T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

YER HİZMETLERİ KURULUŞLARINDA MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM

Erkan TEMEL
2501960425

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Fatma Lerzan KAVUT

İSTANBUL – 2019

TEZ ONAY SAYFASI

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	: ERKAN TEMEL	Numarası	: 2501960425
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	: MUHASEBE	Danışmanı	: PROF.DR.FATMA LERZAN KAVUT
Tez Savunma Tarihi	: 01.08.2019	Saati	: 09.30
Tez Başlığı	: YER HİZMETLERİ KURULUŞLARINDA MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM		

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **36. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUY~~LA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTM□)
PROF.DR.FATMA LERZAN KAVUT	Kavut	KABUL
PROF.DR.FATMA PAMUKÇU	Pamuk	KABUL
DOÇ.DR.NERGİS NALAN YAKAR	Nnn	KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.AYÇA ZEYNEP SÜER		
DOÇ.DR.AYÇA AKARÇAY ÖĞÜZ		

Versiyon: 1.0.0.2-61559050-302.14.06

ÖZ

YER HİZMETLERİ KURULUŞLARINDA MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM

Erkan TEMEL

Yer hizmetleri kuruluşları, sivil havacılık sektöründe yerli ve yabancı hava taşıyıcılarına yer hizmetleri sunarak çok önemli bir işlevi yerine getirmektedirler. Dünyanın en dakik işletmelerinden olan yer hizmetleri kuruluşlarının kaliteli hizmet sunabilmelerindeki önemli etkenlerden biri; yönetimdeki karar alıcılara, finansal bilgilerin doğruluğu hakkında makul bir güvence verilmesi gerekliliğidir. Bu noktada bağımsız denetim, dünyanın en zor yönetim alanlarından biri olan yer hizmetleri kuruluşlarında önemli bir işlev üstlenmektedir.

Bağımsız denetim kapsamında; yer hizmetleri kuruluşlarının finansal tabloları incelenmekte, hata, hile ve yolsuzluklar tespit edilerek hatalı raporlamanın önlenmesi konusunda faydalar sağlanmaktadır. Bağımsız denetim, yönetime, finansal tablolarla ilgili olarak geleceğe ilişkin kararların alınmasında ve analizlerde güvenilir finansal bilgilerin kullanılması açısından katkı sağlamanın yanı sıra, denetim kapsamında yapılan iç kontrol sistemi etkinlik derecesi inceleme çalışmaları ve sonuçlarıyla süreç ve faaliyetlerdeki zayıflık, aksaklık ve eksikliklerin farkına varılması ve düzeltilmesi hususunda da önemli katkılar sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yer hizmetleri kuruluşlarını, ilgili mevzuat ve uygulamaları da esas alarak çeşitli yönleriyle açıklamak ve bu kuruluşlardaki seçilmiş önemli iş süreçlerini ve finansal tablo hesaplarını, muhasebe ve bağımsız denetim-iç kontrol uygulamaları açısından incelemektir. Çalışmanın birinci bölümünde, yer hizmetleri kuruluşlarının türleri, yetki ve sorumlulukları, yükümlülükleri, verilen hizmet türleri ve yer hizmetleri kuruluşlarının genel yapısı anlatılmıştır. İkinci bölümünde, bağımsız denetim olgusu ve denetim standartları temelinde bağımsız denetim süreci açıklanmıştır. Üçüncü bölümünde ise, yer hizmetleri kuruluşlarında seçilmiş iş süreçlerine bağlı olarak finansal tablo hesaplarıyla ilişkili muhasebe sistemi uygulama örneklerine yer verilmiştir. Ayrıca

bu bölümde çalışmanın muhasebe uygulamaları bölümüyle de ilişkili olarak; bağımsız denetim sürecinde kilit rol oynayan faaliyet döngülerinin (iş süreçlerinde) incelenmesi konusuna açıklık getiren sorulara ve bağımsız denetim iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde uygulanacak denetim işlemlerinden olan kontrol testlerine örnekler verilmiştir. Sonuç bölümünde; çalışma özetlenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yer Hizmetleri Kuruluşu, Muhasebe, Bağımsız Denetim, İç Kontrol, Kontrol Testleri.

ABSTRACT

ACCOUNTING AND INDEPENDENT AUDITING IN THE GROUND SERVICES

Erkan TEMEL

Ground service companies fulfill very important function offering ground services to domestic and foreign air-carriers. To provide high quality services for ground service companies, the most punctual ones in the world, executive decision makers need to be given reasonable assurance about the accuracy of financial information. At this point, independent auditing is of great importance in ground service companies, the toughest management activity in the world.

The financial statements of ground service companies are examined and errors, frauds or corruption are detected and benefits are provided to prevent mis-reporting through the independent audit system. Independent audit contributes to the management in getting future decisions regarding the financial statements and using reliable financial information in the analysis of the sector. Independent auditing is also an important influence in ensuring the transparency necessary to recognize and correct weaknesses, disruptions and deficiencies in processes and activities by internal control system studies.

The aim of this study is to demonstrate how to process the independent auditing function in light of the relevant regulations and applications subsequent to giving general information related ground service companies and explaining the concepts of independent auditing in general. In the first chapter of the study, the types and responsibilities, obligations and the overall structure of ground service companies are described. In the second chapter, the concepts of auditing and independent auditing are explained on the basis of audit standards. In the third chapter, the accounting system application examples related to the financial statement accounts in ground service companies are examined. In addition, questions clarifying the issue of reviewing the operating cycles that play a key role in the independent audit process and examples of the control tests in the audit procedures to be applied in the independent audit internal control system evaluations are given in

this chapter. In the final chapter, the study was evaluated, summarized and made proposals for implementation.

Keywords: Ground Services Company, Accounting, Independent Auditing, Internal Control, Control Tests.

ÖNSÖZ

Çağımızda yaşanan küreselleşme ile birlikte bilgi ve iletişim teknolojilerinin artması, zamanın ve paranın etkin ve verimli kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda insanlar çeşitli ulaşım vasıtalarından yararlanarak kısa zamanda ve iktisadi şartlarda istedikleri yerlere ulaşmaya çalışmaktadırlar. Günümüzde gerek turistik gerekse ticari amaçlarla yolcu ve yük taşımacılığı büyük hacimlere ulaşmış durumdadır. Yer hizmetleri kuruluşları, havayolu şirketlerine kaliteli yolcu, ramp ve harekât hizmetleri sunarak havacılık sektörünün büyümesine ve gelişmesine büyük katkı sağlamaktadırlar.

Bu tez çalışmasında, yer hizmetleri kuruluşlarında seçilmiş konularda muhasebe örnek uygulamaları ve bağımsız denetim sürecinde önemli bir çalışma alanı olarak; yer hizmetleri kuruluşlarının faaliyet döngülerinde seçilen süreçlerin iç kontrol sistemi uygulamaları incelenmiştir.

Tez çalışmamın planlanmasında ve yürütülmesinde katkı ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren sayın hocam Prof. Dr. Fatma Lerzan KAVUT'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Çalışmanın uygulama bölümünde, muhasebe ve bağımsız denetim incelemesi yapmama imkân tanıyan "sektör lideri" şirketimizin değerli yöneticilerine şükranlarımı arz ederim.

Ayrıca maddi ve manevi destekleriyle yetişmemde en büyük paya sahip olan, emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim muhterem anneme ve babama, sabırlarıyla ve hoşgörüleriyle her daim yanımda duran fedakâr eşime ve çocuklarıma minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

Erkan TEMEL

İstanbul, 2019

İÇİNDEKİLER

ÖZ iii
ABSTRACT v
ÖNSÖZ vii
TABLOLAR LİSTESİ xi
ŞEKİLLER LİSTESİ xii
KISALTMALAR LİSTESİ xiii
GİRİŞ 1
BİRİNCİ BÖLÜM 3
YER HİZMETLERİ KURULUŞLARIYLA İLGİLİ BİLGİLER 3
1.1. Yer Hizmetleri Kuruluşunun Tanımı 3
1.1.1. "A Grubu Çalışma Ruhsatlı" Yer Hizmetleri Kuruluşu 3
1.1.2. "B Grubu Çalışma Ruhsatlı" Yer Hizmetleri Kuruluşu 4
1.1.3. "C Grubu Çalışma Ruhsatlı" Yer Hizmetleri Kuruluşu 4
1.2. Havalimanları Yer Hizmet Türleri 4
1.2.1. Yolcu Hizmetleri 5
1.2.2. Ramp Hizmetleri 5
1.2.3. Yük Kontrolü ve Haberleşme Hizmetleri 6
1.2.4. Birim Yükleme Gereçlerinin Kontrolü Hizmeti 6
1.2.5. Uçuş Operasyonu ve Mürettebat Yönetimi Hizmeti 6
1.2.6. Kargo ve Posta Hizmeti 7
1.2.7. İkram Servis Hizmeti 7
1.2.8. Yakıt ve Yağ Hizmeti 7
1.2.9. Havaaracı Temizlik Hizmeti 8
1.2.10. Uçak Hat Bakım Hizmeti 8
1.2.11. Uçak Güvenlik Hizmet ve Denetimi 8
1.2.12. Yüzey (Kara) Ulaşımı Hizmeti 9
1.2.13. Temsil Hizmeti 9
1.2.14. Gözetim ve Yönetim Hizmeti 9
1.3. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Yetki ve Sorumlulukları 10
1.4. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Tabi Olduğu Genel Şartlar 12

1.5. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Uymak Zorunda Oldukları Genel Esaslar 13
1.6. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Yükümlülükleri.....15
1.7. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Denetlenmesi ve İdari Yaptırımlar.....17
1.8. "X Yer Hizmetleri A.Ş."de Başlıca Hizmet Türlerinde İş Akışları 19
1.8.1. Yolcu Hizmetleri İş Akışları.....19
1.8.2. Ramp Hizmetleri İş Akışları.....28
1.8.3. Harekât Hizmetleri İş Akışları.....36
İKİNCİ BÖLÜM.....38
BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....38
2.1. Denetim Olgusu ve Denetim Türleri 38
2.1.1. Denetim Olgusu 38
2.1.2. Denetimin Unsurları.....39
2.1.3. Denetim Türleri.....40
2.1.3.1. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri 40
2.1.3.1.1. Bağımsız Denetçi – Bağımsız Denetim.....40
2.1.3.1.2. İç Denetçi – İç Denetim.....41
2.1.3.1.3. Kamu Denetçisi – Kamu Denetimi 42
2.1.3.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....43
2.1.3.2.1. Finansal Tablolar Denetimi 43
2.1.3.2.2. Uygunluk Denetimi 43
2.1.3.2.3. Faaliyet Denetimi 44
2.2. Bağımsız Denetim 44
2.2.1. Bağımsız Denetim Olgusu.....45
2.2.2. Bağımsız Denetimin Yararları.....45
2.2.3. Bağımsız Denetim Standartları.....47
2.2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 47
2.2.3.1.1. Genel Standartlar.....48
2.2.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....49
2.2.3.1.3. Raporlama Standartları 50
2.2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları 51
2.2.3.3. Türkiye Denetim Standartları.....52

2.2.4. Bağımsız Denetim Süreci 55
2.2.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü 55
2.2.4.2. Denetimin Planlanması 56
2.2.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama.....58
2.2.4.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması 60
2.2.4.5. Kalite Güvence Sisteminin Test Edilmesi ve Denetimin Kalite Kontrolünün Yapılması 62
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 63
"X YER HİZMETLERİ A.Ş."DE SEÇİLMİŞ KONULARDA MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM ÖRNEK UYGULAMALARI.....63
3.1. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi.....63
3.2. "X Yer Hizmetleri A.Ş."ye İlişkin Genel Bilgiler.....64
3.3. "X Yer Hizmetleri A.Ş."nin Muhasebe Sistemi ve Seçilmiş Muhasebe Uygulamaları.....65
3.4. "X Yer Hizmetleri A.Ş."de Önem Arz Eden (Riskli) Seçilmiş Finansal Tablo Kalemlerinde Bağımsız Denetim Çalışması Örnekleri 71
3.4.1. Uygulama Çalışmasının Amacı, Kapsamı ve Kısıtları.....72
3.4.2. Satış ve Tahsilat Döngüsünde Bağımsız Denetim 72
3.4.2.1. Satış, Ticari Alacaklar (Alıcılar) ve Tahsilat Döngüsü (Süreç) İncelemesi 72
3.4.2.2. Satış ve Tahsilat Kontrol Testleri 77
3.4.3. Maddi Duran Varlık İşlemleri Döngüsünde Bağımsız Denetim 79
3.4.3.1. Maddi Duran Varlıklar ve Finansman Döngüsünün İncelenmesi.....79
3.4.3.2. Maddi Duran Varlıklar ve Finansmanı Döngüsü Kontrol Testleri.....83
SONUÇ.....86
KAYNAKÇA.....88
EKLER.....93

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1: Satış ve Tahsilat Döngüsünün Denetim İşlemleri.....74
Tablo 3.2 : Satış ve Tahsilat Döngüsünde Kontrol Testleri 78
Tablo 3.3 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansman Döngüsünün İncelemesi 80
Tablo 3.4 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansmanı Döngüsü Kontrol Testleri 83

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 : Yolcu - Check-in Hizmetleri İş Akış Şeması. 22
Şekil 1.2 : Yolcu - Boarding Hizmetleri İş Akış Şeması. 24
Şekil 1.3 : Yolcu - Dış Hat Geliş/Transit İş Akış Şeması.....27
Şekil 1.4 : Ramp - Boşaltma (Sefer İptali) İş Akış Şeması.....29
Şekil 1.5 : Ramp - Boşaltma İş Akış Şeması. 31
Şekil 1.6 : Ramp - Yükleme Talimatı İş Akış Şeması.....33
Şekil 1.7 : Ramp - Yer Destek Ekipmanları Kullanımı İş Akış Şeması.....35
Şekil 1.8 : Harekât - Yük Kontrol İş Akış Şeması. 37
Şekil 3.1 : Hizmet Satışında Fatura Düzenleme İş Akış Şeması. 68
Şekil 3.2 : Sabit Varlık Alım (İthalat) Süreci İş Akış Şeması. 70

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants
BDS : Bağımsız Denetim Standardı
CIP : Commercial Important Person
CPM : Container Pallet Message
DCS : Departure Control System
DHMİ : Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü
ESF : Ekstra Servis Formu
FASB : Financial Accounting Standards Board
GAAP : Generally Accepted Accounting Principles
GM : Genel Müdürlük
IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board
IATA : International Air Transport Association
IFAC : International Federation of Accountants
ISA : International Standards on Auditing
ISAGO : IATA's Safety Audit for Ground Operations
İSMMMO : İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KKS : Kalite Kontrol Standardı
LDM : Load Distribution Message
LMC : Last Minute Change
MAAS : Meet and Assist
NOTOC : Notification to Captain
PAT : Pist Apron Taksi
SAP : System Analysis and Program Development
SF : Servis Formu
SHGM : Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü
SHT : Sivil Havacılık Talimatı
SHY : Sivil Havacılık Yönetmeliği
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

STCR	**:** Stretcher Passenger
TDS	**:** Türkiye Denetim Standartları
TFRS	**:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	**:** Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	**:** Türk Ticaret Kanunu
ULD	**:** Unit Load Devices
UMNR	**:** Unaccompanied Minor
WCHR	**:** Wheelchair Ramp
VIP	**:** Very Important Person
VUK	**:** Vergi Usul Kanunu
YHM	**:** Yolcu Hizmetleri Memuru

GİRİŞ

Günümüzde yaşanan küreselleşme ve hızlı teknolojik gelişmeler, havacılık sektöründe etkili olmakta, sektörün hızlı büyümesini sağlamaktadır. Bu nedenle, sivil havacılık politikaları ülkemizin temel politika konularından birini oluşturmaktadır.

Havayolu, yolcu ve yük taşımacılığının vazgeçilmez bir unsurudur. Havayolu taşımacılığı hizmetinin devamlılığını sağlayan ve bu hizmetin tamamlayıcı özelliği olan ise havalimanları yer hizmetleridir. Bu nedenle yer hizmetlerinin başarısı, hızı ve kalite seviyesi hava taşıyıcılarının başarısı için kilit bir konumdadır.

Yer hizmetleri kuruluşları, sivil havacılık sektöründe yerli ve yabancı hava taşıyıcılarına, havalimanları yer hizmetleri sunarak çok önemli bir işlevi yerine getirmektedirler. Havacılıkta yer hizmetleri ekip işidir. Bir saatin çarkları gibi mükemmel bir uyumla çalışan personel; ekipman ve üstün operasyon tecrübesi gerektirir. Yer hizmetleri kuruluşları, Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği (International Air Transport Association-IATA) tarafından verilen Yer Hizmetleri Emniyet Denetim Programının (IATA's Safety Audit for Ground Operations-ISAGO) tesciline tabidirler.

Organizasyonların büyüklüklerinin artması, organizasyonlarla ilişkili çıkar gruplarının güçlenmesi, organizasyonlara devlet müdahalelerinin çoğalması, çalışma ortamındaki rekabetin hız kazanması, ekonomide insan faktörünün öne çıkması, bağımsız denetimin önemini artırmıştır. Dünyanın en dakik işletmelerinden olan yer hizmetleri kuruluşlarının kaliteli hizmet sunabilmelerin koşullarından biri, güçlü finansal yapılara sahip olabilme dereceleridir. Diğer yandan, yer hizmetleri kuruluşlarının gerek yönetimleri, gerekse bu kuruluşlarla ilgili üçüncü taraflar-karar alıcılar için de yer hizmetleri kuruluşlarının finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği hayati önem taşımaktadır. Güvenilir finansal bilgilerin oluşmasında ve güvenilir finansal bilgilere ulaşılmasında önemli mekanizmalardan biri, bağımsız denetim faaliyetidir. Bu nedenle, bağımsız denetim hizmeti alınması, dünyanın en zor yönetim alanlarından biri olan yer hizmetleri kuruluşları için de büyük önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı; yer hizmetleri sektörünü detaylı olarak incelemek, sektörel hizmetleri tanıtmak, yer hizmetleri kuruluşlarıyla ilgili genel bilgiler vermek, muhasebe ve bağımsız denetim, iç kontrol incelemeleri yaklaşımlarıyla; seçilmiş iş süreçlerinde işleyiş ve uygulamalar kapsamında incelemeler yapmaktır. Bu tezde yer alan havacılık terminolojisine ilişkin tanımlamalar EK 1'de yer almaktadır.

Bu amaçlar doğrultusunda; "Yer Hizmetleri Kuruluşlarında Muhasebe ve Bağımsız Denetim" adlı bu çalışma üç ana bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde, yer hizmetleri kuruluşlarıyla ilgili bilgiler verilmiştir. Sektörel mevzuat kapsamında çalışma ruhsatları itibarıyla şirket ve yer hizmet türleri, yetki ve sorumluluklar, tabi olunan genel şartlar, uymak zorunda olunan genel esaslar ve yükümlülükler, denetim ve idari yaptırımlar açıklanmış, başlıca yer hizmet türlerinin sunumu iş akış şemaları yardımıyla izah edilmiştir.

İkinci bölümde, temel konu olarak bağımsız denetim süreci ele alınmıştır. Bu çerçevede, denetim olgusu ve denetim türleri ile birlikte bağımsız denetim olgusu, bağımsız denetimin yararları ve bağımsız denetim standartlarına yer verilmiş olup standartlar ışığında bağımsız denetim süreci özetlenmiştir.

Üçüncü bölümde, incelenen "X Yer Hizmetleri A.Ş." için muhasebe ve bağımsız denetimde önem arz eden seçilmiş konularda; hem genel muhasebe işleyişi hem de bağımsız denetim süreci-iç kontrol incelemeleri bağlamında, iş akış şemaları ve soru formları yaklaşımıyla, "satış ve tahsilat döngüsü" ile "maddi duran varlıklar ve finansman döngüsü" uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde; çalışma özetlenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

YER HİZMETLERİ KURULUŞLARIYLA İLGİLİ BİLGİLER

1.1. Yer Hizmetleri Kuruluşunun Tanımı

Türk Sivil Havacılık Kanunu (2920 sayılı Kanun) uyarınca, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı, havalimanlarında yer hizmetleri kapsamında sunulan hizmetlerin modern sivil havacılık ilkelerine ve ülke menfaatlerine uygun olarak yürütülmesi amacı ile gereken tedbirleri almaya veya aldırmaya yetkili kılınmıştır.[1]

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü (SHGM) İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun uyarınca (5431 sayılı Kanun), SHGM, havalimanlarında hizmet sunacak yer hizmetleri kuruluşlarının yetkilendirilmeleri ile ilgili düzenlemeleri yapmak, ulusal mevzuat hükümlerine uygun olarak güvenli bir şekilde yürütülmesini sağlayacak tedbirleri almak, gerekli denetim faaliyetlerinde bulunmak ve uygulamaları takip etmekle görevlendirilmiştir.[2]

Yer hizmetleri kuruluşları, havalimanlarında yer hizmetleri sunmak üzere çalışma ruhsatı alan veya yetkilendirilen kamu ya da özel tüzel kişiliği statüsündeki şirketlerdir. Yer hizmetleri kuruluşlarında çalışma ruhsatları aşağıdaki bölümde yer verildiği üzere üç gruba ayrılmaktadır.[3]

1.1.1. "A Grubu Çalışma Ruhsatlı" Yer Hizmetleri Kuruluşu

"A grubu yer hizmeti kuruluşu", uluslararası trafiğe açık havalimanında teşkilatlanarak, hizmet türlerinin tamamını veya en azından yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri, yük kontrolü ve haberleşme hizmetleri, kargo ve posta hizmetlerini hava taşıyıcılarına vermek üzere çalışma belgelerine sahip olan kuruluşlardır.

---

[1] **Türk Sivil Havacılık Kanunu**, Kanun No. 2920, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 19.10.1983, Sayı: 18196.
[2] **Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun**, Kanun No. 5431, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 18.11.2005, Sayı: 25997.
[3] **SHY-22 Havalimanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği**, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 23.08.2016, Sayı: 29810.

1.1.2. "B Grubu Çalışma Ruhsatlı" Yer Hizmetleri Kuruluşu

"B grubu yer hizmeti kuruluşu", ulaşım hizmeti hariç diğer hizmet türlerinin tamamını veya bir kısmını kendileri için yapacak hava taşıyıcılarına verilecek çalışma belgelerine haiz kuruluşlardır.

1.1.3. "C Grubu Çalışma Ruhsatlı" Yer Hizmetleri Kuruluşu

"C grubu yer hizmeti kuruluşu", temsil, gözetim ve yönetim, ikram servis, uçuş operasyon, uçak özel güvenlik hizmet ve denetimi ile kargo ve posta hizmetini yapmak üzere yetkilendirilmiş hava taşıyıcıları haricindeki tüzel kişilere verilecek çalışma belgelerine haiz kuruluşlardır.

1.2. Havalimanları Yer Hizmet Türleri

Havayolu şirketleri sefer düzenledikleri her ülkede uçakların inişinden kalkışına kadar geçen süreçte yer hizmetlerinden yararlanırlar. Bazen kendi yer hizmetleri sistemlerini bu ülkelerde kurarlar fakat bu çok maliyetli bir çözümdür. Çoğu zaman da sefer yaptıkları ülkede yerleşik yer hizmetleri kuruluşlarından hizmet satın alırlar. Yer hizmet türleri aşağıdaki şekilde kategorize edilebilir:[4]

a) Kamu anlaşması: Bu anlaşma, yolcuların bilet ve bagaj teslim işlemlerinin yapıldığı bölümde ve uçak kapısında karşılanması hizmetlerini içerir.

b) Uçak altı yer hizmetleri: Uçağı kapıya veya körüğe kadar getirme ve kapıdan veya körükten ayrılışına kadar sefere hazırlama hizmetlerini kapsar.

c) Tam yer hizmeti anlaşması: Kamu anlaşması ve uçak altı yer hizmetlerinin bir arada kullanıldığı yer hizmet türleridir.

Havalimanları yer hizmet türlerini; yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri, yük kontrolü ve haberleşme hizmetleri, birim yükleme gereçlerinin kontrolü hizmeti, uçuş operasyonu ve mürettebat yönetimi hizmeti, kargo ve posta hizmeti, ikram servis hizmeti, yakıt ve yağ hizmeti, havaaracı temizlik hizmeti, uçak hat bakım hizmeti, uçak güvenlik hizmet ve denetimi, yüzey (kara) ulaşımı hizmeti, temsil hizmeti, gözetim ve yönetim hizmeti oluşturmaktadır.

---

[4] Kıymet Çalıyurt, **Havayollarında Kurumsal Yönetim ve Bağımsız Denetim,** Bursa, Ekin Yayınevi, 2012, s. 27.

Havalimanları yer hizmet türleri ve detayları, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün çıkardığı talimatla belirlenmiştir.[5]

1.2.1. Yolcu Hizmetleri

Yolcu hizmetleri aşağıdaki konulardan oluşmaktadır:

a) Yolcuları uçağın ve kara taşıt araçlarının kalkış ve varış saatleri hakkında bilgilendirmek,

b) Yolcular içerisinde geceleyecek, aktarma yapacak ve transit olarak devam edeceklerin bagajları için gerekli hazırlıkları yapmak,

c) Yolcular içerisinde bulunan refakatsiz ve refakatli çocuklar, özel durumlu kişiler, vizesiz transit yolcular, sınır dışı edilenler için özel eğitilmiş personel sağlamak,

ç) Taşıtıcının talimatları doğrultusunda, uçuşları kesintiye uğramış, gecikmiş veya iptal edilmiş yolcularla ilgilenmek,

d) Yolcu bagajlarının gümrüklü sahadaki gümrük deposunda muhafazasını sağlamak,

e) Yerli ve yabancı yolcular tarafından iletilecek şikâyetleri ve tazminat taleplerini taşıyıcıya duyurmak,

f) Yolcu ve bagaj işlemlerinde yaşanan aksaklıklarla ilgili işlemleri yapmak ve taşıyıcıya raporlamak.

1.2.2. Ramp Hizmetleri

Ramp, havaaraçlarına yolcuların indirilip bindirildiği, posta ve kargoların yüklenip boşaltıldığı, yakıt ikmalinin sağlandığı, bakım ve park hizmetlerinin alındığı alandır. Ramp hizmeti aşağıdaki konulardan oluşmaktadır:

a) Havaaracına varışta ve kalkışta yer göstericilik yapmak,

b) Havaaracının park etmesine yardımcı olmak,

c) Ramp ile pilot arasında yerel haberleşmeyi yürütmek,

ç) Yükleme, boşaltma, indirme ve bindirme için gerekli ekipmanı temin etmek,

d) Motor çalıştırma için uygun üniteleri yerleştirmek,

e) Yangınla mücadele için gerekli tedbirleri almak,

---

[5] **SHT-YHT Havalimanları Yer Hizmet Türleri ve Detayları Talimatı**, Yayım Tarihi: 16.05.2017, (Çevrimiçi)http://web.shgm.gov.tr/documents/sivilhavacilik/files/mevzuat/sektorel/talimatlar/2017/SHT-YHT.pdf, 17 Mayıs 2019.

f) Havaaracının geri itilmesi için gerekli ekipmanı sağlamak.

1.2.3. Yük Kontrolü ve Haberleşme Hizmetleri

Yük kontrolü ve haberleşme hizmeti aşağıdaki konulardan oluşmaktadır:

a) Havaaracı ile terminal arasında uçuş evraklarını taşımak ve dağıtımını yapmak,

b) Yükleme talimatlarını, yükleme formlarını, balans kartlarını, kaptan pilota verilen yük bilgilerini hazırlamak ve dağıtımını yapmak,

c) Yer hizmetleri kuruluşlarının gördüğü hizmetlerle ilgili tüm mesajları derlemek, göndermek, almak ve dosyalamak,

ç) Havalimanı ile havaaracı arasında uygun haberleşme vasıtalarını işletmek,

d) Taşıyıcının kalkış kontrol sistemine erişmek için gerekli ekipman temin etmek,

e) Taşıyıcının kalkış kontrol sistemindeki; yolcu ve bagaj kabul işlemi, biniş kontrolü, yolcu bagaj risk elemesi, kayıp bagaj araştırması, yük kontrolü ve diğer hizmet imkânlarına erişmek.

1.2.4. Birim Yükleme Gereçlerinin Kontrolü Hizmeti

Birim yükleme gereçlerinin kontrolü hizmetleri aşağıdaki faaliyetlerden ibarettir:

a) Birim yükleme gereçlerinin depolanması için uygun depo yeri sağlamak,

b) Taşıyıcının ihtiyaçlarına uygun ve doğru depolama yöntemini uygulamak,

c) Birim yükleme gereçlerinin çalınması, hasar görmesi veya izinsiz kullanımını önlemek için tedbirler almak,

ç) Birim yükleme gereç stokunun envanterini yapmak ve stok kayıtlarını tutmak,

d) Birim yükleme gereçlerinin transferleri için tutanak hazırlamak, teslim alan taşıyıcılara imzalatmak,

e) Kayıp, bulunmuş ve hasar görmüş birim yükleme gereçleriyle ilgilenmek.

1.2.5. Uçuş Operasyonu ve Mürettebat Yönetimi Hizmeti

Uçuş operasyonu ve mürettebat yönetimi hizmeti aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirir:

a) Havaaracının uçuşuyla ilgili mesajları dosyalamak,

b) Uçuş operasyonu ile ilgili aksaklıklar olduğu takdirde, (hava şartları, mevcut yer hizmetleri ve kolaylıkları ve tüm uçuş operasyonu) kaptan pilota öneride bulunmak,
c) Kalkış meydanında uçuş hazırlığı yapmak ve uçuş esnasında yardımda bulunmak,
ç) Gelen ekipten uçuş malumatlarını almak ve ilgili birimlere doldurulan formları veya raporları dağıtmak,
d) Hava koşullarındaki değişim bilgilerini ve uçuş operasyon koşullarını analiz etmek ve varılan sonucu kaptan pilota bildirmek,
e) Mürettebat yönetimi faaliyetlerinde bulunmak.

1.2.6. Kargo ve Posta Hizmeti

Kargo ve posta hizmeti aşağıdaki faaliyetlerden oluşmaktadır:
a) Diplomatik kargo ve posta, şirket postası ile ilgilenmek,
b) İhraç edilecek kargoların ve postaların evraklarını kabul etmek,
c) İhraç edilecek kargoların gümrük işlemlerini tamamlamak,
ç) Gelen ithal kargoların ve postaların teslimini yapmak,
d) İthal kargoların gümrük işlemlerini tamamlayarak alıcıya teslime hazır hale getirmek ve alıcıları bilgilendirmek,
e) Transfer veya aktarma kargo hizmetlerini sunmak,
f) Kaybedilmiş, bulunmuş ve hasara uğramış postalarla ilgili işlemleri yapmak.

1.2.7. İkram Servis Hizmeti

İkram servis hizmeti aşağıdaki faaliyetlerden oluşur:
a) Taşıyıcının ikram hizmetlerini veren kuruluşu ile irtibat sağlamak,
b) İkram malzemelerini havaaracına yüklemek, taşımak ve istiflemek,
c) İkram malzemelerini havaaracı ile mutabakata varılmış noktalara nakletmek.

1.2.8. Yakıt ve Yağ Hizmeti

Yakıt ve yağ hizmeti aşağıdaki konulardan ibarettir:
a) Yakıt ikmaline ve yakıt boşaltılmasına gözlemcilik yapmak,
b) Havaaracını yakıtın ikmaline ve boşaltmasına hazırlamak,
c) Yakıt ikmali ve boşaltılması için onaylanmış araçları temin etmek,

ç) Taşıyıcının atadığı temsilci tarafından talep edilen miktardaki ürünü havaaracına ikmal etmek veya havaaracından tahliye etmek,

d) Verilen yakıt miktarını kontrol ve teyit etmek, yakıt ikmali işlemlerinin kayıtlarını tutmak.

1.2.9. Havaaracı Temizlik Hizmeti

Havaaracı temizlik hizmeti aşağıdaki konuları kapsamaktadır:

a) Havaaracının dış ve iç temizliğini yapmak, havaaracına tuvalet ve su servisi sağlamak,

b) Havaaracına soğutma ve ısıtma cihazını yanaştırarak çalıştırmak,

c) Havaaracına de-icing ve anti-icing aracını yanaştırarak kardan ve buzdan arındırmak,

ç) Kabin gereçlerini tefriş etmek ve ağırlama materyallerinin dağıtımını yapmak,

d) Kabin materyallerini depolamak ve stokları düzenlemek.

1.2.10. Uçak Hat Bakım Hizmeti

Uçak hat bakım hizmeti aşağıdaki çalışmalardan oluşmaktadır:

a) Taşıyıcının hat bakım kontrollerini yapmak ve bu esnada gözlemlenen kusurları belgelemek, uçak seyir defterine hat bakım çalışmalarının yapıldığı bilgisini kaydetmek,

b) Havaaracının uçuş öncesi ve buzlanma kontrollerini yapmak,

c) Taşıyıcının talebi ölçüsünde kontrol sırasında ortaya çıkan arızaları gidermek,

ç) Havaaracını kendi güç kaynaklarıyla hareket ettirmek,

d) Taşıyıcının yedek güç kaynağının ve yedek parçalarının periyodik kontrollerini sağlamak ve uygun depolama alanı temin etmek,

e) Uygun park ve hangar sahasını sağlamak veya düzenlemek.

1.2.11. Uçak Güvenlik Hizmet ve Denetimi

Uçak güvenlik hizmet ve denetimi aşağıdaki prosedürlerden oluşmaktadır:

a) Yolcu beraberindeki el bagajlarını, yolcu belgelerini kontrol etmek,

b) Havaaracının içine patlayıcı ve silah sokulmasını önlemek,

c) Uçak temizlik işlemlerine gözlemcilik yapmak,

ç) Uçağa alınacak ikram ürünlerini ve satış malzemelerini denetlemek,
d) Havaaracının yerde bulunduğu süre içerisinde gözetimini yapmak,
e) Yolcu beraberindeki bagajları güvenlik cihazlarıyla taramak,
f) Kargonun uçağa yüklenmesine nezaret etmek.

1.2.12. Yüzey (Kara) Ulaşımı Hizmeti

Yüzey (kara) ulaşımı hizmeti kapsamında aşağıdaki faaliyetler gerçekleştirilir:
a) Havalimanı ile terminal arasında yolcu, bagaj, kargo ve postanın taşınmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yapmak,
b) Özel taşımalar için yerel imkânlar dahilinde gerekli düzenlemeleri yapmak.

1.2.13. Temsil Hizmeti

Bu hizmet kapsamında aşağıdaki işlevler gerçekleştirilir:
a) Taşıyıcının faaliyetlerini kolaylaştırmak için kefalet veya teminat sağlamak,
b) Havalimanı işletmecileri ve yerel makamlarla bağlantı kurmak,
c) Havaaracının hareketleri konusunda ilgili tarafları bilgilendirmek,
ç) Taşıyıcı adına verilen hizmetlerle ilgili ödemeleri gerçekleştirmek,
d) Taşıyıcı temsilcilerine büro temin etmek,
e) Hava taşıyıcısı adına uçuş izni ve slot ile ilgili işlemleri yürütmek.

1.2.14. Gözetim ve Yönetim Hizmeti

Gözlem ve yönetim hizmeti kapsamında aşağıdaki faaliyetler yürütülür:
a) Yer hizmeti uygulamalarını gözetmek ve koordine etmek için havalimanında bulunmak ve taşıyıcı temsilcisi ile işbirliği yapmak,
b) Yer hizmetleri kuruluşlarının, operasyona ilişkin tüm bilgililerden zamanında bilgilenmelerini sağlamak,
c) Yer hizmetleri kuruluşlarının personel, teçhizat, malzeme ve dokümantasyon kontrolünü yapmak,
ç) Havaaracına tüm yükün yükleneceği zaman hazır olmalarını kontrol etmek,
d) Havaaracını varışta karşılamak ve mürettebatla bağlantı kurmak,

e) Havaaracı mürettebatını aksaklıklar, tarife değişiklikleri ve diğer konularla ilgili bilgilendirmek,

f) Yer hizmetlerini rutin olmayan konularda gözetmek ve koordine etmek,

g) Operasyon mesajlarının dağıtımını kontrol etmek,

ğ) Bagaj, kargo, posta ve kaybolmuş veya bulunmuş eşyaların takibini kontrol etmek,

h) Taşıyıcıya ait tüm haberleşme için gerekli işlemleri yapmak.

1.3. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Yetki ve Sorumlulukları

Yer hizmetleri kuruluşlarının yetki ve sorumlulukları aşağıda belirtildiği gibidir:[6]

a) A grubu çalışma ruhsatı sahibi kuruluşun yetki ve sorumlulukları şunlardır:

a.1) Kuruluş, havalimanı yer hizmet türlerinin tamamını veya en az yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri, yük kontrolü ve haberleşme hizmetleri ile kargo ve posta hizmetlerini, hava taşıyıcısına her bir hizmet türü için A grubu çalışma ruhsatı alarak yapmaya yetkilidir.

a.2) İlk defa A grubu çalışma ruhsatı alacak kuruluş, uluslararası trafiğe açık en az üç havalimanında, havalimanı yer hizmet türlerinden en az yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri, yük kontrolü ve haberleşme hizmetleri ile kargo ve posta hizmetlerini vermek üzere teşkilatlanmak zorundadır.

b) B grubu çalışma ruhsatı sahibi hava taşıyıcısının yetki ve sorumlulukları şunlardır:

b.1) Yerli hava taşıyıcısı, B grubu çalışma ruhsatı alarak, ulaşım hizmetleri hariç olmak üzere havalimanı yer hizmet türlerinin tamamını veya bir kısmını kendi için yapmaya yetkilidir.

b.2) Yabancı hava taşıyıcıları, B grubu çalışma ruhsatı alarak, havalimanı yer hizmet türlerinin tamamını veya bir kısmını yapma yetkisi alabilirler.

c) C grubu çalışma ruhsatı alan kuruluşun yetki ve sorumlulukları şunlardır:

c.1) Kuruluş, ikram servis, uçuş operasyon, temsil, gözetim ve yönetim, uçak özel güvenlik hizmet ve denetimi ile kargo ve posta hizmetlerinin tamamını veya bir kısmını yapmaya yetkilidir.

---

[6] SHY-22, **a.g.y.**

ç) A veya C grubu çalışma ruhsatı almak için talepte bulunan kuruluşların, TTK gereğince ticari tescilini yaptırmak ve ana sözleşmesini hazırlayarak yayınlamak ve bunların kurumca tasdikli suretini SHGM'ye sunmak zorundadır.

ç.1) A grubu çalışma ruhsatı alacak olan yer hizmetleri kuruluşlarının ana sözleşmelerinde ve ticari tescilde kuruluşun iştigal mevzu olarak havalimanı yer hizmet türlerinin dışında bir çalışma alanına yer verilmez.

ç.2) İhtiyaç duyulması halinde, havalimanı işletmecisinin teklifi ve SHGM'nin oluru ile diğer kuruluşlara ait apron plakalı araçlara da araç bakım onarım hizmetleri verebilirler. Yer hizmetleri kuruluşu, havalimanı yer hizmet türlerinin dışında yapacağı faaliyetlerin hesaplarını, yer hizmetleri faaliyetleri hesaplarından mevcut ticari uygulamaya göre özenli bir şekilde ayırır.

ç.3) Hisselerin en az %51 inin nama yazılı olması mecburidir.

ç.4) A veya C grubu çalışma ruhsatı alacak yer hizmetleri kuruluşlarının; şirketi idare ve temsil etmeye yetkili olanların çoğunluğunun Türk vatandaşı olması ve şirket ana sözleşmesine göre oy çoğunluğunun Türk ortaklarda bulunması mecburidir.

d) Havalimanı işletmecisine ödeyecekleri hizmet yapabilme hakkı karşılıkları ve yapacakları hizmet sözleşmesinden doğabilecek yükümlülükleri için A grubu çalışma ruhsatı alacak kurum ve kuruluşlar 1.000.000 ABD Doları, B ve C grubu çalışma ruhsatı alacak kurum ve kuruluşlar 100.000 ABD Doları, ruhsatlarının kapsamında kargo ve posta hizmeti de bulunacak şekilde C grubu çalışma ruhsatı alacak kurum ve kuruluşlar ise 250.000 ABD Doları, içeriği ve şekli havalimanı işletmecisi tarafından belirlenecek kesin ve süresiz banka teminat mektubunu havalimanı işletmecisine vermek zorundadırlar.

e) A veya C grubu çalışma ruhsatına sahip yer hizmetleri kuruluşları, ortaklardan herhangi birisinin hissesinin tamamını veya bir kısmını devretmeyi veya mevcut hisse oranını artırmayı planlaması halinde devir işlemleri yapılmadan önce SHGM'den izin almaları mecburidir.

f) A grubu çalışma ruhsatı olan yer hizmetleri kuruluşlarının bir havalimanında hizmet vermek istememesi durumunda havalimanı işletmecisi veya havalimanı işletmecisinin kurduğu şirket ilgili havalimanı için SHGM tarafından yetkilendirilir.

g) A grubu çalışma ruhsatına sahip yer hizmetleri kuruluşlarının elinde olmayan ve havalimanı işletmecisi tarafından kabul görülecek mücbir sebeplerden dolayı hizmet

yapamaz duruma düşmeleri halinde, havalimanı işletmecisi, bu hizmetler için A grubu çalışma ruhsatına sahip başka yer hizmetleri kuruluşundan söz konusu durum ortadan kalkıncaya kadar hizmetin yapılmasını isteyebilir.

ğ) Uçuş operasyon hizmeti için C grubu çalışma ruhsatı alacak olan kuruluşların, temsil hizmeti çalışma ruhsatına en az beş havalimanında gözetim ve yönetim hizmeti çalışma ruhsatına sahip olması gereklidir.

1.4. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Tabi Olduğu Genel Şartlar

Yer hizmetleri kuruluşları aşağıda sıralanan genel şatlara tabidirler.[7]

1) Yer hizmetleri kuruluşlarının bulundurması gerekli en az personel ve teçhizat listeleri ile uygulama esasları, havalimanı işletmecisi tarafından belirlenir ve SHGM tarafından onaylanmadan yürürlüğe giremez.

2) Yer hizmetlerini verecek kuruluşlar aşağıda belirlenen şartları taşır:

a) Havalimanı işletmecisi tarafından belirlenen en az teçhizat listesinde yer alan teçhizatın, çalışma ruhsatına esas denetimin yapıldığı gün itibarıyla azami beş yaşında olması mecburidir. Yer hizmetleri kuruluşlarının, çalışma ruhsatı aldıkları havalimanları arasında, teçhizatlarını transfer etmeleri halinde, havalimanı işletmesi tarafından yaş sınırlaması koşulu aranmaz.

b) Teçhizatın kullanıma elverişli ve uluslararası standartların herhangi birine uygun, orijinal imalat olması ve imalatçısından veya yetkili satıcısından alınmış olması mecburidir.

c) İç hat seferlerinde kendi yer hizmetlerini yapacak yerli hava taşıyıcıları ile bunların yer hizmetlerini yapacak kuruluşların bulunduracakları en az personel ve teçhizat miktarları; havaaracının tipine, havalimanının niteliğine ve faaliyetin özelliğine göre havalimanı işletmecisi tarafından ayrıca belirlenir.

ç) Temsil ile gözetim ve yönetim hizmet türleri için;

ç.1) Yer hizmetleri kuruluşu veya hava taşıyıcısı olma veya bu hizmet için üç havalimanında teşkilat kurmaları şartı aranmaz.

ç.2) Yer hizmetleri kuruluşları ile hava taşıyıcıları dışındaki kuruluşların gözetim ve yönetim hizmeti verebilmeleri için faaliyete başlanılması planlanan tarihten itibaren

---

[7] SHY-22, **a.g.y.**

bir yıl içinde yabancı hava taşıyıcılarına ait, hizmet verdiği veya vereceği tüm havalimanlarında toplam 25.000 tonluk azami kalkış ağırlığı iş hacmine ulaşmış olmaları şartı sağlayacak şekilde hava taşıyıcılarından alınmış niyet mektubu veya bunlarla yapılmış ön anlaşma ya da kesin anlaşmaların orijinal kopyalarını ve noter tasdikli Türkçe tercümelerini SHGM'ye sunmaları şarttır.

ç.3) Bu hizmeti diğer kuruluşlar için yapacakların çalışma ruhsatı alması şarttır.

ç.4) Bu hizmetleri kendileri dışındaki kuruluşlar için yapanlar, ücretler yönünden yer hizmetleri kuruluşu statüsünde sayılır.

d) Gözetim ve yönetim hizmeti veren kuruluşların havalimanlarındaki istasyonlarında yönetici olarak görev yapacak personelinin yurt içinde veya yurt dışında, bir yer hizmetleri kuruluşunda en az üç yıllık bir iş tecrübesine sahip olarak, bu hizmet ile ilgili yeterli bilgi ve deneyime sahip ve SHGM'ye belgelendirmiş olması şarttır.

e) Sadece temsil hizmeti verecek kuruluşların A grubu seyahat acentesi belgesi sahibi olmaları mecburidir.

f) Yerli ve yabancı hava taşıyıcılarının kargo kabul edeceği kargo acentelerinin ve yer hizmetleri kuruluşlarının SHGM'den yetki belgesi alması mecburidir.

g) B grubu ulaşım hizmeti çalışma ruhsatı talebinde bulunan yerli hava taşıyıcıları, en az iki yıl süreli olmak şartıyla bu hizmette kullanacakları araçları ve süre kısıtlaması olmaksızın bu araçları kullanacak personeli kiralama yöntemiyle temin edebilirler.

ğ) Uçak özel güvenlik hizmet ve denetimi veren kuruluşların havaalanlarında görev yapacak özel güvenlik müdürü ve amirinin, bu hizmeti yurt içinde C grubu uçak özel güvenlik hizmet ve denetimi ruhsatına sahip bir kuruluş veya yurt dışında benzer havacılık güvenliği alanında hizmet veren bir kuruluşta en az 3 yıl çalışmış olması ve bunu aldığı eğitimle SHGM'ye belgelendirmiş olması şarttır.

1.5. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Uymak Zorunda Oldukları Genel Esaslar

Yer hizmetleri kuruluşları ve hava taşıyıcıları aşağıdaki esaslara uymak zorundadırlar:[8]

[8] SHY-22, **a.g.y.**

a) Hava taşıyıcıları iç ve dış hat seferleri için yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri, yük kontrolü ve haberleşme hizmetleri, kargo ve posta hizmetlerini yapmak veya yaptırmak zorundadır.

b) Verilmekte olan yer hizmetlerinin aksatılmaması ve geçici olmak kaydıyla;

1) Havalimanı işletmecisi tarafından belirlenen en az personel ve teçhizat listesine ilave olarak hizmet araç, gereç ve personelinin havalimanı işletmecisinden veya çalışma ruhsatına sahip diğer bir yer hizmetleri kuruluşundan kiralama şekli ile temini mümkündür.

2) Yer hizmetleri kuruluşları yetkili oldukları hizmetlerde kullanacakları araç, gereç ve teçhizatları, kendi mülkiyetinde veya finansal kiralama yöntemiyle ya da bunun dışında bir kiralama yöntemiyle temin edebilirler.

3) Yer hizmetlerinde kullanılan araçlar binek araç hariç, havalimanının hava tarafı dışında kullanılmaz.

c) Yer hizmetleri kuruluşları ve hava taşıyıcıları, verdikleri yer hizmetlerine kendi çalışma saatleri dışında ihtiyaç duyulması halinde, havalimanı işletmecisi tarafından yapılacak çağrı üzerine bu hizmetleri üstlenmek zorundadırlar.

ç) Tarifeli iniş kalkış saatlerindeki gecikmelerde, yolcuların havalimanı içindeki ve dışındaki ikram ve diğer ihtiyaçları için gerekli önlemleri, hava taşıyıcıları alır.

d) Yer hizmetleri kuruluşları hizmet sunumunu ilgili olmayan başka şartlara bağlayamazlar.

e) Havalimanlarında yer hizmeti yapan A, B veya C grubu çalışma ruhsatına sahip yer hizmetleri kuruluşları ile havalimanlarının işletmeciliğini yürüten havalimanı işletmecisi arasında iki yıl süreli standart bir hizmet sözleşmesinin imzalanması mecburidir.

f) Yer hizmetleri kuruluşları doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan kuruluşlar arası anlaşmalar ve uyumlu eylemlerde bulunamazlar.

g) Temsil ile gözetim ve yönetim hizmetlerini veren yer hizmetleri kuruluşu standart yer hizmetleri anlaşmasına bağlı olarak hava taşıyıcısının faaliyetlerinin ulusal ve uluslararası mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi için gerekli tedbirleri almaktan ve sunulan bilgi ve belgelerin doğruluğundan sorumludur.

ğ) Bir hava taşıyıcısına yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri ve yük kontrolü ve haberleşme hizmetlerini veren yer hizmetleri kuruluşu aynı hava taşıyıcısına gözetim ve yönetim hizmetini veremez.

h) Hava taşıyıcısı uçuş gerçekleştirdiği havalimanında aynı yer hizmeti türü için birden fazla yer hizmetleri kuruluşu ile anlaşma yapamaz.

ı) Yurt içinde hat bakımı yapmak üzere SHGM tarafından yetkilendirilmiş bakım kuruluşlarının, uçak hat bakımla ilgili ruhsat almalarına gerek yoktur.

i) Ruhsatlarının kapsamında kargo ve posta hizmeti bulunacak şekilde C grubu çalışma ruhsatı başvurusunda bulunacak kurum veya kuruluşların, gümrüklü geçici depolama alanı veya antrepo çalışma ruhsatı almış olmaları ve bu işyerlerinin havalimanında hava tarafı-kara tarafı sınırında, hava tarafına direkt çıkışı olan bir konumda bulunması zorunludur.

1.6. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Yükümlülükleri

Yer hizmetleri kuruluşları ve hava taşıyıcıları aşağıdaki hususları yerine getirmekle yükümlüdürler.[9]

a) Yer hizmetlerinin düzen ve güven içerisinde yürütülmesini sağlamak.

b) Yer hizmetleri ile ilgili olarak SHGM ve havalimanı işletmecisi tarafından yapılacak uyarıların uygun şekilde gereğini yapmak.

c) Yer hizmetlerinin uluslararası seviyede yapılmasını sağlamak amacıyla; yeterli niteliklere sahip eğitilmiş yönetici, yer hizmetleri konusunda uzman personel, lisanslı teknik yer personeli, tehlikeli maddelerin taşınması konusunda eğitim görmüş uzman personel, işçi, şoför ve diğer personeli bulundurmak ve personeli geliştirilmeye dönük eğitim programları hazırlamak.

ç) Uçağın aşırı yüklenmemesi için her uçuşa ait bir ağırlık ve denge hesabı yapılarak belgeler düzenlemek ve gerekli eğitimi almış personel tarafından imzalandıktan sonra en az üç ay süreyle uçuş dosyasında muhafaza etmek.

d) Havalimanlarında görevli personeline hizmet özelliğine uygun, temiz ve bir örnek giyim kuşam sağlamak ve bu giyimin hizmette zorunlu olarak kullanılmasını temin etmek.

---

[9] SHY-22, **a.g.y.**

e) PAT alanlarında görev yapacak araç ve gereçler için havalimanı işletmecisinden özel apron plakası almak ve belirtilen yerlere taktırmak.

f) PAT alanlarında görev yapacak araçlardan özellik arz eden ve havalimanı işletmecisi tarafından belirtilenlere her yönden görülebilen sarı flaşör taktırmak.

g) Yer hizmetleri için kullanılacak her türlü araç ve gereç üzerine kuruluş adını yazdırmak.

ğ) Araç, gereç ve donatımı tam faal, temiz ve bakımlı olarak belirtilen yerlerde düzenli bulundurmak ve bunların teknik muayenelerini yılda en az bir kez yaptırmak.

h) Görevli personelin her birine havalimanı işletmecisinden tanıtma kartı almak.

ı) PAT alanlarında görev yapan araçları ehliyetsiz personele kullandırmamak.

i) PAT alanlarında araç kullanacak tüm personelin, havalimanı işletmecisi tarafından havalimanı trafik kuralları konusunda açılacak eğitimden geçirilmesini sağlamak.

j) Özel maksatlı araçları kullanacak personelin, yetkili bir kuruluş veya kendi kuruluşunca verilmiş bir eğitimden geçirilmesini sağlamak.

k) PAT alanlarında havalimanı işletmecisi tarafından daimi ve geçici park sahaları uygulamaları konusunda çıkarılacak kurallara uymak.

l) PAT sahalarında araç ve teçhizat kullanan bütün yer hizmetleri kuruluşları, yapacakları hizmetler nedeniyle havalimanı tesislerine, havaaraçlarına, hizmet araç, gereç ve teçhizatına ve üçüncü şahıslara karşı verecekleri zararı karşılamak için finansal mesuliyet sigortası yaptırmak zorundadır.

m) Karşılanması ve uğurlanması gereken kişiler ile bu kişilere ait bagajların terminal binası ile uçak arasındaki ulaşımı ve diğer işlemleri, uçuşu gerçekleştiren hava taşıyıcısı tarafından herhangi bir bedel alınmaksızın yapılır veya anlaşmalı yer hizmetleri kuruluşuna hizmet satın alma yoluyla yaptırılır.

n) A grubu çalışma ruhsatına sahip kuruluşlar, merkez olarak kullandıkları havalimanında ISAGO ilgili gerekli işlemleri tamamlamak ve belgelemek zorundadır.

o) A grubu çalışma ruhsatına sahip kuruluşlar, kargo ve posta hizmeti için C grubu çalışma ruhsatına sahip kuruluşlar, birden fazla havalimanında ikram servis hizmeti için C grubu çalışma ruhsatına sahip kuruluşlar, toplam yirmi personeli olan ve en az beş havalimanında C grubu temsil, gözetim ve yönetim çalışma ruhsatına sahip kuruluşlar;

o.1) Çalışma ruhsatı aldığı her havalimanını kapsayacak şekilde, bir kalite yönetim sistemi kurar, uygular ve sürekliliğini sağlar.

o.2) Bu sistemi Türk Akreditasyon Kurumu tarafından akredite edilmiş bir belgelendirme kuruluşu tarafından belgelendirir ve faaliyetleri süresince bunu muhafaza eder.

o.3) Kalite yönetim sisteminden sorumlu bir yönetici belirler ve onaylanmak üzere SHGM'ye sunar.

ö) A grubu çalışma ruhsatına sahip yer hizmetleri kuruluşu ve birden fazla havalimanında ikram servis hizmeti veren kuruluşlar;

ö.1) Çalışma ruhsatı aldıkları her havalimanı için en az üç yıl iş tecrübesine sahip bir yönetici personel atamak zorundadır.

ö.2) Uçuş izni talep eden yer hizmetleri kuruluşları, uçuş izinlerinden sorumlu en az üç yıl iş tecrübesine sahip bir yönetici personel atamak zorundadır.

1.7. Yer Hizmetleri Kuruluşlarının Denetlenmesi ve İdari Yaptırımlar

Yer hizmetleri kuruluşları bu Yönetmelikte[10] belirtilen hizmetleri SHGM ve havalimanı işletmecisi tarafından denetlenir veya denetlettirilir. Havalimanı işletmecisi tarafından yapılan denetimlerde kurallara aykırı davranışlar tespit edilmesi halinde yaptırımlar uygulanarak raporlar ivedilikle SHGM'ye sunulur. SHGM tarafından yapılan denetimlerde, yer hizmeti veren kuruluşun ulusal ve uluslararası gereklilikleri yerine getirmediğinin ve yapılan denetimlerde ortaya çıkan bulguların kapatılmadığının tespiti halinde, idari yaptırımlar uygulanır veya ruhsat iptal edilir.

Bu Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara aykırı davranışta bulunan kuruluş ve personele aşağıda açıklanan hükümler uygulanır:

a) Bu Yönetmelikte istenen şartları sağlayarak çalışma ruhsatı alan yer hizmetleri kuruluşunun istenen şartların tamamını veya bir kısmını kayıp etmesi halinde kuruluşa otuz gün süre verilir. Verilen süre içerisinde gerekli şartları sağlayamazsa çalışma ruhsatı iptal edilir.

b) Yer hizmetlerinin yapılması sırasında görülen kusur, eksiklik ve aykırı durumlar havalimanı işletmecisi tarafından uçuş güvenliğini tehlikeye düşürücü bulunursa,

[10] SHY-22, **a.g.y.**

eksikliğin söz konusu olduğu faaliyet havalimanı işletmecisi tarafından derhal durdurularak, bu eksikliklerin giderilmesi için kuruluşa en fazla otuz gün olacak şekilde süre verilir ve durum SHGM'ye yazılı olarak bildirilir. Bu süre sonunda eksiklikler yine giderilmezse SHGM tarafından çalışma ruhsatı iptal edilir.

c) Yer hizmetlerinin yapılması sırasında uçuş güvenliğini tehlikeye sokmayan, ancak, hizmette aksamalara neden olan kusur, eksiklik ve aykırı durumlar hizmeti veren ilgili kuruluş veya hava taşıyıcılarına yazılı olarak bildirilir ve bu eksikliklerin giderilmesi için otuz gün olacak şekilde süre verilerek bunların düzeltilmesi istenir. Gerekli düzeltici tedbirleri almamış bulunanların bu hizmet türüne ilişkin çalışma ruhsatları iptal edilir.

ç) Yer hizmetlerinin yapılması sırasında uçuş güvenliğini tehlikeye sokmayan, ancak, havalimanının işletme düzenini bozan, hizmette aksamalara neden olan kusur, eksiklik ve aykırı davranışlar için havalimanlarında hizmet veren kuruluşlar ile havalimanı işletmecisi arasında yapılan hizmet sözleşmelerinde yer alan parasal yaptırımlar uygulanır.

d) Hizmet aksamalarına neden olan veya kurallara aykırı kişisel davranışta bulunan personelin tanıtma kartı havalimanı işletmecisi veya SHGM tarafından asgari üç gün için geri istenir. Bir takvim yılı içinde toplam olarak üç defa veya yıl limiti olmaksızın toplam beş defa tanıtma kartı geri alınan personele bir daha tanıtma kartı verilmez.

e) Teknik ve trafik muayeneleri zamanında yapılmamış veya eksiklikleri bulunan araç ve gereçlerin tespit edilmesi halinde kuruluşa yazılı bildirimde bulunularak, PAT alanlarında hizmet yapmalarına izin verilmez. İlgili kuruluş veya hava taşıyıcısının kusurun giderildiğine dair başvurusu üzerine, gerekli kontroller yapıldıktan sonra havalimanı işletmecisi tarafından yürürlüğe konulan tarifelere göre ilk veriliş ücreti yeniden alınarak özel apron plakası geri verilir.

f) Trafik ehliyeti ve apronda araç kullanma belgesi bulunmayan hiç kimse PAT alanlarında araç kullanamaz. Aksine davranış tespit edildiğinde hiçbir yazılı ikaza lüzum kalmaksızın yetkisiz araç kullanan personelin tanıtma kartı havalimanı işletmecisi tarafından geri alınır.

g) Uçuş ve can emniyetiyle ilgili konularda tespit edilecek eksiklik ve kusur halinde, havalimanı işletmecisi tarafından derhal SHGM'ye bildirilir ve havalimanı

işletmecisinin teklifi ile SHGM tarafından hizmeti veren kuruluş veya hava taşıyıcısının bu hizmet türüne ilişkin çalışma ruhsatı askıya alınır. Yapılacak inceleme sonucunda eksiklik ve kusurun devam etmesi halinde çalışma ruhsatı iptal edilir.

ğ) Çalışma ruhsatı alan kuruluşların milli güvenlik ve kamu düzenini zedeleyici davranış ve uygulamalarının tespit edilmesi halinde çalışma ruhsatı iptal edilir.

h) Yer hizmetleri kuruluşlarının maliyetin altında ücret uyguladıkları yönünde somut ve belgeye dayalı şikâyet alınması veya havalimanı işletmecisi tarafından şüphe duyulması halinde, havalimanı işletmecisi tarafından bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yaptırılır ve sonucu SHGM'ye bildirilir.

ı) Yer hizmetleri kuruluşunun, SHGM'ye yapılacak başvuru ve işlemlerde doğru olmayan bilgi veya belge vermesi, SHGM talimatlarına aykırı davranması halinde SHGM tarafından ilgili yer hizmetleri kuruluşu yazılı olarak uyarılır ve ilgili mevzuatta düzenlenen idari para cezası uygulanır. Söz konusu aykırılığın tekrarı halinde SHGM onayı ile çalışma ruhsatı doksan gün askıya alınır, söz konusu durumun devam etmesi halinde çalışma ruhsatı iptal edilir.

i) Yer hizmeti veren kuruluşun bu Yönetmelik hükümlerine aykırı davrandığının tespiti halinde, idari yaptırımlar uygulanır veya ruhsat iptal edilir.

1.8. "X Yer Hizmetleri A.Ş."de Başlıca Hizmet Türlerinde İş Akışları

Havayolları veya onların adına hizmet veren yer hizmetleri kuruluşları tarafından uçaklara yerde verilen başlıca hizmetler; yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri ve harekât hizmetleridir. "X Yer Hizmetleri A.Ş."de bu hizmetlerin sunumu iş akış şemaları ile anlatılmaya çalışılacaktır.

1.8.1. Yolcu Hizmetleri İş Akışları

Yolcu hizmetleri; yolcunun havalimanına girişinden uçağa binişine kadar gerçekleştirilen bilet, bagaj ve pasaport kontrol işlemlerinin tamamı ve uçağın varışında yolcuların karşılanarak pasaport kontrolüne yönlendirilmesi, yolcunun bagajı ile ilgili karşılaştığı her türlü problemine yardımcı olunmasıdır.[11]

[11] SHGM, **Yolcu Hizmetleri,** Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2013, s. 41.

Yolcu hizmetleri şu bölümlerden oluşur:[12]

a) Uçuşa yolcu kabul edilmesi ve bagaj işlemlerinin yapılması (Check-in)

b) Uçağa yolcuların kabul edilmesi (Boarding)

c) Gelen yolcuların karşılanması ve terminal çıkışına yönlendirilmesi (Arrival)

ç) Kaybolmuş, hasara uğramış veya transfer edilecek bagaj işlemlerinin yapılması (Lost&Found)

Check-in; yolcunun seyahatini gerçekleştirmek için uçağın kalkış saatinden belirli bir süre önce havalimanına gelerek bilet, pasaport ve bagaj kabulü yaptırması sırasındaki işlemlerin tümüdür.

Check-in işlemi bizzat havayolu tarafından veya onun adına işlem yapma yetkisi olan yer hizmetleri kuruluşu tarafından gerçekleştirilir. Sivil havacılık kuralları çerçevesinde, havayollarının prosedürleri ve yolcuların isteklerine göre işlemler tamamlanır, seyahat ve uçuş belgesi teslim edilir. Check-in; kontrol, onaylama ve kayıt altına alma aşamalarından oluşur.[13]

Check-in sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[14]

• Yolcu selamlanmalı ve bileti ve pasaportu/kimliği istenmelidir.

• Seyahat dokümanları (vize, pasaport vb.) kontrol edilmelidir.

• Özelliği olan yolculara check-inde öncelik verilmesine dikkat edilmelidir.

• Bilet veya e-biletin sistem kaydı ile pasaport ve/veya kimlikteki isim karşılaştırılmalıdır.

• Bilet üzerindeki rezervasyon durumu kontrol edilmelidir.

• Bütün bagajlar parça veya kilo bazında tartılmalıdır.

• Fazla bagaj söz konusu ise yolcu hemen bilgilendirilmelidir.

• Check edilecek bagajda tehlikeli madde olup olmadığı yolcuya açık bir şekilde sorulmalı ve önlemi alınmalıdır.

• Eğer yolcu bagajının üstünde isim/adres etiketi yoksa yolcuya isim/adres etiketi düzenlettirilmelidir.

• Bilet üstündeki veya e-biletin sistem kaydındaki isim ile bagaj etiketi üstündeki isim aynı olmalıdır.

---

[12] **A.e.,** s. 40.
[13] **A.e.,** s. 42.
[14] **A.e.,** s. 51.

• Bagaj üstündeki diğer eski etiketler ve barkodlar çıkartılmalıdır.

• Bagaj kontrol edilmeli, eğer hasarlı ise yolcu uyarılmalı ve check-in sistemindeki yolcu kaydı ile bagaj etiketinin arkasındaki ilgili bilgiler girilmeli/işaretlenmeli ve yolcuya imzalatılmalıdır.

• Sisteme giriş yapılmadan önce yolcuya nasıl bir yer istediği sorulmalıdır.

• Yolcunun istediği doğrultuda yer verilmelidir, yolcunun istediği yer daha önceden kullanılmış ise sistem otomatik yer numarası verdiğinden, yolcu mutlaka bu konuda bilgilendirilmelidir.

• Yolcunun talebine göre tamamlanan check-in işlemlerinden sonra bagaj etiketleri ve biniş kartları üretilmelidir.

• Yolcuya bagajların hangi istasyonda kendisine teslim edileceği bildirilmelidir.

• Bagaj etiketinin yolcuda kalması gereken kısmı yolcuya verilir.

• Bagaj etiketinin üzerindeki küçük barkodlu parçalar bagajın farklı yüzeylerine yapıştırılır.

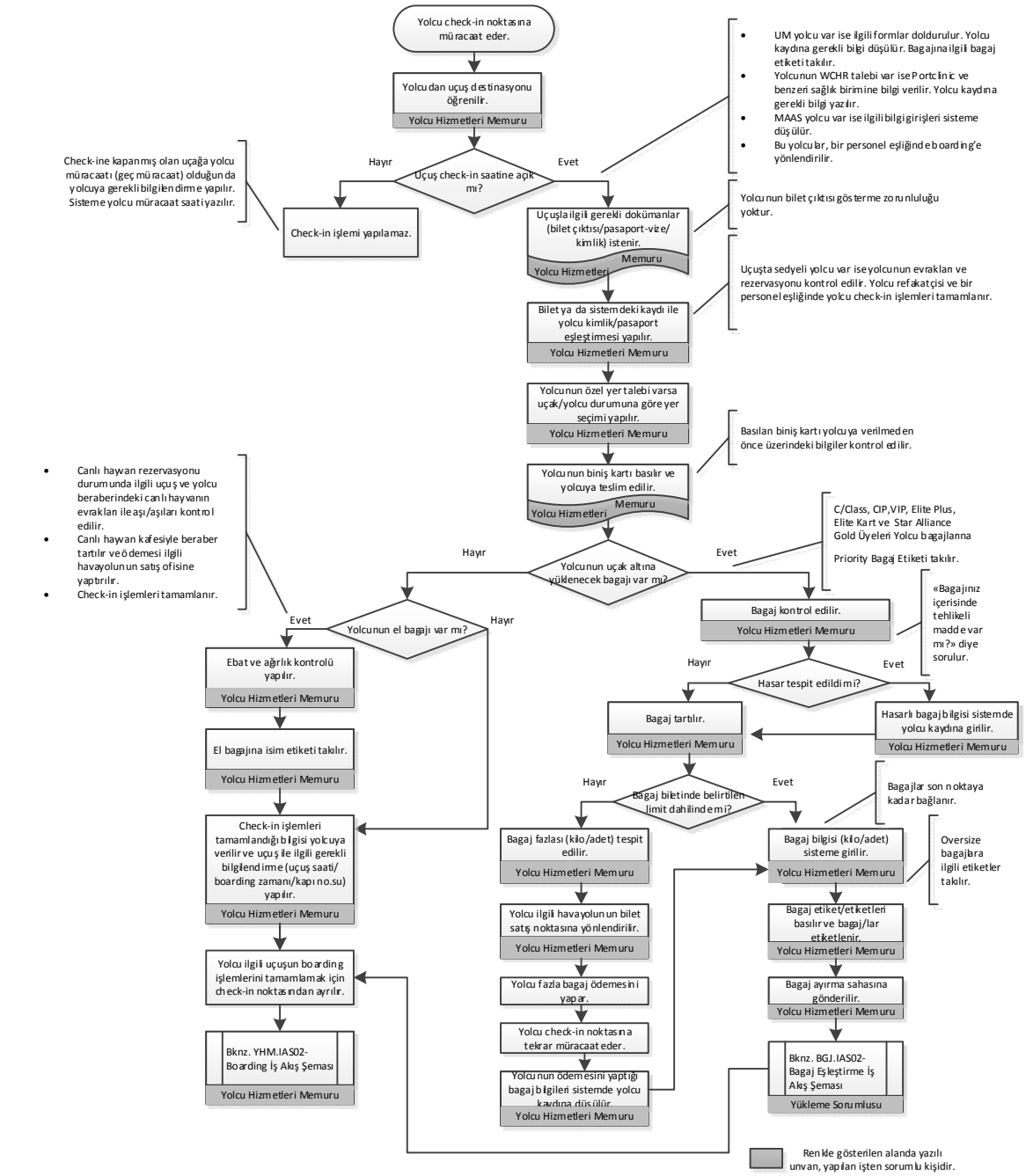
• Uçuş kuponu koparılmalı ve boarding kartı ile beraber zarflanarak yolcuya diğer dokümanları ile birlikte verilmelidir.

• Yolcuya el valizi olup olmadığı sorulmalı, varsa ve ebatları uygun ise mutlaka etiketlenmelidir.

• Yolcuya hangi kapıdan ve saat kaçta uçağa alınacağı bildirilmelidir.

Check-in sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.1). Bu çalışmada akış şemalarında kullanılan sembollerin anlamları EK 2'de açıklanmıştır.

	YHM -CHECK-İN HİZMETLERİ İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	YHM.IAS01
		Yayın Tarihi	10.08.2012
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.1 : Yolcu - Check-in Hizmetleri İş Akış Şeması.

Boarding; bilet ve bagaj işlemleri tamamlanmış yolcuların uçağın hazır olma durumu ile birlikte uçağa alınması işlemidir. Boarding sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[15]

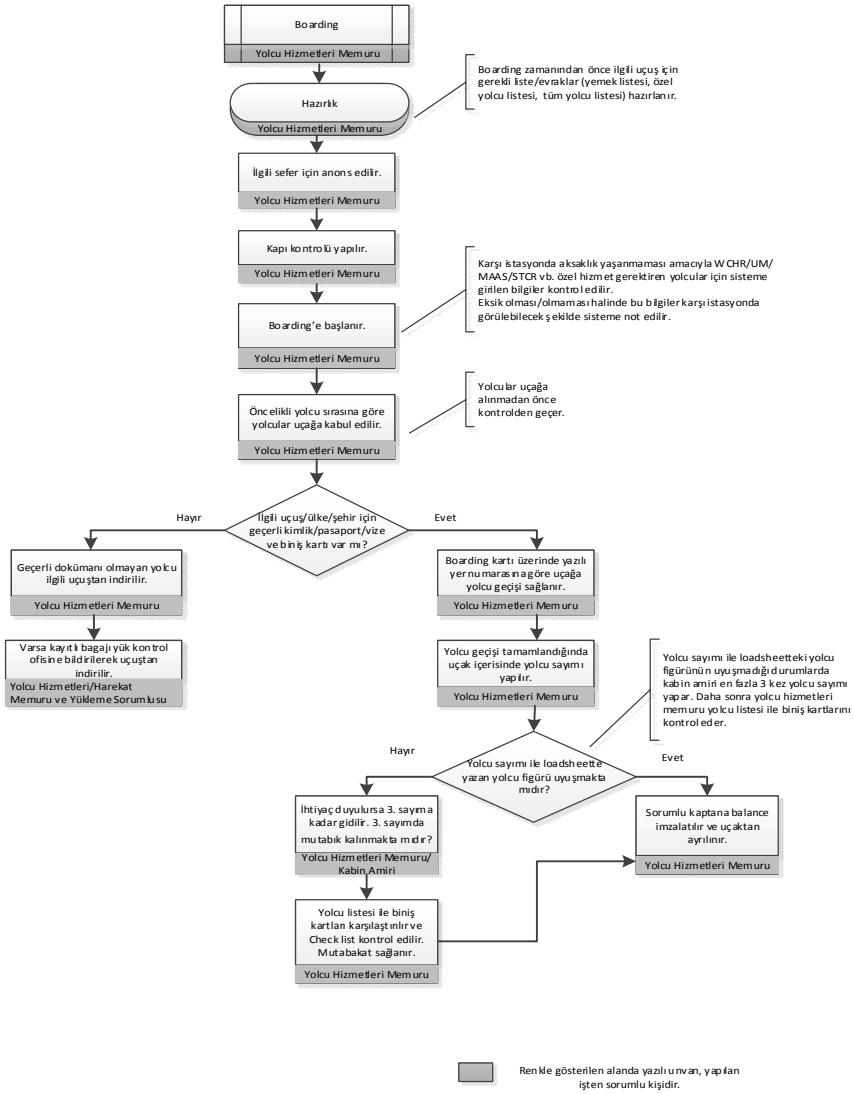
• Uçağın adı, park pozisyonu, tarifeli kalkış saati ya da gecikmeli olup olmadığı öğrenilmeli ve boardlardan kontrol edilmelidir.
• Yolcu sayısı öğrenilmeli ve yolcuların salonda vaktinde bulunmaları sağlanmalıdır.
• Sefere ait hasta, yardıma muhtaç, özel ilgi gerektiren ve özel yemek talebi olan yolcu listeleri alınmalı ve uçağa öncelikle alınacak yolcular tespit edilmelidir.
• Bağlantılı gelen transit ve transfer yolcu bilgileri ile uçaklarının zamanında olup olmadığı kontrol edilmelidir.
• Muhtemel bir gecikme durumunda gecikme nedeni ile süresi anons yapılarak yolculara bildirilmelidir.
• Uçağın park pozisyonuna uygun yeterli sayıda otobüs olup olmadığı kontrol edilmelidir.
• Uçağa yolcu alımı ikazından sonra hasta, yaşlı veya engelli yolcular uçağa alınır.
• Bu yolcuların alımı tamamlandıktan sonra anonslar yapılarak yolcu alımına başlanır.
• Yolcuların uçağa alımı esnasında kimlik/pasaport kontrolü yapılmalıdır.
• Kabin bagaj kontrolü yapılmalıdır.
• İnternetten biniş kartı çıktısı alarak direkt uçağın biniş kapısına gelen yolcuların biniş kartları barkod okuyucusuna okutulur.
• Canlı hayvan ile seyahat eden yolcuların fazla bagaj kuponlarının olup olmadığı kontrol edilmelidir.
• Yolcu alım işleminin tamamlanmasından sonra bir üst amire ve ilgili birime bilgi verilmelidir.
• Check-in yapılan ancak boardinge müracaat etmeyen ya da uçuşuna güvenlik/vize-pasaport vb. sebeplerden dolayı izin verilmeyen yolcular sistemden çıkarılır. Yolcunun bagajlarının uçağa yüklenmemesi için ilgili birimlere gerekli uyarı yapılır.
• Harekât koordinatörü ile yolcu sayısında mutabakat sağlanmalıdır.

---

[15] **A.e.,** s. 90.

Boarding sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.2).

	YHM - BOARDING HİZMETLERİ İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	YHM.IAS02
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.2 : Yolcu - Boarding Hizmetleri İş Akış Şeması.

Arrival; bir uçuş sonrası, varış meydanında yolculara, apron ve terminal binası içerisinde verilen hizmetlerin tümüdür. Arrival sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[16]

• Hizmet verilecek uçuşla ilgili yolcu sayısı hakkında bilgi edinilir.
• Hizmet verilecek tüm uçuşların olası park pozisyonları öğrenilir.
• Uçuşta bulunan özellikli ve transfer yolcularla ilgili mesajlar kontrol edilerek gerekli hazırlıklar yapılır.
• Seferde bebek ve çocuk yolcu olması durumunda, iniş sırasına uygun olarak karşılama yapılır ve kabin amirinden imzalı belgeler ile teslim alınır.
• Karşılanan bebek ve çocuk yolcular iç hat/dış hat varış salonuna alınır, çıkış istasyonundan tanzim edilmiş formlarda belirtilen karşılayıcısı tespit edilir, kimlik kontrolü yapılarak form imzalatılır ve karşılayıcısına teslim edilir.
• Bağlantılı seferi olması durumunda yolcular transfer salonuna yönlendirilir.
• Güvenlik nedeniyle refakatli seyahat eden yolcular da pasaport yetkililerine teslim edilir.
• Gelen yolcular bagajlarını almak üzere bagaj dağıtım bölgesine yönlendirilir.
• Özel yardıma ihtiyaç duyan yolcuların da bagajları öncelikli olarak teslim edilir.
• Bagajların kaybolması, eksik veya hasarlı çıkması durumunda kayıp eşya ünitesine başvurulur.

Transfer yolcu; yolculuğun başladığı ilk noktadan gidilecek olan son noktaya herhangi bir ara noktada 24 saat içerisinde duraklama yaparak aynı havayolu veya bir başka havayolu şirketi ile devam eden yolculardır. Transfer sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[17]

• Yolcu sayısı dikkate alınarak inbound/outbound bağlantıları kontrol edilir.
• Kritik duruma düşen bağlantılar için önlem alınır.
• Özel hizmet verilecek yolcular için hazırlık yapılır.
• İnterline transfer için bilgileri dikkate alınır.
• Transfer yolcular uçak inişinde karşılanır.
• Through check-in yapılmış yolcular ilgili çıkış kapılarına yönlendirilir.

[16] **A.e.,** s. 104.
[17] **A.e.,** s. 105.

• Through check-in yapılmamış yolcular check-in işlemlerini yaptırmaları için transfer masasına, transfer masası yoksa gidiş kontuarındaki check-in kontuarına yönlendirilir.
• Mümkünse yolculara gümrük ve pasaport işlemleri ile ilgili tüm bilgiler verilir.

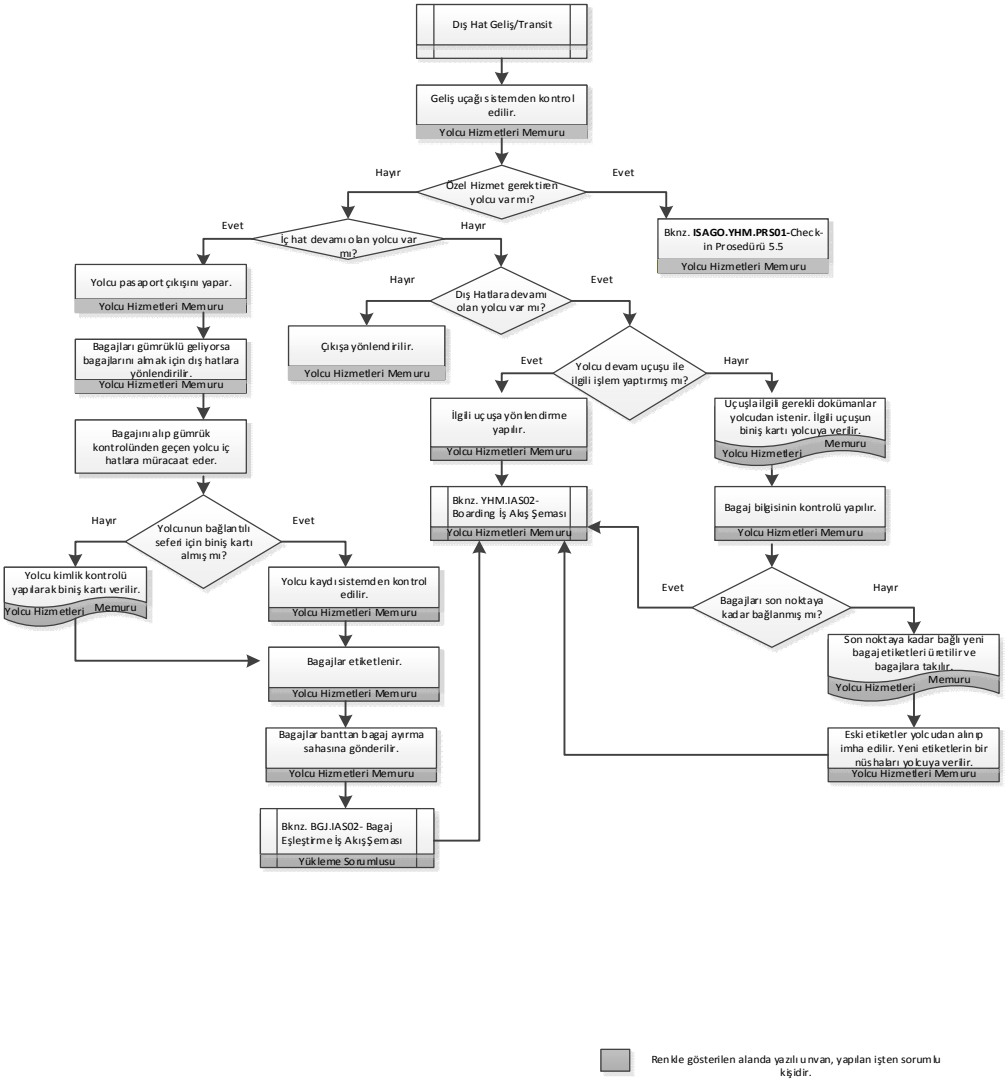
Transit yolcu; ilk çıkış noktasından son varış noktasına, ara noktalara uğrayarak aynı uçuş numarası ile devam eden yolcudur. Böyle bir uçuşta yolcunun tek uçuş kuponu ve tek uçuş kartına sahip olması esastır. Transit sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[18]

• Tüm transit yolcular uçaktan indirilir.
• Yolcuların özel eşyalarını yanlarına almaları ikaz edilir.
• Yolcuların sahip oldukları uçuş kartları yer personeli tarafından kontrol edilir.
• Uçak tipi değişikliği halinde yolculara yeni uçuş kartları, yeni yer numaraları verilir veya serbest oturum düzeni uygulanır.
• Dağıtılan uçuş kartları ile uçaktan inen transit yolcu sayısı aynı olmalıdır.
• Yolculara uçağa biniş zamanı ve çıkış kapısı hakkında bilgi verilir.
• Özel hizmet gerektiren yolcular için ilgili üniteler hazır olmalıdır.

Arrival ve transit sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.3).

[18] **A.e.,** s. 106.

	YHM - DIŞ HAT GELİŞ(ARRIVAL) / TRANSİT İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	YHM.IAS04
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.3 : Yolcu - Dış Hat Geliş/Transit İş Akış Şeması.

1.8.2. Ramp Hizmetleri İş Akışları

Uçağın karşılanması ve park pozisyonuna alınması, uçağın yüklenmesi ve boşaltılması, uçağın yer değiştirmesinin sağlanması, uçağın kabin içi ve tuvalet temizliği, uçağa su ve tuvalet servislerinin verilmesi, bagaj dağıtımlarının yapılması, uçak ile terminal arasında yolcu ve mürettebat taşınması ramp hizmetleri olarak adlandırılır.[19]

Sefer iptali; kalkış veya varış havalimanlarındaki olumsuz hava şartları, geliş seferindeki gecikmeler, teknik aksaklıklar ve kazalar, havalimanı şartlarındaki olumsuzluklar, hava trafiği gibi nedenlerle havayolu şirketlerinin tarifeli uçuşlarını iptal etmeleri veya uçakların tarifeli kalkış veya varış saatlerinde gecikme yapmaları halleridir. Sefer iptalli boşaltma sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[20]

• İptallerde boşaltma işlemi yapılırken yükler, kargo ve bagaj olarak ayrılır.

• Kargolar, kargo bölümüne taşınır.

• Bagajların uçak altında transit/transfer bagajları ve lokal bagajlar şeklinde ayırımı yapılır.

• Ayrılan bagajlar bagaj ayırım sahasına taşınır.

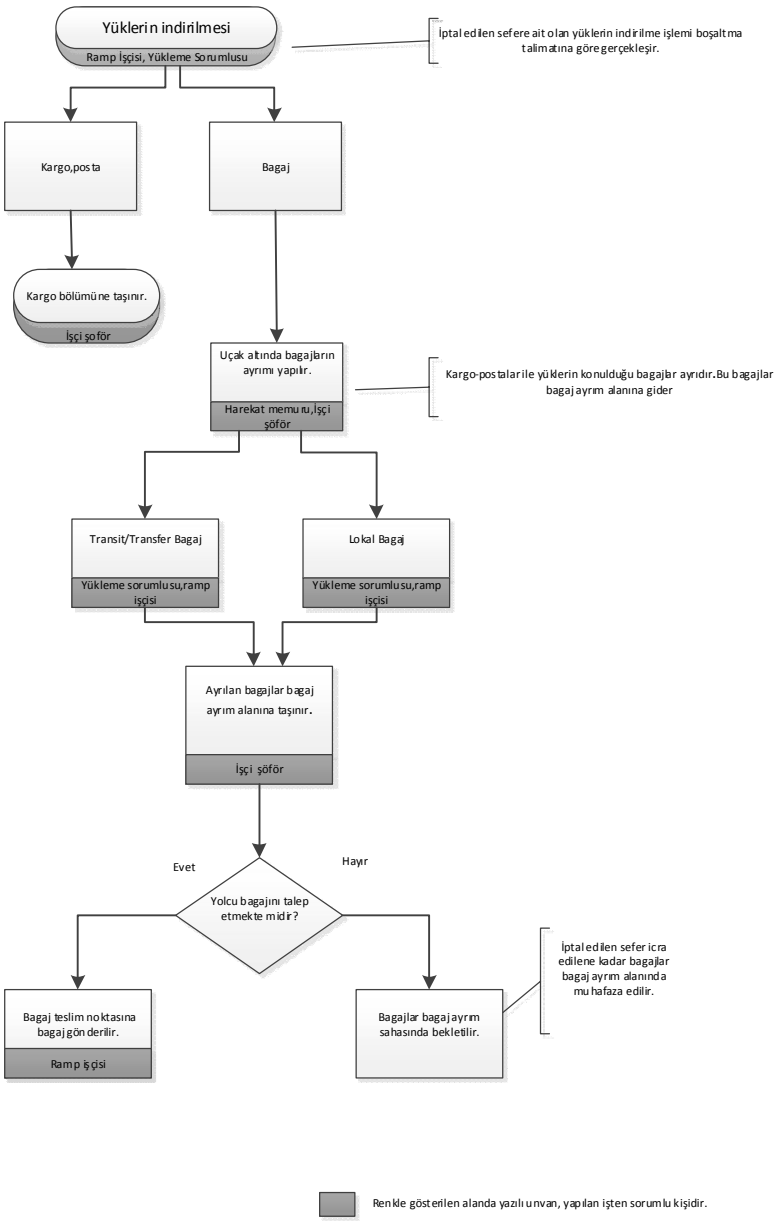
• Yolcu bagajları, ayırım sahasından bagaj teslim noktasına gönderilir.

Sefer iptallerinden kaynaklı boşaltma sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.4).

---

[19] **A.e.,** s. 41.
[20] **A.e.,** s. 101.

	RAMP - BOŞALTMA İŞ AKIŞ ŞEMASI(sefer iptali)	Doküman Kodu	RMP.IAS01
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.4 : Ramp - Boşaltma (Sefer İptali) İş Akış Şeması.

Uçak yükleme ve boşaltma işlemi, uçağın yük sınırları ve denge limitleri doğrultusunda hazırlanan yükleme planları doğrultusunda yürütülmelidir. Yükleme ve boşaltma işlemleri yapılırken; uçağın hasar görmemesi ve can güvenliğinin korunması, yükün hasar görmemesi ve mal güvenliğinin korunması, yük planlarının dışına çıkılmaması, yükleme ve boşaltmayı en kısa sürede emniyet kuralları doğrultusunda ve eksiksiz gerçekleştirmek amaçlanmalıdır. Boşaltma işlemine uçağın gövdesinin arkası üzerine oturmasını engellemek için arkadan başlanır. Sonra uçağın ön tarafı boşaltılır. Boşaltma sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[21]

• Boşaltma işlemi tamamlanan kargolar, yurt içinde kargo yetkilileri tarafından uçak altından alınır ve depolama alanına sevk edilir.

• Yurtdışında ise boşaltma işleminden sorumlu handling acentesi tarafından kargo handling acentesine teslim edilir.

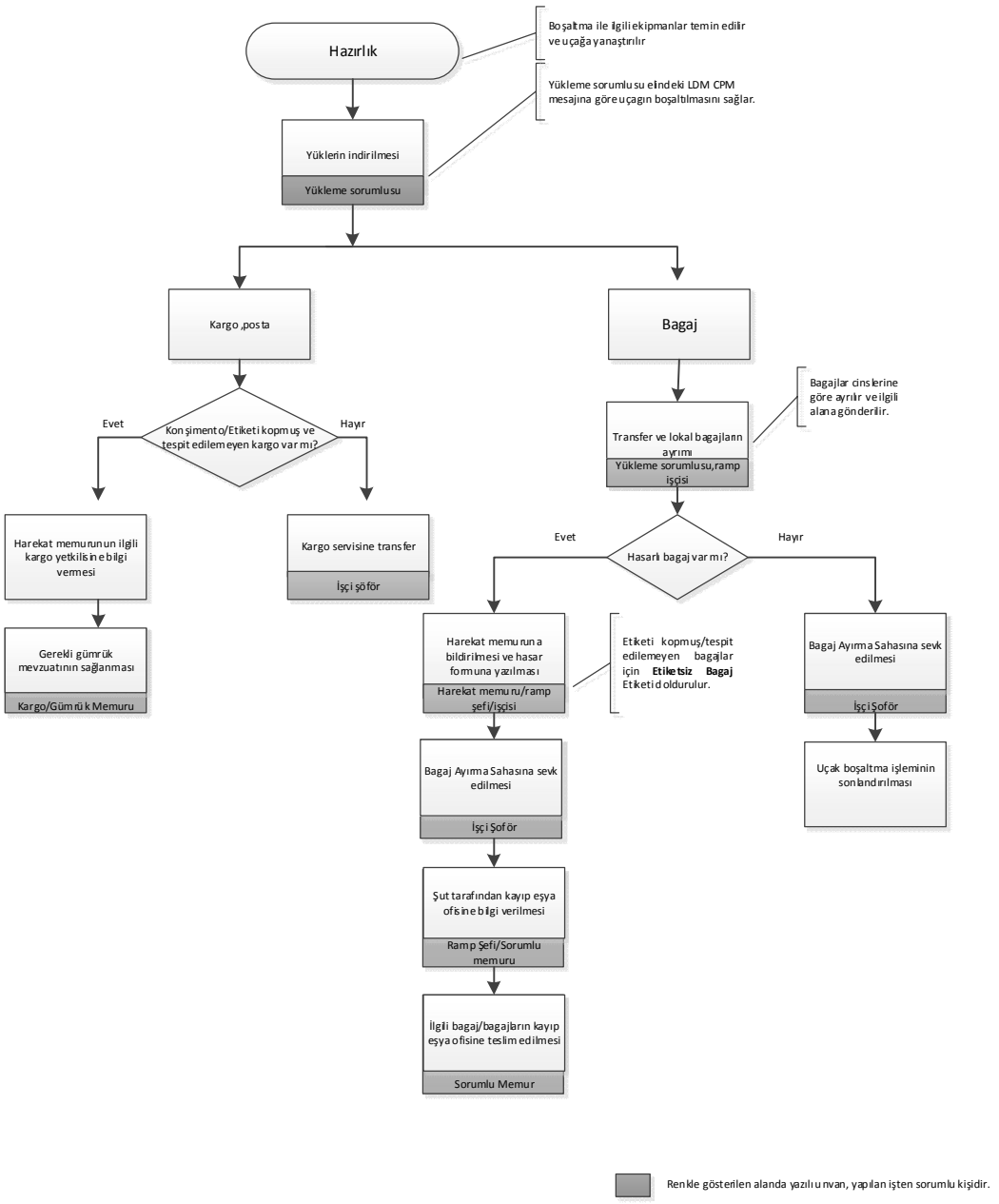
• Boşaltma işlemi esnasında kargonun üzerindeki etiketler mutlaka dikkate alınmalıdır.

• Hasarlı kargo, eksik doküman/kargo intikali halinde derhal çıkış noktası bilgilendirilmeli ve araştırmanın devamı sağlanmalıdır.

Boşaltma talimatı uyarınca boşaltma sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.5).

[21] SHGM, **Ramp Hizmetleri,** Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2014, s. 93.

	RAMP - BOŞALTMA İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	RMP.IAS02
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.5 : Ramp - Boşaltma İş Akış Şeması.

Yükleme işlemine uçağın ön ambarından başlanır. Uçağa önce en son istasyonun yükleri, sonra ilk istasyona ait yükler yüklenir. Ağır yükler öncelikle yüklenir ve bağlanarak sabitlenir. Bağlama, öne, arkaya, sağa, sola ve yukarıya olabilecek hareketleri önleyecek şekilde yapılmalıdır. Yolcu uçaklarındaki yüklemede öncelik yolcu bagajlarınındır. Bagajlar ve öncelikli yükler ilk indirilmeleri gerektiğinden en son yüklenirler. Kargolar genelde ağır olduklarından ve en son indirilmeleri gerektiğinden ilk yüklenirler. Yükleme sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[22]

• Yükleme hazırlığı tamamlanan kargolar, yurtiçinde uçak altına götürülerek harekât yetkilisine teslim edilir.

• Yurtdışında ise yükleme işleminden sorumlu handling acentesi tarafından uçak altına götürülmek üzere kargo handling acentesinden teslim alınır.

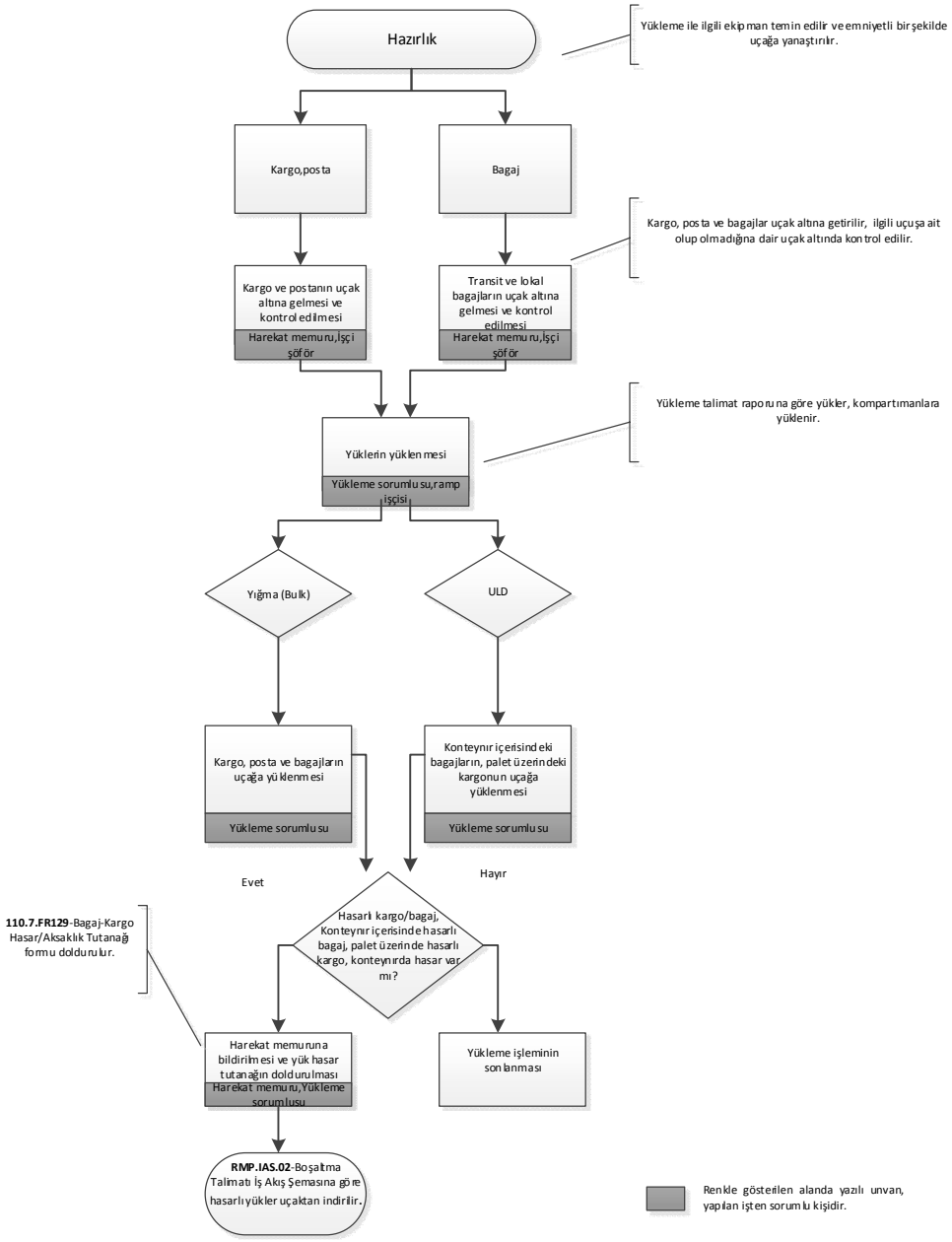
• Yükleme işlemi esnasında kargonun üzerindeki etiketler mutlaka dikkate alınmalıdır.

• Çeşitli sebeplerle ait olduğu sefere yüklenemeyen kargolar seferin varışından önce varış noktasına teleks yoluyla bildirilmelidir.

Yükleme talimatı uyarınca yükleme sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.6).

[22] **A.e.,** s. 94.

	RAMP - YÜKLEME TALİMATI İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	RMP.IAS04
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.6 : Ramp - Yükleme Talimatı İş Akış Şeması.

Havalimanlarında yer hizmetlerini sunabilmek için uçak tiplerine uygun olarak, uçağa yükleme yapmak, temizlik hizmeti vermek, hava soğutucu sağlamak, yolcu ve mürettebat taşımak amacıyla birçok ekipmana ihtiyaç duyulmaktadır.[23]

Yer destek ekipmanlarının emniyeti kapsamında; koltuğu olmayan araçlar ile personel taşınmamalı, ekipmanlar her zaman uçak kapıları kapalı iken uçağa yanaştırılmalı, yükselebilen ekipmanlar yükseltilmiş pozisyonda kullanılmamalı, yanaşacak olan teçhizat uçağı karşısına aldıktan sonra yükseklik ayarı yapılıp uçağa yanaştırılmalıdır.[24]

Yer destek ekipmanlarının kullanımı sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[25]

• Yer destek ekipmanları, yakıt ikmal araçlarının hareketini engelleyecek şekilde ve acil durumda yolcuların uçaktan tahliyesini engelleyecek şekilde yanaştırılmamalıdır.

• Yer hizmet ekipmanları uçaklardaki yakıt tahliye vanalarından en az üç metre uzaklıkta olmalıdır.

• Yer destek ekipmanları kullanılmadığında sadece belirlenmiş park alanlarında bekletilmelidir.

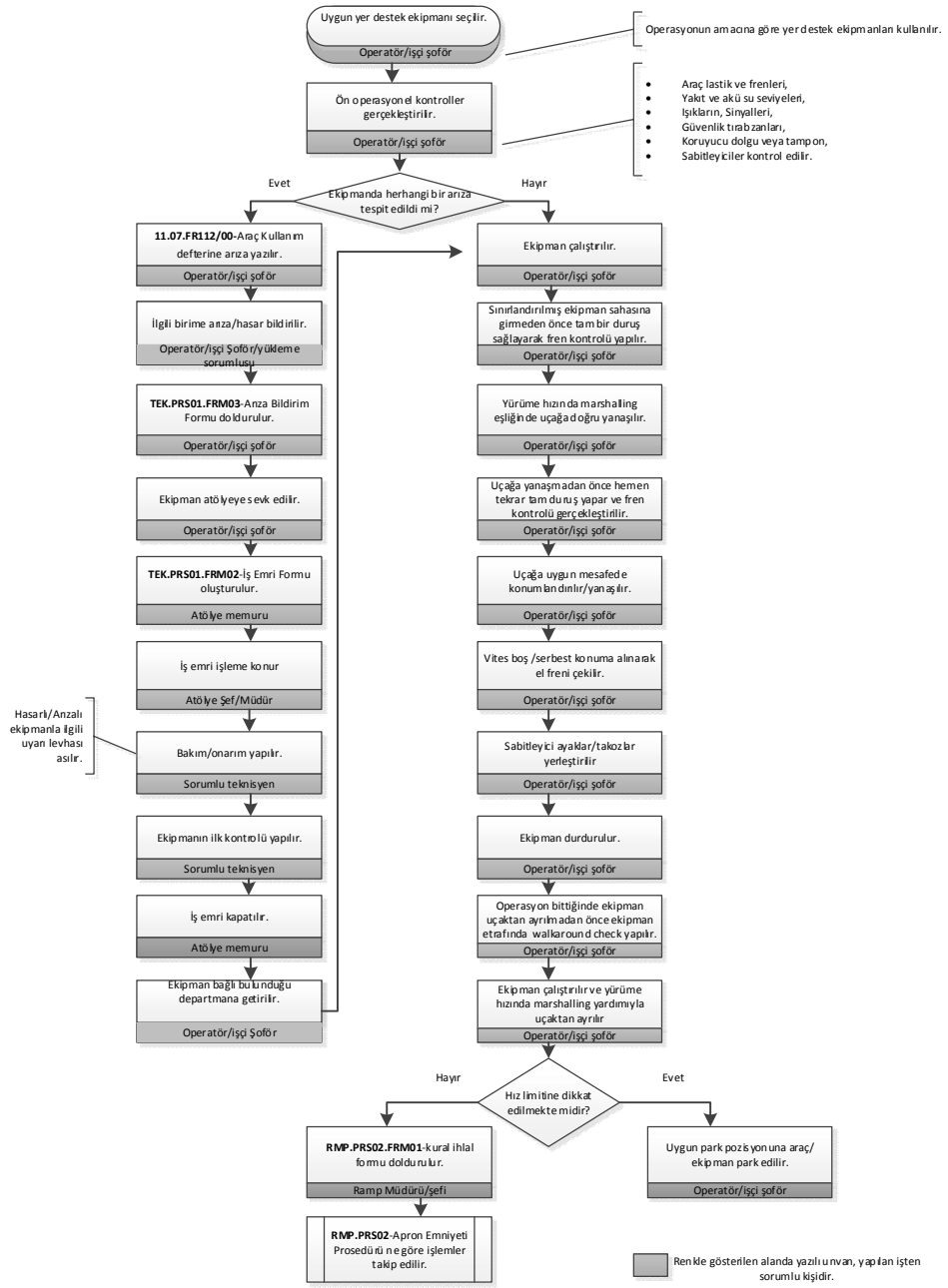
• Yer destek ekipmanları park halinde iken yangın söndürme araçlarının erişimine engel teşkil etmemelidir.

Yer destek ekipmanlarının kullanımı sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.7).

---

[23] **A.e.,** s. 57.
[24] **A.e.,** s. 59.
[25] **A.e.,** s. 61.

	RAMP - YER DESTEK EKİPMANLARI KULLANIMI İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	RMP.IAS05
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.7 : Ramp - Yer Destek Ekipmanları Kullanımı İş Akış Şeması.

1.8.3. Harekât Hizmetleri İş Akışları

Harekât hizmetleri, yerdeki operasyonel hizmetlerin koordinasyonundan ibarettir. Harekât hizmetleri; yük kontrolü ve haberleşme hizmetini, uçuş operasyonu ve mürettebat yönetimi hizmetini, birim yükleme gereçlerinin kontrolü hizmetini kapsamaktadır. Harekât hizmetleri, uçuş programlarını hazırlar ve ilgililere dağıtır. Tüm hizmetlerin servis formlarıyla fatura edilmesini ve tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesini sağlar. Uçağın gümrük beyanlarını deklere eder. Mesaj yoluyla uçak hareketleri ve yük bilgileri hakkında bilgi akışını sağlar. Yük kontrol sürecinde izlenecek yol aşağıdaki işlemlerden oluşmaktadır:[26]

• Uçağa yüklenen yüklerin çeşitleri, ağırlıkları ve dağılımları hakkında bilgi veren yükleme planı sistemdeki verilere göre hazırlanır.

• Yükleme planı üzerinden yükleme ekibiyle toplantı yapılarak gerekli bilgilendirme sağlanır.

• Uçağın yük ve denge hesaplamasının yapıldığı loadsheet oluşturulur.

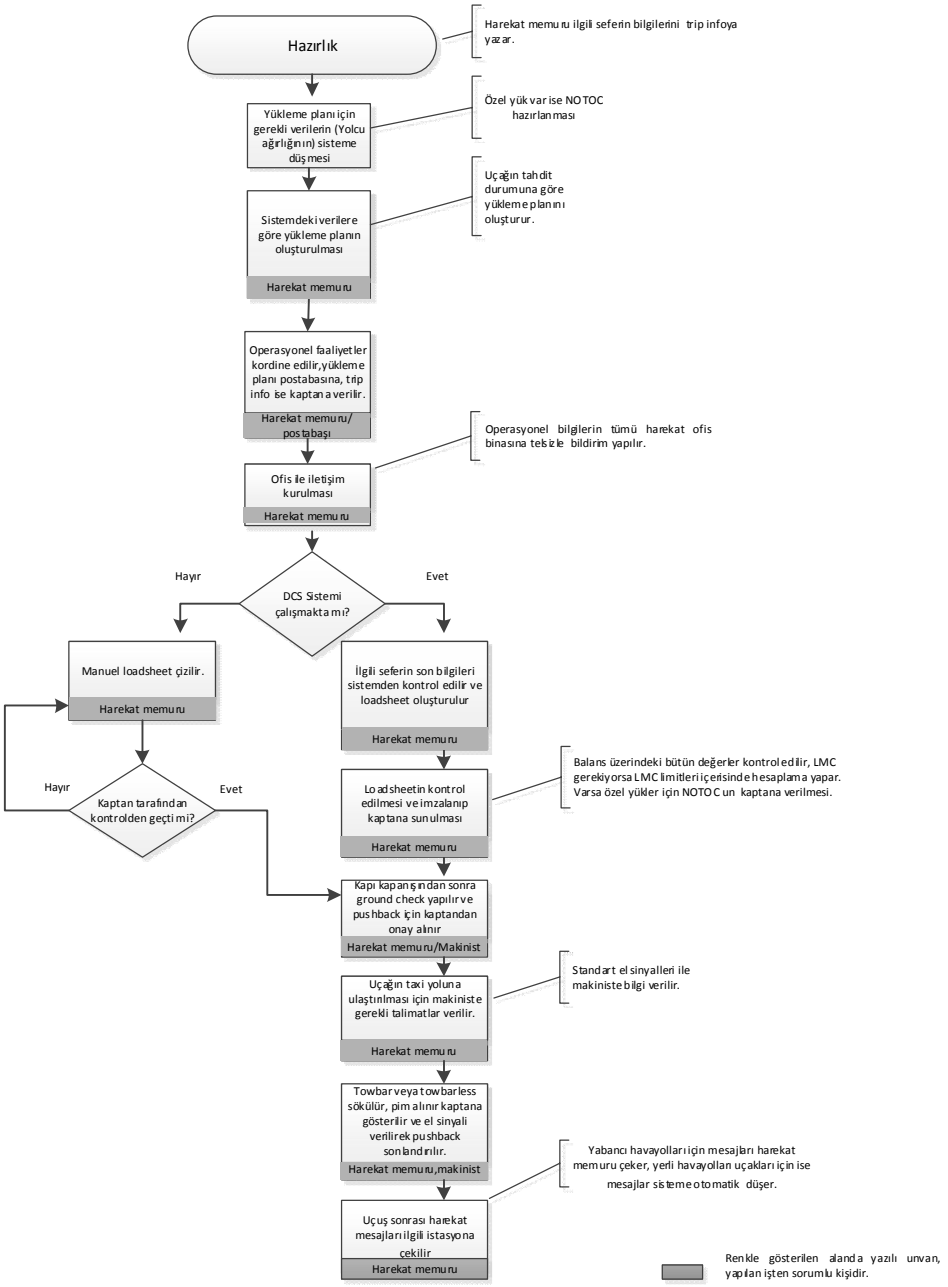
• Loadsheet kontrol edilerek imzalanır ve kaptan pilota sunulur.

• Operasyonel bilgilerin tümü harekât merkezine telsizle bildirilir.

Yük kontrol sürecindeki işlemler aşağıdaki iş akış şemasında gösterilmiştir (Şekil 1.8).

[26] SHGM, **Yük Kontrolü ve Haberleşme Hizmetleri,** Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2015, s. 88.

	HAREKAT - YÜK KONTROL İŞ AKIŞ ŞEMASI	Doküman Kodu	HRK.IAS01
		Yayın Tarihi	10.08.2016
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1



HAZIRLAYAN	KONTROL EDEN	ONAYLAYAN
Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza	Ad Soyad / Unvan / İmza

Şekil 1.8 : Harekât - Yük Kontrol İş Akış Şeması.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

2.1. Denetim Olgusu ve Denetim Türleri

Ticari ortam; sağlıklı bir işleyişin sağlanması amacıyla, başlangıcından itibaren bugüne kadar geçen zaman sürecinde yazılı olan ve/veya yazılı olmayan çeşitli uygulamalara/kurallara tabi olmuştur. Bağımsız denetim mekanizması da söz konusu işleyişlerden biridir. Aşağıdaki bölümde, denetim olgusu, türleri ve bağımsız denetim işleyişi hakkında temel bilgilere yer verilmiştir.

2.1.1. Denetim Olgusu

Eski toplumlarda seçilmiş uzmanlar, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışırlardı. Latinceden gelen işitmek, dinlemek anlamlarına gelen "Audire" fiilinden türetilen "Auditing" kavramına karşılık olarak günümüzde "muhasebe denetimi" kullanılmaktadır.[1] Denetim kavramı, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük'te "Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci" şeklinde tanımlanmaktadır.[2]

Denetim olgusuna ilişkin olarak literatürde çok sayıda ancak, benzer özellikleri vurgulayan tanım yer almaktadır. Bunlardan bazılarına aşağıdaki açıklamalarda yer verilmiştir.

Denetim, bir ekonomik birime veya döneme ait finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir.[3]

---

[1] Hasan Türedi, **Denetim**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2007, s. 15.
[2] **Türk Dil Kurumu,** (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr, 1 Ocak 2018.
[3] Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim,** İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s. 16.

Denetim, geçmişte neler olduğunu, nasıl olduğunu veya günümüzde risk odaklı modern önleyici denetim yaklaşımına göre gelecekte neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli konuları göz önünde bulundurmak, kontrol etmektir.[4]

Denetim, yönetim biliminin temel işlevleri arasında yer alır ve bir örgütün amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının tespit edilmesine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsar. Denetim, örgüt içerisinde önceden saptanmış bir takım kıstaslara aykırılık ihtimalinin olabileceği düşüncesine dayanır.[5]

Şüphesiz ki, denetimin etik kurallara bağlı kalınarak ve objektif bir yaklaşımla gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Aşağıdaki bölümde denetim olgusu ayrıntılı olarak incelenmiştir.

2.1.2. Denetimin Unsurları

Denetim, firmalarda yapılan finansal nitelikli işlemlerdeki hata, hile ve suiistimallerin önlenmesi açısından önemli bir fonksiyon icra etmektedir. Denetim kavramının unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:[6]

a) Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti bir plan doğrultusunda birbirini izleyen çeşitli safhalar halinde gerçekleştirilir.

b) Ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmelerin ekonomik faaliyetlerine ilişkin olarak hazırladığı ve çıkar gruplarına sunduğu çeşitli raporlar ve beyanlar bir iddia niteliği taşımaktadır.

c) Önceden saptanmış kıstaslar: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gibi önceden saptanmış kıstaslarla karşılaştırarak onların doğruluk ve güvenilirliğine karar verir.

ç) Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak kâfi ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.

---

[4] Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2. b., Ankara, Yetkin Yayınları, 2006, s. 46.
[5] M. Vefa Toroslu, **Finansal Tablolar Denetimi**, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 47.
[6] Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi,** 3. b., Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s. 3-4.

d) İlgi duyanlara bildirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu finansal olayları değerlendirerek sonuçlarını ilgi duyanlara yazılı bir raporla bildirir.

2.1.3. Denetim Türleri

Denetim olgusu çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Aşağıdaki bölümde, denetimin sınıflandırılmasında; denetçi statüsü (bağlı bulunduğu kurum) ve yapılış amacı olmak üzere iki temel özellik esas alınmıştır.

2.1.3.1. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir.[7]

Denetim çalışmalarının sağlıklı yürütülebilmesi için denetçinin bağımsız hareket etmesi gerekir. Denetçi mesleğinde başarılı olmak için; pratiklik, bilinçlilik, yetenek, yeniliğe açıklık, şüphecilik, araştırmacı ruh, sorgulama gücü, düzgün üslup ve ikna yeteneği vasıflarına sahip olmalıdır. İyi bir denetçinin; dürüst, sır saklayan, tutarlı, işinde gerekli özen ve titizliği gösteren bir kişiliğe sahip olması gereklidir.

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler taşıdıkları unvanlara göre bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi adlarını alırlar. Bu kapsamda statülerine göre denetçi ve denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.[8]

2.1.3.1.1. Bağımsız Denetçi – Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçi, bir denetim kuruluşunda veya şahsi olarak denetim hizmeti veren kişidir.[9] Bağımsız denetçiler, bağımsız olarak işletmelere denetim hizmeti sunan, denetçiliği meslek olarak seçmiş olan kimselerdir. Bağımsız denetçiler, çalıştıkları işletmeye işgören-işveren ilişkisiyle bağlı olmazlar. Bu özellikleriyle bağımsız denetçiler diğer denetçilerden ayrılırlar. Bağımsız denetçiler, finansal tabloların bağımsız denetimi işlevinin yanı sıra, çeşitli alanlarda da güvence hizmeti

---

[7] Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi,** 5. b., İstanbul, Alfa Yayınları, 2010, s. 31.
[8] Kavut, vd., **a.g.e.,** s. 35.
[9] Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3. b., Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 4.

verirler. Yayınlanan finansal tablolar çeşitli karar birimlerini yakından ilgilendirir. Bu tabloların ülkenin ekonomik hayatında önemli bir yeri vardır. Bu nedenle bağımsız denetçilerin yaptığı işin ülke ekonomisi açısından çok önemli bir işlevi vardır. Bağımsız denetçiler finansal denetimin yanı sıra, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de yaparlar.[10]

Bağımsız denetçiler, çeşitli unvanlar almakla birlikte, genellikle, sorumlu ortak, başdenetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısı unvanları ile çalışırlar.[11]

Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışması; 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 bağlanmasını ifade eder.[12]

Bağımsız denetimle, kamunun aydınlatılması suretiyle, sermaye piyasalarında güven, şeffaflık, kararlılığın arttırılması ve yatırımcıların hak ile yararlarının korunması sağlanmaktadır.[13]

2.1.3.1.2. İç Denetçi – İç Denetim

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, üst yönetimin talepleri doğrultusunda işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi denmektedir. İç denetçiler; işletme varlıklarının korunup korunmadığını araştırmak, muhasebe bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek, işletme üst yönetimi tarafından belirlenmiş olan politikalara uyulma derecesini izlemek, işletme faaliyetlerinin

---

[10] Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi,** 3.b., Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2014, s.15.
[11] Mustafa Yavaşoğlu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001, s. 31.
[12] KGK_a, **Bağımsız Denetim Yönetmeliği,** Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 26.12.2012, Sayı: 28509.
[13] Aytekin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu,** Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005, s. 54.

etkinlik ve verimlilik derecesini incelemek kapsamındaki çalışmaları yapmaktadırlar.[14]

İç denetçi, işletme faaliyetlerini inceleyerek mevcut politika ve prosedürlerin uygun, verimli ve etkin bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğini belirlemekle görevli olan ve denetim işini işletmenin kadrolu çalışanı olarak yapan uzman kişidir.[15]

İç denetçilerin başlıca görevleri, bağlı bulundukları kurum ve kuruluşların iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmaktır. İç denetçiler yönetim kuruluna bağlı olarak onların belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını yürütürler.[16]

İç denetçiler çalışmalarını yürütürken bağımsız olmak zorundadır ancak, denetim yaptıkları işletmenin personeli olma özellikleri nedeniyle; bağımsızlığı sağlama özellikleri, bağımsız denetçiler kadar güçlü değildir.[17]

2.1.3.1.3. Kamu Denetçisi – Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan, kamu adına denetim yetkisi kullanan kişilere *kamu denetçisi* ve icra ettikleri göreve de *kamu denetimi* denir.[18] Ülkemizde kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından incelenmesinden ibarettir.[19]

Sayıştay, Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlık müfettişleri kamu kuruluşlarındaki işlemleri denetlerlerken, Yüksek Denetleme Kurulu, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Kamu İktisadi Teşebbüslerini denetlemekle sorumludur. Kamu denetçileri kamu adına tüm faaliyet alanlarını denetlerler.[20]

Kamu denetimi, kamu birimleri tarafından kamu kuruluşlarının denetlenmesi, ilgili kurum ve kuruluşlarının kendi kuruluş kanunu ya da diğer ilgili mevzuata uygun faaliyet gösterip göstermediklerinin belirlenmesine yönelik bir çalışma şekli

---

[14] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 33.
[15] Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s. 23.
[16] Kavut, vd., **a.g.e.,** s. 37.
[17] Rick Hayes vd., **Principles of Auditing An Introduction to International Standards on Auditing**, 2th ed., United Kingdom, Pearson Education, 2005, s. 16.
[18] Kavut, vd., **a.g.e.,** s. 38.
[19] Oktay Taş, Cem Niyazi Durmuş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim,** İstanbul, Alfa Yayınları, 2008, s. 11.
[20] Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi,** 2. b., Ankara, Detay Yayıncılık, 2007, s. 9.

olup, finansal, uygunluk ve faaliyet denetimi odaklı yürütülür.[21] Özel sektör işletmeleri üzerinde yapılan kamu denetiminde ise, çoğunlukla finansal ve uygunluk denetimi amaçlı çalışmalar yürütülür.

2.1.3.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim, çalışmasının ne amaçla yapıldığına veya denetimin konusunun ne olduğu kriterlerine göre finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç türde sınıflandırılmaktadır.[22]

2.1.3.2.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetiminin amacı, bir kurumun (işletmenin) finansal bilgileri, faaliyet sonuçları ve finansal durumunun muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere uygunluk derecesi ve gerçeği doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını incelemektir.[23]

Finansal tablo denetimi, işletmelerin finansal tablolarına olan güveni sağlamak ve finansal tablolarda varsa yanlış beyanları ortaya çıkarmak gibi gayelerle yapılır.

Finansal tabloların denetimine örnek olarak, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kapsamında yapılan denetimler gösterilebilir.

2.1.3.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme/kurum faaliyetlerinin belirlenmiş prosedürlere, ve düzenlemelere uygun yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir.[24]

İşletme faaliyetlerinin yasalara, hukuk kurallarına ya da üst yönetim tarafından belirlenmiş işletme içi kurallara uygun olup olmadığının tespiti için

---

[21] Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Aktüel Yayınları, 2004, s. 4.
[22] Kavut, vd., **a.g.e.,** s. 39.
[23] Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları,** İstanbul, Alfa Yayınları, 2001, s. 18.
[24] Hayrettin Usul, **TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim,** 2. b., Ankara, Detay Yayıncılık, 2015, s. 17.

yapılan bu çalışma; iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir.

2.1.3.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin sistematik bir biçimde incelenerek bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanması, [25] faaliyetleri başarılı, etken ve etkin bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği sorgulayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin hedeflerine ulaşmada ne derece başarılı olduğunu ölçmeyi, etkinlik ise, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşmada kaynakları hangi ölçüde verimli kullandığını belirlemeyi hedef almaktadır. Faaliyet denetimi ile işletmenin çalışma yöntem ve metotlarının her bir parçasının etkinliği ve verimliliği değerlendirilir.[26] Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir.[27]

İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerleme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. İşletmenin finans, pazarlama, satınalma, araştırma geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne düzeyde uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur. Faaliyet denetimi işletme yöneticilerinin etkinliğini değerlendirmede ve performanslarını ölçmede önemli bir süreçtir.[28]

2.2. Bağımsız Denetim

Aşağıdaki bölümde; bağımsız denetim olgusu, bağımsız denetimin yararları, bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim süreci açıklanmıştır.

---

[25] Erdoğan, **a.g.e.,** s. 6.
[26] Alvin A. Arens, Randal J. Elder and Marks S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, 14th ed., United Kingdom, Pearson Education, 2012, s. 33.
[27] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 29.
[28] Kavut, vd., **a.g.e.,** s. 40.

2.2.1. Bağımsız Denetim Olgusu

Bağımsız denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.[29]

Bağımsız denetimin sınırlarını; maliyet sınırlaması ve muhasebe sistemi sınırlaması belirlemektedir. Maliyet sınırlaması, muhasebe kayıtlarının test edilmesinde ortaya çıkmakta ve denetçinin oldukça kısıtlı ekonomik koşullar altında çalışmasına yol açmaktadır. Denetlenen işletmenin muhasebe iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak toplanacak kanıt kapsamı denetlenen işletmenin muhasebe sınırlamasının oluşumunda önemli bir etkendir. Bu sınırlamalara rağmen, bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini arttırır.[30]

2.2.2. Bağımsız Denetimin Yararları

İşletmelerin büyümesi, ticari ilişkilerin yerel ve küresel boyutlarda hızla artması ve karmaşıklaşması, sermeye piyasalarının gelişmesi, ekonomik ortamda işletmelerle/ekonomik verilerle/finansal tablolarla ilgilenen tarafların sayısının hızla artması, işletmelere yönelik kamu denetiminin artması, küreselleşen piyasalarla birlikte rekabet ortamının artması gibi hususlar karşısında finansal tabloların güvenilirlik derecesi oldukça önem arz etmektedir ve bu durum bağımsız denetimin önemini artırmıştır.

Bağımsız denetim, işletme ilgililerinin ve toplumdaki çeşitli kesimlerin; finansal verilerin güvenilirlik derecesi hakkındaki bilgi ihtiyacını önemli derecede karşılayan önemli bir mekanizmadır.

Bağımsız denetimin yararları konusu irdelenirken; bağımsız denetim sonuçları ile ilgilenen ve yarar sağlayan taraflar genelde iki temel grupta sınıflandırılabilir. Bunlardan birincisi; denetlenen işletmenin yönetimi, ikinci büyük grup ise, işletme dışı taraflardır. Aşağıdaki bölümde, bağımsız denetimin yararlarına bu sınıflama kapsamında yer verilmiştir.

---

[29] KGK_b, **Türkiye Denetim Standartları 2015**, Ankara, Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği, 2015, s. 61.
[30] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim,** 5. b., İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2004, s. 15-16.

- **İşletme Yönetimi Açısından**

Bağımsız denetim faaliyeti, işletmenin/kurumun faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tabloların şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş sunması özelliğiyle, işletmeyle ilgilenen tarafların başında gelen ve en önemli grup olan işletme sahipleri ve ortaklarına karşı yönetimin performansının değerlendirilmesinde sağlıklı önemli bir bilgi kaynağıdır.

Bağımsız denetimin bir diğer yararı; finansal tabloların güvenilirliğine yapacağı katkıyla, işletmenin finansal kaynak ihtiyacını giderme/kaynak bulma olanaklarını genişletmede önemli rol oynamasıdır.

Ayrıca, bağımsız denetim sürecinde, bağımsız denetçiler tarafından işletmenin iç kontrol sisteminin incelemesi ve süreçlerdeki aksaklık, eksiklik ve zayıflıklara ilişkin bilgilerin yönetime bildirilmesi, işletme yöneticileri için çok değerli ve önemlidir.

Bağımsız denetim hizmetinin alınması, işletme çalışanlarının hile, usulsüzlük ve yolsuzluk yapma olasılıkları üzerinde azaltıcı rol oynarken, yapılmış olan hata ve hilelerin de ortaya çıkmasında önemli katkılar sağlamaktadır.

Bağımsız denetim finansal tablolardaki/bilgilerdeki önemli yanlışlık riskini azaltan bir çalışma olması özelliğiyle; işletme kararlarında kullanılacak finansal bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini arttırmaktadır.

- **İşletme Dışı Taraflar Açısından**

Çeşitli literatürde, üçüncü taraflar, menfaat/çıkar grupları, işletme ilgilileri vb. ifadeler kullanılarak adlandırılan işletme dışı taraflar çok çeşitli kesimlerden oluşmaktadır. Bunların başlıcaları; ortaklar, kredi veren kurumlar, bireysel ve kurumsal yatırımcılar, müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici kamu kurumları (devlet, kamu gözetimi kurumu, sermaye piyasası kurumu vb.), işveren ve işçi sendikaları olarak sayılabilir.

Yukarıda ifade edilen işletme dışı tarafların ortak özelliği; bilgi risklerini (kararlarında yanlış bilgi kullanma olasılığı) en aza indirme istekleri ve çeşitli konularda (özellikle ekonomik kararlarında) ve uygulamalarında, güvenilir bilgiye ihtiyaç duymalarıdır.

Konuya üçüncü taraflar açısından bakıldığında; genel hatlarıyla aşağıdaki örnekler verilebilir. İşletme ortakları, pay sahibi oldukları işletmenin yönetimini değerlendirirken ve pay sahipliğinin devamı konusunda karar verme sürecinde güvenilir finansal verilere ihtiyaç duyarlar. Kredi veren kuruluşlar; işletmelere tahsis edecekleri kredilerin/kaynakların geri ödenebilirliği değerlendirmesini yaparken, analizlerinde güvenilir ve doğru finansal bilgileri kullanma ihtiyacındadırlar. Aynı şekilde bireysel ve kurumsal yatırımcılar da; yatırım yapma kararlarında, beklenen getirileri irdelerken, şeffaf, doğru ve güvenilir veriler üzerinden değerlendirme yapmak ihtiyacı içindedirler. İşletmelerle ticari ilişkilerde bulunan müşteri ve tedarikçiler için de bağımsız denetimin varlığı çok önemlidir, ticari ilişkilerin devamlılığı boyutunda işletmelerin birbirlerinin finansal verileri yoluyla yapacakları değerlendirme süreçlerinde güvenilir verilerin önemi yadsınamaz. Çeşitli kamu kurum ve kuruluşları açısından bağımsız denetimin yararları değerlendirildiğinde, bağımsız denetim çalışmaları kapsamında, işletmelerin hem mali hem de mali olmayan faaliyetler düzeyinde yasal düzenlemelere ve yükümlülüklerine uygunluklarının denetlenmesi, kamu kurumları için önemli bir katkıdır.

2.2.3. Bağımsız Denetim Standartları

Bu bölümde, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına, Uluslararası Denetim Standartlarına ve Türkiye Denetim Standartlarına yer verilmiştir.

2.2.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçinin taşıması gereken kişisel özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken çalışma şekillerini ve çalışmalar sonucunda düzenlenecek denetim raporunda bulunması gereken unsurları belirleyen genel ilkelerdir.[31]

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilen genel kabul görmüş denetim standartları on standarttan oluşmakta ve genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç gruba ayrılmaktadır.[32]

---

[31] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 67.
[32] Kepekçi, **a.g.e.,** s. 17.

2.2.3.1.1. Genel Standartlar

Kişisel standartlar olarak da adlandırılan genel standartlar, bağımsız denetçilerin, davranışları, mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik ile ilgili esasları içerir.[33] Genel standartlar grubu; aşağıdaki standartlardan oluşmaktadır:

a) Mesleki eğitim ve deneyim: Denetim çalışmaları, yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip kişi veya kişiler tarafından icra edilmelidir.[34] Denetçiler yeterli mesleki bilgi birikimine ve tecrübeye sahip, bu konuda gerekli eğitimi almış uzman kişiler olmalıdır.[35] Denetçiler muhasebe, denetim, istatistik, hukuk, maliye, vergi ve bilgisayar uygulamaları konularında mesleki bilgiye sahip olmalıdırlar. Denetçilerin bilgi, beceri ve mesleki yeterlilik elde etmeleri için teknik bilginin yanı sıra mesleki uygulama bilgisi staj yoluyla edinilmiş olmalıdır.[36]

b) Bağımsızlık: Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.[37] Taraflar arasında zarar oluşmaması için çıkar birliğinin korunması anlamında denetçi, her konuda tarafsız olmalı ve meslek etiğinin ilkelerine göre davranmalıdır. Bağımsızlığın sağlanmasında; hem gerçekte denetim çalışmasının her aşamasında dürüst ve objektif davranmak hem de denetlenen şirket ile bir çıkar ilişkisi içinde olmamak ya da böyle bir izlenim (görünürde bağımsızlık) yaratmamak gereklidir. Denetçinin bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük özelliğinin sağlanması, denetimin kalitesi için oldukça önemlidir.[38]

c) Gerekli mesleki özen ve titizlik: Denetçi, denetim süreci boyunca tüm aşamalarda, gerekli mesleki özen ve titizliği gösterilmelidir.[39] Denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve programlamak, yeterli miktarda ve güvenilir kanıt toplamak, çalışma kâğıtlarını eksiksiz bir şekilde hazırlamak, finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü

---

[33] Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. b., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010, s. 43.
[34] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 36.
[35] Taş v.d., **a.g.e.,** s. 27.
[36] Bahram Soltani, **Auditing An International Approach**, United Kingdom, Financial Times Prentice Hall, 2007, s. 175.
[37] Güredin, **a.g.e.,** s. 42.
[38] Soltani, **a.g.e.**, s. 197.
[39] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 36.

hakkında doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, denetim raporunda açıklamak zorundadır.[40]

2.2.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma sahası standartları, denetçiye güvenilir ve tarafsız bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlendirmede yol göstermektedir.[41] Çalışma sahası standartları aşağıdaki gibidir:

a) Denetimin planlanması ve gözetim: Denetim iyi bir şekilde planlanmalı ve denetim ekibinde yer alan yardımcılar iyi bir şekilde gözlemlenmelidir. İyi bir planlama denetim riskinin azaltılmasında kilit rol oynayan konulardan biridir. [42] Uygun ve etkili bir denetim planlamasının yapılması için denetlenen işletmenin hakkında detaylı bilgi (organizasyon yapısı, bağlı bulunduğu sektör, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler ve bunun gibi) toplanmalıdır. İyi bir denetim planlamasının bir başka yönü; denetimin zaman ve insan kaynağı planlanmasıdır.[43]

b) İç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi: Denetçi, çalışmalarını planlamak ve uygulayacağı testlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyebilmek için, işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve değerlendirmelidir. [44] İç kontrol sisteminin incelenmesiyle denetçi, işletmede kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek ve denetimde uygulanacak olan denetim tekniklerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini saptayacaktır.[45] Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi bulunan işletmelerde denetim riski daha düşük olur. Etkin bir iç kontrol yapısı hesaplardaki muhtemel hata ve hileleri azaltır.[46]

c) Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama: Denetçi, denetlenen finansal tablolara ilişkin doğru bir görüşe ulaşabilmek için, incelediği işletme ile ilgili denetim

---

[40] Kaval, **a.g.e.,** s. 56.
[41] Güredin, **a.g.e.,** s. 45.
[42] Kepekçi**, a.g.e.,** s. 20.
[43] Taş v.d., **a.g.e.,** s. 28.
[44] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 37.
[45] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 72.
[46] Jack C. Robertson, and Timothy J. Louwers, **Auditing and Assurance Services**, 10th ed., United States, McGraw-Hill Higher Education, 2002, s. 30.

programının yürütülmesi sırasında belirli denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtı toplar ve bu kanıtları tasnif eder, ayrıştırır ve değerlendirerek işleme hakkında görüş oluşturur.[47]

2.2.3.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri kapsar. Bu grup standartlar, genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına oranla çok daha kesin ve özeldir ve aşağıdakilerden oluşur:[48]

a) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk: Denetim raporunda, incelenen finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığı açıkça belirtilmelidir.[49] Finansal tabloların içeriğini ana hatlarıyla ortaya koyan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri; sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, para ölçüsü, maliyet esası, tarafsızlık, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir. ABD'de FASB tarafından yayımlanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP), Türkiye'de de muhasebe sistemi genel uygulama tebliği kapsamında "Mali Tablolar İlkeleri" adı altında yayımlanmıştır.[50]

b) Devamlılık (tutarlılık) ilkesi: Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde ve muhasebe politikalarında dönemler itibarıyla farklılık olup olmadığını incelemelidir[51] ve bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı değilse, farklı uygulandığı durumları açıklamalıdır.[52] Bu uygulama ile bir işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının önceki dönemlerle karşılaştırılabilirliği amaçlanır.

c) Açıklayıcı bilgiler: Raporda aksi belirtilmedikçe, incelenen finansal tablolarda bulunan açıklayıcı notların yeterli bir düzeyde olduğu kabul edilmelidir.[53] Denetçiler, finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı bilgileri inceleyerek finansal tabloların bilgi edinme amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini tespit

---

[47] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 73.
[48] Güredin, **a.g.e.,** s. 50.
[49] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 36.
[50] Çömlekçi, **a.g.e.,** s. 23.
[51] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 74.
[52] Kepekçi, **a.g.e.,** s. 22.
[53] Bozkurt, **a.g.e.,** s. 37.

etmelidir.[54] Açıklayıcı bilgilerin; doğru, anlaşılabilir ve eksiksiz olup olmadığı denetlenmelidir.

d) Denetçi görüşünün açıklanması: Denetim raporu, ya bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin bir görüşün bildirilmesini kapsamalı ya da bir görüş bildirilemiyorsa, bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır.[55] Denetçi, denetim raporunda finansal tablolarla ilgili oluşan görüşünü dört farklı biçimde verir. Bunlar; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir.[56] Denetlenen işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği yansıttığı yönünde görüş bildirimi olumlu görüş; uygun olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılmışsa olumsuz görüş; finansal tablolar kısmen önemli uygunsuzluklar içeriyorsa şartlı görüş; denetçinin kısıtlama ve sınırlılık nedeniyle yeterli kanıt toplayamaması durumu ortaya çıkmışsa görüş bildirmekten kaçınma tipi görüş beyan edilir.

2.2.3.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında olduğu gibi dünya, denetim standartlarında da bir uyum aramaktadır. Küreselleşen dünyada, bağımsız denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına (International Standards on Auditing-ISA) uygun olarak yürütülmesi zorunluluk haline gelmiştir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldan biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Bu standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir

[54] Taş v.d., **a.g.e.,** s. 32.
[55] Kepekçi, **a.g.e.,** s. 23.
[56] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 75.

yanlışlık içerip içermediği konusunda, denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir.[57]

Uluslararası Denetim Standartlarının ilk bölümünde standartların amacı, kapsadığı alanlar ile standartta yer alan tanımlar açıklanmakta, daha sonra belli başlı bölümler olarak, denetim sürecinde genel ilkeler ve sorumluluklar, risk değerlemesi, denetim kanıtı ve denetim raporlanması konularına yer verilmektedir.[58]

2.2.3.3. Türkiye Denetim Standartları

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da (TTK) aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde BDS'ler, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu kalite kontrol, denetim, etik ve eğitim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.[59]

Etik Kurallarını, Kalite Kontrol Standartlarını ve Bağımsız Denetim Standartlarını (BDS) kapsayan Türkiye Denetim Standartları (TDS) genel olarak giriş, amaç, tanımlar, ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinden oluşmaktadır. Bununla birlikte bazı standartlarda açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinde ekler yer almaktadır. Söz konusu ekler standartların ayrılmaz birer parçası niteliğindedir ve ekin amacı ile amaçlanan kullanımı, ilgili standardın metninde veya ekin kendi başlığında açıklanmaktadır.[60]

---

[57] **KGK$_c$**, (Çevrimiçi) http//www.kgk.gov.tr, 2 Temmuz 2019.
[58] Haftacı, **a.g.e.,** s.36.
[59] **KGK$_c$,** (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr, 2 Temmuz 2019.
[60] KGK$_b$, **a.g.e.,** s. 2.

Bağımsız denetim standartlarının yapısı incelendiğinde, standartların temel grupları;

- Genel İlke ve Sorumluluklar (BDS 200-265)
- Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar (BDS 300-450)
- Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500-580)
- Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması (BDS 600-620)
- Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama (BDS 700-720)
- Özel Alanlar (BDS 800-810) dır.

KGK tarafından yayımlanan tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimlerinde uygulanacak olan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının (BDS) gruplandırılmış ayrıntılı listesi EK 3'te verilmiştir. Standartlara ilişkin temel düzeyde açıklamalara aşağıdaki bölümde yer verilmiştir:[61]

• Genel İlke ve Sorumluluklar Bölümü (BDS 200-265)

Bu bölümde yer alan standartların tümü açısından ana fikir değerlendirildiğinde; bağımsız denetimde ilkeler, denetçi sorumluluğu, bağımsız denetim çalışmasının standartlara uygun olarak yürütülme gerekliliği vurgulanmaktadır. Ayrıca, denetimin belgelendirilmesinde dikkat edilecek hususlar, denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları açıklanmaktadır. Bağımsız denetimde denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesinin önemi ve iç kontrol sistemindeki eksiklik/aksaklıkların yönetime bildirilmesi ve denetlenen işletmenin kanuni yükümlülüklerini yerine getirme derecesinin incelenmesi de bu grup standartlarda açıklanmıştır. Bir diğer önemli husus olan denetim kalitesi için yapılması gereken çalışmalara ışık tutulmuştur.

• Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar Bölümü (BDS 300-450)

Bağımsız denetimin planlanması sürecin önemli aşamalarından biridir. Bu grupta yer alan BDS'lerde; bağımsız denetiminin planlanması, önemlilik, belirlenmiş

[61] Standartlar hakkında detaylı bilgi için Bkz. **KGK$_c$,** (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr, 2 Temmuz 2019.

risklere karşı uygulanacak denetim işlemleri/testleri konusu ve denetimde tespit edilen yanlışlıkların ne şekilde değerlendirilmeye tabi tutulacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

• ***Bağımsız Denetim Kanıtları Bölümü (BDS 500-580)***

Bağımsız denetim sürecinde uygulanması istenen denetim tekniklerine ve kritik denetim konularına yer verilen bu bölüm standartları; denetimin yürütülmesi ve kanıt toplama aşamasına ışık tutmaktadır. Bu kapsamda; yer alan standartlar aynı zamanda denetim kalitesinin ölçülmesinde dikkate alınan önemli uygulamaları içermektedir. Bu grup standartlarda özellikle riskli araştırma alanlarını oluşturan; bilanço tarihinden sonraki olayların incelenmesi, denetlenen işletmenin ilişkili taraflarla olan ticari işlemlerinde dikkate alınacak hususlar ve işletmenin sürekliliğinin tespiti/değerlendirilmesinde yapılacak çalışmalara yer verilmiştir.

• ***Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması Bölümü (BDS 600-620)***

Bağımsız denetim çalışması yürütülürken, denetçiler çeşitli konularda uzman görüşü alma ihtiyacı duyabilirler, bu durumda dikkat edilmesi gereken hususlar ve prosedürlerin yanı sıra, denetlenen işletmenin iç denetim bölümünden alınacak desteğin koşulları ve kurallarına da bu bölümdeki standartlarda yer verilmiştir. Bağımsız denetimde, topluluk finansal tablolarının (konsolide finansal tabloların) denetimi karmaşık ve zor bir çalışma alanıdır. Bu alanda yapılacak denetimlerde topluluğa bağlı birim denetçileri ile ilişkilerin düzenlenmesi ve bu konuda topluluk denetçisine düşen sorumluluklar ve denetim raporunda dikkat edilecek hususlara ilişkin önemli açıklamalar bu grupta (BDS 600) açıklanmıştır.

• ***Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama Bölümü (BDS 700-720)***

Bağımsız denetim raporları, işletmeler ile denetçiler ve ilgili taraflar arasındaki ortak bir haberleşme dili ve belgesidir. Bu nedenle gerek denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetim görüşünün tespiti, gerekse raporun içeriğinin düzenlenmesi konusundaki ilke, uygulama ve örneklerle birlikte denetim raporları ve görüşünü ilgilendiren çeşitli konular (kilit denetim konularının açıklanması, çeşitli raporlarda açıklanan bilgilere ilişkin denetçi sorumluluğu ve

açıklama paragraflarının yazılış kuralları) hakkında detaylı bilgiler bu bölümdeki standartlarda yer almaktadır.

• Özel Alanlar Bölümü (BDS 800-810)

Bağımsız denetim sürecinde özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanmış (örneğin: nakit esasına göre) finansal tablolar, finansal tabloların belirli unsurlarının denetimi ve özet finansal tabloların denetimi gibi özellikli çalışmaların incelenmesinde ve raporlanmasında dikkat edilecek hususlara bu bölümde yer verilmiştir.

2.2.4. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci, denetlenecek işletmenin (müşterinin) seçimi ve işin kabul edilmesi ve denetim sözleşmesinin yapılması ile başlayıp, denetimin planlanması, denetim programının hazırlanması, kanıt toplanması (programın yürütülmesi), kanıtların değerlendirilerek denetim görüşünün tespiti, kalite kontrolünün yapılması ve denetim raporunun yazılması ile sona erer.[62] Bağımsız denetim sürecinde yapılacak çalışmalar, uygulanacak prosedürler ve dikkate alınması gereken hususlar bağımsız denetim standartlarında açıklanmaktadır. Aşağıdaki bölümde, denetim sürecinin aşamaları açıklanırken aynı zamanda bu aşamaları şekillendiren BDS'lere de yer verilmiştir.

2.2.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Bağımsız denetimin ilk aşaması, müşteri kabul politikası doğrultusunda, müşteri seçimi (denetlenen işletme olarak da adlandırılacaktır) ve sözleşmenin imzalanmasıdır. Müşteri kabulü ve denetim işinin başlaması; müşteri işletmenin tanınması, önceki denetçi ile görüşme, denetim anlaşma mektubunun yazılması ve denetim sözleşmesinin imzalanması aşamalarından oluşur.[63]

Bağımsız denetim kuruluşları, denetim talebinde bulunan işletme ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalamadan önce, hem üstlenecekleri bağımsız denetimin

[62] Kepekçi, **a.g.e.,** s. 31.
[63] Taş v.d., **a.g.e.,** s. 41.

kendilerine getirebileceği riski tespit etmek hem de yapılacak denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmalar yapmak zorundadırlar.[64]

Denetim standartları ve kalite kontrol standardı (KKS 1), müşteriyi kabul etme aşamasında öncelikle gerekli risk araştırmasının yapılmasını şart koşmaktadır.[65]

Müşteri kabulüne ilişkin düzenlemeler, KKS 1 (Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol) ve BDS 210 (Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması) standartlarında mevcuttur. Denetlenen işletmenin yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşma yapılırken denetçiye düşen sorumlulukları BDS 210 düzenler. Bu sorumluluk, denetime ilişkin olarak yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüğündeki belirli ön şartların sağlanıp sağlanmadığının tespitini de içerir.[66]

Bağımsız denetim yaptıracak olan şirketin yönetim kurulu, kendilerini denetleyecek denetim kuruluşunu denetimin niteliğine göre seçerek şirketin genel kuruluna sunar.[67] Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, genel kurulun hakkı ve görevidir.

2.2.4.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması genel hatlarıyla; işletmeye ilişkin temel bilgilerin toplanması, müşteri işlemenin iç kontrol yapısının tanınması, önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetim riskinin saptanması, denetim programının oluşturulması, işgücü ve zaman planlaması aşamalarından oluşur.[68]

Planlamanın amacı; denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri bu denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetimi zamanlamaktır.[69]

---

[64] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 120.
[65] Güredin**, a.g.e.,** s. 178.
[66] KGK_b, **a.g.e.,** s. 93.
[67] Usul, **a.g.e.,** s. 54.
[68] Haftacı, **a.g.e.,** s. 49.
[69] Güredin, **a.g.e.,** s. 184.

Denetim planlaması aşamasındaki detay çalışmalar şunlardır:[70]

• Müşteri işletme hakkında bilgi toplamak/işletmeyi tanımak,

• Denetim çalışmasını sahalara (bölümlere) ayırmak,

• Denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek, değerlendirmek ve kontrol riskini belirlemek,

• Finansal tablo hesaplarında önemlilik düzeyini (kabul edilebilir hata düzeyi) tespit etmek,

• Denetim riski bileşenlerini değerlendirmek ve denetim riski modelini belirlemek,

• Denetim sahalarına ve finansal tablo hesaplarına uygun denetim amaçlarını belirlemek,

• Denetim programının hazırlamak,

• Denetim çalışmalarının zaman planlamasını yapmak,

• Denetim ekibinde görev dağılımı yapmak.

Yukarıda sıralanmış olan çalışmaların uygulanmasında; dikkate alınacak denetim standartları BDS 300, BDS 315, BDS 320, BDS 600, BDS 610, BDS 620, BDS 240 ve BDS 250'dir. [71]

Söz konusu standartlara göre; denetim planlaması yapılırken; denetçinin BDS 300'de belirtilen sorumluluklarını dikkate alması gerekmektedir. Bu standart; denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini öngörmektedir. [72] Denetim stratejisi ve denetim planının geliştirilmesinde; finansal tablolardaki "Önemli Yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde, denetçinin, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak sorumluğunu vardır.[73] Bu sorumluluk kapsamındaki önemli bir çalışma; işletmenin iç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesinde kontrol testleri uygulamasıdır. Kontrol testleri; etkin bir iç kontrol sistemi ilkelerinin (görevlerin ayrımı, yetkilendirme, uygun muhasebe sistemi ve belge düzeni, varlıkların korunması ve mutabakat) varlığı ve işlerliğinin incelenmesinde uygulanan denetim işlemleridir. Planlama aşamasının bir diğer önemli yönü; finansal tablolardaki kabul

[70] Kepekçi, **a.g.e.,** s. 39.
[71] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 129.
[72] KGK_b, **a.g.e.,** s. 267.
[73] **A.e.,** s. 283.

edilebilir (hoş görülebilir) hata tutarlarının tespitidir.[74] Denetlenen işletmede hile göstergelerinin araştırılması, bu konuda uygulanacak denetim işlemlerinin tespiti ve değerlendirmelerin denetim raporunu ne şekilde etkileyeceği de planlamada dikkate alınması gereken bir diğer önemli husustur. Doğaldır ki, denetlenen işletmenin kanuni yükümlülüklerine uygunluk derecesinin araştırılması gerekliliği planlamada unutulmamalıdır.[75] Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetimi planlanırken, hizmet alan işletme denetçisinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilme sorumluluğu unutulmamalıdır.[76]

Planlamada özellikli konular olarak; topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimine ilişkin uygulamalara[77] varsa, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılmasındaki sorumluluklara[78] ve ihtiyaç duyulan konularda uzmanlardan yararlanılmasına planlama aşamasında yer verilmelidir.

2.2.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama

Denetim sürecinde planlamadan sonraki aşama, denetim programının yürütülmesi aşamasıdır. Denetim programının yürütülmesi aşaması; iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, denetim programında uygun ve gerekli değişikliklerin yapılması ve hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması, toplanan kanıtların değerlenmesi çalışmalarından oluşur.[79]

Denetim programının yürütülmesi aşaması, denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır.[80]

Denetçinin kullanabileceği kanıtlar önem sırasına göre aşağıdaki gibi sıralanabilir.[81]

• İç kontrol yapısının etkinliği,

• Denetim konusu varlıkların kendileri,

• Üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler,

---

[74] **A.e.,** s. 337.
[75] **A.e.,** s. 207.
[76] **A.e.,** s. 377.
[77] **A.e.,** s. 647.
[78] **A.e.,** s. 695.
[79] Haftacı, **a.g.e.,** s. 53.
[80] Güredin, **a.g.e.,** s. 197.
[81] Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi,** İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 96.

• İşletme içinde ve dışında düzenlenmiş olan belgeler,
• Muhasebede tutulan kayıtlar, defterler ve düzenlenen tablolar,
• Denetçinin doğrudan kendisinin yaptığı hesaplamalar,
• İşletme personelinden sağlanan bilgiler,
• Karşılaştırmalar ve oranlar.

Aşağıdaki BDS'ler içinde denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplamaya ilişkin ilkeler mevcuttur:[82]

Bağımsız denetimin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına) ilişkin denetçinin sorumlulukları BDS 230 da[83]; değerlendirilen risklere istinaden "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik çalışmalar BDS 330[84] da; finansal tabloların denetiminde denetim kanıtlarını nelerin oluşturduğunu ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğu BDS 500[85]de; ilk defa yapılan bir denetimde denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumlulukları BDS 510[86] da düzenlenmiştir.

Ayrıca kanıt toplama aşamasında uygulanacak denetim işlemlerinin açıklandığı standartlar olarak; stoklar, işletmenin dahil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel hususların düzenlendiği BDS 501[87]; dış teyit prosedürlerinin uygulanma esaslarını açıklayan BDS 505[88]; denetçinin denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini düzenleyen BDS 530[89]; denetçinin finansal tabloların denetiminde gerçeğe uygun değer, muhasebe tahminleri ve açıklamalara yönelik denetim çalışmalarındaki sorumluluklarını gösteren BDS 540[90]; ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin denetlenmesindeki sorumluluklar ve denetim işlemlerine yer veren

[82] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 142.
[83] KGK_b, **a.g.e.,** s. 141.
[84] **A.e.,** s. 351.
[85] **A.e.,** s. 417.
[86] **A.e.,** s. 469.
[87] **A.e.,** s. 439.
[88] **A.e.,** s. 453.
[89] **A.e.,** s. 493.
[90] **A.e.,** s. 513.

BDS 550[91] ve son olarak finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin fark edilmesi ve en aza indirilmesinde önemli rol oynayan analitik prosedürlere ışık tutan BDS 520[92] denetçilerin denetim çalışmalarında uymakla yükümlü oldukları çalışmalardır.

2.2.4.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması

Denetim sürecinin önemli ve son aşaması, denetçinin veya denetim ekibinin faaliyet sonuçlarının belirtildiği raporlama aşamasıdır.

Denetimin tamamlanması; finansal tabloların dürüstlüğü hakkında yargıya ulaşılması ve yargının şekillendirilerek denetim raporunun yazılması ve yayınlanması olmak üzere iki aşamada gerçekleşir.[93]

Aşağıdaki BDS'ler, denetim çalışmalarının tamamlanmasında uyulması gereken ilkeleri açıklamaktadır:[94] Bunlar:

- Finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenleyen BDS 260 [95],
- Denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenleyen BDS 265 [96],
- Denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu açıklayan BDS 450[97],
- Finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını düzenleyen BDS 560[98],
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin değerlendirme çalışmalarına ışık tutan BDS 570[99],

---

[91] **A.e.,** s. 561.
[92] **A.e.,** s. 481.
[93] Haftacı, **a.g.e.,** s. 55.
[94] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 167.
[95] KGK_b, **a.g.e.,** s. 223.
[96] **A.e.,** s. 251.
[97] **A.e.,** s. 403.
[98] **A.e.,** s. 591.
[99] **A.e.,** s. 607.

- Finansal tabloların denetiminde, denetçinin yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar alma sorumluluğunu düzenleyen BDS 580[100] dir.

Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmalarının içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği yazılı bir belgedir.[101]

Aşağıdaki BDS'ler içinde bulguların raporlanmasına ilişkin düzenlemeler mevcuttur:[102]

- Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları BDS 700'de düzenlenmiştir. Ayrıca bu standartta, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekil ve içeriği ele alınmaktadır.[103]

- Denetçinin bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğu BDS 705'te düzenlenmiştir.[104]

- Finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini gerekli görmesi halinde, raporunda yer vereceği ilave bildirimleri açıklandığı BDS 706.[105]

- Denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukların ele alındığı BDS 710.[106]

- Denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin denetçi sorumluluklarını düzenleyen BDS 720.[107]

---

[100] **A.e.,** s. 627.
[101] Taş v.d., **a.g.e.,** s. 109.
[102] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 176.
[103] KGK, **a.g.e.,** s. 743.
[104] **A.e.,** s. 779.
[105] **A.e.,** s. 813.
[106] **A.e.,** s. 827.
[107] **A.e.,** s. 851.

2.2.4.5. Kalite Güvence Sisteminin Test Edilmesi ve Denetimin Kalite Kontrolünün Yapılması

Hem denetim hizmeti alan işletme hem de bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan taraflar açısından, yapılan bağımsız denetimin kaliteli olması çok önemlidir. Denetimin kalitesi; uygulanan denetim standartları, denetim yöntemleri ve teknikleri kadar denetim sonuçlarının işin alınması aşamasından raporlanması aşamasına kadar kalite güvence sistemi içinde yürütülmesi ve kalite kontrolünün yapılması ile sağlanır.

Bağımsız denetim açısından kalite ölçütü, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin makul ölçüde sağlanmasıdır.[108]

Kalite kontrol çalışmalarına ilişkin aşağıdaki BDS'ler içinde düzenlemeler mevcuttur:[109]

Kalite Kontrol (KKS 1), denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını geniş çaplı olarak düzenlerken[110], BDS 220 finansal tabloların denetimi sürecine ilişkin kalite kontrol prosedürlerini, denetçinin özel sorumluluklarını ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler.[111]

Her iki BDS'deki uygulamaları yerine getirmek, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçiler için zorunludur.

---

[108] Haftacı, **a.g.e.,** s. 32.
[109] Kavut v.d., **a.g.e.,** s. 195.
[110] KGK_b, **a.g.e.,** s. 23.
[111] **A.e.,** s. 119.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

"X YER HİZMETLERİ A.Ş."DE SEÇİLMİŞ KONULARDA MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM ÖRNEK UYGULAMALARI

Havacılık sektöründe önemli bir yeri olan yer hizmetleri kuruluşlarının; faaliyetlerine ilişkin bilgilere önceki bölümlerde yer verilmiştir. Bu çalışmanın uygulama bölümünde; Türkiye'de, havalimanı yer hizmetleri kuruluşları arasında faaliyet gösteren "X Yer Hizmetleri A.Ş."de (bölüm içinde "Şirket" olarak anılacaktır), söz konusu kuruluşun izin verdiği kapsam ve sınırlandırmalar çerçevesinde, seçilmiş muhasebe uygulamaları ve bağımsız denetim açısından önemli bulunan seçilmiş faaliyet süreçleri incelenmiştir.

3.1. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi

Şirket, Türkiye'de faaliyet gösteren sektöründe tanınmış bir kurumdur. Bu çalışmanın uygulama bölümünde; iki yönlü çalışma yapılmıştır. İlk çalışmada muhasebe odaklı olmak üzere, yer hizmetleri kuruluşları için önemli faaliyet süreçlerinden biri olan ve sektörde önemli finansal tablo kalemleri olarak kabul edilen hizmet satış gelirleri ve buna ilişkin tahsilatlar ile sabit varlık alımları (ithal) süreci konu olarak ele alınmıştır. Bağımsız denetim odaklı olarak yapılan ikinci çalışma ise, yer hizmetlerinin verilmesinde önemli süreçlerden biri olan, "yer hizmetleri satış ve tahsilat süreçleri" ile yer hizmetlerinin yürütülmesinde önemli varlık gruplarından biri olan "maddi duran varlıklar-finansman döngüleri"nin işleyiş düzeninin etkinlik derecesini değerlendirmeye yönelik bağımsız denetim sürecinde yapılan iç kontrol sistemi değerlendirme çalışmaları incelenmiştir.

Bu incelemeler kapsamında, Şirket'te etkin faaliyet döngülerinin kurulması, muhasebe sistemi işleyişi ve belge düzeni ve satış-tahsilat, maddi duran varlık alımı-finansmanı döngüleri ve süreç kontrol prosedürleri oluşturulmuştur.

Çalışma yöntemi olarak Şirket'in muhasebe bölümü yönetici ve çalışanları ile Şirket'in bağımsız denetimini gerçekleştiren denetim ekibi yöneticisiyle yüz yüze görüşme yapılmış, Şirket'in araştırma kapsamına alınan konularına ilişkin işleyişler gözlem ve soruşturma teknikleri yardımıyla incelenmiştir.

3.2. "X Yer Hizmetleri A.Ş."ye İlişkin Genel Bilgiler

Şirket, Türkiye'nin önde gelen havalimanlarında çok sayıda ulusal/uluslararası havayolu şirketine çeşitli yer hizmetleri sunmaktadır. Şirket'in ana faaliyet konuları içerisinde yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri ve harekât hizmetleri bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin yanı sıra kargo ve posta hizmetleri ile bilet satış hizmetleri de sunulmaktadır. Şirket, faaliyet konusu ve amacı itibarıyla Havalimanları Yer Hizmetleri Yönetmeliğine (SHY-22) uymakla yükümlüdür.

Şirket, organizasyon yapısı olarak; Genel Müdürlük ve Genel Müdürlüğe bağlı dört adet Genel Müdür Yardımcılığı şeklinde örgütlenmiştir. Genel Müdürlüğe bağlı olarak çalışan; Yönetim Sistemleri Müdürlüğü, İç Denetim Müdürlüğü, Bilgi Teknolojileri Müdürlüğü, Havacılık Güvenliği Müdürlüğü vardır. Fonksiyonel olarak bölümlendirilmiş Genel Müdür Yardımcılıkları; İşletme-İstanbul, İşletme-Anadolu, Mali İşler, İnsan Kaynakları ve İdari İşler şeklindedir. Genel Müdür Yardımcılıklarına bağlı olarak örgütlenmiş müdürlükler ilgili fonksiyonların gereklerine göre belirlenmiştir.

Ekonomi dünyasındaki kâr amaçsız veya kâr amaçlı tüm kurum, kuruluş ve şirketlerde olduğu gibi yer hizmetleri kuruluşlarında da muhasebenin işlevi aynıdır. Diğer bir deyişle, yer hizmeti şirketlerinin muhasebesi de; para ile ifade edilebilen tüm faaliyetlerin kaydedilmesini, sınıflandırılmasını ve finansal tablolarda özetlenmesini sağlayan bir bilgi sistemidir.

Çeşitli kuruluşlarda olduğu gibi Şirket'in muhasebe organizasyonunda da, muhasebe müdürü, muhasebe şefi ve muhasebe memuru pozisyonları ve bunlar arasında hiyerarşik bir yapı mevcuttur. Buna göre Şirket'in muhasebe bölümündeki pozisyonların ve görevlerin aşağıdaki gibi örgütlendiği tespit edilmiştir.

Şirket Muhasebe Müdürünün temel görevi; rasyonel ve verimli şekilde yönetimine veri teşkil edecek biçimde, şirketin finansal ve muhasebe faaliyetlerinin mali ve istatistiki bilgiler olarak belgelendirilmesi, kayıt ettirilmesi, dokümanların

kayıt altında tutulması, kontrol edilmesi ve izlenmesi *diğer bir deyişle, güvenilir bilgi oluşumunda etkin rol alması* olarak tanımlanmıştır.

Şirket Muhasebe Şefinin temel görevi; şirkete ait gelir ve gider evraklarının ve kaynak belgelerin kontrol edilmesini, üstlerinin emir ve direktifleri doğrultusunda muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını sağlamaktır.

Şirket Muhasebe Memurunun temel görevi; şirketin gelir, gider belgelerini ve banka, kasa işlemlerini sisteme aktarmak ve muhasebeleştirmektir.

3.3. "X Yer Hizmetleri A.Ş."nin Muhasebe Sistemi ve Seçilmiş Muhasebe Uygulamaları

Muhasebe sistemlerinden beklenen görev, üst yönetim ve çeşitli yönetim kademelerinde planlama, denetim ve karar verme işlevlerinin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru, ayrıntılı ve zamanında ilgililere iletilmesini sağlayarak, etkin bir yönetimin gerçekleştirilmesinde önemli ve vazgeçilemez bir mekanizma oluşturmasıdır. Bu yönüyle kurumun geçmişi, bugünü ve geleceği arasında önemli bir köprü görevi üstlenir.[1] Yer hizmetleri kuruluşlarındaki muhasebe sisteminden beklenen işlev de, aynı kapsamdadır.

Finansal muhasebeden elde edilen veriler; tüm kurum ve kuruluşlarda olduğu gibi Şirket'te de kârlılık durumunun değerlendirilmesi ve finansal yapının anlaşılması için yapılacak analizlere temel oluşturup, muhasebe sisteminden elde edilen finansal tablolar aracılığıyla, işletme dışı bilgi kullanıcılarının (örneğin; devlet organları, kredi kuruluşları ve yönetici durumunda olmayan işletme sahipleri-ortaklar ve bunun gibi) karar verme süreçlerinde önemli bir araç görevi üstlenmektedir.[2]

Şirket'te verilen hizmetler önceki bölümlerde de detaylı olarak açıklandığı üzere çok çeşitli olup, hizmet talepleri (hizmet siparişleri) bağlamında satış gelirleri doğmaktadır. Bu bölümde, ilk olarak, gelen hizmet taleplerinin (siparişlerin) kabulü, devamında satış gelirlerinin doğması ve buna bağlı olarak ortaya çıkan tahsilat işlemleri sürecine ilişkin Şirket'ten elde edilen bilgiler değerlendirilerek, etkin ve

[1] Sami Karacan, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri,** 4. b., Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2012, s.7.
[2] Kamil Büyükmirza**, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 21. b., Ankara, Gazi Kitabevi, 2016, s. 15.

uygun iş akış ve belge düzeni önerilerinde bulunulmuş ve şematik olarak açıklanmıştır.

Yer hizmetlerinin yürütülmesinde yoğun olarak maddi duran varlık kullanımları söz konusudur. Bu nedenle bu bölümde açıklanacak ikinci uygulama çalışması, maddi duran varlık edinimi sürecine odaklanılmıştır.

- **Yer Hizmeti Verilme Süreci ve Satış Gelirinin Tahakkuku İşlemleri**

Operasyon Biriminde Yapılan İşler:

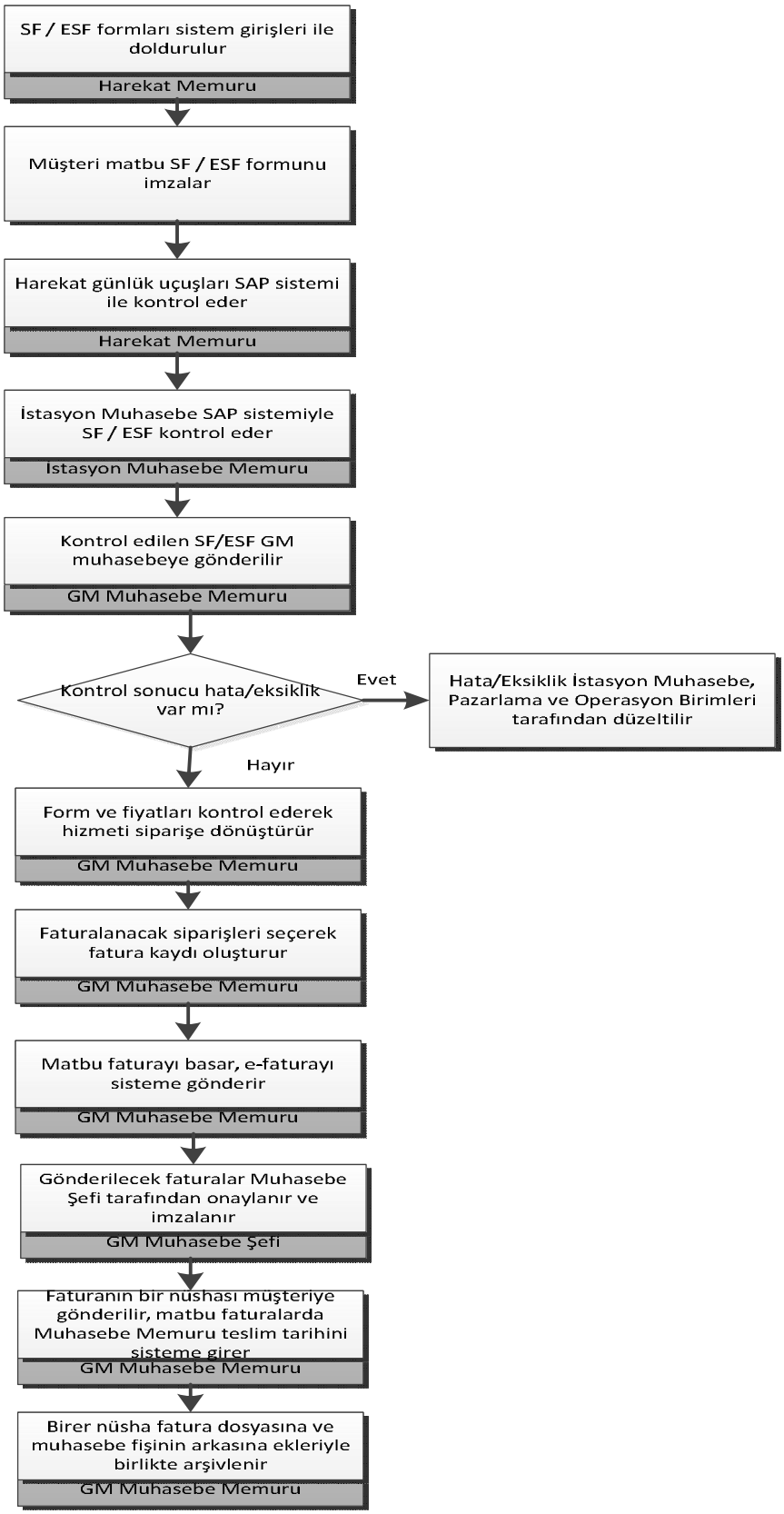
- Şirketin operasyon birimleri (hizmeti verecek olan istasyonlar) tarafından, müşterilere verilen yer hizmetinden sonra; Servis Formu (SF)/Ekstra Servis Formu (ESF) düzenlenmesi (4 nüsha).
- Günlük fiili uçuşlar ile sistemdeki uçuşların kontrol edilmesi.
- Verilen hizmetler ile ilgili olarak düzenlenen SF/ESF formlarının müşteriler ile mutabık kalınarak imzalandıktan sonra bir nüshasının müşteriye teslim edilmesi.
- Diğer SF/ESF formlarının (3 nüsha), tüm günün uçuşlarına ait SF/ESF formları ile birlikte istasyon muhasebe birimine teslim edilmesi. (Yanlış düzenlenen SF/ESF formu, bütün nüshaları ile birlikte iptal edilerek teslim edilir.)
- Servis formundaki hizmetlerin SAP (System Analysis and Program Development) sisteminde oluşturulan uçuşa girilmesi ve sistemin verdiği numara ile servis formuna manuel olarak yazılması.

İstasyon Muhasebe Biriminde Yapılan İşler:

- Operasyon bölümlerinden teslim alınan SF/ESF formlarının sıra numaralarının kontrol edilmesi.
- Servis formundaki bilgiler ile operasyonun sistemde doldurmuş olduğu bilgilerin kontrol edilmesi, tespit edilen hata var ise, operasyon ile irtibata geçilerek gerekli düzeltmelerin yapılması.

- Sistemden günlük uçuş sayıları ile servis formlarının kontrolünün yapılarak eksik gelen SF var ise operasyon ile irtibata geçilmesi ve gerekli düzeltmenin yapılması.
- Servis formlarının 2 nüshasının günlük uçuş listeleri ile birlikte Genel Müdürlüğe gönderilmesi.
- Dönem sonlarında sistemden tüm uçuş programının kontrol edilmesi. Hizmet verilip SF düzenlenmeyen uçuşlar var ise, havayolu ile görüşme yapılarak SF düzenlenmesi ve faturanın düzenlenmesi için Genel Müdürlük Muhasebesine gönderilmesi.
- Muhasebe Müdürlüğünde form ve fiyatların kontrol edilerek hizmetin siparişe dönüştürülmesi.
- Müşteriler ile yapılan sözleşmeye istinaden ilgili istasyonda handling ve diğer hizmetler neticesinde gerçekleştirilen işlemler karşılığında istasyon muhasebe memuru tarafından e-fatura oluşturulur. SAP sisteminde e-faturanın ön kayıt işlemi yapılır. Ön kayıt işlemi yapıldıktan sonra GM Muhasebe Müdürlüğü nezdinde ilgili memur tarafından muhasebe kayıt işlemi gerçekleştirilir.
- Matbu fatura basılarak e-fatura sisteme gönderilmesi.
- Faturanın bir nüshasının müşteriye gönderilmesi.
- Fatura dosyasında ve muhasebe fişinin arkasında ekleriyle birlikte arşivlenmesi.

Muhasebe kaydı gerçekleşen faturaya ilişkin tahsilatın vadesinde yapılması Finans Müdürlüğü tarafından takip edilir. Tahsilat yapıldığında muhasebe kayıtları Finans Müdürlüğü tarafından gerçekleştirilir (Şekil 3.1).



Şekil 3.1 : Hizmet Satışında Fatura Düzenleme İş Akış Şeması.

- **Sabit Varlık Alımlarında (İthal) Süreç İşleyişi**

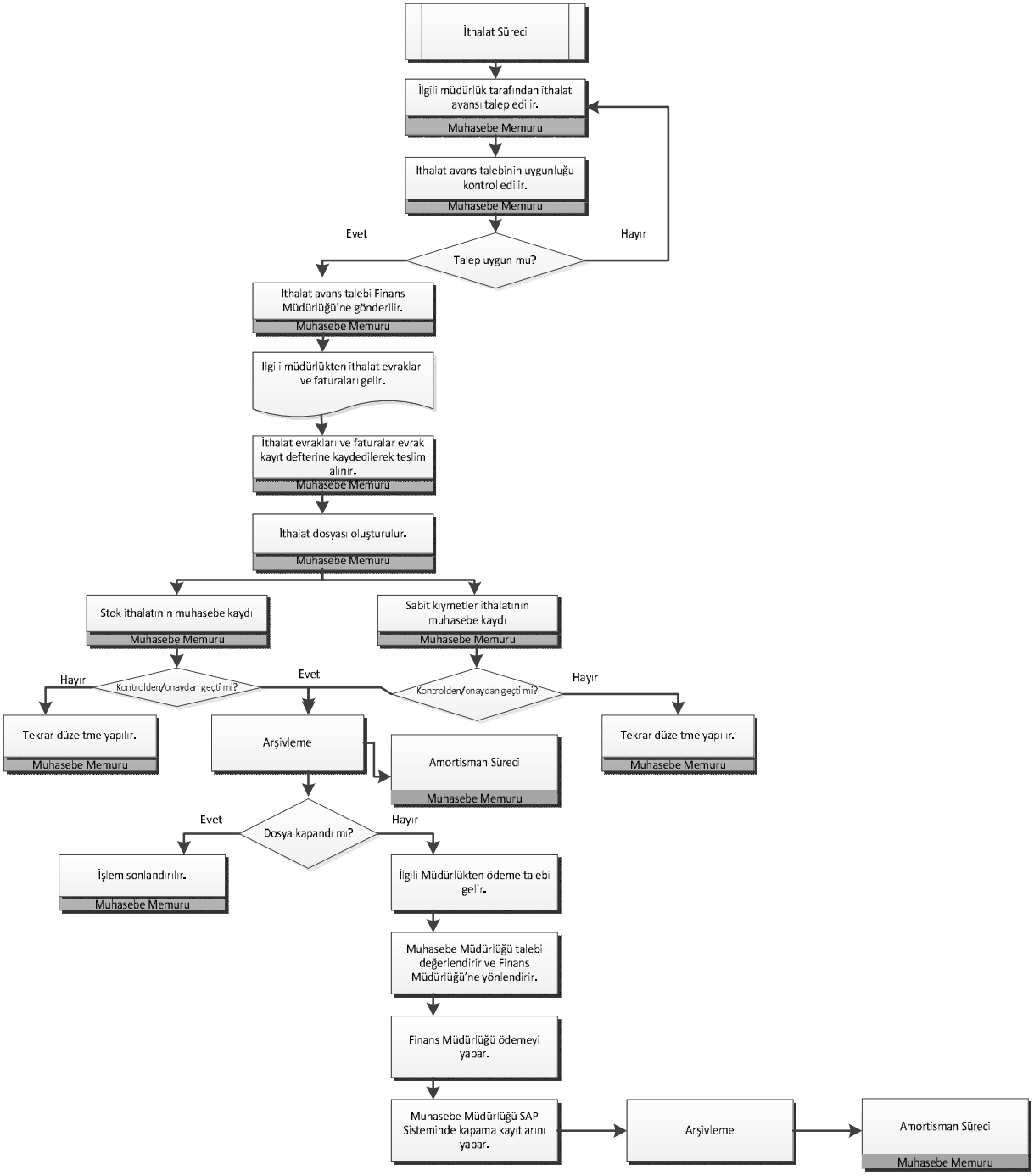
Hava ulaşımı sektöründe verilen yer hizmetlerinde, teknoloji ve sabit varlık yatırımları ağırlıklı olarak yer almaktadır. Verilen hizmetlerde de doğal olarak makine aksamı ve bunları ithalat yoluyla edinim süreçlerinin işleyişi önem kazanmaktadır. Şirket'te tüm tedarik (alım) süreçleri aynı temel işleyiş mekanizmasına sahiptir. Bu nedenle önemine istinaden ithal sabit varlık alım süreci incelenmiş ve uygun işleyiş modeli oluşturulmuştur.

Alım Süreci Faaliyetleri:

Şirket'in çeşitli alımlarında ve yurtdışından ithal edilen sabit kıymet alımlarında da süreç aşağıdaki örnekte olduğu gibi işlemektedir:

Şirket'in Teknik Müdürlüğü tarafından yer hizmetlerinde verilecek ulaşım hizmeti için ihtiyaç kapsamında apron içerisinde kullanılmak üzere yolcu otobüsü talebi vardır.

- Alım işleminin başlaması için talep formunun Satınalma Müdürlüğü'ne gönderilmesi.
- İlgili birimin talebi üzerine Muhasebe Müdürlüğü tarafından sabit kıymet ithalat dosyasının oluşturulması.
- Söz konusu dosyanın kontrol edilmesi, onaylanması ve dosyalanması.
- Satınalma Müdürlüğü tarafından sabit kıymet alımı ile ilgili satıcılardan fiyat teklifi alınması.
- Muhasebe Müdürlüğü'nde ilgili birimden gelen ithal alımlar için ödeme seçeneklerinin değerlendirilmesi ve Finans Müdürlüğü'ne gönderilmesi.
- En uygun fiyata ilişkin olarak, alım yapılmak üzere üst yönetimden onay alınması, alımın gerçekleştirilmesi.
- Satın alma için ödeme talimat formu düzenlenmesi ve ödeme talimat formunun Finans Müdürlüğü'ne yönlendirilmesi.
- Finans Müdürlüğü'nün ödeme işleminden sonra satın alınan sabit kıymetin elektronik ortamda e-fatura ile Muhasebe Müdürlüğü tarafından kaydedilmesi ve belgelerin dosyalanması (Şekil 3.2).



Şekil 3.2 : Sabit Varlık Alım (İthalat) Süreci İş Akış Şeması.

Amortisman İşlemleri Süreci

Muhasebe Müdürlüğü tarafından ay içinde gelen faturalarda bulunan sabit kıymetlerin amortisman süreleri VUK ve TFRS listelerinden kontrol edilir ve kayıtları yapılır. Şirket'in mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak üzere başkalarına kiraya verilme (gayrimenkuller dışındaki sabit kıymetler için) veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen sabit varlıkları maliyet modeli çerçevesinde, maliyet değerleriyle ifade edilmektedir. Sabit kıymetlerin maliyet değeri; alış fiyatı, ithalat vergileri ve iadesi mümkün olmayan vergiler, sabit kıymeti kullanıma hazır hale getirmek için yapılan masraflardan oluşmaktadır. Sabit kıymetin kullanımına başladıktan sonra yapılan tamir ve bakım gibi harcamalar, oluştukları dönemde gider olarak gelir tablosunda raporlanmaktadır. Yapılan harcamalar ilgili sabit kıymete gelecekteki kullanımında ekonomik bir değer artışı sağlıyorsa bu harcamalar varlığın maliyetine eklenmektedir.

3.4. "X Yer Hizmetleri A.Ş."de Önem Arz Eden (Riskli) Seçilmiş Finansal Tablo Kalemlerinde Bağımsız Denetim Çalışması Örnekleri

Yer hizmetleri kuruluşlarında bağımsız denetimden beklenen yarar; öncelikle Şirket ile ilgili taraflara/paydaşlara, şirketin finansal bilgilerinin güvenilirliği hususunda bilgi sunulmasıdır. Bununla birlikte, bir bağımsız denetim hizmeti alınırken; denetim sürecinde gerçekleştirilen çalışmaların sonucunda denetlenen Şirket'in yönetimi açısından da çok önemli sonuçlar/yararlar ortaya çıkmaktadır.

Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesinin yanı sıra, bağımsız denetimin yürütülmesi aşamasındaki kilit konulardan biri olarak, denetlenen şirketin faaliyet döngülerinde/süreçlerde iç kontrol yapısının etkinliğinin incelenmesi, buna bağlı olarak şirket varlıklarının üzerindeki kontrollerin yeterlilik derecesinin tespiti, şirket faaliyetlerinin mevzuatlara uygunluğu konularındaki bulguların şirket yönetimi ile paylaşılması/raporlanması şirketin sürdürülebilirliğine katma değer yaratmaktadır.

3.4.1. Uygulama Çalışmasının Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetimin yer hizmetleri kuruluşlarında uygulanmasında önem arz eden finansal tablo kalemlerinin ortaya çıkışındaki faaliyet süreçlerinde iç kontrol sistemi incelemeleri-kontrol testleri yönüyle ele almaktır.

Önceki bölümlerde de detaylı olarak anlatıldığı üzere, bu çalışmanın konusunu oluşturan hava ulaşımı sektöründe faaliyet gösteren yer hizmetleri kuruluşları; çok çeşitli ve birbirinden farklı faaliyetler yürütmektedirler. Genel hatlarıyla bakıldığında; yer hizmetleri kuruluşlarının ana faaliyet konuları ve satış gelirleri ulusal ve uluslararası havayolu şirketlerine verilen yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri ve harekât hizmetlerinden oluşmaktadır. Yer hizmetleri kuruluşlarının önemli bir diğer özelliği de verilecek hizmetlere bağlı olarak bünyelerinde maddi duran varlıkların, ekipman ve donanımların ağırlıklı olmasıdır. Bu özellikler nedeniyle, bu çalışmanın uygulama bölümünde; finansal tablo kalemleri arasından sektörde riskliliği-önemliliği yüksek olan; yer hizmetleri satışı-tahsilatı ve maddi duran varlıklar-finansman işlemleri ile sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte, çalışma kapsamına giren finansal tablo kalemlerine ilişkin süreçler ve iç kontrol testleri örneklerine yer verilmiştir.

Kontrol testleri, iç kontrollerin etkinliğini test etmek için gerçekleştirilen prosedürlerdir. Denetimin planlama aşamasında yapılan bu çalışmalar, denetim işlemlerinin ayrıntısını (kapsamını, zamanlamasını, yapısını) belirlemek ve denetim riskini azaltmak açısından önem arz etmektedir.

3.4.2. Satış ve Tahsilat Döngüsünde Bağımsız Denetim

Satış ve tahsilat döngüsünde; satışlar, satış iade ve ıskontoları, ticari alacaklar, şüpheli alacaklar, şüpheli alacak karşılık giderleri, bankalar, alınan çek/senetler ve tahsilat işlemleri yer alır.

3.4.2.1. Satış, Ticari Alacaklar (Alıcılar) ve Tahsilat Döngüsü (Süreç) İncelemesi

Satışlar, ticari alacaklar ve tahsilat döngüsü kapsamında bağımsız denetimin amacı, ticari faaliyetlerin, muhasebe işlemlerinin ve bakiyelerin genel kabul görmüş

muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun ve eksiksiz olarak kaydedilmesi, görevlerin ayrımı ilkesine uygun olarak yetkilileri tarafından onaylanmış ve uygun belge düzeni içinde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir.

Satış ve tahsilat döngüsü denetiminde; siparişlerin yönetimi, fatura düzenleme, satış iadeleri ve düzeltmeler, tahsilat ve alacak takibi aşamaları bulunur. Yer hizmetleri kuruluşlarında hizmet satışları daha önceki bölümlerde de görüleceği üzere çok çeşitli faaliyetlerden oluşmaktadır. Şirket'in satış gelirleri havayolu işletmeleriyle yapılan sözleşmelerle oluşan siparişlere dayanmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde kullanılan "sipariş" ifadesi havayolu şirketleriyle yapılan satış sözleşmelerinde "verilecek hizmetleri" kapsamaktadır. Söz konu hizmet satışları, önceki bölümde de ifade edildiği gibi, ulusal ve uluslararası havayolu işletmeleri tarafından talep edilen yolcu hizmetleri, ramp hizmetleri ve harekât hizmetleri kapsamında olup, çok çeşitlidir.

Aşağıdaki bölümde, genel yaklaşımla hizmet satışının gerçekleşmesine ilişkin sürecin her bir başlık altında listelenen ölçütlere göre temel denetim işlemlerinin yer aldığı süreç inceleme programına yer verilmiştir (Tablo 3.1). Verilecek hizmet türü farklı olsa da, bu bölümdeki amaç satış ve tahsilat ile iç kontrol sisteminin anlaşılması olduğundan genel inceleme hususlarına yer verilmiştir.

Tablo 3.1: Satış ve Tahsilat Döngüsünün Denetim İşlemleri

Süreç		Açıklama
Siparişlerin (satış sözleşmeleri) işlenmesi ve yönetimi	**Sipariş kaydı** ✓ Sözleşmede hangi hizmet türü istenmektedir? ✓ Siparişler hangi departmanda kayda alınmaktadır? (Genel müdürlük, şube vs.) ✓ Siparişler hangi yolla alınmaktadır? (telefon, faks, elektronik veri entegrasyonu vs.) ✓ Sipariş kaydı için hangi belgeler kullanılmaktadır? Siparişlerin sadece onaylanmış müşteriler için işleme konduğu kontrol edilmekte midir? (Ör: Siparişlerin sisteme girişlerinin yapılabilmesi için müşteri numarası gerekmesi)	
	Satış koşullarının onaylanması ✓ Sisteme girilen siparişlerin fiyat ve satış koşulu (vade) açısından yönetim tarafından onaylandığı kontrolü yapılmakta mıdır? (Ör: Fiyatlar, sistemde kayıtlı ana dosyadan otomatik çekiliyor) ✓ Sistemde kayıtlı fiyatların haricinde bir fiyat girilmesi mümkün müdür? Mümkünse, bu hakka kimler sahiptir? Bu değişikliğin yapılmasına ilişkin bir doküman (prosedür/yetkilisi/süresi) var mıdır? ✓ Fiyat aşım durumları için rapor hazırlanmakta mıdır? Rapor hangi sıklıkla ve kim tarafından gözden geçirilmektedir? ✓ Siparişin alındığı tarih için geçerli fiyatlar nedir? ✓ Bir müşterinin toplam siparişlerinin, o müşteriye ait onaylanmış sipariş limitini aşıp aşmadığının kontrolü yapılmakta mıdır? (Ör: Sistem siparişlerin değerini müşterinin cari hesabına ekleyip, sistemde kayıtlı kredi limiti ile karşılaştırılmakta mıdır?) ✓ Kredi limitlerinin aşılması mümkün müdür? ✓ Sistemdeki limitleri aşan siparişlerin kayda alınma yetkilisi belirlenmiş midir? ✓ Kredi limiti değişikliği yapma prosedürü (yetkili kişiler/süre) yazılı olarak belirlenmiş midir?	

Tablo 3.1 : Satış ve Tahsilat Döngüsünün Denetim İşlemleri (Devamı)

Süreç		Açıklama
Siparişlerin işlenmesi ve yönetimi	✓ Limit aşımı raporu hazırlanmakta mıdır? Hangi sıklıkta hazırlanmaktadır? Rapor kim tarafından gözden geçirilmektedir? ✓ Eğer bir müşteri limitini aşmışsa; izlenecek prosedür belirlenmiş midir?	
	Müşteri ve hizmet siparişi limiti onayı ✓ Müşterilerin satış limiti veya satış limiti artışı için başvuru prosedürü nedir? (Başvuru formu, telefonla görüşme) ✓ Başvurular kime yapılmaktadır? ✓ Başvuru belgeleri nelerdir? ✓ Sipariş limiti miktarına ve satış şartlarına (vade vs.) karar verme prosedürü nasıl işlemektedir? ✓ Müşteri bilgileri (vade, sipariş limiti vs.) müşterinin ana dosyasına (böyle bir ana dosya tutuluyorsa, yoksa sisteme) kim tarafından işlenmektedir? ✓ Müşterilerin (sistemde veya ana dosyada) değişen bilgileri ve kredi limiti, bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmekte midir? ✓ Müşterilerin mali durumları ve kredi itibarları izlenme prosedürü var mıdır? (kim tarafından, hangi sıklıkta ve belgelendirilmekte midir?)	
	Fatura düzenleme ✓ Faturalama sistemi nasıl işlemektedir? ✓ Faturalama kim tarafından ve hangi aşamada düzenlenmektedir? ✓ Belgeler nerede dosyalanmaktadır ve kaç kopya hazırlanmaktadır? ✓ Mizan, kim tarafından ve ne sıklıkla güncellenmektedir? ✓ Mizan ile muavin karşılaştırması (mutabakatı) yapılmakta mıdır? Kim tarafından ve ne sıklıkla yapılmaktadır? ✓ Faturalama sistemi bağımsız bir kişi tarafından gözden geçirilmekte midir?	
	Hizmet satış iptalleri ve düzeltmeler ✓ Satış iptal nedenleri araştırılmakta mıdır? ✓ Mizan ne şekilde güncellenmektedir? Kim tarafından ve ne sıklıkla güncellenmektedir?	

Tablo 3.1 : Satış ve Tahsilat Döngüsünün Denetim İşlemleri (Devamı)

Süreç		Açıklama
Tahsilat ve alacak takibi	**Tahsilat işlemleri** ✓ Tahsilat işlemleri için hangi sistem kullanılmaktadır? Tahsilata erişim nasıl kontrol edilmektedir? ✓ Banka hesaplarının takibi kim tarafından yapılmaktadır? ✓ Tahsilatın kaydı kim tarafından ve hangi sıklıkta yapılmaktadır? İlgili faturayla eşleştirilmekte midir? ✓ Mizan ile muavin karşılaştırması (mutabakatı) yapılmakta mıdır? Kim tarafından ve ne sıklıkla yapılmaktadır? ✓ Banka hesaplarının mizanla mutabakatı yapılmakta mıdır? Kim tarafından ve ne sıklıkla yapılmaktadır? ✓ Tahsilat süreci bağımsız bir kişi tarafından gözden geçirilmekte midir?	
	Alacak takibi ✓ Vadesi geçmiş alacaklar takip edilmekte midir? Kim tarafından ve ne sıklıkla takip edilmektedir? Tahsilatlar için aracı kullanılmakta mıdır? (Faktöring yapılmakta mıdır?) ✓ Şüpheli alacakları giderleştirmek için onay yetkilendirmesi nasıl işlemektedir? Onay verme yetkilendirmesi için bir para limiti var mıdır ? (Ör: 10.000 TL'ye kadar muhasebe müdürü onaylar, üstünü genel müdür) Belgelendirme yapılmakta mıdır? ✓ Müşteri dosyalarına erişim ne şekilde kontrol edilmektedir? ✓ Müşteri ana dosyalarının muhafazasından kim sorumludur ve değişiklikleri kim kaydetmektedir? ✓ Müşteri ana dosyaları ne şekilde korunmaktadır? ✓ Müşteri dosyalarında değişiklik yapma prosedürü belirlenmiş midir ? (kim, hangi belgelerle, dosyalama) ✓ Müşteri bilgilerinin doğruluğu ve eksiksizliği, bağımsız bir kişi tarafından düzenli olarak kontrol edilmekte midir? Kontroller kim tarafından ve ne sıklıkla yapılmaktadır?	

3.4.2.2. Satış ve Tahsilat Kontrol Testleri

Satış ve tahsilat döngüsünde kontrol testleriyle iç kontrollerin yapısı ve işleyişi ile ilgili bilgi toplama ve belgelendirme yapılır. Tasarım testi ile kontrollerin var olup olmadığı ve varsa işletmeye uygun olup olmadığı incelenir. İç kontrol etkinlik testi ile kontrollerin işletmede yeterli şekilde uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilir. Kontrol sisteminin etkinlik derecesi, denetim işlemlerinin kapsamının ve zamanının belirlenmesinde önemli bir anahtardır. Satış ve tahsilat döngüsüne ilişkin genel kontrol testleri örnekleri Tablo 3.2'de gösterilmiştir.

Tablo 3.2 : Satış ve Tahsilat Döngüsünde Kontrol Testleri

Kontrol prosedürü ile ilgili açıklama	Kontrol prosedürün varlığı	Prosedürün işleyiş derecesi (Etkinlik testi)
✓ Sipariş formlarının basılı olarak numaralandırılması. ✓ Tanımlı olan müşteri limitlerinin aşılması durumunda; siparişin işleme alınmaması.		
✓ Alınan siparişler ve satış koşullarının onaylı satış fiyatlarına bağlı olması. ✓ Standart satış fiyatları dışında yapılmak istenen işlemler için daha önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde üst yönetimden onay alınması. ✓ Standart fiyatlara uyulmaması durumunda yönetime raporlanması.		
✓ İptal faturaları ve ticari alacaklara yapılan diğer düzeltmeler için (indirimler, müşterilere verilen primler gibi) yönetimden onay alınması.		
✓ Yönetimin düzenli olarak alacak yaşlandırma çalışmasını incelemesi. ✓ Şüpheli alacak karşılığının ayrılması için yönetimden onay alınması.		
✓ Tüm hizmet sözleşmelerinin fatura edildiğinin ve faturaların kayıtlara girildiğinin kontrol edilmesi.		
✓ Tahsilatların banka ekstreleri ile karşılaştırılması ve izlenmesi. ✓ Ticari alacaklar için düzenli olarak mutabakat yapılması ve varsa farkların araştırılması.		
✓ Müşteri bilgileri (adres, yönetici isim ve irtibat bilgileri, fatura adresi, banka hesap numaraları ve bunun gibi) düzenli olarak kontrol edilmesi ve müşteriler ile mutabakat yapılması.		

3.4.3. Maddi Duran Varlık İşlemleri Döngüsünde Bağımsız Denetim

Maddi duran varlıklar, bir yıldan uzun süreli olarak işletmenin faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan, normal koşullarda paraya çevrilmesi beklenmeyen ve satılmak amacı ile edinilmemiş olan fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıkların denetiminde ulaşılacak hedefler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

• İşletmenin mülkiyetinde olan ya da henüz mülkiyetinde olmamakla birlikte sözleşmeleri gereğince kullanılan fakat belirli bir süre geçince işletmenin mülkiyetine geçecek tüm maddi duran varlıkları belirlemek,

• Maddi duran varlıkların kullanılabilir olduğunu, kalan amortisman süresi içinde de faydalı olacaklarının ve geri kazanılabilir değerlerinin defter değerinin altında kalmadığını belirlemek,

• Maddi duran varlıkların satın alınması ve kullanılması ile ilgili olarak iç kontrol yapısının yeterli ve işlevsel olup olmadığını belirlemek,

• Satın alma sırasında ve dönem sonlarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve ilgili muhasebe standartlarına uygun bir kayıt ve değerleme yapılıp yapılmadığını saptamak.[3]

3.4.3.1. Maddi Duran Varlıklar ve Finansman Döngüsünün İncelenmesi

Maddi duran varlıklar ve bunların edinimindeki finansman işlemleri döngüsünde; duran varlık satın alma ve elden çıkarma, yenileme, tamir bakım işlemleri ve finansman yönetimi işlemleri gerçekleştirilir (Tablo 3.3). Maddi duran varlıklar ve finansmanı işlemleri kapsamında bağımsız denetimin amacı, söz konusu muhasebe hesaplarına ilişkin işlemlerin ve bakiyelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun ve eksiksiz olarak kaydedilmesi, görevlerin ayrımı ilkesine uygun olarak yetkilileri tarafından onaylanmış ve uygun belge düzeni içinde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Aşağıdaki bölümde, genel yaklaşımla her bir başlık altında listelenen ölçütlere göre temel denetim işlemlerinin yer aldığı süreç inceleme programına yer verilmiştir (Tablo 3.3). Bu amaçla, iş sürecinin ve iç kontrol sisteminin genel olarak tanınması ve değerlendirilmesi hususlarına yer verilmiştir.

---

[3] Haftacı, **a.g.e.,** s. 193.

Tablo 3.3 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansman Döngüsünün İncelemesi

Süreç	Alt Süreç ve Ölçütler	Açıklama
Duran Varlıklar Döngüsü	**Maddi Duran Varlık Alımları** ✓ Maddi duran varlık alım kararı/yetkisi/onayı kime/kimlere aittir? Yetki/onay kullanımında parasal bir limit var mıdır? ✓ Satın almalarda hazırlanacak dokümanlar (belgeler) nelerdir? ✓ Alım onayı için parasal bir limit belirlenmiş midir? ✓ Satın almalar ve faturalarla karşılaştırma yapılıyor mu? ✓ Faturalarla karşılaştırma işlemi kim tarafından yapılmaktadır? ✓ Maddi duran varlık alımlarının muhasebeleştirilmesi kim tarafından ve ne sıklıkta yapılıyor? ✓ Satın almalar için kaynak doküman nedir? (fatura/sipariş formu vs.) ✓ Satın alma işlemleri bağımsız bir kişi tarafından kontrol ediliyor mu? Kim, hangi sıklıkta, nasıl bir prosedür uygulanıyor? ✓ Maddi duran varlık satın almaları için herhangi bir bütçe hazırlanıyor mu? ✓ Bütçe hazırlanıyorsa; kim tarafından hazırlanıyor? Onaylanıyor mu? ✓ Bütçenin onaylanması işlemi kim tarafından yapılıyor? ✓ Bütçeleme yapılıyorsa, bütçe ile gerçek durum karşılaştırılması kim tarafından ve hangi sıklıkla yapılıyor?	
	Maddi Duran Varlık Amortismanı ✓ Amortisman politikası nasıl ve kim tarafından belirleniyor? ✓ Bu politika başka herhangi bir kişi tarafından onaylanıyor mu? ✓ Amortisman mizana nasıl ve hangi sıklıkla kaydediliyor? Kaydedilen amortisman miktarı ne şekilde hesaplanıyor? Bütün bu işlemler kim tarafından gerçekleştiriliyor? ✓ Kaydedilen amortismanın doğruluğunun kontrolü amacıyla tekrar gözden geçiriliyor mu? Eğer gözden geçiriliyorsa bu işlem kim tarafından ve ne sıklıkla yapılıyor?	

Tablo 3.3 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansman Döngüsünün İncelemesi (Devamı)

Süreç	Alt Süreç ve Ölçütler	Açıklama
	Maddi Duran Varlık Satışı ✓ Maddi duran varlık satışlarına kim karar veriyor? Bu yetkinin kullanılmasında belli bir parasal limit var mıdır? ✓ Maddi duran varlık satışlarında ne tür dokümanlar (belgeler) hazırlanmaktadır? ✓ Maddi duran varlık satış işlemi için onay mekanizması var mıdır? Eğer varsa, onay kim tarafından yapılmaktadır? Onay için parasal bir limit var mıdır? ✓ Maddi duran varlık satışında belgelendirme işlemi nedir ve kim tarafından yapılmaktadır? ✓ Maddi duran varlık satışlarını kayıtlara alma işlemleri kim tarafından ve ne sıklıkla yapılmaktadır? ✓ Maddi duran varlık satış kaydı için kaynak belgeler nelerdir? (fatura vs.) ✓ Maddi duran varlık satışlarını kaydeden kişi dışında, bağımsız bir kişi biri tarafından gözden geçirilmekte midir? Eğer bu işlem gerçekleştiriliyorsa kim tarafından, ne sıklıkla ve hangi prosedürler doğrultusunda yapılmaktadır?	
	Maddi Duran Varlık Yönetimi ✓ Maddi duran varlıkların bakım onarım işlemlerinin kaydedilme prosedürü nedir? (kim tarafından yapılmaktadır?) ✓ Bu kayıtların güncellenme sıklığı nedir? Kaynak alınan belgeler nelerdir? ✓ Bu bakım onarım kayıtları kim tarafından ve ne sıklıkla gözden geçiriliyor? ✓ Bu kayıtlarla mizan kayıtlarının mutabık olup olmadığı kontrol ediliyor mu? Kontrol ediliyorsa kim tarafından ve ne sıklıkla yapılmaktadır? ✓ Bağımsız bir kişi tarafından bu karşılaştırma çalışmaları tekrar gözden geçiriliyor mu? ✓ Karşılaştırma sırasında herhangi bir önemli hataya rastlandı mı? (evet ise detayları) ✓ Maddi duran varlık yenileme kararları için tanımlanmış prosedürler var mıdır? ✓ Maddi duran varlıkların korunması prosedürleri var mıdır? (hırsızlık, hasar vb.) ✓ Maddi duran varlıklar için sayım yapılıyor mu? (hangi sıklıkla yapılmaktadır?) ✓ Maddi duran varlık sayımları kim tarafından yapılmaktadır?	

Tablo 3.3 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansman Döngüsünün İncelemesi (Devamı)

Süreç	Alt Süreç ve Ölçütler	Açıklama
	✓ Maddi duran varlık sayım işlemleri esnasında izlenen prosedürler nelerdir? ✓ Maddi duran varlıklarda herhangi bir etiketleme sistemi var mıdır? Varsa, numarasal sıralama ne şekilde yapılmaktadır ve ne şekilde kontrol edilmektedir? ✓ Sayıma dayanarak ne tür mutabakatlar (karşılaştırmalar) yapılıyor? ✓ Geçmişte sayımla ilgili ne tür düzeltmeler gerekmiştir?	
	Maddi Duran Varlık Kayıtlarının ve / veya Ana Dosyaların Muhafazası ✓ Maddi duran varlık kayıtları ve/veya ana dosyaları muhafaza ediliyor mu? (Eğer muhafaza ediliyorsa, kim tarafından muhafaza edilmektedir ve başka kimlerin bu kayıtlara erişimi vardır?) ✓ Maddi duran varlık kayıtları ne sıklıkla güncelleniyor? ✓ Maddi duran varlık kayıtlarının güncelleme işleminde hangi belgeler kaynak alınıyor? ✓ Maddi duran varlık işlemleri kayıtları, muhafaza eden kişi haricinde bir kişi tarafından yeniden gözden geçiriliyor mu? Kim tarafından ve hangi sıklıkla yapılıyor? ✓ Kayıtlarla mizan arasında karşılaştırma yapılıyor mu? Kim tarafından ve hangi sıklıkla yapılıyor? ✓ Geçmişte bu karşılaştırma sırasında herhangi bir önemli hataya rastlandı mı?	
Finansman Yönetimi Süreci	**Mali Borçlar (Maddi duran varlık alımında şirket kredi alıyorsa) (300-309, 400-409 arası hesaplar)** ✓ Kredi kayıtları kim tarafından tutulmaktadır? ✓ Kredilerin geri ödemeleri nasıl yapılmaktadır? (örnek: banka hesabından otomatik ödeme talimatıyla) ✓ Kredi ödemelerinin muavin kaydı nasıl yapılmaktadır? Bu kayıtlar sistem tarafından otomatik olarak mı yapılmaktadır? ✓ Geri ödeme (itfa) tablosu ile kredi kayıtlarının karşılaştırılması yapılmakta mıdır? İtfa tablosu kim tarafından hazırlanmaktadır? ✓ Aylık hesap ekstreleri (kredi alınan bankanın) ile kredi kayıtlarının karşılaştırılması yapılmakta mıdır? Mutabakatlar kim tarafından yapılmaktadır? ✓ Kredi anlaşması yapma kimin yetkisindedir? ✓ Kredi anlaşmalarının içinde yükümlülük getirici ve yaptırımı olan şartlar var mıdır? Bu şartlara uyulup uyulmadığını kim ve hangi sıklıkta kontrol etmektedir?	

3.4.3.2. Maddi Duran Varlıklar ve Finansmanı Döngüsü Kontrol Testleri

Duran varlıklar ve finansman döngüsünde tasarım testi ile kontrollerin var olup olmadığı varsa işletmeye uygun olup olmadığı, etkinlik testi ile kontrollerin yeterli şekilde uygulanıp uygulandığı değerlendirilir.

Bağımsız denetimde duran varlıklar ve finansman döngüsüne ilişkin kontrol testleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Tablo 3.4).

Tablo 3.4 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansmanı Döngüsü Kontrol Testleri

Kontrol testi ile ilgili açıklama	Tasarım testi	Etkinlik testi
✓ Amortismanın bağımsız olarak başka biri tarafından tekrar hesaplanması ve kontrol edilmesi. ✓ Amortisman hesaplamalarında gerekli düzeltmelerin (örnek olarak yönetim tarafından belirlenen beklentiler vs.) tutarlı bir şekilde belirlenmesi, kontrol edilmesi ve düzeltilmesi. ✓ Amortisman oranları ve hesaplama yöntemlerinin standartlarla uygunluğunun periyodik olarak incelenmesi. ✓ Dönem amortisman giderinin, yönetim tarafından incelenmesi, ilgili muhasebe döneminde kayıtlara alındığının kontrol edilmesi.		
✓ Bilanço döneminde; bilanço döneminden önce veya sonra gerçekleşen sabit kıymet hareketlerinin tam ve tutarlı olarak doğru dönemde muhasebe kayıtlarına alınması.		
✓ Finansal kiralama sonucu finansal kiralama veri tabanına veya sabit kıymet listesine kaydedilmiş olan herhangi bir aktivitenin yönetim tarafından incelenmesi, ayrıca bu aktivitenin sermaye harcamaları bütçesi ile karşılaştırılması.		

Tablo 3.4 : Maddi Duran Varlıklar ve Finansmanı Döngüsü Kontrol Testleri (Devamı)

Kontrol testi ile ilgili açıklama	Tasarım testi	Etkinlik testi
✓ Sabit kıymet listesine kaydedilmiş herhangi bir kalemin yönetim tarafından incelenmesi ve ayrıca bu kalemin yatırım harcamaları bütçesi ile de karşılaştırılması. ✓ Maddi duran varlık giriş, çıkış veya transferler sonucu sabit kıymet listesindeki değişimlerin, ilgili dokümanlarla birebir rakam ve işlemin doğruluğu açısından kontrol edilmesi.		
✓ Sabit kıymet alımlarının ve alım ile ilgili finansman sözleşmelerinin onaylanmadan önce yönetim tarafından incelenmesi (sermaye harcamaları bütçesi de göz önünde bulundurularak).		
✓ Sabit kıymet alımlarını, çıkışlarını veya diğer değişimleri gösteren tüm belgelerin içeriklerinin, sabit kıymet listesindeki bilgilerle karşılaştırılması ve kayıtlara alınıp alınılmadığının incelenmesi.		
✓ Maddi duran varlık listesi ile periyodik olarak yapılan maddi duran varlık sayım sonuçlarının mutabakatının yapılması.		
✓ Sabit kıymet listesine yapılan tüm değişikliklerin aynı zamanda yönetim tarafından da onaylanması.		
✓ Sabit kıymet satışı sonucu ortaya çıkan kâr veya zararın, bağımsız biri tarafından tekrar hesaplanarak kontrol edilmesi.		
✓ Tüm çıkışı yapılmış olan sabit kıymetlerin aynı zamanda yönetim tarafından da onaylanması.		
✓ Yönetimin, sabit kıymetler ile ilgili olan önemli şirket politikalarını sürekli takip ve kontrol etmesi. ✓ Sabit kıymet süreci ile ilgili olan politikalar ve düzenlemelerden değiştirilmesi gerekenlerin, ilgili birimlere veya mercilere iletilmesi ve gerekli takibin yapılması.		

Şirket'te yapılan gerek satış ve tahsilat kalemlerinin denetiminde gerekse, maddi duran varlıklar ve finansman kalemlerinin denetiminde; öncelikle bu finansal tablo kalemlerinin oluşmasındaki faaliyetler zinciri incelenmiştir. Burada amaç, muhasebeye konu olan faaliyet döngülerinin işlemesinde görevlerin ayrımı, uygun muhasebe ve belge düzeninin var olup olmadığı, varlıkların koruma altına alınıp alınmadığı, işlemlerin yetkililerce yürütülüp yürütülmediği, kontrol prosedürlerinin yeterli olup olmadığı ve etkin çalışıp çalışmadığı konusunda model oluşturacak süreç işlemlerini açıklığa kavuşturmak ve ilgili sahalarda bağımsız denetimde uygulanacak iç kontrol çalışmalarına ışık tutmaktır.

SONUÇ

Günümüzde iktisadi işletmeler ağır rekabet koşullarıyla mücadele etmek ve küreselleşen dünya pazarında kendilerine yer edinebilmek amacını taşımaktadırlar. Bu bağlamda işletmeler rakiplerinin önüne geçmek ve küresel pazarlarda pazar paylarını artırmak için güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. İşletme yönetiminde kararlarının alınmasında, bilgilerin güvenilir olmasına birçok yönden ihtiyaç vardır. Güvenilir bilgiye ulaşılmasında bağımsız denetimin çok büyük önemi vardır.

Havacılık sektörünün ayrılmaz bir parçası olan yer hizmetlerinin istenen düzeye getirilmesi ve gelişiminin sağlıklı bir şekilde sağlanabilmesi için bu alana aktarılacak kaynakların yeterli olması ve bu kaynakların etkin kullanılması gerekmektedir. Yer hizmetleri kuruluşlarının varlıklarını sürdürebilmeleri, her şeyden önce yer hizmetlerini minimum maliyetle ve maksimum kalitede kaynaklarını etkin kullanımları, iyi bir yönetim anlayışı ve bu yönetim anlayışının güvenilir olmasıyla mümkündür.

Yer hizmetleri kuruluşlarında güvenilir bilgi elde etmek ve havayolu şirketlerine kaliteli yer hizmetleri sunmak için bağımsız denetim büyük önem taşımaktadır. Yer hizmetleri kuruluşları güvenilirliği ve kaliteyi arttırmak amacıyla belirli periyotlarda bağımsız denetim şirketlerince denetlenmelidir. Bu çalışmada yer hizmetleri kuruluşlarının bağımsız denetiminde önem arz eden seçilmiş faaliyet döngülerine yönelik olarak bağımsız denetimde iç kontrol çalışması örneklerine yer verilmiştir. Şüphesiz ki; yer hizmetleri kuruluşlarında çok çeşitli özel faaliyetler yürütülmektedir. Öncülük etmek amacıyla ilk olarak yapılan bu çalışmada, özel açıklamalardan ziyade genel ilkesel yaklaşımlar ve temel bilgilerin verilmesi ön plana alınmış olup, muhasebe işleyişleri ve bağımsız denetim çalışmaları bu bağlamda gösterilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında, satış ve tahsilat döngüsü ile maddi duran varlık faaliyet döngüsünde temel ve önemli muhasebe işleyişleri ile bağımsız denetim çalışması kapsamında da iç kontrollerin yapısı kontrol testleri ile araştırılmıştır. Önceki bölümlerde anlatıldığı üzere yer hizmetleri kuruluşlarında çok çeşitli hizmet türleri verildiğinden, gelecekte yapılacak çalışmaların sektöre özel hizmetler kapsamında gerçekleştirilmesi, bu çalışmada temel prensipler üzerine

oluşturulmuş olan muhasebe süreçleri ve bağımsız denetim iç kontrol sistemi prosedürlerinin ve işleyişlerin, her bir yer hizmet türüne özgün hale getirilmesi kanımızca sektördeki kuruluşlar açısından yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

Aksoy, Tamer: **Tüm Yönleriyle Denetim**, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006.

Arens, Alvin A./ Elder, Randal J./ Beasley, Mark S.: **Auditing & Assurance Services An Integrated Approach**, 14th ed., United Kingdom, Pearson Education, 2012.

Ataman, Ümit/ Hacırüstemoğlu, Rüstem/ Bozkurt, Nejat: **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2001.

Bozkurt, Nejat: **Muhasebe Denetimi**, 5. Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları, 2010.

Büyükmirza, Kamil: **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,** 21. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2016.

Çalıyurt, Kıymet: **Havayollarında Kurumsal Yönetim ve Bağımsız Denetim**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2012.

Çelik, Aytekin: **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu,** Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.

Çömlekçi, Ferruh: **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004.

Erdoğan, Melih: **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı,** 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Gücenme, Ümit: **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Aktüel Yayınları, 2004.

Güçlü, Faruk: **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2007.

Gürbüz, Hasan: **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

Güredin, Ersin: **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2010.

Haftacı, Vasfi: **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2011.

Hayes, Rick vd.: **Principles of Auditing An Introduction to International Standards on Auditing,** 2th ed., United Kingdom, Pearson Education, 2005.

KGK_a: **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 26.12.2012, Sayı: 28509.

KGK_b: **Türkiye Denetim Standartları 2015**, Ankara, Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği, 2015.

KGK$_c$: (Çevrimiçi) **http://www.kgk.gov.tr**/, 2 Temmuz 2019.

Karacan, Sami: **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri,** 4. Baskı, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, 2012.

Kaval, Hasan: **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

Kavut, Lerzan/ Taş, Oktay/ Şavlı, Tuba: **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009.

Kepekçi, Celal: **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2004.

Robertson, Jack C./ Timothy J. Louwers: **Auditing and Assurance Services,** 10th ed., United States, McGraw-Hill Higher Education, 2002.

Romney, Marshall B./ Steinbart, Paul J.: **Accounting Information Systems,** 13th ed., Pearson Education Inc., 2015.

SHGM: **Yolcu Hizmetleri,** Yayın No: HAD/T-20, Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2013.

SHGM: **Ramp Hizmetleri,** Yayın No: HAD/T-21, Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2014.

SHGM: **Yük Kontrolü ve Haberleşme Hizmetleri,** Yayın No: HAD/T-22, Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık, 2015.

SHT-YHT: **Havalimanları Yer Hizmet Türleri ve Detayları Talimatı**, (Çevrimiçi) http://web.shgm.gov.tr/documents/sivilhavacilik/files/mevzuat/sektorel/talimatlar/2017/SHT-YHT.pdf, Yayım Tarihi: 16.05.2017, 17 Mayıs 2019.

SHY-22: **Havalimanları Yer Hizmetleri Yönetmeliği**, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 23.08.2016, Sayı: 29810.

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun: **Kanun No. 5431,** Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 18.11.2005, Sayı: 25997.

Soltani, Bahram: **Auditing An International Approach,** United Kingdom, Financial Times Prentice Hall, 2007.

TDK: (Çevrimiçi) **http://www.tdk.gov.tr**/, 1 Ocak 2018.

Taş, Oktay/ Durmuş, Cem Niyazi: **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, İstanbul, Alfa Yayınları, 2008.

Toroslu, M. Vefa: **Finansal Tablolar Denetimi**, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Türedi, Hasan: **Denetim**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2007.

Türk Sivil Havacılık Kanunu: **Kanun No. 2920,** Yayımlandığı Resmi Gazete Tarih: 19.10.1983, Sayı: 18196.

Usul, Hayrettin: **TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim**, 2. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2015.

Yavaşoğlu, Mustafa: **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001.

EKLER

EK 1: HAVACILIK TERMİNOLOJİSİ (ALFABETİK)

Anti-icing: Uçakların yüzeylerinde buz ve kar oluşmasını engelleme işlemidir.

Antrepo: Yurtdışından gelen ürünlerin gümrük işlemlerinin tamamlanmasına kadar geçen sürede kaldıkları geçici depodur.

Apron: Uçak yer ekipmanları ve personelin hizmet üretiminde bulunduğu uçak park alanı, araç park alanı, araç hareket sahaları ve personel hareket sahalarından oluşan alanın tümüdür.

Arrival: Bir uçuş sonrası, varış meydanından yolculara, apron ve terminal binası içerisinde verilen hizmetlerin tümüdür.

Bagaj: Operatörün izniyle, uçakta taşınan ya da uçağa yüklenen yolcu ve mürettebatın kişisel eşyalarıdır.

Boarding: Bilet ve bagaj işlemleri tamamlanmış yolcuların uçağın hazır olma durumu ile birlikte uçağa alınması işlemidir.

Check-in: Havalimanı terminallerinde, havayolu veya yer hizmetleri kuruluşu görevlilerinin, yolcuların bilet, bagaj işlemi ve kontrollerini yapmalarıdır.

CIP (Commercial Important Person): Ticari öneme sahip yolcu.

CPM (Container Pallet Message): Konteynır palet mesajı.

DCS (Departure Control System): Hareket kontrol sistemi.

De-icing: Uçakların yüzeylerinde oluşan buzun ve karın temizlenmesi işlemidir.

Destination: Yolcuğun son varış noktasıdır.

Handling acentesi: Gelen ziyaretçilere seyahat acentesi veya tur operatörü namına hizmetler sunan organizasyondur.

Hangar: Havalimanında uçakların bakım ve onarımlarının yapılması veya muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan genellikle büyük yapılı binalardır.

Havaaracı: Sabit yüzeyler üzerinde bir takım aerodinamik reaksiyonlarla havada tutunabilen, havadan ağır, motor gücüyle işleyen araçtır.

Havalimanı: Uluslararası hava trafiği, geliş ve gidişlerine hizmet vermek amacıyla tesis edilmiş olup gümrük, göçmenlik, halk sağlığı, hayvan ve bitki karantina işlemleri ve benzeri işlemlerin bünyesinde vakit kaybedilmeksizin yürütüldüğü havaalanıdır.

Havalimanı işletmecisi: Havalimanı işletiminden sorumlu kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerdir.

Havalimanı terminali: Sivil hava ulaşımına açık havalimanlarında, havalimanı işletmecisi dışında yap-işlet-devret modeli, kiralama vb. şekillerde işletilmesi için havalimanı terminal işletme ruhsatı alınması zorunlu olan ve ticari olarak faaliyet gösteren işyeridir.

Havayolu: Koridor formatında oluşturulmuş kontrollü saha veya bu sahanın bir bölümüdür.

Havayolu şirketi: Ticari amaçla ücret karşılığında havaaraçlarıyla yolcu ve yük taşıyan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Havayolu taşıyıcısı: Yerli ve yabancı tescilli tüm hava taşıyıcılarıdır.

İnbound: Havalimanına girme, havalimanına doğru yönelme işlemidir.

İnterline transfer: Hatlar arası aktarma işlemidir.

İstasyon: İşletmecinin havaaracı işletimi ile ilgili faaliyetlerini gerçekleştirdiği ve hizmetlerini kullandığı tüm yerleridir.

Kargo: Bir havaaracında, posta, ikram malzemesi ve bagajların dışında, taşınan her türlü eşyadır.

Kompartıman: Yükleme bölümü içinde ağlarla ayrılmış yükleme sahasıdır.

Konteynır: İçine yük koyularak uçağa yerleştirilen, biçimi uçağın iç yüzey detaylarına uyumlu metal birimleridir.

Kontuar: Havalimanlarında yolcuların check-in işlemlerini yaptırmaları için ayrılmış bölümdür.

LDM (Load Distribution Message): Yük dağılım mesajı.

LMC (Last Minute Change): Son dakika değişikliği, uçağın kapatılma zamanına yakın yapılan değişiklikler, gelmeyen yolcunun varsa bagajının indirilmesi, geciken yolcunun uçuşa kabul edilmesi vb. işlemlerdir.

Loadsheet: Harekât memurunun kaptan pilota verdiği yükleme bilgisidir.

Lost&Found: Kayıp eşya hizmetleri, kayıp eşya bürosu için kullanılan terimdir.

MAAS (Meet andAssist): Yardım gerektiren yolcu.

Marshalling: Uçak aprona girdikten sonra park pozisyonuna yanaşma esnasında kaptanın yer hizmetleri personeli tarafından yönlendirilmesi işlemidir.

Mürettebat: İşletici tarafından uçuş süresinde bir havaaracında görevlendirilen kişilerdir.

NOTOC (Notification to Captain): Uçakta tehlikeli madde taşınması durumunda, yetkili personel tarafından hazırlanan, kaptana bilgi vermek amacıyla sunulan belgedir.

Origin: Yolcuğun başlangıç noktasıdır.

Outbound: Havalimanından gitme, havalimanından uzaklaşma işlemidir.

PAT alanı: Havaaraçları ve bunların faaliyetleri ile ilgili araç ve gereçlerin hareket ve park edilmesinde kullanılan asfalt, beton ve toprak yapıdaki pist, apron ve taksi yolları ile yakın çevresidir.

Pilot: Havaaracının sevk ve idaresiyle görevli olan, sorumlu kaptan pilot ve/veya kaptan pilot haricindeki, ilgili otorite tarafından yetkilendirilmiş personeldir.

Pist: Uçakların iniş ve kalkış yapabildikleri, belirli bir genişlik ve uzunlukta olan, iniş ve kalkış için aletlerle donatılmış alanlardır.

Ramp: Havaaraçlarına yolcuların indirilip bindirildiği, posta ve kargoların yüklenip boşaltıldığı, yakıt ikmalinin sağlandığı, bakım ve park hizmetlerinin alındığı alandır.

Slot: Koordine edilen bir havalimanında belirli bir gün ve saatte iniş veya kalkış amacıyla havalimanı altyapısının tamamını kullanmak üzere havalimanı işleticisi veya ilgili sivil havacılık otoritesi tarafından havayolu şirketine tahsis edilen izindir.

STCR (Stretcher Passenger): Sedyeli yolcu.

Taksi yolu: Apron ile pisti birbirine bağlayan, yalnızca uçakların hareket edebildiği yoldur.

Through check-in: Yolcunun yirmi dört saat içinde, devam uçuşu varsa ve kalkış istasyonu ile devam uçuşunun kalkacağı transfer noktalarındaki sistem arasında online bağlantı kurulabiliyor ise devam uçuşu için yapılabilen check-in işlemidir.

Transfer yolcu: Yolculuğun başladığı ilk noktadan gidilecek olan son noktaya herhangi bir ara noktada yirmi dört saat içerisinde duraklama yaparak aynı veya bir başka havayolu şirketi ile devam eden yolcudur.

Transit yolcu: İlk çıkış noktasından son varış noktasına, ara noktalara uğrayarak aynı uçuş numarası ile devam eden yolcudur.

Trip info: Uçuşla ilgili olarak loadsheet formu için gerekli bilgilerin kaptan tarafından doldurulduğu dokümandır.

ULD (Unit Load Devices): Birim yükleme gereçleri.

UMNR (Unaccompanied Minor): Yedi-on iki yaş arası refakatsiz seyahat eden çocuk yolcu.

WCHR (Wheelchair Ramp): Uzun mesafe yürüyüş yapamadığı ancak uçak içinde kendi koltuğuna kadar olan kısa mesafede yürüyebilen ve merdiven inip çıkabilen yolculara tahsis edilen sandalye türü.

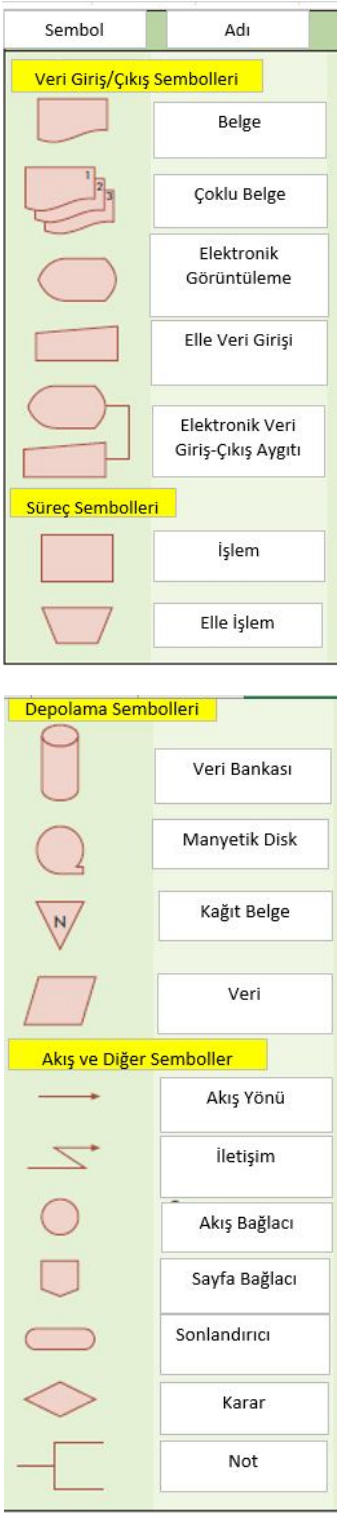
VIP (Very Important Person): Sosyal pozisyonu sebebiyle özel olan yolcu.

Yolcu: Taşıma sözleşmesi kapsamında seyahat etmek amacıyla uçuş ve kabin ekibinden farklı olarak havaaracında bulunan veya bu amaçla kontrol işlemini yaptırmış olan kişidir.

Yük: Posta ve bagaj dışında, taşıma sözleşmesi kapsamında taşıyıcının sorumluluğuna devredilen, uçakta taşınan mal, ürün ve eşyadır.

EK 2: İŞ AKIŞ ŞEMASI SEMBOLLERİ

Kaynak: Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart, **Accounting Information Systems**, Pearson Education Inc., ABD, 13. edition, s. 56-57, 2015.



EK 3: TÜRKİYE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (BDS)

KGK, (Çevrimiçi) http://www.kgk.gov.tr, 2 Temmuz 2019.

Genel İlke ve Sorumluluklar (BDS 200-265)

- 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
- 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
- 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
- 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
- 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
- 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
- 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar (BDS 300-450)

- 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
- 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
- 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler

EK 3: TÜRKİYE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (BDS) (DEVAMI)

- 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
- 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500-580)

- 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- 501 Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
- 505 Dış Teyitler
- 510 İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri
- 520 Analitik Prosedürler
- 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme
- 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- 550 İlişkili Taraflar
- 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- 570 İşletmenin Sürekliliği
- 580 Yazılı Beyanlar

Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması (BDS 600-620)

- 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
- 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
- 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması

EK 3: TÜRKİYE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (BDS) (DEVAMI)

Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama (BDS 700-720)

- 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
- 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
- 710 Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları/Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Özel Alanlar (BDS 800-810)

- 800 Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
- 805 Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
- 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler