

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ
DENETİM: İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan
Yusuf Yalçın GÖKTÜRK**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ**

İSTANBUL – 2019

TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Yusuf Yalçın GÖKTÜRK
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Denetim Standartları Çerçevesinde Bağımsız Denetim: İnşaat Sektöründe Bir Uygulama
- ENSTİTÜ** : Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 21.05.2019
- SAYFA SAYISI** : 112
- TEZ DANIŞMANLARI** : Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ
- DİZİN TERİMLERİ** : Bağımsız Denetim, Denetim Türleri, Bağımsız Denetim Süreçleri, İnşaat İşletmeleri
- TÜRKÇE ÖZET** : Bağımsız dış denetim; işletmede meydana gelen faaliyetler sonucu oluşan muhasebe verilerinin ve mali tabloların işletme ilke ve esaslarına uygun olup olmadığı konusunda üst yönetim, yatırımcılar ve ilgili kişilere doğru, tarafsız ve gerçek bilgilerin raporlanması ve iletilmesi sürecidir. Bu çalışmada Türkiye’de bağımsız denetimin inşaat sektörü uygulanmasının bir örneği sunulmuştur.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**DENETİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ
DENETİM: İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

**İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan
Yusuf Yalçın GÖKTÜRK**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ**

İSTANBUL – 2019

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversitede veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Yusuf Yalçın GÖKTÜRK

21/05/2019

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yusuf Yalçın Göktürk'ün “Denetim Standartları Çerçevesinde Bağımsız Denetim: İnşaat Sektöründe Bir Uygulama” adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ
(Danışman)

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Kemal ERKİŞİ

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Atila HAZAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.... / / 2019

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ
Enstitü Müdürü

ÖZET

Günümüzde sürekli gelişmekte olan iş dünyası, ekonomik koşullardaki olumsuzluklar ve krizler, rekabet koşulları, teknolojik gelişmeler, tüm kuruluşlarda iyi kurumsal yönetim ve dolayısıyla denetim sistemlerinin işletilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir.

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de etkin bir bağımsız denetim sürecinin olmamasıdır.

Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetimin nasıl yapıldığını ve bağımsız denetimin yararlarını incelemek, bağımsız denetimi sınırlayıcı etkenleri araştırmak, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırmaktır. Ayrıca sunulan bu teorik bilgilerin pratiğe döküldüğünde nasıl işlediğini göstermek amacıyla çalışmada bir uygulama örneğine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Süreçleri, Uygulama Örneği

SUMMARY

At this age, lasting developing world of work, disadvantages in economic conditions, technological developments, good associational management in all institutes require interior auditing system operations.

The accounting scandals and irregularities experienced in the last few years caused a lack of trust in business managements and independent auditing firms. One of the main reasons of this situation causing negative effects on the management is lack of effective process of independent auditing.

The purpose of this study is to analyze how to make independent audit; to examine the benefits of independent audit; to research the restrictive factors of independent audit and finally to investigate the services and responsibilities of auditors and audit organizations. Furthermore, to show how these theoretical informations work when they are put into practice, an application takes place in this study.

Key Words: Independent Audit, Audit Processes, Case Study

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR LİSTESİ	IX
TABLolar LİSTESİ	X
ÖNSÖZ	XII
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
DENETİM KAVRAMI VE GENEL BİLGİLER	3
1.1. DENETİM KAVRAMI	3
1.2. DENETİMİN ÇERÇEVESİ	4
1.3. DENETİMİN GEREKLİLİĞİ.....	4
1.4. DENETİM KAVRAMININ ÖZELLİKLERİ	5
1.5. DENETİM KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞ SÜRECİ	7
1.6. DENETİMİN FONKSİYONLARI	8
1.6.1. Bilgilerin Güvenliği İhtiyacı.....	8
1.6.2. Kamunun Aydınlatılması	9
1.7. DENETİMİN YARARLARI.....	10
1.7.1. Denetimin Ekonomiye Faydası	10
1.7.2. Denetimin İşletmeye Faydası	11
1.7.3. İşletme İlgililerine ve Üçüncü Kişilere Faydası	11
İKİNCİ BÖLÜM	13
DENETİM TÜRLERİ VE DENETÇİ TÜRLERİ	13
2.1. DENETİM TÜRLERİ	13
2.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	13
2.1.2. Uygunluk Denetimi	14
2.1.3. Faaliyet Denetimi	15

2.2. DENETÇİ İLE İŞLETME ARASINDAKİ ÖRGÜTSEL İLİŞKİYE GÖRE DENETİM	16
2.2.1. İç Denetim	16
2.2.2. Dış Denetim	19
2.2.3. İç-Dış Denetim İlişkisi Arasındaki Farklar	20
2.2.4. Muhasebe – Denetim İlişkisi.....	20
2.3. YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM	21
2.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	21
2.3.2. İsteğe Bağlı Denetim	22
2.4. DENETÇİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	22
2.5. DENETÇİ TÜRLERİ.....	22
2.5.1. İç Denetçi	22
2.5.2. Bağımsız Denetçi	23
2.5.3. Kamu Denetçisi	24
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	26
GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI VE DENETİM SÜRECİ...26	
3.1. GENEL AÇIKLAMALAR	26
3.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ	27
3.3. GENEL STANDARTLAR	28
3.3.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim	28
3.3.2. Bağımsızlık	29
3.3.3. Mesleki Özen	30
3.4. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI.....	30
3.4.1. Planlama ve Gözetim	30
3.4.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....	31
3.4.3. İşletme Yönetimi – Denetçi- İç Kontrol İlişkisi	32
3.4.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Uygulanan Yaklaşımlar	33
3.4.5. Kanıt Toplama.....	35
3.4.6. Denetimin Kanıtları.....	36

3.4.7. Kanıt Türleri	36
3.4.8. Kanıt Toplama Teknikleri.....	37
3.5. RAPORLAMA STANDARTLARI	38
3.5.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	39
3.5.2. Mali Tablo Açıklamalarının Yeterliliği.....	39
3.5.3. Görüş Bildirme	40
3.6. DENETİM SÜRECİ	40
3.6.1. Müşteri Kabulü ve Anlaşmanın İmzalanması	40
3.6.2. Müşteri İşletmenin Tanınması	41
3.6.3. Denetimin Planlanması	42
3.6.4. Denetim Programının Yürütülmesi.....	43
3.6.5. Denetçinin Uygulaması Gereken Yöntemler	44
3.7. DENETİMİN SONUÇLANMASI VE RAPORUN YAZILMASI	45
3.7.1. Genel Açıklamalar	45
3.7.2. Standart Şartsız Denetim Raporu.....	46
3.7.3. Şartlı veya Olumsuz Görüş Bildirme	46
3.7.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	47
3.7.5. Sapma Dereceleri ve Denetçi Görüş İlişkisi	48
3.8. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLER	49
3.8.1. Bağımsız Denetime Tabi Olmanın Genel Ölçütleri	49
3.8.2. Herhangi Bir Ölçüte Bağlı Olmaksızın Denetime Tabi Şirketler	50
3.8.3. SPK tarafından Halka Açık Kabul Edilen Şirketler	51
3.8.4. Ekli (II) Sayılı Listede Belirtilen Şirketler	51
3.8.5. Uygulamaya İlişkin Diğer Hususlar	52
3.8.6. Kapsam Dışında Tutulan Şirketler	53
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	54
İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	54
4.1. İNŞAAT VE ONARIM.....	54

4.1.1. İnşaat Tanımı	54
4.1.2. İnşaat Çeşitleri	55
4.1.3. Onarım	55
4.1.4. Şantiye	55
4.2. MÜTEAHHİT, TAŞERON, HAKEDİŞ	56
4.2.1. Müteahhit	56
4.2.2. Taşeron.....	56
4.2.3. Hakediş.....	56
4.3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN AYRIMI.....	56
4.3.1. Özel İnşaat.....	56
4.3.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyeti.....	57
4.4. İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMASINDA TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER	57
4.4.1. Vergi Kanunlarınca Tutulması Gereken Defterler	57
4.4.2. Yapım İşleri Genel Şartnamesi Uyarınca Tutulması Gereken Defterler	57
4.4.3. Tutulması Yararlı Olan Defterler	58
BEŞİNCİ BÖLÜM	59
İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BİR BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI.....	59
5.1. ÇALIŞMANIN AMACI	59
5.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ	59
5.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI	60
5.4. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ VE DENETİMDE KULLANILAN TEKNİKLER....	60
5.5. BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASINA BAŞLANGIÇ	60
5.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	60
5.5.2. Denetimin Planlanması	60
5.5.3. Şirketin ve Faaliyet Alanının Tanınması	61
5.6. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU	62
5.6.1. Uygunluk Beyanı	67
5.6.2. Finansal Tabloların Hazırlanış Şekli	67

5.6.3. Geçerli ve Raporlama Para Birimi	67
5.6.4. Yeni ve Revize Edilmiş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ..	67
5.7. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE İLİŞKİN BİLGİ	82
5.8. TİCARİ ALACAK VE BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİ	82
5.9. DİĞER ALACAKLAR VE BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİ	83
5.10. STOKLAR İLE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ VE GELİRLERİNE İLİŞKİN BİLGİ.....	84
5.10.1. Stoklar.....	84
5.10.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri.....	84
5.10.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Bedelleri.....	84
5.11. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR, PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BİLGİ.....	85
5.12. MADDİ DURAN VARLIKLAR VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN BİLGİ	86
5.13. FİNANSAL BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİ.....	89
5.14. FİNANSAL YATIRIMLARA İLİŞKİN BİLGİ.....	89
5.15. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARA İLİŞKİN BİLGİ	90
5.16. ÖZKAYNAKLARA İLİŞKİN BİLGİ.....	91
5.17. KARŞILIKLAR, KOŞULLU VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BİLGİ	92
5.17.1. Borç Karşılıkları	92
5.17.2. Davalar.....	92
5.17.3. Verilen /Alınan TRI'ler	93
5.18. SATIŞLAR VE SATIŞLARIN MALİYETİNE İLİŞKİN BİLGİ.....	94
5.19. ESAS FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLER VE GİDERLERE İLİŞKİN BİLGİ	97
5.20. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GELİRLERE İLİŞKİN BİLGİ.....	96
5.21. FİNANSMAN GELİRLERİ/ GİDERLERİNE İLİŞKİN BİLGİ	97
5.22. VERGİ, VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BİLGİ	97

5.23. HİSSE BAŞINA KAZANÇ / KAYIP BİLGİSİ.....	98
5.24. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	99
5.25. RAYİÇ DEĞER AÇIKLAMALARI	102
5.26. TMS'YE İLK GEÇİŞ AÇIKLAMALARI	103
5.27. BİLANÇO SONRASI OLAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	103
5.28. DENETİM SONUCUNA İLİŞKİN BULGULAR.....	104
5.28.1. Finansal Tablolara İlişkin Rapor	104
5.28.2. Finansal Tablolarla İlgili Olarak Yönetimin Sorumluluğu	104
5.28.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu	104
5.28.4. Görüş	105
SONUÇ	106
KAYNAKÇA.....	108

KISALTMALAR LİSTESİ

A.G.E.	:	ADI GEÇEN ESER
AICPA	:	AMERİKAN YEMİNLİ MUHASEBECİLER ENSTİTÜSÜ (AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS)
BDDK	:	BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU
GVK	:	GELİR VERGİSİ KANUNU
COSO	:	SAHTE MALİ RAPORLAMA ULUSAL KOMİSYONU
IAS	:	ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI
KGK	:	KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU
KVK	:	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
S.	:	SAYFA
SM	:	SERBEST MUHASEBECİ
SMMM	:	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR
SPK	:	SERMAYE PİYASASI KURULU
TFSR	:	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
TMS	:	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
TMSF	:	TASARRUF MEVDUAT SİGORTA FONU
TRİ	:	TEMİNAT REHİN İPOTEK
TTK	:	TÜRK TİCARET KANUNU
UFRS	:	ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
UMSK	:	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURUMU
V.B.	:	VE BENZERİ
VUK	:	VERGİ USUL KANUNU
YMM	:	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

TABLolar LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 1: Denetim İhtiyaç Grupları	4
Tablo 2: Muhasebe ile Dış Denetim Arasındaki İlişkiler	22
Tablo 3: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	29
Tablo 4: İç Kontrol Sistemi Soru Kâğıdı	38
Tablo 5: Aksaklık Görüş İlişkisi	56
Tablo 6: Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	63
Tablo 7: Gelir Tablosu	65
Tablo 8: Özkaynaklar Değişim Tablosu	66
Tablo 9: Nakit Akış Tablosu	67
Tablo 10: Nakit ve Nakit Benzerleri	83
Tablo 11: Ticari Alacak ve Borçlar	83
Tablo 12: Diğer Alacak ve Borçlar	84
Tablo 13: Stoklar	85
Tablo 14: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	85
Tablo 15: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Gelirleri	86
Tablo 16: Diğer Dönen Varlıklar	86
Tablo 17: Peşin Ödenmiş Giderler	87
Tablo 18: Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler	87
Tablo 19: Maddi ve Maddi Olmayan Diğer Duran Varlıklar	88
Tablo 20: Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar	90
Tablo 21: Finansal Yatırımlar	91
Tablo 22: Kıdem Tazminatı Karşılıkları	92
Tablo 23: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	92
Tablo 24: Özkaynaklar	92
Tablo 25: Değer Artış Fonları	93
Tablo 26: Verilen TRİ'ler	94
Tablo 27: Satış Gelirleri ve Maliyetleri	95
Tablo 28: Araştırma ve Geliştirme Giderleri	96

Tablo 29: Genel Yönetim Giderleri	96
Tablo 30: Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Giderler	97
Tablo 31: Yatırım Gelirleri	97
Tablo 32: Finansman Gelir ve Giderleri	98
Tablo 33: Hisse Başına Kazanç/Kayıp	99
Tablo 34: İlişkili Tarafalara Ticari Alacaklar	100
Tablo 35: İlişkili Tarafalara Ticari Borçlar	100
Tablo 36: İlişkili Taraplardan Diğer Alacaklar	101
Tablo 37: İlişkili Taraplardan Diğer Borçlar	101
Tablo 38: İlişkili Taraplardan Alışlar/Satışlar	102

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans Eğitimi için beni teşvik eden desteğini ve katkısını eksik
etmeyen kıymetli hocalarıma,

Aileme, güzel kızıma ve oğullarıma,

Teşekkür ederim.

Yusuf Yalçın GÖKTÜRK

GİRİŞ

Ekonomik, teknolojik ve sosyal alanlarda meydana gelen değişim ve gelişmeler sebebiyle, tüketicilerin tüketim miktarlarına paralel olarak üreticilerin de üretim hacmi ve iş büyüklükleri değişmektedir. İşletmeler kâr elde etmek için kurulurlar ve finansal verilerle büyüyüp geliştikleri anlaşılabilir. Bunlara bağlı olarak işletmelerin ürettikleri finansal veriler ve muhasebe verileri değişim göstermektedir. İşletmelerin bu verilerine, faaliyet sonuçlarına ihtiyaç duyan ve bunları kullanacak olan işletme içi ve dışı kişiler bulunmaktadır. Bu kişiler, kullanacakları bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini bilmek isterler. Bu yüzden bağımsız denetim, hem işletme içi faaliyetlerin ve verilerin doğruluğunu test ederken hem de işletme dışı ilgililerin sorularına cevap verir.

Bağımsız dış denetim, işletme içerisinde ki faaliyetler sonucunda ortaya çıkan muhasebe verilerinin oluşmasından başlayan bir süreçtir. İşletmenin bu veriler ışığında ortaya koyduğu mali tablolarının, işletme ilke ve esaslarına göre çalışılıp çalışılmadığının, işletme yöneticilerinin işletme durumu hakkında ortaya koyduğu iddiaların doğruluğunun test edilerek raporlandığı bir çalışmadır.

Denetim uygulanan işletme açısından sağlanacak en önemli fayda, işletme güvenilirliğinin sağlanarak gerek yatırımcı gerekse kredi verenler açısından olumlu bir görüş oluşturulmasıdır. Denetim uygulanan işletme ile ilişkide olanlar açısından elde edilecek fayda ise, işletmenin gerçek durumu hakkında doğru, tarafsız ve güvenilir değerlendirmelere ulaşılması olacaktır.

Bağımsız denetim sistemi, sanayi devrimi yıllarından başlayarak günümüze kadar çeşitli değişim ve gelişimlerle seyretmiştir. Denetim uluslararası boyutta olan bir kavram olduğundan dolayı ortak bir denetim kültürü oluşturulmuştur.

Çalışmada amaç; bağımsız denetimin nasıl yapıldığını ve bağımsız denetimin yararlarını incelemek, bağımsız denetimi sınırlayıcı etkenleri ortaya koymak, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırmak, ayrıca sunulan bu teorik bilgilerin pratiğe döküldüğünde nasıl işlediğini göstermektir.

Çalışmanın ilk bölümünde denetim kavramı teorik olarak incelenmiş, bağımsız denetimin gelişim süreci, türleri ve faydaları konusunda bilgi verilmiştir. İkinci bölümde ise bağımsız denetim ilkelerini oluşturan uluslararası denetim standartları incelenmiş, denetim faaliyetlerin nasıl yapılması gerektiği hakkında bilgi verilmiştir. Son bölümde ise denetim sonucunda ortaya çıkan görüşler, bu görüşlere bağlı

olarak verilecek karar ve yazılacak raporlardan bahsedilmiş ve verilen teorik bilgiler bir inşaat şirketi üzerinde uygulanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE GENEL BİLGİLER

Bu bölümde denetim kavramına, denetimin özellikleri, fonksiyonu ve faydalarına, çerçevesi ve gerekliliği ile denetim kavramının ortaya çıkış sürecine ilişkin bilgiler verilecektir.

1.1. DENETİM KAVRAMI

Örgütlerin, bireysel ve kurumsal işletmelerin faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun yürütülüp yürütülmediğini belirlemek, aynı zamanda işletme ve örgüt yöneticilerinin işletme ile çıkar ilişkisi bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir.¹

İşletmeler belirli kaynakları kullanarak kâr elde etmek için faaliyette bulunurlar ve faaliyetleriyle ilgili sonuçları da belirli aralıklarla işletmeyle ilgili olanları aydınlatmak için raporlarlar. Bu raporlamalar tek taraflı irade beyanlarıdır ve işletmeden bilgi bekleyenlerin bu raporların doğruluğu konusunda güvenceye ihtiyaçları vardır.² İşletmeler hem dış çevrenin ve piyasanın işletmeye olan güvenini sağlamak için hem de kendi kontrol fonksiyonlarını işletme faaliyetleri üzerinde tam hakimiyet sağlayacak bir düzeyde yürütmek için denetime ihtiyaç duymaktadırlar.³

Genel olarak denetim; “boyutları veya biçimleri normalden farklı olan unsurları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir”. Sözlük anlamı itibarıyla denetim, “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş ve kontrol etmek” olarak tanımlanmıştır. Denetim yerine eşanlamlı olarak değer gören kovuşturma, inceleme, araştırma, soruşturma, kontrol, revizyon, teftiş, gibi ifadeler bulunmaktadır. Türkiye’de kamu kurumları açısından teftiş kavramı öne çıkarken özel kurum ve kuruluşlarda denetim kavramı ağırlıklı olarak kullanılmaktadır.

Teoride denetimle ilgili dar ve geniş çeşitli tanımlar yapılabilmektedir. Denetim ile ilgili en kabul gören tanım, Amerikan Muhasebeciler Birliği bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımdır. Bu komiteye göre denetim: “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara

¹ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s.1.

² Aydın Karapınar vd., *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Linsanslama Sınavlarına Hazırlık*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, 2.baskı, 1149.

³ Jale Sağlar, Koray Tuan, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2009, Sayı:1,343-358, s.344.

bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”⁴

1.2. DENETİMİN ÇERÇEVESİ

Evrenselleşme durumunda büyüyen piyasalar, yabancı sermaye girişleri doğrultusunda işletmelere ait mali tabloların ve hesapların karşılaştırılabilir, herkes tarafından anlaşılabilir olmasını ve şeffaflığı zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır.

Mali tabloların ihtiyaç bağlamındaki bu gerekliliklerinin karşılanması, söz konusu tablo bilgilerinin üretilirken ortak bir muhasebe ve denetim yöntemi kullanılmasıyla mümkün olabilir. Bu ortak yöntemler ise uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının uygulamada kullanılmasıyla sağlanabilir.

Uluslararası muhasebe standartları gereğince üretilen mali tabloların mutlaka denetlenmesi gerekmektedir. Denetimi yapılmış mali tabloların işletme ilgilileri açısından yeterli güvenilirliği sağlanmış demektir. Denetim, mali tabloların ve bu tablolarda bulunan bilgilerin gerçekliğinin ve güvenilirliğinin artması için zorunlu görülmektedir.

1.3. DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Günümüzdeki uluslar üstü etkin rolleri birlikte düşünülürse sosyal ve ekonomik hayatın temel unsuru iktisadi işletmelerdir. Bu önemli konuları ise iktisadi organizasyonların gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak ilişkili olduğu kesimlere karşı sorumlu olmalarını gerektirmektedir. Toplumunu oluşturan çeşitli kişi veya kuruluşlarla iktisadi işletmelerin devamlı ilişkide bulunduğu kişi ve kuruluşlar şöyle sıralabilir:

- İşletme yönetimi,
- Ortaklar,
- Yatırımcılar,
- Finansman sağlayanlar,
- Çalışanlar,
- Ticari ilişkiye girenler,
- Kamu kurumları,
- Denetim ve danışmanlık kuruluşları,
- Tüketici-müşteri-kamu

Yukarıda sıralanan ve “işletmenin tarafları” olarak nitelendirilebilen gruplar, işletmenin olağan ve olağan dışı faaliyetleri ve bunların sonuçlarına ilişkin açık ve

⁴ Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s.5.

güvenilir bilgiye ihtiyaç duyacaklardır. Bu aşamada karşılaşılması muhtemel ve temel sorun işletme faaliyetlerine ilişkin bilgilerin güvenilir olup olmamasıdır.⁵

İşletmelerin ekonomik faaliyet hacminin giderek çoğalması ve buna bağlı olarak bilgi üreten muhasebe bölümleri üzerindeki iş yükünün artması, işletme idareci ve ortaklarının fiili durumdan giderek uzak kalmış olmaları, idarecilerin çeşitli kaygılarla yanıltıcı ve güvenilir olmayan bilgi açıklama eğiliminde olmaları gibi nedenlerden dolayı bu bilgiler güvenilirlik açısından riskli hale gelmektedir.

Sayılan nedenler ve çeşitli gerekçeler ile iktisadi açıdan sorumluluk taşıyan kuruluşların, işletme bünyesinden bağımsız denetçi kişi veya kuruluşlar tarafından denetlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.⁶ Bağımsız denetime ihtiyaç duyan gruplar Tablo 1' de gösterilmiştir.

Tablo 1 – Denetim İhtiyaç Grupları⁷

İşletme İçi Bilgi İhtiyacı Grupları	İşletme Dışı Bilgi İhtiyacı Grupları
İşletme Ortakları	Yatırımcılar
Yöneticiler	Kredi Verenler
Çalışanlar	Devlet
	Toplum

1.4. DENETİM KAVRAMININ ÖZELLİKLERİ

Denetimin tanımından yola çıkarak denetimin özelliklerini oluşturan unsurlar şöyledir:⁸

- **Denetimin bir süreç olması:** Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılanlar, işletmenin çeşitli biçimlerde ortaya koyduğu ve güvenilir olduğunu iddia ettiği konular ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır. Aksi ispat edilene dek denetçinin doğruları kabul edilmektedir. Ancak, denetçinin doğrularının göstergesi olan önceden saptanmış ölçütler bulunmaktadır. Denetlenen işletmenin iddialarının, bu ölçütlere uygun olup olmadığı konusunun belirlenmesinde denetçi rol

⁵ Ümit Ataman vd, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2001, s.13.

⁶ Seval Kardeş Selimoğlu vd, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi,3. Baskı, 2011, s.2

⁷ Selimoğlu vd, *a.g.e.*, s.2

⁸ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş., Ankara, 2003, s.19-20.

almaktadır. Sürdürülen denetimin türüne göre önceden saptanmış ölçütlerin özellikleri değişmektedir. Örnek verecek olursak; muhasebe denetimi yapılıyorsa kullanılacak ölçüt Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Vergi denetimi yapılıyorsa, baz alınacak ölçüt, vergi mevzuatı, iç denetim yapılıyor ise kullanılacak ölçüt, devlet veya işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kurallardır.

• **İktisadi olaylara ve faaliyetlere ilişkin iddialar:** İşletmelerin, ticari işlemleri ile ilgili oluşturduğu ve ortaya koyduğu çalışmalar, beyan ve raporlar işletmeler bazında bir iddia içermektedir. Bahse konu çalışmada, beyan ve raporlar işletme tarafından ilgili, ilişkili ve üçüncü kişilere sunulmuştur. İşte bu nedenle iddiaların güvenilirliğinin ve doğruluğunun araştırılması işlemi denetim ile mümkündür.

• **Önceden saptanmış ölçütler:** Denetçi, işletmenin paylaştığı iktisadi faaliyetlerini gösteren tabloları daha evvelden belirlenmiş ilkelerle kıyaslayarak, bu ilkelere ışığında güvenilir ve doğru olup olmadığına karar verir. Bu ölçütler; kanun, tüzük, yönetmelik, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da yönetim tarafından saptanmış hedefler olabilir.

• **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçüt ve ilkelere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Denetimi gerçekleştiren işletme iddialarının doğru olup olmadığını ortaya koyabilmek için herhangi bir kişi, kuruluş veya otoriteden bağımsız bir şekilde uygun ve yeterli nitelikte kanıtları edinmelidir. Çeşitli denetim prosedürleri yoluyla toplanan kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilmek suretiyle bir denetim görüşü oluşturur.

• **Konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülme:** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında da belirtileceği üzere, denetim çalışmasını yürüten kişi, yeterli bilgi ve deneyim sahibi olmalıdır. Denetçinin sahip olması gereken en önemli özellik bağımsız davranma özelliğidir. Bağımsızlık denetim çalışmalarında tarafsız olma sonucunu doğuracaktır. Yapılan denetim türüne göre bağımsızlığın seviyesi de değişmektedir. Ancak sonuç ne olursa olsun bağımsızlık, denetim olgusunun ve mesleğinin vazgeçilemeyecek bir unsurudur.

• **İlgi duyanlara bildirme:** İşletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili olaylarla birçok kişi ve kuruluşun direkt ya da endirekt ilgisi bulunabilir. Denetimi yürüten kişi ilgili olanlara, işletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin bilgileri ve denetimini yaptığı işin sonucunu bir raporla ortaya koyar. Denetçi, oluşturduğu denetim sonu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ve işletme dışı ilgililere

bildirir. Genel anlamda yazılı olarak düzenlenen raporlar, denetim türü ve yararlanılanların değişkenliğine bağlı olarak çeşitli biçimlerde hazırlanabilir.

1.5. DENETİM KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞ SÜRECİ

Denetim mesleğinin gelişim süreci “Sanayi Devrimi” öncesi ve sonrası olarak ayrılabilir. Sanayi devrimi öncesinde denetim mesleği biçimsel bir yapıya sahip olmasa da uygulaması çok eskiye dayanmaktadır. Eski Mısır’da bilgilerin güvenilir olup olmadığını anlamak için yapılan denetim çalışmaları buna örnek gösterilebilir.⁹

Denetim mesleği biçimsel yapısına Sanayi Devrimi’nden sonra kavuşmuştur. On dokuzuncu yüzyılda, işletmelerin faaliyet alanlarının büyümesi, üretim yöntemlerinin değişmesi, geniş ve karmaşık organizasyon yapısının ortaya çıkması, işletme sahibi yöneticilerin yerini, profesyonel yöneticilerin alması, denetim mesleğinin gelişmesini sağlamıştır.¹⁰

Modern anlamda dış denetim ilk defa on dokuzuncu yüzyıl başlarında İngiltere’de uygulamaya koyulmuştur. Bu amaçla 1845 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarının denetlenmesi öngörülmüştür. Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde öngörüldüğü yer İngiltere’dir. Zamanla bazı denetim mesleği mensuplarının bilgilerini ve yetkilerini kötü amaçlı kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gerek duyulmuş ve meslek birimleri kurulmuştur.¹¹

Denetçilik mesleğinin İngiltere’den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya’dır. Fransa’da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan “Companies Charter” Yasası ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetim kapsamı genişletilmiştir. Fransa’da denetleme ve muhasebe faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır.1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Yunanistan’da “Yeminli Muhaseplik Mesleği” 1955 yılında kurumsallaşmıştır. Türkiye’de ise, mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir.¹²

Türkiye’de denetim kavramı amacının dışında pek çok anlamda kullanılmakta ve buna bağlı olarak organizasyonlar da çeşitlenmektedir. Özellikle Türkiye’de

⁹ Ataman vd., **a.g.e.**, s.16.

¹⁰ Ataman vd., **a.g.e.**, s.16.

¹¹ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008, s.10.

¹² Şaban Uzay vd., “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2009, Sayı:95, 125-140, s.128.

denetim kavramı dar anlamda kullanılarak “muhasabe denetimi” olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de bağımsız dış denetimin tarihi gelişimine bakarken, muhasabe ve denetimin tarihi gelişiminin birlikte ele alınması gerekmektedir.

Gelişmiş ülkelerdeki bağımsız denetim uygulamaları genel hatları ile ele alındığında bağımsız denetim yaptırma zorunluluğunun, tüm ticaret ve sermaye şirketleri açısından geçerli olduğu görülmektedir. Türkiye uygulamasında ise zorunlu denetime tabi tutulacak şirketler için belli ölçüler belirlenmiş ve sınırlı sayıdaki işletme zorunlu denetim kapsamına alınmıştır. Diğer bir ifade ile Türkiye’de, tüm ticaret ve sermaye şirketlerini kapsayan bir bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Ayrıca Türkiye’de diğer gelişmiş ülkelerin aksine denetim sürecinde özellikle muhasabe denetimi sağlanması amaçlanmaktadır. Muhasabe ve denetim mesleğinin Türkiye’de gösterdiği gelişim, dünya ülkeleri ile karşılaştırıldığında, çok yavaş bir seyir izlemektedir. Bu yavaş gelişmenin nedeni ise, rekabet ekonomisi kurallarının ve özel sektör işletmeciliğindeki gelişmelerin ancak 1980 döneminden sonra başlaması ve yeteri kadar muhasabe ve denetim ihtiyacının duyulmaması olarak açıklanabilir.

1.6. DENETİMİN FONKSİYONLARI

Denetimin fonksiyonları bilgilerin güvenliğinin sağlanması ve kamunun aydınlatılması olarak iki başlık halinde incelenebilir.

1.6.1. Bilgilerin Güvenliği İhtiyacı

Son yıllarda meydana gelen değişim ve gelişmeler, oldukça süratli ve büyük adımlarla seyretmiştir. Bu değişimlerle birlikte işletme ve örgütlere dair bilgi ve bunların paylaşımı büyük önem kazanmıştır.

Son derece büyük öneme sahip olan bilgi olgusunun zamanla doğruluğu ve güvenilirliği konusunda şüpheler ortaya çıkmaya başlamıştır. Bilginin elde edilmesi, paylaşılması, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda çeşitli yollar aranmış ve birtakım kurallar meydana getirilmiştir. İşletmeler, aldıkları kararları genellikle dışarıdan aldıkları bilgiler neticesinde olgunlaştırır. Dışarıdan alınan bilgiler işletmelerin karar mekanizmasına doğrudan etki eder, doğru olmayan bir bilgi hem işletmeye hem de ekonomiye zarar verecektir. Ancak işletmeler ve yatırımcılar dışardan aldıkları bilgileri doğru olarak kabul ederler. Ancak bilgileri hazırlayan tarafın, kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmesi de olası bir durumdur.

Böylesine önem arzeden ve çağımızın en önemli kaynaklarından olan bilginin güvenilir ve doğru olması da en az kendisi kadar önemlidir. Bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığının anlaşılması için denetim büyük rol oynamaktadır. Etkin ve sağlıklı bir denetim sürecinden geçen bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı kolaylıkla anlaşılabilir.

1.6.2. Kamunun Aydınlatılması

Kamunun aydınlatılması unsuru denetimin en önemli işlevlerinden birisi olup, işletme ve örgütlerden menfaat sağlayanlar açısından büyük öneme sahiptir. Son yıllarda çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerle birlikte şirketlerin bu hususta neler yapması gerektiği belirlenmiştir. Özellikle 2003 yılında yayınlanan, piyasa ve yatırımcılar için uygulamaya geçirilen “Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği” Sermaye Piyasası Kurulu’nun attığı önemli adımlardan bitanesidir. Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik ile birlikte de Türkiye sermaye piyasalarında hem şirketler hem de yatırımcılar için önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Yapılan bu çalışmalarla birlikte kamunun aydınlatılması ilkesi kanunla güvence altına alınmış, piyasalarda güven, açıklık sağlanması, denetlemeye tabi olan tabloların ve raporların denetleme kuruluşlarınca denetlenmesi gibi konularda şirket ve ortakların bilgilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu sayede kamuyu aydınlatma ilkesi piyasaya benimsetilerek yatırımcıların her türlü bilgiye zamanında ve doğru olarak ulaşması ile doğru kararlar alması amaçlanmakta, riskler ve avantajlar konusunda önceden bilgilenmeleri sağlanmıştır.

Kamuyu aydınlatma ilkesi üç işlevi içinde barındırmaktadır. Bunlar; koruyuculuk, aydınlatıcılık ve caydırıcılıktır.

• **Koruyuculuk işlevi;** halka açık anonim ortaklıkların, şirket finansal durumu, faaliyetleri ve menkul kıymetleri ile ilgili bilgilerin zamanında, doğru ve güvenilir bir şekilde ulaştırılması ile yatırımcıların aldatılması ve yanıltılması engellenmeye çalışılır.

• **Caydırıcılık işlevi;** şirketlerin etkin bir şekilde denetlenmemesi halinde farklı yorum ve bilgi dağılımı ile şirketlerin imajının zedelenmesi ve önceden sermaye artırımının haber alınması gibi durumların meydana gelmemesi kamuyu aydınlatma ilkesi ile engellenmeye çalışılır.

• **Aydınlatıcı işlev;** yatırımcıya gerekli olan bilgilerin ayrıntılı bir şekilde sunulması sonucu yatırım kararının verebilmesine zemin hazırlamaktadır.

Yukarıda sayılanlarla birlikte kamuyu aydınlatma ilkesi için en önemli unsurlardan biri de ülke içinde ve uluslararası alanda finansal tabloları hazırlayan ve

kullananlar için aynı muhasebe standartlarının kullanılmasıdır. Aynı muhasebe standartlarının kullanılması hem hazırlayanlar hem de bunları kullanacaklar açısından herhangi bir karışıklık doğurmamış olur.¹³

1.7. DENETİMİN YARARLARI

Denetimin piyasalar üzerinde birden çok faydasının olduğunu söyleyebiliriz. Sermaye piyasalarına güvenin artması, halkın bu konularda bilgilendirilmesi, piyasada güven ve istikrar ortamının oluşması ve yatırımların artması amacıyla bilgi güvenilirliğini artırır. Bundan dolayı denetim, hem kamu kesimi hemde özel kesim açısından büyük fayda sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin sağladığı faydayı; ekonomiye faydası, işletmeye faydası, işletme ilgililerine ve üçüncü kişilere faydası başlıkları altında toplayabiliriz.

1.7.1. Denetimin Ekonomiye Faydası

Kamunun aydınlatılması amacıyla işletmeler tarafından açıklanan mali tabloların, işletmenin gerçek durumunu doğru ve güvenilir biçimde yansıtır yansıtmadığının anlaşılması ancak bağımsız denetimle mümkündür.¹⁴

Bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması ekonomik ilişkilerin sağlıklı yürümesi açısından büyük önem taşır. Belge ve kayıt düzeninin sağlıklı kurulmasında olumlu katkıları olacağı düşünülen bağımsız denetim uygulaması, bu yolla bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilebilir.¹⁵

Örneğin; ülkelerde bankaların gereksinim duyduğu en önemli konu, kredi isteyen işletmeler tarafından bankalara verilen finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bankalar, kredi talebinde bulunan işletmelerin mali tablolarının güvenilirliğini kontrol etmek amacıyla istihbarat örgütleri kurmuşlardır. Ancak bu durum hem bankalara hem de işletmelere ek yükler getirecek ve kredi sisteminin ağırlaşmasına neden olacaktır. Bu nedenle bağımsız denetim, ekonomide sağlıklı kredi düzeninin kurulması, işlemesi ve geliştirilmesi açısından da önem kazanmaktadır.¹⁶

¹³ Nilüfer Tetik ve Burcu Demirel, "Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II", *Yaklaşım Dergisi*, 2002, Sayı:119, 186-188, s.187.

¹⁴ Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Cilt 1, Yetkin Elektronik Yayıncılık, Ankara,2006, s.83.

¹⁵ Aksoy, *a.g.e.*, s.83.

¹⁶ Aksoy, *a.g.e.*, s.83

1.7.2. Denetimin İşletmeye Faydası

Denetim, işletme içerisinde olmayan ve konusunda yetkin kişiler tarafından tarafsız ve bağımsız olarak yapıldığından finansal tablolar doğru ve şeffaf olduğuna ilişkin intiba kuvvetlenir ve güvenilir olur. Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını sağlar. Gelir ve giderlerin mali tablolara doğru olarak yansıtılmasına yardımcı olur ve şirketin daha gerçekçi hedef ve politika belirlenmesini sağlar.
- Bağımsız dış denetim, işletme yönetimi ve çalışanlarının hileli işlemlere girişmesini veya bu yöndeki eğilimlerini engellemeye yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının artmasını sağlar.
- Yönetici, kendi eksikliklerini, yanlışlarını veya finansal tablolarının uluslararası standartlara uymayan yönlerini objektif olarak, dışarıdan bir gözle görme ve değerlendirme fırsatı bulur.
- Özellikle yönetimde yer almayan ortakların haklarının korunmasında önemli rol oynar.
- Holding kuruluşlarda işletme kurallarına ve politikalarına tüm topluluk içinde uyulup uyulmadığı konusunda bilgi verir ve güvence sağlar.¹⁷

1.7.3. İşletme İlgililerine ve Üçüncü Kişilere Faydası

Denetimin bağımsız olarak yerine getirilmesinin en önde gelen yararı, işletme ilgililerinin ve üst yönetimi için, yani bilgiden yararlanacak olanların, işletmenin meydana getirdiği mali kayıtların tarafsız, doğru ve tutarlı olmasını sağlamasıdır. Bağımsız denetim, bu işlevini denetim raporu ile yerine getirir. Bağımsız denetim raporunun ilgilileri, “bilgi kullanıcıları” dediğimiz kişilerdir.

Bağımsız dış denetimin, işletmeyle ilişkili diğer kesimlere sağladığı yararlar Şunlardır:

- Kredi veren kuruluşlara verecekleri kararlarda yardımcı olurlar.
- Denetimi yapılmış finansal tablolar, yatırımcıların karar almalarında yardımcı olurlar,
- Denetlenmiş finansal tablolar, işgücü piyasasında işverene ve işçi sendikalarına ücret ve sosyal yardımlar kapsamındaki anlaşmalarda nesnel bilgiler sağlar,

¹⁷ Güredin, a.g.e., s.25.

- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği ile finansal durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- Şirket devir ve birleşmelerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir, doğru bilgiler verir.”¹⁸

¹⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.25.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM TÜRLERİ VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetim türleri, yapılış sebebine göre denetim türleri, denetçinin işletmeyle olan ilişkisine göre denetim çeşitleri ve denetçi türleri hakkında bilgiler bu bölüm altında sunulmuştur.

2.1. DENETİM TÜRLERİ

Kaynaklar incelendiğinde, denetim türleri çeşitli kaynaklarda çok çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılmaktadır. Amaçlarına göre denetim faaliyetleri daha çok finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır.

2.1.1. Mali Tablolar Denetimi

“Bir işletmenin mali tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerinin, mali tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir.”¹⁹

Mali tabloların denetiminde, denetçinin dayanağı olan ölçütler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Bununla birlikte, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır. Sadece denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan doğruya ilişkisinin olmaması gerekir. Türkiye açısından durumu ele aldığımızda, denetim çalışmalarında yasal düzenlemeler önemli rol oynamaktadır. Ayrıca denetçiler, mali tabloların dayanaklarının doğru ve açık bir içerik taşıyıp taşımadığına bakmaktadır. Doğruluk, incelenen konunun şekil yönünden istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının, dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen konunun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır.²⁰

Yapılan denetimin amacı, finansal tabloları değerlendirecek olanlara önceden belirlenmiş standartlara dayalı makul bir güvence vermektir. İşletmenin finansal

¹⁹ Hasan Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 3-4

²⁰ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayımları, İstanbul, 2006, s.28

tablolarından iktisadi faaliyetlerin yürütüldüğü hemen hemen her alanda yararlanıldığından, bağımsız denetim büyük bir öneme sahiptir.²¹

Finansal tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır:²²

- Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek varolan hatalar üzerinde durulmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu, mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

2.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletme faaliyetlerinin yasalara, hukuk kurallarına ya da üst yönetim tarafından belirlenmiş işletme içi kurallara uygun olup olmadığının tespiti için yapılan bir çalışmadır. Uygunluk denetiminde, işletmelerin Vergi Usul Kanunundaki (VUK) düzenlemelere ve diğer mevzuatlara uygun davranıp davranmadığı ya da işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı araştırılır.²³

Mali tablolar denetiminde denetim kriterleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri iken, uygunluk denetiminde ölçüt; yasalar, mevzuatlar ve işletme politikalarıdır. Uygunluk denetimi genelde iç denetçi adını verdiğimiz işletme personeli tarafından yapılmaktadır. Gerek görüldüğü taktirde bağımsız denetçiden de uygunluk denetimi istenebilir.

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki en doğru ve optimal çalışma sistemini kurabilmek için belli başlı bazı kurallar koymaktadırlar. Kuralların uygulanıp uygulanmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmeler bu tür denetimleri iç denetçileri vasıtasıyla yerine getirmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları ise kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar.

²¹ Kaval, **a.g.e.**, s. 3-4

²² Bozkurt, **a.g.e.**, s.28.

²³ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, Aktüel Yayınları, İstanbul 2004, s. 2.

Bu kuralların uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek amacıyla da kendi denetim elemanlarına denetim yaptırılır. Örneğin Maliye Bakanlığı Denetçilerinin kendi iç yapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girmektedir. Özel sektör üzerinde yapılan uygunluk denetimleri ise kamu denetimi kapsamında kabul görmektedir.

Uygunluk denetimleri ile ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Banka şubesi için, bankacılık kanununda belirlenen limitler dışında bir işlem yapılıp yapılmadığının, ilgili bankanın denetim elemanlarınca denetlenmesi,
- İşletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak imzalanması icabeden evrakların ilgili iş ile yetkilendirilmiş kişiler tarafından imza edilip edilmediğinin şirketin iç denetçilerince denetlenmesi,
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası asıp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından yapılması gibi.²⁴(6111 sayılı kanunla levha asma zorunluluğu kaldırılmıştır.)

2.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletme faaliyetlerinin bölümler itibariyle etkin ve verimli olup olmadığını belirlenebilmesi açısından ilgili bölümlerin faaliyetlerinde uygulanan yöntem ve ilkelere göre değerlendirilerek denetlenmesine faaliyet denetimi denir.²⁵

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere faaliyet denetimi, mali kontrolleri ve faaliyet kontrollerini (performans göstergelerini) içerir. Günümüz işletmelerinde yaygın bir yapısının olması dolayısıyla bilgi sistemleri kontrollerini de faaliyet denetiminin bir türü olarak dikkate almak gerekmektedir. Faaliyet denetiminin uygulama alanı oldukça geniştir. Denetimin inceleme alanında, işletmenin yapısı, pazarlama politikaları, üretim teknikleri bilgi işlem faaliyetleri de girebilir. Karşılaştırma ölçütleri diğer denetim türlerine göre daha soyuttur. Çoğunlukla ölçüm için başarı kriterleri, başarı oranları, bütçeler ve sektörün ortalamaları kullanılır.

²⁴ Bozkurt, **a.g.e.**, s.29.

²⁵ Güredin, **a.g.e.**, s.17.

Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta işletme içerisinde bölümden bölüme farklılık gösterebilir. Faaliyet denetimi büyük ölçüde öznedir. Dolayısıyla, faaliyet denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasından daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir nitelikte raporlar sunar. Bundan dolayı faaliyet denetimi, diğer türlerden farklı olarak “yönetmel danışmanlık” şeklinde nitelendirilebilmektedir.²⁶

2.2. DENETÇİ İLE İŞLETME ARASINDAKİ ÖRGÜTSEL İLİŞKİYE GÖRE DENETİM

Denetlenen iktisadi kuruluş ile denetçi kişi veya kuruluş arasındaki örgütsel ilişki açısından denetim türlerini de iki başlık altında toplamak mümkündür:

- İç Denetim
- Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Denetçi ve denetlenen ilişkisi açısından yapılan bölümlendirmede, kamu denetimi esas olarak işletme bünyesinden bağımsız olarak yürütüldüğünden dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.

2.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin doğruluğunun araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak ifade edilmektedir.²⁷ Bu süreçte denetim dönemi boyunca gerçekleştirilen faaliyetler hakkında ilgili birimlerce üretilen her türlü veri işletme bünyesinde görevli iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılır, değerlendirilir ve varsa öneriler ilgili makamlara rapor halinde sunulur.

İç denetimin amacı genel olarak; işletmede yapılan hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılarak tekrarlanmasını engellemek, işletme faaliyetlerinin işletme idaresi tarafından belirlenen kısa ve uzun vadede hedeflerine uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek ve işletme çıkarlarının öncelikle işletme personeline karşı korunmasını sağlamak, işletme yönetimine alınacak tedbirler hakkında öneride bulunmak olarak özetlenebilir. İç denetim süreci sonucunda ulaşılan tespit ve değerlendirmeler doğrudan işletme yöneticileri tarafından kullanılacağı için iç denetçilerin çalışma ve rapor aşamasında tarafsız davranmaları beklenir. Ayrıca iç denetimde görevli elemanlar tarafından işletme içi kontrol sistemi ile ilgili olarak

²⁶ Şaban Uzay, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, *İSMMMO 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Muhasebe Denetiminde Yeni Açılımlar*, Antalya, s. 2.

²⁷ A. Kadir Tuan ve Jale Sağlar, “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyeti Açısından Önemi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2004, Sayı 11,2-16, s. 2.

hazırlan raporlar bağımsız denetçilerin çalışmalarına da faydalanılabilecek bir kaynak oluşturur.²⁸

İç denetimde mali tabloların denetim yönü, mali tabloların yorumlanması veya doğruluğunun araştırılmasından ziyade bu tabloların oluşturulmasında yararlanılan muhasebe verilerinin doğruluğunu araştırmak ve bu verilerin elde edilmesi için kullanılan muhasebe kayıt sisteminin etkinliğinin belirlenmesini ifade eder. Bu açıdan bakıldığında sonuçtan verilere yönelik değil, verilerden sonuca yönelik yapılan araştırmadır.

İç denetimin uygunluk denetimi yönünü ise, işletme faaliyetlerinin kanuni düzenlemelere, yönetim plan ve programına ve genel olarak işletme hedeflerine uygunluğunu ölçülmesi oluşturur. Bu aşamada aynı zamanda işletme bünyesinde oluşturulan iç denetim sisteminin amacına uygun işleyip işlemediği araştırılır. İç denetim sürecinde aynı zamanda işletme kaynaklarının ekonomik açıdan verimli kullanılıp kullanılmadığı araştırılır. Bu amaçla daha önceden belirlenmiş verimlilik standartları varsa, bu standartların işletme yöneticileri ve diğer personel tarafından yeterince dikkate alınıp alınmadığı, belirlenen bu standartlar dışında herhangi bir gelişmenin olup olmadığı tespit edilerek, bu aksaklıkların düzeltilmesi yönündeki öneriler sorumlu kişi ve makamlara rapor edilir. İç denetim sürecinin bu yönü, performans denetimi özelliğini oluşturur.²⁹

İç denetimin uygulama nedenleri şunlardır:³⁰

Sorumluluk ve hesap verebilme: Her işletmede, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumlulukların bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Yöneticilerin, çalışanlarının görev ve sorumluluklarını verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini, işletme hedeflerinin bir parçası olan bireysel hedeflerin ne durumda olduğunu öğrenmesi gerekir. Söz konusu bilgilenme isteğinde, yöneticilerin ve astların bireysel raporlamaları tam olarak yarar sağlamaz. Bu nedenle; sistemlerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliği ile, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesinde, iç denetim ve iç denetçiler rol oynar. Söz konusu değerlendirme işlemi ölçme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlıdır.

İç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticileri de kapsayarak, her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmedeki verimliliklerini yönetim kurulu adına inceler. İşletmede iç denetçilerin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurabilmelerine imkân veren bir yönetmeliğin bulunması ve yönetim kuruluna

²⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.10.

²⁹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.,2. Baskı, Ankara 1996, s.5.

³⁰ Hüseyin Ergin, **Denetim**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya 2007, s.36

sunulacak konuların üst yöneticilerle tartışılması, denetçilerin bulgularının ve değerlendirmelerinin herhangi bir endişeye maruz kalmadan yönetim kuruluna sunabilmelerini sağlar.

Ayrıca, yönetim kurulu üyeleri çoğu zaman üst yönetim kararları ile ilgili değerlendirmeleri yapacak kapasiteden yoksundurlar. Yönetim kurulu üyelerinin gerek üst yönetime gerekse kamuya karşı sorumlulukları göz önüne alındığında, işletme faaliyetleri hakkında elde edilecek nesnel veriler ışığında üst yönetim kararlarını değerlendirmeleri gerekir. Bu aşamada iç denetim konusu yönetim kurulunun nesnel ve doğru bilgi alma ihtiyacını karşılar.

Yönetime danışmanlık ve yardım: Modern bir iç denetçi yönetime katkı sağlayacak bilgi ve deneyim sahibidir. İç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmanın yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık hizmeti de verebilirler.

İç denetim bölümü için özellikle önem arz eden yansızlık ve nesnellik ihtiyacının, iç denetim bölümünün aynı zamanda iç kontrollerin geliştirilmesi konusunda yönetime müşavirlik yapmasına engel olmadığı görülmüştür. İç denetçiler belirtilen nitelikte bir çalışma yapabilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları bir yönetici misali değerlendirebilmeleri gerekmektedir.

Hileli işlemlere karşı koruma ihtiyacı: Günümüzde, özellikle ortaklık haklarını tehdit eden en büyük olasılık, işletmelerde meydana gelen hileli işlemlerdir. Bu işlemlerin en büyük örneği halka açık şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve işletmenin zararına olarak, işletme karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yapılan işlemlerdir. Giderek kompleks haline gelen finansal araçlar ve finansal işlemlere bağlı olarak, şirket dışından kişilerin yapmış oldukları incelemeler ile bu tür hileleri tespit etmeleri zor ve maliyetlidir. COSO raporunda yer alan, hileli tablo hazırlayan şirketlerin mali tablolarının denetimi sonucunda verilen raporun %55'inin olumlu olduğu yönündeki tespit bu durumu desteklemektedir. Bu nedenle, küçük pay sahiplerinin yönetim açısından herhangi bir hakimiyet sağlayamadıkları iç denetim birimlerinin bir diğer önemli görevi de işletme bünyesinde yapılacak ve yapılan hileleri tespit etmek ve bunların meydana gelmesini engellemektir. Hileli işlemler işletme içi gerçekleşebileceği gibi işletme dışında ki kişiler tarafından da yapılabilir. Söz konusu durumların tespit edilmesi amacıyla birçok çalışma bulunmaktadır.

2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, işletme dışındaki kişiler tarafından yapılan denetimi ifade eder. Dış denetim, dar anlamıyla sadece devlet organları tarafından özellikle bazı bakanlıklar veya bu iş için özel olarak kurulan kuruluşlarca yapılan denetimi ifade eder. Geniş anlamda dış denetim ise işletme dışı kişi ve kuruluşlarca yapılan denetime denir. Bu anlamda işletmenin denetimini yapan kişinin kamu veya özel hukuk kişisi olmasında herhangi bir farklılık yoktur. Geniş anlamda dış denetim kamu kuruluşları, borsa, aracı kurumlar ve muhasebe kontrol kuruluşları (bağımsız denetim kuruluşları) tarafından yapılır.

Dış denetim doktrinde resmi dış denetim ve özel dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Resmi dış denetim, bu konuda yetkili kılınmış denetim organlarıncaya yapılan denetim faaliyetine denir. Resmi dış denetim, devlet tarafından işletmenin kuruluşunda ve işleyişinde yapılabilir. Özel dış denetim ise bağımsız denetim uzmanlarıncaya yapılan denetim faaliyetini ifade eder. Özel dış denetim hem devletten hem de müşteriden bağımsız bir denetimdir. Bağımsız denetim kavramı, iç denetim, dış denetim ve kamu denetiminden oluşan üçlü tasnif içerisinde dış denetim kapsamı içerisinde değerlendirilmektedir. Buradaki "dış" terimi denetlenecek işletmenin bünyesindeki organlar ve kanunen yetkili kılınmış kamu kuruluşları dışında başka bir kuruluş tarafından yapılan denetimi ifade eder.

Bağımsız denetim, birbirini zincirleme olarak takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir. Bu süreç içerisinde işletmelerin mali tablolarının denetim ilkelerine uygunluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları tespit edilmekte, ulaşılan sonuçlar bir rapor haline getirilmekte ve ilan edilmektedir. Bu tespit sırasında işletmelerin mali tablolarının var olan durumuyla olması gereken durumu yani genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu karşılaştırılmaktadır. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetim, işletmelerin kendi organlarıncaya hazırlanan mali tablolarının kendi iç bünyeleri dışında, güven duyulan, konusunda uzman kişi veya kurumlarca denetlenmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması sürecini ifade etmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, bu sürecin her aşamasında genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun davranmak zorundadır.³¹

³¹ Aytekin Çelik, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.37-38

2.2.3. İç-Dış Denetim İlişkisi Arasındaki Farklar

Günümüz dış denetim ve iç denetim uygulamaları arasındaki ilişkinin önemi giderek artmaktadır. Çok iyi çalıştığı bilinen bir iç kontrol sistem ve buna bağlı yeterlilikte bir iç denetim bölümü bulunan bir yerde bağımsız denetçi iç kontrol sistemini başlıca denetim bulguları arasında değerlendirebilir ve mali durum sonuçlarına bağlı olarak rahatlıkla görüş bildirebilir. Bu ihtimalden hareketle iç denetçi ve dış denetçi arasında pasif bir iş birliği olduğu görülebilir. Ayrıca dış denetçinin desteği sonucu iç denetim programının planlanması kolaylaştırılabilir ve iş bölümü yapılabilir. Gerek iç denetim gerekse dış denetimin muhasebe kontrollerinin uygunluğunun incelenmesi ortak alanlarına girse de aralarında farklar bulunmaktadır.

Bir dış denetçinin temel sorumluluğu işletmenin mali tablolarının gerçek finansal durumunu ve işletmelerinin sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını, muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını raporlamaktır. İç denetçilerin operasyonel çalışmalar yerine yalnız muhasebe kontrollerini gözden geçirmelerine ilişkin görüşler olmasına rağmen iç denetimin işletmenin tüm faaliyetlerini gözden geçirmesi daha yararlı olacaktır. Bir çalışanın zimmetine para geçirmesi işletmeye zarar verebilecekken, kaynakları kötüye kullanması yönetimi iflasa götürebilir.

Dış denetim yönetime sistemlerde ve kontrollerde gelişim tavsiyelerinde bulunsa da bunlar genellikle mali merkezlidir. Dış denetçilerin mali olmayan işlemlere yönelik çalışma yapması, işletmenin amaçları, sistemleri ve çalışanlarını çok daha iyi tanıyan ve işletmede tüm hesap dönemi süresince kesintisiz olarak inceleme yapan bir iç denetçi kadar yararlı olmayacaktır. Dış denetçiler, mali tablolara konu olmayacak ya da büyük çaplı etkisi olmayan hile ya da kaynakların kötüye kullanılmasını belirlenmesi için fazla çaba harcamamaktadırlar. Varlığı farkedilen bir hata mali yönden bir önem ifade etmezken, iç denetçi bunu ahlaki eksiklik, sistem ve politika eksikliği olarak yorumlayabilir.³²

2.2.4. Muhasebe – Denetim İlişkisi

Muhasebe sürecinin gayeleri ve çalışmaları ile denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında farklar vardır.

Muhasebe, mali birime ilişkin bilgilerin üretildiği bir sistemdir. Bu sistem veri girişleri üzerine kurulmuştur. Veriler bu sisteme kaydedilir ve rapolar olarak ilgililere sunulur.

Bu işlemler şu sıralamalar altında yapılır:

³² Ergin, a.g.e., s. 48.

- Mali olayların ve işlemlerin analizi
- Para hareketlerine ilişkin bilgilerin kayıtlara aktarılması ve işlenmesi.
- Finansal tabloların hazırlanması.
- Finansal tabloların denetçilere ve ortaklara sunulması.

Denetim ise, muhasebe süreçlerini gözden geçirerek finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirleme aşamalarıdır.³³ Muhasebe ve Denetim arasındaki ilişki Tablo 2’de gösterildiği gibidir.

Tablo 2- Muhasebe ile Dış Denetim Arasındaki İlişkiler³⁴

MUHASEBE	DENETİM
Olayların işlem ve analizi	Mali Tabloların Yönetimden Alınması
Kıymet Hareketlerine ilişkin Bilgilerin Sisteme Kaydedilmesi ve özetlenmesi	Bu Tablolar İle İlgili Kanıt Toplama ve Bu Kanıtları Değerlendirme
Mali Bildirimlerde Bulunulması	Sunulan Bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Uygunluğunun Saptanması
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Dayanarak Finansal Tabloların Hazırlanması	Denetim Raporunun Düzenlenmesi
Finansal Tablolar ve Denetim Raporunun Yıllık Faaliyet Raporu ile Ortaklara Sunulması	Denetim Raporunun Müşteriye Sunulması

2.3. YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM

Yapılışlarına göre denetim, isteğe bağlı ve zorunlu denetim olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

2.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim, denetime tabi tutulacak işletmenin, isteğine bağlı olmaksızın yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince mutlak olarak yapılması gerekli olan denetimlerdir. Bu denetim türünde yapılacak olan denetimin kimler tarafından ve ne zaman yapılacağı kanun ve yönetmeliklerle ortaya konmuştur.³⁵

³³ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s.24.

³⁴ Güredin, *a.g.e.*, s.24.

³⁵ Çaldağ Yurdakul, *Denetim ve Raporlama*, 5.basım., Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.40.

2.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, yasal bir zorunluluğu olmayan karar mercilerinin istekleri doğrultusunda yapılan denetim türüdür. Bu denetimin en önemli yanı denetimin kapsamını, denetimden faydalanacak kişiler tarafından belirlenir. İşletmeler, kanuni hiçbir zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerini denetlettirebilirler. Bu şekilde hem işletmelerin mali durumu hakkında sağlıklı bilgiler elde edilmekte, hem de işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven verilmektedir.³⁶

2.4. DENETÇİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Denetçi, denetim işlemlerini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız hareket eden, yüksek ahlaki nitelikleri barındıran, dikkatli ve yeterli özeni gösteren kişilerdir. Denetçinin tanımından da görüldüğü üzere denetçiler önemli sayılabilecek özellikler taşımak zorundadırlar.

Bu özellikleri şöyle sıralanabilir:³⁷

- Denetçiler yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdırlar,
- Bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdırlar,
- Çalışmalarında gerekli özeni göstermelidirler,
- Denetçi kişilikli ve ahlâklı olmalıdır.

2.5. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi türleri iç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçi olarak üç bölüm halinde incelenebilir.

2.5.1. İç Denetçi

Kuruluşların kendi iç organizasyon yapıları içinde kurduğu iç denetim bölümünde görev yapan, kuruluş örgütü içerisinde bulunan ve ücretleri kuruluş tarafından ödenen denetçilerdir.³⁸

İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları esastır.

İç denetçiler işletmede uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışma ve denetimler sonucu sonuçlarını ve önerilerini bir rapor biçiminde yönetime sunar. Bu denetçiler normal olarak bir denetçide bulunması gereken özellikleri taşırlar anca bağımsızlıkları konusunda doğal olarak tartışmalar vardır.

³⁶ Çelik, a.g.e., s.33.

³⁷ Bozkurt, a.g.e., s.31.

³⁸ Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s.23.

Yönetime hizmet amacıyla iç denetçiler, şu faaliyetlerde bulunurlar:

- İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerini ve raporların güvenilirliğini inceleme,
- İşletme içinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
- İşletmede yönetim tarafından belirlenmiş olan politika, plan ve prosedürlere uygunluk derecesini tespit etme,
- İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmalarını yapma,
- İşletme içinde olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve varlık mevcudiyetini sürekli kontrol altında tutmak,
- İşletme yönetiminin ya da çalışanların faaliyetlerindeki başarılarını değerlendirmek, varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını incelemek, kullanılmıyorsa nedenini bulmak ve düzeltici öneriler sunmak,
- Dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olmak.³⁹

2.5.2. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler, bağımsızlık olgusuna haiz ne devlete ne de işletmeye bağlı olmadan, bağımsız denetim kuruluşuna bağlı olarak çalışan ve denetlenen işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmenin iç verilerini denetleyen denetçilerdir.⁴⁰

Bağımsız denetimin amacı işletme dışında bulunan dış çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamaktır.

Bağımsız denetçiler de aynen avukatlar, doktorlar gibi serbest meslek faaliyetlerini sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında denetim hizmetlerini yürütürler. Denetçiler bu faaliyetlerini gösterirken bağımsız olarak çalışırlar.⁴¹ Ancak SPK mevzuatı gereğince, serbest meslek erbabı olarak denetim hizmeti vermeleri mümkün değildir. SPK mevzuatının 4.maddesine istinaden denetçi, bu yönetmelik kapsamında ki bağımsız denetleme kuruluşlarının, kuruluş adına denetlemeyle görevlendirilmiş yetkili denetleme elemanlarını ifade eder. Bu açıklamaya göre, SPK'ya tabi şirketlerin bağımsız denetimi, SPK tarafından yetkilendirilmiş ve onaylanmış denetim ortaklıkları tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçi niteliği kazanmış bir kişinin tek başına SPK'ya tabi şirketlerde denetim yapması mümkün

³⁹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s.23.

⁴⁰ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Madde 4/1/a (12/06/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanan Seri: X, No:22 sayılı tebliğ).

⁴¹ Sağlar, Tuan, *a.g.e.*, s.357

değildir. Bağımsız denetçilerin esas görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir.

Bunun yanında genel olarak şu hizmetleri de sunarlar:⁴²

- İşletme Yöneticilerine danışmanlık yapmak,
- İstenen konularda özel inceleme ve araştırmalar yapmak,
- Muhasebe organizasyonu, iç kontrol sistemi ve diğer konularda işletmelere yardımcı olmak, önerilerde bulunmak,
- Borsa, vergi daireleri ve mahkemelerde temsil görevi yapmak,
- Bilirkişilik, hakemlik ve tasfiye memurluğu yapmaktır.

Ayrıca bağımsız denetçilerin belli başlı sorumlulukları bulunmaktadır. Mali tabloların denetiminde üstlendikleri görevlerin getirdiği sorumluluklar şöyledir:⁴³

- Mali tabloların denetiminde bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin mali tablolarında görünen bilgilerin temel muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında görüş belirtmektir. Bu açıdan bakıldığında işletmede olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tabloların düzenlenmesi yönetim sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini tam olarak incelemeleri beklenmez. Denetçi kendisinin berirleyeceği sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek bir görüşe ulaşır.
- Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İşletmenin sonradan karşılaşılabileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz.
- Denetim raporunda varılan sonuç denetçinin görüşünü belirtir. Bu görüş ise mali tabloları kullananlar tarafından tam anlamıyla güvenilirlik anlamına gelmez. Denetçi garantici değildir. Her zaman yanılma ve yanıltılma olasılığı vardır.
- Sonuç olarak denetçi, denetim çalışmasında uygulaması gerekenlerden sorumludur. Bune karşın ortaya çıkacak aksaklıklardan işletme üst yönetimi sorumludur.

2.5.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetimi, çeşitli devlet kurumları içinde kamu sektörüne ve özel sektöre yönelik yapılır. Kamu denetiminde amaç, işletmelerin yasalara, yönetmeliklere ve

⁴² Gürbüz, a.g.e., s.22.

⁴³ Bozkurt, a.g.e., s.32.

devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesinin denetlenmesidir.⁴⁴Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi denmektedir.

Kamu denetçileri hem iç denetim hem de kamu denetimi yaparlar. Kendi kurumlarında iç denetim yaparlarken, özel sektör kuruluşlarında kamu denetimi yaparlar. Kamu denetçilerinin kurumları içerisindeki denetim çalışmalarıyla iç denetim görevlerini, özel sektör üzerinde yaptıkları denetim çalışmalarıyla da kamu denetimi görevini yaparlar. Türkiye’de kamu denetimi görevi özel yasa ile kurulmuş denetim örgütleri ile kamu örgütleri içindeki denetçiler tarafından yapılmaktadır.⁴⁵

Kamu denetçilerini denetim faaliyetini yürüttükleri başlıca kurumlar şunlardır:

- Sayıştay
- Devlet Denetleme Kurulu
- Sosyal Güvenlik Kurumu Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
- İş Teftiş Kurulu Başkanlığı
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

⁴⁴ Güredin, **a.g.e.**, s.23.

⁴⁵ Atilla Uyanık, **Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı)**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.ř., İstanbul, 2001., s.76-77.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI VE DENETİM SÜRECİ

Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde denetimin başlangıcından raporun düzenlenmesine kadar geçen süreç bu bölüm altında açıklanmıştır.

3.1. GENEL AÇIKLAMALAR

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik denetim standartlarına ulaştırır. Denetim standartları bir yerde yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.⁴⁶

Denetim standartlarının oluşturulmasının nedeni ise, denetim standartlarıyla ilgilenen üçüncü kişilerin korunması, denetim etkinliğinin ve kalitesinin sağlanmasıdır. Bu standartların bir kısmı uluslararası nitelikte, bir kısmı ulusal veya daha dar kapsamlı standartlardır.⁴⁷

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uyması gereken bazı kurallar vardır. Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek amacıyla bazı standartlar oluşturulmuştur.

Bu standartların temel özellikleri şöyledir:

- Standartların amacı denetim çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini üst düzeyde tutmaktır.
- Denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını ve yapması gereken çalışmaların neler olması gerektiğini belirlemektir.
- Denetçilere yol göstermeyi amaçlayan standartlar bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında uyulması gereken asgari kurallar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası her denetçinin kendine bırakılmıştır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından geliştirilmiş ve kabul görmüştür. Ufak

⁴⁶ H. Gül Yılmaz vd, *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2004. s.22-26

⁴⁷ Yılmaz vd, *a.g.e.*, s.22-26

değişikliklerle günümüze kadar gelen bu standartlar genel bir anlam taşımaktadır. Denetçilere kolaylık sağlamak amacıyla açıklayıcı tebliğler de yayınlanmaktadır. Bunlara Denetim Standartları Beyanları adı verilir. Sayısı 80'i geçen bu beyanlar denetim uygulamasının iskeletini oluşturur. ⁴⁸ Tablo 3'de genel kabul görmüş standartlara yer verilmiştir.

Tablo 3 – Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları⁴⁹

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve Yeterlilik	Planlama ve Gözetim	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
Bağımsızlık	İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik
Mesleki Özen	Yeterli Kanıt Toplanması	Yeterli Açıklama
		Denetçi Görüşü

3.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ilk olarak 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yayınlanmıştır. Bu standartlar bir denetim çalışmasında uyulması gereken minimum kurallar olarak bilinmektedir. Daha sonra Denetim Standartları Komitesi bu standartları Denetim Standartları Açıklamaları olarak değiştirmiştir. Bu standartlar, denetçiye mesleki gerekliliğini uygulamasında fayda sağlayan, denetim faaliyetinin iskeletini oluşturan temel ilkelerdir. Bu standartlar evrensel olup, kaliteli bir denetimin gerekliliklerini belirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında denetim uygulamalarını düzenleyen ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Entitüsü'nün uygulamalarına benzerlik gösteren diğer denetim kuralları da Uluslararası Denetim Standartlarıdır. Bu standartlar 173 üye kuruluşu bulunan ve kamu uygulamalarında ve diğer sektörlerde 2,5 milyon muhasebeciyi temsil eden 129 ülke ve bölge temsilciliğiyle oluşturulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından hazırlanmaktadır. Bu organizasyon söz konusu muhasebecilere hizmet vermektedir.

1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunca,

⁴⁸ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s.42,43.

⁴⁹ Güredin, *a.g.e.*, s.42,43.

uluslararası denetim standartları belirlenmektedir. İlk olarak denetim rehberi adıyla yayınlanan bu standartlar 1991 yılında Uluslararası Denetim Standartları olarak adlandırıldı. Daha sonra kurul tarafından açıklık projesi adı altında bir çalışma yapılarak, standartların herkes tarafından anlaşılması amaçlandı. 2004 yılında başlanan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. 15 Aralık 2009 tarihinden başlamak üzere Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları uygulanmaya başlanarak denetim el kitabı olarak yayınlanmış ve 2010 yılında güncellenmiştir.

3.3. GENEL STANDARTLAR

Genel kabul görmüş denetim standartları; bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim aşamasında uyulması gereken kuralları genel olarak anlatmaktadır.⁵⁰ Genel standartlar denetimi meslek edinmiş denetçinin nitelikleri ile denetim çalışmasındaki kalite ve verimlilikle ilgilidir. Bu standartlara kişisel standartlar da denir.

Bunlar:

- Mesleki eğitim ve deneyim,
- Bağımsızlık
- Mesleki dikkat ve özen olarak belirlenmiştir.

3.3.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim

Denetlenmiş finansal tablolar ve bunları tamamlayan denetim raporu, yıllık faaliyet raporu kapsamında kamuya açıklanır. Bu raporları alan kişilerin pek çoğu denetim görüşünü bildiren denetçiyi tanımaz. Onlar için önemli olan, güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olması ve faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur.⁵¹

“Bu standart, denetimi yapacak olan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir. Mesleki uzmanlık için yüksek öğrenimin bitirilip, bir uzman yanında staj yapıp mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı olunması gereklidir. Staj sırasında teorik bilgiler uygulama ile pekiştirilir. Yanında staj yapılan uzmanın mesleki bilgi ve deneyimlerinden yararlanır. Bunun yanında mesleğe giren bir uzman güncel gelişmelere hakim olmak için sürekli olarak ilgili yayınları izlemeli ve mevzuat değişikliklerini takip etmelidir.”⁵²

⁵⁰ Lerzan Kavut, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.2, Sayı 4, 2000,9-28, s.9.

⁵¹ Ahmet Başpınar, Türkiye 'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 2005, Sayı:148, 35-62, s.55

⁵² Seval Kardeş Selimoğlu vd., *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.s.14

3.3.2. Bağımsızlık

Denetçiler denetim yaptıkları işletmelerde mutlaka yansız davranmak zorundadırlar. Yansızlık denetçinin bağımsız olmasıyla sağlanır. Bağımsızlık, özellikle denetim mesleğinde olmazsa olmaz bir niteliktir. Denetçinin ve incelenen tabloların güvenilirlik ölçüsü bağımsızlıkla doğru orantılıdır.

Finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Bu kişiler denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez. Finansal tabloları kullananların denetçinin bağımsız düşünce mantığı içinde bulunduğuna güven duymaları için, denetçilerin bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları zorunludur.

Bir denetçinin bağımsızlığı iki aşamada sağlanabilir ve değerlendirilir. Karakter yapısı ve şekil özellikleri, bağımsızlık bu iki açıdan da sağlanmalıdır. Örneğin denetçi; kendi ruh yapısında bağımsız olma gerekliliğini sindirmiş olabilir. Ancak bir yakının işletmesini denetliyorsa, bağımsızlığın şekil koşulları yerine getirilmemiş olmaktadır. Bilindiği gibi bağımsız denetçiler, işletme ile mali tablo kullanıcıları arasında bir köprü görevi gördüğünden, taraflara kesin güven verilmesi esastır.⁵³

Görünürde bağımsızlık için bazı kurallar getirilmiştir bu kurallar şunlardır:⁵⁴

- Denetçi, denetlediği işletmenin ortağı olmamalıdır. Denetçi ile denetlenen işletme arasında iş ilişkisi olmamalıdır.
- Denetçinin, denetlediği işletme ortak veya yöneticileri arasında yakın akraba ilişkisi olmamalıdır.
- Denetçinin, denetlediği işletme ya da yöneticileri arsında borç para alışverişi olmamalıdır.
- Denetçinin denetlemiş olduğu işletmeye muhasebe hizmeti vermesi bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçinin aldığı ücret ve atanması, bağımsızlık ilkesi üzerinde etkilidir. Denetçiler genelde işletme yönetimi tarafından seçilir ve ücret de aralarındaki sözleşmeye göre belirlenir.

⁵³ Bozkurt, a.g.e., s. 38

⁵⁴ Bozkurt, a.g.e., s. 38

Meslek yasasına göre, denetçiler yukarıda saydığımız görünürde bağımsızlık ilkelerindeki durumlara dahil olamazlar.⁵⁵

3.3.3. Mesleki Özen

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir. Denetimin ve denetçinin başarısı yapılan işlerin kalitesiyle ölçülür. Denetçiler sorumluluklarını her aşamada taşımak zorundadır.⁵⁶

Denetçilerin bağımsız olmaları, mesleki eğitim ve birikime sahip olmaları yanı sıra işlerine gerekli önem ve özeni göstermeleri gerekmektedir. Denetçi işine gerekli özeni göstermediği takdirde menfaat sahiplerinin, denetçi görüşlerinden dolayı zarara uğraması halinde denetçi bundan sorumlu olacaktır. 3568 sayılı kanun ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda, denetçilerin meslekleri gereği öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa etmeleri yasaklanmıştır.⁵⁷

3.4. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Çalışma standartları genel standartlara göre daha özel nitelikli düzenlemelerdir. Bu standartlar özellikle denetim sürecinde güvenilir bir yargıya varabilmek için denetim elemanına yapacağı çalışmada yardımcı olacaktır. Çalışma standartları olarak kabul edilen bu grupta; planlama ve gözlem, iç kontrol sisteminin incelenmesi, yeterli ve güvenilir kanıt toplama standartları yer almaktadır.

3.4.1. Planlama ve Gözetim

Denetimin, günümüz ekonomisinde oldukça büyük bir öneme sahip bir olgu olduğu göz önünde bulundurulursa planlı ve düzenli bir şekilde yapılması gerektiği açıkça görülmektedir. Denetçi, denetleyeceği işletme ve sektörü hakkında yeterli bilgi birikimine sahip olmalıdır. Denetim, ekip olarak yapılıyorsa yardımcı denetçilerin gözlenmesi ve bilgi ve deneyimlerinin geliştirilmesi sağlanmalıdır. Temelde denetim planlamasının yapılmasının üç nedeni vardır.

Bunlar:

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemektir.⁵⁸

⁵⁵ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır., m.45.

⁵⁶ Bozkurt, **a.g.e.**, s.39

⁵⁷ Uyanık, **a.g.e.**, s. 107-108.

⁵⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.45.

Denetim elemanı planlama aşamasında ilk olarak, denetlenecek işletme ve bu işletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında detaylı araştırma yapacaktır. Bu amaçla kuruluşun içyapısı, kuruluş yeri, mal ve hizmet alımları, üretilen mal veya hizmetlerin niteliği, yatırımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konu hakkında bilgi edinilmelidir. İzleyen aşamada ise denetim elemanı edindiği bu veriler ışığında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü düzeyde bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlayacaktır.

Diğer taraftan denetim faaliyetinin amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmada uygulanacak prosedürlerin öğrenilmesi bakımından sürecin etkin bir şekilde izlenmesi zorunludur. Gözetimin iki amacı bulunmaktadır. İlki denetimin denetim plan ve programlarında belirlendiği şekilde yürütülmesi, denetim süreci boyunca yardımcı denetim elemanları tarafından çeşitli nedenlerle sebep olunabilecek muhtemel hataların önlenmesidir.⁵⁹

Denetim planında yer alması gereken unsurlar ise şunlardır:

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerekliğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

3.4.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Denetim sürecini yönlendiren en önemli aşama, işletmenin iç kontrol yapısının güvenilir bilgi akışı sağlamadaki başarısı hakkında verilecek karardır. İşletme bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve doğru bilgi elde edebilmek amacıyla "İç Kontrol Yapısı" adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururlar. İşletmelerin iç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir, iç kontrol düzeyinin nitelik düzeyi, işletmede oluşan mali nitelikli hareketlerin güvenilirlik göstergesidir ve iki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı ne kadar nitelikli ise bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır.

İşletmeler fiziki olarak büyüyüp, faaliyetlerinin büyüklüğü arttıkça yönetimin işletme çalışmalarını kontrol etme imkanları o oranda azalmaktadır. İşletme için ortaya çıkan bu olumsuzluk etkin bir iç kontrol sistemiyle giderilebilir. İyi işleyen bir iç kontrol sistemi hem iç hem dış denetim için büyük fayda sağlamaktadır. Denetim

⁵⁹ Mevlüt Özer, *Denetim I*, Özkan Matbaacılık, 1. Baskı, Ankara 1997, s.201.

çalışmalarında kullanılan bilgilerin alındığı muhasebe sisteminin doğruluğunun bilinebilmesi için iç kontrol etkinliğinin incelenmesi gerekir. Denetçiler, denetlenen işletmenin muhasebesi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan tabloların güvenilirliğini saptamak ve denetim sırasında uygulanacak denetim türünü, derecesini ve zamanını belirlemek amacıyla iç kontrol yapısını inceler. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesindeki temel amaç, çalışanların kontrol sistemine uyup uymadıklarının ve sistemin verimliliğinin, yönetim tarafınca belirlenmiş kurallara uygun davranılıp davranılmadığının belirlenmesidir.⁶⁰

İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme çalışması üç önemli unsur içermektedir. Bunlar:⁶¹

- Denetim elemanının, denetim sürecini planlaması için iç kontrol sistemi hakkında yeterli ve doğru bilgi edinmesi önemle gerekmektedir.
- Denetim elemanının, iç kontrol sistemi hakkında edindiği bilgiye bağlı olarak yapacağı çalışmaların niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirleyecektir. (Görüleceği üzere denetim faaliyetinin kapsamı denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin niteliğine göre değişecektir.)
- İç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi edinilmesi, denetim faaliyetinin bir aşamasını oluşturmaktadır.

3.4.3. İşletme Yönetimi – Denetçi- İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol ile işletme yönetiminin başlıca amaçlarından birisi olan risk kontrol yönetimi arasında kuvvetli bir bağ bulunmaktadır. İşletmeler, çalışma konularına göre çok sayıda iç ve dış risklerle karşı karşıyadır. Riskler, finansal risk, finansal olmayan risk, stratejik ve operasyonel risk vb. olarak sınıflandırılabilir. İşletmenin özelliklerine, faaliyet alanına, hacmine göre uygun bir risk kültürünü ve risklerini etkin şekilde karşılayacak bir yönetim anlayışı geliştirmesi gerekir.

Bir işletmenin risk profili yönetim kurulunca belirlenir ve uygulaması da yine yönetim kurulunun sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin en önemli unsuru ve işletmede dikkat edilmesi gereken konular bunlardır.

Denetim planlamasında müşteri işletmenin etkili bir iç kontrol yapısına sahip bulunması ya da bulunmaması planlarda öngörülen kanıt sayısını etkileyecektir. Denetçi iç kontrol sistemini tanımanın yanında etkinliğini de saptayacaktır.

⁶⁰ Ergin, **a.g.e.**, s.44

⁶¹ Kepekçi, **a.g.e.**, s.18.

Uygulamalar, denetçinin yapacağı destekleyici testlerin kapsamını belirleyecek ve kullanılacak bilgi kaynağı olacaktır.⁶²

Bir denetçi, işletmenin üst yönetiminin, işletmenin finansal hedeflerine varma başarısını ve bu yolda karşılaşacağı riskleri yönetecek sisteme olup olmadığına bakar. Denetçi, işletmenin mali tablolarında ki hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışların bulunması riskini değerlendirirken işletmenin iç kontrollerinin yapısı ve işleyişi yönünde edindiği bilgilerden yararlanır.⁶³ Bağımsız denetçinin asıl amacı mali raporlamayla ilgili iç kontroller olmakla birlikte etkin bir kontrol sisteminin raporlara yapacağı etki büyük ve açıktır. Etkin bir iç kontrol sistemi hata ve hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkmasında yardımcı olur. Bu etkinliğin sağlanması da yönetimin sorumluluğundadır.

3.4.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Uygulanan Yaklaşımlar

Dış denetçiler, iç kontrol sisteminin incelenmesi kapsamında, bunları nasıl yapacağın yönelik farklı yaklaşımlar uygulamaktadır. Denetim amacıyla işletmeyle ilgili iç kontroller şu bölümlere ayrılabilir;⁶⁴

Fonksiyonlarına göre bölümlendirme: Denetçi, bir fonksiyonu başından sonuna kadar inceler ve değerlendirir. Örneğin, satış fonksiyonu ile ilgili kontrolün incelenmesinde, siparişten malın sevki ve ödemeye kadar her aşamayı inceler.

Departmanlara göre bölümlendirme: Bu yaklaşımda işletmelerin kısım, bölüm ve şubelerine göre bölümlendirme yapılır. Her bölümde ki iç kontroller bir bütün olarak incelenir.

Mali tablolara göre bölümlendirme: İşletme içi iç kontroller, bilanço ve gelir tablosu kalemlerine göre bölümlendirilir.

Dönemlere göre bölümlendirme: Mevcut iç kontrol sisteminin anlaşılabilmesi için, bütün faaliyetler oluş dönemlerine göre bölümlerine ayrılarak incelenebilir. Her işletmenin içinde bulunduğu sektörün özelliğinden kaynaklı farklı dönemleri vardır. Malzeme ve hizmetlerin tedarik ve bedellerinin ödenmesi dönemi, fiziki sayım depolama vs. gibi.

İşletmenin iç kontrol sisteminin belirlenmesi açısından denetçi, soru kağıtları kullanabilir. Bu yöntemle iç kontrol sistemi tanınabilir.⁶⁵ Aşağıdaki Tablo 4 bu soru kağıdına örnektir.

⁶² Ergin, a.g.e., s.47

⁶³ Bozkurt, a.g.e., s.59

⁶⁴ Gürbüz, a.g.e., s.66.

⁶⁵ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s.23.

Tablo 4 – İç Kontrol Sistemi Soru Kâğıdı⁶⁶

Kuruluş:A.Ş. Kapsadığı Dönem:	EVET	HAYIR	SÖZ KONUSU DEĞİL	DÜŞÜNCELER
Yönetim Felsefesi				
1.Yönetime ve Faaliyetlere ilişkin kararlar birkaç kişi tarafından mı alınmaktadır.	X			
2. İşletme riskleri dikkatli bir şekilde göz önüne alınmakta ve kontrol edilmekte midir?		X		
3. Yönetim önemli hatalardan dolayı finansal tabloları düzeltmekte istekli midir ?		X		
4. İç kontrol sistemine gerekli özen gösterilmekte midir?	X			
5. Düzenli yönetim kurulu toplantıları yapılmakta mıdır ve karar defterleri zamanında yazılmakta mıdır?	X			
6. İşletmenin örgütsel yapısı yetki ve sorumluluk düzeyleri bakımından açıkça tanımlanmakta mıdır?	X			
7. İşlemlerin yürütülmesine ilişkin politika ve prosedürler yeterli derecede midir?	X			

⁶⁶ Gürbüz, a.g.e., s.24.

8. İşletmenin örgütsel yapısı uygun mudur?	X			
9. Yetki devri için yeterli gözetim ve kontrol bulunmakta mıdır?	X			Yetki devri sınırlı yapılmaktadır.
10. İşlemlerin yürütülmesine ve görevlerin belirlenmesine ilişkin politikalar oluşturulmuş mudur?	X			Misyon, vizyon ve politikalar mevcuttur.
11. İş tanım ve sorumluluklar personele bildirilmiş midir?	X			
İç Denetim				
1. İşletme iç denetim fonksiyonuna sahip midir?	X			Sahiptir.
2. İç denetim fonksiyonu denetlendiği faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsız mıdır?	X			
3. İç denetçiler denetime yazılı rapor vermekte midir ?		X		
Personel Politikaları				
1. Personel görevlerini yerine getirecek düzeyde eğitime sahip midir?	X			
2. Personel devir hızı düşük müdür?	X			

3.4.5. Kanıt Toplama

Denetim çalışmasında diğer önemli bir nokta da yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamaktır. Denetçi, denetim sürecinde mali tablolara ilişkin sunacağı rapora etki edebilecek yazılı, görsel ve sözel tüm kanıtları önemle değerlendirmelidir.⁶⁷

Kanıt toplama standardına göre denetçiler, denetim çalışmaları sonrasında uygun bir görüşe ulaşabilmek için yeterli miktarda ve güvenilir kanıtlar elde etmek

⁶⁷ Kepekçi, a.g.e., s.20.

zorundadır. Denetçiler, uluslararası denetim standartlarına göre, denetim ile ilgili kayıt niteliğindeki önemli kayıtları tutmak ve saklamak suretiyle denetimin temel ilke ve kurallara uygun yapıldığını kanıtlamak zorundadır. Denetçi, bu kanıtları ele geçirmek için çeşitli denetim yordamları uygular.⁶⁸

Denetim kanıtlarının kaynağına bakıldığında iki grupta toplanabilir. Bunlar temel kanıtlar ve destekleyici kanıtlardır. Temel olan kanıtlar, işletme muhasebe birimi tarafından tutulan kayıt ve belgelerden elde edilen verileri kapsamaktadır. Destekleyici kanıtlar ise, işletme dışında, işletme ile ticari ilişkide bulunan ve denetimle ilişkisi olan kişilerden veya banka kayıtları gibi diğer işletme dışı kaynaklardan elde edilen verilerdir.

3.4.6. Denetimin Kanıtları

Denetim programının yürütülmesi aşamasında denetçi kanıtlar toplar. Denetim çalışmalarının büyük çoğunluğunu kanıt toplama evresi oluşturmaktadır. Mali tablolar aracılığı ile yönetimin iddiaları konusunda denetim amaçları belirlenir ve bu amaçlar doğrultusunda kanıtlar toplanır.

Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetim kanıtı; “denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla ve özellikle denetim görüşüne temel oluşturmak üzere denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.”⁶⁹

Mali tablolar aksi belirtilmediği sürece yönetimin iddiaları olarak kabul edilir. Denetçi, mali tablolarda bulunan bu iddiaları test etmek ve bu teste yönelik kanıt toplamakla sorumludur. Kanıt toplamanın en büyük amacı işletme hakkında bilgi toplayarak risklerin belirlenmesi, iç kontrol sisteminin test edilmesi ve iddiaların doğruluğunu araştırmaktır.

3.4.7. Kanıt Türleri

Denetçi, çeşitli kanıtları işletmenin muhasebe sisteminden elde edebilir. Ancak muhasebe sistemi kayıtları doğru olmayabilir. Çünkü bu kanıtların doğru olmama ihtimali vardır. Denetçi, muhasebe sisteminden elde ettiği kanıtlara ek teşkil edecek kanıtlara ihtiyaç duyacaktır.

Uluslararası denetim standartlarına göre destek kanıtlar,

- Fiziki kanıtlar
- Doğrulamalar
- Belgelenmiş kanıtlar

⁶⁸ Melih Erdoğan, *Denetim*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul 2005, s.13.

⁶⁹ Ergin, *a.g.e.*, s.89

- Görsel kanıtlar
- Sözlü kanıtlar
- Matematiksel ve analitik kanıtlar
- Yazılı bildirimler ve elektronik kanıtlar olmak üzere sınıflandırılmıştır.⁷⁰

Fiziki Kanıtlar: Doğrudan doğruya ilgili varlığın fiziki inceleme yoluyla elde edilen kanıttır. Denetçinin somut bir şekilde gördüğü kanıtlardır. Genel olarak varlığın fiziki incelenmesi ya da sayımı yoluyla elde edilir. Denetçi tarafından doğrudan elde edilmesi nedeniyle güvenilir kanıtlardır.

Doğrulamalar: Mali tablolar hakkında bilgili üçüncü kişilere sorulmuş sorulara, kişilerin yazılı olarak denetçiye verdiği cevaplardır. İşletme dışından kişilerden doğrudan doğruya bilgi alınmasıdır.

Belgelenmiş Kanıtlar: Denetlenen işletmeden elde edilmiş fişler, satın alma emirleri, dekontlar, makbuzlar vs. gibi belgelerdir. Belgeye dayalı kanıtların güvenilirliği için denetçi belgenin gerçek olup olmadığını incelemelidir.

Görsel Kanıtlar: Belirli bir faaliyetle ilgili gözlemler, fiziki incelemeler ve sayımlar sonucu elde edilen kanıtlardır.

Sözlü Kanıtlar: Yüz yüze görüşme yoluyla elde edilen kanıtlardır. Denetçi tarafından sözlü ve yazılı çalışma yapılabilir. Sözlü kanıtlar muhasebe sisteminin ve iç kontrol sisteminin tanınmasında önemlidir ancak güvenilirliği yüksek değildir.

Matematiksel ve Analitik Kanıtlar: Denetçinin hesaplamaları sonucu elde edilen kanıtlardır. Denetçiye belirli varsayımlar yardımıyla aralarında ilişki bulunan hesaplar ve işlemler hakkında tahmini bilgi sağlayan kanıtlardır.

Yazılı Bildirimler: Bilgi sahibi sorumlunun belirli bir durum, hesap vb. hakkında imzalayarak verdiği yazılı ifadedir.

Elektronik kanıtlar: Elektronik belgeler, word, excel, Powerpoint, jpg vb. gibi olabilir. Elektronik kanıtlar ise; elektronik olarak tutulan iletilen, kaydedilen, yaratılan bilgiyi ifade etmekte olup muhasebe kayıtları kaynak belgeler, e-faturalar kanıtlara örnek olarak verilebilir.

3.4.8. Kanıt Toplama Teknikleri

Kanıt ve bulgu elde etmek için uygulanan çalışmalara denetim teknikleri ya da kanıt toplama teknikleri denir. Başlıca kanıt toplama teknikleri şöyle sıralanabilir ve açıklanabilir;⁷¹

⁷⁰ Bozkurt, a.g.e., s.59

⁷¹ Ergin, a.g.e., s.92

Fiziki inceleme: Herhangi bir varlığın fiziki olarak görülmesi ya da sayılmasıdır. Belgelerde ve işletme kayıtlarında belirtilen varlıkların gerçekten var olup olmadığının öğrenilmesini sağlar.

Gözlem: İşletme içerisinde ve denetime konu olabilecek belirli faaliyetlerin yapılması esnasında hazır bulunmak ve bu faaliyetlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olmaktır. Gözlem tekniğini kullanan denetçi, işletme faaliyetlerinin usule uygun yapılıp yapılmadığını görme amacındadır. Ancak bu teknik kullanılırken faaliyeti gerçekleştiren çalışanlar gözlemlenirken farkında olabilir ve davranış değişiklikleri gösterebilir. Denetçinin dikkat etmesi gereken husus budur.

Yeniden Hesaplama: Amortismanların ve şüpheli alacakların yeniden hesaplanmasında olduğu gibi işletme tarafından yapılan hesapların, denetçi tarafından matematiksel ve aritmetiksel doğruluğunun test edilmesidir.

Yeniden Uygulama: Bağımsız denetçi tarafından işletmenin iç kontrol sisteminin ve buna bağlı olarak oluşturulan kontrollerin bağımsız olarak yeniden gerçekleştirilmesi ve test edilmesi yöntemidir.

Soruşturma: Denetçi tarafından, denetime konu olabilecek konular dâhilinde işletme içi ve dışı kaynaklardan bilgi alınmasıdır. Soruşturma sonucunda önem arz eden konular belgelenir ve karşılıklı imzalanarak tutanak haline getirilir.

Göz Atma: Denetçinin muhasebe ortamına kabaca göz atarak olağanüstü durumları ortaya çıkarma çalışmasıdır. Daha sonra bu konular hususunda detaylı denetleme işlemleri yapılır.

Kayıt Sistemini Yeniden İnceleme: Örneklem yoluyla seçilen bir belgeden yola çıkılarak muhasebe kayıtlarında ileriye doğru gidilerek, söz konusu olayla ilgili kayıtların doğruluğu araştırılır.

Belge İncelemesi: Muhasebe kayıtlarında geriye doğru gidilerek, işletme faaliyetlerine konu olan belgelerin incelenmesi işlemidir. Belgelerin gerçekliğinin, o işletmeye ait olup olmadığının ve hareketler doğrultusunda yapılıp yapılmadığının incelenmesidir.

3.5. RAPORLAMA STANDARTLARI

Menfaat sahipleri yani mali tabloların ilgilileri için, denetimin yapılmış olduğunu gösteren tek kanıt denetçinin hazırlamış olduğu rapordur. Raporlama standartları, denetçinin raporunu hazırlarken ve raporunda görüşünü belirtirken, denetçinin uymak zorunda olduğu mutlak kurallardır.

Denetim sonuçları ile ilgilenenler için raporun ortaya koymuş olduğu denetim sonucu büyük önem arz ettiğinden dolayı denetim sonuçları ortak bir dil kullanılarak hazırlanmalıdır.⁷²

3.5.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Denetim faaliyetinde ki raporlama aşaması, denetimin diğer tüm aşamalarını ilgilendirdiği için ilgili ilke ve standartların önemle dikkate alınması gerekmektedir. Denetçi raporunda denetlenen işletmenin faaliyetlerinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunu titizlikle değerlendirecektir.

İşletmenin mali tablolarının sağlıklı ve güvenilir olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri temel konumundadır. Bu nedenle denetçiler işletme iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken büyük titizlik göstermelidir. İlkelerden sapmalar varsa denetçiler bunları raporunda belirtecektir.

Denetçinin doğru ve güvenilir bir sonuca ulaşması için, bağımsız davranarak daha önceden belirlenmiş olan standartlardan yararlanması gerekir. Bu standart ise; muhasebe uygulamasında dikkate alınması zorunlu kılınan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Bu ilkeler ulusal düzeyde olabileceği gibi uluslararası düzeyde de olabilir.

3.5.2. Mali Tablo Açıklamalarının Yeterliliği

Finansal tablolar, işletme bünyesinde alınacak ekonomik kararlar için gerekli olan bilgileri barındıran ve sunan raporlardır. Ancak işletme hakkında tam anlamı ile gerçek bir yoruma ulaşılabilmek için sadece sayısal veriler yetmeyecektir. Buna göre finansal tablolarda açıklanan bilgilerin yeterliliği bu bilgilerin düzenli, eksiksiz ve gerçek durumu bağımsız olarak ortaya koymasına bağlıdır. Ayrıca her ne kadar finansal tablolarda belirtilen bilgiler yeterli olsa da, mali tabloların kullanıcılarının tümü tarafından rahatlıkla anlaşılabilmesi için tablo açıklamalarının da yeterince net ve eksiksiz olması gerekmektedir.

Finansal tablolarda belirtilen sayısal veriler ve açıklamalar, denetim raporunda aksi belirtilmedikçe uygun ve yeterli sayılacaktır. Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan bilgileri sunarlar ve denetçi bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacağını araştırmaz. Çünkü temel prensip olarak finansal tablolar mümkün olduğu kadar fazla ilgiliye hitap edecek şekilde geniş amaçlı olarak düzenlenir.

Denetim elemanının görevi, gerçek durumun tam olarak belirlenebilmesi için finansal tablolarda yer alması gereken belirleyici notları incelemek ve finansal

⁷² Kepekçi, a.g.e., s.22-23.

tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırmaktır. Ayrıca bu konuda varsa tespit edilen eksiklikler denetim sonuçlarının yer verildiği raporda belirtilmelidir.

3.5.3. Görüş Bildirme

Yapılan denetimler sonucu oluşturulacak denetim raporunda, yapılan çalışmaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açık bir şekilde belirtilmelidir. Bu bakımdan denetim aşamaları sonunda bazı durumlar dışında mutlaka bir denetim görüşü ortaya konması gerekmektedir. Denetim faaliyeti sonucunda işletmeye ilgili şu sonuçlarla karşılaşılabılır:

Olumlu görüş: Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ifade eder.

Olumsuz görüş: Finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygun olmadığını, tabloların geçerlik ve güvenilirliği açısından önemli derecede eksikliklerin bulunduğunu ifade eder.

Şartlı Görüş: Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmakla beraber, gerçeklik ve güvenilirlik konusunda belirsizliklerin mevcut olduğunu ifade eder.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Finansal tablolarda hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunması sebebiyle denetim süreci boyunca hiçbir görüşe ulaşamadığını ifade eder.

3.6. DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim süreci, denetim standartları temel alınarak gerçekleştirilen ve birbirini izleyen aşamalardan meydana gelen sistematik bir süreçtir. UDS' ye uygun bir denetim yapılabilmesi için öncelikle bu standartlar çerçevesinde gerekli hazırlık ve düzenlemelerin yapılması gerekir. Bunlar etik ilkeler de dâhil olmak üzere, firma içinde izlenmesi gereken prosedürlerin oluşturulması ve çalışanlara benimsetilmesi olarak ifade edilebilir.⁷³

Denetim süreci müşteriden gelen talep üzerine, müşteri seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim görüşünün raporlanıp açıklanmasıyla sona erer.

3.6.1. Müşteri Kabulü ve Anlaşmanın İmzalanması

Denetim faaliyeti herhangi bir işletmenin, denetim kuruluşuna başvurmasıyla ve denetçinin bu isteği değerlendirerek, işi almaya karar vermesiyle başlar. Denetim

⁷³ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>,(Erişim tarihi:10.01.2015)

kuruluşu işi kabul edip etmemekte serbesttir. Bunun yanı sıra işletme istediği denetçiyi seçme hakkına sahiptir. Burada denetim kuruluşunun tanınmışlığı, yaptığı hizmetlerin kalitesi, geçmiş tecrübeleri ve işin maliyeti işletme tarafından ölçüt olabilir.⁷⁴

Bağımsız dış denetim şirketinin seçimi, bankalarda yönetim kurulunun, SPK'ya tabi ortaklıklarda ise üst yönetimin kararına bağlıdır. Ancak daha önce mevcut yönetim kurulu ve özellikle denetim komitesi gerekli araştırmayı yapıp uygun bulunan denetim şirketlerinden teklif istemekte ve değerlendirmektedir. Daha sonra genel kurul gündemine bu konu eklenerek görüşülür. Bağımsız denetim şirketinin seçimi genel kurulun hakkı ve görevidir.

Denetçilerin işlerini devam ettirebilmeleri için müşterilere ihtiyaçları vardır. Ancak her müşteri denetçi için bir risk unsurudur. Denetçiler bu riskleri en aza indirmek için risk unsurları taşıyan işletmelerin iş tekliflerini reddederler. Denetçiler işletmelerin risk durumlarını ortaya çıkarmak amacıyla belirli bir iş kabul politikası oluştururlar ve yeni iş kabullerine karar verme aşamasında bu politikaları uygularlar. Yinelenen denetim işlerinde, işletme önceden tanındığından karar verme işlemi de kolay olmaktadır.⁷⁵

Denetçi için yeni müşteri kabul etme aşamasında ise aşağıdaki konuların denetçi tarafından araştırılıp değerlendirilmesi gerekir.

- Önceki denetçi ile ilişkisinin kesilmesinin nedenleri,
- İşletmenin önceki dönem denetim raporundaki görüşün ne olduğu,
- İşletme iç denetiminin yeterliliği ve muhasebe uygulamalarının ne durumda olduğu,
- Görünen iş yüküne göre kendi denetim ekibinin yeterli olup olmadığı.

Denetçi yaptığı araştırmalar sonunda, denetim işini kabul ettiği işletmeyle bir denetim sözleşmesi yapar. Sözleşmede bağımsız denetimin amacı, konusu ve kapsamı, tarafların sorumluluğu ve yükümlülükleri, çalışmanın niteliği, zamanı ve denetim ücreti açıkça belirtilmelidir.⁷⁶

3.6.2. Müşteri İşletmenin Tanınması

Bir işletmeden denetim isteği geldiğinde, denetçi üstleneceği riski belirlemek açısından işletmeyi tanımaya çalışır. Bu amaçla yapılacak işlemler şunlardır:

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör ve durumu ile ilgili bilgiler toplanır.
- Genel olarak işletmenin geçmişi incelenir.

⁷⁴ Ataman vd, **a.g.e.**, s. 52.

⁷⁵ Ataman vd, **a.g.e.**, s. 52.

⁷⁶ Gücenme, **a.g.e.**, s. 62.

- Çeşitli kurumlarla olan ilişkileri araştırılır. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılır.
- İşletmenin mali tabloları genel olarak incelenerek, mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıkları ve ilişkileri araştırılır, denetim faaliyetlerine bakışları belirlenir.
- İşletmenin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip etmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- İşletmede yapılacak çalışmanın bağımsız olması konusunda bir engelin olup olmadığı araştırılır.

Denetçi toplantılar ve soruşturmalarla gerekli bilgileri toplayarak, yayınlanmış haberleri ve raporları okuyarak işletmeyi tanımaya çalışır. İşletme ile ilgili bilgi sahibi olmanın en güzel yöntemi önceki denetçiyle görüşmektir.

3.6.3. Denetimin Planlanması

Planlamaya geniş anlamda bakılırsa somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Denetim çalışması iyi bir şekilde planlanmalıdır. Denetim planının amacı; denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahalarına dağıtarak görevlendirmek ve işlemleri belirleyerek denetim faaliyetini zamanlamaktır. Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Her denetim çalışması müşteri işletmenin özellikleri dikkate alınarak hazırlanır.⁷⁷

Denetim planı hazırlanırken de işletmenin faaliyet konusu, iş hacmi, iç kontrol ve iç denetim sistemi, işletmede kullanılan belgeler, organizasyon yapısı, pazar payı ve yapısı, muhasebe sisteminin işleyişi, yasal düzenlemeler, işletme hakkında süren davalar, uzun vadeli taahhütler ve anlaşmalar incelenir.⁷⁸

Denetçi gerekli bilgileri sağladıktan sonra sıra yazılı bir şekilde denetim planı ve programının yapılmasına gelir. Öncelikle denetçi işletmeyi denetim sahalarına böler. Denetim sahaları, üzerinde görüş oluşturulması gereken hesap birimleridir. İkinci adım denetim programının oluşturulmasıdır.⁷⁹

Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim bölümlerine ayırmak, denetçileri denetim bölümleri arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim

⁷⁷ Ataman vd, **a.g.e.**, 2001., s. 54.

⁷⁸ Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2008. s.45

⁷⁹ Güredin, **a.g.e.**, s.79.

bölümünde uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetlerinin zaman planlamasını yapmaktır.⁸⁰

Maddeler halinde sıralarsak, bağımsız denetim planında asgari olarak aşağıdaki hususlar bulunmalıdır:⁸¹

- Denetlenenin organizasyon yapısı, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri, çalışma tarzı, iş akışı ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması,
- Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kâğıtları ve denetim raporları ile denetlenenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi,
- Denetlenenin iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin güvenilirliği ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi,
- Yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlamasının yöneticiler ve diğer ilgili personel ile kararlaştırılması,
- Bağımsız denetim sırasında, denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak personelin seçilmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması,
- Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek kişiler içinde iş bölümünün yapılması ve bunun koordinasyonun sağlanması,
- Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması,
- Önceki bağımsız denetimin farklı bir kuruluş tarafından yapılmış olması halinde, söz konusu kuruluşun denetim faaliyetlerine ilişkin çalışma kâğıtlarının incelenmesi şarttır.

3.6.4. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim planlaması oluşturulduktan, denetim konusu denetim bölümlerine ayrıldıktan, her bir denetim bölümünde uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırdıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belirli kanıtları toplar ve bu kanıtları değerlendirir.⁸²

Denetlenecek işletmelerin farklı yapı ve faaliyet şartlarına sahip olması, her işletme için ayrı bir denetim programının yapılmasını zorunlu kılar. Denetim programının çok detaylı veya kısa bir şekilde hazırlanması olanaklıdır. Bu arada programda yer alacak konuların denetimin bütünlüğünü bozmayacak şekilde tespiti de çok önemlidir. Bu nedenle de denetim programının esnek olması gerekir. Bu nedenle denetçi, programı harfi harfine takip etmek zorunda değildir, dikkatini çeken

⁸⁰ Güredin, **a.g.e.**, s.72.

⁸¹ Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik. 31.01.2002 tarih ve 24657 mükerrer sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

⁸² Güredin, **a.g.e.**, s.73.

hususlarda ve kalemler üzerinde programda belirtilenlerin dışına çıkıp daha ileri bir çalışma yapabilmeli veya işi herhangi bir yerde kesebilmelidir.⁸³

3.6.5. Denetçinin Uygulaması Gereken Yöntemler

Denetçi çalışmalarına ek olacak denetim kanıtı sağlayabileceği durumlarda bulguları yönetim sorumlularıyla görüşebilir. Denetçi, bulguları ve farklılık oluşturabilecek işlemlere ilişkin durumları aynı anlayışa sahip yönetim ile teyit edebilir. Eğer yönetimden sorumlu olanlar işletmenin kanun ve düzenlemelere uygun olduğu yönünde yeterli bilgi sağlayamazsa denetçi, işletmenin hukuk işlerinden sorumlu müşavirine ya da işletme dışından bir yasal danışmana şartlara göre hukuka uygunluğun ve farklılık ihtimali olan mali tabloların muhtemel etkileri hakkında danışabilir. Bu iki danışma yolunda engeller çıktığı takdirde denetçi kendi hukuk müşavirine danışarak, hukuka uygunluğu ve mali tablo farklılık ve hilelerinde ki muhtemel etkiler konusunda görüş alabilir.

Denetçinin yapmış olduğu uygulamalar ve değerlendirmeler ile işletmenin beyanlarının güvenilirliği ile birlikte denetimin diğer yönleriyle bağlantılı farklılıkların değerlendirilmesi gerekir. Denetçi tarafından belirlenen farklılıklara yönelik durumlarda, olayı gizleme, etkin olmayan olumsuzluklara karşı bir düzenleme çalışması görememe gibi konularla karşılaştığında yasalar çerçevesinde denetimden çekilme kararı alabilir.

Denetçi aykırılık olabileceğine inandığı veriler elde ettiği zaman bu verileri belgelendirir ve yönetim ile görüşür.

Mali tablolardaki farklılıklar genel itibariyle yanlışlıklar ve hilelerden kaynaklanır. Hata bir kasıt olmadan insani bilgisizlik vb. nedenlerle kaynaklanmasına karşın hile bilerek ve kasıtlı olarak yapılır. Mali tabloların denetiminde denetçinin hileye karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar şöyledir:

- Standardın kapsamı
- Hilenin niteliksel özellikleri
- Hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında ki sorumluluklar
- Bu standart durumunda denetçinin amaçları
- Standardın öngördüğü gereklilikler
- Uygulama ve diğer açıklayıcı bilgiler.

⁸³ Ferruh Çömlekçi, *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları Yayın No 202/131, 1978, s. 46-47

3.7. DENETİMİN SONUÇLANMASI VE RAPORUN YAZILMASI

3.7.1. Genel Açıklamalar

Denetim sonuçlarını raporlama, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetim raporu, denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığını açıklar. Mali tabloları kullananların, denetçinin çalışmasıyla ilgili olarak gördükleri tek belge denetim raporudur.

Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu uygulamaların içeriğini ve finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşünü belirttiği bir belgedir. Denetçi, işletme ve işletmeyle ilgilenenler arasında köprüyü denetim raporu ile kurar. Denetim boyunca yapılan çalışmaları ve varılan sonuçları içermesi sebebiyle denetim raporu oldukça önemlidir.

Denetim raporları büyük çoğunlukla yazılı olarak düzenlenir. Özellikle finansal tabloların denetimlerinde genellikle biçimi önceden belirlenmiş denetim raporları düzenlenir.

Denetim raporu, denetlenen işletmenin yıllık faaliyet raporunda yayınlanır. Böylece, yıllık faaliyet raporunda mali tablolar ve diğer bilgilerle birlikte denetim raporu da muhasebe bilgilerinin kullanıcılarına ulaşmış olur.⁸⁴

Bağımsız denetim raporu belirlenen bazı hususları içerecek şekilde düzenlenir.⁸⁵

Bunlar:

- Başlık,
- Raporun sunulduğu merci,
- Finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletme unvanı, önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı notlara ilişkin özet bilgi ile bağımsız denetime tabi tutulan finansal tabloların hangi tarih ve döneme ait olduğuna ilişkin açıklama,
- Finansal tabloların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerinin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ve hata ya da suistimal dolayısıyla önemlilik arzeden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulduğu, uygun muhasebe politikalarının seçildiği ve

⁸⁴ Kepekçi, a.g.e., s.195.

⁸⁵ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.1 Kasım 2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete, Madde 47

uygulandığına ilişkin ibareler ile yönetimin denetime tabi tutulan finansal tablolar ile ilgili sorumluluğunun kapsamını belirleyen açıklama,

- Yetkili denetim kuruluşunun ve bu kuruluş adına bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin sorumluluklarının kapsamını belirleyen açıklama,
- Görüş paragrafı,
- Varsa görüş dışında diğer raporlama yükümlülükleri,
- Bağımsız denetim raporunun tarihi,
- Yetkili denetim kuruluşunun ticaret unvanı ve adresi,
- Sorumlu ortak başdenetçinin imzası, adı, soyadı ve unvanı.

3.7.2. Standart Şartsız Denetim Raporu

Sorumlu ortak başdenetçi kendisine bağlı bağımsız denetim ekibinin de görüşlerini alarak:

- Bağımsız denetim çalışmalarında genel denetim ilkelerine uyulmuş olması,
- Finansal tablolarının, yürürlüğe konulan muhasebeye ilişkin düzenlemelere uygun bulunması,
- Uygulanan muhasebe politikalarında uyumluluk olması,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yeterli açıklıkta olması,
- Finansal tabloları etkileyecek bir belirsizliğin bulunmaması,
- Çalışmalarında herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmaması, halinde olumlu görüş bildirir.⁸⁶

3.7.3. Şartlı veya Olumsuz Görüş Bildirme

Sorumlu ortak başdenetçi kendisine bağlı bağımsız denetim ekibinin görüşlerini de alarak, olumlu görüş vermesinin mümkün olmadığı ancak buna yol açan hususların etkisinin olumsuz görüş bildirme ya da görüş bildirmemeye yol açacak kadar önemli olmaması durumunda şartlı görüş bildirir.

Muhasebeye ilişkin düzenlemelere uyumsuzluklar, tam açıklama ilkesine uymama ve muhasebe politikalarında kabul edilemeyecek değişiklikler yapılması nedeniyle bağımsız denetimi yapılan finansal tablolar üzerinde banka yönetimiyle önemli görüş ayrılıkları oluşması veya şartlı görüşün finansal tablolardaki yetersizliği ve yanlışlığı uygun olarak açıklamadığı sonucuna ulaşılması durumunda, sorumlu ortak başdenetçi kendisine bağlı bağımsız denetim ekibinin görüşlerini de alarak olumsuz görüş bildirir.

⁸⁶ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.1 Kasım 2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete, Madde 48.

Sorumlu ortak başdenetçi;

- Görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek önemde olmamakla birlikte bağımsız denetim faaliyetini sınırlayan herhangi bir hususun varlığı nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi,
- Şüphe doğuran hususların tespiti veya muhasebe kayıtlarına yansıtılan işlemlerin niteliği dikkate alınarak, denetlenen finansal tabloların ileri bir tarihte önemli değişikliklere maruz kalabileceğinin görülmesi,
- Finansal tabloların yürürlüğe konulan muhasebeye ilişkin düzenlemeler ile işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanmaması,
- Finansal tablolarda yer alan kalemlerde tespit edilen hata ve suistimaller ile bunların etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak işletmeyle görüş ayrılığı bulunması hallerinde, kendisine bağlı bağımsız denetim ekibinin görüşlerini, birinci ve ikinci fıkralarda belirlenen usul ve esaslar ile konunun finansal tabloların güvenilirliğine etki düzeyini dikkate alarak şartlı veya olumsuz görüş bildirir. Ancak, işletmenin devamlılığını tehlikeye düşürecek nitelikte durumların varlığı konusunda kanaat oluşması halinde şartlı görüş verilir.

Sorumlu ortak başdenetçinin, şartlı ya da olumsuz görüş içeren bir denetim raporu hazırlaması durumunda, bunun sebepleri ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri raporda belirtilir. Bu açıklama, görüşün açıklandığı paragraftan hemen önce yer alır ve ayrıca bu durum daha detaylı olarak finansal tablolara ait açıklama ve dipnotlarda da yer alır.⁸⁷

3.7.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Bağımsız denetim çalışmalarında karşılaşılan belirsizlik ve sınırlamaların, bağımsız denetçinin olumlu, şartlı ya da olumsuz herhangi bir görüş belirtmesini engelleyecek derecede önemli olması, finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem hakkında yeterince kanıt toplanamaması, etkin olmayan bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin bulunması durumunda, sorumlu ortak başdenetçi kendisine bağlı bağımsız denetim ekibinin görüşlerini de alarak finansal tablolar üzerinde görüş bildirmekten kaçınabilir.⁸⁸

Denetçiler bu gibi nedenlerle yapmaları gereken çalışmalarını yerine getirememektedirler. Bu olaylar çoğu zaman işletmenin engellemeleri sonucu

⁸⁷ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik1 Kasım 2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete, Madde 49.

⁸⁸ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik1 Kasım 2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete, Madde 50.

yaşanmaktadır. İşletme, denetçinin stok sayımı yapmasını engellemekte, önemli hesapların doğruluğunun görülmesini engelleyebilmekte ya da işletmenin önemli bir bölümüne girmesini engelleyebilmektedir. Bu sınırlamaların önem düzeyine göre denetçi karar vermektedir. Denetçinin elde olmayan nedenlerle önemsiz bir deposunun sayımında hazır bulunamaması şartlı görüş gerektirir. Ancak sınırlamalar finansal tabloları bir bütün olarak etkiliyorsa denetçi görüş bildirmekten kaçınacaktır.

Diğer taraftan işletmenin önünde çeşitli nedenlerle belirsizlikler varsa ve bunlar olumsuz sonuçlandığında işletme bundan zarar göreceyse, denetçi için görüş bildirmekten kaçınma yolu açılır. Belirsizliklerin önem derecesine göre denetçi şartlı görüş bildirmek ya da görüş bildirmekten kaçınma arasında karar verir.

3.7.5. Sapma Dereceleri ve Denetçi Görüş İlişkisi

Çalışmanın bu aşamasında, denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda işletmeden elde ettiği bilgi ve kanıtlar doğrultusunda vardığı sonuçların önem derecesine göre şekillendiği görülebilir.

Sapma ve önem dereceleri üç ana bölüme ayrılmıştır:

- **Önemsiz:** Denetçi, denetim çalışmalarında ve finansal tablolarda karşılaştığı olumsuzluklar, işletme ilgililerinin görüşlerini etkilemeyecek kadar küçüktür. Bu nedenle olumlu görüş bildirilmiştir.
- **Önemli:** Denetçinin, denetim uygulamalarında ve finansal tablolarda karşılaştığı olumsuzluklar önemli düzeydedir. Ancak bunlar ilgili finansal tabloların doğruluğunu ve dürüstlüğünü bir bütün olarak bozmamaktadır. Bu nedenle denetçi, olumsuzlukları işletmeye bildirmekle beraber genel anlamda olumlu düzeyde olan şartlı görüş bildirir.
- **Çok önemli:** Denetçinin denetim uygulamalarında ve finansal tablolarda karşılaştığı olumsuzluklar çok önemli düzeydedir. Bunlar, genel anlamda finansal tabloların güvenilirliğini bozmaktadır. Bu sebeple denetçi görüşünü belirsizlik ve durumda ki aksaklıklar dışında olumsuz olarak açıklamaktadır. Denetçi çalışmalarında önemli düzeyde kısıtlandığında, kanıt toplayamadığından, görüş bildirmekten kaçınmaktadır. İşletme sürekliliğini etkileyecek aksaklıklar gördüğünde, bir uyarı niteliği olması sebebiyle yine görüş bildirmekten kaçınır.⁸⁹ Aksaklık görüş ilişkisi Tablo 5'de gösterilmiştir.

⁸⁹ Kepekçi, a.g.e., 2004, s.241-242.

Tablo 5 – Aksaklık – Görüş İlişkisi⁹⁰

AKSAKLIKLAR	Önemsiz	Önemli Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Dürüst ve Güvenilir	Çok Önemli Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Dürüst ve Güvenilir Değil
1- Muhasebe	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
2- Kapsam	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA
3- Belirsizlik	OLUMLU	ŞARTLI	GÖR. BİL. KAÇ.

3.8. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLER

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397'nci maddesine göre Maliye Bakanlığının 22.03.2018 tarih ve 431 sayılı yazısı üzerine Bakanlar Kurulunca 26.03.2018 tarihinde kararlaştırılan ve 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2018/11597 sayılı kararlarla bağımsız denetime tabi olacak şirketler yeniden belirlenmiştir.⁹¹

3.8.1. Bağımsız Denetime Tabi Olmanın Genel Ölçütleri

Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan tüm şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı **35 milyon Türk Lirası**.
- Yıllık net satış hasılatı **70 milyon Türk Lirası**.
- Çalışan sayısı **175 kişi**

⁹⁰ Kepekçi, a.g.e., 2004, s.242.

⁹¹ Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yap. Dair.Kanun 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

3.8.2. Herhangi Bir Ölçüte Bağlı Olmaksızın Denetime Tabi Şirketler

Bu bölümde yer verdiğimiz (I) sayılı listede belirtilen şirketler herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabidir.

“(I) Sayılı Liste

- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
 - a) Yatırım kuruluşları,
 - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
 - c) Portföy yönetim şirketleri,
 - ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
 - d) Varlık kiralama şirketleri,
 - e) Merkezi takas kuruluşları,
 - f) Merkezi saklama kuruluşları,
 - g) Veri depolama kuruluşları,
 - ğ) Derecelendirme kuruluşları,
 - h) Değerleme kuruluşları,
 - i) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler.
 - i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının nitfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.
- 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
 - a) Bankalar,
 - b) Derecelendirme kuruluşları,
 - c) Finansal holding şirketleri,
 - ç) Finansal kiralama şirketleri,
 - d) Faktoring şirketleri,
 - e) Finansman şirketleri,
 - f) Varlık yönetim şirketleri,

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

- 03.06.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.03.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.
- Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden şirketler.
- 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 11.08.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.
- Aşağıdaki hak ve lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:
 - a) Karasal ortamda ulusal televizyon yayını yapma hakkı.
 - b) Uydu televizyon yayın lisansı
 - c) Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.”⁹²

3.8.3. SPK Tarafından Halka Açık Kabul Edilen Şirketler

Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 50 kişi.

3.8.4. Ekli (II) Sayılı Listede Belirtilen Şirketler

Bu Karara ekli ve aşağıda yer verilen (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.
- Çalışan işçi sayısı 125 kişi

⁹² 26.03.2018 Tarih 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

“(II) Sayılı Liste

- Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.
- Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.
- Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanunun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler.
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler
- sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere;
 - a) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun (TMSF) iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.
 - b) 08.06.1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında
- Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler.”⁹³

3.8.5. Uygulamaya İlişkin Diğer Hususlar

- Eşik değerlere tabi şirketler, bu kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşek değerini art arda iki hesap döneminde aştığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur.
- Eşik değerleri aştığı için bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkar.

⁹³ 26.03.2018 Tarih 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Eşik değerlerin aşılmayıp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabii olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınır.
- Eşik değerlerin aşılmayıp aşılmadığının belirlenmesinde şirketler bağıli ortaklık ve İştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağıli ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağıli ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağıli ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

3.8.6. Kapsam Dışında Tutulan Şirketler

Önceki bölümde yer verilen Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç 24.11.1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarına Hakkında Kanuna tabii şirketler ile yine (I) sayılı listede belirtilenler ile (II) sayılı listenin 5 (b) sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az %50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğerkurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler.⁹⁴

⁹⁴ 26.03.2018 Tarih 2018/11597 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı,26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.md.4

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

İnşaat sektörüne ilişkin genel bilgiler, inşaat çeşitleri inşaat işletmelerinin tutacağı yasal defterler bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

4.1. İNŞAAT VE ONARIM

4.1.1. İnşaat Tanımı

Vikipedi sözlükteki tanıma göre inşaat belli bir bölgedeki bina, altyapı, hava alanı, baraj gibi yapıları geniş anlamda ise yapı ve yapı çevresinin oluşturulma aşamasıdır. Arapça inşaa sözcüğünden gelen inşaatın Türkçe karşılığı yapıdır. Türk Dil Kurumu büyük türkçe sözlüğe göre de yapım işi, yapım, yapımı süren bina anlamına gelmektedir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5. Maddesinde "Yapı; karada ve suda, daimî veya geçici resmi ve özel yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve hareketli tesislerdir."⁹⁵

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. Maddesinde "Yapım : Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini" ifade etmektedir.⁹⁶

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen iş kolları tüzüğünde ise inşaat; bina, yol, köprü, demir yolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalga kıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil, tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibihier çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak tanımlanmıştır.⁹⁷

⁹⁵ 3194 sayılı İmar Kanunu 09.05.1985 tarih 18749 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹⁶ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 22.01.2002 tarih 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹⁷ İşkolları Tüzüğü 06.12.1983 tarih 18243 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

4.1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaatı; menkul İnşaat ve menkul olmayan (taşınmaz) inşaat olmak üzere iki gruba ayırmak mümkündür.

- **Menkul İnşaat**

Devamlı kalmak amacı olmayan belirli bir hizmete yönelik olarak yapılan baraka, kulübe, yazlık sinema, panayır tezgâhları gibi yerlerdir. Bu inşaatların tapu siciline işlenmesi gerekmez. İnşaa edenin mülküdür.

- **Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat**

Bu tür inşaatlar sürekli kalmak üzere arsa ve arazi üzerinde insan eliyle meydana getirilen ve ekonomik bir değeri olan yapılardır.⁹⁸

Menkul olmayan inşaatlara binaları, köprüleri, yolları örnek olarak gösterebiliriz.

Bu gruptaki inşaatlar özellikleri ile yapımlarında ihtiyaç duyulan uzmanlık ve teknik icaplar nedeniyle üç bölümde toplanabilir.

- ✓ Konutlar: Ev, apartman v.b.
- ✓ Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar: İşyeri, fabrika, hastane, okul, otel, spor tesisleri v.b.
- ✓ Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, liman, baraj havaalanı v.b.⁹⁹

4.1.3. Onarım

Bir yapının yıpranmış, eskimiş, bozulmuş, kırılmış yerlerini yeniden yapma, eski haline getirme, restore etme, ilk durumuna getirme işlemi olarak ifade etmek mümkündür. Hasar görmüş bir yapıyı ya da yapı elemanını öngörülen bir güvenlik düzeyine getirmek için yapılan işlemler de onarım denir.

4.1.4. Şantiye

Bir yapıyı en ekonomik şekilde ve en düşük maliyet ile oluşturmak üzere o yapıya ait makine, malzeme ve insan gücü arasındaki en uygun dengenin kurulabilmesi için proje ünitelerinin inşa edileceği alandır.¹⁰⁰ Başka bir ifadeyle inşaatta kullanılacak çeşitli yapım üretim, depolama, tamir ve bakım tesisleri ile tüm çalışanların gerektiğinde yeme ve yatma ihtiyaçlarını da karşılayacak yapılara şantiye denir.

⁹⁸ Sadık Akturmacı, *İnşaat Hukuku*, Ayyıldız matbaası, Ankara 1975, s. 11

⁹⁹ Yılmaz Benligiray, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yay. No: 241/161, Eskişehir 1981, s. 10

¹⁰⁰ İlker Özdemir, *Yapı İşletmesi Ders Notları*, Osmangazi Üniversitesi Eskişehir Teknoloji Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayın No: TA97-001-İÖ, Eskişehir 2003, s.6

4.2. MÜTEAHHİT, TAŞERON, HAKEDİŞ

4.2.1. Müteahhit

Müteahhit: Belirli bir bedel karşılığında başkasının istediği bir işin yapımını kendi namve hesabına üstlenen gerçek ya da tüzel kişiye müteahhit denir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre Yapı Müteahhidi; yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri ifade eder.

4.2.2. Taşeron

Taşeron; yapı müteahhidine karşı işin belirli bir kısmını üstlenerek alanında uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişilere taşeron denir.

Başka bir ifade ile büyük maliyetleri olan inşaat işlerinin belirli bölümlerinin alanında uzmanlaşmış, bu uzmanlık alanı ile ilgili araç parkına donanım ve ekipmana sahip, bu araç ve gereçleri kullanabilecek yeterlikteki işgücünü elinde bulunduran kişilere yaptırılmasıdır.

4.2.3. Hakediş

Hakediş; İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlangıç anından ödemenin yapıldığı âna kadar bitirilen işlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir.¹⁰¹ Yine hakediş; müteahhidin veya taşeronun uhdesindeki sözleşmeye göre inşaatla gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır.

4.3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN AYRIMI

İnşaat faaliyetleri özel inşaat ve taahhüt şeklinde inşaat olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

4.3.1. Özel İnşaat

Satmak amacıyla yapılmayan işletme ya da kişilerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yaptıkları ve herhangi bir ticari faaliyet kapsamında olmadan yapılan inşa faaliyetleridir. Diğer taraftan bu inşaatların satışının gerçekleşmesi durumunda işlemin ticari kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu önemlidir.¹⁰²

Satmak amacıyla yapılan inşaatlar kendi arsası üzerine ya da kat karşılığı teslim edilen arsa üzerine inşa ettikleri bağımsız bölümlerin satışı işlemleridir. Bu işlerde üretimin tamamlanması kar veya zararın belirlenmesinde tek başına yeterli olmayıp satış işleminin de gerçekleşmesi gerekmektedir.

¹⁰¹ Mehmet Şenlik, *Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013 s.17,18

¹⁰² Şenlik, a.g.e., s.20

4.3.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyeti

Taahhüt; kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ya da sözleşmesiz bir biçimde bir işin yapılmasını veya malın teslim edilmesini üstlenmektir.¹⁰³

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işlerinin yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ve yıllara sâri olmayan inşaat ve onarım işi olarak ayırmak mümkündür. Bu ayırım vergilendirme açısından önemli olup yıllara yayılı olmayan iş aynı yıl içerisinde başlayan ve biten işler olup o yılın kazancı olarak değerlendirilirken yıllara yayılı inşaat işlerinde ise iş bir yıldan uzun sürer ve kazanç işin bittiği yılın kazancı olarak değerlendirilir.

4.4. İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMASINDA TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

- Vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler
- Yapım işleri genel şartnamesi uyarınca tutulması gereken defterler
- Tutulmasında yarar olan defterler

4.4.1. Vergi Kanunlarıncı Tutulması Gereken Defterler

- İşletme hesabı esasına göre tutulan defter
- Bilanço hesabı esasına göre tutulması gereken defterler
 - ✓ Yevmiye defteri
 - ✓ Büyük defter (Defter-i kebir)
 - ✓ Envanter defteri
 - ✓ Amortisman defteri ya da kayıtları

4.4.2. Yapım İşleri Genel Şartnamesi Uyarınca Tutulması Gereken Defterler

- Puantaj defteri
- Rolöve defteri
- Ataşman defteri
- Yeşil defter
- Sürveyan defteri
- Şantiye günlük defteri

¹⁰³ Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık 19. Baskı, Ankara 2014, s.59

4.4.3. Tutulması Yararlı Olan Defterler

- Msterek amortismanlara ilikin kayıtlar
- Stok defteri
- Diğer defterler ¹⁰⁴

¹⁰⁴ Kızılot, **a.g.e.**, s.1391-1397

BEŞİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BİR BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI

Bağımsız denetim ile güvenilirliği sağlanan mali tablolarının şeffaflık ve doğruluk ilkelerine uygunluğu diğer tüm sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de önemli bir gösterge niteliği taşımaktadır. Bu aşamada ise şeffaf mali tablolar, bu tablolardaki verilerin doğruluğu dolayısıyla da denetim kavramları gündeme gelmektedir. Bu çalışma ile Türkiye’de faaliyet göstermekte olan bir inşaat şirketinin bağımsız denetimi incelenmiştir. Bu bölümde sırasıyla metodoloji açıklanmış ve ayrıntılı olarak uygulama sürecine ilişkin açıklamalara ve bulgulara yer verilmiştir. Uygulanmanın incelenmesine yönelik metodolijide çalışmanın amacı, çalışmanın önemi, çalışmanın kapsamı ve sınırları ile çalışmanın yöntemi ve denetimde kullanılan tekniklere değinilmiştir.

Aşağıda Ankara ilinde inşaat sektöründe faaliyet gösteren X Mühendislik Mimarlık A.Ş.’ye ilişkin (bundan sonra şirket olarak anılacaktır) uygulamaya yer verilmiştir.

5.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Bağımsız denetimin nasıl yapıldığını ve bağımsız denetimin yararlarını incelemek, bağımsız denetimi sınırlayıcı etkenleri ortaya koymak, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırmaktır. Ayrıca sunulan bu teorik bilgilerin pratiğe döküldüğünde nasıl işlediğini göstermektir.

5.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Bağımsız dış denetim, işletmede meydana gelen faaliyetler sonucu oluşan muhasebe verilerinin ve mali tabloların işletme ilke ve esaslarına uygun olup olmadığı konusunda üst yönetim, yatırımcılar ve ilgili kişilere doğru, tarafsız ve gerçek bilgilerin raporlanması ve iletilmesi sürecidir.

Muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de etkin bir bağımsız denetim sürecinin olmamasıdır. Çalışmada, yürürlükteki mevzuata göre bağımsız denetimin genel çerçevesi çizilmiş; planlama safhasından, işletmenin iç denetim ve iç kontrol prosedürlerine, hesapların denetiminden, rapor yazılıp kamuya duyurulması aşamasına kadar yürütülen denetim uygulamaları incelenmiş ve bulgular sunulmuştur.

5.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Bir inşaat şirketinin bağımsız denetim süreci çalışmanın genel kapsamı olarak belirlenmiştir. Şirketinin 31.12.2013 tarihi itibarıyla kesinleşmiş temel mali tabloları baz alınmıştır.

5.4. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ VE DENETİMDE KULLANILAN TEKNİKLER

Denetim faaliyetinin genel olarak ne olduğu, türleri, önemi ve bağımsız denetim konuları çalışmada teorik çerçevede ele alınmıştır. Bu bölümde bir vak'a incelemesi ile önceki bölümlerde anlatılan denetim faaliyetine ait teorik çerçevenin nasıl uygulandığının ortaya konulması hedeflenmektedir. Bağımsız denetim çalışmasında Türkiye Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartları göz önünde bulundurulmuş ve sözkonusu incelemenin sonuçları denetim raporunun hazırlanması sırasında dikkate alınmıştır. Yapılan denetim çalışması esnasında sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve aritmetik inceleme ve analitik inceleme tekniklerinin her biri yapılan işin gerektirdiği durumlarda kullanılmıştır.

Denetim sürecinin başından itibaren dış denetim ekibiyle birlikte hareket edilmiş, sürecin her aşaması gözlemlenmek suretiyle çalışmalar devam ettirilmiştir.

5.5. BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASINA BAŞLANGIÇ

Bu bölümde müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması, müşteri işletme ve faaliyet alanı hakkında bilgi edinilmesi sağlanmıştır.

5.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetimi yapılan inşaat şirketinin yönetim kurulunca verilen karar üzerine bağımsız denetim şirketine iş teklif edilmiştir. Bu teklif üzerine yapılan çalışma sonucunda şirketin büyük oranda risk taşımadığı, şirket yönetiminin denetim kuruluşuna ilgiyle yaklaştığı ve yapılacak çalışmalar sırasında yardımcı olacağı konusunda söz alınması nedenlerinden dolayı denetim işi kabul edilerek denetim sözleşmesi imzalanmıştır.

5.5.2. Denetimin Planlanması

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri işletme arasında denetim sözleşmesi imzalanmış ve denetim sözleşmesinde denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri belirlenmiştir. Denetim faaliyetinin planlanması sorumlu ortak başdenetçi tarafından gerçekleştirilmiştir.

Bu çerçevede;

- Müşteri işletme ve faaliyet alanı hakkında bilgi edinilmesi,
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- Denetim riskinin ve önemlilik sınırının belirlenmesi,
- Denetim zamanının planlanması,
- Denetim ekibinin kurulması ve çalışmalarının bölümlenmesi,

konularında çalışmalar yapılmıştır.

5.5.3. Şirketin ve Faaliyet Alanının Tanınması

Denetimi yapılacak şirket hakkında bilgi edinebilmek amacıyla sektör hakkında yazılı ve elektronik kaynaklar üzerinden bilgi edinilmiştir. Ayrıca şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul tutanakları, işle ilgili yapılan sözleşmeler istenmiştir.

Organizasyon ve faaliyet konusuna ilişkin bilgiler şöyledir:

- X Mühendislik ve İnşaat A.Ş. (bu raporda şirket olarak anılacaktır), 1979 yılında limited şirket statüsünde kurulmuş, 2001 yılında ise tür değiştirmek suretiyle anonim şirket statüsüne geçmiştir. Tür değiştirmeye ilişkin karar 20 Kasım 2001 tarih ve 1234 sayılı T.T. Sicil Gazetesi'nde yayımlanmıştır.
- Şirket, inşaat ve taahhüt işlerinin resmî kurumlar ve özel sektör kapsamında yapılması konusunda iştigal etmektedir.
- Şirket'in 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla 948 çalışanı bulunmaktadır. (31 Aralık 2012: 1.356).
- 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolar 13 Mart 2014 tarihli Olağan Genel toplantısında onaylanmış, onaylanan karar ise 24 Mart 2014 tarih ve 1234 sayılı T.T. Sicil Gazetesi'nde yayımlanmıştır.

5.6. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

Şirketin denetimine konu olan finansal tabloları Tablo 6, Tablo 7, Tablo 8 ve Tablo 9 da gösterdiği gibidir.

Tablo 6- Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

X MÜHENDİSLİK VE İNŞAAT A.Ş.

31 ARALIK 2013 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU

(Para Birimi - TL)

VARLIKLAR	Not	Denetimden	Denetimden
		Geçmiş	Geçmemiş
		31.12.2013	31.12.2012
Dönen Varlıklar		206.113.504,88	135.765.228,77
Nakit ve Nakit Benzerleri	3	49.306.854	16.899.439
Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	4,21	94.541.103,61	76.295.655,46
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	4	646.649,47	1.021.656,54
Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	5	13.987.377,32	1.973.904,71
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	5	93.232,95	80.232,95
Stoklar	6	1.964.768,65	174.698,94
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	6	31.759.259,67	26.149.686,27
Diğer Dönen Varlıklar	7	13.814.259,43	13.169.954,12
Duran Varlıklar		231.236.116,65	148.972.341,07
Maddi Duran Varlıklar	8	149.864.460,54	87.846.704,52
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8	22.648.297,96	16.138.677,02
Finansal Yatırımlar	10	57.764.522,67	44.246.285,27
Diğer Duran Varlıklar		958.835,48	740.674,26
TOPLAM VARLIKLAR		437.349.621,53	284.737.569,84

X MÜHENDİSLİK VE İNŞAAT A.Ş.
31 ARALIK 2013 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Para Birimi - TL)

KAYNAKLAR	Not	Denetimden Geçmiş Denetimden Geçmemiş	
		31.12.2013	31.12.2012
Kısa Vadeli Yükümlülükler		68.688.004,49	42.580.875,74
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	9	0,00	1.218.861,02
Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	4,21	32.812.350,25	252.659,89
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	4	6.645.313,82	4.504.038,85
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	11	271.677,40	491.533,31
Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	5	0,00	13.299.993,23
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	5,21	1.031.588,11	1.075.592,02
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	6	25.570.348,01	20.197.327,28
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	7	2.356.726,90	1.540.870,14
Uzun Vadeli Yükümlülükler		203.290.257,88	52.178.010,46
Uzun Vadeli Borçlanmalar	9	133.956.626,12	45.651.481,61
Ticari Borçlar		9.223.377,45	0,00
Diğer Borçlar		59.738.982,33	5.865.121,08
Kıdem Tazminatı Karşılığı	11,19	371.271,98	661.407,77
Özkaynaklar		165.371.359,16	189.978.683,64
Ödenmiş Sermaye	12	51.000.000,00	51.000.000,00
Değer Artış Fonları	12	59.770.960,49	59.770.960,49
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	12	5.665.237,76	452.657,58
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	12	73.542.485,39	(25.496.538,03)
Net Dönem Karı / (Zararı)	20	(24.607.324,48)	104.251.603,60
TOPLAM KAYNAKLAR		437.349.621,53	284.737.569,84

Tablo 7 – Gelir Tablosu**X MÜHENDİSLİK VE İNŞAAT A.Ş.****31 ARALIK 2013 TARİHİNDE SONA EREN YILA AİT KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir.)

		<i>Denetimden Geçmiş</i>	<i>Denetimden Geçmemiş</i>
	Not	01.01.- 31.12.2013	01.01.-31.12.2012
KAR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat	14	6.530.112,26	724.373.088,26
Satışların Maliyeti	14	(4.582.409,04)	(513.244.573,88)
BRÜT KAR/ZARAR		1.947.703,22	211.128.514,38
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	15	(0,00)	(42.602.805,40)
Genel Yönetim Giderleri	15	(6.337.862,86)	(6.037.879,78)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	16	746.169,92	24.365.416,86
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	16	(23.753.225,52)	(56.445.046,31)
ESAS FAALİYET KARI/ZARARI		(27.397.215,24)	130.408.199,75
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	17	758.866,94	1.161.733,91
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI		(26.638.348,30)	131.569.933,66
Finansman Gelirleri	18	6.732.244,19	3.925.016,16
Finansman Giderleri	18	(4.701.220,37)	(4.719.394,26)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI		(24.607.324,48)	130.775.555,56
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri		0,00	(26.523.951,96)
-Dönemsel Vergi Gideri	19	0,00	(26.523.951,96)
DÖNEM KARI/ZARARI		(24.607.324,48)	104.251.603,60
Dönem Karı/Zararının Dağılımı		(24.607.324,48)	104.251.603,60
Ana Ortaklık Payları	20	(24.607.324,48)	104.251.603,60
Pay Başına Kazanç		(0,482)	2,044
Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç	20	(0,482)	2,044
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar		0,00	0,00
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları		0,00	0,00
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri		0,00	0,00
DİĞER KAPSAMLI GELİR		0,00	0,00
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		(24.607.324,48)	104.251.603,60
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı		(24.607.324,48)	104.251.603,60

İlişikteki notlar bu finansal tabloların ayrılmaz parçasını oluşturur.

Tablo 8 – Özkaynaklar Değişim Tablosu

X MÜHENDİSLİK VE İNŞAAT A.Ş.
31 ARALIK 2013 TARİHİNDE SONA EREN YILA AİT ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir.)

	Not	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Düzeltmesi Farkları	Değer Artış Fonları	Artış Aktüeryal Kazanç/Kayıp	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Karları/Zararları	Yıllar Net Dönem Karı /Zararı	Özkaynaklar
01 Ocak 2012 bakiyesi	10	51.000.000	--	59.770.960	0,00	452.657	(23.203.019)	(2.293.519)	85.727.079
Transferler		--	--	--	--	--	(2.293.519)	2.293.519	--
Toplam kapsamlı gelir	10	--	--	--	0,00	--	--	104.251.604	104.251.604
31 Aralık 2012 bakiyesi		51.000.000	--	59.770.960	0,00	452.657	(25.496.538)	104.251.604	189.978.683
01 Ocak 2013 bakiyesi	10	51.000.000	--	59.770.960	0,00	452.657	(25.496.538)	104.251.604	189.978.683
Transferler		--	--	--	--	5.212.580	99.039.024	(104.251.604)	--
Toplam kapsamlı gider		--	--	--	0,00	--	--	(24.607.324)	(24.607.324)
31 Aralık 2013 bakiyesi	10	51.000.000	--	59.770.960	0,00	5.665.237	73.542.486	(24.607.324)	165.371.359

İlişikteki notlar bu finansal tabloların ayrılmaz parçasını oluşturur.

Tablo 9 – Nakit Akış Tablosu**X MÜHENDİSLİK VE İNŞAAT A.Ş.****31 ARALIK 2013 TARİHLİ NAKİT AKIŞ TABLOSU**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir.)

	Not	01.01.-31.12.2013	01.01.-31.12.2012
A. İŞLETME FAALİYETLERDEN NAKİT AKIŞLARI		30.700.596,04	28.342.588,73
Dönem Karı/Zararı		(24.607.324,48)	104.251.603,60
Dönem Net Karı/Zararı Mutabakatı ile İlgili Düzeltmeler		4.505.233,40	(85.707.660,58)
Amortisman ve İtfa Gideri ile İlgili Düzeltmeler	8	4.003.148,98	(4.242.239,53)
Karşılıklar ile İlgili Düzeltmeler			
- Kıdem Tazminatı Karşılığı / (İptali)	11	0,00	0,00
- Dava Karşılıkları / (İptali)	13,16	0,00	0,00
Faiz gelirleri ve giderleri ile ilgili düzeltmeler	18	1.260.951,36	(376.823,29)
Vergi Gideri/Geliri ile İlgili Düzeltmeler	19	0,00	0,00
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıp/Kazançlar ile İlgili Düzeltmeler	17	(758.866,94)	1.161.733,91
Yıllara Yaygın İnşaat ile ilgili düzeltmeler		0,00	(82.250.331,67)
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler		50.802.687,12	9.798.645,71
Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	5	(17.870.441,08)	9.098.085,21
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	6	(12.026.472,61)	215.596,57
Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	5	43.924.342,78	(8.115.797,69)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		40.361.802,97	8.651.206,26
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Diğer Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler		(3.586.544,94)	(50.444,64)
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI		(85.379.465,53)	(25.339.741,45)
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri	8	1.625.384,92	1.864.073,90
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıktıları	8	(73.486.613,05)	(24.836.351,73)
Finansal yatırımlardaki değişim	10	(13.518.237,40)	(2.367.463,62)
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI		87.086.283,49	3.543.342,63
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri	13	87.086.283,49	3.543.342,63
Ödenen Faiz		0,00	0,00
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ/AZALIŞ		32.407.414,00	6.546.189,91
DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	4	16.899.439,78	10.353.249,87
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	4	49.306.853,78	16.899.439,78

İlişikteki notlar bu finansal tabloların ayrılmaz parçasını oluşturur.

5.6.1. Uygunluk Beyanı

Rapora ekli finansal tablolar Sermaye Piyasası Kurulu'nun ("SPK") Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği hükümleri uyarınca ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TMS/IFRS) ve bunlara ilişkin ek ve yorumlara uygun olarak hazırlanmıştır.

5.6.2. Finansal Tabloların Hazırlanış Şekli

Şirket muhasebe kayıtlarını Türk Ticaret Kanunu ve Türk Vergi mevzuatına Tek Düzen Hesap Planı uygulamalarına göre Türk Lirası olarak tutmaktadır. Finansal tablolar yasal defter belge ve kayıtlara dayanılarak Türkiye Muhasebe Standartları'na göre Şirket'in durumunu tam olarak ortaya koyabilmek adına bazı düzeltme ve sınıflandırma değişikliklerine tabi tutularak oluşturulmuştur.

Şirket'in ilişikteki finansal tabloları SPK'nın 7 Haziran 2013 tarihli "Finansal Tablo ve Dipnot Formatları Hakkında Duyuru"suna uygun olarak hazırlanmıştır.

5.6.3. Geçerli ve Raporlama Para Birimi

Şirket'in fonksiyonel ve raporlama para birimi Türk Lirası ("TL") olup, tüm finansal bilgiler aksi belirtilmedikçe TL olarak gösterilmiştir.

5.6.4. Yeni ve Revize Edilmiş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemine ait finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları aşağıda özetlenen 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla geçerli yeni ve değiştirilmiş IFRS standartları ve IFRS yorumları dışında önceki yılda kullanılanlar ile tutarlı olarak uygulanmıştır. Bu standartların ve yorumların Şirket'in mali durumu ve performansı üzerindeki etkileri ilgili paragraflarda açıklanmıştır.

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olan yeni standart, değişiklik ve yorumlar aşağıdaki gibidir:

IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar – Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik)

Finansal varlık ve Borçların netleştirilmesi amacıyla bazı bilgileri açıklamasını gerektirmektedir. Getirilen açıklamalar finansal tablo kullanıcılarına

- Netleştirilen işlemlerle birlikte şirketin finansal durumuna nasıl bir etkisinin olduğu ve ileride nasıl etkilerinin olacağını değerlendirilebilmesi için,

- TFRS'ye göre ve diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış finansal tabloların karşılaştırılması ve analiz edilmesi için faydalı bilgiler sunmaktadır.

Değişiklik sadece açıklama esaslarını etkilemektedir ve Şirket'in finansal tabloları üzerinde bir etkisi olmamıştır.

TMS1 Finansal Tabloların Sunumu (Değişiklik) – Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Unsurlarının Sunumu

Bu değişiklik ile sadece diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilen kalemlerin gruplamasını değiştirmektedir. Bundan sonra hiçbir zaman kar veya zarar tablosuna sınıflanamayacak kalemlerin diğer kapsamlı gelir tablosunda ileriki bir tarihte gelir tablosuna sınıflanabilecek (veya geri döndürülebilecek) kalemlerden ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Değişikliğin Şirket'in finansal durumu veya performansı hususunda bir etkisi gözlenlenmemiş olup sunum şeklinde bir değişiklik meydana getirmiştir.

TMS19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)

Yapılan değişiklik ile birlikte birçok konu aydınlığa kavuşturulmuş ve uygulamalarda değişikliğe gidilmiştir. Bu değişikliklerden en önemlileri tazminat yükümlülüğü konusunda olmuştur. Tanımlanmış fayda planlarında aktüeryal kar/zararının diğer kapsamlı gelir altında yansıtılması ve kısa ve uzun vadeli personel sosyal hakları ayrımının artık personelin hak etmesi prensibine göre değil de yükümlülüğün tahmini ödeme tarihine göre belirlenmesidir.

Şirket aktüeryal kazanç/kayıplarını bu değişiklik öncesi gelir tablosunda muhasebeleştiyordu. Bu değişiklik ile kayıp/kazanç gerçekleştiği anda özkaynaklarda muhasebeleştirilecektir. Dolayısıyla kayıp/kazanç tutarları artık gelir tablosuna aktarılamayacak ya da koridor metodunu kullanarak ertelenemeyecektir.

TMS27 Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)

Bu değişiklik, işletmelere bireysel mali tablolarında, bağlı ortaklık, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarını muhasebeleştirirken özkaynak yönetimini kullanmalarına izin vermektedir. Söz konusu değişikliğin Şirket'in finansal durumunu veya performansı üzerinde bir etkisi olmamıştır.

TMS28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (Değişiklik)

Bu değişiklik bir iştirak ya da iş ortaklığının gerçeğe uygun değerden ölçülmesine ilişkin değişikliktir. Yapılan değişiklikler ile iştiraklerin yanı sıra, iş ortaklıklarında da özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirme getirilmiştir. Bu

değişiklikle gelen standardın Şirket'in finansal durumunu veya performansı üzerinde hiçbir etkisi olmamıştır.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar

TFRS 10- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardının konsolidasyona ilişkin kısmının yerini almıştır. Bu değişiklikler yatırım işletmeleri ve onların bağlı ortaklıkları için konsolidasyon muafiyeti uygulamasına açıklık getirir. Konsolide edilecek şirketlerin belirlenmesinde kullanılacak yeni bir "kontrol" tanımı yapılmıştır. Mali tabloları oluşturanlara karar aşamasında daha fazla alan bırakan, ilke bazlı bir standarttır. Söz konusu standardın Şirket'in finansal durumunu veya performansı üzerinde hiçbir etkisi olmamıştır.

TFRS11 Müşterek Düzenlemeler

Bu standart ile müşterek idare edilen iş ortaklıklarının ve ortak faaliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemektedir. Müşterek faaliyetlerde pay edinimi ile ilgilidir. Standarttaki değişiklik ile işletme tanımına giren bir müşterek faaliyette pay ediniminde bu payın nasıl muhasebeleşeceği konusunda açıklık getirilmiştir. Yeni standart da iş ortaklıklarının oransal konsolidasyona tabi tutulması engellemiştir. Söz konusu standardın Şirket'in finansal durumu veya performansı üzerinde hiçbir etkisi olmamıştır.

TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Yatırımların Açıklamaları

TFRS 12 iştirakler, bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları ve yapısal işletmelere aktarılması gereken tüm dipnot açıklama gerekliliklerini kapsamaktadır. Değişiklik sunum ile ilgilidir ve Şirket'in finansal durumunu veya performansı üzerinde bir etkisi olmamıştır.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü

Yeni standart gerçeğe uygun değer TFRS kapsamında nasıl ölçüleceğini açıklamakla beraber, yükümlülük veya öz sermaye aracının ne zaman veya hangi hallerde gerçeğe uygun değerden ölçüleceği belirtmekten ziyade, diğer standartlardaki gerçeğe uygun değer kavramlarını tek bir standartta toplayan ve açıklayan bir standarttır. Yeni standart ayrıca, gerçeğe uygun değer ölçümleri ile ilgili ek açıklama yükümlülükleri getirmektedir. Yeni açıklamaların sadece TFRS 13'ün uygulamaya başlandığı dönemden itibaren verilmesi gerekmektedir. Söz konusu açıklamaların finansal araçlara ilişkin olanlarının bazılarının TMS 34.16 A (j) uyarınca ara dönem özet finansal tablolarda da sunulması gerekmektedir. Standardın Şirket'in finansal tabloları üzerinde bir etkisi olmamıştır.

UFRYK 20 Yerüstü Maden İşletmelerinde Üretim Aşamasındaki Hafriyat (Dekapaj) Maliyetleri

Açık işletme madenciliği çalışmalarında, mineral cevher yatağına ulaşabilmek için madenin atık maddelerinin (“örtü tabakası”nın) kaldırılması gerekebilir. Bu atık kaldırma işlemi ‘dekapaj’ olarak bilinmektedir. Madenin geliştirilmesi aşamasında (üretim geçilmeden önce), dekapaj maliyetleri genellikle madenin kuruluş, geliştirme ve inşasının amortismanına tabi maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Aktifleştirilen bu maliyetler, üretime geçildikten sonra genellikle üretim birimi yöntemi kullanılarak sistematik bir biçimde amortismanına tabi tutulur veya itfa edilir. Yorum, üretim aşamasındaki hafriyatların ne zaman ve hangi koşullarda varlık olarak muhasebeleşeceği, muhasebeleşen varlığın ilk kayda alma ve sonraki dönemlerde nasıl ölçüleceğine açıklık getirmektedir. Yorum bu işletme için geçerli değildir ve finansal durum veya performans üzerinde hiçbir etkisi olmamıştır.

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum- Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik)

Bu Standardın amacı, finansal araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu Standart, ihraç eden (ihraççı) açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır. Bu Standartta yer alan ilkeler, TFRS 9 Finansal Araçlar’da yer alan finansal varlık ve yükümlüklerin finansal tablolara alınması ve ölçümüne ilişkin ilkeler ile bunlar hakkındaki bilgilerin açıklanmasına ilişkin TFRS 7 Finansal Araçlar: Sunum’da yer alan ilkeleri tamamlar. Söz konusu standardın Şirket’in finansal durumu veya performansı üzerinde önemli bir etkisi olması beklenmemektedir.

TFRS 9 Finansal Araçlar – Sınıflandırma ve Açıklama

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini değerlendirmeleri için ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal yükümlülüklerle ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. Standardın erken uygulanmasına izin verilmektedir.

Şirket, standardın finansal durumu ve performansı üzerine etkilerini değerlendirmektedir.

UFRYK Yorum 21 Zorunlu Vergiler

Bu yorum, Kamu idareleri işletmelere vergiye benzer şekillerde yükümlülükler getirebilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorum Komitesi bu türden vergi ve vergi benzeri yükümlülükleri ödeyen işletmelerin finansal tablolarında söz konusu vergi ve vergi benzeri yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin rehberlik sağlaması konusunda talepler almıştır. Bu konudaki sorular, bu türden vergi ve vergi benzeri yükümlülüğün ödenmesine ilişkin borcun TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar' a uygun olarak ne zaman muhasebeleştirileceği ile ilgilidir. Söz konusu yorumun Şirket'in finansal durumu veya performansı üzerinde önemli bir etkisi olmamıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) Tarafından Yayınlanmış Fakat KGK Tarafından Yayınlanmamış Yeni ve Düzeltilmiş Standartlar ve Yorumlar

Aşağıda listelenen yeni standartlar, yorumlar ve mevcut UFRS standartlarındaki değişiklikler UMSK tarafından yayınlanmış fakat cari raporlama dönemi için henüz yürürlüğe girmemiştir. Fakat bu yeni standartlar, yorumlar ve değişiklikler henüz KGK tarafından TFRS'ye uyarlanmamıştır / yayınlanmamıştır ve bu sebeple TFRS'nin bir parçasını oluşturmazlar. Şirket finansal tablolarında ve dipnotlarda gerekli değişiklikleri bu standart ve yorumlar TFRS'de yürürlüğe girdikten sonra yapacaktır.

UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar (Değişiklik)

Bu standardın amacı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. Söz konusu değişikliğin Şirket'in finansal durumu ve performansı üzerinde hiçbir etkisinin olması beklenmemektedir.

UFRS 9 Finansal Araçlar – Riskten Korunma Muhasebesi ve UFRS 9, UFRS 7 ve UMS 39'daki değişiklikler – UFRS 9 (2013)

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini değerlendirmeleri için ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal yükümlülüklerle ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. Şirket, standardın finansal durumu ve performansı üzerine etkilerini değerlendirmektedir.

KGK Tarafından Yayınlanan İlke Kararları

Yukarıda belirtilenlere ek olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına yönelik aşağıdaki ilke kararları KGK tarafından yayımlanmıştır. “Finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi” yayınlanma tarihi itibarıyla geçerlilik kazanmıştır. Diğer kararlar 31 Aralık 2012 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olmak üzere uygulanacaktır.

- **2013-1 Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi**

KGK, 20 Mayıs 2013 tarihinde finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla “Finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi” yayınlamıştır. Bu düzenlemede yer alan finansal tablo örnekleri, bankacılık, sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak üzere kurulan finansal kuruluşlar dışında TMS’yi uygulamakla yükümlü olan şirketlerin hazırlayacakları finansal tablolara örnek teşkil etmesi amacıyla yayınlanmıştır. Şirket bu düzenlemenin gerekliliklerini yerine getirmek amacıyla gerekli sınıflama değişikliklerini yapmıştır.

- **2013-2 Ortak Yönetim ve Kontrolü olan Tabi İşletme Birleşmeleri Muhasebe Kayıtları**

Söz konusu karara istinaden:

- ✓ Ortak kontrole tabi işletme birleşmelerinde “pooling of interest” olarak adlandırılan hakların birleşmesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerektiği,
- ✓ Buna mütabık finansal tablolarda şerefiyenin yer almaması gerektiği ve
- ✓ Hakların birleştirilmesi yöntemi uygulanırken, ortak kontrolün yapıldığı raporlama dönemi başından itibaren karşılaştırmalı olarak sunulması gerektiği kararlaştırılmıştır. Söz konusu kararların Şirket’in finansal tablolarında bir etkisinin olması beklenmemektedir.

- **2013-3 İntifa Senetlerinde Muhasebe Kayıtları**

İntifa senedinin hangi finansal araç (finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal araç) olarak muhasebe kaydının yapılacağı konusuna açıklık getirilmiştir. Söz konusu kararların Şirket’in finansal tablolarında bir etkisinin olması beklenmemektedir.

- **2013-4 Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi**

Bir işletmenin iştirak yatırımı olan bir işletmede kendisine ait hisselerin bulunması durumu karşılıklı iştirak ilişkisi olarak tanımlanmış ve karşılıklı iştiraklerin muhasebeleştirilmesi konusu, yatırımın türüne ve uygulanan farklı muhasebeleştirme esaslarına bağlı olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu ilke kararı ile konu aşağıdaki üç ana başlık altında değerlendirilmiş ve her birinin muhasebeleştirme esasları belirlenmiştir.

- ✓ Bağıli ortaklığın, ana ortaklığın özkaynağa dayalı finansal araçlarına sahip olması durumu,
- ✓ İştiraklerin veya iş ortaklığının yatırımcı işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına sahip olması durumu
- ✓ İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına, TMS 39 ve TFRS 9 kapsamında muhasebeleştiği bir yatırımının bulunduğu işletme tarafından sahip olunması durumu.

Söz konusu kararların Şirket'in finansal tablolarında bir etkisinin olması beklenmemektedir.

- **Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihi Mali Tabloların Düzeltilmesi**

Rapora ekli finansal tablolarda Şirkete ait finansal durum, performans ve nakit akışı eğilimlerini belirleyebilmek amacıyla, önceki dönem bilgilerini içerecek şekilde karşılaştırmalı hazırlanmaktadır.

7 Haziran 2013 tarih ve 20/670 sayılı toplantı kararı uyarınca yayınlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği kapsamına giren sermaye piyasası kurumları için finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberinde yer alan formatlar uyarınca Şirket'in finansal durum tablolarında çeşitli sınıflamalar yapılmıştır.

- **Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi**

1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere SPK'nın 17 Mart 2005 tarih ve 11/367 sayılı kararıyla Türkiye'de faaliyette bulunan ve SPK Muhasebe Standartları'na uygun olarak finansal tablo hazırlayan şirketler için, enflasyon muhasebesi uygulamasına son verilmiş olup UMSK tarafından yayımlanmış 29 No'lu "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" standardı (UMS 29) uygulanmamıştır.

- **Netleştirme / Mahsup**

Finansal varlıklar ve yükümlülüklerin bilançoda net değeri ile gösterilebilmesi için, yasal olarak netleştirme hakkı olması, net olarak ödenmesi veya tahsil edilmesinin mümkün olması veya varlığın elde edilmesi ile yükümlülüğün yerine getirilmesinin aynı zamanda gerçekleşmesi gerekmektedir.

- **Muhasebe Politikalarında/Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar**

Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler ve tespit edilen önemli muhasebe hataları geriye dönük olarak uygulanır ve önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yalnızca bir döneme ilişkin ise, değişikliğin yapıldığı cari dönemde, gelecek dönemlere ilişkin ise hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemde, ileriye yönelik olarak uygulanır.

Yeniden düzenlemenin yüksek maliyete neden olması durumunda önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmemekte, bir sonraki döneme ilişkin birikmiş karlar hesabı, ilgili dönem başlamadan hatanın toplu etkisiyle yeniden düzenlenmektedir.

- **Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti**

- ✓ **Nakit ve Nakit Benzerleri**

Nakit ve nakit benzeri varlıklar, kasa mevcudu, bankalarda bulunan nakit para ve üç ayı geçmemek üzere kısa vadeli mevduatları içermektedir. Nakit ve nakit benzeri varlıklar nakde dönüştürülme hızı yüksek, kolayca nakde dönüştürülebilir, değer kaybetme riski olmayan ve vadesi üç ayı geçmeyen kısa vadeli yüksek likiditeye sahip varlıklardır.

Nakit ve nakit benzerleri elde etme maliyetleri ve tahakkuk etmiş faizlerinin toplamı ile gösterilmiştir. Yabancı para cinsinden olan banka bakiyeleri dönem sonu kurundan değerlendirilmiştir.

- ✓ **Ticari Borçlar**

Şirket'in mal ve hizmet alımı sonucu doğacak olan faturalandırılmış ya da faturalandırılmamış tutarın rayiç değerini oluşturan indirgenmiş maliyet değeriyle kayıtlarda yer almaktadır.

- ✓ **Maddi Duran Varlıklar**

Maddi duran varlıklar muhasebe kayıtlarında yer alan alım maliyet bedelinden, birikmiş itfa ve tükenme payları ile kalıcı değer kayıpları düşülerek gösterilirler. Maliyet değeri ise; alış fiyatı ve geri alınması mümkün olmayangümrük vergisi,

damga vergisi vb. vergiler ve kullanıma hazır hale getirme için yapılan nakliye, montaj vb masraflarından oluşur.

Maddi duran varlıkların maliyet bedelleri, tahminen belirlenen faydalı ömürlerine göre normal amortisman yöntemi kullanılarak kıst amortismanına tabi tutulur. Maddi duran varlığın beklenen faydalı ömrü, kalıntı değer ve amortisman yöntemi, tahminlerde ortaya çıkan değişikliklerin olası etkileri için her yıl gözden geçirilir ve tahminlerde bir değişiklik varsa ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu varlıkların tahmin edilen faydalı ömürleri motorlu araçlar 4 yıl, demirbaşlar 4-5 yıl ve özel maliyetler 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Şirket yapımı devam eden Hes Projelerini yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden takip etmeye başlamıştır. Yeniden değerlemenin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi varlığın makul değerindeki dalgalanmaya bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın makul değeri kayıtlı değerinden önemli ölçüde farklılaşıyorsa, varlık tekrar yeniden değerlemeye tabi tutulur. Maddi varlık yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman tutarı varlığın brüt kayıtlı değerindeki değişikliklerle orantılı olarak arttırılır ve böylece yeniden değerlendirme sonrasında varlığın kayıtlı değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.

✓ **Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Maddi olmayan varlıkların finansal tablolara alınabilmesi için tanımlanabilir olması, ilgili kaynak üzerinde kontrol sağlanması ve elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın varlığı gerekmektedir.

✓ **Dövizli İşlemler**

Yabancı para cinsinden olan parasal varlıklar ve yükümlülükler dönem sonu itibarıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası alış kurundan, yabancı para cinsinden işlemler ise işlemin yapıldığı tarihte geçerli olan kurdan Türk Lirasına çevrilmiştir. Yerli para birimine çevirme sonucu oluşan gelir ve giderler ilgili yıl gelir tablosunda finansal gelir veya gider hesaplarına dahil edilmiştir.

✓ **İlişkili Taraflar**

Bu çalışma kapsamında Şirket'te şirket hisselerine doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisi içerisinde bulunan iştirakler ve bağlı ortaklıklar ve bağlı ortaklıklar harici kuruluşlar, Şirket faaliyetlerinin yönetiminde, planlamada yürütülme ve denetleme işlemleri ile doğrudan veya dolaylı olarak yetkili ve sorumlu olan, Şirket veya Şirket'in yönetim kurulu üyesi, genel müdür vasfında yönetici personel, bu kişilerin üçüncü dereceye kadar yakın aile bireyleri ve bu kişilerin doğrudan veya

dolaylı olarak kontrolünde bulunan şirketler, ilişkili taraflar olarak kabul edilmektedir. İlişkili taraflarla olan işlemler finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

✓ **Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler**

Gelir vergisi gideri, kurumlar vergisi ve ertelenmiş vergi giderinin toplamından oluşur.

Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, vergiye tabi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Vergiye tabi kâr, diğer yıllarda vergilendirilebilir ya da vergiden indirilebilir kalemler ile vergilendirilmesi ya da vergiden indirilmesi mümkün olmayan kalemleri hariç tutması nedeniyle, gelir tablosunda yer verilen kârdan farklılık gösterir. Şirket'in kurumlar vergisi yükümlülüğü bilanço tarihi itibarıyla yasallaşmış vergi oranı kullanılarak hesaplanmıştır.

Ertelenen Vergi

Ertelenen vergi yükümlülüğü veya varlığı, varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablolarda gösterilen tutarları ile yasal vergi matrahı hesabında dikkate alınan tutarları arasındaki geçici farklılıkların bilanço yöntemine göre vergi etkilerinin yasallaşmış vergi oranları dikkate alınarak hesaplanmasıyla belirlenmektedir. Ertelenen vergi yükümlülükleri vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanırken, indirilebilir geçici farklardan oluşan ertelenmiş vergi varlıkları, gelecekte vergiye tabi kar elde etmek suretiyle söz konusu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır. Bahse konu varlık ve yükümlülükler, ticari ya da mali kar/zararı etkilemeyen işleme ilişkin geçici fark, şerefiye veya diğer varlık ve yükümlülüklerin ilk defa mali tablolara alınmasından (işletme birleşmeleri dışında) kaynaklanıyorsa muhasebeleştirilmez.

Ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir. Ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri, bir kısmının veya tamamının sağlayacağı faydanın elde edilmesine imkân verecek düzeyde mali kar elde etmenin muhtemel olmadığı ölçüde azaltılır.

Bazı kalemlerin alacak veya borç olarak muhasebeleştirilmesi işlemi doğrudan özkaynakta yapılması durumunda ilgili kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi de doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilerek döneme ait ertelenen vergi, gelir tablosunda gider ya da gelir olarak muhasebeleştirilir.

✓ **Çalışanlara Sağlanan Faydalar / Kıdem Tazminatları**

Şirket, çalışanlarına, mevcut mevzuat hükümlerine istinaden emeklilik, istifa veya İş Kanunu ile belirlenen davranışlar dışındaki sebeplerle işten ayrılma durumlarında belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Bu ödeme bilanço tarihinde geçerli olan kıdem tazminatı tavanı esas alınarak hesaplanır ve tüm çalışanların emeklilikleri dolayısıyla ileride doğacak yükümlülük tutarları bugünkü net değerine göre hesaplanarak kıdem tazminatı karşılığı ayrılır ve bu durum finansal tablolarda yansıtılmıştır.

Böylelikle bilançoda muhasebeleştirilen kıdem tazminatı Şirket çalışanlarının emeklilikleri sırasında ortaya çıkması muhtemel yükümlülük tutarlarının net olarak hesaplanmış ve finansal tablolara yansıtılmış ve ayrıca hesaplanan tüm aktüeryal kazançlar ve kayıplar gelir tablosuna aktarılmıştır.

✓ **Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Şirket, her bir bilanço döneminde bir varlığa ait değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol eder. Eğer değer kaybı olduğu yönünde bir emare ya da tespit varsa, o varlığın geri kazanılabilir tutarı değerlendirilir. Varlığın kayıtlı değeri net satış ya da kullanım değeri tutarından yüksekse değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Kullanım değeri, bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir. Değer düşüklüğü kayıpları gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Bir alacakta oluşan değer düşüklüğü kaybı, o varlığın geri kazanılabilir tutarındaki müteakip artışın, değer düşüklüğünün kayıtlara alınmalarını izleyen dönemlerde ortaya çıkan bir olayla ilişkilendirilebilmesi durumunda geri çevrilir. Diğer varlıklarda oluşan değer düşüklüğü kaybı, geri kazanılabilir tutar belirlenirken kullanılan tahminlerde bir değişiklik olduğu takdirde geri çevrilir. Değer düşüklüğü kaybının iptali nedeniyle varlığın kayıtlı değerinde meydana gelen artış, önceki yıllarda hiç değer düşüklüğü kaybının finansal tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olacak kayıtlı değeri (amortismanına tabi tutulduktan sonra kalan net tutar) aşmamalıdır.

✓ **Borçlanma Maliyetleri**

Özellikli bir varlığın inşaaı, üretimi veya elde edilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilecek borçlanma maliyetleri, bu varlığın maliyetine eklenmek suretiyle

aktifleştirilir. Diğer borçlanma maliyetleri ise meydana geldikleri zamanda gider olarak muhasebeleştirilir.

✓ **Finansal Araçlar**

Bu bölümde şirkete ait finansal araçlar hakkında bilgi verilmiştir.

Finansal Varlıklar

Finansal yatırımlar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan ve gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alınan finansal varlıklar haricinde, gerçeğe uygun piyasa değerinden alım işlemiyle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilir. Yatırımlar, yatırım araçlarının ilgili piyasa tarafından belirlenen süreye uygun olarak teslimatı koşulunu taşıyan bir kontrata bağlı olan işlem tarihinde kayıtlara alınır veya kayıtlardan çıkarılır.

Finansal varlıklar “alım-satım amaçlı finansal varlıklar”, “vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar”, “satılmaya hazır finansal varlıklar” ve “kredi ve alacaklar” olarak sınıflandırılır.

Etkin Faiz Yöntemi

Etkin faiz yöntemi, finansal varlığın itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmesi ve ilgili faiz gelirinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince tahsil edilecek tahmini nakit toplamının, ilgili finansal varlığın tam olarak net bugünkü değerine indirgeyen orandır.

Alım-Satım amaçlı finansal varlıklar dışında sınıflandırılan finansal varlıklar ile ilgili gelirler etkin faiz yöntemi kullanmak suretiyle hesaplanmaktadır.

Alım-Satım Amaçlı Finansal Varlıklar

Gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar; alım-satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır. Bir finansal varlık kısa vadede elden çıkarılması amacıyla edinildiği zaman söz konusu kategoride sınıflandırılır. Finansal riske karşı etkili bir koruma aracı olarak belirlenmemiş olan türev ürünleri teşkil eden bahse konu finansal varlıklar da gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar olarak sınıflandırılır. Bu kategoride yer alan varlıklar, dönen varlıklar olarak sınıflandırılırlar.

Vadesine Kadar Elde Tutulan Finansal Varlıklar

Grup'un vadesine kadar elde tutma olanağı ve niyeti olduğu, sabit veya belirlenebilir bir ödeme planına sahip, sabit vadeli borçlanma araçları, vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılır. Vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı düşülerek kayıtlara alınır ve ilgili gelirler etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanır.

Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar

Satılmaya hazır finansal varlıklar;

(a) vadesine kadar elde tutulacak finansal varlık olmayan veya

(b) alım satım amaçlı finansal varlık olmayan finansal varlıklardan oluşmaktadır. Satılmaya hazır finansal varlıklar kayıtlara alındıktan sonra güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması koşuluyla gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen ve aktif bir piyasası olmayan menkul kıymetler maliyet değeriyle gösterilmektedir. Satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin kar veya zararlara ilgili dönemin gelir tablosunda yer verilmektedir. Bu tür varlıkların makul değerinde meydana gelen değişiklikler özkaynak hesapları içinde gösterilmektedir. İlgili varlığın elden çıkarılması veya değer düşüklüğü olması durumunda özkaynak hesaplarındaki tutar kar / zarar olarak gelir tablosuna transfer edilir. Satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan özkaynak araçlarına yönelik yatırımlardan kaynaklanan ve gelir tablosunda muhasebeleştirilen değer düşüş karşılıkları, sonraki dönemlerde gelir tablosundan iptal edilemez. Satılmaya hazır olarak sınıflandırılan özkaynak araçları haricinde, değer düşüklüğü zararı sonraki dönemde azalır ve azalış değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi sonrasında meydana gelen bir olayla ilişkilendirilebiliyorsa, önceden muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı gelir tablosunda iptal edilebilir.

Finansal Yükümlülükler

Grup'un finansal yükümlülükleri ve özkaynak araçları, sözleşmeye bağlı düzenlemelere, finansal bir yükümlülüğün ve özkaynağa dayalı bir aracın tanımlanma esasına göre sınıflandırılır. Grup'un tüm borçları düşüldükten sonra kalan varlıklarındaki hakkı temsil eden sözleşme özkaynağa dayalı finansal araçtır. Belirli finansal yükümlülükler ve özkaynağa dayalı finansal araçlar için uygulanan muhasebe politikaları aşağıda belirtilmiştir.

Finansal yükümlülükler gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler veya diğer finansal yükümlülükler olarak sınıflandırılır.

Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Kayda Alınması ve Kayıttan Çıkarılması

Grup, finansal varlık veya yükümlülükleri, ilgili finansal araç sözleşmelerine taraf olduğu takdirde bilançosuna yansıtmaktadır. Grup finansal varlığın tamamını veya bir kısmını, sadece söz konusu varlıkların konu olduğu sözleşmeden doğan haklar üzerindeki kontrolünü kaybettiği zaman kayıttan çıkartır. Grup finansal yükümlülükleri ancak sözleşmede tanımlanan yükümlülüğü ortadan kalkar, iptal edilir veya zaman aşımına uğrar ise kayıttan çıkartır.

✓ Banka Kredileri

Krediler, bankalardan alındıkları tarih itibariyle, alınan kredi tutarından işlem masraflarının düşüldükten sonra kalan değer üzerinden kayıtlara intikal ettirilir. Krediler, sonradan etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden belirtilir. İşlem masraflarının indirilmesi sonucu kalan tutar ile iskonto edilmiş maliyet değer farkı, gelir tablosuna finansman maliyeti olarak kaydedilir ve finansman maliyeti, meydana geldiğinde gelir tablosuna kaydedilir.

✓ Hisse Başına Kazanç / (Zarar)

İlişikteki gelir tablosunda belirtilen hisse başına kar, net karın ilgili yıl içinde mevcut hisselerin ağırlıklı ortalama adedine bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır. Şirketler mevcut hissedarlara birikmiş karlardan ve izin verilen yedeklerden hisseleri oranında hisse dağıtarak ("Bedelsiz Hisseler") sermayelerini artırabilir. Hisse başına kar hesaplanırken, bu bedelsiz hisse ihracı çıkarılmış hisseler olarak sayılır.

Dolayısıyla hisse başına kar hesaplamasında kullanılan ağırlıklı hisse adedi ortalaması, hisselerin bedelsiz olarak çıkarılmasını geriye dönük olarak uygulamak suretiyle elde edilir.

✓ Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihinden sonraki olaylar; dönem karını etkileyen herhangi bir duyuru veya belirlenmiş diğer finansal bilgilerin kamuya açıklanması sonrası ortaya çıkmış olması durumu değiştirmez, bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasındaki tüm olayları kapsar.

Şirket, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan düzeltme gerektiren olayları, finansal tablolara alınan miktarları yeni duruma uygun şekilde düzeltir.

✓ **Karşılıklar, Şarta Bağlı Varlıklar ve Yükümlülükler**

Herhangi bir karşılık tutarının finansal tablolara alınabilmesi için Şirket'in geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya zımni yükümlülüğünün bulunması, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve söz konusu yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir. Söz konusu kriterler oluşmamışsa Şirket söz konusu hususları ilgili notlarında açıklamaktadır. Şarta bağlı varlıklar gerçekleşmedikçe muhasebeleştirilmemekte ve sadece notlarda açıklanmaktadır.

Koşullu varlıklar, finansal tabloların doğruluğunu sağlamak amaçlı olarak sürekli değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletme bünyesine girmesinin kesinleşme ihtimalinin yüksek olması durumunda ilgili varlık ve geliri, değişikliğin meydana geldiği dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.

✓ **Nakit Akım Tablosu**

Nakit akım tablosunda, ilgili döneme ilişkin nakit akımı, finansman ve yatırım faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılır ve raporlanır. Nakit akım tablosunda yer alan nakit ve banka mevduatını nakit ve nakit benzerleri olarak değerlendirilmektedir.

✓ **Önemli Muhasebe Tahminleri ve Varsayımlar**

Varlıkların ve yükümlülüklerin muhasebe kayıtlarında gösterilen değerleri üzerinde önemli etkisi olan muhasebe tahminleri aşağıdaki gibidir:

Faydalı ömür:

Maddi ve maddi olmayan varlıklar tahmini faydalı ömürleri boyunca amortisman ve itfaya tabi tutulmuştur.

Kıdem tazminatı

Kıdem tazminatı karşılığı, personel devir hızı oranı geçmiş yıl tecrübeleri ve beklentiler doğrultusunda devir hızı hesaplanarak bilanço tarihindeki değerine indirgenmiştir.

Kullanılan tahminler ilgili muhasebe politikalarında veya dipnotlarda gösterilmektedir.

5.7. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla hazır değerlerin detayı Tablo 10'daki gibidir.

Tablo 10 – Nakit ve Nakit Benzerleri

	31.12.2012	31.12.2013
Kasa		
- Nakit Kasası	48.186	48.859
- Döviz Kasası	60.402	87.431
Bankalar		
- Vadesiz mevduat	15.158.040	2.785.404
- Vadeli mevduat	1.632.319	46.384.668
Menkul Kıymetler	492	492
Toplam	16.899.439	49.306.854

5.8. TİCARİ ALACAK VE BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİ

Şirket'in 31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihleri itibarıyla ticari alacakların detayı Tablo 11'deki gibidir.

Tablo 11 – Ticari Alacak ve Borçlar

	31.12.2013	31.12.2012
Alicılar	478.414,15	851.260,34
Verilen Depozito ve Teminatlar	168.235,32	157.180,57
	646.649,47	1.008.440,91
İlişkili taraflardan alıcılar	94.541.103,61	76.295.655,46
Toplam	95.187.753,08	77.304.096,37

31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihleri itibarıyla ticari borçların detayı aşağıdaki gibidir:

	31.12.2013	31.12.2012
Satıcılar	6.146.849,18	3.798.468,89
Alınan Depozito ve Teminatlar	363.115,05	913.278,78
Diğer ticari borçlar	3.814.119,85	44.951,07
	10.324.084,08	4.756.698,74
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	29.133.579,99	0,00
Toplam	39.457.664,07	4.756.698,74

5.9. DİĞER ALACAKLAR VE BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihleri itibarıyla diğer alacakların detayı Tablo 12'deki gibidir.

Tablo 12 – Diğer Alacak ve Borçlar

Diğer alacaklar	31.12.2013	31.12.2012
Diğer Çeşitli Alacaklar	93.232,95	80.232,95
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	13.987.377,32	1.973.904,71
Toplam	14.080.610,27	2.054.137,66

31 Aralık 2013 ve 31.12.2012 tarihleri itibarıyla diğer borçların detayı aşağıdaki gibidir.

Diğer borçlar	31.12.2013	31.12.2012
Diğer Çeşitli Borçlar	1.031.588,11	1.075.592,02
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0,00	13.299.993,23
Toplam	1.031.588,11	14.375.585,25

5.10. STOKLAR İLE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ VE GELİRLERİNE İLİŞKİN BİLGİ

5.10.1. Stoklar

Şirketin stoklarında, satılmak üzere önceki yıllarda alınan ve satışları yıllar itibariyle devam eden radyolar ile satılmak üzere alınan inşaat malzemeleri mevcuttur. Radyolar satıldıktan sonra elde edilen gelir TL olarak UNICEF' e bağışlanmaktadır. Stokların detayı Tablo 13 de gösterilmiştir.

Tablo 13 – Stoklar

Stoklar	31.12.2013	31.12.2012
Radyo	164.461,90	174.698,94
İnşaat Malzemeleri	1.800.306,75	0,00
Toplam	1.964.768,65	174.698,94

5.10.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Şirketin taahhüdü altında devam eden X **Barajı İnşaatına** ilişkin harcamaları bu hesapta takip edilmektedir. Hesabın detayları Tablo 14'te gösterilmiştir.

Tablo 14 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

	31.12.2013	31.12.2012
X Barajı İnşaatı	31.759.259,67	26.149.686,27
Toplam	31.759.259,67	26.149.686,27

5.10.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Bedelleri

Şirketin taahhüdü altında devam eden X **Barajı İnşaatına** ilişkin gelirleri bu hesapta takip edilmektedir. Hesabın detayları Tablo 15'teki gibidir

Tablo 15 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Gelirleri

	31.12.2013	31.12.2012
X Barajı İnşaatı	25.570.348,01	20.197.327,28
Toplam	25.570.348,01	20.197.327,28

5.11. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR, PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihleri itibariyle diğer dönen varlıkların detayı Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16 – Diğer Dönen Varlıklar

	31.12.2013	31.12.2012
Devreden KDV	4.923.309,74	3.103.311,20
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	53.655,36	0,00
İş Avansları	1.401.746,20	525.371,64
Personel avansları	455,00	2.600,00
Toplam	6.379.166,30	3.631.282,84

(*) Peşin Ödenen Vergiler, şirketin faiz gelirlerinden kesilen vergilerdir. 2013 yılında kar çıkmadığı için kurumlar vergisi de çıkmamış, bu vergiler de mahsup edilememiştir.

31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihleri itibariyle peşin ödenmiş giderlerin detayı Tablo 17’deki gibidir.

Tablo 17 – Peşin Ödenmiş Giderler

	31.12.2013	31.12.2012
Verilen sipariş avansları	7.435.093,13	9.538.671,28
Toplam	7.435.093,13	9.538.671,28

31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihleri itibariyle diğer yükümlülüklerin detayı Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo 18 – Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler

	31.12.2013	31.12.2012
Alınan Sipariş Avansları	873.311,45	813.215,35
Ödenecek Vergi ve Fonlar	221.130,84	280.617,92
Personel İcra Kesintileri	1.333,25	1.333,25
Ödenecek Kurumlar Vergisi	0,00	68.880,33
Gider Tahakkukları	1.260.951,36	376.823,29
Toplam	2.356.726,90	1.540.870,14

(*) Gider Tahakkukları, uzun vadeli kredilerin henüz ödemesi yapılmayan, ancak, 2013 dönemine ait olan faizlerinden oluşmaktadır.

5.12. MADDİ DURAN VARLIKLAR VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013, 31.12.2012 tarihlerinde sona eren yıllar içinde maddi duran varlıklar ve ilgili birikmiş amortismanlarında gerçekleşen hareketler Tablo 19'daki gibidir.

Tablo 19 – Maddi ve Maddi Olmayan Diğer Duran Varlıklar

Cari Dönem	01.Oca.13	İlaveler	Çıkışlar	31.Ara.13
Maliyet				
Arazi ve arsalar	11.338.155,07	61.108.125,00	-234.116,90	72.212.163,17
Yeraltı ve yerüstü düzenleri	6.091.006,00	--	--	6.091.006,00
Binalar	59.752.720,16	--	--	59.752.720,16
Makine, tesis ve cihazlar	56.522.118,35	1.480.848,42	--	58.002.966,77
Taşıtlar	6.313.243,57	876.300,13	-1.485.585,26	5.703.958,44
Döşeme ve demirbaşlar	9.681.815,62	325.594,47	-23.000,00	9.984.410,09
	149.699.058,77	63.790.868,02	-1.742.702,16	211.747.224,63
Birikmiş amortisman				
Yeraltı ve yerüstü düzenleri	--	--	--	--
Binalar	1.952.123,22	281.117,00	--	2.233.240,22
Makine, tesis ve cihazlar	50.270.841,49	--	-426.505,68	49.844.335,81
Taşıtlar	2.775.363,36	--	-720.795,57	2.054.567,79
Döşeme ve demirbaşlar	6.854.026,18	896.594,09	--	7.750.620,27
	61.852.354,25	1.177.711,09	-1.147.301,25	61.882.764,09
Net kayıtlı değer	87.846.704,52			149.864.460,54
Önceki Dönem	01.Oca.12	İlaveler	Çıkışlar	31.Ara.12
Maliyet				
Arazi ve arsalar	11.238.155,07	100.000,00	--	11.338.155,07
Yeraltı ve yerüstü düzenleri	6.091.006,00	--	--	6.091.006,00
Binalar	52.917.053,43	6.835.666,73	--	59.752.720,16
Makine, tesis ve cihazlar	65.287.551,56	912.619,31	-9.678.052,52	56.522.118,35
Taşıtlar	7.088.662,81	641.769,52	-1.417.188,76	6.313.243,57
Döşeme ve demirbaşlar	8.415.962,29	1.291.376,87	-25.523,54	9.681.815,62
	151.038.391,16	9.781.432,43	-11.120.764,82	149.699.058,77
Birikmiş amortisman				
Yeraltı ve yerüstü düzenleri	--	--	--	--
Binalar	1.650.715,50	301.407,72	--	1.952.123,22
Makine, tesis ve cihazlar	54.807.652,25	2.131.120,16	-6.667.930,92	50.270.841,49
Taşıtlar	5.336.350,19	817.471,90	-3.378.458,73	2.775.363,36
Döşeme ve demirbaşlar	5.949.808,86	913.874,46	-9.657,14	6.854.026,18
	67.744.526,80	4.163.874,24	-10.056.046,79	61.852.354,25
Net kayıtlı değer	83.293.864,36			87.846.704,52

31 Aralık 2013 ve 31.12.2012 tarihlerinde sona eren yıllar içinde maddi olmayan varlıklar ve ilgili itfa paylarında gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir:

Cari Dönem

	01.01.2013	İlaveler	Çıkışlar	31.12.2013
Maliyet				
Haklar	5.182.529,61	429.067,38	--	5.611.596,99
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	16.109,06	--	--	16.109,06
Özel maliyetler	--	808.246,55	--	808.246,55
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	577.981,80	23.193,54	--	601.175,34
	5.776.620	1.260.507	--	7.037.128
Birikmiş itfa payı				
Haklar	71,56	--	--	143,12
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	16.109,06	--	--	16.109,06
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	558.701,03	19.146,39	--	577.847,42
Özel maliyetler	--	269.388,58	--	269.388,58
	574.881,65	288.534,97	--	863.488,18
Net kayıtlı değer	5.201.738,82	971.972,50	0,00	6.173.639,76
Önceki Dönem				
	01.01.2012	İlaveler	Çıkışlar	31.12.2012
Maliyet				
Haklar	--	5.308.430,40	-125.900,79	5.182.529,61
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	16.109,06	--	--	16.109,06
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	554.455,44	23.526,36	--	577.981,80
	570.564,50	5.331.956,76	-125.900,79	5.776.620,47
Birikmiş itfa payı				
Haklar	--	71,56	--	71,56
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	16.109,06	--	--	16.109,06
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	480.407,30	78.293,73	--	558.701,03
	496.516,36	78.365,29	0,00	574.881,65
Net kayıtlı değer	74.048,14			5.201.738,82

5.13. FİNANSAL BORÇLARA İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 ve 31.12.2012 tarihlerinde sona eren yıllar içinde gerçekleşen kısa ve uzun vadeli finansal borçlar Tablo 20’de gösterilmiştir.

Tablo 20 – Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar

Kısa vadeli finansal borçlar	Faiz Oranı		Faiz Oranı	
	(%)	31.12.2013	(%)	31.12.2012
USD Krediler		0,00		0,00
EUR Krediler		0,00		74.781,44
TL Krediler		0,00		285.023,97
Faiz Tahakkuku (TL Karş.)		1.260.951,36		376.823,29
Finansal Kiralama (Net-TL)		0,00	757.973,53	

Uzun vadeli finansal borçlar	Faiz Oranı		Faiz Oranı	
	(%)	31.12.2013	(%)	31.12.2012
USD Krediler	6,00-6,50	47.000.000,00	6,00-6,50	10.000.000,00
EUR Krediler	7,60	10.000.000,00	6.75-7,00	20.000.000,00
TL Krediler		404.051,41		0,00
Finansal Kiralama (Net-TL)		3.875.474,71		4.423.481,61

5.14. FİNANSAL YATIRIMLARA İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 ve 31.12.2012 tarihlerinde sona eren yıllar içinde gerçekleşen finansal yatırımlar Tablo 21’deki gibidir.

Tablo 21 – Finansal Yatırımlar

	31.12.2013		31.12.2012	
	Pay Oranı	Pay Tutarı	Pay Oranı	Pay Tutarı
J Potansiyel Elektrik Enerjisi				
Toptan Satış A.Ş.	40%	440.000	40%	400.000
B Üretim Elektrik A.Ş.	45%	112.500	45%	89.999
C Elektrik Üretim A.Ş.	76%	19.000.000	75%	18.750.000
A Elektrik üretim A.Ş.	91,50%	18.300.000	55%	11.000.000
D AGRO Seracılık A.Ş.	92,62%	12.040.000	75%	3.000.000
G Petrotek Sondaj A.Ş.	50,996%	25.498	50,996%	25.498
H Enerji Danışmanlık Araştırma Geliştirme Eğitim Teknoloji San. Ve Tic. Aş.				
	0,5%	27.750	0,5%	5.550
K Anadolu A.Ş.	0,1%	550	0,5%	250
İ Menderes A.Ş.	0,1%	250	0,5%	250
Toplam		49.946,548		33.271.547

5.15. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARA İLİŞKİN BİLGİ

İş kanunları hükümlerine göre, hizmet erbabından kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde iş sözleşmesi bitenlere, hukuken kazandıkları kıdem tazminatlarının ödenmesi gerekliliği bulunmaktadır. Kıdem tazminatı yükümlülüğü yasal olarak herhangi bir fonlamaya tabi değildir.

Kıdem tazminatı karşılığının hareketleri Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 22 – Kıdem Tazminatı Karşılıkları

	31.Ara.13	31.Ara.12
Açılış bakiyesi	661.407,77	839.780,39
Ödemeler	290.135,79	178.372,62
Yıl sonu itibariyle karşılık	371.271,98	661.407,77

31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2012 tarihleri itibariyle çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçların detayı Tablo 23'deki gibidir.

Tablo 23 – Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar

	31.12.2013	31.12.2012
Personele borçlar	201.719,79	369.780,93
Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri	121.752,38	69.957,61
Toplam	323.472,17	439.738,54

5.16. ÖZKAYNAKLARA İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle Şirket'in ödenmiş sermayesi 51.000.000,00 TL olup herbiri 1 TL olan 51.000.000,00 adet nama yazılı paydan oluşmaktadır (31 Aralık 2013 : herbiri 1 TL 51.000.000,00 adet pay) 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle, sermayenin detayı Tablo 24 ve Tablo 25'te gösterilmiştir.

Tablo 24 – Özkaynaklar

	31.12.2013		31.12.2012	
	Ortaklık Payı (%)	Ortaklık Payı (%)	Ortaklık Payı (%)	Ortaklık Payı (%)
Ortak Adı Soyadı / Unvanı				
XXXX	58,92	30.050.347,00	58,92	30.050.347,00
YYYY	40,74	20.786.325,00	40,74	20.786.325,00
VVVV	0,32	136.326,00	0,32	136.326,00

ZZZZ	--	--	1	1
TTTT	--	--	1	1
Sermaye Toplamı	100	51.000.000,00	100	51.000.000,00

Geçmiş Yıllar Karları / (Zararları):

31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2012 tarihleri itibariyle geçmiş yıl kar (zarar) tutarları sırasıyla (24.607.324,48) TL ve 104.251.603,60 TL'dir.

Tablo 25 – Değer Artış Fonları

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
MDV Yeniden Değerleme Artışları	56.870.203,74	56.870.203,74
İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	2.900.756,75	2.900.756,75
Toplam	59.770.960,49	59.770.960,49

5.17. KARŞILIKLAR, KOŞULLU VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BİLGİ

5.17.1. Borç Karşılıkları

31.12.2013 tarihi itibariyle borç karşılığı bulunmamaktadır.

5.17.2. Davalar

Şirket aleyhine yürütülen davalar aşağıdaki gibidir:

Ankara 18. Asliye Ticaret Mhk.AAA İnş.Ltd.Şti. Alacak Davası 2011/123. Dava değeri 15.000-TL (Kısmi)

Ankara 8. Asliye Ticaret Mhk. BBB Tes.Tic.İnş.A.Ş. Alacak Davası 2014/123. Dava değeri 109.700-TL

Mustafakemalpaşa Asliye Hukuk (Ticaret Mhk. Sıfatıyla) CCC San.Tic.Ltd.Şti. Zarar tazmini davası 2013/123 Dava değeri 404.121-Euro + 40.617-TL + 456.000-TL

Ankara 12. İdare Mhk İdari Para Cezası 2014/123 Dava değeri 574.758,00-TL(Yürütmeyi Durudurma kararı verilmiştir.)

Ankara 12. İdare Mhk.İdari Para Cezası 2014/123 Dava değeri 1.149.517,86-TL(Yürütmeyi Durdurma kararı verilmiştir)

5.17.3. Verilen /Alınan TRİ'ler

31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2012 tarihleri itibariyle verilen Teminat, Rehin ve İpoteklerin (TRİ) detayı Tablo 26'daki gibidir.

Tablo 26 – Verilen TRİ'ler

VERİLEN TRİ' ler (TL)	Süre	31.12.2013	31.12.2012
X BARAJI (DSİ)	Süresiz	1.335.000,00	615.000,00
N TEDAŞ	Süresiz	7.296,00	7.296,00
A İL ÖZEL İDARESİ	Süresiz	285.478,00	285.478,00
B ELEKTRİK DAĞITIM A.Ş	Süresiz	9.768,00	58.768,00
ANKARA 28.İCRA MÜDÜRLÜĞÜ	Süresiz	105.403,82	105.403,82
BORÇKA İCRA MÜDÜRLÜĞÜ	Süresiz	0,00	105.000,00
ANKARA 13.İCRA MÜDÜRLÜĞÜ	Süresiz	79.000,00	79.000,00
ANKARA 29.İCRA MÜDÜRLÜĞÜ	Süresiz	0,00	9.500,00
ANKARA 4.İCRA MÜDÜRLÜĞÜ	Süresiz	444.100,00	444.100,00
Z BARAJI (DSİ)	Süresiz	12.600.000,00	12.600.000,00
ANKARA 1 NOLU İŞ MAHKEMESİ	Süresiz	39.500,00	39.500,00
Toplam		14.905.545,82	14.349.045,82
VERİLEN TRİ' ler (USD)	Süre	31.12.2013	31.12.2012
B AŞ USD	Süresiz	21.201,16	21.201,16
T A.Ş.	Süresiz	1.364.000,00	800.000,00
TÜRKİYE ODALAR VE BORSALAR BİRLİĞİ	Süresiz	6.500,00	6.500,00
Toplam		1.391.701,16	827.701,16
VERİLEN TRİ' ler (EURO)	Süre	31.12.2013	31.12.2012
D.S.İ. (EURO)	Süresiz	16.754.493,45	16.754.493,45
Genel Toplam		33.051.740,43	31.931.240,43
Şirket Tarafından Verilen TRİ'ler		31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
A. Kendi Tüzel Kişiliği Adına Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı		33.051.740,43	31.931.240,43

B. Tam Konsolidasyon Kapsamına Dahil Edilen Ortaklıklar Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	--	--
C. Olağan Ticari Faaliyetlerinin Yürütülmesi Amacıyla Diğer 3. Kişilerin Borcunu Temin Amacıyla Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	--	--
D. Diğer Verilen TRİ'lerin Toplam Tutarı	--	--
i. Ana Ortak Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	--	--
ii. B ve C maddeleri Kapsamına Girmeyen Diğer Grup Şirketleri Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	--	--
iii. C Maddesi Kapsamına Girmeyen 3. kişiler Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	--	--
Toplam	33.051.740,43	31.931.240,43

5.18. SATIŞLAR VE SATIŞLARIN MALİYETİNE İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla satışların maliyeti Tablo 27'de gösterilmiştir.

Tablo 27 – Satış Gelirleri ve Maliyetleri

Satış gelirleri	01.01.- 31.12.2013	01.01.- 31.12.2012
Yurtiçi satışlar	5.432.429,91	724.249.986,30
Yurt dışı Satışlar	974.704,95	0,00
Diğer gelirler	122.977,40	123.101,96
Brüt satışlar	6.530.112,26	724.373.088,26
Net satışlar	6.530.112,26	724.373.088,26
Satışların maliyeti	01.01.- 31.12.2013	01.01.- 31.12.2012
Satılan Mamuller Maliyeti	0,00	231.059,62
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	10.237,04	179.183,25
Satılan Hizmet Maliyeti	4.572.172,00	512.834.331,01
Toplam	4.582.409,04	513.244.573,88

a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri:

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla araştırma ve geliştirme giderlerinin detayı Tablo 28'deki gibidir:

Tablo 28 – Araştırma ve Geliştirme Giderleri

	01.01.-	01.01.-
	31.12.2013	31.12.2012
Aydın Bölgesi Jeotermal Enerji Arama Giderleri	0,00	42.602.805,40

b) Genel Yönetim Giderleri:

Şirket yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile iştigal ettiği için genel yönetim giderlerinin bir kısmını devam eden bu inşaat işlerinin maliyetlerine yansıtmış, kalanını ise gelir tablosuna aktarmıştır.

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla gelir tablosuna aktarılan genel yönetim giderlerinin detayı Tablo 29'da gösterilmiştir.

Tablo 29 – Genel Yönetim Giderleri

	01.01.-	01.01.-
	31.12.2013	31.12.2012
Personel giderleri	1.710.816,88	2.308.875,42
Danışmanlık giderleri	712.040,72	325.159,75
Dava Giderleri	78.038,82	256.027,18
Seyahat Giderleri	176.146,77	193.575,84
Vergi, resim, harç ve noter giderleri	1.121.346,15	156.545,74
Amortisman gideri	1.319.572,13	1.082.735,08
Ofis giderleri	149.580,83	175.045,66
Araç akaryakıt-tamir-bakım giderleri	266.584,78	266.804,83
İletişim giderleri	57.205,49	130.838,12
Bağış ve Yardımlar	0,00	350.878,96
Finansman giderleri	101.151,93	117.097,50
Kırtasiye-Reklam-Matbaa Giderleri	47.167,71	120.184,53
Kiralama giderleri	90.205,07	51.977,02
Yemek-Temsil-Ağırlama giderleri	73.916,14	87.464,89
Diğer	434.089,44	414.650,41
Toplam	6.337.862,86	6.037.879,78

5.19. ESAS FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN DİĞER GELİRLER VE GİDERLERE İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle esas faaliyetlerden diğer gelirlerin detayı Tablo 30'daki gibidir:

Tablo 30 – Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir ve Giderler

	01.12- 31.12.2013	01.12 – 31.12.2012
Faiz Gelirleri	312.175,34	179.530,50
Konusu Kalmayan Karşılıklar	290.135,79	178.372,62
Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	4.446,38
Kur Farkı Karları	6.420.068,85	3.741.039,28
Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00	10.332.872,60
Diğer Olağan Gelir ve Karlar	0,00	13.436.531,27
Toplam	7.022.379,98	27.872.792,65
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	01.12 – 31.12.2013	01.12 – 31.12.2012
Kur Farkı Zararları	16.020.536,23	1.943.858,23
Enflasyon Düzeltmesi Zararları	0,00	26.907.802,24
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	0,00	18.596.170,03
Toplam	16.020.0536,23	47.447.830,50

5.20. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GELİRLERE İLİŞKİN BİLGİ

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin detayı Tablo 31'de gösterilmiştir.

Tablo 31 – Yatırım Gelirleri

Yatırım Geliri	01.12 – 31.12.2013	01.12 – 31.12.2012
Duran varlık satış karları	897.292,86	1.864.073,90
Toplam	897.292,86	1.864.073,90

5.21. FİNANSMAN GELİRLERİ/ GİDERLERİNE İLİŞKİN BİLGİ

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle finansman giderlerinin dökümü Tablo 32'deki gibidir:

Tablo 32 – Finansman Gelir ve Giderleri

Finansman Geliri	01.12 – 31.12.2013	01.12 – 31.12.2012
Kur farkı geliri	6.420.068,85	3.741.039,28
Faiz gelirleri	312.176,37	179.530,50
Toplam	6.732.245,22	3.920.569,78
Finansman Gideri	01.12 – 31.12.2013	01.12 – 31.12.2012
Faiz gideri	4.701.220,37	2.775.536,03
Kur farkı gideri	16.020.844,31	1.943.858,23
Banka masrafları	148.097,81	161.161,82
Teminat mektubu komisyon giderleri	11.914,93	20.870,66
Toplam	20.882.077,42	4.901.426,74

5.22. VERGİ, VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERE İLİŞKİN BİLGİ

Şirketin güncel dönem faaliyetlerine ilişkin meydana gelecek tahmini vergi yükü için raporumuza ekli tablolarda da görüleceği üzere gerekli yasal karşılıklar ayrılmıştır.

Şirketin cari dönemde elde etmiş olduğu vergiye tabi tutulacak kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, kurum kazancına ticari kazancın tespitinde kanunen gider kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ve vergiden istisna kazançlar ile diğer indirimler (varsa tercih edildiği takdirde kullanılan yatırım indirimleri geçmiş yıl zararları) ve düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanmaktadır.

İlgili yılda; Kurumlar Vergisi Kanununda belirlenen kurumlar vergisi oranı %20'dir (2012: %20).

Türk vergi mevzuatı hükümlerine göre geçici vergi, üçer aylık dönemler itibariyle 01-03, 04-06, 07-09 ve 10-12 dönemleri olmak üzere beyan, tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup geçici vergi oranı Kurumlar Vergisi oranı ile aynıdır. (2012: %20) Zararlar her yıl beyannamelerde gösterilmek şartıyla 5 yıl indirim konusu yapılabilir.

Kurumlar vergisi beyannameleri hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 1-25'inci günü akşamına kadar bu vergi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir. Bununla beraber, vergi incelemesine yetkili olanlar zamanaşımı süresince hesap ve kayıtları inceleyebilir ve hatalı işlem tespit edilirse ikmalen ya da resen tarhiyat önerebilir.

Kurumlar vergisine ek olarak, dağıtılan kâr payı için kâr payı elden gerçek kişiler açısından %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir. Kâr payı elde edenlerin Kurumlar Vergisi mükellefi olması durumunda kurum kazançlarına dahil edileceği tabiidir.

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle bilançoya ve gelir tablosuna yansıyan kurumlar vergisi yükümlülüğü bulunmaktadır. 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle bilançoya ve gelir tablosuna yansıyan kurumlar vergisi yükümlülüğü ise **26.523.951,96 TL'** dir.

5.23. HİSSE BAŞINA KAZANÇ / KAYIP BİLGİSİ

Hisse başına kazanç/ (kayıp), hissedarlara ait net karın/ (zararın) adi hisselerin ağırlıklı ortalama adedine bölünmesi ile hesaplanır. Bu hesaplama sonucu Tablo 33'de gösterilmiştir.

Tablo 33 – Hisse Başına Kazanç/Kayıp

	01.01.- 31.12.2013	01.01.- 31.12.2012
Hissedarlara ait net zarar	(24.607.324,48)	104.251.603,60
Çıkarılmış hisselerinin ağırlıklı ortalama adedi	51.000.000	51.000.000
Toplam	(0,482)	2,044

5.24. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ilişkili taraflardan alacakları aşağıdaki tablolar üzerinden gösterilmiştir.

- **İlişkili Taraflara Ticari Alacaklar**

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ilişkili taraflardan alacakları Tablo 34'deki gibidir.

Tablo 34 – İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar

	31.12.2013	31.12.2012
A ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	70.989.588,51	52.597.40,99
B ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	371.691,78	340.400,39
C ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	0,00	14.526.113,27
D AGRO SERACILIK A.Ş.	9.283.050,10	5.850.550,32
E JEOTERMAL ENERJİ ÜRETİM A.Ş.	7.173.290,75	0,00
F JEOTERMAL ENERJİ VE ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	2.564.612,49	2.981.186,49
G PETROTEK A.Ş.	4.158.869,98	0,00
Toplam	94.541.103,61	76.295.655,46

- **İlişkili Taraflara Ticari Borçlar**

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ilişkili taraflardan alacakları Tablo 35'deki gibidir.

Tablo 35 – İlişkili Taraflara Ticari Borçlar

	31.12.2013	31.12.2012
C Elektrik Üretim A.Ş.	29.133.579,99	0,00
Toplam	21.600	14.526.113

- **İlişki Taraflardan Diğer Alacaklar**

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ilişkili taraflardan alacakları Tablo 36'daki gibidir.

Tablo 36 – İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar

	31.12.2013	31.12.2012
H RD ENERJİ DANŞ. AR.GEL.A.Ş.	1.004.500,12	1.270.240,84
İ MENDERES ENERJİ PET. JEO. A.Ş.	2.263.490,92	365.217,25
K ANADOLU A.Ş.	10.719.386,28	338.446,62
Toplam	13.987.377,32	1.973.904,71

- **İlişki Taraflara Diğer Borçlar**

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ilişkili taraflardan alacakları Tablo 37'deki gibidir.

Tablo 37 – İlişkili Taraflardan Diğer Borçlar

	31.12.2013	31.12.2012
E JEOTERMAL ENERJİ ÜRETİM A.Ş.	0,00	13.299.993,23
Toplam	0,00	13.299.993,23

- **İlişkili Taraflardan Alışlar/Satışlar**

Şirket'in 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ilişkili taraflardan alacakları tablo 38'deki gibidir.

Tablo 38 – İlişkili Taraflardan Alışlar/Satışlar**Alışlar:**

Varlık Alışları:	01.12 –	01.12 –
	31.12.2013	31.12.2012
G Petrotek A.Ş. – Makine Alımı	3.733.034,80	0,00
C Elektrik Üretim A.Ş. – Araç Alımı	11.000,00	0,00
E A.Ş. – Demirbaş Alımı	0,00	41.525,42
Toplam	3.744.034,80	41.525,42
Hizmet Alışları:	01.12 –	01.12 –
	31.12.2013	31.12.2012
C Elektrik Üretim A.Ş. – Elektrik Alımı	376.141,69	292.656,11
F A.Ş. – İnşaat İşi Alımı	0,00	430.958,67
Toplam	376.141,69	723.614,78

Satışlar:

Varlık Satışları:	01.12 –	01.12 –
	31.12.2013	31.12.2012
G Petrotek A.Ş. – Demirbaş Satışı	28.608,00	0,00
E A.Ş. – Arazi Satışı	140.000,00	0,00
E A.Ş. – İnşaat Malzemesi Satışı	0,00	2.328,65
E A.Ş. – Demirbaş Satışı	0,00	8.630,88
Toplam	168.608,00	10.959,53
Varlık Satışları	01.12 –	01.12 –
	31.12.2013	31.12.2012
A Elektrik Üretim A.Ş. – Kira Geliri	12.375,00	11.600,00
J Potansiyek A.Ş. – Kira Geliri	5.625,00	3.300,00
H RD A.Ş. – Kira Geliri	5.625,00	3.300,00
G Petrotek A.Ş. – Kira Geliri	5.625,00	1.925,00
E A.Ş. – Kira Geliri	9.652,40	13.300,00
K Anadolu A.Ş. – Kira Geliri	5.625,00	3.300,00
C Elektrik Üretim A.Ş. – Kira Geliri	22.350,00	23.200,00

F A.Ş. – Kira Geliri	3.725,00	11.600,00
İ Menderes A.Ş. – Kira Geliri	3.225,00	3.300,00
D AGRO A.Ş. – Kira Geliri	11.225,00	11.300,00
B A.Ş. – Kira Geliri	3.225,00	3.300,00
Toplam	88.277,40	89.425,00

Hizmet Satışları:	01.12 – 31.12.2013	01.12 – 31.12.2012
A Elektrik Üretim A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	2.005.780,19	18.363.407,80
C Elektrik Üretim A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	750.194,78	0,00
İ Menderes A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	1.400.000,00	0,00
G Petrotek A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	2.018,52	0,00
H RD A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	0,00	800.866,16
E A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	0,00	9.751.857,47
K Anadolu A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	0,00	131.659,13
F A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	0,00	2.548.846,60
D AGRO A.Ş. – İnşaat İşi Gelirleri	0,00	106.628,37
Toplam	4.157.993,49	31.703.265,53

- **Üst Yönetime Sağlanan Menfaatler**

Şirketin üst yönetim kadrosu yönetim kurulu ve genel müdürden oluşmaktadır. Üst yönetime ödenen menfaatler 31.12.2013 itibariyle 408.802,98 TL (31.12.2012: 398.262,20 TL).

5.25. RAYİÇ DEĞER AÇIKLAMALARI

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin alım satım taraf olanlar tarafından belirlenen el değiştirme bedeli olup, eğer varsa, piyasasında ortaya çıkan en optimal tutardır.

Bu bedeller cari dönemdeki tahminlere ve piyasaların yorumlanmasına göre belirlenir. Rayiç bedel tahmininde ve piyasa verilerinin yorumlanmasında tahminler kullanılır. Bu tahminler, kurumun piyasada elde edebileceği net kazanç anlamına gelmemektedir.

Aşağıdaki metodlar ve varsayımlar rayiç değeri belirlemenin mümkün olduğu durumlarda her bir finansal aracın rayiç değerini tahmin etmekte kullanılmıştır.

Nakit ve nakit benzerleri finansal varlıklar taşınan değerlerinin rayiç değerlerine yakın olduğu düşünülmektedir. Yabancı para cinsinden parasal kalemler

dönem sonu kurları kullanılarak çevrilmiştir.

Yabancı para cinsinden parasal kalemler Maliye Bakanlığı'nca belirlenen dönem sonu kuru ile değerlendirilmektedir. Ticari borçların ve diğer parasal yükümlülüklerin mukayyet değerlerinin, kısa vadeli işlemler olması nedeniyle, rayiç bedellerine yakın kabul edilir. Kısa vadeli diğer borçların ise vadelerinin kısa olması nedeniyle taşınan değerlerinin rayiç değeri yansıttığı varsayılmaktadır.

5.26. TMS'YE İLK GEÇİŞ AÇIKLAMALARI

Kurum, muhasebe işlemlerini ve yasal defterlerini yürürlükteki ticari ve mali mevzuat hükümlerini göz önünde bulundurularak Türk Lirası (TL) olarak tutmaktadır. İlişikteki finansal tablolar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurulu (KGK) tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile bunlara ilişkin ek ve yorum (TMS/IFRS) hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

İlişikteki finansal tablolar, KGK'nın 20.05.2013 tarihinde yayımladığı 2013/1 sayılı "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" konulu ilke kararı ile uygulanması zorunlu kılınan, finansal tablo ve dipnot gösterim esaslarına uygun olarak sunulmuştur.

Finansal tablolar, Şirket'in yasal kayıtlarına dayandırılmış ve TL cinsinden ifade edilmiş olup KGK'nın tebliğlerine uygun olarak, Şirket'in durumunu layıkıyla arz edebilmesi için, birtakım düzeltme ve sınıflandırma değişikliklerine tabi tutularak hazırlanmıştır. Düzeltme kayıtlarının başlıcaları, ertelenmiş vergi, alıcı ve satıcı hesapların üzerinden hesaplanan reeskont gelir ve giderlerinin hesaplara yansıtılması ve kıdem tazminatı karşılığının" Projeksiyon Metodu" kullanılarak yansıtılmasından oluşmaktadır.

5.27. BİLANÇO SONRASI OLAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Bilançonun kesinleşmesinden sonra ortaya çıkmış ve bilançoyu etkileyecek bir olaya rastlanmamıştır.

5.28. DENETİM SONUCUNA İLİŞKİN BULGULAR

5.28.1. Finansal Tablolara İlişkin Rapor

X MÜHENDİSLİK VE İNŞAAT ANONİM ŞİRKETİ'nin, 31.12.2013 tarihi itibarıyla hazırlanan ve 5.3. 'de (s.63-67) yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotlarını denetlemiştir.

5.28.2. Finansal Tablolara İlgili Olarak Yönetimin Sorumluluğu

Yönetim, finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan, hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanabilmesi için gerekli iç kontrollerin seçilmesinden sorumludur.

5.28.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu dahil olmak üzere yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur.

Ancak, amaç iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetim, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin edilen bağımsız denetim kanıtlarının, şartlı görüşün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturmuştur.

5.28.4. Görüş

Çalışmaya göre, yasal finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

SONUÇ

Denetim ihtiyacı güvenilir bilgi elde etme ihtiyacıyla beraber ortaya çıkan bir süreçtir. Ayrıca ekonomide ki gelişmeler, işletmelerin mali hacimlerinin ve iş yapılarının büyümesi denetim ihtiyacını arttırmıştır. Mali işlemlere ve tablolara göre karar alma aşamasında bulunanlar elde ettikleri bilgilerin doğruluğunu ve kesinliğini bilmek isterler. İşletme ile ilgili çıkar grupları, ancak kendilerine sunulan finansal tablolardaki bilgilere dayanarak karar verirler. İşletmelerin yayınlamış olduğu finansal tablolar ve raporlar, işletmeye ilişkin bilgilerin temel kaynağını oluşturmaktadır. Bu sebeptendir ki ihtiyaç olan denetim bir yerden sonra zorunlu hissedilmeye başlanmıştır.

Çalışmada da incelenen denetim türleri iç ve dış olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İç denetim sistemi işletme içerisinde ve işletme yönetiminden ücret almak suretiyle çalışan denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle bu denetim türünün işletme dışı çıkar gruplarına sağladığı bilgiler güvenilir olmayabilir. Çünkü denetimin amacı işletme yönetiminin istediği gibi değil, işletmenin mali tablolarının gerçek durumunu göstermektir. Bu sebepten dolayı dış denetim çalışmalarının iç denetim çalışmalarına oranla güvenilirliği ve gerçekliği daha fazladır.

Türkiye’de denetim kavramı çoğu zaman uluslararası anlamından ayrılarak dar anlamda muhasebe denetimi olarak dikkate alınmıştır. Bu durumun denetim sürecinin geliştirilmesinde önemli bir engel oluşturduğu düşünülmektedir. Dolayısı ile konu hakkında değerlendirme yapılırken muhasebe ve denetim kavramları birlikte ele alınmıştır.

Muhasebe denetimi olarak bakıldığında da denetime konu olan finansal tablolar ve işletmenin durumunun gerçekliği denetimin kalitesiyle de doğru orantılıdır. Denetime ilişkin kanıtların toplanması, iç kontrol sisteminin detaylı analiz edilmesi, işletme hedeflerinin, amaçlarının ve bulunduğu durumun bağımsızlıkla gözden geçirilmesi denetimin kalitesini arttırmaktadır. Denetimi gerçekleştiren denetçiler, denetim sonucunda varacakları görüşün önemini bilerek, toplumsal sorumluluk bilincinde, şirket ilgililerine bu makul güvenceyi sağlayacak şekilde, tarafsız, bağımsız, doğru ve dürüst davranarak ve denetim standart ve kurallarını tam uygulayarak denetimi tamamlamalıdır.

Burada asıl önemli olan hususlardan biriside denetçinin bağımsızlığına halel getirebilecek bazı unsurların bertaraf edilebilmesidir. Çalışmanın ifa edildiği şirketin bir inşaat şirketi olması hasebiyle yapı denetimi kuruluşları ile yapı müteahhitleri arasındaki ücret ilişkisine benzer bir ilişkinin bağımsız denetim firması ile denetim hizmeti talep eden kurum arasında da olduğunu gözlemlenmiştir. Bağımsız denetim çalışmasının yapıldığı dönem olan 2014 yılında yürürlükte olan mevzuat gereği yapı müteahhitleri yapı denetimini yaptıracakları kuruluşları kendileri belirlemekteydi. Ancak 01.01.2019 tarihi itibarıyla bu sorun çözülmüştür. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı hangi inşaatı hangi yapı denetim firmasının denetleyeceğini elektronik ortamda yaptığı kura ile belirlemeye başlamıştır. (Bknz 29.12.2018 tarih ve 30640 sayılı Resmî Gazete) Kamu erki tarafından yapılacak benzer bir düzenleme daha sonraki bağımsız dış denetim işlemlerinin daha etkin ve denetçinin daha bağımsız olmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKSOY Tamer, ***Tüm Yönleriyle Denetim***, Cilt 1, Yetkin Elektronik Yayıncılık Sistemleri. Ankara 2006

AKTURMAÇ Sadık, ***İnşaat Hukuku***, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1975

ATAMAN Ümit vd, ***Muhasebe Denetimi Uygulamaları***, Alfa Kitabevi, İstanbul, 2001

BENLİGİRAY Yılmaz, ***İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi***, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yay. No: 241/161, Eskişehir 1981

BOZKURT Nejat, ***Muhasebe Denetimi***, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2006

ÇELİK Aytekin, ***Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu***, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005

ÇÖMLEKÇİ Ferruh, ***Muhasebe Denetimi***, Eskişehir: Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları Yayın No 202/131, 1978

DUMAN Ömer, ***Muhasebe Denetimi ve Raporlama***, Siyasal Kitabevi, Ankara 2008

DURMUŞ Cem Niyazi ve TAŞ Oktay, ***SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim***, Alfa Basım Yayın, İstanbul, 2008

ERDOĞAN Melih, ***Denetim***, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul 2005

ERGİN Hüseyin, ***Denetim***, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya 2007

GÜCENME Ümit, ***Muhasebe Denetimi***, 1. Baskı, Aktüel Yayınları, İstanbul 2004

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

GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Yayınevi, İstanbul 2000

Güredin Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014

KARAPINAR Aydın, BAYIRLI Rıdvan, BAL hasan, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim SPK Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, 2.baskı

KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş., Ankara 2003

KAVAL Hasan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, (Standart)

KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Avciol Basım Yayın, İstanbul 2004

KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., 2. Baskı, Ankara 1996

KIZILOT Şükrü, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık 19. Baskı, Ankara 2014

ÖZDEMİR İlker, **Yapı İşletmesi Ders Notları**, Osmangazi Üniversitesi Eskişehir Teknoloji Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayın No: TA97-001-İÖ, Eskişehir 2003

ÖZER Mevlüt, **Denetim I**, Özkan Matbaacılık, 1. Baskı, Ankara 1997

SELİMOĞLU Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, KURT Ganite, UZAY Şaban, YANIK Serap, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011

ŞENLİK Mehmet, **Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013

UYANIK Atilla, **Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı)**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 2001

YILMAZ H. Gül, **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara 2004

YURDAKUL Çaldağ, **Denetim ve Raporlama**, 5.bs., Gazi Kitabevi, Ankara 2007

DERGİLER

BAŞPINAR Ahmet, Türkiye 'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, 2005, Sayı:148, 35-62.

KAVUT Lerzan, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'de ki Durumu, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.2, Sayı 4, 2000, 9-28.

SAĞLAR Jale ve TUAN Koray, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri", **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2009, Sayı:1,343-358.

TETİK Nilüfer ve DEMİREL Burcu, "Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II", **Yaklaşım Dergisi**, 2002, Sayı:119,186-188.

TUAN A. Kadir ve SAĞLAR Jale, "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faali Açısından Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2004, Sayı 11, 2-16.

UZAY Şaban vd., “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2009, Sayı:95,125-140.

RESMİ YAYINLAR

19.12.2012 Tarih 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 23.01.2013 tarih 28537 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3194 sayılı İmar Kanunu 09.05.1985 tarih 18749 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu 22.01.2002 tarih 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik. 31.01.2002 tarih ve 24657 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.1 Kasım 2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İşkolları Tüzüğü 06.12.1983 tarih 18243 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

KGK tarafından, 12.03.2013 Tarih 28585 Sayılı Remi Gazete’de Yayımlanan 28.02.2013 Tarihli “Bağımsız Denetime Tabi Olacak şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Esaslar” Hakkında Karar

KGK tarafından, 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 26.03.2018 Tarih 2018/11597 “Bağımsız Denetime Tabi Olacak şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Esaslar” Hakkında Karar

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Madde 4/1/a (12/06/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: X, No:22 sayılı tebliğ).

Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yap. Dair.Kanun 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

SEMPOZYUM

UZAY Şaban, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, ***İSMMM 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Muhasebe Denetiminde Yeni Açılımlar***, Antalya, 25-29 Nisan 2007

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, Erişim tarihi:10.01.2015).