



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERDE SATIŞLARIN  
MALİYETİNİN OLUŞTURULMASI SORUNU VE BİR  
UYGULAMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

**Burçin TEZDOĞAN**

**BURSA-2019**





T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

**BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERDE SATIŞLARIN  
MALİYETİNİN OLUŞTURULMASI SORUNU VE BİR  
UYGULAMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

**Burçin TEZDOĞAN**

**Danışman:**

**Doç. Dr. Orhan BOZKURT**

**BURSA-2019**

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701518016 numaralı Burçin TEZDOĞAN'nın hazırladığı "Bağımsız Denetime Tabi İşletmelerde Satışların Maliyetinin Oluşturulması Sorunu ve Bir Uygulama" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 20./06/2019 günü 13.-15. saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin ..başarılı!..... (başarılı / başarısız) olduğuna ..oy birliği;... (oy birliği / oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav

Komisyonu Başkanı)

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

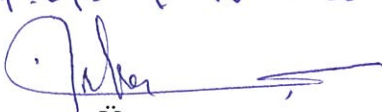
Üniversitesi

Doç. Dr. Dr. hoca Bozkurt  


Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi: Şükri DOKU  


Üye


Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Arni Barış BANAZ  


Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

20./06/2019



**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

.....İŞLETME..... ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 20/05/2019

Tez Başlığı / Konusu: BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN  
.....OLUŞTURULMASI SORUNU ÜE BİR UYGULAMA.....

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam ..87..... sayfalık kısmına ilişkin, 14./05/2019 tarihinde şahsım tarafından .....Turan T. .... adlı intihal tespit programından (Turnitin)\* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezimin benzerlik oranı % 20 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Burcu TEZDOĞAN

Öğrenci No: 201518016

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: MUHASEBE VE DENETİM


Statüsü:  Y.Lisans  Doktora

Danışman  
(Adı, Soyad, Tarih)

\* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

## Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetime Tabi İşletmelerde Satışların Maliyetinin Oluşturulması Sorunu ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza  
24.06.2019  


**Adı Soyadı:** Burçin Tezdoğan

**Öğrenci no:** 701518016

**Anabilim Dalı:** İşletme Anabilim Dalı

**Programı:** Muhasebe ve Denetim

**Statüsü:** Yüksek Lisans

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Burçin Tezdoğan
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: İşletme
Bilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: XII+99
Mezuniyet Tarihi	: .... / .... / 20.....
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Orhan BOZKURT

### **BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN OLUŞTURULMASI SORUNU VE BİR UYGULAMA**

Satışların maliyeti, işletmelerin ana faaliyetlerinin karlılıklarını etkileyen bir gelir tablosu hesabını oluşturmaktadır. Satışların maliyeti bilgisinin doğru ve ayrıntılı sunulması, işletmelerin faaliyetlerini etkin ve etkili yürütmesi, ilgili tüm kesimde güven ortamının oluşması dolayısıyla sektörlerin gelişmesi açısından önem arz etmektedir. Ancak satışların maliyeti bilgisinin ayrıntılı sunumu olan satışların maliyeti tablosunun oluşturulması noktasına gerekli önemin verilmediği görülmektedir. Bu noktaya dikkat çekmek amacıyla çalışmada, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetime tabi işletmeler ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra maliyet kavramı, sistem işleyişi, analizi üzerinde durulmuş ve bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin, KAP'da bulunan yıllık finansal raporlarından yararlanılarak satışların maliyeti bilgileri incelenmiştir. Dikey analiz yöntemi ile ulaşılan bilgiler yüzde değerler olarak ifade edilmiş gerekli analiz ve yorumlar yapılmıştır. Çalışma sonucunda satışların maliyeti ile ilgili çok az çalışma bulunduğu ve incelenen sektörler açısından farklılıklar olsa da işletmelerin satışların maliyetini oluşturan unsurların ayrıntılı sunumuna yeterli önemin verilmediği tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Bağımsız Denetim, Maliyet, Maliyet Denetimi, Satışların Maliyeti

## ABSTRACT

Name and surname : Burçin Tezdoğan  
University : Bursa Uludag University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Business Administration  
Branch : Accounting and Audit  
Degree Awarded : Master  
Page Number : XII+99  
Degree Date : .... / .... / 20.....  
Supervisor : Doç. Dr. Orhan BOZKURT

### THE PROBLEM OF ESTABLISHING THE COST OF SALES IN INDEPENDENT AUDIT BUSINESS AND A PRACTICE

Sales cost forms an income table account that affects the main activities profit of businesses. Accurate and detailed presentation of sales cost, effective execution of the activities of businesses, establishment of an environment of trust in all relevant sectors are important for growing of sectors. But it is seen that there is not enough attention to creation of the sales cost table which is detailed presentation of sales cost. In order to draw attention to this point, in this study after given general information about the concept of independent audit and companies subject to independent audit; cost concept, system operation, analysis and the cost of sales are examined and examined information of sales cost of inspected businesses by using the annual financial reports which are located in KAP. The information obtained by the vertical analysis method is expressed as percentage value and necessary analysis and comments have been made. As a result of the study, although there are very few studies on the cost of sales and although there are differences in terms of the examined sectors, it has been determined that the enough importance isn't given to the detailed presentation of the elements that forms the cost of sales.

**Keywords:** Independent Audit, Cost, Cost Control, Cost Of Sales



## ÖNSÖZ

Günümüzde ekonomik faaliyetlerin gelişmesi sebebiyle bilgiye ulaşmada sıkıntı yaşanmamakta ancak gelişme ile ortaya çıkan bilgi karmaşası içinde, doğru ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç giderek artmaktadır. Bu sebeple, satışların maliyeti bilgisinin sahip olduğu önemin yanında oluşturulması ve sunulması aşamasında yaşanan eksiklik gereği bu çalışma meydana getirilmiş olup, KAP'da yayınlanan finansal raporlardan edinilen satışların maliyeti bilgileri incelenmiştir.

Bu çalışmanın konusunu seçmemde ve her aşamasında bilgi ve tecrübeleriyle desteğini esirgemeyen danışman hocam sayın Doç. Dr. Orhan BOZKURT'a, çalışmanın hazırlanması sürecinde yardımını esirgemeyen hocam sayın Yrd. Doç. Dr. Şükrü DOKUR'a ve yüksek lisans öğrenimim süresince gerek ders gerekse tez aşamasında yol gösteren bütün hocalarıma en içten teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, bugüne kadar maddi ve manevi desteğini esirgemeyen aileme de sonsuz teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI .....	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
KISALTMALAR.....	x
TABLolar .....	xi
ŞEKİLLER.....	xii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM

<b>1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI .....</b>	<b>3</b>
1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI.....	4
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI.....	6
1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	7
1.3.1. Bağımsız Denetimin İşletmeye Sağladığı Yararlar .....	8
1.3.2. Bağımsız Denetimin İşletme İlgililerine Sağladığı Yararlar .....	9
1.3.3. Bağımsız Denetimin Devlete Sağladığı Yararlar.....	10
1.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	11
1.4.1. Müşterinin Kabul Edilmesi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması.....	12
1.4.2. Denetim Planlaması .....	15
1.4.3. Denetim Planının Yürütülmesi .....	19
1.4.4. Bağımsız Denetimin Raporlanması Ve Denetçi Görüşleri .....	20
<b>2. BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMLİLİK VE RİSK KAVRAMLARI.....</b>	<b>23</b>
2.1. ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ .....	24
2.2. RİSK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ.....	26
<b>3. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELER .....</b>	<b>28</b>
3.1. HİÇBİR ÖLÇÜT OLMADAN DENETİME TABİ ANONİM ŞİRKETLER VE KOOPERATİFLER İLE ÜST BİRLİKLERİ .....	29
3.2. GENEL ÖLÇÜT İLE DENETİME TABİ SERMAYE ŞİRKETLERİ.....	29

3.3. ÖZEL DURUMLARI NEDENİYLE DENETİME TABİ SERMAYE ŞİRKETLERİ.....	30
3.3.1. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Denetime Tabi Sermaye Şirketleri .....	30
3.3.2. Bankalar Kanunu'na Tabi Sermaye Şirketleri (Bankalar, Özel Finans Kurumları) .....	31
3.3.3. 5684 Sayılı Sigortacılık Ve 4638 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf Ve Yatırım Sistemi Kanunu Kapsamında Denetim Yaptırmak Zorunda Bulunan Sermaye Şirketleri .....	31
3.3.4. Sayılanların Dışında Denetim Yaptırmak Zorunda Bulunan Şirketler.....	32
4. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ.....	32
4.1. KALİTE KAVRAMI .....	32
4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ VE ÖNEMİ.....	33
4.3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER .....	34

## İKİNCİ BÖLÜM

### MALİYET KAVRAMI, SİSTEM İŞLEYİŞİ VE ANALİZİ

1. MALİYET, HARCAMA, GİDER KAVRAMLARI VE MALİYET MUHASEBESİ.....	37
2. MALİYET HESAPLAMANIN ÖNEMİ.....	38
3. MALİYET SİSTEMİ VE MALİYET HESAPLARI.....	39
3.1. MALİYET SİSTEMİ .....	39
3.2. MALİYET HESAPLARI VE MALİYET SEÇENEKLERİ .....	40
3.2.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları .....	41
3.2.2. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları.....	43
3.3. MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ .....	44
3.3.1. 7/A Seçeneğinin İşleyişi .....	44
3.3.2. 7/B Seçeneğinin İşleyişi.....	47
4. DENETİM VE MALİYETLERİN DENETİMİ.....	47
4.1. DENETİMİN TANIMI.....	47
4.2. DENETİM TÜRLERİ.....	48
4.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri .....	49
4.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	49
4.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	50
4.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	51
4.3.1. Genel Standartlar .....	52
4.3.2. Çalışma Alanı Standartları.....	52
4.3.3. Raporlama Standartları .....	53
4.4. DENETİM TEKNİKLERİ.....	54
4.4.1. Fiziki İnceleme Tekniği .....	55

4.4.2. Doğrulama Tekniği .....	56
4.4.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği .....	57
4.4.4. Gözlem Tekniği .....	57
4.4.5. Soruşturma Tekniği.....	58
4.4.6. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	58
4.4.7. Yeniden Uygulama Tekniği.....	58
4.4.8. Analitik İnceleme Tekniği .....	59
4.5. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ .....	60
4.5.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	61
4.5.2. İşçilik Giderleri .....	62
4.5.3. Genel Üretim Giderleri .....	63
4.5.4. Genel Yönetim Giderleri .....	64

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UYGULAMA

<b>1. TEZ METODOLOJİSİ .....</b>	<b>65</b>
1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	65
1.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtları.....	65
1.3. Araştırmanın Hipotezleri .....	65
<b>2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ÇEŞİTLİ SEKTÖRDEKİ İŞLETMELER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU .....</b>	<b>66</b>
2.1. PERAKENDE TİCARET SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU .....	68
2.1.1. A işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu ....	68
2.1.2. B işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu.....	69
2.1.3. C işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu.....	70
2.2. LOKANTA VE OTELLER SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU .....	71
2.2.1. D işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu ....	72
2.2.2. E işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu.....	72
2.2.3. F işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu .....	73
2.3. GIDA SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU .....	75
2.3.1. G işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu ....	75
2.3.2. H işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu ....	76
2.3.3. I işletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu .....	77
<b>3. SEKTÖRLERDEKİ İŞLETMELERİN SATIŞLARIN MALİYETİ BİLGİLERİNİN ANALİZİ VE KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>79</b>
3.1. PERAKENDE TİCARET SEKTÖRÜNDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN ANALİZİ .....	79

3.2. LOKANTA VE OTELLER SEKTÖRÜNDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN ANALİZİ .....	82
3.3. GIDA SEKTÖRÜNDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN ANALİZİ .....	84
3.4. SEKTÖRLERİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	87
<b>4. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİNİN ANALİZİ.....</b>	<b>88</b>
SONUÇ .....	93
KAYNAKÇA.....	95

## KISALTMALAR

a.g.e.	Adı geçen eser
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
A.Ş	Anonim Şirket
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BİST	Borsa İstanbul
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FİFO	İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	Kamu Gözetimi Kurumu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
PTT	Posta ve Telgraf Teşkilatı
s.	Sayfa/Sayfalar
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMSF	Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	Ve Benzeri
vd.	Ve Diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

## TABLULAR

Tablo 1. Satışların Maliyeti Tablosu.....	67
Tablo 2. A İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	69
Tablo 3. B İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	70
Tablo 4. C İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	71
Tablo 5. D İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	72
Tablo 6. E İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	73
Tablo 7. F İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	74
Tablo 8. G İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	76
Tablo 9. H İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	77
Tablo 10. I İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	78
Tablo 11. Perakende Ticaret Sektöründe İncelenen İşletmelerin Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri.....	80
Tablo 12. Lokanta ve Oteller Sektöründe İncelenen İşletmelerin Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri (%).....	82
Tablo 13. Gıda Sektöründe İncelenen İşletmelerin Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri (%).....	85
Tablo 14. Hipotezlerin Sonuçları.....	91

## ŞEKİLLER

Şekil 1. Denetim Süreci Aşamaları .....	12
Şekil 2. Maliyet Sisteminin İşleyişi .....	40
Şekil 3. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi .....	46
Şekil 4. Denetim Türleri.....	48
Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	51



## GİRİŞ

Günümüzde ekonomik hayatın gelişmesiyle işletme faaliyetlerinin de çeşitlendiği görülmektedir. Buna bağlı olarak faaliyetlerden elde edilen bilgilerin çoğaldığı bir ortam oluşmuştur. Bu durum, tüm ilgili kişiler açısından yeterli düzeyde, doğru ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Ayrıca sunulan finansal tabloların niteliği üzerinde de önemle durulması gerekliliğini doğurmuştur.

Finansal mali tablolardan olan gelir tablosunun yeterli düzeyde sunumu için kullanılan ek mali tablolardan satışların maliyeti tablosu, satışların maliyeti unsurlarının oluşumunu göstermekte ve gelir tablosunun satışların maliyeti bölümünün ayrıntısını oluşturmaktadır. İşletmeler satışların maliyeti tablosunu doğru ve yeterli düzeyde sunarsa, en başta ana faaliyetlerinin etkili ve etkin yürütülmesini sağlayacak dolayısıyla da karlılığını, büyümesini, rekabet gücünü arttıracaktır. Bir diğer açıdan ise, işletme ilgililerinin kararlarının doğruluğuna ve bağlı sektörün gelişimine olumlu katkı sağlayacaktır. Tüm bu sebepler ile satışların maliyeti tablosu gerek işletme gerekse bilgi kullanıcıları açısından önemli bir tabloyu oluşturmaktadır.

Satışların maliyeti bilgisinin önemi sebebiyle yapılan literatür araştırmalarında aynı derecede önemin verilmemiş olmasından hareketle bu tez çalışmasında, bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin satışların maliyeti bilgisinin oluşturulmasında karşılaşılan sorunların, işletme ve bağlı sektör üzerindeki etkilerinin ne olduğu ortaya konulmuştur. Bu amaca uygun olarak KAP'dan (Kamuyu Aydınlatma Platformu) elde edilen ticaret, hizmet ve imalat sektörlerinin perakende ticaret, lokanta ve oteller ile gıda alt sektörlerindeki işletmelerin satışların maliyeti bilgilerinin analiz ve karşılaştırmalarına yer verilmiştir.

Toplam üç bölümden oluşan tezin ilk bölümünde, işletmelerin sundukları bilgilerin doğruluğunun değerlendirilmesi açısından en önemli faktör olan bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimde önemlilik ve risk kavramı, bağımsız denetime tabi işletmeler ve bağımsız denetim kalitesi açıklanmıştır. İkinci bölümünde, işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için oluşturduğu maliyet, harcama ve gider kavramları, analizi açısından maliyet muhasebesi, maliyet hesaplamasının önemi, maliyet sistemi, maliyet hesapları, denetim ve maliyetlerin denetimi açıklanmıştır. Üçüncü ve son

bölümünde ise, tez metodolojisi, bağımsız denetime tabi çeşitli sektörler ve sektör içinden seçilen işletmeler ile ilgili genel bilgiler ve satışların maliyeti tablosu bilgileri, sektörlerdeki işletmelerin satışların maliyeti bilgilerinin analizi ve karşılaştırılması yapılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## BAĞIMSIZ DENETİM

### 1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Son zamanlarda toplumsal ve ekonomik hayatta yaşanan hızlı gelişmeler sonucunda bilgi birikimi artmış ve işletmelerin bu bilgilere başvurma sürecinde karmaşanın oluşmasına neden olmuştur. Bu karmaşanın giderilmesi, bilgilerin güvenilir bir şekilde değerlendirilmesi ve güvenilir ortamın sürekliliği açısından bağımsız denetim kavramına başvurulmuştur.<sup>1</sup> Ekonomik hayatta karşılaşılan sıkıntıların giderilmesi ve düzenli işleyiş açısından son derece önemli kavramı oluşturmaktadır.

Ekonominin temeli olan işletmeler hakkında mali nitelikli bilgilerin gerçekleştirilip kaydedilmesini ve sunulmasını sağlayan muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe sistemi içerisinde de en temel yapıyı mali tablolar meydana getirmektedir. Mali tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir, doğru ve tam olması durumunda piyasalarda güvenilir ortam yaratılmış olacaktır. Fakat doğru ve güvenilir bilgilere ulaşılmakta çeşitli nedenlerle zorlanılmakta bu sebeple bağımsız denetim mekanizmasına başvurulmaktadır. Bağımsız denetim günümüzde önemini artan ve ikamesinin olmadığı bir mekanizmadır.<sup>2</sup> Bağımsız denetim ile ihtiyaç duyulan sağlıklı bilgilere ulaşılmakta ve güven ortamı oluşturulmaktadır.

İşletmelerle ilgili finansal bilgilerin sunulduğu en temel kaynak, işletmenin kamuya açıkladığı finansal tabloları ve bunlara ilişkin açıklayıcı dipnotlarıdır. Ancak, bilgilerin güvenilirliği ve geçerliliği konusunda yaşanan uyumsuzluklar bilgi riskini oluşturacaktır. Bilgi riskine ise, bilginin yakınlık derecesi, bilgiyi elde edenler ile bilgiyi kullananlar arasında çıkar çatışmaları, işletme hakkındaki bilgilerin çok fazla ve karmaşık olması gibi unsurlar neden olacaktır.<sup>3</sup> İşletme ilgililerinin finansal tablolardan beklediği bilgilerin doğru ve güvenilir olması, belirli standartlar ile sunulması ve oluşacak bilgi risklerinin azaltılması bağımsız denetim kavramı ile sağlanacaktır.

<sup>1</sup> Bilge Sekizsu, *Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 1.

<sup>2</sup> Sadiye Oktay, "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, C.1, S.100, Ekim 2013, s. 44.

<sup>3</sup> A. Taylan Altıntaş, *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, e-kitap, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 21.

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim kavramı hakkında genel bilgiler, bağımsız denetimin tanımı, amaçları, yararları açıklanacak son olarak da bağımsız denetim süreci ele alınacaktır.

### 1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

Bağımsız denetim, şirketlerin bilanço, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali nitelikli tablolarının belirlenmiş olan ölçütler ve mevzuat hükümlerine uygun düzenlenip düzenlenmediği, sunulan bilgilerin bu tablolara ne derece doğru yansıtılıp yansıtılmadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir süreçtir. Bağımsız denetim tek bir işlem olmayıp birbirini takip eden işlemlerden oluşmakta ve mali nitelikli bilgilerin gerçekliğini ortaya koymaktadır.<sup>4</sup>

Bağımsız denetim için çeşitli kurum ve kanunlarda tanımlamalar yapılmaktadır. Bunların bazıları şu şekilde sıralanabilir;

- KGK'nın yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4/b maddesinde "Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması" olarak tanımlanmıştır.<sup>5</sup>
- 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi'nin yaptığı tanım ise şöyledir: "Denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme şeklinin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek

<sup>4</sup> Durmuş Acar, Serpil Senal, "Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, C.11, S.35, Ekim 2011, s. 34.

<sup>5</sup>Kamu Gözetimi Kurumu,

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz\\_Denetim\\_Yonetmeli\\_gi\\_Guncel.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeli_gi_Guncel.pdf), (07.03.2018)

oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara ileten sistematik bir süreçtir.”<sup>6</sup>

- SPK'nın Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği 4. maddesinde “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır.<sup>7</sup>
- Hazine Müsteşarlığı'nın yayınladığı Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğin 5. maddesinde “Şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır.<sup>8</sup>

Yapılan tanımlamalar incelediğinde, işletmelerin kendi bünyesi dışında uzman kurumlara mali tablolarının denetimini yaptırarak işletme ilgililerinin kendilerinin dışında oluşan işletmeye ait bilgilerin niteliklerine güven duymasını ve ilgililerin kararlarının doğru olmasını sağlayıp sonuç itibarıyla de yatırımları kendilerine çekmek adına başvuru bir mekanizma olduğu görülmektedir.

Tanımlardan yola çıkarak bağımsız denetim ile ilgili dikkat çeken özelliklere değinilebilir. Bunlar; bağımsız denetimin sistematik bir süreç olması, denetim alanında tecrübeli ve bağımsız kişiler tarafından gerçekleştirilmesi, yeterli sayıda ve güvenilir kanıtların toplanması, sürecin sonuçlarının rapor şeklinde ilgililere sunulmasıdır.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Sekizsu, a.g.e., s. 2.

<sup>7</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (07.03.2018)

<sup>8</sup> Şebnem Ada, Mahmut Yardımcıoğlu, “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, C. 4, S. 14, 2017, s. 1733

<sup>9</sup> Ada, a.g.e., s. 1733

## 1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği Birinci Bölüm 3. Maddesinde bağımsız denetimin amacı;

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

(2) Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.” olarak belirtilmiştir.<sup>10</sup>

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin faaliyetlerinin finansal tablolara gerçek durumlarını yansıtacak şekilde sunulup sunulmadığını, kayıtların bu konudaki yasal hükümlere uyup uymadığını tespit ederek finansal tabloların güvenilirliği hakkında tarafsız bir değerlendirme yapmaktır. Bağımsız denetim ile finansal tablolardaki hata ve hilelerin engellenmesi varsa ortaya çıkarılmasıyla uzun vadede ki amacı olan işletmenin alacağı kararlara ışık tutması sağlanacaktır.<sup>11</sup>

Yapılan bağımsız denetim tanımlarından yola çıkarak da bağımsız denetimin amaçlarına ulaşmak mümkündür. Bağımsız denetimin amaçları şu şekilde ifade edilir:<sup>12</sup>

- Finansal tabloların bir bütün halinde mevcut mali durumu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumda meydana gelen değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu konusunda bir kanıya varmak,

<sup>10</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (09.03.2018)

<sup>11</sup> Burçin Sakin Çapal, *Türkiye'deki İşletmelerde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 33.

<sup>12</sup> Sekizsu, a.g.e., s. 20.

- Kamuyu aydınlatmak amacıyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışarak gelişmesini ve sermaye piyasasına aktarılan tasarrufların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- İşletmenin, işletme ortaklarının, işletme çalışanlarının ve işletmeyle alacak-verecek ilişkisi olan kişi ve kurumların hak ve yararlarını korumak,
- Hukuki bir işlem gibi olmasa da işletme faaliyetlerinin yasalara ve mevzuata aykırı davranışlarını ortaya çıkarmak,
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasını sağlamak ve uluslararası muhasebe düzenlerine uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

İşletme ilgilileri işletmenin oluşan sonuçlarından yola çıkarak, gelecekle ilgili durumlarını şekillendirirler bu sebeple her zaman için sağlam ve kesin bilgilere ihtiyaç duyarlar, yatırımlarını da bu yönde bilgi sağlayan işletmeler lehine kullanırlar. İşletmeler ise ilgililere gerekli güven ortamı sağlayarak yatırımları kendilerine çekmek ve işletme için güçlü bir değer yaratmak adına bağımsız denetimden yararlanırlar.

Bağımsız denetim ile işletmelerin mali tablo kayıtlarının doğru yansıtılıp sınıflandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun gerçekleştirilmesi, hatalı ve hileli durumlardan ilgilileri bilgilendirerek korumaları ve işletmeleri ise bu hatalı ve hileli durumlardan caydırmaları sağlanır. Sonuç olarak bağımsız denetim, işletme ve işletme ilgilileri arasında oluşan zincirin güven içerisinde devam ederek, piyasalarda ekonomik kalkınmaya ve ülke refahının sağlanmasına neden olacaktır.

### 1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimin işletmelere sağladığı yararlar genelde üç şekilde açıklanmaktadır. Bunlar;<sup>13</sup>

- Üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astlarında üstlerin gelecekle ilgili planları ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlayan *haberleşme*;
- Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları *değerleme* ve

<sup>13</sup>Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, s. 61.

- Astları işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade ettiği *motivasyondur*.

Sayılanlara ek olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmeye, işletme ilgililerine ve devlete şeklinde üç başlıkta yararlarından bahsetmek mümkündür.

### 1.3.1. Bağımsız Denetimin İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararları aşağıda belirtilen şekilde sıralayabiliriz;<sup>14</sup>

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını saptar,
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir,
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının hata ve hile yapma eğilimlerini kısıtlar,
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerinin oluşturulması ve devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminde riski azaltır,
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar,
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumu hakkında yetkili mercilere tam ve güvenilirliğini ve işletmenin kredibilitesini artırır,
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır,
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

Ayrıca bağımsız denetim ile holding gibi büyük yapılarında bilgi ve güvence işletme yöntem ve politikalarına bütün topluluk içerisinde ne derece uyulduğu konusunda bilgi verilmesi sağlanır.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Necdet Sağlam, Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Ve Raporlanması, Ankara: Yaklaşım yayıncılık, 2014, s. 37.

<sup>15</sup> Çapal, a.g.e., s. 37.



Denetim faaliyetleri sonunda düzenlenen raporla var olan mali bilgiler tüm gerçekliği ve doğruluğu ile finansal tablolarda yer alıp almadığı işletme yönetimine bildirilmekte ve işletme yönetimi bu rapor sonucundaki bilgilerden yola çıkarak hesaplamaların doğru yapılıp yapılmadığı, işletme içerisinde bilgilerin doğru aktarılıp aktarılmadığı hakkında bilgilendirilmiştir.

### **1.3.2. Bağımsız Denetimin İşletme İlgililerine Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetimin işletme ilgililerine sağladığı yararları aşağıda belirtilen şekilde sıralayabiliriz;<sup>16</sup>

- Sermaye piyasaları, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasalardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasalarının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması gerekir. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, denetimdir,
- Finansal kurumlar (örneğin ticari ve yatırım bankaları) kredi sağladıkları işletmelerin ticari ve finansal durumları ile ilgili bilgi ve detaylı finansal raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları gerekir. Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulurlar,
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur,
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir bilgiler sağlar,
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar,
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur,

---

<sup>16</sup> Sağlam, a.g.e., s. 38.

- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

İşletmenin çevresi ile kuracağı ilişkilerin yürüteceği işlerin yalın ve kesin bilgiler çerçevesinde gerçekleşmesi oluşacak bilgi akışını o derece kolaylaştıracaktır. Açıklanan bağımsız denetim raporu ile bu bilgi düzeyi sağlanmış olacak ve geniş açıdan bakıldığında piyasalarda güven ortamı oluşacaktır.

### 1.3.3. Bağımsız Denetimin Devlete Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin devlete sağladığı yararları aşağıda belirtilen şekilde sıralayabiliriz;<sup>17</sup>

- Sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturur,
- Denetim, vergi gelirlerinin artmasında devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda hata ve hile yapma güdülerini yok eder,
- Vergi denetim elemanları, denetçiler tarafından düzenlenmiş finansal tabloların incelenmesine daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebilir,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri, belediyeler, dernek ve vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşebbüslerin denetime tabi tutulmaları ve bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olur.

Bu maddelere ek olarak, bağımsız denetimin muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi, ulusal standartların uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu olmasını sağlamak hususlarında bu kural ve düzenlemeleri sağlıklı bir şekilde yerine getiren kamu organlarına destek sağladığı belirtilebilir.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Sağlam, a.g.e., s. 39.

<sup>18</sup> Adnan Dönmez, *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 13.

Finansal tabloların doğru bilgi vermeleri sonucunda tablolardaki mali bilgilerden yola çıkarak yapılan vergilendirme işlemleri de o derece doğru olacaktır. Dolayısıyla vergilendirme işlemleriyle devletin vergilendirmede adalet ve verimlilik ilkelerini yerine getirmesi doğal sonuç olacaktır.

#### 1.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim birbirini takip eden aşamalardan oluşan uzun bir süreçtir. Bağımsız denetim sürecinde genel olarak ilk aşama müşterinin kabul edilmesi ve denetim sözleşmesinin yapılmasıyla başlar daha sonra denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarıyla devam eder, son olarak denetçi görüşleriyle denetim raporunun sunulmasıyla tamamlanır. Ancak denetim raporunun teslim edilmesi ile süreç tamamlansa bile denetçinin işlevi denetlenen işletmenin ilk genel kurul toplantısına kadar devam eder. Denetçinin işlevi de işletmenin ilk genel kurul toplantısına katılıp genel kurul üyelerinin sorularına cevap vermesiyle sona erer.<sup>19</sup>

Genel olarak bağımsız denetim süreci 4 aşamaya ayrılarak incelenmektedir. Bu aşamalar şöyledir;<sup>20</sup>

1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü
2. Denetimin Planlanması
3. Test Etme ve Kanıt Toplama
4. Değerleme ve Raporlama

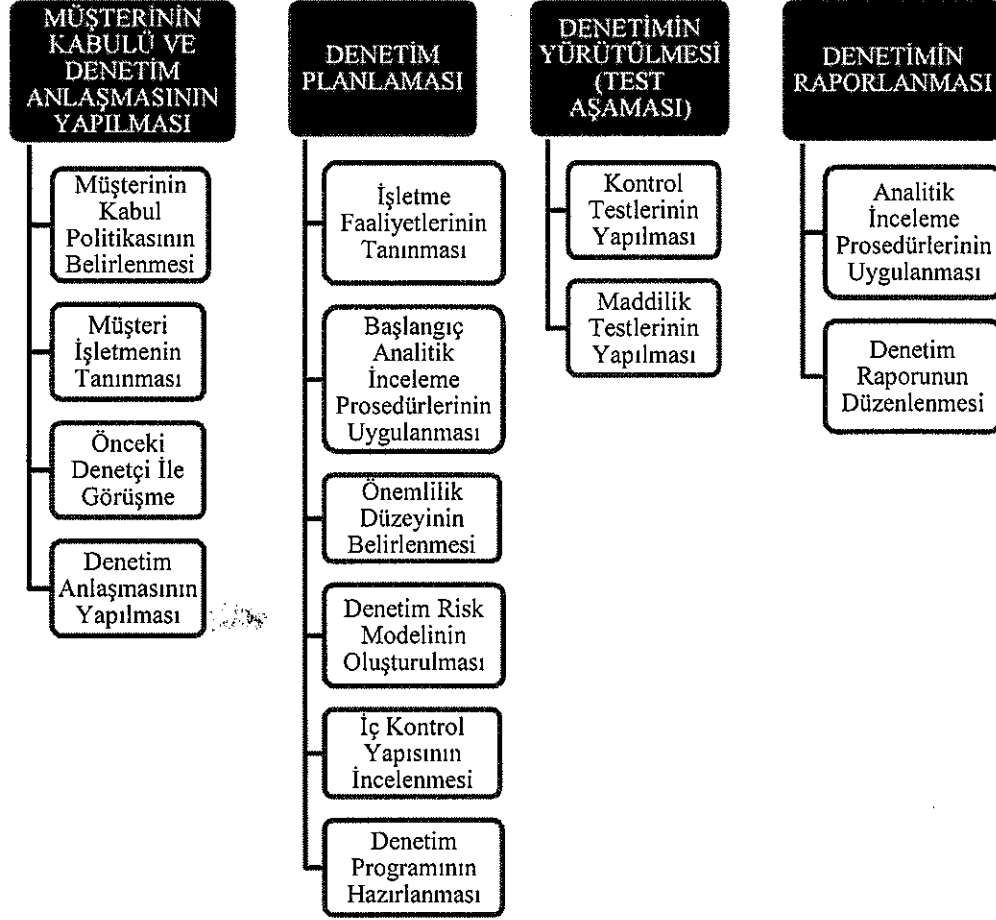
Standart aşamalar bu şekilde olmakla birlikte her bağımsız denetim aynı sürede tamamlanmaz. Bağımsız denetim süreci denetlenen şirketlerin büyüklüklerine, organizasyonel yapılarına ve yapılan denetimin ilk denetimleri veya tekrar eden denetimleri olup olmasına göre değişiklik göstermektedir.<sup>21</sup> Denetlenen işletmenin büyük olması, organizasyonel yapısının karmaşık olması ve ilk denetimin yapılması durumlarında denetim işlemleri yoğun olacak ve sürecin uzamasına neden olacaktır. Fakat işletmelerin küçük, organizasyonel yapısının yalın olması ve tekrar eden denetim olması durumlarında denetim işlemleri daha kolay gerçekleşecek ve süreç kısaltacaktır.

<sup>19</sup> Simge Tüzün Şahmaroğlu, *Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri Ve Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 57.

<sup>20</sup> Dönmez, a.g.e., s. 25.

<sup>21</sup> Sekizsu, a.g.e., s. 42.

Bağımsız denetim sürecini Şekil 1. yardımıyla da göstermek mümkündür.



Şekil 1. Denetim Süreci Aşamaları

**Kaynak:** Eren Yıldız, 21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim Ve Türkiye Analizi, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 23.

#### 1.4.1. Müşterinin Kabul Edilmesi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Öncelikle denetim yaptıracak müşteri işletmeler bağımsız denetimi yapacak olan firmayı belirlemektedir. Bu kararı denetimi yapacak firmanın imkanları, uzmanlık düzeyi ve deneyimlerini göz önüne alarak müşteri işletmenin genel kurulu alacaktır. Bağımsız denetim firmaları ise kendilerine gelen denetim talebini kabul etmeden önce, üstlenecekleri riski tespit etmek, denetimin kapsam ve planlanmasını yapmak adına bir ön inceleme gerçekleştirecektir. Gerçekleştirilecek ön inceleme ile müşteri işletmenin

geçmişi, işletmenin içinde bulunduğu sektörün durumu, müşteri işletmenin sektördeki itibarı, işletme yöneticilerinin nasıl tanındığı gibi durumlar araştırılacaktır.<sup>22</sup> Müşteri ile ilgili değerlendirmeler yapılarak karar verilecektir.

Ön inceleme ile denetlenecek işletme araştırılırken çeşitli yöntemler uygulanarak bilgiler toplanacaktır. İşletmenin yöneticileri ile görüşülerek işletmenin işleyişi, bilgi sistemi, stratejik planları gibi işletme içerisindeki bilgiler elde edilecek, işletmenin ait olduğu sektör hakkında sosyal medya, dergi ve gazeteler vb. başvurularak sektörün durumu belirlenmeye çalışılacak ve bir diğer önemli bilgi kaynağı önceki denetçi firma ile görüşülerek de önceki çalışma kağıtları incelenip, işin bırakılmasının nedeni işletmenin denetime bakış açısı gibi bilgiler öğrenilebilecektir.<sup>23</sup> İşletme içinden ve ilgili kesimlerden gerekli bilgilerin toplanması sonucunda herhangi bir engel ile karşılaşılmazsa yazılı olarak hazırlanan denetim sözleşmesi taraflarca imzalanacak ve kesinliğe kavuşacaktır.

İşletmeler bağımsız denetime genellikle yasal zorunluluklar sebebiyle başvurursa da günümüzde gelişen piyasalar ve gittikçe zorlaşan rekabet ortamının varlığı da işletmeleri bağımsız denetime yöneltmektedir. Gerek denetime ihtiyaç duyan işletmenin gerekse bağımsız denetim firmalarının yapacağı çeşitli prosedürlerden sonra üzerinde karar kılınacak bir sözleşmenin imzalanması ile bağımsız denetim süreci başlayacaktır.

Süreci başlatan denetim sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu hususlar Bağımsız Denetim Standardı 210'da belirtilmiştir ve şöyledir;<sup>24</sup>

- Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
- Denetçinin sorumlulukları,
- Yönetimin sorumlulukları,
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,
- Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atıf,

<sup>22</sup> Hayrettin Usul, TMS Ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, 2.b., Ankara: Detay yayıncılık, 2015, s. 54.

<sup>23</sup> Usul, a.g.e., s. 56.

<sup>24</sup> Kamu Gözetimi Kurumu,

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20210-Site.pdf> (17.03.2018)

- Raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

Denetim sözleşmesinde belirtilenlerin dışında şu hususlara da yer verilebilir;<sup>25</sup>

- BDS'ler, etik hükümler ve denetçinin uymakla yükümlü olduğu mevzuatın belirtilmesi de dâhil olmak üzere denetimin kapsamının ayrıntılandırılması,
- Denetimin sonuçlarına ilişkin olarak yapılacak her türlü bildirim şekli,
- BDS 701 uyarınca denetçinin kilit denetim konularını denetçi raporunda bildirme yükümlülüğü,
- Denetim BDS'lere uygun olarak planlanmış ve yürütülmüş olsa dahi, iç kontrolün yapısal kısıtlamalarının yanı sıra denetimin kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğu gerçeği,
- Denetim ekibinin kimlerden oluşacağı dâhil, denetimin planlaması ve yürütülmesine ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Yönetimin yazılı beyanlarda bulunacağı beklentisi,
- Yönetimin, finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili muttali olduğu, açıklamalar hakkındakiler dâhil, tüm bilgilere erişim imkânı sağlayacağı beklentisi,
- Yönetimin, denetçinin denetimi öngörülen programa uygun olarak tamamlayabilmesi için taslak finansal tabloları, bu tabloların hazırlanmasıyla ilgili bilgileri (açıklamaların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgiler dâhil) ve varsa diğer bilgileri -defteri kebir ve yardımcı defterler ve bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- denetçiye zamanında sağlayacağına ilişkin mutabakatı,
- Yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede muttali olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü bilgiyi denetçiye bildireceğine ilişkin mutabakatı,
- Ücretlerin hesaplanmasında kullanılan esaslar ve -varsa- faturalandırmaya ilişkin kararlaştırılan hususlar,

---

<sup>25</sup> Kamu Gözetimi Kurumu,  
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20210-Site.pdf>, (17.03.2018)

- Yönetimin, denetim sözleşmesini ve bu sözleşmede yer alan şartları üstlendiğini belirtmesi,
- Denetimin bazı alanlarına başka denetçilerin ve uzmanların katılımıyla ilgili kararlaştırılan hususlar,
- İşletmenin diğer çalışanlarının ve iç denetçilerinin denetime katılımına ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Denetçinin ilgili işletmede ilk defa denetim yapıyor olması durumunda, - varsa-önceki denetçiyle yapılacak olan görüşme ve işlemlere ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Denetçinin yükümlülüğünün sınırlandırılması ihtimalinin bulunması durumunda, bu tür sınırlandırmaların belirtilmesi,
- Denetçi ile işletme arasındaki her tür ilave anlaşmaya yapılacak atıflar,
- Çalışma kâğıtlarının diğer taraflara verilmesine ilişkin her türlü yükümlülüklerdir.

Belirtilen bilgileri içeren denetim sözleşmesinin imzalanmasından sonra denetim süreci fiilen başlamış olacaktır. Denetim firmasının devamında yapacağı işlemler ilerleyen alt başlıklarda incelenecektir.

#### **1.4.2. Denetim Planlaması**

Denetim sözleşmesinin imzalanmasının ardından sorumlu denetim firması tarafından denetim çalışmalarına başlanacak ve devam eden aşama olan denetim planlaması gerçekleştirilecektir.

Denetim çalışmalarının planlaması, denetim sürecinin başından sonuna kadar gerçekleşecek denetimin amacına ulaşmasını sağlamak adına neyi, nasıl, nerede, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağını önceden belirtilerek düzenlenmesidir.<sup>26</sup> Denetim planlamasının amacı ise, denetim konusunu denetim alanlarına ayırarak uygun olan denetçileri bu denetim alanlarına dağıtıp görevlendirmek, ayrılan her bir denetim

---

<sup>26</sup> Usul, a.g.e., s. 81.

alanında uygulanması gereken denetim prosedür ve işlemleri belirterek denetim faaliyetinin zamanlanmasıdır.<sup>27</sup>

Denetim planlaması, denetime uygun genel denetim yolunun oluşturulmasını içermektedir. Uygun bir planlama mali nitelikli tabloların denetimine BDS 300'de belirtildiği üzere çeşitli açılardan katkılar sağlayacaktır. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır,<sup>28</sup>

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlilik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak,
- Uygun hallerde topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.

Denetim planlaması içerisinde önem arz eden diğer husus ise denetim planının esnek olmasıdır. Denetim planı denetim sırasında oluşacak değişikliklere her an uyum sağlayabilecek şekilde çeşitli alternatifler dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Denetim planı genellikle denetimin başında esnek olurken denetim sürecinin sonuna doğru esnekliği azalmaktadır.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Altıntaş, a.g.e., s. 42.

<sup>28</sup> Eren Yıldız, *21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim Ve Türkiye Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 28.

<sup>29</sup> Altıntaş, a.g.e., s. 44.



Denetim süreci sonunda belirli bir görüş oluşturulabilmesi için gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini düzenleyen denetim planlaması genel olarak aşağıda ifade edilen aşamalardan oluşmaktadır;<sup>30</sup>

- İşletmeye ilişkin bilgilerin toplanması,
- İç kontrol yapısının incelenmesi,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetim riskinin saptanması,
- Denetim programının oluşturulması.

Denetim sözleşmesinin imzalanmasından sonra denetim planının gerçekleştirilebilmesi için öncelikle işletmeye ilişkin temel bilgiler toplanacaktır. Böylece denetim yapılacak işlemin iç ve dış çevresi tanınarak denetimin başarılı olma şansı artırılacaktır.<sup>31</sup> Bu durumda denetlenecek işletmenin iç çevresi ile ilgili faaliyet gösterdiği iş kolu, hukuki ve finansal yapısı, organizasyon şeması, satış ve satın alma politikaları, personel ve muhasebe yapısı, iç kontrol sisteminin yapısı gibi hususlar incelenecektir.<sup>32</sup> İşletmenin dış çevresi ile ilgili olarak da faaliyette bulunduğu sektörün çalışma koşulları, sektörle ilgili yasal düzenlemeler, sektör için önemli mali oranlar gibi hususlar incelenecektir.<sup>33</sup> Bu bilgilerin elde edilmesi sonucu önemli olan noktaları ortaya çıkarmak ve işletme riskini değerlendirmek adına analitik inceleme yapılarak süreçte üzerinde durulacak hususlar belirlenmeye çalışılacaktır.<sup>34</sup>

İç kontrol sistemi genel olarak finansal tabloların güvenilirliğini, işletmenin varlık ve kaynaklarının korunmasını, işletme faaliyetlerinin amaçlarına uygun etkili ve verimli olmasını ve işletmenin mevzuat sistemine uygun olup olmadığını araştıran sistemdir.<sup>35</sup> Bu aşamada işletmenin iç kontrol yapısı da incelenmeli ve yeterli olup olmadığı araştırılmalıdır çünkü denetim çalışmalarının alanıyla iç kontrol sisteminin etkinliği arasındaki ilişki terstir. İç kontrol sisteminin yeterli düzeyde olması durumunda denetçinin detaylı bir inceleme yapmasına gerek kalmayacak böylece denetim alanı daralarak denetim işlemleri kolaylaşıp denetim süresi kısalmaktadır. Dolayısıyla denetçi

---

<sup>30</sup> Yıldız, a.g.e., s. 29.

<sup>31</sup> Usul, a.g.e., s. 87.

<sup>32</sup> Şahmaroğlu, a.g.e., s. 60.

<sup>33</sup> Dönmez, a.g.e., s. 28.

<sup>34</sup> Altıntaş, a.g.e., s. 45.

<sup>35</sup> Çapal, a.g.e., s. 57.

denetimin planlaması aşamasında denetim çalışmalarının verimliliğini artırmak için işletmenin iç kontrol yapısının değerlendirmesini yapacaktır.<sup>36</sup>

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi denetimin planlaması aşamasında üzerinde durulması gereken bir diğer husustur. Önemlilik kavramı, muhasebe bilgilerinde belirtilen herhangi bir hile, hata ya da düzensizliğin, finansal tablolardan yararlananların verecekleri ekonomik kararları etkileme olasılığı şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>37</sup> Denetçi belirlenen amaçlara uygun olarak mesleki bilgi ve tecrübelerinden yola çıkarak önemlilik düzeyini belirlemektedir. Bu sebeple önemlilik düzeyinin belirlenmesinde denetçi temel noktayı oluşturmaktadır.

Denetçinin önemlilik düzeyini belirlerken temel alacağı belirli standardın olmaması, her bir işletme veya bilgi kullanıcısı için belirtilen bilgilerin farklı önemlilik düzeyinde olması yine hesaplarda belirtilen tutarlar ile önemlilik düzeyinin doğru ilişki içinde olmaması gibi sebeplerle denetçinin bu aşamadaki görevi kritik öneme sahip olacaktır.

Denetçi önemlilik düzeyini yasal düzenlemeler, hesap bakiyeleri, işlem türleri, dipnot açıklamaları ve bunların aralarındaki ilişkileri dikkate alarak belirleyecektir. Ayrıca, önemlilik düzeyi ile denetim riski arasındaki ilişkinin ters olması nedeniyle önemlilik düzeyi arttıkça denetim riski azalacaktır. Denetim riski ise, “Önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir finansal tablo hakkında istemeden olumlu görüş verme olasılığıdır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Denetçinin denetim riskini sifıra indirebilmesi mümkün değildir. Burada denetçiden beklenen risk unsurlarını olabilecek en az seviyeye indirmesini sağlamaktır.<sup>38</sup> Ayrıca, denetçinin belirlediği kabul edilebilir denetim riski ile denetim programının kapsamı arasındaki ilişki terstir yani denetim riski düşük ise denetim programının kapsamı daha geniş tutulacaktır.<sup>39</sup>

Son olarak denetim planının detayı olan denetim programı belirlenecektir. Denetim programında işletmede hangi kapsamda denetim yapılacağı, hangi tekniklerden yararlanarak kanıtların toplanacağı belgelenmektedir. Ayrıca, denetimin işgücü ve zaman planlaması da denetim programında belirlenecektir.<sup>40</sup> Oluşturulan denetim

---

<sup>36</sup> Usul, a.g.e., s. 99.

<sup>37</sup> Dönmez, a.g.e., s. 29.

<sup>38</sup> Usul, a.g.e., s. 89.

<sup>39</sup> Yıldız, a.g.e., s. 33.

<sup>40</sup> Yıldız, a.g.e., s. 30.

programı ile yapılacak denetimin sınırları belirlenecek, yol haritası oluşturularak denetimin nasıl tamamlanacağını gösterecek ve denetimin koordineli, gözetim ve kontrol içerisinde olmasını sağlayacaktır. Ayrıca denetim için de bir kanıt oluşturacaktır.<sup>41</sup>

Denetim faaliyetlerinin amacına ulaşması açısından denetimi planlamanın son derece önemli olduğu görülmektedir. Denetimin planlaması ile bağımsız denetim belirlenmiş adımlar çevresinde ilerleyecektir. Böylece oluşabilecek engellerin önceden öngörülüp önlem alınması mümkün olacaktır.

### 1.4.3. Denetim Planının Yürütülmesi

Denetim planlamasından sonraki aşama olan denetim planının yürütülmesi, denetim çalışmalarının ayrıntılı olarak yapıldığı, belirli denetim teknikleri kullanılarak kanıtların toplandığı ve değerlendirildiği bir aşamadır.<sup>42</sup> Bu aşamaya ilk olarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ile başlanacaktır. Çünkü iç kontrol sistemi ne derece etkinse denetim çalışmaları da o derece planlandığı gibi etkili biçimde yürütülecektir. İç kontrol sisteminin gerekli uygunluk testleri yapıp ne derece amaçlara uygun olduğu değerlendirildikten sonra ise işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğunu test etmek amaçlı belirli denetim tekniklerinin uygulanıp kanıtların toplandığı maddi denetim aşamasına geçilmektedir.<sup>43</sup> Denetim testleri, amaçlarına göre ikiye ayrılmaktadır.<sup>44</sup>

- Kontrol Testleri: Müşteri işletmede olması gereken iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini ölçmek için yürütülen denetim prosedürleridir.
- Maddi Doğruluk Testleri: Mali tablolardaki tutarların doğru olup olmadığına ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim prosedürleridir. Maddi

---

<sup>41</sup> Atila Karkacier, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 53.

<sup>42</sup> İsmail Fatih Ceyhan, *Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması*, (Doktora Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 49.

<sup>43</sup> Selin Aykol, *Bağımsız Denetimde Kalitenin Artırılması Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 20.

<sup>44</sup> Karkacier, a.g.e., s. 54.

doğruluk testleri de işletmelerin test edilmesi, hesap kalanlarının test edilmesi, analitik prosedürler şeklinde üçe ayrılmaktadır.

- İşletmelerin Maddi Doğruluk Testleri: Müşterinin işletmelerinin belgelere ve defterlere tam ve doğru olarak kaydedilmiş olup olmadığını belirlemektir. Bu testlerde, denetçi bir hesap kalanına ilişkin yaptığı incelemelerin sonucuna ulaşmak için hesabın borç ve alacak tarafına yapılan her kayda ilişkin kanıt toplar.
- Hesap Kalanlarının Testi: Bilanço ve gelir tablosu hesaplarının dönem sonundaki kalanlarına uygulanır; fakat bilanço hesapları üzerinde daha fazla durulur. Dönem içinde kaydedilen işlemlerin gerçekliği, bütün işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği ve işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediği test edilir.
- Analitik Prosedürler (testler): Veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesini ve karşılaştırılmasını kapsar. Denetimin planlanması aşamasında, denetçi elde edilecek diğer kanıtların niteliğini ve miktarını belirlemede bu testleri kullanır.

Bu testlerin uygulanması sonucu ihtiyaç duyulan denetim kanıtları toplanacaktır. Toplanan çeşitli denetim kanıtları ise çalışma kâğıtları yardımıyla belgelendirilmiş olacaktır. Çalışma kâğıtlarında denetçinin takip ettiği denetim yolları, uyguladığı denetim testleri ve işlemleri, edinilen bilgiler ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları belirten bilgiler de yer alacaktır.<sup>45</sup>

#### **1.4.4. Bağımsız Denetimin Raporlanması Ve Denetçi Görüşleri**

Denetim sürecinin bu son aşaması, elde edilen bilgilerin değerlendirilerek denetimin tamamlanması ve denetçinin mesleki bilgi ve tecrübesine dayanan görüşlerini de ekleyerek sonuçları denetim raporuna yansıtmasından oluşmaktadır.

Bu aşamada, yapılan denetim çalışmalarının son kontrollerinin sağlanması ve denetçinin denetim görüşünün oluşturulabilmesi açısından çeşitli çalışmalar yapılacaktır. Bunlar;<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Karkacier, a.g.e., s. 55.

<sup>46</sup> Çapal, a.g.e., s. 68.

- Görüş oluşturabilmek adına yeterince delil toplanıp toplanmadığının kontrol edilmesi ve yeniden değerlendirme gerekiyorsa ek deliller toplanması,
- Önemlilik ve risk ölçümlerini son defa kontrol edilmesi,
- Gelecekteki muhtemel belirsizliklerin değerlendirilmesi,
- Bilanço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi,
- Çalışma kâğıtlarının ve yardımcılarının yaptığı işlerin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk açısından incelenmesi,
- Müşteri ile ilgili olan kişi ve kuruluşlara yapılan işlemleri belirlenmesi ve incelemesi,
- Denetim programının yapılmamış ya da sona bırakılmış işler olup olmadığı açısından kontrol edilmesi,
- Müşteri işletmeden beyan mektubu alınması şeklindedir.

Teyit mektubu, müşteri işletmenin yönetim kurulu tarafından, bu mektup ile hazırlanan finansal tabloların doğruluğu, tablolardaki bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıttığı ve tablolara ilişkin sorumlulukların kendine ait olduğu kabulünü içeren belgedir. Müşteri işletmeden alınan teyit mektubu ile kontrol çalışmaları tamamlanmaktadır.<sup>47</sup> Denetçi çeşitli kanıtların toplanması ve kontrollerin yapılmasıyla sonuçları değerlendirme aşamasına geçer ve denetim hakkında elde ettiği bulgulardan yola çıkarak işletmenin mali tabloları hakkında görüşünü oluşturur. Oluşturulan görüşün ilgililere bildirilmesi için ise denetim raporu hazırlanır.

Denetim raporu, bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim çalışmalarının kapsamını ve finansal tablolar ile ilgili sahip olduğu görüşünü sunduğu yazılı bir belgedir. Denetim raporları genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun düzenlenerek yayımlanmaktadır.<sup>48</sup> Hazırlanan denetim raporları bu rapordaki bilgilerden yararlanarak karar alan işletme ilgilileri açısından önem taşımaktadır. Raporda belirtilen bilgilerin işletmenin gerçek durumlarını yansıtıyor olması işletme ilgililerinin kararlarının da doğru olmasını sağlayacaktır.

<sup>47</sup> Sebile Kömür, *Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 41.

<sup>48</sup> Ceyhan, a.g.e., s. 63.

Bağımsız denetim raporunun içeriğinde bulunması gereken bir takım unsurlar vardır. Bunlar;<sup>49</sup>

- “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı,
- Muhatap,
- Giriş paragrafı,
- Yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
- Denetçinin sorumluluğu,
- Denetçi görüşü,
- Finansal tabloların sunduğu bilgilerin açıklanması,
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirtilmesi ve denetçi görüşü üzerindeki etkisi,
- Varsa raporlama sorumlulukları,
- Denetçinin imzası,
- Denetçi raporu tarihi şeklindedir.

İlgililere sunulan denetim raporunun içeriğinde bulunan denetçinin belirteceği 4 farklı denetim görüşü vardır. Bunlar, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (Şartlı), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak belirtilmektedir.<sup>50</sup>

- Olumlu görüş içeren denetim raporu, bağımsız denetim çalışmaları sonunda denetçinin işletmenin finansal tablolarının yasal gereklilikler ve belirtilen standartlara uygun hazırlandığını, finansal tablolarında herhangi bir aykırılığın olmadığını, tablolarda belirtilen bilgilerin gerçeğe uygun yansıtıldığını belirttiği rapordur.
- Sınırlı olumlu (Şartlı) görüş içeren denetim raporu, denetçinin birkaç kalemdeki yanlışlıkların tek veya toplu olarak önemli olduğunu, ancak finansal tablolarda çok görülmediğini ya da görüşüne dayanan uygun ve yeterli denetim kanıtı sağlayamamakla birlikte var ise ortaya çıkmamış yanlışlıkların finansal tablolara etkilerinin önemli olabileceğini, ancak çok görülmebileceğini sınırlı olumlu görüş olarak belirttiği rapordur.

---

<sup>49</sup> Ceyhan, a.g.e., s. 64.

<sup>50</sup> Usul, a.g.e., s. 222-228.

- Olumsuz görüş içeren denetim raporu, denetçinin birkaç kalemdeki yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğunu olumsuz görüş olarak belirttiği rapordur. Denetçi bu görüşünün oluşmasına neden olan sebeplerini de raporda açıklamak zorundadır.
- Görüş bildirmekten kaçınıldığı denetim raporu, denetçinin görüşüne destek olacak uygun ve yeterli denetim kanıtı toplayamadığı, yanlışlıkların finansal tablolara etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği, yönetim tarafından denetim çalışmalarının kısıtlandığı durumlarında görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş belirttiği rapordur.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖNEMLİLİK VE RİSK KAVRAMLARI

Bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarını denetlemesi ile işletmenin mali durumu tüm yönleriyle ortaya konulmaktadır ve faaliyet sonuçları belirlenen standartlara uygun olarak sunulmaktadır. Ancak bağımsız denetçinin mali tablolarda bulunan bilgilerin tamamının doğruluğunu garanti eden görüş bildirmesi beklenemez yani denetim riskinin sıfır olması mümkün değildir. Denetim riski, önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir finansal tablo ile ilgili istemeden olumlu görüş belirtme olasılığı olarak belirtilmektedir.<sup>51</sup> Dolayısıyla yapılan tüm denetim çalışmasında belirli oranda risk düzeyi ve hata bulunma sonucu doğacaktır. Bu oranı ise en çok etkileyen unsur bağımsız denetçinin çalışması olacak denetçinin mesleki bilgi ve tecrübesi ile denetim riskini en aza indirecektir.

Önemlilik kavramı ise, finansal tabloların sunulmasında göz ardı edilen ya da yanlış beyan edilen muhasebe bilgilerinin, finansal tablolara dayanarak karar veren mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecek önemde olmasını ifade etmektedir.<sup>52</sup> Bağımsız denetçinin önemli olabilecek bilgileri belirlemesi, her işletme için farklılık göstermesi ve her bilgi için farklı risk düzeyleri belirleyecek olması sebebiyle güç bir durum olacaktır.<sup>53</sup> Bağımsız denetimde önemlilik ve risk kavramları birbirleriyle bağlantılı

<sup>51</sup> Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 7.b., İstanbul: Alfa yayınları, 2015, s.111.

<sup>52</sup> Nurten Erdoğan, "Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2006, s. 113.

<sup>53</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 103.

olup denetimin kalitesini de etkilemektedirler. Denetimin başarı ile sonuçlandırılması açısından önemlilik ve risk kavramlarının iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

## 2.1. ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ

İşletmenin mali tablolarında açıklanan bilginin hata veya düzensizlik içermesi ve bu bilgiyi kullananların kararlarını etkileyecek düzeyde olması o bilginin önemli olduğunu göstermektedir. Bağımsız denetçinin mali tabloda yer alan bilgilerden hangi kalemlerin önemli hangilerinin önemsiz olduğunu belirlemesi ise kalemlerin nitelik ve nicelik düzeylerinin incelenmesi ile ortaya çıkmaktadır.<sup>54</sup> Önemlilik düzeyinin tam olarak yansıtılabilmesi için kalemler sadece rakamlar üzerinden değil kalemleri oluşturan nedenler ve kalemlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin birlikte incelenmesi gerekmektedir.

Denetçinin önemlilik düzeyini belirlenmesine yardımcı olan uluslararası denetim standartları içeriğinde yer alan 320 no'lu Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik ve 450 no'lu Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi standartları düzenlenmiştir ancak bunlar temel esasları belirtmekte, asıl olarak önemlilik düzeyi denetçinin mesleki yargısından hareketle belirlenmektedir.<sup>55</sup>

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında çeşitli önemlilik tutarları belirler. Bu önemlilik tutarları:<sup>56</sup>

- Başlangıç önemlilik tutarı
- Performans önemlilik tutarı
- Hesap kalemleri seviyesinde önemlilik tutarı şeklindedir.

Denetçi, başlangıç önemlilik tutarını iki aşamada belirlemektedir. İlk aşamada finansal tabloların geneli için bir önemlilik tutarı uygulamakta, ikinci aşamadaysa belli işlem sınıfları, hesap tutarları ve açıklamalar için önemlilik tutarı uygulamaktadır. Belirlenen bu başlangıç tutarı denetimin ilerleyen aşamalarında değiştirilebilmektedir.

---

<sup>54</sup> Sağlam, a.g.e., s. 212.

<sup>55</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Bağımsız Denetim, 2.b., Ankara: Nobel yayıncılık, 2017, s. 171.

<sup>56</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 179.



Önemlilik tutarının belirlenmesi, başlangıç noktası olarak belirlenen bir kıyaslama ölçütüne bir oranın uygulanması şeklinde belirlenmektedir. Bu başlangıç noktasına etkili olacak faktörler ise şöyledir:<sup>57</sup>

- Finansal tabloların unsurları (varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, harcamalar, gelirler)
- Finansal tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemleri (kar, gelirler, net varlıklar)
- İşletmenin ortaklık yapısı ve finanse edilme özelliği, faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam
- Belirlenen başlangıç ölçütünün oynaklığı.

Belirlenen oranın uygulanacağı kıyaslama ölçütü, etki alanı geniş, işletmenin faaliyet konusu ve kar amacı taşıyıp taşıyamaması durumlarına uygun olmalıdır. Bu ölçüt genellikle vergi öncesi kar, toplam gelir, toplam aktifler, cari borçlar ya da toplam öz kaynaklar olarak belirlenmektedir. Bunların içerisinde ise en çok yararlanılan işletme ilgilileri için önemli bir gösterge olması sebebiyle vergi öncesi karıdır.<sup>58</sup>

Denetçi, denetim görevi sırasında belirlediği önemlilik tutarını değiştirme ihtiyacı duyabilmektedir. Denetim sırasında işletmenin daha yakından tanınması ve yaşanan gelişmeler yeni bilgilerin oluşmasına sebep olmaktadır. Bu duruma uygun olarak da denetçi belirlediği önemlilik tutarını güncelleyecektir.

Performans önemlilik tutarı ise BDS 320'de düzeltilmemiş ve ortaya çıkarılmamış yanlışlıkların tutarının, finansal tabloların bütünü için belirlenmiş önemlilik tutarını aşma ihtimalini uygun bir düşük düzeye indirmek adına, finansal tabloların bütünü için belirlenmiş önemlilik düzeyinden daha düşük tutar veya tutarlar oluşturulması şeklinde ifade edilmektedir. Performans önemlilik tutarının denetim sırasında belirlenmesi gerekmektedir. Denetçi, denetim sırasında işletmeyi daha iyi tanıyacağı için risk faktörlerini görebilecektir. Başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyi, denetçinin deneyimi, sezgisi, risk algısı ve ön çalışmalarda elde ettiği bilgileri dikkate almasıyla performans önemlilik düzeyine getirilecek böylece yanlışlıkların ortaya çıkarılmama

---

<sup>57</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 180.

<sup>58</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 106.

riski azaltılacaktır.<sup>59</sup> Önceki açıklamalarda da değinildiği gibi denetçi her bir muhasebe bilgisi için farklı önemlilik tutarları belirleyerek her bilgi üzerinde değerlendirmede bulunacaktır.

Başlangıç önemlilik tutarı ile bu tutarın finansal tablo kalemlerine dağıtılmasından sonra denetim testleri uygulanmakta ve önemlilik sürecinin son aşamalarına geçilmektedir. Belirlenen hataların tutarı, başlangıç önemlilik tutarının altına kalırsa denetçi mali tabloları kabul eder eğer aşarsa ek denetim prosedürleri uygular ve sonucun aynı olmasında ise işletme yönetiminden düzeltme talebinde bulunur. İşletmenin bu talebe karşılık vermemesi durumunda ise olumsuz görüşe karar verir.<sup>60</sup>

## 2.2. RİSK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİ

Bağımsız denetim aşamasında, önemlilik düzeyinin belirlenmesi önem arz eden bir husus olduğu belirtilmiştir yine önemlilik düzeyi ile bağlantılı olan risk düzeyinin belirlenmesi de aynı derecede önem arz edecek bir diğer husustur. Bu iki kavramın birlikte doğru bir şekilde belirlenmesi bağımsız denetimi başarıya ulaştıracaktır.

Sunulan bilgilerle ilgili güvenilirlik noktasında yaşanan sıkıntılar bu noktanın belirlenmesini gerekli kılmıştır. Çünkü bilgilerin doğru ve gerçekçi olmaması halinde büyük bir risk ile karşılaşılacaktır.

Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları sırasında belirli düzeyde belirsizlik ve riskle karşılaşmaktadır. Bu duruma toplanan kanıtların uygunluğu, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, finansal tabloların doğru ve gerçekçi biçimde sunulması gibi birçok unsur neden olmaktadır. Bağımsız denetçi, denetim riskini azaltmak için bu unsurları dikkatle inceleyecektir.<sup>61</sup>

Denetim riski, finansal tablolarda önemli hata ve düzensizliklerin olması halinde bağımsız denetçinin bu duruma uygun olmayan bir görüş belirtmesi olarak tanımlanmaktadır. Buradan hareketle denetim riskinin, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunma riskiyle bağımsız denetçinin bu yanlışlıkları ortaya çıkarmama riskinin bir fonksiyonu olduğu görülmektedir. Finansal tablolarda önemli yanlışlık

<sup>59</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 186.

<sup>60</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 108.

<sup>61</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 197.

bulunma riski, yapısal risk ve kontrol riskine bağılı bulunmakta ve denetim riski genel olarak, yapısal risk, kontrol riski ve ortaya çıkaramama risklerinden oluşmaktadır.<sup>62</sup> Önemli yanlışlık riski ve ortaya çıkaramama riskleri değerlendirilerek denetim riski uygun bir düzeye indirilecek ve bu düzeyi yansıtan denetim prosedürleri gerçekleştirilecektir.

Denetim riskini oluşturan üç risk unsurundan biri olan yapısal risk, iç kontrol sisteminin olmadığı varsayılarak finansal tablolarda tek tek veya bütün olarak önemli yanlışlıkların bulunma olasılığı olarak belirtilmektedir. Denetçi, yapısal risk değerlendirmesi ile müşteri işletmenin yapısı, işletmenin içinde bulunduğu sektörü, önceki denetim sonuçları, olağandışı işlemler gibi unsurları göz önünde bulundurarak hangi finansal tablo kalemlerinin yüksek ya da düşük risk içereceğinin değerlendirmesini yapacaktır.<sup>63</sup> Denetçi elde ettiği bilgiler ve mesleki yargısından yola çıkarak her bir hesap ve işlem için yapısal risk düzeyi belirleyecektir. Ayrıca, yapısal risk denetçinin kontrolü altında olmayan bir risk unsuru olduğundan genellikle denetçi bu düzeyi belirlerken tutucu davranarak yüksek yapısal risk belirleyecektir.<sup>64</sup>

Denetim riskini oluşturan bir diğer risk unsuru olan kontrol riski, bir hesap veya işlemde oluşacak önemli yanlışlıkların işletmenin iç kontrol sistemi tarafından önlenememesi veya ortaya çıkarılmaması olasılığının denetçi tarafından değerlendirilmesidir. İşletmenin iyi tasarlanmış ve etkili iç kontrol sistemine sahip olmaması durumunda denetçi kontrol riskini yüksek seviyede belirleyecek ve denetim prosedürlerini belirlenen seviyeye uygun gerçekleştirecektir.<sup>65</sup> Ayrıca yapısal riskte olduğu gibi kontrol riski de denetçinin kontrolü altında değildir. İç kontrol sisteminin kurulması ve yönetilmesi baştan sona işletmenin sorumluluğundadır.<sup>66</sup>

Denetim riskini oluşturan son risk unsuru olan ortaya çıkaramama riski ise, finansal tablolarda bulunan yanlışlıkların bağımsız denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri ile ortaya çıkarılmama olasılığı olarak belirtilmektedir. Bu risk denetim prosedürlerinin doğru ve etkin uygulanmasına bağılıdır dolayısıyla yapısal ve kontrol riskinin aksine

<sup>62</sup> Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 14.b., İstanbul: Türkmen kitabevi, 2014, s. 226.

<sup>63</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 201.

<sup>64</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 114.

<sup>65</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 202.

<sup>66</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 114.

ortaya çıkaramama riski denetçinin çalışmalarından etkilenmektedir. Her bir hesap veya işlem için uygulanacak maddi denetim testlerinin yapısı, zamanı, kapsam ve ayrıntı derecesi ortaya çıkaramama riskinin düzeyini belirleyecektir. Doğru ve etkin bir denetim prosedürünün uygulanması, bu riskin düşük olmasına neden olacaktır.<sup>67</sup>

Denetim riskini oluşturan bu üç risk unsurunun da birbirleriyle bağlantısı bulunmaktadır. Her işletmede çeşitli düzeyde olabilecek risk unsuru olan yapısal risk ve bu riskleri uygun bir düzeye indirmek için oluşturan iç kontrol yapısının başarısını ölçen kontrol riski ne kadar düşük ise denetçi için geriye kalan riskte o derecede düşük olmaktadır. Denetçinin finansal tablolara yansıyan yanlışlıkları bulabilmek için uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliği olan ortaya çıkaramama riski ise yapısal ve kontrol riski arasında ters ilişki bulunmakta bu iki risk unsurunun yüksek olması ortaya çıkaramama riskinin düşük belirlenmesine neden olmaktadır. Düşük belirlenen ortaya çıkaramama riski ile yeterli sayıda kanıt toplanacak ve denetçinin mali tablolara yansıyan yanlışlara olumlu görüş vermesi engellenerek denetim riskinin düşük olması sağlanacaktır.<sup>68</sup>

### 3. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELER

6102 sayılı Türk Ticaret konunu 398. madde dördüncü fıkra hükmünde bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu kararı ile belirleneceği belirtilmiştir. Denetime tabi olup denetimi yaptırmayan şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmünde olacaktır. Denetime tabi olan işletmeler;<sup>69</sup>

- Hiçbir ölçüt olmadan denetime tabi olacak sermaye şirketleri ve kooperatifler ile üst birlikleri,
- Genel ölçüt ile denetime tabi olacak sermaye şirketleri,
- Özel durumları nedeniyle denetime tabi sermaye şirketleri şeklindedir.

Denetime tabi olan bu işletmelerin açıklamaları alt başlıklar ile incelenecektir.

---

<sup>67</sup> Bozkurt, a.g.e., s. 115.

<sup>68</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., 206-207.

<sup>69</sup> Sağlam, a.g.e., s. 110.

### 3.1. HİÇBİR ÖLÇÜT OLMADAN DENETİME TABİ ANONİM ŞİRKETLER VE KOOPERATİFLER İLE ÜST BİRLİKLERİ

6102 sayılı TTK'nın 398. madde dördüncü fıkraya hükmüne dâhil olmayan yani Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütlerin dışında kalan anonim şirketler ile tarım satış kooperatifleri ve bu kooperatiflerin üst kuruluşları, yönetmelikle belirlenen konularda denetime tabi olacaktır.<sup>70</sup>

### 3.2. GENEL ÖLÇÜT İLE DENETİME TABİ SERMAYE ŞİRKETLERİ

Genel ölçütler ile denetime tabi olacak sermaye şirketleri, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte dikkate alınarak aşağıda belirtilen üç unsurdan en az ikisini üst üste iki hesap döneminde sağlamaları gerekmektedir:<sup>71</sup>

- Aktif toplamı,
- Yıllık net satış hâsılatı,
- Çalışan sayısı.

Şirketin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunması durumunda bunların finansal bilgileri ve ana şirketin finansal tablosundaki kalemler üst üste toplanarak grup içi işlemler belirlenmektedir. Çalışan sayıları unsurunda ise ana şirket, bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin son iki yılda ortalama çalışan sayısının toplamı temel alınmaktadır. Bağlı ortaklıklar ile iştirakler tarafından esas alınan ölçüt, bunların hisselerinin oranı olmaktadır. Belirtilen bu ölçütler sağlanarak denetime tabi olan şirketler eğer bu ölçütlerden az ikisini arka arkaya iki hesap döneminde sağlayamazsa takip eden dönemden başlayarak denetime tabi olmaktan çıkabileceklerdir. Genel ölçütler ile denetime tabi olan şirketler ise şöyle sınıflandırılabilir:<sup>72</sup>

- Genel ölçütlerle bağımsız denetime tabi olan şirketler,
- Tasarruf mevduatı ve sigorta fonu (TMSF) iştirakleri,
- Sermaye Piyasası Kurulu yasasına göre halka açık sayılan şirketler,
- Enerji piyasası düzenleme kurulu (EPDK) kapsamındaki şirketler,

<sup>70</sup> Sağlam, a.g.e., s. 110.

<sup>71</sup> Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin karar, 30432 Sayılı TC Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>, (07.05.2019)

<sup>72</sup> Sağlam, a.g.e., s. 111.

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler,
- Yurt çapında günlük gazete yayınlayan şirketler,
- 5070 sayılı elektronik imza kanunu, 5809 sayılı elektronik haberleşme kanunu, bilgi teknolojileri ve iletişim kurumu denetimine tabi olan şirketler,
- Kamu kurumu niteliğindeki (sendika, meslek odası, dernek, vakıf, birlik vb.) kuruluşlara ait şirketler.

### 3.3. ÖZEL DURUMLARI NEDENİYLE DENETİME TABİ SERMAYE ŞİRKETLERİ

Özel durumları sebebiyle denetime tabi olan sermaye şirketleri dört başlık altında sınıflandırılabilir. Alt başlıklar yardımıyla bunların açıklamalarına değinilecektir.

#### 3.3.1. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Denetime Tabi Sermaye Şirketleri

Piyasaların güvenilirliği, etkinliği gibi çeşitli sebeplerle oluşturulan sermaye piyasası kanunu kapsamında düzenlenecek ve denetlenecek olan şirketlerin bazıları şöyledir:<sup>73</sup>

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,

<sup>73</sup> Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin karar, 30432 Sayılı TC Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>, (07.05.2019)

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

### **3.3.2. Bankalar Kanunu'na Tabi Sermaye Şirketleri (Bankalar, Özel Finans Kurumları)**

Bankalar ve özel finans kurumları finansal piyasaların en önemli kurumları olmakla birlikte temelde tasarrufları değerlendirmeleri ve ekonomide etkin çalışmalarını adına özel kanunlarla yönetilmektedirler. Bu kapsamda diğer işletmelerden farklı denetim ve gözetime tabi olan bu kurumlar bağımsız denetime de tabi olmaktadır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu gereğince, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi olan sermaye şirketleri şöyledir:<sup>74</sup>

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

### **3.3.3. 5684 sayılı Sigortacılık ve 4638 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu Kapsamında Denetim Yaptırmak Zorunda Bulunan Sermaye Şirketleri**

Bu kapsamda bulunan şirketler şöyledir:<sup>75</sup>

- Sigorta şirketleri,
- Reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri.

<sup>74</sup> Sağlam, a.g.e., s. 113.

<sup>75</sup> Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin karar, 30432 Sayılı TC Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>, (07.05.2019)

### 3.3.4. Sayılanların Dışında Denetim Yaptırmak Zorunda Bulunan Şirketler

Yukarıda sayılanlar dışında denetime tabi olan şirketler şöyledir.<sup>76</sup>

- İstanbul Altın Borsası ve Vadeli Opsiyon Borsası (BİST) kapsamında yer alan şirketler
- Kıymetli maden üretimi veya ticareti ile uğraşan anonim şirketler,
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümlerine göre kurulan şirketler,
- 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümlerine göre kurulan şirketler,
- Ulusal karasal, uydu ve kablolu TV ve Radyo yayını yapan medya şirketleri.

## 4. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Günümüzde güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacın gittikçe artıyor olması bağımsız denetiminde önemini artırmaktadır. Bağımsız denetimin ise başarıya ulaşarak yararlı olabilmesi için denetim sürecinin kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim kalitesi hakkında açıklamalara değinilecektir.

### 4.1. KALİTE KAVRAMI

Kalite, işletme ve işletme ile ilgili her alanda çeşitli amaçlara ulaşmak adına önem arz eden temel bir husustur. Kalite kavramı için kişi ve kurumlarca farklı anlamlar içeren çeşitli tanımlamalar yapılmıştır.

Kalite kavramı Avrupa Kalite Kontrol Organizasyonu'na göre "bir mal ya da hizmetin tüketicinin isteklerine uygunluk derecesi", Amerika Kalite Kontrol Derneği'ne göre "bir mal ya da hizmetin belirli gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerin tümü", TS-ISO 9005'e göre "bir mamul ya da hizmetin, belirlenen veya olabilecek gereksinimleri karşılama yeteneğine dayanan özellikler

---

<sup>76</sup> Sağlam, a.g.e., s. 114.



toplama” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>77</sup> Uzmanların kalite tanımlamaları ise Deming’e göre “sadece müşterinin beklentilerinin karşılanması olarak değil, müşteri beklentilerinin daha da ötesinde müşteriye tatmin etmek”, Crosby’e göre “bir ürünün, ihtiyaçları tam olarak (ne fazla ne de eksik) karşılanması ve gerekliliklere uygunluğu” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>78</sup>

En genel olarak kalite kavramı, müşteri ihtiyaçlarının giderilmesi, beklentilere uygunluk, işlemlerin performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin azaltılması ve standartların yükseltilmesinde yararlanılan stratejik bir yönetim aracı olarak belirtilmektedir.<sup>79</sup> Ancak tüm tarafların birliğe vardığı ortak bir kalite kavramının bulunmadığı yapılan tanımlamalardan görülmektedir.

#### 4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ VE ÖNEMİ

Günümüzde bağımsız denetimin kalitesi, işletmelerin gelişen piyasaları takip edebilme, yaşanan finansal kriz ve skandalları atlatabilme kabiliyeti açısından ilgili tüm taraflar için önem arz etmektedir. Bağımsız denetim sonucunda oluşturulan rapor, işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kurumların kararlarını etkilemektedir. Denetçinin denetim sonundaki görüşünün doğru olması ise, denetim prosedürlerinin kaliteli bir biçimde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bağımsız denetimin kaliteli sunulması ile ilgili kişilere karşı sorumluluk gerektiği şekilde yerine getirilmiş olacaktır.

Denetim kalitesinin farklı tanımlamaları yapılmakta olup ilk çalışmayı yapan DeAngelo’ya göre, bağımsız denetçi tarafından denetimi yapılan şirketin muhasebe sistemindeki bir hata veya hilenin yer alması ve bu hata ve hilenin ortaya çıkarılması ve kamuya açıklanmasının piyasa tarafından belirlenen olasılığı olarak belirtilmiştir.<sup>80</sup>

Bir diğer kaynağa göre denetim kalitesi, finansal tablolardan yararlananlar açısından finansal tablolarda önemli derecede yanıltıcı ve yanlış ifadelerin olmaması iken denetçi açısından denetim firmasının denetim sürecindeki tüm görevleri eksiksiz olarak

---

<sup>77</sup> Oktay, a.g.m., s. 47.

<sup>78</sup> Aykol, a.g.e., s. 23.

<sup>79</sup> Durmuş Acar, Serpil Senal, Hayrettin Usul, “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011, s. 275.

<sup>80</sup> Alpaslan Yaşar, “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2013, s. 467.

gerçekleştirmesi ve kanun yapıcılar açısından da bir takım kural ve standartlara uyulması şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>81</sup>

Genel olarak bağımsız denetimin kalitesinin belirlenmesinde, genel kabul görmüş denetim standartlarının bunlarla ilgili açıklamaların, çeşitli kalite kontrol standartlarının, mesleki kuralların ve yasal düzenlemelerin dikkate alındığı görülmektedir.

Denetimin kalitesi, denetçinin finansal tablolarda yer alan hata ve hileleri ne kadar iyi meydana çıkarabildiği ve raporlayabildiği; dolayısıyla yönetim ve paydaşlar arasında bulunan bilgi uyumsuzluğunu ne kadar iyi azaltabildiği ile ölçülebilmektedir.<sup>82</sup> Bağımsız denetimin zayıf olduğu süreçlerde hata ve hile bulunma oranı artacak ve çeşitli sebeplerle ortaya çıkan bu hata ve hileler öncelikle işletmeyi daha sonra işletme ile ilişki içindeki sektörleri ve son olarak tüm ekonomiyi olumsuz etkileyecektir. Bunun önüne geçebilmek adına bağımsız denetimin her aşamasının kaliteli bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir.

#### 4.3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Günümüzde bağımsız denetim kalitesine etki eden birçok unsur vardır fakat yapılan araştırmalar sonucunda üzerinde durulan beş temel unsurun olduğu görülmektedir. Bunlar; denetlenen işletme, bağımsız denetim işletmesi, bağımsız denetçi, bilişim teknolojilerinden yararlanma, yasal düzenlemeler ve kurumlardır.<sup>83</sup>

- Denetlenen İşletme: Denetlenen işletmenin sahip olduğu bilinç ve denetime karşı tutumu denetimin kalitesini etkileyen önemli unsurlardır. Denetlenen işletme, denetim firmasından denetim sonucu olumlu rapor sunulması konusunda baskı yapabilmekte denetim firması ise müşteri kaybını önlemek adına çeşitli olumsuzlukları göz ardı edebilmektedir. Bu şekilde bir ilişkinin ortaya çıkması denetim kalitesini şüphesiz olumsuz etkileyecektir. Bir diğer faktör ise denetlenen işletmenin denetim ücretini düşük tutmasıdır.

---

<sup>81</sup> Ada, Yardımcıoğlu, a.g.e., s. 1734.

<sup>82</sup> Serpil Senal, *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 19.

<sup>83</sup> Ada, a.g.e., s. 1734.

Belirlenen ücretin hizmete oranla tatmin edici ve uygun bir bedel olmaması denetim hizmetinin kalitesinin de düşük olmasına neden olacaktır.<sup>84</sup>

- **Bağımsız Denetim Firması:** Büyük denetim firmalarının fazla müşteri kitlesine sahip olması müşteri kaybetme kaygısının olmamasına ve piyasadaki itibarlarını daha da artırma isteğine yönelmesiyle denetimin kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Ayrıca büyük denetim firmalarının sahip olduğu müşteri kitlesinin fazla olması tek firmanın baskısına karşı direnç gösterebilmesine de neden olacak ve denetim hizmetine olumlu katkı sağlayacaktır.<sup>85</sup> Bunların yanında yapılmış çalışmalar incelendiğinde, bağımsız denetim firmasının etkin işleyen örgüt yapısına sahip olması, hizmet kalitesinin korunması ve geliştirilmesi adına denetçilerin eğitime önem vermesi, tarafsızlık ve bağımsızlığın sağlanması açısından rotasyon yani denetçilerin belirli aralıklarla değiştirilmesi uygulamasına gidilmesi gibi çeşitli değişkenlerin denetim kalitesini olumlu etkilediği görülmektedir.
- **Bağımsız Denetçi:** Bağımsız denetçinin taşıması gereken en temel özellik kuşkusuz bağımsız, tarafsız ve dürüst olması gerektiğidir. Denetçi, kişisel çıkarlarının dışında durarak bağımsız denetim raporlarına güveni sağlayacaktır. Denetçinin taşıması gereken bir diğer önemli özellik ise mesleki yeterliliğinin ve tecrübesinin olmasıdır. Denetçi, denetimin her aşamasında denetim firmasının belirlediği prosedürlere uygun davranır ve işine gerekli özeni gösterirse bunun doğal yansıması olarak denetim raporları da kişilere sağlıklı ve doğru sonuçlar verecektir. Ayrıca denetçinin uzmanlık derecesinin artmasıyla sektördeki sorunları, özel durumları ve riskleri önceden daha rahat şekilde tespit edebilmesi de artacaktır.<sup>86</sup>
- **Yasal Düzenlemeler ve Kurumlar:** Mesleki kuruluşlar ve düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulan standartlar, meslek mensupları için yol gösterici olmakla birlikte denetim hizmetinin kaliteli ve güvenilir sunulmasını sağlamaktadır. Mesleki kuruluşların ve düzenleyici otoritelerin gerekli gözetim ve denetimi olmadan etkin bir denetim sisteminden

---

<sup>84</sup> Tuğba Göğer, *Türkiye 'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye 'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 24.

<sup>85</sup> Oktay, a.g.e., s. 53.

<sup>86</sup> Göğer, a.g.e., s. 22.

bahsedilemez.<sup>87</sup> Bu kuruluşların denetimin amacını, niteliğini, yetki ve sorumluluklarını belirledikleri standartlar ile bağımsız denetim faaliyetleri kaliteli olarak yürütülebilecek ve süreç içerisindeki yanlışlık ve eksiklikler düzeltilebilecektir.

---

<sup>87</sup> Oktay, a.g.e., s. 61.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MALİYET KAVRAMI, SİSTEM İŞLEYİŞİ VE ANALİZİ

#### 1. MALİYET, HARCAMA, GİDER KAVRAMLARI VE MALİYET MUHASEBESİ

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirebilmek ve devamlılığını sağlayabilmek için kar elde etmeli ve temel amacı olan karlılığını sağlamanın yanında sunulan mal veya hizmetin kalitesini, sektördeki konumunu ve rekabet düzeyini arttırabilmek için maliyet yönetimini doğru yapmalıdır. Bu noktada maliyetler kritik öneme sahip olup üzerinde dikkatle durulması gerekliliği analizleri açısından da maliyet muhasebesinin önemini ortaya çıkarmaktadır. Maliyet muhasebesi sisteminin anlaşılabilir olması adına ilgili kavramların açıklamaları yapılmalıdır.

Maliyetin çeşitli tanımlamaları yapılmakta olup en geniş anlamda, mal ya da hizmet üretmek için yapılan, katlanılan fedakârlıkların miktar ve kıymet olarak ifadesi şeklinde belirtilmiştir. Ekonomik açıdan maliyet, satış değeri olan bir mal veya hizmete sahip olabilmek adına katlanılan ölçülebilir fedakârlıkların toplamı olarak belirtilmiştir. Bir başka maliyet tanımı ise, elde edilmiş olan veya edilecek mal veya hizmetler karşılığında ödenen nakdin veya aktarılan diğer bir varlığın, çıkarılan hisse senedinin, sunulan hizmetlerinin veya katlanılan borcun parasal olarak ölçülmüş tutarı şeklinde yapılmıştır.<sup>88</sup>

Gider kavramı, işletmenin faaliyetinin ve varlığının devamlılığı ve bir ekonomik yarar sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği giderlerin yararı tükenmiş maliyetlerinin hâsılatтан düşülen kısmı olarak belirtilmiştir.<sup>89</sup> Maliyet ile giderin karıştırılmaması için üzerinde durulması gereken nokta, giderde mal ve hizmetler

---

<sup>88</sup> Ahmet Bulanık, *Maliyetlerin Denetimi ve SPK, VUK, TMS Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 9.

<sup>89</sup> Çağatay Beşoğul, *Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 3.

tükenmiş yani faydası bitmiş olması gerekmektedir. Ayrıca ikinci bir faydayı sağlaması ve belli zaman döneminde olması da gerekmektedir.<sup>90</sup>

Harcama kavramı, “işletme tarafından herhangi bir nedenle para ve para benzeri araçlarla yapılan ödemedir ya da bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmadır” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>91</sup> Harcama herhangi bir şey üretmek amacıyla yapılabileceği gibi üretime katkısı olmayan bir durumdan kaynaklıda ortaya çıkmış olabilmektedir. Ayrıca, harcamalar varlık elde edilmesi veya hâsılat elde edilmesi amacıyla yapılan ödemeler ve borçlanmalardan oluşmaktadır.<sup>92</sup>

Maliyet muhasebe sistemi, sadece üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan maliyetlerden oluşmamaktadır üretim maliyetlerinin yanında pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerini de içermektedir. Bu noktada maliyet muhasebesi; “Bir işletmede üretilen mal veya hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemler bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>93</sup>

## 2. MALİYET HESAPLAMANIN ÖNEMİ

Günümüzün değişen şartları ve artan rekabet ortamında işletmeler için yol gösterici olmasından dolayı maliyetlerin hesaplanması işletmelerin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir. İşletmeler maliyet hesaplamaları yardımıyla işletmeye ait bilgileri değerlendirecek ve faaliyetlerini izlenebilir ve karşılaştırılabilir hale getirecektir.

---

<sup>90</sup> Leman Meltem Tüfekçi, *Mobilyacılık Sektöründe Maliyet Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Hatay: Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 28.

<sup>91</sup> Sabit Tayfun Doğru, *Maliyet Muhasebesinde 7/A-7/B Uygulamaları Ve İç Denetim İlişkisi İçin Bir Model Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 18.

<sup>92</sup> Tolga Yeşil, *Yönetim Bilgi Sistemi Kapsamında Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 21.

<sup>93</sup> Doğru, a.g.e., s. 8.

Maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan maliyet muhasebesi, işletmeye ait çeşitli kaynaklardan topladığı bilgileri aşağıda sıralanan amaçlara yönelik kullanmaktadır.<sup>94</sup>

- Üretilen mal ve hizmetin satış fiyatını hesaplamak,
- Üretim ve maliyet kontrolünü sağlamak,
- Performansı değerlemek,
- Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak.

İşletmenin ilgili dış çevresi ve tüm yönetim birimlerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması için doğru belirlenmiş maliyetlere ihtiyaç vardır. Maliyetlerin etkili olduğu alanlarda fayda sağlanması, maliyet hesaplamalarının ayrıntılı ve doğru saptanması ve kullanım alanlarına uygun yansıtılmasına bağlı olacaktır.

### 3. MALİYET SİSTEMİ VE MALİYET HESAPLARI

Çalışmanın bu bölümünde maliyet sistemi, maliyet hesapları ve işleyişleri hakkında bilgi verilecektir.

#### 3.1. MALİYET SİSTEMİ

Maliyet muhasebesi sistemi, maliyet muhasebesi kayıt sistemi ve maliyet ölçümlene sistemi olarak iki alt sistemden oluşmaktadır. Maliyet muhasebesi kayıt sistemi, faaliyet sonuçlarının çıkartılması ve raporlanabilmesi adına gerekli girdileri sağlayan bir bütünü oluşturmaktadır. Ayrıca bu sistem, maliyet sisteminin diğer veri kaynakları yanında, özellikle maliyet tutar verilerini sağlayan temel kaynağını oluşturmaktadır. Maliyet ölçümlene sistemi ise, maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan yönetimin ihtiyacı olan bilgileri sağlayan diğer yandan maliyet kayıt sistemi için gerekli verileri sağlayan bütünü oluşturmaktadır.<sup>95</sup> Kısaca maliyet sistemi, maliyet hesapları ve bu hesapların çalışma biçimlerini oluşturan sistem olarak ifade edilebilir.

Maliyet sistemi, işletme maliyetlerinin ihtiyaç duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflanmış olarak saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlardan ayırıp üretilen mamul maliyetlerine

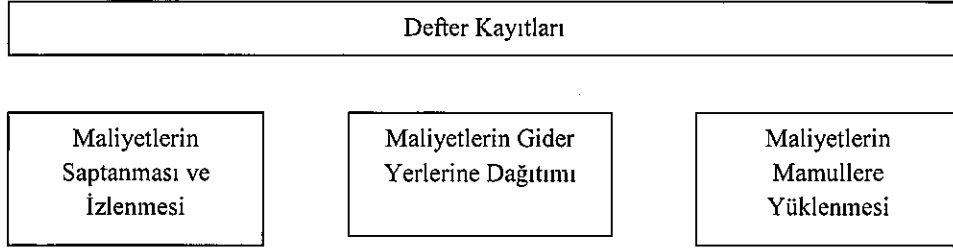
---

<sup>94</sup> Ferhat Yıldız, Muhasebe Konu Anlatımı, İstanbul: 4T yayınevi, 2016, s. 13.

<sup>95</sup> Bulantık, a.g.e., s. 25.

yüklenmesi ve böylece mamul birim maliyetlerinin belirlenmesi amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşmaktadır.<sup>96</sup>

Maliyet sisteminin işleyişindeki başlıca aşamaları Şekil 2. yardımıyla göstermek mümkündür.



**Şekil 2. Maliyet Sisteminin İşleyişi**

**Kaynak:** Ahmet Bulanık, *Maliyetlerin Denetimi ve SPK, VUK, TMS Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 26.

İşletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasını; mamul türleri, işletmenin büyüklüğü, örgüt yapısı ve üretimde kullandığı teknoloji gibi faktörler etkilemektedir. Bu nedenle bu faktörlere en uygun maliyet sistemi kurulması ve şartlara göre ayarlanması gerekmektedir.<sup>97</sup> Mevcut koşullara uygun maliyet sisteminin oluşturulması ile üretim belirli düzeyde planlı olarak gerçekleştirilecektir.

### 3.2. MALİYET HESAPLARI VE MALİYET SEÇENEKLERİ

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe kavuşturulması adına gerçekleştirilen giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek takip edildiği hesaplardır. Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada hareket alanını genişletmesi adına iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmaktadır. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmektedir. Böylece işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebir üzerinde izlenmesinde kendi yönetim yapılarına, büyüklüklerine ve

<sup>96</sup> Serhat Başkoca, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Etkin Maliyet Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 13.

<sup>97</sup> Başkoca, a.g.e., s. 14



ihtiyaçlarına uygun düzenleyebilme imkânı sağlanmakta, farklı maliyet ve hesaplama yöntemlerinin uygulanabilmesi açısından da geniş bir hareket alanı tanınmaktadır.<sup>98</sup>

### 3.2.1. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

7/A seçeneğindeki maliyet hesapları Tekdüzen hesap planında aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır;<sup>99</sup>

70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı

713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

72 Direkt İşçilik Giderleri

720 Direkt İşçilik Giderleri

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722 Direkt İşçilik Ücret Farkları

723 Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

73 Genel Üretim Giderleri

730 Genel Üretim Giderleri

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

---

<sup>98</sup> Süleyman Ykti, Genel Muhasebe, İzmir: Altın Nokta Yayınevi, 2013, s. 911.

<sup>99</sup> Bulank, a.g.e., s. 28.

- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
- 74 Hizmet Üretim Maliyeti
  - 740 Hizmet Üretim Maliyeti
  - 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
  - 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
- 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
  - 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
  - 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
  - 752 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları
- 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
  - 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
  - 762 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı
- 77 Genel Yönetim Giderleri
  - 770 Genel Yönetim Giderleri
  - 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
  - 772 Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı
- 78 Finansman Giderleri
  - 780 Finansman Giderleri
  - 781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

## 782 Finansman Giderleri Fark Hesabı

7/A seçeneğindeki ana hesaplar ayrıntılı incelendiğinde bu hesapların aslında üç gruptan oluştuğu görülmektedir. Bunlar gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesaplarıdır.

Gider hesapları, dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin takip edildiği ve borç kaydının yapıldığı hesapları oluşturmaktadır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlarla ilgili olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar ile yazılmaktadır. Gider yansıtma hesapları, fiili maliyetlerin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara aktarılmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Fark hesapları ise, önceden belirlenmiş maliyet yöntemlerinin uygulanmasında fiili giderler ile önceden belirlenmiş giderler arasında oluşan farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak bakiyesi verebilmektedir.<sup>100</sup>

### 3.2.2. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

7/B seçeneğindeki maliyet hesapları, tekdüzen hesap planında aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır;<sup>101</sup>

#### 79 Gider Çeşitleri

790 İlk Madde Malzeme Giderleri

791 İşçi Ücret ve Giderleri

792 Memur Ücret ve Giderleri

793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794 Çeşitli Giderler

795 Vergi, Resim ve Harçlar

796 Amortismanlar ve Tükenme Payları

---

<sup>100</sup> Yükücü, a.g.e., s. 913.

<sup>101</sup> Bulank, a.g.e., s. 31.

797 Finansman Giderleri

798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

799 Üretim Maliyeti Hesabı

Sıralanan hesaplardan da görüleceği gibi 7/B seçeneğini uygulayan işletmelerde genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin farklı tutulması öngörülmektedir. Ayrıca fark hesaplarına da yer verilmemekte bu sebeple 7/B seçeneği önceden belirlenmiş maliyet yöntemlerinin uygulanmasına da imkân vermeyecektir. Bu seçenek küçük işletmeler için önerilmekle birlikte isteyen tüm işletmeler 7/A seçeneğini kullanabilecektir.<sup>102</sup>

### 3.3. MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ

Maliyet hesaplarının 7/A ve 7/B seçeneğindeki işleyişleri üretim, hizmet ve ticaret işletmeleri açısından incelenecektir.

#### 3.3.1. 7/A Seçeneğinin İşleyişi

Tekdüzen hesap planında 71-78 numaralı hesap grupları arasında kalan ilk dördü üretim fonksiyonu ile ilgili maliyetlerin izlenmesine ayrılmakta olup bunlardan 71, 72, 73 numaralı hesap grupları mamul üretimiyle ilgili maliyet hesaplarına, 74 numaralı hesap grubu ise hizmet fonksiyonu ile ilgili maliyet hesaplarına ayrılmaktadır. 75, 76 ve 77 numaralı hesap grupları ise gelir tablosunda faaliyet giderleri grubunda toplanan giderlerden sırayla araştırma-geliştirme, pazarlama ve genel yönetim fonksiyonları ile ilgili olanların izlenmesine ayrılmaktadır. 78 numaralı hesap grubu ise finansman fonksiyonu ile ilgili ortaya çıkan giderlerin izlendiği hesapları kapsamaktadır. Bazı istisnaları mevcut olsa da 75, 76, 77 ve 78 numaralı hesaplarda izlenen giderler üretim dışı giderler olup, doğrudan dönemin gelir tablosuna aktarıldığından bunlara dönem giderleri denilmektedir.<sup>103</sup>

70 numaralı grupta bulunan 700 ve 701 numaralı hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden farklı olarak yürütülmesinin istenildiği durumda,

<sup>102</sup> Doğru, a.g.e., s. 56.

<sup>103</sup> Azzem Özkan, "Muhasebe Meslek Mensuplarının 7/A ve 7/B Maliyet Hesaplarını Kullanma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Kayseri Örneği", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2004, s. 150.

genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkinin kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılmaktadır.<sup>104</sup>

Üretim ve faaliyet giderleri, genel muhasebe hesapları ile karşılıklı dönem içinde borçlanarak çalışmaktadır. Dönem içinde bu hesapların borç toplamları kadar 711, 721, 731, 741, 751, 761, 771, 781 yansıtma hesapları alacaklanmakta ve 711, 721, 731 yansıtma hesapları 151 Yarı Mamuller-Üretim hesabı ile; 741 yansıtma hesabı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı ile çalışmaktadır. 151 Yarı Mamul-Üretim hesabı önce 152 Mamuller hesabına, 152 Mamuller hesabı da 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Dönem sonunda 620, 622, 630, 631, 632, 660 ve 661 hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılmakta ve yansıtma hesapları da üretim ve faaliyet hesapları ile kapatılmaktadır. Ayrıca, 600 Yurtiçi Satışlar hesabı da 690'a aktarılmaktadır. Mamul üreten işletmelerde; 710, 720, 730 üretim giderleri ile 750, 760, 770 ve 780 faaliyet giderleri hesaplarına yer verilmektedir.<sup>105</sup>

740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı hizmet üreten işletmelerde üretilen hizmetin maliyetine ilişkin giderlerin toplandığı hesaptır. Hizmet üretiminde hizmetin stoklanması mümkün değildir bu sebeple dönem boyunca bu hesapta toplanmış giderler direkt gelir tablosuna 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Dolayısıyla 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı dönem içinde giderlerin kaydı maksadıyla kullanılmamaktadır.<sup>106</sup>

Ticaret işletmeleri, hammadde ve malzemeyi veya ticari malları fiziki değişime uğratmadan, sadece alım ve satımı ile uğraşan işletmeler oldukları için 7/A seçeneğinde yer alan ve doğrudan üretimle ilgili olan 710, 720 ve 730 numaralı maliyet hesaplarını kullanmamaktadır. Dönem içinde yapılan ticari mal alımları ve alımla ilgili giderler 153 Ticari Mallar hesabının borcuna kaydedilmektedir. Mal satımı gerçekleştikçe 153 Ticari Mallar hesabı alacaklandırılıp 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı borçlandırılmaktadır.<sup>107</sup>

---

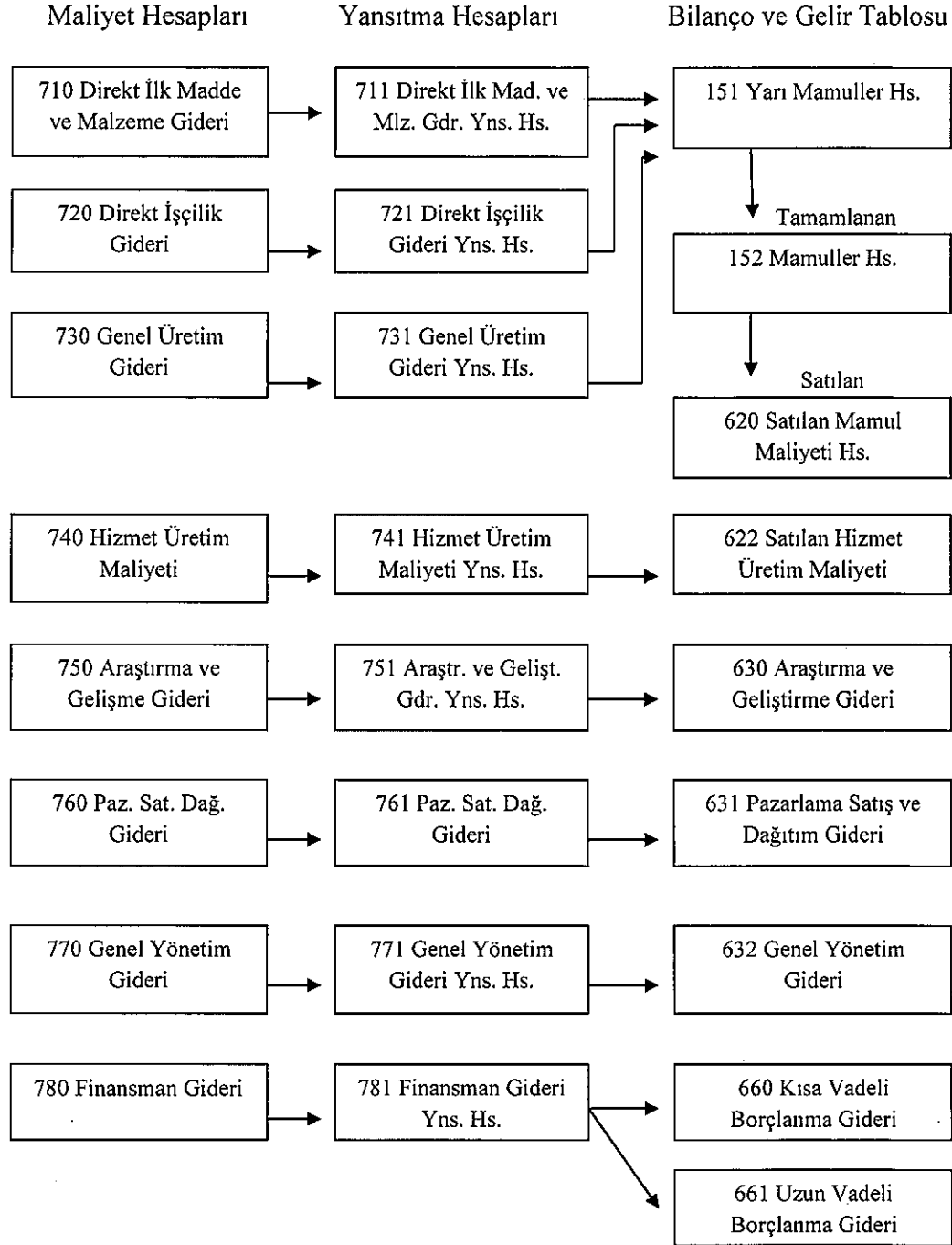
<sup>104</sup> Yükçü, a.g.e., s. 913.

<sup>105</sup> Bulanık, a.g.e., s. 34.

<sup>106</sup> Doğru, a.g.e., s. 54.

<sup>107</sup> Bulanık, a.g.e., s. 36.

7/A seçeneğinde maliyet hesaplarının işleyişini Şekil 3. yardımıyla göstermek mümkündür.



**Şekil 3. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi**

**Kaynak:** Fikret Taşkın, *Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistem Tasarımı: Sinop Tuğla Fabrikaları Araştırması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 19.

### 3.3.2. 7/B Seçeneğinin İşleyişi

Üretim ve hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplamı, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabı alacağı ile 799 Üretim Maliyet hesabına ve 630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 632 Genel Yönetim Giderleri, 66 Finansman Giderleri grubunun ilgili hesabına, 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesaplarının ilgili olanlarına ya da aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilmektedir. Dönem sonlarında 799 Üretim Maliyet Hesabı, üretim işletmelerinde 151 Yarı Mamuller-Üretim ve 152 Mamuller hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmaktadır.<sup>108</sup>

Ticaret işletmelerinde ise, gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplamı 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabına ve 630 Araştırma ve Gelişme Giderleri, 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 632 Genel Yönetim Giderleri, 660-661 Finansman Giderleri grubunun ilgili hesabına, 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesaplarının ilgili alanlarına ya da aktifleştirilmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilmektedir.<sup>109</sup>

## 4. DENETİM VE MALİYETLERİN DENETİMİ

Çalışmanın bu bölümde denetimin tanımı, denetim türleri, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim tekniklerine değinilerek üretim maliyetlerinin denetimi açıklanacaktır.

### 4.1. DENETİMİN TANIMI

Çalışmanın birinci bölümünde de değinildiği üzere denetim günümüzün bilgi yoğunluğunda doğru kararlar alabilmek için zorunlu bir unsurdur. Bu zorunluluk sonucu oluşan standartlar sayesinde karar birimlerine yararlanacağı bilgileri karşılaştırma ve değerlendirme imkânı sağlanmaktadır. Dolayısıyla ilgili taraflar için denetim işlevinin gerçekleştirilmesi kararları açısından kilit bir önem arz etmektedir.

---

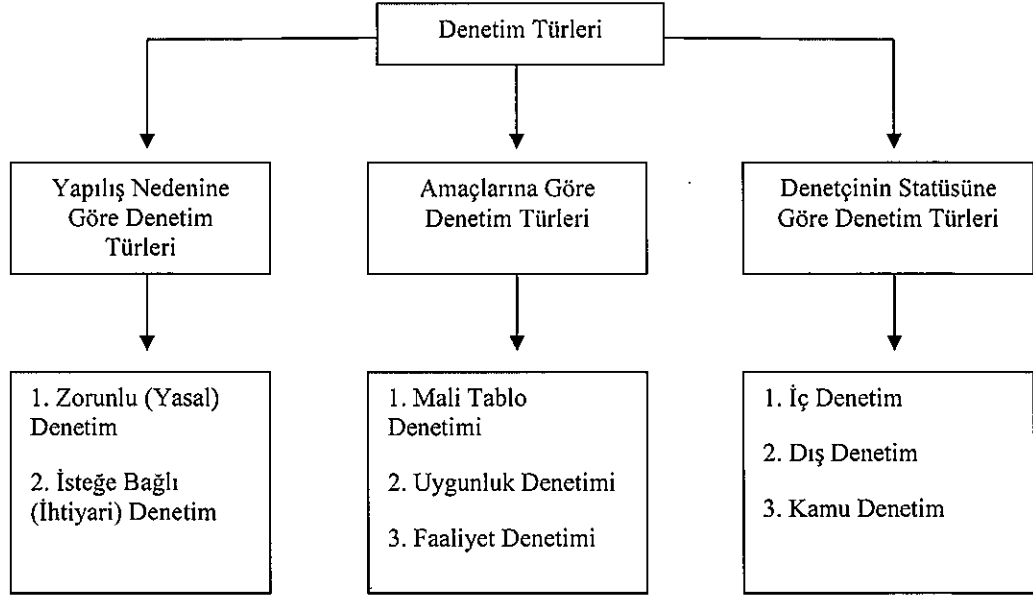
<sup>108</sup> Yıldız, a.g.e., s. 732.

<sup>109</sup> Bulanık, a.g.e., s. 38.

Çeşitli tanımlamaları yapılmakla birlikte bir tanıma göre denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçülere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreç” olarak belirtilmektedir. Başka bir tanıma göre ise denetim, “bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması süreci” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>110</sup>

#### 4.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri Şekil 4. üzerinde de görülebileceği gibi amaçlarına göre denetim, yapılış nedenine göre denetim ve denetçinin statüsüne göre denetim olarak üçe ayrılmaktadır.



Şekil 4. Denetim Türleri

**Kaynak:** Simge Tüzün Şahmaroğlu, *Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri Ve Uygulamaları*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 25.

<sup>110</sup> Kadir Gürdal, “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2013, s. 3.



#### 4.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri Şekil 4. üzerinde görülebileceği gibi mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak kendi içerisinde de üç başlığa ayrılmaktadır.

Mali tablo denetimi, bir işletmenin bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu gibi finansal tablolarını önceden saptanmış ölçütlere uygun düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda bulunan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgilerin yer aldığı belgelerin defterlere doğru aktarılıp aktarılmadığı, defterlerdeki bilgilerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususları inceleyen denetimdir. Aslında klasik olarak denetim denildiğinde ilk akla gelen denetim türüdür.<sup>111</sup>

İşletmeler amaçlarına ulaşabilmek adına işletme içinde birtakım kurallar ve yöntemler oluşturmaktadır. Ayrıca mevcut hükümlere, hükümet tarafından ortaya konulan düzenlemelere de uymak zorundadırlar. İşletme yönetimi bu kurallara, yöntemlere ve düzenlemelere örgüt yapısının ne kadar uygun olup olmadığı konusunda denetim yapılmasına gerek duyabilmektedir. Denetçinin bu sebeple belirlenen kurallar, yöntemler ve düzenlemeleri ölçüt olarak örgüt bölümlerinin bu ölçütlere uyma ve uygulama seviyesini denetlemesi uygunluk denetimidir.<sup>112</sup>

Faaliyet denetimi ise, işletmenin amaçlarına ulaşma noktasında başarılı olup olmadığını ve ekonomik açıdan işleyip işlemediğini belirlemek amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerleyen ve işletme yönetimine yol gösteren denetimdir. Başka bir ifadeyle, işletmenin faaliyetlerini etkin (işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını verimli kullanması) ve etken (işletmenin amaçlarını gerçekleştirilmesi) olarak değerlendirilmesidir.<sup>113</sup>

#### 4.2.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri Şekil 4. üzerinde de görülebileceği gibi zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki başlığa ayrılmaktadır.

<sup>111</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 14.

<sup>112</sup> Aykol, a.g.e., s. 6.

<sup>113</sup> Usul, a.g.e., s. 17.

Zorunlu (yasal) denetim, denetime tabi olacak işletmenin isteğine kalmadan yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri uyarınca uygulanması zorunlu tutulan ve yapılmaması durumunda çeşitli yaptırımlar uygulanacak olan denetimdir. Zorunlu denetim çalışmalarını gerçekleştirecek denetçilerin sahip olması gereken nitelikler, yapılacak denetim alanı, hangi amaç ile yapılacağı, çalışmalarda uyulması gereken usul ve esaslar yönetmelik ve tebliğlerde belirlenmektedir. Örneğin, halka açık şirketler, aracı kurumlar, bankalar, sigorta şirketleri, enerji piyasalarında faaliyet gösteren şirketler zorunlu denetim yaptırımları gerekmektedir.<sup>114</sup>

İsteğe bağlı (İhtiyari) denetim ise, işletmelerin veya örgütlerin yasal zorunluluk olmaksızın kendi istekleriyle yaptırdıkları denetimdir. Örneğin, halka açılmayı hedefleyen şirketler, üyelerine hesap verme yükümlülüğü olan bazı vakıflar, dernekler ihtiyari olarak denetim yaptırmaktadır.<sup>115</sup>

#### 4.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri Şekil 4. üzerinde de görülebileceği gibi iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olarak üçe ayrılmaktadır.

İç denetim, işletme içinde çalışan denetçiler tarafından, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ve kurallara uyulup uyulmadığını tespit eden, sadece mali nitelikteki faaliyetleri değil, mali nitelikte olmayan faaliyetleri de kontrol eden, işletmenin varlıklarının hata ve hile gibi nedenlerle zarara uğramasını önlemek ve faaliyetlerin önceden belirlenmiş politikalara uygun yürütülmesini sağlamak için, sonuçları yönetim kuruluna rapor eden denetimdir.<sup>116</sup>

Dış denetim, birinci bölümde ayrıntılı olarak anlatılmış olmakla birlikte özetle yineleyecek olursak, işletme dışından denetim işini meslek olarak gerçekleştirenler tarafından, işletmenin finansal tablolarının içerdiği bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, belirtilen standartlara uygun kaydedilip kaydedilmediğinin değerlendirilmesinin yapıldığı ve işletmenin ilgili taraflarının bilgilendirildiği denetim türüdür.

---

<sup>114</sup> Şahmaroğlu, a.g.e., s. 26.

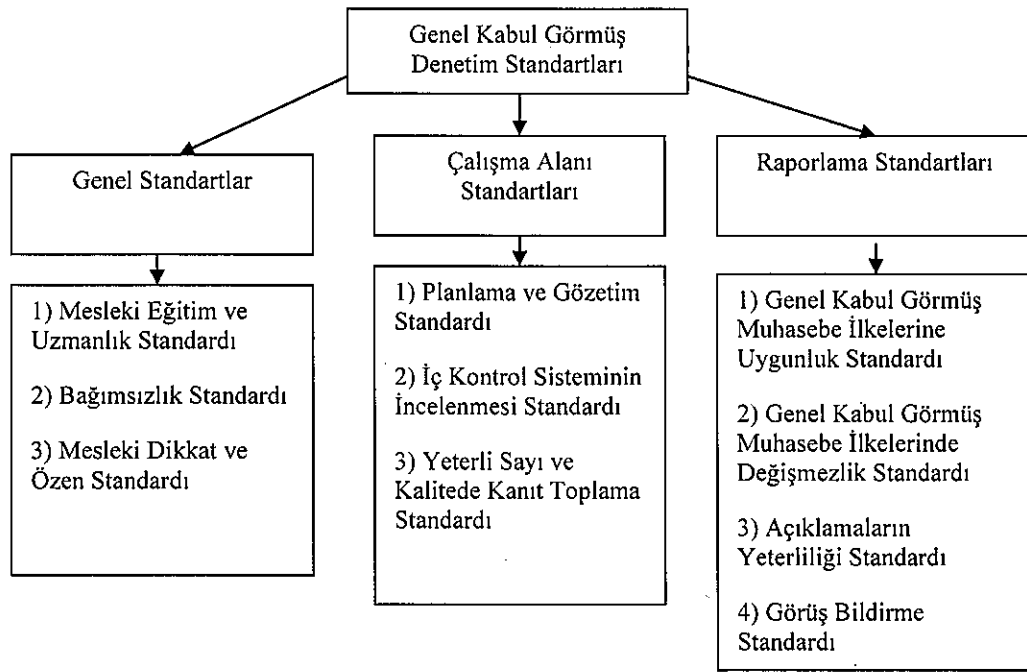
<sup>115</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 14.

<sup>116</sup> Kömür, a.g.e., s. 16.

Kamu denetimi ise, görev, yetki ve sorumluluklarını kanunlardan alan ve kamu adına kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini oluşturmaktadır. Kamu denetiminde kamu adına gerçekleştirilen gelirler ve harcamalar denetlenebilmekte ayrıca iki kişi veya kurum arasında çıkan uyumsuzlukların çözümü de sağlanabilmektedir.<sup>117</sup>

### 4.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları ilk 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından da uygulanmıştır. Bu standartlar Şekil 5. üzerinde de görülebileceği gibi genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç başlığa ayrılan on adet standarttan oluşmaktadır.<sup>118</sup>



Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

**Kaynak:** Adnan Dönmez, *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 15.

<sup>117</sup> Tuba Bora, *Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 21.

<sup>118</sup> Dönmez, a.g.e., s. 14.

#### 4.3.1. Genel Standartlar

Genel standartlar Şekil 5. üzerinde görülebileceği gibi mesleki eğitim ve uzmanlık standardı, bağımsızlık standardı, mesleki dikkat ve özen standardı olarak üçe ayrılmaktadır. Bu standartlar denetimin kimler tarafından yapılacağı, denetçilerin taşıması gereken niteliklerin belirlendiği kısaca denetçinin önemini ortaya koyan standartlardır.<sup>119</sup>

Mesleki eğitim ve uzmanlık standardına göre, denetim yeterli teknik eğitim ve yetkinliğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Denetçiler lisans mezunu olmalı ve bilgisayar, istatistik, muhasebe, denetim, vergi gibi konulara hakim olmalıdır. Denetçinin daha önce denetim faaliyetlerinde bulunmuş belli bir tecrübe sahibi olması da önemli bir gerekliliktir.<sup>120</sup>

Bağımsızlık standardı, denetçilerin denetim ile ilgili tüm konularda tarafsız ve dürüst olmasını öngörmektedir. Bağımsız olma, taraflar arasında ortak çıkar birliğinin korunması açısından denetçinin mesleğin gereklerini yerine getirecek dürüstlükte olmasını zorunlu kılacaktır.<sup>121</sup> Bağımsızlık denetçinin taşıması gereken niteliklerin en başında gelmektedir. Denetimin ilgililere bir anlam ifade edebilmesi için denetçinin denetimin her aşamasında bu standarda uygun davranması gerekmektedir.

Mesleki dikkat ve özen standardında ise, denetçiden uzmanlığını dikkat ve özenle ortaya koyması beklenmektedir. Denetçi, denetimin ilgili taraflarına karşı taşıdığı sorumluluğun bilincinde, doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak adına görevini yerine getirirken mesleki dikkat ve özeni gösterecektir. Bu standardın yerine getirilmesi, denetçinin denetim standartlarının tamamına uyması ile sağlanacaktır.<sup>122</sup>

#### 4.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları Şekil 5. üzerinde görülebileceği gibi planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ve yeterli sayı ve kalitede kanıt

<sup>119</sup> Rıdvan Kılavuz, *Sanayi İşletmelerinde Stok ve Maliyet Denetimi ve Bir Uygulama* (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009; s. 17.

<sup>120</sup> Bilge Eğitim Kurumları, *Muhasebe Denetimi*, e-kitap, İstanbul: Yalın Yayıncılık, 2016, s. 21.

<sup>121</sup> Şahmaroğlu, a.g.e., s. 36.

<sup>122</sup> Dönmez, a.g.e., s. 16.

toplama standardı olarak üçe ayrılmaktadır. Bu standartlar, denetçiye denetim raporunda belirteceği görüşünün şekillenmesini sağlayacak standartlardır.

Planlama ve gözetim standardı, denetçinin denetim çalışmasını en iyi şekilde planlaması ve kendisine yardımcı olarak görevlendirdiği kişileri de gözetim altında tutması gerektiğini belirtmektedir. Denetçinin müşteri işletme hakkında bilgileri toplanması, uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanı, büyüklüğü gibi unsurları bir plan çevresinde oluşturması ve yardımcı olarak görevlendirilen kişilerin yaptıkları işlemlerin bu plana uygunluğunun gözetlenmesi sonucunda denetim çalışması hızlıca tamamlanacak ve denetimin başarıya ulaşması sağlayacaktır.<sup>123</sup>

İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı, denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bilgi edinmesi gerektiği üzerinde durmaktadır. İç kontrol sistemi bir işletmenin etkin çalışmasını sağlamakta ve finansal tablolarında hata olma riskini azaltmakta dolayısıyla denetim riskini de azaltmaktadır. Denetim riskinin azalması sonucunda denetçinin bir görüşe ulaşması adına yapılacak işlemler ve toplanacak kanıtların sayısı azalacak ve denetimin kapsamı belirlenecektir. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama standardına göre ise, denetçiler denetim çalışması sırasında yeterli miktarda ve güvenilir kanıtlar edinerek çalışmalar sonrasında uygun bir görüşe ulaşabilecektir. Denetçiler bu kanıtlarla ilgili kayıtları oluşturmak ve saklamak biçimiyle de denetimin temel ilke kurallara uygun olduğunu kanıtlayacaktır.<sup>124</sup>

#### 4.3.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları Şekil 5. üzerinde görülebileceği gibi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, açıklamaların yeterliliği standardı ve görüş bildirme standardı olarak dörde ayrılmaktadır. Bu standartlar, denetim raporunun hazırlanmasında, denetim görüşünün belirtilmesinde uyulması gereken standartlardır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, denetim raporunda denetlenen işletmenin mali nitelikli tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine

---

<sup>123</sup> Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, a.g.e., s. 70.

<sup>124</sup> Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2005, s. 56.

uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespitinin belirtilmesi gerektiğine değinmektedir. Denetçi işletmenin mali tablolarındaki kayıtların ilkelere uygun, doğru ve gerçeği gösterip göstermediği yönünde görüşünü bildirmelidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı ise, denetlenen işletmede denetimin gerçekleştiği dönemde uygulanan muhasebe ilkelerinin ve uygulama yöntemlerinin bir önceki dönemde uygulananlar ile tutarlı değilse bu durumun denetim raporunda açıklanması gerektiğini ifade etmektedir. Denetçi, denetim çalışmalarında bir önceki dönemde uygulanan ilke ve yöntemlerden sapma olup olmadığını inceler, değişiklik yoksa bunu raporda belirtmez ancak değişiklik varsa işletme mali tablolarının dipnotlarında bunu belirtmiş olsa dahi denetçi kendi raporunda da bu duruma değinmelidir.<sup>125</sup>

Açıklamaların yeterliliği standardı, işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin, işletmenin ilgili taraflarının kararlarında temel oluşturması sebebiyle ilgililere anlaşılır olacak şekilde açık ve yeterli sunulması gerektiğini ifade etmektedir. Daha öncede bahsedildiği gibi denetçi işletmenin mali tablolarını bu ilkeye uygun bulduysa ayrıca raporunda belirtmesi gerekmez ancak bu ilkeye aykırılık tespit etmesi durumunda bunu raporunda belirtmelidir. Son ilke olan görüş bildirme standardı ise, denetçinin işletmenin mali tablolarının bütünlüğünü koruyarak raporunda görüş belirtmesi, eğer herhangi bir görüşe ulaşamamışsa bunun sebeplerini açıklaması gerektiğinden bahsetmektedir. Denetçi raporunda olumlu görüş belirtmez ise tablolardaki hata ve aksaklıkların niteliğine göre olumsuz görüş, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma biçiminde diğer görüş türlerinden birini belirtebilmektedir.<sup>126</sup>

#### 4.4. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetim teknikleri, denetim kanıtlarının sağlanması için uygulanan yöntemleri oluşturmaktadır. Denetçi bu yöntemleri üç amaç için kullanmaktadır. Bunlar;<sup>127</sup>

- Müşteri ile ilgili bilgi toplamak ve riskleri belirlemek,
- Müşterinin iç kontrol sisteminin etkinliğini test etmek,

<sup>125</sup> Bilge Eğitim Kurumları, a.g.e., s. 24.

<sup>126</sup> Dönmez, Berberoğlu, Ersoy, a.g.e, s. 57.

<sup>127</sup> Seval Kardeş Selimoğlu vd., Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2014, s. 146.

- Yönetimin finansal durumdaki açık ve miktarlar hakkındaki iddiaları (varolma ya da ortaya çıkma, hak ve zorunluluklar gibi) ile ilgili kanıt toplamak.

Denetçi denetim görüşünü belirtecek yeterli miktarda ve güvenilir kanıtları toplanabilmek için çeşitli denetim tekniklerden yararlanacaktır. Bu denetim teknikleri, fiziki inceleme, doğrulama, belgelerin incelenmesi, kayıt sürecinin incelenmesi, yeniden hesaplama, gözlem, ayrıntılı inceleme, soruşturma, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma, analitik inceleme tekniklerinden oluşmaktadır. Alt başlıklar yardımıyla bu tekniklerin açıklamalarına değinilecektir.

#### 4.4.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki inceleme tekniğinde, işletmenin kayıtlarında gösterilen maddi varlıkların gerçekten mevcut olup olmadığı ve yine bu varlıkların işletmeye ait olup olmadığı incelenmektedir. Bu maddi varlıklara örnek olarak, kasa, alacak senetleri, hisse senetleri, stoklar, demirbaşlar verilebilir. Maddi olmayan alıcılar, satıcılar gibi hesapların incelenmesinde ise bu teknik kullanılmamaktadır. Bu inceleme aşağıda belirtilen yöntemlerle yapılmaktadır;<sup>128</sup>

- Önce fiziki olarak incelenecek varlık tespit edilir. Denetçi önce inceleyeceği varlığı görüp, kayıtlarda gerçekten mevcut olup olmadığını tespit eder,
- Tespit edilen varlığın miktarını tespit etmek için sayım yapılır. Eğer sayılacak birim sayısı çok fazlaysa ve yine tek tek sayım yapmak masraflı ve zaman alıyorsa, örnekleme yoluyla sayım yapılabilir,
- Denetlenecek varlığın kalitesi belirlenir. Ancak kaliteyi belirlemek denetçi için zor olabilir. Bu durumda, uzman bir kişiden yardım alınmalıdır. Örneğin, bir kuyumcunun stoklarını sayarken, altın veya gümüşün hangi ayarlarda olduğunu denetçi bilemeyebilir. Bu durumda, bir uzmanla çalışması uygun olur,
- Denetlenen varlık işletmenin stokları arasında bulunabilir, ancak bu varlık işletmeye ait olmayabilir. İşletme sahipleri veya yöneticileri tarafından denetçiyi yanıltmak veya gerçeği farklı göstermek amacıyla geçici olarak

---

<sup>128</sup> Usul, a.g.e., s. 148.

dışarıdan sağlanmış olabilir. Bu durumda denetçi gerekli belge incelemesini yaparak, bu varlığın işletmeye ait olup olmadığına karar vermelidir.

Bu inceleme tekniği fiili bir tespite imkan vermesi sebebiyle elde edilen kanıtların güvenilirliği yüksek olacaktır.

#### 4.4.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, işletmeye ait bilgilerin işletme dışından üçüncü kişiler tarafından yazılı olarak doğrulanmasıdır. Denetçi, işletmeye bilgi edinmek istediği konuları ve kişileri bildirmekte bu doğrultuda doğrulama mektupları hazırlayarak belirtilen kişilere gönderilmesini istemektedir. Gönderilen doğrulama mektuplarının cevapları ise doğrudan denetçiye gönderilmektedir. Denetçi aldığı cevapları işletmenin kayıtlarıyla karşılaştırarak gerekli incelemelerde bulunmaktadır.<sup>129</sup>

Doğrulama mektupları ise üç şekilde olmaktadır;<sup>130</sup>

- Pozitif teyit (Olumlu doğrulama): Üçüncü kişiye denetlenen işletmenin kayıtlarında yer alan bilgi bildirilir. Bu bilginin doğruluğu sorulur. Sorulan bilgi doğru veya yanlış olsun cevap vermesi istenir.
- Negatif teyit (Olumsuz doğrulama): Üçüncü kişiden sadece sorulan bilgiler yanlış olduğu zaman cevap vermesi istenir. Sorulan bilgi doğru ise cevap istenmez. Bu nedenle cevap alınmadığı zaman sorulan bilginin doğru olduğu düşünülür.
- Boş bakiyeli teyit: Teyit mektubunda doğruluğu incelenen bilgi hakkında herhangi bir bakiye veya bilgi verilmeden üçüncü kişiden konu ile ilgili bildiklerini yazması istenir. Boş doğrulama taleplerinin kullanılması, taraflar açısından ek bir gayret gerektirmesi sebebiyle cevaplama oranı düşük olması mümkündür.

Denetçi teyit edilmesini istediği bilginin niteliğine göre bu üç teyit mektubundan birini seçerek kanıtlarını toplayacaktır. Kanıtlar işletme dışından elde edileceği için güvenilirlikleri de yüksek olacaktır.

---

<sup>129</sup> Kömür, a.g.e., s. 20.

<sup>130</sup> İlhan Kütük, *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s. 124.



#### 4.4.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Belgelerin incelenmesi tekniği, işletmenin yaptığı kayıtların doğruluğunun tespiti için her çeşit belge içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun incelenmesidir. Etkin bir belge incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması surcünde aşağıdaki işlemler yapılmaktadır;<sup>131</sup>

- İncelenen belgenin sahte olup olmadığı ayrıntılı bir incelemeye tabi tutulur,
- İncelenen belgenin işletmeye ait olup olmadığı üzerinde durulur,
- Belgenin gösterdiği işlemin işletmenin amaç ve faaliyetlerine uygun olup, olmadığını araştırılır. Örneğin, işletme sahibinin veya yönetim kurulunun başkanının eşinin otomobilinin benzin faturası işletme adına düzenlenmiş ve işletmenin giderlerinde gösterilebilir,
- İncelenen belgenin işletmenin iç kontrol sisteminin istemiş olduğu prosedürlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir,
- Belgenin muhasebe kayıtlara geçirilmesinde, uygun hesaplara borç ve alacak kaydedilip edilmediği incelenir,
- Belgenin zerindeki tarih, tutarı, isim, sıra ve seri no gibi unsurlar var olup olmadığı incelenir.

Belgenin kaynağı ayrıntılı olarak araştırılıp belgenin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ortaya konularak kayıtların üzerindeki şüpheler giderilmektedir. Bu açıdan denetçinin görüşünü oluşturmasında etkisi fazla olan önemli bir tekniktir.

#### 4.4.4. Gözlem Tekniği

Gözlem tekniği, denetçinin işletmenin faaliyetleri sırasında yaptığı işlemleri yetkili kişilerin yapıp yapmadığını ve belirlenmiş prosedürlere uygun olup olmadığını o anda gözlemlediği bir tekniktir. Denetçi yaptığı bu gözlem ile işletme faaliyetlerinin kim tarafından ve nasıl yapıldığına yönelik kanıtlarını toplamaktadır. Gözlemlediği bu kanıtları değerlendirerek işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, işlemlerin belirlenen prosedürlere uygunluğu hakkında görüşünü oluşturmaktadır.<sup>132</sup>

<sup>131</sup> Usul, a.g.e., s. 149.

<sup>132</sup> Selimoğlu, vd., a.g.e., s. 150.

#### 4.4.5. Soruşturma Tekniği

Soruşturma tekniği, işletme çalışanlarından veya işletme dışındaki kişi ve kurumlardan yazılı veya szli olarak bilgi toplanmasıdır. Bu teknik bir program şeklinde olabileceği gibi, günlük olağan bir görüşme havasında da olabilmektedir. Denetçinin görüşünün oluşabilmesi için tek başına yeterli bir teknik olmamakla birlikte diğer teknikler ile elde edilmiş destekleyici ve tamamlayıcı kanıtlara da ihtiyaç duyulacaktır.<sup>133</sup>

#### 4.4.6. Yeniden Hesaplama Tekniği

Yeniden hesaplama tekniği, işletmenin muhasebe kayıtlarında bulunan çeşitli hesapların denetçi tarafından yeniden yapılarak kontrol edilmesidir. Denetçi faiz, reeskont ve amortisman gibi hesapları doğrulukları açısından yeniden incelemektedir. Muhasebe işlemleri aritmetik işlemlerden oluşmaktadır. Aritmetik işlemlerde oluşabilecek hataları araştırmak adına denetçinin yapacağı bazı yeniden hesaplamalar şu şekildedir;<sup>134</sup>

- Amortismanların, şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması,
- Yevmiye ve büyük defterlerde sayfa toplamlarının alınması,
- Değer düşme karşılıklarının yeniden hesaplanması,
- Envanter listesindeki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması,
- cret bordrolarındaki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması,
- Kar payı ve ikramiyelerin yeniden hesaplanması.

#### 4.4.7. Yeniden Uygulama Tekniği

Yeniden uygulama tekniğinde denetçi, işletmenin faaliyetleri ile ilgili standartlarda saptanmış faaliyeti, bu rehberde yazılı olana uygun olarak yeniden yapmaktadır.

---

<sup>133</sup> Karkacıer, a.g.e., s. 22.

<sup>134</sup> Kömür, a.g.e., s. 21.

Böylece denetçi teorik olarak planlanmış kontrollerin etkinliği ve kontrollerin amaçlara ulaşmada yeterliliği hakkında kanıtlar sağlamaktadır.<sup>135</sup>

Denetçi, alacakların vadelerine göre sınıflandırılması, onaylı fiyat listeleri ile fatura üzerindeki fiyatların karşılaştırılması gibi işletmenin iç kontrol yapısında el ile veya bilgisayar ortamında yapılan işlemleri yeniden yapmaktadır.<sup>136</sup>

#### 4.4.8. Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme tekniği finansal bilgilerin, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin analiz edilerek değerlendirilmesidir. Analitik inceleme teknikleri denetim sürecinin planlama, yürütme ve tamamlama aşamalarında, işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması için risk değerlendirme yöntemi olarak, işletmenin belirttiği bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak uygun bir seviyeye indirilmesinde, detaylı testler yerine daha etkili veya etkin olduğundan bağımsız denetim teknikleri olarak ve bağımsız denetimin son adımında finansal tabloların genel biçimde incelenmesi amacıyla kullanılmaktadır.<sup>137</sup>

Analitik inceleme tekniği farklı şekillerde uygulanabilir bunlardan bazıları şöyledir;<sup>138</sup>

- Karşılaştırılabilir Tablolar Analizi: Bir işletmenin birbirini takip eden dönemlere ait finansal tablo hesaplarının gösterdiği değişimlerin izlenmesi ve yorumlanmasıdır. Denetçi, bu teknik ile işletmenin denetlenen dönemi hakkında bir görüş sahibi olmaktadır.
- Oran Analizi: Bir işletmenin finansal tablo hesapları arasındaki matematiksel ilişkilerdir. Denetçi, bu teknik ile işletmenin borç ödeme gücü, karlılığı gibi hususlarda fikir sahibi olmaktadır.
- Trend Analizi: İşletmenin finansal tablolarından belirlenmiş bir yıl temel yıl olarak kabul edilip o yıla ait tutarlar 100 kabul edilerek bunu takip eden

<sup>135</sup> Sefa Özdemir Yılmaz, *Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, 2015, s. 57.

<sup>136</sup> Usul, a.g.e., s. 155.

<sup>137</sup> Oktay Taş, vd., "Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Tekniklerinin Önemi", *PressAcademia Procedia*, 2018, s. 345.

<sup>138</sup> Selimoğlu, vd., a.g.e., 152.

dönemlere ilişkin aynı tür değerlerin temel yıla göre yüzdesel olarak değişimi hesaplanmaktadır. Bu teknik denetçiye işletmenin denetlenen dönemde olması beklenen bakiyesini tahmin etmede ve olağanüstü dalgalanmaların veya beklenmeyen durumların belirlenmesinde yardımcı olmaktadır.

- Ussallık Testleri: Ölçüt olarak alınan veriler arasında uygun ilişkiler olup olmadığının incelenmesidir. Bu teknik ile denetçi, az vakit harcayarak diğer tahmin metotlarına göre daha fazla maliyet tasarrufu elde etmektedir.

#### 4.5. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİ

Üretim maliyetlerinde oluşan hata ve hileler üretilen mal veya hizmetin satış fiyatından işletmenin karlılığına kadar birçok unsuru etkilemekte bu sebeple de bu hata ve hilelerin en aza indirilip kontrolünün sağlanması adına üretim maliyetlerinin denetimi önem kazanmaktadır. Üretim maliyetlerinin denetimi ile işletmenin belirlenen hedeflerine sapmalar göstermeksizin ulaşması sağlanacaktır. Bu sebeple belirli standartta ve düzenli olarak maliyeti oluşturan unsurların denetiminin yapılması gerekmektedir.

Üretilen mamullerin maliyetini oluşturan unsurlar VUK'nun 275. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmektedir;<sup>139</sup>

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse,
- Ambalajlı olarak üretilmesi zorunlu mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

---

<sup>139</sup> Tunay Aslan, Cevdet Kızıl, "Üretim Maliyetlerinin Denetimine Genel Bir Bakış", *İktisadi Yenilik Dergisi*, 2019, s. 4.

İşletmenin gerçekleştirdiği üretim aşamasında kullanılan tüm üretim faktörleri maliyet unsurlarını oluşturmaktadır. Üretim maliyeti unsurlarının denetimleri ile ilgili gerekli açıklamalar ise alt başlıklarda incelenecektir.

#### 4.5.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Üretimde kullanılan mamuller direkt ve endirekt ilk madde ve malzeme olarak iki şekilde değerlendirilmektedir. Üretilen mamulle doğrudan ilişki kurabilen, mamulün temel maddesini oluşturan, üretim maliyetlerinin önemli bir kısmını ifade eden ilk madde ve malzeme direkt ilk madde ve malzeme olarak, üretim ile ilgili olan ancak mamulle doğrudan ilişkili olmayan, üretim maliyetlerinin önemsiz bir kısmını oluşturan ilk madde ve malzeme ise endirekt ilk madde ve malzeme olarak tanımlanmaktadır.<sup>140</sup>

İlk madde ve malzemenin zamanında satın alınması ve üretimde kullanılması, miktar ve tutarların doğru tespit edilmesi mamulün maliyetinin gerçek değerine ulaşmasını sağlayacaktır. Bu sebeple ilk madde ve malzemenin bu aşamalarda denetimi önem arz etmektedir.

İlk madde ve malzemenin satın alınması aşamasında denetçi, işletmeye giren ilk madde ve malzemelerin belgelerine ulaşır ayrıca geçmiş dönemden işletmenin elinde bulunan ilk madde ve malzemeleri ve doğruluklarını tespit eder. Satın alma işlemlerini yapan birimi ve işlemlerin belirlenen prosedürlere uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceler. Alışların hangi defterlere ve hangi belgeler ile işlendiğini, hangi birimlere uğradığını, depodaki malzemelerin takibi için tutulan stok izleme kartları ve envanter defterini de inceleyerek birbiriyle tutarlı olması gereken bu belgeler arasında bir hata veya hilenin olup olmadığını tespit eder. Denetçi belgelerin doğruluğu hakkında olumlu düşünceye sahip olmasından sonra bu belgelerin muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun gerçekleşip gerçekleşmediği denetler. Yapılan tüm incelemeler sonucunda da bir hata veya hile ile karşılaşmazsa denetçi olumlu görüşe sahip olacaktır.<sup>141</sup>

İlk madde ve malzemelerin üretime transferi aşamasında ise denetçi, ilk madde ve malzemelerin depodan ilgili gider yeri sorumlusunun düzenlediği “İlk Madde ve

<sup>140</sup> Gürdal, a.g.e., s. 7.

<sup>141</sup> Engin Dinç, *Sanayi İşletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s. 158-160.

Malzeme İç İstek Formu” ile teslimi, üretimdeki ilk madde ve malzeme veya yarı mamulün bir gider yerinden diğer gider yerine “İlk Madde ve Malzeme Hareket Kartı” ile teslimi, tamamlanan mamullerin son üretim gider yerinden depoya, “Depo İç Giriş Formu” ile teslimi kontrollerini yapmaktadır.<sup>142</sup> Denetçinin ilk madde ve malzemelerin miktar ve tutarları ile ilgili işlemler üzerinde yapacağı çeşitli kontroller maliyetlerin başarılı bir şekilde tespitine imkan verecektir. Bu sebeple de, ilgili kayıt ve belgelerin ayrıntılı incelenmesine ihtiyaç duyulmaktadır

#### 4.5.2. İşçilik Giderleri

Bir mamulün üretimi ile ilgili yapılan işçilik giderleri direkt ve endirekt olarak iki şekilde değerlendirilmektedir. Mamulün üretilmesinde doğrudan çalışan işçilere ödenen esas ücretler direkt işçilik giderlerini oluşturmakta ve direkt işçilik giderleri hesabında izlenmektedir. Üretimle ilişkili olmakla birlikte doğrudan üretimde çalışmayan işçilere ödenen ücretlerle tüm işçiler için hesaplanan ücret eklentileri ve sosyal güvenlik yükümlülükleri endirekt işçilik giderlerini oluşturmakta ve genel üretim giderleri hesabında izlenmektedir.<sup>143</sup> İşçi ücretlerinin tahakkuk işlemi yapılırken hangi gider yerine ait olduğu belirlenecektir.

İşletmenin dönem içinde işe aldığı, işten çıkardığı veya istifa eden personel sayısı, işletmede vardiya sisteminin uygulanıp uygulanmadığı, ücret artış sisteminin şartları, kıdem ve ihbar tazminatları, fason işletmelerden direkt işçilik gideri olup olmadığı, sektör ortalamasına göre işletmenin konumu, avans sistemi ve kayıtları, personele ödenen ücretlerin muhasebe kayıtlarına uygunluğu incelenmektedir. İşçilik giderleri hesaplanırken dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise, gerçekte olmadığı halde ödeme yapılan kişilerin olması ve yanlış saat hesaplama olasılıklarıdır.<sup>144</sup> Denetçi bu konularda işletmenin uygulamalarını ayrıntılı olarak inceleyecektir.

Denetçi işletmelerde uygulanan ücret tahakkuk ve ödemeleriyle ilgili olarak, ödenmiş ücretler ile çalışılan saatler veya üretilen birimler arasında karşılaştırmaları, ücret hadleri toplu sözleşmeler, anlaşmalar veya diğer ilgili belgelerle karşılaştırmaları,

<sup>142</sup> Kılavuz, a.g.e., a. 200.

<sup>143</sup> Gürdal, a.g.e., s. 8.

<sup>144</sup> Sibel Doğan, *Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 96.

tahakkuk ile ilgili hesaplamaları, brüt ücret üzerinden yapılan kesintilerin doğruluğu araştırmasını, ilgili kişilerin gerçekten istihdam edildiğine dair personel dosya incelemelerini, ödemelerin gerçek kişilere yapılmış olduğuna dair çalışan imzalarının incelemelerini, işçilik maliyetlerinin dağıtımının uygunluğu incelemesi gibi hususları yaparak denetim çalışmasını gerçekleştirmelidir.<sup>145</sup> İşletmenin üretim faaliyetinde diğer bir maliyet unsuru olan işçiden üretimin hangi aşamasında hangi oranda yararlandığının kayıtlara doğru yansıtılması adına işçilik giderlerinin denetimi yapılacak böylece maliyetlerin gerçeği yansıtması sağlanacaktır.

#### 4.5.3. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, mamulle doğrudan ilişkili olmayan giderlerden oluşmaktadır. Hangi mamule ya da maliyet yerine ait olduğu kesin olarak belirlenememekle birlikte maliyet yerlerine ya da taşıyıcılarına göre bölünebilen üretimle ilgili diğer dolaylı giderlerden oluşmakta ve genel üretim giderleri hesabında izlenmektedir. Genel üretim giderleri, endirekt ilk madde ve malzeme ve endirekt işçilik giderleri haricinde çok çeşitli ve farklı özellikte diğer endirekt giderlerden oluşmaktadır.<sup>146</sup>

Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri; işletme malzemeleri (alet, edevat, yakıtlar, bakım malzemeleri v.s.), madeni malzemeler (çelik, bakır, kurşun, pirinç v.s.), elektrik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri, giyecek ve yiyecek malzemelerinden oluşmaktadır. Endirekt işçilik giderleri; yardımcı işçilik, üretim primleri, fazla çalışma ücretleri, sosyal ödemeler, boş işçiliklerden oluşmaktadır. Diğer endirekt giderler ise; tamir-bakım giderleri (üretimle ilgili bina, makine v.s. için), amortismanlar (üretimle ilgili amortismanlar), vergi-resim ve harçlar, dışarıya yaptırılmış işler (araştırma-geliştirme, telif, tercüme v.s.), sigorta giderleri, çalışmayan kısım ve giderler, finansman giderlerinden oluşmaktadır.<sup>147</sup> Bu giderlerin mamulün maliyetlerine gerçekçi bir şekilde dağıtılması gerekmektedir.

Genel üretim giderlerinin denetimi için giderleri oluşturan maliyet unsurlarının miktar ve tutarlarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ve maliyetlerin mamullere

<sup>145</sup> Bulanık, a.g.e., s. 200.

<sup>146</sup> Kılavuz, a.g.e., s. 204.

<sup>147</sup> Yıldırım Ercan Çalış, "Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış", *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2013, s. 170-171.

yüklenmesinde uygulanan yol araştırılmalıdır. Denetçi eksik ya da fazla yüklemelerin muhasebe kayıtlarına uygun olup olmadığını incelemelidir. Genel üretim giderleri, malın üretimi için vazgeçilmez giderler olarak mükelleflerce denetime esas olan dönemin genel giderleri arasında yer alıp almadığı yapılan vergi denetimlerinde dikkate değer durumdur.<sup>148</sup> Genel üretim giderlerinin mamuller ile doğru bir ilişki kurularak uygun kayıtlanmaları maliyetlerin gerçeği yansıtılmasını sağlayacağından genel üretim giderlerine yönelik çeşitli teknikler ile yapılacak denetim çalışmaları önem arz etmektedir.

#### 4.5.4. Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderleri, üretim maliyetine eklenecek olan üretim haricinde yer alan genel nitelikteki giderlerdir. Genel yönetim giderlerini, genel giderler, yönetim giderleri ve finansman giderleri şeklinde üçe ayırmak mümkündür. Genel giderler; satış personel ücretleri, kira giderleri, sigorta giderleri, ısıtma-aydınlatma giderleri, reklam-tanıtma giderleri, genel merkez gider paylarından oluşmaktadır. Yönetim giderleri; idari personel ücretleri, PTT, seyahat giderleri, kırtasiye giderleri, toplantı, genel kurul giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, etüd ve araştırma giderlerinden oluşmaktadır. Finansman giderleri ise; teminat mektubu giderleri, kur farkı giderleri, kredi faiz giderleri, vade farkı giderlerinden oluşmaktadır. Kanun, bu yönetim giderlerinin mamul maliyetine aktarılması veya doğrudan gider olarak kaydedilmesi konusunda mükellefleri serbest bırakmaktadır.<sup>149</sup>

Genel yönetim giderlerinin denetiminde, giderlerin mamullere yüklenilmesinde uygulanan yol araştırılacak, yapılan yükleme tutarlarının hesaplamaları incelenecektir. Denetçi, eksik ya da fazla yüklemelerin muhasebe kayıtlarına uygun olarak aktarılıp aktarılmadığını araştıracaktır.<sup>150</sup> Böylece maliyetlerin ve yapılan kayıtların gerçeği göstermesi sağlanacaktır.

---

<sup>148</sup> Akbulut, a.g.e., s. 83.

<sup>149</sup> Bulanık, a.g.e., s. 209-210.

<sup>150</sup> Akbulut, a.g.e., s. 84.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, bağımsız denetime tabi olup finansal tabloları sunulan işletmeler temel alınacaktır. Öncelikle işletmeye ait genel bilgiler, finansal tablolarına ait bilgiler ve satışların maliyeti bilgileri verilecektir. Daha sonra işletmelerin ve bağlı olunan sektörlerin analizi yapılacak ve sonuçlar karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

#### 1. TEZ METODOLOJİSİ

##### 1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Finansal tablolarda, işletmelerin ana faaliyetlerini etkili ve etkin yürütmesini sağlayan satışların maliyeti ile ilgili tüm gerekli bilgilerin bulunması ve gerçeğe uygun olarak sunulması gerek işletme içinde gerekse işletme dışında bulunan bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Sunulan bilgilerin doğruluğu ve yeterlilik düzeyi işletmelerin başarısını ve bağlı olunan sektörün gelişmesini etkileyecektir. Bu sebeple araştırmada, işletmelerin bağımsız denetim sonucunda oluşturulan finansal tablolarda satışların maliyeti bilgisinin sunulma düzeyinin tespit edilmesi, maliyet unsurlarının işletmelere ve sektörlerle olan etkilerinin ortaya konulması amaçlanmaktadır.

##### 1.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE KISITLARI

Araştırmada ticaret, hizmet ve imalat sektöründe faaliyet gösteren ve bağımsız denetimden geçmiş olan şirketlere ait bilgiler Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesinden elde edilecektir. Şirketlerin 2014-2017 yıllarındaki yıllık olarak sunulan finansal tablolarına hem işletmenin kendi içinde analiz edilmesine hem de başka işletmeler ile karşılaştırmaya imkan vermesi sebebiyle dikey (yüzde) analiz yöntemi uygulanacak ve satışların maliyeti tablolarındaki istatistiksel değişim değerlendirilecektir.

##### 1.3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

İşletmelerin satışların maliyeti tablosu incelenirken öncelikle işletmelerin bağlı olduğu sektör ve sektöre ait bilgiler daha sonra işletmelerin faaliyet konusu, finansal

yapısı ve denetim kalitesi gibi unsurlar göz önünde bulundurulmuştur. Yapılan çalışma sonucu elde edilen gözlemlere dayanılarak oluşturulan hipotezler şu şekildedir;

- İşletmelerin satışların maliyeti tablosu düzenleme eğilimleri düşüktür.
- Düzenlenen satışların maliyeti tablosu bilgileri yeterli düzeyde değildir.
- Satışların maliyeti tablosunun oluşturulması üretim işletmeleri açısından oldukça önemlidir.
- Satışların maliyeti net satışların getirisi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.
- Satışların maliyeti işletmenin bağlı olduğu sektöre göre farklılaşmaktadır.
- İşletmelerin uyguladıkları muhasebe politikaları maliyet unsurları üzerinde büyük farklılıklara neden olmamaktadır.
- Maliyet unsurlarından olan stoklar satışların maliyeti içerisinde önemli bir paya sahiptir.
- Maliyet unsurlarından olan işçilik giderlerinde küçük değişimler olmakla birlikte satışların maliyetini en az etkileyen unsurdur.
- İşletmelerin satışların maliyeti tablosunda yer alan maliyet unsurları yıllar itibarıyla büyük değişimler göstermemekte bu sebeple satışların maliyeti istikrarlı bir görünüm oluşturmaktadır.

Bu araştırmada sayılan hipotezleri teyit etmek amacıyla çeşitli anlatımlara ve hesaplamalara yer verilecektir.

## **2. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ÇEŞİTLİ SEKTÖRDEKİ İŞLETMELER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU**

Çalışmanın bu bölümünde ticaret, hizmet ve imalat sektöründe faaliyet gösteren KAP'da perakende ticaret, lokanta ve oteller ile gıda alt sektörlerinde bulunan şirketler ele alınacaktır. Şirketlerin genel bilgileri ve satışların maliyeti tablolarına değinilecektir.

Satışların maliyeti, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği IV-Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması'nda "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. Bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve

gelir tablosunu tamamlar.” şeklinde belirtilmiştir. Tebliğ’de yayınlanan örnek satışların maliyeti tablosu ise Tablo 1.’de sunulmaktadır.<sup>151</sup>

**Tablo 1. Satışların Maliyeti Tablosu**

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (.....TL)		
	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>ÜRETİM MALİYETİ</b>		
A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
B. Direkt İşçilik Giderleri		
C. Genel Üretim Giderleri		
D. Yarı Mamul Kullanımı		
1- Dönem Başı Stok (+)		
2- Dönem Sonu Stok (-)		
<b>ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ</b>		
E. Mamul Stoklarında Değişim		
1- Dönem Başı Stok (+)		
2- Dönem Sonu Stok (-)		
<b>I- SATILAN MAMUL MALİYETİ</b>		
<b>TİCARİ FAALİYET</b>		
A. Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)		
B. Dönem İçi Alışlar (+)		
C. Dönem Sonu Ticari Mallar (-)		
<b>II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>		
<b>III. SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>		
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)</b>		

**Kaynak:** 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

<sup>151</sup> <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-Mali-Tablolarin-Duzenlenmesi-ve-Sunulmasi---4000>, (16.12.2018)

## 2.1. PERAKENDE TİCARET SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Perakende ticaret, malların tüketim ya da kullanım için doğrudan doğruya tüketicilere satılmasıdır. Satın alınan malların herhangi bir işlemde geçmeden satın alındığı gibi tüketicilere satılması sebebiyle perakende ticaret sektöründe bulunan işletmelerin faaliyetleri diğer sektörlerdeki işletmelerin faaliyetlerine göre daha basit düzeyde olmaktadır.<sup>152</sup>

Ticaret işletmelerinde satılan ticari malın maliyeti, daha ziyade satışların maliyetini belirlemektedir. Bir faaliyet dönemi içinde satılan mallar için yapılan giderleri göstermektedir. Ticaret işletmelerinde satılan ticari malın maliyeti hesaplanırken, dönem başı stokuna, o dönem içinde satın alınan ticari mal maliyeti eklenip bulunan tutardan dönem sonu ticari mal stok maliyeti çıkarılmaktadır.<sup>153</sup>

KAP'da perakende ticaret sektöründe finansal tabloları sunulan 12 şirket bulunmakta bunların tümü satışların maliyetini dipnotlarında belirtmekte ancak 5'i ayrıntılı olarak sunmaktadır. Bağımsız denetim sonucu 2017 yılına ait yıllık finansal raporları incelenen işletmelerden 1'inde denetçi, görüş bildirmekten kaçınmış diğerlerinde olumlu görüş bildirilmiştir.<sup>154</sup>

Bu şirketlerden 2014-2017 yılları finansal tabloları bulunan ve denetçi görüşü olumlu olan 3 şirket seçilerek ayrıntılı olarak alt başlıklarda incelenecektir.

### 2.1.1. A İşletmesi ile İlgili Genel ve Mali Nitelikli Bilgiler

A İşletmesi 1995 yılında İstanbul'da kurulmuş ve faaliyete geçmiştir. Şirketin faaliyet alanı, gıda ürünleri ve çok çeşitli malların perakende ticaretidir. Türkiye çapında faaliyet göstermekte olup mağazaları aracılığıyla ürünleri satmaktadır. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla toplam 6.765 mağazada faaliyet göstermekte ve ofis, depo ve mağaza personeli olarak toplam 40.042 kişi çalışmaktadır. Şirket stoklarını, elde

<sup>152</sup> <http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/ticaret.html>, (16.12.2018)

<sup>153</sup> Nalân Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 210.

<sup>154</sup> Kamuyu Aydınlatma Platformu, <https://www.kap.org.tr/>, (16.12.2018)

etme maliyet bedeli veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirmek, stok maliyetini ise ilk giren ilk çıkar metodu ile belirlemektedir.<sup>155</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı olarak sunulmaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 2.'de sunulmaktadır.

**Tablo 2. A İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

A İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	24.779.408	20.071.717	17.428.497	14.463.059
Dönem Başı Stok	1.108.209	963.155	794.473	631.847
Alımlar	20.888.618	16.853.791	14.780.765	12.399.660
Dönem Sonu Stok(-)	1.442.833	1.108.209	963.155	794.473
<b>Satışların Maliyeti</b>	20.553.994	16.708.737	14.612.083	12.237.034

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (16.12.2018)

### 2.1.2. B İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

B işletmesi 1991 yılında hipermarket ve süpermarket sektöründe hizmet vermek amacıyla kurulmuştur. Şirket 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 33 hipermarket ve 592 süpermarkette toplam 10.750 personel ile çalışmaktadır. Stoklar, maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Maliyet hareketli ağırlıklı ortalama metodu ile belirlenmektedir.<sup>156</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı olarak sunulmaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 3.'de sunulmaktadır.

<sup>155</sup> KAP, a.g.e., (16.12.2018)

<sup>156</sup> KAP, a.g.e., (16.12.2018)

**Tablo 3. B İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

B İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	4.553.988.754	4.493.874.586	3.932.513.778	3.126.334.716
Stok Açılış Bakiyesi	559.601.568	614.047.732	441.922.387	262.835.840
Alımlar	3.427.855.066	3.402.784.558	3.075.787.999	2.483.105.659
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Değişikliği	10.726.384	6.510.688	-	-
Stok Kapanış Bakiyesi	602.370.448	559.601.568	614.047.732	441.922.387
Amortisman ve İtfa Giderleri	-	-	8.430.330	9.519.714
Alışveriş Merkezi Genel Giderleri	17.165.792	15.689.120	12.514.321	29.639.276
<b>Satışların Maliyeti</b>	<b>3.391.525.594</b>	<b>3.479.430.530</b>	<b>2.924.607.305</b>	<b>2.343.178.102</b>

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (16.12.2018)

### 2.1.3. C İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

C İşletmesi 2008 yılında İstanbul'da kurulmuştur. Şirketin faaliyet alanı, her türlü gıda ve tüketim mallarının perakende ve perakende tüketimine yönelik toptan satışını yapmaktır. İşletme toplam 1.897 mağazada faaliyet göstermekte ve toplam çalışan sayısı 26.779'dur. Stoklar, net gerçekleşebilir değer ya da bilanço tarihindeki maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendirilmiştir. Maliyet bedelleri aylık ağırlıklı ortalama maliyet metodu ile hesaplanmaktadır.<sup>157</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte ancak satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı olarak sunulmamaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 4.'de sunulmaktadır.

<sup>157</sup> KAP, a.g.e., (16.12.2018)

**Tablo 4. C İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

C İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	15.344.047	11.059.224	9.389.829	8.122.667
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti</b>	11.218.785	8.075.058	6.833.376	5.931.885
<b>Hizmet Maliyeti</b>	43.296	31.609	30.804	27.391
<b>Satışların Maliyeti</b>	11.262.081	8.106.667	6.864.180	5.959.276

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (16.12.2018)

## 2.2. LOKANTA VE OTELLER SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Lokanta ve oteller öncelikle turizmin geliştiği yerlerde bulunmaktadır. Ekonomik kalkınma ve gelişmeye etkileri sebebiyle de tüm ülkeler tarafından önemsenen bir sektördür. Sektör emek yoğun bir sektördür. İnsanların ev ve iş yerleri dışındaki seyahat durumlarında oluşan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik faaliyetleri içermektedir.<sup>158</sup>

Hizmet işletmelerinde satılan hizmetin maliyeti, üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerden oluşmaktadır. Satılan hizmetlerin en başta gelen özelliği dönem başı ve dönem sonu stokunun bulunmamasıdır. Bu nedenle üretilen hizmetlerle ilgili tüm maliyet unsurları hizmet üretim maliyet hesabında toplanmaktadır.<sup>159</sup>

KAP'da lokanta ve oteller sektöründe finansal tabloları sunulan 12 şirket bulunmakta bunların 11'i satışların maliyetini dipnotlarında belirtmekte ancak 6'sı ayrıntılı olarak sunmaktadır. Şirketlerden 1'nin faaliyetini durdurması sebebiyle gerekli bilgileri bulunmamaktadır. Bağımsız denetim sonucu 2017 yılına ait yıllık finansal

<sup>158</sup> Hakan Altın, Cemil Süslü, "Borsa İstanbul'da İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Performanslarının Değerlendirilmesi: Lokanta ve Oteller Üzerine Bir Uygulama", *Maliye ve Finans Yazıları*, 2018, s. 32.

<sup>159</sup> Aytekin Fırat, *Yatırım Kararlarının Alınmasında Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Anonim Ortaklıklarının Düzenleyecekleri Ek Mali Tablolar ile Mali Yapı Analizlerinin Önemi ve Gima T.A.Ş. Uygulaması*, (Yüksek Lisans), Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998, s. 53.

raporları incelenen işletmelerin tümü için denetim raporlarında olumlu görüş bildirilmiştir.<sup>160</sup>

Bu şirketlerden 2014-2017 yılları finansal tabloları bulunan ve denetçi görüşü olumlu olan 3 şirket seçilerek ayrıntılı olarak alt başlıklarda incelenecektir.

### 2.2.1. D İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

D işletmesi 1974 yılında faaliyete geçmiştir. Şirketin faaliyet konusu, turistik tesisler işletmek, konaklama, kongre-seminer organizasyonları ile sağlık programları uygulamaktır. Otelin ana bina ve marina odaları toplam 423 adet, apart odaları toplam 42 adettir. Şirketin ortalama personel sayısı 179'dur.<sup>161</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte ancak satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı olarak sunulmamaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 5.'de sunulmaktadır.

**Tablo 5. D İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

D İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	25.468.376	19.543.302	26.556.038	24.381.701
<b>Satışların Maliyeti</b>	19.297.809	18.381.738	18.694.398	16.853.471

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (23.12.2018)

### 2.2.2. E İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

E İşletmesi 1967 yılında kurulmuştur. Şirketin faaliyet alanı, her türlü otel, motel, tatil köyü ve buna benzer turistik tesisler kurmak, işletmek, işlettiirmek bu amaçla

<sup>160</sup> KAP, a.g.e., (16.12.2018)

<sup>161</sup> KAP, a.g.e., (23.12.2018)



ortaklıklar kurmak ve her türlü işbirliği sözleşmeleri yapmaktır. Şirketin ortalama personel sayısı 491'dir.<sup>162</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı olarak sunulmaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 6.'de sunulmaktadır.

**Tablo 6. E İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

E İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	58.176.401	42.425.951	83.714.836	87.284.617
Konut Maliyeti	-	314.211	2.706.330	7.375.274
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti</b>	27.408	261.327	3.864.299	4.089.352
<b>Satılan Hizmet Maliyeti</b>	37.154.115	40.508.795	65.590.755	48.575.417
-Sarf Malz.-Kira vb. Giderler	12.720.325	15.691.108	26.878.424	24.195.513
-Esas Ücretler	10.298.545	9.350.763	17.460.786	14.772.933
-Amortisman ve İtfa	14.135.245	15.466.924	21.251.545	9.606.971
<b>Satışların Maliyeti</b>	37.181.523	41.084.333	72.161.384	60.040.043

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (23.12.2018)

### 2.2.3. F İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

F işletmesi 1977 yılında kurulmuştur. Şirketin faaliyet konusu, turizm yatırımı ve işletmeciliğidir. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla personel sayısı 107'dir.<sup>163</sup>

<sup>162</sup> KAP, a.g.e., (23.12.2018)

<sup>163</sup> KAP, a.g.e., (23.12.2018)

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı olarak sunulmaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 7.'de sunulmaktadır.

**Tablo 7. F İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

F İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	38.014.236	19.832.736	34.836.628	32.560.186
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti</b>	-	-	-	23.919
<b>Satılan Hizmet Maliyeti</b>	32.837.803	25.136.614	26.921.780	31.781.704
-İlk Madde ve Malzeme	11.739.854	8.108.282	10.914.752	10.547.578
-Personel+Taşeron Ücret ve Giderleri	11.709.509	9.250.527	7.754.254	9.816.085
-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	4.568.417	3.158.106	3.157.234	7.262.509
-Çeşitli Giderler	2.445.651	2.286.574	2.092.798	1.873.483
-Vergi Resim ve Harçlar	610.393	382.399	813.710	322.644
-Amortisman ve Tükenme Payları	1.763.979	1.950.726	2.189.032	1.959.405
<b>Satışların Maliyeti</b>	32.837.803	25.136.614	26.921.780	31.805.623

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (23.12.2018)

## 2.3. GIDA SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Gıda sektörü imalat sanayinin alt sektörünü oluşturmaktadır. Tarıma dayalı olan hammaddeyi üretim sonucunda belirli süreler için saklanabilir ve tüketime hazır hale getiren sektördür.<sup>164</sup>

İmalat işletmelerinde satılan malın maliyeti, satın alınan ilk madde ve malzeme maliyeti ile malların şekillerinin değiştirilmesi için üstlenilen giderlerin toplamından meydana gelmektedir. Bu nedenle, maliyetlerin hesaplanması ticaret işletmelerine kıyasla daha zor ve karışıktır. Üretim işletmelerinde, satılan malın maliyeti üç gider grubunu içermektedir. Bunlar; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Genel üretim giderleri, direkt işçilik ve direkt malzeme haricinde tüm üretim giderlerini içermektedir.<sup>165</sup>

KAP'da gıda sektöründe finansal tabloları sunulan 28 şirket bulunmakta bunların tümü satışların maliyetini dipnotlarında belirtmekte ancak 15'i ayrıntılı olarak sunmaktadır. Bağımsız denetim sonucu 2017 yılına ait yıllık finansal raporları incelenen işletmelerden 5'nde denetçi şartlı görüş bildirmiş diğerlerinde olumlu görüş bildirilmiştir.

Bu işletmelerden 2014-2017 yılları finansal tabloları bulunan ve denetçi görüşü olumlu olan 3 şirket seçilerek ayrıntılı olarak alt başlıklarda incelenecektir.

### 2.3.1. G İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

G işletmesi 1978'de su ürünleri ihracatı amacı ile kurulmuştur. Şirketin faaliyet alanı, dondurulmuş ve konserve meyve ve sebze, dondurulmuş ve konserve su ürünleri, dondurulmuş unlu mamuller vb. üretim ve ticaretinden oluşmaktadır. Şirketin 31 Aralık 2017 itibarıyla çalışan sayısı 2.558'dir. Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleştirilebilir değerlerin düşük olanı ve ağırlık ortalama maliyet yöntemi ile değerlendirilmektedir.<sup>166</sup>

<sup>164</sup> Fetullah Akın, "Gıda Ürünleri ve İçecek Sanayinin Ekonomik Özellikleri", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2012, s. 29.

<sup>165</sup> Nalân Akdoğan, Nejat Tenker, a.g.e., s. 201.

<sup>166</sup> KAP, a.g.e., (23.12.2018)

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisini ayrıntılı olarak sunmaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırmada kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 8.'de sunulmaktadır.

**Tablo 8. G İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

G İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	2.420.708.265	1.898.018.981	382.760.013	327.152.147
Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	1.763.799.008	1.334.502.908	222.851.720	192.055.121
İşçilik Giderleri	90.447.563	80.637.932	25.959.739	21.828.791
Amortisman ve İtfa Payı Giderleri	28.544.074	24.835.113	13.888.443	9.784.412
Enerji Giderleri	13.119.530	11.768.745	6.059.809	5.028.909
Genel Üretim Giderleri	96.605.824	90.126.902	8.158.149	6.652.490
<b>Satışların Maliyeti</b>	<b>1.992.515.999</b>	<b>1.541.871.600</b>	<b>276.917.860</b>	<b>235.349.723</b>

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>, (23.12.2018)

### 2.3.2. H İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

H işletmesi 1991'de kurulmuştur. İşletmenin faaliyet alanı, meyve suyu konsantresi ve püreleri imal eden ve sanayiye hizmet veren konsantre imalatıdır. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla personel sayısı 79'dur. Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerlerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stok maliyetleri ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır.<sup>167</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisini ayrıntılı olarak sunmaktadır. İşletmenin

<sup>167</sup> KAP, a.g.e., (23.12.2018)

ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırmada kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 9.'da sunulmaktadır.

**Tablo 9. H İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

H İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	74.442.748	44.048.311	50.369.864	73.427.756
Direkt İlk Mad. ve Malz. Giderleri	33.698.806	33.151.882	34.832.458	30.323.375
Direkt İşçilik Giderleri	2.852.238	3.013.939	3.020.440	2.076.759
Genel Üretim Giderleri	4.603.129	4.695.336	2.904.403	2.070.426
Amortisman ve İtfa Payları	1.113.476	841.995	1.165.635	867.557
<b>Üretilen Mamul Maliyeti</b>	42.267.649	41.703.152	41.922.936	35.338.117
Mamul Stoklarında Değişim	6.222.902	13.534.433	3.363.067	9.375.399
Dönem Başı Stok(+)	48.599.792	35.065.359	31.702.292	41.077.691
Dönem Sonu Stok(-)	42.376.890	48.599.792	35.065.359	31.702.292
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	48.490.551	28.168.719	38.559.869	44.713.516
Dönem Başı Stok	3.310.585	1.026.708	1.105.338	2.155.017
Dönem İçi Hareketler	2.631.873	5.486.674	823.638	1.747.818
Dönem Sonu Stok	1.943.266	3.310.585	1.026.708	1.105.338
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti</b>	3.999.192	3.202.797	902.268	2.797.497
<b>Hizmet Üretim Maliyeti</b>	6.290	118.699	442.568	561.461
<b>Diğer Satışların Maliyeti</b>	433.602	382.522	360.169	1.868.031
<b>Satışların Maliyeti</b>	52.929.635	31.872.737	40.264.874	49.940.505

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>, (23.12.2018)

### 2.3.3. I İşletmesi ile İlgili Genel Bilgiler ve Satışların Maliyeti Tablosu

I işletmesi 1982 yılında kurulmuştur. Şirketin faaliyet konusu, domates salçası, küp domates üretimidir. Şirketin 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla personel sayısı 138'dir.

Stoklar, net gerçekleşebilir değer ya da bilanço tarihindeki maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendirilir. Maliyet, ağırlıklı ortalama metodu ile hesaplanmaktadır.<sup>168</sup>

İşletmenin 2014-2017 yılları arası yayınlanan finansal raporlarında denetçi olumlu görüş bildirmekte satışların maliyeti bilgisini ayrıntılı olarak sunmaktadır. İşletmenin ilerleyen bölümlerde analiz edilip diğer işletmeler ile karşılaştırmada kullanılacak net satışlar ve satışların maliyetine ait bilgiler Tablo 10.'da sunulmaktadır.

**Tablo 10. I İşletmesi Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri**

I İŞLETMESİ	2017	2016	2015	2014
<b>Net Satışlar</b>	94.639.869	82.911.780	72.138.298	110.838.696
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	40.996.584	52.758.134	53.917.377	20.226.705
Personel Giderleri	3.794.589	3.586.370	3.528.362	2.824.910
Genel Üretim Giderleri	8.298.893	10.016.270	8.303.091	4.673.619
Amortisman Giderleri	1.464.811	984.999	976.235	820.520
Mamul Stok. Değişim	-	-	39.214.483	27.146.891
Dönem Başı Stok	55.471.235	45.059.548	-	-
Dönem Sonu Stok	31.761.281	55.471.235	-	-
<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	78.264.831	56.934.086	27.510.582	55.692.645
Dönem Başı Ticari Mallar Stok	321.883	253.900	339.429	243.821
Dönem İçi Alışlar	9.914.219	15.645.083	31.118.253	32.564.093
Dönem Sonu Ticari Mallar Stok	432.415	321.883	200.671	339.428
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti</b>	9.803.687	15.557.100	31.257.011	32.468.486
<b>Satılan Hizmet Maliyeti</b>	10.639	-	-	392.985
Durdurulan Faaliyetlerin Maliyeti	-	-	-	279.728
<b>Satışların Maliyeti</b>	88.079.157	72.511.186	58.767.593	88.274.388

<sup>168</sup> KAP, a.g.e., (23.12.2018)

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>, (23.12.2018)

### 3. SEKTÖRLERDEKİ İŞLETMELERİN SATIŞLARIN MALİYETİ BİLGİLERİNİN ANALİZİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde, ele alınan ticaret, hizmet ve imalat sektörünün perakende ticaret, lokanta ve oteller ile gıda alt sektörlerinde bulunan ve araştırmada incelenen şirketlerin finansal raporlarından elde edilen satışların maliyeti bilgileri dikey analiz yöntemi ile değerlendirilecektir. Öncelikle işletme ve bağlı olunan sektör açısından daha sonra sektörler arası analiz ve karşılaştırmalara yer verilecektir.

#### 3.1. PERAKENDE TİCARET SEKTÖRÜNDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN ANALİZİ

Ticari işletmeler satın aldıkları malları herhangi bir işlemde geçirilmeden doğrudan almış oldukları gibi devretmeleri sebebiyle satışların maliyetini satılan ticari malın maliyeti oluşturmaktadır. Satılan ticari malın maliyetini oluşturan unsurlar ise, dönem başı stok, dönem içi alışlar ve dönem sonu stok kalemleridir. Dolayısıyla ticaret işletmelerinde stoklar, satışların maliyetinin belirlenmesinde en önemli maliyet unsurunu oluşturmaktadır.

KAP'da perakende ticaret sektöründe bulunan işletmenin tamamı satışların maliyeti bilgisini verdiği ancak tamamının satışların maliyeti tablosunu oluşturmadığı ve ayrıntılı düzenlemedikleri görülmektedir. Satışların maliyetini ayrıntılı düzenleyen işletmelerin, tüm işletmelere oranının %41 düzeyinde kaldığı görülmektedir. Sektörde ayrıntılı olarak satışların maliyeti tablosu düzenleme eğiliminin yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir.

KAP'dan araştırma için seçilen şirketlerin genel bilgileri ve satışların maliyeti bilgilerine önceki bölümlerde yer verilmiş olup elde edilen bilgilerin kolay analiz edilebilmesi açısından dikey analiz yöntemi ile maliyet unsurlarının satışların maliyeti içindeki payı ve satışların maliyetinin net satışlar içindeki payının yüzde cinsinden değerleri Tablo 11.'de ifade edilmektedir.

**Tablo 11. Perakende Ticaret Sektöründe İncelenen İşletmelerin Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri (%)**

Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri	Perakende Ticaret Sektörü											
	A İŞLETMESİ				B İŞLETMESİ				C İŞLETMESİ			
	2017	2016	2015	2014	2017	2016	2015	2014	2017	2016	2015	2014
Net Satışlar	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dönem Başı Stok	5	5	5	5	16	17	15	11	-	-	-	-
Alımlar	101	100	101	101	101	97	105	105	-	-	-	-
Dönem Sonu Stok	7	6	6	6	17	16	20	18	-	-	-	-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Değişikliği	-	-	-	-	0,31	0,18	-	-	-	-	-	-
Amortisman ve İtfa Giderleri	-	-	-	-	-	-	0,28	0,40	-	-	-	-
Alışveriş Merkezi Genel Giderleri	-	-	-	-	0,50	0,45	0,42	1,26	-	-	-	-
Satılan Ticari Malın Maliyeti	-	-	-	-	-	-	-	-	99	99	99	99
Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	-	-	-	-	-	-	0,38	0,38	0,44	0,45
Satışların Maliyeti	100 / 82	100 / 83	100 / 83	100 / 84	100 / 74	100 / 77	100 / 74	100 / 74	100 / 73	100 / 73	100 / 73	100 / 73

A işletmesi stok maliyetlerinin belirlenmesinde fifo yöntemini, incelenen diğer işletmeler ise hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır. A işletmesinin diğer işletmelere göre stoklar ve satışların maliyeti kalemlerinde yaklaşık olarak %10'luk bir farklılaşma olduğu Tablo 11. üzerinde de görülmektedir.

Net satışların getirisi olan, brüt satış karlılığı açısından satışların maliyeti önemli bir noktadır. Net satışlar içinde satışların maliyetinin az olması brüt satış karlılığının fazla olmasını sağlayacak ve ana faaliyet sonucunda kar elde edilmesi işletmenin gelecek dönemleri içinde olumlu bir hava oluşturacaktır. Bu açıdan satışların maliyeti kalemine baktığımızda, A işletmesinin satışların maliyetinin %80'lerde olduğu yıllar itibarıyla



kalemde yüksek değişim yaşanmamakla birlikte düşme eğiliminde ve diğer işletmelere oranla en yüksek satışların maliyetine sahip olduğu görülmektedir. İşletmenin ana faaliyeti sonucu gelir elde etmiş olması olumlu bir görünüm oluşturmakta ancak maliyetlerin yüksekliği önemli pay olması sebebiyle üzerinde durulması gereken bir noktayı ifade etmektedir. B işletmesinin satışların maliyeti incelendiğinde A işletmesine göre daha düşük ancak yine de üzerinde durulması gereken yüksek bir payı ifade ettiği, yıllar itibarıyla % 70'lerde olduğu ve çok fazla değişim yaşamadığı görülmektedir. İncelenen diğer işletme olan C işletmesinin satışların maliyetine baktığımızda, B işletmesine benzer görünümde olduğu, yıllar itibarıyla hiç değişim yaşamadan satışların maliyetinin %73 olduğu görülmektedir. Genel olarak baktığımızda, sektörde satışların maliyetinin yüksek olduğu ve yıllar itibarıyla da büyük değişim yaşanmadığı göze çarpmaktadır.

Satışların maliyetinin önemi, kendisini oluşturan maliyet unsurlarının da önemini ortaya çıkarmakta, işletmeler tarafından ayrıntılı olarak sunulmasıyla bunların nelerden olduğu, hangi oranlarda kullanıldığı bilgilerine ulaşılabildiği sağlanmaktadır. Bu sebeple işletmelere baktığımızda, A işletmesinin satılan malın maliyeti, dönem başı stok, alımlar ve dönem sonu stok kalemlerinden oluşmaktadır. Bunların içinden ise en yüksek pay %100 düzeyindeki oranlar ile alımlardan oluşmakta ve yıllar itibarıyla kalemde %1'lik oranlarla değişim gerçekleşmektedir. Dönem başı ve sonu stok kalemlerinin ise %10'nun altında kaldığı yıllar itibarıyla değişim olmadığı ya da çok az olduğu görülmektedir. B işletmesinin satışların maliyeti unsurları ise, dönem başı-sonu stok, alımlar, stok değer düşüklüğü karşılığı değişikliği, amortisman ve itfa giderleri ve alışveriş merkezi genel giderlerinden oluşmaktadır. Burada da en yüksek payı %100'ler ile alımlar oluşturmakta ve kalemde yıllar itibarıyla yüksek değişimler görülmemektedir. Alımlardan sonra %20 ve altındaki payı oluşturan dönem başı-sonu stok kalemleri takip etmekte, yıllar itibarıyla kalemlerde yüksek değişimler görülmemektedir. Diğer maliyet unsurları ise %1.26 ve altındaki değerlerden oluşmakta alımlar ve dönem başı-sonu stok kalemlerine göre düşük bir payı oluşturmaktadırlar. C işletmesine baktığımızda ise satışların maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyetinden oluşmakta bunlar ise ayrıntılı olarak sunulmamaktadır. Satılan ticari malın maliyetinin yıllar itibarıyla değişmeden %99 düzeyinde, hizmet maliyetinin ise %1'in altındaki değerlerden olduğu görülmektedir. Sektördeki incelenen

işletmelere genel olarak baktığımızda satışların maliyetini oluşturan en önemli kalemin alımların oluşturduğu ortaya çıkmaktadır.

### 3.2. LOKANTA VE OTELLER SEKTÖRÜNDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN ANALİZİ

Hizmet işletmelerinde ticaret işletmelerinde olduğu gibi stoklar bulunmamakta satışların maliyeti gerçekleştirilen hizmet ile ilgili yapılan tüm giderlerden oluşmakta ve satılan hizmet maliyeti altında toplanmaktadır. Sektörde yer alan işletmeler ayrıntılı bilgi sunmak amacıyla gerçekleştirdikleri hizmete göre satılan hizmet maliyetini detaylandırmaktadırlar.

KAP'da lokanta ve oteller sektöründe bulunan işletmelerin tamamı satışların maliyeti bilgisini verdiği ancak tamamının satışların maliyeti tablosunu oluşturmadığı ve ayrıntılı düzenlemedikleri görülmektedir. Satışların maliyetini ayrıntılı düzenleyen işletmelerin, tüm işletmelere oranı %50 düzeyinde kalmıştır. Sektörde ayrıntılı olarak satışların maliyeti tablosu düzenleme eğiliminin yeterli seviyede olmadığı görülmektedir.

KAP'dan araştırma için seçilen şirketlerin genel bilgileri ve satışların maliyeti bilgilerine önceki bölümlerde yer verilmekte, bu bölümde bilgilerin kolay analiz edilebilmesi açısından dikey analiz yöntemi ile maliyet unsurlarının satışların maliyeti içindeki payı ve satışların maliyetinin net satışlar içindeki payı yüzde cinsinden Tablo 12.'de ifade edilmektedir.

**Tablo 12. Lokanta ve Oteller Sektöründe İncelenen İşletmelerin Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri (%)**

Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri	Lokanta ve Oteller Sektörü											
	D İŞLETMESİ				E İŞLETMESİ				F İŞLETMESİ			
	2017	2016	2015	2014	2017	2016	2015	2014	2017	2016	2015	2014
Net Satışlar	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Konut Maliyeti	-	-	-	-	-	0,76	3,7	12,2	-	-	-	-

Satılan Ticari Mal Maliyeti	-	-	-	-	0,07	0,63	5,35	6,8	-	-	-	0,07
Satılan Hizmet Maliyeti	-	-	-	-	99	98	90	80	100	100	100	99
-Sarf Malz.-Kira vb. Giderler	-	-	-	-	34	38	37	40	-	-	-	-
-Esas Ücretler	-	-	-	-	27	22	24	24	-	-	-	-
-Amortisman ve İtfa Giderleri	-	-	-	-	38	37	29	16	5,3	7,7	8,1	6,1
-İlk madde ve Malzeme	-	-	-	-	-	-	-	-	35	32	40	33
-Personel+Taşeron Ücret ve Giderleri	-	-	-	-	-	-	-	-	35	36	28	30
-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	-	-	-	-	-	-	-	-	13	12	11	22
-Çeşitli Giderler	-	-	-	-	-	-	-	-	7,4	9	7,7	5,8
-Vergi, Resim ve Harçlar	-	-	-	-	-	-	-	-	1,8	1,5	3	1
Satışların Maliyeti	-	-	-	-	100	100	100	100	100	100	100	100
	75	94	70	69	63	96	86	68	86	126	77	97

İşletmelerin satışların maliyeti kalemine baktığımızda, D işletmesinin satışlarının maliyeti yıllar itibarıyla %75, %94, %70 ve %69 olarak yüksek düzeyde ve son yıllarda büyük dalgalanmalar yaşanmakla birlikte diğer işletmelere göre bu dalgalanmaların daha az olduğu görülmektedir. Ana faaliyet sonucu kar edilmiş olsa da satışların maliyetlerinin yüksekliği üzerinde durulması gereken noktayı ifade etmektedir. E işletmesinin satışların maliyeti yıllar itibarıyla %63, %96, %86, %68 şeklinde yüksek düzeyde olup, kalemde büyük dalgalanmaların yaşandığı görülmektedir. Satışların maliyetinde yaşanan dalgalanmalar ve payın yüksekliği üzerinde durulması gereken noktayı oluşturmaktadır. F işletmesinin satışların maliyeti ise, yıllar itibarıyla %86, %126, %77, %97 olup payların yüksekliği ve kalemde yaşanan dalgalanmalar göze çarpmaktadır. İncelenen diğer işletmeler ile benzer görünüme sahip olmakla birlikte 2016 yılında ana faaliyeti sonucu zarar edilmesi daha olumsuz bir görünüm oluşturmaktadır. 2016 yılı için diğer işletmelerinde satışların maliyetinin zarar sınırında olması o yıl için sektörde yaşanan bir sıkıntının olduğu sonucu çıkartılmaktadır. Genel

olarak baktığımızda, sektörde satışların maliyetinin ana faaliyet sonucu zarar meydana getirecek kadar yüksek bir payı oluşturduğu bu sebeple uygun büyükte olmadığı ve yıllar itibariyle paylarda büyük değişimler yaşandığı, kalemde bir dengenin oluşmadığı göze çarpmaktadır.

İşletmelerin satışların maliyetini oluşturan unsurlarına baktığımızda, D işletmesinin satışların maliyeti bilgisi ayrıntılı sunulmadığı için satışların maliyeti unsurlarıyla ilgili değerlendirme yapılamamaktadır. E işletmesinin satışların maliyeti, konut maliyeti, satılan ticari mal maliyeti, satılan hizmet maliyetinden oluşmakta, satılan hizmet maliyeti ise sarf malz.-kira vb. giderler, esas ücretler ve amortisman ve itfa giderleri olarak sunulmaktadır. Hizmet işletmesi olması sebebiyle en yüksek payı satılan hizmet maliyeti oluşturmaktadır. Satılan hizmet maliyeti içinde ise, yıllar itibarıyla değişimler olsa da en yüksek pay sarf malz.-kira vb. giderleri, en düşük pay esas ücretlerdir. F işletmesinin satışların maliyetini ise, satılan hizmet maliyeti oluşturmakta sadece 2014 yılında satılan ticari mal maliyeti de bulunmaktadır. Satılan hizmet maliyeti ise, amortisman ve itfa giderleri, ilk madde ve malzeme, personel+taşeron ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler ve vergi, resim ve harçlar olarak sunulmaktadır. Satılan hizmet maliyeti içinde ise, en yüksek payı ilk madde ve malzeme ve personel+taşeron ücret ve giderleri yıllar itibarıyla değişiklik göstererek oluşturmaktadır. Diğer maliyet unsurları ise %10'nun altında olup yıllar itibarıyla değişen payları oluşturmaktadır. Sektöre genel olarak baktığımızda ise, satılan hizmet maliyeti oluşturan unsurların işletmelere göre farklılaştığı, benzer kalemlerde ise ortak bir çıkarım olmadığı görülmektedir.

### 3.3. GIDA SEKTÖRÜNDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN ANALİZİ

Üretim işletmelerinde satışların maliyeti, üretimde mamulün temel maddesini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, mamulü meydana getiren direkt işçilik, üretime dolaylı şekilde etki eden giderlerden oluşan genel üretim giderleri, henüz mamul haline gelmemiş ancak üretim sürecinden geçmiş olan yarı mamul stoklarından, dönem başı ve dönem sonu mamul stoklarından oluşmaktadır. Satışların maliyeti, önceki bölümlerde belirtildiği üzere üretim işletmelerinde daha karmaşık olmakta bu nedenle işletmeler tarafından üzerinde önemle durulmaktadır.

KAP'da gıda sektöründe bulunan işletmenin tamamı satışların maliyeti bilgisini belirttiği ancak tamamının satışların maliyeti tablosunu oluşturmadığı ve ayrıntılı düzenlemedikleri görülmektedir. Satışların maliyetini ayrıntılı düzenleyen işletmelerin, tüm işletmelere oranının %53 düzeyinde kaldığı görülmektedir. Sektörde ayrıntılı olarak satışların maliyeti tablosu düzenleme eğiliminin yeterli düzeyde olmadığı görülmektedir.

KAP'dan araştırma için seçilen şirketlerin genel bilgileri ve satışların maliyeti bilgilerine önceki bölümlerde yer verilmiş olup elde edilen bilgilerin kolay analizi açısından dikey analiz yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet unsurlarının satışların maliyeti içindeki payı ve satışların maliyetinin net satışlar içindeki payının yüzde cinsinden değerleri Tablo 13.'de ifade edilmektedir.

**Tablo 13. Gıda Sektöründe İncelenen İşletmelerin Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri (%)**

Net Satışlar ve Satışların Maliyeti Bilgileri	Gıda Sektörü											
	G İŞLETMESİ				H İŞLETMESİ				I İŞLETMESİ			
	2017	2016	2015	2014	2017	2016	2015	2014	2017	2016	2015	2014
Net Satışlar	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	88	86	80	81	63	104	86	60	46	72	91	22
Direkt İşçilik Giderleri	4,5	5,2	9,3	9,2	5,3	9,4	7,5	4,1	4,3	4,9	6	3,2
Amortisman ve İtfa Payı Giderleri	1,4	1,6	5	4,1	2,1	2,6	2,8	1,7	1,6	1,3	1,6	0,9
Enerji Giderleri	0,6	0,7	2,1	2,1	-	-	-	-	-	-	-	-
Genel Üretim Giderleri	4,8	5,8	2,9	2,8	8,6	14,7	7,2	4,1	9,4	13	14	5,2
Üretilen Mamul Maliyeti	-	-	-	-	79	130	104	70	-	-	-	-
Mamul Stoklarında Değişim	-	-	-	-	11,7	42	8,3	18,7	-	-	66	30
Dönem Başı Stok	-	-	-	-	91	110	78	82	62	62	-	-
Dönem Sonu Stok	-	-	-	-	80	152	87	63	36	76	-	-

<b>Satılan Mamul Maliyeti</b>	-	-	-	-	91	88	95	89	88	78	46	63
Dönem Başı Ticari Mallar Stok	-	-	-	-	6,2	3,2	2,7	4,3	0,3	0,3	0,5	0,2
Dönem İçi Hareketler	-	-	-	-	4,9	17	2	3,4	11	21	52	36
Dönem Sonu Ticari Mallar Stok	-	-	-	-	3,6	10	2,5	2,2	0,4	0,4	0,3	0,3
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti</b>	-	-	-	-	7,5	10	2,2	5,6	11	21	53	36
<b>Satılan Hizmet Maliyeti</b>	-	-	-	-	0,01	0,3	1	1,1	0,01	-	-	0,4
<b>Diğer Satışların Maliyeti</b>	-	-	-	-	0,8	1,2	0,8	3,7	-	-	-	-
Durdurulan Faaliyetlerin Maliyeti	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,3
<b>Satışların Maliyeti</b>	100/82	100/81	100/72	100/71	100/71	100/72	100/79	100/68	100/93	100/87	100/81	100/79

Gıda sektöründe incelenen işletmeler stok maliyetlerinin belirlenmesinde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır. Aynı yöntem kullanılsa da işletmelerin maliyet unsurları ve satışların maliyeti kalemlerinde farklılaşmaların olduğu Tablo 13. üzerinde görülmektedir.

İşletmelerin satışların maliyeti kalemine baktığımızda, G işletmesinin satışların maliyetinin yıllar itibarıyla %82, %81, %72, %71 şeklinde yüksek değerlerde ve giderek artan eğilimde olduğu bu nedenle ana faaliyet sonucu kar getirisi olsa da doyurucu nitelikte olmadığı görülmektedir. H işletmesinin satışların maliyetinin yıllar itibarıyla %71, %72, %79, %68 şeklinde incelenen diğer işletmelere göre nispeten daha düşük değerlerde olduğu, 2015 yılında artış olsa da son yıllarda toplanmanın yaşandığı görülmektedir. I işletmesinin satışların maliyeti ise, yıllar itibarıyla %93, %87, %81, %79 şeklinde giderek artan yüksek değerlerde ve sektörde incelenen diğer işletmelere göre satışların maliyeti payı en yüksek olan işletme olduğu görülmektedir. İşletmenin ana faaliyet karlılığını kaybetmemesi için satışların maliyetinde iyileştirme yapması gerektiği açıktır.

Sektördeki satışların maliyetine genel olarak baktığımızda, incelenen işletmelerde %68 ve üzeri yüksek değerlerin bulunduğu, yıllar itibarıyla değerlerin değiştiği dolayısıyla satışların maliyetinin istikrarlı bir görünümde olmadığı görülmektedir.

İşletmelerin satışların maliyetini oluşturan unsurlarına baktığımızda, G işletmesinde maliyet unsurları içinde en yüksek pay %80 ve üzeri değerler ile direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden, en düşük pay ise %2,1 altı değerler ile enerji giderlerinden oluşmaktadır. Direkt işçilik giderleri %9,3 altında değerler ve genel üretim giderleri %5,8 altında değerler olarak yıllar itibarıyla değişmektedir. Satışların maliyeti bölümünde stok bilgileri sunulmamıştır. H işletmesinde maliyet unsurları içinde en yüksek payı dönem başı ve dönem sonu stok kalemlerinin aldığı onları direkt ilk madde ve malzeme kaleminin takip ettiği ve yıllar itibarıyla kalemlerde yüksek değişimler yaşandığı görülmektedir. Direkt işçilik giderleri %9,4 altındaki değerler ve genel üretim giderleri %14,7 altında değerler olarak yıllar itibarıyla değişmektedir. I işletmesinde ise 2017 ve 2016 yılları için maliyet unsurları içinde en yüksek payı dönem başı ve dönem sonu stok kalemleri almakta direkt ilk madde ve malzeme kalemi onları takip etmektedir. 2015 ve 2014 yıllarında stok bilgileri bulunmamakla birlikte direkt ilk madde ve malzeme kalemi en yüksek payı almaktadır. Direkt işçilik giderleri %6 altında değerler ve genel üretim giderleri %14 altında değerler olarak yıllar itibarıyla değişmektedir.

Sektördeki satışların maliyet unsurlarına genel olarak baktığımızda, yıllar itibarıyla dengeli bir dağılım olmadığı ve kalemlerde yüksek değişimlerin olduğu görülmektedir. Direkt ilk madde ve malzeme, dönem başı ve dönem sonu stok satışların maliyetini en çok etkileyen maliyet unsurlarını oluşturmaktadır.

#### 3.4. SEKTÖRLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Önceki bölümlerde satışların maliyeti açısından ayrı ayrı incelenen sektörlerin bu bölümde farklılıklarının veya benzerliklerinin neler olduğu ele alınacaktır.

Önceki bölümlerde incelenen işletmeler ve yıllar baz alınarak oluşturulan tablolardan hareketle, satışların maliyetinin perakende ticaret sektöründe %73 ile %84, lokanta ve oteller sektöründe %63 ile %126 ve gıda sektöründe %68 ile %93 arasında değiştiğine ulaşılmaktadır. Satışların maliyetinde sektöre göre farklılıkların yaşandığı

özellikle lokanta ve oteller sektöründe satışların maliyetinin yüksekliği sebebiyle ana faaliyet sonucu zararın dahi meydana geldiği, gıda sektöründe de zarar sınırına gelindiği, perakende ticaret sektöründe ise diğer sektörlerle göre nispeten daha az değişim yaşadığı ve satışların maliyetlerinin daha düşük olduğuna erişilmektedir.

Satışların maliyetinde yaşanan sektörel farklılıkların sebebi olarak işletmelerin maliyet unsurlarında yaşanan farklılıklar ortaya çıkmaktadır. En önemli ve yüksek değerde maliyet unsuru, perakende ticaret sektöründe alımlardan, lokanta ve oteller sektöründe malzeme ve ücret giderlerinden, gıda sektöründe ise direkt ilk madde ve malzeme ve stoklardan oluşmaktadır. Maliyet unsurlarında sektörel farklılığın yanında bağlı olunan sektör içerisinde dahi yıllar itibarıyla farklılaşma yaşanmaktadır. Maliyet unsurlarının toplam kalemini oluşturan satışların maliyetinden hareketle en çok değişimin lokanta ve oteller sektöründe, en az değişimin ise perakende ticaret sektöründe ortaya çıktığı görülmektedir. Bütün bu sebeplerden yola çıkarak gerek her bir işletme gerek her bir sektör açısından satışların maliyetinin istikrarlı bir görünümde olmadığını söylemek mümkündür.

#### 4. ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİNİN ANALİZİ

Bu bölümde, çalışmanın başında belirtilen hipotezlerin, çalışma sonucunda elde edilen veriler ile red ya da kabul edilmesine yönelik genel bir değerlendirme yapılacaktır.

- **İşletmelerin satışların maliyeti tablosu düzenleme eğilimleri düşüktür.**

Araştırmada incelenen, KAP'da bulunan perakende ticaret sektöründeki 12 şirketin tümü satışların maliyeti bilgisini gelir tablosu ve dipnotlarında belirtmektedir. Ancak, ayrıntılı bilgi sunan 5 şirket dışındaki şirketlerin satışların maliyeti tablosu oluşturulmadığı görülmektedir. Lokanta ve oteller sektöründe 12 şirketin bulunduğu bunlardan 1 şirketin faaliyetini durdurma sebebi dışında tümünün satışların maliyeti bilgisini gelir tablosu ve dipnotlarında belirttiği ancak, ayrıntılı bilgi sunan 6 şirket dışındaki şirketlerin satışların maliyeti tablosu oluşturulmadığı görülmektedir. Gıda sektöründe ise 28 şirketin tümü satışların maliyeti bilgisini gelir tablosu ve dipnotlarında belirttiği ancak ayrıntılı bilgi sunan 15 şirket dışındaki şirketlerin satışların maliyeti tablosu düzenlenmediği görülmektedir. Genel olarak baktığımızda,



incelenen 52 şirketten 26'sının ayrıntılı bilgi sunarak satışların maliyeti tablosunu dipnotlarında oluşturduğu, işletmelerin %50 oranıyla satışların maliyeti tablosu oluşturma eğilimlerinin düşük kaldığı görülmekte dolayısıyla hipotez kabul edilmektedir.

- **Düzenlenen satışların maliyeti tablosu bilgileri yeterli düzeyde değildir.**

Araştırmada satışların maliyetini ayrıntılı düzenleme eğiliminin, perakende ticaret sektöründeki işletmelerde %41, lokanta ve oteller sektöründeki işletmelerde %50, gıda sektöründeki işletmelerde ise %53 düzeyinde kaldığı görülmektedir. Satışların maliyetini ayrıntılı olarak belirten ve incelenen, perakende ticaret sektöründeki işletmelerin, ticaret işletmelerinde bulunan satılan ticari mallar maliyeti unsurlarını tam olarak belirttiği, lokanta ve oteller sektöründeki işletmelerin, hizmet işletmelerinde bulunan satılan hizmet maliyeti unsurlarını faaliyet alanına göre tam olarak belirttiği, gıda sektöründeki işletmelerin, üretim işletmelerinde bulunan üretilen mamul maliyeti ve satılan mamul maliyeti unsurlarını tam olarak belirttiği görülmekte dolayısıyla hipotez reddedilmektedir.

- **Satışların maliyeti tablosunun oluşturulması üretim işletmeleri açısından oldukça önemlidir.**

Satın alınan ilk madde ve malzemeler üretim sürecinden geçmekte ve çeşitli maliyet unsurlarına katlanılmaktadır. Bu durum satışların maliyeti tablosunu üretim işletmeleri açısından daha önemli hale getirmektedir. Üretim işletmelerinde satışların maliyeti tablosunu ayrıntılı düzenleme eğiliminin %53 oranında düşük olduğu görülmekle birlikte diğer incelenen sektörler göre daha yüksek oranda olduğu görülmekte dolayısıyla hipotez kabul edilmektedir.

- **Satışların maliyeti net satışların getirisi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.**

Araştırmada net satışlar içinde satışların maliyeti, perakende ticaret sektöründeki işletmelerde yıllar itibarıyla %73-%84 arasında, lokanta ve oteller sektöründeki işletmelerde %63-%126 arasında, gıda sektöründeki işletmelerde ise %68-%93 arasında değişmekle birlikte yüksek değerlerde olduğu görülmektedir. Satışların maliyeti ne

kadar düşük olursa net satışların getirisi olan brüt satış karı o kadar yüksek olacaktır dolayısıyla hipotez kabul edilmektedir.

- **Satışların maliyeti işletmenin bağlı olduğu sektöre göre farklılaşmaktadır.**

Araştırmada satışların maliyetinin perakende ticaret sektöründe %73-%84, lokanta ve oteller sektöründe %63-%126 ve gıda sektöründe %68-%93 arasında değiştiğine ulaşılmaktadır. Lokanta ve oteller sektöründe satışların maliyetinin yüksekliği sebebiyle ana faaliyet sonucunda zararın dahi oluştuğu, gıda sektöründe de zarar sınırına gelindiği, perakende ticaret sektöründe ise diğer sektörlerle göre nispeten daha düşük düzeyin oluştuğu görülmekte dolayısıyla hipotez kabul edilmektedir.

- **İşletmelerin uyguladıkları muhasebe politikaları maliyet unsurları üzerinde büyük farklılıklara neden olmamaktadır.**

Araştırmada perakende ticaret sektöründeki işletmeler, stok maliyetlerinin belirlenmesinde farklı yöntem kullanmakta ve stok kalemlerinde yaklaşık olarak %10 düzeyinde yaşanan farklılıklar görülmektedir. Lokanta ve oteller sektöründeki işletmelerde, stok kalemleri bulunmadığı için değerlendirme yapılamamaktadır. Gıda sektöründeki işletmelerde ise, stok maliyetlerinin belirlenmesinde aynı yöntem kullanılmakta bu sebeple değerlendirme yapılamamaktadır. Dolayısıyla hipotez kabul edilmektedir.

- **Maliyet unsurlarından olan stoklar satışların maliyeti içerisinde önemli bir paya sahiptir.**

Perakende ticaret sektöründe dönem başı ve dönem sonu stok kalemlerinin satışların maliyeti içindeki payı %20 ve altındaki değerlerden oluştuğu görülmekte ve perakende ticaret sektörü açısından hipotez reddedilmektedir. Lokanta ve oteller sektöründe ise stok kalemi bulunmadığı için değerlendirme yapılamamaktadır. Gıda sektöründe ise, dönem başı ve dönem sonu stok kalemlerinin satışların maliyeti içindeki payı %36-%152 arasında değişen değerler aldığı dolayısıyla gıda sektörü açısından hipotez kabul edilmektedir.

- **Maliyet unsurlarından olan işçilik giderlerinde küçük değişimler olmakla birlikte satışların maliyetini en az etkileyen unsurdur.**

Perakende ticaret sektöründe satışların maliyeti içinde işçilik giderleri bulunmadığı için değerlendirme yapılamamaktadır. Lokanta ve oteller sektöründe satışların maliyeti içinde ücret giderleri %22-%36 arasında değer alarak yüksek değerleri oluşturmakta dolayısıyla lokanta ve oteller açısından hipotez reddedilmektedir. Gıda sektöründe ise, satışların maliyeti içinde işçilik giderleri %9,4-%3,2 arasındaki değerlerden oluşmakta dolayısıyla gıda sektörü açısından hipotez kabul edilmektedir.

- **İşletmelerin satışların maliyeti tablosunda yer alan maliyet unsurları yıllar itibarıyla büyük değişimler göstermemekte bu sebeple satışların maliyeti istikrarlı bir görünüm oluşturmaktadır.**

Perakende ticaret sektöründeki işletmelerin maliyet unsurlarında büyük değişimler görülmemekte bu sebeple satışların maliyetinde yıllar itibarıyla büyük değişimler yaşanmamakta dolayısıyla perakende ticaret sektörü açısından hipotez kabul edilmektedir. Lokanta ve oteller sektöründeki işletmelerin maliyet unsurlarında 2016-2017 yılları arası büyük değişimler yaşanmakta ve satışların maliyeti de aynı değişimden etkilenmekte dolayısıyla lokanta ve oteller sektörü açısından hipotez reddedilmektedir. Gıda sektöründeki işletmelerde ise, 2015-2016 yılları arası maliyet unsurlarında büyük değişimler yaşanmakta ve satışların maliyeti de aynı değişimden etkilenmekte dolayısıyla hipotez gıda sektörü açısından reddedilmektedir.

Hipotezlerin sonuçları Tablo 14. yardımıyla toplu olarak aşağıda gösterilmektedir.

**Tablo 14. Hipotezlerin Sonuçları**

Hipotezler	Red/Kabul		
	Per. Tic. Sekt.	Lok. Ve Ot. Sekt.	Gıda Sekt.
İşletmelerin satışların maliyeti tablosu düzenleme eğilimleri düşüktür.	Kabul	Kabul	Kabul
Düzenlenen satışların maliyeti tablosu bilgileri yeterli düzeyde değildir.	Red	Red	Red

Satışların maliyeti tablosunun oluşturulması üretim işletmeleri açısından oldukça önemlidir.	Kabul	Kabul	Kabul
Satışların maliyeti net satışların getirisi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.	Kabul	Kabul	Kabul
Satışların maliyeti işletmenin bağlı olduğu sektöre göre farklılaşmaktadır.	Kabul	Kabul	Kabul
İşletmelerin uyguladıkları muhasebe politikaları maliyet unsurları üzerinde büyük farklılıklara neden olmamaktadır.	Kabul	-	-
Maliyet unsurlarından olan stoklar satışların maliyeti içerisinde önemli bir paya sahiptir.	Red	-	Kabul
Maliyet unsurlarından olan işçilik giderlerinde küçük değişimler olmakla birlikte satışların maliyetini en az etkileyen unsurdur.	-	Red	Kabul
İşletmelerin satışların maliyeti tablosunda yer alan maliyet unsurları yıllar itibariyle büyük değişimler göstermemekte bu sebeple satışların maliyeti istikrarlı bir görünüm oluşturmaktadır.	Kabul	Red	Red

## SONUÇ

Ekonomik hayatta yaşanan gelişmeler, birçok bilgiye kolayca ulaşabilme imkânını sağlamış olsa da bilgi karmaşasının oluşmasına sebep olmuştur. Bilgi kullanıcılarının farklı beklentileri sebebiyle oluşan bu karmaşa ortamı, bilginin kaynağının güvenilirliğine ve doğru bilgiye duyulan ihtiyacı arttırmıştır. Bu noktada, bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgilerden biri olan satışların maliyeti bilgisinin de uygun nitelikte sunulması önem arz etmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde, işletmenin sundukları mali nitelikli bilgilerde oluşacak hata ve hilelerin önüne geçmesi böylece bilgilerin gerçeğe uygun gösterimini sağlaması açısından önemli faktörü oluşturan bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimde önemlilik ve risk kavramları, bağımsız denetime tabi işletmeler ve bağımsız denetim kalitesi ana başlıklar altında anlatılmıştır.

İkinci bölümünde, işletmelerin varlıklarının devamlılığının sağlanması, karlılıklarını arttırmalarında stratejik öneme sahip maliyetler ile ilgili maliyet, harcama, gider kavramları, maliyet muhasebesi, maliyet hesaplamasının önemi, maliyet sistemi ve hesapları, kayıtların gerçeği yansıtması açısından denetim ve maliyetlerin denetimi ana başlıklar altında anlatılmıştır.

Son bölümünde, tez metodolojisi ve satışların maliyeti tablosundan bahsedilerek işletmelerin satışların maliyeti bilgisini oluşturma sorunu ve finansal raporlarında ayrıntılı sunma düzeyi tespit edilmiştir. KAP'da finansal raporları sunulan ve denetçinin olumlu görüş bildirdiği ticaret, hizmet ve imalat sektörlerinin perakende ticaret, lokanta ve oteller ile gıda alt sektörlerindeki işletmelerin 2017-2014 yıllarına ait bilgiler verilerek satışların maliyeti ve satışların maliyeti unsurları incelenmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bilgiler şu şekildedir:

Öncelikle çalışma için yapılan literatür araştırmalarında, gerek temel mali tablolar gerekse ek mali tablolar ile ilgili çeşitli yönlerden birçok kaynak olduğu ancak satışların maliyeti tablosuna yönelik çok az inceleme ve kaynakların içeriğinde çok az satışların maliyeti tablosu unsurlarına değinildiğine ulaşılmıştır. İşletmelerin ana faaliyetleri ile ilgili giderleri sunan satışların maliyeti tablosuna daha çok önem verilmesi gerekmektedir.

İşletmelerde yönetim kararları için önemli olan satışların maliyeti unsurlarının, etkili kullanıldığının gösterilmesi açısından ilgili kesimlere ayrıntılı sunulması gerekmektedir. Ancak KAP'da bulunan perakende ticaret, lokanta ve oteller ile gıda sektöründeki işletmelerin satışların maliyeti tablosu düzenleme eğilimlerinin düşük olduğu, satışların maliyeti bilgisinin ayrıntılı sunulmasının ihmal edildiğine ulaşılmaktadır.

Ticaret işletmelerinde satılan ticari malın maliyetine yönelik dönem başı-sonu stok ve dönem içi alış unsurları, hizmet işletmelerinde satılan hizmet maliyetine yönelik işletmenin faaliyet alanına göre örneğin, otellerde yeme-içme, temizlik, havuz gibi maliyet unsurları, imalat işletmelerinde satılan mamul maliyetine yönelik ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri, dönem başı-sonu stok unsurları ayrıntılı olarak satışların maliyeti tablosunda sunulmalıdır. İşletmelerin satışların maliyeti bilgilerini ayrıntılı olarak sunmaları durumunda işletmenin ana faaliyeti sonucu karlılığının değerlendirilmesinde ihtiyaç duyulan güven ortamının oluşturulması sağlanacaktır.

Satışların maliyeti bilgisini ayrıntılı olarak sunma oranının, incelenen sektörlerde birbirine yakın olduğuna ve gıda sektöründe daha çok önem verildiğine ulaşılmıştır. Satışların maliyeti bilgisini ayrıntılı olarak sunan işletmelerin ise faaliyet alanına göre gerekli maliyet unsurlarını yeterli düzeyde belirttikleri görülmektedir. Maliyet unsurlarından olan stokların ise gıda sektöründe yüksek bir payı oluşturduğu bu sebeple, stok maliyetlerinin az olacağı ve işletmenin karlılığını düşürmeyeceği stok seviyesinin belirlenerek, stok yönetiminin iyi yapılması gerekmektedir. İşçilik paylarının düşük olmasından üretimde makineleşmenin yoğun olduğu bu sebeple faaliyetlerde verimliliğin ve üretilen mallarda belli bir kalitenin sağlandığı sonucuna ulaşılabılır.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

AKDOĞAN Nalân, Nejat TENKER, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 12.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.

ALTINTAŞ A. Taylan, *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, e-kitap, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

BİLGE Eğitim Kurumları, *Muhasebe Denetimi*, 1.b., e-kitap, İstanbul: Yalın Yayıncılık, 2016.

BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 7.b., İstanbul: Alfa yayınları, 2015.

GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14.b., İstanbul: Türkmen kitabevi, 2014.

SAĞLAM Necdet, *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Ve Raporlanması*, Ankara: Yaklaşım yayıncılık, 2014.

SELİMOĞLU Kardeş Seval, Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Şaban UZAY, *Bağımsız Denetim*, 2.b., Ankara: Nobel yayıncılık, 2017.

SELİMOĞLU Kardeş Seval, vd., *Muhasebe Denetimi*, 4.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.

USUL Hayrettin, *TMS Ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*, 2.b., Ankara: Detay yayıncılık, 2015.

YILDIZ Ferhat, *Muhasebe Konu Anlatımı*, 6.b., İstanbul: 4T Yayınevi, 2016.

YÜKÇÜ Süleyman, *Genel Muhasebe*, 7.b., İzmir: Altın Nokta Yayınevi, 2013.

### Makaleler

ACAR Durmuş, Serpil SENAL, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, C.11, S. 35, Ekim 2011, ss. 33-50.

ACAR Durmuş, Serpil SENAL, Hayrettin USUL, “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C.11, S. 22, 2011, ss. 273-306.

ADA Şebnem, Mahmut YARDIMCIOĞLU, “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, C.4, S.14, 2017, ss. 1732-1740.

AKIN Fetullah, “Gıda Ürünleri ve İçecek Sanayinin Ekonomik Özellikleri”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.14, S.3, 2012, ss. 17-70.

- ALTIN Hakan, Cemil SÜSLÜ, “Borsa İstanbul’da İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Performanslarının Değerlendirilmesi: Lokanta ve Oteller Üzerine Bir Uygulama”, *Maliye ve Finans Yazıları*, C.1, S. 109, 2018, ss. 31-50.
- ASLAN Tunay, Cevdet KIZIL, “Üretim Maliyetlerinin Denetimine Genel Bir Bakış”, *İktisadi Yenilik Dergisi*, C.6, S.1, 2019, ss. 1-12.
- ÇALIŞ Yıldırım Ercan, “Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.3, S.1, ss. 159-175.
- DÖNMEZ Adnan, P. Başak BERBEROĞLU, Ayten ERSOY, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 5, S. 9, 2005, ss. 52-78.
- ERDOĞAN Murat, “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, ss. 51-63.
- ERDOĞAN Nurten, “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, *Muhasebe ve Finanman Dergisi*, S. 31, 2006, ss. 112-119.
- GÜRDAL Kadir, “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C.6, S. 1, 2013, ss. 1-26.
- OKTAY Sadiye, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, C.1, S.100, Ekim 2013, ss. 42-94.
- ÖZKAN Azzem, “Muhasebe Meslek Mensuplarının 7/A ve 7/B Maliyet Hesaplarını Kullanma Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Kayseri Örneği”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.22, S.2, 2004, ss. 147-161.
- TAŞ Oktay, vd., “Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Tekniklerinin Önemi”, *PressAcademia Procedia*, C.7, S.1, Ocak 2018, ss. 344-347.
- YAŞAR Alpaslan, “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.22, S.1, 2013, ss. 465-480.

#### **Diğer Kaynaklar**

AYKOL Selin, *Bağımsız Denetimde Kalitenin Artırılması Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.

Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin karar, 30432 Sayılı TC Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>, (07.05.2019)



- BAŞKOCA Serhat, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Etkin Maliyet Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- BEŞOĞUL Çağatay, *Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- BULANIK Ahmet, *Maliyetlerin Denetimi ve SPK, VUK, TMS Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- BORA Tuba, *Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- CEYHAN İsmail Fatih, *Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması*, (Doktora Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- ÇAPAL Burçin Sakin, *Türkiye'deki İşletmelerde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- DİNÇ Engin, *Sanayi İşletmelerinde Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.
- DOĞAN Sibel, *Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- DOĞRU Sabit Tayfun, *Maliyet Muhasebesinde 7/A-7/B Uygulamaları Ve İç Denetim İlişkisi İçin Bir Model Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- DÖNMEZ Adnan, *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- FIRAT Aytekin, *Yatırım Kararlarının Alınmasında Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Anonim Ortaklıklarının Düzenleyecekleri Ek Mali Tablolar ile Mali Yapı Analizlerinin Önemi ve Gima T.A.Ş. Uygulaması*, (Yüksek Lisans), Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.
- GÖĞER Tuğba, *Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- İSMMM, 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği IV- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-Mali-Tablolarin-Duzenlenmesi-ve-Sunulmasi---4000>, (16.12.2018)

KAP, Kamuyu Aydınlatma Platformu, <https://www.kap.org.tr/>, (16.12.2018)

KARKACIER Atila, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalarının Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012, 28509 sayılı Resmi Gazete, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz\\_Denetim\\_Yonetmeligi\\_Guncel.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeligi_Guncel.pdf), (07.03.2018)

KGK, BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20210-Site.pdf>,

KILAVUZ Rıdvan, *Sanayi İşletmelerinde Stok ve Maliyet Denetimi ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

KÖMÜR Sebile, *Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

KÜTÜK İlhan, *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

SEKİZSU Bilge, *Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

SENAL Serpil, *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X, No:22, 12.06.2006, 26196 sayılı Resmi Gazete, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (07.03.2018)

ŞAHMAROĞLU Simge Tüzün, *Bağımsız Denetimde Analitik İnceleme Prosedürleri Ve Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

TAŞKIN Fikret, *Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistem Tasarımı: Sinop Tuğla Fabrikaları Araştırması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

TÜFEKÇİ Leman Meltem, *Mobilyacılık Sektöründe Maliyet Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Hatay: Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

YEŞİL Tolga, *Yönetim Bilgi Sistemi Kapsamında Maliyet Muhasebesi Bilgilerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması Ve Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

YILDIZ Eren, *21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim Ve Türkiye Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

YILMAZ Özdemir Sefa, *Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, 2015.

<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/ticaret.html>, (16.12.2018)

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	BURÇİN TEZDOĞAN
Tez Adı	BAĞIMSIZ DENETİME TABİ İŞLETMELERDE SATIŞLARIN MALİYETİNİN AUSTURULMASI SORUNU VE BİR UYGULAMA
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	İŞLETME
Tez Türü	YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	DOÇ. DR. ORHAN BOZKURT
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 24.06.2019

İmza : 