

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
BOKUMANTASYON MÜHÜRÜ

2000

GEBZE

Doç. Dr. Oya ERDİL

TEZ DANIŞMANI

102146

İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ali Tüker PİRTİNİ

VE BİR UYGULAMA

DÖNEM SONU BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİ

SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARIN

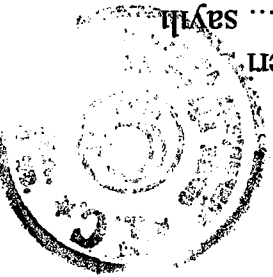
102146

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ

T.C.





Ali. Türker. Rıdvanlı...nın tez çalışması, G.Y.T.E. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...24/01/2020... tarih ve 2000/02... sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından ...15.01.2020... Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(Tez Danışmanı) : Doç. Dr. Oya ERDİL

ÜYE

: Prof. Dr. Erol EREN

ÜYE

: Yrd. Doç. Dr. Gökhan ÖZER

ONAY

G.Y.T.E. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...27/02/2020... tarih ve 2000/04. sayılı kararı.

İmza/Mühür

ÖZET



2000'li yıllara girdiğimiz şu günlerde bilinmelidir ki ekonomik anlamda kalkınmayı belirleyecek olan temel etken sermaye piyasalarının etkin ve verimli bir şekilde işleyişi olacaktır.

Sermaye piyasalarında etkin ve verimli bir şekilde işlemesi bu piyasalara yatırımcıların devletin ve halkın güveniyle gerçekleşmektedir. Bu güveni sağlayacak olanda sermaye piyasalarının en önemli unsurları olan halka açık anonim ortaklıkların sunmuş olduğu finansal bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu değerlendiren ve raporlayan bağımsız denetim faaliyetidir.

Bu noktadan hareketle tez konusu olarak halka açık anonim ortaklıkların sermaye piyasası mevzuatına göre dönem sonu bağımsız dış denetimi seçilmiştir. Tez çalışmasının gayesi dönem sonunda hazırlanan ve kamu oyuna sunulan finansal bilgilerin bağımsız denetim ilke ve esasları çerçevesinde denetiminin bilimsel olarak incelenmesidir.

Araştırma genel olarak; sermaye piyasası, denetim, Türkiye'deki denetim faaliyetleri, bağımsız denetim çalışmalarıyla ilgili yasal düzenlemeler, mali tablolar, mali tabloların denetlenmesiyle ilgili yöntemler, teknikler ve mali tabloların dönem sonu bağımsız dış denetimiyle bu teorik açıdan ele alınan bölümlerin anlaşılmasına yardımcı olacak bir uygulamadan oluşmaktadır.



SUMMARY

It should be known that in the era of 2000, efficient and effective working of capital markets will be the fundamental source of economic development. Efficiency and effectiveness of capital markets relies on confidence of shareholders, investors and government to these markets. And this confidence is maintained through financial auditing which evaluates and reports the reliability and accuracy of financial information submitted by publicly-owned corporations.

From this point of view, external auditing of publicly-owned corporations according to capital markets law has been chosen as a topic to thesis. This study scientifically investigates The auditing of financial information that is prepared at the end-of-period and issued to public, considering the principals of financial auditing.

This thesis concerns a theoretical approach to capital markets, auditing, auditor, general information about financial auditing, legal enforcements of auditing in Turkey, financial statements, methods and technics of auditing financial statements, and external auditing of financial statements as well as a practical approach to application of theoretical parts in order to facilitate understanding.

TEŞEKKÜR

Bu tez gelişmesinde değerli işletmecilik bilgilerinden faydalandığım sayın hocam Doç.Dr.Oya ERDİL'e, bana her türlü desteği sağlayan değerli hocam Yrd.Doç.Dr. Gökhan ÖZER'e, bilgilerini ve tecrübelerini benden esirgemeyen sayın hocam Doç.Dr. Cemal İBİŞ'e, Dr.Hüseyin AKAY'a, Arş.Gör. Barış SİPHALI'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca tez gelişmelerim sırasında bana göstermiş oldukları sabır ve ilgiden dolayı anneme ve babama teşekkür ederim.

Ali Türker PİRTİNİ
Ocak 2000



İÇİNDEKİLER DİZİNİ

Sayfa

ÖZET

SUMMARY

TEŞEKKÜR

İÇİNDEKİLER DİZİNİ

SİMGELER VE KISALTIMLAR

ŞEKİLLER DİZİNİ

TABLOLAR DİZİNİ

GİRİŞ

1. SERMAYE PİYASASI İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Sermaye Piyasası Kavramı ve Unsurları

1.2. Sermaye Piyasasının Önemi ve Amaçları

1.3. Sermaye Piyasası Araçları ve Kurumları

1.4. Sermaye Piyasası'na Göre Halka Açık Anonim Ortaklık

Kavramı ve Yükümlülükleri

1.5. Sermaye Piyasasının Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişimi

2. DENETİM, DENETÇİ VE BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAM VE

TÜRLERİ

2.1. Denetim Kavramı, Türleri ve Tarihi Gelişimi

2.1.1. Denetim Kavramı

2.1.2. Denetim Türleri

2.1.3. Denetimin Önemi ve Tarihi Gelişimi

2.2. Denetçi Kavramı ve Türleri

2.2.1. Denetçi Kavramı

2.2.2. Denetçi Türleri

2.3. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı, Hedefi, Yararları ve Süreci

2.3.1. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı

2.3.2. Bağımsız Dış Denetim Hedefi

2.3.3. Bağımsız Dış Denetimin Yararları

2.3.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



2.3.5. Bağımsız Dış Denetim Süreci

3. DENETİM ÇALIŞMALARI İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DEKİ YASAL

DÜZENLEMELER

3.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Yapılan Denetim

3.2. Vergi Usul Kanununa Göre Yapılan Denetim

3.3. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, S.M.M.M. ve Y.M.M.

Kanununa Göre Yapılan Denetim

3.4. 3182 Sayılı Bankalar Kanununu ve T.C. Merkez Bankası

Kanununa Göre Yapılan Denetim

3.5. 2499 Sayılı sermaye Piyasası Kanununa Göre Yapılan

Denetim

3.5.1. Sürekli Denetim

3.5.2. Sınırlı Denetim (Ara Denetim)

3.5.3. Özel Denetim

4. SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE YAPILAN DÖNEM

SONU BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN

İLKE VE ESASLARI

4.1. Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimin Tanımı ve Amacı

4.2. Bağımsız Dış Denetim İlke ve Esasları

4.2.1. Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçiler

4.2.2. Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Görevlendirilmesi

ve Görevden Çekilmesi

4.2.3. Bağımsız Denetim Yapılması, Sonuçlanması ve

Raporun İçeriği

5. HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARIN SERMAYE PİYASASI

MEVZUATI GÖZ ÖNÜNE ALINARAK HAZIRLANACAK OLAN

DÖNEM SONU MALİ TABLOLARI VE BU MALİ TABLOLARIN

BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİ

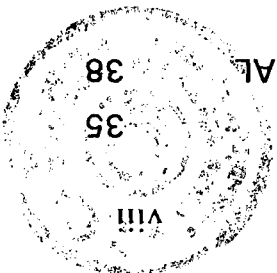
5.1. Mali Tablo Kavramı ve Türleri

5.2. Mali Tabloları Denetleme Yöntem ve Teknikleri

5.3. Mali Tabloların Bağımsız Dış Denetimi

5.3.1. Uygulama Standartları

5.3.2. Denetim Prosedürü





6. UYGULAMA: ÖRNEK OLARAK SEÇİLEN BİR HALKA AÇIK 116

ANONİM ORTAKLIKTAKİ DÖNEM SONU BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

UYGULAMASI

6.1. Uygulamanın Amacı 116

6.2. Uygulamada Kullanılan Yöntem ve Teknikler 117

6.3. Uygulamada Yer Alan Denetim Sürecindeki Önemli İşlemler 117

6.4. Mali Tablolara Yönelik Gerekli Düzeltme Kayıtları 119

6.5. Uygulama Sonucunda Düzenlenen Halka Açık Anonim 124

Ortaklığın Bağımsız Denetim Raporu

7. SONUÇ VE ÖNERİLER 153

KAYNAKLAR 156

ÖZGEÇMİŞ 162

SİMGELER VE KISALTMALAR

T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu
S.P.K.	Sermaye Piyasası Kurulu
B.K.	Bankalar Kanunu
T.C.M.B.	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
Ser. PK.	Sermaye Piyasası Kanunu
K.H.K.	Kanun Hükümde Kararname
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
I.M.K.B.	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
Y.M.M.	Yeminli Mali Müşavir
S.M.M.M.	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
S.M.	Serbest Muhasebeci



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil	Sayfa
1.1. Sermaye Piyasası Yapısal Modeli (1992 Yasal Düzenlemeye Göre)	12
2.1. Denetim Türleri	15
2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	29
2.3. Denetim Süreci	35



TABLÖLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo

Göre hangi Denetim Görevine Varılacağı (Bozkurt, 1998 S.366)

2.1. Denetimin Eriştiği Sonuçlarda Gördüğü Sapma Derecesine

37

6.1. Özet Bilanço

126

6.2. Ayrıntılı Bilanço

127

6.3. Özet Bilanço

129

6.4. Ayrıntılı Bilanço

130

6.5. Özet Gelir Tablosu

132

6.6. Ayrıntılı Gelir Tablosu

133

6.7. Fon Akım Tablosu

134

6.8. Nakit Akım Tablosu

135

6.9. Satışların Maliyeti Tablosu

136

6.10. Öngörülen Kar Dağıtım Tablosu

137



GİRİŞ

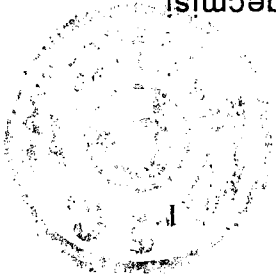
Bağımsız dış denetim gelişmeleri ülkemizde çok fazla geçmiş olmayan fakat gelişmiş ülkelerde uzun senelerdir uygulama alanı olan çalışmalardır. Ülkemizde ekonominin gelişmesi ve özellikle ticaret ve sanayinin şirketlere dönük yapılması, sermaye piyasasının kurulması ve buna bağlı faktörlerce sermaye piyasası mevzuatına tabi şirketlerin mali tablolarının bağımsız dış denetim firmalarıca denetlenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle bağımsız dış denetim konusunun önemi artmaktadır.

Halika açık anonim ortaklıkların gelişmesiyle birlikte finansman ihtiyaçlarının artması sonucunu doğurmuş, bu da ortaklıkların menkul kıymet ihraç ederek fon temin etmeye yöneltmiştir. Tasarruf sahipleri de tasarruflarını menkul kıymetlere yatırıp değerlendirmek istemektedirler. Bu iki fonksiyon arasında sağlıklı bir yapı kurulması ortaklıkların sunduğu bilgilerin doğru, gerçekçi yansıtın bilgiler olması mümkündür. Bu bilgilerde bağımsız dış denetim çalışmasıyla ilgili olarak raporlanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; halka açık anonim ortaklıkların hazırlamış oldukları mali tablolarının dönem sonu bağımsız dış denetim ilke, esas ve raporlama çerçevesinde güvenilir ve doğru olduğunun irdelenmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde; Sermaye piyasası ile ilgili genel bilgilere yer verilirken Sermaye piyasası kavramı ve unsurları, sermaye piyasasının önemi ve amaçları, sermaye piyasası araçları ve kurumları ile sermaye piyasasına göre halka açık anonim ortaklık kavramı ve yükümlülükleri ve sermaye piyasasının dünyadaki ve Türkiye'deki gelişimi konuları işlenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise denetim, denetçi ve bağımsız dış denetim kavram ve türleri ile denetimin tarihi gelişimine yer verilmiş bağımsız dış denetim hedefi, yararları ve genel kabul görmüş



denetim standartları konuları açıklanmış ve bölüm sonunda bağimsiz

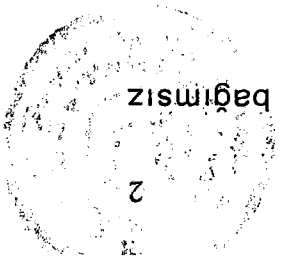
diş denetim süreci irdelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; Türkiye'deki denetimle ilgili yasal düzenlemelere yer verilmiş, bu yasal düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Bankalar Kanunu ve T.C. Merkez Bankası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; sermaye piyasası mevzuatına göre dönem sonu bağimsiz diş denetimin tanım ve amacına yer verilmiş ve bağimsiz denetimin ilke ve esasları sermaye piyasası kurulunun ilgili tebliğleri esas alınarak incelenmiştir.

Çalışmanın beşinci bölümünde ise halka açık anonim ortaklıkların sermaye piyasası mevzuatı gereği hazırlamak zorunda oldukları mali tablolara yer verilirken, mali tabloların tanımı ve türleri açıklanmış, mali tabloları denetleme yöntem ve teknikleri incelenmiş ve bölümün sonunda mali tabloların bağimsiz diş denetimi uygulama standartları ve denetim prosedürü çerçevesinde ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümü olan, altıncı bölümde ise uygulama olarak örnek seçilen bir halka açık anonim ortaklığın dönem sonu bağimsiz diş denetimi genel kabul görüşü muhasebe ilkeleri ve denetim standartları ve Sermaye piyasası kurulunun bağimsiz diş denetimle ilgili tebliğlerine bağlı kalınarak incelenmiş ve denetim sonucunda varılan görüşe göre düzenlenen bağimsiz denetim raporuna yer verilmiş ve sonuçta öneriler sunulmuştur.



1. SERMAYE PİYASASI İLE İLGİLİ GENEL

BİLGİLER

1.1. Sermaye Piyasası Kavramı ve Unsurları

Sermaye piyasası uzun vadeli finansman ihtiyacından doğan uzun vadeli fon talepleriyle uzun süre kullanılmayacak tasarruflardan doğan uzun vadeli fon arzlarının karşılaştığı piyasalardır (Demir, et al, 1992 S.318).

Başka bir tanımla sermaye piyasası orta ve uzun vadeli fon (yatırım sermayesi) arz ve talebinin bulunduğu bir ortamdır (piyasadır) (SPK. 15. Yıl Sempozyumu, 1998 S.15).

Bu piyasayı pay senetleriyle (Hisse) tahvillerin alınıp satıldığı örgütlenmiş ve uzmanlaşmış bir piyasa olarak tanımlamakta mümkündür. Bu anlamadan hareket ederek sermaye piyasasını birincil ve ikincil piyasalar olmak üzere iki aşamada belirlemek ve incelemek olgudur. Piyasaya yeni sürülen hisse senetleri ve tahvillerin alınıp satıldığı piyasaya birincil, önceden çıkarılmış menkul değerlerin işlem gördüğü piyasaya da ikincil sermaye piyasasını oluşturmaktadır (Ekonomi Ansiklopedisi, Cilt-3, 1984 S.1163).

Sermaye piyasasının unsurlarını da şu şekilde sıralayabiliriz (Kılıç, 1997 S.7).

- Sermaye piyasası araçları ihraç ederek fon fazlası olan kesimden kaynak temin eden ve bunları yatırımlara dönüştüren fon
- Fon açığı olan kesimle fon fazlası olan kesim arasında ortaklık ve alacaklılık ilişkisi kurulumasını sağlayan sermaye piyasası araçları
- Sermaye piyasası araçlarının işlem gördüğü ikincil piyasalar (özellikle borsalar)

- Sermaye piyasası araçlarının birincil ve ikincil piyasalarda aracılığını yapan kurumlar
- Sermaye piyasasında fon aktarım sürecine katkıda bulunan

yardımcı kuruluşlar ve sermaye piyasası kurumları
-Sermaye piyasasını düzenleyen ve denetleyen otoriteler

1.2. Sermaye Piyasasının Önemi ve Amaçları

Sermaye piyasasının uzun vadeli fon arzının ve talebinin karşılaştığı piyasa olarak tanımlamıştık. Bu tanımlamadan anlaşılacağı gibi sermaye piyasasının ekonomik ve mali bir sistem olduğu açıktır. Ekonomide kalkınmanın istikrar içerisinde olması için tasarruf ve yatırım dengesinin sağlanması, bunun içinde iyi işleyen iyi örgütleilmiş bir sermaye piyasasının varlığı gerekmektedir (Sürmeli, 1986 S.45-46).

Ekonomik ve mali bir sistem olması açısından sermaye piyasasının hedefleri de bu yönde olacaktır. Sermaye piyasasının geliştirilmesinde güdülen amaçlar genel olarak şöyle sıralanabilir (Akgüç, 1975 S.33).

a-) İç Tasarrufları Arttırmak

Sermaye piyasası, tasarrufların uzun vadeli menkul kıymetlere yatırımlara değerlendirilmesine olanak sağladığı için bir ülkede iç tasarruf düzeyinin yükselmesine katkıda bulunmaktadır.

b-) Artan Tasarrufların Üreten Yatırımlara Dönüştürülmesi

Örgütleilmiş bir sermaye piyasasının gelişmesi, biriken fonları üreten yatırımlara özellikle sanayi yatırımlara dönüştürülmesini kolaylaştıran bir etken olmakta ve yatırımların gerçekleştirilmesinde dış kaynaklara bağlılığın azalması bir ölçüde olumlu rol oynamaktadır.

c-) İşletmelerin Mülkiyetinin Daha Geniş Bir Tabana Yayılması

Sermaye piyasası, sınırlı mülkiyetin daha geniş bir tabana yayılmasına olanak vererek, milli gelirin daha asil dağılımına yardımcı olabilir.

d-) Ekonomide Kaynak Dağılımında Etkinlik Sağlanması

Fonların onları iyi şekilde kullanabilecek işletmelere aktarılmasına olanak sağlayarak sermaye piyasası kaynak dağılımının düzenlenmesine katkıda bulunabilir.

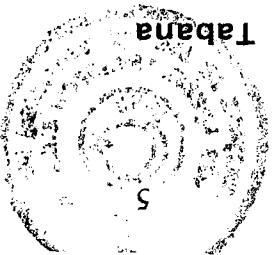
1.3. Sermaye Piyasası Araçları ve Kurumları

Bu kısımda kısaca sermaye piyasası araçlarını ve kurumlarını tanıtaacağız.
Sermaye piyasası araçları sermaye piyasası kanununda menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları olarak tanımlanmıştır (Ser. PK.Md.3) .

Menkul Kıymetler: Ortaklık veya alacaklılık sağlayan belli bir meblağı temsil eden yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte seri halinde girilen, ibareleri aynı olan ve şartları kurula belirlenen kıymetli evraktır.

Diğer Sermaye Piyasası Araçları: Menkul kıymetler dışında kalan ve şartları kurula belirlenen evraktır. Şu kadar ki, nükut ile çek, poliçe bono ile mevduat sertifikaları bundan müstesnadır.

En çok kullanılan ve bilinen menkul kıymetler hisse senedi ve tahvillerdir.



Hisse Senedi: Hisse senetlerini anonim şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tarafından çıkarılmış olup hisseyi temsil eden kıymetli evrak şeklinde tanımlayabiliriz (Bozer, et al, 1996 S.223).

Anonim ortaklıkların esas sermayesi birbirine eşit paylara bölünmüştür. Payların satış ve tedavül edilebilmesi için hisse senedine ortaklık hakkı bağlanmıştır. Hisse senedi sahibi gerçek yada tüzel kişi, A.O ortağıdır. Bu senet ile pay sahibi, yönetime katılma, oy kullanma iptal davası açma gibi ortaklık hakları ile kar payı, temettü, hazırlık dönemi faizi, rüçhan hakkı gibi mali nitelikte haklar kazanmaktadır (Sümer, 1998 S.21).

Tahviller: Tahviller ise Türk Ticaret Kanunu'nun 420. Maddesinde tanımlı yapılmıştır. " Anonim şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir" (TTK.Md. 420).

Tahvillerin hisseyi temsil etmeleri söz konusu olamaz, bunlar borç senetleridir. Tahviller için asgari itibari değer şartı ileri sürülmemiştir. Sermaye piyasası kanununa göre de tahviller bir borç senedi olmakla beraber menkul kıymet niteliğinde kıymetli evrak sayılırlar (Bozer, et al 1996 S.260).

Sermaye piyasası kurumlarını 4' türde inceleyeceğiz.

a-) Aracı kuruluşlar

b-) Yatırım ortaklıkları

c-) Yatırım fonları

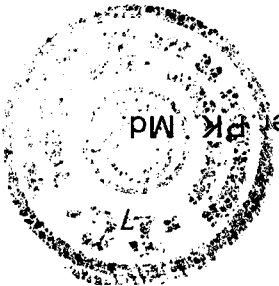
d-) Sermaye piyasasında izin verilen diğer kurumlar (Ser.PK.

Md. 32).

a-) Aracı Kuruluşlar : Sermaye piyasası kanunu'nun tanımlar başlığında yer alan aracı kuruluşlar sermaye piyasasında faaliyet



gösteren bankaları ve aracı kurumları ifade etmektedir (Ser. PK. Md.



Sermaye piyasası kanunu'na göre sermaye piyasası kurumu olan aracı kurumlar bütünüyle Sermaye piyasası kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan tebliğ ve yönetmelik hükümlerine tabi iken, sermaye piyasası faaliyetleri ile sınırlı olarak Bankalar Sermaye piyasası kanunu'na tabidirler (Kılıç, 1997 S.59).

b-) Yatırım Ortaklıkları: Yatırım ortaklıkları, küçük birikimlerin sermaye piyasasında işlem gören çeşitli taşınır değerleri değerlendirir ve uzman eller tarafından yatırılması ve korunması düşüncesine yönelik olarak riskin dağıtılması ilkelere uygun sadece taşınır değerlerden oluşan bir portföyü işletmek üzere kurulmuş bulunan anonim şirketlerdir (Rodoplu, 1993 S.83).

Yatırım ortaklıklarını ancak bankalar kurabilir. Belirli büyüklüğe erişmiş sermaye piyasası aracı kurumlarına da aynı hakın tanınması istemi yaygındır (Yüksel, 1989 S.388).

c-) Yatırım Fonları: Halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlığına yatırım fonu adı verilir. Bunların tüzel kişiliği yoktur. Yalnız mal varlığı kurucuların mal varlığından farklıdır (Hatiboğlu, 1997 S.56).

Yatırım fonları genel olarak üçü bir ilişki içinde vücut bulur. Bu ilişkinin tarafları tasarruf sahipleri, fonu yönetecek menkul kıymet portföyü işletmekte uzman bir kuruluş ve fon varlığını saklayacak bankadır (Kocahanoğlu, 1993 S.70).

d-) Sermaye Piyasasında Faaliyet Gösterilmesine İzin Verilen

Diger Kurumlar: Bunlar, sermaye piyasası araçlarının, saklanması, derecelendirilmesi, takası ve bunları ihraç eden ortaklık ve kuruluşlarla, denetleme işlerini yapan kuruluşlar, genel finans ortaklıkları ipoteğe dayalı menkul kıymet merkezleri olarak Sermaye piyasası kanununda belirtilmiştir (Sümer, 1998 S.86).

1.4. Sermaye Piyasası'na Göre Halka Açık Anonim Ortaklık Kavramı ve Yükümlülükleri

Sermaye piyasası mevzuatına göre halka açık anonim ortaklık "Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan anonim ortaklıktır." (Ser.PK.Md. 3.) Aynı konunun 11. Maddesinde ise "Pay sahibi sayısının 100 den fazla olduğu her hangi bir şekilde tespit edilen anonim ortaklıkların halka arz olunmuş sayılacağı ve bu ortaklıkların halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi oldukları belirtilmiştir." (Ser.PK.Md. 11).

Bu ortaklıkları sermaye piyasası kurulu temel unsur olarak kabul etmiş, kamuyu aydınlatma, kar dağıtımı mal varlığının korunması oy kullanma konularında özel düzenlemeler yapmıştır (Sümer, 1998 S.16)

Diger taraftan Sermaye piyasası kurulunun Seri 1 No: 23 tebliğine göre anonim ortaklıklar gerek mevcut hisse senetlerinin halka arzı gerek sermaye artırımları yoluyla halka açılma yöntemini seçsinler sermaye yükümlüklerine göre en az % 5, % 10 veya % 15'lik bir oranla halka açılmalıdırlar. Buna karşılık İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) kotasyon yönetmeliğinde İMKB'ye kotasyon koşulları arasında, ortaklığın sermayesinin en az 25 milyar TL olması ve bu sermayenin % 15'inin en az 100 kişinin elinde olması şartı bulunmaktadır. Bu koşulları sağlayan anonim ortaklıkların hisse

senetleri borsaya kota edilebilecek ve borsa yönetim kurulu kararıyla ulusal pazarda işlem görebilecektir (Şahin, 1997 S. 125).

Halika Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Kanunundan kaynaklanan bir takım yükümlülükleri bulunmaktadır. Kısaca bunlar aşağıdaki gibidir (S.P.K. 15. Yıl Sempozyumu, 1998 S.54-55).

- Bu durumlarını S.P.K.' ya bildirmek ve beyanname vermek
- Halika arzda izin almak
- Halika arz ve satışta bazı şartlara uymak
- Hesap ve belgelerini standartlara göre düzenlemek
- Belirli şekillerde ilan yükümlülüklerini yerine getirmek
- Standart rapor tablo ve bazı belgeleri S.P.K.' ya vermek
- Denetim ve cezai sorumluluk hükümlerine tabi olmak
- Tam ve nakden ödeme kurallarına uymak
- Satın alma taahhüdmesini sağlamak
- Birinci temettü dağıtımını yerine getirmek
- İzahname ve sirkülerdeki bilgilerden sorumlu olmak
- Kayıtlı sermayeli olanların yönetim kurulu kararlarının iptaline uymak
- Bağımsız denetim yükümlüğünü yerine getirmek
- Özel kamuyu aydınlatma hükümlerine tabi olmak
- Vekâleten oy kullanma esaslarına tabi olmak

1.5. Sermaye Piyasasının Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişimi

Sermaye piyasasının gelişimi ile ilgili ilk tarihi izlere 13. Y.Y.'da rastlanmaktadır. Piyasanın geçirdiğini oluşturan menkul kıymetler borsasında yürütülen faaliyetlere benzer ilk işlemlere o dönemde kıymetli madenlerin mübadelesi ile başlamıştır. 15. Y.Y.'dan itibaren de ticari senetlerin kullanımı yaygınlaşıyor. Avrupa'da ilk resmi borsası 1487'de Anvers şehrinde kurulmuştur. 16. Y.Y.'ın ikinci yarısında Londra borsası yüzyıl sonlarında da Lyon ve Paris borsaları

2810 Sayılı Para ve Sermaye piyasalarının yeniden düzenlenmesi hakkında hükümete kanun hükmünde kararname

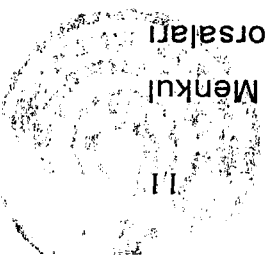
Bu kanunun amaç maddesi; Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılımını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde gelişmesini, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir (Ser. PK. Md. 1).

Sermaye piyasasının sistemleri bir yapıya kavuşması ülke ihtiyaçlarına göre değil yaşanan bankerler krizini önlemeye yönelik olarak 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye piyasası kanunu yürürlüğe konmuştur.

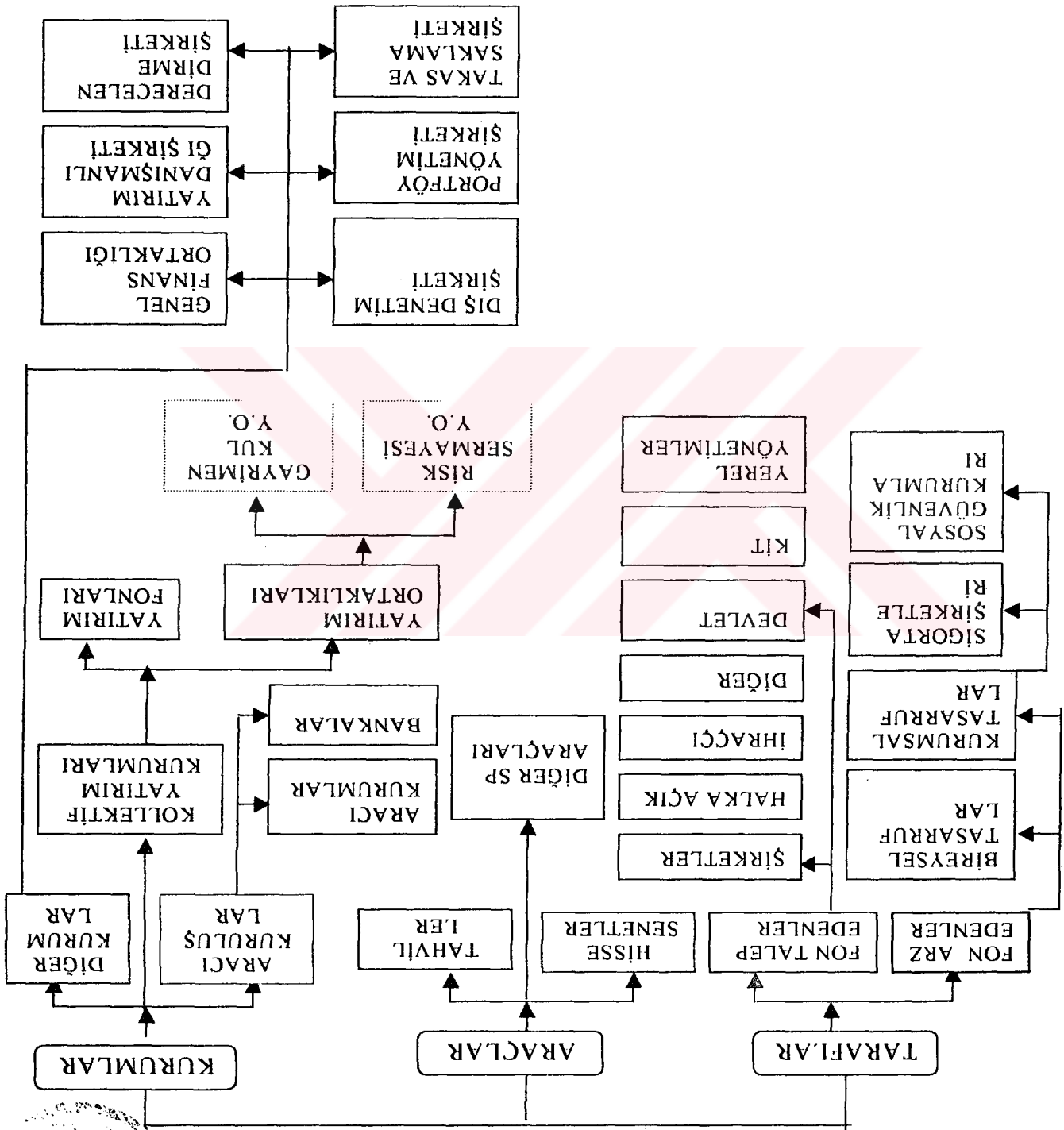
Türkiye'de ise sermaye piyasasının geliştiği 19. Y.Y.'in ikinci yarısına uzanmaktadır. Bu dönemde ilk hisse senedi alım satımını Galata bankerleri adı verilen azınlıklar başlatıyor ve bir dernek kurarak borsanın ilk adımlarını atıyorlar. Borsa resmi olarak 1873-1874 yıllarında kurularak Dersaadet Tahvilat Borsası adını alıyor 1923 yılında Cumhuriyet ile birlikte sermaye piyasasının yapılması ile ilgili bazı kanun ve kararnameler çıkarılmasına rağmen sermaye piyasasının yeniden doğuşu 1960'lı yıllarda Hürriyet tahvilleri ve tasarruf bonoları ile başlar. Ancak istenilen canlılık gelmemiştir (Sümer, 1998 S.10-11).

19. Y.Y.'in başlarında 1929 krizine kadar olan dönem sermaye piyasaları ve menkul kıymetler borsası açısından parlak bir dönem sayılır. 1929 krizi özellikle bunalım zamanının en büyük borsasında, New York'da patlak vermiş olması dünyada borsalara karşı olan güveni sarsmıştır. 1930'lu yıllarda başlayan müdahaleci politikalar sermaye piyasalarında etkilennmiştir. 1960'lardan sonra müdahaleci politikalar şekil değiştirmiştir. Uzun vadeli finansman sorunlarının yine ancak hisse senedi piyasası ile çözülebileceği anlaşılmıştır (Özel, et al 1990 S.44).

gıkarma yetkisi veren kanununa dayanarak gıkarılan 91 sayılı Menkul Kıymetler Borsaları hakkında KHK ile menkul kıymetler borsaları 1985 yılında yeniden düzenlenmiştir. Ancak bütün eksikliklerin giderilebilmesi ve sermaye piyasasının Türk mali sistemi içinde tam entegrasyonunu sağlayan düzenlemeler 10 yıl sonra 1992 yılında yapılan yasal değişikliklerle olmuştur. Ortaya gıkan yapısal model temel üç öğeden oluşmaktadır. Bunlar; taraflar, araçlar ve kurumlardır (Koruyan, 1996 S.54).



Şekil 1.1. Sermaye Piyasası Yapısal Modeli (1992 Yasal Düzenlemeye Göre)



2. DENETİM, DENETÇİ VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAM VE TÜRRLERİ

2.1. Denetim Kavramı, Türleri ve Tarihi Gelişimi

2.1.1. Denetim Kavramı

Denetim, boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkartıp atmak amacıyla yapılan işlemdir (Meydan Laruse 3 Cilt, 1986 S.258).

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan sistematik bir süreçtir (Özel, 1991 S.35).

Denetim, bir işletmedeki belirli bir faaliyet dönemine ait finansal raporların işletmenin gerçek durumunu yansıtip yansıtmadığının bağımsız bir uzman kişi veya organ tarafından belirlenip onaylanması işlemidir (Güredin, 1977 S.7).

Başka bir tanımla denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden saptanmış kistaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerin, ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılması için raporlanması sürecidir (Auditing Concept Committee, 1972 S.18).

Geniş bir anlam ifade eden denetleme (denetim) batı kültür dillerinde kullanılan ve gelişti anlamların etkisiyle Türkçe'ye geçmiş



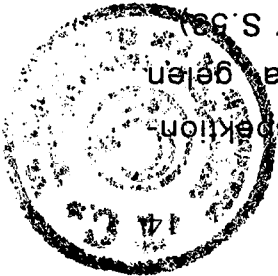
olan yeniden bakmak, gözden geçirmek anlamına gelen inspektion
inpeksiyon; değer biçme değerlendirme anlamına gelen
auditing-oditing gibi kavramların tümünü kapsar (Yazıcı, 1987 S.58)

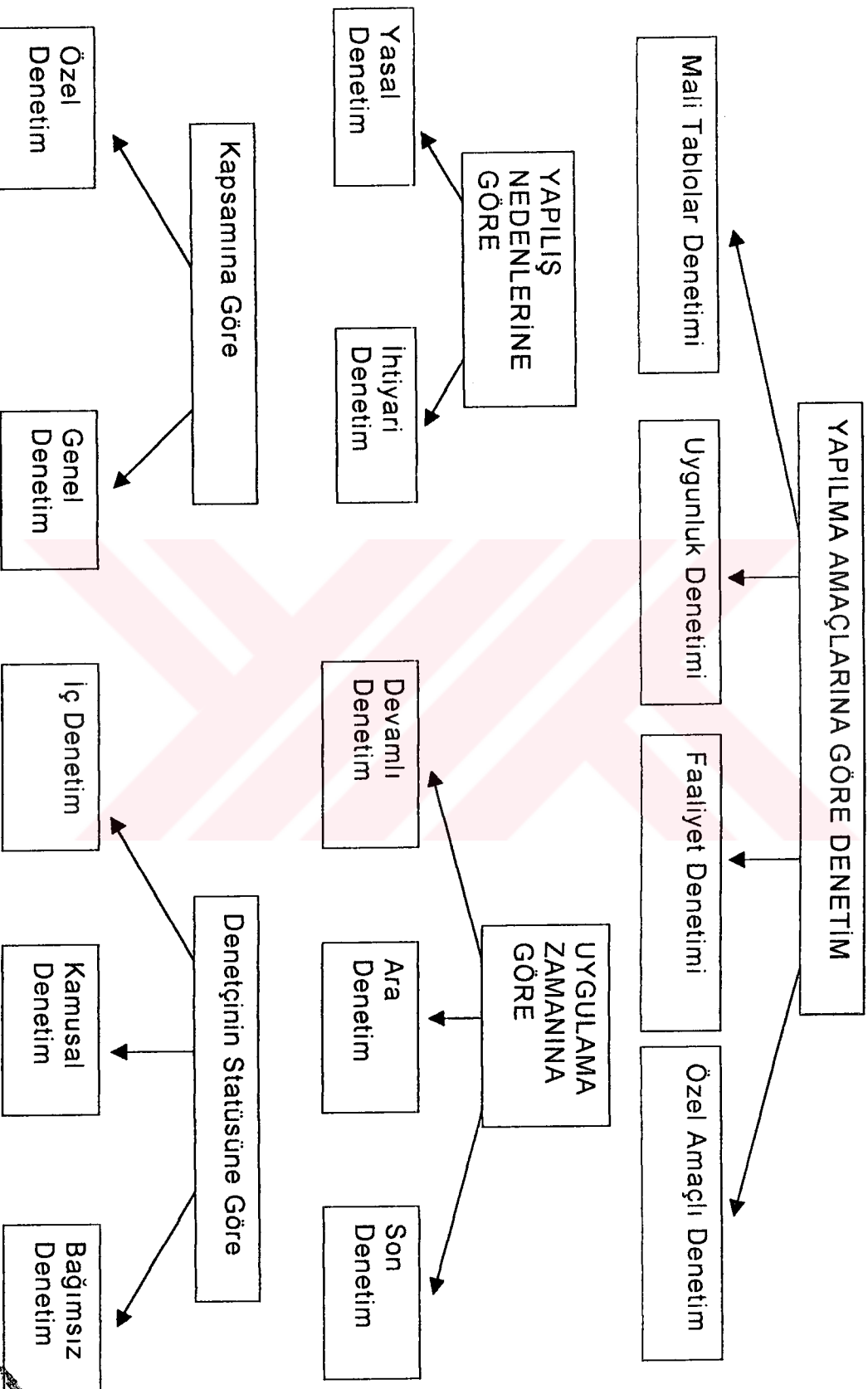
Ayrıca " Rakp kökünden gelen muraकेबे sözcüğü bakıp
gözetmek, gözaltında bulundurma ve Arapça "fetş" kökünden gelen
tetfiş sözcüğü bir şeyin aslını veya doğruluğunu anlamak için yapılan
araştırma, denetleme bir işi veya yerli kontrol etme anlamındadır
(Altuğ, 1995 S.1).

Yaşam boyunca insanlar ekonomik davranışlara gereksinim
duymakta ve bu davranışların "doğruluk" ve güvenilirliğinin
kanıtlanması gerekmektedir. İnsanların ekonomik davranışları ne
kadar yanlış ve hatalı olsa bile insanlar bunların doğruluğunu savuna
bilmektedirler. Her tür ekonomik davranışın doğruluğu tartışılabilir.
Denetlenmemiş her tür ekonomik bilgi doğal olarak "güvensizlik"
içermektedir. Güvenilir bilgi denetlenmiş bilgidir. Ekonomik yaşam
çok karmaşıktır bu nedenle sürekli "denetime gereksinim vardır (Özel,
1999 S.7).

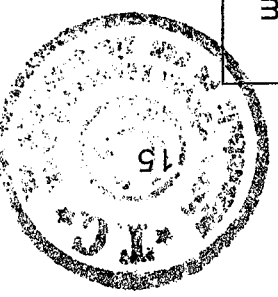
2.1.2. Denetim Türleri

Denetim çalışmaları çeşitli kriterlere (ölçütlere) göre bir sonraki
sayfadaki şekilde olduğu gibi sınıflandırılabilir.





Şekil 2.1. Denetim Türleri



- Yapılma Amaçlarına Göre Denetim:

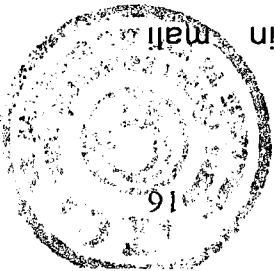
Denetim amacını işletmenin hesaplarının işletmenin mali durumunu doğru olarak yansıtmadığına dair mesleki açılamıştık. Denetimin yapılabilmesi için karşılaştırma konusu bilgilerin ve bilgilerle karşılaştırılacak olan ölçülerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu bilgiler kayıtlar, miktarlar ve mali tablolarda gözükken her türlü bilgidir. Karşılaştırma ölçütleri ise kanunlar, yönetmelikler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ana sözleşme hükümleri yönetimin koyduğu kurallar vb. (Gurbüz, 1995 S.11).

Yapılma amaçlarına göre denetimi bilimsel olarak dört ana başlıkta toplaya biliriz.

a-) Mali Tablolar Denetimi: Mali tablolar denetimi işletmenin mali tablolarının mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktadır (Bozkurt, 1998 S.21).

Bir başka tanımla, Mali tablolar denetimi bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleştirilmesini önleyecek ayrıntıların tespitinde yada aynı anlama gelmek üzere bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına ve önceden saptanmış değer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir (Denetim ilke ve Esasları Cilt-1, 1996 S.14).

b-) Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi bir şekli denetim olup amacı bir işletmenin muhasebe düzeninin ve kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ticaret ve vergi hukuku ilkelerine uygunluğunun belirlenmesine yöneliktir. Bu denetim türü faaliyet dönemleri içerisinde belirli hesaplarda meydana gelen değişimleri ve bu değişimlere neden olan olayları finansal tablolara bağlı



kalmaksızın sistematik olarak inceleyen denetimlerdir (Güredin, 1977 S.7).

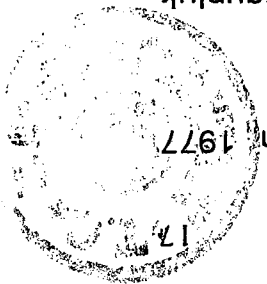
Kamu kurumlarının görevlendireceği kimselerde uygunluk denetimi yapar bu tür çalışmalarda amaç işletmenin yasal prosedürlere uyup uymadıklarını ve yasal yükümlülükleri yerine getirip getirmediğilerinin araştırılmasıdır. Yasa ve yönetmeliklere uygunluk derecesi belirlenmiş olur (Willingham et al, 1987 S.13).

c-) Faaliyet Denetimi: Faaliyet denetimi iç denetimin doğal olarak gelişmiş olduğu bir uzantısıdır. Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyetler (Güredin, 1998 S.14).

Faaliyet denetimi var olan ve potansiyel sorunları tanımlayarak yönetime sistematik olarak geçitli denetim kanıtları ile birlikte zamanında sunulan misyonu nedeniyle geçmişte meydana gelmiş ve tamamlanmış finansal işlemlerin denetimi ile uğraşan finansal denetimden çok farklıdır. Çünkü finansal denetimde bilgi üretimi geçmişe ait iken faaliyet denetiminde sorunların rapor edilmesi işi gelecekle ilgilidir. ABD'lerin de bu denetim türü için başari denetimi yada yönetim denetimi deyimleri kullanılmaktadır (Erbas, 1987 S.53-54).

d-) Özel Amaçlı Denetim: Büyük firmalar her zaman kendilerine sunulan bağımsız mali tablolar denetimindeki bilgilerle kendi planladıkları özel amaçlara ulaşamayabilirler. Firmalar denetimi gönüllü olarak talep etmeye yönelik motivasyon içersindedirler (Khalik, 1993 S. 31).

Bağımsız denetim raporu bankaların kredi kanalları için yeterli olabilir ancak bir şirketin satın almak isteyen diğer bir şirket , satın alma değerini tespit etmek istediğinde bağımsız denetim raporunda yeterli bilgi veremeyebilir. Böyle durumlarda daha fazla ayrıntı, özel



bir denetim gelişmesi sonucunda elde edilir. Bu denetim türü mali tablo denetiminden farklıdır (Türkân, 1989 S.40).

- Kapsamına Göre Denetim:

Kapsamına göre denetim genel ve özel olarak incelenir.

a-) Genel Denetim: Bir işletmedeki her türlü kayıt ve işlemleri içine alan kapsamlı bir denetim türüdür. Örnek verilerek istenirse mali tablolar denetimi genel denetime örnek teşkil eder.

b-) Özel Denetim: Muhasebenin belli bir hesapsal işleyişini ele alan sadece bu hesapsal işleyiş hakkında görüş veren denetimdir. Örnek olarak, alacakların, kasanın banka hesabının denetimi gibi.

- Yapılış Nedenlerine Göre Denetim:

Bu denetim Türü zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki kısımda incelenir.

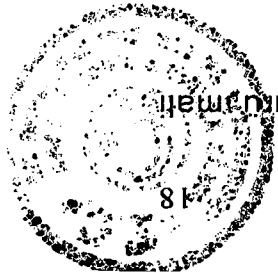
a-) Zorunlu Denetim: Yürürlükte bulunan yasalara, yönetmeliklere ve genelgelere dayanılarak yapılması zorunlu olan denetim gelişmeleridir. Genellikle bu denetim gelişmeleri işletmenin faaliyet konusuyla ilgili olarak yapılabilir. Örnek olarak bankaların, aracı kurumların sigorta şirketlerinin denetimi.

b-) İsteğe Bağlı Denetim: İhtiyari olarak yapılan herhangi bir yasal zorunluluğu olmayan denetim gelişmelerini ifade eder.

- Uygulama Zamanına Göre Denetim:

Bu tür denetim gelişmeleri üçe ayrılır. Devamlı, ara ve son denetimdir.

a-) Devamlı Denetim: Denetlenen işletmenin muhasebe gelişmelerinin yıl boyunca incelenmesi ve gerekli düzeltmelerin



yapılmasıdır bu tür denetim çalışmaların iç denetçiler tarafından yürütülür (Gurbuz, 1995 S.16).

b-) Ara Denetim: Ara denetim denetçiye iş kontrol sisteminin faaliyetlerini yakından tetkik etmek ve diğer zayıf yönler teşhis edilmişse, ilgililere vakitinde fikirler verme fırsatını bahşeder. Ayrıca ara denetimler sırasında denetçiler organizasyon fonksiyonlarının şirketin iş görme usulleri ile ne derece bağdaştığına bakmalıdır (Çömlekçi, 1974 S.141).

c-) Son Denetim: Son denetim Bağımsız denetimciler tarafından hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türüne tam denetimde denilebilir.

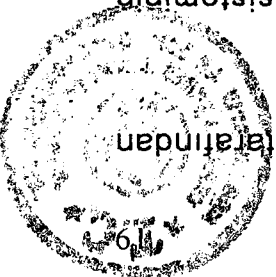
- Denetçinin Statüsüne Göre Denetim:

Bu denetim türü de bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

a-) Bağımsız Denetim: İşletme kanıt ve belgelerinin işletmenin gerçek durumunu yansıtır ve yansıtmadığı tespiti için işletme dışından bağımsız bir uzman tarafından yapılmasını ifade eder (Çam, 1995 S.175).

b-) İç Denetim: İç denetim mali nitelik arz eden muhasebe kayıt ve belgeleri ile mali tablolar üzerinde gerçekleştirilen ve ortaklık varlıklarının korunmasına yönelik olarak yapılan muhasebe içi denetimdir. İç denetim işletme yönetiminin bir fonksiyonudur ve denetim sonuçları yönetim için önemlidir (Atasoy, 1984 S.25).

Başka bir tanımlarda iç denetim mali nitelikte olmayan faaliyetlerin incelenmesinin ve değerlendirilmesinin yapıldığı, özellikle de yönetim düzeyindeki kişilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olan yönetimin bir koludur (Chambers et al, 1987 S.56).



c-) Kamusal Denetim: Kamu denetimi kamu düzeninin

sağlanması ve kamu haklarının korunması amacı ile kamusal

kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırılmış oldukları denetim

gelişmesidir (Gurbüz, 1995 S.17).

Örnek olarak Muhasebat Kontrolörlerinin, Sayıştay Denetçilerin,

Bankalar Yemini Mali Murakıplarının yaptığı denetimler vs.

2.1.3. Denetimin Önemi ve Tarihi Gelişimi

Günümüz işletmelerinin büyümeleri yığınlar halinde üretim

yapmaları büyük partiler halinde alım-stok-satımlar yapmaları, hızlı

teknolojik gelişmelere ve değişimlere maruz kalmaları, çok sayıda

personel istihdam etmeleri, büyük meblağlarda kredi-borç ve alacak

ilişkileri içinde bulunmaları, çok ortaklı ve profesyonel yöneticilerin

yönetimde olmaları gibi nedenlerle; ortakların, alacakları, idarecilerin,

mali idaresinin, çalışanların tasarrufları bu işletmelerin menkul

kiymetlerini bağlayanların topluca menfaat bağları bulunan bir

teşekkül görünümü kazandırmıştır. Bu nedenle işletmelerde düzeni

ve gelişmeyi sağlayan yönetimin en sağlam dayanağı olan

muhasebenin raporlaşma düzeninin ve denetiminin anlamı

belirlenmiştir; işletme değerlerinin gelişerek korunmasında denetimin

önemi artmıştır (Unal, 1988 S.78).

Denetimin tarihi gelişimi incelendiğinde denetimle ilgili ilk

örnekler ilk çağda Mısır medeniyetine ilişkindir. Daha sonraları

Atina'da maliye tahsildarlarının hesaplarını inceleyen denetleme

kuruluşlarını görüyoruz. Roma imparatorluğunda ise kamu

maliyesinin kontrolü kester adı verilen denetçiler tarafından

yapılmaktadır. Denetçiliği bir meslek olarak kabul edilen ilk örgüt

1581 yılında Venedik'te " Collegio dei Rexonati" adı altında bir devlet

kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır (Özkanlı, 1991 S.19).

Çağdaş anlamda denetim ise 1854 yılında İskoçya'da kurulan

İskoç Fermanlı Muhasipler Enstitüsü (ILAS) ile 1880 yılında

İngiltere'de kurulan Gal Mемлекетleri Fermanlı Muhasipler Enstitüsü

(ILAEW) ile olmuştur. Diğer birkaç ülkede bunu takip ederek Büyük

Britanya'dan ABD'ye göç edenlerde 1887 yılında Amerika Fermanlı

Kamu Muhasipleri Birliğini kurmuşlardır. Bu kuruluş Amerikan

Fermanlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (A.I.C.P.A)'nın çekirdeğini

oluşturmuştur (Güredin, 1977 S.54).

Türkiye'de ise vergi ve muhasebe denetimine 1926 yılında

yürürlüğe giren 755 sayılı kazanç vergisi kanunu ile başlanmış bu

kanuna göre vergi beyannameleri ile ilgili olarak denetimi yetkili

olarak maliye müfettişleri ile tahakkuk teftiş memurları olmuştur.

Çeşitli nedenlerle bu devlet memurlarının yanına geçici ve sürekli

olarak yapılan sözleşmelerle denetim için serbest muhasebecilerden

yararlanma yoluna gitmişlerdir.

İşletmelerin büyümeye başlaması bu alanda ilk gelişme

tohumlarını da atmıştır. Nitekim 1945 yılında Hesap uzmanları

Kurulunun kurulmasıyla denetim alanında en önemli adım atılmıştır

(Özkanlı, 1991 S.20).

En son olarak 1989 yılında 3568 sayılı serbest Muhasebeci Mali

Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetim

mesleği de gerekli yasal düzenlemeye kavuşturulmuş, gerek kamu

maliyesi gerekse özel sektör açısından önemli bir engel açılmıştır.

Türkiye'de muhasebe denetiminin gelişimi mesleğin yasal bir

statüye kavuşturulması yani sıra, denetimin gelişimi 7 (Yedi)

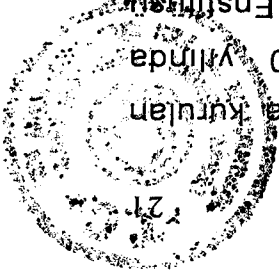
maddede özetleye biliriz (Çarikioğlu, 1995 S.151).

1-) Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının

oluşturulmasına.

2-) Tek düzen hesap çerçevesi ve finansal tablo düzenleme ve

yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine.



- 3-) Genel kabul görmüş denetim standartlarının belirlenmesine
- 4-) Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına.
- 5-) Meslek içi eğitim yanı sıra Üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisansüstü düzeylerde.
- 6-) Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakamaya.
- 7-) Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlanmıştır.

2.2. Denetçi Kavramı ve Türleri

2.2.1. Denetçi Kavramı

Denetim işini yapanlara Türkçe'de denetçi denir. Denetçi, batı kültür dillerinden Türkçe'ye geçmiş olan reviseur = revizör, kontrollieur, kontrolör, inspekteur = enspetör, auditor = oditor, ekspert = eksper gibi sanları kapsadığı gibi doğu kültür dillerinden Türkçe'ye geçmiş müfettiş, murakip, hesap uzmanı gibi sanları da kapsayan geniş anlamlı bir sandır (Yazıcı, 1986 S.11).

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren yeterli mesleki bilgi ve deneyimle sahip, bağımsız davranan gerekli ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren bir kişidir (Bozkurt, 1998 S.31).

Bu tanımı kısaca irdelediğimizde denetçinin aşağıdaki özellikleri ortaya çıkmaktadır.

- Denetçi bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır
- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır
- Denetçi çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir
- Denetçi kişilikli ve ahlaklı olmalıdır

Denetçinin tahrik ve karşı görüşler olmaksızın bağımsız

gelişmesi nedeni ile iki ek sorumluluğu vardır. Birincisi denetçi

Finansal tablolarla ilgili her hangi bir iddiasının lehinde ve aleyhindeki delil için aynı derecede uyanık olmalıdır. Bütün uygun delilleri araştırmaksızın bir kanaate varmayacağını bilerek elinden gelen bütün çabayı incelemelerinde harcamalıdır. Bu tarafsız ve bağımsız olmak için kusursuz ve dikkatli bir çabayı gerektirir (Kepççi, 1975 S.1).

2.2.2. Denetçi Türleri

Denetim "bilgi" ve deneyim isteyen bir olaydır. Bu nedenle Dünyada uygulanmasında birbirinden farklı bağımsız denetçi, iç denetçi, kamu denetçisi olmak üzere üçe ayrı denetim mesleğinin doğmuş olduğu görülmektedir (Özel, 1999 S.7).

1-) İç Denetçiler: Yöneticiler ortaklar gibi işletme üzerinde karar almaya yetkili birimlere, işletmeler hakkında bilgi vermek amacıyla işletmenin kendi içinde oluşturduğu denetçi gurbudur. Amaçları işletmedeki yetkililere, gerçekleştirenler ve gerçekleştirilmeyenler hakkında bilgi vermektir (Altuğ, 1995 S.6).

İç denetçinin başlıca sorumluluğu hata ve hileleri önlemek ve ağıza çıkartmak suretiyle şirket aktiflerini korumak olduğundan, sorumluluğunu hakıyla ifa edebilmesi için uygun bir iç kontrol tesisi ve idamesi gereklidir. Öte yandan iç denetçinin iç kontrol sistemindeki herhangi bir zayıflığa işaret etmek için daima hazırlıklı olması gerekmektedir (Çömlekçi, 1974 S.142).

İç denetçilerle ilgili en bilinen örnek banka müfettişleridir. Banka genel müdürlüğündeki banka tetiş kuruluına bağılı olarak, banka genel müdürlüğü ve şubeleri nezdin de iç denetim faaliyetlerini sürdürürler.

2-) Bağımsız Denetçiler: Bağımsız denetçiler denetimini

yaptıkları işletmeyle işçi işveren ilişkisi olmayan işletmelerde denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçilere geçitli ülkelerde dış denetçi diplomalı kamu muhasibi, fermanlı muhasip, iktisat murakibi, hesap uzmanı adları verilmektedir. Ülkemizde bu kapsama girebilen denetçilere, yemini mali müşavir ve bağımsız dış denetçi olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere sahiptirler (Bozkurt, 1998 S.31).

Bağımsız denetçiler genel olarak mesleğin gelişmiş olduğu ülkelerde aşağıdaki hizmetleri sunarlar(Gürbüz, 1995 S.22).

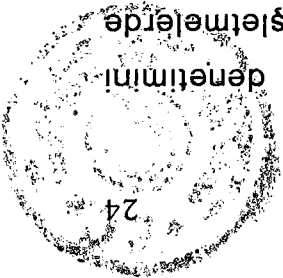
- İşletmelerin mali tablolarını denetlemek
- İşletme yöneticilerine danışmanlık yapmak
- İstenilen konularda özel inceleme veya araştırmalar yapmak
- Mühasebe organizasyonu ve diğer konularda işletmelere yardımcı olmak
- Borsa vergi daireleri ve mahkemelerde temsil görevi yapmak
- Bilir kişilik, hakeemlik ve tasfiye memurluğu yapmak

3-) Kamu Denetçileri: Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Geçitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.

Bu denetçileri şöyle özetleyebiliriz.

- * Maliye müfettişleri
- * Sigorta müfettişleri
- * Sayıştay denetçileri
- * Hazine kontrolörleri

:



Yararları ve Süreci

2.3. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı, Hedefi,

2.3.1. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı

Bağımsız dış denetim; Gerçek ekonomik olayların kanıtlar ve diğer değerlendirme yöntemleri ile araştırılması, finansal tabloların bu gerçek durumu genel kabul görmüş ilkelerin kullanılması suretiyle gereğince yansıtıpına dair güvence verilmesi ve kuruluşların finansal kontrolleri işlev ve verimlilikleri, amaçlara ulaşmakta ki etkinlikleri hakkında görüş oluşturulması amacıyla tarafsız ve sistemli bir inceleme yapmak önemli bir ekonomik faaliyettir. Bu ekonomik faaliyeti bağımsız denetim yerine getirmektedir (Türkkan, 1989 S.36).

2.3.2. Bağımsız Dış Denetim Hedefi

Bağımsız dış denetimin temel hedefi işletme bilgilerinin güvenilir olduğunu kanıtlamasıdır. Zira teknolojik gelişmeler işletme ölçeklerinin giderek büyümesi yasal değişimler iç ve dış ticaretin gelişimi gibi önemli etkenler, işletme bilgilerini çok karışık hale sokmuştur. İşletme bilgileri ne oranda karmaşık ise o bilgilere güven o oranda azalmaktadır. İşletme bilgilerinden yararlanacak olanlar, her şeyden önce yararlanacakları bilgilerin doğru, sağlam ve güvenilir olmasını isteyeceklerdir (Özel, 1991 S.35).

İşletme bilgilerinin güvenilir olması için bağımsız denetime ve bu güvenilirliği sağlayacak tarafsız denetçilere ihtiyaç vardır.

Ayrıca denetimin başarılı olabilmesi için toplam denetim etkinliği ve denetim kalitesi unsurları birlikte gerekmektedir (Davidson et al, 1996 S.112).



Bağımsız denetçiler her ne kadar mali tablolarındaki bilgilerin

güvenirliliğini garanti edici bir konumda olmasalarda, sorumlulukları bilgilerin doğru ve dürüst olup olmadığı konusunda bir sonuç ulaşmaktadır. Mali tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olup olmadığı konusunda işletme yönetiminin ve denetçinin birliktelikte sorumlulukları bulunmaktadır. Mali tabloların sağlıklı bir biçimde düzenlenmesinde öncelikle işletme yönetimi sorumludur (Bozkurt, 1998 S.46).

Bağımsız denetçinin sorumlulukları müşteriye karşı iş sözleşmesinden ve mesleki standart dan doğan sorumluluk, firma ile iş ilişkisi olan üçüncü şahıslara (hisse senedi sahipleri diğer firmalar ve bankalar) a sorumluluk ve kamuya karşı sorumluluk olarak sınıflandırılabilir (Çam, 1995 S.11).

2.3.3. Bağımsız Dis Denetimin Yararları

Bağımsız dış denetimin sağladığı yararları denetlenen firmaya sağladığı yararlar, denetlenen firma ile ilişkisi olabilecek 3 kişiye ve sermaye-para piyasalarına sağladığı yararlar ve denetlenen firma ortaklarına sağladığı yararlar olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Denetim ilke ve Esasları Cilt-2, 1997 S.21-22).

1-) Bağımsız Dis denetimin Denetlenen Firmaya Sağladığı

Yararları:

Bağımsız dış denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız dış denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo güvenilir doğru ve şeffaf bir mali tablodur. Buda işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkanı verir. Bağımsız dış denetim sonucunda işletme yöneticisi, işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları,

eksiklikleri, uluslararası muhasebe standartlarına uyumsuzlukları vb. unsurları zamanında öğrenme imkanı bulur.

2-) Bağımsız Dış denetimin Denetlenen Firma ile ilişkisi Olan

3. Kişilere ve Sermaye-Para Piyasalarına Sağladığı Yararlar:

Mali tabloları, bir bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmiş olan firmalar gerek ticari ilişkilerinde bulundukları firmalar açısından ve gerekse de ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde mali tabloları bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmemiş olan firmalara kıyasla önemli avantajlar sağlamaktadır. Böyle olması da son derece doğaldır. Çünkü bağımsız dış denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir firma denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve tercih edilebilir bir firmadır. Çünkü bağımsız dış denetimden geçmiş mali tablolarla para ve sermaye piyasası kuruluşlarını, yatırımcıları yanıltabilmek çok zordur. Görebilen uzman gözler için her şey açık ve seçik ortadadır.

3-) Bağımsız Dış Denetimin Denetlenen Firmanın Ortaklarına Sağladığı Yararlar:

Bağımsız dış denetimden geçmiş bir firmada tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları ve görevleri daha iyi korunmuş olur. İşletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksızlık uygulamada açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetimini bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine imkan tanımaz.

2.3.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Yapılan denetim sonuçlarına güven duyulması için söz konusu denetim çalışmalarının belli esaslara uyularak titiz ve etkin bir şekilde yapıldığına inanılmalıdır. Kendileri ne kadar güvenilir olursa olsunlar,

herkesin kendi anlayışına göre denetim yaptığı bir ortamda denetim sonuçlarına ilişkin kuşkuvar devam eder (Kaçar, 1999 S.152)

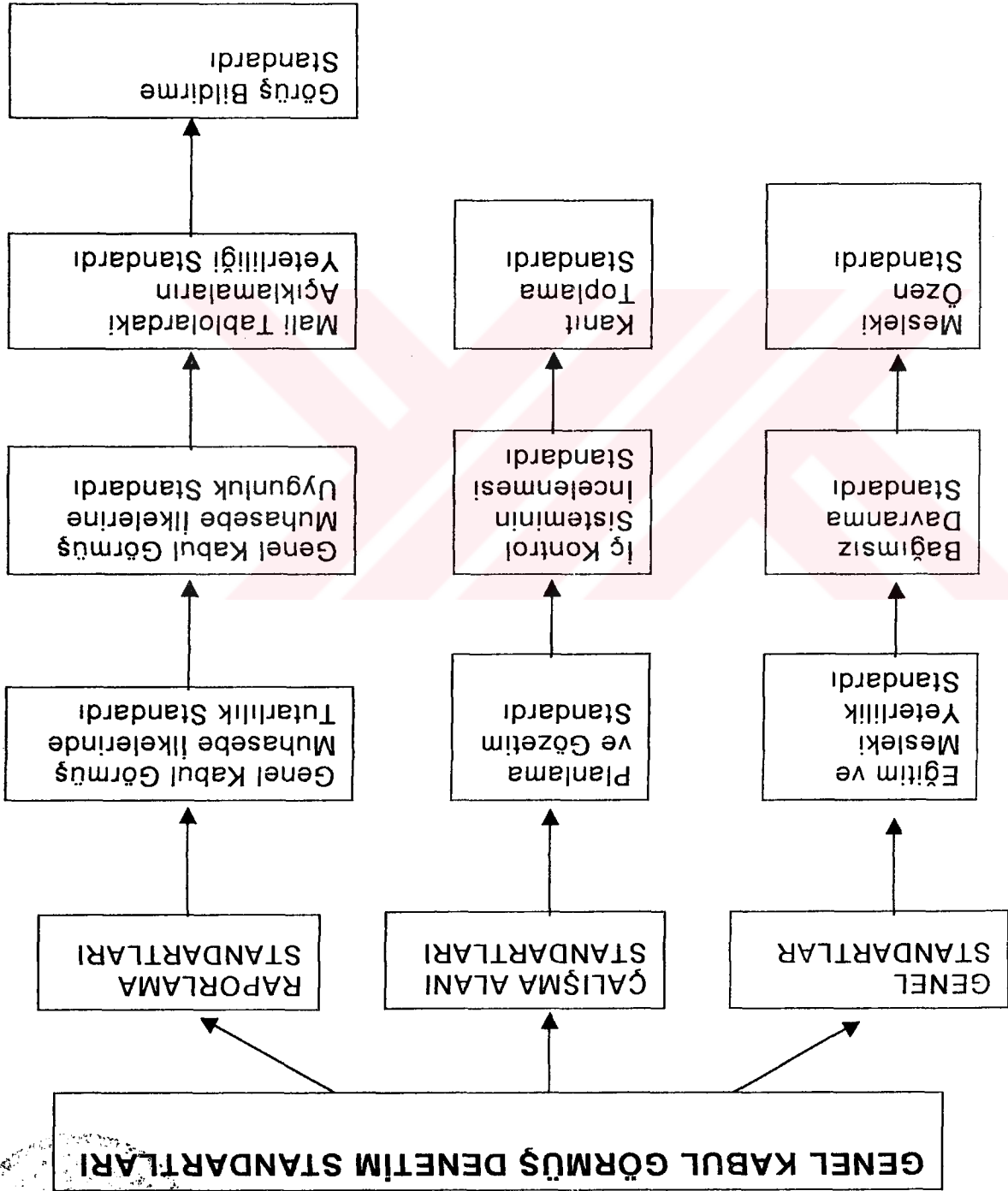
Denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesini sağlayan, denetim faaliyetinin gerçevesini belirleyen ve denetim sonuçlarına ilişkin kuşkuvar ortadan kaldırmayı sağlamak amacıyla 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş denetim Standartları" düzenlenmiştir.

Bu standartları denetimin anayasası olarak algılamak mümkün olmakla birlikte, her tür denetim faaliyetini için geçerli olabilecek sabit bir standartlar dizgesinden söz edilemez. Ancak uygulamaları diğer ülkelerde örnek oluşturan Amerikan Yeminli Serbest Mali Müşavirler Kurulu'nu (A.I.C.P.A) meslek standartları tebliğlerinde yer alan 10 adet standart Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak anılır (Denetim İske ve Esasları Cilt-1, 1996 S.18).

Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana bölüme ayrılmaktadır. Bunlar sırasıyla (Özel, 1991 S.36);

- a-) Genel Standartlar
- b-) Çalışma Alanı Standartları
- c-) Raporlama Standartları

Bu standartları ayrıntılı olarak şekil 2.2.'de görebiliriz.



Şekil 2.2. Genel Kabul Görüş Denetim Standartları

- Genel Standartlar;

Genel standartlar üç adet standartdan oluşmaktadır. Bu standartlar denetçinin hangi özelliklere sahip olması gerektiğini düzenlemektedir.

a-) Eğitim ve Mesleki yeterlilik Standardı;

Birinci standart denetimi yapan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. Özellikle bağımsız denetçi olma bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu süreç temelde iki aşamadan oluşmaktadır. Eğitim ve deneyim bu meslekte bir birini tamamlayan unsurlardır (Bozkurt, 1998 S.37).

Denetçi muhasebe, denetim, ekonomi, işletme ve hukuk bilgilerine sahip olmalı ve bunları denetim çalışmalarında rahatlıkla uygulayabilmelidir. Özellikle kayıt ve belgeler inceleme, denetim kanıtlarını toplama ve değerlendirme konularını iyi bilmelidir. Bu nedenle her ülkede denetçi olmak için belirli bir düzeyde öğrenim bir dizi sınav ve uzunca bir staj mecburiyeti vardır (Gurbüz, 1995 S.18).

b-) Bağımsız Davranma Standardı;

İkinci genel standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını ön görmektedir. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir nitelikler (Güredin, 1998 S.28).

Kuşkusuz denetçi denetlediği işletmeyle ilgili gizli bilgilere sahip olacaksa bunun karşılığında denetlenen işletmenin de bu bilgilerin denetçinin elinde güven içinde olduğuna inanması gerekir. Bu nedenle, görev sırasında elde edilen bilgilerin ne şekilde olursa olsun üçüncü kişilere aktarılabilmesi denetimle ilgili kesin mesleki bir kuraldır (İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, 1985 S.57).

Genel standartlar üç adet standartdan oluşmaktadır. Bu

Denetim planlaması yapılırken denetlenen işletmenin organizasyon yapısının, üretmekte olduğu mal ve hizmetlerinin niteliğinin, finansal yapısının ve işletmenin ilişki içerisinde bulunduğu çevrenin iyi bir şekilde analizi yapılmalı ve gerekli bilgiler toplanmalıdır.

Denetim gelişmesinin öncelikli olarak iyi bir şekilde planlanması gerekmektedir. İş gücü zaman ve kaynakların etkin kullanılmasıyla ilgili planlamalar yapılmalıdır. Bu planlamalar yapıldığında iş gücünden, zamandan ve maliyet açısından büyük tasarruflar sağlanır.

a-) Planlama ve Gözetim Standartı;

Bu standartlar bağımsız denetimin denetimi nasıl yapacağı sorusunu yanıtlamaya çalışan standartlardır. Çalışma alanı standartları da üç alt bölüme ayrılmaktadır.

- Çalışma Alanı Standartları;

Bu standarda göre mesleki bilgi ve deneyime sahip her bağımsız davranan denetçi mutlaka uygun bir denetim çalışması yapacak değildir. Denetçinin görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gereken mesleki özen ve titizliği göstermesi kaçınılmazdır. Denetçiden beklenen onun uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Gereken titizlik ve gabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur (Güredin, 1998 S.29).

Genel standartların üçüncüsü denetçilerin denetim çalışmaları sırasında mesleki özen göstermelerini ön görmektedir.

c-) Mesleki Özen Standartı;

Denetçi denetim çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkarışmalarından uzak durmalı, dürüst ve tarafsızlığını etkileyecek hiçbir müdahaleye izin vermemeli ve raporunda görüşünü başka altında kalmadan belirtmelidir.



Gözetim ise denetçinin denetim çalışmalarını sırasında birlikte çalıştığı denetçi yardımcılarının yaptığı çalışmalarını gözlemlemesi, kontrol etmesi ve gerekli durumlarda yardımcı olmasını kapsamaktadır.

b-) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı;

Denetimde önemli olan aşamalardan biri denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. İşletmeler kendi iç yapılarında istenmeyen olayların meydana gelmemesini önleyebilmek için iç kontrol yapılarını oluşturmalar. Bu oluşturulan yapı sağlam ve güvenilir bilgi elde edilmesini sağlamaktadır.

Denetlenen işletme tarafından kullanılan iç kontrol metodlarının gözden geçirilmesi bağımsız muhasebe uzmanının görevlerinden birini teşkil eder (Çömlekçi, 1974 S.139).

Denetçi iç kontrol sistemini inceleyen ve değerlendiren sistem zayıf noktalarını tespit eder. Sistemdeki bu zayıflıkları denetçi mesleki bilgi ve tecrübesine dayanarak değerlendirir. Bunların giderilmesi ve mevcut sistemin iyi çalışması için önerilerde bulunabilir (Gurbüz, 1995 S.66).

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesi denetçiye güvenilir bilgi ve kanıtlar sağlamak ve çalışma kapsamının daralmasına yardımcı olmaktadır.

c-) Kanıt Toplama Standardı;

Denetçi denetlediği işletmeyle ilgili olarak karar vermeden önce vereceği kararı destekleyecek güvenilir kanıtlar toplamak zorundadır. Bu standart denetçilerin mali tabloları denetlerken yeterli miktarda uygun kanıt toplammasını ön görmektedir. Yeterli miktarın ne olacağı denetçinin öznel yargısına bağlıdır.



Denetim kanıtlarının elde edilmesi sürecinde işletmenin iç kontrol yapısı büyük rol oynar. Denetim kanıtları genişli denetim teknikleri kullanılmak suretiyle toplanır.

- Raporlama Standartları;

Denetime tabi işletmelerle ilişkisi olan üçüncü şahıslar bu işletmelerin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte bu konuda sağlıklı, anlaşılır, güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu isteklerde denetim raporunun ilgililere sunumuyla gerçekleştirilmektedir.

Denetim raporlarının düzenlenmesiyle ilgili olan raporlama standartları denetim raporunun nasıl olması gerektiği sorusunun yanıtlamaya çalışmaktadır. Bu standartlar dört alt bölümden oluşmaktadır.

a-) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı;

Raporlama standartlarının ilki yayınlanmış mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içerisinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmesini ön görmektedir (Güredin, 1998 S.34).

Denetçi bu standardı raporunda belirtmek zorundadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri muhasebe işlemlerinin yapılmasında ve mali tabloların hazırlanmasında uyulacak esasları belirlemektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dayanağı muhasebenin temel kavramlarıdır. İşletmenin sürekliliği dönemsellik, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, uzun öncelliği, kişilik, para ölçüsü ve maliyet kavramları, muhasebenin temel kavramlarıdır. Bunlardan işletmenin sürekliliği, dönemsellik ve tutarlılık kavramları aynı zamanda muhasebenin temel varsayımlarıdır.



b-) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı;

Bu standart işletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin tutarlı (karşılaştırılabilir) özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almaktadır (Bozkurt, 1998 S.41).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden tutarlılık kavramı muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, bir birini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda işletmeler uygulamaları muhasebe politikalarını değiştirebilir (Ataman, 1995 S.78).

Denetçiler denetim raporunda muhasebe politikalarıyla ilgili karşılaştırma yapmayı engelleyen değişikliklerin etkilerini belirtmek zorundadırlar.

c-) Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı;

Raporlama standartlarının üçüncüsü, incelenen mali tablolar yeterli açıklıkta değilse bu durumun gerekçeleri ile birlikte denetim raporunda belirtilmesini gerektirmektedir. Bu standart muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramına dayanır. Tam açıklama kavramı mali tabloların, bu tablolardan yararlanacakların karar vermelerine yardımcı olacak şekilde yeterli açık anlaşılır olmasını ifade eder (Gurbuz, 1995 S.223).

Belirli bazı hallerde işletme yönetimi açıklayıcı nitelikte olmakla beraber işletme için gizli bilgiler oldukları gerekçesiyle baz bilgilerin mali tablolarda ek olarak açıklanmalarını engellemek isteyebilir. Sebep ne olursa olsun denetçi bütün bilgilerin açıklanmasını yani tam



açıklama kavramına bağlı kalması gerektiğini bilmelidir. Denetlenen işletme yinede direnirse denetçi bu durumu raporunda açıkça belirtmelidir.

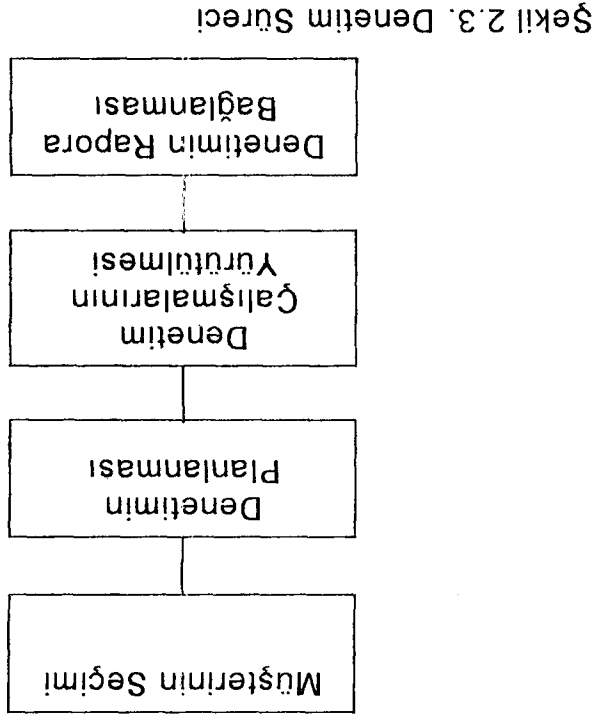
d-) Görüş Bildirme Standardı;

Yürütülen denetim sonucu denetim raporunda açıklanır. Raporlama standartlarının dördüncüsü mali tabloların bütün olarak ele alınarak denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne ulaşılmamış olması halinde bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını ifade eder (Güredin, 1998 S.36).

2.3.5. Bağımsız Dış Denetim Süreci

Denetimle ilgili bilimsel gelişmelerden gıkarılan denetimin bir süreçte tabi olduğudur. Bu süreç denetimi yapılıacak firmanın (Müşteri) seçimi ile başlayıp denetim çalışmalarının yürütülmesi ve denetim görüşünün rapor olarak sunumıyla erer.

Genel olarak denetim süreci 4 evreden oluşur (Bozkurt, 1998 S.859).



1-) Müşterinin Seçimi: Bu aşamada denetim yetkilileri denetim yaptırmak isteyen işletmeyi yaptıkları ön değerlendirme sonucuna göre karar verirler. İşin kabulünden sonra denetim anlaşması yapılması işlemleri gerçekleştirir.

2-) Denetimin Planlanması: Denetimin planlanması denetim yapısı ve akışı ile ilgili olarak hata ve düzensizlikler yönetimin doğruluğu gibi konularda mesleki şüphecilik davranışı ile birliktedir. Bu aşamada işletme ayrıntılı bir biçimde tanımlanarak denetim risk modelini oluşturan unsurlar belirlenmekte, iç kontrol yapısı tanımlanmakta, ekip ve zaman planlaması yapılmakta toplanan bilgilere göre denetim programları düzenlenmektedir (Bozkurt, 1998 S.85).

Denetim programı hazırlanırken iş gücü zaman ve denetlenecek firmanın durumu göz önünde bulundurularak yapılır. Programın oluşturulmasının ardından çalışmanın programlanmasına geçilir. Çalışmanın programlanması yıl sonu çalışması ve de dönem içi çalışması olarak iki aşamada toplanır (Kardeş, 1996 S.13).

3-) Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi: Denetim planlaması tamamlandıktan sonra denetim sahalara ayrıldıktan, her bir denetim sahasında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri karşılaştırıldıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belirli tekniklere başvurarak denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları değerlendirir (Güredin, 1998 S.85).

4-) Denetimin Rapora Bağlanması: Denetçi yapmış olduğu denetim sonucunda elde ettiği bulguları değerlendirerek bir görüş verir. Bu görüş denetim raporu olarak sunulur.

İlerdeki bölümlerde sermaye piyasası mevzuatına göre denetçilerin düzenleyecekleri raporlar anlatılacaktır. Ancak burada

denetim süreci sonunda düzenlenen raporlarda görüş bildirilme izah

edilecektir.

Denetçi mali tablonun bütünüyle ilgili olarak görüş bildirecektir.

Görüş bildirmeyecek ise bunun nedenlerini raporunda belirtecektir.

Denetçinin eristiği sonuçlarda görüldüğü aksaklıkların sapma derecesine göre hangi denetim görüşüne varacağını aşağıdaki tabloda görebiliriz (Bozkurt,1998 S. 374).

Tablo 2.1. Denetçinin Eristiği Sonuçlarda Görüldüğü Sapma Derecesine Göre Hangi Denetim Görüşüne Varılacağı (Bozkurt, 1998 S.366).

SAPMA DERECESİ			
SAPMA TÜRÜ	ÖNEMSİZ	ÖNEMLİ	ÇOK ÖNEMLİ
Genel Kabul Görüş Muhasebe İskelelerinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Devamlılık Temelinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Yeterli Açıklama İskesinden sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Çalışma Kapsamında Sınırlama	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma
İşletmenin Önündeki Belirsizlikler	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma



TÜRKİYE'DEKİ YASAL DÜZENLEMELER

3. DENETİM ÇALIŞMALARI İLE İLGİLİ

Bu bölümde Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, 3568 Sayılı Kanun, Bankalar ve T.C.M.B. Kanunu ve 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunlarıyla ilgili olan denetim çalışmaları aşağıda anlatılacaktır.

3.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Yapılan

Denetim

Türk Ticaret Kanunu ticari şirketlerin denetimi konusuna anonim şirketlerle ilgili bölümlerde yer vermektedir.

14269 sayılı resmi gazete de yayınlanan 1972 tarihli ortakların denetimlerine dair tüzüğün birinci maddesinde denetimin kapsamı belirlenmiştir.

T.T.K. kanunun 274. Maddesi ve buna bağlı olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığıınca çıkarılan tüzük gereğince yapılacak denetimler. Muhasebe denetimi veya bağımsız denetim anlamında bir denetim değil Ticaret Bakanlığı müfettişlerince yapılan yasal denetimleri ifade etmektedir (Özer, 1997 S.50).

Anonim şirketlerde en az 1, en fazla 5 denetçi bulunmak zorunluğu T.T.K. göre getirilmiştir. Denetçilerin özelliklerine ilişkin bir belirleme yapılmamış ise de denetçi olmayacaklarla ilgili hükümler bulunmaktadır. T.T.K.' na göre gerekli durumlarda özel denetçi de atayabilir (T.T.K. Md. 354).

Ayrıca T.T.K.'da anonim şirketlerin muameleleri, bir tüzük ile tayin olunacak şekilde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Ticaret Müfettişleri tarafından denetlenir. Denetim bilançonun açıklık ve doğruluk



esasları gerçevesinde yapılacak incelemeyi de kapsar. Diğer bakanlık ve kuruluşlarca anonim şirketleri ilgilendiren konularda düzenleme yapılması halinde bakanlığın görüşü alınır (T.T.K. md.

274).

Vergi usul kanununa göre yapılan denetim vergi incelemelerini kapsamaktadır. Vergi incelemeleri VUK'da belirtildiği üzere "Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır" (VUK Md.34).

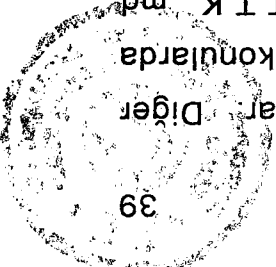
İnceleme işlemi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlülerin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır. Vergi usul kanununa göre incelemeye tabi olanlar yasa ile öngörülen defter ve hesapları tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Md.137 (Öncel et al, 1995 S.101).

Vergi usul kanunu inceleme yapmaya yetkili denetim elemanları olarak hesap uzmanları ve yardımcılarını, maliye müfettişleri ve yardımcılarını, gelirler kontrollerini, stajyer kontrollerini ilin en büyük mal memurunun, kontrol memurlarını ve vergi daresi müdürünün saymıştır (VUK. Md. 135)

Vergi usul kanununa göre vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. Vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir (VUK. Md. 138-139).

Denetim

3.2. Vergi Usul Kanununa Göre Yapılan



Maliye idaresince iç denetim sırasında dikkate değer bir durumun farkına varılması; Vergi daireesi müdürleri veya diğer

inceleme elemanlarınınca bazı beyannamelerin ayrılması sonucu incelenen (Özel) yöntemli yada genel denetim uygulanır. İncelenen beyannamedeki bilgiler yükümlünün işyeri defter kayıtları, belgeler yasa hükümleri gibi belirli standartlarla karşılaştırılıp doğruluk araştırılır. Denetim sonuçlarını kapsayan bir rapor hazırlanır, yükümlüye bildirilir. Beyan edilen vergi miktarı olması gerekenden az ise vergi cezalı olarak tamamlanır. Ayrıca gerekliyorsa arama ve el koyma işlemleri yapılır (Altuğ, 1995 S.91-92).

Bunun yanında VUK'nun 142. maddesinde ise "ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdin de ve bunların üzerinde arama yapılabilir" hükmü yer almaktadır (VUK Md. 142).

İncelemeye tabi olanlarla ilgili gerekli şartlar VUK 256. maddesinde ve VUK 257. maddesinde belirtilmiştir.

3.3. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik S.M.M.M. ve Y.M.M. Kanununa Göre Yapılan Denetim

3568 sayılı SM SMMM ve YMM Kanunu 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı resmi gazete de yayımlanmıştır. Bu kanununun amaç maddesinde kanun kapsamı şu şekilde ifade edilmiştir.

" İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde

sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "serbest muhasebecilik" "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına teşkilat faaliyet ve denetimlerine, Odaları

organların seçimlerine dair esasları düzenlemek.

Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci" Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" " Yeminli Mali Müşavir" denir (3568 Sayılı Kanun Md. 1).

Serbest muhasebecilerin esas fonksiyonları defter tutma ve mükelleflerin bilanço, kar zarar tabloları ve beyannamelerini düzenlemektir. Her hangi bir denetim fonksiyonları yoktur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ise muhasebecilerin yaptığı işlere ek olarak mali müşavirlik ve muhasebe denetimi yapma yetkilerine de haiz bulunmaktadır. Yeminli mali müşavirler ise müşavirlik ve muhasebe denetimi yanı sıra Maliye Bakanlığını ve resmi mercilerce verilecek işleri de yapmakla yetkilidirler (Özkanlı, 1991 S. 18).

Bu verilen üç meslek grubu içerisinde kendilerine tasdik yetkisi verilen yeminli mali müşavirler tam olarak vergi denetimiyle ilgilendirilmişlerdir.

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdik ilişkisi usul ve esaslar. Maliye Bakanlığınca gıkarılacak yönetmeliklere göre belirlenir. Kanunları gereğince kamu kurum ve kuruluşların verilen tasdik edilmiş mali tablolar kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdik edilmiş belgeler olarak kabul edilir (Özel, 1999 S. 13).

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan sorumlu tutulmaktadırlar.

3568 sayılı kanunun 12. Maddesinde " Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olması halinde tasdik kapsamı sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilden sorumlu olurlar yaptıkları tasdik kapsamı düzenleyecekleri raporda belirtirler" (3568 Sayılı Kanunun Mad. 12).

Kanun koyucu meslek mensuplarının faaliyetini yalnızca mükellef ile meslek mensubu arasında bir hizmet ilişkisi olarak görmekte aynı zamanda kamu hizmeti olarak görmektedir. Bu yüzden meslek mensuplarına sadece disiplin cezası verilmeyip aynı anda gıkacak vergi ziyana bağı olarak ortaya gıkacak yükümlülerden de müşterek ve müteselsil sorumlu tutmaktadır (Boyali, 1999 S. 69).

3.4. 3182 Sayılı Bankalar Kanununun ve T.C. Merkez Bankası Kanununa Göre Yapılan Denetim

3182 Bankalar kanunu 02 Mayıs 1998 tarih ve 18742 sayılı resmi gazete de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun TTK' nun anonim şirketlerin denetimi ile hükümlerinden daha geniş ilave hükümler içermektedir. Bu kanunun asıl amacı tasarrufları korumak ve ekonomik kullanımın gereklerine göre kullanimlarını sağlamak üzere bankaların kuruluşuna, yönetimini, gelişma esaslarını, devir birleşme faaliyetleri ile denetlemeleri düzenlemektir. Bankalar kanununa göre denetçi sayısının en az iki olabileceğı üst sınırı için ise TTK' nu hükümlerinde belirtilen üst sınırın esas alınacağı ifade edilmiştir (B.K. Md. 25).



Bu iç denetçilerin görevleri ile ilgili olarak denetçiler Türk

Ticaret Kanunu hükümlerine göre banka genel kuruluna hitaben

düzenleyecekleri yıllık raporlardan başka yılbaşından itibaren her üç

ayda bir bankanın bu kanun ve diğer mevzuat karşısındaki durumuna

ilişkin bir rapor düzenlemek ve bu düzenledikleri raporlara ait olduğu

dönemi izleyen bir ay içinde banka yönetim kuruluna ve müsteşarlığa

göndermekle yükümlüdür şeklinde bir açıklama yer almaktadır (B.K.

Mad. 26).

Ayrıca uygulamada müfettişler adıyla bilinen bankaların iç

denetim örgütlenmesi yasadaki da ön görülmektedir bankalar,

işlemlerini yasa ve bankacılık ilkelerine uygun olarak yürütülmesi

görevini üstlenecek müfettişler atamak zorundadırlar. Bağımsız dış

denetim kurumları da yapılacak denetimler de düzenlenen raporlara

"Bankaların denetim organları tarafından yapılan iç denetimin ne

oranda yeterli olduğu" ve bunlar tarafından düzenlenen raporların

bankanın gerçek durumuna uygun olup olmadığı konularında da

değinmek zorundadır (Yüksek, 1989 S.50).

Bunun yanında bankalar Mart-Haziran-Eylül ve Aralık ayları sonu

itibari ile T.C. Merkez Bankası ve Bankalar Birliğinin görüşü alınarak,

Müsteşarlığa belirlenen esaslara uygun olarak üç aylık hesap

özetleri eğer iş veren ise denetçiler tarafından onaylanarak

Müsteşarlığa ve T.C. Merkez Bankasına gönderilirler (B.K. Mad. 56).

1211 sayılı kanunun 43. maddesine göre T.C.M.B.'da bankaların

mali durumlarının özeti ve denetimi ile ilgilenmektedir.

1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu'nun 43. Maddesinde 3098

sayılı kanunla yapılan değişikliklerle bağımsız denetim konusunda bir

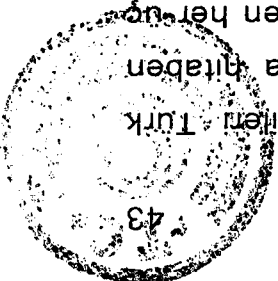
düzenlemeye yer verilmiştir. Bu değişikliklere göre bankalar mali

durumlarını özeti ve denetiminin sağlanması amacıyla

Başbakanlığa belirlenecek bağımsız denetim kuruluşları

hazırlanacak denetim raporlarını Merkez Bankasına vermek zorunda

olacaklardır. Merkez Bankası Kanunu'nda yapılan bu değişikliği



Merkez Bankası'na bankalar tarafından gönderilen mali tabloların gerçeği yansıttığı ölçüde bankanın aldığı kararlar yerinde olacaktır. Aksi takdirde alınan kararlar gerçekçilikten uzaklaşacaktır. Bunu sağlamakta mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi ile mümkündür.

yapabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının belirlenmesiyle ilgili usul ve esaslar tespit edilmiştir (Yılmaz, 1987 S.74).

takiben Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığından Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin bir tebliğ yayınlanmıştır. Resmi gazete de yayınlanan bu tebliğ ile Başbakanlıkça bankalarda denetim

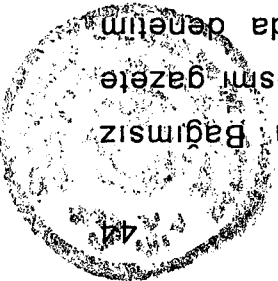
3.5. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Göre Yapılan Denetim

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 30.07.1981 tarihinde 17416 sayılı resmi gazete ile yürürlüğe girmiştir.

Bu kanun konusu ve amacı " Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla, sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde gelişmesini tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir" (Ser. PK. Md. 1).

Tasarruf sahiplerinin, tasarruflarını değerlendirebilmesi, işletmelerin fon ihtiyaçlarını karşılayabilmesi açısından sermaye piyasaları önemli bir yer teşkil etmektedir. Sermaye piyasasını arzu edilen bir şekilde gelişa bilmesi için menkul kıymet ihraç eden şirketlerin mali tablo ve raporlarının bağımsız dış denetimden geçmesi gerekmektedir.

Sermaye piyasası kurumlarının denetiminde Ticaret Kanunu'nun denetimle ilgili hükümlerinin yetersiz olduğu dikkate alınarak sermaye



piyasaasının da batılı ülkelerde olduğu gibi dış denetiminin uzman ve bağımsız kuruluşlarca yapılması esası belirlenmiştir (Sümer, 1998 S.90).

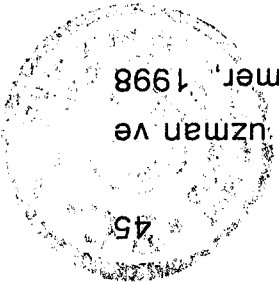
Sermaye piyasası için gerekli olan bağımsız dış denetiminin önceden ülkemizde yapılmamasının sebebi bu denetimi yapacak bağımsız denetim şirketlerinin kuruluşuna imkan tanıyan bir mevzuatın bulunmaması idi. Bu konudaki ilk düzenleme Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından yapılmış olup, bununla ilgili, tebliğ 16 Ocak 1987 tarih ve 19343 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu konudaki ikinci düzenleme ise sermaye piyasası kurulunca yapılmıştır.

Sermaye piyasası kanununa göre bağımsız dış denetimin tanımı Seri X No 16 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" Md. 2'de şu şekilde ifade edilmektedir.

Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurula istenecek mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği düstür bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinde incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır (Seri X No: 16 tebliğ Md.2).

Sermaye piyasası kanununa göre bağımsız dış denetimin amacı kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içerisinde gelişmesi ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasıdır. Sermaye piyasası kanununa göre bağımsız denetim üç türdür.

- Sürekli denetim
- Sınırlı denetim (Ara denetim)
- Özel denetim



3.5.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden defter, kayıt ve belgelerin her yıl denetlenmesidir (Sermaye Piyasası Borsa ve Temel Bilgiler Kılavuzu 1997 S.104).

Aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlarca, sermaye piyasası kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık mali tabloların tümü aşağıdaki nitelikleri kazandıkları hesap dönemi başından itibaren sürekli denetlemeye tabidirler (SPK., Serix No:12 Tebliğ Md.1).

- a-) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar
- b-) Aracı kurumlar
- c-) Menkul kıymet yatırım fonları
- d-) Menkul kıymet yatırım ortaklıkları
- e-) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- f-) Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
- aa-) Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup çıkarılmış sermaye tutarı 5 milyar TL. ve daha fazla olanlar
- bb-) Kayıtlı sermaye sistemi dışında olup, ödenmiş sermayeleri tutarı 5 milyar TL. ve daha fazla olanlar

Bu ortaklık ve kuruluşlarca sermaye piyasası kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık mali tabloların tümü sürekli denetim; (c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen ortaklık ve kuruluşların altışar aylık ara bilanço ve gelir tabloları bağımsız sınırlı denetim yaptırma yükümlülüğü kapsamındadırlar.

3.5.2. Sınırlı Denetim (Ara Denetim)

Sınırlı denetim sürekli denetim yaptırarak ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarında düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimini yapan, bağımsız denetim kuruluşu tarafından gerçekleştirilen ara mali tablolarda bağımsız denetimle ilgili olarak bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi için gerçekleştirilen denetimdir. (SPK, Seri X No:16 Tebliğ Md. 19).

Hisse senetleri menkul kıymetler borsasında işlem gören anonim ortaklıklar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarının düzenleyecekleri ara mali tablolarda bağımsız denetimle ilgili olarak bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi için gerçekleştirilen denetimdir. (Sermaye Piyasası Borsası ve Temel Bilgiler Kılavuzu, 1997 S. 105).

Ayrıca sürekli denetim tabi şirketleri açıklayan tebliğdeki (f) bendinde belirtilen ortaklıkların menkul kıymetlerinin halka arzında veya mevcut payların hissedarları tarafından halka arzında düzenlenecek ara mali tablolarda bağımsız sınırlı denetime tabidir. Sınırlı denetimin ilkeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Rodoplu, 1993 S.43).

- Sürekli denetim için düzenlenen denetim sözleşmelerinde sınırlı denetlemeye ilişkin hükümlere yer verilmesi ve ek sözleşme yapılması zorunludur.
- Plan program
- Kanıt toplama
- Denetim teknikleri
- Sınırlı denetim raporları

Denetim esas olarak ana bilanço ve gelir tablosunun hazırlanışına yönelik, analitik inceleme bilgisi toplama, sınırlı



denetleme ilke ve kurallarının gerektirdiği çeşitli denetleme tekniklerinin uygulanmasından oluşmaktadır.

3.5.3. Özel Denetim

Menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak üzere SPK'ya başvuran veya sermaye piyasası kanunu kapsamında olup, birleşme devir veya tasfiye durumunda bulunan anonim ortaklıklar aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarından kuruluca belirlenenlerin mali tablo ve raporlarının denetlenmesidir (Sermaye Piyasası Borsa ve Temel Bilgiler Kılavuzu 1997 S.105).

Özel denetimde denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibari ile hazırlanmış olması esastır. Bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için kurula başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme devir veya tasfiye kararı için ilgili genel kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan bir tarih itibariyle gıkarılmış olan mali tablolarda özel denetime konu olabilir. Özel denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir (SPK., Serix No:16 Tebliğ Md. 19).

Özel denetime tabi şirketler aşağıda ifade edildiği gibi sıralanmaktadır (SPK., Serix No:7 Tebliğ Md. 1).

a-) Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ortaklıklar ile ihracını banka garantili olarak yapacak ortaklıklar haric olmak üzere, tahvil finansman bonusu vb. borçlanma senetlerinin ihracı için izin almak amacıyla sermaye piyasası kuruluına başvuracak anonim ortaklıklardan:

aa. Bu tür borçlanma senetlerine ilişkin ihraç talepleri 3 milyar TL'yi aşanlar.



bb. Bu tür borçlanma senetlerinden, daha önce kurulun izni ile ihraç edilmiş olup, başvuru tarihinde tedavüde bulunanlar ile aynı ortaklık tarafından bunlara ek olarak yeniden ihracı talep edilenlerin tümünün toplamı 5 milyar TL'yi aşanlar.

b-) Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devir veya katılmaya taraf olanlar

c-) Sermaye artırımını yoluyla hisse senetleri ilk defa halka arz edilecek ortaklıklar.

d-) Kurul düzenlemeleri çerçevesinde zorunlu veya isteğe bağlı olarak yıllık mali tablo, ara bilanço ve gelir tablosu düzenleyen ve denetletiren ortaklıklar haric olmak üzere, mevcut payları hissedarları tarafından halka arz edilecek ortaklıklar

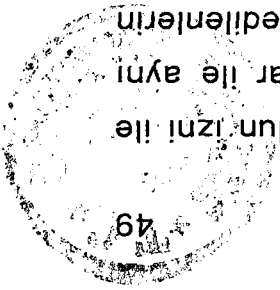
Özel denetimin ilkelerinin de kısaca şu şekilde özetleyebiliriz (Rodoplu, 1993 S.44).

- Özel denetim sözleşmesinin yapılmış olması
- Denetlenecek mali tabloların, denetleme çalışmasının başladığı ay sonu itibarıyla hazırlanmış olması
- Sürekli denetlemeye tabi mali tablo ve raporları ile bağımsız denetleme raporları, bilanço tarihini izleyen altı ay içindeki başvurular için geçerlidir.

- Özel denetleme çalışması ve raporlama.
- Önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması durumunda bu hususa

- Varsa bir önceki hesap dönemine ilişkin bağımsız denetlemeyi yapan denetleme kuruluşu unvanına.

- Aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleri veya kişilerle yapılan fakat müşteri tarafından açıklanmayan işlemlere
- İzah namenin mali tablolarla uyumsuzluk içinde olması hususu
- Gelecek dönemlere ilişkin kar kestirimleri
- Bağımsız denetleme kuruluşunun gerekli göreceği diğer hususlara yer verilmesi zorunludur.



4. SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA

GÖRE YAPILAN DÖNEM SONU BAĞIMSIZ

DIŞ DENETİM VE BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN

İLKE VE ESASLARI

4.1. Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimin

Tanımı ve Amacı

Süreklî denetim kapsamında yer alan dönem sonu bağımsız denetim çalışması S.P.K. hükümlerine göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan ortaklıklar ile aracılık faaliyetleri ile sınırlı olarak bankalar dahil aracı kurumları, menkul kıymetler yatırım ortaklıklarını ve menkul kıymet yatırım fonlarının düzenlemekte zorunlu oldukları mali tabloların yıl sonunda denetlenmesi olarak tanımlanabiliriz.

Bu denetim amacını sermaye piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmeliğin 1. maddesinde ifade edildiği gibi kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasıdır (SPK. Yönetmelik Md.1).

Yapılan denetim çalışmalarının kapsamını şu şekilde özetleyebiliriz.

- Denetimin etkin bir şekilde planlanması
- Denetleme programı
- Gözetim
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi
- Kanıt toplama ve değerlendirme

- Kanit toplamamanın amaçları

- Denetleme teknikleri

- Hata ve hilelerin önlenmesi

- Denetimin kayıt düzeni

- Çalışma kağıtlarının şekli ve içeriği

- Denetleme raporları

- Raporlamamanın temel ilkeleri

- Raporun açıklama bölümü

- Görüş bildirmek

- Belirsizlik ve aykırılıklar

- Bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler

- Denetleme raporunun kesinleşmesi

- Raporların yönetim kuruluına teslim edilmesi

4.2. Bağımsız Dış Denetimin İlike ve Esasları

Bu kısımda bağımsız denetleme kuruluşları, denetçilerin yetki ve sorumlulukları, bağımsız denetleme kuruluşlarının görevlendirilmesi ve görevden gelişmesiyle bağımsız denetim süreci incelenecektir.

4.2.1. Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçiler

1-) Bağımsız Denetleme Kuruluşları:

Günümüzde denetim geniş ölçüde uluslar arası düzeyde örgütlenmiş bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından yapılmaktadır. Her ülke kendi gereksinimlerine uygun olarak çıkardığı yasalarla bağımsız dış denetim faaliyetini yapabilecek kuruluşlarda aradığı temel şartları düzenlemiştir (Yet, 1989 S.57).

Ülkemizde ise bağımsız dış denetim faaliyeti bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmaktadır.

a-) Bağımsız Denetleme Kuruluşlarında Aranılan Genel Nitelikler;

Sermaye piyasasında bağımsız dış denetim hakkındaki yönetmelikte bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş koşulları açıklanmıştır. Bu hükümden (SPK. Yönetmelik Md.9) ;

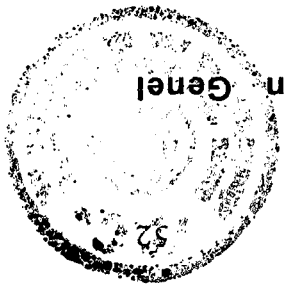
- Anonim ortaklık şeklinde kurulması
- En az dörtte biri ödenmiş ve 5 milyar sermayesinin bulunması, sermayenin en az % 51'inin denetleme sorumluluğu üstlenilebilen yönetici ve denetçilere ait olması
- Hisse senetlerinin nama yazılı olması sayılı kanunun çerçevesinde bağımsız denetleme alanlarında faaliyet göstermesi
- Donanım ve organizasyon biçiminin denetleme işini yürütecek düzeyde bulunması
- Ortaklık ana sözleşmesinin bu yönetmelik hükümlerine uygun olması gereklidir.

Bağımsız dış denetim mesleğinin ana vatanı olan İngiltere'de kişisel sorumluluğu zedeleyeceği düşüncesiyle, tüzel kişiler tarafından yapılacak bağımsız denetim faaliyetlerine izin verilmemektedir. Türkiye'de ise bağımsız denetim mesleği anonim ortaklıklar eliyle yapılmaktadır (Dede,1995 S.37).

b-) Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Başvurusu ve Liste;

Sermaye piyasası mevzuatı yönünden bağımsız denetim yapacak kuruluşların faaliyet izni sermaye piyasası kurulu tarafından verilmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar aşağıda belirteceğimiz yazılı hususları içeren bilgi ve belgelerle kurula başvuruda bulunurlar (SPK. Seri X No:16 Tebliğ Md.5).



- Kuruluşun sözleşmesi

- Merkez ve varsa şube adresleri

- Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı taahhüt edilen

ve ödenen tutarlar

- Başvuru tarihindeki mizan ve son bilanço

- Kurucular yönetim kurulu başkan ve üyeleri sorumlu ortak baş

denetçiler, müdürler, genel müdür, ve genel müdür yardımcılar, ve

denetim elemanlarına ilişkin bilgiler

- Ortaklığın organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği destek
personel ve mali durum hakkında genel bilgiler

- Bağısız denetim sözleşmesi genel denetim program ve çalışma

kağıdı örnekleriyle program ve çalışma kağıtlarını ilişkilendiren

kotlama sistemini tanıtan bilgiler gereklidir.

Kurul ilgili kuruluşlarca kendisine sunulan bilgi ve belgeler ile

kuruluşun personel donanım ve organizasyonu üzerinde gerekli

incelemeleri yaptıktan sonra ön görülen koşulları taşıyanları bağısız

denetlemeye yetkili kuruluşlar olarak liste halinde ilan eder.

Belirlenen nitelikleri kazanan kuruluşlar sermaye piyasasındaki

sermaye piyasası kurulu tarafından listeye eklenir (Denetim ilke ve

Esasları Cilt-2 1996, S.521).

Sermaye Piyasası Kanunun 22/d maddesi ve "Sermaye

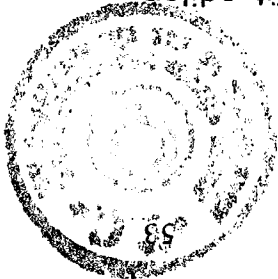
piyasasında bağısız dış denetleme hakkında yönetmelik" uyarınca

sermaye piyasasında bağısız denetleme ile ilgili kuruluşlar Seri X

No: 15 sayılı "Bağısız denetleme kuruluşlarının kamuya

duyurulması hakkında tebliğin 3. Maddesinde denetleme kuruluşlar

listesi olarak alfabetik sıra ile ve adresleri şeklinde ilan edilir.



c-) Bağımsız Denetleme Kuruluşların Sorumluluğu ve Listeden Çıkarılma;

Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hükken sorumludurlar (SPK. Tebliğ Md. 16)

Ayrıca bağımsız denetleme nedeniyle doğacak zararların hukuki sorumluluğu bağımsız denetleme kuruluşuna aittir. Bağımsız denetleme kuruluşlarından veya sorumluluk üstlenen kuruluş ortağı denetçilerden, doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırımları istenebilir (SPK. Yönetmelik Md. 18).

Bağımsız denetim kuruluşları aykırı durumların varlığı halinde sermaye kurulu tarafından kanunun 46/9 maddesi uyarınca listeden çıkartılabilir. Bu aykırı durumları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (SPK. Seri X No: 16 Tebliğ Md. 46).

- Kuruluş şartlarının kaybedilmesi
- Görev kabulüne değişimine ilişkin denetim ilke ve kurallarına uyulmaması

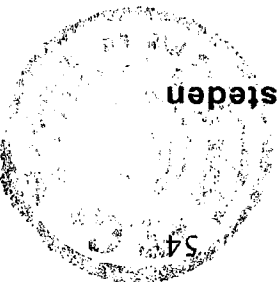
- Yapılan denetimlerde kurula bildirilenler dışında denetçi görevlendirilmesi

- Denetim program ve çalışma kağıtlarının yapılan denetim çalışmalarını kanıtlayacak düzeyde olmaması

- 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 gösterememesi



- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması
- Kurul tarafından görevlendirilen yetkili görevlilere bilgi ve belgelerin verilmemesi
- Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi veya bilgi verilmesi

2-) Denetçiler:

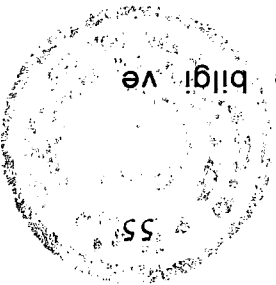
Sermaye piyasası mevzuatına göre bağımsız denetçiler bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş adına denetleme ile görevlendirilmiş yetkili denetleme elemanlarıdır. Denetçilerle ilgili olarak da yönetmelik ve ilgili tebliğler de ilke ve esasları belirlenmiştir.

a-) Yönetici ve Denetçilerde Aranılan Koşullar;

Sermaye piyasası mevzuatı yönünden denetleme yapabilecek bağımsız denetim kuruluşu yönetici ve denetçilerinin aşağıdaki koşullara sahip olması gerekmektedir (SPK. Yönetmelik Md 10). Genel müdür yardımcıları ile yönetim kurulu başkan ve üyelerinin ;

- Hukuk iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik veya bankacılık alanlarında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları kendi alanlarında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları, kendi alanlarında en az 10 yıl deneyimlerinin bulunması veya Sermaye piyasası kurulu tarafından uygun görülerek kaydıyla yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yapma yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları, müfлис olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları Türkiye’de yerleşik olmaları (Yönetim Kurulu üyeleri için bu şart aranmaz).

- Denetçilerin hukuk, iktisat, maliye muhasebe, işletmecilik veya muhasebe alanlarında en az üç yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları bağımsız denetleme yapabilecek bilgi deneyim ve yetenek sahibi



olmaları ve muhasebe vergi, banka ve kambiyo işletme analizi organizasyonu veya bir kaçında en az beş yıllık deneyimlerinin bulunması veya yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları, müflis olmaları, yüz kızartıcı suçtan mahkum olmaları ve Türkiye’de yerleşik olmaları

b-) Denetçilerin Kullandıkları Unvanlar;

Denetçilerde diğer denetim meslek mensupları gibi dışarıya karşı kullanmak zorunda oldukları kıdemlerine göre verilen unvanları vardır. Bu unvanlar kıdeme göre şu biçimde sıralanmaktadır (SPK. Seri X No:16 Tebliğ Md.6).

* 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 unvanına haiz ve denetim alışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Baş Denetçi; En az fiilen 10 yıl denetim tecrübesi olan yetkili denetim elemanıdır.

Kıdemli Denetçi; En az fiilen 6 yıl denetim tecrübesi olan yetkili denetim elemanıdır.

Denetçi; En az fiilen 3 yıl denetim tecrübesi olan yetkili denetim elemanıdır.

Denetçi Yardımcısı; En az fiilen 3 yılı doldurmuş olan denetim elemanıdır.

Stajyer Denetçi Yardımcısı; Denetim kuruluşunda stajyer olarak çalıştığı sermaye piyasası kuruluna bildirilen denetim elemanıdır.

c-) Denetçilerin Yeterliliğinin Sağlanması ve Eğitimi;

Bağımsız denetçilik bir kariyer mesleğidir. Denetçilerin yetiştirmeleri uzun bir eğitim süresi olan sabır, ahlak, özen ve titizlik gerektiren bir süreçtir.

Mesleki yeterliliğin sağlanması bağımsız dış denetim hakkındaki tebliğde şu şekilde ifade edilmiştir. " Bağımsız denetim kuruluşları denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlilik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim-öğrenim mesleki deneyim bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder"(SPK. Seri X No: 16 Tebliğ Md. 7) .

Ayrıca yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanmak isteyen tüm taraflar, mesleki açıdan denetçilerin yeterli olmalarını istemektedirler.

Bağımsız denetim kuruluşları istihdam ettikleri denetçilerin mesleki gelişmelerini sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdürler. Denetçi ve denetçi yardımcılarının yetiştirmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır. Bu amaçla her düzeydeki denetçi ve denetçi yardımcısı mesleki yeterliliklerinin bir gereği olarak, denetim mesleği ile ilgili mevzuatı ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır (SPK. Seri X No: 16 Tebliğ Md. 8) .

Hizmet içi eğitim çalışmalarında bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçileri staja tabi tutarlar bu staj süresi en az fiilen 2 yıldır. Bu staj döneminde stajyer denetçi yardımcıları, muhasebe, denetim, standart

teknikler, bilgi işlem, para sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonuçları bağımsız denetim kuruluşunca veya meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilmeye tabi tutulur. Bu verilen staj dönemindeki kurslar 200 saatten az olmaz" (SPK. Seri X No: 16 Tebliğ Md. 9).

Bu mesleğin gelişmiş olduğu ülkelerde staj süresi sonunda veya sırasında mesleki sınavlardan geçmek koşuluyla uzman denetçi unvanının alınması için yeterli olan standartlarda muhasebe denetim ve ilgili konuları içeren üniversitelerce verilen özel dersler vardır. Üniversite derslerini denetçiler için yeterli bir eğitim düzeyi olup olmadığı büyük ölçüde her ülkedeki üniversite geleneğine ve derslerin ne ölçüde mesleki olduğuna bağlıdır (İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, 1985 S.55).

d-) Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları;

Denetçilerin bağımsız denetimle ilgili olan yetkileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (SPK. Yönetmelik Md. 11).

- Ortaklık veya yardımcı kuruluşların genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak
- Denetim sözleşmesinin feshi durumunda, feshi izleyen ilk genel kurula katılmak gerekli görüldüğü takdirde, konuyla ilgili açıklamalar yapmak
- Denetlemeyi ilgilendiren tüm bilgileri ortaklık yöneticilerinden iç denetçilerden ve ilgililerden istemek

- Ortaklığın denetim konularında ilgili tüm defter kayıt ve belgelerini gizli olsalar dahi incelemek ile yetkili kılınmış sayılmaktadır

* Mali tabloların sorumluluğu şirket yönetiminindir. Denetçinin genel sorumluluğu denetim standartlarını kullanarak mali tablolar

üzerinde bir görüş beyan etmektedir. Denetçi her işlemi tek tek inceleyemez. Belli teknikleri kullanarak belli bir tarih itibarı ile bir fotoğrafın yansıtılmasına ek güvenirlik sağlar.

* Mesleki standartlara uygun bir şekilde gereken özen gösterilerek gerçekleştirilen bir denetim sırasında ortaya çıkarılmayan ustalıkla düzenlenmiş hata ve sahtekarlıklardan dolayı sorumluluk söz konusu değildir.

Sorumluluk yüklemine temel ölçütler ikiye ayrılır (Çam, 1995, S 13).

a-) Denetim sırasında gereken mesleki özenin gösterilip, gösterilmediği

b-) Denetlenen şirketin ortaya çıkan hataları kasıtlı olarak gizleyip gizlemediği konularının esas alınmak suretiyle irdeleme yapıldığı görülmektedir. Denetçinin sorumluluk taşıdığı işlemler dolayısıyla ihmali ve suçun olduğunun saptanması ve bunun kesinleşmesi durumunda da kanunların ön gördüğü biçimde cezai sorumluluğa tabi bulunurlar.

Sermaye piyasası kanununa göre bu cezai sorumluluk 47 B/2, 48. ve 49. Maddelerde belirtilmiştir.

Gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar bu kanuna göre 100 milyon liradan 500 milyon liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılmaktadırlar. 47. Maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca verilecek ağır para cezaları üst sınıra bağlı olmaksızın suçun işlenmesi suretiyle temin edilen menfaatin üç katından az olamaz. Cezaların verilmesine gerekten fiillerin tekrarında verilen cezaların yarı oranında arttırılarak hükümü olunur (Ser.PK. Md.47).

e-) Bağımsız Denetçilerin Çalışma Biçimleri ve Görev

Dağılımı:

Bağımsız denetim denetim çalışması bağımsız dış denetim hakkında tebliğe göre en az üç kişi olmak üzere denetim çalışmasının gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilmektedir. Sorumlu ortak başı denetçi başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi veya denetçiden oluşan ekiplerdeki denetim çalışması görev ve sorumluluk dağılımın göre aşağıda sıraladığımız biçimde gerçekleştirilmektedir (SPK. Seri X NO:16 Tebliğ Md.17).

- Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev ve yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, mali tabloların mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.

- Kıdemli denetçiler denetim faaliyetlerinin planlaması, yürütülmesi çalışma kağıtlarının incelenmesi gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır. Önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye baş vurur.

- Denetçi denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programın da gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmalarını süresince müşteri ile olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkilidirler.

f-) Denetçilerin Bağımsızlığı ve Mesleki Yasakları;

Bağımsızlık her şeyden önce bir ilkedir. Denetçi denetlediği mali tablolara ilgili olarak tarafsız görüşünü etkileyecek insan, mali niteliği olan ve diğer baskılar altında bulunmamalıdır. Bireysel bağımsızlıktan kastımız denetçinin akrabalarının, yakınlarının, arkadaşlarının önemli mevkiilerde olduğu veya sahipleri oldukları

şirketlerde denetçi olarak görev ifa etmemelerini, mali niteliğindeki bağımsızlıkta denetçinin, ailesi veya yakınlarından birisinin denetim ücreti dışında denetlenen işletme ile ilgili mali bir ilişkisinin olmaması anlamına gelmektedir. Denetçilerle ilgili olarak bir takım mesleki yasaklamalar getirilmiştir. Bu mesleki yasaklamaları şu şekilde sıralayabiliriz (SPK. Yönetmelik Md. 12).

- Denetçiler ortaklık, yardımcı kuruluşlar ve iştirakleri ile borç alacak ortaklık ilişkisinde bulunamazlar
- İşleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları görevleri süresince ve görevlerini bıraktıktan sonra da açıklayamazlar

- Ticaret yapamazlar
- Mesleki ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar

- Denetleme yaptıkları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar ile bunların iştiraklerinde hiçbir unvan veya sıfatla görev alamazlar

Bu belirttiğimiz yasalara ek olarak da geçmiş yıllara ilişkin denetleme ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi ve denetim ücretinin denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar gösterilmesi durumunda denetçilerin bağımsızlığının ortadan kalkması söz konudur (SPK. Seri X No: 16 Tebliğ Md.11).

Ayrıca bağımsız denetim kuruluşları ve çalışan denetçiler hiçbir suretle reklam yaratacak faaliyetlere ve diğer meslektaşları ile haksız rekabete giremezler (SPK. Seri X No: 16 Tebliğ Md.14-17).

Denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili olarak örneğin, uluslararası denetim firmaları, ortakları ve personeli için, dünya üzerindeki denetçilerle ilgili olarak katı kurallar koymuşlardır. Hatta denetçilerden hediye alınmasını engelleyen kurallar bile vardır. Hizmet içi eğitimlerde denetçilere tarafsız incelemenin nasıl yapılacağı ve prensipler konusunda müşteriye tavsiye verilmeyeceği



konularında yoğunlaşmaktadır (İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim
Semineri, 1985 S. 56).

4.2.2. Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Görevlendirilmesi ve Görevden Çekilmesi

1-) Bağımsız Denetleme Kuruluşun Görevlendirilmesi

Bağımsız denetleme kuruluşları en az iki en çok dört hesap dönemi için seçilebilir. Dördüncü hesap döneminden sonra aynı denetleme kuruluşu seçilemez. Seçim yönetim kurulunca yapılır (Denetim İske ve Esasları Cilt –2, 1997 S.521).

Bağımsız denetleme kuruluşunun seçiminin (SPK. Yönetmelik Md.14).

- Sürekli denetlemlerde olağan genel kurullarca
- Menkul kıymetlerin halka arzı için yaptırılan özel denetlemlerde, ihraç kararının alındığı genel kurullarca toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile onaylanması şarttır.
- Birleşme devir, tasfiye nedeniyle yaptırılan denetlemlerde genel kurul onayı aranmaz

- Bir bağımsız denetleme kuruluşu azami görev süresinden sonra ikinci kez seçilemez.

- Ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar özel denetlemleri sürekli denetlemlerini üstlenmiş bulunan bağımsız denetleme kuruluşlarına yaptıra bilirler.

- Bağımsız denetleme kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilmemesi veya onaylanmaması halinde bu seçim sermaye piyasası kurulu tarafından yapılır. Ortaklıklar ve yardımcı kuruluşların seçilmeme veya onaylanmama nedeni altı iş günü içinde sermaye piyasasına bildirmeleri gerekir.

2-) Bağımsız Denetleme Kuruluşunun Gekilmesi

Bağımsız denetleme kuruluşu sermaye piyasası kurulu tarafından uygun görülecek zorunlu nedenlerle ve yazılı gerekçe göstermek koşuluyla denetleme sözleşmesini her zaman fesh edebilir. Bu durumda gerekçeli fesh ihbarnamesi ortaklığın ilk genel kurul toplantısında açıklanır (Denetim İlke ve Esasları Cilt -2, 1997 S.522).

Bağımsız denetleme kuruluşunun, gelişme halinde gelişme notlarını ve gerekli tüm bilgileri yerine geçecek olan kuruluşu devredilmek üzere SPK' ya vermesi zorunludur (SPK. Yönetmelik Md. 15).

4.2.3. Bağımsız Denetim Yapılması, Sonuçlanması ve Raporun İçeriği

1-) Bağımsız Denetimin Yapılması

Bağımsız denetim hizmetinin yapılabilmesi için bağımsız denetim kuruluşu ile denetlenecek ortaklıklar arasında yazılı bir denetim sözleşmesi olması gerekmektedir. Denetleme sözleşmesine bağlanıp bir örneği müştericilerce sermaye piyasası kuruluına verilmesi gerekmektedir (Denetim İlke ve Esasları Cilt -2, 1997 S.526).

Bağımsız denetim yapılacak ortaklık veya sermaye piyasası kurumları bağımsız denetim kuruluşunu seçerlerken kuruluşun imkanı uzmanlık deneyimlerini dikkate almak zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşları da müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek bağımsız denetim kapsam ve



planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapma zorunluluğu bulunmaktadır (SPK Seri X No: 16 Tebliğ Md. 22).

Denetim sözleşmesinde de en az aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerekmektedir.

- Ortaklık yada yardımcı kuruluşun denetlenmesinde görevlendirilecek denetçiler ile bunların yedekleri
- Yapılacak bağımsız denetlemenin amacı kapsamı varsa özel nedenleri
- Bağımsız denetleme kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri
- Ücret

Denetim sözleşmesinden sonra denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için denetim faaliyetinin planlanması gerekir. Planlamanın amacı denetim gelişmesinin doğru bir biçimde yönlendirilmesi iş ve zaman tasarrufu sağlayarak bağımsız denetimin nihai amaca ulaşmasını sağlamaktır. Denetim gelişmesi sırasında yapılan planlama faaliyetinde (SPK Seri X No: 16 Tebliğ Md.25).

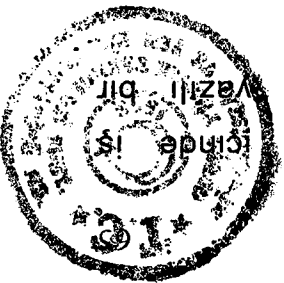
- İşletmenin organizasyonu iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması

- Mali tablolar önceki dönem ait çalışma kâğıtları ve denetim raporları ile işletmenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi

- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin bağımsız denetimin iç kontrolle ne ölçüde yarılandırılacağı ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi

- Bağımsız denetim faaliyeti sırasında denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak müşteri personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması

- Bağımsız denetim faaliyetini yönetecek ekip içinde iş başkanı ve koordinasyonun sağlanması bölümünün yapılması ve koordinasyonun sağlanması bağımsız denetim programının hazırlanması gerekir.



Denetim planı ana hatları ile oluşturulduktan sonra sıra denetim programının denetçiler tarafından oluşturulmasına gelmektedir. Bağımsız denetim programı, bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin çalışma kağıtları ile ilişkilendirilerek kalemler itibarıyla geçitli tarih ve süre ile görevlendirilen denetim elemanları bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği belgelerdir (SPK Seri X No:16 Tebliğ Md.26).

Hazırlanan denetim programı, denetleme çalışmaları sırasında gözden geçirilmelidir. Ortaya çıkabilecek gelişmeler gerektikçe değişiklikler, gerekçesi belirtilerek yapılmalıdır. Uygulanan denetleme programları ilgili çalışma kağıtları ile birlikte yapılan iş için bir kanıt oluşturur (Denetim İske ve Esasları Cilt-2 1997 S.528).

Denetim çalışmaları sırasında verimliliğin ve etkinliğin sağlanabilmesi için gözetim ve koordinasyon şarttır. Gözetim ve koordinasyon sayesinde yapılan çalışmalarla ilgili her safhada denetim hizmeti ile ilgili olarak çalışan görevlilerin bir birleriyle olan iletişim ve bilgi alışverişi sağlanır. Çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözülmesinde faaliyetlerin çalışma kağıtlarında izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmada gözetim ve koordinasyon önemli bir rol oynar (SPK Seri X No: 16 Tebliğ Md.27).

Denetçi yapılan denetim çalışması sırasında kendisine en fazla yol gösterecek olan, denetlediği kuruluşun iç kontrol yapısının ne ölçüde işlediğinin bilinmesidir. Çünkü iç kontrol sisteminin değerlendirilmesiyle bağlantılı olarak denetimde kullanılacak olan yöntem ve teknikler ve bunların zamanı ve kapsamı belirlenmektedir.

İç kontrol sistemi, organizasyonun plan ile işletmenin varlıklarını

korumak muhasebe bilgilerin doğruluğunu ve güvenliğini araştırma faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak saptanmış yöntemin politikalarına bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir (Güredin, 1998 S.166).

İşletmenin Türk ticaret kanununda öngörülen murakıpları dışında kendi yönetime atanan bir iç denetim biriminin bulunması halinde bu sistemin güvenliği aşağıdaki hususların araştırılması ve değerlendirilmesi gerekmektedir (SPK Seri X No: 16 Tebliğ Md.).

- İç denetçileri fiilen sahip oldukları yetkiler işlevler çalışma tarzı raporunda ulaştığı sonuçların yönetime nasıl değerlendirildiği

- İç denetimlerde yeterli sayıda ehliyetli iç denetçi çalıştırılıp, çalıştırılmadığı

- İç denetimlerdeki planlama gözetim ile incelemelerin kapsam, içerik ve zamanlamasının yeterliliği

Denetim faaliyeti yapılırken diğer bir etkinlikte kanıt toplanmasıdır.

Genel olarak denetim faaliyetinin kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyeti olduğu söylenebilir. Denetçinin sağlıklı bir denetim görüşü oluşturabilmesi yeterli miktarda kanıt toplaması gerekmektedir. Yeterli miktarın ne olacağı denetçi mesleki yeterliliği ve deneyimi ile kendi karar verir (Denetim İske ve Esasları Cilt-2, 1997 S.529).

Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ne nicelik açısından nisbi önemi hatalı veya hileli olma riski, toplanabilecek kanıtların güvenliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar göz önünde bulundurulur. Elde etme maliyetinin göz önüne alınmasında yakın güvenirlilikteki bilgilerin en düşük maliyetle toplanması, ancak elde



edilmesi zorunlu bir kanıttan maliyet gerekçesiyle vazgeçilmesi esastır (SPK Seri X No: 16 Tebliğ Md.29).

Ayrıca denetçiler bağımsız denetim programı yürütülürken yeterli ve gerekli sayıda denetim kanıtın bağımsız denetim teknikleri ile toparlar bu teknikler SPK Seri X No:16 Tebliğ Md.31' de açıklanmıştır.

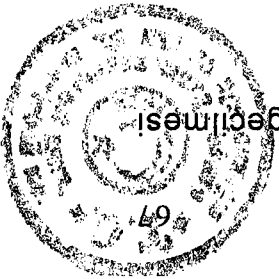
2-) Denetimin Sonuçlanması

Denetim sonucunda düzenlenen yıllık denetim raporu ve özeti denetlenen ortaklık veya yardımcı kuruluşun yönetim kuruluna teslim edilir (SPK. Yönetmelik Md. 17).

Bağımsız denetim raporunun özeti, ilgili bulunduğu yıla ilişkin mali tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az 15 gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur. Genel kurul toplantısını takip eden 30 gün içinde ilanı gereken mali tablo ve raporlarla birlikte yayımlanır ve aynı süre içinde denetim raporunun bir örneği Sermaye piyasası kuruluna gönderilir (Sermaye Piyasası ve Borsa Temel Bilgiler Klavuzu, 1997 S.104).

Bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetim kuruluşları tarafından mali tablo ve raporlarıyla ilgili olarak "Olumlu", "Olumsuz" veya şartlı denetim raporu düzenlenir (SPK. Yönetmelik Md.9).

"Olumlu rapor" incelenen kuruluşun mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamındadır. "Olumsuz" rapor ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde "Şartlı" rapor düzenlenir. Denetim şirketi, mali tablo ve bilgileri elde edemiyorsa ve bu üç sonuçtan birine ulaşamıyor ise görüş bildirmekten kaçınabilir (Sümer, 1998 S.92).



Denetçi aşığıda belirlilen önemlilik veya aksakllık derecelerine göre mali tabloların etki düzeyini göz önünde bulundurarak şarlı veya olumsuz görüş bildirir (SPK Seri X No,16 Tebliğ Md.39).

- Görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek önemde bulunmamakta beraber çalışma alanını sınırlayan her hangi bir hususun var olması, bu nedenle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilmemesi

- Muhtemel bazı belirtiler veya kuşku doğuran hususlar nedeniyle denetlenen mali tabloların ileri bir tarihte önemli değişikliklere maruz kalabileceğinin görülmesi

- İşletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek belirtiler konusunda

kanaat oluşması

- Mali, tabloların genel kabul görüşü muhasebe ilkeleri ile işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olunması

- Mali tablolarda yer alan kalemlerde tespit edilen hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak müşteriye görüş ayrılığı bulunması ve sermaye piyasası mevzuat ve konuya ilişkin diğer mevzuatın muhasebe ve denetim uygulaması ile ilgili olarak ön görüldü hususlarda giderilmeye aykırılıklar bulunması.

Ayrıca bağımsız denetim raporunun kesinleşmesinden sonra mali tabloları etkileyebilecek önemli hususların tespit edilmesi takdirde denetçi görüşünü değiştirmek gereğini duyarsa önceki raporu değiştiren veya ona ilavede bulunan ayrı bir rapor düzenleyebilir.

Bağımsız denetim raporu sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanarak kesinleşmektedir.

:



3-) Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği

Denetim sürecinin son evresi denetçi yargısının belirlenmesi (Güredin, 1998 S.45).

Sermaye piyasası mevzuatına göre ve bağımsız denetim sonucunda denetçinin yargısını bildiren denetim raporu düzenlenmektedir.

Bağımsız denetim raporu sermaye piyasasının tebliğlerinde belirtildiği gibi temel raporlama ilkelerine uyularak hazırlanması gerekmektedir. Bu ilkeleri aşağıda olduğu gibi açıklayabilir (SPK Seri X No:16 Tebliğ Md.36).

a-) Bağımsız denetim raporu mali tablolar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıklarını ve mali tabloların genel görüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp, hazırlanmadığı belirtilmelidir.

b-) Bağımsız denetim raporu muhasebe politikalarının bir önceki yıla tutarlı olarak uygulanıp, uygulanmadığının muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliğin neler olduğu açıklanmalıdır.

c-) Mali tabloların genel kabul görüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle raporda belirtilmelidir.

Bağımsız denetim sonucunda düzenlenen bağımsız denetim raporu, rapor özeti ve eklerden oluşur. Rapor veya kısa şekilli denetim raporu düzenlenen kuruluşla ilgili olan tüm birimlere sunulur. Sermaye piyasası kurulunun tebliğlerinde de belirtildiği üzere bağımsız denetim sonucunda düzenlenen rapor özeti için şu şekildedir.



1-) Başlık Bölümü

2-) Kapsam Bölümü

3-) Görüş Bölümü

a-) Olumlu Görüş

b-) Şartlı Görüş

c-) Olumsuz Görüş

d-) Görüş Bildirmekten Kaçınma

4-) Tarih, İmza, Unvan

1-) Başlık Bölümü; Sermaye piyasası kurulunun yayınladığı

rapor özetleri ".....A.Ş.'nin

hesap dönemine ait bağımsız denetçi raporu başlığını taşır.

2-) Kapsam Bölümü; Denetlenen tabloların ait olduğu ortaklığın

adı bu tabloların ait olduğu dönem ile denetleme ilke ve kurallarına

göre yapıldığı ifadesi denetim raporunun birinci paragrafını oluşturur.

3-) Görüş Bölümü; Özet raporun ikinci paragrafı, görüş

bölümünü oluşturur. "Görüşümüze göre" diye

başlayan bu bölümde denetçi görüşünü bildirir. Genellikle bu bölüm

dört varsayımdan oluşur (Özel, 1991 S.40).

a-) Olumlu Görüş; Denetimin denetim standartlarına uygun

olarak yapıldığı, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe

ilkelere uygun olarak düzenlendiği bir önceki dönemde uygulanan

muhasebe ilkelere bir değişiklik yapılmadığı, tam açıklama ilkesine

uyulduğu hallerde ulaşılan bir yargıdır.

b-) Şartlı Görüş; Denetçi tutarsızlık, muhasebe ilkelere

sapma, yetersiz açıklama, kapsam sıralaması, önemli belirsizlik gibi

hallerde olumlu görüş bildirmez ve niçin olumlu görüş bildirmediğini

nedeni de belirtmek suretiyle ulaştığı yargıyı iletir.

c-) Olumsuz Görüş; Olumsuz görüş olumlu görüşün tam

karşıtıdır. Denetçi denetim sonucunda mali tabloların



düzenlenmesinde genel kabul görmüş ilkelere önemli değişiklikler

saptanırsa olumsuz görüş bildirir.

d-) Görüş Bildirmekten Kaçınma; Denetçi çeşitli nedenlerle

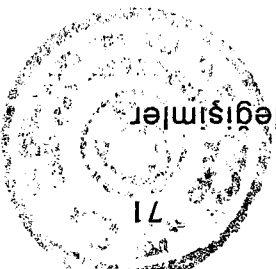
kendi iradesi dışında, olumlu, olumsuz, yada şartlı bir görüş bildirmesi yargı aşamasına ulaşmıyorsa görüş bildirmekten kaçınabilir. Bunun nedenler olarak da çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun olması, denetçi bağımsızlığını etkileyecek bir durumun hasıl olması önemli belirsizliklere rastlanılabasıdır.

Bazen denetçi olumlu görüşünü etkilemeyen fakat ilgililerin dikkatine sunulmasını gerekli gördüğü hususları raporunda yer vermek isteyebilir. Bu durumda denetçi kapsam bölümü ile görüş bölümü arasında bir açıklama bölümü koyar ve gerekli gördüğü hususları açıklar (Gurbuz, 1995 S.231).

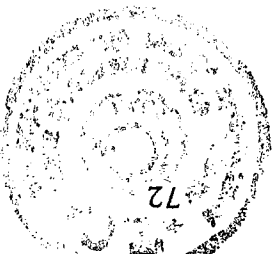
4-) Tarih, Unvan,İmza; Denetleme raporunun sonunda

denetleme kuruluşunun unvanı, denetim sözleşmesinde gösterilen sorumlu ortak baş denetçinin imzası, raporun düzenleme yeri ve tarihi bulunmaktadır. Bütün bu saydığımız rapor özeti oluşturulan unsurlardan sonra denetim raporunda mali tablo ve eklerine yer verilir. Uygulama bölümünde mali tablo ve eklerine yer verilecektir.

Sermaye piyasası mevzuatına göre olumlu görüş içeren rapor formu diğer sayfadaki gibidir.



OLUMLU GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU



... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM

RAPORU

... A.Ş.'nin/..../19... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, genel kabul görüşü denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli görduğumuz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

Görüşümüze göre söz konusu mali tablolar bütünüyle, ... A.Ş.'nin/..../19... tarihindeki gerçek mali durumu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görüşü muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Başdenetçinin ad ve imzası

5. HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARIN SERMAYE PİYASASI MEVZUATI GÖZ ÖNÜNE ALINARAK HAZIRLANACAK OLAN DÖNEM SONU MALİ TABLOLARI VE BU MALİ TABLOLARIN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİ

Bu bölümde mali tablo kavramı, halka açık anonim ortaklıkların düzenlemek zorunda oldukları mali tablo türleri, mali tabloları denetleme yöntem ve teknikleri ile mali tabloların dönem sonu bağımsız dış denetimi anlatılacaktır.

5.1. Mali Tablo Kavramı ve Türleri

Sermaye piyasalarının verimliliği ve gelişmesi şüphesizki, doğru, güvenilir, karşılaştırmalı ve homojen finansal bilgilere bağlıdır (Misirlioğlu et al, 1999 S.171). İşte bu finansal bilgilere sağlayacak olanda doğru, güvenilir, karşılaştırmalı gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanacak mali tablolardır.

Mali tablolar; Bir kurumun varlık sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem karının oluşumu ve kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içeren muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır (Durmuş et al, 1997 S.1).

Sermaye piyasası mevzuatı mali tablolar olarak gelirler tablosu ve bilanço on görüş bu iki tablonun özet ve ayrıntılı tiplerinin düzenlenmesini belirtmiştir. Gelir tablosu ve bilanço ek olarak düzenlenecek mali tablolar

- * Fon akım tablosu
- * Nakit akım tablosu
- * Kar dağıtım tablosu
- * Satışların maliyeti tablosu



Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar ve aracı

kurumlar ile cari hesap dönemi sonunda aşağıdaki kriterlerden en az ikisine sahip olan ortaklıkların ek mali tablolar düzenlemeleri ve ayrıntılı bilanço gelir tabloları ile birlikte kurula gönderilmesi zorunlu tutulmaktadır (S.P.K. 15 Yıl Sempozyumu, 1998 S.175).

* Bilanço aktif toplamı 100 milyar TL'yi aşanlar

* Brüt satış hasılatı toplamı 200 milyar TL'yi aşanlar

* Çalışan personel sayısı 50 kişiyi aşanlar

Sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkındaki Seri XI Tebliğ No:1 Md. 46'da mali tablolara ilişkin temel ilkeler belirlenmiş ve aşağıda açıklanmıştır.

- Mali tabloların işletmelerin varlıkları, kaynakları, mali durumu, ve kar veya zararı hakkında gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir şekilde hazırlanması zorunludur.

- Mali tabloların açık ve anlaşılır olması için, bu tablolarda bulunması gereken bilgilerin tümünün yer alması

- Mali tablolarda, bu tablolardan yararlanmaların kararlarını etkileyebilecek boyutta olan hesap kalemleri ayrı olarak gösterilir.

- Tablolarda yer alan hesap kalemleri açık ve anlaşılır bir duruma getirmek için gerekli görünen bilgiler, mali tabloların dip notlarında veya eklerinde verilir.

- Mali tablolar iki hesap dönemini karşılaştıracak şekilde düzenlenir. Mali tablolarda yer alan bilgilerin bir önceki dönem tablolarıyla tutarlı verilmesi

- Mali tablolara ek olarak düzenlenecek satışların maliyeti tablosu. Fon akım tablosu ve nakit akım tablosunun tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanmış olması



(Yalın, 1995 S.48).
veya aktif yapı, sağ tarafına da mali yapı yada pasif yapı denir
denilmektedir. Aynı şekilde bilançonun sol tarafına ekonomik yapı
temel denkleminde doğru kez bilanço temel denkleminde
görülen eşitlik bilançoda da esastır. Bu özellik nedeniyle muhasebe
aktifler ve pasifler ile bunların ikinci derecedeki grupları arasında
ve borçlarının ayrıntılı bir listesidir. Muhasebe temel denkleminin de
bilanço bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarının, öz sermayesinin
da aktifler (Varlıklar) ve pasifler (Kaynaklar) meydana getirir. Çünkü
açık bir deyişle muhasebe temel denkleminde bilançonun kapsamını
ile bilanço arasındaki ilişkilerin çok yakın olduğu görülmektedir. Daha
işletmenin belli bir andaki kesiti olan muhasebe temel denkleminde

bir andaki fotoğrafını göstermektedir (Ataman, 1995 S.21).
kaynaklar) durumunu gösteren tablodur. Bilanço bir işletmenin belirli
(Genellikle 31.12.....) aktif (Varlıklar) ve pasif (Borçlar + Öz
Bir başka tanımla da "Bilanço" bir işletmenin belli bir tarihteki
gösteren tablodur (S.P.K. Seri X I No-1 EK-3 S.1).

Bilanço işletmenin belli bir tarihteki iktisadi ve mali durumunu
yansıtan varlık ve kaynak yapısını gerçeğe uygun ve doğru biçimde

şeklinde tanımlanabilir (Sevilengül, 1997 S.35).
varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur
a-) Bilanço: "Bilanço" bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu

aşağıdaki gibi sıralanmaktadır
ortaklıkların dönem sonunda düzenlenecekleri mali tablo türleri
Sermaye piyasası mevzuatına göre halka açık anonim

numarası yazılarak açıklamaya yollama yapılır.

agiklamanın bulunmaması durumunda hesabın yanına dipnot
- Mali tablolarda yer alan hesap kalemlerine ilişkin her hangi bir



Bilançonun düzenlenmesinde mali tablolar ilkelerin de verilmiş

açıklamalar esas alınmaktadır. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten an az likide degere doğru pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan, en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanır (Altuğ et al, 1997 S.31).

Çeşitli bilanço tipleri vardır. Fakat Sermaye piyasası kanununa tabi ortaklıklar ve aracı kurumların tebliğe göre ayrıntılı ve özet tipte bilanço örneği düzenlemeleri ön görülmüştür.

b-) Gelir Tablosu: Temel mali tablolardan ikincisi gelir tablosudur. Gelir tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde elde ettiği tüm hasılat ve gelirler ile yaptığı tüm maliyet ve giderleri tasnifi bir şekilde gösteren ve dönem faaliyet sonuçlarını kar veya zarar olarak gösteren tablodur (Seri XI No: 1 EK-3 S.18).

Gelir tablosu bir işletmenin belli bir dönemde genellikle (1.12.31.12.....) elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderler ile bunların sonucunda işletmenin elde ettiği net karı veya zararı gösteren bir tablodur [Ataman, 1995 S.33].

Gelir tablosu bir işletmenin belli bir dönem ait faaliyet sonuçlarını gösterdiği için gelir tablosu bilanço gibi statik değildir. Dinamik bir özelliğe sahiptir.

Gelir tablosunun özelliği gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Fakat uygulanan gelir tablolarının şekillerine göre gelir tablosu geniş kapsamlı ve daha dar kapsamlı olmaktadır (Yalçın, 1995 S.67).

Gelir tablosu işletme içi ve işletme dışı amaçlar için düzenlenmektedir (Durmuş et al, 1997 S.79).



Gelir tablosunun işleme dışına açıklanması yani işleme dışı amaçla düzenlenmesi kanunlarla zorunlu kılınabilir. İşleme içi amaçla düzenlenen gelir tablosu ise yönetim aracı olarak kullanılır. Gelir tablosunun düzenlenmesinde mali tablolar ilkelere de verilmiş açıklamalar esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ayrı gösterilebileceği gibi süreklilik göstermeyen olağan dışı gelirlerden ayrı olarak gösterilir. Buna göre esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağan dışı giderler ayrı ayrı gösterilir (Altuğ et al, 1997 S.45).

1-) Fon Akım Tablosu (Kaynak-Kullanım Tablosu):

Fon akım tablosu ek mali tabloların ilkidir. Fon akım tablosu, gelir tablosu, bilanço ve dipnotlarda yer alan bilgilere dayanılarak çıkarılan işletmenin belli bir hesap döneminde sağladığı fonları (Kaynakları) ve bunların kullanımlarını gösteren tablodur (SPK Seri XI NO: 1 EK-3 S.21).

Fon kavramı başlıca üç anlama gelecek biçimde kullanılmaktadır (Durmaz et al, 1997 S.244).

Birincisi ise fon işletmedeki nakit ve nakit sayılabilecek (Vadesiz mevduat, ibrazında ödenecek çek) anlamındadır. Bu fonun ender anlamıdır.

İkincisi fon işletme sermayesini oluşturan ögeler (Dönen varlıklar ve bunların finansmanın da kullanılan kısa süreli borçlar) anlamındadır. Bu anlama göre hazırlanan fon akış tablosu işletme sermayesindeki değişimleri belirler.

Üçüncüsü fon işletmede kullanılan tüm finansman araçları anlamındadır. Fonun en geniş anlamı bu ifadedir. Bu ifadeye göre bilançonun aktif ve pasifinde bir dönem içinde ortaya çıkan değer hareketleri fon akışını oluşturmaktadır.

Fon akım tablosunun düzenleniş amacı bir işletmenin finansal ve yatırım faaliyetlerinin ve dönem içi mali durumundaki değişiklikler kapsayan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunulmasıdır. Fon akım tablosu işletmenin nakit ve çalışma sermayesini doğrudan etkileyen finanslama ve yatırım faaliyetlerinin bütün önemli yönlerini açıklar (Akdoğan et al, 1997 S.186).

Fon akım tablosunun düzenlenmesindeki hususları 1 nolu muhasebe genel tebliğine göre kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz

- Fon akım tabloları temel mali tablolar ile birlikte sunulur. Bu tablolar, gelir tablosunun sunulduğu her dönem için, cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde düzenlenir.

- Fon akım tabloları düzenlenirken fon kavramının hangi anlamda kullanıldığı açıkça belirtilir

- İşletmenin normal olan faaliyetleri dışında kalan olağan dışı işlemlerden elde edilen fonlar ve kullanılan fonlar fon akım tablosunda önemli tutarlarda olmaları durumunda olağan faaliyetlerden sağlanan veya kullanılan fondan ayrı bir başlık altında sunulur.

- Her işletme işletme veya işletmeler topluluğu içinde bulundukları koşullara göre fon akım tablolarının en fazla bilgiyi içerecek şekilde kullanılırlar. Ayrıca fon akım tablosu net yöntemle göre düzenlenir ve olağan kardan başlanıp, dönem içinde fon hareketlerine neden olmayan gelir ve giderlere ait bilgiler verilerek

düzeltilme yapılır.

2-) Nakit Akım Tablosu:

Nakit akım tablosu, bir hesap döneminde oluşan para akımı, para giriş ve çıkışlarını başka bir deyişle işletmenin para tahsilat ve ödemelerini, kaynakları ve kullandığı yerleri ile birlikte gösteren

tablodur (Akdoğan, 1995 S.277).



Nakit akım tablosu, işletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarının kaynaklarını kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı kasa mevcudundaki mevduatları kapsar (Altuğ et al, 1997 S.52).

Başka bir anlatımla, bir birini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde eşdeğer varlık hesabındaki değişmeyi açıklamayı amaçlayan bir tablodur. Bu tablo yardımıyla dönem içinde işletmenin para tahsilat ve ödemelerini kaynakları ve kullanım yerleri olarak izlemek olanaklı olabilmektedir. Böylece dönem içindeki nakit değerlerde oluşan azalış ve artışın nedenleri ile birlikte görülmesi sağlanmış olmaktadır (Akdoğan et al, 1997 S.252).

3-) Kar Dağıtım Tablosu:

Kar dağıtım tablosu kısaca işletmelerin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablo olarak tanımlanabiliriz. Kar dağıtım tablosu, muhasebe sistemi uygulama tebliğine göre düzenlenmesi gereken ek mali tablolardan olup, gelir tablosundaki brüt karın (Vergiden önceki karın) vergilerde dahil olmak üzere nasıl dağıtıldığını gösteren, gelir tablosunu destekleyici bir tablodur (Durmuş et al, 1997 S.108).

Başka bir tanımla da kar dağıtım tablosu ortaklara ve diğer ilgililere ana sözleşme hükümleri uyarınca dağıtılacak kar payını belirlemek, dönem karından ödenecek vergileri ve ayrılacak yedek akçeleri göstermek, dönem kar ve zararın finansal yapıya etkisini ortaya koymak, yatırım alanı arayan birikim sahiplerine şirketin kar dağıtımını hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen mali tablodur (Akgüç, 1995 S.213).

Kar dağıtım tablolarının düzenleme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından ödenecek vergilerin ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başın kar ile hisse başına temettü tutarının hesaplanmasıdır (Altuğ et al, 1997 S.64).



4-) Satışların Maliyeti Tablosu:

Satışların maliyeti tablosu işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde malzeme ile emtia gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini gösteren tablodur (SPK. Seri XI No: 1 Tebliğ Ek-3 S.26).

Bir başka tanımla da gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir ve bu tablo gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar (Altuğ et al, 1997 S.47).

Satışların maliyeti tablosu ticaret işletmelerinde ve sanayi işletmelerinde farklıdır. Çünkü sanayi işletmelerinde mal alım satımı söz konusu olmaktadır. Ticaret işletmelerinde ise satışların maliyeti tablosu sanayi işletmelerine göre oldukça basittir ve düzenlenmesi kolaydır (Durmuş et al, 1997 S.105).

Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri aşağıda açıklanmıştır (Altuğ et al, 1997 S.47).

a-) Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri; Mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüküne bilen maddelerin kullanımını bu grupta yer alır. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti tablonun ticari faaliyete ilişkin bölümünde dikkate alınır.

b-) Direkt İşçilik Gideri; Mamulü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yükünebilen işçilik giderlerini içerir.

c-) Genel Üretim Giderleri; Mamulü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yükünebilen işçilik giderlerini içerir.

Satışların maliyeti tablosu işletmenin dönem içindeki stok

d-) Yarı Mamul Stoklarında Değişim; Henüz mamul haline

gelmemiş fakat ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, üretim aşamasındaki maddelerin dönem başı stoku ile dönem sonu stoku arasındaki fark bu grupta yer alır.

e-) Mamul Stoklarında Değişim; Dolaysız ilk madde ve

malzeme, dolaysız işçilik, genel üretim giderleri ve yarı mamul kullanım tutarlarının toplamı üretim maliyetini verir. Dönem başı mamul stoku ile dönem sonu mamul stoku arasındaki farkı ifade eden mamul stok farkının üretim maliyetine eklenmesiyle satılan mamulün maliyetine ulaşılır.

5.2. Mali Tabloları Denetleme Yöntem ve

Teknikleri

1-) Denetim Yöntemleri;

Denetim yöntemleri bağımsız denetçinin denetim sırasında izleyeceği yolu belirlemektedir (Özel, 1991 S.38).

Denetçinin denetim sırasında kullandığı yöntemler aşağıdaki gibidir (Güredin, 1998 S.99).

a-) Şekli Denetim ve Maddi Denetim;

Şekli denetim bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin şekli açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yoludur. Bu denetim faaliyetleri işletmelerin belgelere dayalı olarak muhasebe ve bilanço ilkeleri doğrultusunda defterlere kayıtlarıp kayıtlanmadığını, finansal tablo kalemlerine kadar yansıyan tutarların, tutar aktarmalarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişkinin var olup olmadığı araştırılmaktadır.

Maddi denetimde ise işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemler, gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve



hesaplara belgelere, değerleme ölçüleri ışığında doğru olarak

kayıtlanıp kayıtlanmadığı incelenmektedir.

b-) Aralıksız Denetim ve Örneklem Yoluyla Denetim:

Aralıksız denetim ele alınan bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesidir. Aralıksız denetim faaliyetini uygulayan denetçi faaliyet dönemi içindeki tüm kayıt ve belgeleri eksiksiz bir biçimde inceleyebilir. Bu denetim yöntemi ne çok küçük denetim sahaları için ender hallerde başvurulur (Güredin, 1998 S.100).

Örneklem yoluyla denetimde, denetleme alanına giren tüm işlemler değil işlemler içinde seçilen örnekler denetim konusu yapılmaktadır. Amaç denetimin maliyetini düşürmek fakat alınan örneklerin incelenmesi ile kütile hakkında genel bir kanaat oluşturmaktır. Denetlemede bu olaya kuramsal olarak tüme varım denir (Özel, 1991 S.38).

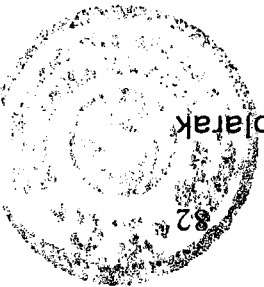
c-) İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim incelenen belgelerden defter kayıtlarına ve mali tablolara doğru bir sıra izlenmek suretiyle yapılan denetim yöntemidir.

Geriye doğru denetim ise mevcut durumdan başlanarak defter kayıtlarına ve defter kayıtlarında yer alan belgelere doğru bir sıra izlenerek denetimin başlangıcına gelinir. Bu denetim türüne kayıtların düzeni ve bütünlüğü araştırılmak istendiği yada yolsuzluk iddiası bulunduğu durumlarda başvurulur.

d-) Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim Doğrudan Denetim Yöntemi

Doğrudan denetim her bir muhasebe işleminin tek tek ve doğrudan doğruya incelendiği bir denetim yöntemidir. Denetçi bu



yöntemi uygularken işletmede değer oluşturan her hareket ayrı olarak ele alır ve kayıtlarını, değerlendirme esaslarının ve dönem sonu işlemlerinin uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığını karşılaştırma

yaparak inceleyebilir.

Dolaylı denetim de ise denetçi işlemleri tek tek inceleyemez. Bunun yerine faaliyet sonuçlarının toplamından hareketle incelemeyi yapar. Bu denetim yöntemi sonucunda denetçi zaman zaman tasarruflu sağlar. Fakat her zaman denetim sonucunda kazanılan bilgilerin kesin doğruluğu sonucuna varılamaz.

Denetçi bu açıkladığımız denetim yöntemlerinden birini veya bir kaçını denetim esasında kullanabilir.

Örnek olarak standart denetiminde hem şekil hem maddi denetim yoluna gidilebileceği gibi bunlara ek olarak örnekleme yoluyla denetim ve doğrudan denetim yolunu da seçebilir (Özel, 1991 S.38).

2-) Denetim Teknikleri;

Denetçiler denetim çalışmaları esasında çeşitli denetim teknikleri kullanmaktadırlar. Başlıca denetim teknikleri şunlardır (Gurbüz, 1995 S.101).

- Fiziki inceleme tekniği
- Doğrulama tekniği
- Belgelerin incelenmesi tekniği
- Kayıt işlemlerin izlenmesi tekniği
- Yeniden hesaplama tekniği
- Gözlem tekniği
- Ayrıntılı inceleme tekniği
- Soruşturma tekniği
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği
- Analitik inceleme tekniği

Bu saydığımız denetim tekniklerinden ilk ucu ana denetim tekniklerini oluşturmaktadır ise yardımcı denetim tekniklerini oluşturmaktadır.

a-) Fiziki Gözden Geçirme ve Sayım:

Fiziki inceleme tekniği, fiziki kanıtları elde edebilmek için sürdürülen faaliyetlerden oluşan bir tekniktir. Bu teknik işletmede fiziki olarak bulunan varlıklara uygulama bilmektir (Bozkurt, 1998 S.65).

Bu denetim tekniği uygulanarak belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olup olmadığı gözükmekte ve varlıkları saptanan kıymetler resmi belge ve kayıtlarla doğru olup olmadığı tespit edilmektedir.

Örnek olarak kasadaki, mevcutlara, stoklara, hisse senetlerine, demirbaşlara fiziki inceleme tekniği uygulanmaktadır.

b-) Doğrulama Tekniği:

Doğrulama denetlenen işletme aracılığıyla fakat doğrudan doğruya denetçinin eline geçecek şekilde herhangi bir konu hakkında işletme dışındaki kişilerden bilgi isteme işlemidir (Gürbüz, 1995 S.103).

Doğrulama işlemi yapılırken denetçi doğrulama mektubu düzenler, yönetici veya işletme sahibine imzalatır. Daha sonra adrese postalar. Gerekli yanıtı aldıktan sonra işletmenin kayıtlarıyla karşılaştırır. Farklılıklar varsa tespit edilir. Uygulamada doğrulama tekniği mutabakat çalışması olarak da adlandırılır.

Doğrulama tekniğinin işleyişinde bilgiler bağımsız kaynaklardan doğrudan doğruya denetçiye geldiğinden elde edilen kanıtlar güvenilir olarak kabul edilmektedir (Bozkurt, 1998 S.66).



Örnek olarak satıcılar hesabının denetiminde ve bankalardaki mevduat ve kredi hesaplarının denetiminde bu yöntem kullanılır.

c-) Belgelerin İncelenmesi Tekniği:

Belge incelenmesi geleneksel denetim işlemleri içinde en önemli olanıdır. Daha muhasebe kaydına başlanırken yapılacak bir hata, ileride doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansır. Önemli olan hataların kaynağında yakalanması ve ileriye yansımalarının önlenmesidir. Bu açıdan belge incelenmesi büyük önem taşır.

Belge incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırma süresince şu işlemler yapılmaktadır (Gurbüz, 1995 S.106).

- Belgenin sahte olup olmadığının tespiti
- Belgelerin denetlenen işletmeye ait olup olmadığının araştırılması
- Belgelerin gösterdiği işlemin, işletmenin amaç ve faaliyetlerine uygun olup olmadığının araştırılması
- Belgelerin işletme içindeki hiyerarşik kadrolardaki imzaları ve onayları taşıyıp taşımadığının araştırılması
- Yapılan işlemin muhasebe kayıtlarına uygun olarak geçirilip geçirilmediği

- Son olarak belgenin üzerindeki tarih, tutar isim vb. doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği araştırılmaktadır.

Örnek olarak alış ve satış faturalarını sevk irsaliyelerinin, stok kartlarının, gider makbuzalarının denetiminde bu yöntem uygulanmaktadır.

d-) Kayıt İşlemlerinin İzlenmesi Tekniği:

İşletmenin dosyalarında bulunan belgelerin örnekleme yoluyla seçilerek ilgili kayıtlarının başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesi tekniğidir. Burada amaç kayıt süreci içerisinde yapılacak hata veya düzensizlikleri ortaya çıkartabilmektir (Bozkurt, 1998 S.70).



Bu teknik sayesinde kayıtların doğru yapılıp yapılmadığı uygun bir sıra takibi ve eksiksiz olup olmadığının tespiti edilir. Örnek olarak ücret ödemeleriyle, satış faturalarının hangi hesaplarda takip edildiğinin incelenmesi verilebilir.

e-) Yeniden Hesaplama Tekniğı (Aritmetik Hesaplama):

Yeniden hesaplama müşteri işletmenin yapmış olduğu aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir. Bu işlem önemsiz gözükse bile denetim çalışmalarında kaçınılmazı mümkün olmayan zorunlu bir denetim tekniğıdir (Güredin, 1998 S.125).

Bu teknik uygulanırken aralarında uygunluk bulunması gereken tutarlar karşılaştırılmakta, tutar aktarımları ve kayıtlardaki hesaplamaların aritmetik olarak doğruluğu tespit edilir. Bu teknik hesap makinesi veya bilgisayar yardımıyla uygulanmaktadır.

Örnek olarak amortismanların, yeniden değerlendirme, kıdem tazminatı, şüpheli alacaklar karşılıklarının denetiminde bu teknik kullanılmaktadır.

f-) Gözlem Tekniğı:

İşletmede bir işlemin sürerken veya tamamlanması aşamasında, denetçi tarafından izlenmesi tekniğıdir. Amaç çeşitli faaliyetlerin olması gerektiğı biçimde yürütülüp yürütülmediğini anında gözleyerek kanıt toplayabilmektedir (Bozkurt, 1998 S.71).

Bu teknik uygulanırken denetçi fiilen olaylara karışmaz, gözlemci sıfatıyla olayları irdeleyerek gerekli incelemeyi yapar.

Örnek olarak stok sayımlarında denetçinin gözlemci olarak katılıp sayım kurallarına uyulup uyulmadığının tespiti verilebilir.

g-) Ayrıntılı İnceleme Tekniğı (Derinlemesine Araştırma):

Ayrıntılı inceleme tekniğı bir hesabın bir yevmiye kaydının veya bir cetvelin ayrıntılı olarak incelenmesidir. Muhasebe ilkelere aykırı

kayıtlar, anormal büyük veya küçük tutarlardaki bakiyeler ayrıntılı olarak incelenebilir. Geçmiş yıllar ve aylara göre aşırılık gösteren tutarlar ayrıntılı olarak incelenir (Gurbüz, 1995 S.109).

Örnek olarak kasa hesabının bakiyesinin olması gerekenden yüksek olması, önem arz eden aktif hesapların alacak bakiyesi vermesi yada önem arz eden pasif hesapların borç bakiyesi vermesi bu denetim tekniğinin uygulanmasını gerektirir.

h-) Soruşturma Tekniği:

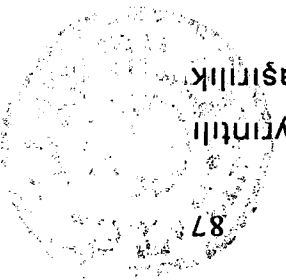
Bu denetim tekniği denetçi tarafından yapılan sözlü ve yazılı soruşturmaları içerir. Soruşturma tekniği denetim faaliyetleri sırasında uygulanacak diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptaya bilmek için kullanılan bir ön işlem niteliğindedir. Denetçi ilgili sorular sorarak çalışmalarını yönlendirmek için bilgi toplar. Soruşturma sırasında hangi soruların sorulacağı denetçinin öznel yargısına bağlıdır (Güredin, 1998 S.126).

Denetçi soruşturma sırasında soracağı soruları akıllıca planlamalıdır. Bilgisiz tecrübesiz olduğunu ortaya koyan lüzumsuz sorulardan kaçınmalı, soru sorarken denetçi tarafsız davranmalı nazik, kibar olmalı, karşı tarafı incitici ve itham edici davranışlardan uzak kalmalıdır (Gurbüz, 1995 S.110).

l-) İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği:

Muhasebe sisteminde yer alan geçitli hesaplar arasında geçitli derecede ilişkiler bulunmaktadır. Bir hesaptaki artış diğer hesaptaki azalışa yada diğer hesaba doğrudan etkileyebilecek bir duruma neden olabilir. Denetçi bu ilişkilerden denetim sırasında yararlanabilir.

Örneğin amortisman giderleriyle birikmiş amortismanlar ve sabit giderlerle, satışlarla satış giderleri ve iskonto, banka kredileri ile finansman giderleri arasında bir ilişki mevcuttur.



i-) Analitik İnceleme Tekniği:

Analitik inceleme tekniği işlem ve hesaplarda önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak, randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vs. bakımlardan önceki yıl hesap ve işlemlerle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesi şeklinde uygulanan bir denetim tekniği olarak tanımlanabilir (Denetim like ve Esasları Cilt-2, 1997 S.531).

Bu teknik denetçiye çalışmaları sırasında genel bir görüş sunar.

5.3. Mali Tabloların Bağımsız Dış Denetimi

Sermaye piyasası kurulu standartlarına göre bağımsız dış denetim SPK Seri XI No:1 Tebliği esas alınarak denetçiler tarafından hazırlanmış denetim prosedürleri uygulanmak suretiyle gerçekleştir.

Mali tabloların bağımsız dış denetimi anlatılırken ilk olarak Sermaye piyasası kurulu tebliğlerindeki mali tablolara ilişkin uygulama standartları açıklanacak ve daha sonra bu standartlara bağlı kalınarak yapılan denetim prosedürü verilecektir.

5.3.1. Uygulama Standartları

SPK'nın Seri XI No: 1 Tebliğinde belirtilen mali tablolara ilişkin uygulama standartları aşağıda sunulmuştur.

- Uygulama Standartlarının Kapsamı:

Bu bölümde yer alan hükümler, işletmelerin mali tabloların hazırlanması sırasında esas alacakları standartlardan mali tablo

kalemlerinin değerlemesine ve ilgililere sunulmasına ilişkin kuralları

düzenlemektedir.

Mali tabloların hazırlanmasında kurula yayımlanan standartlar ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümleri tutarlı ve birbirini tamamlayıcı olarak esas alınmaktadır.

Bu bölümdeki hükümler, vergi mevzuatında yer alan değerleme ilke ve kurallarıyla ilgili bulunmamaktadır. Bu nedenle mükellefler tutukları defter ve belgeler ile beyannamelerini vergi mevzuatının ilgili hükümlerine uygun şekilde düzenlemek zorundadırlar. Vergi mevzuatının, kurula belirlenen standartlar ile Türk Ticaret Kanunun muhasebeye ilişkin kurallarından farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda işlemlerin, söz konusu mevzuat çerçevesinde , gerekli düzeltmeleri yapmaları kendi sorumlulukları içerisinde yer almaktadır.

Bu bölümde yer alan muhasebe terimlerinin anlamları bir birleriyle bağlantılı olarak aşağıda açıklanmaktadır (SPK. Seri XI Tebliğ No:1 Md.18-19).

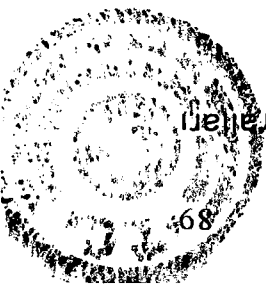
a-) Tarihi Maliyet ilkesi: Varlıkların, "elde etme maliyeti" ile "net gerçekleşebilir değer" in veya " elde etme maliyeti" ile "rayıç bedel" in düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

b-) Elde Etme Maliyeti: Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.

c-) Satın Alma Maliyeti: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.

d-) Üretim Maliyeti: Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşmaktadır.

e-) İnşa Maliyeti: İşletme tarafından imal ve inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya



inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenen bilan giderler toplamından oluşur.

f-) Net Gerçekleşebilir Değer: varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden yapılması gerekli "tamamlama maliyeti" ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değer ifade etmektedir.

g-) Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı: Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hasılatı ifade eder.

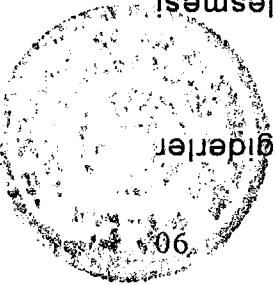
h-) Tamamlama Maliyeti: yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

i-) Rayiç Bedel: varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

j-) İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi: satılan veya üretime verilen ilk madde, malzeme, yarı mamul, ara mamul ve mamullerin stoga ilk girenlerden oluştuğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, ambar çıkışları, en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

k-) Son Giren İlk Çıkar Yöntemi: ilk giren çıkış yönteminin aksine, satılan veya üretime verilen stokların son girenlerden oluştuğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde çıkışlar, en yeni tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise, en eski tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

l-) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde maliyet, stokların toplam elde etme maliyetleri ile alım miktarları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet toplam stok miktarına bölünerek birim maliyet bulunur; bu tutar stok miktarıyla çarpılarak stok maliyetine ulaşılır.



m-) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: İşlemlerin sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde her yeni alımdan sonra o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanmasını ifade eder.

n-) Özel Sipariş Maliyet Yöntemi: Özel bir proje veya sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların dönem sonunda değerlemesinde kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde stoka giren maddenin, üretim işlemleri tamamlanınca kadar elde etme maliyeti ile ilişkisi sürdürülür.

- Değerleme:

Değerleme her varlık, borç ve öz sermaye kalemi itibari ile ayrı ayrı yapılır. Ancak nitelikleri itibari ile bir bütünlük gösteren benzer kalemler toplu olarak değerlendirilir.

A-) Menkul Kıymetleri Değerleme:

Geçici amaçlarla iktisap edilen menkul kıymetler, elde etme maliyeti ile kaydedilir. Ancak, işletmeler satın alma bedeline bağlı olarak yaptıkları giderleri "Diğer faaliyetlerden giderler ve zararlar" olarak muhasebeleştirirler.

Elde etme maliyetinin hesaplanmasında hareketli veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Menkul kıymetler söz konusu maliyet yöntemlerine dayanılarak serileri itibariyle ayrı ayrı değerlendirilir.

Borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören hisse senetleri, bu maddede belirtilen diğer hükümler saklı kalmak kaydıyla, bilanço gününden önceki beş iş günü boyunca oluşan günlük ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden değerlendirilir. Bu ortalamanın hesabında sermaye artırım ve temettü ödemesi gibi



işlemlerden kaynaklanan etkiler giderilir. Bilanço gününden önceki beş iş günü içinde elde edilen hisse senetleri ise, elde etme maliyeti ve bilanço gününde oluşan ağırlıklı ortalama fiyatın düşük olanı ile

değerlenir.

Yatırım fonu katılma belgeleri, ilgili yatırım fonunun bilanço tarihi için açıkladığı alış fiyatları üzerinden; borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören borçlanmayı temsil eden diğer menkul kıymetler ise bilanço tarihindeki ağırlıklı ortalama fiyatları üzerinden değerlendirir.

Devlet tahvili, hazine bonosu ve gelir ortaklığı senetleri gibi kamu menkul kıymetlerinde, vadelerinde, elde edilecek gelirin söz konusu menkul kıymetlerin iktisabından bilanço tarihine kadar geçen süreye isabet eden kısmı için gelir tahakkuk ettirilir. Tahakkuk ettirilen tutar menkul kıymetler hesabına ait hesabı olan "Gelir tahakkukları" hesabında muhasebeleştirilir ve bilançoda "Menkul kıymetler", gelir tablosunda ise, "diğer faaliyetlerden gelirler ve karlar" hesap grubu içinde gösterilir.

Borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetler, elde etme maliyetlerine göre % 10 veya daha fazla bir oranda değer kaybetmeleri ve değer düşüklüğünün yakın bir gelecekte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin var olmaması durumunda rayıç değerleriyle değerlendirir. Rayıç değer, borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler için T.C. Merkez bankasının açıkladığı iskonto oranı üzerinden hesaplanan değer, hisse senetleri için net defter değeridir.

B-) Stokları Değerleme:

Stoklar elde maliyeti ve net gerçekleştirilir değer düşüklüğü olanı ile değerlendirir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleştirilir değer ile değerlendirilmesi için, net gerçekleştirilir değer elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi

ve bu değer düşüklüğüne yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair ve objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması gerekmektedir.

Stok maliyetinin hesaplanmasında "ilk giren ilk çıkar", "son giren ilk çıkar", "ağırlıklı ortalama maliyet" veya "hareketli ortalama maliyet" yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır. Stoklarda, türler itibarıyla aynı değerlendirme yönteminin esas alınması gereklidir. Ancak kısmen özel siparişlerin olması veya başlı başına maliyetlerinin saptanması gerekli kalemlerin bulunması halinde, bunlara özgü olarak "özel sipariş maliyeti" yöntemi uygulanabilir.

Stokların elde etme maliyetine göre düşük değerle değerlendirilmesi halinde karşılık ayrılması şarttır. Stok değer düşüklüğü karşılık tutarları esas olarak "genel yönetim giderleri" içinde muhasebeleştirilir.

Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler, işlem gördükleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda bilanço gününden önceki beş iş günü boyunca oluşan ağırlıklı ortalama fiyatların ortalaması üzerinden altın ve diğer kıymetli madenler ise, elde etme maliyeti ve bilanço gününde ilgili borsa veya piyasada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatın düşük olanı ile değerlendirilir. Normal ticari şartlar altında rayıç bedeli, ihtiva ettiği altın ve kıymetli madenlere bağlı olarak belirlenen maddelerin içindeki altın ve diğer kıymetli madenlerde bu belirlenen şekilde değerlendirilmeye tabi tutulur.

1-) Giderlerin Dağıtılması:

Genel üretim giderleri; dolaysız ilk madde ve malzeme, dolaysız işçilik ve faaliyet giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olan dolaysız malzeme, dolaysız işçilik, amortisman, bakım-onarım, elektrik, su v.b. giderlerden oluşur.

Genel üretim giderlerinin, gider yerlerine ve mamul maliyetlerine uygun esaslara dağıtılması gerekir.

Üretim düzeyinin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulur. Üretim kapasitesine ilişkin veriler önceden belirlenen esaslara göre tutarlı bir biçimde uygulanır. Faaliyet giderlerinden üretim maliyetine pay verilmez.

2-) Net Gerçekleşebilir Değer Esasının Uygulanabileceği

Durumlar:

Net gerçekleşebilir değer, elde etme maliyetinden düşük olabilecek durumlar aşağıda sıralanmıştır.

- a-) İşletmenin mal ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması,
- b-) Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,
- c-) Satın alınan veya üretilen malın hatalı olması,
- d-) Teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,
- e-) İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmaları.

3-) Net Gerçekleşebilir Değerin Belirlenmesi:

Net gerçekleşe bilir değerler aşağıda sıralanmıştır.

- a-) İşletmenin satış verileri,
 - b-) Varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar,
 - c-) Varsa borsa rayıcı,
 - d-) Resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarının açıklanan veya takdir edilen fiyatlar,
- gibi ölçütlere dayanılarak tahmin ve tespit edilebilir.

Net gerçekleştiribilir değerin tahmini, fiyat veya maliyetteki geciki

dalgalanmalara göre değil, stokların değerenmenin yapıldığı tarihdeki

maliyet ve satışlarıyla ilgili en gerçekçi verilere göre yapılır.

Üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin net gerçekleştirileş

bilir değeri ikame maliyetine göre hesaplanır. İkame maliyeti,

değerleme gününde söz konusu stokları satın alma durumunda

ortaya çıkabilecek yenileme maliyetidir.

C-) Alacak ve Borçları Değerleme:

Alacaklar ve borçlar bilançoda mukayyet (Kayıtlı) değerleri ile

gösterilir. Ancak, avans, depozito ve teminat niteliğinde olanlar hariç

olmak üzere senetli alacak ve borçlar (Vadeli çekler ve poliçeler

dahil) ile üç aydan daha uzun vadeli senetsiz alacak ve borçların

reeskont işlemine tabi tutulması şarttır. Reeskont işlemine söz

konusu alacak ve borçlar için ön görülen faiz oranı, bu yoksâ Türkiye

Cumhuriyet Merkez Bankası'nın iskonto oranı uygulanır.

Alacaklara ilişkin olarak ayrılan reeskont tutarları, gelir

tablosunda "Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar", borçlara ilişkin

reeskont tutarları ise, " Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar"hesap

gruplarından muhasebeleştirilir.

1-) Şüpheli Alacaklar:

Şüpheli alacaklar çeşitli nedenlerle tahsil imkanlarının güçleşmiş

olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder. İşletmelerin makul bir

gerekeçye dayanarak şüpheli alacaklarını tahmin etmesi ve bu

alacaklar için karşılık ayırması şarttır.

Şüpheli alacaklar, işletmelerin önceki yıllarda tahsil edilmeyen

alacaklarına ilişkin veriler borçlunun ödeme yeteneği, işletmenin

içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan

olağan üstü koşullar esas alınarak makul bir gerekeçye dayanılarak



tahmin edilebilir. Bu yolla ayrılan karşılıkların neden olduğu giderler, vergi mevzuatı bakımından aksine bir düzenleme olmadıkça kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Makul bir sonuca ulaşmayı önleyen önemli belirsizliklerin var olması halinde şüpheli alacaklar, perakende satış yönetimi kullanılarak hesaplanır. Perakende satış yöntemine göre, değerlendirilen dönemden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilen alacakların ilgili bulunduğu dönemlerdeki toplam vadele satışlara oranlarının ortalaması, değerlendirme dönemindeki vadele satışlara uygulanarak tahmini şüpheli alacaklar hesaplanır.

Tahmin edilen şüpheli alacakların dışında, ilgili bulunduğu dönemde vadesi geçtiği halde tahsil edilmeyen veya dava ve icra aşamasında bulunan veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacaklar için ayrıca karşılık ayrılır.

Şüpheli alacaklar için karşılık tutarları " Genel Yönetim Giderleri" veya " Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri" olarak muhasebeleştirilir.

2-) Döviz Dayalı İşlemler:

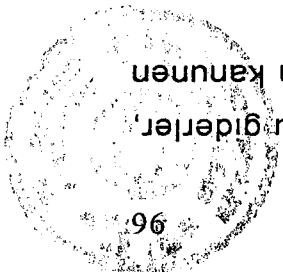
Döviz dayalı işlemlerin, işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Değerleme gününde işletmenin kasa ve bankalar hesabı içinde yer alan dövizleri ile döviz dayalı alacakları ve borçları; varsa oluşan borsa kuru, borsa kurunun bulunmaması halinde merkez bankasınca ilan edilen kurlar üzerinde değerlendirir.

D-) İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetleri

Değerleme:

Şu kadar ki, borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler esaslarla



belirtilen değerler üzerinden; borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen iştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler ise, net defter değerleri elde etme maliyetlerinden düşük olduğu takdirde, net defter değerleri üzerinden değerlendirilir.

Oluşan değer artışları bilançoda "Yeniden Değerleme Değer Artışı" hesap grubu içinde "Borsada oluşan Değer Artışı" hesabında izlenir, ortaya çıkan değer azalışları için ayrılan karşılıklar ise varsa "Borsada Oluşan Değer Artışı" hesabından mahsup edilir, aksi takdirde "Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar" hesap grubunda muhasebeleştirilir. Bu karşılık aksine bir düzenleme olmadıkça vergi mevzuatı bakımından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. "Borsada Oluşan Değer Artışı" hesabı sermaye artırımında kullanılmaz.

İştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları elde etmeye maliyetine ilave edilebilir. Bu durumda izlenen muhasebe politikası ve maliyete ilave edilen kur farkı tutarı dipnotlarda açıklanır.

E-) Maddi Duran Varlıkları Değerleme:

Maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme uygulaması haric, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ile varlığın önceden belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katılan bilimum giderlerden oluşur. Bu giderlere;

- Nakliye ve montaj giderleri,
- Varlığın yerleştirileceği yerin veya arasının hazırlanması için yapılan giderler,
- Donatım giderleri (tesislerin çalıştırılabilmesi için yapılan eklemelere ilişkin giderler gibi),
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri v.b. giderler,



Bu harcamalar duran varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir.

gibi maliyet unsurlarından oluşur.

azaltan giderler,

- Üretilen mal veya hizmetin kalitesini artıran yada maliyetlerini
- Varlığın hizmet kapasitesini artıran giderler,
- Varlığın ekonomik ömrünü uzatan giderler,

Yatırım Harcamaları:

bedeline eklenir.

faydayı artıran "yatırım harcamaları" maddi duran varlığın maliyet varlığın kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilir. Ancak maddi duran onarım giderleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmez. Bunlar üretim Maddi duran varlıklar ile ilgili olarak yapılan normal bakım ve

a-) Normal Bakım-Onarım Giderleri ve Yatırım Harcamaları:

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları aktifleştirilebilir. Bu takdirde, söz konusu giderler ilgili bulunduğu varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir.

Maddi duran varlıkların müttemim cüz'üleri ve teferruatı ilgili maddi duran varlıkla birlikte değerlendirilir.

gibi giderler örnek olarak gösterilebilir.

giderleri (Kur farkları dahil)

bu varlıkların aktifleştirildiği tarihe kadar birikmiş bulunan finansman

- Varlığın iktisap edilmesinde kullanılan kredilerle ilgili olan ve

meslek erbabına ödenen ücretler,

- Duran varlıklarla ilgili olarak yapılan işlemlerden dolayı serbest

b-) Duran Varlığın Takas Yoluyla İktisabı ve Maliyet

Bedelinin Bilinmemesi: Bir duran varlığın başka bir duran varlıkla takas edilmesinde, elden çıkarılan varlığın net defter değeri yeni varlığın elde etme maliyeti olarak kabul edilir.

Bir maddi duran varlığın işletmeye ait menkul kıymetlerin devri yoluyla elde edilmesi halinde varlığın değeri, menkul kıymetlerin hesaplanacak rayiç bedeli dikkate alınarak hesaplanır.

İktisap edilen maddi duran varlığın maliyet bedelinin olmaması veya bilinmemesi halinde rayiç bedel esas alınır.

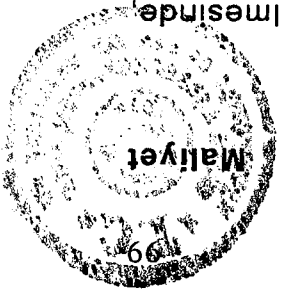
c-) Hizmetten Alınan ve Elden Çıkarılacak Olan Duran Varlıklar:

Hizmetten alınan ve gelecekte elden çıkarılmak amacıyla bulunduran maddi duran varlıklar, net defter değeri ile net gerçekleşebilir. Değerin düşük olanı ile değerlendirir. Bu varlıklar için amortisman ayrılmaz.

* Müteahhit sıfatıyla üstlenilen yıllara sari inşaat işleriyle ilgili inşaat sözleşmelerinin mali tablolara yansıtılmasında "Sözleşmenin tamamlanması" yöntemi kullanılır.

* Varlıkların elde etme maliyeti ile açık ilgisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (Kur farkları dahil finansman giderleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilir.

* Teşvik ve sübvansiyonlar ancak elde edilecekleri kanaatini oluşturan ilgili bütün şartların tamamlanmasından sonra gelir. kaydedilir. Gelir kaydedilmesi politikası benimsendiği takdirde bu gelir, öz kaynaklarda bir özel fon hesabında tutularak ilgili varlığın amortisman süresince gelir tablosuna (Diğer faaliyetlerden Gelir ve Karlar Hesap Grubuna) eşit olarak aktarılır.



Sağlanan teşvik ve sübvansiyonların sonradan herhangi bir nedenle kısmen veya tamamen geri ödeme zorunluluğunun ortaya çıkması halinde, daha önceden doğrudan gelir kaydedilmiş olanlar için gider yazma; özel bir fon hesabında mahsup işlemi yapılır. Teşvik ve sübvansiyonların maddi duran varlık maliyetinden düşülmesi politikası uygulanmış olması durumunda ise, iade konusu teşvik ve sübvansiyon tutarı ilgili varlık maliyetine eklenir. Ve daha önce amortisman ayrılmış olması halinde amortisman kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılır.

* Eiden gıkarılan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanla tabi diğer ıktisadi kıymetlerin vergi mevzuatı gerçevesinde arttırılan maliyet bedellerine tekabül eden kazançlar, "Yedekler" hesap grubu içinde "Olağanüstü Yedekler" hesap kaleminden gelmek üzere, "Maliyet Artış Fonu" hesabı içinde izlenebilir.

İştirak hisselerinin veya gayri menkullerin satışından doğan kazanç, Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanılmak amacıyla sermayeye ilave edilmesi kararlaştırılan kısmı "Yedekler" hesap grubu içinde "Maliyet Artış Fonu" hesap kaleminden sonra gelmek üzere "Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkul Satış Kazançları" hesabı içinde izlenebilir.

- Diğer Önemli Hususlar:

1-) Kuruluş ve Teşkilatlanma Giderleri:

İşletmelerin kuruluşu veya faaliyetlerinin geliştirilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet ıktisap edilmeyen giderlerdir. Kuruluş giderleri işletmenin faaliyete geçmeden önce yaptığı ve diğer varlıkların maliyetine dahil edilmesine imkan olmayan giderlerin tümünü ıçerir. Teşkilatlanma giderleri ise kuruluşun tamamlayan işletmelerin faaliyete geçmek için veya faaliyeti geliştirmek için yaptıkları giderlerden oluşur. İşletmeler, diledikleri takdirde kuruluş ve teşkilatlanma giderlerini aktifleştirebilir veya doğrudan gider

yazabilirler. Aktifleştirilen kuruluş ve teşkilatlanma giderleri işletmenin faaliyete geçtiği (varsa deneme üretimine başladığı) dönemden itibaren 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir.

2-) Araştırma ve Geliştirme Giderleri:

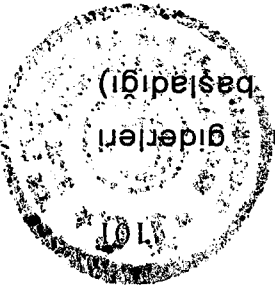
Araştırma ve geliştirme giderleri, yeni bir ürün veya ileri bir teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için proje dönüştürülmesinde kullanılan geliştirme giderlerinden oluşur.

3-) Araştırma ve Geliştirme Maliyeti:

* Araştırma ve geliştirmeyle ilgili olarak ödenen ücretlerle araştırma ve geliştirme personeline ilişkin diğer giderleri,
* Araştırma ve geliştirme faaliyetinde tüketilen malzeme ve işçilik giderlerini,
* Araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ayrılan araç-gereçlerin amortismanlarını,
* Araştırma ve geliştirmeyle ilişkin diğer giderleri, içerir.

Aşağıdaki unsurların varlığı halinde araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirilebilir:

- * Açıkça tanımlanabilen bir proje veya ürünün bulunması ve bu ürün veya projeye ilişkin maliyetlerin ayrı belirlenebilmesi,
- * Kuruluş yöneticilerinin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda karar vermiş olmaları,
- * Ürünün veya projenin teknik olarak gerçekleştirilebilir olması,
- * Yeni ürünün veya hizmetin pazarlanma veya işletme için yararlı olma imkanının bulunması,
- * Projeyi tamamlamak için yeterli kaynak bulunması.



Aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirildiklerinden, dönemden itibaren 5 yıllık bir sürede eşit taksitlerle itfa edilir. Yukarıda yer alan kriterlerin ortadan kalkması halinde araştırma ve geliştirme giderlerinin itfa edilmeyen tutarları faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilir.

4-) Haklar ve Peştemallık (Firma Değeri):

Maddi olmayan duran varlıklar içinde yer alan; patent, lisans, know-how, işletme hakkı, marka ve benzeri haklar elde etme maliyeti ile değerlendirilir.

Haklar yararlanma süreleri içerisinde; yararlanma sürelerinin belli olmaması veya tespit edilmemiş olması halinde, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunur.

Peştemallık (firma değeri) bir işletme devralınırken katılan maliyet (elde etme maliyeti) ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır. Peştemallık hesaplanırken, rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde bunun yerine net defter değeri esas alınır.

Peştemallık 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir.

5-) Yeniden Değerleme:

Yeniden değerlendirme konusu olan varlıkların değerlendirilmesinde, bu konudaki mevzuat hükümlerine uyulur ve bu mevzuat çerçevesinde işlem yapılır.

6-) Amortisman Muhasebesinin Konusu:

Amortisman muhasebesinin konusu, duran varlıklarda, kullanımdan, belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre



İçerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetlerini gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı bir ömre sahip olan duran varlıklar için amortisman ayrılması şarttır.

7-)Amortisman Hesaplama İlkeleri:

Amortismanların ayrılmasında aşağıdaki ilkelere uyulması

şarttır.

a-) İşletmeler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler

yöntemi veya diğer amortisman hesaplama yöntemlerinden herhangi

birini yıllık amortismanlarının saptanmasında esas alınamaz.

b-) Amortisman tabii varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler

tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir.

* Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine

uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez

c-) Varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerinde geçitli

nedenlerle değişikliklerin ortaya çıkması durumunda, amortisman

tabii tutulmamış tutarlar, saptanan yeni sürede itfa edilir.

d-) Amortisman, yeniden değerlendirme yapılması haric, duran

varlığın elde etme maliyeti üzerinden ayrılır. Duran varlıkların takas

yoluyla iktisabı veya değerinin bilinmemesi halinde amortisman,

belirlenen değerler üzerinden hesaplanır.

e-) Amortismanın bilanço tarihinde ayrılması gerekir. Ancak

maliyet muhasebesi uygulamasında yıllık maliyet döneminden farklı

bir sistemin benimsenmesi halinde, maliyet dönemine (aylık, üç

aylık, altı aylık, v.b.) rastlayan amortisman tutarlarının hesaplanarak

maliyetlere yansıtılması şarttır.

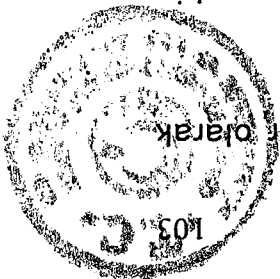
f-) Boş arsa ve arazi amortismanı tabii değildir. Ancak, tarım

işletmelerindeki meyvalık, fındıklık, zeytinlik ve güllükler, incir

bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan

her nevi yollar ve arkalar amortismanı tabii tutulur.

;



g-) Seçilen amortisman yöntemlerinin sürekliliği temin etmektedir.

Ancak, uygulanan amortisman yöntemleri makul bir gerekçeyle

dayanılarak değiştirilebilir.

h-) Amortisman yöntemlerinin değiştirilmesinden kaynaklanan ve

mali tabloları önemli ölçüde etkileyen değişikliklerin mali tabloların

dipnotlarında parasal etkileriyle birlikte açıklanması zorunludur.

Yukarıda belirtilen uygulamalar nedeniyle vergi matrahını

etkileyecek tutarlar, aksine bir düzenleme olmadıkça, vergi

mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem

görmü.

8- Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar:

Mali tablolar bilanço tarihinde var olan şartlar çerçevesinde

hazırlanır. Bilanço tarihi ile mali tabloların kesinleşme tarihleri

arasında ortaya çıkan ve tablolarda yer alan tutarları veya işleme

faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen veyahut bilanço tarihinde

varolan şartları değiştiren hususların mali tablolara değişiklik veya

açıklama yapmak suretiyle yansıtılması zorunludur. Mali tabloların

genel kurullarda kesinleşme tarihi ile yayım tarihleri arasındaki

dönemde ortaya çıkan hususların yayımlanacak mali tablolarda birlikte

açıklanması gerekir.

9- Şarta Bağlı Olaylar:

Şarta bağlı olaylar deyimi, bilanço tarihinde mevcut ve sonucu

(kar veya zarar) gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip

gerçekleşmemesine bağlı olan olayları ifade eder. Mali tabloların

düzenlenmesi sırasında şarta bağlı olayların dikkate alınması

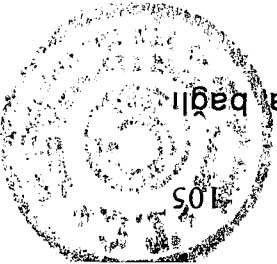
zorunludur.

Şarta bağlı zararların mali tabloların kesinleşme tarihinden önce

makul bir şekilde ve makul bir oranda tahmin edilebilmesi halinde;

tahakkuk ettirilmesi ve mali tablolara yansıtılması gerekir. Belli bir





öneme sahip olan, ancak, tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar dipnotlarda açıklanır.

Şarta bağlı karların gerçekleşmesinin muhtemel bulunması durumunda yalnızca bilanço dipnotlarında açıklama yapılması yetinilir.

Şarta bağlı olaylar nedeniyle ayrılan karşılıklar, vergi mevzuatı bakımından, aksine bir düzenleme olmadıkça, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

10-) Kıdem Tazminatı Karşılığı :

İşletmelerin, ilgili bulunduğu hesap dönemleri sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve bu yükümlülük nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı artışları için karşılık ayrılmaları şarttır.

Ancak yukarıdaki hüküm kapsamına giren işletmeler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere rastlayan kıdem tazminatı tutarları için en az 5 en çok 10 yılda eşit taksitlerle karşılık ayırırlar. Kıdem tazminatı karşılıkları genel yönetim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilir.

Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar, aksine bir düzenleme yapılmadıkça, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

11-) Olağanüstü ve Önceki Döneme Ait gelir ve Giderler:

Gelir tablosunda, olağan faaliyetlerden doğan gelir ve giderler ile olağan faaliyetler dışında ortaya çıkan gelir ve giderlerin ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Olağanüstü kalemler, işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık veya düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen olaylardan veya işlemlerden doğan kazanç ve

zararları; önceki dönem kalemleri ise, cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata yada unutulma nedeniyle yansıtılmayan tutarları ifade eder.

Önceki dönem ait gelir ve giderlerin cari dönemin olağanüstü gelir ve giderleri içerisinde gösterilmesi ve konuyla ilgili olarak dip notlarda açıklama yapılması gerekir.

12-) Muhasebe Politikalarında Değişiklikler:

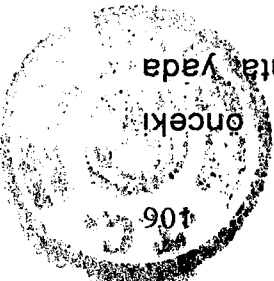
Muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması şarttır. Muhasebe politikaları, yasal düzenlemelerdeki veya standartlardaki değişimler veya işletmenin mali tablolarının daha gerçekçi olacağı gerekçeleriyle değiştirilebilir. Bu takdirde, değişiklikler nedenleriyle birlikte açıklanır.

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler sonucunda ortaya çıkan parasal etkiler cari dönem mali tablolarına yansıtılır. Karşılaştırılmalı mali tabloların bu değişikliklere göre düzeltilmesi veya değişikliklerin parasal etkilerinin dipnotlar vasıtasıyla açıklanması konusunda ise işletmeler seçimsel hakka sahiptir.

13-) Tahminlerde Ortaya Çıkan Değişiklikler:

Mali tablolar düzenlenirken, işletmelerce daha önce yapılan tahminlerin (şüpheli alacakların, değeri düşen stokların, amortismanla tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tahmini gibi) dayandığı koşulların değişiminin anlaşılması halinde bunun gerçekleştirildiği dönemde gerekli düzeltmelerin yapılması şarttır.

İşletmenin gayri safi kar oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan tahminlerdeki değişikliklerin mali tabloların dip notlarında açıklanması gerekir.



5.3.2. Denetim Prosedürü

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğine ve Uygulama Standartlarına bağlı kalınarak yapılan dönem sonu bağımsız denetim prosedürü aşağıdaki gibidir.

A-) Aktif Hesaplar

* Kasa Hesabının Denetimi:

- Kasa denetimine kasa sayımı ile başlanır
- Kasa, kasa sorumlusu huzurunda açılır
- Denetçi kasa içerisindeki nakdin sayımını yapar. Sayım sırasında TL nakdi ve döviz nakdi ayrı sayılır

- Kasa sayımı tamamlandıktan sonra denetçinin hazırladığı kasa sayım tutanağı 1 Kasa sorumlusu, 2 Muhasebe Müdürü, 3 Denetçi tarafından ayrı ayrı imzalanır

- Sayım sonucu genel geçici mizandaki kasa hesabı ile karşılaştırılır. Fazlalık veya noksanlık tespit edilir

- Kasa bakiyesinin yüksek olmasının nedenleri araştırılır
- Sene sonunda yapılan dövizli nakitin kur değerlemesi incelenir, değerlendirme eksik veya hatalı yapılmış ise tespit edilir

- Kasa defteri kontrol edilir
- Kasa hesabının dönem sonunda uygun biçimde kapatılmış olup olmadığı tespit edilir

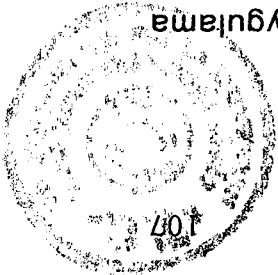
- Bilanço tarihinden önce ve sonraki birkaç güne ait önemli tahsil ve ödeme kayıtları incelenir

- Son olarak kasa hesabıyla ilgili düzeltme kayıtları hazırlanır

* Bankalar ve Verilen Çekler Hesablarının Denetimi:

- Genel geçici mizanda yer alan bankalar hesabı ile ilgili olarak denetlenen firmanın çalışmış olduğu tüm bankalara doğrulama mektubu gönderilir.

- Alınan doğrulama mektuplarının cevapları incelenir



- Dönem sonu itibarıyla (31/12/) banka hesap extreleri elde

- Denetlenen firmanın yıl içindeki extreleri, dönem sonu extreleri,

doğrulama mektuplarında yer alan bilgiler geçici mizanda yer alan bankalar hesabı bakiyesiyle karşılaştırılır. Farklar varsa tespit edilir.

- Banka hesaplarının bilançoda uygun biçimde sunulup, sunulmadığı tespit edilir. (Vadeli, vadesiz, dövizli, TL şeklinde)

- Sene sonunda yapılan dövizli mevduat hesaplarının kur değerlemesi incelenir. Değerleme işlemi eksik veya hatalı yapılmışsa

tespit edilir.

- Bloke edilmiş veya diğer nedenlerle kullanılması sınırlandırılmış hesaplar tespit edilir.

- Son olarak bankalar hesabıyla ilgili düzeltme kayıtları

hazırlanır.

- Verilen çeklerin listesi denetçi tarafından alınır.

- Çekle yapılan ödemeler tespit edilir.

- Çeklerin verilen çekleri sıra numarası gözden geçirilir

- Çekleri imzalamaya yetkili kişiler tespit edilir

- Anormal ödemelere ait çekler, ortaklara, yöneticilere,

personale verilen çekler, grup şirketlere kesilen çekler ve karşılıksız

çekler tespit edilir, incelemeye alınır.

- Verilen çekler ve ödeme emirleri listesiyle mizan karşılaştırılır

* Menkul Kıymet Hesaplarının Denetimi (Hisse Senedi ve

Tahviller)

- Hisse Senedi ve Tahvillerin Listesi denetçi tarafından

hazırlanır

- Liste hazırlanırken dönem başındaki hisse senedi ve tahvil

tutarları ile dönem içinde eklenenler dönem içinde gıkarılanlar,

dönem sonunda elde bulunan hisse senetleri tespit edilir.

- Elde bulunan dönem sonu hisse senedi ve tahvillerin borsa ve

piyasa değeri tespit edilip hesaplanır



- Bilançoda alacak senetlerinin uygun olarak sınıflandırılması

kontrol edilir

- Gerekli düzeltmeler yapılır

* Alacak Hesapları

- Alacak hesaplarıyla ilgili liste denetçi tarafından hazırlanır

- Alacak hesaplarıyla ilgili listenin toplamı alınır aritmetik

sağlaması yapılır ve geçici mizanda yer alan alacak hesabıyla

karşılaştırılır

- Alacak hesaplarının doğruluğunun teyit edilmesi için doğrulama

mektubu denetçi tarafından hazırlanır ve gönderilir

- Doğrulama mektuplarına verilen yanıtlar incelenir, farklar varsa

tespit edilir

- Alacak hesaplarının doğruluğunun tespiti için toplamlar, alacak

hesaplarının yardımcı, hesapları yapılan iskontolar örnekleme

yöntemiyle incelenir gerçek olduğu tespit edilir.

- Bu tespit yapılırken (Teminatlı, teminatsız ticari olan, olmayan,

personelden, grup şirketlerinden, ortaklardan alacaklar olmak üzere

ayrı ayrı değerlendirilir

- Tüm alacakların tahsil yeteneği değerlendirilir

- Alacaklar içerisinde şüpheli duruma düşmüş olanlar varsa

tespit edilir

- Şüpheli alacaklarla ilgili olarak karşılık ayrılmışsa yöntemi

tespit edilir, hesaplama incelenir.

- Şüpheli alacak karşılığının yeterliliği tespit edilir

- Bilançoda alacak hesaplarının uygun olarak sınıflandırılması

kontrol edilir.

- Gerekli düzeltmeler yapılır

* Stok Hesaplarının Denetimi

- Stokların denetiminde denetçi tarafından gruplar halinde

stokların listesi hazırlanır



- Stokların fiziki sayım ve gözlemi sırasında denetçi hazır

bulunur

- Stok sayımı sırasında denetlenen işletmenin izlediği yol

incelenir

- Bu incelemede stok sayımında görev alanlar tespit edilir.

Stoklar üzerindeki her türlü bilgi gözden geçirilir

- İşletmenin başka bir yerde stokunun olup olmadığı veya stoklar

içerisinde işletme haricinden gelen konsiye bir stok olup olmadığı

tespit edilir

- Stok sayım tutanağının prosedüre uygun olarak hazırlanıp,

hazırlanmadığı kontrol edilir

- Envanter listelerindeki bilgilerin doğruluğu açısından aritmetik

işlemler kontrol edilir

- İşletmenin maliyet sistemi gözden geçirilir

- Stokların maliyet ve piyasa değerinin düşük olanı ile değerlendirip

değerlenmediği tespit edilir

- Hammade ve malzemeler ile yarı mamul malların

piyasa değerinin tespitindeki yöntemler incelenir

- Stok değer düşüklüğü karşılığının doğru ayrılıp ayrılmadığı

tespit edilir

- Maliyet ve satış fiyatları karşılaştırılır, oransal olarak

hesaplanması yapılır

- Örnekleme yöntemi kullanılarak stoklarla ilgili hesaplar geçici

mizanla karşılaştırılır

- Gerekli düzeltmeler yapılır

* Maddi Duran Varlık Hesaplarının Denetimi

- Maddi duran varlık grubunun ve ilgili birikmiş amortisman

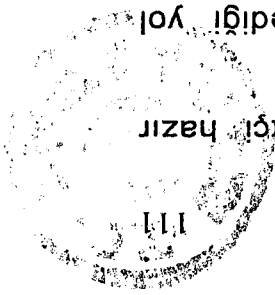
hesabının denetçi tarafından listesi hazırlanır varsa temin edilir

- Duran varlıkların mülkiyetinin denetlenen işletmeye ait olup

olmadığı araştırılır

- Defteri kebirdeki ana hesaplarla yardımcı defter hesapları

karşılaştırılır



- Duran varlıklar üzerinde ipotek, rehin ve diğer kısıtlamaların olup olmadığı tespit edilir
- Amortisman oranları, hesaplamaları ve amortisman ayırma yöntemleri tespit edilir
- Ayrılan amortismanlar vergi kanunlarının gerektirdiği tutardan farklı ise aradaki farkların vergi kanunlarına göre mutabakatı sağlanır
- Yeniden değerlendirme işlemi yapıldıysa bunun doğru olarak yapıp yapılmadığı incelenir
- Duran varlıklarla ilgili gelir ve gider hesapları incelenir
- Duran varlıkların satılması, hurdaya çıkması sonucu ortaya çıkan kar veya zarar ile ilgili muhasebe kayıtları incelenir. Hata veya eksiklik varsa tespit edilir
- Gerekli düzeltmeler yapılır

- Pasif Hesaplar

*** Borç Hesaplarının Denetimi (Senetli, Senetsiz Borçlar)**

- Örnekleme yöntemi kullanılarak ana ve yardımcı hesaplarla ilgili muhasebe kayıtları incelenir
- Borç hesaplarının ayrıntılı bir listesi denetlenen işletmeden alınır veya denetçi tarafından hazırlanır
- Büyük tutarlardaki borç kalemleri için doğrulama mektupları denetçi tarafından düzenlenir ve gönderilir
- Gelen doğrulama cevapları incelenir farklar varsa tespit edilir
- Yüksek bakiyeli ve uzun süreli ödenmeyen borç hesapları ayrıntılı olarak incelenir
- Borçların vadelerine göre sınıflandırılması kontrol edilir
- Borç kayıtlarının uygun şekilde kapatılmış olup olmadığı tespit edilir
- Bilançoda yer alan borç hesaplarının uygun olarak sınıflandırılması kontrol edilir
- Gerekli düzeltmeler yapılır



* Uzun Vadeli Borç Hesaplarının Denetimi

- Yıl içindeki değişimleri gösteren uzun vadeli borçların bir listesi denetlenen işletmeden alınır veya denetçi tarafından hazırlanır
- Uzun vadeli borcun dayanağı olan sözleşme incelenir, gerekli görülen hususlar tespit edilir

- Uzun vadeli borcun tutarı, faiz oranı, vadesi, ve diğer özellikleri incelenir. Dışarıdan borç verenle bu özelliklerde mutabakat sağlanır
- Dönem içinde ödenen borçlar varsa tespit edilir
- Ödenmiş olan faiz giderleri incelenir ve muhasebe kayıtlarına doğru olarak intikal edip etmediği araştırılır

- Uzun vadeli borçlarla ilgili yapılan iskontolar incelenir
- Genel geçici mizanla uzun vadeli borçların toplam tutarı kontrol edilir
- Uzun vadeli borçların niteliklerine göre sınıflandırılması kontrol edilir
- Gerekli düzeltmeler yapılır

* Öz Sermaye Hesaplarının Denetimi

- Denetlenen işletmenin ana sözleşmesi, genel kurul ve yönetim kurulu kararları ve diğer yasal yükümlülükleri denetçi tarafından incelenir
- Her hissedarla ilgili olarak dönem içi ve dönem sonu bakiyelerini gösteren liste hazırlanır

- Sermaye hesabındaki tüm muhasebe kayıtları incelenir
- Kasa hisse senetleri varsa fiziki sayımı yapılır
- Sermaye hesabındaki değişikliklerin yasal hükümlere uygun olup olmadığı tespit edilir
- Hisse satışıyla ilgili olarak ortaklar pay defterine yapılan kayıtlar incelenir

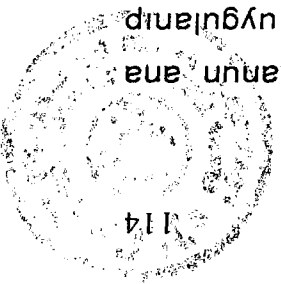
- Hisse senedi ihraç ve satış işlemleriyle ilgili olarak aracı kuruluşlardan, borsa yetkililerinden bilgi istenir
- Dağıtılmamış karlar ve yedekler grubuna giren her hesabın dönem başı, dönem içindeki değişimleri ve dönem sonu bakiyelerini gösteren bir tablo hazırlanır ve incelenir
- Kayıtların dayandığı karar ve onaylar gözden geçirilir



- çalışılır
- Bilanço hesaplarıyla gelir hesapları arasında ilişki kurulmaya
 - edilir. Yüksek tutarlı hareketler varsa tespit edilir
 - İşletmenin grup şirketleriyle ilgili olan ticari işlemleri kontrol
 - intikal ettirilip ettirilmediği incelenir
 - Satışlarla ilgili bilgilerin muhasebe kayıtlarına doğru olarak
 - Sevki işlemleri kontrol edilir
 - Satış faturalarının doğruluğu test edilir
 - Örnekleme yöntemi kullanılarak satış faturaları incelenir
 - Satış iskontoları incelenir
 - Satış hasılatının doğruluğu incelenir
 - karşılaştırılır. Önemli dalgalanmalar tespit edilir
 - Gelir hesaplarının bakiyeleriyle, geçmiş yılların bakiyelerini
 - alınip alınmadığı kontrol edilir
 - dönemlere ait olan gelirlerin gelecek aylara ait gelirler hesabına
 - İçinde bulunan dönemde tahsil edilmiş ancak sonraki
 - hesabına alınip alınmadığı kontrol edilir
 - Döneme ilişkin tahakkuk etmiş gelirlerin, gelir tahakkukları
 - karşılaştırmalı olarak gösteren bir tablo hazırlanır
 - Gelirlerle ilgili olarak cari yıla ve önceki yıla ait gelirleri
 - Önemli gelir hesaplarının aritmetik sağlaması yapılır
 - gözen geçirilir
 - Gelirlerle ilgili olarak denetçi tarafından iç kontrol sistemi

*** Gelir Hesaplarının Denetimi**

- Gelir Tablosuna Yönelik Denetim
- Gerekli düzeltmeler yapılır
- uygulanmadığı tespit edilir
- sözleşme hükümlerinin genel kurul kararlarının uygulanıp
- Dağıtılmamış karlar ve yedekleri ile ilgili olarak kanun ana
- Kar payı hesaplamaları ve ödemeleri kontrol edilir



- Bilanço tarihinden sonra yapılmış olan yüksek tutarlı işlemler

varsa bu işlemler ayrıntılı olarak incelenir

* Gider Hesaplarının Denetimi

- Giderlerle ilgili olarak denetçi tarafından iç kontrol sistemi gözden geçirilir

- Gider hesaplarına ait bakiyelerin aritmetik sağlanması yapılır
- Giderlerle ilgili olarak cari yıla ve önceki yıla ait giderleri karşılaştırmalı olarak gösteren bir tablo hazırlanır.

- Dönem içinde tahakkuk etmiş ancak faturası gelmemiş (Elektrik, su, doğalgaz, vb.) giderlerin gider tahakkukları hesabına alınıp alınmadığı kontrol edilir.

- Dönem içinde peşin olarak ödenen ancak bu döneme ait olmayan giderlerin gelecek aylara ait giderler hesabına alınıp alınmadığı kontrol edilir.

- Gider hesaplarının bakiyeleriyle geçmiş yıla ait bakiyeler karşılaştırılır Önemli dalgalanmalar tespit edilir
- Gider fatura ve makbuzları örnekleme yoluyla incelenir

- Yapılan harcamaların gerçek gider niteliği taşıyıp taşımadığı araştırılır
- Giderlerin ayrıntılı sınıflandırılması kontrol edilir

- Gider hesaplarına yapılmış olan tüm kayıtları destekleyen belgeler kontrol edilir
- Denetlenen yıla ait kaydedilmemiş fakat tahakkuk ettirilmemiş giderlerin olup olmadığı araştırılır

- Gerekli düzeltmeler yapılır

6. UYGULAMA: ÖRNEK OLARAK SEÇİLEN BİR HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKTAKİ DÖNEM SONU BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM UYGULAMASI

6.1. Uygulamanın Amacı

Bu bölümde önceki bölümlerde yapılmış olan teorik anlatımların daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla uygulama gelişmesine yer verilmektedir. Uygulama gelişmesinde Sermaye piyasası mevzuatına tabi İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören sürekli denetime tabi bir halka açık anonim ortaklığın 31.12.1998 tarihi itibarıyla düzenlenmiş ve Sermaye Piyasası Kurulu ile İ.M.K.B.'ye bildirmek zorunda olduğu mali tabloların dönem sonu bağımsız denetim gelişmesi ve bu gelişmenin raporlanması örnek olarak alınmıştır.

Örnek olarak seçilen halka açık anonim ortaklığın 31.12.1998 tarihi bilanço ve gelir tablosu sermaye piyasası kurulu seri X1 No:1 tebliğindeki muhasebe ilkelerine ve uygulama standartlarına uygunluğu açısından incelenmiştir.

Bu uygulamada yer alan dönem sonu bağımsız dış denetim gelişmesi tamamıyla sermaye piyasası kurulunun ilgili tebliği ve genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yapılmış olup, düzeltme işlemleri tarafımızdan yapılmıştır. Bu standartlar kapsamında bağımsız dış denetim raporu hazırlanmıştır.

Teknikler

Uygulama gelişmesinde toplanan bilgilere denetim kanıtları toplama teknikleriyle ulaşılmış, raporlama yöntemiyle bağımsız dış denetim raporu hazırlanmıştır. Belge incelemesi esnasında özellikle örnekleme yöntemiyle belge inceleme teknikleri kullanılmıştır.

6.3. Uygulamada Yer Alan Denetim Sürecindeki Önemli İşlemler

Örnek olarak seçilen Halke Açık Anonim Ortaklığın 31.12.1998 tarihli bilanço ve gelir tablosunun denetiminde göz önüne alınan önemli işlemlere sırasıyla yer verilmiştir.

1-) Denetim gelişmesinin başlangıcında işletme yetkililerinden denetim gelişmesi için gerekli olan mizan ve muhasebe kayıtları ile diğer bilgilere tamamiyle ulaşılmıştır.

2-) Uygulamada yer alan rakamlar (000.000TL) olarak kısaltılmıştır.

3-) İşletme merkezindeki kasa ve menkul kıymetler ile deposundaki stok sayımlarına bağımsız denetçi olarak katılmış, muhasebe kayıtları ile doğruluğu tespit edilmiştir.

4-) Uygulamadaki denetim gelişmesi vergi denetimi olmayıp vergi denetimi kapsamı dışında ele alınmıştır.

5-) Uygulama gelişmesinde yer alan halka açık anonim ortaklık, diğer şirketler ve şahısların isimleri genel kabul görmüş denetim

6.2. Uygulamada Kullanılan Yöntem ve



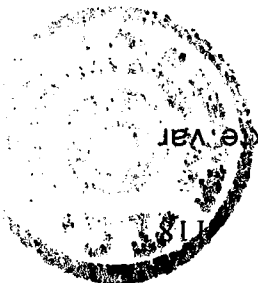
standartları gerçevesinde gizli tutulmuş. Bunların yerine gerçekte var olmayan şirket ve kişi isimlerine yer verilmiştir.

6-) İşletmenin bağımsız dış denetim raporu düzenlenmeden önce işletmenin bütün ticari defterleri incelenmiş ve gerekli düzeltme kayıtları S.P.K. tebliğleri dikkate alınarak yapılmıştır.

7-) Düzeltme kayıtları bağımsız denetim sonucunda oluşturulan bağımsız denetim raporundan önce yer almaktadır. Teorik bölümde yapılan açıklamalar doğrultusunda yapılan kayıtların doğruluğu tespit edilmiş bu kayıtlardan eksik veya yanlış olanlar düzeltme kayıtları gerçevesinde ele alınmıştır. Düzeltme kayıtlarına halka açık anonim ortaklığın dönem sonunda S.P.K. tebliğleri gerçevesinde yapılması gereken bazı kayıtların yapılmaması sebebiyle ihtiyaç duyulmuştur.

8-) Uygulamada yer alan finansal tablolar bu düzeltme kayıtlarının yapılmasından sonra ortaya çıkmıştır.

9-) Bu sürecin sonunda denetimin kapsamını belirten bağımsız denetim raporuna ve bu raporun ekleri olan bağımsız denetimden geçmiş mali tablolara ve mali tablolara ilgili açıklayıcı notlara yer verilmiştir.



6.4. Mali Tablolara Yönelik Düzeltme Kayıtları

1-) Bankalar Hesabıyla İlgili Düzeltme: Yapılan incelemede

dönem sonunda 2,436 TL tutarında bankadaki vadeli mevduat hesabına yürütülen faiz gelirin kayıtlara geçmediği tespit edilmiştir.

Gerekli düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

102 Bankalar 2,436

642 Faiz Gelirleri 2,436

2-) Vadeli Alacakların ve Borçların Reeskont İşlemi ile İlgili Düzeltme: S.P.K. tebliğlerine göre avans depozito ve teminat niteliğinde olanlar harif olmak üzere senetli alacak ve borçlar (Vadeli gelir ve poliçeler dahil) ile üç aydan daha uzun vadeli senetsiz alacak ve borçların reeskont işlemine tabi tutulması zorunluğu bulunmaktadır. İncelemede bu zorunluğa uyulmadığı tespit edilmiştir. Reeskont hesaplama şekli şu şekildedir.

Reeskont = $\frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Ortalama Gün Sayısı} \times \text{Ortalama Faiz Oranı}}{36.500 + (\text{Ortalama Gün Sayısı} \times \text{Ortalama Faiz Oranı})}$

Nominal Değer : 598.819 TL

Ortalama Gün Sayısı : 95 Gün

Ortalama Faiz Oranı : % 69.1255

598.819 X 95 X 69.1255

$\frac{36.500 + (95 \times 69.1255)}{= 91.309}$

Düzeltilme kaydı

657 Reeskont Faiz Gideri

91.309

122 Alacak Senetleri Reeskontu 91.309

Bilangoda ticari borçlar hesap grubu içerisinde yer alan senetsiz 617.608 TL'lik satıcılara olan borçlardan 83.234 TL'lik Kısmi Üç aydan uzun vadeli olduğu tespit edilmiştir. S.P.K. tebliği çerçevesinde bunların prekont işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Senetlerin üzerine faiz oranı yazılı olmadıgından reeskont oranı olarak libor +1 uygulanmıştır.

Düzeltilme kaydı

322 Borç Senetleri Reeskontu

1.832

647 Reeskont Faiz Gelirleri 1.832

3-) Şüpheli Alacaklarla İlgili Düzeltilme; İşlemlerin bir kısmın değerlendirme konusu alacakları; borcunun, borcunu inkar etmesi, ödediğini iddia etmesi miktarında veya vadesinde hata olduğunu ileri sürmesi gibi bir takım sebeplerle borcunu ödeyememesi veya ödememesi gibi nedenlerle şüpheli hale gelebilir

Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ile ilgili olarak Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar için veya protestoya, yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacaklar için ayrıca karşılık ayrılır



31.12.1998 tarihi itibarıyla işletme anlatımıyla yapılan mübâkakat

sonucu Sayar San. ve Tic. Şti.'den olan 13,648 TL tutarındaki

alacak şüpheli alacak halinde olmasına rağmen her hangi bir işlem

yapılmadığı tespit edilmiştir. Ancak bu alacak için 994 TL tutarında

teminat alınmıştır.

Düzeltilme kaydı

128 Şüpheli Ticari Alacaklar 13.648

120 Alıcılar 13.648

Karşılık ayrılması ile ilgili kayıt

654 Karşılık Giderleri 12.654

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı 12.654

4-) Yeniden Değerleme ile ilgili Düzeltme; S.P.K. mevzuatına

göre işletmeler bir yıldan fazla kullanılan ve sınırlı ömre sahip duran

varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.

Yeniden değerlemede, bilançonun aktifine dahil iktisadi

kiymetler ve bu kiymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan

amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile

çarpılmak suretiyle yapılır.

Yapılan incelemede dönem sonunda bu halka açık anonim

ortaklığın amortismanına tabi duran varlıklardan tesis, makine ve



cihazlar hesabında yer alan 500 TL'lik makinesini yeniden değerlendirme işlemine tabi tutmadığı tespit edilmiştir.

Yeniden değerlendirme hesabı ve ilgili kayıtlara aktarılması şu

şekildedir.

1997 yılı içerisinde alınmış olan makine için yeniden değerlendirme yapılmadığı amortismanın eski değeri üzerinden ayrıldığı tespit edilmiştir. 31.12.1998 tarihli makinenin bilançoaya kayıtlı değeri 500 TL birikmiş amortismanı normal amortisman ayırma yöntemine göre yapılmış olup 100 TL'dir.

Net bilanço aktif değeri (500-100) = 400 TL'dir. 1998 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 77.8'dir. yeniden değerlendirme oranının makinenin bilançoaya kayıtlı değeri ve birikmiş amortismanla çarpılması neticesinde yeni aktif değeri (500 X % 77.8) = 389 TL artarak 889 TL olmuştur. Birikmiş amortisman ise (100 X % 77.8) = 77.8 TL artarak 177.8 TL olmuştur. Bu yapılan işlemler neticesinde değerlendirilmeden sonraki yeni aktif değeri (889-177.8) = 711.2'dir. Değerlendirmeden sonraki aktif değeri önceki net aktif değer arasındaki fark (711.2 - 400) = 311.2 TL değer artış fonu olmaktadır.

Düzeltilme kayıtları

Yeniden Değerleme Düzeltmesi

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

389 TL

257 Birikmiş Amortismanlar 77.8

522 Maddi Duran Varlıklar 311.2

Yeniden Değerleme Artışları



Amortismanla İlgili Düzeltme Kaydı

730 Genel Üretim Giderleri 77.8

257 Birikmiş Amortismanlar 77.8

5-) Kıdem Tazminatı İle İlgili Düzeltme; hesap dönemi sonunda

S.P.K. tebliğlerine göre işletmeler kıdem tazminatı yükümlülükleri nedeniyle yıl içinde ortaya çıkan kıdem tazminatlarındaki artış nedeniyle karşılık ayırmak zorunluluğundadırlar.

İş kanunun 14. Maddesine göre kıdem tazminatı çalışanın brüt ücreti kıdem tazminatı tavanının altında ise brüt ücreti esas alınır. Çalışanın brüt ücreti kıdem tazminatı tavanının üstünde ise kıdem tazminatı tavanı esas alınır.

Kıdem tazminatı karşılığının denetim gelişmeleri sırasında hesaplanmadığı tespit edilmiş ve muhasebe kaydının düzeltilmesi gerekmektedir.

Düzeltme kaydı

770 Genel Yönetim Gideri

284.432 TL

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı 284.432 TL



6.5. Uygulama Sonucunda Düzenlenen Halka Açık Anonim Ortaklığın Bağımsız Denetiminin



Raporu

Halka Açık Anonim Ortaklığın dönem sonunda bağımsız dış denetimi tamamlandıktan sonra düzenlenen bağımsız dış denetim raporuna, raporun tamamlayıcı ekleri olan bağımsız denetimden geçmiş mali tablolara ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlara diğer sayfada yer verilmiştir.

..... HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞININ 01.01.1998 - 31.12.1998 DÖNEMİNE AIT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

1. HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI'nın 31 Aralık 1998 tarihi itibarıyla düzenlenmiş ilişikteki bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu, fon akım, nakit akım, satışların maliyeti ve öngörülen kar dağıtım tablolarını incelemiş bulunuyoruz. İncelemelerimiz Genel Kabul Görmüş Denetleme İlke ve esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile ilgili gerekli gördüğümüz diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içermiştir.

2. Görüşümüze göre, birinci paragrafta sözü edilen mali tablolar HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI'nın 31 Aralık 1998 tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır İstanbul 12.03.1999.

ŞENCAN/DİKMENLİ - YAŞAR/TANGÜLER
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Mustafa Şencan

(Sorumlu Ortak Baş Denetçi)





HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIK
ÖZET BİLANÇO
(000.000 TL)

Tablo 6.1. Özet Bilanço

AKTİF (VARLIKLAR)

1-DÖNEN VARLIKLAR

A. Hazır Değerler	105,707
B. Menkul Değerler (Net)	892
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar (Net)	1,846,050
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar (Net)	8,485
E. Stoklar (Net)	2,112,712
1- Stoklar	2,106,676
2- Verilen Sipariş Avansları	6,036
F. Diğer Dönen Varlıklar	94,449

II - DURAN VARLIKLAR

A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar (Net)	1,129
B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar (Net)	0
C. Finansal Duran Varlıklar (Net)	1,522
D. Maddi Duran Varlıklar (Net)	2,321,324
1. Arsa ve Araçlar	23,100
2. Yerleşti ve Yer alı Düzenleri	50,721
3. Binalar	1,086,155
4. Makine, Tesis ve Cihazlar	5,853,809
5. Taahhüt Araç ve Gereçleri	117,154
6. Döşeme ve Demirbaşlar	82,379
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	0
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	(5,009,066)
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	1,693
10. Verilen Sipariş Avansları	115,379
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4,055
F. Diğer Duran Varlıklar	9,664

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI

İşlik açıklayıcı notlar bu tablonun tamamlayıcısıdır

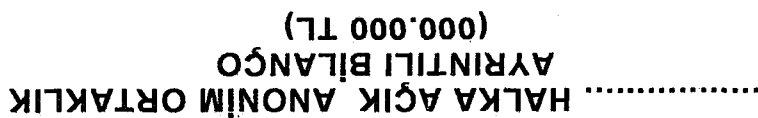
6,505,989		
-----------	--	--

Cari Dönem	31/12/1998	4,168,295
		2,337,694
		2,321,324
		1,522
		1,129
		0
		1,522
		2,321,324
		23,100
		50,721
		1,086,155
		5,853,809
		117,154
		82,379
		0
		(5,009,066)
		1,693
		115,379
		4,055
		9,664

Önceki Dönem

Önceki Dönem	31/12/1997	2,072,442
		24,890
		1,347
		395,163
		40
		1,402,831
		1,401,983
		848
		248,171
		644
		0
		104
		1,665,034
		10,712
		28,286
		593,173
		3,464,837
		71,967
		43,482
		0
		(2,553,084)
		0
		5,661
		5,753
		8,901

3,752,878		
-----------	--	--



AKTIF (VARILKILAR)

Carl Dönem	31/12/1998	105,707	892	1,846,050	8,485	2,112,712	94,449
		4,168,295					

31/12/1997	248,171	848 0 0 17,924 595,736 0 22,470 765,853 0 0 40 0 0 0 0 0 (26,311) 271 66 319,584 101,553 0 0 1,347 0 0 8,465 12,414 4,011	1,402,831	40	395,163	1,347	24,890	2,072,442
Oncađı Dörem								

İlşik açklayıcı notlar bu tabloların tamamlayıcısıdır

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIK
ÖZET BİLANÇO
(000.000 TL)

Tablo 6.3. Özet Bilanço

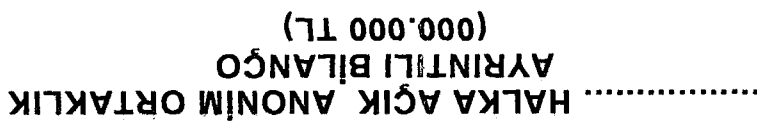
PASİF (KAYNAKLAR)

CARİ DÖNEM		31/12/1998			
I- KISA VADELİ BORÇLAR		507,091	615,776	222,281	746,022
A. Finansal Borçlar					
B. Ticari Borçlar (Net)					
C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar					
D. Alınan Sipariş Avansları					
E. Borç ve Gider Karşılıkları					
II- UZUN VADELİ BORÇLAR		166,362			
A. Finansal Borçlar					
B. Ticari Borçlar (Net)					
C. Diğer Uzun Vadeli Borçlar					
D. Alınan Sipariş Avansları					
E. Borç ve Gider Karşılıkları					
III- ÖZ SERMAYE		482,048			
A. Sermaye		864,000			
B. Sermaye Taahhütlü (-)		0			
C. Emisyon Primi		65,896			
D. Yeniden Değerleme Değer Artışı		1,869,840			
1-) Duran Varlıklarda Değer Artışı		1,869,840			
2-) İşlemlerde Değer Artışı		0			
3-) Borsa da Oluşan Değer Artışı		0			
E. Yedekler		260,618			
1-) Yasal Yedekler		33,099			
2-) Statü Yedekleri		0			
3-) Özel Yedekler		34			
4-) Olağanüstü Yedek		227,485			
5-) Maliyet Artış Fonu					
6-) Sermayeye Eklenecek İştirak					
Hisseler ve Gayrimenkul Satış					
Kazançlar					
F. Net Dönem Karı		493,904			
G. Dönem Zaman (-)		0			
H. Geçmiş Yıl Zararları (-)		0			
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		6,505,989			
İlişik açıklayıcı notlar bu tabloların tamamlayıcısıdır					

İlişkili açıklayıcı notlar bu tabloların tamamlayıcısıdır

Onceki Dönem		31/12/1997	1,492,739	733,446	410,339	289,272	385	59,297	324,325	0	1,550	0	197,616	864,000	0	65,896	545,742	252,770	8,240	0	0



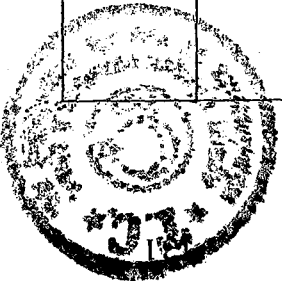


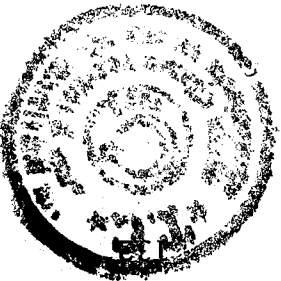
PASTE (KAYNAKI, AR)

I- KISA VADELİ BORÇLAR		CARİ DÖNEM		ÖNCEKİ DÖNEM	
A. Finansal Borçlar		31/12/1998		31/12/1997	
1-) Banka Kredileri	128,470	507,091	2,257,532	733,446	1,492,739
2-) Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Faizleri ve Takstitleri	378,621			1,920	
3-) Tahvil Anapara Takstiti Ve Faizleri	0			0	
4-) Çıkarılmış Bantlar ve Senetler	0			0	
5-) Diğer Finansal Borçlar	0			0	
B. Ticari Borçlar (Net)		615,776		410,339	
1-) Satıcılar	617,608			410,339	
2-) Borç Senetleri	0			0	
3-) Alınan Depozito ve Teminatlar	0			0	
4-) Diğer Ticari Borçlar	0			0	
5-) Borç Reeskontu (-)	(1,832)			0	
C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar		222,281		289,272	
1-) Ortaklara Borçlar	0			3,152	
2-) İştiraklere Borçlar	0			0	
3-) Bağlı Ortaklara Borçlar	0			0	
4-) Ödenecek Giderler	49,927			23,002	
5-) Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kes.	73,293			30,608	
6-) Ertelenen ve Taksitide Bağlanan Devlet Alacakları	0			0	
7-) Kısa Vadeli Diğer Borçlar	99,061			232,510	
8-) Borç Reeskontu (-)	0			0	
D. Alınan Sipariş Avansları		746,022		385	
E. Borç ve Gider Karşılıkları		166,362		59,297	
1-) Vergi Karşılıkları	106,320			15,486	
2-) Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	60,042			43,811	
II- UZUN VADELİ BORÇLAR		212,151		324,325	
A. Finansal Borçlar		212,151		324,325	
1-) Banka Kredileri	212,151			324,325	
2-) Çıkarılmış Tahviller	0			0	
3-) Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0			0	
4-) Diğer Finansal Borçlar	0			0	
B. Ticari Borçlar (Net)		0		0	
1-) Satıcılar	0			0	
523,491					

Tablo 6.4. Ayrıntılı Bilanço (Devamı)

2-) Borç Senetleri	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
--------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---



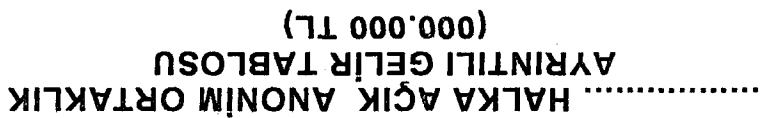


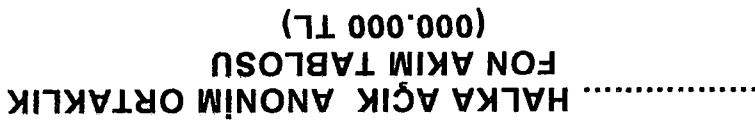
HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIK
ÖZET GELİR TABLOSU
(000.000 TL)

Tablo 6.5. Özet Gelir Tablosu

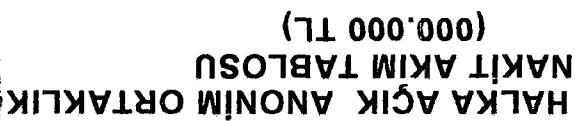
Önceki Dönem 31/12/1997	Carî Dönem 31/12/1998	
4,522,696	11,505,150	A-BRÜT SATIŞLAR
(1,199,617)	(2,561,634)	B-SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)
3,323,079	8,943,516	C-NET SATIŞLAR
(2,532,198)	(6,039,941)	D-) SATIŞLARIN MALİYETİ
790,881	2,903,575	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI
(469,839)	(1,515,543)	E-FAALİYET GİDERLERİ (-)
321,042	1,388,032	ESAS FAALİYET KARI VEYA ZARARI
16,122	65,869	F- DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER VE KARLAR
(379)	(109,307)	G- DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER VE ZARARLAR (-)
(234,677)	(752,172)	H- FİNANS GİDERLERİ (-)
102,108	592,422	FAALİYET KARI / ZARARI
3,290	8,309	I- OLAĞANÜSTÜ GELİRLER VE KARLAR
(81,672)	(507)	J- OLAĞANÜSTÜ GİDL. VE ZARARLAR (-)
23,726	600,224	DÖNEM KARI VEYA ZARARI
(15,486)	(106,320)	K- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)
8,240	493,904	NET DÖNEM KARI / ZARARI

İlişik açıklayıcı notlar bu tablonun tamamlayıcısıdır

[illegible]

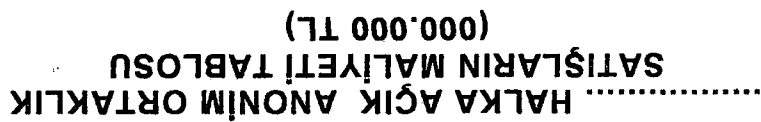


A-KAYNAKLAR		B-KAYNAK KULLANIMLARI		NET İŞLETME SERMAYESİNDEKİ DEĞİŞİM	
1-) Faaliyet Karından Sağlanan Kaynak	592,422	a. Faaliyet Karı	0	3-) Ödenen Vergi ve Benzerleri	15,486
b. Amortismanlar (+)	1,024,295	4-) Dönen Varlıkları Tutarında Azalış	154,177	4-) Ödenen Teminatliler	0
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	409,536	5-) Kısa Vadeli Borçlarda Artış	961,074	5-) Dönen Varlıkları Tutarında Artış	2,332,692
d. Fon Çıkışı Sağlayan Girdiler (-)	-29,554	6-) Uzun Vadeli Borçlarda Artış	0	6-) Dönen Varlıkları Tutarında Artış	0
2-) Olağanüstü Karından Sağlanan Kaynak	8,309	7-) Sermaye Artırımı (Nakit Karşılığı)	0	7-) Kısa Vadeli Borçlarda Azalış	293,346
a. Olağanüstü Kar	8,309	8-) Erksyon Pritimi	0	8-) Uzun Vadeli Borçlarda Azalış	113,724
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0	9-) Sermaye İlave Edilecek İştrak Kazancı	0	9-) Sermayede Azalış	0
c. Fon Çıkışı Sağlayan Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı	0		0		
a. Faaliyet Zararı	0		0		
b. Amortismanlar (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
2-) Olağanüstü Zarar Dolaylı Kaynak Kullanımı	607		607		
a. Olağanüstü Zarar	607		607		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı Dolaylı Kaynak Kullanımı	0		0		
a. Faaliyet Zararı	0		0		
b. Amortismanlar (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
2-) Olağanüstü Zarar Dolaylı Kaynak Kullanımı	607		607		
a. Olağanüstü Zarar	607		607		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı Dolaylı Kaynak Kullanımı	0		0		
a. Faaliyet Zararı	0		0		
b. Amortismanlar (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
2-) Olağanüstü Zarar Dolaylı Kaynak Kullanımı	607		607		
a. Olağanüstü Zarar	607		607		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı Dolaylı Kaynak Kullanımı	0		0		
a. Faaliyet Zararı	0		0		
b. Amortismanlar (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
2-) Olağanüstü Zarar Dolaylı Kaynak Kullanımı	607		607		
a. Olağanüstü Zarar	607		607		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı Dolaylı Kaynak Kullanımı	0		0		
a. Faaliyet Zararı	0		0		
b. Amortismanlar (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
2-) Olağanüstü Zarar Dolaylı Kaynak Kullanımı	607		607		
a. Olağanüstü Zarar	607		607		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı Dolaylı Kaynak Kullanımı	0		0		
a. Faaliyet Zararı	0		0		
b. Amortismanlar (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
2-) Olağanüstü Zarar Dolaylı Kaynak Kullanımı	607		607		
a. Olağanüstü Zarar	607		607		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)	0		0		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Girdiler (+)	0		0		
d. Fon Çıkışı Sağlamayan Diğer Girdiler (-)	0		0		
1-) Faaliyet Zararı Dolaylı Kaynak Kullanımı	0		0		
a. Faaliyet Zararı					



İlsik acıklayıcı notlar bu tabloların tamamlayıcısıdır

A- DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU		B- DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ		C- DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI		D- DÖNEM SONU MEVCUDU		E- NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞI (B-C)	
1- Satışlardan Elde Edilen Nakit	8,943,516	1- Satışlardan Elde Edilen Nakit	8,943,516	1- Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışı	6,039,941	1- Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışı	6,039,941	1- Uzun Vadeli Borçların Anapara Ödemeleri (Alınanlar İlgili Olmayan)	293,346
a. Net Satış Hasılatı	8,943,516	a. Satışların Maliyeti	6,039,941	a. Stoklardaki Azalış (-)	0	a. Stoklardaki Azalış (-)	0	a. Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri (Alınanlar İlgili Olmayan)	0
b. Alacaklardaki (Satışlardan Kaynaklanan Azalışlar)	0	b. Stoklardaki Artış	709,881	b. Stoklardaki Artış	0	b. Stoklardaki Artış	0	b. Diğer Ödemeler	0
c. Alacaklardaki (Satışlardan Kaynaklanan Azalışlar)	0	c. Borçlardaki (Alınanlar Kayn.) Artış	0	c. Borçlardaki (Alınanlar Kayn.) Artış	0	c. Borçlardaki (Alınanlar Kayn.) Artış	0	a. Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri (Alınanlar İlgili Olmayan)	0
d. Alacaklardaki (Satışlardan Kaynaklanan Azalışlar)	0	d. Borçlardaki (Alınanlar Kayn.) Artış (-)	-206,437	d. Borçlardaki (Alınanlar Kayn.) Artış (-)	-206,437	d. Borçlardaki (Alınanlar Kayn.) Artış (-)	-206,437	a. Menkul Kıymetler Anapara Ödemeleri (Alınanlar İlgili Olmayan)	0
e. Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı	0	e. Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı	-1,404,277	e. Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı	-1,404,277	e. Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı	-1,404,277	b. Diğer Ödemeler	0
f. Stoklardaki Azalış (-)	0	f. Stoklardaki Azalış (-)	0	f. Stoklardaki Azalış (-)	0	f. Stoklardaki Azalış (-)	0	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
2- Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	66,869	2- Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	66,869	2- Faaliyetlerden Dolayı Nakit Çıkışı	4,764	2- Faaliyetlerden Dolayı Nakit Çıkışı	4,764	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
a. Alacaklardan Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	66,869	a. Alacaklardan Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	66,869	a. Arz ve Talep ve Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	4,764	a. Arz ve Talep ve Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	4,764	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
b. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	0	b. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	0	b. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	941,348	b. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	941,348	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
3- Uzun Vadeli Borçlardan Dolayı Sağlanan Nakit	745,637	3- Uzun Vadeli Borçlardan Dolayı Sağlanan Nakit	745,637	c. Genel Yönetim Giderleri	569,431	c. Genel Yönetim Giderleri	569,431	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
a. Menkul Kıymet İhracatından Dolayı Sağlanan Nakit	745,637	a. Menkul Kıymet İhracatından Dolayı Sağlanan Nakit	745,637	d. Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)	0	d. Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)	0	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
b. Diğer Artışlar	0	b. Diğer Artışlar	0	e. Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı	0	e. Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı	0	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
4- Kısa Vadeli Borçlardan Dolayı Sağlanan Nakit	8,309	4- Kısa Vadeli Borçlardan Dolayı Sağlanan Nakit	8,309	f. Stoklardaki Azalış (-)	0	f. Stoklardaki Azalış (-)	0	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
a. Alacaklardan Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	8,309	a. Alacaklardan Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	8,309	g. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	g. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
b. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	0	b. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Sağlanan Nakit	0	h. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	h. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
5- Uzun Vadeli Borçlardan Dolayı Sağlanan Nakit	154,177	5- Uzun Vadeli Borçlardan Dolayı Sağlanan Nakit	154,177	İ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	İ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
a. Menkul Kıymet İhracatından Dolayı Sağlanan Nakit	154,177	a. Menkul Kıymet İhracatından Dolayı Sağlanan Nakit	154,177	J. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	J. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
b. Diğer Artışlar	0	b. Diğer Artışlar	0	K. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	K. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
6- Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit	0	6- Sermaye Artışlarından Sağlanan Nakit	0	L. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	L. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
a. Diğer Artışlar	0	a. Diğer Artışlar	0	M. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	M. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
7- Diğer Nakit Girişleri	0	7- Diğer Nakit Girişleri	0	N. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	N. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
8,943,516	8,943,516	8,943,516	8,943,516	O. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	O. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
24,890	24,890	24,890	24,890	P. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	P. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
31/12/1998	31/12/1998	31/12/1998	31/12/1998	Q. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Q. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
8,943,516	8,943,516	8,943,516	8,943,516	R. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	R. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
745,637	745,637	745,637	745,637	S. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	S. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	T. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	T. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	U. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	U. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	V. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	V. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	W. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	W. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	X. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	X. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	Y. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Y. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	Z. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Z. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AA. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AA. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AB. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AB. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AC. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AC. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AD. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AD. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AE. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AE. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AF. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AF. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AG. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AG. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AH. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AH. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AI. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AI. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AJ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AJ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AK. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AK. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AL. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AL. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AM. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AM. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AN. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AN. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AO. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AO. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AP. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AP. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AQ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AQ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AR. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AR. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AS. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AS. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AT. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AT. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AU. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AU. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AV. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AV. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AW. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AW. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AX. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AX. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AY. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AY. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	AZ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	AZ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BA. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BA. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BB. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BB. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BC. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BC. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BD. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BD. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BE. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BE. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BF. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BF. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BG. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BG. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BH. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BH. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BI. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BI. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BJ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BJ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BK. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BK. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BL. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BL. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BM. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BM. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BN. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BN. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BO. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BO. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BP. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BP. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BQ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BQ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BR. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BR. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BS. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BS. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BT. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BT. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BU. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BU. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BV. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BV. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BV. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BV. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BW. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BW. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BX. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BX. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BY. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BY. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	BZ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	BZ. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	CA. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	CA. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	CB. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	CB. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	CC. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	CC. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı	109,307	Ödemeler (Alınanlar İlgili Olmayan)	113,724
0	0	0	0	CD. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karardan Dolayı Nakit Çıkışı</					



İlîşik açıklayıcı notlar bu tabloların tamamlayıcısıdır

SATIŞLARIN MALİYETİ

III. SATILAN HİZMET MALİYETİ

II. SATILAN EMTIA MALİYETİ

3-) Dönem Sonu Emta Stüğü (-)

2-) Dönem İçi Alımlar (+)

1-) Dönem Başı Emitea Stok (+)

TİCARİ MALİYET

I. SATILAN MAMUL MALİYETİ

2-) Dönem Sonu Stok (-)

1-) Dönem Başı Stok (+)

F. Mamul Stoklarında Değişim

E. Satın Alınan Mamul

ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ

2-) Dönem Sonu Stok (-)

1-) Dönem Başı Stok (+)

D. Yarı Mammul Kullanımı

C. Genel Üretim Gideri

B. Dolaysız İşçilik Gideri

A. Dolaysız ilk Madde Malzeme

ÜRETİM MALİYETLERİ

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIK
ÖNGÖRÜLEN KAR DAĞITIM TABLOSU
(000.000 TL)

Tablo 6.10. Öngörülen Kar Dağıtım Tablosu

Cari Dönem 31/12/1998		Önceki Dönem 31/12/1997	
A. DÖNEM KARI DAĞITIMI			
1-) Dönem Karı			
2-) Geçmiş Yıl Zararları			
3-) Ödenecek Vergiler			
- Kurumlar Vergisi			
- Gelir Vergisi Kesintisi			
- Diğer Vergi ve Benzerleri			
4-) Birinci Tarih Yasal Yedek			
600,224 0 - 106,320 - 96,654 - 9,666		23,726 0 - 15,486 - 14,078 - 1,408 - 1,186	
463,893		7,054	
NET DAĞITILABİLİR DÖNEM KARI			
0		0	
5-) Ortaklara Birinci Temettü			
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine			
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine			
6-) Memur ve İşçilere Temettü			
7-) Yönetim Kuruluna Temettü			
8-) Ortaklara İkinci Temettü			
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine			
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine			
9-) İl. Tarih Yasal Yedek			
10-) Statüde Yedekler			
11-) Özel Yedekler			
OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER			
B. YEDEKLERDEN DAĞITIM			
1-) Ortaklara Pay			
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine			
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine			
5,72/0,57		8,16/0,81	
5,72/0,57		8,16/0,81	
C. HİSSE BAŞINA KAR (TL %)			
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine			
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine			
0		0	
D. HİSSE BAŞINA KAR PAYI (TL %)			
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine			
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine			
0		0	

İlişik açıklayıcı notlar bu tabloların tamamlayıcısıdır



HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



1- MUHASEBE POLİTİKALARI

1.01. Şirketin muhasebe kayıtları, Türk Lirası ile Türk Ticaret Kanunu, Mevzuat ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlerde belirtilen ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak tutulmaktadır.

1.02. Mali tablolar 1.01. maddede belirtilen Şirket kayıtlarından hareketle Şirket tarafından hazırlanmıştır.

2- BİLANÇO DİPNOTLARI

2.01 İşletmenin fiili Faaliyet Konusu;

..... HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI, Pamuklu iplik üretimi ve satışı ile ana sözleşmesindeki diğer işlerdir.

2.02. Sermayenin % 10 ve daha fazlasına sahip ortaklar;

Sermayenin % 10 ve daha fazlasına sahip ortakların dağılımı aşağıdaki gibidir

Ortakların Ünvanı	Pay Tutarı	Pay Oranı (%)
Gürelturizm ve Madencilik A.Ş.	229.209	26.53
Mehmet SÖNMEZ	135.651	15.70
Yaşar SÖNMEZ	135.675	15.70
Hüseyin SÖNMEZ	135.651	15.70
Diğer Ortaklar	227.817	26.37
TOPLAM	864.000	100.00

2.03. Sermayeyi temsil eden hisse senetlerine tanınan imtiyazlar;

Sermayeyi temsil eden hisse senetleri arasında imtiyazlı hisse senedi bulunmamaktadır
Sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin dağılımı, hisse senetleri tespitleri itibarı ile aşağıdaki gibidir.

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



1- MUHASEBE POLİTİKALARI

1.01. Şirketin muhasebe kayıtları, Türk Lirası ile Türk Ticaret Kanunu, Mevzuat ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlerde belirtilen ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak tutulmaktadır.

1.02. Mali tablolar 1.01. maddede belirtilen Şirket kayıtlarından hareketle Şirket tarafından hazırlanmıştır.

2- BİLANÇO DİPNOTLARI

2.01 İşletmenin fiiili Faaliyet Konusu:

..... HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI, Pamuklu iplik üretimi ve satışı ile ana sözleşmesindeki diğer işlerdir.

2.02. Sermayenin % 10 ve daha fazlasına sahip ortaklar;

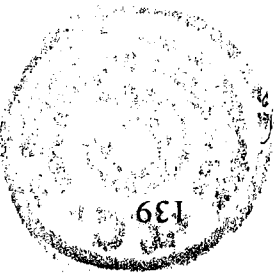
Sermayenin % 10 ve daha fazlasına sahip ortakların dağılımı aşağıdaki gibidir

Ortakların Unvanı	Pay Tutarı	Pay Oranı (%)
Gürelturizm ve Madencilik A.Ş.	229.209	26.53
Mehmet SÖNMEZ	135.651	15.70
Yaşar SÖNMEZ	135.675	15.70
Hüseyin SÖNMEZ	135.651	15.70
Diğer Ortaklar	227.817	26.37
TOPLAM	864.000	100.00

2.03. Sermayeyi temsil eden hisse senetlerine tanınan imtiyazlar;

Sermayeyi temsil eden hisse senetleri arasında imtiyazlı hisse senedi bulunmamaktadır
Sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin dağılımı, hisse senetleri tespitleri itibari ile aşağıdaki gibidir.

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



Nama/Hamiline	Teritibi	Adedi	Toplam	Sermaye Oranı (%)
Hamiline	7	11.587	4.800	0.5
Hamiline	8	17.795	43.200	5.0
Hamiline	9	32.527	96.000	11.1
Hamiline	10	76.599	288.000	33.4
Hamiline	11	864	432.000	50.0
TOPLAM			864.000	100.0

2.04. Kayıtlı Sermaye Tavanı

Şirket kayıtlı sermayesi 1.000.000 TL'dir.

2.05. Yıl içinde yapılan sermaye artırımları ve kaynakları;

Şirketin yıl içinde sermaye artırımını bulunmamaktadır

2.06. Yıl içinde ihraç edilen hisse senedi dışındaki menkul kıymetler

Şirket yıl içerisinde hisse senedi dışında menkul kıymet ihraç etmemiştir.

2.07. Yıl içinde ifta edilen borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler

Yıl içinde ifta edilen borçlanmayı temsil eden menkul kıymet bulunmamaktadır

2.08. Cari dönemde duran varlık hareketleri

31.12.1998 tarihi itibarıyla maddi duran varlık hareketi aşağıdaki gibi olmuştur;

a-) Satın alınan imal veya inşa edilen maddi duran varlık maliyeti	232.635
b-) Cari dönemde satılan veya hurdaya ayrılan maddi duran varlık maliyeti	4.497
c-) Cari dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışları	1.324.698
- Varlık maliyetlerinde (+)	2.760.333
- Birikmiş amortismanlarda (-)	1.435.635
d-) Yapılmakta olan yatırımların niteliği, toplam tutarı, başlangıç ve bitiş tarihi ve tamamlanma dereceleri	

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MILYON TL)

Yatırım Niteliği	Toplan	Başlangıç	Bitiş Tarihi	Tamamlanma	Tesvik Durumu
Modernizasyon	429.500	23.12.1995	30.06.1999	% 95	Tesvikli
Darb. Giderme	941.310	05.12.1995	30.06.1999	% 55	Tesvikli
Komple Yeni	2.014.700	08.06.1996	30.06.2000	% 47	Tesvikli
Yatırım					
Tesvi	3.240.482	23.09.1998	30.06.2000	% 4	Tesvikli

Şirket Yatırım Tesvik Belgesi kapsamında % 15 + 10 Puan KDV Desteği uygulaması ile ilgili toplam 6.136 TL'si müracaatta bulunmuş ve 3.068 TL tahsil edilerek gelir yazılmıştır

2.09. Cari Dönemde yararlanılacak yatırım indirimi tutarı;

Şirketin 31.12.1998 tarihi itibarıyla yatırım indirimi tutarı 2.664.656 TL'dir Bu tutarın 966.541 TL'sinden cari dönemde, 1.698.115 TL'sinden gelecek dönemde yararlanılacaktır. 1997 yılından devreden yatırım indiriminin 1.321.614 TL'si 77.8 yeniden değerlendirme katsayısı ile değerlendirilmiştir.

2.10 İşletmenin Ortaklar, İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar ile Borç-Alacak ilişkisi;

Alacaklar	Borçlar
1-) Ortaklar	1-) Ortaklar
7.208	0
2-) Bağlı Ortaklar	2-) Bağlı Ortaklar
30.106	0
3-) İştirakler	3-) İştirakler
0	0
Ticari Olmayan	Ticari Olmayan
0	0
Ticari	Ticari
156	6.302
0	0

2.11. Stoklar ve diğer bilanço kalemlerinde uygulanan değerleme, envanter ve amortisman ayırma yöntemleri, bunlarda ve diğer muhasebe politikalarında önceki dönemlere göre yapılan değişiklikler, bu değişikliklerin parasal etkileri ve işletmenin sürekliliği ile dönemsellik varsayımlarını değiştirecek muhtemel gelişmeler ve bunların gerekçeleri

- Menkul Kıymetler; Elde etme maliyetine göre değerlendirilmektedir. Bilanço Tarihine kadar kazanılmış faiz tutarları Menkul Kıymetler altında gösterilerek dönem gelir yazılmaktadır. Bu dönem gelir yazılan tahakkuk etmiş gelir tutarı 388 TL'dir.

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MILYON TL)

- **Alacaklar:** Bilançoda kayıtlı değerleri ile gösterilmektedir. Alacak senetleri ve vadeli çekler bilanço tarihinde geçerli olan ortalama faiz oranı (% 69.1255) üzerinden reeskont edilmekte ve reeskont gideri dönem gider yazılmaktadır. 598.819 TL tutarındaki vadeli çeklerin reeskont edilmesi neticesinde 91.309 TL'dir. 661.374 TL ise avans niteliğinde olduğundan reeskonta tabi tutulmamıştır.

- **Borçlar:** Borçlar mali tablolarda kayıtlı değerleri ile yer almaktadır. Üç aydan daha uzun vadeli 83.234 TL senetsiz borçların LIBOR+1 oranı üzerinden prekont edilmesi neticesinde 1.832 TL prekont geliri hesaplanmış ve mali tablolara yansıtılmıştır. Prekont tutarının detayı aşağıda gösterildiği gibidir.

Döviz Tutarı	TL Karşılığı	Prekont Oranı	Prekont Tutarı
Libre	2.258	6.94	50
DM	24.303	4.75	374
Sterlin	31.585	8.6	868
Frank	25.088	6.69	540
Toplam	83.234		1.832

- **Stoklar:** Elde etme maliyetine göre kayıtlara alınmakta ve ağırlık ortalama maliyet yöntemiyle değerlendirilmektedir. 31.12.1998 tarihi itibarıyla stok sayımı yapılmıştır.

- **Sabit Kıymetler:** Elde etme maliyetine göre kayıtlara alınmakta ve yıl sonlarında Maliye Bakanlığı'nca belirlenen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. 31.12.1998 tarihi itibarıyla bu oran % 77.8'dir.

- **Amortisman ve Değerleme Yöntemi:** Sabit kıymetler, arsa, arazi ve binalar hariç olmak üzere yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden vergi mevzuatınca tanınan oranlar ve süreler çerçevesinde normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemlerine göre amortismanına tabi tutulmaktadır. Uygulanan amortisman oranları aşağıdaki gibidir.

Binalar : % 2 - % 4
Diğerleri : % 20, % 50, % 40

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MILYON TL)



- **Kidem Tazminatı Karşılıkları:** Şirket ilgili mevzuat hükümlerine göre kidem tazminatına hak kazanan personelin bilanço tarihine kadar sunmuş olduğu hizmetler karşılığında personelin emekliliğine ayrılması, askere gitmesi veya işten çıkarılması halinde ödemesi mecburi olan tutar bilanço tarihinde geçerli olan kidem tazminatı tavanı (201 TL) üzerinden hesaplanarak mali tablolara yansıtılmıştır.

İşletmenin 31.12.1998 tarihi itibarı ile, 201 TL kidem tazminatı tavanı dikkate alınarak hesaplanan kidem tazminatı yükümlülüğü 482.048 TL olup, 284.432 TL gider yazılmıştır.

- **Vergi Karşılığı:**

Yıl sonunda kesinleşen bilanço rakamları üzerinden vergi mevzuatına göre hesap edilmiştir.

- **Muhasebe Politikaları:** Bir önceki sene ile tutar bir şekilde uygulanmaktadır.

2.12. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlar;

01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan kidem tazminatı tavanı 286 TL olarak belirlenmiştir.

2.13. Şarta Bağlı Olaylar;

31.12.1998 tarihi itibarıyla Şirket Avukatlarından alınan yazı neticesinde firmanın muhatap olduğu davalar ve ayrılan şüpheli ticari alacak karşılığının aşağıda gösterildiği gibidir.

Firma Adı	Dava Konusu	Dava Tutarı	Ayrılan Karşılık
Saymaz Ltd.Şti.	Beyoğlu 4 Asl.Ceza Mah. Karşılıksız Çek	6.310	10.00 TL İpotek olması nedeniyle karşılık ayrılmamıştır
Interkop Ltd.Şti.	Düzenleme 2.lcra Md. İcra Takibi	7.185	2.654
Özdem Dis Tic.A.Ş.	İzmir 2.lcra Md. Takibi	821	88
	İzmir Cumhuriyet savcılığına Şirket Yetkilileri hakkında suç Duyurusu	193	
Dural Ltd.Şti.	İzmir 1. İcra Md. İcra Takibi	2.168	2.168
Sayar San.Tic.Ltd.	İzmir 1. İcra Md. İcra Takibi	13.648	12.654

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



Gün İthalat İhracat	İsparta Asliye	2.184	Dava devam
Ltd.Şti.	Ticaret Mah. Cari		etmektedir
TOPLAM	Hesap Tespiti	32.509	17.654

- Mehmet Kormaz'a İzmir 1. Asliye Hukuk Mahkemesi'nde Tapu Kaydı'nın düzeltilmesi amacıyla dava açılmıştır.

- Soner Kutay, Karademir Makine San.Tic. aral Ambalaj firmalarına karşı İzmir 2. İcra Müdürlüğü'nde gecikme faizi ile birlikte tutarı 152 TL icra takibi mevcuttur.

- İzmir Belediye Başkanlığı'nca Şirket aleyhinde Kaçak inşaat iddiası ile açılan idari davalar neticesinde şirketin ödemekle yükümlü olabileceği para cezası miktarı sadece alacak aslı itibarıyla 4.175 TL olup, 31.12.1998 tarihi itibarıyla 634 TL bakiye borç kalmıştır.

2.14. İşletmenin gayrisafi kar oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan muhasebe tahminlerinde değişiklik yoktur.

2.15. aktif değerler üzerinde mevcut bulunan toplam ipotek ve teminatlar;

Aktif değerler üzerinde 48.919 TL ipotek mevcuttur

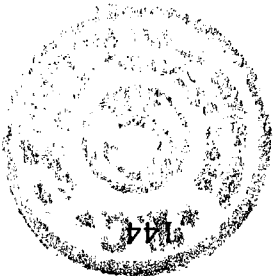
2.16. Aktif değerlerin toplam sigorta tutarı;

2.17. Alacaklar için Alınmış İpotek ve Diğer Teminatlar;

31.12.1998 tarihi itibarıyla alacaklar için alınmış ipotek ve teminat tutarı 346.045 TL'dir

2.18. Paiste Yer Almayan Taahhütlerin Toplam Tutarı

Şirketin 31.12.1998 tarihi itibarıyla pasifte yer almayan teminat mektuplarının bakiyesi 200.749 TL'dir. Sermaye Piyasası Kurulu tebliğleri gereği, 10 yılda eşit taksitler şeklinde gider yazılacak olan 1990 senesi kıdem tazminatı yükümlülüğünün 1999-2000 yılları arasında gider yazılacak olan mali tablolarda yer almayan tutarı 48 TL'dir.



HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)

2.19. Bankadaki mevduatın bloke olanına ilişkin tutar;

Bankalardaki bloke mevduat bulunmamaktadır

2.20. Bilançoda maliyet bedeli üzerinden gösterilmiş menkul kıymetlerin ve finansal duran varlıkların borsa rayıçlarına göre, finansal duran varlıkların maliyet bedellerine göre değerlerini gösteren bilgi

Bağlı Menkul Kıymetler Maliyet Bedeli Borsa Rayıç Bedeli

İş Bankası 0.018 0.103

Şirketin diğer menkul kıymetleri, iştirakleri ve bağlı ortaklıklarına ait hisse senetlerinin borsada işlem görmemesi nedeniyle bunların borsa rayıçları maliyet bedelleridir.

2.21. Menkul kıymetler ve bağlı menkul kıymetler grubu içerisinde yer alıp, işletmenin ortakları, iştirakleri ve bağlı ortaklıklar tarafından gıkarılmış bulunan menkul kıymet tutarı ve bunları gıkaran ortaklıklar

Menkul kıymetler ve bağlı menkul kıymetler grubu içerisinde yer alıp, işletmenin ortaklığı tarafından gıkarılmış bulunan menkul kıymet bulunmamaktadır.

2.22. Mali tablolardaki "diğer" ibaresini taşıyan hesap kalemlerinden dahil olduğu grubun toplam tutarının % 20'sini veya bilanço aktif toplamının % 5'ini aşan kalemlerin ad ve tutarları.

Diğer hazır Değerler

1998 Vadeli Çekler 49.237
Kredi Kartı Slipleri 5.591
Toplam 54.828

Diğer Dönem Varlıklar

Teşvikli Yatırım İthalat KDV 36.251
Terkin ve Tecil Edilecek KDV 36.992
Peşin Ödenen Giderler 14.727

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



Gelecek Aylarda İndirilecek KDV 6.479

Toplam 94.449

Kısa Vadeli Diğer Alacaklar

İş Avansları 8.130

Diğer Alacaklar 343

Personelden Alacaklar 12

Toplam 8.485

Kısa Vadeli Diğer Borçlar

Teşvikli Yatırım İthalat KDV 36.251

Terkin ve Tecil Edilecek KDV 36.992

Kamu Kurumlarına Borçlar 303

İzmir Belediyesi 634

Esbank Vergi Ödemesi 24.881

Toplam 99.061

Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Elektrik Gider Karşılığı 44.875

Kredi Faiz Karşılığı 8.042

PTT Gider Karşılığı 1.744

Bayi Primleri Karşılığı 5.381

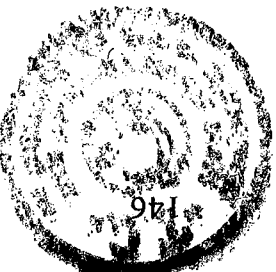
Toplam 60.042

2.23. "Diğer Alacaklar" ile "Diğer Kısa veya Uzun Vadeli Borçlar"
hesap kalemi içinde bulunan personelden alacaklar ve personele
borçlar tutarları bilanço aktif toplamının yüzde birini
aşmamaktadır.

2.24. Ortaklar, İştirakler ve bağlı ortaklıklardan alacaklar
nedeniyle ayrılan şüpheli alacak tutarları ve bunların borçluları :

Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan alacaklar nedeniyle ayrılan
şüpheli alacak bulunmamaktadır

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



2.25. Vadeli gelmiş bulunan ve henüz vadesi gelmeyen alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılığı tutarı yoktur.

Şirketin cari dönemde vadesi gelmiş bulunan ve henüz vadesi gelmeyen alacaklar için ayrılması gereken şüpheli alacak tutarı bulunmamaktadır.

2.26. İşletme ile dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisine sahip iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile bu hesaplarda yer alan ortaklıkların isimleri ve iştirak oran ve tutarları aşağıdaki gibidir;

Bağlı Ortaklıklar Sermaye Deter Değeri İştirak Tutarı İştirak Oranı
İstanbul İplik 5.000 1.444 1.444 28.9

İştirakler Kutras Deter Değeri İştirak Tutarı
4 2

Bağlı Menkul Kıymetler Sermaye Deter Değeri İştirak Tutarı İştirak Oranı
Eskişehir Boya 49.450 32 32 0.06
Kursan 5.000 45 45 0.9
Selçuk İplik 1 1 1 --
İş Bankası 0.018 0.018 --

2.27. İştirakler ve bağlı ortaklıklarda işsel kaynaklardan yapılan sermaye artırımını nedeni ile elde edilen bedelsiz hisse senedi tutarı.

31.12.1998 tarihi itibarıyla bağlı ortaklıklarda kaynaklardan yapılan sermaye artırımını nedeniyle bedelsiz hisse senedi elde edilememiştir.

2.28. Taşınmazlar üzerinde sahip olunan aynı haklar ve bunların değerleri

Taşınmazlar üzerinde sahip olunan aynı hak bulunmamaktadır.

2.29. Duran varlıklarda son üç yılda yapılan yeniden değerlendirme tutarları;

Yıl 31.12.1996 31.12.1997 31.12.1998
594.559 1.056.193 2.760.333
Yeniden Değerleme Tutarı

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



2.30. Yabancı paralar ile temsil edilen ve kur garantisiz olmayan alacak ve borçlar ile aktifte mevcut yabancı paraların ayrı ayrı tutarları ve TL'ye dönüştürülme kurları aşağıdaki gibidir.

Türü	Döviz Tutarı	Kur	TL Karşılığı
DTH			
DM	84.627.89	114.240	9.668
LIT	843.423	115.7	98
USD	12.628.00	204.750	2.586
Toplam			12.352

Dövizli Borçlar	Döviz Tutarı	Kur	TL Karşılığı
(Krediler)			
DM	2.624.560	114.240	299.830
USD	2.000.000	204.750	409.500
Toplam			709.330

2.31. Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar lehine verilen garanti, taahhüt, kefalet, avans, ciro gibi yükümlülükler bulunmamaktadır.

2.32. Kategorileri itibari ile yıl içinde çalışan personelin ortalama sayısı;

İdari Personel	144
Teknik personel	143
İşçi	978
Toplam	1265

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)

2.33. Mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da mali tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gerekli olan diğer hususlar yoktur.

2.33. Muhtemel Mükellefiyetler

Bu denetim vergi denetimi olmayıp vergi denetim kapsamı dışında tutulmuştur

3. GELİR TABLOSU İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR

3.01. Gelir Ve Gider Kalemlerinin Belirlenmesi

Gelir ve Gider kalemlerinin belirlenmesinde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Buna göre hasılat-gelir ve karlar- aynı döneme ait maliyet-gider ve zararlar-karşılaştırılacak şekilde muhasebeleştirilmektedir.

3.02. Dönemin tüm amortisman giderleri ile itfa ve tüketme tutarları;

a-) Dönemin amortisman gideri 1.024.295
aa-) Normal amortisman gider 769.355
bb-) Yeni değerlemelerden doğan amortisman gideri 254.940

b-) İtfa tüketme payları 1.908

3.03. Dönemin Reeskont ve Karşılık Giderleri;

Dönemin reeskont ve karşılık giderleri toplamı 559.667 TL'dir.

Kıdem tazminatı karşılığı 284.432
Vergi karşılığı 106.320
Reeskont giderleri 91.309
Kredi faiz karşılığı 8.042
PTT gider karşılığı 1.744
Elektrik giderleri karşılığı 44.875
Bayi primleri karşılığı 5.381
Şüpheli ticari alacak karşılığı 17.564



HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)

3.04. Dönemin Tüm Finansman Giderleri

Dönemin tüm finansman giderleri 752.172 TL'dir

- a-) Üretim Maliyetine verilenler
b-) Sabit varlıkların maliyetine verilenler
c-) Doğrudan gider yazılanlar

--
--
752.172 TL

3.05. Dönemin finansman giderlerinden ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklarla ilgili kısmın tutarı

Dönemin finansman giderlerinden ortaklar ve bağlı ortaklıklarla ilgili kısım bulunmamaktadır.

3.06. Ortaklar, bağlı ortaklık ve iştiraklerle yapılan satış ve alışlar aşağıdaki gibidir.

Şirket adı	Alınan	Satılan
Gürel Turizm ve Madencilik A.Ş.	96.402	166.536
İstanbul İplik	--	7.385

3.07. Ortaklar, bağlı ortaklar ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira ve benzerleri bulunmamaktadır.

3.08. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri ile Genel Müdür, Genel Koordinatör, Genel Müdür Yardımcıları gibi üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı 8.979 TL'dir.

3.09. Amortisman hesaplama yöntemleri

Amortismanlar 31.12.1998 tarihi itibarıyla aktifleştirilmiş sabit kıymetler, binalar ve yer altı düzenleri hariç olmak üzere yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemine göre hesaplanmıştır.

3.10. Stok maliyeti hesaplama sistemi ve yöntemi

Maliyetler safha maliyeti sistemine göre belirlenmekte olup stok değerlemesinde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



3.11. Brüt satışlar hesap kalemi içinde yer alan yan ürün, hurda, dökmü gibi maddelerin satışları ile hizmet satışlarının ayrı ayrı toplamaları brüt satışların % 20'ini aşmamaktadır.

3.12. İşletmenin satışlarıyla ilgili teşvik ve sübvansiyon bulunmamaktadır

3.13. Diğer Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar;

Reeskont Geliri	28.143
Faiz Geliri	1
Kira Gelirleri	2.326
Repo Gelirleri	22.302
Kur Farkı Gelirleri	8.676
Devlet Tahvili Gelirleri	947
İştiraklerden Temettü Gelirleri	22
Diğer Gelirler	3.452
Toplam	65.869

3.14. Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar

Reeskont Gideri	91.308
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	17.564
Diğer	382
Toplam	109.307

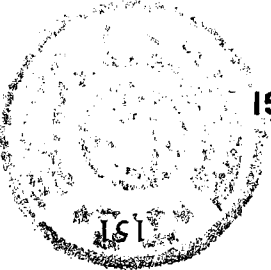
3.15. Olağanüstü Gider ve Zararlar

Bakım Onarım Gideri	500
Diğer	7
Toplam	507

3.16. Diğer Olağanüstü Gelir ve Karlar

Sigorta Hasar Bedelleri	4.112
Sabit Kıymet Satış Geliri	4.162
Diğer Gelir ve Karlar	35
Toplam	8.309

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



3.17. Adi ve imtiyazlı hisse senetleri için ayrı ayrı gösterilmek koşuluyla, hisse başına kar ve kar payı oranları;

Adi ve imtiyazlı hisse senetleri için 1000 nominal değerli hisse başına kar payı 0.000572 TL ve kar payı oranı % 57'dir.

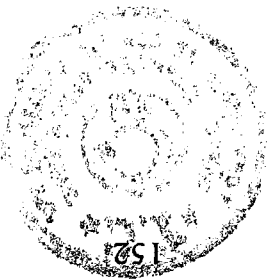
3.18. Her bir ana üretim grubu için ayrı olmak üzere, işletmenin dönemde gerçekleştirdiği mal ve hizmet üretim miktarlarındaki değişimler

MAMÜL	01.01.1997-31.12.1997	01.01.1998-31.12.1998	DEĞİŞİM
CİNSİ	ÜRETİM	ÜRETİM	%
İplik	25.351.482 kg	18.367.660 kg	- 28
Kumaş	6.446.256 m ²	7.067.836 m ²	10
Ambalaj	1.917.593 kg	9.891.042 kg	416

3.19. Her bir ana satış grubu için ayrı olmak üzere, işletmenin dönemde gerçekleştirdiği mal ve hizmet satış miktarlarındaki değişimler;

MAMÜL	01.01.1997-31.12.1997	01.01.1998-31.12.1998	DEĞİŞİM
CİNSİ	ÜRETİM	ÜRETİM	%
İplik	20.421.795 kg	19.692.632 kg	- 4
Kumaş	5.928.865 m ²	7.447.097 m ²	25
Ambalaj	1.659.935 kg	8.508.392 kg	413

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIĞI
31 ARALIK 1998 TARİHLİ MALİ TABLOLAR
İLE İLGİLİ AÇIKLAYICI NOTLAR
(MİLYON TL)



TİCARİ KAR	600.224
İlaveler	395.015
(+) Karşılıklar ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	395.015
1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	18.014
2. Kıdem Tazminatı Karşılığı	284.432
3. Çek Reeskontu	91.309
4. Finansman Gider Kısıtlaması	893
5. 1997 Yılı Menkul Kıymetler	367
6. Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	-
(+) Önceki Yıl Finansman Fonu	-
İstisna ve İndirimler	995.239
(-) yatırım indirimi	966.541
(-) İştirak Kazançları İstisnası (KVK md. 8/1)	22
(-) Cari Yıl Finansman Fonu	-
(-) Mahsup Edilen Geçmiş Yıl Zararları	-
(-) Yat.Fon ve Ort.dan Sağlanan Kar Payı (KVK md. 8/6)	-
(-) Yurt Dışı İnşaat vb. Döviz Hasılatı (KVK Gec. Md. 24)	-
(-) Turizm Döviz Hasılatı (KVK md. 8/3)	-
(-) Emisyon Primi, Rüçhan Hakkı Kup. Satış Kaz. (KVK md 8/5)	-
(-) İştirak, Gayri Menkul Satış Kazançları vb. (KVK Gec. Md. 23)	-
(-) Diğer İndirimler vb.	28.676
1. 1997 Yılı Çek Reeskontu	28.144
2. 1998 Yılı Menkul Kıymet Gelir Tahakkuku	532
MALİ KAR	-
(-) Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı	106.320
(-) Kurumlar Vergisi	-
(-) Gelir Vergisi	96.654
(-) Fonlar ve Diğer	9.666

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sermaye piyasalarının başarılı olabilmesi sermaye piyasasında faaliyet gösteren ortaklık ve diğer kuruluşların mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğinin bağımsız dış denetimle onaylanmasına, kamu oyunun tam ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına böylelikle de sermaye piyasasında faaliyet gösteren kuruluşlara yatırım yapan ve ileride yapacak olan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasına bağlı kalmaktadır.

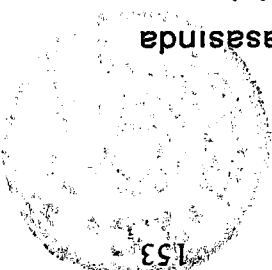
Ekonomik ve sosyal anlamda bağımsız dış denetimin önemi çok büyüktür. Çünkü bir tek kesimi ilgilendirmekle kalmayıp, bir çok kesimi sonuçlarıyla etkilemektedir.

Bağımsız dış denetim, denetim türleri içerisinde yer almaktadır. Bu denetimin amacı mali tablolarda yer alan finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda tarafsız bir biçimde gerçeği yansıtip, yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşmaktır.

Teorik açıklamalarda ve uygulama bölümünde belirlenen amaç kapsamında dönem sonu bağımsız dış denetim çalışması bilimsel olarak araştırılmıştır.

Uygulama bölümünde örnek olarak aldığımız bir halka açık anonim ortaklığının dönem sonu bağımsız dış denetim çalışmalarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, denetim standartlarına ve sermaye piyasası kurulunun bağımsız dış denetimle ilgili tebliğlerine göre inceledik ve görüş olarak halka açık anonim ortaklığın mali tablolarının doğru ve güvenilir olduğu sonucu düzenlene raporla ortaya koyduk.

Yapılan bağımsız denetim çalışmaları Dünya'da ve Türkiye'de bağımsız denetim kuruluşları tarafından yerine getirilmektedir. Türkiye'de ilk defa bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelere



Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin bir tebliğ yayınlamasıyla başlanmış ve daha sonraları Sermaye Piyasası Kurulu sermaye piyasasında faaliyet gösteren ortaklık ve yardımcı kuruluşların bağımsız dış denetimle ilgili usul ve esasları yayınlamış olduğu tebliğlerle düzenlemiştir ve bağımsız denetime tabi olan ortaklıklar ve diğer kuruluşlarda mali tabloların hazırlanması sırasında SPK. tarafından belirlenen usul ve esasları göz önüne almak zorundadırlar

Bağımsız denetim çalışmalarının sonuçlarının büyük bir kesimi ilgilendirmesi sebebiyle bu çalışmalarını yapan bağımsız denetim kuruluşlarının ve bu kuruluşlarda çalışan denetçilerin büyük sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumlulukların ilki sosyal sorumluluk, ikincisi ise denetim standartlarına uygun kaliteli bir denetim çalışması yapmak ve sonuçları raporlamaktır. Bu sorumluluklara uyulması halinde bağımsız denetimden beklenen fayda ortaya çıkar.

Bağımsız denetçilerin eğitimlerine de son derece önem verilmektedir. Bu mesleğin gelişmiş olduğu ülkelerdeki gibi sürekli olarak eğitim programları düzenlenmeli, meslekle ilgili olan tüm güncel araştırmalar ve yenilikler takip edilmelidir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının da etkin bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Çünkü günümüzde çok kısa bir süre önce mali tablolarıyla ilgili olarak olumlu görüş verilen bir ortaklık iflasın eğiline gelmiş olabilmektedir. Elbetteki bu ve benzeri durumlara sıkça rastlanmamaktadır. Fakat bağımsız denetim kuruluşları da başı boş bırakılmamalı, yaptıkları denetim faaliyetlerinden dolayı daha fazla sorumluluk ve müeyyideler getirilmelidir.

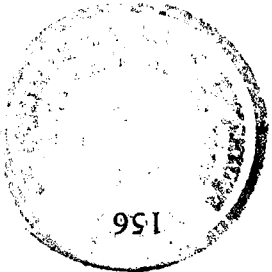
Ayrıca enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisinin kaldırılması amacıyla bağımsız denetim faaliyetleri sırasında çalışmalar yapılmalıdır. Diğer önemli bir husus da Avrupa

Topluluğuna girmek üzere olduğumuz bir dönemde hazırlanan raporların yurt dışındaki geçerliliğinin en iyi şekilde araştırılması ve Uluslararası Muhasebe standartlarından da yararlanma konusunda bağımsız denetim firmalarının gaba göstermesi ve kendi ülkemizde de ulusal denetim standartlarımızın oluşturulması ülke içinde bağımsız denetim çalışmalarının ortak bir düzeye gelişmesi ile mümkün olacaktır.



KAYNAKLAR

1. AKDOĞAN N. ve TENKER N., Finansal Analiz Teknikleri, Lebib Yalın Yayınları, 1997
2. AKGÜÇ Ö., Mali Tablolar Analizi, 9. Basım, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:64, İstanbul, 1995
3. AKGÜÇ Ö., Sermaye Piyasasında Son Gelişmeler, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:4 İstanbul, 1975
4. ALTUĞ F., Mali Denetim, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme İktisadi ve Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:110 Bursa, 1995
5. ALTUĞ Ö. ve AYBOĞA H., Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi El Kitabı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1997
6. ATAMAN Ü., Genel Muhasebe, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1995
7. ATASOY A., Anonim Ortaklıkların Denetlenmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda denetleme Organının Görevleri, A.Ü. İİBF. Yayınları No:19, Eskişehir, 1984
8. Auditing Concept Committee, Report of Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, 1972
9. BOYALI C., Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu, yaklaşımlar Dergisi Sayı:78, Haziran 1999
10. BOZER A. ve GÖLE C., Kıymetli Evrak Hukuku Bilgisi Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:298 10. Basım Ankara, 1996
11. BOZKURT N., Muhasebe Denetimi Alfa Basım Yayın İstanbul, 1998
12. CHAMBERS Andrew D., Viten Gerald, Internal Auditing Pitman Publishing, London, 1987
13. ÇAM M., Bağımsız Denetim ve Sorumluluk Vergi Dünyası, Sayı:175, Ekim 1995



14. ÇARKLIOĞLU P., Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi -1
Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu Silivri I.S.M.M.O 6-8
Nisan 1995
15. ÇÖMLEKÇİ F., İç Kontrol ve Aradenetim, EİT-T.A. Dergisi Sayı:1,
Ocak, 1974
16. DAVIDSON Ronald A., Willie E. Gist, Empirical Evidence on The
Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort,
Journal of Accounting Research Volume 34, No:1 Spring, 1996
17. DEDE H., Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul menkul
kiymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli denetime tabi
Şirketlerin Ara Mali tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve
Bağımsız Dış Denetimi M.Ü. Yayınlanmamış Doktora Tezi,
İstanbul, 1995
18. DEMİR, Ö. ve ACAR M., Sosyal Bilimler Sözlüğü, Ağaç Yayıncılık
İstanbul, 1992
19. Denetim İlike ve Esasları, Cilt-1 Hesap Uzmanları Derneği Yayını
Acar Matbaacılık, 1996
20. Denetim İlike ve Esasları Cilt-2, Hesap Uzmanları Derneği Yayını
Acar Matbaacılık, 1997
21. DURMUŞ A.H., ve ARAT M.E., İşletmelerde Mali Tablolar tahlili 4.
Basım Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları
No:521/755, İstanbul, 1997
22. Ekonomi Ansiklopedisi, Cilt-3 Paymas Yayınları, İstanbul, 1984
23. ERBAŞ A., Faaliyet Denetimi İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe
Enstitüsü Dergisi Sayı:53-54, Ağustos-Kasım 1987
24. GÜLDAN T., Çagdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durumu
M.Ü. yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.1989
25. GÜRBÜZ H., Muhasebe Denetimi Bilim Teknik Yayınevi 4.Baskı
İstanbul, 1995
26. GÜREDİN E., Denetim 8. Basım, Beta Basım Yayım İstanbul 1988
27. GÜREDİN E., Denetim İlikeleri İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe
Enstitüsü Dergisi, Sayı:7, Şubat 1977



- 28.GÜREDİN E., Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi Sayı:9, Ağustos 1977
- 29.GÜREDİN E., Uygunluk Denetimi Olarak Kasa Denetimi ve Sabit Miktarlı Kasa Sistemi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü dergisi Sayı:10 Kasım, 1977
- 30.HATİPOĞLU Z., İşletme Finansına Giriş İstanbul, 1997
- 31.İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri SPK. Yayın No:3 Ankara 10-11 Mayıs 1985
- 32.KAÇAR Y., Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik Vergi Dünyası Sayı:214, Haziran 1997
- 33.KARDEŞ S., Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma SPK. Yayın No:29, Ankara, 1996
- 34.KEPEKÇİ C., Denetim Delillerinin Mahiyeti ve Güvenilirliği EİTİA. Dergisi Sayı:1, Ocak 1975
- 35.KHALİK A. Rashad Abdel Why Do Private Companies Demand Auditing? Acase for Organizatiol Loss of Control, Jaurnal of Auditing and Finance Volume 8. Winter 1993
- 36.KILIÇ S., Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması ve Güvence Fonları, S.P.K Yayın No:95 Ankara, 1997
- 37.KOCAHANOGĞLU O.S., Gerekçeli sermaye Piyasası Kanunu ve Uygulaması Temel Yayınları, İstanbul, 1993
- 38.KORUYAN A., Sermaye Piyasasında Kurumsallaşma Düzeninin Yatırım Tercihlerinin Şekillenmesi Üzerine Etkisi, Prof.Dr. İsmail Türk'e Armağan S.P.K Yayın No:54 Aralık 1996
- 39.Meydan Laruse Ansiklopedisi 3.Cilt Interpress Basın ve Yayıncılık, İstanbul 1986
- 40.MİSİROĞLU U. ve İBİŞ C., Muhasebe Standartlarında Küreselleşme, Vergi Dünyası, Sayı:215, Temmuz 1999
- 41.ÖNCEL M. vd., Vergi Hukuku 3. Basım Savaş Yayınları, Ankara, 1995



42.ÖZEL S. ve TURHAN C., Sermaye Piyasasının Tarihsel Gelişimi, Vergi Dünyası Sayı:106, İstanbul, Haziran 1990

43.ÖZEL S., Denetim ve Raporlama teknikleri ve Uygulama Biçimi, Vergi Dünyası Sayı:118, İstanbul, Haziran 1991

44.ÖZEL S., Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Ortamı Yaklaşım Dergisi Sayı:75, Mart 1999

45.ÖZER M., Denetim, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997

46.ÖZKANLI S., Çağdaş Vergi Denetimi ve Y.M.M.'lik Vergi Dünyası, Sayı:119, Temmuz 1991

47.RODOPULU G., Türkiye'de Sermaye Piyasası ve İşlemleri Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı yayınları No:459-692, İstanbul, 1993

48.Sermaye Piyasası Borsa ve Temel Bilgiler Kılavuzu 12. Basım, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları No:1, İstanbul, 1997

49.Sermaye Piyasası Kurulu 15 Yıl Sempozyumu SPK Yayın No:119 Ankara, 1998

50.SEVİLENGÜL O., Genel Muhasebe 6.Basım Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1997

51.SÜMER A., Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat, Der Yayınları, İstanbul, 1998

52.SÜRMELİ F., Sermaye Piyasasının İşlevleri Yöünden Bağimsız Bir Yasaya Bağlı Olmayışının Yaratıldığı Sorunlar, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Ağustos-Kasım, 1986

53.ŞAHİN G., Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükleri, Vergi Dünyası Dergisi Sayı:191, Temmuz 1997

54.ÜNAL A., İşletmelerde denetimin Önemi Vergi Dünyası Sayı:78, Şubat, 1988

55.YALKIN Y.K., Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, 9. Basım, Turkan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1995

56.YAZICI M., Muhasebe ve Vergi Denetimi M.Ü. İİBF. Dergisi 3.Sayısından Ayı Basım, İstanbul, 1986

57.YAZICI M., Sermaye Piyasası ve Denetim Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi Üçü Sayısından Ayı Basım, İstanbul 1987



58. YET K., Bağımsız Dış Denetim Firmalarının Verdigi Hizmetler, vergi Dnyası Sayı:94, hazirn 1989
59. YILMAZ Ö.F., Bankaların Bağımsız denetim Kuruluşlarınc Denetlenmesi, Vergi Dnyası, Sayı:68, Nisan 1987
60. YÜKSEL A.S., Bankacılık Hukuku ve İşletmesi Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı 6. Baskı İstanbul, 1989
61. WILLINGHAM John, J-Charmical, Douglas R., Auditing Concept and Methods, Mc graw-Hillbook Company, Newyork, 1987



YARARLANILAN KANUNLAR



1. 3568 Sayılı S.M. SMMM ve YMM'lik Kanunu
2. Bankalar Kanunu
3. Sermaye Piyasası Kanunu
4. Türk Ticaret Kanunu
5. Vergi Usul Kanunu

YARARLANILAN TEBLİĞLER ve YÖNETMELİKLER

1. Sermaye Piyasası Kurulu " Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ" seri X Tebliğ No:12 18.02.1992 Tarih 21146 Sayılı Resmi Gazete
2. Sermaye Piyasası Kurulu "Sermaye Piyasasında Mali Tablo Ve Raporlara İlişkin İske Ve Kurallar Hakkında Tebliğ" Seri XI- Tebliğ No:1 29.01.1989 Tarih, 20064 Sayılı Resmi Gazete
3. Sermaye Piyasası Kurulu, " Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" Seri X Tebliğ No:16, 04.03.1996 Tarih 22570 Sayılı Resmi Gazete
4. Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ" Seri X Tebliğ No:7, 18.02.1992 Tarih 21146 Sayılı Resmi Gazete
5. Sermaye Piyasası Kurulu, " Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik 13.12.1987 Tarih 19663 Sayılı Resmi Gazete

ÖZGEÇMİŞ



1975 İstanbul doğumluyum. İlk ve Orta öğrenimini Özel Ortadoğu Koleji'nde, Lise öğrenimini Kabataş Erkek Lisesinde tamamladım.

Üniversite tahsilimi 1993-1997 yılları arasında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde tamamladım. 1997 yılında G.Y.T.E.'de İşletme Yüksek Lisans programına başladım.

1998-1999 yılları arasında Özdemir Yemini Mali Müşavirlik LTD. ŞTİ.'de ve Gürelli Yemini Mali Müşavirlik LTD. ŞTİ.'de Denetçi. Yrd.'si olarak çalıştım.

Halen G.Y.T.E. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans programına devam etmekteyim.