarına nakdi ve gayri nakdi krediler için verilen kefaletlerden oluşmaktadır. Ayrıntılarına aşağıda yer verilmiştir.

Cinsi	31.12.2004	31.12.2003
<b>YTL</b>	10.848.122	8.463.047
<b>USD</b>	38.268.878	66.325.307
<b>EURO</b>	2.169.436	169.436
<b>DM</b>	0	14.950.000

Ayrıca ana ortaklık, 31. 12. 2004 itibariyle:

- a) Y Yayın Satış Pazarlama ve Dağıtım A.Ş.'de sahip olunan 230.000 YTL nominal değerdeki hisselerinin, Deniz Gazetecilik A.Ş. ve Deniz TV A.Ş.'nin borç ve taahhütlerinin teminatı olarak H Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş. lehine rehin olarak vermiştir.
- b) Deniz Meşrubat San. Tic. A.Ş.'de sahip olunan 4.125 YTL nominal değerli hisseleri, Deniz Ev Aletleri İmalat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de sahip olunan 1.800.000 YTL nominal değerli hisseleri, Deniz Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'de sahip olunan 735.000 YTL nominal değerli hisseleri, H Bankası'na olan borçların teminatı olarak rehin vermiştir.
- c) D Bankası Viyana Şubesinde bulunan 33.700.000 USD ve 1.200.000 EURO tutarındaki vadeli tasarruf mevduatın üzerine, kendi muvafakatiyle iştiraklerinden Deniz Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., Deniz Pazarlama A.Ş. ve Deniz Gazetecilik'in D Bankası'ndan kullanmış olduğu kredilerin teminatı olarak blokaj koydurmuştur.
- d) Deniz Meşrubat Sanayi Ticaret A.Ş.'de sahip olduğu 7.800.000 YTL nominal değerli hisse senetleri İ Bankası A.Ş.'ye olan borçlarının teminatı olarak rehin vermiştir.

### **3.3.9. ENFLASYON MUHASEBESİ İLE İLGİLİ İŞLEMLER**

Yeni Türk Lirası'nın dönem sonundaki alım gücündeki değişikliğe yönelik tarihi maliyetler esas alınarak düzenlenmiş mali tablolarda yapılacak düzenlemeler, SPK tarafından yayımlanan Seri: 11, No: 20 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ"ine dayandırılmıştır. Bu ilkeler yüksek enflasyonun hakim olduğu ekonomiye ait para birimlerinin kullanıldığı durumlarda, SPK tarafından yayımlanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanan mali tabloların, bilançoların düzenlendiği tarihte geçerli olan Yeni Türk Lirası'nın cari satın alma gücünün esas



alınarak hazırlanmasını ve önceki dönem mali tabloların da karşılaştırma amacıyla aynı değer ölçüleri kullanılarak, yeniden düzenlenmesini öngörmektedir. Bu tebliğin uygulanmasını öngören bir diğer sebep ise yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre %10 veya daha fazla artması halinde, içinde bulunulan hesap döneminde yüksek enflasyon döneminin başlamasıdır.

### 3.3.9.1. Mali Tabloların Yeniden Düzenlenmelerinde Kullanılan Endeks ve Dönüşüm Faktörleri

Mali tabloların yeniden düzenlenmelerinde kullanılan endeks ve dönüşüm faktörleri aşağıda açıklanmıştır:

<u>Tarih</u>	<u>Endeks</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>
31 Aralık 2004	7.382,1	1
31 Aralık 2003	6.478,8	1,139
31 Aralık 2002	4.951,7	1,491

### 3.3.9.2. Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesine İlişkin Ana Kurallar

Mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesine ilişkin ana kurallar aşağıdaki gibidir:

- ✓ Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimiyle hazırlanan mali tablolar, bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlenmiştir,
- ✓ Mevcut parasal varlık ve borçlar, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen korudukları için ayrıca düzeltme işlemine tâbi tutulmazlar,
- ✓ Parasal olmayan varlık ve borçlar ile özsermaye kalemleri, bilanço tarihinde geçerli bakiyelerden oluşmadıkları için, uygun düzeltme katsayısı

kullanılarak çevrilmektedirler. Sabit kıymet alımları, satın alma yılına ait uygun düzeltme katsayısı ile çevrilmektedirler,

✓ Karşılaştırmalı mali tablolar en son bilanço tarihindeki alım gücünü gösteren enflasyon endeksleri kullanılarak yeniden düzenlenmiştir,

✓ Gelir tablosundaki, tüm kalemler bilanço günündeki paranın satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacıyla, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak bulunan uygun düzeltme katsayısı (aylık, üç aylık ve/veya yıllık ortalama) kullanılarak düzeltme işlemine tâbi tutulur,

✓ Şirketin net parasal pozisyonu üzerindeki enflasyon etkisi, gelir tablosunda net parasal pozisyon karı-zararı olarak gösterilmektedir,

✓ Enflasyon muhasebesine göre düzeltilmiş tutarların net gerçekleştirilebilir değer üzerinde olması durumunda, değer düşüklüğünün kalıcı veya geçici olması, değer düşüklüğünün oranı gibi kriterler de dikkate alınarak, ilgili stoklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve maddi duran varlıkların değeri net gerçekleştirilebilir değerlerine indirilmiştir,

✓ Enflasyona göre düzeltilmiş maliyet bedelinin ilgili stoğun net gerçekleştirilebilir değer üzerinde olması durumunda söz konusu stoğun değeri net gerçekleştirilebilir değerine indirilmiş ve ayrılan değer düşüklüğü karşılığı gider hesapları ile ilişkilendirilmiştir.

“Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzletilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”e göre mali tablolarda özsermaye kalemleri kayıtlı değerleri üzerinden gösterilir. Bunların düzeltilmesi sonucunda oluşan farklar, toplu halde “Özsermaye Enflasyon Düzeltilmesi Farkları” hesabında gösterilir. Özsermaye enflasyon düzeltmesi farkları bilançonun pasifinde özsermaye ana grubunda “Çevrim Farkları” hesabında gösterilmiş olup detayı ve oluştukları hesaplar aşağıdaki gibidir;

	31. 12. 2004	31. 12. 2003
Sermaye	116.397.801	115.970.341
Emisyon Primi	34.317.982	34.208.597
Yasal Yedekler	7.282.078	6.462.266
Olağanüstü Yedekler	36.484.086	31.102.722
<b>TOPLAM</b>	<b>194.481.947</b>	<b>187.743.926</b>

### 3.3.10. KONSOLIDASYON İLE İLGİLİ İŞLEMLER

Bu başlık altında Deniz Holding'in konsolide mali tablolarının hazırlanmasında kullanılan bilgiler incelenecektir. Konsolidasyona dahil edilen ve dahil edilmeyen bağlı ortaklık ve iştirak bilgileri aşağıda açıklanmıştır.

#### 3.3.10.1. Konsolidasyona Dahil Edilen Bağlı Ortaklıklar

Bağlı Ortaklıklar	Ana Ortaklık Payı	Faaliyet Konusu
<i>Deniz Matb. Yay. San. ve Tic. A.Ş.</i>	99,89	Şirket çeşitli teknik ve aktüel dergi basım ve yayım faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Gazetecilik A.Ş.</i>	96,99	Türkçe ve yabancı dillerde gazete ve her türlü yayını yurtiçinde ve yurtdışında yayma, satma, dağıtma ve pazarlama faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Hayat Sigorta A.Ş.</i>	94,22	Hayat, ferdi kaza ve hastalık sigortacılığı faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Ev Aletleri İmalat San. Tic. A.Ş.</i>	63,61	Elektrikli ev aletleri üretimi faaliyetiyle ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Pazarlama A.Ş.</i>	52,01	Elektrikli, elektronik ve mekanik mutfak ev aletlerinin satışı faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Sigorta A.Ş.</i>	95,15	Hayat branşı hariç çeşitli sigorta ve reasürans faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Haber Ajansı A.Ş.</i>	98,43	Haber ajanslığı, yurtiçinden ve yurtdışından her türlü yayım ve dokümanları değerlendirme faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Yayın Holding A.Ş.</i>	97,99	Her türlü yazılı, görsel ve işitsel yayıncılık faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Meşrubat San. Tic. A.Ş.</i>	51,38	Her türlü meşrubat üretimi faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Reklamcılık A.Ş.</i>	97,94	Reklamcılık, ilancılık, fotoğrafçılık ve reklam ajanslığı faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Turizm Sağlık Tic. A.Ş.</i>	98,31	Kaplıca turizmi ve sağlık işletmeciliği faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Net A.Ş.</i>	99,88	İnternet hizmeti verme, network ağları kurma ve bilgisayar ekipmanlarının alım satımını yapmak gibi faaliyetler ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Gıda Dağ. ve Paz. A.Ş.</i>	50,42	Gıda ve ambalaj malzemesi, besicilik, tarım, değirmencilik, konservecilik, taze sebze ve meyve, deniz ürünleri imal ve satışı faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Kıbrıs Bürosu</i>	100	Deniz Holding'in şubesi olarak Kıbrıs'ta kurulan bu firma, gazete dağıtımı ve elektrikli ev aletleri pazarlaması faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Eğitim Hizmetleri A.Ş.</i>	64,35	Özel eğitim kurumları açma ve işletme faaliyetleri ile uğraşmaktadır.

### 3.3.10.2. Konsolidasyona Dahil Edilmeyen Bağı Ortaklıklar

Bağı Ortaklıklar	Ana Ortaklık Payı	Faaliyet Konusu
<i>Deniz Motor Limited Şirketi</i>	99,92	Her nevi motorlu ve motorsuz araçların alımı, satımı, ithali ve ihracı faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Gayri faal durumdadır.
<i>Deniz Enerji Dağıtım Ltd. Şti.</i>	97,94	Kurduğu santrallerde elektrik enerjisi üretmek ve bu enerjiyi abonelerine ve diğer kuruluşlara satma faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Gayri faal durumdadır.
<i>Deniz Dış Ticaret A.Ş.</i>	50,64	Tekstil ürünlerinin ithali ile canlı hayvan ve hayvansal ürünlerin ithali, ihracı ve pazarlaması faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Gayri faal durumdadır.
<i>Deniz Finans A.Ş.</i>	50,27	Özel cari hesaplar ve kâr/zarar katılma hesapları yoluyla toplanan fonların kullanılması faaliyetleri ile uğraşmaktadır. Tasfiye halindedir.
<i>Deniz Motor San. ve Tic. A.Ş.</i>	53,95	Motor ve ekipmanlarının üretim ve satış faaliyeti ile uğraşmaktadır. Gayri faal durumdadır.

### 3.3.10.3. Konsolidasyona Dahil Edilen İştirakler

İştirakler	Ana Ortaklık Payı	Faaliyet Konusu
<i>Deniz Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.</i>	30,58	Gayrimenkullere, gayrimenkul yatırım projelerine ve sermaye piyasası araçlarına yatırım yapma faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz TV A.Ş.</i>	36,03	Televizyon ve radyo yayıncılığı yapmak, televizyon filmi ve video faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Lojistik A.Ş.</i>	41,43	Antrepo ve lojistik faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Yapı A.Ş.</i>	20,01	İnşaat, tesisat ve taahhüt işleri ile mühendislik, müşavirlik, emlak alım satım organizasyonları faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Ölçü Aletleri Tic. A.Ş.</i>	20,01	Terazi, baskül ve jeneratör gibi ürünlerin imalatını ve satışını yapma faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Sağlık Hiz. A.Ş.</i>	20,01	Her türlü sağlık gereçleri alım satımı faaliyetleri ile uğraşmaktadır.
<i>Deniz Fuarçılık A.Ş.</i>	22,01	Yurtiçinde ve yurtdışında ticaret ve tanıtım fuarları ve sergileri organize etmek ve seyahat acenteliği yapma faaliyetleri ile uğraşmaktadır.

### 3.3.10.4. Konsolidasyona Dahil Edilmeyen İştirakler

İştirakler	Ana Ortaklık Payı	Faaliyet Konusu
<i>Deniz Kimya San. Ltd. Şti.</i>	20,01	Kimyevi madde üretim ve satışı ile uğraşmaktadır. Gayri faal durumdadır.
<i>Y Yayın A.Ş.</i>	24,92	Günlük gazete ve haftalık dergi dağıtım faaliyetleri ile uğraşmaktadır.

### 3.3.10.5. Konsolide Mali Tabloların Hazırlanmasında Benimsenen Konsolidasyon İlkeleri

Konsolidasyon Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: XI, No: 21 "Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolar ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"leri uyarınca yapılmıştır. Bu çerçevede ana ortak olan Deniz Holding'in mali tabloları doğrudan ve dolaylı olarak %50 ve üzerinde hissesi veya oy hakkına sahip olduğu bağlı ortaklık veya %20 ve üzerinde hisse veya oy hakkına sahip olduğu iştiraklerinin faaliyet sonuçları, aktif veya özkaynak büyüklükleri bazında önemlilik ilkesi çerçevesinde konsolidasyon yöntemi kullanılmak suretiyle konsolide edilmektedir.

✓ Tam konsolidasyon yöntemine göre, bağlı ortaklıkların aktif, pasif, gelir, gider ve bilanço dışı kalemleri ana ortaklığın aktif, pasif, gelir, gider ve bilanço dışı kalemleri ile birleştirilmiştir. Deniz Holding'in grubun her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın sermayesinin ana ortaklığa ait olan kısmı netleştirilmiştir,

✓ Konsolidasyon kapsamındaki ortaklıklar arasındaki işlemlerden kaynaklanan bakiyeler karşılıklı olarak mahsup edilmiştir. Bağlı ortaklıklarca kullanılan muhasebe politikalarının ana ortaklıktan farklı olduğu durumlarda, muhasebe politikalarının uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir,

✓ Ana ortaklığın hisse oranı %50'nin altında olan (asgari hisse oranı %20) iştiraklerin Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen esaslara uygun olarak düzenlenen mali tabloları, önemlilik ilkeleri çerçevesinde, özsermaye yöntemine göre yansıtılmıştır,

✓ İştirakler, ana ortaklığın sermayesine katıldığı, sermaye veya yönetim kontrolü bulunmamakla birlikte üzerinde önemli etkinliğe sahip olduğu ortaklıklardır. İştirakler, önemlilik ilkesi çerçevesinde, özsermaye yöntemi ile konsolidasyona dahil edilmişlerdir, (Öz sermaye yöntemi bundan sonraki maddede açıklanmıştır.)

✓ Önemli etkinlik, iştirak edilen ortaklığın finansal ve yönetsel politikalarının oluşturulmasına katılma gücünü ifade eder. Ana ortaklık iştirak edilen ortaklıkta

en az %10, en çok %20 oy hakkına sahipse, aksi ispat edilmediği sürece ana ortaklığın o iştirakte önemli etkinliğe sahip olduğu kabul edilmiştir,

✓ Özsermaye yöntemi, bir iştirakteki sermaye payının defter değerinin, iştirak edilen ortaklığın özsermayesinde dönem içinde ortaya çıkan değişiklik tutarından, iştirak edene düşen pay kadar artırılıp azaltılmasının ve iştirak edilen ortaklıktan alınan kâr paylarının, iştirak tutarının bu şekilde değiştirilmiş değerinden düşülmesini öngören muhasebeleştirme yöntemidir,

✓ Konsolide mali tablolar hazırlanırken iştiraklerce kullanılan muhasebe politikalarının ana ortaklıktan farklı olduğu durumlarda, muhasebe politikalarının uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir,

✓ Konsolidasyon kapsamında bulunmayan iştirakler ve bağlı ortaklıklar konsolide mali tablolarda kayıtlı tutarlarından gösterilmiş olup enflasyona göre düzeltme işlemine tabi tutulmamışlardır,

✓ Konsolidasyon yöntemine tâbi ortaklıkların faaliyet konularının birbirinden çok farklı olması dolayısı ile, konsolide bilançonun ve gelir tablosunun, hesap gruplarında faaliyet konuları itibarıyla her hangi bir sınıflandırma yapılmamıştır,

✓ Konsolidasyon yöntemine tâbi ortaklıklar arasındaki amortismanına tabi sabit kıymet satışları ile ilgili gerekli mahsup işlemleri yapılmıştır.

### 3.3.10.6. İşletmenin Ortaklar, İştirakler ve Bağlı Ortaklıklarla Borç-Alacak İlişkisi

	ALACAKLAR				BORÇLAR			
	2004	2003	2004	2003	2004	2003	2004	2003
	Ticari	Ticari	T. Olmayan	T. Olmayan	Ticari	Ticari	T. Olmayan	T. Olmayan
1) Ortaklar	0	0	1.949.081	2.467.950	0	0	1.055.429	29.328.156
2) Bağlı Ortaklık (*)	0	0	0	0	0	0	0	0
3) İştirakler	14.215.668	1.957.502	0	0	10.017.065	9.043.905	0	0

(\*) Şirketin konsolidasyona dahil edilen bağlı ortaklıklarından tüm ticari ve ticari olmayan alacakları ve borçları konsolidasyonda elimine edildiği için konsolide mali tablolarda görünmemektedir. Şirketin konsolidasyona dahil edilmeyen bağlı ortaklıklarından herhangi bir borcu ve alacağı yoktur.

2004 yılında ortaklara olan ticari olmayan borcun 538.855 YTL'si Ortak A'nın, 516.574 YTL'si Ortak B'nindir. Ticari olmayan borçlar içerisinde dikkate değer olmayan diğer kalemler, bilançoda ortaklara olan borçlar kalemi içerisinde gösterilmiştir. Ortaklardan olan ticari olmayan alacağın tamamı olan 1.949.081 YTL Ortak C'nindir.

### **3.3.10.7. Konsolide Mali Tabloların Raporlanmasında Bir Önceki Döneme Göre Oluşan Önemli Değişiklikler**

Konsolide mali tabloların raporlanmasında bir önceki döneme göre oluşan önemli değişiklikler şunlardır:

- ✓ Deniz Reklamcılık A.Ş. şirketin iştiraklerinden Aktif Magazin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.'yi tüm aktifi ve pasifi ile beraber bir kül halinde devralarak Kasım 2004'te birleşmiştir,
- ✓ Deniz Eğitim Hizmetleri A.Ş., Deniz Ticaret A.Ş.'yi tüm aktifi ve pasifi ile bir kül halinde devralarak Ağustos 2004'te birleşmiştir.

### **3.3.10.8. Konsolidasyona Dahil Edilmeyen Grup Firmalarının Konsolidasyona Dahil Edilmeme Nedenleri**

Konsolidasyona dahil edilmeyen grup firmalarının konsolidasyona dahil edilmeme nedenleri şunlardır:

- ✓ Deniz Finans A.Ş., tasfiye halinde bulunduğu için ana ortaklık iştirak bedelinin tamamına karşılık ayırmış ve bundan dolayı konsolidasyona dahil edilmemiştir,
- ✓ Deniz Enerji Dağıtım Ltd. Şti. ve Deniz Kimya San. Ltd. Şti.'nin gayri faal durumda olması nedeniyle şirket iştirak bedellerinin tamamına karşılık ayırmış ve bundan dolayı konsolidasyona dahil edilmemişlerdir,
- ✓ Deniz Motor Limited Şirketi, Y Yayın A.Ş. ve Deniz Dış Ticaret A.Ş.'nin mali tabloları ana ortaklığın konsolide mali tablolarını önemli ölçüde etkilemediği için konsolidasyon kapsamı dışında tutulmuşlardır,
- ✓ Deniz Motor San. ve Tic. A.Ş. gayri faal durumda olması, ödenmiş herhangi bir ortaklık bedeli bulunulmaması ve konsolide mali tabloyu önemli ölçüde etkilemediğinden dolayı konsolidasyona dahil edilmemiştir.

Konsolidasyon kapsamına alınmayan bu bağılı ortaklıklar ve iştirakler konsolide mali tablolarda kayıtlı tutarlarından gösterilmiş olup enflasyona göre düzeltme işlemine tâbi tutulmamışlardır.

### 3.3.10.9. Grup İçi İşlemler Nedeniyle Elimine Edilen Kalemler ve Tutarlar

Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıklar arasındaki işlemlerle ilgili olarak, bilanço ve gelir tablosu ana kalemleri itibariyle, elimine edilen kalemler ve tutarları aşağıdaki gibidir.

Hesap Adı	Tutar (YTL)	Hesap Adı	Tutar (YTL)
Alıcılar	-78.806.564	Satıcılar	-79.106.683
Alacak Senetleri	-4.381.039	Borç Senetleri	-4.381.039
Alacak Reeskontu (-)	500.883	Borç Senetleri Reeskontu	500.883
İlk Madde ve Malzeme	-37.627	Alınan Sipariş Avansları	-11.828.476
Emtia	-507.530	Sermaye	-630.689.458
Verilen Sipariş Avansları	-12.128.594	Sermaye Taahhütleri	910.205
Bağılı Ortaklıklar	-633.640.730	Emisyon Primi	-3.775.122
Bağılı Ortak. Sermaye Taahhütleri(-)	86.355	Net Dönem Kârı/Zararı	77.106.049
Makine, Tesis ve Cihazlar	-693.035	Geçmiş Yıl Zararları	-6.092.030
Haklar	-6.102.869	Ana Ortaklık Dışı Kâr/Zarar	-227.422
Şerefiye	77.489.369	Ana Ortaklık Dışı Geçmiş Yıl Kâr/Zarar	-27.546
		Yurtiçi Satışlar	-124.907.471
		Satışların Maliyeti	109.777.315
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.187.314
		Genel Yönetim Giderleri	9.397.686
		Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	-3.040.444
		Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Kârlar	-13.999
		Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar	-65.586
		Finansman Giderleri	3.054.443
<b>TOPLAM</b>	<b>-658.221.381</b>		<b>-658.221.381</b>

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında konsolidasyona dahil edilen ortaklıklar arasındaki işlemlerle ilgili olarak aşağıdaki eliminasyon işlemleri yapılmıştır.

✓ Ana ortaklık ve grup firmalarının birbirlerine tahakkuk ettirdikleri finansman giderleri 3.040.444 YTL olup konsolidasyon esnasında elimine edilmiştir.

✓ 2004 yılı içinde ana ortaklık ve grup firmalarının birbirlerine yapmış oldukları satışlar ve alışlar toplamı 116.148.290 YTL'dir. Bunun 109.777.315 YTL'si konsolidasyona dahil olan ortaklıklar arasında gerçekleşmiş olup konsolidasyon esnasında elimine edilmiştir.



✓ Ana ortaklığın ve grup firmalarının 2004 yılı içinde birbirlerinden ve ortaklarından alınan ve verilen faiz tutarları 3.064.900 YTL, alınan ve verilen kira tutarlarının her biri 5.184.490 YTL, alınan ve verilen reklam ve diğer hizmetlerin toplam tutarlarının her biri 19.846.387 YTL'dir. Bu tutarların toplam 17.639.423 YTL'si konsolidasyona dahil olan bağlı ortaklıklar arasında gerçekleşmiş olup konsolidasyon esnasında elimine edilmiştir.

✓ Yönetim kurulu ve başkan ve üyeleriyle genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı 1.296.623 YTL'dir.

### 3.3.11. YÖNETİM MEKTUBU

Bağımsız denetim firması, işletme kayıtlarıyla ilgili sorumluluklarda denetim çalışmalarını daha güvenli olarak sürdürebilmek için işletme yönetimine "yönetim mektubu" olarak adlandırılan taahhütname benzeri bir yazı gönderir. Bu yazı işletme yönetimi tarafından imzalanarak denetim firmasına geri gönderilir. Çalışmanın ekler bölümünde yönetim mektubu örneğine yer verilmiştir. Yönetim mektubu:

1. Tüm mali tabloların SPK tarafından yayımlanan GKGMİ'ye uygun olduğu,
2. Tüm mali kayıtlar ve ilgili bilgilerin bağımsız denetim şirketine açıkça sunulacağı,
3. Mali tablolar üzerinde herhangi bir usulsüzlük olmadığı,
4. Aktif ve pasif kalemlerin mali tablolarda taşıdıkları değerlerde ve ilgili oldukları sınıflarda gösterildikleri,
5. Mali tablolardaki tamamlayıcı ve açıklayıcı notların yeterli olduğu,
6. Mali tabloları önemli ölçüde etkileyecek gerçekleşmesi muhtemel olaylarla ilgili karşılık ayrılıp ayrılmadığı,
7. Muhasebe kayıtlarının işletme işlemlerini doğrudan yansıttığı,
8. Bağımsız denetim firmasının gerekli gördüğü yerlere yazacağı teyit mektuplarına karşılık vermesi için ilgili taraflara istek yazısı gönderileceği, gibi konuları içermektedir.

### 3.3.12. DÜZELTME KAYITLARI

İşletmenin bilanço hesaplarının kesinleşmesi öncesi şu düzeltme kayıtları yapılmıştır.

1. İşletmenin elinde tahsilatı bir sonraki dönem içinde yapılacak olan çekler mevcuttur. Denetim çalışmaları sırasında bu çeklerden bazıları için reeskont ayırma işleminin, işletme tarafından yapılmadığı tespit edilmiştir. Bu sebeple, reeskont ayırma işlemi yapılmayan çekler ile ilgili olarak reeskont işlemi yapılmıştır.

31. 12. 2004	
<u>657 Reeskont Faiz Gideri</u>	<u>262.697</u>
122 Alacak Senetleri Reeskontu 122.01 Çek Reeskontları	262.697
<u>Reeskont Kaydı</u>	

2. İşletmenin alacaklarına karşılık olarak çekleri bulunmaktadır. Ancak bu çeklerin bir kısmı dönem sonu itibariyle tahsil edilememiştir. İlgili çeklerin tahsil edilememiş olması ve vadesinin geçmesi nedeniyle denetçide çeklerin tahsil kabiliyetinin azaldığı kanaati oluşmuştur. Bunun üzerine ilgili çekler için karşılık ayrılmıştır.

31. 12. 2004	
<u>654 Karşılık Giderleri</u>	<u>2.348.675</u>
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı 129.01 Şüpheli Çek Karşılığı	2.348.675
<u>Şüpheli Çek Karşılığı Kaydı</u>	

SPK tarafından her sene SPK'ya bildirilecek mali tablolar ile ilgili olarak SPK tarafından bir format yayımlanmaktadır. Denetim çalışmalarının yapıldığı yıl itibariyle yayımlanan bilanço formatında şüpheli ticari alacaklar kalemi yoktur. Maliye Bakanlığı mevzuatı gereği bir alacağın şüpheli hale düşmesi ve bu alacağa karşılık ayrılabilmesi için söz konusu alacağın dava veya icra safhasında bulunması, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması gibi bir takım şartlar aranmaktadır. Ancak SPK mevzuatına göre bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için bu şartlar aranmamaktadır. SP Kanununa göre alacağın vadesi geçmiş ise veya vade daha gelmeden denetçide

alacağın tahsil kabiliyetinin azaldığı veya tahsil edilemeyeceği kanaati var ise bu alacak için karşılık ayrılabilir.

Maliye Banklığı mevzuatına göre şüpheli hale gelen alacak önce normal alacaklar arasından çıkarılarak ayrı bir hesapta izlenir. Daha sonra alacak şüpheli hale getirilir ve alacak için karşılık ayrılır. SPK mevzuatı gereği ise şüpheli hale gelen alacak, ilgili alacak kaleminde bekletilir ve alacak için doğrudan karşılık ayrılır. Yani 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabı kullanılmaz.

3. İşletmenin alacaklarına karşılık olarak alacak senetleri bulunmaktadır. Ancak bu senetlerin bir kısmı dönem sonu itibariyle tahsil edilememiştir ve işletme tarafından da karşılık ayrılmamıştır. Bu durum denetim çalışmaları sırasında tespit edilmiştir ve şüpheli hale gelen alacak senetleri için karşılık ayrılmıştır.

31. 12. 2004	
<u>654 Karşılık Giderleri</u>	<u>3.030.405</u>
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	
129.02 Şüpheli Senet Alacağı Karşılığı	3.030.405
Şüpheli Senet Alacağı Karşılığı Kaydı	

Yukarıda (2. düzeltme maddesi) belirtilen sebeplerden dolayı alacak için doğrudan karşılık ayırma işlemi yapılmıştır.

4. İşletmenin yurt içinde bulunan müşterilerini ziyaret için 3 kişiden oluşan bir heyet gönderilmiştir. Bu kişilerin yapacakları masraflar için avans verilmiştir. Ancak bilanço günü itibariyle bu heyetin yapmış olduğu masraflar kesinleşmemiştir ve verilen iş avansı için karşılık ayrılmıştır.

31. 12. 2004	
<u>654 Karşılık Giderleri</u>	<u>61.819</u>
195 İş Avansları	61.819
İş Avansı Kaydı	

5. İşletme tarafından bankadan döviz cinsinden uzun vadeli kredi kullanılmıştır. Döviz cinsinden olan kredinin 31. 12. 2004 tarihine kadar olan cari dönem faiz tahakkuku ve kur farkı kaydı yapılmıştır. (Aşağıda açıklanmıştır)

31. 12. 2004	
<u>656 Kambiyo Zararları</u>	<u>64.381</u>
303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri	64.381
Döviz Kredisi Kur Farkı Kaydı	

Maliye Bakanlığı mevzuatı gereği, döviz cinsinden olan işlemlerde döviz alış kuru üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. SPK mevzuatı gereği ise, döviz cinsinden işlemlerde döviz satış kuru üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Yukarıdaki işlem döviz değerlemesinde farklı kurların kullanılmasından kaynaklanmaktadır.

6. İşletme tarafından bankadan döviz cinsinden uzun vadeli kredi kullanılmıştır. Döviz cinsinden olan kredinin 31. 12. 2004 tarihine kadar olan kredi ve kredinin faiz tahakkuku yapılmıştır.

31. 12. 2004	
<u>656 Kambiyo Zararları</u>	<u>192.641</u>
400 Banka Kredileri	192.641
Kredi ve Kredinin Faiz Tahakkuk Kaydı	

### 3.4. DENİZ HOLDİNG'İN TEMEL MALİ TABLOLARI VE DENETİM RAPORU

Deniz Holding'in yukarıdaki düzeltme işlemleri sonunda konsolide bilançosu ve gelir tablosu aşağıdaki şekilde oluşmuştur.

#### 3.4.1. KONSOLİDE BİLANÇO

DENİZ HOLDİNG A.Ş.  
(Tutarlar YTL olarak Türk Lirasının 31.12.2004 tarihindeki alım gücü ile ifade edilmiştir.)

Enflasyona Göre Düzeltilmiş Konsolide Bağımsız Denetim'den Geçmiş

AYRINTILI KONSOLİDE BİLANÇO (YTL)	31.12.2004	31.12.2003
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>414.695.843</b>	<b>230.497.947</b>
<i>A. Hazır Değerler</i>	<i>79.581.042</i>	<i>11.656.711</i>
1. Kasa	2.247.958	2.047.684
2. Bankalar	77.270.360	9.152.972
3. Diğer Hazır Değerler	62.724	456.055
<i>B. Menkul Kıymetler</i>	<i>23.440.788</i>	<i>19.268.679</i>
1. Hisse Senetleri	0	2.204.897
2. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	0	0
3. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	20.710.727	15.418.260
4. Diğer Menkul Kıymetler	2.731.931	2.005.188
5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	-1.869	-359.666
<i>C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar</i>	<i>128.159.863</i>	<i>112.211.422</i>
1. Alıcılar	98.392.189	97.260.575
2. Alacak Senetleri	67.333.372	50.426.753
3. Verilen Depozito ve Teminatlar	36.191	59.928
4. Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	2.107.234	1.784.163
5. Alacak Reeskontu (-)	-6.875.586	-2.391.436
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	-32.833.537	-34.928.561
<i>D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar</i>	<i>2.073.401</i>	<i>3.121.200</i>
1. Ortaklardan Alacaklar	1.949.081	2.470.934
2. İştiraklerden Alacaklar	0	1
3. Bağlı Ortaklıardan Alacaklar	0	0
4. Kısa Vadeli Diğer Alacaklar	124.320	650.265
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
<i>E. Stoklar</i>	<i>59.682.788</i>	<i>67.877.263</i>
1. İlk Madde ve Malzeme	15.295.375	11.707.210
2. Yarı Mamuller	618.966	589
3. Ara Mamuller	0	0
4. Mamuller	17.690.182	24.533.378
5. Emtia	15.603.018	16.863.444
6. Diğer Stoklar	899.543	895.879
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-1.256.937	-3.981.019
8. Verilen Sipariş Avansları	10.832.641	17.857.782
<i>F. Diğer Dönen Varlıklar</i>	<i>121.757.960</i>	<i>16.362.674</i>

<b>İLDURAN VARLIKLAR</b>	<b>386.112.487</b>	<b>424.383.913</b>
<i>A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar</i>	<i>10.000.530</i>	<i>22.078.798</i>
1. Alıcılar	0	0
2. Alacak Senetleri	10.297.702	22.704.426
3. Verilen Depozito ve Teminatlar	112.044	46.011
4. Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	-409.216	-671.639
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
<i>B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
1. Ortaklardan Alacaklar	0	0
2. İştiraklerden Alacaklar	0	0
3. Bağlı Ortaklıardan Alacaklar	0	0
4. Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
<i>C. Finansal Duran Varlıklar</i>	<i>9.414.283</i>	<i>9.931.441</i>
1. Bağlı Menkul Kıymetler	0	0
2. Bağlı Menkul Kıy. Değ. Düş. Karşılığı (-)	0	0
3. İştirakler	105.348.628	25.143.036
4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	0	-48.542
5. İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-96.175.123	-15.427.519
6. Bağlı Ortaklıklar	8.148.437	9.170.160
7. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	-2.139.000	-2.521.701
8. Bağlı Ortaklıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-5.768.659	-6.383.994
9. Diğer Finansal Duran Varlıklar	0	0
<i>D. Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>213.391.604</i>	<i>225.693.369</i>
1. Arazi ve Arsalar	4.852.070	7.028.610
2. Yerüstü ve Yer altı Düzenleri	113.668	113.668
3. Binalar	140.240.817	132.055.124
4. Makine, Tesis ve Cihazlar	121.805.387	118.302.592
5. Taşıt Araç ve Gereçleri	16.983.655	15.290.408
6. Döşeme ve Demirbaşlar	89.251.415	88.975.623
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	3.281.777	1.909.422
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	-175.589.025	-154.578.767
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	11.620.795	16.449.564
10. Verilen Sipariş Avansları	831.045	147.125
<i>E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>128.570.200</i>	<i>60.182.660</i>
1. Kuruluş ve Teşkilatlanma Giderleri	537.958	1.099.370
2. Haklar	48.141.505	53.875.029
3. Şerefiye	77.489.369	0
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0	0
5. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2.401.368	5.208.261
6. Verilen Avanslar	0	0
<i>F. Diğer Duran Varlıklar</i>	<i>24.735.870</i>	<i>106.497.645</i>
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>800.808.330</b>	<b>654.881.860</b>

DENİZ HOLDİNG A.Ş  
(Tutarlar YTL olarak Türk Lirasının 31.12.2004  
tarihindeki alım gücü ile ifade edilmiştir.)

Enflasyona Göre Düzeltilmiş Konsolide  
Bağımsız Denetim'den Geçmiş

AYRINTILI KONSOLİDE BİLANÇO (YTL)	31.12.2004	31.12.2003
<b>I. KISA VADELİ BORÇLAR</b>	<b>421.117.029</b>	<b>428.023.602</b>
<i>A. Finansal Borçlar</i>	<i>45.256.318</i>	<i>110.911.336</i>
1. Banka Kredileri	37.688.479	79.873.392
2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	7.567.839	31.037.944
3. Tahvil Anapara Taksitleri ve Faizleri	0	0
4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0	0
5. Diğer Finansal Borçlar	0	0
<i>B. Ticari Borçlar</i>	<i>154.079.747</i>	<i>224.386.524</i>
1. Satıcılar	143.239.284	211.106.422
2. Borç Senetleri	8.463.983	12.087.224
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	317.842	1.305.269
4. Diğer Ticari Borçlar	2.741.755	361.129
5. Borç Reeskontu (-)	-683.117	-473.520
<i>C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar</i>	<i>8.366.019</i>	<i>37.043.314</i>
1. Ortaklara Borçlar	5.446.116	376.761
2. İştiraklere Borçlar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0
4. Ödenecek Giderler	51.812	57.504
5. Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	1.430.692	2.805.564
6. Ertelenen ve Taksite Bağlanan Devlet Alacakları	433.461	3.806.022
7. Kısa Vadeli Diğer Borçlar	1.003.938	29.997.463
8. Borç Reeskontu (-)	0	0
<i>D. Alınan Sipariş Avansları</i>	<i>177.948.128</i>	<i>22.157.978</i>
<i>E. Borç ve Gider Karşılıkları</i>	<i>35.466.817</i>	<i>33.524.449</i>
1. Vergi Karşılıkları	1.802.498	2.250.537
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	33.664.319	31.273.913

<b>II. UZUN VADELİ BORÇLAR</b>	<b>161.994.606</b>	<b>214.695.927</b>
<i>A. Finansal Borçlar</i>	<i>134.412.454</i>	<i>72.457.933</i>
1. Banka Kredileri	134.412.454	72.457.933
2. Çıkarılmış Tahviller	0	0
3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0	0
4. Diğer Finansal Borçlar	0	0
<i>B. Ticari Borçlar</i>	<i>8.533.459</i>	<i>14.246</i>
1. Satıcılar	877.601	0
2. Borç Senetleri	0	0
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	12.502	14.246
4. Diğer Ticari Borçlar	8.011.013	0
5. Borç Reeskontu (-)	-367.657	0
<i>C. Diğer Uzun Vadeli Borçlar</i>	<i>1.329.868</i>	<i>0</i>
1. Ortaklara Borçlar	0	0
2. İştiraklere Borçlar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0
4. Ertelenen ve Taksite Bağlanan Devlet Alacakları	1.329.601	0
5. Uzun Vadeli Diğer Borçlar	267	0
6. Borç Reeskontu (-)	0	0
<i>D. Alınan Sipariş Avansları</i>	<i>1.163.747</i>	<i>138.219.345</i>
<i>E. Borç ve Gider Karşılıkları</i>	<i>16.555.078</i>	<i>4.004.404</i>
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	4.274.992	3.412.633
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.280.086	591.771
<b>III. ANA ORTAKLIK DIŞI ÖZSERMAYE</b>	<b>33.572.502</b>	<b>18.947.309</b>
<i>A. Ana Ortaklık Dışı Özsermaye</i>	<i>33.572.502</i>	<i>18.947.309</i>
<b>IV. ÖZSERMAYE</b>	<b>184.124.193</b>	<b>-6.784.979</b>
<i>A. Sermaye</i>	<i>232.141.749</i>	<i>116.070.874</i>
<i>B. Sermaye Taahhütleri (-)</i>	<i>0</i>	<i>-58.035.437</i>
<i>C. Emisyon Primi</i>	<i>7.411.915</i>	<i>1.184.470</i>
<i>D. Emisyon Primi Düzenlemesi</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>E. Yeniden Değerleme Değer Artışı</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
1. Duran Varlıklardaki Değer Artışı	0	0
2. İştiraklerdeki Değer Artışı	0	0
3. Borsada Oluşan Değer Artışı	0	0
<i>F. Yedekler</i>	<i>15.651.566</i>	<i>13.207.533</i>
1. Yasal Yedekler	1.620.397	1.493.414
2. Statü Yedekleri	0	0
3. Özel Yedekler	0	0
4. Olağanüstü Yedek	14.031.169	11.714.119
5. Maliyet Artış Fonu	0	0
6. Sermayeye Eklenecek Gayrimenkul Satış Kazançları	0	0
7. Geçmiş Yıl Karı	0	0
<i>G. Dönem Net Karı</i>	<i>3.907.542</i>	<i>0</i>
<i>H. Dönem Net Zararı (-)</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>I. Geçmiş Yıllar Zararları (-)</i>	<i>-269.470.526</i>	<i>-266.956.345</i>
<i>J. Çevrim Farkları</i>	<i>194.481.947</i>	<i>187.743.926</i>
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>800.808.330</b>	<b>654.881.860</b>



### 3.4.2. BİLANÇO DİPNOTLARI

Deniz Holding A.Ş.'nin bilanço dipnotları aşağıdaki gibidir:

#### **Menkul Kıymetler**

Menkul kıymetlerde gösterilen hisse senetleri mali tablolarında bilanço tarihinden önceki 5 iş günü ağırlıklı ortalama fiyatları üzerinden hesaplanan rayiç bedelleri ile gösterilmektedir.

Hazine bonoları ise elde etme maliyeti ile değerlendirilmekte ve iktisabından bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı için tahakkuk ettirilen geliri elde etme maliyetine ilave edilmektedir.

#### **Alacaklar ve borçlar**

Alacaklar ve borçlar bilançoda kayıtlı değerleriyle gösterilmekte, alacak ve borçların içerdiği finansman maliyeti, vadeye uygun olan devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak hesaplanmakta ve hesaplanan bu tutar finansman geliri veya gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

Yabancı para cinsinden olan alacak veya borçların içerdiği finansman maliyetinin hesaplanmasında, senet üzerinde yazılı olan oran, böyle bir oran belirtilmemişse Londra Bankalararası Faiz Oranı (Libor) kullanılmaktadır.

#### **Stoklar**

Yarı mamul ve mamul haricindeki stoklar, ilgili varlıkların elde etme maliyetinin, yarı mamul ve mamul stoklar, maliyete dahil edilen hammaddelerin elde etme maliyetlerinin Seri: XI, No: 20 tebliğin 11. maddesinde açıklandığı şekliyle satın alma tarihine uygun düzeltme katsayısı ile çevrilmek suretiyle yeniden düzenlenmiş değerleri üzerinden gösterilmektedir. Stok maliyetini hesaplama yöntemi olarak ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmıştır.

### **Yabancı Para Varlık ve Borçlar**

Bilançoda yer alan yabancı para cinsinden varlıklar T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru, borçlar döviz satış kuru esas alınarak YTL'ye çevrilmiştir. Yabancı para cinsinden işlem ve bilanço kalemlerinin YTL'ye çevrilmesinden doğan kur farkı gelir ve gider tablosu ile ilişkilendirilmiştir.

### **Vergi Karşılıkları**

5035 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler çerçevesinde sadece 2004 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde uygulanacak kurumlar vergisi ve kurum geçici vergisi oranı %33 olarak belirlenmiştir.

5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun çerçevesinde 01. 01. 2004 tarihinden itibaren vergiye tâbi kazancın enflasyona göre düzenlenmiş mali tablolar üzerinden hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede 31. 12. 2004 tarihli bilançonun söz konusu kanunla getirilen düzenlemeler çerçevesinde düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir. Yine 2003 ve önceki hesap dönemlerine ait beyannamelerde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları 2004 ve daha sonraki hesap dönemlerinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

Adi ve imtiyazlı hisse senetleri için ayrı ayrı gösterilmek koşuluyla; 1 YTL Nominal Değerdeki Hisse Senedi Başına Kâr (HSBK= Dönem Net Kârı/ Hisse Senedi Sayısı) şöyle hesaplanır:

$$\text{HSBK: } \frac{3.907.543}{232.141.749} * 100 = 16.8$$

**İhtilaf ve Davalar**

Ana ortaklığın ve grup firmalarının taraf oldukları davalar nedeniyle ayrılan karşılıkların tutarı 5.640.685 YTL'dir. Bu tutarın ayrıntılarına Ek:3'de yer alan Dava ve İhtilaflar başlığı altında yer verilmiştir.

**İpotek, Teminat ve Sigortalar**

Ana ortaklığın ve grup firmalarının aktifleri üzerinde yer alan ve önemli bir bölümü kullanılan krediler karşılığında finansal kuruluşlar lehine tesis edilmiş ipoteklerin tutarı 136.177.827 YTL ve 40.740.758 USD'dir. Ana ortaklığın ve grup firmalarının alacakları için alınmış olan ipotek ve diğer teminatların tutarı 10.340.870 YTL ve 18.801.000 USD'dir ve nazım hesaplarda izlenmektedir. Aktif değerler üzerindeki toplam sigorta tutarı 75.517.184 YTL'dir. Giderleşen sigorta giderleri Genel Üretim Gideri, Genel Yönetim Gideri gibi ilgili gider hesabında, henüz giderleşmeyen sigorta giderleri ise Gelecek Aylara Ait Giderler veya Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabında izlenmektedir.

**Garanti, Taahhüt, Kefalet, Avans, Ciro Gibi Yükümlülükler**

Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar lehine verilen garanti, taahhüt, kefalet, avans, ciro gibi yükümlülüklerden dolayı verilen kefaletler 10.848.122 YTL, 38.268.878 USD, 2.169.436 EURO'dur. Holding ve grup firmalarının yapmış oldukları diğer taahhütler ise 48.282.018 YTL, 123.836.903 USD, 2.000.000 EURO'dur.

### 3.4.3. BİLANÇODA DİĞER KALEMLER

İşletmenin bilançosunda diğer ibaresini taşıyan kalemlerin ayrıntılarına aşağıda yer verilmiştir.

<b>AKTİF</b>	<b>31.12.2004</b>	<b>31.12.2003</b>
<b>I.B Menkul Kıymetler</b>		
<i>4. Diğer Menkul Kıymetler</i>	<i>2.731.931</i>	<i>2.005.188</i>
B Tipi Likit Fon	2.731.931	2.005.188
<b>D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar</b>		
<i>4. Kısa Vadeli Diğer Alacaklar</i>	<i>124.320</i>	<i>650.265</i>
Vergi Dairesinden Alacaklar	0	286.659
Personelden Alacaklar	42.120	240.445
Hukuk Bürosundan Alacaklar	0	43.360
Diğer	82.200	79.801
<b>F. Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>121.757.960</b>	<b>16.362.674</b>
Peşin Ödenen Vergiler	1.349.887	1.276.612
Devreden KDV	227.435	193.470
Diğer KDV	0	79.583
İş Avansları	11.308.574	13.281.458
Gelir Tahakkukları	1.468.333	3.337
Gelecek Aylara Ait Giderler	370.451	818.227
Devam Eden İnşaatlar	106.783.404	0
Diğer	249.876	709.987
<b>II.E Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>		
<i>4. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>2.401.368</i>	<i>5.208.261</i>
Özel Maliyet Bedeli ve Bilgisayar Programları	2.401.368	5.208.261
<i>F. Diğer Duran Varlıklar</i>	<i>24.735.870</i>	<i>106.497.645</i>
Devam Eden İnşaatlar	24.561.497	103.435.091
Gelecek Aylara Ait Giderler (Sigorta, Promosyon ve SSK Gecikme Faizi)	104.513	2.986.820
Diğer	69.860	75.734

<b>PASİF</b>	31.12.2004	31.12.2003
<b>İ.B Diğer Ticari Borçlar</b>		
<i>7. Diğer Ticari Borçlar</i>	2.741.755	361.128
Avans İadeleri	2.179.403	0
Diğer	562.352	361.128
<b>C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar</b>		
<i>7. Kısa Vadeli Diğer Borçlar</i>	1.003.938	29.997.463
Personele Borçlar	530.694	532.158
Sermaye Taahhüt Avansı	0	29.328.156
Diğer	473.244	137.149
<b>E. Borç ve Gider Karşılıkları</b>		
<i>2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları</i>	33.664.319	31.273.913
Dava Tazminatları Karşılıkları	3.357.977	2.543.109
Gecikme Zammı Karşılığı (Vergi ve SSK)	0	1.838.339
Vergi Davası Karşılıkları	0	1.262.216
Gider Tahakkukları	194.483	78.867
Gider Karşılığı	6.326.976	6.585.079
Muallak Tazminat Karşılığı	24.975	989.458
Kâr Payı Karşılığı	9.062.357	8.405.743
Cari Rizikolar Karşılığı	8.858.561	4.770.064
Muallak Hasar Karşılığı	4.853.227	3.911.286
Deprem Hasar Karşılığı	621.821	840.556
Diğer	363.942	49.196
<b>İİ.B Ticari Borçlar</b>		
<i>7. Diğer Ticari Borçlar</i>	8.011.013	0
Avans İadeleri	8.011.013	0
<b>E. Borç ve Gider Karşılıkları</b>		
<i>2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları</i>	12.280.086	591.771
Gelecek Yıl Giderleri	11.910.134	160.769
Serbest Karşılıklar	0	156.859
Garanti Karşılığı	369.631	191.801
Diğer	321	82.342

### 3.4.4. KONSOLİDE GELİR TABLOSU

DENİZ HOLDİNG A.Ş.

(Tutarlar YTL olarak Türk Lirasının Enflasyona Göre Düzeltilmiş Konsolide Gelir Tablosu  
31.12.2004 tarihindeki alım gücü ile ifade edilmiştir.) Bağımsız Denetimden Geçmiş

<b>AYRINTILI KONSOLİDE GELİR TABLOSU (YTL)</b>	<b>31. 12. 2004</b>
<i>A. Brüt Satışlar</i>	325.623.390
1. Yurtiçi Satışlar	286.211.080
2. Yurtdışı Satışlar	34.551.418
3. Diğer Satışlar	4.860.892
<i>B. Satışlardan İndirimler (-)</i>	-2.406.347
1. Satıştan İadeler (-)	-1.209.721
2. Satış İskontoları (-)	-895.045
3. Diğer İndirimler (-)	-301.581
<i>C. Net Satışlar</i>	323.217.043
<i>D. Satışların Maliyeti (-)</i>	-251.690.112
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI (ZARARI)</b>	<b>71.526.931</b>
<i>E. Faaliyet Giderleri (-)</i>	-87.500.147
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-204.865
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-21.283.200
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	-66.012.082
<b>ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)</b>	<b>-15.973.216</b>
<i>F. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar</i>	67.261.465
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.438.572
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	6.759.819
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Kârlar	59.063.074
<i>G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)</i>	-37.763.086
<i>H. Finansman Giderleri (-)</i>	-49.991.665
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-33.339.340
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-16.652.325
<b>FAALİYET KÂRI (ZARARI)</b>	<b>-36.466.502</b>
<i>I. Olağanüstü Gelirler ve Kârlar</i>	19.251.736
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	8.056.702
2. Önceki Dönem Gelir ve Kârları	6335
3. Diğer Olağanüstü Gelir ve Kârlar	11.458.699
<i>J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)</i>	-7.475.724
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	0
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-5.511
3. Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar (-)	-7.470.213
<i>K. Net Parasal Pozisyon Kârı / Zararı</i>	28.293.370
<b>DÖNEM KÂRI (ZARARI)</b>	<b>3.872.880</b>
<i>L. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler (-)</i>	-1.820.443
<i>M. Ana Ortaklık Dışı Kâr / Zarar</i>	1.855.105
<b>NET KONSOLİDE DÖNEM KÂRI / ZARARI</b>	<b>3.907.542</b>

### 3.4.5. GELİR TABLOSU DİPNOTLARI

Deniz Holding A.Ş.'nin gelir tablosu dipnotları aşağıda açıklanmıştır.

<b>GELİR TABLOSU DİPNOTLARI:</b>	<b>31.12.2004 (YTL)</b>
<i>1. Dönemin Amortisman Giderleri ile İtfa ve Tükenme Payları</i>	42.593.470
a. Amortisman Giderleri	23.873.900
b. İtfa ve Tükenme Payları	18.719.570
<i>2. Dönemin Reeskont ve Karşılık Giderleri</i>	40.773.011
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	2.351.667
Protestolu ve Vadesi Geçen Alacak Senet ve Çek Karşılığı	4.552.356
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	2.061.247
Reeskont Karşılıkları	4.896.137
Mevduat Karşılıkları	5.159
Garanti Dahili Yedek Parça Karşılığı	369.631
Menkul Kıymet D. Düşüklüğü Karşılığı	1.869
İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.299.341
Stoklar Değer Düşüklüğü Karşılığı	23.322
Dönem Kârı Vergi Karşılığı	1.820.443
Gider Karşılığı	5.779.427
Kâr Payı Karşılığı	7.377.342
Deprem Hasar Karşılığı	226.974
Hayat Muallak Tazminat Karşılığı	868.403
Cari Rizikolar Karşılığı	4.186.471
Muallak Hasar Karşılığı	3.432.758
Maddi Tazminat Davaları Karşılığı	1.152.479
Tahmini Şüpheli Alacak Karşılığı	279.336
Borsada Oluşan Değer Düşüklüğü Karşılığı	70.320
Diğer	18.329
<i>3. Dönemin Tüm Finansman Giderleri</i>	50.458.784
a. Üretim Maliyetine Verilenler	467.119
b. Sabit Varlıkların Maliyetine Verilenler	0
c. Doğrudan Gider Yazılanlar	49.991.665

#### **Karşılık Giderleri**

SPK tarafından yayımlanan matbu gelir tablosu nedeniyle, ana ortaklığın konsolide gelir tablosunda karşılık giderleri kalemi bulunmamaktadır. Farklı nedenlerden kaynaklanan karşılık giderleri gelir tablosunda **G. Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar** hesabında toplam tutar üzerinden yer almaktadır. Bu hesabın toplamı 37.763.086 YTL'dir.

### 3.4.6. GELİR TABLOSU DİĞER KALEMLER

Gelir tablosunda diğer ibaresini taşıyan kalemlerin açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

GELİR TABLOSU DİĞER KALEMLER	2004
<b>F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Kârlar</b>	
<b>4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Kârlar</b>	<b>59.063.074</b>
Menkul Kıymet Satış Geliri	2.201.024
Kambiyo Gelirleri	54.174.394
Reeskont Faiz Gelirleri	276.818
Kâr Payı Gelirleri (Sigorta Şirketleri)	463.692
Zorunlu Deprem Sigorta Komisyon Gelirleri	167.139
Satış Kârları (Sigorta Şirketleri)	270.442
Diğer Gelirler	1.509.565
<b>G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar</b>	<b>-37.763.086</b>
Reeskont Faiz Giderleri	-2.895.474
Menkul Kıymet Satış Zararı	-1.500.619
Kambiyo Zararları	-28.908.998
Satış Giderleri	-175.252
İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı	-853.770
Şerefiye Amortismanı	-3.130.250
Diğer Giderler	-298.723
<b>L. Olağanüstü Gelirler ve Kârlar</b>	
<b>3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Kârlar</b>	<b>11.458.699</b>
Demirbaş Satışları, Alınan Hasar Tazminatları vs.	4.186.665
İştirak Satışları	1.776.831
Vergi Terkin	1.159.288
Duran Varlık Yenileme Fonundan İptal Edilen	3.580.097
Diğer	755.818
<b>J. Olağanüstü Gider ve Zararlar</b>	
<b>3. Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar</b>	<b>-7.470.213</b>
Demirbaş Satışları	-2.226.041
Bağış ve Yardım Gecikme Zammı	-3.048.510
İştirakler Satış Zararları	-17.883
Aleyhe Açılan Dava Karşılığı	-1.152.479
Diğer	-1.025.300



***DENİZ HOLDİNG ANONİM ŞİRKETİ'NİN 1 OCAK 2004-  
31 ARALIK 2004 HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ  
DENETİM RAPORU***

Deniz Holding Anonim Şirketi'nin veya "Ana Ortaklık" ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarının "Grup Firmalarının" 31 Aralık 2004 tarihi itibarı ile Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri: XI, No: 1 sayılı "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", Seri XI/20 sayılı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"lere uygun olarak düzenlenen enflasyona göre düzeltilmiş konsolide bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait enflasyona göre düzeltilmiş konsolide gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. Bu konsolide mali tabloların tümü Yeni Türk Lirası'nın 31. 12. 2004 tarihindeki alım gücü olarak ifade edilmiştir. İncelememiz, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanmış genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlere ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

Şirketin mali tabloları ilk defa 31 Aralık 2004 tarihinde sona eren hesap döneminde SPK'nın Seri: XI, No: 20 ve No: 21 sayılı tebliğlerine göre hazırlanmıştır. Dolayısı ile, ilişikteki konsolide mali tablolarda 31 Aralık 2004 yılına ait gelir, nakit akım, fon akım ve satışların maliyeti tabloları karşılaştırmalı olarak sunulmamıştır. (Çalışmanın ekler bölümünde yer almaktadır.)

Görüşümüze göre, ilişikteki enflasyona göre düzeltilmiş konsolide mali tablolar şirketin 31 Aralık 2004 tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve SPK tarafından yayımlanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Görüşümüzü şartlandırmadan aşağıdaki hususa dikkati çekmek isteriz;

Deniz Holding Anonim Şirketi'nin, 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle SPK'nın Seri: XI, No: 1 sayılı tebliğinde belirlenmiş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmiş mali tabloları ayrıca yayımlanmıştır. Tarafımızca denetlenen söz konusu mali tablolar üzerinde 14 Nisan 2005 tarihli denetim raporumuzda olumlu görüş bildirilmiştir.

İstanbul, 14. 04. 2005

Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Denetçi A

Sorumlu Ortak Baş Denetçi

Yeminli Mali Müşavir

### 3.5. DENİZ HOLDİNG A.Ş. KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ TASDİK RAPORU

Rapor Sayısı : ..... İstanbul, .././....

#### YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK YILLIK KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ TASDİK RAPORU

#### İNCELEMİYİ YAPAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRİN

Adı Soyadı : Denetçi A  
Bağlı Bulunduğu Oda : İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası  
Büro Adresi : Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.  
.....  
Telefon Numarası : .....

#### DAYANAK SÖZLEŞMENİN

Günü : .....  
Sayısı : .....

#### MÜKELLEFİN

Unvanı : Deniz Holding A.Ş.  
Adresi : .....  
.....  
İşi : İştirak, ortaklık ve bağlı ortaklık olarak çeşitli sektörlerde ve alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin yönetimini ve koordinasyonunu sağlamakta ve bu şirketlerin faaliyetlerine yön vermektedir.

Vergi Dairesi ve Hesap No: ...../.....

Telefon Numarası : ..... Faks: .....

İNCELEME DÖNEMİ : 01. 01. 2004 - 31. 12. 2004

SONUÇ : Mükellef Kurumun, 01. 01. 2004 - 31. 12. 2004 dönemine ait hesaplarının Kurumlar Vergisi yönünden incelenmesinde, beyan edilen kurumlar vergisi matrahının mevzuat hükümlerine uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

### 3.5.1. GENEL BİLGİLER

Deniz Holding A.Ş.'nin kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili olarak kurumun; sicil kaydı, ortaklık yapısı, faaliyet konusu, tasdik döneminde çalıştırılan ortalama işçi sayısı, mükellefin iş merkezi-şube ve depoları, tasdik dönemine ilişkin bilanço ve gelir tabloları bilgileri elde edilmiştir ve açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

#### 3.5.1.1. Kurumun Sicil Kaydı

Deniz Holding A.Ş. ....adresinde ticari faaliyetini sürdürmektedir. Kurumun ticaret sicil kaydı ile vergi dairesi ve vergi hesap no'su aşağıya çıkarılmıştır:

**Ticaret Sicil Numarası** : .....  
**Vergi Dairesi ve Hesap No** : ...../ .....

#### 3.5.1.2. Kurumun Ortaklık Yapısı

Kurumun kayıtlı sermaye tavanı 460.000.000.000 YTL olup, bu tutarın tamamı ödenmemiş olup, Deniz Holding A.Ş.'nin sermaye artırım hakkı bulunmaktadır. Kurumda %5'den fazla payı olan ortaklar hakkındaki bilgiler aşağıdaki gibidir:

<u>Adı Soyadı</u>	<u>Hisse Oranı( % )</u>	<u>Adresi</u>
Ortak A	% 37	..... .....
Halka Açık Olan Kısım	% 60.80	

#### 3.5.1.3. Kurumun Faaliyet Konusu

Şirket, ..... adresinde; iştirak, ortaklık ve bağlı ortaklık olarak çeşitli sektörlerde ve alanlarda faaliyet gösteren şirketlerin yönetimini ve koordinasyonunu sağlamakta ve bu şirketlerin faaliyetlerine yön vermektedir.

### 3.5.1.4. Muhasebeden Sorumlu Olanların Adları ve 3568 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumları

Kurumun muhasebe görevlilerine ilişkin bilgiler aşağıya çıkarılmıştır:

<u>Adı Soyadı</u>	<u>Unvanı</u>	<u>3568 Sayılı Kanuna Göre Sahip Olduğu Belge</u>
Muhasebeci A	SMMM	SMMM
Muhasebeci B	SMMM	SMMM

### 3.5.1.5. İletişim Araçları Sayısı ve Numaraları ile Kanuni Defterlere Kayıtlı Olup Olmadığı

Kurumun sahip olduğu iletişim araçları ve numaraları aşağıda açıklanmıştır. Bahse konu iletişim araçları şirket kayıtlarında yer almaktadır.

**Telefon Numarası** : .....

**Faks** : .....

**GSM** : .....

### 3.5.1.6. Tasdik Döneminde Çalıştırılan Ortalama İşçi Sayısı

Mükellef kurumun inceleme dönemi sonu itibariyle çalıştırdığı personel sayısı 3542 olup, ana ortaklık bünyesinde çalışan personel sayısı 1219'dur.

### 3.5.1.7. Mükellefin İş Merkezi, Şube ve Depoları

Mükellef kurumun iş merkezi, .....adresidir. Kurumun ayrıca; ..... adreslerinde deposu mevcuttur.

### 3.5.1.8. Tasdik Dönemine İlişkin Bilanço ve Gelir Tabloları

Kurumun 01. 01. 2004 - 31. 12. 2004 hesap dönemine ait Bilanço, Gelir Tablosuna uygulamanın denetim çalışmaları bölümünde yer verilmiştir.

### 3.5.2. USÛL İNCELEMELERİ

Deniz Holding A.Ş.'nin usul incelemeleri ile ilgili olarak; kurumun yasal defterlerinin tasdikine ilişkin bilgiler, beyannamelerin zamanında verilip verilmediği, defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı, denetleme yöntemine ilişkin bilgiler, karışık inceleme bilgileri elde edilmiş ve açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

#### 3.5.2.1. Kurumun Yasal Defterlerinin Tasdikine İlişkin Bilgiler

Şirketin, 2004 hesap dönemine ilişkin vergi usul kanunu uyarınca tutulması gereken defterlerinin tasdik makamları ile yevmiye numaraları aşağıda gösterilmiştir.(Burada yer alan bilgiler işletmeye ait özel bilgiler olduğu için açıklanmamıştır.)

<u>Defterin Türü</u>	<u>Tasdik Makamı</u>	<u>Tasdik Tarihi</u>	<u>Tasdik No'su</u>
Yevmiye	.....	.....	.....
Kebir	.....	.....	.....
Envanter	.....	.....	.....

#### 3.5.2.2. Defter Kayıtlarına Dayanak Teşkil Eden Belgelerin Usûlüne Uygun Olup Olmadığı

Mükellef kurumun kayıtları usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayanmakta olup, gerçeği yansıttığı ve defter kayıtlarının genel olarak kayıt nizamına ve muhasebe genel tebliğleri ilkelerine uygun olduğu görülmüştür.

#### 3.5.2.3. Beyannamelerin Zamanında Verilip Verilmediği

Hesap Dönemi içinde yapılan incelemelerde, kurumun mükellefi olduğu vergilere ilişkin beyannamelerini (Muhtasar Beyanname, KDV Beyannameleri ve Geçici Vergi Beyannamelerini ) mevzuata uygun olarak yasal süresi içinde vergi dairelerine verdiği tespit edilmiştir.

#### 3.5.2.4. Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler

Şirketin 2004 yılı hesapları aylık olarak incelenmektedir. Bu denetimlerde:

-Müşavirliğimize ibraz edilen belgelerle kayıtların gerçeğe ve ticari teamüllere uygunluğu,

-İptal edilen faturalar mevcutsa, usulüne uygun olarak iptal edilip edilmediği,

-Muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığı,

-KDV beyannameleri ve muhtasar beyannamelerinin kanuni defter kayıtları ve sair belgelere uygun olarak tanzim edilip edilmediği, hususları denetlenmiştir.

Geçici vergi dönemlerinde ise, gelir tablosu hesapları incelenmekte ve satılan malın maliyetinin tespiti yapılmakta, değerlendirme ve işlemlerinin mevzuata uygunluğu denetlenmektedir.

Yapılan denetimlerde;

a) Tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmede hassas davrandığı,

b) Kurumun, mal ve hizmet alış bedellerini nakit, çek ve banka aracılığıyla ödediği, kalan bakiyelerin cari hesapta takip ettiği,

c) Kurumun, mal/ hizmet alışlarını uzun süreli ve devamlı olarak aynı firma ve kişilerden yaptığı, ancak piyasa şartları gereği duruma göre fiyat ve kalite dikkate alınarak farklı firma ve kişilerden de mal/hizmet aldığı,

d) Yeniden hesaplama tekniği kullanılarak; yeniden değerlendirme, amortisman ve reeskont v.b. hesapların doğruluğunu teyit ettiği,

e) Alıcı ve satıcıların örnekleme yolu ile hesap mutabakatları yapılıp, bu hesapların doğruluğunu teyit ettiği,

f) Satılan malın maliyetinin tespiti için yıl sonunda stoklar, örnekleme yöntemi ile sayılarak kayıtlarla uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

### **3.5.2.5. Karşıt İnceleme**

29 Seri no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu genel tebliği hükümleri uyarınca, mal alışlarının ağırlıkta olduğu firmalarla karşıt inceleme yapılmış olup tutanak haline getirilmiştir. İlgili tutanaklar müşavirliğimiz bünyesindeki çalışma dosyasında muhafaza edilmektedir.

### **3.5.3. HESAP İNCELEMELERİ**

Deniz Holding A.Ş.'nin hesap incelemeleri ile ilgili; mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, nakit ödemelerin ve borç-alacak ilişkilerinin mal ve hizmet akımıyla uyumlu olup olmadığı, satılan malın maliyetinin tespiti ve stok hareketlerine ilişkin bilgi, stok hareketlerinin değerlemesi ve SMM tespitinin doğruluğu, amortismanlar, diğer istisna ve indirimler, ek mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, mali kâr bilgileri elde edilmiştir ve açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

#### **3.5.3.1. Mal ve Hizmet Alış ve Satış Faturalarının Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı**

Mükellef kurumun hesaplarında yer alan mal ve hizmet alım-satım muamelelerine dayanak teşkil eden alış ve satış faturalarının belli büyüklüğün üzerinde olanlarının incelenmesi sonucunda genel olarak faturaların V.U.K hükümlerine ve ticari işlemlerin gerçek mahiyetlerine uygun olup gerçeği yansıttığı sonucuna varılmıştır.

#### **3.5.3.2. Nakit Ödemelerin ve Borç-Alacak İlişkilerinin Mal ve Hizmet Akımıyla Uyumlu Olup Olmadığı**

Hesap dönemi içinde yapılan incelemelerde nakit ödemelerin ve borç-alacak ilişkilerinin mal ve hizmet akımıyla uyumlu, bankalar ve finans kuruluşları ile olan ilişkilerin işletme faaliyetlerinin finansmanı amacına yönelik olduğu görülmüştür. Şirketin müşteri ve satıcılarından örnekleme yoluyla seçilen, bir kısmı ile dönem içi ve dönem sonu itibariyle yazılı veya telefonla mutabakat yapılmıştır.



### **3.5.3.3. Satılan Malın Maliyetinin Tespiti ve Stok Hareketlerine İlişkin Bilgi**

Deniz Holding A.Ş.'nin 2004 faaliyet döneminde; 2003 döneminden 2004 dönemine 67.877.263 YTL'lik stok devretmiştir. 2005 hesap dönemine 59.682.788 YTL'lik stok devretmiştir. Mükellef kurumun stok hareketleri ve dönem sonu stok değerlemeleri dikkate alındığında, 2003 hesap döneminde satılan malın maliyetinin ve satış hasılatının gerçek durumu yansıttığı tespit edilmiştir.

### **3.5.3.4. Stok Hareketlerinin Değerlemesi ve SMM Tespitinin Doğruluğu**

Mükellef kurum incelenen dönemde stok hareketlerini ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanarak satış ve dönem sonu stok maliyetlerini belirlemiştir. Yukarıda (3.5.3.3.) bölümünde de açıklandığı üzere Deniz Holding A.Ş., incelenen dönemde satılan mal maliyetini mevzuata uygun ve doğru olarak hesaplamıştır.

### **3.5.3.5. Amortismanlar**

Yapılan incelemede adet olarak önemli bir miktara ulaşan iktisadi kıymetlerin şirketin mülkiyetinde olduğu, şirket kayıtlarından örnekleme yöntemiyle tespit edilmiş ve işletmede mevcut olup, kullanıldığı hususunda tam kanaate varılmıştır. Varlıklar ile ilgili amortismanlar tam ve doğru olarak ayrılmıştır.

### **3.5.3.6. Diğer İstisna ve İndirimler**

Deniz Holding'in cari ve gelecek dönemlerde yararlanacağı yatırım indirimi yoktur. Grup firmalarının ise cari dönemde faydalandığı yatırım indirimi tutarı 662.998 YTL olup gelecek dönemlerde yararlanacağı yatırım indirimi tutarı ise 1.175.801 YTL'dir.

### **3.5.3.7. Ek Mali Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Gerçeği Yansıtıp Yansıtmadığı**

Mükellef kurum cari dönemde ek mali tabloları düzenlenmiştir ve gerçeği yansıtmaktadır.

### 3.5.3.8. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Mali Kârın Tespitinde Yapılacak İndirime İlişkin Açıklamalar

Mükellef kurum vergi kanunlarınca indirilmesine izin verilmeyen giderlerini kanunen kabul edilmeyen gider olarak hesaplarına intikal ettirmiş olup, 1.589.235 YTL'dir. Kanunen kabul edilmeyen gider mali kârın hesaplanmasında dikkate alınmıştır. İşletmenin, bilanço ve gelir tablosunun konsolide olarak hazırlanmış olması sebebiyle ticari kârdan mali kâra geçişte gerekli olan bilgilerin ve tutarların ayrıntısına ulaşamamıştır. Bu sebeple bu bilgiler toplam tutar üzerinden verilmiştir.

### 3.5.3.9. Mali Kâr

Deniz Holding'in faaliyetleri sonucunda elde etmiş olduğu ticari kâr 3.872.880 YTL'dir. Mükerrer vergilendirmeden kaçınmak için bu tutara ana ortaklık dışı kâr dahil edilmemiştir. Öte yandan, dönem mali kârının tespiti sırasında ticari kara eklenen bir unsur olan, kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili açıklama (3.5.3.8.) numaralı bölümde yapılmış ve toplam tutar belirtilmiştir. Buna göre mali kâr aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Ticari Kâr	3.872.880
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	1.589.235
Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kâr)	5.462.115

### 3.5.3.10. Kurumlar Vergisi Ve Fon Payı

Kurumun Gelir Tablosunda yer alan **Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler Hesabı** 1.820.443 YTL'dir. Bilançonun Kısa Vadeli Borçlar hesabında gözüken, kurumlar vergisi ve fon payı tutarının yer aldığı **Vergi Karşılıkları Hesabı** tutarı olan 1.802.498 YTL yukarı belirtilen Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler hesap kalemi içerisine yer almaktadır. Aradaki 17.945 YTL'lik fark şirketin diğer yasal yükümlülükleri ile ilgilidir.

### 3.5.3.11. Geçici Vergi Beyanlarının İncelenmesi

Mükellef kurumun 2004 hesap dönemi faaliyetleri ile ilgili GVK 217 No'lu tebliğ hükümlerine göre toplam 1.349.887 YTL geçici vergi hesaplayıp beyan ettiği ve bu tutarın tamamını ödediği tespit edilmiştir. Deniz Holding A.Ş.'nin bilanço diğer kalemlerinde yer alan **F.Diğer Dönen Varlıklar** ana hesap kalemi altındaki **Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı'nın** tamamı geçici vergi dönemlerinde yapılan vergi ödemeleri tutarını gösterdiği varsayılmıştır.



### 3.5.4. RAPOR METNİ

..... Vergi Dairesi'nin ..... sicil numaralı mükellefi Deniz Holding A.Ş.'nin hesap dönemi kayıt ve işlemlerinin 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve bu kanuna ilişkin genel tebliğler hükümlerine istinaden yapılan denetiminde fiili ve hukuki durumun defter, belge ve kayıtlara uygunluğu araştırılarak;

1- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne ve gerçeğe uygun olduğu,

2- Defter kayıtlarının Genel Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerinde açıklanan ilkelere uygun olarak tutulduğu,

3- Raporumuzun 'Hesap İncelemeleri' bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı ve hesaplandığı üzere, kurumun, incelenen döneme ilişkin mali kârının aşağıdaki gibi olduğu;

Ticari Kâr	3.872.880
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)	1.589.235
Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Kâr)	5.462.115
Kurumlar Vergisi ve Fon Payı (%33)	1.802.498

4- Kurumun 2004 mali döneminde geçici vergi beyannameleri ile hesaplayarak beyan ettiği geçici vergi tutarının 1.349.887 YTL olduğu ve tamamı ödenen bu tutarın bu dönem için hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden mahsup edilmesi gerektiği ve kalan 452.611 YTL kurumlar vergisinin de süresi içinde ödenmesi gerektiği,

5- Yukarıdaki maddelerde açıklanan matrah ve vergi hesaplamalarının ilgili mevzuata uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

**Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.**

**Yeminli Mali Müşavir**

**Denetçi**

## 4. SONUÇ

Bağımsız denetimden geçmemiş olan mali tablolara dayanılarak alınan kararlarda, yatırımcıların ve işletmeyle ilgili diğer karar alıcılarının yanlış kararlar alma olasılığı vardır. Özellikle sermaye piyasasında denetlenmemiş mali tabloların yanlış ve yanıltıcı olması sebebiyle, bu mali tablolara dayanılarak yatırım yapan yatırımcıların sermaye piyasasına olan güveni azalır. Bağımsız denetim firması tarafından denetlenmiş mali tablolar sermaye piyasasına olan güveni artırır. Böylece sermaye piyasasının güven ve istikrar içinde işleyişi temin edilmiş olur.

İlgililerin denetim çalışmalarından beklentileri, alacakları kararlara yardımcı olacak doğru, güvenilir ve anlaşılabilir bilgi sahibi olmaktır. Bunun için de denetim çalışmalarının yürütülmesi ve sonuçlarının ilgililere sunulmasında belirli standartların tespit edilmesi ve denetim çalışmalarının da bu standartlara göre yürütülmesi gerekir. Her ne kadar bazı kurumlar kendi içlerinde denetim standartları hazırlamışlarsa da Türkiye’de ortak denetim standartları yayımlanamamıştır. Türkiye’deki ekonomik koşullar, yasal düzenlemeler ve denetimin ihtiyaçları göz önüne alınarak denetim standartlarının hazırlanması için kurulan TİMUDESK’in bağımsız denetim ile ilgili hazırladığı genel denetim standartlarına ilişkin son taslaklar da tamamlanma aşamasındadır. Bu standartlar en kısa sürede yayımlanmalıdır.

Denetim çalışmaları sonucunda herhangi bir anlaşmazlık olması durumunda, denetçinin çalışmaları sırasında kullanmış olduğu çalışma kâğıtları, denetçinin kendisini savunması için delil teşkil etmektedir. Ancak Türkiye’de denetim çalışmaları çok fazla belgeye ve kâğıt işlerine dayanmakta ve zaman kaybına yol açmaktadır. SPK bu zaman kaybını önlemek ve piyasada işletme ile ilgili olarak işlem yapanları daha hızlı bilgilendirmek için elektronik imza çalışmalarına devam etmektedir. Kurum, elektronik imza ile ilgili tebliğ yayımlamış olup, bu tebliğ en kısa sürede tüm denetim ve tasdik işlemlerinde uygulanmalıdır.

Türkiye’de denetim çalışmaları SP Kanunu, çeşitli vergi kanunları ve Bankalar Kanunu gibi farklı kanunlar çerçevesinde yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan vergi kanunları gereğince yapılan denetimler ile SP Kanunu gereği yapılan denetimler arasında önemli farklar bulunmaktadır. Denetim çalışmalarının sonuçlarının ilgililere sunulmasında önemli farkların olması, denetçiler ve diğer bilgi kullanıcıları açısından ciddi sorunlar doğurmaktadır. İlgili kanunlar gereği yapılan denetimlerin sonuçları sadece sınırlı bir kesime hitap etmekte, şirketle ilgili tüm taraflara hitap etmemektedir.

Türkiye uygulamasında muhasebe ve denetim çalışmalarını yapabilecek olanlar SM, SMMM ve YMM olarak tanımlanmaktadır. SM ve SMMM’lere muhasebe ile ilgili kayıt ve defter tutma, vergi, muhasebe ve finans gibi konularda danışmanlık yapma yetkisi verilirken, SMMM’lere ayrıca denetim yapma yetkisi de verilmiştir. YMM’ler ise muhasebe ile ilgili defter tutamamakta, denetim ve tasdik işlemlerini yapabilmektedir. Türkiye uygulamasında SM ile SMMM ayrımı, bunların yapabilecekleri işler ve yetkileri tam olarak bilinmemekle beraber, yaygın olan görüş ise SM ile SMMM’ler mükelleflerin sadece defter kayıtlarını tutabilirler ve mükelleflere danışmanlık yapabilirler şeklindedir. Ancak bu görüş gerçek durumu tam olarak yansıtmamaktadır.

Türkiye’de SMMM’ler müşteri bulamamaları, bilgi ve tecrübe eksikliklerinin olması sebebiyle kanunun vermiş olduğu denetim yapma yetkisini çok fazla kullanamamakta ve yapmış oldukları işler de SM’ler gibi muhasebe ile ilgili defter kayıtlarını tutmaktan öteye gitmemektedir. Ancak Türkiye’de yabancı bir ortakla beraber şirket kurup, gerekli denetim şartlarını sağlayarak denetim faaliyetinde bulunan SMMM’ler de mevcuttur. Yabancı ortaklı denetim firmalarının denetim ücretleri yerli denetim firmaları ücretlerinden daha fazla olmasına rağmen, yabancı ortaklı denetim firmasından alınacak denetim raporunun piyasada daha prestijli olması sebebiyle yabancı ortaklı denetim firmaları, denetimde tercih edilmektedir.

## **EKLER**

### ***EK 1: AK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. İLE DENİZ HOLDİNG A.Ş. ARASINDAKİ BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ***

Deniz Holding A.Ş. ve Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. arasında aşağıda yazılı olan ve taraflarca kabul edilen şartlar çerçevesinde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 13. 12. 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” ve bu yönetmeliğe ek olarak yayımlanan tebliğlerde belirtilen esaslara göre yapılacak bağımsız denetimi gerçekleştirmek üzere iş bu anlaşma imzalanmıştır.

#### **Madde 1- Sözleşmenin Tarafları**

Sözleşmenin tarafları ve tarafların adresleri aşağıdaki gibidir.

Deniz Holding A.Ş.

.....

.....

Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

.....

.....

İş bu sözleşmede Deniz Holding A.Ş. “Deniz Holding” olarak, Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. “Ak YMM” olarak anılacaktır.

Ak YMM bu sözleşmeden doğan haklarını Deniz Holding’in onayı olmadıkça devir ve temlik edemez.

#### **Madde 2- Sözleşmenin Konusu ve Denetimin Kapsamı**

Denetim sözleşmesinin konusu, Deniz Holding A.Ş.’nin aşağıda gösterilen döneme ait mali tablolarının ve tablolara ilişkin hesap ve işlemlerle ilgili olarak

muhasabe kayıtlarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kurallarına uygun olarak kontrolünün yapılması ayrıca gerekli görülecek diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içerecek şekilde denetlenmesidir.

- 1) Denetim Dönemi: 01. 01. 2004-31. 12 .2004,
- 2) Denetim Esasları: SPK Yönetmelik ve Tebliği,
- 3) Mali Tablolar: Bilanço ve Gelir Tablosu,
- 4) SP Kanunu ve ilgili tebliğlerce düzenlenen ek mali tablolar ile GKGMİ gereğince düzenlenen ek mali tablolar.

Denetim çalışmaları sonucunda beyan edilecek denetim raporunda, yukarıda yer alan denetim dönemi itibariyle Deniz Holding A.Ş.'nin mali tabloları incelenecektir. İnceleme sonunda Deniz Holding A.Ş.'nin gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını, SP Kanunu tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak, doğru bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı hakkında mesleki kanaat beyan edilecektir.

### **Madde 3- Hizmetin İfa Şekli ve Zamanı**

Ak YMM tarafından verilecek denetim hizmeti, hizmetin ve denetim kurallarının doğal bir gereği olarak Deniz Holding'in faaliyetleri ile ilgili tüm kayıtları incelenmek, holdingin personelinden her türlü bilgi almak, doğrudan müşteri, muhabir ve diğer üçüncü şahıslarla gerekli görülecek her türlü mutabakat ve teyit yazışmaları yapmak suretiyle yerine getirilecektir.

Denetim hizmeti 2. maddede belirtilen yöntem ve esaslara göre yürütülecek, muhasebenin uygunluk ve doğruluk incelemelerini kapsayacak, kayıt ve belgeler üzerinde gerekli görülecek testler yapılacaktır.

Denetim hizmeti, Deniz Holding'in işyerlerinde ve Ak YMM'nin iş merkezinde yapılacaktır. Denetim hizmeti SPK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmış bağımsız denetleme planı ile aşağıda gösterilen aşamalarda yürütülecektir.



**c) Denetim Çalışmaları:**

Denetim faaliyetleri sırasında yapılacak çalışmalar aşağıdaki temel unsurlardan oluşacaktır.

- ✓ Denetimin planlaması,
- ✓ İç kontrol ve muhasebe uygulamalarının test edilmesi,
- ✓ Hesap bakiyeleri ve işlemlerinin uygunluk ve doğruluk testlerinin kapsamını azaltma amacıyla iç kontrol sistemine güvenirliliğin değerlendirilmesi,
- ✓ Doğruluk ve uygunluk testleri için teyit yazışmaları,
- ✓ Dönem sonu mali tablolarla ilgili önemli noktaların yönetimle görüşülmesi.

**d) Raporlama:**

Ak YMM, yapacağı denetim çalışmaları sonunda Deniz Holding'in incelenen döneme ait mali tablolarıyla ilgili genel görüşünü belirteceği denetim raporunu sunacaktır.

Denetim raporu, denetlenen dönem mali tabloları hakkındaki denetim sonuçlarını içerecek biçimde düzenlenecektir. Rapor, uygulanan standardın ve denetimin temel amaçlarının gereklerine göre hazırlanacaktır.

**Madde 4-** Yapılacak denetim için Deniz Holding A.Ş.'nin iş merkezi ve Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'nin iş merkezinde kullanılacak tahmini zamanın maliyeti aşağıda gösterilmiştir.

	TAHMİNİ SAAT	STANDART ÜCRET (YTL)	TOPLAM (YTL)
SORUMLU ORTAK/BAŞ DENETÇİ	30	190	5.700
BAŞ DENETÇİ	40	125	5.000
BAŞ DENETÇİ	40	125	5.000
DENETÇİ	80	95	7.600
DENETÇİ YARDIMCISI	200	45,575	9.115
<b>TOPLAM</b>			<b>32.415</b>

**Madde 5- Denetim çalışmalarında görev alacakların adları ve unvanları aşağıda yer almaktadır.**

Denetim çalışmalarını yürütecek olan denetim ekibinde görevli olan denetçiler ve bu denetçilerin yedekleri şunlardır:

**A) Denetim Ekibi:**

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	: Denetçi A
Baş Denetçi	: Denetçi B
Baş Denetçi	: Denetçi C
Denetçi	: Denetçi D
Denetçi Yardımcısı	: Denetçi E

**B) Denetim Ekibi Yedekleri:**

Sorumlu Ortak Baş Denetçi	: Denetçi F
Baş Denetçi	: Denetçi G
Baş Denetçi	: Denetçi H
Denetçi	: Denetçi I
Denetçi Yardımcısı	: Denetçi K

Ak YMM denetim çalışmalarında görev alacak denetçi ve denetçi yardımcılarında denetim faaliyetlerinin kalitesini aksatmamak üzere değişiklik yapabilir.

**Madde 6-** Deniz Holding yönetim kurulu toplantısında bağımsız denetleme kuruluşu olarak Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. seçilmiştir. Ayrıca bu karar holding genel kurulu tarafından onaylanmıştır.

**Madde 7- Denetleme Ücreti ve Ödeme Şekli**

Denetleme ücreti, hizmet için harcanacak zaman ve işte çalışacak personelin tecrübe ve eğitim düzeyi ile SPK Yönetmelik ve Tebliğlerince yapılan düzenlemeler dikkate alınarak 01. 01. 2004 - 31. 06. 2004 dönemi için toplam 16.207,5 YTL ve

01. 07. 2004-31. 12. 2004 dönemi için toplam 16.207,5 YTL olarak belirlenmiş olup, bedeli raporların Deniz Holding'e verilmesinden sonra 2005 yılında ödenecektir. Ayrıca KDV talep edilecektir.

#### **Madde 8- Tarafların Yükümlülükleri**

Denetim hizmetlerinin doğal bir gereği ve denetim hizmetlerinin etkili, yararlı ve süratli bir biçimde yürütülebilmesi için Deniz Holding, Ak YMM tarafından görevlendirilecek denetçilerin denetim çalışmalarını yürütürken isteyecekleri bütün bilgi ve belgeleri kısıtlamasız olarak ve istedikleri anda süratle kendilerine verilmesini, ayrıca denetçilerin tüm şahıs ve kuruluşlarla gerekli görecekları her türlü teyit, mutabakat yazışmalarını yapabilmelerini sağlamayı kabul ve taahhüt eder.

Bu sözleşmeden doğacak ihtilaflar vukuunda İstanbul Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

#### **Madde 9- Sözleşmenin İmzası ve Nüsha Sayısı**

Bu sözleşme üç nüsha olarak düzenlenmiş ve taraflarca kaşelenip imzalanmıştır. Sözleşmenin bir örneği SPK'ya gönderilecektir, diğer nüshalar ise taraflarda bulunacaktır. Bu nüshanın Damga Vergisi usulüne uygun olarak, Deniz Holding tarafından ödenecektir.

İstanbul

06. 05. 2003

**EK 2: AVUKAT MEKTUBU ÖRNEĞİ**

Sayın ....., Ak Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. şirketimiz hesaplarının yıllık denetimini yapmaktadır.

Bu denetimle ilgili olarak aşağıdaki bilgileri vermenizi rica ederiz:

1. Şirketimizle doğrudan veya dolaylı, sürmekte olan herhangi bir dava olup olmadığı, var ise detayları ve sonuçları hakkındaki tahminlerinizi,
2. Açılması düşünülen herhangi bir dava veya takibi düşünülen bir alacak olup olmadığı ve varsa detayları,
3. Bu mektubun gönderildiği tarihe kadar sonuçlandırılmış herhangi bir dava veya alacak takibi olup olmadığı ve varsa detayları,
4. Bu mektubun gönderildiği tarih itibariyle şirketimizin size herhangi bir borcunun bulunup bulunmadığı veya tarafınızdan fatura edilmemiş bir hizmetiniz veya masrafınız olup olmadığı.

Cevabınızı imzalayıp kaşeledikten sonra, lütfen en kısa zamanda, doğrudan doğruya ..... nolu faksa göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla

### **EK 3: İHTİLAFLAR VE DAVALAR**

Deniz Holding ile ilgili şarta bağlı zararlar ile her türlü şarta bağlı kazançlara ilişkin bilgi işletmeyi borç altına sokacak ve dönem sonucunu etkileyebilecek hukuki ihtilafların ayrıntıları bu bölümde açıklanacaktır.

	Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklıklar	Aleyhe Açılan	Şirket Tarafından Açılan	Ayrılan Dava
		Dava Tutarları	Dava Tutarları	Karşılıkları
1	Deniz Holding A.Ş.	3.357.977	501.165	3.357.977
2	Deniz Matb. Gazt. Yay. San. ve Tic. A.Ş.	199.209	310.405	0
3	Deniz Gazetecilik A.Ş.	378.026	311.656	0
4	Deniz Hayat Sigorta A.Ş.	0	0	0
5	Deniz Ev Aletleri İmalat San. Tic. A.Ş.	0	0	0
6	Deniz Pazarlama A.Ş.	30.451	0	0
7	Deniz Sigorta A.Ş.	5.620.771	1.610.694	1.697.947
8	Deniz Haber Ajansı A.Ş.	66.432	587.853	0
9	Deniz Meşrubat San. Tic. A.Ş.	0	239.140	233.527
10	Deniz Reklam Bas. Hizmet A.Ş.	0	95.948	95.948
11	Deniz. Sağ. Tic. A.Ş.	1.550	0	0
12	Deniz Net A.Ş.	199.146	734	0
13	Deniz Gıda Dağ. ve Paz. Tic. A.Ş.	0	278.175	255.286
14	Deniz Yayın Holding A.Ş.	0	0	0
15	Deniz Eğitim A.Ş.	0	0	0
16	Kıbrıs Bürosu	0	0	0
	<b>TOPLAM</b>	<b>9.853.562</b>	<b>3.935.770</b>	<b>5.640.685</b>

-Ana ortaklık, şüpheli alacak karşılığı ile ilgili işlemleri Seri: XI Tebliğ No: 1'de yer alan prensiplere göre yapmaktadır.

-Ayrıca şirket tarafından açılmış olup Vergi Mahkemelerinde devam etmekte olan bir adet, İdarenin temyiz amacıyla Danıştay'a açmış olduğu üç adet vergi davası mevcuttur.

İştirakler	Aleyhte Açılan	Şirket Tarafından	Ayrılan Dava
	Dava Tutarları	Açılan Dava Tutarları	Karşılıkları
Deniz Gayrimenkul Yat. Ort. A.Ş.	0	0	0
Deniz TV A.Ş.	1.447.955	54.513	0
Deniz Nakliyat ve Tic. A.Ş.	0	3.127	0
Deniz Yapı A.Ş.	3.065	0	0
Deniz Tartı İmalat. San. Tic. A.Ş.	0	0	0
Deniz Medikal ve Sağlık Hiz. A.Ş.	0	0	0
Deniz Fuar Hizmetleri A.Ş.	0	0	0
<b>TOPLAM</b>	<b>1.451.020</b>	<b>57.640</b>	<b>0</b>

**EK 4: YÖNETİM MEKTUBU ÖRNEĞİ**

Ak YMM A.Ş.

.....  
.....

Sayın İlgililer;

Şirketimizin 31. 12. 2004 tarihi itibariyle bilançosunun ve aynı tarihte sona eren döneme ait gelir tablosunun Sermaye Piyasası Kurulu'nun 29 Ocak 1989 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Seri: XI, No: 1 tebliği ve tebliğe değişiklik ve eklemeler yapan Seri: XI, No: 1 ve Seri: XI, No: 5 tebliğleriyle belirlediği mali tablo ve raporların hazırlanıp sunulmasına ilişkin, ilke ve kurallara uyumlu olarak, şirketimizin mali durumunu, faaliyet sonucunu ve mali durumundaki değişiklikleri arz edip etmediği konusunda görüş beyan edebilmek için denetimimiz sırasında size belirtilen şu hususları bildiğimiz kadarıyla teyit ederiz.

1. Mali durumun, faaliyet sonucunun ve mali durumundaki değişikliklerin ve akımın mali tablolarda, SPK tarafından yayınlanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak layıkıyla arz edilmesinden sorumluyuz.
2. Tüm mali kayıtlar ve ilgili bilgi size açık tutulmuştur.
3. İşletmenin faaliyet sonuçlarına etki edecek hatalar ile ilgili bilgiler.
  - a) Yönetim veya dahili kontrol sistemlerinde önemli rolü olan çalışanlarla ilgili usulsüzlükler olmamıştır.
  - b) Diğer çalışanlarla ilgili olup da mali tablolar üzerinde etkileri olabilecek usulsüzlükler olmamıştır.
  - c) Kanuni mercilerce mali raporlama konularında uyulması gerekli yöntemlere uyulmadığı veya eksik bulunduğu hakkında tarafımıza yapılmış ve mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek uyarılar yoktur.
4. Aktif ve pasiflerin taşıdıkları değerleri veya sınıflandırılmalarını önemli ölçüde etkileyecek niyet ve planlarımız yoktur.
5. Aşağıdakiler mali tablolarda ve onları tamamlayıcı notlarda kaydedilmiş ve/veya açıklanmıştır.

a) Satışlar, satın almalar, borçlar, transferler, kiralama düzenlemeleri ve teminatlar da dahil olmak üzere ilişkili kuruluşlarla yapılan işlemler ve ilgili borç ve alacak bakiyeleri.

b) Sermaye veya ihtiyatları etkileyen kısıtlamalar veya düzenlemeler.

c) Mali kuruluşlarla, şirketin mevcut nakit veya kredi imkanlarını kısıtlayıcı veya benzeri düzenlemeler.

6. Bilançonun kesinleşmesinden ve denetim raporunun verilmesinden sonraki bilgiler:

a) Kanun ve yönetmeliklere uyulmamasından kaynaklanıp mali tablolarda veya vukuu muhtemel zararlar için karşılık ayrılmasını gerektirecek hususlar yoktur.

b) Mevcut bilgilerin ışığında bilanço tarihi itibariyle bir aktifin değer kaybına uğraması veya bir yükümlülüğün doğmasından kaynaklanan ve ilgili zararın makul bir şekilde hesaplanabilmesi dolayısıyla karşılık ayrılması gereken vukuu muhtemel önemli zararlar yoktur.

c) Yukarıda (b) de belirtilen iki şartın da yerine gelmemiş olmasına rağmen, bilanço tarihinde hesaplarda yansıtılmamış bir zararın veya hesaplarda yansıtılan kısımdan daha fazla bir zararın doğmuş olmasının makul ve muhtemel olması dolayısıyla açıklanması gereken vukuu muhtemel önemli zararlar yoktur.

d) Açıklanması gereken kârla ya da zararlarla sonuçlanacak vukuu muhtemel olaylar yoktur.

e) Daha önce satılmış bulunan aktifleri geri alma konusunda anlaşmalar yoktur.

7. Şirketimize karşı hukuki işlem sonucu doğurabilecek tüm hususlar hukuk müşavirlerimizle görüşülmüş ve bütün hukuk müşavirlerimize incelemenizle ilgili olarak 'teyit' mektupları göndermeleri için istek yazısı gönderilmiştir.

8. Mali tablolara kaynak teşkil eden muhasebe kayıtları, şirketin işlemlerini yeteri kadar detayla birlikte ve doğru olarak yansıtmaktadır.

9. Kullanılamaz veya ihtiyaç fazlası stokları elde edilebilir net değerlerine indirmek için ayrılması gerekli önemli ölçüde karşılık yoktur.

10. Şirketin, mülkiyetindeki aktifler üzerinde tarafınıza bildirilmemiş herhangi bir ipotek, şerh, ihtiyati haciz veya rehin etme durumu yoktur.

11. Herhangi bir satış taahhüdünü yerine getirirken doğacak veya yerine getirmemekten kaynaklanabilecek önemli zararlar için ayrılması gereken karşılık yoktur.

12. Normal ihtiyacın üzerinde veya geçerli piyasa fiyatlarından yüksek fiyatlarla mal satın alma taahhütlerinden kaynaklanacak önemli zararlar için ayrılması gereken karşılık yoktur.

13. Uyulmaması halinde mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek anlaşmaların tüm vecibelerine uyulmuştur.

14. Bilanço tarihinden sonra, mali tablolarda tashih veya açıklama gerektirecek herhangi bir olay olmamıştır.

Saygılarımızla.





**EK 5: DOĞRULAMA MEKTUBU ÖRNEĞİ**

Sayın: M Dış Tic. Ltd. Şti.

..... adresinde faaliyette bulunan, .....Kurumlar Vergi Dairesinin, ..... sicil nolu mükellefi olan Deniz Holding A.Ş. ile 2004 yılı faaliyet dönemi için bağımsız denetim sözleşmemiz bulunmaktadır. Yukarıda belirtilen firmanın kayıtlarında, 2004 yılı faaliyet dönemine ilişkin yapmış olduğunuz ticari faaliyet neticesinde cari hesabınız 31. 12. 2004 tarihi itibarıyla #0# TL (Yalnız #sıfır#TL) bakiye vermektedir.

NOT 1: Yukarıda belirtilen bakiye tutarı ile mutabık olup olmadığınızı, eğer mutabık değilseniz, kendi bakiye tutarınızı 3568 sayılı kanun ve bu kanuna ilişkin çıkarılan 20 Seri No'lu Tebliğin bilgi vermeye ilişkin hükümleri uyarınca, en kısa sürede yukarıda belirtilen firma adresine geri göndermenizi ve .....nolu faksa fakslamanızı arz ve rica ederiz.

NOT 2: Mutabakat veya itirazınızı bir ay içinde bildirmediğiniz takdirde TTK 92. maddesi gereği bakiyede mutabık sayılacağınızı hatırlatırız.

NOT 3: Hata ve unutmaya istisnadır.

Deniz Holding A.Ş.

.....  
.....

**Sayın Yetkili,**

Firma kayıtlarındaki cari hesabınız 0 (sıfır) YTL olup yukarıda belirtilen tutar ile mutabık olduğumuzu bilgilerinize sunarız.

M DIŞ TİCARET LİMİTED ŞİRKETİ

**EK 6: NAKİT AKIM TABLOSU**

DENİZ HOLDİNG A.Ş.			
31.12. 2004 YILI ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMİŞ			
KONSOLİDE NAKİT AKIM TABLOSU (YTL)			
KODU	HESAP ADI	CARİ DÖNEM 01. 01. 2004-31. 12. 2004	
<b>A</b>	<b>DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</b>		<b>11.656.711</b>
<b>B</b>	<b>DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ</b>		<b>608.572.575</b>
<b>1</b>	<b>SATIŞLARDAN ELDE EDİLEN NAKİT</b>		
	A. Net Satışlar	304.879.477	
	B. Ticari Alacaklardaki Azalışlar	323.217.043	
	C. Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)	0	
	D. Diğer Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)	-18.337.566	
<b>2</b>	<b>DİĞ. FAAL. OLĞ. GELİR VE KÂR SAĞ. NKT.</b>	26.680.095	
<b>3</b>	<b>OLĞ. DIŞI GELİR VE KÂR SAĞ. NAKİT</b>	11.458.699	
<b>4</b>	<b>KISA VADELİ YAB. KYN. ARTIŞ SAĞ. NAKİT</b>	0	
	A. Menkul Kıymet İhraçlarından	0	
	B. Alınan Kredilerden	0	
	C. Diğer Artışlardan	0	
<b>5</b>	<b>UZUN VADELİ YAB. KYN. ARTIŞ SAĞ. NAKİT</b>	61.954.521	
	A. Menkul Kıymet İhraçlarından	0	
	B. Alınan Kredilerden	61.954.521	
	C. Diğer Artışlardan	0	
<b>6</b>	<b>SERMAYE ARTIŞLARINDAN SAĞ. NAKİT</b>	174.533.772	
<b>7</b>	<b>HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİM. SAĞ. NAKİT</b>	5.169.327	
<b>8</b>	<b>DİĞER NAKİT GİRİŞLERİ</b>	23.896.684	
<b>C</b>	<b>DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI</b>		<b>540.648.240</b>
<b>1</b>	<b>MALİYETLERDEN KYN. NAKİT ÇIKIŞLARI</b>	249.920.414	
	A. Satışların Maliyeti	251.690.112	
	B. Stoklardaki Artışlar	0	
	C. Ticari Borçlardaki Azalışlar	17.376.859	
	D. Ticari Borçlardaki Artışlar (-)	0	
	E. Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Gid. (-)	-8.228.000	
	F. Stoklardaki Azalışlar (-)	-10.918.557	
<b>2</b>	<b>FAALİYET GİD. İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI</b>	44.169.407	
	A. Ar-Ge Giderleri	204.865	
	B. Paz. Sat. ve Dağ. Giderleri	21.283.200	
	C. Genel Yönetim Giderleri	66.012.082	
	D. Amortis. Ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğ. Giderler (-)	-43.330.740	
<b>3</b>	<b>DİĞ. FAAL. OLĞ. GİD. VE ZARAR İLİŞKİN NKT. ÇKŞ.</b>	29.197.977	
	A. Diğ. Faaliyet. İlgili Olağan Gider ve Zararlar	37.763.086	
	B. Amortis. ve Nakit Çıkışı. Gerektir. Diğ. Gid. Ve Zararlar (-)	-8.565.109	
<b>4</b>	<b>FİNANSMAN GİD. DOLAYI NAKİT ÇKŞ.</b>	49.991.665	
<b>5</b>	<b>OLĞ. DIŞI GİDER VE ZARAR DLY. NAKİT ÇIKIŞI</b>	6.304.916	
	A. Olağandışı Gider ve Zararlar	7.475.724	
	B. Amortis. ve Nakit Çık. Gerektir. Diğ. Gid. Ve Zararlar (-)	-1.170.808	
<b>6</b>	<b>DURAN VARLIK YAT. İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI</b>	89.481.012	
<b>7</b>	<b>KISA VAD. YAB. KAYNAK ÖDEME</b>	65.655.018	
	A. Menkul Kıymet Ana Para Ödemeleri	0	
	B. Alınan Krediler Ana Para Ödemeleri	65.655.018	
	C. Diğer Ödemeler	0	
<b>8</b>	<b>UZUN VADE. YAB. KYN. ÖDEME.</b>	0	
	A. Menkul Kıymet Ana Para Ödemeleri	0	
	B. Alınan Krediler Ana Para Ödemeleri	0	
	C. Diğer Ödemeler	0	
<b>9</b>	<b>ÖDENEN VERGİ VE BENZERLERİ</b>	2.250.537	
<b>10</b>	<b>ÖDENEN TEMETTÜLER</b>	0	
<b>11</b>	<b>DİĞER NAKİT ÇIKIŞLARI</b>	3.677.294	
<b>D</b>	<b>DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A+B+C)</b>		<b>79.581.044</b>
<b>E</b>	<b>NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞI (B-C)</b>		<b>67.924.333</b>

**EK 7: FON AKIM TABLOSU**

<b>DENİZ HOLDİNG A.Ş.</b>				
<b>31. 12. 2004 ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMİŞ</b>				
<b>KONSOLİDE FON AKIM TABLOSU(YTL)</b>				
		<b>CARİ DÖNEM</b>		
		<b>01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>		
<b>A. FON KAYNAKLARI</b>				<b>293.761.363</b>
<i>1. Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar</i>				<b>60.123.849</b>
a. Olağan Kâr				
b. Amortismanlar (+)	42.593.470			
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)	17.530.379			
d. Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)	0			
<i>2. Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar</i>				<b>15.662.990</b>
a. Olağandışı Kâr	19.521.736			
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)	0			
c. Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)	-3.858.746			
<i>3. Dönen Varlıklar Tutarlarındaki Azalışlar</i>				<b>38.271.425</b>
<i>4. Duran Varlıklar Tutarlarındaki Azalışlar</i>				<b>0</b>
<i>5. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar</i>				<b>0</b>
<i>6. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar</i>				<b>174.533.772</b>
<i>7. Sermaye Artırımı</i>				<b>5.169.327</b>
8. Hisse Senedi İhraç Primleri				<b>0</b>
<b>B. FON KULLANIMLARI</b>				<b>293.761.363</b>
<i>1. Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar</i>				<b>36.466.502</b>
a. Olağan Zarar	36.466.502			
b. Amortismanlar	0			
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)	0			
d. Fon Girişi Sağlamayan Diğer Gelirler (-)	0			
<i>2. Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar</i>				<b>9.296.167</b>
a. Olağandışı Zararlar	7.475.724			
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	1.820.443			
c. Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)	0			
<i>3. Ödenen Vergi ve Benzerleri</i>				<b>2.250.537</b>
<i>4. Ödenen Temettüleri</i>				<b>0</b>
a. Bir Önceki Dönem Kârından Ödenen	0			
b. Yedeklerden Dağıtılan	0			
<i>5. Dönen Varlıkların Tutarındaki Artışlar</i>				<b>184.197.895</b>
<i>6. Duran Varlıkların Tutarlarındaki Artışlar</i>				<b>0</b>
<i>7. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar</i>				<b>8.848.941</b>
<i>8. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar</i>				<b>52.701.321</b>
<i>9. Sermayedeki Azalışlar</i>				<b>0</b>
<b>NET İŞLETME SERMAYESİNDEKİ DEĞİŞİM</b>				
<i>1. Net İşletme Sermayesinde Artış</i>				<b>191.104.469</b>
<i>2. Net İşletme Sermayesinde Azalış</i>				

**EK 8: SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU**

<b>DENİZ HOLDİNG A.Ş.</b>			
<b>31. 12. 2004 ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMİŞ</b>			
<b>KONSOLİDE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU(YTL)</b>			
		<b>CARİ DÖNEM</b>	
<b>KODU</b>	<b>HESAP ADI</b>	<b>01. 01. 2004 - 31. 12. 2004</b>	
<b>A</b>	<i>Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri</i>		37.198.437
<b>B</b>	<i>Direkt İşçilik Giderleri</i>		5.471.494
<b>C</b>	<i>Genel Üretim Giderleri</i>		10.258.477
<b>D</b>	<i>Yarı Mamul Kullanımı</i>		-618.377
<b>1</b>	Dönem Başı Stok (+)	589	
<b>2</b>	Dönem Sonu Stok (-)	- 618.966	
	<b>ÜRETİLEN MAMÛL MALİYETİ</b>		<b>52.310.031</b>
<b>E</b>	<b>Mamul Stoklarında Değişim</b>		<b>6.843.197</b>
<b>1</b>	Dönem Başı Stok (+)	24.533.378	
<b>2</b>	Dönem Sonu Stok (-)	-17.690.181	
<b>3</b>	İç Tüketim (-)	0	
<b>I</b>	<b>SATILAN MAMÛL MALİYETİ</b>		<b>59.153.228</b>
	<b>TİCARİ FAALİYET (153)</b>		
<b>A</b>	<i>Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)</i>	16.863.444	
<b>B</b>	<i>Dönem İçi Alışlar (+)</i>	125.605.771	
<b>C</b>	<i>Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-)</i>	- 15.603.018	
<b>II.</b>	<b>SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ</b>		<b>126.866.197</b>
<b>III.</b>	<b>SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>		<b>65.670.687</b>
	<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)</b>		<b>251.690.112</b>

**EK 9: KASA VE BANKALARLA İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞITLARI**

<b>Denetlenen Şirket: Deniz Holding A.Ş.</b> <b>Denetim Dönemi: 31. 12. 2004</b> <b>Denetim Tarihi: 02. 02. 2004/2 gün</b> <b>Denetçi: Denetçi D</b>	<b>Çalışma Kâğıdı Referansı</b>	<b>Yapılan Denetimler ve Açıklama</b>
1. Önder Tablo	100	Sayfa numarası
2. İç Kontroller	İç Kontrol Anket Formu	Firmaya iç kontrol anketi uygulanmış ve cevapların gerçekliliği kontrol edilmiştir.
<b>3. KASA</b>		
3.1 Yıl sonu kasa tutarını, kasa sayım tutanağı ve kasa hesabı ile kontrolü TL Yabancı Para		Yıl sonu kasa sayımı yapılmıştır. 2.247.958 YTL bulunmaktadır. Yabancı para bulunmamaktadır.
3.2 Denetim tarihi itibarıyla kasa sayımı		Yapılmıştır.
3.3 Kasa hesabı muavininin denetim tarihinden 15 gün önce ve 15 gün sonrayı kapsayacak şekilde kontrolü		Kontrol edilmiştir.
<b>4. BANKA</b>	102	
4.1. Banka hesaplarının listesi		Mizanda mevcut olan bankalar çalışma dosyasında mevcuttur.
4.2. Banka hesap bakiyelerinin banka ekstreleri ile tutturulması		Çalışma dosyasında mevcuttur.
4.3. Bankalardan direkt doğrulaması ve bunların banka bakiyeleri ile tutturulması		Bakiyelerin sözleşmeleri, hesap cüzdanları incelenmiş ve gerekli gördüğümüz bankalardan yazı alınmıştır.
HAZIRLAYAN: Denetçi D		
ONAYLAYAN:		

**EK 10: STOKLAR İLE İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞITLARI**

<b>STOKLAR</b>		
<b>Denetlenen Şirket: Deniz Holding A.Ş.</b> <b>Denetim Dönemi: 31. 12. 2004</b> <b>Denetim Tarihi: 02. 02. 2004/2 gün</b> <b>Denetçi: Denetçi D</b>	<b>Çalışma Kâğıdı Referansı</b>	<b>Yapılan Denetimler ve Açıklama</b>
1. Önder Tablo	15	
2. İç Kontroller	İç Kontrol Anket Formu	İç kontrol anket formu incelenmiştir. Ayrıca yapılan gözlemler ve incelemeler şirkette stoklar üzerinde etkin bir iç kontrolün mevcut olduğu görüşünü oluşturmuştur.
3. Stoklar ile ilgili olarak		
3.1. En son stok envanter listesini temin ediniz. Envanter toplamlarını önder tabloyla tutturunuz.		Dosyamızda mevcuttur. Toplamlar tutturulmuştur.
3.2. Yıl sonunda tarafımızdan sayılan stok miktarlarını bu sayım listeleri ve envanter listesindeki miktarlar ile tutturunuz.		Sayım listesi ve miktarlar tutturuldu.
3.3. Fiziksel sayım farkları Stok kalemlerinde fiziki sayım sonucu ortaya çıkan önemli farkların sebeplerini araştırınız.		Önemli fark bulunamamıştır.
4. Değerleme İlk madde ve yardımcı madde Yarı mamuller Mamuller Her biri için aşağıdaki hususları uygulayınız.		Uygulanmıştır.
4.1 Değerleme esasını tespit ediniz. Değerleme yönteminde bir önceki yıla göre herhangi bir değişiklik var mıdır? Test ediniz.		Ağırlıklı aritmetik ortalama uygulanmıştır. Bir önceki yıla aynı yöntem kullanılmıştır.
HAZIRLAYAN: Denetçi D ONAYLAYAN:		

<b>STOKLAR</b>		
<b>Denetlenen Şirket: Deniz Holding A.Ş.</b> <b>Denetim Dönemi: 31. 12. 2004</b> <b>Denetim Tarihi: 02. 02. 2004/2 gün</b> <b>Denetçi: Denetçi D</b>	<b>Çalışma Kâğıdı Referansı</b>	<b>Yapılan Denetimler ve Açıklamalar</b>
4.2. Mamuller için birim maliyetleri satış fiyatlarıyla karşılaştırınız.		Karşılaştırılmıştır.
4.3. Mamul grupları bazında birim maliyetleri oluşturan giderlerin hesaplanmasını kontrol ediniz. Birim Maliyet x Üretim miktarı=Toplam Üretim Maliyeti'ne ulaşmaya çalışınız.		İlgili çalışma yapılmıştır.
4.4. Örneklem Yöntemi ile birim maliyet kontrol çalışması yapınız.		Yapılmıştır.
5. Şirketin satın alım veya satış konusunda girdiği herhangi bir taahhüt var mıdır?		Yoktur.
6. Akreditif Mektupları *Stok alımlarına ilişkin açılmış akreditifler ilgili stok kaleminin altında gösterilmelidir. *Yabancı para tutarlarını banka dekontları ile kontrol ediniz. *Açılan akreditiflerin ambar giriş fişleri ve Gümrük Beyannamesi ile kontrol ediniz. *Bankalardan açılmış akreditiflere ilişkin direkt doğrulama isteyiniz.		Çalışma dosyasında mevcuttur. Gösterilmiştir.  Kontrol edilmiştir.  Kontrol edilmiştir.  Doğrulama istenmiştir.
HAZIRLAYAN: Denetçi D ONAYLAYAN:		

## **EK 11: MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE İLGİLİ ÇALIŞMA KÂĞIDI**

<b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>		
<b>Denetlenen Şirket: Deniz Holding A.Ş. Denetim Dönemi: 31. 12. 2004 Denetim Tarihi: 02. 02. 2004/2 gün Denetçi: Denetçi D</b>	<b>Çalışma Kâğıdı Referansı</b>	<b>Yapılan Denetimler ve Açıklama</b>
1. Önder Tablo	25	
1.1. Sabit Kıymet Hareket Tablosu	25	Sabit kıymet hareket tablosu yapılmış olup dosyamızda mevcuttur.
1.2. Enflasyona göre endeksleme tablosunu temin ediniz.		Enflasyona göre endeksleme tablosu yapılmış olup dosyamızda mevcuttur.
1.3. Mali tabloyu önemli ölçüde etkileyen sabit kıymetleri belirleyin ve belirlediğiniz bu sabit kıymetler için SPK'nın belirlemiş olduğu değerlendirme şirketlerinden birisince yapılacak değerlendirme raporu isteyiniz. Enflasyona göre endekslenmiş değer ile değerlendirme raporuna göre belirlenmiş değerden düşük olanını kullanınız. Şayet değerlendirme raporu düşük ise değer düşüklüğü karşılığı ayırınız.		Mali tabloyu önemli ölçüde etkileyen sabit kıymetler için SPK'nın belirlemiş olduğu değerlendirme şirketlerinden birisince yapılacak bir değerlendirme raporu alınmıştır. Enflasyona göre endekslenmiş rapora göre belirlenen değer ile değerlendirme raporuna göre belirlenmiş değerden düşük olan kullanılmıştır.
2. İç Kontroller 3. Yeniden Değerleme *Değerlemeyi kontrol edin. *Cari yıl için yeniden değerlendirme örneklemesi yoluyla test ediniz.	Anket Formu	Yeniden değerlendirme örnekleme yoluyla test edilmiştir.
4. Amortisman 4.1. (a) Her bir sabit kıymet grubu için amortisman ayırma yöntemini ve oranlarını belirleyiniz. Eğer mümkün ise ağırlıklı amortisman oranlarını her grup için tespit edin.		Her bir sabit kıymet için amortisman ayırma yöntemi ve oranı belirlenmiştir.
(b) Amortisman ayırma politikalarını ve bu politikalarda meydana gelen değişiklikleri çalışma kâğıtlarına not ediniz.		Değişiklik yoktur.
(c) Enflasyonist amortismanın kıst amortisman yöntemine göre ayrıldığını doğrulayın ve ayrılan amortismanı ve oranlarını sabit kıymetlerin ekonomik ömürlerine göre belirlediğini onaylayın.		Enflasyonist amortisman kıst amortisman yöntemine göre ayrılmış olup, gerekli çalışmalar dosyamızda mevcuttur.
4.2. Cari döneme ilişkin amortisman hesaplamalarını kontrol ediniz.		Cari döneme ilişkin amortisman hesaplamaları kontrol edilmiştir.
4.3. Şirket ilk defa tarafımızdan denetleniyorsa birikmiş amortisman kontrolü yapınız.		Daha önce yapılmıştır.



<b>Denetlenen Şirket: Deniz Holding A.Ş.</b> <b>Denetim Dönemi: 31. 12. 2004</b> <b>Denetim Tarihi: 02. 02. 2004/2 gün</b> <b>Denetçi: Denetçi D</b>	<b>Çalışma Kâğıdı Referansı</b>	<b>Yapılan Denetimler ve Açıklama</b>
5. Sabit kıymet ilaveleri	25	
5.1. Yıl içerisindeki sabit kıymet girişlerini faturalarla kontrol ediniz. Endeksleme tablosundan bu girişleri doğrulayın.		Sabit kıymet girişleri faturadan kontrol edilmiştir.
5.2. Yıl içerisinde yapılan ilaveleri envanter defter ile karşılaştırınız.		Yıl içinde yapılan ilaveler envanter defteri ile karşılaştırılmıştır.
5.3. Aktifleştirilen kur farkları ve faizler		Yoktur.
6. Yatırım Teşvikleri		Yatırım teşvik belgesi kapatılmıştır.
7. Yapılmakta olan yatırımlar (YOY)		
YOY'ın bir listesini elde ediniz.		Dosyamızda mevcuttur.
8. Sabit Kıymet Satışı ve Elden Çıkarmaları		Satışların yönetim kurulu kararlarına uygun olduğu görülmüştür.
9. Fiziki Sayım		
9.1 10 tane sabit kıymeti amortisman defterinden seçerek fiziki olarak görünüz.		10 tane sabit kıymet amortisman defterinden seçilerek fiziki olarak görülmüştür.
9.2 10 tane sabit kıymeti fiziki olarak sayarak amortisman defterine kaydedildiğini görünüz.		10 tane sabit kıymetin fiziki olarak sayılarak amortisman defterine kaydedildiği görülmüştür.
10. Arazi, arsa ve binaları tapu belgelerinin fotokopilerini alarak doğrulayınız.		Tapu belgelerinin fotokopileri alınmış olup, dosyamızda mevcuttur.
11. Sigorta: Sabit kıymet sigortalarını denetim tarihinde geçerli sigorta poliçeleri ile kontrol ediniz.		Sabit kıymet sigortaları denetim tarihinde geçerli sigorta poliçesi ile kontrol edilmiştir.
HAZIRLAYAN: Denetçi D ONAYLAYAN:		

**EK 12: ÖZSERMAYE DENETİM PROGRAMI**

<b>ÖZSERMAYE DENETİM PROGRAMI</b>		
<b>Denetlenen Şirket: Deniz Holding A.Ş.</b> <b>Denetim Dönemi: 31. 12. 2004</b> <b>Denetim Tarihi: 09. 02. 2004/ 1 gün</b> <b>Denetçi: Denetçi D</b>	<b>Çalışma Kâğıdı Referansı</b>	<b>Yapılan Denetimler ve Açıklama</b>
1. Önder Tablo	500	
2. İç Kontroller	İç kontrol anket formu	
3. Cari ve geçmiş yıl için öz sermaye hareket tablosu hazırlayınız. Enflasyon çalışması için endeksleme çalışmasını temin ediniz.		Cari ve geçen yıl için sermaye hareket tablosu hazırlanmış olup dosyamızda mevcuttur. Enflasyon çalışması yapılmış olup bilgisayarımızda mevcuttur.
4. Sermaye		
4.1. Geçmiş yıl, cari yıl ve denetim tarihi itibari ile sermayeleri karşılaştırınız.		Geçmiş yıl, cari yıl ve denetim tarihi itibariyle sermayeler karşılaştırılmıştır.
4.2. Pay sahipleri ile sahip oldukları pay miktarını elde ediniz ve pay defteri ile karşılaştırınız.		Kontrol edilmiştir.
5. Hisse devirleri: Nama yazılı senetler için YK kararlarını görünüz.		Kontrol edilmiştir.
6. Sermaye Artırımları		
6.1 Genel Kurul Kararlarını elde ederek aşağıdakilerle kontrol ediniz.		Sermaye artırımına ilişkin olarak Genel Kurul Kararları, Ticaret Sicil Gazetesi fotokopisi alınmış olup dosyamızda mevcuttur.
6.2 Sermaye artışına ilişkin Ticaret Sicil Gazetesinin fotokopisini elde ediniz.		
6.3 Nakit sermaye artışı durumunda nakit girişine ilişkin evrakları inceleyiniz.		İncelenmiştir.
7. Cari ve geçmiş yıl için: *Kâr dağıtım tablosunu *Genel Kurul Kararlarını elde ediniz.		Dosyamızda mevcuttur.
8. Yönetim Kurulu Kararları: Önemli kararları not ediniz ve mümkünse fotokopilerini alınız.		Yönetim kurulu kararları incelenmiş olup önemli kararların fotokopileri alınmıştır.
9. Yönetim Kurulu üyelerinin isimleri ve denetim tarihine kadar olan değişiklikler dosyaya not edilecektir.		Kontrol edilmiştir.
HAZIRLAYAN: Denetçi D ONAYLAYAN:		

## **İÇ KONTROL ANKET FORMLARI**

### **EK 13: KASA İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU**

<b>DENETLENEN FİRMA: Deniz Holding A.Ş.</b>			
<b>Denetim Dönemi: 01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>			
<b>Anketi Cevaplayan: .....</b>			
<b>NAKİT ÖDEMELERİ</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1. Tüm ödemeler (küçük kasa dışında) çek ile mi yapılmaktadır?	X		
2. Çek yaprakları basılı sıra numaralı mıdır?	X		
3. Çekler kontrol altında tutulmakta mıdır?	X		
4. İptal edilen çeklerin tekrardan kullanımını engellemek için çekler nasıl bozulmakta ve inceleme yapmak için saklanmakta mıdır?	X		
5. Çekin geçerli olması için iki imza koşulu aranmakta mıdır?	X		
6. Boş çek yapraklarının imzalanması yasaklanmış mıdır?	X		
7. Çeki imzalayanların muhasebe kayıtlarına, tahsilata veya banka doğrulamalarına erişimi kesinlikle önlenmiş midir?	X		
8. Çek imzalama yetkisi olanların "hamiline" çek imzalamaları yasaklanmış mıdır?	X		
9. Banka mutabakatı kasa ve muhasebe kayıtları ile hiçbir ilgisi bulunmayan kişiler tarafından mı yapılmaktadır?	X		
10. Mutabakat sırasında çeklerin sıra numarası izledikleri araştırılmakta mıdır?	X		
11. Çek imzalanmadan önce ödeme belgeleri ve destekleyici belgeler gözden geçirilerek incelenmekte midir?	X		
12. Çekler muhasebe bölümüne gönderilmeden, doğrudan imzalayan kişi veya bölüm tarafından mı ilgililere teslim edilmekte veya gönderilmekte midir?	X		
13. Ödeme belgeleri ve destekleyici belgeler ödendiğine dair damgalanarak tekrardan kullanımları önlenmekte midir?	X		
14. Ücret çekleri bu amaçla açtırılmış bulunan banka ücret ödeme fonu hesabından mı kesilmektedir? Dividant ödemeleri de bu amaçla kullanılan özel bir banka hesabından mı ödenmektedir?		X	

**HAZIRLAYAN:**

**ONAYLAYAN:**

**YORUM:**

**EK 14: ALACAKLAR İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU**

<b>DENETLENEN FİRMA: Deniz Holding A.Ş.</b>			
<b>DENETİM DÖNEMİ: 01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>			
<b>ANKETİ CEVAPLAYAN: .....</b>			
<b>ALACAKLAR VE ALACAK SENETLERİ</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1. a) Alacaklar yardımcı hesaplarını tutan görevlilerin nakite erişmeleri kesinlikle önlenmiş midir?	X		
b) Kasadının alacaklar yardımcı hesaplarına erişmesi kesinlikle önlenmiş midir?	X		
2. Yardımcı kayıtlar ile büyük defter alacaklar ana hesabı arasında aylık mutabakatlar sağlanmakta mıdır?	X		
3. a) Müşterilere hesap durumlarını gösteren aylık hesap özetleri gönderilmekte midir?	X		
b) Postalama işi alacaklar muhasebesi tarafından kontrol edilmekte midir?	X		
c) Müşterilerin hesap durumu ile mutabık olmamaları halinde, durumu doğrudan alacaklar muhasebesinde görevli olmayan bir yetkiliye bildirmeleri sağlanmış mıdır?	X		
d) Müşteriler bu konuda uyarılmakta mıdır?	X		
4. Vadesinde ödenmeyen hesaplar listelenerek krediler bölümü dışında görev yapan bir yetkiliye raporlanmakta mıdır?	X		
5. Kayıtlardan silinen alacaklar ayrı bir dosyada saklanmakta mıdır?	X		
6. Alacaklandırma mahsup fişleri sıra numaralı mıdır? Sıra numaraları kontrol edilmekte midir?	X		
7. Normal iskontolar dışında tanınan özel iskontolar ile satış iade ve indirimleri nedeniyle müşteri hesaplarına yapılan alacaklandırma kayıtları önceden sorumlu bir kişi tarafından onaylanmakta mıdır?	X		
8. İade aldığı bildirilen mallar teslim alam raporları ile karşılaştırılmakta mıdır?	X		
9. Kredi bölümünün yönetimi fonksiyonel olarak satış bölümünden kesinlikle ayrılmış mıdır?	X		
10. Alacaklar ve alacak senetleri belirli aralıklarla borçlulardan doğrulanmakta mıdır? Doğrulama kim tarafından yapılmaktadır?	X		Finansman müdürü tarafından
11. Alacak senetleri yetkili bir kişi tarafından onaylanmakta mıdır?	X		
12. Alacak senetlerinin fiziki olarak korunması kasadının ve alacaklar muhasebesinde çalışanların dışındaki bir kişinin sorumluluğuna verilmiş midir?	X		
13. Teminat olarak taşınabilir bir kıymet alınmışsa, bu kıymetlerin korunması sorumluluğu nakit ile muhasebe kayıtları ile ilgisi bulunmayan bir kişiye verilmiş midir?	X		

**HAZIRLAYAN:****ONAYLAYAN:****YORUM:**

**EK 15: STOKLAR İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU**

<b>DENETLENEN FİRMA: Deniz Holding A.Ş.</b>			
<b>DENETİM DÖNEMİ: 01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>			
<b>ANKETİ CEVAPLAYAN: .....</b>			
<b>STOKLAR</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1. Stokların durumunu güncel olarak izleyebilmek için stok kayıtları devamlı denklik yöntemine göre mi tutulmaktadır?	X		
2. Devamlı denklik kayıtları sadece miktar hareketlerini mi göstermektedir? Kayıtlarda miktarı oranında fiyatlara da yer verilmekte midir?	X		
3. Stok hareketleri bilgisayarda izlenmekte midir?	X		
4. Ambar sorumlusu her türlü stok giriş ve çıkışını zamanında muhasebeye bildirmekte midir?	X		
5. Konsinye verilen stokların tükenmiş olduklarının anlaşılmasını sağlayan etkin bir kontrol var mıdır? stoklar üzerinde etkin bir muhasebe kontrolü var mıdır?	X		
6. Stok sayımı stokların korunmasından sorumlu olmayan görevliler tarafından mı yapılmaktadır?	X		
7. Sayımın ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım planı ve sayım yönergesi var mıdır?	X		
8. Tutarlandırılmış stok sayım cetveli maliyet fiyatının, piyasa fiyatının ve aritmetik doğruluğun araştırılması amacıyla yeniden kontrol edilmekte midir?	X		
9. Stokların fiyatlandırılmasında standart maliyetlerden yararlanılmaktaysa, standartların geçerliliği araştırılmakta mıdır? Standartlar zaman zaman revize edilmekte midir?	X		
10. Devamlı denklik kayıtları ve büyük defter hesapları fiziki sayım sonuçlarına göre düzeltilmekte midir?	X		
11. Bu tür düzeltmeler bir yetkili tarafından onaylanmakta mıdır?	X		
12. Bağımsız denetçinin hazır bulunacağı fiziki sayım için sayım planı hazırlanmış mıdır?	X		
13. Stok sayım planı uygun bir sayımın yapılabilmesi için gözden geçirilip kontrol edilmiş midir?	X		

**HAZIRLAYAN:****ONAYLAYAN:****YORUM:**

## **EK 16: BORÇLAR VE BORÇ SENETLERİ İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU**

<b>DENETLENEN FİRMA: Deniz Holding A.Ş.</b>			
<b>DENETİM DÖNEMİ: 01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>			
<b>ANKETİ CEVAPLAYAN: .....</b>			
<b>BORÇLAR VE BORÇ SENETLERİ</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1. Senet karşılığı borçlanmak için yönetim kurulunun, müdürler kurulunun veya finansman müdürünün onayları aranmakta mıdır?	X		
2. Borç senedi düzenlenirken en az iki yetkili imza koşulu aranmakta mıdır?	X		
3. Ödenmiş borç senetleri iptal edilip dosyaya kaldırılmakta mıdır?	X		
4. Borç senetlerine ait muhasebe kayıtları senet ve çek imzalama yetkisi olmayan kişiler tarafından mı tutulmaktadır?	X		
5. Ödeme belgeleri günlük defteri ve yardımcı borç hesapları ile büyük defter kontrol hesabı arasında mutabakat aranmakta mıdır?	X		
6. Satıcı hesap özetleri ve bankalara borçlar henüz ödenmemiş borçlara ait kayıtlar ile karşılaştırılmakta mıdır?	X		
7. Bu karşılaştırmalar sonunda bazı ayarlamaların yapılması gerekmekte midir? Bu ayarlamalar sorumlu bir kişi tarafından onaylanmakta mıdır?	X		
8. Yardımcı borç hesapları ve belgeli ödeme sisteminde açık olan ödeme belgeleri ile büyük defter kontrol hesabı arasında aylık mutabakatlar yapılmakta mıdır?	X		
9. Satıcılardan gelen aylık hesap özetleri borçlar hesabı veya ödenmemiş ödeme belgeleri ile karşılaştırılmakta mıdır?	X		
10. İster stoklama, ister tüketim için olsun bütün alımlar satın alma bölümü tarafından mı yapılmaktadır?	X		
11. Satıcılara iade edilen mallar için muhasebeye zamanında bilgi verilmekte midir?	X		
12. Alış faturaları işletmeye geldiğinde hemen gelen evrak defterine işlenmekte midir?	X		
13. Satınalma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını teslim alma raporu ve satınalma emri ile karşılaştırarak onaylamakta mıdır?	X		
14. Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmakta mıdır?	X		
15. Fatura tutarının büyük deftere kaydedilmesinde izlenecek sırayı açıklayan bir muhasebe talimatı var mıdır? Yazılı bir talimat yoksa, yetkiliden onay alınmakta mıdır?	X		
16. İptal edilen çeklerin tekrardan kullanımını engellemek için çeklerin bir yanı kesilerek bozulmakta ve inceleme yapmak için saklanmakta mıdır?	X		
17. Boş çek yapraklarının imzalanması yasaklanmış mıdır?	X		
18. Mutabakat sırasında çeklerin sıra numarası izledikleri araştırılmakta mıdır?	X		
19. Çek imzalanmadan önce ödeme belgeleri ve destekleyici belgeler gözden geçirilerek incelenmekte midir?	X		
20. Çekler muhasebe bölümüne gönderilmeden, doğrudan imzalayan kişi veya bölüm tarafından mı postalanmakta mıdır?	X		

**HAZIRLAYAN:**

**ONAYLAYAN:**

**YORUM:**

**EK 17: ÖZSERMAYE İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU**

<b>DENETLENEN FİRMA: Deniz Holding A.Ş.</b>			
<b>DENETİM DÖNEMİ: 01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>			
<b>ANKETİ CEVAPLAYAN: .....</b>			
<b>ÖZSERMAYE</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1. İşletme bir aracı kurumdan yararlanmakta mıdır?		X	
2. Şayet bir aracı kurumdan yararlanılmıyorsa, ortaklar yardımcı kayıtları ile hisse senedi el değiştirmelerine ait kayıtlar uygun olarak kontrol edilmekte midir?	X		
a) Çıkarılmamış hisse senedi sertifikaları ve çıkarılmış sertifikalara ait dip koçanları sorumlu bir görevli tarafından korunmakta mıdır?			Çıkarılmış hisse senedi yoktur.
b) İptal edilmiş sertifikaların iptali ve korunması uygun olarak yapılmakta mıdır?			Çıkarılmış hisse senedi yoktur.
c) Belirli aralıklarla büyük defter kontrol hesabı, ortaklık kayıtları ve hisse senedi defteri arasında mutabakat sağlanmakta mıdır?	X		
3. Dividantlar doğrudan işletmenin kendisi tarafından ödenmekteyse:		X	
a) Dividant ödemeleri için bankada özel bir hesap açılmış mıdır? Bütün ödemeler bu hesaptan mı yapılmaktadır?		X	
b) Ortaklara verilen dividant çeklerinin tarihi uygun mudur?		X	
c) Dividant çeklerinin toplamı ile yönetim kurulu dividant ilanı tutanakları arasında mutabakat aranmakta mıdır?		X	
d) Ortaklar tarafından alınmamış dividant ödeme çekleri hesaba yeniden kaydedilmiş ve bu tutarlar ayrıca ödenecek dividantlar olarak bir borç hesabına geçirilmiş midir?		X	

**HAZIRLAYAN:****ONAYLAYAN:****YORUM:**

**EK 18: SATIŞLAR İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ANKET FORMU**

<b>DENETLENEN FİRMA: Deniz Holding A.Ş.</b>			
<b>DENETİM DÖNEMİ: 01. 01. 2004-31. 12. 2004</b>			
<b>ANKETİ CEVAPLAYAN: .....</b>			
<b>SATIŞLAR</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	<b>AÇIKLAMA</b>
1. Satış faturaları basılı sıra numaralı mıdır? Faturalar satış bölümü tarafından kontrol edilmekte midir?	X		
2. Kredili satışlarda malların gönderilmesinden önce kredi onayı alınmakta mıdır? İstisnai durumlar varsa gerekli açıklamaları veriniz.	X		
3. Kredi onayı veren bölüm satış bölümünden bağımsız mıdır?	X		
4. Satış fiyatları ve satış koşulları belli bir satış politikasına ve fiyat listesine dayandırılmış mıdır? Bu politikanın dışında yapılacak satışlar için özel onay alınmakta mıdır?	X		
5. Satılan malları gönderenler sıra numaralı gönderi belgeleri düzenlemekte midir?	X		
6. Faturalama bölümü yollanan miktar ile faturadaki miktar arasında uygunluk kontrolü yapmakta mıdır? Başka kontrol yöntemleri uygulanmakta ise açıklayınız.	X		
7. Faturalama bölümü gönderi belgelerinin ve faturaların sıra numaralarını kontrol etmekte midir?	X		
8. Faturalama bölümü satış faturalarında aritmetik hata ve fiyatlama hatalarının olmaması için gerekli kontrolleri yapmakta mıdır?	X		
9. Mamul hatları itibariyle istatistiki analizler yapılarak döneme ait satışlar toplamının doğruluğu araştırılmakta mıdır?	X		
10. Dönemsel satışlar (haftalık, aylık, ...) alacaklar muhasebesinden ayrı olarak doğrudan genel muhasebeye bildirilmekte midir?	X		
11. Satışların kayıtlara mükerrer olarak geçirilmesini engelleyen önlemler alınmış mıdır?	X		
12. Satışların kayıtlara hiç geçirilmemesini engelleyen önlemler alınmış mıdır?	X		
13. Satış iadeleri gerekli belgelerle desteklenmiş midir? Alınan iadelerin işletmeye girişi yapılmış ve iade işlemi yetkili kişi tarafından onaylanmış mıdır?	X		
14. Aşağıda belirtilen satışlar da yukarıda sıralanan kontrol önlemlerine tâbi midir? Personele yapılan satışlar, posta yoluyla ödemeli satışlar, peşin satışlar, artık ve hurda satışları, elden çıkarılan duran varlık satışları.	X		

**HAZIRLAYAN:****ONAYLAYAN:****YORUM:**



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### 1. KİTAPLAR:

**A.I.C.P.A., Auditing Standards and Procedures**, New York: (y.y.),1963.

**ATAMAN Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem ve BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2001

**AKGÜL Başak Ataman, Türk Denetim Kurumları**, 1.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

**ARENS Alvin A. ve LOEBBECKE James K., Auditing**, Seventh Edition, New Jersey: Printice Hall, Inc., 1997.

**BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi**, 3.b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2000.

**COOK Jhon W. ve WINKLE Gary M., Auditing**, Boston: Houghton Mifflie Company, 1976.

**ÇÖMLEKÇİ Ferruh, KEPEKÇİ Celal ve ERDOĞAN Melih, Muhasebe Denetim**, 2.b., Eskişehir: Birlik Yayıncılık, 1993.

**DOĞAN Zeki ve ÖZULUCAN Abitter, Serbest Muhasebesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Karşılaştıkları sorunlar ve Çözüm Önerileri**, 1.b., Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2004.

**GÖKAY Yaho, İşletmelerde Vergi Denetimi**, 1.b., İstanbul: Boyut Matbaacılık, 1994.

**GÜRBÜZ Hasan, Muhasebe Denetimi**, 4.b., İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

**GÜREDİN Ersin, Denetim**, 5.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1996.

**GÜVEMLİ Oktay, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, 1.b, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 4. cilt, 2001.

**Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), Denetim İlke ve Esasları**, 3.b, İstanbul: Acar Matbaacılık, 2004.

**HOLMES Arthur W. ve OVERMYER Waynes S., Muhasebe Denetimi** , çev. Oğuz Göktürk , 1.b., Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975.

**İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (İYMMO), Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**, 1.b., İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar A.Ş., 1994.

**KEPEKÇİ Celal, Bağımsız Denetim**, 2.b., Ankara: Cem Ofset, 1996.

**KOHLER E. L., Auditing**, Second Edition, New York: Prentice Hall, Inc., 1954.

**LENHART Norman J. ve DEFLIESE Philip L., Auditing**, Eight Edition, New York: The Ronald Press Company, 1957.

**MEIGS Walter B. ve diğerleri**, Principles of Auditing, Ninth Edition, Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1989.

**OKTAR Kemal, KDV İstisnalar ve İadeler**, 1.b, Ankara: (Yayın evi yok), 1998.

**ÖZER Mevlüt, Denetim**, 1.b., Ankara: Özkan Matbaacılık, 1997.

**SARUÇ N. Tolga ve SARILI M. Ali, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi**, 1.b., Ankara: TDV Yayın Matbaacılık, 2004.

**STETTLER Howard F., Auditing Principles**, Second Edition, New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1961.

**TÜREDİ Hasan, Denetim**, (baskı sayısı yok), Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2001.

**YILMAZ H. Gül, Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi**, 1.b., Ankara: TDV Yayın Matbaacılık, 2004.

## **2. MAKALELER- DERGİLER:**

**AKIŞIK Orhan**, “Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi”, **Mali Çözüm** , Yıl: 13, Sayı: 62, 2003.

**ALPTÜRK Ercan**, “Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk Kapsamında Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Riskleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog** , Yıl: 19, Sayı: 192, Nisan 2004.

**AYTAR Cengiz**, “Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim”, **İktisat İşletme ve Finans** , Yıl: 13, Sayı: 146, Mayıs 1998.

**BAKLACIOĞLU Sadık**, “Türkiye’de Zorunlu Muhasebe Hesap Planları ve Bağımsız Dış Denetimler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 48, Aralık 1996.

**BAYAZITLI Ercan**, “Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 6, Yıl: 2, Şubat 2002.

**BOSTANCI Serpil**, “Bankalarda Bağımsız Denetim”, **Mali Çözüm**, Yıl: 12, Sayı: 58, 2002.

**ÇAM Muzaffer**, “Bağımsız Denetim ve Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 170, Ekim 1995.

**ÇELEN Erol**, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm**, Yıl: 11, Sayı: 55, 2001.

**ÇİLİNGİR Ali İhsan Özgür**, “3568 Sayılı Yasaya Göre Bağımsız Dış Denetçinin Mesleki Yeterliliği”, **Mali Çözüm**, Yıl: 13, Sayı: 65, 2002.

**DEMİROĞLU Mehmet**, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998.

**DOĞAN Zeki ve HATUNOĞLU Zeynep**, “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı: 45, Eylül 1996.

**DUMAN Ömer**, “Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Teknikleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 173, Eylül 2002.

**EROL Ahmet ve ÇETİNKAYA Tarık**, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 61, Ocak 1998.

**GEZGİN Burhan**, “Tasdik Kapsamı Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 251, Temmuz 2002.

**GÜVEMLİ Oktay**, “Sürekli Denetleme ve Tasdik Raporları Üzerine”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 43, Temmuz 1996.

**KÜÇÜKSÖZEN Cemal ve SAYAR A. R.**, “Sermaye Piyasasında. Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 6, Yıl: 2, Şubat 2002.

**ÖZEL Salih**, “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi”, **Maliye Postası**, Yıl: 17, Sayı: 373, Mart 1996.

**PAMUKÇU Fatma ve PAMUKÇU Nevzat**, “84 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Yıl: 12, Sayı: 57, 2001.

**RENDA Emre ve YAZICI Ahmet**, “Bağımsız Dış Denetim”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Yıl: 18, Sayı: 184, Ağustos 2003.

**SEZER Birol**, “20 No’lu Genel Tebliğ ile Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Konularında Yapılan Son Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 92, Mayıs 1996.

**UĞUR Oktay**, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999.

**YILANCI Münevver ve YILDIZ Birol**, “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 2, Sayı: 5, Ekim 2001.

### **3. KONGRE BİLDİRİLERİ- SEMİNERLER- TEBLİĞLER:**

**BAĞCI Hamdi**, “Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlara Uyum”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri**, İstanbul, 2002.

**ÇARIKÇIOĞLU Peyami**, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, **I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1995.

**DURAL Fatih**, “Denetçilerin ve Denetim Kuruluşlarının Sorumlulukları”, **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri**, İstanbul, 2002.

**DURMUŞ Ahmet Hayri**, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu”, **I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, İstanbul, 1995.

**EROL Ahmet**, “Finansal Kurumların Denetimi”, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi Tebliğleri**, İstanbul, 1997.

**İPEK Ali Erkut**, “Bağımsız İşletme Dış Denetiminde Raporlama Teknikleri”, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Tebliğleri**, Ankara, 1985.

**ÖNCÜ Semra ve diğerleri**, “Bağımsız Denetçinin Yetki ve Sorumlulukları”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1997.

**ÖZGEN Feridun**, “Sermaye Piyasasının Denetim Hedef ve Olanakları Açısından Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Tebliğleri**, Ankara, 1985.

**TILHASLI Mazhar**, “Türkiye’de Denetim Şirketlerinin SPK Denetimlerinde Karşılaştıkları Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, **III. Muhasebe Denetim Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1997.

**UMAN Nuri**, “Bağımsız İşletme Dış Denetiminin Ekonomideki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”, **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Tebliğleri**, Ankara, 1985.

**YAVAŞ Abdullah**, “Sermaye Piyasası Kurulu’nun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri”, **III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Tebliğleri**, İstanbul, 1997.

**4. YASAL DÜZENLEMELER:**

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Tebliğleri

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve Tebliğleri

3182 sayılı Bankalar Kanunu ve Tebliğleri

1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

