

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR
UYGULAMA ÖRNEĞİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
İsmet KALKAN

Proje Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

İstanbul – 2016

TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : İsmet KALKAN
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : İnşaat Sektöründe Bağımsız denetim ve Bir Uygulama örneği
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 05.06.2016
- SAYFA SAYISI** : 98
- TEZ DANIŞMANLARI** : Prof.Dr. FEVZİ RİFAT ORTAÇ
- DİZİN TERİMLERİ** : Bağımsız denetim, İnşaat sektörü ve Denetim raporu
- TÜRKÇE ÖZET** : Türkiye ekonomisinde çok önemli yeri olan İnşaat sektöründeki gelişmeler,Sektördeki global büyüme, sektörün Gayri Safi Milli hasıladaki yerinide büyüt müştür.İnşaat sektörü serbest piyasa koşullarında büyürken, sektörün işlerinin yoğunlaşması, karmaşıklığı sektörün disipline edilmesi ihtiyacını ortaya koymuştur.işlevsel olarak inşaat işinin yürütülmesi için gerekli iş disiplini, sektörün büyüme hızı ile doğru orantılı olarak işlevsel karışıklığada neden olmaktadır. Bu karışıklıkların bertaraf edilebilmesi için sektörün bütün işlevinin disipline edilmesi gerekmektedir. Disipline edilebilme çalışmaları ise sektörün gerek iç kontrol gerekse dış kontrol açısından denetlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Gerek iç kontrol gerekse dış kontrol çalışmalarında ülkemizde gelişmekte olan disiplinlerdir. Gelişmekte olan ülkelerde meydana gelen bu karmaşık sektör uygulamalarının uluslar arası düzeyde disipline edilebilme çabası Bağımsız denetim ile gerçekleşir. Bu çalışmamızda ülkemizde gelişme trendi gösteren inşaat

sektörünün gelecekte sektör ilgililerinin ihtiyacı olan bilgilerin şeffaf, güvenilir,hata ve hile olmaksızın sunulabileceği, işletme ilgililerin güvenilir yatırım yapabilmeleri için Uluslar arası standartlar içeren bağımsız denetim ile gerçekleştirebileceğini açıklayabilmek bu açıklamalar ışığında inşaat sektörünün bağımsız denetim desteği ile uluslar arası standartları yakalayarak sektörün uluslar arası saygınlık kazanmasına neden olacaktır.

DAĞITIM LİSTESİ : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Müdürlüğüne,
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine,

İsmet KALKAN

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR
UYGULAMA ÖRNEĞİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
İsmet KALKAN

Proje Danışmanı
Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ

İstanbul – 2016

BEYAN

Bu projenin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, projenin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir proje olarak sunulmadığını beyan ederim.

İsmet KALKAN

05/06/2016



T.C
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

(Öğrencinin Adı).’ nin “**TEZİN ADI**) adlı tez çalışması, jürimiz tarafından anabilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan *Prof. Dr.*

Üye *Doç. Dr.*
(Danışman)

Üye *Yrd. Doç. Dr.*

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu
onaylarım.

.... / / 2015

İmzası

Doç. Dr.

Enstitü Müdürü

ÖZET

Türkiye,kuruluşundan itibaren sosyal ve ekonomik boyutlarda zaman zaman konjektürel bir tutum gösterse de,genele bakıldığında gelişimi ivmelenen,dünya politika ve piyasalarında kendine yer edinmiş bir ülkedir.Bu pozisyonda bulunmasında en önemli etken,her geçen gün gençleşen nüfusun, modern çağın getirileri ile küresel boyutta gerçekleşen yeniliklere,buluşlara hakim olabilmesi,karar ve uygulama mekanizmasına da entegre edebilmesidir.

Bulduğumuz konum, iç ekonomik dinamiklerimiz ve dünya küresel ekonomilerine yön veren,kredibilite notlarını beyan eden şirketlere göre ekonomisi gelişmekte olan, piyasası güven veren ülkelerin içerisinde bulunmaktayız.Ekonomik verilerimizin olumlu seyir etmesi ile yabancı sermayeden de ciddi miktarda talep görmekteyiz.Ekonomisi büyüme eğiliminde olan piyasalarda dış kaynaklar,mihenk taşı olarak görülmektedir.Bu durumda piyasalarımıza artı bir değer katmaktadır.

Ulusal pazarda GSMH'ya etki eden lokomotif sektörlerden biride inşaat sektörüdür. Nüfusumuzun büyük bölümü kırsal da yaşarken, küresel gelişmelerden de etkilenererek daha çok kentli yaşama yönelmesi, yüksek kentleşme hızını doğurmuştur. Kentsel büyümeden kaynaklanan konut ve altyapı gereksinimi doğrudan doğruya inşaat sektörünün faaliyetleri için talep artışı anlamına gelmektedir.

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren firmalarda küresel gelişmelere hızla uyum sağlamaları sektörün kurumsallaşma faaliyetlerinin artmasına neden olmuştur. İnşaat sektöründeki bu gelişme ekonomimize de yeni bir katma değer sağlamıştır.

İnşaat sektörünün bu denli büyümesi yatırımcılarını da bu talebe yetişme çabaları sektörün kurumsallaşma eğilimini artırmıştır.Kurumsallaşma ile birlikte ulusal ve uluslar arası pazara hakim olmaya başlanılan sektörde denetim faaliyetlerinin gereğini ortaya koymuştur.

Gelişen ekonomimizde son derece önemli bir yer tutan inşaat sektörünün denetleme ihtiyacı, yüksek lisans tezimde inşaat sektöründe bağımsız denetimi işlememe neden olmuştur.

Bu sayede gelecekte inşaat sektörünün kurumsallaşma faaliyetinde yaşanabilecek eksiklikleri önceden görebilmek sektörün dinamizmini artırabilmek için inşaat sektöründe bağımsız denetim uygulama örneği çalışmasını gerçekleştirdim.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sektöründe Bağımsız Denetim, İnşaat Muhasebe Politikaları,İnşaat Sektöründe Bağımsız Denetim Uygulaması

SUMMARY

Turkey is a country which take its position in global market and world politics by growing economy and ascending development processes in last decade despite the economic crisis and social depression since very founding era. Growing young population day by day, a good understanding of a modern indeustrialized world and adapting new innovations are the key to receive successfull results about Turkey's development progress and future.

Based on the result of IMF and World Bank, Turkey's financial architecture and interior dynamics are reached to global standart. Thus created new opportunities and the escalating market value attracted new investors. As long as economic welfare unsured,more investors and outhur sources will interest and invest in Turkey.

Construction industry have always had the highest share in global market. In Turkey, majority of the nation was living in the rural areas. After reaching more advanced technology at global scale, people start moving to metropolitans because of the charm of modern daily life and new opportunities . As a result of this migration and realising lack of residences and infrastructures in metropolitans construction demands increased rapidly.

Since corporations in construction industry are need to adapt global standards and change themselves for accommodate new era, they need to focus on institutionalization. Turkey's economy benefits the most from that progresses in construction industry.

After the corporations completes their own institutionalization progress their market shares are rises. The financial audit is inevitable for those corporations to sustain welfare and secure the trades while their national and global market shares are raising every day.

A financial audits had a leading role in economic activities in construction industry and since the construction industry had a leading role in Turkey's growing economy, I find it appropriate to choose "Financial Audits on Construction Industry" as a main subject in my master thesis.

Financial audits must be consider as a main precaution to avoid the future problems may occur about institutionalization progress for the companies in construction industry.

Key Word: Audit of Construction Sector, Politics of Construction Accounting,Practise of Construction Audit

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VII
TABLolar LİSTESİ	VIII
ÖNSÖZ.....	IX
GİRİŞ.....	X
BİRİNCİ BÖLÜM : DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ	1
1.1.DENETİMİN TANIMI	1
1.2.MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ	2
1.3.DENETİMİN İLKELERİ	3
1.4. DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ	4
1.5. DENETİM TÜRLERİ.....	4
1.5.1. Amaçları Bakımından Denetim Türleri	4
1.5.1.1. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Denetim, Bağımsız Denetim).....	4
1.5.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi, Biçimsel Denetim).....	5
1.5.1.3. Faaliyet Denetimi	6
1.5.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri.....	7
1.5.2.1. Genel Denetim	7
1.5.2.2. Özel Denetim	7
1.5.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim.....	7
1.5.4. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri	8
1.5.4.1. İç Denetim	8
1.5.4.2. Kamu Denetimi.....	9
1.5.4.3. Bağımsız Denetim.....	9
1.6. DENETÇİ TÜRLERİ	10
1.6.1. Bağımsız Denetçiler	10
1.6.2. İç Denetçiler	12
1.6.3. Kamu Denetçileri.....	12
1.7. DENETİM STANDARTLARI.....	13
1.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlar.....	13
1.7.1.1. Genel Standartlar	13
1.7.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	13
1.7.1.1.2. Bağımsızlık Standardı	14
1.7.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	15
1.7.1.2. Çalışma Alanı Standartları	15
1.7.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetimi	15
1.7.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	16
1.7.1.2.3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama.....	17
1.7.1.3. Raporlama Standartları	17
1.7.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....	17
1.7.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık.....	18

1.7.1.3.3. Tam Açıklama	18
1.7.1.3.4. Görüş Bildirme	18
1.8. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....	19
1.8.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	19
1.8.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	20
1.8.2.1. Uluslararası Alanda Gelişimi	20
1.8.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	20
1.8.3. Bağımsız Denetimin Amacı ve Önemi.....	22
1.8.4. Bağımsız Denetim Türleri.....	23
1.8.4.1. Yıllık (Sürekli) Denetim.....	23
1.8.4.2. Sınırlı (Ara) Denetim.....	24
1.8.4.3. Özel Denetim	24
1.8.5. Bağımsız Denetim Süreci.....	25
1.8.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü	25
1.8.5.2. Denetimin Planlanması	26
1.8.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama.....	27
1.8.5.5. Kalite Güvence Sisteminin Test edilmesi ve Denetimin Kalite Kontrolünün Yapılması.....	28
1.8.6. Bağımsız Denetimin Yararları	29
1.8.6.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar.....	29
1.8.6.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar	30
1.8.6.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar	30
1.8.7. Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Kişiler	30
1.8.8. Bağımsız Denetimin Önemi ve Etik Unsurları	32
1.8.9. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilecek Hususlar	34
İKİNCİ BÖLÜM : İNŞAAT SEKTÖRÜ VE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM	35
2.1. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN KAVRAMSAL ANALİZİ	35
2.1. 1. Dünyada İnşaat Sektörünün Tarihsel Gelişimi	35
2.1.2. Türkiye’de İnşaat Sektörünün Tarihsel Gelişimi	36
2.1.3. Türkiye’de İnşaat Sektörünün Mevcut Durumu	38
2.2. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE DENETİME ESAS FİNANSAL FAALİYETLERİN TESPİTİ	39
2.2.1. Ticari Kazanç	39
2.2.2. Genel Giderler ve Amortisman Hesapları.....	41
2.2.3. İnşaat sektöründe Ticari Kazanca etki eden İstisnai Durumlar	44
2.2.4. Maliyet Hesapları.....	44
2.2.5. Yıllara Yaygın İşlerde Maliyet Hesapları ve Hakediş Bedelleri.....	46
2.2.6. Eskalasyon.....	48
2.2.7. Sigorta Yükümlülükleri	49
2.2.8. Kar Hesabının Dağılımı	51
2.3. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM	52
2.4. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	53
2.4.1. İlk Aşama: Risk Değerlendirme	53
2.4.2. İkinci Aşama: Riske Karşılık Verme (Kanıt Toplama).....	55
2.4.3. Üçüncü Aşama: Raporlama	56
2.4.3.1. Olumlu Görüş Bildirme	56

2.4.3.2. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş.....	56
2.4.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme	57
2.4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM : ZYX İNŞAAT SAN.A.Ş. ÖRNEK BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMA MODELİ.....59

3.1.BAĞIMSIZ DENETİMDE FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLŞKİN ESASLAR	59
3.1.1. Temel Esaslar	59
3.1.2. Enflasyon Uygulaması.....	59
3.1.3. Karşılaştırılmalı Bilgilerin İşleyişi Esasları	59
3.1.4. Netleştirme Esasları	59
3.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN MUHASEBE POLİTİKALARI	59
3.2.1. Nakit Ve Benzerleri Politikası	60
3.2.2.Finansal Yatırım Politikaları.....	60
3.2.3.Ticari Alacaklar Politikası	60
3.2.4.Stoklar Politikası.....	60
3.2.5.Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Politikası	60
3.2.6.Duran varlıklar (maddi duran varlıklar-maddi olmayan duran varlıklar)politikası	61
3.2.7. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Politikası	61
3.2.8. Vergilendirme ve Ertelenmiş Vergi Politikası.....	61
3.2.9. Kiralama İşlemleri Politikası	61
3.2.10. Karşılıklar, Şarta Bağlı Hükümler Politikası.....	61
3.2.11. Hasılat Politikası.....	61
3.2.12. Tahakkuk Etmemiş Finansal Gelir ve Giderler Politikası.....	62
3.2.13. Borçlanma Maliyetleri Politikası.....	62
3.2.14. Finansal Risk Yönetimi Politikası	62
3.2.15. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Politikası.....	62
3.2.16. Devlet Teşvik ve Yardımları Politikası	62
3.2.17. Nakit Akış Tablosu Politikası	62
3.3. ZYX İNŞAAT SAN.A.Ş.'NİN BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMA MODELİ	63
3.3.1. Müşteri Kabul Aşaması	63
3.3.1.1. Kapsam	63
3.3.1.2. Finansal Tablolarda Firmanın Yükümlülükleri	63
3.3.1.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu.....	64
3.3.1.4. Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri	64
3.3.2. Denetim Planı Çalışması.....	65
3.3.2.1. Hat,Hile ve Risklerin Belirlenmesi Çalışması	65
3.3.2.2. Teknolojik Yapının Belirlenmesi	66
3.3.2.3. Önemlilik Derecesinin Belirlenmesi.....	66
3.3.2.4. Denetim Dosyalarının Oluşturulması.....	66
3.3.2.5. Finansal Tabloların Ön Değerlendirilmesi	66
3.3.2.6. Denetim Planlaması Çalışmasının Tamamlanması	66
3.4. KANITLARIN TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	67
3.4.1.Şirketin Organizasyon Yapısı ve Faaliyet Konusu(D.N.1).....	67
3.4.2. Şirketin Ortaklık Yapısı ve Personel Durumu(D.N.2).....	67
3.4.3.Finansal Tabloların Tedariki	68

3.4.3.1. Konsolide Bilanço Tablosu	68
3.4.3.2. Kar- Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları	69
3.4.3.3. Öz kaynak Değişim Tablosu	72
3.4.3.4. Nakit Akış Tabloları	73
3.4.4. Finansal Tablolara ilişkin dipnotlar	73
3.4.4.1. D.N.3 Müşterek Faaliyetler	73
3.4.4.2. D.N.4 Bölümlere Göre Raporlama	75
3.4.4.3. D.N.5 Nakit ve Nakit Benzerlikleri	77
3.4.4.4. D.N.6 Finansal Yatırımlar	77
3.4.4.5. D.N.7 Finansal Borçlar	77
3.4.4.6. D.N.8 Ticari Alacaklar Ve Borçlar	79
3.4.4.7. D.N.9 Stoklar	80
3.4.4.8. D.N.10 İnşaat Sözleşmeleri	80
3.4.4.9. D.N.11 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	81
3.4.4.11. D.N.13 Taahhütler	81
3.4.4.12. D.N.14 Pay Başına Kazanç	82
3.4.4.13. D.N.15 Özkaynaklar	82
3.4.4.14. D.N.16 Satış Amacı İle Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	83
3.4.4.15. D.N.17 Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri	84
3.4.4.16. Finansal Risk Yönetimi ve Politikaları	84
3.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUCU	87
SONUÇ	88
KAYNAKÇA	92

KISALTMALAR LİSTESİ

GMSH	:	Gayri Safi Milli Hasıla
GKMI	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
ECIIA	:	Avrupa İç Denetim Enstitüsü Konfederasyonu
MB	:	Merkez Bankası
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
KİT	:	Kamu İktisadi Teşekkülü
SGK	:	Sosyal Sigorta Kurumu
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
FASB	:	Financial Accounting Standards Board
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
A.Ş.	:	Anonim Şirketi
SMMM	:	Serbest Muhasebci Ve Mali Müşavir
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir
TURMOB	:	Türkiye Mali Müşavirler Odası Birliği
T.C.	:	Türkiye Cumhuriyeti
KGK	:	Kamu Gözetim Kurumu
BDY	:	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
M.Ö	:	Milattan Önce
T.İ.K.	:	Türkiye İstatistik Kurumu
MUGT	:	Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
ZYX	:	Adlandırılmış Firma ismi
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
GKGMS	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

TABLO-1	MUHASEBE DENETİM İLİŞKİSİ.....	3
TABLO-2	İÇ DENETÇİ - BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ KARŞILAŞTIRILMASI	11
TABLO-3	BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ AŞAMALARI.....	25
TABLO.4	İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN MEVCUT DURUMU (*)	38
TABLO.5	HASILAT-HAKEDİŞ-AMORTİSMAN DAĞILIM TABLOSU	42
TABLO-6	ORTAK GİDER DAĞITIMINA ESAS TABLO	43
TABLO-7	AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI	43
TABLO-8	KAR/ZARAR TABLOSU	43
TABLO.9	YEVMIYE KAYITLARI	46
TABLO-10	ORGANİZASYON YAPISI.....	67
TABLO.11	ŞİRKETİN ORTAKLIK YAPISI.....	67
TABLO.12	ŞİRKET PERSONEL DURUM TABLOSU.....	68
TABLO.13	KONSOLİDE BİLANÇO TABLOSU	68
TABLO.14	KAR ZARAR KAPSAMLI GELİR TABLOSU	71
TABLO.15	ÖZ KAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU	72
TABLO.16	NAKİT AKIŞ TABLOLARI	73
TABLO.17	MÜŞTEREK FAALİYETLER TABLOSU.....	73
TABLO.18	BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA TABLOSU	75
TABLO.19	NAKİT VE NAKİT BENZERLİKLERİ TABLOSU.....	77
TABLO.20	FİNANSAL BORÇLAR TABLOSU.....	78
TABLO.21	TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLAR TABLOSU	79
TABLO.22	STOKLAR TABLOSU	80
TABLO.23	İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ DURUM TABLOSU.....	80
TABLO.24	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER TABLOSU	81
TABLO.25	MADDİ DURAN VARLIKLAR	81
TABLO.26	GELCEKTE ELDE EDİLECEK KİRA GELİRLERİ TABLOSU	81
TABLO.27	SÖZLEŞMEDEN KAYNAKLANAN FİNANSAL İŞLEMLER TABLOSU	82
TABLO.28	PAY BAŞINA KAZANÇ TABLOSU.....	82
TABLO.29	DETAYLI ÖZKAYNAKLAR TABLOSU	83
TABLO.30	DURDURULAN FAALİYETLER	84
TABLO.31	VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ TABLOSU	84
TABLO.32	DÖVİZ CİNSİNDEN MEVCUT DURUMLAR TABLOSU	85
TABLO.33	HESAPLAR ARASI DÖVİZ REZERV TABLOSU	85
TABLO.34	DÖVİZ KURU RİSKİ BELİRLEME TABLOSU.....	86

ÖNSÖZ

Bu çalışmada çok değerli vaktini ayıran tez danışmanım Prof. Dr. Fevzi Rifat ORTAÇ hocama; çalışmanın her anında benden desteklerini esirgemeyen Abdullah FATSA'ya; eğitimini aldığım Gelişim Üniversitesi Öğretim üyelerine; bu çalışma konusunu belirlememde yardımcı olan her manada öncüm, idolüm olan babam Yrd. Doç. Dr. Necati KALKAN'a teşekkürlerimi sunarım.

İsmet KALKAN



GİRİŞ

İnşaat sektöründeki gelişmeler, inşaat sektörünün gayri safi milli hasıla içindeki sektörel bazdaki payının artmasında da kendisini göstermektedir. İnşaat sektörünün bu çerçevede alt sektörlerinde yaratmış olduğu hareketlilik ve yeni yarattığı istihdam alanları ile ülke ekonomimizin vazgeçilmez enstrimanlarından biri olma özelliğini göstermektedir. Sonuç olarak inşaat sektörü piyasa içinde tek bir sektör olarak değerlendirmiş olsakta piyasalarda kaldıraç görevi gören sektörlerden biridir.

Ulusal ve uluslararası piyasalarda büyük projelere imza atan Türk müteahhitler, ülkemize yarattıkları katma değerlerini de artırmışlardır. Ancak, büyüyen ve kurumsallaşan firmaların daha da büyümesi, yaptıkları işlerin karmaşıklığı, yönetim piramidinin yüksek olması, yetki karmaşası gibi nedenlerle firmanın rantabilitesini, hata-hile varlığını algılamak, finansal kayıtların doğru tutulup tutulmadığı gibi, faaliyeti veya firmayı direk etkileyebilecek unsurların tespitinin yapılması zor bir hal almıştır. Bu itibar ile, firmaların bu ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile dışarıdan alınan profesyonel desteğe denetim denilmektedir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada;

Birinci bölümde: Bağımsız denetim değerlemesi ele alındığı için, yapılacak değerlendirmede esas alınacak konuların başında bağımsız denetimin tanımı, Muhasebe denetim ilişkisi, denetimin ilkeleri, denetimin amacı ve önemi ile denetim türleri, denetçi türleri, kavramsal olarak içerikleri, işleyişleri, çeşitleri ele alınırken, Denetimin temelini oluşturan genel kabul görmüş denetim standartları, uygulamaları, açıklanmaya çalışılmış birinci bölümün sonunda bağımsız denetim kavramı, tarihsel gelişimi, Türkiyede ve uluslar arası düzeyde bağımsız denetimin gelişimi, bağımsız denetim türleri, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim yapmaya yetkili kişiler hakkında kapsamlı açıklamalarda bulunulmuştur.

İkinci bölümde: Bağımsız denetim yapılacak olan İnşaat sektörünün var oluşu, dünyada ve Türkiyede inşaat sektörünün gelişimi ile Türkiyede ki inşaat sektörünün mevcut durumu analizlerle açıklanmaya çalışılmıştır. İnşaat sektöründe denetime esas teşkil edecek finansal faaliyetlerin tespiti yapılmış, sektörde bağımsız denetim uygulanabilirliği ile inşaat sektöründe bağımsız denetim süreci hakkında kapsamlı açıklamalarda bulunulmuştur.

Üçüncü bölümde: İnşaat sektöründe bağımsız denetim uygulama örneği ile inşaat sektöründe Bağımsız denetimin temel esaslarını içeren tam bir denetim örneği ile kapsamlı bir örnekleme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ

1.1.Denetimin Tanımı

Denetim, alanında uzman bir kişi tarafından işletmenin bir bütün olarak incelenmesidir. Denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol sistemi incelenir, sistemdeki sorunlar ve noksanlıklar tespit edilir. Bunlar denetçi tarafından işletme yönetimine haber verilir. Bu sayede iç kontrol sistemindeki sorunların çözülmesi sağlanır¹. Denetimde esas amaç, denetlenen birimin gelecekte daha mükemmel sonuçları elde etmesinin devamını sağlamak, hile ve yolsuzlukların engellenmesine dönük çözüm önerileri getirmektir.

Denetim'in tanımı uygulanış şekli açısından veya tarihsel gelişimi açısından çok çeşitlidir. Bu itibarla denetimin tarifi farklı yaklaşımlarla aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Klasik anlamda denetim; geçmişte neler olduğunu, nasıl olduğunu veya günümüzde risk odaklı modern önleyici denetim yaklaşımına göre gelecekte neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli konuları göz önünde bulundurmaya, kontrol etmektir².

Modern yaklaşımda denetim; sanayi devrimi sonrasında oluşmuş, olabirlik ve ilgililik ilkeleriyle belirli standartlara kavuşmuştur. Denetim, bu standartlar çerçevesinde, finansal amaçla kurulmuş olan işletmenin; performansını, verimliliğini, sebep-sonuç ilişkilerini incelemek, verileri tarafsızca toplamak ve değerlendirmek ve sonuçların işletmeye ve ilgililerine raporlamaktır.

Denetime muhasebe açısından bakıldığında bir mali yıla ait verilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk düzeyini saptama ve denetçi tarafından uygulanarak rapor yazmayla sonuçlanan bir süreçtir³.

Denetim, işletmenin veya bir kurumun belli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden tespit edilen standartlara uygunluğunun araştırılması ve tespit edilen duruma ait bilgilerin ilgililere aktarılmasını kapsamaktadır⁴. Elde edilen bulguların mevcut standartlarla karşılaştırılması sonucunda görülen noksanlıkların giderilmesi için gerekli tedbirlerin alınması olarak da tanımlanmaktadır⁵.

¹ Ahmet Başpınar, Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarına Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, 2005, s.37.

² Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.38.

³ Alvin Arens and James Loebbecke, *Auditing An Integrated Approach*, Prentice Hall Inc., Unated States of America, 1980, s.1.

⁴ Ömer Köse, Sayıştay Denetçisi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı.33, 1999, s. 63.

⁵ Recep Sanal, *Türkiye de Yönetmel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002, s. 4.

Denetime muhasebe açısından bakıldığında bir mali yıla ait verilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk düzeyini saptama ve denetçi tarafından uygulanarak rapor yazmayla sonuçlanan bir süreçtir⁶.

Görülmektedir ki gerek hukuk, gerek yönetim bilimi, gerekse muhasebe literatüründe yer alan denetimin ortak ölçütü, önceden tespit edilen standartlara uygunluğunun araştırılıp, tespit ederek gelecekte denetlenen birimin daha mükemmel sonuçlara varmasını ön plana çıkarmaktadır.

1.2.Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Muhasebenin raporlama fonksiyonu doğrultusunda hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanması için denetlenmesi gerekmektedir⁷.

Muhasebe ile denetim işletmenin geleceğini güvence altına almak için gereksinim duyulan birbirinin devamı ve tamamlayıcısı olan kavramlardır. Muhasebe denetlemeye esas teşkil eden bilgileri sağlamakta, denetim ise muhasebe kayıtlarının GKGMİ'ne ve kanıtlara uygunluğunun tespit edilmesidir. Muhasebe kayıtları olmadan yapılan denetleme temelsiz; denetimin olmadığı muhasebe sürecinin ise sağlamasız olacağı söylenebilir⁸.

Hatadan kaçınılması veya hilenin önüne geçilebilmesi ancak muhasebesel sistemin doğru çalışması ile iç ve dış denetimin detaylı ve eksiksiz yapılmasıyla mümkündür. Muhasebe kayıtlarında sahteciliğin ile usulsüzlüğün yapılmasının temel sebebi;yolsuzlukların su yüzüne çıkmasını engellemektir.Bir diğer sebebi ise;şirketin paydaşlarını, ilgili taraflarını etkilemek amacı ile gerçek olmayan verilerin geçmiş gibi aktarılıp tarafların manipüle edilip haksız kazanç sağlama çabasıdır.⁹ Denetim,bu ve bunun gibi benzeri hileleri tespit eder,önüne geçer,taraflara doğru bilgilerin ulaşmasını sağlar.

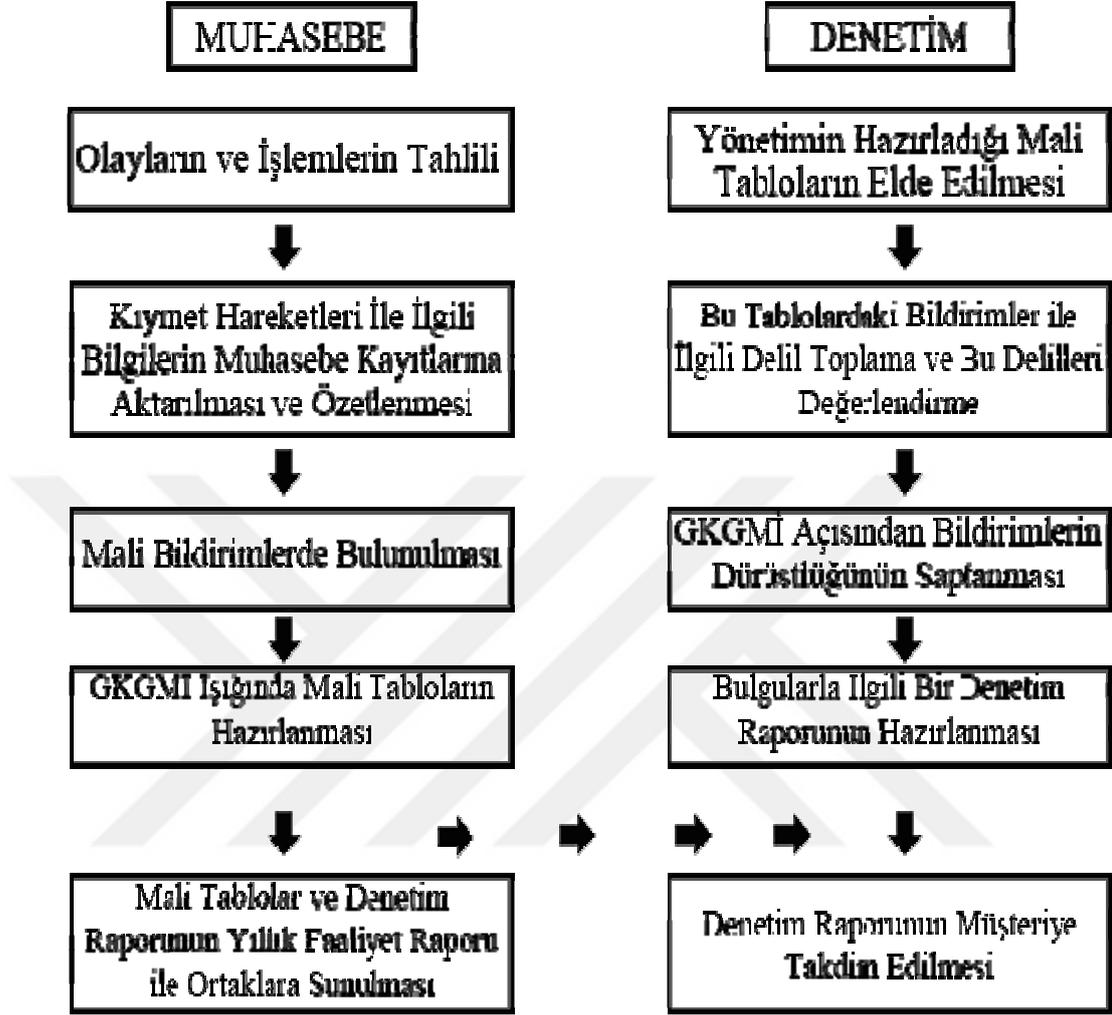
⁶ Arens and Loebbecke, a.g.e., s. 1.

⁷ Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s.13.

⁸ Vasfi Haftacı ve Cemkut Badem, Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı:50, 2011, s.10-11.

⁹ Murat Erdoğan, Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi, Dergisi*, Sayı 5, İstanbul, 2002, s. 55.

Tablo-1 Muhasebe Denetim İlişkisi



1.3. Denetimin İlkeleri

Denetimin hedefine ulaşabilmesi için yeterli sayıda, uygun ve nitelikli delillere ihtiyaç vardır. Bu delillerin mevzuata uygunluğunu veya doğruluğunu sağlaması açısından denetim bazı temel ilkelere ihtiyaç duyar. Bunları dört maddedir.

- Bütünlük (completeness), bütün vaka ve verilerin kayıtlı olmasıdır.
- Gerçekleşme (occurrence), kaydedilmiş vaka ve verilerin gerçekten gerçekleşmesidir.
- Dürüstlük-Yasallık (honesty-legality), verilerin hesaplarının mevzuatlara uygun şekilde dürüstçe hesaplarının yapılmış olması ve yasalar çerçevesinde ihlallere girmemiş olmasıdır.
- Duruluk (openness), verilerin karmaşıklıktan uzak, ilk bakışta anlaşılabilir olmasıdır.

1.4. Denetimin Amacı ve Önemi

Denetiminin amaçları şu başlıklar altında toplanabilmektedir. Bunlar¹⁰:

- Ekonomik faaliyetlere konu olan işlemlerin önceden saptanan kriterlere uygunluğunu incelemek, finansal tablolarla ilgili taraflara rapor vermek,
- Hata ve hileleri tespit etmek,
- Hata ve hileleri önleyici çalışmalar yapmak,
- Üst düzey yönetime önerilerde bulunmaktır.

Denetim; işletmenin asıl işlevlerinden biridir. İşletmenin işlevleri arasında denetim, işletmenin diğer işlevlerinin durumunu, sonucunu inceleyerek bu bilgilere göre işletmenin geleceğine ilişkin tahminlemede bulunmayı sağlar¹¹. Denetim, işletme faaliyetleri sonucundaki koşullar ile oluşması beklenen durumun birbiriyle bağdaşım bağdaşmadığını inceleyerek bir çeşit karşılaştırma yapmayı sağlar¹².

Denetim, firmalarda yapılan mali nitelikte işlemlerdeki hata, hile ve suiistimallerin önlenmesi açısından önemli bir faaliyettir. Denetim, işletmelerin geleceğe daha güvenle bakabilmeleri için yapılması gereken önemli bir ihtiyaçtır¹³.

1.5. Denetim Türleri

Denetim faaliyetini, amaçları yönünden, denetçinin statüsü yönünden ve kapsam itibarıyla bölümlendirmek mümkündür.

1.5.1. Amaçları Bakımından Denetim Türleri

1.5.1.1. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Denetim, Bağımsız Denetim)

Mali tablolar denetimi, işletme tarafından hazırlanan mali tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne ve yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimidir.¹⁴ İşletmenin mali durumu ve faaliyet sonucunu, doğru yansıtmayı amaçlayan ve yaygın olarak yapılan mali tablolar denetimi "bağımsız denetim" ya da "dış denetim" olarak da adlandırılmaktadır.

Mali tablo denetimi, bir işletmenin mali tablolarında sunulan bilgilerin doğru, dürüst, GKGMİ ile kanunlara uygunluk durumunun belirlenmesi konusunda bir sonuca ulaşmak için işletmenin iç kontrol yapısı ve muhasebe kayıtları tahlilci yaklaşımlar konusunda yetkin bağımsız denetçi tarafından denetlenmesidir¹⁵.

Denetçi mali tabloların denetimini yaparken, bu mali tabloların farklı taraflara hitap ettiğini dikkate almalıdır. Denetim, tüm tarafların gereksinimine cevap

¹⁰ Güredin, a.g.e., s. 5.

¹¹ Ahmet Erol, *Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirmesinde Özellikli Durumlar*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 23.

¹² Osman Yozgat, *İşletme Yönetimi*, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1992, s.339.

¹³ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Yayınları, Ankara, 2007, s. 5.

¹⁴ Masum Türker ve Recep Pakdemir, Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler, *17. Türkiye Muhasebe Kongresi*, Ekim 2002, İstanbul, s. 7.

¹⁵ Hasan Türedi, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007, s. 36.

verecek şekilde yapılan bir uygulamadır. Farklı taraflar açısından ayrı denetim yapmak söz konusu olmayacağından tüm taraflara hitap eden bir denetim uygulanarak bütün tarafların bilgisine sunulmaktadır. Bu taraflardan bir tanesi yapılan denetimde kendisi açısından lazım olan bilgiyi elde edemmişse bu durumda gerekli bilgileri elde etme imkanı her zaman bulunmaktadır¹⁶.

Bu denetimde, denetim kapsamına alınacak mali tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanması ve bu kanıtların bir değerlendirmesinin yapılması söz konusudur. Doğal olarak bu sürecin tamamlanması için denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin konularında uzman kişiler olması gerekmektedir¹⁷. Finansal tabloların unsurlarının doğru şekilde oluşturulup incelenmektedir¹⁸.

Finansal tablolar denetimin esas hedefi kayıtların güvenilirliğini sağlamaktır. Bazı sektörlerde yapılması şart bazılarında ise ihtiyaten yaptırılır. Tarafsızlık ilkesini de göz önüne aldığımız zaman, bu denetimlerin organizasyon dışı kişiler tarafından yapılması gerekir.

İşletmelerin mali tablolarından yaygın olarak yararlanıldığından, denetim türleri içinde, mali tabloların denetimi son derece önemli yer tutmaktadır. Bu tür denetime “Bağımsız Denetim” veya “Dış Denetim” isimleri de verilmektedir¹⁹.

1.5.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi, Biçimsel Denetim)

Uygunluk denetimi İngilizce “Compliance Audit” karşılığı olarak ifade edilen ve adından anlaşıldığı üzere eldeki bilgilerin, belgelerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştıran bir incelemedir²⁰.

İşletmeler amaçlarına ulaşabilmek için işletme içinde birtakım kural ve yordam oluştururlar. Ayrıca yasalara, hükümet tarafından yapılan düzenlemelere de uymak zorundadırlar. İşletme yönetimi bu kurallara, yordam ve düzenlemelere örgüt bölümlerinin ne kadar uyduğu ya da uymadığı konusunda denetim yapılmasına ihtiyaç duyabilir. Denetçi için işletmenin uyması gerekli olan bu kurallar, ölçütlerdir; bölümlerin bu ölçütlere uyma ve bunları uygulama seviyesinin denetçi tarafından denetlenmesi uygunluk denetimidir. Yani işletmenin faaliyetlerine ilişkin olarak yönetim tarafından veya yasal uygulamalardan kaynaklanan, içeriden ve dışarıdan

¹⁶ Güredin, a.g.e., s. 14.

¹⁷ Masum Türker ve diğerleri, *Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2002, s. 5.

¹⁸ Nazmi Zarif Gürkan, Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 27, Ankara, 2005, s. 10.

¹⁹ Cevdet Bozkurt, Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim, Denetim, *Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını*, Sayı 4, Ankara, 2010, s.27.

²⁰ Türedi, a.g.e., s. 26.

önceden belirlenmiş olan ölçütler, işlem süreçleri, iç kontrol uygulamaları bu denetim türünün konusunu oluşturmaktadır²¹.

Bu denetim türünde, ister kamu kurumları ister özel sektör olsun, denetçiler kendi örgütlerindeki personellerin çalışmalarını denetlerler. Örneğin, banka müfettişlerinin bankanın şubelerine denetime giderek bu şubedeki işlemlerin ve uygulamaların hem yasal mevzuatlara hem de şirket yönetmeliklerine ve değerlerine uygun olup olmadığını denetlemesi bir uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi, kamu kuruluşlarının özel sektörü denetlemesi şeklinde de gerçekleşebilmektedir.

Maliye bakanlığı denetçilerinin, vergi dairesi müdürlerini denetlemesinin yanı sıra vergi levhası asmadığı ihbarına konu olan bir özel sektör işletmesini denetlemesi de yine bir uygunluk denetimi örneğidir.

Uygunluk denetimi daha çok işletme içine dönük olarak gerçekleşmekte ve sonuçlar üst yönetime raporlanmaktadır²².

Uygunluk denetiminde tespit edilen değerlendirme kriterleri işletme üst yönetimleri ve devlet kurumları tarafından hazırlanmaktadır²³.

"Devlet Kurumları" ve "İşletme Tepe Yönetimleri". Bu iki grup tarafından konulmuş olan kurallara uyulup uyulmadığının bilinmek istenmesi uygunluk denetimini doğurmuştur. Mesela vergi denetmenleri firmanın (VUK) hükümlerine uygun hareket edip etmediklerini araştırmak için uygunluk denetimine başvurabilirler²⁴.

Uygunluk denetimi çok sık kullanılan fakat sınırlılıkları fazla olan bir denetim. İşletme harici birimlerce yapılan denetimlere vergi denetmenlerinin yaptığı vergi denetimleri örnektir²⁵.

1.5.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletme faaliyetlerinin sistematik bir şekilde incelenerek bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanmasıdır. Etkinlik, işletmenin hedeflere ulaşma derecesidir. Verimlilik ise, belirlenmiş hedeflerle bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. Burada amaç, bir performans denetimi yaparak geliştirilecek veya düzeltilecek alanları belirlemek ve birtakım öneriler, yöntemler geliştirmektir²⁶.

²¹ Sedat Akbıyık, *Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 40.

²² Erdoğan, a.g.e., s. 5.

²³ Bozkurt, a.g.e., s. 28.

²⁴ Ümit Ataman, Nejat Bozkurt ve Rüstem Hacırüstemoğlu, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, s. 27.

²⁵ Hasan Kaval, *UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi*, Baran Ofset, Ankara, 2005, s. 10-11.

²⁶ Erdoğan vd., a.g.e., s. 6.

Faaliyet denetimi, 1960'lı yıllarda yaygınlaşmaya başlayan bir denetim türüdür.²⁷ Faaliyet denetimi işletmenin muhasebe çalışmaları dışında kalan diğer faaliyetlerinin incelenmesi amacıyla yapılan bağımsız denetimlerdir²⁸. Faaliyet denetimi gerçekleştirildikten sonra işletmedeki faaliyetlerin etkinliğinin ve etkenliğinin artırılması açısından üst yönetime verilmek üzere bir rapor hazırlanmaktadır. Bu yönüyle aynı zamanda bir nevi üst yönetime danışmanlık da yapılmış olmaktadır²⁹.

Faaliyet denetimi işletmenin tüm faaliyetlerinin denetimini kapsayacağı gibi kısmi denetimi de içerebilir. Denetçi işletmenin tüm mal ve para sirkülasyonunu, hizmet satışlarını tek tek ya da rastgele örnekleme yoluyla inceleyebilir³⁰. Başarılı bir faaliyet denetimi işletmenin karlılığının yükselmesini, işletmenin verimliliğinin ve etkinliğinin artmasını sağlayabilmektedir³¹.

1.5.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri ikiye ayrılır. Bunlar genel denetim ve özel denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.5.2.1. Genel Denetim

Bir işletmenin her türlü işlem ve kayıtları ile muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmasıdır. Bu denetim türünde, işletmenin mali durumunun ve muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılır.

1.5.2.2. Özel Denetim

Özel amaçlı denetim ise, işletme yönetimine çeşitli konularda bilgi sağlamak, muhasebenin belli bir alanında inceleme yapmak ve görüş oluşturmak amacıyla yapılan bir denetim türüdür³².

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir³³.

1.5.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim

Gürbüz (1995) ve Haftacı (2014) yapılış nedenine göre denetimi ikiye ayırmıştır:

- Zorunlu denetim ve
- İsteğe bağlı denetim.

²⁷ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 21.

²⁸ Türedi, a.g.e., s. 27.

²⁹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s. 13.

³⁰ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetim ve Teknikleri*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 5.

³¹ Su Nahit Akarkara, *Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının İyileştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Yeterlik Etütleri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Ankara, 2000, s. 9.

³² Vasfi Haftacı, *Bağımsız Denetim*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2014, s. 7.

³³ Hüseyin Ergin, *Denetim*, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 47.

Zorunlu denetim yasa ile düzenlenen denetime tabi şirket ve kuruluşlara bir sorumluluk olarak getirilen denetim türüdür. Bu çalışmalarını yürütecek denetçilerin nitelikleri, denetimin konusu, amacı, denetim çalışmalarının hangi esaslar çerçevesinde yürütüleceği kanun, yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmiştir. Çeşitli özel kuruluşların, banka ve sigorta şirketlerinin zorunlu denetimleri bu denetim türüne örnek verilebilir. İsteğe bağlı denetimde herhangi bir yasal zorunluluk mevcut değildir. Bu tür denetimler ilgili tarafların isteği üzerine gerçek durumun ortaya çıkarılması amacıyla gerçekleştirirler. Hisse senedi alınmadan önce, bir kredi kuruluşu tarafından kredi verilmeden ya da yönetimle ilgili yolsuzluk iddialarının araştırılması gibi durumlarda isteğe bağlı denetim gerçekleştirilebilir³⁴. Kısacası denetimin sınırlanması denetimi isteyenler tarafından belirlenir. Bu denetimi yapan denetçi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve TMS'ye uymak, mesleğinin gerektirdiği özen ve titizliği göstermek zorundadır.

1.5.4. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.5.4.1. İç Denetim

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'na (ECIIA) göre iç denetimin görevi, kurum içi sınırlamalara veya coğrafi engellere bakılmaksızın bir kurumun tüm faaliyetlerine yönelik yaptığı çalışmadır³⁵. İç denetim işletmedeki iç kontrolün etkinliğini artırması ve bu sistemi test etmeyi amaçlamaktadır³⁶.

Modern iç denetim, doğabilecek risklere ilişkin önleyici tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun makro, mikro ve çok çeşitli açılardan bakabilen kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşımaktadır³⁷.

İç denetim, işletmelerin faaliyetlerini iyileştirmek, bu faaliyetlerin değerini yükseltmek için yerine getirilen tarafsız ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumların risk yönetimi, kontrol ve mali yönetimi gibi alanlarda verimliliğini ve uygunluğunu sistematik ve disiplinli bir biçimde çözümleyerek işletmeye değer katmaktadır³⁸.

İç denetçi, firmanın vizyonunu ve misyonunu bilmeli, iç dinamiklerin hedefleri algılayıp algılamadığını ve şirketin hedeflenen ile gerçekte olan durumunu karşılaştırıp bu doğrultuda gerekli adımların atılıp atılmadığını takip eder.

Üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetim komitesinin belirli

³⁴ Haftacı, a.g.e., s. 8.

³⁵ Mehri Tufan ve Mustafa Görün, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslar arası İç Denetim Standart Çerçevesinde İncelenmesi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:89, Ankara, 2013, s. 18.

³⁶ Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 113.

³⁷ Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.70.

³⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi*, İstanbul, 2008, s. 11.

yükümlülükleri vardır. Bunları şöyle belirtebiliriz³⁹ :

- İç kontrolün kapsamını oluşturmak,
- Kayıtların güvenilirlik seviyesini incelemek,
- Yönetimin verdiği kararları işletmenin yararına olup olmadığını incelemek,
- Finansal tablolardaki hata ve hileleri ortaya çıkarıp engellemek,
- Üst yönetim kurumuna bağlı olarak çalışmak
- Raporlama kısmındaki metotları yerine getirmek.

1.5.4.2. Kamu Denetimi

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamu kuruluşlarının kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer. Kamu denetimleri, yasal hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçilerce yapılır. Örneğin, vergi denetimi, banka ve sigorta şirketlerinin denetimi, iş güvenliği denetimi gibi⁴⁰.

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden bir kamu faaliyetidir. Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler⁴¹.

Kamusal boyutta denetim kuruluşları bağımsız denetim ve iç denetim gerekliliklerini yerine getirebilmektedir. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir⁴².

1.5.4.3. Bağımsız Denetim

Denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Bağımsız denetimin diğer denetim çalışmaları yanında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir⁴³.

³⁹ Tufan ve Görün, a.g.e., s. 119.

⁴⁰ Gürbüz, a.g.e., s. 17.

⁴¹ Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, *Yüksek Denetleme Kurulu Dergisi*, Ankara, 2001, s. 7.

⁴² Ferruh Çömlekçi ve Melih Erdoğan, *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1996, s. 18.

⁴³ Gürbüz, a.g.e., s. 16.

Bağımsız denetim, denetçiliği meslek edinmiş kişi ya da kurumların 3568 sayılı yasa ve diğer mevzuata dayanarak özel kişi ya da kurumların talepleri doğrultusunda yaptıkları denetim türüdür⁴⁴.

Bağımsız denetim, bilânço ve kar-zarar tablosu gibi mali tablolar aracılığı ile işletmenin durumunu ortaya koyan bir denetim şeklidir. Bağımsız denetim kuruluşu bu denetimi yaparken iç kontrol sistemini başlıca denetim kanıtları arasında dikkate alır ve işletmenin mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüş bildirir.

Bağımsız denetim; mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde serbest meslek elemanı denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler işletmenin dışından olup ücret karşılığı işletmeye denetim hizmeti sunan uzman kişilerdir. İşletmenin mali tabloları ve faaliyetlerini, ilgili mevzuata uygunluk açısından denetler ve işletme ilgililerine bilgi verirler. Görevleri, işletmeyi denetleyecek raporu yöneticilere sunmaktır; gereken karar yetkililerce verilir⁴⁵.

Bağımsız denetim, kısaca denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır⁴⁶. Denetlenen işletmeler denetçinin ücretini ödemekle birlikte, denetçinin denetlediği işletmenin elemanı olmaması nedeniyle, her bir müşteri bakımından denetçiden bağımsız olduğu kabul edilir⁴⁷.

1.6. Denetçi Türleri

1.6.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetlediği işletme ile ilgili işveren-işçi ilişkisi olmayan, denetim ve danışmanlık hizmetlerini işletmelere sunan tecrübeli ve mesleki uzmanlardır. Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Muhasibi, Fermanlı Muhasip, İktisat Murakıplı, Hesap Uzmanı olarak adlandırılmaktadır. Türkiye’de bu kapsama girebilen denetçiler, “Yeminli Mali Müşavir” ve “Bağımsız Dış Denetçi” adları verilmektedir⁴⁸.

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin finansal tablolarını analiz edip, denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetler de mevcuttur⁴⁹:

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık hizmeti yapmak,
- Çeşitli konularda yönetime danışmanlık hizmetinde bulunmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve yönetime önerilerde bulunmak,

⁴⁴ Güçlü, a.g.e., s. 7.

⁴⁵ Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995, s. 6-7.

⁴⁶ Gürbüz, a.g.e., s.16.

⁴⁷ Münevver Yıllancı vd., *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004, s. 8.

⁴⁸ Bozkurt, a.g.e., s. 32.

⁴⁹ Bozkurt, a.g.e., s.33.

- İşletmenin iç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna destek olmak,
- Çeşitli kurumlarda işletme adına temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurullarının işletmelerden istediği belge ve finansal bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere vasıflı çalışanlar bulunmasında destek olmak.

Ayrıca finansal tabloların yükümlülüğü bağımsız denetçide olmayıp şirket yönetimi sorumluluğundadır. Denetçinin sorumluluğu, genel kabul görmüş denetim standartlarının kullanılarak, finansal tablolar üzerinde bir görüşe ulaşmasıdır⁵⁰.

İç denetçi ile dış denetçinin karşılaştırıldığı tablo aşağıdadır:

Tablo-2- İç Denetçi - Bağımsız Dış Denetçi Karşılaştırılması

Nitelikler	İç Denetçi	Bağımsız Dış Denetçi
Görevlendirilmesi	İşletme yönetimi tarafından atanır. İşletmenin kadrolu personelidir.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca faaliyette bulunur.
Amac (bilgilendirme)	İşletmenin ihtiyaçlarına göre faaliyetini sürdürür.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan 3. Kişilere yönelik çalışma yapar.
Kapsamı	Örgütte verimlilik, etkililik ve yeterlik için her türlü faaliyetleri ve geliştirilmiş kontrolleri analiz eder.	En başta bilanço ve gelir tablosu kalemlerini analiz eder. Denetlediği işletmenin faaliyet ve iç kontrol yapısını, finansal bilgilerin güvenilirliği ve inceleme sahasını ispatlamak için analizde bulunur.
Denetçinin Yetkisi (sertifika)	Denetim sertifikası zorunlu değil.	Denetim sertifikası zorunlu. Türkiye’de SMMM ya da YMM olması gereklidir.
Sorumluluk	İşletmenin yönetim birimine karşı yükümlüdür.	İşletme yönetiminden bağımsız hareket ederler. Denetimde hatalı olduklarında yasal ve cezai yükümlülükleri vardır.
Bağımsızlık Seviyesi	Denetim faaliyetlerini yaparken bağımsızdır. Fakat yönetim kararlarına ve isteklerine uyma zorunluluğu vardır.	Denetim faaliyetlerinde tam bağımsızdır. İşletme yönetiminden ve yönetim kurulundan bağımsız hareket eder.
Çalışma Zamanı	Denetim çalışmaları sene boyunca sürer.	Senede bir kere, özel durumlarda ve dönem sonunda yapılan denetim şeklindedir.

⁵⁰ Arthur Andersen and Peter Waterhouse, Çev. N. Yalım ve C. Başaran, Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Bugünkü Durumu ve Karşılaşılan Güçlükler, **Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildirileri 1, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, 6 - 8 Nisan, 1995, s. 1.

1.6.2. İç Denetçiler

İç denetçilerin yaptıkları denetim çalışmaları neticesinde elde ettikleri bilgiler kurumun yöneticileri ve yönetim kurulunca kullanılmaktadır. Ayrıca iç denetçinin denetim raporu bağımsız denetimi kolaylaştırmaktadır. İç denetçiler, görev yaptıkları kurumda üst düzey denetim birimi şeklinde bulunan şahıslardır⁵¹.

İç denetçilerin görevlerini layıkıyla yerine getirebilmek için bir takım yetkinlikleri ve becerileri bulunmalıdır. İç denetim elemanlıklarının uzman olmadığı konularda dışardan destek (outsourcing) uzmanlık desteğine gidilmelidir. almaktadır⁵².

1.6.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçisi; yapılan haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisini suiistimal etmesinin önüne geçmek, mevzuata uygun davranmayı sağlamak, hakkaniyet ve dürüstlük önlemlerini tavsiye etmek ve kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi için gerekli reformların yapılması önerilerinde bulunmak amacıyla parlamento tarafından seçilmiş, kimsenin uyarı, ima ve tavsiyede bulunamadığı bağımsız bir kamu görevlisidir⁵³.

Kamu denetçileri;

- Mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını belirlemek için beyan edilen vergiler üzerinde,
- Kendi kurum ve kuruluşlarına ilişkin uygunluk denetimi,
- Kamu kurum ve kuruluşlarındaki yönetimin hedeflere ulaşmadaki ve kaynak kullanımındaki başarısını ölçmek, için faaliyette bulunurlar⁵⁴.

Kamu denetçilerinin Türkiye’de; Kamu kurumlarının ve özel kuruluşların yaptığı çalışmaları denetlemek şeklinde görevleri bulunmaktadır.

Sayıştay, MB ve diğer Bakanlık Müfettişleri kamu kuruluşlarındaki işlemleri denetlerken, Yüksek Denetleme Kurulu, TBMM adına KİT’i denetlemekle sorumludurlar. Bu kamu kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemekle sorumlu olan Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu Mensupları yüksek denetçi olarak da adlandırılırlar. Türkiye’de özel işletmeleri denetlemeye yetkili kamu denetçileri⁵⁵:

- MB Hesap Uzmanları,
- MB Müfettişleri,
- MB Gelirler Kontrolörleri,

⁵¹ Ersin Güredin, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Eskişehir, 1996, s. 6.

⁵² Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010, s.18-19.

⁵³ Hasan Tahsin Fendoğlu, *Kamu Denetçiliği Ombudsmanlık Analizi*, Stratejik Düşünce Enstitüsü, Aralık, 2010, s. 3.

⁵⁴ Çömlekçi vd., *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1993, s. 7.

⁵⁵ Haftacı, a.g.e., s. 16-17.

- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Müfettişleri, SGK Müfettişleri olarak sayabiliriz.

1.7. Denetim Standartları

1.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlar

1.7.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından istenilen sonuçların alınabilmesi için gerekli olan ön koşulları kapsamakla beraber denetimin üstlenilmesinde, planlanmasında, yürütülmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu hedef alan kurallardır⁵⁶. Bu nedenle genel standartlar kişiye ait kurallar olup denetçinin mesleki tarafsızlığı, güvenilirliği ve yaptığı çalışmanın kalitesiyle alakalıdır.

Çömlekçi ve diğerleri (1993), Güredin (2000), Gücenme (2004), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), Taş ve Durmuş (2008), Selimoğlu ve Uzay (2009) genel standartları üç bölüm adı altında incelemiştir:

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı,
- Bağımsızlık Standardı ve
- Mesleki Dikkat

1.7.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, denetimin yeterli düzeyde eğitim ve mesleki deneyime sahip denetçiler tarafından yapılmasını belirtir⁵⁷. Bu düzeyde olmayan denetçiler, denetim yapamaz. Denetçinin meslek bilgisi muhasebe, denetim, iktisat, maliye, hukuk, vergi ve mevzuatlar konusunda tam olmalıdır. Türkiye’de olduğu gibi diğer birçok ülkede mesleki yeterliliği kazanma ve mesleki yeterliliğin korunması ve geliştirmesi aşamaları mevcuttur⁵⁸.

Mesleki yeterliliğin korunması için denetçilerin günün gelişen şartlarını ve ilgili yeni mevzuatları, muhasebeciliği, denetim konularında ulusal ve uluslararası alanda alınan kararları, gelişmeleri, yayınları ve konuyla ilgili kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmesi, düzenlenen kurs, seminer, konferansları izlemek ve disiplinli iş çalışması yapmak zorundadır.

Bağımsız denetçilerin kendilerinden beklenenleri yerine getirebilmeleri için gerekli mesleki donanım ve titizliği sağlayabilecekleri bir ortamın yaratılması da gerekmektedir. Kurumsallaşma sayesinde belirli bir büyüklüğe erişmiş kuruluşlar işletme içinde, eğitimin süreklilik kazanmasını sağlayacak gerekli kadro ve finans gücüne erişmektedir. Mesleki hizmet kuruluşlarında eğitimin sürekliliği, hem

⁵⁶ Selimoğlu Seval Kardeş ve Uzay Şaban, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 2009, s. 15.

⁵⁷ Vasfi Haftacı, *Bağımsız Denetim*, Umutepe Yayınları, Kocaeli, 2014, s. 25.

⁵⁸ Ümit Gücenme, *Muhasebe Denetimi*, Aktüel Yayınları, Bursa, 2004, s. 33.

kuruluşun büyümesine katkıda bulunacak yeni uzman kadroların yetişmesini sağlayacak hem de kuruluşun müşterilerinin ve kamuoyunun nezdinde saygınlığının ve güvenilirliğinin artmasını sağlayacaktır.

Öte yandan mesleki hizmet kuruluşlarının en önemli kaynağı, sahip oldukları tecrübeli, eğitilmiş ve mesleki çalışanlardır. Kurumsallaşmış mesleki hizmet kuruluşlarında, mesleki çalışanların işe alınması, eğitimi, performans ölçümü ve gelişiminden sorumlu bir kurumsal insan kaynakları yönetimi bölümü oluşturulmalıdır. Bunun olması için kurumsal bir yapının varlığı işletmelerde olması gerekmektedir⁵⁹.

1.7.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı; denetçinin dürüst, tarafsız ve ilkeli davranışlar içinde denetim çalışması yapmasını gerektirir. İşletmeler, işletme ilgililerine finansal tablolar aracılığıyla doğru ve güvenilir bilgi sunduklarını doğrulamak amacıyla denetçinin yaptığı hizmeti belli bir ücret karşılığında kiralarlar. Bu nedenle, denetimi yapan denetçi aynı anda iki tarafa birden yani işletme ve işletme ilgililerine hizmette bulunur.

Bu yönüyle, taraflar arasında zarar oluşmaması için çıkar birliğinin korunması anlamında denetçi, her konuda tarafsız ve meslek etiğinin ilkelerine göre davranmalıdır. Bu özellikler denetimin her aşamasında ve özellikle denetim raporunun hazırlanmasında gösterilmesi zorunludur⁶⁰.

Bağımsızlık ile ilgili olarak durum ve uygulamaları seçmede, ahlak gerekleri anlamında ele alınacak aşağıdaki faktörlere eşit ağırlıkta önem verilmeli ve uygulanmalıdır⁶¹:

- Denetçi, bağımsızlığını bozabilecek olaylarla yani kendisine baskı yapılmasının mümkün olduğu durumlarla karşılaşabilir.
- Önyargı, eğilim veya bağımsızlığı aşan farklı etkileşimlere izin verilmemelidir.
- Denetçiler, mesleki kararlarına etki edebileceğini düşündürecek hediyeleri ret etmeli, kendi meslek itibarlarını küçük düşürücü şartları engel olmalıdır.

Bağımsızlık standardının ne ölçüde önemli olduğunu, büyük firmalarda (Enron, WorldcomINC, Texaco INC, Financial Corp of America ve M Corp gibi) yaşanan denetim skandalları ve Türkiye’de 2001 krizinde önemli bankalarda yaşanan iflaslar bunun göstergesidir.

⁵⁹ Hüseyin Güner, Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği Faydalar, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 10**, Antalya, 05 - 09 Ekim, 2011, s.180.

⁶⁰ Gücenme, a.g.e., s.33.

⁶¹ Gücenme, a.g.e., s.34.

1.7.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Denetçinin görevini sürdürürken ve denetim raporunu düzenlerken kaçınılmaz olan mesleki özen ve titizliği göstermesi gerekir. Buna paralel hareket ederse kaliteli bir denetim çalışması yapmış olur. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur. Dikkatli ve titiz hareket eden bir denetçi, denetim faaliyetini düzgün bir biçimde planlar; yeterli sayıda araştırmalarıyla kanıt toplayarak inceler; temiz ve düzgün çalışma kağıtları hazırlar ve bu ulaştığı sağlıklı sonucu düzenleyeceği denetim raporunda açıklar⁶².

Bu standart, bir denetçinin her ayrıntıya vereceği önemi, göstereceği dikkat ve özeni her aşamada uygulamasını ister. Bu nedenle, denetçi görevini istekli, azimli ve severek yapması, karşılaşılabileceği olağandışı durumlara karşı her an dikkatli olması gerekir. Mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi bir denetçinin tüm denetim standartlarına uyması ile sağlanabilir⁶³.

1.7.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartlara oranla daha özel ve sınırlı çerçeveye sahiptir. Çünkü bu standart, denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi ile ilgilidir. Çalışma standartları denetçiye güvenilir ve tarafsız bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede yol göstermektedir⁶⁴.

Denetçiler, denetimi yapılacak firma ile faaliyet gösterdiği alanla ilgili bilgi sahibi olmalıdır. Aynı zamanda denetçiler, firmanın mal, hizmet üretimlerini ve özelliklerini, masraflarını, alışlarını, yatırımlarını ve ticari ilişkide bulunduğu kişiler gibi firma ile ilgili hemen her konu ile ilgili bilgileri toplamalı, tasnif etmeli, ihtiyacına uygun olanları belirlemelidir.

Çömlekçi ve diğerleri (1993), Güredin (2000), Gücenme (2004), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), Taş ve Durmuş (2008), Selimoğlu ve Uzay (2009) çalışma alanı standartlarını üç bölüm adı altında incelemiştir:

- Denetimin Planlanması ve Gözetimi
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi
- Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama

1.7.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetimi

Planlama ve organizasyon; amaçlar ve hedefler konulması çerçevesinde, bilgileri oluşturmak ve performans standartları belirlemek suretiyle faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kişilerin sorumluluklarını ve verilerin akışını belirlemek için

⁶² Güredin, a.g.e., s. 29.

⁶³ Haftacı, a.g.e., s. 25.

⁶⁴ Ahmet Başpınar, Türkiye'de ve Dünya'da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, 2005, s. 56.

organizasyon şemaları, iş akış çizelgeleri, yöntemler, kayıtlar ve raporlar gibi araçlardan faydalanmasını içermektedir⁶⁵.

Gelecekteki hedeflere ulaşmak için işletmeler, gelecekteki koşulları ve riskleri sezerek iyi bir plan hazırlamak zorundadır. Planlamada belli bir risk oranı her zaman vardır, olması gerekenleri yüzde yüz yansıtması beklenemez. Bununla birlikte denetim ekibinde olacak denetçi yardımcılarının yaptıkları çalışmaları dikkatli bir şekilde izleyerek, yetişmelerini de sağlayacak şekilde gözetimde bulunulması gerekir.

Çalışma alanı standartları, iyi bir şekilde planlanmayı ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde yol göstermeyi öngörmektedir. Denetimde planlama faaliyetleri hazırlanırken iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların etkin kullanımı planlaması oluşturmalıdır. Denetçi denetlenecek işletmenin kendisi ve faaliyet gösterdiği diğer dalları hakkında bilgilendirilmelidir.

Uygun ve etkili bir denetim planlaması yapabilmek için denetlediği işletmenin organizasyon yapısı, konumunu, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konularda bilgi elde etmelidir. Denetçi yaptığı çalışmalarla ilgili bilgi sahibi olduktan sonra genel kabul görmüş denetim standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun ve etkili bir denetim planı oluşturur⁶⁶.

1.7.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İç kontrol sistemi bir işletmenin bütün işlevlerinin bir uyum içerisinde olmasına da yardımcı olur. Kontrol ise daha evvelden programı çizilmiş ve kabul edilmiş, işletmenin gayesini gerçekleştirme potansiyelinin işletmede bulunmasıdır⁶⁷. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü iç kontrolü şöyle tanımlamıştır⁶⁸. İşletmede iç kontrol sisteminin iyi çalışması bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini kolaylaştırmakta, bağımsız denetim riskini düşürmekte, denetimin süresini azaltmakta, denetim maliyetini düşürmektedir⁶⁹.

Denetimi yapan bağımsız denetçiler, mükellefin iç kontrol sistemini ve hata riski konusunda yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Çünkü hata riski tahminleri, denetim programının geliştirilmesinde denetçiye yardımcı olmaktır. Söz konusu denetim programı, finansal tablolardaki hesap hareketlerine ilişkin delillerin

⁶⁵ Baran Özeren, *İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, 1999, s. 22.

⁶⁶ Başpınar, a.g.e., s. 56.

⁶⁷ Celal Kepekçi, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1982, s. 9.

⁶⁸ Mehmet Demirtaş, *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 7, İstanbul, 2005, s. 169.

⁶⁹ Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, *İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi, Mevzuat Dergisi*, Ankara, Sayı 3, 2006, s. 1.

toplanmasında kullanılan denetim süreçlerin yapısını, zamanlamasını ve boyutunu tespit etmektedir⁷⁰.

1.7.1.2.3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama

Denetçi, finansal tablolar hakkında bir görüş sağlamak için gözlem, soruşturma ve teyit gibi denetim tekniklerinden yararlanarak yeterli, uygun ve güvenilir kanıtlar toplar. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanılarak oluşturulup nesnel ve güvenilir sonuçlara ulaşmasını sağlar.

Denetçi çeşitli yöntemler uygulayarak firma içinden veya dışından kanıtları toplayabileceği gibi, firmada bu bulguları denetçiye bizzat verebilir.

Denetçilerin toplayacağı kanıtlar her ne kadar denetçinin kararına bağlı olsa da işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini, denetleyeceği hesap ve hesap kalemlerinin nitelikleri ile genel olarak işletmenin özel durumları belirleyecektir. Denetçi yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamakla sorumludur⁷¹.

Yeterli ve güvenilir kanıt toplama denetimin en temel unsurlarından birini oluşturmaktadır ve şu özellikleri taşımaktadır⁷²:

- Kanıtlar geçerli olmalıdır yani hukuken kanıt niteliği barındırmalıdır.
- Kanıtlar nesnel olmalıdır.
- Denetlenen dönemin zaman dilimiyle uyuma göstermelidir.
- Tek bir olaya ilişkin olmayıp süreklilik arz eden bir olaya ilişkin olmalıdır.

1.7.1.3. Raporlama Standartları

1.7.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bu standart ile istenen denetçinin düzenleyeceği denetim raporunda işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir⁷³.

Muhasebe sürecinde finansal işlemlere ait verilerin hangi noktalarda ve nasıl tespit edileceği, bu veriler üzerinde ne tür işlemler yapılarak hangi bilgilerin elde edileceği ve bu işlemlerin hangi zaman dilimleri esas alınarak yapılacağı konuları, muhasebenin temel kavramları ile belirlenen çerçevede işlenir. Muhasebe süreci sonucunda elde edilen bilgilerin ne şekilde raporlanacağı da genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile belirlenmiştir. Bu ilkeler: bilanço ve gelir tablosu ilkeleridir.

Temel kavramlara dayanan bu ilkeler, finansal tabloların içeriğini ana hatlarıyla ortaya koyar. Bu temel kavramlar: Sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, para ölçüsü, maliyet esası, tarafsızlık, tutarlılık, tam açıklama,

⁷⁰ Can Doğan ve Tuncay Kapusuzoğlu, *Türk Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetim Kılavuzu*, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul, 2003, s.16.

⁷¹ Ayhan Kapusuzoğlu, Bağımsız Denetime Yönelik Genel Bir Bakış, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 2, Sayı 13, Bolu, 2006, s. 70.

⁷² Kapusuzoğlu, a.g.e., s. 70.

⁷³ Haftacı, a.g.e., s. 27.

ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir. ABD’de FASB tarafından yayımlanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP), Türkiye’de de muhasebe sistemi genel uygulama tebliği kapsamında “Mali Tablolar İlkeleri” adı altında yayımlanmıştır⁷⁴.

1.7.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık

Süreklilik özelliği standardı olarak da adlandırılan tutarlılık standardına göre denetçi düzenleyeceği denetim raporunda muhasebe uygulamalarında kullanılan yöntem ve politikaların dönemden döneme değiştirilmediğini, aynı yöntem ve politikaların uygulanmış olduğunu raporda açıklamak durumundadır⁷⁵.

Tutarlılık standardında amaç, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve bunlara ilişkin yorumlamalar karşılaştırılabilir olmalıdır. Tutarlılık standardı, aynı olgu ve işlemlerde, kayıt düzenlemeleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda şekil ve içerik bakımından tek düzeni öngörmektedir. Denetim raporunda, cari dönem ile bir önceki dönem finansal tablolarına etki eden muhasebe yöntem ve politikaları arasında farklılıklar varsa, bunları ayrıntılı bir biçimde açıklamalıdır⁷⁶.

1.7.1.3.3. Tam Açıklama

Tam açıklama standardına göre, denetçi finansal tabloların doğru, anlaşılır ve açık olduğunu, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu ve yeterli bilgileri kapsadığını denetim raporunda açıklamasını ifade eder⁷⁷.

Finansal tablolardaki bilgilerin tam olarak belirtilmesinin yanında, finansal tablo kalemleri içinde olmayan ancak alınabilecek kararları etkileyen, gerçekleşme ihtimali olan olgulara da yer verilmesi bu standardın gereğidir.

Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sistemi içinde finansal tablo formatları dipnotları ile birlikte düzenlenmiştir. Çoğu zaman ilgili taraflar için sadece finansal tablolardaki bilgiler yeterli olmadığından, finansal tablolar ile birlikte açıklayıcı dipnotlarda raporlar içinde gösterilir⁷⁸.

1.7.1.3.4. Görüş Bildirme

Denetim raporu, denetimden sağlanan bulgular neticesinde varılan kanaatin kamuya duyurulduğu bir araçtır. Denetim raporu denetçinin mali tablolar hakkındaki kanaatini de kapsamalıdır. Denetim raporunda dört çeşit görüş belirtilebilir. Bunlar;

⁷⁴ Ferruh Çömlekçi, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004, s. 23.

⁷⁵ Haftacı, a.g.e., s. 27.

⁷⁶ Gücenme, a.g.e., s. 56.

⁷⁷ Haftacı, a.g.e., s. 27.

⁷⁸ Gücenme, a.g.e., s. 57.

olumlu denetim görüşü, şartlı denetim görüşü, olumsuz denetim görüşü ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir⁷⁹.

1.8. Bağımsız Denetim Kavramı

1.8.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bilgi kullanıcılarının öğrenmek istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları, istisnalar dışında olanak dışıdır. Bilgi başka şahıslarca sağlandığında ise, kasıtlı ya da kasıtsız olarak yanlış olma ihtimali artar. Bilgiyi talep edenle, bilgiyi veren arasında menfaat çatışması olduğunda, verilen bilginin yanıltıcı olma riski bulunmaktadır. Bilgiyi talep edenin maruz kalınan riske karşı yapabileceği üç şey bulunmaktadır. Bunlar⁸⁰:

- “İstediği bilgiyi kendi başına ulaşıp, kontrol etmek,
- Karşı tarafa güvenerek riske girmek,
- Bağımsız denetim görüşüne başvurmaktır”.

Bağımsız denetimin ana gayesi; firmaların mali yapısı hakkında sağlıklı ve yansız bilgilerin elde edilmesini ve bu bağlamda ilgililere ve üçüncü şahıslara tutarlı ve doğru bir biçimde bilgi sunmaktır. Dolayısıyla bağımsız denetim bu açıklamalar ışığında, firmaların ve bilhassa çok sayıda ortağı olan firmaların hissedarlarına mali durum hakkında gerekli bilgileri sağlayacak, firmaya kredi açan işletmelerle, krediyle mal satan işletmeleri aydınlatacaktır. Bilhassa firma bünyesinin içinde ve dışında ilgili kişilere firmanın durumu hakkında fikirlerini bağımsız olarak dile getirecek, muhasebe mesleğinde bilgili ve uzman bağımsız denetçilerce gerçekleştirilen denetim olarak tanımlanabilir⁸¹.

Bağımsız denetim firmaları tarafından yürütülen denetimlerde, kamuya iletilecek ya da Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) gönderilecek olan mali tabloların uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı tetkik edilmektedir. Başka bir anlatımla söz konusu tablolardaki bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeği dürüst bir biçimde ortaya koyma durumu araştırılmaktadır. Bağımsız denetimin geçerliliğinin sağlanması için, denetim standartlarına uyulması mecburidir⁸².

⁷⁹ William Messier, *Auditing: A Systematic Approach*, The McGraw Hill Comp., Unated States of America, 1997, s.646-647.

⁸⁰Seval Kardeş ve diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.1.

⁸¹ Osman Fikret Arkun, *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul,1980, s.123.

⁸² Melih Erdoğan, *Denetim*, Endüstri Ürünleri Tasarımı Uygulama + Araştırma Merkezi, Eskişehir, 2001, s.9.

1.8.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

1.8.2.1. Uluslararası Alanda Gelişimi

İşletmelerin kontrolsüz büyümeleri ve hareket etmeleri çıkar gruplarının istemediği bir durumdur. Çıkar grupları; ortaklar, yatırımcılar, uzun ve kısa dönem borç verenler, reyting kuruluşları, mali analist ve danışmanlar, çalışanlar, yöneticiler, müşteriler, tedarikçiler, çeşitli devlet birimleri, kamu kuruluşları, güvenilir finansal bilgiler elde edebilmek için denetim yaptırmak istemektedirler. Bu nedenle çıkar grupları, işletmeleri takip etmek ve işletmenin yürüttüğü çalışmalarla ilgili bilgilere ulaşmak istemektedir. Finansal ve finansal olmayan bilgi edinme hakkına sahiptirler. Bu bilgilerin doğru, güvenilir ve sağlıklı olması istenmektedir. Denetimin ticari uygulama alanı çoğalan endüstrilerle birlikte işletmelerin sayısının artması ve büyümesi faaliyet alanlarının gelişmesi ile başlamıştır.

Çağdaş manada bağımsız denetim 1900 lü yılların başında Britanya'da uygulamaya konulmuştur. Bu amaçla, 1845 yılında İngiltere'de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlemeleri öngörülmüştür. Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde öngörüldüğü yer yine İngiltere'dir. Bu arada bazı denetim mesleği mensuplarının yetkilerini ve bilgilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, denetçilerin örgütlü hareket etmesine ihtiyaç hissedilerek denetçiler için odalar teşkil edilmiştir⁸³.

Denetim olgusu, ABD'de 1930'lu yıllarda yaşanan sanayi krizi ve depresyon sonrasında şirketlerin durumunun sarsıntıya girmesinin toplumu nasıl derinden etkilediğinin görülmesiyle daha çağdaş bir boyuta ulaşmıştır. Bu yıllardan sonra dış denetim konusu ile ilgili ABD'nin öncülüğünde tüm dünyaya örnek olacak ve değişen ekonomik koşullara uyum sağlayacak muhasebe ve denetim olgusunun yaratılması için faaliyetler yürütülmüştür. Günümüzde denetim hakkında uluslararası kuruluşlar Avrupa Topluluğu'nca çalışmalar yürütülmektedir.⁸⁴

1.8.2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetim mekanizması ise, bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme kaydetmiştir. Bunun asıl nedeni ise başta vergi mevzuatı olmak üzere diğer mevzuatın da sahip olduğu yaptırım gücüdür. Muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olabilecek ilk uygulama TTK'da yer alan anonim şirketlerin (A.Ş.) denetçilerinin sorumlulukları ile ilgili hükümlerdir. Yine muhasebe uygulamaları için, 1960'lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de muhasebe ve denetim tekniklerinin gelişmesinde etkili olan bir düzenlemedir. Bu

⁸³ Ömer Duman, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, Tesmer Yayınları No 78, Ankara, 2008, s. 10.

⁸⁴ Duman DUMAN, a.g.e., s. 11.

düzenlemeleri, 1962 yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin kredi alma isteğinin değerlendirilmesinde kullanılan bilanço ve gelir tablosu ile ilgili çalışmalar ve SPK'nca 1983 yılından itibaren halka arz edilen anonim şirketler için öngörülen muhasebe sistemi, vergi mevzuatı dışında kalan diğer mevzuat hükümlerinin de muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olduğunu gösteren çalışmalar olarak değerlendirilebilir.⁸⁵

Ulusal mevzuatımıza ilk kez 1987 yılında Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete ile giren bağımsız denetim kavramı, süreç içerisinde uluslararası gerekliliklere ve küresel gelişmelere paralel olarak bazı değişikliklere uğramıştır. Çeşitli alanları düzenlemekle yetkili idari otoriteler tarafından yayımlanan düzenlemeler perspektifinde bağımsız denetim, bazı alanlarla sınırlı olarak bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmiş meslek mensuplarımızca yapılmaktadır. 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bu kapsamda bir yenilik getirmiş, 397. maddesinde sermaye şirketlerinin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceğini düzenlemiştir. Ne var ki, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397. maddesi, 6335 sayılı Yasa'nın 18. maddesi ile değiştirilmiş ve sadece Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları hükme bağlanmıştır. Bu günlerde, Ticaret Bakanlığının gözetiminde diğer Anonim Şirketlerin SMMM ve YMM'ler tarafından denetlenmesi zorunluluğu getiren ikincil yasal olarak yönetmelik yayınlaması beklenmektedir. 400. maddesinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek eşiği aşan şirketlerin ve diğer kuruluşların denetçilerinin ancak ortakları SMMM ve YMM unvanını almış bağımsız denetim kuruluşları olabileceği; eşiğin altında kalan şirketlerin denetçilerinin SMMM veya YMM olabileceği belirtilmiştir. 6335 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun 400. maddesi değiştirilmiş, yetkilendirme görevi Kamu Gözetim Kurulu'na verilmiştir.⁸⁶

TURMOB, bir kamu kurumu niteliğinde meslek üst kuruluşu olup, T.C. Anayasası'nın 135. maddesi uyarınca belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak gibi görev ve yetkilerle donatılmıştır.⁸⁷

⁸⁵ Duman, a.g.e., s. 11.

⁸⁶ Masum Türker ve İpek Türker, Public Oversight, Benefits and Challenges, **12th FCM Annual Conference**, Tirana, Albania, 4 Kasım 2013. s 7.

⁸⁷ Türker ve Türker, a.g.e., s.17-18.

1.8.3. Bağımsız Denetimin Amacı ve Önemi

Sağlıklı ve güvenilir bilgiye ulaşabilmek denetimin en temel amacıdır. Bu ihtiyacın karşılanması için bu paydaşların dışında bağımsız, tarafsız ve uzman kişi veya kuruluşlar tarafından yapılacak bir dış denetime gereksinim vardır. Bu kişi ve kuruluşlar, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde gösterip göstermediği konusunda tüm çıkar bekleyen gruplara görüş bildirirler. Bu bağlamda bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak ele alınıp genel kabul görmüş standartlarla tam bir uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmak ve raporlamaktır.

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı, müşteri işletmenin yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğunu saptamaktır.⁸⁸

Sermaye Piyasası Kurulu ilgili düzenlenmesinde, finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Türkiye'de bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre; finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun deneti kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar.⁸⁹

Temel amacının yanında muhasebe ve finansal bilgilerdeki hata ve hileleri ortaya çıkarmak, bu hata ve hileleri önlemek, güven unsurunu ortadan kaldırmak ve işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak gibi amaçları da vardır.

Denetim faaliyetlerinde kamunun da güveninin sağlanması şarttır. Muhasebe denetim faaliyetlerinde kamu güveninin sağlanması için asgari şu koşulların sağlanması gerekmektedir.⁹⁰

- Ulusal denetim standartları, ulusal muhasebe mesleki eğitim standartları ve ulusal etik kuralları oluşturulmalıdır.
- Ulusal muhasebe standartları oluşturulmalıdır.
- Mesleğe giriş ve sınav koşulları belirlenmelidir.

⁸⁸ Güredin, a.g.e., s. 157.

⁸⁹ Resmi Gazete 28509 sayılı 26.12.2012 tarih.

⁹⁰ Masum Türker, Quality Assurance System in Accountancy Profession and Turkish Experience, **Professional Accountancy Education and Service Quality Assurance: Experience, Reality, Prospects Congress**, Tbilisi, Georgia, 28 - 29 May 2008, s. 7.

- Soruşturma, disiplin ve cezalandırma sistemi oluşturulmalıdır.
- Ulusal denetim standartlarına, ulusal muhasebe meslek eğitim standartlarına ve ulusal etik kurallara uyumu sağlamak üzere, ulusal düzeyde kalite güvence sistemini oluşturan politikalar ve prosedürler tanımlanmalıdır.
- Ulusal kalite güvence inceleme uzmanlarının eğitimi ve yetkilendirilmesi kuralları belirlenmelidir.
- Ulusal kalite inceleme uzmanlarının, inceledikleri denetim firmalarının kalite kontrol sistemlerini "Tarihi Finansal Bilgi ve Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Sözleşmelerini Denetleyen ve Gözden Geçiren Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol" standartlarına uyumlu olarak yapılan ulusal düzenlemeler kapsamında incelemelidir.
- Periyodik olarak kalite güvence sistemlerinin incelemelerine ilişkin rapor yayınlanmalıdır.

1.8.4. Bağımsız Denetim Türleri

Bağımsız denetim subjektif bir yapıya sahip olduğundan dolayı bağımsız denetimin yapılış amacı, yapılış yöntemi, seçilen metotlar farklılık arz etmektedir. Bu itibarla denetim türleri süreçleri açısından bakıldığında üç başlık altında toplanmaktadır.

1.8.4.1. Yıllık (Sürekli) Denetim

Denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak sağlayan ve sınırlama olmayan denetim türüdür. Bu denetim çalışmasında denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulayarak yeterli düzeyde kanıt toplar, birlikte çalıştığı diğer meslek mensupları ile birlikte bir sonuca ulaşır⁹¹.

Bu denetimde işletme faaliyetleri hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmektedir. Esas denetim olarak da adlandırılan bu tür denetimlerde, hesap dönemi henüz kapatılmadan denetim çalışmaları başlatılmakla birlikte, ağırlıklı denetim çalışmaları hesaplar kapatıldıktan sonra gerçekleştirilmektedir⁹².

⁹¹ Alper Erserim, Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007, s. 17. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

⁹² Mehmet Bakır, *Denetim*, Dilara Yayınevi, Trabzon, 2005, s. 23.

1.8.4.2. Sınırlı (Ara) Denetim

Ara dönem, bir hesap döneminin başından ara mali tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen ve bir yıldan kısa ve en az bir aylık süreyi kapsayan dönem olarak tanımlanmaktadır.⁹³

Ara denetim, ara dönemde çıkarılan bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki olan dipnotlar ile ek mali tabloların sürekli bağımsız denetleme yapan denetim kuruluşları tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uygun olarak denetlenmesidir.⁹⁴

Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup bunlar üç, altı ve dokuzuncu ay sonu itibarıyla ara mali raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadırlar. Ancak altıncı ayın sonu itibarıyla düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmesi gereklidir.

Şirketlerin ara dönemlerde düzenlendiği mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir. Bu durum denetim açısından da sınırlama getirmekte ve şüphe yaratmaktadır. Ara dönemlerde düzenlenen mali tablolar şirketlerin mali durumu, etkinliği, verimliliği ve karlılığı hakkında bilgi vermektedir.⁹⁵

1.8.4.3. Özel Denetim

Özel denetim sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş finansal tabloların denetlenmesidir.⁹⁶

⁹³ İslam Çankaya, *Serbest Muhasebecilik - Mali Müşavirlik Staja Başlama*, Meslek Yapıtları, Ankara, 2007, s. 2338.

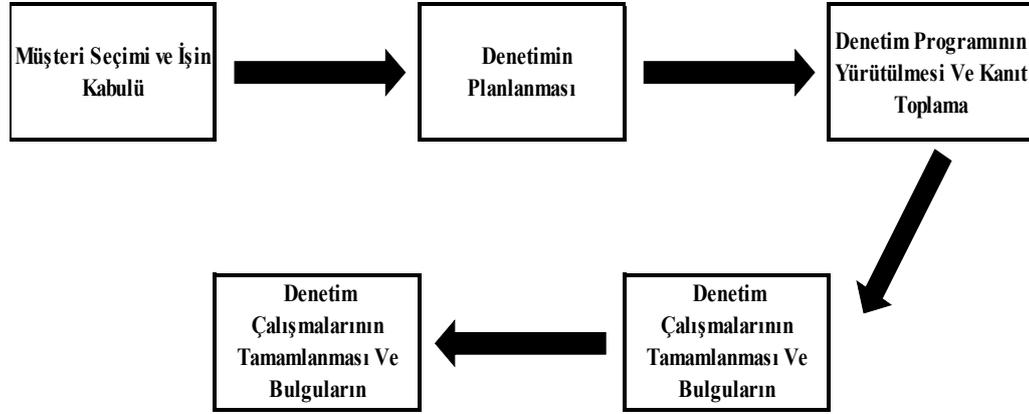
⁹⁴ Çankaya, a.g.e., s. 2339.

⁹⁵ Emrah Eski, Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği'ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 8. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

⁹⁶ Hayrettin Usul, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.16.

1.8.5. Bağımsız Denetim Süreci

Tablo-3 Bağımsız Denetim Süreci aşamaları



Şekilde de görüldüğü üzere denetim süreci aşamaları:

- Müşteri seçimi ve işin kabulü,
- Denetimin planlanması,
- Denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama,
- Denetim çalışmalarının tamamlanması ve bulguların raporlanması,
- Kalite güvence sisteminin test edilmesi ve denetimin kalite kontrolünün yapılmasıdır.

Denetim yapacak olan ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının yönetim kurulu, kendilerini denetleyecek denetim kuruluşunu denetimin niteliğine göre seçerek, şirketin genel kuruluna sunar.⁹⁷

1.8.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Her denetim firması geçmiş denetimleri sonucunda kendine özgü bir müşteri politikası oluşturur. Bu amaçla çalışma dosyasında bulundurulmak üzere, müşteri kabulü ile ilgili olarak müşteri kabul politikaları oluşturulur ve müşteri kabulü ile ilgili asgari toplanması gereken bilgileri gösteren örnek çalışma kağıt formları geliştirilir. Bağımsız denetim firması her müşteriyi kabul etmek zorunda değildir. Müşteri hakkında ön inceleme yaptıktan sonra kabul etme veya ret etme hakkı vardır. İşin kabulü yapılırken mutlaka bir önceki denetçi ile görüşülmelidir. Bir önceki denetçiden elde edilecek bilgiler önem arz etmektedir. İşin kabulü aşamasında toplanan bilgiler değerlendirilir ve denetim faaliyetinin nasıl ve ne sürede yapılacağına dair tahminler yapılır. Zaman, eleman sayısı, iş bölümü, iç kontrol sisteminden ne kadar yararlanılacağı hesaplanarak ücret saptanır ve teklif mektubu

⁹⁷ Usul, a.g.e., s.52.

hazırlanır. Daha sonra denetim sözleşmesi yapılır, anlaşma ve imza faaliyetleri gerçekleşir.

1.8.5.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması, denetim ekibinin uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısını, zamanlanmasını ve kapsamını içerir. Denetim planının amacı denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetlerini zamanlamaktır.⁹⁸

Uluslararası Denetim Standartlarına göre; denetim planlama denetim faaliyetinin öngördüğü niteliği, zamanlaması ve kapsamı konusunda genel bir strateji ve ayrıntılı bir yaklaşım geliştirme amacını taşır. Denetim çalışmasının iyi planlanması, önemli görünen alanların daha dikkatli bir şekilde gözden geçirilerek sorunlu alanların ortaya çıkması ve çalışmanın zamanında tamamlanmasına yardımcı olmaktadır. Denetimde planlamanın önemli bir diğer amacı denetim ekibi üyelerine uygun iş dağılımının yapılmasına ve diğer denetçi ve uzmanların çalışmaları ile koordinasyonun sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Planlamanın kapsamı işletmenin büyüklüğüne, denetimin zorluk derecesine ve denetçilerin işletmeyle olan geçmiş deneyimlerine ve iş bilgisine bağlı olarak farklı olacaktır.⁹⁹

Denetim planlamasını oluşturan işlemler ve sırası şöyledir:¹⁰⁰

- Müşteri hakkında bilgi toplama
- Denetim çalışmalarını bölümlenme
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme
- Önemlilik düzeyini belirleme
- Denetim riski düzeyini belirleme
- Denetim amaçlarını belirleme
- Denetim programının taslağını yazma
- Denetim süresini ve zamanını belirleme
- Denetim personelini görevlendirme

Denetim planı esnek olmalıdır. Genel olarak denetim planı denetim sürecinin ilk safhalarında oldukça esnek bir biçimde hazırlanırken, denetim sürecinin sonuna yaklaştıkça planın esnekliği gittikçe azalır.¹⁰¹

Denetim iyi bir biçimde planlanmalı ve etkin bir şekilde kontrol edilmelidir.

⁹⁸ Güredin, a.g.e., s.72.

⁹⁹ IFAC AAISB, Çev: Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2009.

¹⁰⁰ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998, s.39.

¹⁰¹ Güredin, a.g.e., s.72.

1.8.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi ve Kanıt Toplama

Genel anlamda bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir.¹⁰²Denetim programının yürütülmesi safhası denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır. Normal olarak bu aşama kuruluşun iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi bir uygunluk denetimidir ve amacı finansal tablolardaki önemli hata, hile ve düzensizliklerin önlenmesi ve varsa ortaya çıkarılmasıdır.¹⁰³

Denetim programının temel tasarımı denetimin planlaması sırasında yapılır. Ancak denetim çalışması ilerledikçe, programda değişiklikler yapmak gerekebilir. Bu koşullarda denetim programı aşama aşama yapılmalı ve programda oluşabilecek aksaklıklara karşı esnek bir program hazırlanmalıdır.¹⁰⁴

Denetim programı yapıldıktan sonra denetim tekniklerine başvurularak denetim kanıtlarını toplama işlemlerine geçilir, firmaya ait finansal veriler toplanır. Ne kadar çok finansal veri toplanırsa denetim o kadar kaliteli olur.

Denetim kanıtları denetlenen işletmenin finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve yasalara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araçtır.¹⁰⁵Denetim delillerinin kaynakları şunlar olabilir,¹⁰⁶

- Toplantı tutanakları,
- Üçüncü kişilere doğrulatma,
- Analitik analiz sonuçları,
- Sektör ile işletmenin finansal bilgilerinin karşılaştırılması,
- Denetçi tarafından denetim teknikleri kullanılarak elde edilen bilgiler,
- Diğer kaynaklar.

Denetçinin kullanabileceği kanıtlar önem sırasına göre şöyle sıralamak mümkündür.¹⁰⁷

- İç kontrol yapısının etkinliği,
- Denetim konusu varlıklarının kendileri,
- 3. Kişilerden sağlanan bilgiler,
- İşletme içinde ve dışında düzenleniş olan belgeler,
- Muhasebede tutulan kayıtlar, defterler ve düzenlenen tablolar,
- Denetçinin doğrudan kendisinin yaptığı hesaplamalar,

¹⁰² Türedi, a.g.e., s.164.

¹⁰³ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Alfa Akademi, Bursa, 2004, s. 63.

¹⁰⁴ Duman, a.g.e., s. 66.

¹⁰⁵ Usul, a.g.e., s.130.

¹⁰⁶ Usul, a.g.e., s.130.

¹⁰⁷ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayını, İstanbul, 1995, s.96.

- İşletme personelinden sağlanan bilgiler,
- Karşılaştırmalar ve oranlar.

1.8.5.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra toplanan kanıtlar ile ara raporlar yazılır, düzeltmeler yapılır ve bağımsız denetim raporu açıklayıcı bir şekilde yazılır. Denetimi gerçekleştiren denetçiler, denetim çalışması sırasında karşılaştıkları standartlara aykırı, hatalı ve hileli işlemleri saptadıkları takdirde, bunların düzeltilmesi konusunda sözlü ve yazılı talepte bulunurlar. Hatalar düzeltilmesi şartlı rapor veya olumsuz rapor hazırlarlar. Ayrıca denetimin bazı işleri işveren tarafından engellenirse görüş bildirmeme hakkını kullanabilir.

Denetim raporu, denetim sorumluluğunu üstlenen denetçinin denetim çalışması sonucunda oluşan kararına göre dört farklı türde olabilir.¹⁰⁸

- Olumlu denetim raporu
- Şartlı denetim raporu
- Olumsuz denetim raporu
- Görüş bildirmekten kaçınma

1.8.5.5. Kalite Güvence Sisteminin Test edilmesi ve Denetimin Kalite Kontrolünün Yapılması

Denetimden beklenen sonuçların elde edilmesi için denetimin kaliteli olması gerekir. Denetimin kalitesi uygulanan denetim standartları, denetim yöntemleri ve tekniği kadar denetim sonuçlarının işin alınması aşamasından raporlanması aşamasına kadar kalite güvence sistemi içinde yürütülmesi ve kalite kontrolün yapılması ile sağlanır. Her denetim firması bu bağlamda kalite güvence sistemlerini gittikçe geliştirmektedirler.

Kalite en basit tanımıyla müşteri isteklerine cevap verebilmektir. Genel bir tanım olarak; kalite, bir ürün veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamıdır. Denetim kalitesi de, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir.¹⁰⁹

İşletmelerde birçok hata, hile ve uygunsuz kayıtlara rastlamak mümkündür. Yapılan hata ve hileler işletmelerde önemli hukuki davalar gibi nedenlerle çok

¹⁰⁸ Masum Türker, Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımları Ders Notu, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2014, s.4.

¹⁰⁹ Ahmet Ceylan, Kalite Güvence Standardı, Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları, 2. *Türkiye Muhasebe Forumu*, Ankara, 2007, s.220.

yüksek kaynak kayıplarına yol açmakla birlikte, muhasebe ve denetim uzmanlarının imajlarının zedelenmesine neden olabilmektedir.¹¹⁰

Denetim hatalarının münferit hatalar mı, yoksa daha sistematik faktörler tarafından yaratılan hatalar mı olduğunun tespit edilmesi gereklidir. Bu sistematik faktörler, zayıf denetim gözetimi, eğitim eksikliği, riskli müşteriler ve yargı hatalarıdır. Bunun yanında yeni ve tecrübesi elemanların kullanılması ve bağımsız denetim şirketlerinin denetim mesleğini profesyonel bir meslek olarak görmemeleri de denetim kalitesi ile ilişkilendirilebilir.

Kaliteli bir denetimin yolu denetçiden geçer. Denetçinin tecrübeli ve tamamen bağımsız olması gereklidir. Denetçi görünümü ve davranışlarıyla bağımsızlığını kanıtlayabilmelidir. Bu nedenle hangi nedenle olursa olsun, bağımsızlık ve tarafsızlık ile bağdaşmayacak davranışlardan kaçınılmalıdır. Bağımsız denetim kalitesi, bağımsız denetçinin finansal tablolardaki hataları, uygunsuzlukları ve hileleri ne kadar iyi ortaya çıkarabildiği ve raporlayabildiği ile orantılı olarak artmaktadır.

Toplum ve iş dünyasındaki şirketlerin sayısı artıp ekonomik faaliyetler karmaşıklaştıkça, çıkar gruplarının güvenilir bilgi elde edebilmesi güç bir hal almaktadır. Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir.

1.8.6. Bağımsız Denetimin Yararları

İşletme ilgilileri açısındanBağımsız denetimin sayısız yararından bahsedilebilir.bağımsız denetimin yararları üç başlık altında değerlendirilmekte.

1.8.6.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

Bağımsız denetimin Denetlenen firmaya sağladığı yararlar¹¹¹;

- Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletmedeki yönetici ve çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltır.
- Finansal tablolar güvenilirliği arttırdığı için devlet tarafından yapılacak denetimlerin yapılma olasılığını azaltır.
- Kredi olanaklarını ve limitlerin arttırılmasını sağlar.
- Bağımsız denetim, maddi hataları ve hileleri ortaya çıkarır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.
- Holding kuruluşlarında işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

¹¹⁰ Fikret Çankaya ve Bilal Gerekan, Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:28, 2009, s.94.

¹¹¹ Türker, a.g.e., s. 5.

1.8.6.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar¹¹²

- Kredi veren kurumlara kredi verme kararında yardımcı olur.
- Halihazır ve gelecekteki yatırımcılara yatırım kararlarında yol gösterici olur.
- İşverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında objektif bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve objektif bilgiler sağlar.
- İşletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, karlılık, verimlilik ve finansal yapının durumu hakkında güvenilir ve sağlıklı bilgiler sağlar

1.8.6.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar¹¹³

- Finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve finansal raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş finansal tablolar, borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olur.
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.

1.8.7. Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Kişiler

Bağımsız denetçi, bir denetim şirketinde veya bireysel olarak denetim hizmeti veren kişidir¹¹⁴. Yöneticiler iç kontrol sistemlerini tasarlayarak işletmenin finansal tabloları oluştururken, bağımsız denetçiler iç kontrolün etkinliği ile ilgili fikirler sağlayan bütünlük denetimin bir parçası olan finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili fikirler ortaya koyarlar¹¹⁵.

KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetçiler; 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından bağımsız

¹¹² Türker, a.g.e., s.5.

¹¹³ Türker, a.g.e., s.6

¹¹⁴ Melih Erdoğan, *Denetim*, Eskişehir, 2001, s.4.

¹¹⁵ Karla Johnstone & other authors, *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*, 9th Ed., South-Western/Cengage Learning, Unated States of America, 2013, s.3.

denetim yapmak üzere, KGK tarafından yetkilendirilen kişiler olarak tanımlanmaktadır. Türkiye'de gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleği gelişim aşamasında olan bir meslektir. Bu kapsamda Türkiye'de 20.05.2015 tarihi itibarıyla 11.504 adet KGK tarafından resmi sicili bağımsız denetçi bulunmakta ve her geçen gün bu sayı artış göstermektedir. Bağımsız denetçiler eşsiz bir görevi icra ederler. Bağımsız denetçilerin bağımsız denetimini yaptıkları müşteri şirket ile herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, denetimin gelişmiş olduğu ülkelere bağımsız denetçiler oldukça önemli bir konuma sahiptir.

Bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler kıdemlerine göre; (1) Sorumlu Ortak Baş Denetçi, (2) Baş Denetçi, (3) Kıdemli Denetçi, (4) Denetçi ve (5) Denetçi Yardımcısı unvanları almaktadır¹¹⁶. Sorumlu ortak baş denetçiler bağımsız denetim şirketinde pay sahibi olan ve denetim çalışmasını kendi kişisel sorumluluğu altında yürütüp bağımsız denetim raporunu imzalamaya yetkili baş denetçi unvanına sahip gerçek kişilerdir. Baş denetçi unvanı için fiilen en az 10, kıdemli denetçi unvanı fiilen 6 ve denetçi unvanı fiilen 3 yıl mesleki deneyime sahip olunması gerekmektedir. Denetçi yardımcıları ise en az 2 yıl staja tabidirler ve stajda geçen süreleri diğer denetçi unvanlarının kazanılması için hesaplanan sürelere dâhil edilmektedir¹¹⁷. Sorumlu ortak baş denetçiler birlikte çalıştığı denetçi ve denetçi yardımcılarının çalışmalarını hem denetimin yapılması esnasında hem de denetimin bitiminde incelemeli, denetçilerin sorunlarını çözmeye yardımcı olmalı ve böylece denetim hizmetinde eğitilmelerini sağlamalıdır¹¹⁸. Bağımsız denetçilik toplum tarafından yüksek derecede güvenilirliğe sahip olması gereken bir meslektir. Çünkü bağımsız denetçinin yaptığı işten dolayı bilgi kullanıcılarına karşı bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetim hizmetinin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi amacıyla bağımsız denetçi olabilmek için eğitim, sınav ve staj şartı gibi şartlar aranmaktadır. Ayrıca bağımsız denetim hizmeti sadece "bağımsız denetçi" unvanını almış meslek mensupları tarafından yapılabilmektedir. Pek çok ülke ilgili mevzuatlarında "hangi denetçilerin denetim görevine seçilebileceği", "kimlerin denetlenen şirkette denetçi olabileceği" bir diğer ifadeyle "denetçi olarak atanma kriterleri" konusunda yasal düzenlemelere yer vermiştir¹¹⁹.

¹¹⁶ Mustafa Yavaşoğlu, *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001, s.31.

¹¹⁷ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2012, s.47.

¹¹⁸ Messier F. William & other authors, *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, McGraw Hill Irwin, Unated States of America, 2006, s.44-45.

¹¹⁹ Metin Sağmanlı ve Ersen Cömert, *Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması*, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 98, Ankara, 2010, s.42.

Türkiye'de ise bu şartlar KGK tarafından BDY'nin 14'üncü "Denetçinin Yetkilendirilmesi" ve 15'inci "Uygulamalı Mesleki Eğitim" maddelerinde açıkça belirtilmektedir. Bu yönetmelikte yer alan bağımsız denetçi olabilmenin gerekli şartlarını sınıflandırma yaparak açıklamada fayda vardır. Ayrıca bağımsız denetçi olabilmek için ilgili meslek sınavlarını başarıyla tamamlamış, yetki ve çalışma belgesini de almış olmak gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin alması gereken yetki ve çalışma belgesi ya da bağımsız denetçi olabilmek için yapılan sınavlar ve diğer şartlar, bağımsız denetçinin faaliyet göstereceği alana göre farklılık göstermektedir.

Bağımsız denetim şirketleri ve bireysel denetçiler, KGK tarafından yetkilendirilmektedir. Yetki belgeleri KGK tarafından, BDY çerçevesinde, uygun görülen sermaye şirketlerine "Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi", bireysel denetçilere ise "Bağımsız Denetçi Belgesi" verilmektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunabilmek için bu belgelerin alınması zorunlu olup adı geçen belgelere sahip olmayan şirketler veya meslek mensupları denetim faaliyetlerinde bulunamazlar. Bu duruma uygun olarak SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğinde (Seri: X, No:22'de) değişiklik yapılmasına dair 28.06.2013 tarihinde yayımlanan tebliğinde (Seri: X, No: 28) bağımsız denetim yapmada yetkili şirketlerin KGK tarafından yetkilendirilmiş olması şartını getirmiş ve KGK'nin yayımlamış olduğu ilgili yönetmelik ve standartlara göre gerekli değişiklikleri yapmıştır.

1.8.8. Bağımsız Denetimin Önemi ve Etik Unsurları

Literatürde etik kavramının birçok tanımı bulunsa da, en geniş hali ile insanların hedeflerine ulaşırken neyi yapıp neyi yapmaması gerektiğine işaret eden, toplum olarak doğruluğu kabul edilmiş davranışlar biçimi, bir disiplindir.¹²⁰

Bağımsız denetim ve etik ise kendi içlerinde mana olarak aynı amaca hizmet etmektedir. İkisi de iyiyi, kamu yararını ve doğru olanı hedefler. Denetçinin bu hedefleri algılaması çok önemlidir. Algılayamadığı takdirde kendi içlerinde çıkar çatışmaları bulunan halk-devlet-firma üçgeninde tarafların baskıları altında kalmakta, yanlış sonuçlara varmaktadırlar.¹²¹

¹²⁰ Kutlu, H.A., Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Sayı: 63, 2008, s. 143-170.

¹²¹ Kieso, D. E., Weygnt, J.J. & Walfield, T. D. (2011). *Intermediate Accounting: IFRS Edition Volume 1*. USA: Wiley, :17. (ISBN:13-978-0470-61630-7)

Yapılan işle ilgili,işin doğru ve yanlış taraflarını tespit ederek,doğru tarafların tercih edilip dikkate alınmasıdır.Denetim değerlendirmesi yapan birey bu değerlendirmeyi yaparken bireysel etik ilkelerini de dikkate alarak sonuca ulaşmalıdır.Bireysel etik ilkeleri:

- Dürüst olmak
- Güvenilirlik
- Tarafsız Davranmak
- Adaletli olmak
- İşin gereklerini doğru yapmak
- Hileye karşı olmak ,olarak sıralanmaktadır.

Birey bu ilkelere bağlı kaldığı süreç içinde yaptığı işin etik unsurlarını yerine getirmiş sayılır.Etik unsurlarını yerine getirmiş olması iş etiği olgusunun var oluş nedenini ortaya koymaktadır.

Birey işin gereği icra ederken bireysel olarak bir meslek icra ediyordur.Bu mesleği icra ederken iş etiği unsurlarını da icra ettiği mesleğe adapte etme zorunluluğu vardır.Bu itibarla ortaya çıkan meslek etiği genel anlamda mesleği icra eden bireyin toplum yararını gözeterek bireysel etik ilkelerinin uygulanması olarak tanımlanabilmektedir.

Modern toplumda meslek mensupları , mesleklerini icra ederken, mesleki, ahlaki ve kişisel özelliklerinin meslekleri ile bütünleşmesi gerekmektedir.Bütünleşik bu yapının oluşabilmesi için bireyin tüm fonksiyonel özelliklerinin yansımaları icra ettikleri mesleklerinde vücut bulmaktadır.Bireyin özelliklerinin yansımaları diğer taraftan meslek etiği olgusunun oluşumundaki temel faktörlerdir.

Bireysel etiğin değeri,toplumda meslek etiğinin değeri ile doğru orantılıdır.Bireysel etik faktörlerinin uygulanabilir değerleri ne kadar pozitifse o bireyin mesleğine yansımaları da o denli pozitif olur.

Toplum,her türlü meslek için bireylerin mesleklerine gerekli özen ve titizliği göstermesi beklentisindedir.Her meslek mensubunun bireysel etik ilkeleri çerçevesinde mesleklerini icra etmeleri düşünülürken oluşan olgular icra edilen mesleklerin etiklerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Toplumda bireysel etik ilkeleri ne kadar kabul gördüyse toplum meslek ivra eden kişilere bakışlarında o denli olumlu olacaktır.Böylece,mesleklerin gelişimine katkı sağlanacak bu katkı ise mesleklerin toplumdaki güvenini artıracaktır.¹²²

¹²² Stankowski Witold, Education From Tradition to Future, International Contemporary Education Research Congress, ISSN:1303-5134 Volume: 13, Muğla, 29 Eylül - 2 Ekim 2016.

1.8.9. Bağımsız Denetimde Dikkat Edilecek Hususlar

Bağımsız denetimde dikkat edilecek üç önemli husus vardır. Bunların başında yapılacak bağımsız denetimin belirli standartlara dayanması yer almaktadır. Standartlar denetçinin verileri nasıl değerlendireceğini göstermektedir. Firmalar finansal devamlılığını sağlamak için yapmış olduğu bütün eylemleri, ilgililerini ve bunlarla ilgili kayıtlarını ve finansal tablolarını denetçiye teslim eder. Denetçi yapılış amacına göre uygun kaliteli kanıtları toplar ve mevzuat, yönetmelik, kanun ve otoritelerce kabul edilmiş standartları dikkate alarak denetimin sağlıklı sonuçlar vermesini sağlar.

İkinci önemli husus ise denetçinin tam bağımsızlığıdır. Tarafların denetimi talep etme nedeni ise farklı okunup yorumlanabilen mali verilerin aynı bakış açısına sahip olmayan tarafsız bir gözle yapılan yorumlamayla karşılaştırılıp doğruluğun pekiştirilmesi, yanlışlık varsa da tespitinin sağlanmasıdır. Bu itibarla denetçinin verileri toplarken ve değerlendirirken tam bağımsız olarak aksiyon alması gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM İNŞAAT SEKTÖRÜ VE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN KAVRAMSAL ANALİZİ

2.1. 1.Dünyada İnşaat Sektörünün Tarihsel Gelişimi

İnşa, insanoğlunun varoluşundan beri yaşama yön vermiştir. İnşaat faaliyetlerinin başlangıcını tam olarak söylemek çok zor olsa da insanlık için her zaman tarihin aynası olmuştur. İnsanlığın en temel ihtiyaçlarını göz önüne alarak düşünüldüğünde, ilk barınak ihtiyacı ile ilk inşa faaliyeti de başlamıştır. En eski kalıntılara, insanlığın göçebe yaşantıyı bırakmasının ardından M.Ö. 4000 – 2000 yılları arasında Antik Mısır, Harappa Uygarlığı ve Mezopotamya’ da rastlanmaktadır. Bu zaman aralığında yerleşime geçildikten sonra sadece barınak ihtiyacının yeterli olmadığı görülmekte ve insanların çevresel faktörleri iyileştirmek, tarım yapmak, yeni kaynaklar bulmak, yeni alanlar keşfetmek ve bunun gibi bir çok konuda inşa faaliyetine ihtiyaç duymuş ve ihtiyaçları doğrultusunda yapı faaliyetlerine başlamıştır. İnsanların artan kaynak ihtiyacı, nakliye ve ulaşım gelişmesi gereken en önemli konu haline getirmiştir ve bunun sonucunda tekerlek ve sal inşa edilmiş, kara üzerinde ve deniz üzerinde ilk nakliye ve ulaşım faaliyetleri başlamıştır.¹²³

Yakın geçmişe kadar mimarlık ve yapı mühendisliği kavramları arasında kesin bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat her iki alanda da yapısal bir farklılık olmamakla beraber uygulama farklılıkları ve coğrafi farklılıklar gözlemlenmiştir. Tarihte bilinen ilk büyük çaptaki yapı M.Ö 2700 – 2500 yılları arasında yapıldığı düşünülen Mısır’ da ki piramitlerdir. Böyle büyük bir ölçekte bir yapının inşası, bir çok medeniyete ve insanlara ilham kaynağı olması açısından önemli bir başlangıç noktasıdır. Yüzyıllar boyunca devam eden süreçte, M.Ö 1000 yıllarında Urartu Medeniyetinde inşa edilen karez (sulama kanalları), M.Ö. 450 yıllarında Antik Yunan’ da inşa edilen Athena Tapınağı, M.Ö 310 yıllarında Romalılar tarafından inşa edilen Appian Yolu, M.Ö 220 yıllarında inşa edilen Çin Seddi inşaat alanında atılan en önemli adımlardır.

İnşaatın gelişmesi tarihsel süreçte matematiğin gelişmesi, geometrinin gelişmesi, alet ve gereçlerin gelişmesi, keşif ve icatlar ve medeniyetler arası etkileşimin artmasıyla mümkün olmuş ve bu süreç içinde yeni boyutlar kazanmıştır.

İnşaat Mühendisliği anlamında dünyada bilinen ilk okul Fransa’da açılmıştır.Ulaşım ve lojistikte problem yaşayan Fransa halkının bu problemlerine yönelik açılan okulun adı Köprü ve Karayolları Ulusal okuludur.Okulun eğitmenleri

¹²³ Wikipedia Özgür Ansiklopedi, İnşaat Mühendisliği, https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0n%C5%9Faat_m%C3%BChendisli%C4%9Fi (erişim tarihi 28 Nisan 2016).

daha sonra inşaatla ilgili bazı standartlar ve kabuller oluşturmuş ve kitap haline getirmiştir.

Fransa'daki örneğinden de anlaşılacağı gibi genel olarak inşaat sektörü ihtiyaca yönelik gereksinimler sonucu gelişmiştir. Tasarım, kabuller, ampirik formüller gibi mühendislik işleri, okulu olmadığından daha çok sivil insanların arasından alaylı olarak öğrenilmekte ve uygulanmaktaydı. İngiltere de değirmenci olan Bridley, o çağın önde gelen kanal ustası olması, Londra köprüsünün yine sivil bir insan tarafından yapılması¹²⁴, Thomas adında bir taş ustasının karayolu üzerine çözümlerinin o döneme damga vurması bu duruma örnektir. Aynı Thomas 1800'lü yılların başında tarihte inşaat mühendisliğinin meslek olarak anılmasını sağlamış ve bir kurum kurmuştur.

İnşaat mühendisliğini eğitimi üniversite düzeyinde verilen ilk yer ise 1818'de Amerika Birleşik devletleridir. Ülkemiz ise bu düzeyde eğitimi Osmanlı İmparatorluğu döneminde açılan Hendese-i Mülkiye ile 1883'de almaya başlamıştır. Ancak inşaat mühendisliği kavramı 1727'de açılan Humbarhane ile kazanılmıştır.¹²⁵

2.1.2. Türkiye'de İnşaat Sektörünün Tarihsel Gelişimi

Türkiye' deki inşaat faaliyetlerinin sektör haline gelmesi 2. Dünya Muharebesi ardından başlamış ve günümüzde de gelişmeye devam etmektedir. Dünya çapında meydana gelen büyük ölçekteki yıkımlar medeniyetleri duraklamaya uğratmış ve yenilenme ihtiyacı oluşmuştur. Savaşın sona ermesinin ardından global ölçekte yeniden yapılanma başlamış ve pratik ve işlevsel yapılanmanın önemi artmıştır. 1950 yılından itibaren başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere Avrupa Birliği ülkelerinin teşviği ile "Marshall Planı" kapsamında Türkiye' de inşaat sektörü hız kazanmıştır. Bu süreçte yeni inşaat firmaları kurulmuş, mevcut firmalar büyümeye başlamıştır ve büyük ilerlemeler kaydedilmiştir. Faaliyetleri devam etmekte olan birçok firmanın 1950 – 1970 yılları arasında inşaat fakültelerinden mezun olan kişiler tarafından kurulması, dönemin Türk inşaat sektörü açısından ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.¹²⁶

1970'li yıllarda Türkiye ile Yunanistan arasında artan gerilimin sonucu 1973 yılında Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşmiş Milletler' den gelen yardımların sonlanmasına neden olmuş ve uygulanan ambargo neticesinde ülke ekonomisinde

¹²⁴ British Broadcasting Corporation, First Civil Engineering Applications John Rennie, http://www.bbc.co.uk/history/historic_figures/rennie_john.shtml (erişim tarihi 28 Nisan 2016).

¹²⁵ Kazım Çeçen, İstanbul Teknik Üniversitesinin Kısa Tarihçesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Tarihi Araştırma Merkezi Yayın No:7, <http://www.arsiv.itu.edu.tr/tarihce/914.html> (erişim tarihi 30 Nisan 2016).

¹²⁶ Barış Ertem, Türkiye-ABD İlişkilerinde Truman Doktrini ve Marshall Planı, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 12 Sayı 21, Haziran 2009, s.337-397.

büyük problemler meydana gelmiştir. Özellikle enflasyonun artması, iş bitimlerinin sekteye uğraması, doğal kaynakların azalması, satışların azalması, malzemelerin temin zorluğu, likidite oranının azalmasından dolayı ödemelerin aksaması ve inşaat firmalarının iflas etmeye başlamaları inşaat sektöründe ciddi zararlara yol açmıştır ve krizle karşı karşıya bırakmıştır.

1980 yılında değişen rejim devam eden ekonomik kriz ve gerilemeyi durdurmak amacıyla radikal çözüm yollarına başvurmuştur. Kısa vadede ekonomiyi kararlı hale getirmek ve gelecek yıllarda dengeyi sağlamak adına oldukça radikal ve köklü yaptırımlara gitmiş ve önlemler almıştır. Gelişmeler piyasalar üzerinde olumlu sonuçlar doğurmuş ve inşaat sektöründe de faaliyetler tekrar canlanmış, süratli büyümeler gözlemlenmiştir. Devam eden yıllarda yakalanan ivme yaşanan sürecin zararının telafi edilmesini kolaylaştırmış ve pazar payının artmasını sağlamıştır. Dönemin sonunda açıklanan enflasyon değerlerinde %70 in üzerinde bir düşüşün kaydedilmesi ülke ekonomisinde istikrarın yakalanmasını kolaylaştırmış ve ülke ekonomisinde ilerleme başlamıştır. ¹²⁷

1990 yılında, özellikle Arap ülkelerinde başlayan krizler ve siyasi çıkar anlaşmazlıkları o ülkelerde ticari faaliyetlerde bulunan Türk müteahhitlere derin bir darbe vurmuş ve uluslar arası pazarda Türk müteahhitlerinin pasta payını etkilemiştir. Uluslar arası projelere 1970 li yılların başında orta doğuda başlayan Türkiye, bu ülkelerdeki çevresel etkenlerden dolayı başka pazarlara yönelmiştir.

Uluslar arası pazarda payını arttırmaya çalışan Türk firmaları aynı zamanda yükselen ekonomik değerleriyle ülke içindeki yatırımlarını da arttırmışlardır. Bu durum 2001 mali krizine kadar devam etmiş, iç pazardaki karışıklıklar yatırımcıları daha da dış pazara yönlendirmiştir. İlerleyen süreçte ekonominin toparlanma sinyalleriyle beraber inşaat sektörü de bu iyileşmeden nasibini almış, yeni yatırımcılar ve alt yükleniciler kazanarak daha da kuvvetlenmiştir. Tabi ki bu durum rekabeti kızıştırmış, sektörde kalitenin artmasını sağlamış ve yeni fırsatların doğmasına sebep olmuştur. ¹²⁸

¹²⁷ Gözde Otlı ve Özkan Uzel, Türkiye Ve Orta Doğuda İnşaat Sektörü Raporu, Uzel Danışmanlık, 2015, <http://www.uzeldanismanlik.com/turkiye-ve-orta-doguda-insaat-sektoru-analiz-raporu> (erişim tarihi 2 mart 2016).

¹²⁸ Beliz Özorhon, *Türkiye'de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri*, İto Yayınları Yayın no:2012-31 İstanbul, 2012, s. 28.

2.1.3. Türkiye'de İnşaat Sektörünün Mevcut Durumu

Tablo.4. İnşaat Sektörünün Mevcut Durumu (*)

Yıllar	GSİYH Gelişme Hızı(%)	İnşaat Sektörünün Gelişme Hızı(%)
2005	8,4	9,3
2006	6,9	18,5
2007	4,7	5,7
2008	0,7	-8,1
2009	-4,8	-16,3
2010	9,2	18,3
2011	8,8	11,5
2012	2,2	0,6
2013	2,2	7,4
2014	2,9	2,2
2015 9 aylık	3,4	1,9

Gelişmekte olan ülkelerin yükselişlerindeki mihenk taşlarından birisi dış kaynaklardır. Ülkemizde ekonomik verilerin olumlu seyir etmesi ile yabancı sermayeden ciddi miktarda nemalanmış, bu para arzı fazlalığından da en fazla etkilenen sektörlerden birisi de inşaat sektörü olmuştur.

2001'de yaşadığımız mali krizden sonra piyasalardaki daralmadan nasibini alan inşaat sektörü, 2002 itibari ile oturtulmaya çalışılan istikrar politikası ile yükselişe geçmiş ve iki sene gibi kısa bir zamanda tüm Türkiye'nin ve yabancı sermayenin dikkatini çekmiş ve ivmelenerek 2006 yılında %18'lik bir büyüme gerçekleştirmiştir.

2006 yılında yaşanan ani büyüme, gerek ülkemizdeki iç dinamiklerin olumsuz seyri gerekse dış etkenler ile 2007'de inşaat sektörü ancak %6 büyüebilmiştir. A.B.D.'de başlayan mali kriz 2007 yılı ortalarından itibaren etkili olmaya başlamış ve git gide etkisini artırarak, bütün piyasalarda domino etkisi yaratmış, dünya çapında bir krize neden olmuştur. Böylelikle inşaat sektörüne bir darbe de küresel piyasalardan gelmiş ve 2008'de küçülmeye başlamasına neden olmuştur. 2009'da da genel olarak olumsuz seyir eden piyasalar, kötü beklentilerle sektörün %16,3 oranda küçülmesine neden olmuştur.

2010'da alınan ekonomik tedbirlerle tekrar sıçrama yapan inşaat sektörü, 2010 yılında % 18,30, 2011 yılında %11,30, 2012 yılında %0,6, 2013 yılında %7,1 oranında büyümüştür. 2012 yılında ki bu büyüme hızındaki düşüşün sebebi; bütün dünyada yaşanan ekonomik kriz Türk ekonomisinde de kendini göstermiştir. 2013 yılında tekrar yükselmeye başlamıştır.

2013-2014 yıllarında dünyadaki ekonomik dalgalanma devam etmekte iken Türkiye de inşaat sektöründe dalgalanmadan çok istikrarlı bir şekilde büyümeye devam etmiştir. Bunu da en önemli göstergesi 2012 deki krizden sonra 2013 ve 2014 yılındaki yükseliş ile devam etmiştir.

2014 yılında dünyada ve özellikle Avrupa da ki ekonomik kriz ülkemizi etkilemiştir. Döviz kurlarının yükselişi üretim maliyetinin artışına sebep olmasıyla, inşaat sektöründe düşük seviyede bir büyümeye sebep olmuştur. 2014 yılının son dönemlerinde ise harcamalardaki durgunluk sebebi ile küçülme yaşanmıştır.

2015 yılı Türkiye de iki kez seçim sürecine girilmiş, komşu ülke Suriye de ki iç savaş, Rusya ile yaşanan siyasi kriz, dünyada ki ekonomik dalgalanmaların devam etmesi yatırım harcamalarının azalmasına sebep olmuştur. Bu da en fazla inşaat sektörünü etkilemiştir ve 2015 yılının %3,5 küçülme ile kapanmasına sebep olmuştur.

2.2. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE DENETİME ESAS FİNANSAL FAALİYETLERİN TESPİTİ

2.2.1. Ticari Kazanç

Ticari kazancın tarifi çeşitlilik gösterse de, kanunlarla bu tarife çerçeve kazandırılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu ticari kazancı bütün ticari faaliyetler açısından açıklayamasa da, inşaat sektörü için durum böyle değildir. İlgili kanunun otuz yedinci maddesinde inşaat sektörüne atfedilmiş ve bu alandaki faaliyetler sonucu doğan kazançların ticari kazanç olarak belirtmiştir.

Yapılan bir eylemin sonucu elde edilen faydanın, ticari bir kazanım olarak adlandırılabilmesi için bazı özelliklerinin bulunması gereklidir. Bunları

- Hizmet veya mal statüsünün olması,
- Sürekliliği olması,
- Düzenin olması,
- Gelir, fayda, kazanç sağlaması olarak sıralayabiliriz.

Bu özellikleri içeren bir kazanım ticari kazanç olarak adlandırılır ve Tahakkuk esasında göre tahsilini gerektirir. Tahakkuk esası, gelir veya gider faaliyetinin yapıldığı sonrada kesinleştiği anlamına gelmektedir. Böylelikle de vergiyi doğuran fiil gerçekleşmiş olur. Özel inşaat yapan bir müteahhidin meskeni için, müşterisi ile yapmış olduğu akit ve sonra müşteriye teslimi ile gelişen olaylar zinciri bu esasa göre yeterlidir ve ticari kazanç sağlanmıştır.¹²⁹

¹²⁹ Erkan Gürboğa ve Tuncel Atabey, **Vergi Kılavuzu**, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, İzmir, 2008, s.127.

M.U.G.T.'a göre firmanın sürekliliğini, belirli dönemlere ayırarak her dönemi kendi içinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kayıtlarının yapılması ve tahakkuk esasına göre işlemlerin gerçekleşmesi gerektiğini beyan etmektedir.¹³⁰

Tacirlerin ticari faaliyetlerinden doğan kazanımları asıl kazançları olsa da ,ana faaliyet konusu haricindeki kazançları da bulunabilmektedir.Bu tür bir kazançları olduğu zamanda V.U.K.'un ilgili maddelerine göre bu kazanımları da kayıt altına alınır ve vergiyi doğurur.

İnşaat faaliyetleri,özel inşaat ve taahhüt olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır.Bu ayırım V.U.K.'a göre önem arz etmektedir¹³¹.

Özel inşaat,gerek tüzel kişi gerekse gerçek kişi olsun kendi adlarına kullanmak veya satmak amacı ile yapılan inşaatlardır.İnşaat bitince işi yüklenen taraf gayrimenkul sahibi olur ve bunları satmaları durumunda oluşacak kazançta firmanın ticari kazancını oluşturur.

Taahhüt şeklindeki inşaat ta ise tüzel veya gerçek kişi adına sözleşme olsun veya olmasın inşaatın üstlenilmesi ve bitirilmesi şeklindedir.Daha çok kamu işlerinde bu yöntem tercih edilir ancak özel sektöre veya gerçek kişilere de yapılabilir.Kamuda taahhüt işleri K.İ.K.'a tabidir,özel sektörde ise belirlenmiş bir kural bulunmama ile birlikte,kurallar tarafların inisiyatiflerine göre şekillenmektedir.Taahhüt işlerinde işi alan firmanın,iş sonucunda ortaya değerlerde herhangi bir tasarruf hakkı bulunmamaktadır.¹³²

Özel inşaatlar Gelir vergisi kanunun kırk ikinci maddesi kapsamı dışında olduğundan ticari faaliyet dönemi yıllık bazda incelenmesi gerekmektedir.Vergiye esas matrah hesaplanırken,inşaatın tamamlanması ve menkullerin satışı aynı dönem içinde gerçekleşmesi durumunda gelirleri ile toplam maliyetlerini karşılaştırarak, aynı dönemde olmaması durumunda bunların haricinde birde stok maliyetinin hesaba dahil ederek bulunmaktadır.Örneğin, toplam inşaat alanı 2 000(iki bin)metrekare olan bir inşaatın,aynı dönemde satamadığı dairelerin hisseleri de 400/2000,metrekare maliyet bedeli ise 1.500,00 TL olsun.Stok Maliyeti (400/2000 * 1 500,00= 300,00 TL) olarak hesaplanır.

Taahhüt inşaatları bir sözleşme çerçevesinde işin fiili olarak yapılmasını amaçlamaktadır.İşi yapan firma aslında üretim yapıyor olsa da,V.U.K.'a göre hizmet üreten firmalar statüsündedir.İş başlangıcından bitimine kadar yapılan işlerin

¹³⁰ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2009, s. 38.

¹³¹ Ayşe N. Yereli, Cevdet Kayalı ve Mustafa, Kavacık Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması ve Önem Arz Eden Hesapların Muhasebeleştirilmesi, **Dayanışma**, Sayı 102, Haziran 2008, s.23.

¹³² Funda Diril, İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2010, s.36 (yayınlanmış doktora tezi).

finansal karşılığını hakedişler gösterir.Hakedişteki yüklenicinin hakkettiği tutar, taraflar arası imzalanmış sözleşmede birim fiyatlar baz alınarak imalat miktarı,işçilikler,yapılan hizmetler ile varsa avanslar, kesintiler gibi bütün finansal alış veriş sonucu alınması gereken parasal karşılığını ifade eder.iş devamında yapılan hakedişe Ara hakediş,iş bitiminde yapılan ise Kesin Hakediş olarak adlandırılır.Taahhüt işlerini yıllara yaygın olan ve olmayan olarak ikiye ayırabiliriz.Bu ayrımın sebebi Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinden kaynaklanmaktadır.

Sözleşmede işbaşı ve öngörülen bitiş tarihleri belirlenmiştir..Aynı yıl içinde başlayıp sonlanan taahhüt işleri sonucu kar veya zarar işlemleri geçici vergiyi doğurur ancak yıllara yaygın taahhüt işlerinde elde ettikleri kar veya zarar geçici vergiye dahil edilmemiş diğer kar ve zararları tabi tutulmuştur.Birden fazla takvim yılı süren taahhüt işlerinde de G.V.K.'ya göre işin bittiği yılın beyannamesinde gösterilir.Yıllara yaygın işlerde oluşacak diğer kar ve zararlar gerçekleştiği dönemde beyannameye işlenmektedir.

Özel inşaatlarda,kendi namına kalan meskenlerden birini satan mütahhit inşaat süresinde bu satışı gerçekleştiriyorsa önce avansa,inşaatın bitmesi ve meskenin ilgiliye teslim edilmesi esnasında ise ilgili dönemin kazancında gösterilmesi gerekmektedir.

2.2.2. Genel Giderler ve Amortisman Hesapları

Bir inşaat firmasının birden fazla inşaatı devam eden projeleri bulunabilir.Böyle bir durumda projelerin kendi içlerinde ayrı ayrı maliyetlendirme yapılması gerekmektedir.Bu itibarla bir takvim yılını aşan inşaat işlerinde gider kalemleri 3 grupta irdelenmektedir. Projenin kendine has giderleri,projelerin ortak giderleri ve inşaat işi ile ilgili olmayan giderler olarak tanımlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu göre inşaat işlerinin ortak giderlerinin üretim maliyetine aktarılması zorunludur.Bu dağıtımla ilgili şartlar ilgili kanununun 43.maddesinde mevcuttur. İnşaat işi ile ilgili olmayan giderler ise mevcut dönemde direkt gider olarak yansıtılır.Tek bir projeye ilgili olan giderler ise iş bitiminde ilgili proje maliyet hesabında izlenmektedir.

Ticari kazancın doğru belirlenebilmesi ancak giderlerin doğru dağıtılması ile elde edilir.Dolayısı ile yılları aşan inşaat işi yapan firmalar,işlerin ayrı ayrı kar zararını hesaplamalı ve bu hesaplamalarda gider dağıtımına dikkat etmelidir.

Hangi işe ait olduğu belli olmayan ve işlerin hepsi için yapılan masraflar ilgili hesapta takip edilir ve işlere Gelir Vergisi Kanunu 43. madde gereğince harcama esasına göre dağıtımı yapılır.Yapılan işin devam ediyor olması genel gider dağıtımına engel değildir.

Giderlerin dağıtımında bir diğer unsurda amortismanlardır. Amortisman , makina, alet, teçhizat ve araçların ticari faaliyetini yürüten firmanın yapmış olduğu her ayrı iş için maliyetlendirme işlemidir. Bu itibarla bütün ekipmanların cinsleri ve kullanım ömürleri farklılık arz ettiğinden hesaplanırken idarece belirlenen oranlar kullanılmaktadır. Firmanın yürütmekte olduğu birden çok ticari anlamda işi varsa, o işlerde kullandığı ekipmanların puantajları da hesaplanırken dikkat edilmesi gereken bir diğer unsurdur.

Örnek:

ZYX inşaat firması , bir yılı aşan inşaat taahhüt işleri olan (I) ve (II) işleri ile birlikte, inşaat mız. tedariki ve satışı yapmaktadır. Firmanın 2015 yılında ;

(I) inşaat taahhüt işinde 625.000,00 TL harcaması ve 937.500,00 TL hak edişi.

(II) inşaat taahhüt işinde 1.500.000,00 TL harcaması ve 1.875.000,00 TL hak edişi inşaat mız. tedariki ve satışından da 750.000,00 TL harcama ve 1.000.000,00 TL hasılat elde etmiştir.

Diğer stokların bulunmadığı durumda, 2015 yılı ortak genel gider toplamı ise 482.465,60 TL 'dir.

İşletmede kullanılan iş makinelerinin değeri ise 400.000,00 TL olup faydalı ömürleri 5 yıl olarak amortismanı hesaplanacak ve makinelerin çalışma puantajları ise:

(I) inşaatında 90 gün

(II) inşaatında 75 gün

Alım ve satım işinde ise 120 gündür.

(I) inşaatının geçici kabul tutanağı 28.12.2015 tarihinde onaylanmış.

(II) inşaatının geçici kabulü yapılmamıştır. Bu itibarla firmanın 2015 yılı kazancını bulabilmek için:

Tablo.5. Hasılat-Hakediş-Amortisman dağılım tablosu

TÜRÜ	HARCAMA MALİYETİ	HAKEDİŞ/HASILAT	AMORTİSMAN GÜNÜ
(I) inşaat	625.000,00 TL(a)	937.500,00 TL	90 gün
(II) inşaat	1.500.000,00 TL(b)	1.875.000,00 TL	75 gün
Tedarik-Satış	750.000,00 TL	1.000.000,00 TL(c)	120 gün
Toplam(a+b+c)	3.125.000,00 TL	Gün toplamı	285 gün

Günlük amortisman :

İş makinelerinin değeri ise 400.000,00/5 yıl=80.000,00 TL senelik amortisman

Günlük amortisman :80.000,00/365 gün=219,18 TL'dir.

365-285=80 gün(iş makinasının boş olduğu gün sayısı)

80 x219,18 TL=17.534,40 TL

Ortak gider toplamı: 482.465,60 TL +17.534,40 TL=500.000,00 TL

Tablo-6 Ortak Gider Dağıtımına Esas Tablo

TÜRÜ	Orana Esas Veri1	Orana Esas Veri2	Oran	Ortak gider payı
(I) inşaat	625.000,00 TL(a)	3.125.000,00 TL	% 20	100.000,00 TL
(II) inşaat	1.500.000,00 TL(b)	3.125.000,00 TL	%48	240.000,00 TL
Tedarik-Satış	1.000.000,00 TL(c)	3.125.000,00 TL	%32	160.000,00 TL

Tablo-7 Amortismanların dağıtımı

İşin nevi	Amortisman Puantajı	G.Amortisman Bedeli	Toplam Amortisman	Paylara Düşen Ortak Gider	İş Başına Düşen Giderler Toplamı
(I) inşaat	90 gün	219,18 TL	19.726,20 TL	100.000,00 TL	119.726,20 TL
(II) inşaat	75 gün	219,18 TL	16.438,50 TL	240.000,00 TL	256.438,50 TL
Tedarik-Satış	120 gün	219,18 TL	26.301,60 TL	160.000,00 TL	186.301,60 TL
Boş gün	80 gün	219,18 TL	17.534,40		
toplamlar	365 gün				

Tablo-8 Kar/zarar Tablosu

İşin vevi	İşin bitim tarihi	Hasılat	Amortisman	kar
(I) inşaat	2015 yılı	937.500,00	744.726,20	192.773,80 TL
(II) inşaat	Devam etmekte	-----	-----	-----
Tedarik-Satış	2015 yılı	1.000.000,00	936.301,60	63.698,40 TL

Toplam Kar: 256.472,20 TL

2.2.3. İnşaat sektöründe Ticari Kazanca etki eden İstisnai Durumlar

Gerek özel inşaat işleri yapan firmalar gerekse taahhüt işleri yapan firmalar vergi usul kanuna göre defter tutması gerekmektedir. Tutulan bu defterler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tertip ve tanzim edilmektedir.

Yılları aşan inşaat işleri yapan tüzel kişilerde bilanço dönemleri içinde kazançları beyan edilir ve iş sonunda hesap edilecek ticari kardan mahsup edilmektedir.Mali karın tespiti açısından önceki dönemlerdeki kazançlar göz önüne alınmaktadır.

Ticari kazançlar tahakkuk esasına dayanmaktadır.Bu itibarla vergi konusu olan ticari kazancın doğru olarak belirlenebilmesi için G.V.K.'a göre ticari kazançtan düşülmesi gereken kalemler belirlenmiştir.Bunlar;firmanın genel giderleri,çalıştırdığı personelle ilgili giderler,yapılan harcamalar,işte kullandığı taşıt,makine,ekipman ve araçların amortismanları,noter giderleri,sendika payları ve bakanlıkça düşülmesine müsaade edilen kamu yararına yapılan hizmetlerin parasal karşılığı olarak sıralanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanuna göre ticari kazançtan düşülemeyecek kalemler ise;firma sahibi ve yakınlarının firmadan kendi adlarına aldıkları menkul değerler,firma sahibinin firmaya verdiği her türlü finansal ögenin parasal karşılığının faizleri,firmanın esas işi ile ilgili olmayan her türlü makine,ekipman ve aracın amortismanları ve idarece alınan her türlü para cezaları olarak sıralanmaktadır.

2.2.4. Maliyet Hesapları

Maliyet muhasebesi,firma üst yönetimlerinin karar mekanizmalarında en etkili etkenlerden biridir.Satılan mal veya hizmetin firmaya sağladığı kazancın doğru belirlenebilmesi için uygulanan bu sistem,satılan ürünlerin satıla bilmesi için firmanın ödemesi gereken bedeli incelemektedir.İş bu veri ile yöneticiler satış hedef ve stratejilerini belirleyebilmekte ve bütçelerini oluşturabilmektedir.Maliyet muhasebesi genel olarak bütün sektörlerde aynı olarak uygulanmakla beraber,inşaat sektöründe bazı değişik unsurlar bulunmaktadır.Bu unsurlarda inşaat işinin icrası sırasında oluşun farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Kendi namına çalışan bir firma ile inşaat taahhüt işleri yapan firmanın çoğu gider kalemi benzerlik gösterse de kendilerine has ve bir diğerinde olmayacak maliyet unsurlarını içlerinde barındırmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde kar dönem sonunda hesap edilemez ancak geçici kabulün gerçekleştiği yılda yapılır.Bu çerçevede işin başından itibaren işin icrası için yapılan bütün masraf ve alışlar bu geçici kabul de netlik kazanır.İşe başlamadan öngörülen proje maliyeti ile fiili maliyet bu esnada karşılaştırılmakta ve nihai duruma göre yönetim stratejilerini gözden geçirmektedirler.

Taahhüt türü işler,kendi namına yapılan işler çerçevesine giremediğinden ,yaptıkları işlere hizmet,maliyetlerine de hizmet maliyeti denilmektedir.Bu tür iş yapan firmalarda ihale masrafları,taşeron ödemeleri,malzeme bedelleri gibi kalemler hizmet maliyeti hesabında takip edilmektedir.Proje öncesi yapılan giderler,işin alınamaması durumunda genel yönetim giderleri hesabında,işin alınması gerçekleştiği esnada da ilgili hizmet maliyeti hesabında takip edilmektedir.Firmanın birden çok yılları aşkın taahhüt işleri mevcut ise hizmet maliyeti hesabında her iş için ayrı olmak üzere alt hesaplar açılır. Tek düzen muhasebe sistemine göre inşaat sektöründeki maliyetler "Hizmet Üretim Giderlerinde" takip edilmektedir.İşin o yıl içinde tamamlanması durumunda,yansıtma hesabı vasıtası ile "Hizmet Üretim Gideri" hesabından"Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına kaydedilmektedir.Yılları aşan bir iş olması durumunda ise, 'Hizmet Üretim Giderleri" hesabı dönem sonunda "Yılları Aşan İnşaat Maliyetleri" hesabına,yine yansıtma hesapları vasıtası ile kayıt edilmektedir.Bu işlemden sonra açık kalan hesaplar ters kayıt ile kapatılmaktadır.

İnşaat maliyetlerinin bir diğer kalemi malzemelerdir.İnşaat malzemelerini direkt maliyetle atarak veya stoklardan geçirilerek kaydı yapılması gerekmektedir.Direkt maliyete kaydedilebilmesi için malzemenin hangi işte kullanıldığı ve o hesap dönemi bitmeden kullanılacağı bilinmesi gerekmektedir.Aksi halde inşaat maliyeti olduğundan farklı gözükmektedir.Stoka kaydedilmesi daha çok önerilmektedir.Malzemenin ilk girişi stoka yapıldıktan sonra kullanıldıkça stoktan düşülerek ilgili maliyet hesabına kaydedilmektedir.

İşçilik giderleri inşaat sektöründe direkt maliyete etki eden faktörlerdir.Bu itibarla hizmet üretim Gideri hesabında alt hesap açılarak takip edilmesinde firma açısından ciddi avantajları bulunmaktadır.Maliyetler arasındaki işçilik giderleri payının istenildiği zaman görülebilmesi,bir kaç iş yapılması durumunda işler arası işçilik ücretlerinin karşılaştırılabilmesi bu avantajların bazılarıdır.Bu esnada dikkat edilmesi gereken en önemli husus işçiliklerin doğru dağıtılmasıdır,her personelin çalıştığı işle ilgili hesapta takip edilmesi,işler arası ortak çalışan personeller veya şirket merkezinde bulunan personellerin maliyetlendirmesi harcama esasına göre işlere kayıt edilmesi gerekmektedir.

Taşeronlara verilen avanslarda maliyet unsurlarındandır.Taşeronlara ödenen avanslarda da iş bitişinin yılları aşması ön görülen durumda ödeme yapılırken,ödeme yapılacak tarihin sözleşme imzalandığından itibaren bir yılı aşkın veya aşmasının %3 stopaj tevkifatı ve %0,75 oranında damga vergisi tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Tablo.9.Yevmiye kayıtları

1	150 İlk Mad. Ve Mlz. H. 191 İnd.Kdv		600.000,00 129.600,00		
	Açıklama:Malzeme Alış Kaydı	X-X-X	Kasa-Satıcılar		729.600,00
2	710 İlk Mad. Ve Mlz. H.	150 İlk Mad. Ve Mlz. H.	600.000,00		600.000,00
	Açıklama:Yıl içinde Kullanılan İlk.Mad. Mlz.				
3	720 Direkt İşçilik Gid. 730 G.Üretim Gid. 770 G.Yönetim Gid. 780 Finansman Gid. 760 Pz.Satış ve Dağ.Gid. 191 İnd.Kdv		240.000,00 60.000,00 12.000,00 24.000,00 6.000,00 13.800,00		
	Açıklama:O yıla ait masraf kaydı	X-X-X	Kasa-Satıcılar		355.800,00
4	151 Yarı Mamul H.	731 G.Ür.Gid. Yan. 721 Direk .İş.Gid. Yan 711 Dim.Gid.Yan	900.000,00		60.000,00 240.000,00 600.000,00
	Açıklama:İnşası devam eden hesabında yarı Mamul d.				
5	731 G.Ür.Gid. Yan. 721 Direk .İş.Gid. Yan 711 Dim.Gid.Yan	730 G.Üretim Gid. 720 Direkt İşçilik Gid. 710 İlk Mad. Ve Mlz. H.	60.000,00 240.000,00 600.000,00		60.000,00 240.000,00 600.000,00
	Açıklama:Yarı Mam. H. Kapatılması				
6	660 Kısa V.Borç Hes. 632 Gen.Y.Gid. 631 Pz.Satış ve Dağ.Hes.	781 Fin.Gid.Yan. 771 Gen.Y.Gid.Yan. 761 Pz.Satış ve D.H.Yan	24.000,00 12.000,00 6.000,00		24.000,00 12.000,00 6.000,00
	Açıklama:Giderlerin Gelir Tablosuna devri				
7	781 Fin.Gid.Yan. 771 Gen.Y.Gid.Yan. 761 Pz.Satış ve D.H.Yan	780 Finansman Gid. 770 G.Yönetim Gid. 760 Pz.Satış ve Dağ.Gid.	24.000,00 12.000,00 6.000,00		24.000,00 12.000,00 6.000,00
	Açıklama:Hesapların Kapatılması				

2.2.5. Yıllara Yaygın İşlerde Maliyet Hesapları ve Hakediş Bedelleri

Yıllara yaygın inşaat işlerinde,usulen taahhüt işleri yapan firmaya imalatlar neticesinde iş bitimi beklemeksizin ara hakedişler düzenlenmekte ve bu raporlar

neticesinde bedelleri ödenmektedir.Hakedişler sonucunda alınan bedeller,avanslar ve imalat esnasında yapılan giderler muhasebe standartlarına uygun şekilde kayıt edilmekte ve vergi konusu doğmaktadır.Uygulama esnasında gider kalemleri ilgili yansıtma hesapları ile gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde inşaat bulunan ticari dönemde bitmemiş ve inşaat devam ediyorsa dönem sonunda giderler yıllara yaygın inşaat ve onarım bedelleri hesabında izlenmekte,inşaatın fiilen bittiği dönemde ise satılan hizmet maliyeti hesabına kayıt edilmektedir.

Muhasebe standartları üretim gerçekleşmesi için katlanılan değerle,ürünün satış değerinin tespitine,birden çok ürün olması durumunda ise maliyet kalemlerinin doğru dağıtımı ile ticari karın doğru tespitini amaçlamaktadır.İnşaat işlerinde de bu çerçeveyi on bir nolu standartla düzenlemektedir.Bu standartta inşaat sözleşmeleri ile ilgili en önemli faktörün sözleşme olduğunu,sözleşme özelliğine göre muhasebesel kayıtların yapılması gerektiği belirtilmiştir.

- Birim fiyatlı sözleşme,işi alan firmanın bütün işi yapma bedeli olarakta yapılabileceği gibi,imalat kalemlerinin pozlandırılması ile poz başı birim fiyat uygulanabileceği ve imalat yaptığı miktar kadar ödemesini alabileceği bir sözleşme türüdür.İstisnai şartların belirtilmesi halinde bu şartlarla ilgili değişiklik hakkını içinde saklı tutmaktadır.
- Maliyetin ve üzerine belli oranda kar verilen sözleşmelerde,maliyetler emsal inşaatlardan alınan veya fatura karşılığı tespit edilen maliyet bedelinin üzerinde yüklenicinin alacağı kar şeklinde düzenlenmektedir.
- Sözleşme gelir ve maliyetleri,sözleşme imzalanırken taraflarca işin muhteviyatı detaylı bir şekilde belirlenmeli,ilave işler,iş değişiklikleri, eskalasyonlar sonucu alınacak aksiyon net bir şekilde belirtilmelidir.Böylelikle işin icrası sırasında oluşabilecek değişikliklerin maliyet yada gelir unsurlarındaki sonuçlarının muhasebeleştirilmesi daha doğru sonuçlar vermektedir.

İnşaat taahhüt işlerinde tahakkuk esası uygulandığına göre bilanço dönem karı ve zararı tespiti gerekmektedir.Bu tespit tamamlanma yüzdesi kullanılarak yapılmaktadır. Tamamlanma yüzdesi o tarihe kadar gerçekleşen maliyet ile işin öngörülen toplam maliyetin oranına göre tespit edilir.Tamamlanma yüzdesi hesaplanırken maliyet unsurlarının kullanılmasının nedeni,fatura bedelleri kullanılmasının doğru sonuçlara götürmemesidir.

Taahhüt işleri yapan yüklenici bir firmanın,inşaatın ilgililerini bilgilendirmesi açısından uyması gereken bazı koşullar bulunmaktadır.Sözleşme kazancının tespit metotları,mali raporlarındaki sözleşme kazancı tutarı,bilanço dönemine ait yapılan

masraflar ile dönem karlarının toplam tutarı, kesilen teminatlar ve alınan avanslar yüklenicinin kamuya açıklaması gereken bilgilerdir.

2.2.6. Eskalasyon

Genel manada ürünlerin veya hizmetlerin satın alınmasında, satın alana yarattığı maliyetin daha önceki taleplerine nazaran yükselmesi durumu bütün mükellefleri hatta tüketicileri daima rahatsız etmekte ve finansal manada zorlamaktadır. Bu durumu ortaya çıkaran nedenin enflasyon olarak bilirse, tek neden enflasyon değildir.¹³³ Enflasyon, belirli endeksleri baz alarak paranın mevcut dönemde satın alabildiği miktarın bir sonraki döneme göre karşılaştırılmasıdır. Ancak bu oran üründen ürüne farklılık gösterebilmektedir.¹³⁴ Bu itibarla maliyet muhasebesinin doğru yapılabilmesi enflasyonu da göz önüne alarak piyasa hareketlerine, arz-talep dengelerine, çevresel ve siyasi etkilere bağlıdır.

Sanatsal yapı faaliyetlerinde imzalanan anlaşmaya mutabık kalınarak faaliyette bulunuluyor ise, imzalanan anlaşma dahilinde vuku bulan gelir değerleri ve maliyet değerleri ile sanatsal yapı faaliyetlerinin ortaya konulduğu sürenin sonunda yapılan hesaba göre elde edilen değer farklılıklarının analiz edilmesi gerekmektedir. Bu aşamada gider hesaplarının güncel değerlere göre tekrar hesaplanması (eskalasyon) zorunlu hale gelmektedir. İmzalanan sözleşmenin masrafı standartlara göre temel olarak üç kategoride toplanabilir; doğrudan sözleşme maliyetleri, sabit sözleşme maliyetleri, sözleşmeden doğan yüklenici masraflarıdır.¹³⁵

Tek düze muhasebe sisteminde yapı faaliyeti bitmediği müddetçe bütün gelir ve giderler ilgili hesaplarda takip edilir, daha sonra sonuç hesaplarına aktarılır. Bu aktarımdan sonra vergi hukukuna göre kar veya zarar hesaplanmaktadır. Aktarım gerçekleşinceye kadarki sürede tevkifat hariç herhangi bir vergi meydana gelmemektedir. Muhasebe uygulama standartlarına göre hak edişler baz alınarak ortaya çıkan iş bitirme yüzdesinin işin sonundaki ticari kazancın belirlenmesi açısından önemi bulunmasa da bu yüzdeye göre çıkan dönemsel kar veya zararı vergisel açıdan önem arz eder.

İş bitirme oranını da iki farklı şekilde ele almak mümkündür. Bunlardan birincisi tutanaklarla belirlenen fiziki tamamlanma oranı, ikincisi ise harcama esasına dayalı dönem maliyetinin toplam maliyete oranı ile tespit edilmektedir.

¹³³ Bayram Kahraman, Mühendisler İçin Pratik Ekonomik Bilgiler Ders Notu, Maden Mühendisliği Bölümü, Dokuz Eylül Üniversitesi. İzmir, 2002, s. 6.

<http://www.deu.edu.tr/userweb/bayram.kahraman/dosyalar/PratikBilgiler.pdf> (erişim tarihi 14.04.2016)

¹³⁴ Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması, *Mevzuat Dergisi*, No. 33, Eylül. 2006, s. 84-90.

¹³⁵ Menekşe Arıkan, İnşaat İşletmelerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74, 2006, s. 16-19.

2.2.7. Sigorta Yükümlülükleri

Sanatsal bir yapının Sigorta Kanunu dahilinde olabilmesi için sigortalı işçi çalıştırılması yeterlidir. Müteahhitlerin sorumlulukları sözleşmenin başlangıç tarihinden itibaren başlar.

Özel inşaatlarda inşaatın icrası için alınacak personellerde izlenilmesi gereken adımlar; işyeri bildirgesi, sigortalı işe giriş bildirgesi, aylık prim ve hizmet belgesi ve maaş bordrolarının bildirilmesidir.

Sanatsal yapı faaliyetinde bulunan işyerlerinin işyeri bildirgesini, sigortalı çalışanların faaliyete başlayacağı güne kadar düzenleyip SGK ya vermesi gerekmektedir. Aylık prim ve hizmet belgelerinin, düzenlendiği aydan bir sonraki ayın son gününe kadar bildirilmesi gerekir.

Sigortalar Kanunu'nda faaliyetin sürdürülmesi için gereken işçiliğin alt limitleri belirtilmiştir. İmalatlarla ilgili asgari işçilik maliyetlerinin belirlenebilmesi özel inşaat teknikleri ile detaylı araştırmalar sonucu mümkündür. İşin nitelikleri açısından işveren belirlenen asgari işçiliğin altında bir beyanda bulunması durumunda SGK müfettişleri tarafından işin işçiliği ile ilgili eksik beyan tespiti yapılmaktadır. Böyle bir tespitin yapılması durumunda madde 102 1de'ye göre eksik yatırılan primlere gecikme zammı ve cezası verilecek ayrıca idari para cezalarına çarptırılma durumu ile karşı karşıya kalınacaktır.

Görevleri memurlar tarafından işverenin beyan ettiği dosyalar hakkında, beyan edilen dosyaların müfettişlerin değerlendirilmesine sunulup sunulmayacağına dair karar verilmesi için bir ön değerlendirme yapılmasıdır.

Özel inşaatlarda ve taahhüt işlerinde 1994 yılına kadar ölçümlene olarak, 2003 yılına kadar asgari işçilik uygulaması olarak, 2003 yılından sonrasında ise araştırma olarak bahsedilmiştir. Bu bildirim kontrolü üç şekilde yapılmaktadır; sigorta kurumunca yapılan işçilik tespiti, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin raporlarıyla işçilik tespiti, sigorta müfettişlerinin uygulamalarıyla işçilik tespiti.

Bu uygulama ile ilgili önem arz eden unsurlar :

- İnşaatın tamamlanmasının ardından ve yapı maliyetine, inşaatın asgari işçilik oranı yansıtılarak yapılmaktadır.
- İskanca mümkün kılınan toplam inşaat metrekaresi ile bayındırlık bakanlığının tespit ettiği pos fiyatlarının çarpımı ile bulunmaktadır.
- İşverenin beyan ettiği belgelerde ki masrafın daha yüksek olması durumunda bu masraf tutarları uygulanmaktadır.

- İmar durumundan daha büyük yapıldığını tespiti durumunda, mevcut duruma göre işçiliği hesap edilmektedir.
- Yıllara yaygın olarak inşa edilmesi durumunda, bitişten bir önceki döneme göre hesap edilmektedir.
- Üst sınırın üstünde bir işçilik ödemesi gerçekleşiyorsa üst sınırı aşan miktar, toplam asgari işçilik hesabından düşülmektedir.
- İş bitiminde, hesaplanan asgari işçilik ödemesi miktarı veya daha üstü bir ödeme gerçekleşmesi durumunda ilişkisizlik belgesi verilmektedir aksi halde eksik tutar kadar prim ödemesi gerçekleşmesi gerekmektedir.

Özel inşaatlarda ve inşaat taahhüt işlerinde kurum bünyesinde gerçekleştirilen denetim sonucunda gerekli işçiliğin rapor edilmediğinin tespiti halinde sosyal güvenlik kurumu tarafınca reysen yaptırım uygulanır.

Faaliyetin nihai veya geçici kabulünün tam olarak ifa edildiği tarih itibari ile ve işverene ödenecek katma değer vergisi dahil edilmeden, malzeme farkı ve diğer bütün ilave işler toplamları dahil son hak edişi %75 asgari işçiliğin ödenmiş gibi işlem uygulanmaktadır.

Taahhütlü inşaat işlerinin birden fazla işi kapsamaması ve kapsadığı işlerin her birinin asgari işçilik oranı daha önceden belirlenmiş olmak suretiyle, işveren tarafından hak edişler ayrı ayrı hesaplanarak bildirilmesi durumunda, araştırma, işlere ait asgari işçilik oranının ayrı ayrı tespit edilmesiyle yapılır. İşlerin tamamının tek kalemde bildirilmesi halinde bu işlerin en yüksek tutarlı olanına yansıyacak asgari işçilik oranı göz önünde bulundurulurak yapılır.

Taahhütlü şekilde gerçekleştirilecek inşa faaliyetlerinde uygulanacak olan asgari işçiliğin bedeli ihaleyi başlatan kurumun resmi veya özel bir kurum olmasına değişiklik göstereceğinden önem göstermektedir.

Kendi namına yapılan yapı işlerinde takibin hangi koşullar altında yürütüleceği sosyal sigortalar işletmeleri yönetmeliği'nce açıklanmıştır. Kamu ihaleleri ile alınan özel nitelikteki imalatlarla ilgili asgari işçilik tespiti yapılan araştırmaların sonucu bulunan miktarın %25 eksiği ile yapılır.¹³⁶

İnşa edilecek yapının masrafı, resmi daireler ve yapı ruhsatı alınabilecek kurumlardan alınan inşaat imar durumunda belirtilen, imar ruhsatı bulunmuyorsa birim fiyatlarının tespit edilecek masrafların toplam tutarına çarpılarak hesaplanır. Özel inşaatlarda asgari işçiliğin hesabındaki baş faktör binanın sınıf ve cinsidir ve yapılacak tüm hesaplamalara bu değerler baz alınır.

¹³⁶ Funda Diril, İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi, 2010, s.131(yayınlanmış doktora tezi).

Kendi namına inşa faaliyetlerinde bulunan kişiler imar belgesi alırken, taahhütlü işlemlerde işin tamamlanmasından sonra teminat mektubunun iade alınması için "ilişiksizlik belgesi" gerekmektedir. Bu belge, hangi tür iş olursa olsun işin bedelinin belirli bir yüzdesi işçilik olarak kuruma bildirilmiş, primler ödenmiş ve işçiliklerle ilgili ödemeler yapılmış olması durumunda alınmaya hak kazanılmıştır. Aksi halde sigorta müdürlüğünden bu belgenin alınması ancak uzlaşma ile veya kesilen faturalar nispetinde yeni bir işçilik hesabı ile alınmaya çalışılabilir. Belirtilen iki yöntemden hangisinin kullanılması, yüklenicinin inşaatı oran olarak daha çok kendi istihdam ettiği işçilerle mi yaptığı yoksa işin yapılabilmesi için taşeronlarına mı yaptırdığına bakılmaktadır. İş daha çok kendi personellerine yaptırdıysa ve asgari işçilik ödemesinin eksik olduğu idarece tespit edilmesi durumunda, uzlaşma yolu tercih edilmektedir. İşin oran olarak daha çok taşeronlar yaptığı durumda ise hake dış karşılığı kesilen işçilik faturaları baz alınarak asgari işçilik hesabı yaptırılmaktadır.

Bu aşamada yapılan en büyük hata taşeronun çalışanlarının sigortasının başka yerde mevcut olduğundan o şantiye ile ilgili bildirim yapılmamasıdır. Bu durumda o SGK dosyası için ödenen SGK primi olarak sayılmayacağından, ilk muhatap olan işverenden eksik asgari işçilik tahsil edilmektedir. Diğer bir sakıncalı durumda taşeronun yaptığı işçilik karşılığında işverene kestiği faturanın üzerine yeterli açıklamayı yazmamasıdır. SGK müfettişleri ihtilaf durumunda fatura esasına göre işçiliğin hesaplanabilmesi için faturalar yeterli dene olarak kabul edilmeyecek ve bulguları saptayabilmek için ilave doneler talep etmek durumunda kalacaktır.

2.2.8. Kar Hesabının Dağılımı

Yılları aşkın inşaat işlerinde işin bitim niteliğinde olana kadar vergilendirilmemekte, işin tamamlanması durumunda vergi konusu ortaya çıkmaktadır. Bu süreçte kazanç unsurlarının ilgili yıllara dağıtımını doğru sonuçlar doğuramayacağından iş bitiminde beyan edilmektedir.

Yılları aşkın inşaat işlerinde dönemsel bazda karın belirlenebilmesi işin tamamlanma oranına bağlıdır. Yüzdesel anlamda iş bitiş oranı ile iş bitiminde sözleşme akdinin gerçekleşmesi olarak iki şekildedir.

Yüzdesel anlamda iş bitiş oranı, inşaatın ilk başladığı andan itibaren sözleşme esasları ile yapılmış olan hakediş raporlarının, sözleşmedeki keşif bedelleri ile mukayesesi sonucu ortaya çıkan değerdir.

Uygulamaya göre yıllara yaygın inşaat işinin iş bitiminde beyan edilecek kar, dönem içinde yapılan ara hakedişlerin bilançonun pasifinde biriktirilmesi ve bu tutarın iş bitiminde aktife alınmasıyla gerçekleşmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na

göre bu eylemle beraber ara hakedişlerden çeşitli vergi tevkifatlarının yapılması zorunludur.

Karın iş bitiminde belirleniyor olması işi icra eden müteahhitlerin iş bitimine kadar geçen yıllarda ticari kazancının belirlenmesinin önüne geçmektedir.

2.3. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetimleri kendi için farklı özellikleri bulunan bir denetimdir. Türkiye tacir vasfını kazanmış her gerçek ve tüzel kişi için Vergi Usul Kanuna göre muhasebe kayıtları yapılır ve mali tabloları oluşturulur. Ancak denetim raporu ilgilisi açısından, bu tablolara göre yapılan denetimin sonucu diğer sektörlerde performansla ilgili neticeler verebilse de, inşaat sektörü açısından anlam ifade etmemektedir.

Bağımsız denetimin inşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketlere uygulanması özel durumlar içerir. Ülkemizde inşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketler VUK'a uygun olarak beyanda bulunmaktadır. Lakin sektör yatırımcıları düşünüldüğünde; sektörde faaliyet gösteren şirketlerin beyanları VUK'a göre düzenlendiğinden dolayı bir anlam ifade etmemektedir. Bu yüzden, inşaat sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin mali beyanlarını tam olarak inceleyebilmek için uluslar arası düzeyde kabul görmüş ve buna uygun standartlarda hazırlanmış finansal raporlama uygulanmaktadır. Yılları aşkın inşaat işlerinde, kar zarar işin tamamlandığı ticari dönemde netlik kazanmakta ve ancak o zaman ticari faaliyetleriyle ilgili yorumlama yapılabilmesine fırsat vermektedir. Uluslararası finansal raporlama standartlarına göre ticari kazanç iş bitimini beklemeksizin yapılan iş karşılığı düzenlenen ara hakedişleri baz alarak belirlenir. Bu durum ise inşaat firmasının faaliyet performansı ile ilgili daha gerçekçi sonuç vermektedir. İnşaat faaliyetlerinin coğrafi ve finansal durumu, yapıların faaliyet amaçları ve hizmet edecekleri alanlar ve projelerin başlangıcı ve tamamlanması arasındaki sürecin karmaşıklığı, şirketlerin finansal raporlarının diğer sektörlerle göre farklılık göstermesine neden olmaktadır.

Bir inşaat firmasının finansal raporları ile firmanın inşaat projelerinde öngörülen kar maliyet ilişkisi arasındaki paralellik, denetim raporu ilgilileri açısından önem arz etmektedir. İnşaat sektöründeki faaliyetlerin çok çeşitli ve öngörülmesi gereken kalemlerden oluşması, bu denetimin teknik yeterlilikte, yapılan işi iyi okuyabilen, genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilkelerine bağlı olan denetçiler tarafından yapılmasının daha güvenilir sonuçlar elde edilmesi açısından önemli bir gerekliliktir.

2.4. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

2.4.1. İlk Aşama: Risk Değerlendirme

Bağımsız denetim sürecinin ilk aşaması olan risk değerlendirme aşamasında en önemli işlevlerden biri müşteri seçimidir, denetim süreci içinde meydana gelebilecek olası yanlışlık ve noksanlıklardan ziyade içerebileceği riskleri önleme adımıyla kritik bir öneme sahiptir¹³⁷. Denetçi için kendisine sunulan her iş, kabul edilecek iş anlamına gelmemektedir. Denetçinin kendisine gelen işleri özenle gözden geçirmesi ve işin parasal boyutuna bakmaksızın işin Risk analizine göre işin alınması hususunda sağlam bir yargıya varması gerekir¹³⁸.

Bağımsız denetimle ilgili dış denetim firmasının seçimi ise, denetlenecek Şirketin genel kurulunun kararına bağlıdır. Fakat daha önce mevcut yönetim kurulu ve özellikle denetim komitesi veya denetimden de sorumlu yönetim kurulu üyesi gerekli araştırmaları yapıp uygun bulunduğu denetim firmalarından teklif istemekte ve gelen teklifler değerlendirilebilmektedir. Daha sonra genel kurul gündemi hazırlanırken bu gündeme "Bağımsız Dış Denetimle Görevlendirilecek Denetim Firmasının Seçimi" isimli bir gündem maddesi eklenmektedir. Genel Kurul bu maddeyi de görüşerek bir karara varmaktadır. Dolayısıyla nihai olarak, bağımsız dış denetim firmasının seçimi genel kurulun hakkı ve görevidir, yönetim kuruluna devredilemez¹³⁹.

Bu anlamda denetçinin bir müşteri işletmeyle çalışmaya başlaması iki aşamadan oluşmaktadır¹⁴⁰ :

- Herhangi bir işletmenin denetim isteği ile denetçiye başvuruda bulunması,
- Denetçinin isteği gözden geçirerek işi kabul edip etmeyeceğine karar vermesi.

Ayrıca işletme hangi denetçi ile çalışmak istediği konusunda serbesttir. Bu konuda denetim hizmetinin kalitesi, denetçinin önceki çalışmaları ve işin maliyeti ölçüt alınabilir. Denetim teklifinde bulunan müşteri hakkında denetim firmaları da bazı araştırmalar yapar. İlk olarak denetim teklifinde bulunan işletme daha önce denetlenmişse eski denetçi ile görüşülür. İşletme yöneticilerinin yaklaşımı, denetim yöntemlerinin uygulanması konusundaki tutumları gibi konularda bilgi alınır. Daha sonra müşteri işletmenin benimsediği kalite kontrol standartları, politika ve

¹³⁷ Sedat Akbıyık, *Vergi Uygulamaları Yönüyle; "Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s.56.

¹³⁸ Erdoğan Erturan, 2008: 6, <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfViewer/pdfViewer?sid=98cdea25-83ef-41cc-ad3-b-7abff71-a5-8d5%40sessionmgr-110&vid=4&hid=101>(erişim tarihi 4 Mart 2016).

¹³⁹ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Örnekleriyle*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.8.

¹⁴⁰ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2006, s.37-52.

prosedürleri incelenir; böylece işletmenin dürüst olup olmadığının ayrımı yapılır ve denetçiler üstlenecekleri riskleri büyük oranda ortadan kaldırmış olurlar¹⁴¹.

Eski denetçi ile görüşülüp müşteri ile ilgili bilgiler toplandıktan sonra denetim talebinde bulunan işletmeye denetim hizmeti sunulup sunulmayacağına karar verilir. Karar olumlu olursa müşteri işletme ile denetim firması arasında bir denetim sözleşmesi imzalanır. Sözleşmenin yazılı olarak yapılması ileride çıkabilecek bir anlaşmazlık olması durumunda hangi koşulların geçerli olduğu konusunda yardımcı olacaktır¹⁴².

Bir bağımsız denetim sözleşmesinde olması gereken asgari unsurlar şunlardır¹⁴³:

- Denetim çalışmalarında görevlendirilecek sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ya da denetçiler ile bunların yedekleri,
- Bağımsız denetimin amacı, kapsamı ve eğer varsa özel sebepleri,
- Bağımsız denetim firmasının anlaşma kapsamında sunulacak hizmetler,
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret (Denetim ekibinde görevlendirilenlerin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun olarak belirlenen ücret miktarının detaylı dökümü belirtilmelidir.)
- Denetim çalışmasının yaklaşık başlama ve bitiş tarihleri,
- Denetim raporunun muhtemel teslim edileceği tarih.

Denetim teklifinde bulunan işletme ile ilgili araştırmaların sonucunda denetim teklifi kabul edilip müşteri işletme ile sözleşmenin imzalanmasından sonra Risk değerlendirmenin bir sonraki aşaması denetimle ilgili çalışma planının hazırlanmasıdır¹⁴⁴.

Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri nasıl yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri bu alanlara dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır. Denetim planı denetim esnasında ortaya çıkabilecek yeni durumlara uyabilme açısından esnek olmalıdır. Denetim çalışmaları hazırlanırken müşteri işletmenin özellikleri dikkate alınmalı; yani müşteri işletmenin faaliyet konusu, faaliyetlerinin niteliği, faaliyet

¹⁴¹ Mehmet Bakır, *Denetim*, 1. Baskı, Güneş Matbaası, Rize 2003, s89-143.

¹⁴² Münevver Yılcı, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.8.

¹⁴³ Kaval, a.g.e., s.54-55

¹⁴⁴ Bakır, a.g.e., s.41.

gösterdiği endüstri dalının özellikleri, uyguladığı politika ve ilkeleri hakkında bilgi toplanmalıdır¹⁴⁵.

Yukarıda da ifade edildiği gibi denetim görevi yapacak denetim elemanlarının atanması önemli bir konudur. Her denetim kuruluşunda denetim yapmaya yetkili eleman bulunduğu gibi, denetçi olmaya çalışan stajyer denetçi veya denetçi adayları da bulunmaktadır. Bu yüzden, farklı nitelikler gösteren bu elemanların rastgele atanması söz konusu olamaz. Diğer bir ifadeyle, bir denetim faaliyetine denetim elemanları atanırken; atanacak denetim elemanın yetkili olup olmadığı, deneyim durumu ve unvanı, daha önce aynı bilgi ve görgü gerektiren bir denetim faaliyetinde bulunup bulunmadığı, yapılacak denetim faaliyetinde denetim kuruluşuna yapacağı katkı, incelenecek hesaplar ile hesap kalemlerinin güçlüğü ve de denetçinin edineceği iş deneyimi gibi faktörler dikkate alınmalıdır.

Denetçi, planlama aşamasında mali tablolarda yani bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde hata veya hile riskinin yüksek olduğunu, hangilerinin daha sağlam olduğunu tahmin eder. Yine bu aşamada hata ve hilelere bir derecelendirme yaparak önemlilik sınırlarını belirler¹⁴⁶.

Denetim planlaması, denetim riski en düşük düzeyde tutulacak şekilde planlanmalıdır. Denetim riski, niceliksel veya niteliksel kavramlarla ifade edilebilir. Denetim riskinin ve önemliliğin dikkate alınması, müşteri işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetçinin müşteri işletmedeki tecrübesine, müşterinin işi konusundaki bilgisine ve müşteriyle ilgili etkenlere göre değişebilecektir¹⁴⁷.

Bununla birlikte denetçiler denetim görevi için ayrıntılı bir denetim programı oluşturmalıdırlar. İyi bir şekilde oluşturulan denetim programı, yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin yol gösterir; denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur. Aynı zamanda yapılan iş için de bir kanıt oluşturur¹⁴⁸.

2.4.2. İkinci Aşama: Riske Karşılık Verme (Kanıt Toplama)

Denetim planı yapıldıktan sonra programının yürütülmesi safhasına geçilerek, denetim kanıtları toplanır¹⁴⁹. Bu safhada önce işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve etkinlik açısından değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Öyle ki, denetim çalışmalarının planlandığı şekilde yapılması bakımından iç kontrol sisteminin incelenmesi (uygunluk denetimi) çok önemli bir konudur.

¹⁴⁵ Güredin, a.g.e., s.72-73.

¹⁴⁶ Kaval, a.g.e., s.55.

¹⁴⁷ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Cem Web Ofset Ltd Şti., Ankara, 1996, s.39.

¹⁴⁸ Güredin, a.g.e., s.78-79.

¹⁴⁹ Güredin, a.g.e., s.85.

İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olması da denetçinin denetim çalışmalarını planladığı gibi etkili bir şekilde yürütmesini de beraberinde getirecektir. İç kontrol sistemine ilişkin gerekli uygunluk denetimi yapıldıktan sonra işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunu test etmeye yönelik birtakım denetim tekniklerinin uygulanarak kanıtların toplandığı maddi denetim aşamasına geçilir¹⁵⁰. Denetim testleri, iç kontrolle ilgili ilk değerlendirmeden sonra, şirketin farklı fonksiyonlardaki faaliyetlerinin iç kontrol amaçlarına uygun olup olmadığını, muhasebeye yansımaları gereken bilgilerin gerçekten yansıyor yansımadığını daha derinden incelenerek, hata ve hile olasılıklarını ortaya çıkarma araçlarıdır¹⁵¹.

2.4.3. Üçüncü Aşama: Raporlama

Denetim sürecinin son aşaması raporlamadır. Bağımsız denetçi bu aşamada topladığı kanıtları değerlendirerek inceleme yaptığı firma hakkında kendisinde oluşan kanaat ve yorumların ifade edildiği son ve kesin süreçtir. Bu süreçte bağımsız denetçi incelemeleri sonucunda kendisinde oluşan kanaati bildirdiği sonuç kısmıdır. Bağımsız denetçi bu süreçte aşağıdaki şekil ve şartta dört değişik raporlama kararından, inceleme ve kanaatine göre birini tercih ederek karar vermek zorundadır.

2.4.3.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, denetim çalışmaları sonucunda oluşturduğu raporda denetimi yapılan işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının gerek yasalara gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve gerekse doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirirse olumlu görüş bildirir¹⁵².

2.4.3.2. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” 7. paragrafına göre denetçi, denetim raporunda aşağıdaki hususların bulunması halinde şartlı (sınırlı olumlu) görüş bildirir¹⁵³:

- “Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlarını tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa” veya
- “Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.”

¹⁵⁰ Bakır, a.g.e., s.56.

¹⁵¹ Kaval, a.g.e., s.142.

¹⁵² Bakır, a.g.e., s.67-68.

¹⁵³ KGK, Finansal Raporlama Standartları, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (erişim tarihi 11 Mart 2016).

Denetçi, mali nitelikteki tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzgün ve tutarlı bir şekilde hazırlanıp sunuldukları ile ilgili bir kanaate varamadığında zaman görüş bildirmekten kaçınır. Çalışma alanı, müşteri işletme tarafından kısıtlanırsa müşteri işletmenin mali tablolarda noksanlıkları ve hataları denetçiden saklamaya uğraştığı neticesine varılır. Bu şartlarda hata ve noksanlığın önem derecesine göre denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Denetçi mali tabloları etkileyen çok sayıda ciddi belirsizliğin olması durumunda görüş bildirmeyebilir¹⁵⁴.

2.4.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçinin, denetlediği işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasalara veya doğruluk ve dürüstlük kurallarına aykırı olması durumunda belirteceği görüş türüdür. Denetçi, olumsuz görüşünün nedenlerini de açıklayarak raporunda belirtir¹⁵⁵.

Denetçinin olumsuz denetim görüşünde bulunabilmesi için finansal mali tabloların bütün halinde dürüst bir şekilde hazırlanmadığı konusunda kanaate varmış olması gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ciddi sorunların olması ve mali tabloların güvenilir olmaması durumunda olumsuz denetim görüşü beyan edilir. Olumsuz rapor verildiğinde raporun giriş ve kapsam bölümleri aynı kalır. Denetim raporunda muhasebe ilkelerindeki tutarsızlıklar ve hatalar ifade edilir. Görüş kısmında da Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumsuzluklar neticesinde mali tabloların işletmenin gerçek mali durumunu yansıtmadığı belirtilir¹⁵⁶.

2.4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

“BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardının 9 ve 10. paragraflarına göre denetçi, denetim raporunda aşağıdaki hususların bulunması halinde görüş bildirmekten kaçınır¹⁵⁷.

- “BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardının 9. paragrafına göre; “Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa” veya
- “Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki

¹⁵⁴ Güredin, a.g.e., s.80.

¹⁵⁵ Bakır, a.g.e., s.67-68.

¹⁵⁶ Güredin, a.g.e., s.79-87.

¹⁵⁷ KGK, Finansal Raporlama Standartları, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705.pdf (erişim tarihi 15 Mart 2016).

muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa.”



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ZYX İNŞAAT SAN.A.Ş. ÖRNEK BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMA MODELİ

3.1.BAĞIMSIZ DENETİMDE FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLŞKİN ESASLAR

3.1.1. Temel Esaslar

Bağımsız denetimde temel esas muhasebe kayıtlarının Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne uygun olması,Finansal Tabloların is 602 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uyumlu,ayrıca mali para birimi olarak Türk Lirasının kullanılması esastır.

Şirketin muhasebe kayıtları,şirketin finansal tabloları ile uyum içinde olmalıdır.Şirketin muhasebe kayıtları Kamu Gözetim Kurumu'nun yayınladığı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun hale getirilmesi esastır.

3.1.2. Enflasyon Uygulaması

ZYX İnşaat San. A.Ş. piyasa olarak SPK,ya tabi bir kuruluştur. Bu itibarla şirkette uygulanan Tek düzen Muhasebe sisteminin işleyişinde Kamu Gözetim Kurumu esasları dikkate alınmaktadır.Şirket Türkiyede faaliyette Bulunduğundan ve 2005 yılından beri enflasyon muhasebesi zorunluluğu bulunmamaktadır.Denetim yapılan bu şirkette Yüksek enflasyonlu ekonomilerdeki finansal raporlama standardı uygulanmamıştır.

3.1.3. Karşılaştırılmalı Bilgilerin İşleyişi Esasları

Finansal tablolar ,denetlenen yıl ile bir önceki yıl verilerinin karşılaştırmalı olarak hazırlanan tablolarla ifade edimlisi esasına göre düzenlenmiştir.Şirket gerek önceki dönem finansal verileri ile gerekse cari dönem verilerini karşılaştırabilme kabiliyetine sahip olacaktır.Şirket incelemeye sunacağı finansal tablolarda önceki dönemle ilgili verileri önceki dönemin sonunda (31/12/2...)tarihine kadar ki verileri ile , cari dönemde ise cari dönemin (31/12/2...) tarihine kadar alınan verilerini içermektedir.

3.1.4. Netleştirme Esasları

Aktif hesaplar,Pasif hesaplar, Gelir ve Gider hesapları Standartlar gereği standartların izin vermediği sürece, mahsup edilmemektedir. Varlıklar elde edilirken diğer taraftan yasal yükümlülükle eş zamanlı yerine getirildiğinde değerler net olarak gösterilebilirler.

3.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN MUHASEBE POLİTİKALARI

Firmaların finansal tablo bilgilerini etkin ve verimli kullanabilmeleri için , hazırlattıkları finansal tabloları karşılaştırabilmeleri gerekmektedir. Bu ise firmanın heryıl aynı muhasebe politikası kullanmasını gerekli kılmaktadır. Her yıl değişkenlik gösteren muhasebe politikaları firmanın hazırlanan finansal tablo verilerinin

karşılaştırma yapmalarına olanak vermez¹⁵⁸.

3.2.1. Nakit Ve Benzerleri Politikası

Nakit ve nakit benzeri şirketin kısa vadede nakit para, vadesiz mevduat varlıklarının ele alındığı politikalarıdır.Şirket kısa vade deki uygulayacağı politika nakit ve nakit benzerlerinin bir yıl içinde nakte çevrilebilecek varlıkların ele alınmasıdır.

3.2.2.Finansal Yatırım Politikaları

Finansal varlıklar içindeki alım ve/veya satım amaçlı veriler , Şirket muhasebeleştirme işleminde gerçeğe uygun değerle ölçülmüş değerlerle muhasebeleştirilmelidir.Şirket yapabildiği bu tür değerlendirmeler sonucunda ortaya çıkması muhtemel gelir (kazanç)/giderler ,muhasebe kayıtlarında kar/ zarar hesaplarına ilave edilmesi gerekmektedir.

Şirket elde bulundurduğu finansal yatırımları vade sonuna kadar elde tutabilme kabiliyetine sahiptir.Şirket bu aşamada finansal yatırımları için etkin faiz yöntemi kullanarak finansal yatırımı değerler.değerleme sonucunda elde ettiği gelir/giderler ,muhasebe kayıtlarında kar/zarar hesabına aktarılarak değerlendirilir.

3.2.3.Ticari Alacaklar Politikası

Vadeli satışlardan kaynaklanan ticari faaliyetle ilgili alacaklardır.Bunlar çoğu zaman faiz oranı belirtilmemiş kısa vadeli alacaklardır.Sadece fatura tutarı dikkate alınarak değerlendirilir.

Ticari alacaklarda faiz oranlarının belli olmaması durumunda ticari alacağın değerlendirilmesinde emsal faiz oranı dikkate alınır.Genellikle libor oranları kullanılır. Şirketin Ticari alacaklarının fatura tutarı ile, libor oranı ile değerlendirilmiş Ticari alacaklarının tutarı arasında her hangi bir fark var ise bu fark Bağımsız denetim tekniği açısından TMS 39 Finansal Araçlar standardına muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

3.2.4.Stoklar Politikası

Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

3.2.5.Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Politikası

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, inşaat yapma amaçlı,kira geliri veya değer artış kazancı ya da her üçünü birden elde etmek amacıyla elde edilip, elde tutulan

¹⁵⁸ Richard Baldwind, Journal of International Economics, Volume 92, Issue 1, Genewa, 2014, s.51–62.

gayrimenkullerdir¹⁵⁹.

3.2.6. Duran varlıklar (maddi duran varlıklar-maddi olmayan duran varlıklar) politikası

Şirket duran varlıkları ile ilgili uygulaması gereken esaslar Türkiye muhasebe standartları içinde yer alan stoklar başlıklı standart ile, maddi duran varlık standardının uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Şirket burada gerçeğe uygun değeri esas alarak işlem yapmak zorundadır.

3.2.7. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Politikası

Şirket varlıklarında değer düşüklüğünün olduğu durumda, Bu varlığın geri dönüşümünün imkansızlığı söz konusu ise, değer düşüklüğünü değerleyerek uygulamalıdır.

3.2.8. Vergilendirme ve Ertelenmiş Vergi Politikası

Şirketin cari dönemdeki vergi geliri veya vergi gideri ile Şirketin ertelenmiş vergi gideri veya vergi gelirleri toplamı şirketin toplam vergi gideri veya gelirini oluşturur. Şirketin cari dönemde oluşan vergi matrahı, Cari dönemdeki gelir ve gider farkından oluşur. Şirketin vergisi ise, Hesaplanan dönem karının zorunlu vergi oranı ile hesaplanır. Şirketin vergi yükü ise, dönem sonu bilanço verileri ile zorunlu vergi oranı ile hesaplanır.

3.2.9. Kiralama İşlemleri Politikası

Finansal Kiralamada şirket'e kiralanılan varlığın mülkiyeti ile ilgili bütün risk ve faydaların devrini öngören finansal kiralama, finansal kiralamanın başlangıç tarihinde, kiralamaya söz konusu olan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı esas alınarak yansıtılmaktadır.

3.2.10. Karşılıklar, Şarta Bağlı Hükümler Politikası

Karşılıklar ancak şirketin geçmişten gelen ve halen devam etmekte olan bir yükümlülüğü varsa, bu yükümlülük sebebiyle işletmeye ekonomik çıkar sağlayan kaynakların elden çıkarılma olasılığı mevcut ise ve yükümlülüğün tutarı güvenilir bir şekilde belirlenebiliyorsa kayıtlara alınır¹⁶⁰.

3.2.11. Hasılat Politikası

Hasılat Şirkete sağlanan her türlü gelir unsuru para ve para ile ölçülebilen girdileridir. Bu girdilerin güvenilir şekilde ölçümü esas alınmalıdır. Şirketin hasılatının oluşabilmesi için her türlü gelir girdilerinden, gelirin oluşmasını sağlayan çıktıların (indirimlerin) düşülmesi ile sağlanan net varlık hasılatıdır.

¹⁵⁹ Erol Demir, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, İstanbul, 2016, s.182-186.

¹⁶⁰ Demir, a.g.e. ,s.7.

3.2.12. Tahakkuk Etmemiş Finansal Gelir ve Giderler Politikası

Şirketin tahakkuk etmemiş finansal gelir ve giderleri ,Şirketin Vadeli alımları ve satımların üzerinde yer alan gider ve gelirlerdir.Bu gider ve gelirler Vadeli ve kredili alım , satımı boyunca uygulanacak faiz , etkin faiz yöntemidir.Bu yöntemle hesaplanan faiz Diğer gider ve gelirler sütunu altında gösterilmesi gerekmektedir.

3.2.13. Borçlanma Maliyetleri Politikası

Özellikli varlıkla ilişki kurulabilen borçlanma maliyetleri ,özellikli varlığın altında aktifleştirilir.Gelecekte bu özellikli varlıktan fayda sağlanması durumunda borçlanma maliyeti, özellikli varlık maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. Bu tip borçlanma dışındaki maliyetler ise Şirketin inceleme dönemindeki gider unsurları olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.Şirkette özellikli varlık bulunmamaktadır.

3.2.14. Finansal Risk Yönetimi Politikası

Şirketin ticari alacaklarının elde edilememesinden kaynaklanan risk Şirketin tahsilat riskini oluşturur. Şirket tahsilat riskine karşı üst yönetimin piyasa koşullarına göre belirleyeceği stratejileri uygular.Bu uygulama esasları içinde yargıya intikal eden ticari alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırabilmektedir. Şirketin para değerlerinin döviz kuru karşısındaki farklılığa karşın oluşan gider ve gelirlerde kur riskini oluşturur.

Şirketin Finansal ihtiyaçları ve finansal taahütlerini yerine getirebilmek için ihtiyacı olan para teminindeki riski ise Şirketin likitide riskini oluşturur.

3.2.15. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Politikası

Şirket bilanço tarihinde ,Şirket lehine veya aleyhine cereyan eden her türlü olayı ifade etmediği veya sehven unuttuğu olayların ifade edilmesi gerektiğinin vurgulanmasıdır.Şirketin bilanço tarihinden sonraki olayların ifade edilmesi Türkiye muhasebe standartlarının (TMS-10) hükümlerinin uygulanması ile Şirketin finansal tabloları olaylara bağlı olarak yeni şekle getirilmesi esası uygulanmalıdır.

3.2.16. Devlet Teşvik ve Yardımları Politikası

Şirket devletten aldığı bağış ve yardımları gerçeğe uygun değerle,değerleme yaparak muhasebe kayıtlarına almak zorundadır.Bağış ve teşvikler yıllar itibari ile karşılaştırıldıklarında tutarlı olmak zorundadır.bağış ve teşvikler ilgili yılda gelir unsuru olarak muhasebeleştirilmek zorundadır.

3.2.17. Nakit Akış Tablosu Politikası

Şirkette nakit akış politikasını oluşturan unsurlar ,Şirketin nakit ve nakit benzerleri varlıklarının açılımıdır.Şirkette nakit işlevi vadesiz mevduat demektir.Nakit benzeri ise Nakte kolayca çevrilebilecek varlıkları ifade ederler.Şirket varlıklarındaki net değişimi kolayca ifade edebilmesi için nakit akış tablosunu düzenlemek zorundadır.

3.3. ZYX İNŞAAT SAN.A.Ş'NİN BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMA MODELİ

3.3.1. Müşteri Kabul Aşaması

Bağımsız denetim yapılacak şirketin,kendisi ilgilileri ve çalışanları dikkate alınarak demografik yapısının tespiti çalışmasıdır.Yüz yüze yapılan görüşmeler şirketin fonksiyonel özellikleri,iş potansiyeli,piyasadaki durumu,imalat ve pazarlama stratejileri,yönetim fonksiyonları hakkında şirket yöneticilerinde şifai ifadelerle soru cevap şeklinde yapılmaktadır.Alınan bilgiler şirketin demografik yapısı hakkında ipuçları sağlamakta bu konu ile ilgili oluşan denetçi fikri ile beraber denetçinin fikrini destekleyecek kanıta ulaşılmasının önünü açmaktadır.Demografik yapı ile ilgili yapılan görüşmeler bilgi verenlerin subjektif etkisi altında aktarıldığından ,bilgi verenlerinde demografik yapısı bir diğer unsurdur¹⁶¹.

Bağımsız denetçi yüz yüze görüşmede elde ettiği datalar sayesinde,şirket ile ilgili mesleki tecrübesi ve şüphe süzgecinden geçirerek ön bilgi sahibi olmuş olur.Bu bilgiler ışığında denetçi,denetimi gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusunda karar verir,kararı müspet ise görevden çekilebilir.Bağımsız denetim yapmayı uygun görmesi halinde ise üzerinde; firma bilgileri,bağımsız denetim firmasının organlarının belirtildiği,denetim firmasının sunacağı hizmetlerin açıklandığı,sorumluluk-yükümlülük alanların sınırlarının konulduğu,denetçinin çalışma süresi ve fiyatının belirlendiği,tarihin ve karşılıklı onaylarının bulunduğu bir sözleşme yapılmaktadır.Bu sözleşme yapılmadan öncede firmanın yükümlülükleri ile bağımsız denetçi yükümlükleri ve sorumlulukları de karşılıklı olarak beyan edilmekte ve sözleşmede bulunmaktadır.Bütün belirtilen sorumluluk ve yükümlülükle sözleşme esas konusu olan bağımsız denetim kapsamı sınırları içinde geçerlilik kazanmaktadır¹⁶².

3.3.1.1. Kapsam

Bu bölüm ZYX İnşaat ve San. A.ş. 'nin (Şirket) 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla 01/01/2014-31/12/2014 tarihli dönem ile 01/01/2015-31/12/2015 Dönemini içeren Bilanço diğer adıyla Finansal durum tablosu ,Gelir tablosu, Kapsamlı gelir tablosu , Nakit akış tablosu, Öz kaynak değişim tablosu,ve başlıca muhasebe politikaları, ile muhasebe dip notlarının tamamı bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.3.1.2. Finansal Tablolarda Firmanın Yükümlülükleri

Finansal tabloların bağımsız denetimin doğru sonuçlara ulaşabilmesi açısından Zyx İnşaat San.A.Ş'nin tablolarla ilgili :

- Şirket yönetimi muhasebe kayıtlarının Tek Düzen Muhasebe sistemine

¹⁶¹ Yunus Kishali, Kamu Gözetim Kurumu Denetim Standartları Ders Notları, Beykent Üniversitesi, İstanbul, 2013, s.2. . <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf> (erişim tarihi 15 Mart 2016)

¹⁶² Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) Mad.14.

uygun olmasından ,

- Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olmasından,
- Finansal tablolarını hazırlatılırken , gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan,
- Finansal tablolarının, hata ve/veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermemesinden, sorumluluğu vardır.

3.3.1.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Bağımsız denetim kuruluşu olarak Yapılacak bağımsız denetim Şirket yetkililerinin tarafımıza sunacağı finansal tabloları değerlendirerek Şirket hakkında hakkında görüş oluşturabilmektir. Bağımsız denetim kuruluşu olarak Yapılacak bağımsız denetimde başta TTK hükümleri, KGK hükümleri,SPK hükümleri ,GKGMS standartları,TMS standartları ,TFRS standartlarının tümü dikkate alınmak zorundadır. Bağımsız denetçi olarak Makul güvence çerçevesinde denetim planı yapılarak denetim işlevi gerçekleştirilir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına uygun bir dayanak oluşturduğuna kanaatindeyiz¹⁶³.

3.3.1.4. Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri

Şirketin 1 Ocak – 31 Aralık 2014 Tarihleri arasındaki hesap işlevlerinde Tekdüzen Muhasebe sistemine uyulduğu, Şirket finansal raporlarının TMS standartlarına uygun olduğu hususunda herhangi bir olumsuzluk görülmemiştir.

Şirket yönetim kurulu Belirlenen standartlar çerçevesinde istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Örnek Bağımsız Denetim Sözleşmesi:

ZYX İNŞAAT A.Ş BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ

İşbu sözleşme,adresinde mukim (Bundan böyle ortaklık denilecektir) ileadresinde mukim Bundan böyle denetçi firma denilecektir) arasında, ortaklığın/...../ yıl/yılları hesaplarının Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X, No: 16 sayılı tebliği hükümleri gereğince denetimine ilişkin hususların tesbiti için hazırlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X, No: 7 sayılı tebliği ile ortaklık bağımsız özel denetime tabi bulunmaktadır. Diğer taraftan denetçi firma, söz konusu Kurul'un Seri: X No: 16 sayılı tebliği hükümlerini yerine getirmiş ve Seri: X No: 15 sayılı tebliği ile Sermaye Piyasasında bağımsız dış denetlemeyle görevlendirilmiştir.

1. BAĞIMSIZ DENETLEMENİN AMACI VE KAPSAMI

Bağımsız denetlemenin amacı, ortaklığın bilanço, kâr/zarar ve diğer mali tablolarının ortaklığın mali durumu hakkında görüş beyan edebilmek için incelenmesi suretiyle, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amaçlarına hizmet etmektir.

Bağımsız denetlemenin kapsamı, ortaklığın/...../..... tarihinde/tarihlerinde sona erecek/.....takvim yılına/yıllarına ilişkin hesap ve işlemlerinin Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X No: 16 sayılı tebliğinde belirtilen genel esaslar çerçevesinde ve bundan sonra SPK tarafından tesbit edilecek esas ve standartlar dahilinde ve inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların Sermaye Piyasası Kurulu çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tesbiti ve rapora bağlanmasıdır.

¹⁶³ İdris Varısı, Hile riski ve denetçinin sorumluluğu: Hile riskinin ölçülmesine yönelik bir uygulama, İşletme Fakültesi, Gümüşhane Üniversitesi, 2012, s.128 (yayınlanmış doktora tezi)

2. **ORTAKLIĞIN DENETLENMESİNDE GÖREVLENDİRİLECEK DENETÇİLER VE BUNLARIN YEDEKLERİ**
Ortaklığın denetlenmesinde görevlendirilecek denetçiler ve bunların yedeklerinin isimleri, ünvanları ve çalışma süreleri ile saat ücretleri aşağıda belirtilmiştir.

DENETÇİ ÜNVANI ADAM/S AAT TL/S AAT

- 1..... Sorumlu ortak Başdenetçi
- 2..... Sorumlu Ortak Başdenetçi (Yedek)
- 3..... Başdenetçi
- 4..... Başdenetçi (Yedek)
- 5..... Denetçi
- 6..... Denetçi (Yedek)

3. **DENETÇİ TARAFINDAN SUNULACAK DİĞER HİZMETLER**

Denetçi firma, bağımsız denetim çalışmaları sırasında ortaklığın muhasebe sistemi ve prosedürleri ile iç kontrol sistemini gözden geçirecek ve bunların işleyişini inceleyecektir. Söz konusu inceleme sırasında sistem ve prosedürlerde tesbit edilebilecek olan hata ve noksanlıklar ayrı bir rapor halinde ortaklığa sunulabilecektir.

4. **ORTAKLIK VE DENETÇİ FİRMANIN SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

5. *Ortaklık,*

6. **i)** Yıl sonu kapanış kayıtlarını mümkün olan en kısa zamanda tamamlayarak, defter ve belgelerini eksiksiz olarak Denetçi Firmanın incelemesine sunacaktır.

7. **ii)** Denetçi Firmanın elemanlarına denetimin en kısa zamanda bitirilmesi için gerekli bütün kolaylıkları gösterecek ve istenilen bilgileri zamanında ve noksanziz olarak hazırlayacaktır.

8. *Denetçi Firma,*

9. **i)** Denetim çalışmalarını yukarıda bahsedilen Seri: X No: 16 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ile Sermaye Piyasası Kurulu'na çıkarılmış ve çıkartılacak her türlü mevzuat hükümleri çerçevesinde yürüterek, hazırlayacağı raporları mevzuatta belirtilen sürede ilgili mercilere sunacaktır.

10. **ii)** Elemanları, ortaklığın çalışma usul ve şartlarına uyacaktır. İşin zamanında bitirilmesi için fazla mesai yapılması halinde, ortaklığın yetkili elemanlarına önceden haber verilecektir.

iii) Denetim çalışmalarını, ortaklığın ve personelinin çalışmalarını en az kesintiye sebep olacak şekilde yürütecektir.

1. **iv)** Denetim çalışmalarının sonuçlarının ortaklık veya yetkili şahıslar dışındaki yerlere intikal etmemesi için gerekli her türlü tedbiri alacaktır.

2. **DENETİM ÜCRETİ**

3. **i)**takvim yılı denetim ücreti, KDV hariçTL'dir.

4. **ii)** Söz konusu denetim ücretinin ödenmesişeklinde olacaktır.

iii) Denetçi Firma elemanlarının Denetçi Firma merkezinin bulunduğu mahal dışında yapacakları denetim çalışmalarının gerektirdiği seyahatlerinde, yol, konaklama ve işe giderleri ortaklık tarafından karşılanacaktır.

6. **DENETÇİ ATAMASI ONAYI**

...../.....yılı/yılları denetimi ile ilgili denetçi firma atanması/...../..... tarihinde yapılan ortaklık yönetim kurulunca görüşülmüş ve alınan karar/...../..... tarihinde yapılan olağan/olağanüstü genel kurulca onaylanmıştır.

7. **SÖZLEŞME TARİHİ**

Bu sözleşme/...../..... tarihinde nüsha olarak tanzim edilip imzalanmıştır.

ORTAKLIK DENETÇİ FİRMA

164

3.3.2. Denetim Planı Çalışması

Esas konusu sözleşmede belirtilen bağımsız denetimin amacına ulaşabilmesi için, denetim hedefinin net bir şekilde belirlenmesi ve denetime tabii kaynakların doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Denetim planlaması yapılırken sözleşmeye esas denetimin konusu ve kapsamı net bir şekilde belirlenmelidir.

3.3.2.1. Hat, Hile ve Risklerin Belirlenmesi Çalışması

Şirketin iç kontrol yapısının değerlendirebilmek için yapılmış veya yapılmakta

¹⁶⁴ Bağımsız denetim sözleşme örneği

<http://dilekcevesozlesme.com/index.php/2015/09/18/bagimsiz-ozel-denetim-sozlesmesi-ornegi/> (erişim tarihi 02 Şubat 2016)

olan hata,hile ve risklerin belirlenmesi çalışmasıdır.Hata bilmeden yapılan yanlışlıklar,hile bilerek yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanırken,risk bu fiiller sonucu oluşan tehlikeyi ifade etmektedir.

İncelemeye sunulan finansal raporların gerçeği yansıtip yansıtmadığının,analitik incelemelerle test edilmesi ve sonuçların değerlendirilmesini ifade etmektedir.

3.3.2.2. Teknolojik Yapının Belirlenmesi

Şirketin bilişim sistemi bağlamındaki donanımın yeterli olup olmadığı,oluşabilecek kaçakların tespiti çalışmasıdır.Kullanılan bilgisayar programlarının entegrasyonun mevcudluğu,mevcut sistemin yeterliliği, fonksiyonelliği ve sağladığı dataların doğruluğunun tespiti çalışmasıdır.

3.3.2.3. Önemlilik Derecesinin Belirlenmesi

Bağımsız denetçinin görüş beyan ederken dayanacağı varsayımlardan bir tanesidir. Denetim riski ile ilişkili olup denetim kalitesini belirleyen bir unsurdur. Önemliliği belirleme çalışması,denetçinin mesleki yargısının sonucudur. Sayısal faktörleri dikkate alarak yapılabilen önemliliği belirleme çalışması bağımsız denetçinin en çok zorlandığı olgudur.

3.3.2.4. Denetim Dosyalarının Oluşturulması

Bağımsız denetçinin,denetim ile ilgili yaptığı çalışmalar,iç kontrol unsurlarına göre bölümlendirilmesi ve bu bölümlendirmenin ilgili kısımlarda depolanması işlemidir.

3.3.2.5. Finansal Tabloların Ön Değerlendirilmesi

Bağımsız denetimin konusu çerçevesinde,denetim yapılacak firmanın nakit akış tablosu,öz kaynak değişim tablosu,kar-zarar tablosu v.b. finansal raporlar dikkate alınarak,göze çarpan herhangi bir hatanın hilenin varlığının tespiti çalışmasıdır.Böyle bir durum söz konusu ise bağımsız denetim planlamasında belirlenen odak noktalarının içine dahil edilmektedir.

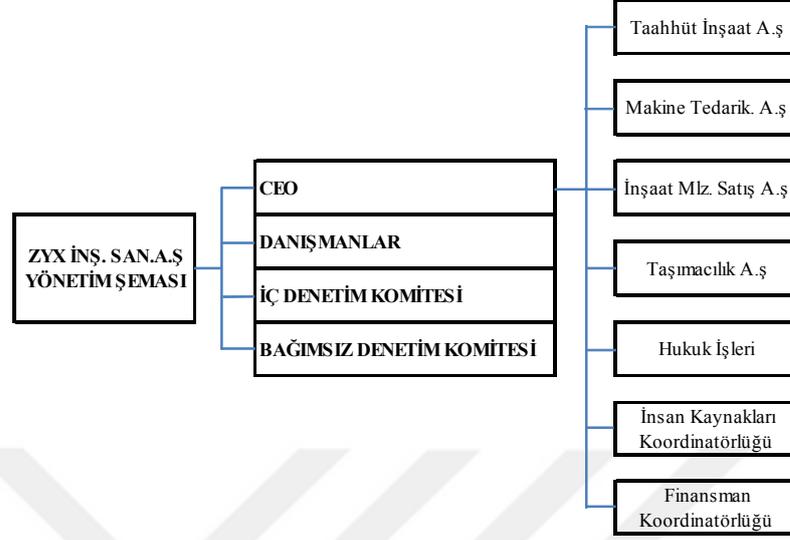
3.3.2.6. Denetim Planlaması Çalışmasının Tamamlanması

Bağımsız denetçi, denetime başlamadan ekibi ile birlikte, yukarıda bahsedilen bilgiler ışığında ilk kanıtlarını toplamış bulunmakta, firmanın finansal tabloları ile kanıtların nasıl değerlendirileceği ve iç kontrolün nasıl yapılacağı hakkında çalışma programının düzenlenmesidir.

3.4. KANITLARIN TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1.Şirketin Organizasyon Yapısı ve Faaliyet Konusu(D.N.1)

Tablo-10 Organizasyon Yapısı



Merkezi, Şehremini Mahallesi, Ahmet Vefik Paşa Cad., No: 11 B/21 Fatih / İSTANBUL adresinde bulunan ZYX İNŞAAT SAN. A.Ş. (Şirket) Marmara Kurumlar Vergi Dairesi'nin 00000000X sicil nolu mükellefidir. İstanbul Ticaret Odasına 000X, İstanbul Sanayi Odasına 00X sicil numarası ile kayıtlıdır.

Şirketin faaliyet konusu;İnşaat taahhüt işleri yapmak,iş makina tedariki ve kiralamasını gerçekleştirmek,İNŞAAT malzemeleri tedariki ve satışını yapmak ve taşımacılık faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

3.4.2. Şirketin Ortaklık Yapısı ve Personel Durumu(D.N.2)

Şirketin 2015 ve 2014 yıllarına ait Ortaklık oranları ve sermaye üzerindeki dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo.11 Şirketin Ortaklık Yapısı

	31 Aralık 2015		31 Aralık 2014	
	Hisse oranı	Tutar	Hisse oranı	Tutar
Z İnşaat A.Ş.	27,0%	1.263.600,00	27,0%	1.137.240,00
Y Sanayi A.ş	24,56%	1.149.408,00	24,56%	1.034.467,20
X Taşımacılık Ltd. Şti	10%	468.000,00	10%	421.200,00
Abdullah Fatsa	8%	374.400,00	8%	336.960,00
Diğer	%30,44	1.424.592,00	%30,44	1.282.132,80
	%100,00	4.680.000,00	%100,00	4.212.000,00

Tablo.12 Şirket Personel Durum Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Z İnşaat A.Ş.	972	958
Y Sanayi A.Ş	658	625
X Taşımacılık Ltd. Şti	254	242
Toplam	1884	1825

3.4.3.Finansal Tabloların Tedariki**3.4.3.1.Konsolide Bilanço Tablosu**

Zyx İnşaat A.Ş 01.01.2015/31.12.2015 Dönemine Ait Özet Konsolide Bilanço Aktif hesaplar

Tablo.13.Konsolide Bilanço Tablosu

VARLIKLAR	Dipnot Referansları	2015	2014
Dönen Varlıklar		9.174.336,21	8.876.169,90
Nakit ve nakit benzerleri	5	3.426.672,60	3.820.588,20
Finansal yatırımlar	6	2.254.788,90	1.560.338,91
Ticari alacaklar	8	1.898.618,67	1.953.771,30
Diğer alacaklar		-	-
İlişkili taraflardan diğer alacaklar		54,99	153,27
İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar		1.477,71	1.700,01
Stoklar	9	805.037,22	705.017,43
Peşin ödenmiş giderler		186.158,70	272.133,81
Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar	10	460.055,70	361.540,53
Diğer dönen varlıklar		138.635,64	198.029,52
		9.171.500,13	8.873.272,98
Satış amacıyla elde tutulan varlıklar	16	2.836,08	2.896,92
Duran Varlıklar		14.735.123,91	12.320.751,69
Finansal yatırımlar	6	3.574.547,73	2.731.847,04
Ticari alacaklar	8	35.225,19	28.702,44
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	11	5.885.326,98	4.922.170,11
Maddi duran varlıklar	12	4.980.729,78	4.411.239,30
Maddi olmayan duran varlıklar		-	-
Şerefiye		173.391,66	149.676,93
Diğer maddi olmayan duran varlıklar		65.356,20	57.179,07
Ertelenmiş vergi varlığı	17	60,84	145,08
Peşin ödenmiş giderler		4.171,05	6.824,61
Diğer duran varlıklar		16.314,48	12.967,11
TOPLAM VARLIKLAR		23.909.460,12	21.196.921,59
	Dipnot Referansları	2015	2014
Kısa Vadeli Yükümlülükler		3.442.407,93	3.696.523,74
Kısa vadeli borçlanmalar	7	2.094,30	16.942,77
Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımları	7	122.645,25	117.065,52
Ticari borçlar	8	1.483.713,27	1.457.526,33
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar		42.741,27	72.081,36
Diğer borçlar		-	-
İlişkili taraflara diğer borçlar		1.326,78	3.739,32

İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar		75.928,32	79.934,40
Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri	10	491.982,66	607.972,95
Ertelenmiş gelirler		744.908,58	878.317,83
Dönem karı vergi yükümlülüğü	17	136.633,77	140.284,17
Kısa vadeli karşılıklar		-	-
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar		48.340,89	57.069,09
Diğer kısa vadeli karşılıklar		165.040,20	152.642,88
Diğer kısa vadeli yükümlülükler		127.052,64	112.947,12
Uzun Vadeli Yükümlülükler		3.678.478,83	3.352.171,68
Uzun vadeli borçlanmalar	7	651.186,90	597.327,12
Ticari borçlar	8	5.809,05	5.153,85
Diğer borçlar		80.028,00	75.125,70
Ertelenmiş gelirler		1.715.360,40	1.655.214,21
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar		46.817,55	44.207,28
Ertelenmiş vergi yükümlülükleri	17	1.179.276,93	975.143,52
ÖZKAYNAKLAR		16.788.573,36	14.148.226,17
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar		16.636.771,71	13.991.914,17
Yasal ödenmiş sermaye	15	4.705.376,13	4.237.376,13
Ödenmiş sermaye düzeltmesi	15	2.768.737,14	1.813.983,21
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler		-	-
Yeniden değerlendirme ve ölçüm kazanç kayıpları		490.986,99	440.870,04
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler		-	-
Yabancı para çevrim farkları		[3.302.406,9]	[2.597.114,52]
Riskten korunma kazanç kayıpları		-	5.263,83
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler		551.483,01	490.813,83
Geçmiş yıllar karı		10.426.370,76	7.914.723,57
Net dönem karı		996.224,58	1.685.998,08
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		151.801,65	156.312,00
TOPLAM KAYNAKLAR		23.909.460,12	21.196.921,59

Ekteki dipnotlar bu özet konsolide finansal tabloların tamamlayıcı bir parçasıdır.

3.4.3.2. Kar- Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları

Özet Kar-Zarar Tablosu	Dipnot Referansları	1 Ocak-31 Aralık 2015	1 Ocak-31 Aralık 2014
Sürdürülen faaliyetler			
Satış gelirleri	4	7.383.379,77	7.419.778,47
Satışların maliyeti (-)	4	- 6.121.393,20	- 6.246.376,11
BRÜT KAR		1.261.986,57	1.173.402,36
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	4	- 51.083,37	- 39.844,35
Genel yönetim giderleri (-)	4	- 171.309,06	- 151.214,31
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	4	43.417,53	35.245,08

Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	4	-	62.724,87	-	103.296,96
FAALİYET KARI			1.020.286,80		914.291,82
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	4		331.755,84		304.864,56
Yatırım faaliyetlerinden giderler (-)	4	-	122.269,68	-	16.957,98
FİNANSMAN GELİR/GİDERİ					
ÖNCESİ FAALİYET KARI			1.229.772,96		1.202.198,40
Finansman gelirleri	4		82.818,45		39.499,20
Finansman giderleri (-)	4	-	42.178,50	-	42.853,59
VERGİ ÖNCESİ KAR			1.270.412,91		1.198.844,01
Dönem vergi gideri (-)	17	-	228.784,14	-	204.425,91
Ertelenmiş vergi gideri	17	-	43.363,71	-	42.723,72
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER					
DÖNEM KARI			998.265,06		951.694,38
DURDURULAN FAALİYETLER					
Durdurulan faaliyetler vergi sonrası dönem (zararı) / karı	16		-	-	388,44
DÖNEM KARI			998.265,06		951.305,94
Dönem Kannın Dağılımı:					
Kontrol gücü olmayan paylar			2.040,48		52.042,77
Ana ortaklık payları			996.224,58		899.263,17
			998.265,06		951.305,94
Durdurulan Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç					
- adi hisse senedi (tam Kr)			-		-
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç					
- adi hisse senedi (tam Kr)	14		0,25		0,22

Ekteki dipnotlar bu özet konsolide finansal tabloların tamamlayıcı bir parçasıdır.

Kapsamlı Gelir Tablosu

1 Ocak-31 Aralık 2015 1 Ocak-31 Aralık 2014

DÖNEM KARI			998.265,06		951.305,94
Diğer Kapsamlı (Gider) / Gelir:					
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar					
M addi duran varlıklar değer artış fonundaki çevrim farkı			70.510,05	-	2.385,63
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar					
Yabancı para çevrim farklarındaki değişim			1.020.498,57	-	177.078,33
			1.020.498,57	-	177.078,33
DIĞER KAPSAMLI GELİR / (GİDER)			1.091.008,62	-	179.463,96

TOPLAM KAPSAMLI GELİR	2.089.273,68	771.841,98
<hr/>		
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı		
Kontrol gücü olmayan paylar	16.138,98	45.835,92
Ana ortaklık payları	2.073.134,70	726.006,06
	<hr/>	<hr/>
	2.089.273,68	771.841,98
	<hr/>	<hr/>

Tablo.14.Kar Zarar Kapsamlı Gelir Tablosu



3.4.3.3.Öz kaynak Değişim Tablosu

	Yasal ödenmiş sermaye	Ödenmiş sermaye düzeltmesi	Yeniden Sınıflandırılmaz Gelirler-Giderler	Yeniden Sınıflandırılabilir Gelirler-Giderler		Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	Biriken Karlar		Ana ortaklığa ait özkaynaklar	Kontrol gücü olmayan Paylar	Toplam Özkaynaklar
			Yeniden değerlendirme ve ölçüm kazanç / kayıpları	Risikten korunma kazanç/kayıpları	Yabancı para çevrim farkları		Geçmiş yıl karı	Net dönem karı			
1 Ocak 2014 itibariyle açılış bakiyesi	3.769.376,13	1.325.648,61	581.208,03	4.844,97	- 338.781,69	381.620,07	6.792.673,68	1.460.706,39	13.977.296,19	159.132,87	14.136.429,06
Diğer kapsamlı gelir			- 2.385,63	- 24,57	- 303.210,18		132.363,27		-	- 6.206,85	-
Net dönem karı							-	899.263,17	899.263,17	52.042,77	951.305,94
T oplam kapsamlı gelir			- 2.385,63	- 24,57	- 303.210,18		132.363,27	899.263,17	726.006,06	45.835,92	771.841,98
Yeniden değerlendirme fonundan birikmiş karlara aktarılan yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanan amortisman farkı (ertelenmiş vergi netlenmiş)			- 4.734,99				4.734,99				
Geçmiş yıl karlarına transfer						57.633,03	1.460.706,39	- 1.460.706,39			
Yasal yedeklere transferler							- 57.633,03				
Sermaye artırımını(Dip Not19)	468.000,00	4.180,41					- 472.180,41				
Sermaye çevrim farkı		26.020,80							26.020,80		26.020,80
T emettüler							- 345.196,80		345.196,80	- 44.615,61	389.812,41
31Aralık 2014 itibariyle bakiye	4.237.376,13	1.303.808,22	574.087,41	4.820,40	- 641.991,87	439.253,10	7.515.468,09	899.263,17	14.332.084,65	160.353,18	14.492.437,83
1 Ocak 2015 itibariyle açılış bakiyesi	4.237.376,13	1.813.983,21	440.870,04	5.263,83	- 2.597.114,52	490.813,83	7.914.723,57	1.685.998,08	13.991.914,17	156.312,00	14.148.226,17
Diğer kapsamlı gelir			70.510,05	- 5.263,83	- 705.292,38		1.716.956,28		1.076.910,12	14.098,50	1.091.008,62
Net dönem karı			-	-	-		-	996.224,58	996.224,58	2.040,48	998.265,06
T oplam kapsamlı gelir			70.510,05	- 5.263,83	- 705.292,38		1.716.956,28	996.224,58	2.073.134,70	16.138,98	2.089.273,68
Yeniden değerlendirme fonundan birikmiş karlara aktarılan yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanan amortisman farkı (ertelenmiş vergi netlenmiş)			- 3.698,37				3.698,37				
Geçmiş yıl karlarına transfer							1.685.998,08	- 1.685.998,08			
Yasal yedeklere transferler						60.669,18	- 60.669,18				
Sermaye artırımını(Dip Not19)	468.000,00	4.006,08					- 463.993,92				
Sermaye çevrim farkı		958.760,01					-		958.760,01		958.760,01
T emettüler							- 387.037,17		387.037,17	- 20.649,33	407.686,50
Satılan arsalarla ait yeniden değerlendirme fonu transferi			- 16.694,73				16.694,73				
31 Aralık 2015 itibariyle bakiye	4.705.376,13	2.768.737,14	490.986,99	-	- 3.302.406,90	551.483,01	10.426.370,76	996.224,58	16.636.771,71	151.801,65	16.788.573,36

Tablo.15. Öz kaynak Değişim Tablosu

3.4.3.4. Nakit Akış Tabloları

Zyx İnşaat A.Ş. 01.01.2015/31.12.2015 dönemlerine ait özet konsolide nakit akış verileri aşağıdaki gibidir.

Tablo.16.Nakit Akış Tabloları

	Dipnot	1 Ocak-31 Aralık 2015	1 Ocak-31 Aralık 2014
I. İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI			
Dönem Karı		998.265,06	951.305,94
Dönem Net Karı Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler - Amortisman ve İtfa Giderleri İle İlgili Düzeltmeler	4	154.512,54	128.497,59
- Değer Düşüklüğü/İptali İle İlgili Düzeltmeler	-	209,43	5.700,24
- Karşılıklar İle İlgili Düzeltmeler	-	25.699,05	19.131,84
- Faiz Gelirleri ve Giderleri İle İlgili Düzeltmeler	-	108.574,83	47.276,19
- Pay Bazlı Ödemeler İle İlgili Düzeltmeler	-	14.174,55	9.935,64
- Gerçeğe Uygun Değer Kayıpları/Kazançları İle İlgili Düzeltmeler	-	10.098,27	1.313,91
- Vergi Gideri/Geliri İle İlgili Düzeltmeler - Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıp/Kazançlar	-	272.146,68	247.416,39
İle İlgili Düzeltmeler - Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler	12	8.297,64	3.885,57
- Kar/Zarar Mutabakatı İle İlgili Diğer Düzeltmeler	-	37.903,32	72.046,26
		192.673,26	117.311,22
		176.430,15	148.977,27
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler			
- Stoklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	-	12.206,61	168.065,82
- Ticari Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	-	372.298,68	173.674,80
- Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	-	182.084,76	30.021,03
- Ticari Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	-	204.902,10	59.585,76
- Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış/Azalışla İlgili Düzeltmeler	-	619.812,18	120.349,71
	-	258.124,23	131.784,12
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları		916.570,98	968.499,09
Vergi Ödemeleri/İadeleri	17	253.447,74	243.582,30
Diğer Nakit Girişleri/Çıkışları	-	2.114,19	1.129,05
İşletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit girişi		661.009,05	723.787,74
II.YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI			
Başka İşletmelerin veya Fonların Paylarının veya Borçlanma Araçlarının Satılması Sonucu Elde Edilen Nakit Girişleri		286.708,50	468.541,71

Ekteki dipnotlar bu özet konsolide finansal tabloların tamamlayıcı bir parçasıdır.

3.4.4.Finansal Tablolara ilişkin dipnotlar

3.4.4.1. D.N.3 Müşterek Faaliyetler

Tablo.17. Müşterek Faaliyetler Tablosu

VARLIKLAR

Dönen Varlıklar

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Nakit ve nakit benzeri değerler	323.377,47	179.331,75
Ticari alacaklar	190.790,73	45.233,37

Diğer alacaklar	320,58	281,97
Stoklar	29.491,02	30.866,94
Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar	650,52	-
Diğer dönen varlıklar	31.112,64	44.443,62
Grup'un müşterek faaliyetlerinin dönen varlıklar içindeki payı	575.742,96	300.157,65
Duran Varlıklar		
Maliyet	256.960,08	243.369,36
Birikmiş amortisman	- 162.537,57	- 162.122,22
Grup'un müşterek faaliyetlerinin maddi duran varlıklar içindeki payı	94.422,51	81.247,14
Diğer duran varlıklar	3.601,26	4.908,15
Grup'un müşterek faaliyetlerinin duran varlıklar içindeki payı	3.601,26	4.908,15
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler		
Ticari borçlar	66.473,55	118.178,19
Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri	304.845,84	438.051,51
Dönem karı vergi yükümlülüğü	-	14,04
Borç karşılıkları	31.008,51	13.006,89
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar	9.287,46	20.906,73
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	102.857,04	36.616,32
Grup'un müşterek faaliyetlerinin kısa vadeli yükümlülükler içindeki payı	514.472,40	626.773,68
Satış gelirleri	590.250,96	285.371,19
Satışların maliyeti	- 490.689,81	- 336.107,07
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	2.831,40	468,00
Esas faaliyetlerden diğer giderler	- 57,33	- 212,94
Finansman gelirleri	1.003,86	363,87
Finansman giderleri	- 209,43	- 6.563,70
Sürdürülen faaliyetler net vergi gideri	- 6.246,63	- 6.354,27
Net kar / (zarar)	96.883,02	- 63.034,92

3.4.4.2. D.N.4 Bölümlere Göre Raporlama

Tablo.18. Bölümlere Göre Raporlama Tablosu

1 Ocak - 31 Aralık 2015

	Taahhüt İşleri	İş Makineleri Kiralama İşleri	Üretim Ve Satış	Taşımacılık Faaliyetleri	Eliminasyon	Toplam
Satış gelirleri	2.119.435,11	608.068,89	398.083,14	4.257.792,63	-	7.383.379,77
Bölüm içi satış gelirleri	166.898,16	-	10.919,61	32.104,80	- 209.922,57	-
Satışların maliyeti	- 1.794.534,30	- 165.934,08	- 323.985,87	- 3.836.938,95	-	- 6.121.393,20
Bölüm içi satışların maliyeti	- 169.781,04	-	- 10.919,61	- 32.104,80	212.805,45	-
Brüt Kar	322.017,93	442.134,81	74.097,27	420.853,68	2.882,88	1.261.986,57
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	- 24.889,41	- 8.819,46	- 17.287,92	- 86,58	-	- 51.083,37
Genel yönetim giderleri	- 115.001,64	- 20.029,23	- 23.108,67	- 14.227,20	1.057,68	- 171.309,06
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	29.023,02	6.392,88	662,22	7.339,41	-	43.417,53
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	- 55.670,94	- 2.315,43	- 4.864,86	- 92,43	218,79	- 62.724,87
Faaliyet Karı	155.478,96	417.363,57	29.498,04	413.786,88	4.159,35	1.020.286,80
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	324.904,32	42,12	6.569,55	239,85	-	331.755,84
Yatırım faaliyetlerinden giderler (-)	- 121.850,82	- 418,86	-	-	-	- 122.269,68
Finansman Gelir/Gideri Öncesi Faaliyet Karı	358.532,46	416.986,83	36.067,59	414.026,73	4.159,35	1.229.772,96
Finansal gelirler	42.213,60	7.629,57	17.846,01	20.245,68	- 5.116,41	82.818,45
Finansal giderler (-)	- 25.977,51	- 14.313,78	- 5.029,83	- 2.000,70	5.143,32	- 42.178,50
Vergi Öncesi Kar	374.768,55	410.302,62	48.883,77	432.271,71	4.186,26	1.270.412,91
Dönem vergi gideri (-)	- 76.300,38	- 61.628,58	- 14.398,02	- 76.457,16	-	- 228.784,14
Ertelenmiş vergi gelir/(gideri)	- 992,16	- 8.813,61	3.499,47	37.057,41	-	- 43.363,71
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	297.476,01	339.860,43	37.985,22	318.757,14	4.186,26	998.265,06

Diğer Bölüm Bilgileri

	Taahhüt	İş Makine K.	Satış	Taşımacılık	Toplam
Yatırım harcamaları					
Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller	87.270,30	131.565,33	115,83	1.433,25	220.384,71
Maddi olmayan duran varlıklar	943,02	301,86	28,08	955,89	2.228,85
Toplam Yatırım Harcamaları	88.213,32	131.867,19	143,91	2.389,14	222.613,56
Amortisman gideri	61.454,25	7.970,04	2.834,91	79.868,88	152.128,08
İtfa payları	1.998,36	100,62	100,62	184,86	2.384,46

1 Ocak - 31 Aralık 2014	Taahhüt İşleri	İş Makineleri Kiralama İşleri	Üretim Ve Satış	Taşımacılık Faaliyetleri	Eliminasyon	Toplam
Satış gelirleri	2.370.878,64	614.544,84	367.842,15	4.066.512,84	-	7.419.778,47
Bölüm içi satış gelirleri	350.207,91	-	24.015,42	26.074,62	- 400.297,95	-
Satışların maliyeti	- 2.023.085,61	- 162.751,68	- 299.349,18	- 3.761.189,64	-	- 6.246.376,11
Bölüm içi satışların maliyeti	- 372.912,93	-	- 10.147,41	- 26.186,94	409.247,28	-
Brüt Kar	325.088,01	451.793,16	82.360,98	305.210,88	8.949,33	1.173.402,36
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	- 16.984,89	- 7.239,96	- 15.614,82	4,68	-	- 39.844,35
Genel yönetim giderleri	- 92.981,07	- 23.726,43	- 22.516,65	- 12.784,59	794,43	- 151.214,31
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	25.577,37	3.965,13	3.228,03	2.474,55	-	35.245,08
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	- 73.335,60	- 10.473,84	- 6.050,07	- 13.622,31	184,86	- 103.296,96
Faaliyet Karı	167.363,82	414.318,06	41.407,47	281.273,85	9.928,62	914.291,82
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	302.553,81	2.252,25	-	58,50	-	304.864,56
Yatırım faaliyetlerinden giderler (-)	- 16.953,30	-	4,68	-	-	- 16.957,98
Finansman Gelir/Gideri Öncesi Faaliyet Karı	452.964,33	416.570,31	41.402,79	281.332,35	9.928,62	1.202.198,40
Finansal gelirler	31.995,99	10.747,62	3.886,74	2.036,97	- 9.168,12	39.499,20
Finansal giderler (-)	- 23.374,26	- 13.635,18	- 11.132,55	- 3.598,92	8.887,32	- 42.853,59
Vergi Öncesi Kar	461.586,06	413.682,75	34.156,98	279.770,40	9.647,82	1.198.844,01
Dönem vergi gideri (-)	- 72.923,76	- 77.896,26	- 8.817,12	- 44.788,77	-	- 204.425,91
	- 9.336,60	- 8.632,26	1.271,79	- 26.026,65	-	-
Ertelenmiş vergi gelir/(gideri)						42.723,72
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	379.325,70	327.154,23	26.611,65	208.954,98	9.647,82	951.694,38

	Taahhüt	İş Makine K.	Satış	Taşımacılık	Toplam	
Bölüm varlıkları	10.045.191,78	5.354.317,80	701.076,87	5.095.619,10	21.196.205,55	
Dağıtılmamış varlıklar	-	-	-	-	716,04	
Toplam Varlıklar	10.045.191,78	5.354.317,80	701.076,87	5.095.619,10	21.196.921,59	
Bölüm yükümlülükleri	2.560.996,62	1.260.533,43	332.619,30	2.890.805,58	7.044.954,93	(*) 2744,82 TL
Dağıtılmamış yükümlülükler	-	-	-	-	3.740,49	tutarında
Toplam Yükümlülükler	2.560.996,62	1.260.533,43	332.619,30	2.890.805,58	7.048.695,42	amortisman gideri ve
Diğer Bölüm Bilgileri						58,50 TL tutarında
Yatırım harcamaları						itfa payları Z
Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller	82.879,29	219.661,65	868,14	1.461,33	304.870,41	şirketine ait
Maddi olmayan duran varlıklar	3.031,47	491,40	-	99,45	3.622,32	olduğundan diğer
Toplam Yatırım Harcamaları	85.910,76	220.153,05	868,14	1.560,78	308.492,73	bölüm bilgilerinde
Amortisman gideri (*)	49.550,67	5.924,88	2.556,45	62.971,74	121.003,74	gösterilmeyerek, fiile
İtfa payları (*)	3.907,80	471,51	191,88	119,34	4.690,53	n duran faaliyetler
						çinde gösterilmiştir.

3.4.4.3. D.N.5 Nakit ve Nakit Benzerlikleri

Tablo.19. Nakit ve Nakit Benzerlikleri Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Kasa	4.874,22	4.609,80
Bankadaki nakit		
Vadesiz mevduatlar	2.352.242,88	2.633.383,35
Vadeli mevduatlar	1.062.496,89	1.174.699,89
	3.414.739,77	3.808.083,24
Diğer hazır varlıklar	7.058,61	7.895,16
Vadesi üç aydan uzun bir yıldan kısa vadeli mevduatlar(-)	-3.142,62	-2.713,23
Nakit akış tablosuna göre nakit ve nakit benzerleri	3.423.529,98	3.817.874,97
Banka Mevcut Detayları	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
TL Vadesiz Mevduat	1.764.182,16	1.580.030,01
USD Vadesiz Mevduat	588.060,72	1.053.353,34
TL Vadeli Mevduat	159.374,53	176.204,98
USD Vadeli Mevduat	903.122,36	998.494,91
	3.414.739,77	3.808.083,24

3.4.4.4. D.N.6 Finansal Yatırımlar

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Uluslararası piyasalar		
Özel sektör tahvilleri	16.223,22	5.616,00
Yabancı devlet tahvilleri	971.090,64	714.306,06
Hisse Senetleri	883.036,44	583.999,65
Yatırım Fonları	307.126,17	174.671,64
Yerli Piyasada		
TC Tahvili	43.079,40	41.757,30
Hisse Senetleri	3.431,61	3.924,18
Özel sektör tahvilleri	-	5.789,16
Yatırım Fonları	30.801,42	30.274,92
	2.254.788,90	1.560.338,91

Finansal varlıkların en uç vade tarihleriyse

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Uluslararası piyasalar		
Özel sektör tahvilleri	31 Aralık 39	31 Aralık 39
Yabancı devlet tahvilleri	18 Ekim 39	18 Ekim 39
Yerli Piyasada		
TC Tahvili	06 Haziran 16	06 Haziran 16
Özel sektör tahvilleri	01 Haziran 16	01 Haziran 16

3.4.4.5. D.N.7 Finansal Borçlar

Tablo.20.Finansal Borçlar Tablosu

31 Aralık 2015				
Kısa vadeli borçlanmalar	Ağırlıklı Ortalama Faiz oranı	Para Birimi	Döviz tutarı	TL karşılığı
Banka kredileri	-	ABD Doları	59,68	177,84
Banka kredileri	-	TL	1.916,46	1.916,46
Toplam kısa vadeli borçlanmalar				2.094,30
Uzun Vadeli Borçlanmalar	Ağırlıklı Ortalama Faiz oranı	Para Birimi	Döviz tutarı	TL karşılığı
A.kredisi	0,92%	Euro	7.308,57	21.779,55
Diğer uzun vadeli banka kredileri	2,80%	SAR	276.726,94	221.381,55
Finansal kiralama işlemlerinden borçlar				530.671,05
				773.832,15
Uzun vadeli kredilerin ve finansal kiralama işlemlerinden borçların kısa vadeli kısımları(-)				-
				122.645,25
Toplam uzun vadeli borçlanmalar				651.186,90
Uzun vadeli finansal kiralama borçlarının kısa vadeli kısmı	4,00%	Euro	5.511,10	15.982,20
Uzun vadeli	4,00%	Euro	177.478,91	514.688,85
				530.671,05
31 Aralık 2014				
Kısa Vadeli Borçlanmalar	Ağırlıklı Ortalama Faiz oranı	Para birimi	Döviz tutarı	TL karşılığı
Banka kredileri	-	ABD Doları	59,68	16.279,38
Banka kredileri	-	TL	1.916,46	663,39
Toplam kısa vadeli borçlanmalar				16.942,77
Uzun vadeli borçlanmalar	Ağırlıklı Ortalama Faiz oranı	Para birimi	Döviz tutarı	TL karşılığı
A.kredisi	0,92%	Euro	7.308,57	28.979,73
Diğer uzun vadeli banka kredileri	2,80%	SAR	323.331,84	242.498,88
Finansal kiralama işlemlerinden borçlar				442.914,03

				714.392,64
Uzun vadeli kredilerin ve finansal kiralama işlemlerinden borçların kısa vadeli kısımları(-)			-	117.065,52
Toplam uzun vadeli borçlanmalar				597.327,12
Uzun vadeli finansal kiralama borçlarının kısa vadeli kısmı	4,00%	Euro	4.814,43	13.576,68
Uzun vadeli	4,00%	Euro	152.247,29	429.337,35
				442.914,03

3.4.4.6. D.N.8 Ticari Alacaklar Ve Borçlar

Tablo.21.Ticari Alacaklar Ve Borçlar Tablosu

Kısa vadeli ticari alacaklar	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Ticari alacaklar	1.044.356,04	1.153.242,09
Ticari alacaklar reeskontu (-)	-	201,24
İnşaat işlerinden alacaklar	828.686,43	808.902,90
Vadeli çekler ve alacak senetleri	47.154,51	43.298,19
Vadeli çekler ve alacaklar reeskontu (-)	-	1.040,13
İşveren idare payı alacakları (*)	71.985,42	37.065,60
	1.990.941,03	2.041.418,34
Şüpheli alacak karşılığı(-)	-	92.322,36
	1.898.618,67	1.953.771,30

(*) Taahhüt işlerinde işin tamamlanmasına kadar müşteriler tarafından tutulan ve vade gelmemiş ticari alacaklara "işveren idare payı alacakları" olarak nitelendirilmektedir. İşin muhteviyatına ve sözleşmeye bağlı olarak tahsilet süreleri 1 ay ile 3 ay arasında değişmektedir.

Uzun vadeli ticari alacaklar	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Vadeli çekler ve alacak senetleri	3.581,37	3.231,54
Vadeli çekler ve alacak senetleri reeskontu (-)	-	80,73
Ticari alacaklar	31.801,77	25.754,04
Ticari alacaklar reeskontu (-)	-	77,22
	35.225,19	28.702,44

Kısa vadeli ticari borçlar	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Ticari borçlar	1.325.002,77	1.456.176,15
Borç senetleri	645,84	373,23
Diğer ticari borçlar	158.064,66	976,95
	1.483.713,27	1.457.526,33

Uzun vadeli ticari borçlar

Ticari borçlar

31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
5.809,05	5.153,85

3.4.4.7. D.N.9 Stoklar**Tablo.22.Stoklar Tablosu**

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
İlk Madde Malzeme Stokları	490.356,36	428.765,22
Yarı mamul stokları	44.023,59	64.209,60
Ticari mallar	193.436,10	119.762,37
Mamul stokları	17.959,50	10.590,84
Nakliyedeki mallar	13.125,06	31.778,37
İnşaat malzemeleri	46.911,15	51.031,89
Stok değer düşüklüğü karşılığı (*)	- 774,54	- 1.120,86
	805.037,22	705.017,43

(*)İlgili dönemlerde stokların üzerinde herhangi bir rehin veya ipotek bulunmamaktadır. Stok değer düşüklüğü satılan malların maliyeti hesabına işlenmiştir.

3.4.4.8. D.N.10 İnşaat Sözleşmeleri**Tablo.23.İnşaat Sözleşmeleri Durum Tablosu**

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Devam eden inşaat sözleşmeleriyle ilgili maliyetler	7.807.218	6.318.764
Kayda alınan karlar eksi zararlar, net	1.012.766	326.639
	8.819.984	6.645.403
Dönem sonu itibariyle toplam faturalanan hakediş bedeli (-)	-8.851.911	-6.891.836
	-31.927	-246.432

Net bakiye verileri ile konsolide bilançonun raporlanması:

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Devam eden inşaat sözleşmelerinden alacaklar (net)	460.056	361.541
Devam eden inşaat sözleşmeleri hakediş bedelleri (net)	-491.983	-607.973
	-31.927	-246.432
	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Sözleşmeden kaynaklı Alınan Avanslar	422.038,89	583.601,85

3.4.4.9. D.N.11 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Tablo.24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Açılış bakiyesi	4.922.170,11	5.859.598,68
Yabancı para çevrim farkları	827.112,78	- 139.764,69
Alım sonrası yapılan harcamalar	123.525,09	217.614,15
Arazi kiralaması ile ilgili yükümlülüklerin net bugünkü değerlerindeki değişimi	12.519,00	121.589,91
Kapanış bakiyesi	5.030.194,00	5.178.665,00

Dönemler Arası ZYX İnşaat San.A.Ş.'nin yatırım amaçlı bulunan gayrimenkullerinin değer şemsası aşağıdaki gibidir.

	31 Aralık 2015	1 Seviye	2 Seviye	3 Seviye
Yurtdışı yatırım amaçlı gayrimenkuller	5.841.815,85	-	-	5.841.815,85
Yurtiçi yatırım amaçlı gayrimenkuller	43.511,13	-	43.511,13	-
Toplam	5.885.326,98	-	43.511,13	5.841.815,85

	31 Aralık 2014	1 Seviye	2 Seviye	3 Seviye
Yurtdışı yatırım amaçlı gayrimenkuller	4.884.610,77	-	-	4.884.610,77
Yurtiçi yatırım amaçlı gayrimenkuller	37.559,34	-	37.559,34	-
Toplam	4.922.170,11	-	37.559,34	4.884.610,77

3.4.4.10. D.N.12 Maddi Duran Varlıklar

Tablo.25 Maddi Duran Varlıklar

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Duran Varlık Alımı	96.859,62	88.168,86
Net Defter Değeri	36.044,19	13.430,43
Sabit Kıymet Satışı	44.341,83	17.316,00

3.4.4.11. D.N.13 Taahhütler

Gelecekte Elde edilecek Kira Gelirleri

31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibarıyla bilançoda yer alamayan ,kiralama bedelleri aşağıdaki gibidir.

Tablo.26 Gelcekte Elde Edilecek Kira Gelirleri Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
3 yıldan fazla	960.643,71	826.674,03
1 - 3 yıl		

	2.319.757,83	1.997.054,28
1 yıldan az	702.871,65	1.012.609,26
	3.983.273,19	3.836.337,57

Sözleşmeden Doğan Yükümlülükler

31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibariyle bilançoda yer alamayan ,ipotek teminat ve rehin (İtr) tutarları Raporda belirtilmiştir.

Tablo.27 Sözleşmeden Kaynaklanan Finansal İşlemler Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
I.Kendi Tüzel Kişiliği için verilmiş İtr'ler	5.322.671,64	4.621.996,08
II.Ortaklıklar lehine verilmiş İtr'ler	584.116,65	535.259,79
III.Üçüncü kişilerin borcunu temin ederek işi devamını sağlayan İtr'ler	-	-
IV.Diğer Verilen İtr'ler	-	-

Yabancı para birimleri ile verilen İtr'lerinde TL karşılığında hesaba ilave edilmiştir.

3.4.4.12. D.N.14 Pay Başına Kazanç

Pay başına kazanç ,cari dönem karının ara dönem boyunca işlem gören hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama sayısına bölünmesi ile hesaplanır. Türkiye de şirketler yeniden değerlerini artış fonundan veya birikmiş karlardan bedelsiz hisse senedi dağıtımı yolu ile sermayelerini artırma hakkına sahiptir. Pay başına kazanç hesaplaması sırasında söz konusu artırımlar temettü olarak dağıtılan hisse senetleri olarak kabul edilmişlerdir.Sermayeye eklenen kar payı dağıtımları aynı şekilde değerlendirilmektedir.Bu nedenle ortalama hisse senedi adeti hesaplanırken bu tür hisselerin tüm yıl boyunca dolaşımda olduğu kabul edilmiştir.Bu sebeple hisse başına düşen kar hesaplamakta kullanılan hisse adedinin ağırlıklı ortalaması geriye dönük etkilerde göz önünde bulunarak belirlenmiştir.

Tablo.28.Pay Başına Kazanç Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Pay başına kazanç		
adi hisse senedi (tam Kr olarak)	0,2457	0,2223
intifa senetleri (*)		
Kurucu intifa senedi sahiplerine, ZYX A.S. intifa senedi sahiplerine		
1 Kr nominal bedelli hisse senetlerinin		
adi hisse senetleri	468.000.000.000,00	468.000.000.000,00
intifa senetleri		
Kurucu intifa senetleri 1.000	1,17	1,17
ZYX A.S. intifa senetleri 1.000	1,17	1,17

3.4.4.13. D.N.15 Özkaynaklar

ZYX İnşaat San. A.Ş.'nin 30 Haziran 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibariyle ortakları ve sermaye içindeki payları aşağıdadır.

Tablo.29 Detaylı Özkaynaklar Tablosu

	31 Aralık 2015		31 Aralık 2014	
	Hisse oranı	Tutar	Hisse oranı	Tutar
Z İnşaat A.Ş.	27,0%	1.263.600,00	27,0%	1.137.240,00
Y Sanayii A.Ş	24,56%	1.149.408,00	24,56%	1.034.467,20
X Taşımacılık Ltd.Şti	10%	468.000,00	10%	421.200,00
Abdullah Fatsa	8%	374.400,00	8%	336.960,00
Diğer	%30,44	1.424.592,00	%30,44	1.282.132,80
	%100,00	4.680.000,00	%100,00	4.212.000,00
Enflasyon düzeltmesi		25.376,13		25.376,13
Toplam sermaye (yasal kayıtlar)		4.705.376,13		4.237.376,13
TMS 21'e göre yapılan sermaye düzeltmesi (*)		2.768.737,14		1.813.983,21
Toplam sermaye		7.474.113,27		6.051.359,34

(*) ZYX İnşaat San. A.Ş. Yasal kayıtlarındaki sermayesini günlük kura göre Euro olarak takip etmekte, TL olarak raporlamaktadır

Firma 2015 yılında sermaye artırımına gitmiş, sermayesini 4.212.000 TL'den 4.680.000 TL'ye çıkarmıştır. Arttırılan 4680.000 TL'nin 76.0500 TL'si 1'inci temettüden, 269.100 TL'si 2'nci temettüden 122.800 TL'si ise diğer kaynaklardan karşılanmıştır.

31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibariyle Şirket sermayesine karşılık çıkarılmış hisse senedi adetleri ve nominal değerleri tablosu aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2015		31 Aralık 2014	
	Hisse Senedi	TL	Hisse Senedi	TL
1 Ocak	4.212.000.000	4.212.000	374.400.000.000	3.744.000
Birikmiş karlardan/geçmiş yıl karlarından transfer edilen bedelsiz	468.000.000	468.000	46.800.000.000	468.000
	4.680.000.000	4.680.000	421.200.000.000	4.212.000

3.4.4.14. D.N.16 Satış Amacı İle Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

30 Haziran 2015 tarihi itibariyle 2836,08 TL (31 Aralık 2014: 2896,92) satış amacıyla elde tutulan duran varlıkların tamamı ZYX A.Ş.'nin şüpheli alacağa dönüşmüş alacaklarına istinaden müşterilerden almış olduğu arazi, arsa ve binalardan oluşmaktadır.

Grup, 18 Kasım 2014 tarihinde bağlı ortaklıklarından Z A.Ş.'nin sermayesinin %81'ine karşılık gelen payını 67477,41 TL bedelle satmıştır 1 Ocak - 31 Aralık 2014 tarihleri arasındaki durdurulan faaliyet sonuçları aşağıda verilmiştir:

Tablo.30.Durdurulan Faaliyetler

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Sürdürülen faaliyetler		
Satış gelirleri	-	93.291,12
Satışların maliyeti (-)	-	-78.184,08
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	-	-8.486,01
Genel yönetim giderleri (-)	-	-4.458,87
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	-	2.103,66
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	-	-1.956,24
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	-	23,4
Yatırım faaliyetlerinden giderler (-)	-	-680,94
Finansman gelirleri	-	-
Finansman giderleri (-)	-	-1.773,72
Dönem vergi gideri (-)	-	-1.310,4
Ertelenmiş vergi geliri	-	1.043,64
DÖNEM KARI	-	-388,44

3.4.4.15. D.N.17 Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri

31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibari ile,ertelenmiş vergiye konu olan geçici farklar ve etkin vergi oranları kullanılarak hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı dağılımı aşağıda özetlenmiştir.

Tablo.31 Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri Tablosu

	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ve yatırım amaçlı varlıkların yeniden ölçümü ve gerçeğe uygun değer düzeltmesi	- 1.381.750,11	- 1.193.089,95
Özel anlaşmada yapılan düzeltme gereği ertelenen vergi	- 140.753,34	- 122.747,04
Finansal araçlar gerçeğe uygun değer düzeltme etkisi	- 38.770,29	- 28.519,92
Brüt ertelenmiş vergi yükümlülüğü	- 1.561.273,74	- 1.344.356,91
Enerji gelirlerinde yapılan ortalama satış fiyatı düzeltmeleri	338.531,31	326.738,88
Kıdem tazminatı karşılığı	7.623,72	6.846,84
Şüpheli alacak karşılığı	7.478,64	6.305,13
Diğer	28.423,98	29.467,62
Brüt ertelenmiş vergi varlıkları	382.057,65	369.358,47
Net ertelenmiş vergi yükümlülüğü	- 1.179.216,09	- 974.998,44
	31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Ertelenen vergi varlıkları	60,84	145,08
Ertelenen vergi yükümlülüğü	- 1.179.276,93	- 975.143,52
Net vergi yükümlülükleri	- 1.179.216,09	- 974.998,44

3.4.4.16. Finansal Risk Yönetimi ve Politikaları

Küresel ekonominin en önemli unsurlarından biri olan döviz kuru,uluslar arası teşebbüslerde bulunan ülke ve firmaların,kar mekanizmalarına doğrudan etkilidir. Döviz kuru;yurtiçi veya yurtdışı mal alımlarının şirkete maliyetinin değişken olmasına, nakit akışlarının firmaya etkisinin belirlenememesine, yabancı para birimi cinsinden sabit varlık ve yükümlülüklerinin kendi para birimi ederine etkilemesi gibi nedenlerle tehlike yaratmaktadır.Uluslararası iş yapan firmalar butür tehlikeler

sebebi ile finansal risk yönetimi ve politikalarını uygulaması gerekmektedir.¹⁶⁵

Grup'un maruz kaldığı kur riski, kullanmış olduğu ABD Doları ve Euro cinsi kredilerinden kaynaklanmaktadır. Grup bu riski en aza indirmek için, finansal pozisyonunu, nakit giriş/çıkışlarını detaylı nakit akış tablolarıyla izlemekte ve aynı zamanda gerekli gördüğü durumlarda kur riskinden korunma amaçlı finansal işlemler yapmaktadır.

Tablo.32 Döviz Cinsinden Mevcut Durumlar Tablosu

	30.Ara.15	31.Ara.14
I. Döviz cinsinden varlıklar	4.446.056,16	4.124.045,25
II. Döviz cinsinden yükümlülükler	- 1.163.020,95	- 1.411.644,78
Net döviz pozisyonu (I+II)	3.283.035,21	2.712.400,47

Tablo.33 Hesaplar Arası Döviz Rezerv Tablosu

	31 Aralık 2015				
	Toplam TL Karşılığı	ABD Doları (*)	Euro	TL	Diğer TL (**)
1. Ticari Alacak	352.819,35	16.174,08	64.637,82	14.094,99	102.503,70
2. Parasal Finansal Varlıklar	3.135.147,21	457.787,07	315.091,53	238.354,74	727.372,62
3. Diğer	160.242,03	6.639,75	18.840,51	60.785,01	25.434,63
4. DÖNEN VARLIKLAR	3.648.208,59	480.600,90	398.569,86	313.234,74	855.310,95
5. Ticari Alacaklar	28.599,48	7.826,13	480,87	-	6.143,67
6. Parasal Finansal Varlıklar	741.110,76	195.163,02	10.657,53	24.610,95	160.449,12
7. Diğer	28.137,33	4.887,09	219,96	4.815,72	9.537,84
8. DURAN VARLIKLAR	797.847,57	207.876,24	11.358,36	29.426,67	176.130,63
9. TOPLAM VARLIKLAR	4.446.056,16	688.477,14	409.928,22	342.661,41	1.031.441,58
10. Ticari Borçlar	291.380,31	1.451,97	36.883,08	51.444,90	126.039,42
11. Finansal Yükümlülükler	111.513,87	-	6.072,30	1.915,29	91.486,98
12. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	500.671,08	40.887,99	32.600,88	176.223,06	117.386,10
13. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	903.565,26	42.339,96	75.556,26	229.583,25	334.912,50
14. Ticari Borçlar	5.809,05	-	-	-	5.809,05
15. Finansal Yükümlülükler	247.987,35	-	1.230,84	-	244.317,06
16. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	5.659,29	2.006,55	90,09	-	-
17. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	259.455,69	2.006,55	1.320,93	-	250.126,11
18. TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	1.163.020,95	44.346,51	76.877,19	229.583,25	585.038,61
19. Bilanço dışı türev araçların net varlık / yükümlülük pozisyonu (19a-19b)	51.290,46	-	17.199,00	-	-
19.a Aktif karakterli bilanço dışı döviz cinsinden türev ürünlerin tutarı	51.290,46	-	17.199,00	-	-
19.b. Pasif karakterli bilanço dışı döviz cinsinden türev ürünlerin tutarı	-	-	-	-	-
20. Net yabancı para varlık yükümlülük pozisyonu (9-18+19)	3.334.325,67	644.130,63	350.250,03	113.078,16	446.402,97
21. Parasal kalemler net yabancı para varlık / yükümlülük pozisyonu (1 +2+5 +6-10-11-12-14-15-16)	3.094.655,85	632.603,79	313.990,56	47.477,43	411.430,50
22. Döviz hedge'i için kullanılan finansal araçların toplam gerçeğe uygun değeri	-	-	-	-	-
23. Döviz varlıkların hedge edilen kısmının tutarı	-	-	-	-	-
24. Döviz yükümlülüklerin hedge edilen kısmının tutarı	-	-	-	-	-

¹⁶⁵ Orhan Ünal ve Hakan Altın, Döviz Kur Riski İle Şirket Değeri Arasındaki İlişkinin Analizi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*,2010,sayı:26

31 Aralık 2014

	Toplam TL Karşılığı	ABD Doları (*)	Euro	TL	Diğer TL (**)
1. Ticari Alacak	375.653,07	3.681,99	63.260,73	29.368,17	159.306,03
2. Parasal Finansal Varlıklar	3.221.334,09	497.705,13	348.129,99	164.792,16	920.443,68
3. Diğer	277.954,56	28.192,32	20.146,23	101.579,40	54.173,34
4. DÖNEN VARLIKLAR	3.874.941,72	529.579,44	431.536,95	295.739,73	1.133.923,05
5. Ticari Alacaklar	24.453,00	7.516,08	562,77	-	5.436,99
6. Parasal Finansal Varlıklar	199.781,01	-	15.408,90	22.765,86	133.553,16
7. Diğer	24.869,52	5.355,09	-	3.625,83	8.825,31
8. DURAN VARLIKLAR	249.103,53	12.871,17	15.971,67	26.391,69	147.815,46
9. TOPLAM VARLIKLAR	4.124.045,25	542.450,61	447.508,62	322.131,42	1.281.738,51
10. Ticari Borçlar	538.577,91	7.857,72	71.215,56	50.992,11	268.488,09
11. Finansal Yükümlülükler	106.134,21	711,36	7.601,49	663,39	82.379,70
12. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	490.238,19	50.293,62	37.121,76	170.890,20	98.012,07
13. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.134.950,31	58.862,70	115.938,81	222.545,70	448.879,86
14. Ticari Borçlar	5.323,50	-	59,67	-	5.153,85
15. Finansal Yükümlülükler	264.229,29	-	3.843,45	-	253.389,24
16. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	7.141,68	2.963,61	95,94	-	-
17. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	276.694,47	2.963,61	3.999,06	-	258.543,09
18. TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	1.411.644,78	61.826,31	119.937,87	222.545,70	707.422,95
19. Bilanço dışı türev araçların net varlık / yükümlülük pozisyonu (19a-19b)	132.008,76	-	46.800,00	-	-
19.a Aktif karakterli bilanço dışı döviz cinsinden türev ürünlerin tutarı	132.008,76	-	46.800,00	-	-
19.b. Pasif karakterli bilanço dışı döviz cinsinden türev ürünlerin tutarı	-	-	-	-	-
20. Net yabancı para varlık yükümlülük pozisyonu (9-18+19)	2.844.409,23	480.624,30	374.370,75	99.585,72	574.315,56
21. Parasal kalemler net yabancı para varlık / yükümlülük pozisyonu (1 +2+5 +6-10-11-12-14-15-16)	2.409.576,39	447.076,89	307.424,52	- 5.619,51	511.316,91
22. Döviz hedge'i için kullanılan finansal araçların toplam gerçeğe uygun değeri	-	-	-	-	-
23. Döviz varlıklarının hedge edilen kısmının tutarı	-	-	-	-	-
24. Döviz yükümlülüklerinin hedge edilen kısmının tutarı	-	-	-	-	-

(*) İşlevsel para birimi ABD Doları olmayan konsolide edilen bağlı ortaklık ve müşterek yönetime tabi ortaklıklarla ilgili tutarlardır.

(**) ABD Doları ve Euro para birimi dışındaki yabancı para birimlerinin TL karşılıklarını ifade etmektedir.

Tablo.34 Döviz Kuru Riski Belirleme Tablosu

31 Aralık 2015		31 Aralık 2014	
Kar/zarar		Kar/zarar	
Yabancı Paranın Değer Kazanması	Yabancı Paranın Değer Kaybetmesi	Yabancı Paranın Değer Kazanması	Yabancı Paranın Değer Kaybetmesi

TL'nin ABD Doları karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde

1- TL net varlık / (yükümlülüğü)	11.308,05	- 11.308,05	9.959,04	- 9.959,04
2- TL riskinden korunan kısım (-)	-	-	-	-
3- TL net etki (1+2)	11.308,05	- 11.308,05	9.959,04	- 9.959,04

Euro 'nun ABD Doları karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde

4- Euro net varlık / (yükümlülüğü)	99.322,47	- 99.322,47	92.397,24	- 92.397,24
------------------------------------	-----------	-------------	-----------	-------------

5- Euro riskinden korunan kısım (-)	5.129,28	- 5.129,28	13.201,11	- 13.201,11
6- Euro net etki (4+5)	104.451,75	- 104.451,75	105.598,35	- 105.598,35
Diğer döviz kurlarının ABD Doları karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde				
7- Diğer döviz net varlık / (yükümlülüğü)	44.640,18	- 44.640,18	57.431,79	- 57.431,79
8- Diğer döviz riskinden korunan kısım (-)	-	-	-	-
9- Diğer döviz net etki (7+8)	44.640,18	- 44.640,18	57.431,79	- 57.431,79
Toplam (3+6+9)	160.399,98	- 160.399,98	172.989,18	- 172.989,18

3.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUCU

ZYX İnşaat San. A.Ş'nin yönetimi, kanıt niteliğindeki finansal raporların muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasından ve beyan edilmesinden sorumludur.Şirketin paydaşları ve ortak faaliyetleri 31 Aralık 2015 tarihli ekteki özet konsolide bilançosu,özet konsolide kapsamlı gelir tablosu,konsolide nakit akış tablosu,öz kaynak değişim tablosu ve konsolide kar/zarar tablosunun denetimi yapılmıştır.

Denetimimize göre ilişikteki 31 Aralık 2015 dönemi konsolide finansal verilerin, tüm önemli kalemleri ile "Finansal raporlama standardına aykırı olarak sunulduğu kanaatine ulaşılabacak olumsuz bir sebep dikkatimizi çekmemiştir.

SONUÇ

Dünya ekonomilerinde ülkelerin kalkınmaları ile doğru orantılı bir trend gösteren inşaat sektörü , global bir yapı oluşturmaktadır.Bu büyüklük içinde pek çok alt sektörde barındırmaktadır.Bu alt sektörlerin bir araya gelerek oluşturdukları global yapı , büyüme trendi gösterirken beraberinde güçlükleride taşımaktadır. Geçmişte bireysel bir sektör olarak görülebilen inşaat sektörü günümüzde kurumsallaşabilme çabası içindedir.Bu kurumsallaşma çabaları inşaat sektöründe kontrol mekanizmalarına ihtiyaç duyurmuştur.İşte kontrol mekanizmaları ile başlayan denetim fonksiyonları bu gün bağımsız denetim olgusunun doğmasına neden olmuştur.

İnşaat sektörü ve alt bileşenleri hassas ekonomik dalgalanmalardan oldukça etkilenen sektörlerdendir.Özellikle ulusal sermaye ile hareket edebilen inşaat sektörümüz sayısız meslek dalınıda etki altına almaktadır.Etkinin ülke genelindeki yansımaları ,ülkedeki istihdamı ve ülkedeki üretim faktörlerinide etkilemektedir.

Türkiyedeki inşaat sektörü sayısız meslek dalınıda istihdam sağladığından özellikle işsizliğin azaltılması konusunda önemli katkılar sağlamaktadır.sektörün her geçen gün sağladığı istihdam ülkemizin işsizlik oranının aşağı çekilmesini sağlamaktadır.İnşaat sektörleri Ülke ekonomilerinde işsizliği azaltıcı fonksiyonu ile Ekonomilerin kaldıraç görevini yerine getiren önemli unsurlarıdır.

İnşaat sektörleri ülkelerin gayri safi milli hasıllarında önemli bir yer tutmaktadır. Ülkemizde de inşaat sektörünün Gayri Safi milli hasılamızdaki payı TÜİK verilerine göre % 4,5 gibi önemli bir paya sahiptir.Ülke kalkınmaları Kişi başı Gayri Safi milli hasıla ile ölçülür. Yukarıda belirttiğimiz ülkemizdeki bu oran toplamda ülke ekonomisinin %20 sine isabet etmektedir. Ülkemiz kalkınmasına %20 oranında katkıda bulunan inşaat sektörü ile ilgili daha pek çok araştırma ve geliştirme faaliyetinin yapılması gereği ortadadır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan gelişmeler yeni teknoloji ihtiyaçları beraberinde karmaşık bilgilerle donanan sektörün doğru bilgi akışına ihtiyacı artmıştır. Doğru bilgiyi sağlayabilmek ,doğru bilgilerle çalışmak doğru sonuçlara götüreceğinden öncelikle doğru bilgi akışının sağlanabilme çalışmaları bizi iç kontrol mekanizmalarının kurulmasına götürmektedir.

Etkin bir İç kontrol sistemi işletme ilgilileri için doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlamaya olanak verirken .ülkemiz açısından kayıt dışılığıda engelleyeceği de gerçektir. İç kontrol sisteminin işleyişi ile kayıt dışılığa kaynak sağlayan unsurlar yapılan iç kontrollerle ortaya çıkarılabilecek bu sayede kanayan bir yara konumundaki kayıt dışılığında engellenebilecektir.

Ülke ekonomisine %20 katkı sağlayan bu sektörde kurulacak iç kontrol yapıları sektörün öncelikle doğru güvenilir bilgi akışını sağlayacaktır.güvenilir bilgi akışı sektördeki işletme ilgilileri ile birlikte toplum bireylerini doğrudan ilgilendirmektedir.Güvenilir bilgi akışı yapılabilecek hata veya hilelerin önlenbilmesi için önemli bir faktördür.Hata ve hilenin minimize edilebileceği çalışmalar iç kontrol unsurlarının kurulması ile sağlanabilmektedir.

Ülke ekonomilerindeki konumları itibariyle inşaat sektörü gerek bürokratik engeller gerekse çalışma hayatının kısır döngüsü içinde çok karmaşık işlevlerle donatılmışlardır.Bir taraftan doğru bilgi akışını sağlayabilecek sistemlerin kurulabilmesi diğer taraftan bu sistemlerin amaca uygun işletilebilmesi faaliyetleri

,sektörün yeterince karmaşıklaşmasına neden olmaktadır. Bu karmaşıklığın çözümlenebilmesi faaliyetide Bağımsız denetimden geçmektedir.

Sektörün faaliyetleri sırasında kamu kurumlarının baskısı ve yaptırımları ile serbest piyasa ekonomisinin ağır koşulları sektörün piyasada yer tutmasını engelleyen önemli unsurlardır.Sektör piyasada etkin bir yer tutabilmek için bu baskıları göğüsleyebilecek stratejiler üretmek zorundadır.İnşaat sektörünün piyasa koşullarına uygun strateji belirleyebilmesi için güvenilir ,doğru bilgi akışına,ihtiyacı vardır.bu stratejiler inşaat sektörünün var oluş nedenleridir.

İnşaatın nerede yapılacağı, ,inşaatın yapılabilmesi için hazırlanan mimari projeler,işçi istihdamı, inşaatın maliyeti,inşaatın pazarlanması,inşaatın tahsilatı ve ödemeleri gibi daha birçok konu sektörün stratejisini belirlemede önemli unsurlardandır.

İnşaat sektörünün ülke ekonomisindeki önemi ,sektöre gerektiğinden daha fazla özen ve titizlik gösterilmesini gerekli kılmaktadır. Sektörün canlı ve hareketli olabilmesi için hükümet politikalarında değişiklikler gösterebilir. Sektör gerektiğinde devlet destekleri ve teşvikleri sayesinde sektör dinamik hale getirilebilmektedir.

Ülke ekonomilerinin en önemli sektörlerinden olan inşaat sektörünün süreklilik arz edebilmesi için yapılacak iç kontrol çalışmalarında görevlendirilecek elemanların güvenilir, mesleki tecrübeleri olan, stratejik kararlar alabilecek kabiliyete sahip kişilerden istihdam edilmesi zorunludur. Bu tür kişiler gerekli mesleki eğitimi almış ve bir takım sınavlardan geçirilmiş kişilerden oluşmalıdır.Sektörde iç kontrole verilen önem yapılacak bağımsız denetimin temelini oluşturmaktadır.

İnşaat sektörünün gelişmesine yönelik yapılan yasal düzenlemeler günümüz piyasalarında yeterli görülmemektedir. Özellikle haksız rekabet uygulamalarının yetersizliği inşaat sektörünün üretim kalitesinde azalmalara görselliklerin artırılarak tüketicinin etkilenmesi çabalanmaktadır.Nihayi tüketicinin kandırılma çalışmalarının engellenebilmesi ise sektörde bağımsız denetimi hakim kılmaktır.

İnşaat sektörünün kurumsallaşma çalışmaları arttıkça sektöre ilgi gösteren işletme ilgililerinde sektöre ilgili doğru ,Güvenilir Bilgiye olan ihtiyaçlarının sunulması çalışmaları bağımsız denetim çalışmalarının başlangıcını oluşturmaktadır.İnşaat sektörü son yüz yılda gelişme göstermiş ve kurumsallaşma aktivasyonu sağlamıştır.sektörün bağımsız denetime ihtiyacı ise çeyrek asırlık bir geçmişe sahiptir.Sektörün işletme ilgililerinin ,inşaat sektöründe oluşan işlerin karmaşıklığı, sektör elemanlarının doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaçları ,uygulanacak bağımsız denetimin stratejisini belirlemektedir.

Bağımsız denetçi hazırlayacağı bağımsız denetim raporuna kaynak sağlayacak belge ve bilgileri işletme sahip ve yöneticilerinden elde ederken bu belge ve bilgilerin doğru ve güvenilir olması için çaba sarf eder. Bu belge ve bilgiler kanıt olarak değerlendirilir. Bu kanıtların yazılı olarak düzenlenmesi ise çalışma kağıtlarının oluşmasını sağlar. Bağımsız denetçi kanıt niteliğindeki bu belgeleri belli bir sistematikte toplar ve belli bir sistematikte değerlendirerek yorumlar.Kanıt olarak alınan bu belgeler sektörde faaliyet gösteren şirketin finansal tablolarıdır.

Finansal tablolarla birlikte alınan dip not bilgileri açıklayıcı nitelikteki kaynaklardır. Bağımsız denetimin gerçekleşebilmesi ise şirkette yapılan iç kontrol işlevlerinin kontrolü ve yeterliliği hakkındaki bağımsız denetçi yorumunu beyan etmesi ile başlar bağımsız denetçi işletme sahip veya yöneticileri ile yaptığı yüz yüze görüşme sonucunda kendisinde oluşan kanaatle bağımsız denetimi yapip yapmamaya karar verir.

Bu zor olan süreçte bağımsız denetçi vereceği karar sonucu ya bağımsız denetim sözleşmesi imzalar yada bağımsız denetim sözleşmesi imzalamaz ,bağımsız denetçi dağımsız denetim sözleşmesini imzalar ise bağımsız denetimi sonuna kadar gerçekleştirip , Bağımsız denetim raporu düzenlemek zorundadır.

Bağımsız denetçi tarafından Yapılan bu çalışmaların sonuçları sektörde işlem yapan, denetlenen inşaat firmasının ilgililerinin, ihtiyacı olan bilgilerin sağlıklı ve güvenilir olmasını sağlamak içindir. Bu durum denetlenen inşaat firmasının ilgililerinin yatırım ve istihdam konularında daha etkin ve verimlilik sağlayabilecek kararlar alabilmelerini sağlayacaktır. Yapılan bağımsız denetim çalışmaları Yeni T.T.K .İçinde yer almıştır. Oysa bu çalışmaların vergisel boyutunun değerlemesi V.U.K. Hükümlerine göre yapılmaktadır.Bağımsız denetim uygulamasına esas alınan finansal tablolar uluslar arası muhasebe standartlarına bağlı Türk muhasebe standartları hükümleri uygulanırken, Vergisel yönden uygulanan kurallar tek düzen muhasebe sistemini esas almaktadır.

Uygulamada gerek T.T.K. gerekse V.U.K uygulamaları arasında yaşanan aksaklıklar Bağımsız denetimin her işletmede uygulanabilirliği konusunda problemlere neden olmaktadır.işletme ilgililerinin yatırım ve istihdam için doğru ve güvenilir bilgilerle hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duyarken ,Devlet mevcut işletmeden alacağı vergi miktarına endekslenmektedir. Bu farklılık uygulayıcılar arasında sıkıntılara sebep olmaktadır.

Bağımsız denetimin gerçekliği doğru ve güvenilir bilgilerle donanmış finansal tablolardan doğru vergiyi hesaplamaktır.bağımsız denetim yatırım ve istihdam amaçlı doğru ve güvenilir bilgilere erişim sağlarken , bu işlemler T.T.K hükümleri çerçevesinde ele alınmaktadır.bu işlemlerin içeriğine bakmaksızın elde edilen kazançtan alınacak vergi ise V.U.K hükümlerini esas almaktadır. İnşaat sektörü yıllara yaygın işlem gören bir sektör olduğundan vergi hesaplamalarına esas teşkil edecek verilerde yıllara yaygın olarak düşünülmesi gerekmektedir. Bu düşünce ile gelecekte sektörün tüm değerlemeleri T.T.K çerçevesi içinde konuşlandırılmalı ,vergi hesaplamalarında V.U.K nunda yapılacak revizyonla bağımsız denetim uygulamalarının sonucuna göre değerlendirilmesine olanak sağlanmalıdır.

Yaptığımız incelemede inşaat sektöründe vergilendirmeye esas teşkil edecek mevzuatın yetersiz olması ,Vergi uygulayıcılarının bu eksikliği çıkardıkları özgelere gidermeye çalışma çabaları ,eksikliğin Bağımsız denetim uygulanamayışından kaynaklanabileceğini düşündürmektedir.

Sektörde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi inşaat firmaları,işletmelerinde Bağımsız denetim sürecini uygulamaları,işletme faaliyetlerini Bağımsız denetim unsurları ile birlikte yürütme çabaları işletmelerine ve işletme ilgililerine,ülkelerine aşağıda sıraladığımız katkıları sağlayabilecekleri tespit edilmiştir.

- haksız rekabeti önlemek,
- vergi adaleti sağlamak,
- İşletme ilgililerine yatırım olanakları sağlamak
- İşletme ilgililerine istihdam olanakları sağlamak,
- inşaat sektörünün alt bileşenlerinin çoğalmasını sağlamak,
- vergi mevzuatına yön verebilmek,
- kayıt dışılığı önlemektir.

Dünya ekonomilerinin ve ülke kalkınmalarının lokomotif sektörü olan inşaat sektörünün, daha disipline edilip sektörün ilgililerine güvenilir yatırımlar ve istihdam sağlayabilmek için gelişen sektörün bağımsız denetim olgusu ile birlikte düşünülmesi gerektiği ,bağımsız denetimin unsurlarının işlem görmediği inşaat sektörünün gelişme kaydedemeyeceği sonucu açıktır.



KAYNAKÇA

Tek Yazarlı Kitaplar

AKARKARASU Nahit, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının İyileştirilmesi İçin Öneriler, Sermaye Piyasası Yeterlik Etütleri**, Sermaye Piyasası Kurulu

AKBIYIK Sedat, **Vergi Uygulamaları Yönüyle; "Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

AKSOY Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

AKSOY Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

ALTUĞ Figen, **Mali Denetim**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995.

ARKUN Osman Fikret, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul, 1980.

BAKIR Mehmet, **Denetim**, Dilara Yayınevi, Trabzon, 2005.

BAKIR Mehmet, **Denetim**, 1. Baskı, Güneş Matbaası, Rize 2003.

BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2006.

BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2006.

ÇANKAYA İslam, **Serbest Muhasebecilik - Mali Müşavirlik Staja Başlama**, Meslek Yapıtları, Ankara, 2007.

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

DEMİR Erol, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, İstanbul, 2016.

DUMAN Ömer, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayınları No 78, Ankara, 2008.

ERDOĞAN Melih, **Denetim**, Endüstri Ürünleri Tasarımı Uygulama + Araştırma Merkezi, Eskişehir, 2001.

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

EROL Ahmet, **Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirmesinde Özellikli Durumlar**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

FENDOĞLU Hasan Tahsin, **Kamu Denetçiliği Ombudsmanlık Analizi**, Stratejik Düşünce Enstitüsü, Aralık, 2010.

GÜCENME Ümit, **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Alfa Akademi, Bursa, 2004.

GÜÇLÜ Faruk, **Muhasebe Denetim ve Teknikleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2007.

- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990.
- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayını, İstanbul, 1995.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Arıkan Yayınları, Ankara, 2007.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- GÜREDİN Ersin, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları, Eskişehir, 1996.
- HAFTACI Vasfi, **Bağımsız Denetim**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2014.
- KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Örnekleriyle**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- KAVAL Hasan, **UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi**, Baran Ofset, Ankara, 2005.
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Cem Web Ofset Ltd Şti., Ankara, 1996.
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998.
- KEPEKÇİ Celal, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1982.
- MESSIER William, **Auditing: A Systematic Approach**, The McGraw Hill Comp., Unated States of America, 1997.
- ÖZEREN Baran, **İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, 1999.
- ÖZORHON Beliz, **Türkiye'de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri**, İto Yayınları Yayın no:2012-31 İstanbul, 2012.
- PEHLİVANLI Davut, **Modern İç Denetim**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2010.
- SANAL Recep, **Türkiye de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE Yayınları, Ankara, 2002.
- USUL Hayrettin, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013.
- YOZGAT Osman, **İşletme Yönetimi**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1992.

İki Yazarlı Kitaplar

- ARENS Alvin and LOEBBECKE James, **Auditing An Integrated Approach**, Prentice Hall Inc., Unated States of America, 1980.
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve ERDOĞAN Melih, **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1996.

GÜRBOĞA Erkan ve ATABEY Tuncel, **Vergi Kılavuzu**, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, İzmir, 2008.

KARACAN Sami ve UYGUN Rahmi, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2012.

SELİMOĞLU Seval Kardeş ve UZAY Şaban, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 2009.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2009.

TÜREDİ Hasan, **Denetim**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007.

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

İkiden Fazla Yazarlı Kitaplar

ATAMAN Ümit, BOZKURT Nejat ve HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

ÇÖMLEKÇİ vd., **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1993.

DOĞAN Can ve KAPUSUZUĞLU Tuncay, **Türk Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetim Kılavuzu**, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul, 2003.

JOHNSTONE Karla & other authors, A **Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit**, South-Western/Cengage Learning, Unated States of America, 2013.
MESSIER F. William & other authors, Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, McGraw Hill Irwin, Unated States of America, 2006.

Seval Kardeş ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.1.

TÜRKER Masum ve diğerleri, **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2002.

YILANCI Münevver vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004.

YILANCI Münevver, YILDIZ Birol ve KİRACI Murat, **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013.

YILANCI Münevver vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004.

YILANCI Münevver, YILDIZ Birol ve KİRACI Murat, **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013.

Çeviri Kitapları

ANDERSEN ARTHUR and WATERHOUSE Peter, Çev. N. Yalım ve C. Başaran, Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Bugünkü Durumu ve Karşılaşılan Güçlükler, **Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildirileri 1, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu**, 6 - 8 Nisan, 1995.

Tek Yazarlı Makaleler

ARIKAN Menekşe, İnşaat İşletmelerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, 2006.

BALDWIND Richard, Journal of International Economics, Volume 92, Issue 1, Genewa, 2014.

BAŞPINAR Ahmet, Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, **Maliye Dergisi**, Sayı 148, 2005.

BOZKURT Cevdet, Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim, Denetim, **Kamu İç Denetçileri Derneği Yayını**, Sayı 4, Ankara, 2010.

DEMİRTAŞ Mehmet, İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 7, İstanbul, 2005.

ERDOĞAN Murat, Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, **Doğuş Üniversitesi, Dergisi**, Sayı 5, İstanbul.

ERTEM Barış, Türkiye-ABD İlişkilerinde Truman Doktrini ve Marshall Planı, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** Cilt 12 Sayı 21, Haziran 2009.

GÜRKAN Nazmi Zarf, Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 27, Ankara, 2005.

KAPUSUZOĞLU Ayhan, Bağımsız Denetime Yönelik Genel Bir Bakış, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı 13, Bolu, 2006.

KENGER Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, **Yüksek Denetleme Kurulu Dergisi**, Ankara, 2001.

KÖSE Ömer, Sayıştay Denetçisi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.33, 1999..

Kutlu, H.A., Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkiilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Sayı: 63, 2008.

İki Yazarlı Makaleler

BOYAR Ender ve GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması, **Mevzuat Dergisi**, No. 33, Eylül. 2006.

ÇANKAYA Fikret ve GEREKAN Bilal, Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:28, 2009.

HAFTACI Vasfi ve BADEM Cemkut, Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı:50, 2011.

KÖROĞLU Çağrı ve UÇMA Tuğba, İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi, **Mevzuat Dergisi**, Ankara, Sayı 3, 2006.

SAĞMANLI Metin ve CÖMERT Ersen, Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 98, Ankara, 2010.

TUFAN Mehri ve GÖRÜN Mustafa, Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslar arası İç Denetim Standart Çerçevesinde İncelenmesi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:89, Ankara, 2013.

İkiden Fazla Yazarlı Makaleler

Kieso, D. E., Weygnt, J.J. & Walfield, T. D. (2011). Intermediate Accounting: IFRS Edition Volume 1. USA: Wiley, :17. (ISBN:13-978-0470-61630-7)

ÜNAL Orhan ve ALTIN Hakan, Döviz Kur Riski İle Şirket Değeri Arasındaki İlişkinin Analizi, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2010, sayı26.

YERELİ Ayşe N., KAYALI Cevdet ve KAVACIK Mustafa, Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması ve Önem Arz Eden Hesapların Muhasebeleştirilmesi, **Dayanışma**, Sayı 102, Haziran 2008.

Yazarı Belli Olmayan Makaleler

Denetim Standart Çerçevesinde İncelenmesi, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:89, Ankara, 2013, s. 18.

IFAC AAISB, Çev: Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2009.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul, 2008.

Tezler

DİRİL Funda, İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2010 (yayınlanmış doktora tezi).

ERSERİM Alper, Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

ESKİ Emrah, Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Avrupa Birliği'ndeki İç Denetim Sistemiyle Uyum Süreci, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 2006. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

VARISI İdris, Hile riski ve denetçinin sorumluluğu: Hile riskinin ölçülmesine yönelik bir uygulama, İşletme Fakültesi, Gümüşhane Üniversitesi, 2012 (yayınlanmış doktora tezi)

İnternet Kaynakları

Bağımsız denetim sözleşme örneği

<http://dilekcevesozlesme.com/index.php/2015/09/18/bagimsiz-ozel-denetim-sozlesmesi-ornegi/>(erişim tarihi 02 Şubat 2016)

British Broadcasting Corporation, First Civil Engineering Applications John Rennie, http://www.bbc.co.uk/history/historic_figures/rennie_john.shtml (erişim tarihi 28 Nisan 2016).

ÇEÇEN Kazım, İstanbul Teknik Üniversitesinin Kısa Tarihçesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Tarihi Araştırma Merkezi Yayın No:7, <http://www.arsiv.itu.edu.tr/tarihce/914.html> (erişim tarihi 30 Nisan 2016)

ERTURAN Erdoğan, 2008: 6, <http://ehis.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=98cdea25-83ef-41cc-ad3b-7abff71a58d5%40sessionmgr110&vid=4&hid=101>(erişim tarihi 4 Mart 2016).

KAHRAMAN Bayram, Mühendisler İçin Pratik Ekonomik Bilgiler Ders Notu, Maden Mühendisliği Bölümü, Dokuz Eylül Üniversitesi. İzmir. <http://www.deu.edu.tr/userweb/bayram.kahraman/dosyalar/PratikBilgiler.pdf> (erişim tarihi 14.04.2016)

KGK, Finansal Raporlama Standartı https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (erişim tarihi 11 Mart 2016).

KGK, Finansal Raporlama Standartları, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705.pdf (erişim tarihi 15 Mart 2016).

KİŞALİ Yunus, Kamu Gözetim Kurumu Denetim Standartları Ders Notları, Beykent Üniversitesi, İstanbul, 2013. <https://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf> (erişim tarihi 15 Mart 2016)

OTLU Gözde ve UZEL Özkan, Türkiye Ve Orta Doğuda İnşaat Sektörü Raporu, Uzel Danışmanlık, 2015, <http://www.uzeldanismanlik.com/turkiye-ve-orta-doguda-insaat-sektoru-analiz-raporu> (erişim tarihi 2 mart 2016).

Wikipedia Özgür Ansiklopedi, İnşaat Mühendisliği, https://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0n%C5%9Faat_m%C3%BChendisli%C4%9Fi (erişim tarihi 28 Nisan 2016).

Konferanslar

STANKOWSKI Witold, Education From Tradition to Future, International Contemporary Education Research Congress, ISSN:1303-5134 Volume: 13, Muğla, 29 Eylül - 2 Ekim 2016.

TÜRKER Masum ve PAKDEMİR Recep, Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler, **17. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Ekim 2002, İstanbul.

TÜRKER Masum, Quality Assurance System in Accountancy Profession and Turkish Experience, **Professional Accountancy Education and Service Quality Assurance: Experience, Reality, Prospects Congress**, Tbilisi, Georgia, 28 - 29 May 2008.

TÜRKER Masum ve TÜRKER İpek, Public Oversight, Benefits and Challenges, **12th FCM Annual Conference**, Tirana, Albania, 4 Kasım 2013.

Forum

CEYLAN Ahmet, Kalite Güvence Standardı, Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları, **2. Türkiye Muhasebe Forumu**, Ankara, 2007.

Sempozyum

GÜRER Hüseyin, Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği Faydalar, **Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 10**, Antalya, 05 - 09 Ekim, 2011.

Resmi Yayınlar

Resmi Gazete 28509 sayılı 26.12.2012 tarih.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) Mad.14.