

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YURTDIŞI İNŞAAT GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ  
VE DENETİMİ**

**Yunus Emre BEKTAŞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Doç. Dr. Zeynep Dina ÇAKMUR YILDIRTAN**

**İstanbul, Aralık 2017**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YURTDIŞI İNŞAAT GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ  
VE DENETİMİ**

**Yunus Emre BEKTAŞ  
(132008259)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :  
Tezin Savunulduğu Tarih :

Tezin Danışmanı : Doç. Dr. Zeynep Dina Çakmur YILDIRTAN\_\_\_\_\_

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN \_\_\_\_\_

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT \_\_\_\_\_

**İstanbul, Aralık 2017**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YURTDIŞI İNŞAAT GELİRLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ  
VE DENETİMİ**

**Yunus Emre BEKTAŞ  
(132008259)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Doç. Dr. Zeynep Dina ÇAKMUR YILDIRTAN**

**İstanbul, Aralık 2017**

# TEŞEKKÜRLER

Tezime, önerileri ve sabırlı yönlendiriciliği ile önemli katkılar sağlayan, gülyüz ve anlayıőlı yaklaőımıyla öğrencisini cesaretlendiren, danışman hocam Doç. Dr. Zeynep Dina ÇAKMUR YILDIRTAN'a yardımlarından dolayı teőekkürlerimi sunarım.

Öğrencilik hayatımın ilk yılından bugüne kadar hep arkamda durup desteğini esirgemeyen babam Cemal BEKTAŞ, sevgisini ve dualarını hiç eksik etmeyen annem Beyhan BEKTAŞ, bütün akademik ve iş hayatımdaki çalıőmalarımnda gönüllü psikoloğum olan eőim Hatice Kübra BEKTAŞ'a sonsuz sevgi saygı ve minnetlerimi sunarım.

**Yunus Emre BEKTAŞ**  
**Aralık, 2017**

# İÇİNDEKİLER

## SAYFA NO.

TEŞEKKÜRLER.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
ÖZET .....	vi
ABSTRACT .....	vii
KISALTMALAR.....	ix
TABLO LİSTESİ .....	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ .....	1
BÖLÜM 2. İNŞAAT SEKTÖRÜ GELİRLERİNİN MUHASEBEŞTİRİLMESİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	4
2.1. İNŞAAT KAVRAMI VE GELİŞİMİ .....	5
2.2. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ .....	9
2.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ .....	15
2.4. İNŞAAT GELİRLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	17
2.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı .....	19
2.4.2. İnşaat Sözleşmelerinin Tanımı ve Türleri .....	19
2.4.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi .....	20
2.5. TMS 11 KAPSAMINDA TEKDÜZEN HESAP PLANININ ANALİZİ VE KARŞILAŞTIRMA .....	22
2.6. YURTDIŞI İNŞAAT GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ .....	24
BÖLÜM 3. TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE DENETİM KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	29
3.1. DENETİMLE İLGİLİ KAVRAMLAR .....	29
3.1.1. Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	31
3.1.2. Denetim Türleri .....	33
3.1.2.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri .....	34
3.1.2.1.1. İç Denetim .....	34
3.1.2.1.2. Bağımsız Denetim .....	34

3.1.2.1.3. Kamu Denetimi.....	35
3.1.2.2. Ulaşılmak İstlenen Amaca Göre Denetim Çeşitleri.....	35
3.1.2.2.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	35
3.1.2.2.2. Uygunluk Denetimi.....	35
3.1.2.2.3. Faaliyet Denetimi.....	36
3.2. İNŞAAT SEKTÖRÜ DENETİM SÜRECİ .....	36
3.2.1. Ön Çalışma Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi.....	37
3.2.2. Müşteri İşletmenin Seçimi ve Denetim İşinin Alınması.....	38
3.2.3. Denetimin Planlanması .....	40
3.2.3.1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama Ve Analitik İnceleme .....	42
3.2.3.2. Denetim Riskinin Belirlenmesi.....	44
3.2.3.3. Denetim Programının Hazırlanması.....	46
3.2.3.4. İşgücü ve Zaman Planlaması .....	46
3.2.4. Denetim Programının Yürütülmesi .....	48
3.2.4.1. Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri.....	49
3.2.4.1.1. Kayıtların Ve Belgelerin İncelemesi .....	50
3.2.4.1.2. Fiziki İnceleme .....	52
3.2.4.1.3. Gözlem .....	52
3.2.4.1.4. Soruşturma.....	53
3.2.4.1.5. Doğrulama.....	54
3.2.4.1.6. Yeniden Hesaplama.....	55
3.2.4.1.7. Yeniden Uygulama .....	56
3.2.4.1.8. Analitik İnceleme Teknikleri.....	56
3.2.4.2. Ek Denetim Prosedürleri .....	58
3.2.4.2.1. Kontrol (Uygunluk) Testleri.....	58
3.2.4.2.2. Maddi Doğruluk Testleri .....	58
3.2.5. Bulguların Raporlanması.....	60
3.2.6. Denetim Sonrası Faaliyetlerin Gerçekleştirilmesi .....	63

## **BÖLÜM 4. YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN DENETİMİNDE ÖRNEK UYGULAMA .....**

4.1. DENETİM ÖNCESİ İŞLEMLER .....	65
4.1.1. Müşteri İşletme İle Ön Görüşme .....	65
4.1.2. Müşteri İşletme Hakkında Yapılan Araştırmalar .....	65
4.1.3. Denetim Anlaşmasının Yapılması .....	68
4.2. DENETİM PLANLAMASI .....	68
4.2.1. İşletme İle İlgili Ayrıntılı Bilgi Toplanması .....	68
4.2.2. İç Kontrol Yapısının Tanınması .....	69
4.2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi .....	70
4.2.4. Şirket Yöneticileriyle Görüşme .....	71
4.2.5. Denetim Programı .....	72
4.3. DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ .....	74
4.3.1. Açılış Hesaplarının Denetimi .....	74
4.3.2. Önemlilik Düzeyinin Yeniden Belirlenmesi .....	85
4.3.3. Belge İncelemesi .....	86
4.3.4. Kasa Sayımı .....	92
4.3.5. Stok Sayımı .....	93
4.3.6. Mutabakatlar .....	94

4.3.7. Hesapların Denetimi .....	96
4.4. DENETİMİN TAMAMLANMASI VE RAPORLAMA .....	108
4.4.1. İşletme Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğinin Araştırılması	108
4.4.2. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların incelenmesi .	108
4.4.3. Hataların Düzeltmesini İsteme.....	108
4.4.4. Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesi.....	109
4.4.5. Müşteri İle İlişkili Olan Kişi Ve Kuruluşlarla Yapılan İşlemleri Belirleme Ve İnceleme.....	109
4.4.6. Yönetimden Teyit Mektubunun Alınması.....	109
4.5. ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN VE DENETİM RİSKİNİN SON DEĞERLEMESİNİ YAPMA .....	109
4.6. MÜŞTERİYİ BİLGİLENDİRME.....	111
4.7. DENETİMİN RAPORLANMASI .....	112
4.8. RAPOR SONRASI FAALİYETLER .....	112
<b>BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>113</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>115</b>
<b>EKLER (APPENDICES).....</b>	<b>122</b>

## ÖZET

Finansal tabloların temel taşı olan finansal bilgilerin güvenilir olması, bu tabloları kullanan ilgili kişiler için önem arz etmektedir. İlgili finansal tabloların makul bir güvence vermesi için denetimden geçmesi gerekmektedir. Finansal Tablo Denetimi; bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla finansal tabloların incelenmesi olarak tanımlanmaktadır.

Yurtdışı inşaat geliri elde eden bir firmanın, yayımlanan Muhasebe Standartlarına uygun finansal tabloların belirlenen denetim standartlarına uygun olarak nasıl denetiminin yapılacağı anlatılması tezimizin amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda birinci bölüm olan giriş bölümünde konuya dair çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde sektörle alakalı kavramlar ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiş ve inşaat sektöründe muhasebeleştirilmenin kavramsal boyutu hakkında bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümümüzde inşaat sektöründe denetim yapmak için ne tür teknikler ve testler uygulanabileceği ile ilgili bilgiler verilmiş ve denetim süreci anlatılmıştır. Son bölümde ise örnek bir firma için denetim anlaşması sürecinden başlayarak raporlama sürecine kadar yapılan bütün işlem ve incelemeler yapılarak firmanın denetimi yapılmıştır. Yıllara sari inşaat işinde yapılan kayıtların doğruluğu ve hesap kayıtlarının doğru zamanda doğru şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmiştir. Yapılan denetimde karşılaşılan sorunlar tespit edilmiştir.

Sonuç olarak ise; yıllara sari inşaat işinde yapılan kayıtların doğruluğu ve hesap kayıtlarının doğru zamanda doğru şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmiştir bir inşaat firmasının denetiminin nasıl yapılacağı teorik olarak anlatılmış ve uygulamalı olarak yazılmış, sonucunda sorunlar tespit edilerek çözümler sunulmuştur.



## **ABSTRACT**

The core of the financial tables are the trustable financial information. Those tables have an importance for the people who evaluate actual datas on the table. To provide reasonable assurance for the financial statements must be audited. Financial statement audit; is defined as the study of the financial statements that has been issued to give opinions in order to identify whether pre-determined criteria took place or not.

The aim of this thesis ; determination for application of the defined standards on auditing financial statements in accordance with Accounting Standards for the construction company that obtained offshore income. Therefore after completion of statement, on the application section discussed that how to audit the financial statements of the company XXX. Problems have been identified in audit that took place.

In conclusion; there are disclosures for carrying out audit of construction companies. There are disclosure for identified solutions of the problems in audit.

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	:	Avrupa Birliği
<b>A.Ş.</b>	:	Anonim Şirket
<b>b</b>	:	Baskı
<b>BDDK</b>	:	Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu
<b>BKK</b>	:	Bakanlar Kurulu Kararı
<b>bkz.</b>	:	Bakınız
<b>BSMV</b>	:	Banka Sigorta Muamele Vergisi
<b>C.</b>	:	Cilt
<b>CPA</b>	:	Certicated Public Accountant
<b>DV</b>	:	Damga Vergisi
<b>FIFO</b>	:	First In First Out ( İlk Giren İlk Çıkar )
<b>GİB</b>	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GKGMİ</b>	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>G.V.</b>	:	Gelir Vergisi
<b>GVK</b>	:	Gelir Vergisi Kanunu
<b>IAASB</b>	:	International Auditing and Assurance Standards Board
<b>IASB</b>	:	International Accounting Standards Board
<b>IFAC</b>	:	International Federation of Accountants
<b>İSMMM</b>	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>KDV</b>	:	Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KVK</b>	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>LTD.</b>	:	Limited
<b>ÖTV</b>	:	Özel Tüketim Vergisi
<b>SMMM</b>	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SGK</b>	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>Taks.</b>	:	Taksitlendirilmiş

<b>TCMB</b>	:	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
<b>TDHP</b>	:	Tek Düzen Hesap Planı
<b>TMUDESK</b>	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TL</b>	:	Türk Lirası
<b>TTK</b>	:	Türk Ticaret Kanunu
<b>UFRS</b>	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>USD</b>	:	Amerikan Doları
<b>VUK</b>	:	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	:	Yeminli Mali Müşavir
<b>Y.S.İ.O.</b>	:	Yıllara Sari İnşaat Ve onarım

# TABLO LİSTESİ

## SAYFA NO

<b>Tablo 2.1.</b> Yıllar İtibariyle Yurtdışında İnşaat Yapan Firma Sayısı .....	10
<b>Tablo 2.2.</b> Yıllar İtibariyle Ortalama Proje Bedelleri .....	11
<b>Tablo 2.3.</b> Yıllar İtibariyle Toplam Proje Bedelleri .....	13
<b>Tablo 2.4.</b> Tms 11 Bağlamında Tek Düzen Hesap Planında Belirtilmiş Hesaplar .....	22
<b>Tablo 2.5.</b> Tms 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar .....	23
<b>Tablo 2.6.</b> Tek Düzen Hesap Planı Ve TMS 11 Arasındaki Farklar.....	24
<b>Tablo 4.7.</b> İç Kontrol Testlerinden Personel Bordro Testi.....	69
<b>Tablo 4.8.</b> Önemlilik Düzeyinin İlk Belirlemesi.....	70
<b>Tablo 4.9.</b> Denetim Ekibi Ve Planlanan Süre .....	72
<b>Tablo 4.10.</b> Hesap Kalemleri Bazında Görevli Denetçiler Ve Planlanan Süreler .....	73
<b>Tablo 4.11.</b> Stok Sayım Sonucu (Dönembaşı) .....	76
<b>Tablo 4.12.</b> Stok Sayım Sonucu (Dönembaşı) .....	77
<b>Tablo 4.13.</b> Banka Kredilerine Tahakkuk Eden Faizlerin Eklenmesi.....	81
<b>Tablo 4.14.</b> XXX Şirketi 2016 Yılı Önemlilik Düzeyleri.....	85
<b>Tablo 4.15.</b> XXX Şirketi 2015 Sonu Hesap Kalanları Yılı Önemlilik Düzeyleri.....	86
<b>Tablo 4.16.</b> Banka Hesap Bakiyeler Listesi .....	95
<b>Tablo 4.17.</b> İşin Devam Ettiği Sırada Hesaplardaki Toplam Tutarlar .....	96
<b>Tablo 4.18.</b> Banka kredilerine tahakkuk eden faizlerin eklenmesi(Dönemsonu) .....	101
<b>Tablo 4.19.</b> Ticari Borçlar İskonto Edilmiş Maliyet Hesaplaması.....	102
<b>Tablo 4.20.</b> Risk Tutarlarının Hata Rakamlarıyla Karşılaştırılması .....	110

# BÖLÜM 1-GİRİŞ VE AMAÇLAR

Finansal tablolar ve raporlar, şirketlerin muhasebe sistemleri içerisinde üretilen ve ilgili taraflara, şirketlerin finansal durumu, faaliyet sonuçları, karlılık durumu, gelişme potansiyeli hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlayan en önemli araçların başında gelmektedir.

Bazı kurumsal ya da kişisel amaçlar doğrultusunda finansal raporlama sürecine müdahalede bulunularak, finansal verilerin değiştirilmesi, çarpıtılması olarak ifade edilen finansal bilgi manipülasyonu ile şirketlerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeğe aykırı bilgilendirme hatalı rasyo analizleri yapılabilmektedir. Finansal tablolardaki bu hilelerin bertaraf edilebilmesi ve ilgililere hakkında bilgi sahibi olmak istedikleri işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu hususunda güvence verebilmeleri için “denetimden geçmiş” olmaları istenmektedir.

Bu doğrultuda birinci bölüm olan giriş bölümünde konuya dair çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde sektörle alakalı kavramlar ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiş ve inşaat sektöründe muhasebeleştirilmenin kavramsal boyutu hakkında bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümümüzde inşaat sektöründe denetim yapmak için ne tür teknikler ve testler uygulanabileceği ile ilgili bilgiler verilmiş ve denetim süreci anlatılmıştır. Son bölümde ise örnek bir firma için denetim anlaşması sürecinden başlayarak raporlama sürecine kadar yapılan bütün işlem ve incelemeler yapılarak firmanın denetimi yapılmıştır.

İnşaat kelimesini “yapma işi, yapım; yapımı süren bina” olarak tanımlamak mümkündür. Ayrıca inşaat kelimesi ile birlikte onarım kelimesini de ele almamız çalışmamız için faydalı olacaktır. Bu çerçevede onarım kelimesi “bir yapının bozulmuş yerlerini yeniden yapma, ilk durumuna getirme, restore etme” olarak tanımlamaktadır.

Kapsadığı faaliyetlerin çeşitliliği ve farklılığı nedeniyle inşaat sektörünün tanımlanması hayli güçtür. Çeşitli mevzuatlarda inşaat kavramı ele alınmış ancak vergi kanunlarımızda inşaatın tanımı yapılmamıştır ve bu alandaki boşluk diğer kanun maddelerinin yorumlanmasıyla tamamlanmaya çalışılmıştır.

3194 sayılı imar kanununun 5. Maddesinde yapı ve binanın tanımı yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre yapı; *"karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, 4 değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir"*<sup>1</sup> bina ise *"kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır."* şeklinde tanımlanmıştır. Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işgücü kullanılarak ortaya çıkarılan bir taşınmazın yapı kısmına ait faaliyetlerin tamamını içerir.

Çalışma Bakanlığınca oluşturulan iş kolları tüzüğüne de inşaat; *"bina, yol, köprü, tünel metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, havaalanı, dekoval ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri"* olarak tanımlanmıştır.

Dünyada inşaat sektörü, ülke ekonomilerinin gelişip kalkınmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu sektör, Türkiye ekonomisinin kalkınmasında ise sanayi ve tarım sektörleri ile birlikte başı çekmektedir. Türkiye'de inşaat sektörü yatırım ve istihdam potansiyelinin yüksekliği, diğer sektörlerle ve sanayilerle yakınlığı gibi nedenlerle ekonominin sürükleyicisi konumundadır.<sup>2</sup> İnşaat sektörü içerisinde üretime katkı veren, işlerini sektörün gelişmesine paralel olarak arttıran veya azaltan 200'den fazla yan sektörün katkısı ile birlikte, inşaat sektörünün GSMH içerisindeki payı %40 seviyesine yaklaşmaktadır.

Türkiye'de inşaat sektörü, Cumhuriyet'in ilk zamanlarında, büyük su projeleri, demiryolları gibi temel altyapı projeleriyle başlamıştır. Bu durum 1950 yılına kadar sürmüştür. İnşaat sektörünün 1950 ve 1960'lardaki gelişimi daha da hızlanırken, Türkiye'nin 1952'de NATO'ya alınması ile birlikte, altyapı yatırımlarını daha da fazlalaştırıp, inşaat şirketlerine, yabancılarla çalışıp tecrübe edinme ve düşük maliyetlerle makine teçhizatına sahip olma olanağı vermiştir. Sanayi yatırımları ise bu dönemde özel sektöre bırakılmıştır. Türk firmaları kamu ihalelerini kazandıkça bu alanda edindikleri bilgi birikimi ile daha sonraki süreçte yurtiçinde ve yurtdışında büyük

<sup>1</sup> Bulut İ. "Yıllara Sair İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar", Vergi Raporu Dergisi, 2007, s. 92, Mayıs, 59

<sup>2</sup> Karahasanoğlu, Ş. İnşaat Sektörünün Finansal Sorunları, e-Yaklaşım Dergisi, 1998, Temmuz, s.67

projelerin altına imzalarını atmışlardır. İlk etapta su yolları, barajlar, santraller, karayolları ve NATO ihaleleri olmak üzere alınan müteahhitlik işleri Türk müteahhitlik sektörü için büyük bir tecrübe kazanma ve atılım anlamına gelmiştir.

Türkiye'de 1980-1988 yılları arasında büyüme trendini devam ettiren inşaat sektörü 1988 yılına gelindiğinde yavaşlama eğilimi göstermiştir. Bu durumun en büyük sebebi ülkede faizin artması sonucu iç talebin düşmesi ve artan yatırım maliyetleri olmuştur. 1993-2003 döneminde ise Türkiye ekonomisinin büyümesine rağmen inşaat sektörü ana sektörler içerisinde küçülen tek sektör olmuş ve %22,4 oranında daralma yaşamıştır. 2004 yılına gelindiğinde artan iç talep ile birlikte konut sektörü tekrardan canlanmaya başlamış ve 2005 yılının birinci yarısında bir önceki senenin aynı dönemine kıyasla inşaat ruhsatlarında %40 oranında artış gözlemlenmiştir. Türk müteahhitleri 1970'li yılların başlarından bugüne kadar geçen sürede 70 ülkede sayıları 5000 civarında proje gerçekleştirmiştir. Bunların toplam bedeli 130 milyar usd civarındadır<sup>3</sup>.

Türkiye'de muhasebe standartları belirlenme süreci, devlet kontrolünde ve yasal düzenlemeler ile şekillendirilmekte olup muhasebe mevzuatının belirlenmesinde, ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerdeki düzenleme ve uygulamaların etkisinde kalmıştır.<sup>4</sup>

Bu tez de Uluslararası inşaat yatırımları yapan bir firmanın finansal tabloların bağımsız denetimi faaliyetinin uygulamacılara hitap edecek şekilde temel düzeyde anlatılması ve elde edilen denetim sorunlarının, diğer yurtdışı inşaat işleri yapan firmalara yaygınlaştırılması hedeflenmiştir. Elde edilmesi beklenen en önemli veri ise; yurtdışı inşaat işlerinin denetiminde karşılaşılan sorunların tespit edilmesidir. Bu amaçlar doğrultusunda, denetim standartları ve klasik teorik bilgiler sadece özetlenmiştir. Doğaldır ki mesleği yürütecek olanlar, sadece teorik bilgilere değil, detaylı uygulama örneklerine de ihtiyaç duyacaklardır. Bu nedenle XXX Şirketi'nin finansal tablolarını UFRS'ye uygun hale getirerek, örnek bir finansal tablolar denetimi uygulaması yapılmıştır.

---

<sup>3</sup> İbiş C, Özkan S. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış", İSMMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, 2006 Ocak-Şubat-Mart, 25, s. 74,

<sup>4</sup> Yılmaz A, "Avrupa Birliği Bilanço Hukuku 'nda IAS – Tüzüğü 'nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye'deki Durumu ", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2003 Eylül, 124, s. 10,

## BÖLÜM 2- İNŞAAT SEKTÖRÜ GELİRLERİNİN MUHASEBEŞTİRİLMESİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İnşa; bir gayrimenkul (taşınmaz) meydana getirmek amacıyla, malzeme ve işçilik kullanılarak yapılan sistemli ve birbiriyle ilişkili çalışmaların tümüne verilen genel bir isimdir. İnşaat ise, inşa kelimesinin çoğulu olup, inşa halindeki yani henüz tamamlanmamış olan yapıyı ifade etmektedir.<sup>5</sup>

İnşaat bir üretim faaliyetidir. Arsa veya arazi ile birlikte ilk madde ve malzeme kullanılmak suretiyle arsa ve arazi üstüne yapılan yapıdır. Üretim işlemi olarak vasıflandırılan inşaat faaliyeti, bu öğelerin birleşiminden meydana gelir. Arazi ve arsa üstünde ilk madde ve malzeme kullanılarak meydana gelen yapı ise yeni bir ürün olarak değerlendirilir. Bu yüzden tamamlanmış olan inşaat faaliyeti ürün olarak da adlandırılabilir.<sup>6</sup>

Yapı, inşaat faaliyetlerinin tamamlanmış halidir. Yani inşaat etkinlikleri sonucunda ortaya çıkan üründür. Bu özelliği ile yapı kavramı çok geniş kapsamlıdır.<sup>7</sup>

İmar Kanunu'nda yapı; karada ve suda, sürekli veya geçici, resmi ve özel yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların eklerini, değişiklik ve tamirlerini kapsayan sabit ve hareketli tesislerdir.<sup>8</sup>

İnşaat sektörü, devlet ekonomilerinin iyileşmesinde çok büyük bir katkı sağlamaktadır. Türkiye'de, gıda sektörü ve tekstil sektöründen sonra inşaat sektörü üçüncü sırada yer almaktadır. Ayrıca inşaat sektörü çok sayıda alt sanayi dalının gelişimini de tesir etmektedir. Hazır beton, demir, çimento endüstrisi gibi bir takım endüstri dalları, inşaat sektörünün genel durumundan dolaysız olarak etkilenmektedir. Bundan dolayı inşaat sektöründeki olumlu veya olumsuz tüm gelişmeler, ilk önce bu endüstri dallarını etkilemektedir. Ayrıca bu gelişmeler bu endüstri dallarında çalışan insan gücünü de etkileyerek devlet ekonomisi üstünde büyük etki yaratmaktadır.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Fikret Ö., Selman E., S. Sadi I., İnşaat Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 2003, s.3.

<sup>6</sup> Burcu A., İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.3.

<sup>7</sup> Öcal, Erden, Işıklar, a.g.e. s.3

<sup>8</sup> İmar Kanunu, Resmi Gazete Tarihi:09.05.1985, Sayı:18749, Madde 5.

<sup>9</sup> Burcu A., a.g.t., s.7.



Türkiye’de konut yapımının büyük bir bölümü özel inşaat sektörü tarafından yapılmaktadır. Yüksek gelire sahip kişilere yönelik lüks konut projeleri ile büyük çoğunluğu TOKİ tarafından yapılan orta ve alt gelire sahip kişilere yönelik gerçekleştirilen projeler konut piyasasında canlanmanın yaşanmasına neden olmaktadır. 1980’li seneler Türkiye’de inşaat sektörünün büyük bir atılım yaptığı senelerdir. Bu olumlu atılım, 1989 senesinde yavaşlamaya başlamıştır. Bu yavaşlamanın sebebi, 1980’li senelerde yapılan alt yapı yatırımlarının dönem sonlarında azalması ve Türkiye’de gerçekleştirilen liberasyon politikaları sebebiyle artan faiz oranlarının yatırım ve finansman maliyetlerini arttırmasıdır. 1990’lı senelerde olan kamu açıkları ve 2000’li senelerde yapılan tasarruf önlemleri de inşaat sektöründeki kamusal yatırımlara olumsuz etki etmiştir. Bu olumsuz gidişat 2002 yılında değişmeye başlamıştır. 2004 yılında konuta olan talep patlama yaşamıştır, 2006 yılının başlarında bu talep zirveye çıkmıştır. 2006 yılının yarısından sonra duraklamaya başlamış ve 2007 yılının ikinci çeyreğinden başlayarak inşaat sektörü gerilemeye başlamıştır.<sup>10</sup>

Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri sektörü, ekonomiye döviz girdisi, yurt dışında istihdam imkanları, teknoloji transferi ve lojistikten ihracata pek çok alt sektörün yurtdışına açılımına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle Türk yurtdışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik sektörü, ödemeler dengesi içerisinde, sadece inşaat kalemi altında değil, lojistik, işçi gelirleri ve mal ihracatı kalemleri altında da ciddi gelir kaynakları yaratmaktadır.<sup>11</sup>

Medeni Kanun’da inşaat, menkul ve menkul olmayan inşaat olarak ikiye ayrılmaktadır.

Menkul inşaat; sabit kalma amacı olmadan, belirli bir hizmete ayrılmak amacıyla ortaya çıkarılan eserdir. Örnek olarak; yazlık sinema, barakalar ve tiyatro sahneleri, tezgahlar örnek olarak gösterilebilmektedir.<sup>12</sup>

Menkul olmayan inşaat ise toprağa sabit olarak ve devamlı kalmak amacıyla inşa edilen ve belli bir ekonomik değere sahip olan yapılardır. Köprüler, barajlar, santraller,

---

<sup>10</sup> Rana E., Filiz T., “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XIV, 2012, s.31.

<sup>11</sup> İzmir Ticaret Odası Ar-Ge Bülten 2014/Ocak Sektörel ‘‘Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri’’, (Erişim) [http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Eim%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0\\_nurelkili%C3%87.pdf](http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Eim%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0_nurelkili%C3%87.pdf)

<sup>12</sup> Ş. Kızılot “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, 14. Baskı, 42.

yollar, metrolar, binalar, havaalanları, limanlar bu tar inşaatlara örnek olarak gösterilmektedir.

Vergi hukuku açısından inşaatlar; özel(yap-sat) olarak gerçekleştirilen inşaat işleri ve taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaatlar işleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Özel inşaatlar kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Yapanın kendi adına yapması esastır. Yapımın amacı önemli değildir. Kendileri kullanmak üzere yapabilecekleri gibi satmak amacıyla da yapabilirler<sup>13</sup>

Bu tür işletmeler belirli bir ticari amaç doğrultusunda inşaat yapan ve satan işletmelerdir. Bu işletmeler satın aldıkları veya kat karşılığı aldıkları arsalar üzerine ticari amaçlara uygun olarak inşaat yapan ve bu yapılan inşaatın maliyeti üzerine ticari karını ekleyerek satan işletmelerdir<sup>14</sup>

Özel inşaatlar iki şekilde karşımıza çıkar. Bunlardan birincisi; gerçek ve tüzel kişilerin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yaptıkları inşaatlar, ikincisi ise gerçek ve tüzel kişilerin satarak gelir elde etmek amacıyla inşa ettikleri inşaatlardır.<sup>15</sup>

Özel inşaat kurumların ya da kişilerin oturmak veya satmak amacıyla kendi nam ve hesaplarına bina inşa etmelerini ifade etmektedir. Özel inşaat faaliyetinin, yıllara inşaat faaliyetlerinden en önemli farkı, yapılan inşaat faaliyetinin birden fazla yıla sirayet etse bile yıllara sâri inşaat işi olmamasıdır. Çünkü herhangi bir taahhüt söz konusu değildir.<sup>16</sup>

Özel inşaatlarda, önemli olan husus, inşaatı gerçekleştiren kişi veya kurumun inşa işini kendi adına yapıyor olmasıdır. Arsanın mülkiyetinin inşaat sahibi kuruma ya da gerçek kişiye ait olması o inşaatın özel inşaat olmasına engel değildir.<sup>17</sup>

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, özel inşaat işleri yapan firmaların ya da şahısların kendi nam ve hesaplarına yaptıkları, ortaya çıkan yapının mülkiyeti

---

<sup>13</sup> Kazım Y., "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ankara, 2004, Ce-Ka Yayınları, s.29

<sup>14</sup> Hayrettin U., "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi", Ankara, 2012, Detay Yayıncılık, s.3

<sup>15</sup> Megep, "Muhasebe Finansman, İnşaat İşletmeleri", Ankara, 2008, s.2

<sup>16</sup> Çatıkkaş, Ö. ve Şuekinçi, C. "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları" Vergi Dünyası, 2012, Sayı 368, s.172

<sup>17</sup> Çankaya, İ. İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın- Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, Ankara, Meslek Yapıtları, 2003, s.17.

kendilerinde olan ve bu yapının bir inşaat faaliyeti sonucunda ortaya çıkan bir eser olarak kabul edilebileceği inşaat türüdür.

Özel inşaat kapsamında değerlendirilebilecek inşaat türleri aşağıdaki gibidir:

- Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacıyla yapılan özel inşaatlar:

Apartman inşa ederek daire, kat ve dükkân olarak satanlar, bu inşaatı kendi arazileri üzerine gerçekleştirebilecekleri gibi, kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaparak belirli sayıda daire, kat veya dükkân vererek başkalarına ait arsa üzerine de yapabilirler.<sup>18</sup> Ülkemizde yaygın olarak bu yöntem uygulanmaktadır. Yukarıda bahsedilen yöntemle ticari kazanç elde etmek için özel inşaat faaliyetinde bulunan kişi ya da kuruluşlara yap-satçı firmalar da denmektedir.

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, yapılan inşaat hakkındaki tasarrufun alıcıya devrolmasıyla gerçekleşir. Bu olay Türk Vergi Kanunu açısından satış olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle bu tür satış işlemlerinde, tapu devrinin gerçekleşmesi yerine tasarruf hakkının devrinin gerçekleşmesi kabul görmektedir. Ticari kazancın gerçekleşebilmesi için inşaat işlerinin ve satış işlemlerinin tamamlanmış olması gereklidir.<sup>19</sup>

- Arsa karşılığı kat, daire ve dükkân yapımı şeklindeki özel inşaatlar:

Bu yöntemde, üçüncü bir kişi ile sözleşme yapılarak ona ait olan bir arsa üzerine inşaat işleri yapılarak, inşaat işleri sonucunda ortaya çıkacak bağımsız bölümlerden de arsa sahibine pay verilmesi suretiyle arsanın temin edilmesiyle inşaat işleri gerçekleştirilir.<sup>20</sup>

*"arsa payı karşılığında kat yapımında, inşaatçının yüklendiği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığını arsa maliki, arsanın bir bölümünün mülkiyetini geçirerek ödemektedir. İnşaatçının yapı yapma ediminde ağır basan yön gereçlerin tesliminden çok, anlaşmaya uygun olarak katların yapılmasıdır. Bu nedenle inşaatçının edimi, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Buna karşılık arsa sahibin karşı edimi, taşınmaz satış sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır."* öyleyse, arsa payı karşılığında kat yapımı çift tipli karma sözleşmedir.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> Kızılot, a.g.e. s. 369.

<sup>19</sup> Şenlik, M. İnşaat Muhasebesi, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.146.

<sup>20</sup> Çatıkkaş ve Şuekinçi, a.g.e. s.172.

<sup>21</sup> Duman, İ. H. (2008). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, Legal Yayınları, s.183.

- Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacı olmadan yapılan özel inşaatlar:

Türk vergi kanunlarına göre, satmak amacı olmadan yapılan daire, kat ve dükkan inşaatları özel inşaat olarak kabul edilmektedir. Bu inşaat işlerinin sonucunda ortaya çıkan gayrimenkullerin satılması ile elde ettikleri kazançlar vergiye tabi olarak değerlendirilecek ticari kazanç olarak görülecektir.

Ancak, sadece kendilerinin kullanımında kalacak inşaat işleri yapanlar başkalarına satılmamak kaidesiyle farklı bir vergi uygulamasına tabi tutulacaklardır. Bu durumda bir ticari kazanç oraya çıkmayacak ve vergiye tabi olmayacaktır.<sup>22</sup> Bu konu ile ilgili olarak İstanbul vergi dairesi başkanlığının 28.10.2010 tarihli özeldesesi şöyledir: “...*şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmayan ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olmayan özel mesken inşaatı faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu faaliyette bulunanlar adına ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.*”

Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işleri, satma amacıyla yapılan bir mal imalatı değil sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilir. İnşaatın arsası inşaat şirketine ya da işi yapan şahsa değil iş sahibine aittir. Taahhüt işleri bu açıdan bakıldığında muhasebe sisteminde hizmet üretimi olarak görülmektedir.<sup>23</sup>

İnşaat işinin ilgili hesap döneminde tamamlanıp tamamlanmamasına bağlı olarak "yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri" ve "yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri" şeklinde bir ayırım yapmak söz konusudur

-Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri:

İnşaat taahhüt ve onarım işinin tamamlanması bir yıldan uzun bir süreyi kapsıyorsa bu işin yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işi olduğu kabul edilir. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre olmayıp, bir hesap dönemini ifade etmektedir. Örneğin, 01.08.2012 tarihinde başlayarak 01.04.2013 tarihinde tamamlanan bir inşaat işi her ne kadar 8 ay da tamamlanmış olsa da, iki hesap dönemi içerisinde de gerçekleştiğinden yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işi olarak görülmektedir.

İnşaat taahhüt işinin yapım süresinin bir takvim yılını aşip aşmaması konusu, 193 sayılı gelir vergisi kanununun 42-43-44. Maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işlerinin

<sup>22</sup> Kızılot, a.g.e., s. 515.

<sup>23</sup> Yılmaz, K. İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ankara, Ce-Ka Yayınları, 2004, s.44.

vergilendirilmesinde uygulanması sebebi ile önem arz etmektedir.<sup>24</sup> Türk vergi sisteminde "vergiye tabi gelirin yıllık olması ilkesi" alınmıştır. Bu ilke; gelir üzerinden elde edilen vergilerde bir yıllık dönemin esas alınması anlamına gelmektedir. Gelirin yıllık olması ilkesinin gelir vergisi kanununda birçok istisnası bulunmaktadır. Gelirin yıllık olmasının en önemli istisnası yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işleridir. YSİO işlerinde kazanç tespiti ve muhasebe uygulamaları için özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Gelir vergisi kanununun 42. Maddesinde; “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl Beyannamesinde gösterilir”. Hükmüne yer verilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca Beyan edilmesi esası benimsenmiştir.<sup>25</sup>

İnşaat işinin Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yıllara sari inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için, bir iş taahhüdüne bağlı olarak birden fazla takvim yılının kapsayacak şekilde gerçekleşen bir inşaat ve onarım işi olması gerekmektedir.

- Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri:

İnşaat işlerinin süresi, bir takvim yılı içerisinde son bulan inşaat ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat ve taahhüt işleri olarak kabul edilir.

## 2.2. İnşaat Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri

Yaklaşık olarak 2 milyon kişiye iş imkanı sağlayan inşaat sektörü Türkiye'nin ekonomik gelişimi ve kalkınmasındaki en önemli rollerden birini üstlenmektedir. Yan sektörlerle etkileşimi dikkate alındığında sektörün ülke ekonomisindeki yeri %30'lar düzeyine çıkmaktadır.

Türk müteahhitlik firmaları 103 ülkede 7500 projede varlık göstermiş olup bu projelerin toplam tutarı yaklaşık 285 milyar ABD Doları'na tekabül etmektedir. Uluslararası standarttaki işlerin rakiplerinden daha uygun olarak sunumu, yüksek müşteri memnuniyeti, güvenilir iş ortaklığı, çok çeşitli projelerde kazanılmış başarı ve deneyim, nitelikli insan gücü ve risk alma kapasiteleri Türk müteahhitlik firmalarının

<sup>24</sup> Demir, Y. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, 2008, s.2.

<sup>25</sup> Şakar, O. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, 2012, Sayı 376, s.84.

rekabette ellerini güçlü kılan önemli özelliklerdir. Sektörün önde gelen yayınlardan "engineering news record" dergisi tarafından yayımlanan "dünyanın en büyük 250 uluslararası müteahhidi" listesinde, yıllar itibariyle 2013 de 42, 2014 de 42, 2015 de 40, 2016 da 40, 2017 de 46 Türk firması ENR250 listesine girmeyi başarmış ve dünyada Çin Halk Cumhuriyeti'nin ardından ikinci sırada yer almıştır.

**Tablo 2.1. Yıllar İtibariyle Yurtdışında İnşaat Yapan Firma Sayısı**

ÜLKELER	2009	2010	2012	2012	2013
ÇİN HALK CUM.	54	51	52	55	62
TÜRKİYE	33	31	33	38	42
ABD	20	22	26	33	31
İTALYA	22	23	19	17	16
JAPONYA	13	13	14	15	14
İSPANYA	11	13	12	12	13
GÜNEY KORE	12	11	12	15	13
FRANSA	5	5	4	4	5
ALMANYA	4	4	4	4	5
İNGİLTERE	4	4	4	3	2
DİĞER	47	48	45	54	47
TOPLAM	225	225	225	250	250

Türk firmaları 103 ülkede rakip inşaat firmaları ile hem yüksek kaliteli, hem de uygun fiyatlı yaptığı işlerle başarılı bir şekilde rekabet etmektedir. Uluslararası arenada 1972'den günümüze kadar geçen sürede mega projelerde edindikleri deneyim ve birikimleriyle rekabet güçlerini her geçen gün daha da arttırmaktadırlar.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> Türkiye Müteahhitler Odası "Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri", (Erişim) [http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014\\_Turk\\_Yurtdisi\\_Muteahhitlik\\_Hizmetleri\\_tr.pdf](http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014_Turk_Yurtdisi_Muteahhitlik_Hizmetleri_tr.pdf)

2010-2013 döneminde Türk müteahhitlik firmalarının yıllık uluslararası iş hacminde %37.2 oranında artış kaydedilmiş, 2010 yılında 23.1 milyar ABD doları olan yıllık yeni iş hacmi tutarı 2013 yılında 31.7 milyar ABD doları ile en yüksek seviyesine ulaşmıştır.

**Tablo 2.2.** Yıllar İtibariyle Ortalama Proje Bedelleri

<b>Yıllar</b>	<b>Proje Bedeli (Milyar TL)</b>	<b>Yıllar</b>	<b>Proje Bedeli (Milyar TL)</b>
2001	2.4	2008	24.8
2002	2.6	2009	21.7
2003	4.5	2010	23.1
2004	11.4	2011	20.5
2005	12.4	2012	29.4
2006	24.1	2013	31.7
2007	25.3		

**Kaynak: T.C. Ekonomi Bakanlığı**

1972-2015 döneminde Türk müteahhitlerinin yurtdışında yaptıkları işlerin ülkelere göre dağılımına bakıldığında, Rusya Federasyonu'nun (%17.4), Türkmenistan (%14.4) ve Libya'nın (%10.1) oranında en çok iş yapılan ülkeler oldukları görülmektedir. Rusya federasyonu ekonomik olarak daralma ve toplam iş hacminde azalma yaşamasına rağmen Türk müteahhitleri açısından bir numaralı Pazar olma özelliğini devam ettirmektedir.

Bazı Türk firmaları, uluslararası havaalanları, demiryolları, metro hatları gibi proje türlerinde uzmanlaşmıştır. 1972-2015 dönemde konut sektöründeki inşaat işleri toplam işler içindeki payını giderek kaybetmiş, köprü, iş merkezi, tünel, endüstriyel tesis, havaalanı, turizm tesisi gibi projelerde ise önemli oranda artış yaşanmıştır. Yapılan işlerin büyüklüklerine göre ulusal ve uluslararası iş ortaklıkları son dönemde artış yaşayarak büyük inşaat konsorsiyumları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küresel ekonomik krizin etkilerinin hakim olduğu 2013 yılında, Türk firmaları almış olduğu 31.7 milyar ABD doları tutarındaki yeni inşaat işleri ile zirve yaşadığı bir yılı geride bırakmıştır.

2013 yılında yurtdışında üstlenilen işlerde Avrasya ülkelerinin payı %69, orta doğu ülkelerinin payı %16.5, Libya pazarındaki önemli düşüş nedeni ile Afrika ülkelerinin payı ise %9.1 olarak gerçekleşmiştir.

2013 yılında üstlenilen işlerin türlerine göre dağılımına bakıldığında, yol/köprü/tünel projelerinin %14.9 ile ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Konut projeleri %13.6'lık pay ile ikinci sırada yer alırken, onları sırasıyla iş merkezi (%8.9), spor tesisi (%8.8), havaalanı (%8.5), enerji santrali (%7.5), petrokimya tesisi (%6.9), liman (%6.7) ve demiryolu (%2.9) projeleri ile endüstriyel tesis projeleri (%2.8) takip etmektedir.

2014 yılının ilk yarısında Türk müteahhitlik şirketleri 33 ülkede, toplam tutarı yaklaşık 10 milyar ABD doları olan 116 yeni proje üstlenmiştir. %56,6'lık toplam pay ile katar, Cezayir ve Irak lider pazar konumunda yer almakta olup, onları sırasıyla Türkmenistan (%9,1), Libya (%6,9), Azerbaycan (%4,9), Suudi Arabistan (%4,6), Gürcistan (%2,8), BAE (%2,7) ve Rusya federasyonu (%1,9) izlemektedir.

2014 yılının ilk yarısında yurtdışında tamamlanmış olan projelerin toplam bedelinin geçmiş yılların aynı dönemine göre oldukça düşük kaldığı gözlenmekte olup, bu durumun ağırlıklı olarak Türk müteahhitlerin en önemli pazarları arasında yer alan Irak ve Libya'da son dönemde yaşanmakta olan gelişmelerden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Yurtdışı faaliyetlerinin iş türlerine göre dağılımına bakıldığında, Türk müteahhitlerinin 2014 yılının ilk 6 aylık döneminde yol/köprü/tünel (%27,5), demiryolu (%23,0) ve konut projeleri (%15,0) üstendikleri görülmektedir.



**Tablo 2.3.** Yıllar İtibariyle Toplam Proje Bedelleri

Yıllar	Proje Sayısı	Ülke Sayısı	Proje Bedeli (Milyon \$)	Kümülatif (Milyon \$)	Ortalama Proje Bedeli
1997- 2001	2010	60	43.294	43.294	22
2002	131	32	2.571	45.865	20
2003	277	36	4.503	50.368	16
2004	426	39	11.319	61.687	27
2005	408	34	12.328	74.015	30
2006	518	36	24.236	98.251	47
2007	579	44	25.278	123.529	44
2008	628	40	24.853	148.382	40
2009	487	45	21.275	170.107	45
2010	594	50	22.724	192.831	38
2011	521	49	20.237	213.068	39
2012	489	48	27.092	240.160	55
2013	374	45	31.300	271.460	83

**Kaynak: T.C. Ekonomi Bakanlığı**

2013 yılında en fazla iş üstlenilen ülke Türkmenistan olmuştur. 60 projenin üstlenildiği Türkmenistan’da toplam iş hacmi 10,5 milyar dolara ulaşmış bu sıralamayı 5,6 milyar dolar iş hacmiyle Rusya, 2,8 milyar dolar iş hacmiyle Azerbaycan, 2,1 milyar dolar iş hacmiyle Irak, 1,8 milyar dolar iş hacmiyle Kazakistan takip etmiştir. Irak 65 adet proje sayısı ile Türk firmalarının en çok sayıda proje aldıkları ülke olmuştur. Yurtdışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik sektörünün 2023 yılında yıllık iş hacminin 100 milyar dolara çıkartılması hedeflenmektedir. 1972 yılından bu zamana kadar muazzam büyüme rakamlarına ulaşan ve kendi bölgesinde haklı bir itibar kazanan Türk yurtdışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik sektörü, 2003 yılından itibaren iş hacmini

giderek büyümektedir. Ülke ihracatının yıllık %20'si kadar olan bölümünü sadece yurtdışı müteahhitlik sektörü sağlamaktadır. 2013 yılında inşa edilen Aşkabat havaalanı, Aşkabat olimpiyat köyü 3. Aşaması ve Türkmen başı limanı projeleri, 1 milyar dolar sınırını aşan projeler olarak dikkati çekmiştir. Türk firmaları tarafından 2013 yılında yurtdışında üstlenilen projelerin sektörel olarak dağılımı incelendiğinde; ticaret merkezleri, konut ve idari binalar benzeri yapı işleri 12,4 milyar dolarla ilk sırayı almışken, ulaşım projeleri toplam 10,3 milyar dolar, sanayi ve enerji tesisleri toplam 6,2 milyar dolar, su ve kanalizasyon projeleri toplam 1,3 milyar dolar olmuştur.<sup>27</sup>

Ekonomide özel sektör ve kamu tarafından yürütülen inşaat işlerinin duraksadığı dönemlerde yurtdışı inşaat işleri ayrı bir önem arz etmektedir. Yurtdışında inşaat işleri yapan müteahhit firmalar, kar transferi yaparak veya işçilerin yurtiçine gönderdiği dövizlerle ülkeye döviz girdisi sağlayarak, inşaat malzemeleri, makine ve teçhizat ihracı yolu ile de car açık ve ödemeler dengesine büyük katkı sağlamaktadırlar. Ayrıca, oluşturduğu istihdam, elde ettiği teknoloji birikimi ve kullanılan inşaat malzemelerinin kalite ve standardının artması gibi olumlu katkıları nedeniyle, yurtdışı inşaat işlerinin Türkiye ekonomisi içerisindeki yeri büyük önem taşımaktadır. Ancak, proje uygulama aşamasında ihtiyaç duyulan nakdin temininde yaşanan zorluklar sektörün daha fazla döviz girdisi meydana getirmesine engel oluşturmaktadır. Yurtdışı müteahhitlik işlerinin yakaladığı yukarı yönlü ivmeyi sürdürebilmesi için hedef olarak belirlenen ülkelerde Türk müşavirlik firmalarının faaliyetlerinin desteklenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, yurt dışı müteahhitlik işleri yapan veya yapma niyetinde olan firmalara girecekleri ülkelerin mali ve hukuki durumları hakkında bilgilendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Ayrıca, yurtdışı ihalelerinde Kobi seviyesindeki inşaat firmalarının da katılımının teşvik edilmesi, yurtdışı ihale teknikleri hakkında konferanslar yoluyla bilgilendirilme yapılması önemlidir.

Petrol ve doğal gaz ihracatı yapan, yüksek büyüme kaydedeceği öngörülen, barındırdığı riskleri asgari düzeyde olan ülkeler başta olmak üzere gelişmekte olan ülkelerdeki altyapı işlerinin artması ve iş fırsatlarının çoğalması, körfez bölgesinin de inşaat projelerinin fazla olması sebebiyle cazibe merkezi olma özelliklerini devam

<sup>27</sup> İzmir Ticaret Odası Ar-Ge Bülten 2014/Ocak Sektörel ‘Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri’, (Erişim) [http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Eim%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0\\_nurelkili%C3%87.pdf](http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Eim%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0_nurelkili%C3%87.pdf)

ettirmesi beklenmektedir. Afrika'nın ise uluslararası bankalar tarafından finanse edilmesi ve yardım kapsamında krediler verilmesi çerçevesinde altyapı işleri ve enerji projeleri ile çekiciliğini devam ettireceği tahmin edilmektedir.

### **2.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Küresel olarak yaşanan ekonomik etkileşimler, ülkelerin ekonomilerini birbirine yaklaştırmış, finansal tabloların ve raporların hazırlanmasında ortak muhasebe prensiplerine duyulan ihtiyacı ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Küreselleşme, beraberinde uluslararası ticari faaliyetleri olan işletmelerin sayılarını artırmış, uluslararası piyasalardaki hareketliliği ve sermaye değişimini büyütüştür. Artık bir girişimci gelinen inovasyon seviyesi sayesinde dünyanın herhangi bir yerindeki bir borsayı yada piyasayı yada girmek istediği pazarın özelliklerini bir başka ülkedeki aynı alanda bilgiler toplayarak kıyaslama yapabilmektedir. Bütün bunlar finansal tablolar ve raporların küresel anlamda ortak prensipler ile düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Çünkü her ülkenin kendine özgü muhasebe ilkeleri vardır ve birbirleri ile farklılık göstermektedir, bu da anlaşılır olamama sorununu doğurmaktadır. Bu uygulama aşamasında da farklılıklar olması sorununu meydana getirecektir. Ülkeler ortak raporlama prensipleri olan ve muhasebe planları ile vergi mevzuatlarını aynı ilkelere bağlamış ülkeleri tercih edeceklerdir.<sup>28</sup>

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi, uluslararası finansal raporlama standartlarının tüm dünyada geçerli standartlar seti olma yönündeki ilerlemesi göz önüne alındığında, Avrupa birliği "yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması" na yönelik yapılan eylemler, üyelik sürecini devam ettiren ülkemiz açısından büyük önem taşımaktadır. Avrupa birliği parlamentosu 2002 yılında yaptığı bir düzenlemeyle, 2005 yılı itibariyle sermaye piyasalarında faal olan grup şirketleri tarafından yayımlanacak finansal tabloların Ufrs ile uyumluluğunu zorunlu kılmıştır.<sup>29</sup>

Türkiye’de son yıllarda tek düzenliliğin sağlanabilmesi ve "Türkiye finansal raporlama standartlarına geçişte milat sayılabilecek çok önemli iki gelişme yaşanmıştır.

---

<sup>28</sup> Hilal K. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, KSÜ İİBF Dergisi, 2012, cilt 2, sayı 2, ss 105-120, s.105

<sup>29</sup> Gönen S., Uğurluel G., " Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası, 2007, Aralık , S.316

Bunlardan birincisi yeni Türk Ticaret Kanununun yayımlanarak UFRS'lere göre finansal tablo düzenlenmesini zorunlu hale getirilmesi diğeri ise 660 sayılı kanun hükmünde kararnameyle 2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye'deki muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek bir merkezde toplayacak olan kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumunun oluşturulmasıdır.

İnşaat sözleşmeleri hakkında uluslararası alanda yapılan düzenlemeler ele alındığında Amerika Birleşik Devletleri'nde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (USGAAP) kapsamında, 1955 yılında yayınlanan 45 numaralı muhasebe araştırma bülteni (ARB 45) ile inşaat sözleşmeleri ile ilgili düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu bülten ile yapı taahhüt işleri kazancının tespit edilmesi için önerilen tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi olarak tanımlanan yöntemlerden birinin tercih edilmesi firmanın tercihinde bırakılmıştır. 1980 yılı sonrasında uluslararası muhasebe standardı (UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri) çerçevesinde, yürürlüğe giren bu yaklaşım, daha sonra tamamlanmış taahhüt yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine aykırı olması sebebiyle, her iki örgüt tarafından da ter edilerek, inşaat taahhüt işleri ile alakalı kazancın tespitinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kabul edilmiştir.<sup>30</sup>

Tamamlanma oranı yönteminin kullanılmasının uygun olmadığı durumlarda, maliyet ve gelirlerle ilgili geleceğe yönelik tahminlerin sağlıklı öngörülebilmesi halinde kullanılması şartına bağlanmıştır. Buradaki amaç tamamlanmış taahhüt yönteminin sadece tamamlanma oranı yönteminin kullanılmasının uygun olmadığı koşullarda uygulanmasıdır.<sup>31</sup>

"TMS 11- inşaat sözleşmeleri için muhasebe" standardını 1979 yılında uluslararası muhasebe standartları komitesi yayınlanmış, 1993 yılında da gözden geçirerek "TMS11 inşaat sözleşmeleri" adı ile tekrardan yayınlanmıştır. 1993 yılında yayınlanan "TMS11 inşaat sözleşmeleri" standardı gelir ve giderlerin tespit edilmesinde yalnız tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul ederek inşaat sözleşmesinin tamamının veya önemli bir kısmının tamamlanmasına kadar olan dönemde sözleşme gelir ve maliyetlerinin

---

<sup>30</sup> Sayarı, M., "İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2004, Eylül, Cilt:6, Sayı:3, , s.63.

<sup>31</sup> Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D., a.g.e., s:1005

tespitinin mümkün olmadığı durumlarda dahil olmak üzere tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılması gerekliliğini kabul etmemektedir.<sup>32</sup>

Muhasebede uluslararası standartların yerleşmesinin kökü oldukça eskilere dayanan bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. 1980'lerden sonra küreselleşmenin bir gerçek haline gelmesi sonrasında yatırımcıların uluslararası hamlelere kalkışması pratik ve teorik bazı sorunları ortaya çıkarmıştır. Bahsi geçen kavramsal ve pratik tartışmalar mali tablo kullanıcılarına doğru bilgi sağlamak, mali tabloları karşılaştırılabilir hale getirmek gibi amaçlar TMS (uluslararası muhasebe standartları)'nın açıklanmasını zorunlu hale getirmiştir. Mali tablo kullanıcıları, hissedarlar, bankalar, kamu kurumları ve diğer finansal kurumlardır. Son dünya düzeninin geldiği noktada küresel ekonomi karşılıklı ülkelerin birbirine bağımlılığı, bilgi transferi gerçekleştirmeleri, mikro ve makro dataların değerlendirilmeye tabi tutulmalarını içermektedir, bunun sonucu olarak da şeffaf ve açıklanabilir doğruluğu arttırılmış finansal tablo ve raporların ortaya konmasını mecburi hale getirmektedir.<sup>33</sup>

İnşaat işlemlerini düzenleyen muhasebe standardı ile ilgili uluslararası alanda ve ülkemizde yer alan düzenlemeler incelendikten sonra, inşaat işlemlerinin TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında yer aldığı üzere muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler ve açıklamalar aşağıda belirtilmiştir

#### **2.4. İnşaat Gelirlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi ( TMS 11)**

İnşaat taahhüt işleri çoğunlukla birden fazla takvim yılını kapsaması sebebiyle inşaat faaliyetinin karlılığını belirleme konusu önem taşımaktadır. Bu sorunların temelinde inşaat yapım sözleşmesine ilişkin alınan hakedişlerin, yapılan giderlerin ve katlanılan maliyetlerin hangi dönemlerde kayıtlara alınarak muhasebeleştirileceği, buna paralel olarak da hasılatın gelir tablosuna ne zaman alınacağı ve nasıl olacağı, dolayısıyla kâr / zararın tespiti gelmektedir. Uluslararası alanda bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır<sup>34</sup>

<sup>32</sup> Mirza, A.A., Orrell, M., Holt, G.J., Wiley -IFRS Practical Implementation Guide and Workbook (Second Edition). New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2008, s: 70.

<sup>33</sup> Kocamaz, H. *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci*, KSÜ İİBF Dergisi, 2012, Cilt:2, Sayı:2, 105-120.

<sup>34</sup> Adrian, J. J. , Adrian, D. J., *Construction accounting: financial, managerial, auditing, and tax*. Fourth Edition. Illinois, USA: Stipes Publishing L.L.C., 2006, s:47-48.

Türkiye patentli işletmelerin dünya piyasalarında kendilerini rahatlıkla kabul ettirmeleri, finansal ve mali tablolara ulaşabilmeleri, yabancı sermayenin bu şirketlerin önünü açması ve ab ile uyum sürecinin hızlanması açısından uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları önemli rol oynamaktadır. Bu standartların adaptasyonunu kolaylaştırmak için TMSK kurulmuş ve TMS'lerin yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Ağırlıklı olarak kamu sektörü yine eğilimin öncülüğünü yapmaktadır. Buna göre bir işletme çoğu zaman birden çok muhasebe sistemine göre raporlama gerçekleştirmektedir. Bir işletme örneğin bir banka, vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilançoda "ı no' lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliği uyarınca belirlenen ilkeler ve tek düzen hesap planı" na göre, bir aracı kurum olarak sermaye piyasası kurulu' na sunacağı bilanço için "SPK muhasebe standartları", BDDK (bankacılık düzenleme ve denetleme kurulu)'ya sunacağı bilanço için "BDDK muhasebe standartları" nı ve bir uluslararası kredi için "uluslararası muhasebe standartları" nı baz alarak mali tablolar ve finansal raporlar hazırlamaktadır. Bu durumda maliyet artmakta, çeşitli mukayese yanlışlıkları doğmakta ve standardizasyon problemi doğmaktadır<sup>35</sup>

Bu anlamda 3 Ekim 2005 tarihli AB'ye tam üyelik müzakereleri Türkiye için mevzuatın AB müktesebatına uyumlu kılınması açısından hamle yapma zorunlulukları doğurmuştur. Buna göre Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak 1999' da kurulmuş olan ticaret kanunu komisyonu, 2007'de yeni Türk Ticaret Kanunu taslağını hazırlamak için görevlendirilmiştir. Bu taslağın ilham aldığı sistemler Alman ve İsviçre bilanço hukuklarıdır. Yeni kanun tasarısınının 88. Maddesinde TMSK'nın yetkileri de tanımlanmıştır. Buna göre gerçek ve tüzel kişiler ticari defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlerken TMS'ye uyum göstermek zorundadırlar. İstisnai durumlarda TMS'lere uygun olması ve TMSK'nın onayı alınması şartı ile işletmeler kendi alanları için geçerli olan standartlara riayet edebilirler ancak bu düzenlemeler sınırlı olacaktır.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Kocamaz, a.g.m., s.110

<sup>36</sup> Zafer S, "Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2002, Ekim, sayı 7.

#### **2.4.1. Standartın Amacı ve Kapsamı**

"TMS11 İnşaat Sözleşmeleri Standart" ında belirtildiği üzere standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

İnşaat sözleşmeleri temel olarak iki kısımda ele alınmaktadır. Bunlar, yapımıcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlardır. Yapımıcının kendi adına yaptığı inşaatlar yap-sat ve yap-kullan şeklindeki inşaatlardır.<sup>37</sup> Yapımıcının başkası adına gerçekleştirdiği inşaatları da ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar; "Yap-İşlet-Devret" ve "İnşaat Taahhüdü" işlemleridir. TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı, Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaat ile kendi adına yapılan inşaatları kapsamamaktadır. Bu yönüyle, standardın kapsamına "Yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi" girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçevede belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alınmaktadır.<sup>38</sup>

#### **2.4.2. İnşaat Sözleşmelerinin Tanımı ve Türleri**

TMS 11'de inşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme olarak tanımlanmıştır. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi, tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer

---

<sup>37</sup> Örtün, R. Kaval, H., Karapınar, A., Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – UFRS, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 116.

<sup>38</sup> Susmuş, T., Zengin, Y., İnşaat Sözleşmeleri Standardı (Tms 11) Ve Uygulamaları. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs, s:2.

fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir. Bu kapsamda inşaat sözleşmelerini "Sabit Fiyatlı Sözleşme" ve "Maliyet artı kar sözleşmesi" olmak üzere iki şekilde incelemek mümkündür.

- Sabit Fiyatlı Sözleşme: Yüklenici firmanın sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği fakat belirli koşulların varlığı söz konusu ise maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir. Enflasyon artışından kaynaklanan maliyet güncelleştirilmelerinin gelirlere yansıtılması durumu eskalasyon' a (maliyet güncellemesi) örnek teşkil edebilir.

- Maliyet Artı Kar Sözleşmesi: Yüklenici Firmaya kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

Görüleceği üzere standart, maliyet artı kar sözleşmelerinin, yüklenici firmanın kabul edilebilir maliyetlerine bir yüzde yada sabit bir tutar eklenmek suretiyle tespit edilebileceğini belirtmekte ve düzenlenen sözleşme koşullarına istinaden alıcının, söz konusu gayrimenkulün tasarımı hakkındaki temel unsurları belirleyebilme yada kendisine sunulan sınırlı sayıda seçenekten birini seçmesi durumuna bağlı olarak, yapılan sözleşmenin TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri yada TMS 18 Hasılat Sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

#### **2.4.3. İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi ve Bölümlenmesi**

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre standart hükümlerinin her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla her bir inşaat sözleşmesi için gelir ve giderler ayrı ayrı tespit edilip muhasebesi ayrı tutulacaktır. Ancak bazı koşullarda, standart hükümleri, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilmektedir.

Bu durumda hangi inşaat işlerinin bir arada değerlendirilip hasılat ve maliyet unsurlarının tek bir sözleşme kapsamında ele alınacağı ile hangi işlerin ayrı sözleşmeler olarak kabul edilip hasılat ve maliyet unsurlarının birbirinden ayrıştırılacağıın tespiti önem kazanmaktadır. Bu ayrımı aşağıda yer alan açıklama ve örnekler ile belirlemek mümkündür.



- İnşaat Sözleşmelerinin Bölümlenmesi;

Standarda göre, birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- (a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;
- (b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici firma ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması,
- (c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Örneğin, bir kamu kurumunun açtığı hizmet binası ile depolama tesisi yapım işi ihalesine katılan ve her ikisinin ihalesini de kazanan bir işletme açısından durumu değerlendirebiliriz. Eğer ihalede hizmet binası ve depolama tesisi için ayrı ayrı teklifler verilmişse, bunun doğal sonucu olarak hizmet binası işi ile depolama tesisi işinin yapımını kazananların farklı işletmeler olmasına imkan varsa ve dolayısıyla hizmet binası ve depolama tesisi maliyet ve hasılatları birbirinden bağımsız olarak tespit edilebiliyorsa, hizmet binası ve depolama tesisi işi ayrı inşaat sözleşmesi kapsamında değerlendirilecektir. Yani bu iki işin hasılat ve maliyet unsurları ayrı ayrı tespit edilecek ve muhasebeleştirilecektir.

- İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi;

Standarda göre birden çok sözleşmeleri kapsayan varlıkların yapım işinde; bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir: (TMS 11/md.9)

- (a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- (b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve
- (c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Örneğin, yüklenici işletme tek bir müşteriyle iki sözleşme üzerinde pazarlık etmektedir. Buna göre, müşteri söz konusu sözleşmelerin her ikisini kabul edecek ya da hiçbirini kabul etmeyecektir. İlk sözleşme, bilgisayar tesisinin tasarlanması ve düzenlenmesi, ikinci sözleşme ise inşası ile ilgilidir. İlk sözleşmeden beklenen kar marjı %20 iken, ikinci sözleşmeden beklenen kar marjı % 10 dur.

Standarda göre söz konusu iki sözleşme, tek bir sözleşme gibi ele alınmalıdır. Örnekten de anlaşılacağı üzere pazarlığa konu olan sözleşmeler, bir bütün olarak ele alınmış, yüklenici müşterinin her iki sözleşmeyi kabul etmesi veya reddetmesi şart koşulmuştur. İki sözleşme birbirleriyle yakından ilgili ve birbirlerini izleyen bir sırada yapılmışlardır. Sonuç itibarıyla, her iki sözleşme için gerçekleştirilen iş üzerinden, toplam bir kar marjı hesaplanarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır.

İnşaat Sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesinde önemli bir faktör olarak karşımıza çıkan sözleşme maliyet ve gelirlerine standartta aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

## **2.5. TMS 11 Kapsamında Tekdüzen Hesap Planının Analizi ve Karşılaştırma**

Türkiye'deki Tüm işletmeler muhasebe sistemi uygulama genel tebliğindeki esaslar doğrultusunda muhasebelerini tutmak zorundadırlar. Bu tebliğde yer verilen tek düzen hesap planı ve açıklamaları kapsamında ilgili kayıtlarını yapmakta ve tek düzen hesap planında bulunan hesapları doğru ve tam olarak kullanmak yükümlülüğündedirler.

Türkiye'de MSUGT ile getirilen TDHP, yıllara yaygın inşaat işinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesaplar tamamlanmış sözleşme yöntemine uygun olarak yapılandırılmıştır. Yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili tek düzen hesap planında var olan hesaplar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2.4.** TMS 11 Bağlamında Tek Düzen Hesap Planında Belirtilmiş Hesaplar

<b>Hesabın adı</b>	<b>Defterikebir hesabı</b>
Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri	170, 171, 172, 173, 174, 175,176, 177, 178
Taşeronlara verilen avanslar	179
Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri	350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358

Türk vergi mevzuatının yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında elde edilen gelir ve katlanılan giderlerin işin tamamlandığı hesap döneminde içerisinde muhasebeleşmesini öngörmektedir. İşin devam ettiği süre zarfında ilgili döneme ilişkin kar/zarar hesapları yapılmamaktadır. Şöyle ki; yıllara yaygın inşaat işi bitene kadar inşaatla ilgili giderler her yılsonunda 170-178 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesaplarında toplanırken, hakedişler de 350-358 yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesaplarında toplanmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işi bittiğinde ise 170-178 nolu hesaplardaki tutarlar 622 satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılırken, 350-358 nolu hesaplardaki bakiyeler 600 yurtiçi satışlar hesabına aktarılmaktadır. Neticede kar/zarar hesaplaması ancak işin bitiminde hesaplanabilir olmaktadır.

TMS 11 tarafından öngörülen muhasebe esasları ile TDHP kapsamındaki kayıt işlem ve esaslarının karşılaştırıldığı tablo muhasebe sistemleri arasındaki yaklaşımı özetlemek adına verilmiştir.

TMS muhasebe kayıtlarının ne şekilde olması gerektiğini belirtirken TDHP' deki hesapların hangisinin kullanılması gerektiğini belirtmemektedir. Bu doğrultuda finansal tablo kullanıcılarının muhasebe ilkelerine ve hesapların kullanım yerlerine uygun olarak hesap planındaki mevcut hesaplardan seçip veya kullanımı için bir engel konulmamış hesaplardan kullanılması beklenir. TMS 11 özelinde meslek mensupları ve akademisyenler tarafından kullanılması uygun görülen hesaplar mevcuttur.

**Tablo 2.5.** TMS 11 Kapsamında Kullanılması Önerilen Hesaplar

Hesabın adı	Defterikebir hesabı
Önceden yapılan inşaat maliyetleri (yapılmakta olan işler)	174
İş sahibine yansıtılacak maliyetler	175
Hakedişe bağlanacak gelir tahakkukları	176
Alınan hakediş avansları	341
Ertelenmiş vergi varlığı	283
Ertelenmiş vergi yükümlülüğü	483

Kaynak:(Akdoğan Ve Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması 2007)

**Tablo 2.6.** Tek Düzen Hesap Planı Ve TMS 11 Arasındaki Farklar

Konu	TMS 11	Tek düzen hesap planı
Hesap planı mevcut mu?	Hayır	Evet
Dönem giderlerin muhasebeleştirilmesi ne zaman yapılır? (işin tamamlanmadığı dönemler için)	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonunda kar-zarar hesaplarına intikal ettirilir	Ait olduğu dönemde muhasebeleştirilip dönem sonu aktif 17 hesap grubuna aktarılır
Dönem gelirin tespitinde izlenen yöntem	Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre	Dönem içinde tahakkuk eden giderler esasıyla
Gelir ve giderlerin kar- zarar hesaplarına intikali ne zaman?	Her hesap dönemine ait gelir ve giderler ait oldukları dönemde	İşin tamamlandığı hesap döneminde

Kaynak:(Akdoğan Ve Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması 2007)

## 2.6.Yurtdışı İnşaat Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Diğer kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının uygulama alanı da, devletin egemenlik alanının geçerli olduğu alan ile sınırlıdır. Yabancı ülkede iktisadi bir organizasyon kurarak kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişiler, doğal olarak bu ülkelerin vergi kanunlarına uymak zorundadırlar. Bu nedenle ilke olarak, yurt dışında faaliyette bulunan Türk müteahhitlik firmaları, buldukları ülkelerin vergi usul esaslarına uyacaklardır.<sup>39</sup>

Yurtdışında gerçekleştirilecek inşaat ve onarım işlerinin nasıl bir vergi sistemiyle içerisinde yapılandırılacağına yönelik olarak, faaliyetin yapılacağı ülke mevzuatının da incelenerek karar verilmesi uygun olacaktır. İlgili ülke mevzuatına göre, gerçekleştirilecek inşaat ve onarım işi için ilgili ülkede ayrı bir şirket kurulması gerekebilir. Yurtdışında gerçekleştirilecek inşaat, onarım ve montaj işinin ilgili ülkede bu amaçla bir şirket kurarak mı, şube aracılığıyla mı yoksa Türkiye üzerinden mi yapılması gerektiği hususunun öncelikle ilgili ülke mevzuatının ve Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının incelenmesi eğer yoruma açık konular

<sup>39</sup> Şükrü K., İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Aralık 2011, 16. Baskı, s. 440

var ise, bunları ilgili ülke mali idaresinin görüşünün alınması ile değerlendirilmesi gerekir.

İlgili ülke ile eğer varsa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önemi özellikle inşaat işlerinde işyeri tespiti ile ilgili olarak önem arz etmektedir, çünkü bu anlaşmalar gereği ülkelere göre belli süreleri aşmayan (6 ay, 12 ay veya 24 ay) inşaat yapım, montaj ve kurma projelerinin işyeri olarak değerlendirilmeyeceği, bu sebeple inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi yahut bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetleri, anlaşmalarda yer verilen süreleri aşmamak kaydıyla ilgili ülke mevzuatı uyarınca vergilendirilmeyeceği ve bu süreyi aşmayan inşaat işleri ile ilgili vergisel açıdan yerel mevzuat hükümlerinin geçerli olacağı ve vergilendirmenin Türkiye'de yapılacağı anlaşma hükümlerinden anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda vergilendirme açısından anlaşmalardaki sürelerin tespiti önem arz etmekte ve sürelerin aşılmaması durumunda inşaat faaliyetleri dolayısıyla yurtdışında kurulmuş olan tesis/şantiye vb. Yerleşkeler işyeri olarak nitelendirilmemekte olup; bu inşaat işlerine atfedilen kazançların yerel mevzuatta yer alan istisna hükümleri de göz önüne alınarak Türkiye'de vergilendirmeye tabi tutulmaları gerekmektedir ancak tabi aşağıda görüleceği gibi kurumlar vergisi 1 no'lu tebliğin 5.9 maddesinde belirtildiği üzere *“yurtdışında vergi yükü oranına bakılmaksızın vergilendirilen yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançları Türkiye’ de vergiden istisnadır”* denmekte ve yurtdışında bu şekilde vergilendirilmemiş olan kazançların istisnadan yararlanamayacağı görülmektedir.

Yurt dışındaki inşaat işleri için işin yapıldığı ülkede ayrı bir şirket kurulması durumunda yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır. Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fişlen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet

konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır

#### Kurumlar vergisi açısından:

Kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunan firmaların hem Türkiye hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazanç vergilendirilir.

Kurumlar vergisi kanununun yukarıdaki maddesine göre, Türkiye'deki bir limited şirketin hem Türkiye'de hem de yurtdışında yapacağı inşaat işlerinden elde edeceği kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerekir.

Ancak yine kurumlar vergisi kanununun istisnalar başlıklı 5.maddesinin 1.fıkrasının (h) bendi uyarınca bazı şartlar oluşması durumunda yurtdışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işlerinden elde edilen kazançlar, Türkiye'de vergiden istisnadır

Kurumlar vergisi açısından vergileme, yurtdışında yapılacak işin yapılma şekline göre değişmektedir.

İnşaat işlerinin yurt dışında şube olarak yapılması halinde; 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

1. Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
2. Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi Beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,  
Şartlarının, gerçekleşmesi halinde kurumlar vergisinden muaftır.

#### Katma değer vergisi açısından

Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisine kapsamındadır. Buna göre bir işlemin bu faaliyetlerin Türkiye'de gerçekleşmesi gereklidir. İşlemlerin Türkiye'de gerçekleşmiş kabul edilmesi hizmet ifalarında, hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş olması yahut hizmetten Türkiye sınırları içerisinde yararlanılması durumunda hizmet işinin Türkiye'de yapılmış olacağı kabul edilmiştir.

Ancak yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri bir hizmet olup ve bu hizmetin ifa edildiği yerde yabancı ülke olduğu ve yabancı müşteriler bu hizmetlerden yurtdışında yararlandıklarından bu hizmetler katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Yurt dışında inşaat işi yapan müteahhitler hizmeti yurt dışında ifa ettiklerinden, yabancı firmalarda bu hizmetten kendi ülkelerinde yararlandıkları için, bu hizmetler katma değer vergisine tabi tutulamayacaktır. Çünkü yurtdışında yapılan ve yurtdışında yararlanılan hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Yurt dışında yapılan inşaat işi, hizmet yurt dışında ifa edildiğinden, yabancı firmalar da bu hizmetten kendi ülkelerinde yararlandıkları için, Kdv' den muaftır.

Yurt dışındaki inşaat işlerinin bir bölümünü Türk taşeronlara yaptırılması halinde de, Türk taşeronlar hizmeti yurt dışında verdiklerinden ve ana firmalar bu hizmetlerden yurt dışında yararlandıklarından, Türk taşeronların yurt dışında inşaat firmalarına verdikleri hizmetler de Kdv'nin konusuna girmemektedir. Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için, taşeronların hizmet faturasını müteahhidin yurt dışında bulunan şantiyesi adına düzenlemeleri gerekmektedir.

Yurt dışında inşaat işini yapacak olan müteahhitlerin inşaata ait projeyi Türkiye'de çizdirmeleri halinde;

- \* hizmete ait faturanın yurt dışındaki şantiye adına düzenlenmesi,
  - \* bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,
  - \* çizilen projenin mutlak suretle yurt dışında yapılacak bir inşaata ilişkin olması,
- Şartlarının gerçekleşmesi halinde proje işleri de KDV'den muaftır.

Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin, üstlendikleri işlerle ilgili her türlü makina, teçhizat ve ekipmanı geçici veya kesin olarak ihraç etmeleri mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, geçici olarak ihraç edilen makina, teçhizat ve ekipmanlar 2 yıla kadar yurt dışında kalabilecek, bu süre, bitiminden önce başvurulmak kaydıyla gümrük müsteşarlığınca uzatılabilecek ve bu işlemlerde KDV'den muaf olacaktır.

Kesin ihraç halinde ise, yurt içinde malın alımı sırasında ödenen KDV'ler ihracat istisnasından faydalanarak iade olarak geri alınabilecektir.

Türkiye'den yapılan işle ilgili yurt dışına gönderilen her türlü inşaat malzemesi için ödenen KDV'ler de gönderilen malzemeler ihracat olarak kabul edildiği için yurtdışındaki şantiye adına fatura kesilerek iade olarak alınabilecektir.



# BÖLÜM 3- TÜRKİYEDE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE DENETİM KAVRAMSAL ÇERÇEVE

## 3.1.Denetimle İlgili Kavramlar

Denetim kavramının, batı dillerindeki karşılığı (audit)olan; latince “audire“ kelimesi; dikkatli bir şekilde dinlemek, onay vermek anlamına gelmektedir. Denetim alanında iyi yetişmiş bir uzmanın ortaya sunulan iddiaların güvenilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmesidir.

Türk dil kurumuna göre denetim; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, kontrol etmek ve teftiş etmek anlamına gelen denetlemek fişlinin isim halidir.<sup>40</sup>

Genel anlamda; “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla bağımsız ve yetkin bir kişi tarafından tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir.”<sup>41</sup>

Denetim unsurları;

- 1- Karşılaştırma sürecidir
- 2- İktisadi olay ve faaliyetlere ilişkin yönetimin iddiaları
- 3- Önceden belirlenmiş standartlar
- 4- Tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme
- 5- İlgili duyanlara bildirme

Denetim kavramı ile birlikte izleme, revizyon, kontrol, teftiş gibi kavramlarda kullanılmaktadır.

Uluslararası denetim standartlarından 200 no’lu standarda göre denetçi; denetim sözleşmesine göre yürütmesi gereken denetimin amacını gerçekleştirmek için uygun olan yöntem ve işlemleri uygulamalıdır. Uygun olan bu yöntem ve işlemler denetimin

---

<sup>40</sup> Baykara T.,”Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”,Sayıştay Dergisi,Sayı 90,Temmuz Eylül 2013,s.99.

<sup>41</sup> Alvin A.ARENS ve James K.LEOBBECKE,Auditing and Integrated Approach,Prentice Hall Inc.,New Jersey,1980,s.1.Aktaran:Hasan TÜREDİ,Denetim,Trabzon:Celepler Matbaacılık,2007,s.18.

kapsama alanını oluşturur ve bunlar denetçinin kendi yargısı ve UDS temelinde uygulanan yöntem ve işlemlerdir.<sup>42</sup>

Uluslararası denetim standartlarına (UDS 500) göre denetim kanıtı; denetime tabi olan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve denetim görüşüne ulaşabilmek için kullandığı her türlü belge, bilgi ve kayıtlardır.

Sermaye piyasası kuruluna (SPK) göre denetim kanıtı; finansal tablolar ile diğer bilgilere temel oluşturan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri de kapsayan, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmada kullandığı her türlü bilgidir.

Denetçi makul bir güvence verebilmek adına uds 200 no'lu standartta da belirtildiği üzere her türlü bilgi ve belgelere ulaşip kendi yargısını da dahil ederek denetim çalışmasını yürütür. Denetim kanıtlarını ise mali tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir.<sup>43</sup>

Denetim sürecinin başında, işletmenin mali tabloları ve her türlü işlem ve kayıtlarının doğruluğu işletme yönetiminin bir iddiası niteliğindedir. Bunun sonucunda şu yargıya varıyoruz; denetçi, işletmenin iddiası doğruluğunun ispatlamaya yönelik bir faaliyet içerisinde. Dolayısıyla denetçi iddia sahiplerinin iddialarını araştırırken ve bir görüşe ulaşabilmek için yönetimin sunduğu belgelerle doğruluğunun ispatlayacaktır. Neticede denetim kanıtları, işletmenin mali tabloları ve kayıtlarının doğru olduğuna ilişkin iddialarını kanıtlayan deliller olarak nitelendirilebilir.

Denetimle ilgili çalışmalarda denetim kanıtları yapılan denetim sürecinin büyük payına sahiptir. Şansa ve inanca bağlı olmayan her düşünce ve fikir kanıtlarla desteklenmelidir. Denetçi de ahlaki ve mesleğinin sorumluluğu gereği mali tablolar hakkındaki görüşünü yeterli sayıda ve uygun olan denetim kanıtlarıyla desteklemelidir.

Uluslararası denetim standartlarından 500 no'lu standartta; denetçinin bir kanaate ulaşmasında yeterli kanıt miktarı yanında elde edilen kanıtların denetlenen konu ile ilgili olmaları da önemlidir. Başka bir anlatımla, elde edilen kanıtların denetim konusuna uygun olmaları gerekir. Konu ile ilgili kanıtlar nitelikli kanıt olarak kabul edilirler.

---

<sup>42</sup>KGK,(GeçişDönemiEğitimiÖzetleri),<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/DenetimStandartlari.pdf>,(ErişimTarihi:02.06.2015,s.11.

<sup>43</sup> Seval K., Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında AnAlitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Pelin Ofset, 1996,s.82

### 3.1.1. Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Denetimin tarihsel gelişimi; yaşanmış olayların etkileri ve de süreçlerdeki yaşanan değişimleri günümüzde oluşan denetim teknik ve yöntemlerdeki farklılıkları yansıtması açısından önemlidir. Denetim mesleğinin günümüzdeki oluşumu geçmişte meydana gelmiş önemli olayların etkilerini yansıtmaktadır. Bu açıdan bakıldığında oluşumun arkasında yatan olayların etkilerini ve yanılması görülmektedir. Günümüzde de bu denli önem görmesi gelecekte meslek mensuplarına bugünkü yerini ve de gelecekte göstereceği değişimleri aktarabilmektir

Muhasebe denetiminin ilk kez kimler tarafından, nasıl, ne zaman ve nerede başladığına dair kesin bilgiler yoktur. Ancak araştırmacılar denetim uygulamalarının başlangıcını 5000 yıl kadar uzandığını saptanmıştır.<sup>44</sup> Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir.<sup>45</sup>

1500'lü yıllar ile 1800'lü yıllar arasında ise denetim yaklaşımında ve yönteminde fazla bir değişiklik olmamasına karşın denetimin meslek olarak kabul edilebilmesi için yapılan çalışmalar büyük bir kazanımdır. Sanayi devriminden önce kurulan işletmelerde düzene sokulmuş kayıt sistemlerinin varlığı ve bağımsız muhasebeciler tarafından işlemlerin yürütülmesi ile hata ve hilelerdeki tespitlerin sağlanmaya çalışılması denetim mesleğinin önemini pekiştirmiştir.

Sanayi devriminden 1900'lü yıllara kadar çok büyük değişiklikler olmamıştır. Sanayi devriminin gerçekleşmesi ile sermaye birikimleri artmış, şirket ölçekleri büyümüş, teknoloji yoğun kullanılmaya başlanmıştır. Talep ve arz birbirini doğru oranda yükselterek şartları değiştirmiştir. İşletmelerde büyük sermaye gereksinimi ve iş hacimlerinin büyümesi anonim şirketlerin oluşumuna zemin hazırlamıştır. İşletme sahipleri işletme kayıtlarının doğruluğunu kendileri denetlemeye çalışmışlardır. İşletme sahiplerinde sahiplik duygusu ağır basmıştır. Ancak iş yükünün artması, hesapların karmaşık hal alması ve hesapların işletme sahipleri tarafından kontrol edilememesinden

<sup>44</sup> Okan Veli Ş., "KKTC ve AB'de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi", Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Haziran 2010, Sayı:20, (Çevrimiçi) <http://www.akademikbakis.org/eskisite/20/05.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.06.2015), s.2.

<sup>45</sup> Muhammet B. ve Fehmi K., "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi" I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.573.

dolayı mali kayıtların bağımsız ve tarafsız kişilerce izlenmesi zorunluluk haline gelmiştir. Bu dönemde işlemlerin hepsi gözden geçirilmiştir. Yani %100'lük bir inceleme mevcuttur.

1930'lu yıllarda muhasebe mesleğini anlatan yayınlar da ciddi bir artış olmuştur. Bu dönemde teori gelişmiş ancak uygulama aynı hızda gelişmemiştir. Dolayısıyla denetçiler aralıksız denetim yerine test yöntemini kullanmaya başlamışlardır. Denetçilerin test yöntemine seçmelerindeki amaç tabii ki iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ilgili değildir. Bu ilişki daha sonraki yıllarda kabul edilmiştir<sup>46</sup>

1950'lerden sonra ise iç kontrol yapısının önemi artmaya devam etmiştir. Ancak 20. Yüzyılın başlarında iç kontrol yapısı muhasebenin bir kolu gibi görünmüş; güçlü işleyen iç kontrol yapısının olması denetim yapan kişinin her işlemi denetlemesinin gerekli olmadığı anlayışı benimsenmişti. 20. Yüzyıl ise denetim mesleği açısından olgunlaşma dönemidir. Muhasebe kayıtlarının belirli standartlar (GKGMI) dahilinde yapılması ve mali tabloların şekil şartlarının oluşturulması, mali tabloların menfaat gruplarına sunumunun zorunluluk haline getirilmesi denetim mesleğinin uygulama ve akademik alanlarda da gelişimini hızlandırmıştır. Denetim uygulamalarında önemlilik, uygunluk, iç kontrol yapısı ve risk gibi tanımlar denetim yöntemlerinin belirlenmesinde temeli oluşturmaktadır.

Risk denetimi ise; finansal ve yönetsel sistem ve kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıkların belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartları ile iç kontrollerin denetimi konularına yoğunlaşan bir denetim türüdür. İç Denetim Enstitüsü tarafından yayımlanan İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları 2010 nolu İç Denetim Mesleki Uygulama Standardına göre iç denetim yöneticisi denetim faaliyeti önceliklerinin organizasyonun hedeflerine uyumlu hale getirecek risk tabanlı planlama yapmalıdır. Denetçiler tarafından risk değerlendirmesinin yapılması denetim birimindeki kıt kaynakların verimli kullanılmasını ve veri tabanlarından olası risklere karşı erken uyarı işaretlerinin alınması, önlemlerin gecikmeden uygulamaya konmasını sağlayacaktır. Ayrıca risk değerlendirilmesi bu riskin işletmeye maliyeti, personel üzerindeki olası etkileri ve yönetimin gerekli önlemleri alınması konusunda işletmeye fayda sağlar. Risk odaklı

---

<sup>46</sup> Ersin G.,Denetim ve Güvence Hizmetleri,13.b.,İstanbul:Türkmen Kitabevi,2010,s. 15

denetim süreci; risklerin tanımlanması, risklerin ölçülmesi, risk ağırlıklarının belirlenmesi, risklerin sınıflandırılması, risklerin minimize edilmesi veya transfer edilmesi aşamalarından oluşur. İşletmenin içinde bulunduğu olası tüm riskler tanımlanır. Bu riskler ağırlık derecesine göre sıraya konur ve risk seviyesi belirlenir. Risklerin azaltılması için gereken önlemler alınır ve uygulanır. Risk denetimine ilişkin raporlama yapılır. Son olarak risk yönetiminin etkinleştirilir ve denetlenir. Risk faktörlerinin tanımlanması sürecinde işletmede karşılaşılan riskler: İç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği, işletmenin aktif büyüklüğü, likidite derecesi ve işlem hacmi, yönetim ve personelin yeterliliği, finansal yapıdaki bozulma, üst yönetime hedefe ulaşma konusundaki baskı, faaliyetlerin karmaşıklığı, yasal düzenlemelerin yoğunluğu, bilgi sisteminin genişliği, operasyonların coğrafi dağılımı, organizasyonel, operasyonel ve teknik değişiklikler ile bir önceki denetim tarihidir.

Sermaye piyasasında yatırımcıların korunması ve şirketlerde kurumsal bir yapının oluşturulması bağlamındaki gelişmeler, denetimde risk odaklı bir yaklaşımın benimsenmesini zorunlu hale getirmiştir. Bunun sonucu olarak denetim anlayışı önleyici denetime doğru kaymıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde Türkiye’de de denetim yaklaşımı geleceğe dönük ve risk odaklı olmalı, denetçiler denetledikleri işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri ölçebilmeli, işletmenin karşı karşıya kalabileceği riskleri önceden görebilecek yetenekte olmalı, belli sektörler bazında uzmanlaşmalıdır. Ülkemizde muhasebe denetim mesleğinin sağlam bir altyapıya kavuşması, denetim sürecinde uluslararası gelişmelerin ve risk odaklı yaklaşımın hayata geçirilmesi, mesleğe olan güven ve saygınlığın artırılması gerekmektedir. Bu durum sermaye piyasalarının gelişimine katkıda bulunacak ve sermaye birikiminin ekonomiye kazandırılmasını sağlayacaktır.

### **3.1.2. Denetim Türleri**

Literatür incelendiğinde denetim faaliyetlerinin, amaç, yapılış şekli, vb. Gibi farklı özelliklerine göre sınıflandırıldıkları görülmektedir. Buna karşın, denetimin kim veya hangi kurum tarafından yapıldığı ve denetim sonucunda elde edilecek nihai amaca göre denetim faaliyetlerinin sınıflandırılmasının yaygın olarak yapıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırmaya göre denetim çeşitleri şu şekilde adlandırılmaktadır

Muhasebe denetimi çalışmalarının asıl amacı belirli bir işletme ya da döneme ait bilgileri, önceden tespit edilmiş ölçülerle karşılaştırmak ve aralarındaki uygunluk derecelerini belirlemektir. O halde denetim çalışmalarında, karşılaştırılması gereken bir ölçü var demektir. Varılmak istenen amaç ne ise denetimin türü ona göre belirlenir ve karşılaştırma ölçüleri ona göre oluşturulur.<sup>47</sup>

- Denetçinin statüsüne göre denetim çeşitleri;
  - Kamu denetim
  - Bağımsız denetim
  - İç denetim
- Ulaşılmak istenen amaca göre denetim çeşitleri;
  - Faaliyet denetimi
  - Finansal tablolar denetimi
  - Uygunluk denetimi

### **3.1.2.1. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri**

#### **3.1.2.1.1. İç Denetim**

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.

İşletme faaliyetlerini yürüten kişilerin yapmış oldukları işlerin yönetimin belirlemiş olduğu politikalara ne derecede uygun davrandıklarını, etkinlik ve güvenilirliklerinin yönetime raporlanmasıdır.

#### **3.1.2.1.2. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeden bağımsız çalışan, ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir.<sup>48</sup>

Bağımsız denetçiler işletmelerin mali tablolarının denetimini yaparlar ve bir görüşe ulaşmaya çalışırlar. Bağımsız denetçinin bağımsız olması vazgeçilemez bir unsurdur. Ekonomik ve sosyal alanda yaşanan gelişmeler ve değişimler işletmelerin mali

<sup>47</sup> Türedi, a.g.e., s.24,25

<sup>48</sup> Nejat B., Muhasebe Denetimi, 4.b., İstanbul: Alfa Basım Yayın, 2006, s.31.

tablolarındaki bilgilerin yoğunlaşmasına ve karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. Çıkar grupları ise işletmelerle ilgili kararlarını alırken işletmenin sunmuş olduğu tablolardaki bilgi belgelerin güvenilir ve doğru olmasını isterler. Bu isteklerin varlığı ve ekonomik gelişmeler bağımsız denetçilerin doğuşunu sağlamıştır.

### **3.1.2.1.3.Kamu Denetimi**

Kamu kurumlarına bağımlı çalışan ve kamu yararını gözeterek yapılan denetimlere kamu denetimi adı verilir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlar ile özel sermayeli işletmelerin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanlar tarafından incelenmesidir.<sup>49</sup>

Kamu denetimi yapan kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır:

- SGK müfettişleri
- Maliye Bakanlığı hesap uzmanları
- BDDK denetçileri
- SPK denetçileri
- Maliye Bakanlığı denetçileri

### **3.1.2.2.Ulaşılacak İstenen Amaca Göre Denetim Çeşitleri**

#### **3.1.2.2.1.Finansal Tablolar Denetimi**

Mali tabloların denetimi, bir işletmenin mali tablolarının (Gelir tablosu, bilanço, kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu vb.) Önceden belirlenmiş ölçütlere uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ile ilgili görüş belirlemek amacıyla mali tabloların incelenmesini kapsar. Bu ölçütler vergi mevzuatı ve GKGMİ'leridir. Nihai hedefi mali tabloların (Finansal tablolar) güvenilirliğini sağlamaktır.

Denetlenecek işletmedeki finansal tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanmalı ve bu kanıtların bir değerlendirilmesinin yapılması gereklidir. Denetim alanında uzman kişiler tarafından yapılmalıdır.

#### **3.1.2.2.2.Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara veya mevzuata uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.

---

<sup>49</sup> Lerzan K.,Oktay., Tuba Ş.,Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimi,İstanbul:İsmmmo Yayın No:130,2009,s.38..

Uygunluk denetimi özellikle vergisel alanlardaki düzenlemelerde işletmelerin uyma zorunluluğu bulunan belgelerdeki düzen ve şartlara ve diğer usulle ilişkin düzenlemelere aykırılık olup olmadığı ile ilgili yapılır. İç denetim olarak da işletme üst yönetimince belirlenen usullere uyulup uyulmadığı ile ilgili yapılan denetim şekli de uygunluk denetimi niteliğindedir.

Örneğin, yönetim hammaddelerin stoklardan üretim bandına sevki esnasında düzenlenmesi gerekli olan ambar çıkış belgesinin düzenlenme durumu ve eğer düzenlendiyse sevki gerçekleşen hammadde miktarının doğru tutarlarla tespitinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile ilgili konuların denetimi uygunluk denetimine örnek teşkil etmektedir.<sup>50</sup>

### **3.1.2.2.3.Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi; mali tablolarda diğer denetimlerin (etkinlik, verimlilik, uygunluk) birlikte uygulandığı ve raporlandığı bir denetim türüdür.

Faaliyet denetimi işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını, işletmenin performansı ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğiyle ilgilenir. Faaliyet denetimi, mali tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu aldığından daha zordur.

Faaliyet denetimi iç denetime nazaran daha kapsamlıdır. Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iş akışlarını, iç kontrol yapısını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik bir faaliyettir. Faaliyet denetimi ise işletmenin saptanmış hedeflenen amaçlara ulaşmış ulaşmadığını değerlendirir.<sup>51</sup>

## **3.2. İnşaat Sektörü Denetim Süreci**

Denetim faaliyeti belirli bir sürece göre gerçekleştirilmektedir. Bu süreç de birbirini izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Denetim süreci her zaman, her denetim işleminde aynı şekilde ve ya aynı sürede devam etmez. Bu sürecin yoğunluğu ve zorluk derecesi, denetimin ilk denetim veya yinelenen bir denetim olmasına göre değişir. Bunun nedeni ilk defa yapılan denetimlerde bazı ek çalışmalara gereksinim duyulmasıdır. Bu ek

---

<sup>50</sup> Süleyman U., "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim", Sakarya Üniversitesi Yayınları, Sakarya, 2013, Şubat, s.15

<sup>51</sup> Ersin G., Denetim İstanbul: Beta Basım, 7.b.1997, s.15.



çalışmalar denetim faaliyetinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla ilk defa yapılan denetimlerin yinelenen denetimlere göre iş yoğunluğu daha fazladır.

### **3.2.1. Ön Çalışma Faaliyetlerinin Gerçekleştirilmesi**

Bu aşamada gerçekleştirilmesi gereken üç faaliyet vardır;

a) Denetim çalışması esnasındaki risklerin tespit edilmesi ve bunların ele alınması; bir işin kabulünden önce, yapacağımız denetimin taşıyacağı riskleri tespit etmeliyiz. Örneğin, denetim firmaları bir işletme nedeniyle negatif etkilere maruz kalabilir yada mali tablolar tamamıyla veya kalem bazında, hile veya hata sebebiyle önemli ölçüde yanlış oluşturulmuş olabilir.

Denetim çalışmasındaki risklerin değerlendirilmesi ve bunların ele alınmasında firmayı afişe etmeyecek şekilde birkaç farklı yöntem izlenebilir. Önceki denetim şirketi ile iletişime geçilerek bu işin reddedilmesini gerektirecek herhangi bir konu varlığı hakkında sorarak, şirketin yönetimi ile toplantı yaparak, en son mali tabloları gözden geçirip, şirketin web adresi, SPK veya IMKB duyurularından bakarak şirket ile ilgili bilgi toplayarak.

b) Denetim ekibinin belirlenmesi; seçilen denetim ekibindeki kişilerin yapılacak denetim için uygun vasıflarda olması gerekmektedir. Yapılacak çalışmada denetim ekibinin yeterli tecrübeye, bilgiye ve zamana sahip olması asgari taşınması gereken şartlardandır.

c) Sözleşme şartlarının kararlaştırılması; bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim firmasının bağımsız denetim işini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetim işinin amaç ve kapsamını, bağımsız denetimi yapacak denetçinin müşteriye ve müşterinin de bağımsız denetçiye karşı taşıdığı sorumluluklarını ve bağımsız denetim işinin sonunda müşteriye sunulacak bağımsız denetim raporu çeşitlerine ilişkin hükümleri kapsmalıdır. Bağımsız denetim sözleşmesinin, şekil ve içeriği her müşteriye göre değişmekle birlikte, asgari olarak aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekir;

a) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve bağımsız denetim dönemi,

b) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,

c) Finansal tablolar düzenlenirken esas alınan finansal raporlama standartları,

ç) Bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamı,

d) Bağımsız denetim çalışması sonucunda, sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,

e) Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu,

f) Bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,

g) Bağımsız denetimden sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti ve

ğ) Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler.

### **3.2.2. Müşteri İşletmenin Seçimi ve Denetim İşinin Alınması**

Denetim görevi ile alakalı planlama sürecinin başlaması için ilk önce denetlenecek kuruluşun belirli olması gerekmektedir. Denetlenecek kuruluş özel sektör kuruluşu ise karşılıklı olarak görüşme veya teklif yoluyla belirlenmektedir. Ancak denetlenecek kurum yasalarla belirlenmiş kuruluşlar arasında ise bu nedenle denetlenmesi gerekiyorsa, bu kez denetlenecek kuruluş yasalarla belirlenmiş demektir.<sup>52</sup> Denetim şirketi; kaliteli hizmet sunarak piyasada elde ettiği isme göre şirketlerce talep görmektedir. Ancak denetim şirketleri, kendilerine her başvuran müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Bu nedenle denetim şirketi öncelikle müşteri işletmeyle ilgili bilgi toplayarak denetim işini kabul edip etmeyeceğine karar vermelidir. Denetim şirketleri, yeni kuruluş kabulü ve halen çalışmakta olan kuruluşlarla işe devam etme konularında belirli politikalara sahiptirler. Bu politikalar doğrultusunda uygun kararı verebilmek içinse öncelikle müşterinin dürüstlüğü incelenmelidir. Bu amaçla ilk olarak müşteri hakkında bilgi toplamalı ya da varsa bir önceki denetçiyle görüşmelidir. Ancak denetim kuruluşları, denetleyecekleri kuruluşları belirlerken denetim riski ile de karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu risk, kuruluşların finansal tablolarında ve faaliyetleri itibarıyla

---

<sup>52</sup> Kenger E., “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitimi Notu”, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm) 29.03.2007

olumsuzluklar taşınması anlamına gelmektedir Denetçi işi kabul etmeden önce bu riskin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.

Denetim riskini dikkate alan denetçi müşteri işletmeyle ilgili finansal ve finansal olmayan her türlü bilgiyi toplamaya çaba harcamalıdır. Bu amaçla o işletme ile ilişkisi olan tüm kişi ve kuruluşlardan işletmenin durumu ile ilgili bilgi toplar. Ancak toplanan bu genel bilgiler de her zaman yeterli değildir bu nedenle bir önceki denetçiyle görüşmek kaçınılmaz hale gelmektedir. Eski denetçinin; işletme yönetiminin dürüstlüğü, denetim sırasında veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlığı düşülüp düşülmediği, denetim sırasında karşılaşılabilecek önemli sorunlar veya denetim görevinden ayrılmasının nedenleri ile ilgili konularda bilgi vermesi, işin alınma kararında büyük rol oynamaktadır. Denetçiler arasında yapılan bu görüşmeler gizli tutulur. Ayrıca eski denetçi belirli açıklamalarda bulunabilmek için müşterisinden onay almak zorundadır.

Yeni müşteri hakkında bilgi topladıktan ve varsa eski denetçiyle de görüştüktan sonra müşteri işletme ile ilgili herhangi bir problem yoksa denetim işinin alınmasına karar verilir ve durum ilgili tarafa yazılı olarak bildirilir. Bu bildirme denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan denetim anlaşma mektubu ile yapılır. Anlaşma mektubu, müşteri işletme ile denetim şirketi arasında yapılan bir sözleşme niteliğindedir. Müşteri işletme bu mektubu aldıktan sonra imzalayarak denetim şirketine iade eder. Böylece iki tarafta denetim görevini onaylamış olur. Denetim anlaşma mektubu aşağıda yer alan konuları içermektedir. Bu konular genel nitelik taşımakta olup gerektiğinde müşteri işletme ile yapılan anlaşmanın kapsamına göre arttırılıp azaltılabilir.

a) Anlaşmanın amacı belirtilir.

b) Denetim çalışmasının kapsamı ve Bu çalışmanın denetim standartlarına uyumlu yürütüleceği açıklanır.

c) Yapılacak denetimin amacının finansal tabloların dürüstlüğü hakkında görüş bildirmek olduğu belirtilir.

d) Denetim ücretinin belirlenme esasları belirtilir.

e) Denetim çalışmasının zaman planı yapılır.

Denetim kuruluşları bağımsız dış denetimlerini yapacakları kuruluşlara denetim anlaşma mektubunu göndererek bildirimini gerçekleştirilmiş olurlar. Ancak denetlenecek

kuruluş yasalar nedeniyle önceden belirlenmiş ise, bu durumda denetim ekibi denetlenecek kuruluşa yazıyla bildirilir. Nitekim Yüksek Denetleme Kurulu denetimine tabi kuruluşların tamamına her yılbaşında denetim yapacak denetçilerin isimlerini bildirmektedir.<sup>53</sup>

Ön planlama faaliyetlerinin adımları şunlardır;

İşletmenin faaliyetlerinin anlaşılması için şunlar yapılmalıdır:

İşletmenin organizasyon şemasını anlamak ve yönetim tarafından işletmenin ana faaliyetlerinin tespitini yaparak muhasebeleştirme yöntemlerini planlamak

• Finansal tablolar üzerinde önemli sayılabilecek ölçüde etkisi olan iç ve dış işlemleri tespit etmek,

• Uygulanan muhasebe politikalarının işletmenin faaliyetleri ile ilgili uyguluk taşıyıp taşımadığı ve ilgili sektörlerdeki muhasebe politikaları ile uyumlu olup, olmadığını tespit etmek.

Bağımsız denetçinin, finansal verilerde hile, hata ve usulsüzlük kaynaklı önemli yanlışlık riskini tespit edebilmesi ve bu bağlamda ek denetim prosedürlerini tasarlayarak uygulayabilmesi, işletmenin faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini anlayabilmesi gerekmektedir.

• Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları kapsamında kurumun faaliyet gösterdiği sektör, kanunlar ve diğer dış faktörler hususunda bilgi edinmek zorundadır.

• Bağımsız denetçi, işletmenin projelerini, stratejilerini, amaçlarını ve bunlara ilişkin finansal tabloların önemli yanlışlık barındırmasına neden olabilecek faaliyet risklerini anlayabilmek zorundadır.

Ön analitik incelemenin gerçekleştirilmesi: İşletmenin ve faaliyetlerinin kavranmasının sağlanması ve finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olabilecek belirli risklere dikkat çekebilecek olağandışı ve beklenmeyen bakiyelerin ve ilişkilerin tespitinde bize destek olması amacıyla gerçekleştirilmelidir.

### **3.2.3. Denetimin Planlanması**

Planlama: Somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Geleceği önceden görerek veya tahmin ederek tavır alma eylemidir. Denetim planlaması da, denetçinin denetim faaliyetini ne şekilde yürüteceğini

<sup>53</sup> Kenger E., “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitimi Notu”, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm) 29.03.2007

planlamasıdır. Bu aşamada uygun denetim yöntemi ve yapılacak işlemler belirlenerek denetim faaliyetinin zamanlaması yapılır. Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir. Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini içerir. Amacı bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmektir. Planlama aşamasında risk faktörü, üzerinde önemle yoğunlaşılması gereken bir konudur. Denetçi işletmenin taşıdığı riskleri bilmek zorundadır.<sup>54</sup>

Planlama, bağımsız denetimin belirli bir aşaması olmaktan ziyade, önceki bağımsız denetimin tamamlanmasından kısa bir süre sonra veya tamamlanmasıyla bağlantılı olarak başlayan ve cari bağımsız denetim çalışması tamamlanana kadar süren, devamlı ve tekrar eden bir süreçtir. Ancak, bağımsız denetçi bağımsız denetimi planlarken ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamaya geçmeden önce tamamlanması gereken belirli planlama faaliyetlerinin ve bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasını göz önünde bulundurur. Bu kapsamda bağımsız denetçi aşağıdaki faaliyetleri planlar;

- Bağımsız denetim ekibi üyeleri arasındaki görüşmeler,
- Risk değerlendirmede uygulanacak analitik inceleme teknikleri,
- İşletmeye etki eden yasal ve düzenleyici çerçeve hakkındaki genel bilgi edinimini ve işletmenin söz konusu çerçeveye nasıl uyum sağladığı,
- Önemlilik seviyesinin belirlenmesi,
- Uzman görüşüne başvurulacak durumlar,
- Önemli yanlışlık risklerinin tespit ve değerlendirilmesi ve bu risklere duyarlı işlem türleri,
- Hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları için bilgi ve belge sunulduğu aşamada kullanılacak diğer risk değerlendirme teknikleri.

Denetim planı esnek olmalıdır ve denetim sırasında oluşabilecek değişikliklere uyabilmelidir. Ancak genelde denetimin ilk safhalarında bu plan esnek tutulabilirken denetim sürecinin sonuna yaklaşıldıkça esnekliğini kaybedebilir. Denetim planı müşteri

---

<sup>54</sup> Fukukawa, Hironori – Theodore, J. Mock and Wright, Arnold, “Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice”, International Journal of Auditing, Int. J. Audit. ISSN 1090-6738 10: 41–65, 2006, s:44

işletmenin özellikleri incelenerek hazırlanır. Yani müşteri işletmenin faaliyet konusu, uyguladığı muhasebe politikası vb. özellikleri dikkate alınır. Bu amaçla denetçi müşteri işletme ile ilgili bilgi toplamalıdır. Ancak yinelenen bir denetim söz konusu ise bu bilgiler denetçide var olacağından planın hazırlanması büyük ölçüde kolaylaşacaktır.

### **3.2.3.1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplama Ve Analitik İnceleme**

Denetçi; denetimi doğru planlayabilmek için öncelikle aşağıdaki hususları inceler ve stratejisini bu elde ettiği bilgilerin ışığında belirler.

- İşletmenin dış çevresi ve faaliyetleri ile ilgili bilgiler
- Şirketin iç kontrol ve muhasebe sisteminin anlaşılması
- Risk alanlarının ve önemlilik düzeylerinin belirlenmesi
- Denetime katılanlar arasında koordinasyonun ve gözetimin nasıl olacağı
- Denetim raporunun türü, içeriği ve diğer önemli hususların varlığı

Denetçi bu bilgileri; kendi dokümantasyon merkezinden, daha önce denetimi başka bir denetçi yapmış ise bu denetçiden veya müşteri işletmenin kendisinden edinebilir. Denetçinin kendi verilerini kullanarak bilgi sağlaması ancak yinelenen denetimlerde söz konusu olabilir. Denetçinin arşivde sakladığı bu bilgiler; tüm denetimlerde yararlanılacak belgeleri kapsayan devamlı dosyalardan ve o güne kadar düzenlenen tüm denetim raporlarından oluşur. Burada bahsi geçen devamlı dosyalar müşteri işletme ile ilgili aşağıda sıralanan bilgileri içermektedir

**Genel Bilgiler:** Müşterinin unvanı, hukuki yapısı, işletmeye ulaşım vb.

**İç Organizasyon ve Yöneticilerle İlgili Bilgiler:** Müşterinin yönetim kurulu, denetim kurulu, genel müdür vb. görevliler ile organizasyon şeması ve personel yönetmeliği.

**Yasal İlişkilerle İlgili Bilgiler:** ana sözleşme, ortaklar, iştirakler, şubeler, bağlı bulunan vergi dairesi, ticaret mahkemesi ve işletmeyi ilgilendiren tüm kararlar.

**İktisadi Faaliyetle İlgili Bilgiler:** Faaliyet raporları, finansal tablolar, üretim programı, satış hacmi, pazar payı, müşterileri vb.

**Muhasebe ve Denetimle İlgili Bilgiler:** hesap planı, muhasebe düzeni, denetimin yürütülmesine ilişkin bilgiler, en son denetimde karşılaşılan aksaklıklar vb.

Ayrıca denetçi, gerekli bilgileri müşteriden sağlamak da isteyebilir. Bu bilgiler müşteriden doğrudan doğruya alınabileceği gibi denetçinin belli teknikler uygulayarak

elde edeceği bilgiler de olabilir. Denetçi müşteriden gerekli bilgileri; işletme ziyaretleri yaparak, görüşme ve gözlemlerle, müşterinin iç denetim bölümü raporlarından yararlanarak ve müşterinin geçmiş finansal tablolarını inceleyerek elde eder. Bu aşamada analitik gözden geçirme ile bilgi toplaması zorunlu hale gelmektedir. Analitik inceleme; finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve veriler arasındaki ilişkilerin belirlenmesidir. Daha çok ‐Uygunluğu araştırmaya yöneliktir.‑ Finansal ve finansal olmayan veriler ilişkilendirilerek elde edilen finansal bilgilerin açığa kavuşturulması amacıyla yapılır. Analitik inceleme ile elde edilen veriler arasındaki ilişki ve varsa kabul edilemeyecek sapmalar belirlenir. Eğer bu sapmalar önemli nitelikte ise müşteri işletme bu sapmaların nedenlerini denetçiye açıklamak ve onu inandırmak zorundadır.

Bağımsız denetçi, analitik gözden geçirme tekniklerini uygularken, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkilerini anlamak için hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin varlığının göstergesi olabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri dikkate almak zorundadır. Analitik inceleme tekniklerini uygulamak, finansal tablolara etkisi olabilecek beklenmeyen işlemleri ve tutarları, oranları ve değişimleri tespit etmede yardımcı olur. Bağımsız denetçi, analitik gözden geçirme tekniklerini uygularken, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini ve iç kontrol sistemini değerlendirerek makul ilişkilere dair beklentiler geliştirir. Bu kapsamda bağımsız denetçi, kayıtlı tutarlarla veya kayıtlı tutarlardan bulunmuş oranlarla, beklenmeyen ve/veya istisnai işlemlere ilişkin olanları karşılaştırırken, gerçekte hile ve usulsüzlükten dolayı gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtılmış olabileceği hususunu göz önünde bulundurur. Hileli finansal raporlama ile sonuçlanabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri ortaya koymak amacıyla uygulanabilecek analitik gözden geçirme teknikleri, fiktif satışlar, müşterilerle yapılan ancak bilinmeyen sözleşmelerin varlığı ve önemli tutarlarda iadeler gibi gelir hesaplarının incelenmesini içerir.

Analitik inceleme yöntemine denetimin değişik safhalarında başvurulabilir. Yani amaç neyse ona göre bu inceleme, denetim planlaması aşamasında veya denetimin programlanması aşamasında olabilir.

Hataları tespit etme konusunda önemli rol oynayan analitik gözden geçirmenin yeterlilik ve verimliliği aşağıdaki denetim unsurları açısından da değerlendirilmelidir:

- İşletme ve bulunduğu endüstri ile ilgili elde edilen bilgiler,
- Olası finansal ve operasyonel zayıflıklar,
- Finansal tablolarda yer alan önemli düzeydeki iniş çıkışlar,
- Yapılacak olan testlerin kapsamı, niteliği ve zamanlaması,
- Hesap bakiyelerinin uygunluğu,
- Finansal tabloların bir bütün olarak güvenilirliği,

Denetim sürecinin önemli bir aşamasını oluşturan analitik inceleme çalışmaları, işletmenin mali tabloları hakkındaki bilgilerin doğru ve mantıklı bir şekilde değerlendirebilmesi imkanını sağlamaktadır. Mali tablolardaki bilgilerin; önceki dönemlerin bilgileriyle, bütçelenmiş ya da tahmini bilgilerle veya sektörel özellikler ile karşılaştırılmasını sağlar. Analitik gözden geçirme sonuçları kesin delil değildir. Bu delillerin mutlaka başka delillerle desteklenmesi gerekir.

### **3.2.3.2. Denetim Riskinin Belirlenmesi ( Yapısal – Kontrol – Bulgu)**

Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır. Denetçi yapacağı denetim de her iki riskle de karşı karşıyadır. Özellikle işletme riski, iyi bir denetim çalışması yapılsa da karşılaşılabilecek bir risktir. Bu risklerin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmayacağından denetçilerden “denetim riskini” en aza indirmeleri beklenmektedir. Denetim riskini azaltan unsur denetimin güvenilirliğidir.

Denetçi için esas olan, denetim riskini mümkün olan en düşük seviyede olacak şekilde denetimi planlamaktır. Denetçi, denetim riskini önemlilikte olduğu gibi hem nicel hem de nitel faktörlerin etkisinde belirler. Denetçi mümkün olduğu kadar denetim riskini kabul edilebilir en düşük düzeyde belirlemesi gerekir.

Denetçi, görüşünden ne kadar emin olmak isterse denetim riskini o kadar düşük belirleyecektir. Bir başka deyişle “güvenilirliği artıracaktır” Mesela denetçi görüşünden %99 emin olmak istiyorsa denetim riski %1, %95 emin olmak istiyorsa denetim riskini %5 olarak belirleyecektir. Fakat denetçinin denetim riskini bu kadar kesin sınırlarla belirlemesi her zaman pek mümkün değildir. Yani yüzde olarak ölçmek pek mümkün



değildir. Onun yerine denetim riski için çok yüksek, yüksek, orta, düşük, çok düşük gibi veyahut %10'luk adımlı bir ölçek kullanılabilir.

-Yapısal Risk (Doğal, Asıl Risk): İç kontrolü oluşturan politika ve prosedürlerin olmadığı varsayıldığında belli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hesap kalanlarının önemli yanlışlıklardan etkilenebilirliğidir. Örneğin: Kasadaki nakdin hırsızlıktan etkilenme derecesi, her hangi bir maddi duran varlığa göre daha fazladır. Denetçi yapısal risk üzerinde bir kontrol sağlayamaz. Denetçiler bu riskin önemini/düzeyini belirlemeye çalışırlar. Yapısal risk her hesap için aynı düzeyde kabul edilmemektedir. Yapısal risk, denetçinin kontrolü altında olmayan ve kendi iradesiyle ile ortadan kaldıramayacağı veya değiştiremeyeceği risk unsurlarından biridir, tamamen işletmedeki mevcut durumdan etkilenir. Yapısal riski etkileyebilecek faktörler; işletmenin yapısı yönetimin dürüstlüğü önceki denetim çalışmalarının sonuçları denetimin ilk olması ilgili taraflar olağanüstü işlemler işletmede süregelen sorunlar personeldeki sürekli değişim teknolojik gelişmeler

-Kontrol Riski: İç kontrol ve muhasebe sistemi tarafından önlenemeyen veya fark edilemeyen hataların olması riskidir. Bu risk, iç kontrolün etkinliğinin bir fonksiyonudur. İç kontrol ne kadar etkin çalışırsa bu risk o kadar düşük olur. Ama hiçbir zaman kontrol riski sıfır olmaz. Bulgu Riski (Ortaya çıkartma riski) Kontrol sistemleri tarafından önlenemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir. Bulgu riski, denetim prosedürlerinin ve bunların denetçi tarafından uygulanmasındaki etkinliğin bir fonksiyonudur.

-Bulgu Riski: Kontrol sistemleri tarafından önlenemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir. Bulgu riski, denetim prosedürlerinin ve bunların denetçi tarafından uygulanmasındaki etkinliğin bir fonksiyonudur. Yapısal risk ve kontrol riskinin aksine bulgu riski, denetçinin çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur. Etkin bir denetim prosedürünün kullanılması bu riski azaltır. Dönem kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmasının getireceği risk, dönem içindeki çalışmanın riskinden azdır. Her hangi bir hesapla ilgili çok kanıt toplanırsa bulgu riski de azalır.

### 3.2.3.3. Denetim Programının Hazırlanması

Denetim programı, denetim planının yazılı hale getirilmiş şeklidir ve denetim planının sonuçlarına dayandırılır. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yer aldığı yazılı taslaklardır. Başka bir ifadeyle, denetçilerin yapacakları işleri gösteren yazılı bir talimatnamedir. Buna göre denetçi öncelikle işletmeyi denetim alanlarına böler. Denetim alanları konusunda bir anlaşmaya varılmalıdır çünkü mali tablo kalemlerinin her biri ayrı bir denetim alanıdır ve her birinin ayrı ayrı denetlenmesi hem maliyetli hem de zordur. Bu nedenle aralarında ilişki olan hesaplar birleştirilerek yeni denetim alanları oluşturulur. Böylece denetim alanı sayısı optimal bir seviyeye indirilmiş olur. Denetim alanları belirlendikten sonra bu alanlarda ne tür çalışmaların yapılacağı ayrıntılı bir biçimde kağıda dökülerek denetim programı hazırlanır. Bazı küçük işletmeler denetim planı ile programını birleşik olarak da hazırlayabilirler.

İyi düzenlemiş bir denetim programı;

- Yapılacak denetim işinin çerçevesini belirler ve işin nasıl yapılacağı konusunda talimat verir.
- Denetimin koordinasyonuna ve kontrolüne temel oluşturur
- Yapılan iş için bir kanıttır.

Ancak denetim programının bazı sakıncaları da vardır. Bu sakıncaların en başında, denetim planının denetçiyi özgür düşünce ve davranıştan uzaklaştırması gelmektedir. Esnek olması gereken plan, bu program nedeniyle mekanikleşip standartlaşabilmektedir. Bu standartlaşma da değişik koşullara uyumu güçleştirmektedir.

### 3.2.3.4. İşgücü ve Zaman Planlaması

Yapılan her işte olduğu gibi denetim faaliyetini yürütürken de denetimi hedeflenen sürede bitirebilmek için zaman planlamasına ihtiyaç duyulur. Yapılan bu planla her bir denetim alanında ne kadar sürede denetim çalışması yapılması gerektiği belirlenir.

Zaman planlamasını yaparken göz önünde bulundurulması gereken en önemli etken denetimin yinelenen bir denetim olup olmadığıdır. Çünkü ilk defa yapılan bir denetime harcanan zaman ile yinelenen bir denetime harcanan zaman arasında büyük farklılıklar vardır. Yinelenen denetimlerde denetim süreci daha kısadır. Denetçi, müşteri işletmeyle ilgili yeterince bilgiye sahiptir dolayısıyla denetim planında önemli bir yer kaplayan

müşteri işletme ile ilgili bilgi edinme sürecinden tasarruf sağlayacaktır. Bununla birlikte ister ilk denetim olsun ister yinelenen denetim olsun denetim süresini önceden kestirmek çok zordur. İstenen her belgenin hemen sağlanamaması, müşteri işletmenin bazı muhasebe politikalarında değişiklik yapması ve bunun sonucunda denetçinin tamamlanmış raporunun bazı bölümlerini yeniden düzenlemek zorunda kalması vb. aksamalar denetim süresini değiştirir.

Zaman planlamasında bir diğer etken eşzamanlı olarak veya belli bir sıra izleyerek incelenmesi gereken denetim sahalarıdır. Bazı durumlarda eş zamanlı denetim zorunludur. Örneğin bazen ani bir kasa sayımı gerekebilir. Ancak bu gibi durumları önceden planlamak zordur.

Denetim çalışması yıl içinde ikiye ayrılır. Birincisi ön denetimdir. Denetimin önemli kısmı bu ön denetim aşamasında tamamlanır. İkincisi ise yılsonunda yapılan denetimdir. Bu denetim, esas denetim olarak da adlandırılabilir. Ön denetim, bir uygunluk denetimi niteliğindedir. Ön denetimin yapılması yılsonu denetimini kolaylaştırır ve yılsonu denetiminde zamandan tasarruf sağlanmış olur.

Yapılan çalışmalar sonucunda denetçilerin, ortalama süreler göz önüne alındığında zamanlarının %40'ından fazlasını; dokümantasyon, değerlendirme ve raporlama süreçlerine harcadığı görülmüştür. Gelişen teknolojinin ise bu süreci kısaltmak için kullanılan yöntemlere katkısı büyüktür. Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde, artık tanımlı özel veri tabanları ve gelişmiş kopyalama özellikleri ile tüm denetim ekibinin denetim dosyalarına herhangi bir sınırlama olmadan erişimi sağlanabilmektedir. Dosya kopyalama özellikleri, denetim çalışmasını bölmeden çalışmanın izlenmesini mümkün kılmaktadır. Bu gelişmiş sistemlerde zaman planlaması öne çıkarılmakta, idari ve nispeten daha az değer yaratan özellikler uygulama içerisinde otomatik olarak gerçekleştirilerek yorumlama ve analiz aşamalarından zaman kazanılmaktadır. Böylece denetim sürecinin etkinliği ve verimliliği arttırmakta; risk değerlendirmesi, planlama ve organizasyon, uygulama, inceleme, raporlama, trend analizi, komite raporlaması ve depolama konularında ihtiyaç duyulan tüm özellikler sunulmaktadır.

Zaman planlamasıyla birlikte yapılması gereken bir diğer planlama türü işgücü planlamasıdır. İşgücü planlaması büyük ölçüde zaman planlamasına bağlıdır. Bu

planlama sırasında üzerinde en çok durulan konu denetim takımlarının oluşturulmasıdır. Bu takımlar aşağıdaki gibi oluşturulur.

a) Denetim Anlaşmasının Bütünü ve Sonuçtan Sorumlu Denetim İşletmesinin de Ortağı Olan Baş Denetçi: 10 yıldan fazla mesleki deneyimi vardır. Denetçilerin çalışmalarını gözden geçirir, denetim raporunu onaylar ve imzalar.

b) Denetim Programını Yürüten Yönetici Denetçiler: 4 – 10 yıl arası deneyime sahiptir.

c) Denetim Programının Belli Bölümlerini Yürüten ve Denetçi Yardımcılarının Gözetiminden Sorumlu Kıdemli Denetçiler: 3 – 6 yıl arası mesleki deneyime sahiptirler

d) Kıdemli Denetçiye Yardımcı Olan 3 Yılda Az Deneyimli Denetçi Yardımcıları: Çoğunlukla kendilerine verilen talimatları yerine getirirler.

Tekrarlanan denetimlerde de daha önceden belirlenen aynı takım görev almaktadır. Ancak çok uzun yıllar aynı işletmeyi denetlemenin objektiflik açısından zararları olacağından bir denetim şirketi bir işletmeyi 5 yıldan fazla denetleyememektedir.

#### **3.2.4. Denetim Programının Yürütülmesi**

Denetim programının yürütülmesi aşamasında denetim çalışması yapılır ve kanıt toplanır. Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Bağımsız denetçiden, mevcut bütün bilgileri bağımsız denetim kanıtı olarak kullanması beklenemez. Bağımsız denetim kanıtı, bağımsız denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucu elde edilen kanıtları içermektedir. Ayrıca önceki bağımsız denetimler ve bağımsız denetim kuruluşunun müşteri kabul ve müşteriyle olan ilişkinin devamı hakkındaki kalite kontrol yöntemleri gibi, diğer kaynaklardan elde edilen kanıtları da içerebilmektedir.

Denetim sürecinin bu aşaması, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ile başlar. İç kontrol sistemi için uygunluk denetimi yapılırken aşağıdaki yol izlenir.

1. Olası hatalar dikkate alınır
2. Bu tür hata ve düzensizliklerin belirlenmesi ve önlenmesi için muhasebe kontrol önlemleri belirlenir
3. Bu önlemler yazılı talimatlara dayandırılır
4. Aksaklıklar saptanır öneride bulunulur.

Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili bulguları beklenenden farklı ise maddi denetim işlemleri ile ilgili planlanan programda değişiklikler yapılır. İç kontrol sistemi incelendikten sonra işletmenin finansal tabloları incelenir ve toplanan kanıtlar değerlendirilir. Burada yapılan çalışmaların ışığında müşteri işletmeye ait mali tabloların denetimin amacına ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı yargısına ulaşılır. Kanıt toplama süreci mali tablolar ortaya çıktıktan sonra başlamaz, planlama biter bitmez başlar ve denetim raporunun verilmesine kadar sürer.

Denetçiler belirli denetim yöntem ve işlemlerini uygulayarak denetim kanıtlarını toplarlar. Toplanan bu kanıtlar ile işletmenin yapmış olduğu işlemlerin güvenilirliği araştırılır.

Denetimde kanıtlar; iç kanıtlar, dış kanıtlar, iç – dış kanıtlar olmak üzere 3 gruba ayrılabilir. İç kanıtlar; müşteri işletmenin muhasebe kayıtları gibi işletme içinde düzenlenen kanıtlardır. Dış kanıtlar; denetçi soruşturmaları gibi işletme dışında düzenlenen kanıtlardır. İç – dış kanıtlarsa; hem işletme içinde hem de dışında düzenlenen kanıtlardır. Satıcı faturaları buna en güzel örnektir.

Genel olarak dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar, işletme dahilinde oluşturulmuş kanıtlardan; yazılı bağımsız denetim kanıtları ise sözel olanlardan daha güvenilirdir. Doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, dolaylı olarak veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından; asıl belgeler, fotokopi ve faks yoluyla elde edilmiş belgelerden daha güvenilir kabul edilmektedir.

#### **3.2.4.1. Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri**

Denetim sürecinde denetçinin, denetim kanıtlarının toplanmasında, maddi doğruluk ve kontrol testlerinin yapılmasında, kullandığı teknik ve yöntemler, ‘denetimde kanıt toplama teknikleri’ olarak ifade edilmektedir. Yapılan incelendiğinde, denetimde kanıt toplama tekniklerinin belirgin ve üzerinde uzlaşmış bir sınıflandırılması olmadığı, herhangi bir kanıt toplama tekniğinin başka bir çalışmada farklı bir isimle adlandırıldığı görülmektedir. Bu bağlamda denetimde kanıt toplama tekniklerinin sınıflandırılmasında, en yaygın adlandırma ele alınarak incelenmiştir.

Genel olarak kanıt toplama tekniklerinin; fiziki inceleme, doğrulama, kayıt sürecinin ileri veya geriye doğru izlenmesi, belgelerin incelenmesi, yeniden hesaplama, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma, ayrıntılı araştırma, soruşturma, göz atma, gözlem ve

analitik inceleme tekniği olarak adlandırıldıkları tespit edilmiştir. Bu çalışmada yukarıda anılan kanıt toplama tekniklerinden bazıları, literatürden yararlanılarak açıklanmıştır.

Uluslararası denetim standartları, kanıt toplama tekniklerini Aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır.

1. Kayıtların ve belgelerin incelenmesi,
2. Maddi duran varlıkların denetimi,(fiziki inceleme)
3. Gözlem,
4. Soruşturma,
5. Teyit (doğrulama)
6. Yeniden hesaplama,
7. Yeniden uygulama
8. Analitik inceleme yöntem ve teknikleri

#### **3.2.4.1.1.Kayıtların ve belgelerin incelenmesi**

Belge inceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder.<sup>55</sup>

Uds 500'e göre, kayıt ve belgelerin incelenmesi; bu kayıt ve belgelerin nitelik ve kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması halinde) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağılı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar. Yetkilendirmeye ilişkin kanıt elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir. Bazı belgeler (örneğin bir finansal aracı temsil eden hisse senedi veya tahvil gibi belgeler) bir varlığın mevcut olduğuna dair doğrudan denetim kanıtı teşkil eder. Bu tür belgelerin tetkiki, söz konusu belgenin mülkiyet veya değeriyle ilgili bir denetim kanıtı sağlamayabilir. Ayrıca, hükümleri uygulanmış bir sözleşmenin tetkik edilmesi, işletmenin muhasebe politikalarını uygulama şekliyle (hâsılatın muhasebeleştirilmesi gibi) ilgili denetim kanıtı sağlayabilir<sup>56</sup>

<sup>55</sup> [http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim Tarihi:13.05.2015)

<sup>56</sup> Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 500)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:16,30.12.2013 gün ve 28867 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Fatura, makbuz, sözleşme veya iptal edilen çekler gibi belgeler incelenirken belge inceleme tekniği uygun bir yöntemdir<sup>57</sup>. İşletmelerde ticari işlemler nedeniyle oluşan muhasebe kayıtlarında yer alabilmesi belgelerin varlığı zorunlu kılmaktadır. Belge incelemesi denetçinin denetim görüşünü oluşturmada en çok kullandığı tekniktir. İşletme yönetimi tarafından sunulan mali tablolar denetimin ana denetimin ana gövdesini oluşturduğundan denetmenin belgeleri ve kayıtları araştırmadan denetim görüşüne varması beklenemez. Belgelere örnek olarak elektronik ortamda tutulan, basılı belgeler, iç ve dışarıdan elde edilen kaynakları verebiliriz. Belge incelenmesi tekniği; aritmetik açıdan doğruluğu, belgelerin şekil yönünden yeterliliği, imzaların geçerliği, belge ile defter kayıtları arasındaki uygunluk, işletmeye aitliği gibi ayrıntıların incelenmesini ifade eder. Belge inceleme tekniğinin uygulamasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.<sup>58</sup>

SPK'nın bağımsız denetim standartları tebliğinde (seri: x, no:22), fiziki inceleme tekniği, "maddi duran varlıkları inceleme, varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder". Maddi duran varlıkların denetimi işletmenin bilançosunda var olan stok, kasa ve duran varlıkların işletmede gerçekten var olup olmadığının tespitidir. Bunları incelerken; sayma, tartma, ölçme gibi teknikleri uygular. Böylelikle varlıkların var olup olmadığı hakkında güvenilir ve bağımsız denetim kanıtı elde edilebilir. Ancak varlıklara ilişkin işletmenin yükümlülükleri ve hakları ile ilgili Bağımsız denetim kanıtı sağlanamayabilir.

Kasa hesabındaki borç bakiyesinin fiziki olarak var olup olmadığı veya stokların depo olup olmadığını tespit ederken tutarını da kontrol eder. Kasadaki nakit olan ve nakdi olmayan kıymetler, tahviller, çekler, alacak senetleri, demirbaşlar, tesisler, stoklar, binalar gibi aktifler fiziki incelemenin kapsamına girmektedirler. Maddi duran varlıkların denetimi; maddi doğruluk testlerini uygulama aşamasında kullanılmaktadır. Ancak belge inceleme tekniğiyle ve gözlem tekniği ile karıştırılmaktadır. Maddi duran varlıkların denetimi tekniğinde, denetime konu aktifin varlığına ve miktarına ilişkin tespitler yapılırken denetçi fişlen sayıma iştirak eder ancak gözlem tekniği ile olaya karışılmadan uzaktan işlemlerin nasıl yapıldığını ve çalışan kişilerin kurallara uyup uymadığına bakılır.

<sup>57</sup> [http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim Tarihi:13.05.2015)

<sup>58</sup> Bozkurt , a.g.e,s.70.

Denetçinin denetim kanıtına doğrudan ulaşabilmesi nedeniyle güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir. Ayrıca yönetimin bütünlük iddiasını da bu teknik yöntemiyle test edilebilir. Örneğin kasanın sayımı yapılırken kayıt altına alınmamış nakit unsurunun bulunması, yönetimin bütünlük iddiasını çürütmektedir.<sup>59</sup>

#### **3.2.4.1.2.Fiziki İnceleme**

Fiziki sayım ve envanter incelemesi, belgeler ve işletme kayıtlarında yer alan fiziki kıymetlerin gerçekten işletmede var olduklarının görülmesi ve bunun yanı sıra var olduğu görünen kıymetlerin işletmeye ait olduğunun resmi kayıt ve belgelerle doğrulanması işlemidir. Sayım ve envanter incelemesi, "fiili" ve "kaydi" olmak üzere iki türlü yapılabilir. Kaydi sayım kayıtlar üzerinden yapılmaktayken, fiili sayım bizzat varlıkların yerlerinde var olduğunun tespit edilmesi şeklinde yapılmaktadır. Sayım işlemi yapılan fiziki kıymetlerin sayı olarak tutulması tek başına yeterli değildir. Bunun yanı sıra niteliklerinin de kayıt ve belgelerle uyum içerisinde olması gerekir. Gerek duyulması halinde, niteliğin tespitinde bilirkişi görüşüne de başvurulabilir.

Fiziki incelemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin, denetlenen işletmeye ait olup olmadıklarının da tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili iktisadi kıymetler, sigorta poliçesi, alım faturası, tapu senedi ve vergi beyannameleri gibi belgelerle karşılaştırılarak doğrulanır. Sayım ve envanter incelemesi, fiziki varlıkların kayıtlara uygun şekilde işletmede mevcut olduğuna ilişkin güvenilirlik derecesi yüksek denetim kanıtları elde edilmesini sağlamaktadır. Bununla birlikte söz konusu maddi varlıkların işletmede yer almasına ilişkin kayıtların doğruluğunu her zaman göstermeyebilir. Örneğin, fiziki incelemesi yapılan stoklar sayı ve nitelik bakımından işletme kayıtları ile uyum içerisinde olmakla birlikte sayımı yapılan stokların bir kısmı ödünç alınmış yada kiralanmış olabilir. Bu şekilde işlemlerin var olma ihtimali, sayım ve envanter incelemesinin zayıf tarafını oluşturmaktadır. Bu nedenle, sayım ve envanter incelemesi tekniği diğer denetim teknikleri ile desteklenmesi gerekmektedir.

#### **3.2.4.1.3.Gözlem**

Gözlem başkaları tarafından yapılan işlem ve faaliyetlerde hazır bulunmadır. Denetçi, denetim faaliyetinde bulunduğu işletmede gerçekleştirilen işlem ve faaliyetleri gözlemleyerek yapılan işlemlerin olması gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığı ile ilgili

---

<sup>59</sup> Bozkurt, a.g.e, s.65



gözlemler yaparak denetim kanıtları toplar. Gözlem tekniği ve fiziki inceleme tekniği arasındaki fark fiziki inceleme denetçinin eşliğinde sayım yapılırken gözlem tekniğinde müdahale etmeden uzaktan incelemesidir. Ayrıca gözlem tekniğinde işletmenin fiziksel tesisleri ve personeli incelenir; muhasebe uygulamaları ve iç kontrol faaliyetleri kimler tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığı gözlemlenir. Bu anlamda gözlem, çoğunlukla bir kontrol testi olarak da kullanılır. Bu açıdan denetçinin birebir uyguladığı bir teknik olduğundan toplanan kanıtların güvenilirliği yüksektir.

Gözlem tekniği, denetçinin işletmede yürütülen faaliyetlerin yasalar, yönetmelikler, standartlar ve kurallara göre yapılıp yapılmadığının belirlenmesine yönelik bir kanıt toplama tekniği olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda gözlem, aynı zamanda ve genellikle bir kontrol testi niteliği de taşımaktadır. Gözlem tekniği ile toplanan kanıtlar, doğrudan denetçi tarafından toplandığı için, güvenilirlik düzeyleri yüksek denetim kanıtlarıdır.

#### **3.2.4.1.4.Soruşturma**

Soruşturma; denetçi tarafından işletme içi veya işletme dışından olan kişilerden yazılı ve sözlü edinilen mali veya mali olmayan konularla ilgili olarak işletme çalışanlarından veya ilişkili işletme dışındaki kişilerden bilgi almaktır. Soruşturmada alınan cevapların değerlendirilmesi soruşturma sürecinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Soruşturmalarda elde edilen cevaplar denetçiye daha önce sahip olmadığı önem ve nitelikte denetim kanıtları sağlayabilir. Bazı durumlarda, soruşturma kapsamında elde edilen cevaplar, denetçiye ek denetim yöntem ve tekniklerini veya işlemlerini uygulama veya değiştirmede önemli bir destek oluşturabilir<sup>60</sup>

Soruşturma tekniğinin güvenilirlik düzeyini arttırmak için yazılı olması daha doğrudur. Ayrıca diğer denetim kanıtları ile elde edilen kanıtlara nazaran daha az maliyetlidir. SPK'nın tebliğdeki açıklamalarına dayanarak soruşturma tekniği denetçinin, işletme dışındaki üçüncü şahıslar, işletme çalışanları ve iç denetçileri de kapsayacak şekilde, herhangi bir konu veya hesap hakkında ilgililerden yazılı veya sözlü olarak bilgi alarak, denetim kanıtı toplaması yöntemidir diye tanımlamamız mümkündür. Ancak, soruşturma tekniği ile ulaşılan kanıtlar, denetçinin görüş oluşturmasında tek başına yeterli kanıt kabul edilemeyeceğini söylemek mümkündür.

---

<sup>60</sup> Kçg Geçiş Dönemi Eğitim Materyali, Uluslararası Denetim Standartları, İstanbul:İticü, 2013-2014

Bu nedenle soruşturma tekniği ile elde edilen kanıtların, başka tekniklerle ulaşılabilecek kanıtlarla desteklenmesi gerekmekte veya diğer tekniklerle ulaşılabilecek kanıtları destekleyici nitelikteki kanıtlar olarak adlandırmak mümkündür. Mutabakat, denetlenen işletme aracılığıyla ve doğrudan denetçinin eline geçecek şekilde herhangi bir konu ile ilgili olarak işletme dışındaki üçüncü kişilerden cevap isteme tekniğidir. Denetlenen işletmenin her türlü alacakları, borçları, bankadaki paraları ile depolardaki emanet verdikleri malların denetiminde doğrulama tekniğine başvurulur.<sup>61</sup>

Doğrulama tekniği yazılı soruşturma niteliğinde olması sebebiyle güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir. Üçüncü kişi tarafından doğrulamaya verilecek cevapların doğrudan denetçiye gelmesinden dolayı doğrulama kanıtlarının güvenilirliği artmaktadır. Doğrulama, varlık ve mülkiyet ve bazen de değerlendirme ve dönemsellik kanıtı sağlayabilir. Denetçiler tarafından genellikle doğrulama yöntemi iki türlü yapılmaktadır.

Olumlu doğrulama, denetlenen konu ile ilgili olarak işletme kayıtlarındaki bilginin işletme dışından üçüncü kişiye sorulması, yanlış veya doğru olsun her şekilde cevap istemesidir. Olumlu doğrulama mektubunda bilgi istene kişiden tüm sorulara cevap vermesi istenmiş olur.<sup>62</sup> Bilgi istenen kaleme ait tutarlar yüksek ise ve hesap bakiyelerinde çok fazla sayıda hata var ise olumlu doğrulamaya gidilir.

Olumsuz doğrulama ise denetçi tarafından sorulan sorunun, cevabının yanlış olması halinde işletme dışından üçüncü kişiden cevap vermesi istenmektedir. Sorunun cevabının doğru olması halinde, denetçiye cevap verilmeyecektir. İşletme dışından üçüncü kişiden herhangi bir cevap gelmemesi halinde, denetçi sorunun cevabının doğru olduğunu kabul etmiş olur. Ancak denetçi olumsuz bir doğrulamada doğrulama talebinin üçüncü kişilerin eline geçip geçmediğinden emin olması gerekir.

#### **3.2.4.1.5. Doğrulama**

Denetlenen işletme aracılığı ile ve direk olarak denetçinin eline geçecek şekilde muhasebe kayıtları ve belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ile ilgili olarak işletme dışındaki üçüncü kişilerden cevap isteme tekniğidir. İşletmenin borçları, alacakları, bankadaki bakiyeleri ve emanet malların denetiminde bu teknik kullanılır. Bu teknikle

---

<sup>61</sup> Türedi, a.g.e, s.170

<sup>62</sup> Süleyman U.,4.Denetim Kanıtları,,Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Ders Notları, s.8

elde edilen veriler direk olarak denetçilere gönderildiklerinden, güvenilirlik dereceleri son derece yüksektir.

Doğrulama tekniği üç şekilde uygulanabilir:

**Pozitif doğrulama:** Bu yöntemde, denetlenen konu ile ilgili olarak, işletme kayıtlarında yer alan bilgiler üçüncü kişilere sorulmakta ve üçüncü kişilerden yanlış ya da doğru olsun cevap istenmektedir.

**Negatif doğrulama:** Bu yöntemde ise, konu ile ilgili olarak yalnız sorulan soruların cevaplarının yanlış olması durumunda cevap istenmekte olup, bilginin doğruluğu halinde cevap vermesi istenmez.

**Boş bakiyeli doğrulama:** Denetlenen konu ile ilgili olarak, üçüncü kişilere sorular sorulmaz yalnız bildiklerini yazmaları istenir. Bu tür yazılı delillere denetim sürecinde oldukça fazla ihtiyaç duyulur. Bunun yanı sıra denetçi, teyit mektubunda değişiklik yapıp yapılmadığına dikkat etmelidir.

#### **3.2.4.1.6.Yeniden hesaplama**

Yeniden hesaplama, işletmenin yapmış olduğu aritmetik hesapların denetçi tarafından matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesi ve tekrar yapılarak test edilmesini ifade eder. Matematiksel hesapların yoğunluğu sebebiyle muhasebe kayıtlarının yanlış olma olasılığı yüksektir. Dolayısıyla bu tür hesaplamalara ait işlemlerin önemli olanlarla geçmiş dönemlere göre sapma gösteren işlemlere ilişkin denetçi tarafından hesaplamaların baştan yapılması ve doğru ispatlanması gerekir. Kayıtların muhasebe ilkelerine uyumlu olması yeterli değildir. Aritmetik hesaplamaların da doğru olması zorunludur. Tablolardaki verilerin toplanmasında, belirli şekillere sokulması ve özetlenmesinde doğru sonuca ulaşmak için hata olmaması gerekir. Yoksa ilkelere uygun olmasına karşın mali tabloların güvenilirliğine şüphe düşer. Yeniden hesaplama tekniği ile kullanılan muhasebe hesaplamaları şu şekildedir;

- Yevmiye ve büyük defter toplamlarının alınması
- Envanter cetvelindeki çarpım ve toplamların sağlanması
- Amortisman giderlerinin doğrulanması
- Şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması
- Yeniden değerlendirme hesaplamalarının yeniden yapılması
- Garantilerle ilgili yükümlülüklerin tutarların doğrulanması

- Hesaplanan vergi matrahının yeniden hesaplanması
- Ücretlerin tekrar hesaplanması
- Kıdem tazminatlarının tekrardan hesaplanması
- Kar - ticari kar ve zararın yeniden hesaplanması
- Reeskont hesaplamalarının yeniden yapılması
- Hakediş raporlarının yeniden hesaplanması

Denetçi yeniden hesaplama tekniğini uygularken bu hesaplamalarla ilgili standartları da dikkate almak zorundadır. Yeniden hesaplama tekniği el ile yapıldığında örnekleme yöntemine başvurma zorunluluğu doğar. İşlemleri yoğunluğundan dolayı bilgisayar destekli yazılımlarla da yapılabilir. Yazılım programlarının denetime tabi kalemin işletmede elektronik ortamda tutulmuş kayıtların hepsinin yeniden hesaplanması olası olduğundan kanıtın güvenilirliği açısından güvence verecektir.

#### **3.2.4.1.7.Yeniden uygulama**

Yeniden uygulama ise işletmenin iç kontrol yapısında bilgisayar veya manuel ortamında yapılan işlemlerin yeniden yapılmasıdır.<sup>63</sup> Denetlenen işletmenin muhasebe kayıt sistemine girdi teşkil eden belgelerden örnekleme yoluyla bir kısmının seçilmesi, seçilen bu belgelerin kayıtlara nasıl alındıklarının muhasebe süreci içinde asama aşama takip edilmesi ve böylece varsa kayıt sürecindeki hata ve düzensizlikleri saptamaya çalışmak bu tekniğin genel amacıdır.<sup>64</sup>

Denetimi yapan kişinin işletmenin faaliyetleri ile ilgili standartlarında belirtilen faaliyeti, bu rehberlerde yazan gidişata uygun olarak yeniden yapmasıdır. Dolayısıyla denetçi teorik olarak planlanmış kontrollerin etkin olup olmadığına, bu kontrollerin amaçlara ulaşmada yeterli olup olmadığı konusunda denetim kanıtı sağlar.<sup>65</sup>

#### **3.2.4.1.8.Analitik İnceleme Teknikleri**

Analitik inceleme; dokümanların ve muhasebe sisteminden gelen bilgilerin aritmetik açıdan yanlışlık içerip içermediğinin araştırılması veya hesaplamaların tekrardan yapılması faaliyetlerini içerir.<sup>66</sup> Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal

<sup>63</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ,Seri No: X ,Sıra: 22 numaralı 12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>64</sup> Türker vd.,a.g.e.s.89.

<sup>65</sup> Şirin,a.g.e.,s.91

<sup>66</sup> Uluslararası Denetim Standartları, Terimler Sözlüğü Bölümü, çev.Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Ankara: Türmob, s.16

bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme teknikleri, ilgili bilgiler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi bilgilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar.<sup>67</sup> Uds 500 no'lu standarda göre Analitik inceleme yöntem ve teknikleri; mali olan ve olmayan veriler arasındaki makul ilişkiler üzerine yapılan bir çalışmada mali bilgilerin değerlendirilmesi işlemleridir. Analitik yöntemler, ayrıca ortaya çıkan dalgalanmaların incelenmesini içerdiği gibi, ilgili diğer bilgilerle tutarsızlık ya da tahmin edilen miktarlardan, tutarlardan belirgin sapma gösteren ilişkilerin incelenmesini de içermektedir.<sup>68</sup> Aritmetik işlemler belgelerle olabileceği gibi yasal defterler üzerinde dahi olabilecektir. Örneğin; Kdv oranının yanlış alınması yahut indirimlerin yanlış hesaplanması yada defter toplamlarının doğru tespit edilememesi yada aktarılması veya tekrar hesaplama ile bulunacak sonuçlarda yapılacak hesaplama hataları bunlara örnek teşkil edebilir.<sup>69</sup>

Analitik inceleme tekniği dışındaki diğer geleneksel denetim teknikleri, doğrudan nesnel kanıtlardan hareket etmekte sübjektif olarak da kanıtlara değer biçmenin sorumluluğunu üzerine almaktadır. Analitik inceleme teknikleri kanıt yaratma tekniği olarak anılmaktadır. Bu betimleme, Analitik inceleme tekniğini diğer geleneksel yöntemlerden ayırdığı noktayı belirtmektedir.

Denetimde kullanılan Analitik inceleme tekniklerini beş ana başlık altında sıralayabiliriz.

- Trend analizi,
- Oran analizi,
- Ussallık testleri,
- Karşılaştırmalı tablolar analizi,
- Dikey analiz

Denetçi, bu tekniklerini denetim sürecinin herhangi bir aşamasında ya da tüm aşamalarında bir arada kullanabilir. Bu tekniklerden hangisinin kullanılacağına denetçi karar verir. Analitik inceleme teknikleri, diğer denetim tekniklerine göre daha az zaman

---

<sup>67</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri No: X ,Sıra: 22 numaralı 12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>68</sup> Kçk Geçiş Dönemi Eğitim Materyali, Uluslararası Denetim Standartları, İstanbul:Iticü, 2013-2014

<sup>69</sup> Mevlüt Ö., Belgesiz Kayıt Ortamında Denetim Yüksek Lisans Tezi, GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara, 2012, s.281

alıcı ve maliyet açısından daha tasarrufludur. Zaman ve maliyet açısından sağlamış olduğu tasarruf, tekniğin diğer yöntemlere nazaran daha fazla tercih edilmesine sebep olmaktadır. Analitik inceleme teknikleri uygulanarak elde edilen Analitik kanıtlar diğer kanıt toplama tekniklerinin kullanımına yön verebilir.

#### **3.2.4.2 Ek Denetim Prosedürleri**

Denetçinin belirlediği denetim alanlarının her biri için ayrı ayrı hazırladığı denetim programlarının uygulandığı aşama çalışmanın yürütülmesi aşamasıdır. Denetim testleri denetim sürecinin bel kemiğini oluşturan testler olup, Uygunluk Testleri (Kontrol Testleri) ve Maddi Doğruluk Testleri olarak adlandırılmaktadır.

##### **3.2.4.2.1. Kontrol (Uygunluk) Testleri**

Kontrol Testleri yapılış zamanı açısından yıl içi testler olarak da bilinmektedir. Bu testler müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin kabul edildiği gibi olup olmadığının ve gerektiği şekilde işleyip işlemediğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi sırasında kullanılmaktadırlar.

##### **3.2.4.2.2. Maddi Doğruluk Testleri**

Yapılış zamanı açısından yılsonu testleri olarak adlandırılmaktadır. Bu testler müşteri işletmenin mali tablolarındaki kalemlerin tutar doğruluklarını araştırmak ve araştırmak de önemli parasal ve açıklama hatalarının mevcut olup olmadığını tespit etmek için kullanılır. Denetçi maddi doğruluk testlerinin uygulanışında müşteri işletme yönetiminin bildirimleri (savları) olarak kabul edilen mali tablolara ilişkin beyanları kendine baz alır ve testleri bu bildirimler (savlar) doğrultusunda yerine getirir.

Söz konusu bu bildirimler (savlar) aynı zamanda denetimin genel amaçlarını oluşturur. Denetimin genel amaçlarının her kalem bazında özele indirgenerek belirlenmesiyle denetimin özel amaçları ortaya çıkmaktadır.

Denetimin genel amaçları şu şekilde sıralanmaktadır:

1. Var olma Gerçekleşme (Meydana Gelme)
2. Tamlık
3. Haklar ve Yükümlülükler
4. Değerleme ve Dağıtım
5. Sunum ve Açıklama
6. Mülkiyet(Sahiplik-Haklar-Yükümlülükler)

Denetim süreci içinde birinin devamı ve tamamlayıcısı olarak kullanılan uygunluk ve maddi doğruluk testleri her denetim çalışmasında denetçinin mutlaka kullanması gereken testleridir. Denetçi hem uygunluk testlerinin hem de maddi doğruluk testlerinin amaçlarına şu testleri uygulayarak ulaşır:

- İşlem testleri
- Hesap kalanı testleri
- Analitik prosedürler

İşlem testleri: İşlemlerin test edilmesidir; Bir işlemin belgelendirilmesinde ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesinde düzenlenen tüm belgelerin ve izlenen tüm muhasebeleştirme işlemlerinin doğru olarak yerine getirilip getirilmediğinin denetçi tarafından incelenmesinde kullanılan testlerdir.

Eğer işlem testleri uygunluk testleri için yapılıyor ise, müşteri işletmenin iç kontrol yöntem ve prosedürlerinin işletme tarafından doğru uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için kullanılır; bu yıl içi denetim olarak kabul edilir. Eğer işlem testleri maddi doğruluk testleri için yapılıyor ise; işlemlerin belgelendirilmesi veya muhasebeleştirilmesi esnasında tutar hataları olup olmadığını belirlemek için kullanılır; bu yılsonu denetimi olarak kabul edilir.

Detay Testleri: Hesap bakiyelerinin doğru olup olmadığını değerlemek için tamamen maddi doğruluk testlerinin amacına hizmet etmek için kullanılan testlerdir. Ancak hesap kalanı testlerinin uygulanmasında göz önünde tutulacak önemli bir nokta kontrol riski seviyesinin düşüklüğü veya yüksekliğidir.

Eğer kontrol riski düşük ise, hesap kalanı testleri sadece bilanço kalemleri için uygulanır. Gelir tablosu kalemleri için ise işlem testleri ve analitik prosedürler uygulanır.

Eğer kontrol riski yüksek ise hesap kalanı testleri hem bilanço kalemleri için hem de Gelir tablosu kalemleri için uygulanır.

Analitik prosedürler: Müşteri işletmenin finansal karakterli olan veya finansal karakterli olmayan çeşitli verileri ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen sonuçların denetçi tarafından tahminlere uyup uymadığını belirlemek amacıyla kullanılır. Bu prosedürler de maddi doğruluk testlerinin amacına hizmet eder ve yılsonunda yapılan denetim testlerindedir.

### 3.2.5. Bulguların Raporlanması

Denetim sürecinin son safhası, denetçinin veya denetim ekibinin yargısının belirtildiği denetim raporudur. Denetim raporu, denetim sürecinden elde edilen bilgiler sonucu ulaşılan görüşün kamuya açıklandığı araçtır. Denetim raporu denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içermelidir. Denetim raporunda dört farklı görüş verilebilir. Bunlar; olumlu denetim görüşü, şartlı denetim görüşü, olumsuz denetim görüşü ve görüş bildirmekten kaçınan denetim görüşüdür. Bu bağlamda denetim raporları da olumlu denetim raporu, şartlı denetim raporu, olumsuz denetim raporu ve görüş bildirmekten kaçınan denetim raporu adlarını alır.

SPK tebliğinin 29. kısmında “Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları” başlığı altında olumlu denetim görüşü incelenmiştir. Bağımsız denetçinin olumlu görüş vermesinin mümkün olduğu, dolayısıyla şartlı veya olumsuz görüş vermesine ya da görüş bildirmekten kaçınmasına gerek bulunmadığı hallerde, bu standart ve ilgili tebliğin bu kısım hükümleri uygulanacaktır. Denetçi, işletmenin finansal tablolarının kurulca belirlenen finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığını araştırır. Çünkü işletme içinde finansal raporlama standartlarına uygun olduğu tespit edilen bir finansal raporlama sisteminin uygulanıyor olması durumunda, söz konusu finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı kabul edilmektedir. İşletmenin finansal raporlama sisteminin, her bir işlem ve olayın muhasebeleştirme veya açıklama esaslarını detaylı olarak belirlemesi zorunlu olmamakla birlikte, finansal raporlama standartları ile uyumlu muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve uygulanmasına olanak vermesi gereklidir.

Denetim görüşünün oluşturulması sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun denetim kanıtına sahip olması gerekir. Bağımsız denetçi, denetim sonucuna bağlı olarak işletme yönetimi tarafından yapılan düzeltmeleri içeren nihai finansal tabloların; işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında kendi bilgi ve deneyimleri ile tutarlı olup olmadığını gözetir. Bağımsız denetçi ayrıca, finansal tablo ve dipnotlara yansıtılan işlem ve olaylara ilişkin tüm bilgilerin gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını göz önünde bulundurur.



Ancak denetçi çeşitli nedenlerle olumlu denetim görüşünden sapabilir yani şartlı, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz denetim görüşü verebilir. Denetçinin olumlu denetim görüşünden sapması durumunda bunun nedenlerini ayrı bir açıklama bölümünde belirtmesi gerekir. Bu paragraf görüş bildirme paragrafından önce yer almalıdır.

Olumlu denetim görüşünü etkilemeyen ancak kamuya duyurulması gereken bazı özel durumların varlığı halinde, denetçi bu bilgileri denetim raporuna ilave etmelidir. Bu açıklama denetim raporunda görüş paragrafından sonra, raporlara ilişkin diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülükler paragraflarından önce gelmelidir. Yapılan açıklama denetim görüşünü etkilemez. İlgili paragrafta bu durumun bağımsız denetim görüşüne şart oluşturmadığı ayrıca belirtilmelidir. Yine söz konusu tebliğe göre de kanun ve diğer düzenlemelerin bağımsız denetçiye ilave açıklama yapma sorumluluğu getirdiği durumlarda, bağımsız denetçi görüş paragrafından sonra gelmek üzere söz konusu açıklamalara ayrı bir paragrafta yer vermelidir.

Bazı durumlarda büyük bir işletmenin denetimi farklı denetim kuruluşları tarafından yapılabilir. Böyle bir durumda denetim raporuna ilave bir açıklama paragrafı yerine, olumlu denetim raporunun metni değiştirilir. Kıdemli denetçi diğer denetçi yardımcılarını kontrol edememişse, ilgili denetçinin sorumluluğunu üzerine almaz ancak paylaşabilir. Bu durumda olumlu denetim raporunun ilgili paragrafları uygun şekilde değiştirilir.

Finansal tablolarda denetim kapsamının önemli ölçüde sınırlandırılması, GKMİ'den sapmalar gibi önemli aksaklıklar bulunmakla birlikte, denetçi finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst olarak hazırlandığına inanırsa, şartlı denetim görüşü verilir. Şartlı denetim raporunda, görüş bölümünde “hususların dışında veya yukarıdaki durum hariç olmak üzere” gibi ifadeler kullanılmalıdır. Denetim kapsamının sınırlandırılması demek müşteri işletme veya denetçinin kontrolü dışındaki bir nedenle denetçinin yeterli kanıt toplayamaması demektir. GKMİ'den sapma ise finansal tabloların GKMİ'ne uygun hazırlanmaması, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama kuralına uyulmamasıdır.

Denetçi, bazı durumlarda işletme yönetimi ile görüş ayrılığı yaşayabilir. Bu görüş ayrılığı muhasebe politikaları, uygun olmayan muhasebe ilkeleri ve yetersiz dipnot

konularında ortaya çıkabilir. Bu durumda açıklama bölümünde bu uygulamanın olası etkileri açıklanır ve şartlı denetim görüşü verilir. Yani bağımsız denetçinin, yönetimde olan herhangi bir anlaşmazlığının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı kanaatine vardığı durumlarda şartlı görüş verilir. Finansal tabloların dipnotlarında bulunması gereken açıklamaların bazıları işletme yönetimi tarafından yapılmamışsa da, raporun açıklama bölümünde bu durum belirtilir ve şartlı denetim görüşü verilir. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olmasına karşın, önemlilik arz eden bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmadıysa yine şartlı görüş bildirilir.

Denetçi, finansal tabloların GKMİ doğrultusunda doğru ve dürüst bir biçimde hazırlanıp sunuldukları konusunda tatmin olmadığı zaman görüş bildirmekten kaçınır. Çalışma alanı, müşteri işletme tarafından sınırlandırılırsa müşteri işletmenin finansal tablolarda hata ve aksaklıkları denetçiden gizlemeye çalıştığı sonucuna ulaşılır. Bu durumda aksaklığın önem düzeyine göre görüş bildirmekten kaçınılması gerekir. Finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte birçok önemli belirsizliğin bulunması halinde de görüş bildirmekten kaçınabilir. Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisi bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ise görüş bildirmekten kaçınılır. İşletmenin sürekliliğine ilişkin işleyen teşebbüs kavramını önemli ölçüde tehlikeye sokan birden fazla önemli belirsizliğin olması gibi olağandışı durumunda denetçi yine görüş bildirmekten kaçınabilir. Görüş bildirmekten kaçınmaya ilişkin bir denetim raporu yazılacaksa, raporun kapsam bölümü ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu paragrafı çıkarılır. Raporun ikinci paragrafında sınırlamanın kapsamı açıklanır. Görüş bölümünde de görüş bildirmekten kaçınıldığı açıkça belirtilir.

Denetçinin bağımsızlığı bozulmuşsa denetim raporunda fazla bir açıklama yapılmadan görüş bildirmekten kaçınılmalıdır. Burada “İlgili şirketin finansal tablolarını bağımsız olmadığımız için tarafımızdan denetlenememiştir. Bu nedenle de bir denetim görüşü bildirilememektedir.” şeklinde bir denetim raporu yazılır.

Olumsuz denetim görüşü verilebilmesi için denetçinin finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst hazırlanmadıkları kanısına ulaşmış olması gerekir. GKMİ ile aksaklığın yeterince önemli olması ve finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve

güvenilir olmaktan uzaklaşması halinde olumsuz denetim görüşü verilir. Olumsuz rapor verildiğinde raporun giriş ve kapsam bölümleri aynı kalır. Raporda muhasebe ilkelerindeki aykırılıklar ve bunların etkileri belirtilir. Görüş bölümünde de GKMİ'den sapmalar sonucu finansal tabloların GKMİ ile uyumlu olmadığı, finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı vurgulanır

Bağımsız denetçi, uygun olmayan muhasebe politikaları ve dipnotların yeterliliği konusunda işletme yönetimi ile anlaşmazlık yaşayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından büyük önem taşıması durumunda olumsuz görüş bildirilebilir. Bağımsız denetçi yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın finansal tablolara olan etkisini şartlı görüş vermekle bile açıklanamıyorsa olumsuz denetim görüşü vermelidir.

Bağımsız denetçinin kanaatine göre, işletmenin sürekliliği söz konusu olmadığı halde, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmışsa olumsuz görüş bildirilir. Gerçekleştirilen ek bağımsız denetim tekniklerine ve elde edilen bilgilere dayanarak, bağımsız denetçinin kanaati işletmenin sürekliliğinin mümkün olmadığı şeklindeyse, ilgili dipnotlarda açıklama yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olmadığı sonucuna varılarak, olumsuz görüş bildirilir.

### **3.2.6. Denetim Sonrası Faaliyetlerin Gerçekleştirilmesi**

Bu aşamada sadece bir faaliyetten söz edilir oda denetim faaliyetinin kalitesinin değerlendirilmesidir. Sorumlu ortak baş denetçi, görevli olduğu her bağımsız denetim işinde, bağımsız denetimin genel kalitesi konusunda sorumluluğu üstlenerek, gerek yaptığı işler ve gerekse bağımsız denetim ekibine yaptığı açıklamalar yoluyla bağımsız denetimin her aşamasında diğer bağımsız denetçilere bağımsız denetimin kalitesi konusunda örnek olmak zorundadır.

Sorumlu ortak baş denetçi ekipte yer alan bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumunu gözetir. Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda yer almaktadır.

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik,

-Güvenilirlik

-Mesleki davranış.

Sorumlu ortak baş denetçi, yapılan bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığın sağlandığına dair bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla sorumlu ortak baş denetçi:

a) Bağımsız denetim kuruluşundan veya gerekiyorsa Kuruluşun içinde yer aldığı ve lisans anlaşmaları nedeniyle ilişkide bulunduğu diğer bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturduğu gruptan gerekli bilgileri alarak bağımsızlığı tehdit eden koşulları ve ilişkileri tespit ederek değerlendirir.

b) Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlıkla ilgili politika ve usullerine ilişkin tespit edilmiş bir ihlal var ise, bunları değerlendirerek bağımsız denetim çalışmasında bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum olup olmadığını belirler.

c) Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları gerekli önlemleri alarak ortadan kaldırır veya kabul edilebilir bir düzeye indirir, çözümlenemeyen konuları bağımsız denetim kuruluşuna bildirir.

ç) Bağımsızlık ile ilgili konularda varılan sonuçlar ve bu sonuçları destekleyen bağımsız denetim kuruluşu yönetimi ile yapılan tartışmaları yazılı hale getirir.

# BÖLÜM 4- YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN DENETİMİNDE ÖRNEK UYGULAMA

## 4.1. Denetim Öncesi İşlemler

### 4.1.1. Müşteri İşletme İle Ön Görüşme

X Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ő ünvanlı denetim firmamız İstanbul şehrinin Kadıköy ilçesinde faaliyette bulunmaktadır.

10.01.2016 tarihinde saat 10:00’da denetim firmamızın Kadıköy ofisine Yusuf Bey gelerek, XXX İNŞAAT SAN. LTD. ŞTİ.’nin ortağı ve aynı zamanda müdürü olduğunu, firmasının inşaat sektöründe yurtiçi ve yurtdiŐında yatırımları olduğunu ve yatırımlarını arttırmak istediğini bunu sağlayabilmek için de İsviçre’nin Y bankasından kredi almayı düşündüğünü belirtmiştir. Yusuf Bey, “Y bankasının krediyi verebilmesi için; ADS şirketinin mali tablolarının bağımsız denetimden geçerek incelenmesi ve denetlenmesi gerektiğini şirketimize iletmiştir.

Bunun üzerine Yusuf Bey’den bir takım bilgiler alınarak kendisine gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra bilgi verileceği söylenilmiştir.

### 4.1.2. Müşteri İşletme Hakkında Yapılan Araştırmalar

- XXX Şirketinin daha önce finansal tablolar denetimi yaptırmadığından eski denetçisi yoktur.

- XXX Şirketinin 250.000 TL öz sermayesi mevcuttur. Bu sermayenin % 80’i Yusuf Bey’e , %10’u Kübra Hanıma ve diğer %10’u ise Taha Beye aittir.

- XXX Şirketi 2015 yılı cirosu yaklaşık 2.500.000 TL’dir.

- XXX Şirketi, İnşaat sektöründe faaliyette bulunmaktadır. Çeşitli Residence, Villa ve Site inşaatları yapmaktadır.

- XXX Şirketi, 2015 yılında 150.000 TL civarında ihracat ve 250.000 TL civarında ithalat yapmıştır.

- XXX Şirketi, 2014 yılında İstanbul-Tuzla’da bir arsayı leasingle almış ve 2016 yılında borcu bitmektedir. Kalan borcu ise; 200.000 Euro civarındadır.

- Yapılan araştırmalarda, XXX Şirketi hakkında açılan hiçbir davanın bulunmadığı ve devam eden davaya da rastlanmamıştır.

- XXX Şirketi'nin 2015 yılı bilançosu ve gelir tablosu incelendiğinde finansal yönde sıkıntısının olmadığı, ancak yeni yapılacak inşaat için finansmana ihtiyacı olduğu anlaşılmıştır.

- Yusuf Bey'in kurumsallaşmaya önem verdiği, ancak tam anlamıyla kurumsallaşamadıkları anlaşılmıştır.

- Yapılan çevre soruşturmalarında, firma sahipleri hakkında olumsuz bir görüşle karşılaşılmamıştır.

- XXX Şirketi'nin yönetiminden sorumlu; Yusuf Bey ve Taha Bey'dir.

- Ortakların ve yöneticilerin dürüstlüğüne ilişkin herhangi bir olumsuz bulguya rastlanmamıştır.

- XXX Şirketi'nin inşaat sektöründe ilk 100'e girdiği ve sektörün önemli firmalarından biri olduğu anlaşılmıştır.

- XXX Şirketi'nin çalıştığı avukatının olmadığı, ancak mali konularda Smmm Oğuz Bey'den destek aldığı öğrenilmiştir.

- Smmm Oğuz Bey'le yapılan görüşmede; XXX Şirketi'nin ödemelerini zamanında yaptığını, finansal yönden sıkıntısının olmadığını, ortaklarının dürüst kişiler olduğunu söyledi.

- Vergi dairesine ve sosyal güvenlik kurumuna, XXX Şirketi'nin borcunun olmadığı anlaşılmıştır

Denetçinin denetim planlamasının bir parçası olarak önemlilik hakkında bir ön belirlemede bulunması gerekir. Denetçinin önemlilik hakkında ilk belirleyeceği şey, önemlilik eşiğinin ne olacağıdır. Önemlilik eşiği denetçinin finansal tablolarda yanlış beyan edilebileceğine ve yine de kullanıcıların mantıksal kararlarını etkilemeyeceğine inandığı maksimum tutardır. Ancak önemlilik kesin bir kavram değil görece bir kavramdır. Küçük bir işletme için önemli olabilen bir tutar büyük bir işletme için önemsiz olabilir. Bu nedenle önemliliğin belirlenmesi, denetlenen işletmenin görece büyüklüğünden etkilenir.

Birçok finansal tablo kalemi, önemlilik eşiğinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Burada hangi finansal tablo kaleminin önemlilik kararıyla çok daha yakından ilgili olduğu önemlidir.

Önemlilik kararları çoğunlukla gelir tablosu ve bilanço kalemlerine dayandırılmaktadır. Toplam gelir, toplam varlıklar, kar(net kar veya brüt kar) ve öz sermaye, önemliliğin uygulanmasında temel oluşturur. Yapılan araştırmalarda, kara dayalı önemlilik eşiği %1 ile %6 arasında değişmektedir, fakat değişmez bir çizgi değildir. Araştırma kanıtları, önemlilik eşiğinin kar arttıkça azalan bir oranda arttığını göstermektedir. Toplam varlıklara veya gelire dayanan eşikler, kara dayanan eşığe yıldıan daha durağan olabilir. Yine araştırma bulguları, önemlilik eşiğinin yaklaşık olarak varlıkların veya gelirlerin %0,5 ile %1 arasında, öz sermayenin de %1 ile %2'si arasında olabileceğini göstermektedir.

Denetçi, kalemleri önemlilik tutarın, kalemin değerini bu yüzde faktörleri ile çarparak belirler ve daha sonra bu tutarlar, kalemlerle ilgili nitel faktörlere göre düzeltilir.

Hesap kalanları finansal tablolardaki her bir satırı ifade eder; stoklar, alacaklar gibi. İşlem sınıfı ise müşterinin muhasebe sistemi tarafından işlenen işlemlerin bir türünü ifade eder. Örneğin gelir işlemleri, satın alma işlemleri gibi. İlk belirlenen önemlilik tutarının bir kısmının dağıtılmasının amacı her bir işlem sınıfı ve hesap kalanı için denetim yordamlarının alanının planlanmasıdır. Birçok faktörün kapsanması nedeniyle önemliliğin işlem sınıflarına ve ya hesap kalanlarına dağıtılması için gerekli veya optimal bir yöntem yoktur. Süreç yargısal olarak veya bazı biçimsel sayısal yaklaşımlar kullanılarak yapılabilir. İlk önemlilik yargısı bir hesaba dağıtılınca o "kabul edilebilir yanlışlık" olarak ifade edilir. Denetçi bilanço hesaplarına dağıttığı kabul edilebilir hatayı denetim testlerinin alanını saptamak için kullanır. Önemliliği dağıtırken denetçi aşağıdaki faktörleri dikkate almalıdır:

- Hesabın finansal tablolar için görece önemi
- Hata beklentisi
- Hesap kalanı ve işlem sınıfını denetlemenin görece maliyeti

Örneğin büyük bir hesap kalanına daha büyük tutarda önemlilik dağıtılabilir. Benzer şekilde denetçi bir hesap kalanında çok küçük veya hiç yanlışlık beklemiyorsa hesaba büyük tutarda önemlilik dağıtılabilir. Çünkü denetçinin hata beklentisi düşüktür ve hesabın denetim alanı daraltılır. Son olarak bir hesap kalanının denetimi çok pahalı ise denetçi hesaba daha fazla önemlilik dağıtılabilir.

Dağıtılan önemlilik tutarları diğer bir ifade ile kabul edilebilir yanlışlıklar denetimin tamamlanmasından sonra her bir hesabın dürüstçe sunulup sunulmadığının belirlenmesinde de kullanılır.

#### **4.1.3. Denetim Anlaşmasının Yapılması**

XXX Şirketi üzerinde yapılan araştırmalar sonucu, X denetim firmamızın benimsemiş olduğu müşteri kabul politikasına uygun olduğu tespit edilmiştir. Bunun üzerine XXX Şirketi'nin ortağı Yusuf Bey'e denetim anlaşma mektubu gönderilmiştir.

## **4.2. Denetim Planlaması**

X bağımsız denetim firması, XXX Şirketi'nin denetiminde, denetim planının hazırlanması için elde edilen bilgiler aşağıdaki başlıklar halinde ve açıklamalı olarak verilmiştir.

### **4.2.1. İşletme İle İlgili Ayrıntılı Bilgi Toplanması**

Denetim firması, denetim talep eden XXX Şirketi'nin denetimini yapmayı kabul etmiştir. Denetimini kabul ettiği XXX Şirketini daha yakından tanımak için; firmanın faaliyet konusunu, yıl içinde yapılan sermaye artırımlarını, kaynakları, çalışan personel sayısı ve kıdem tazminatı ile ilgili bilgiler toplanmış ve açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

XXX Şirketi yönetim binası İstanbul, Ataşehir mevkiindedir. 300 m<sup>2</sup>'lik idari bölümü, 250 m<sup>2</sup>'lik deposu mevcuttur. Bu bölümler bir bina içerisinde farklı katlarda yer almaktadır.

XXX Şirketi 21.09.1989 tarihinde kurulmuş, çeşitli türlerde inşaat işleri yapan ve bunların yanında müşterinin isteğine göre özel tasarlayarak villalar bağ evleri dizayn eden bir firmadır. Ayrıca bazı inşaat malzemelerini de yurtdışından ithal ederek, satışını yapmaktadır ve inşaatlarda kullandığı merdivenlerin üretimini de kısmi olarak yapmaktadır.

XXX Şirketi'nin öz sermayesi 250.000 TL'dir. Bu sermayenin 200.000 TL'si Yusuf Beye, 25.000 TL'si Kübra Hanıma ve 25.000 TL'si Taha Beye aittir.

Şirketin çıkarmış olduğu tahvil, bono ve bunlara benzer borçlanma araçları bulunmamaktadır.



XXX Şirketi'nde çalışan personel sayısı aylık toplam 24'dür. 31.12.2015 sonu itibariyle faaliyetini sonlandırması yada personelin iş akitlerini sonlandırmış olması halinde ödenmesi gereken kıdem tazminatı tutarı 89.500 TL ancak; bu yükümlülüğün tamamı için karşılık ayrılmamıştır.

İç kontrol sisteminin önemli unsurlarından biri olan organizasyon yapısının etkin bir şekilde işlemesi için görevlerin ayrılmış olması gerekmektedir. XXX Şirketi'nde görevler ayrımının tam anlamıyla yapılmadığı ve bazı bölümlerde işlerin iç içe girdiği görülmektedir. Aynı zamanda XXX Şirketi'nin belli bir organizasyon yapısının olmadığı anlaşılmaktadır. XXX Şirketi'nde;

Genel müdür firma sahibi Yusuf Bey,

Yurtdışı pazarlama satış koordinatörü ve genel müdür yardımcısı Deniz Bey,

Yurtiçi pazarlama satış koordinatörü Akın Bey,

Pazarlama bölümü yardımcısı Pınar Hanım, Deniz Hanım, Özge Hanım

Muhasebe bölümü; Burcu Hanım ve Nükhet Hanım,

Şantiye bölümünden sorumlu Cemil Bey ve Ersin Bey,

2 şoför, 5 ustabaşı, 3 mühendis ve şantiyede çalışan 15 personel bulunmaktadır.

#### 4.2.2. İç Kontrol Yapısının Tanınması

XXX Şirketi'nin iç kontrol yapısının tanınması ve güvenilirliğinin sınanması için işletme çalışanlarına iç kontrol ile ilgili çeşitli formlar dağıtılmış ve bu formlar aracılığıyla şirketin iç kontrol yapısı hakkında bilgi elde edilmiştir. Bu bilgilerin doğruluğu denetçiler tarafından işletme içinde test edilmiştir. XXX Şirketi'ne yaptığımız testlerden bir tanesi örnek olarak aşağıda verilmiştir.

**Tablo 4.7. İç Kontrol Testlerinden Personel Bordro Testi**

SSK No	Numarası	Personel Adı	Yaka	Z	N	P	F	B	K	I	Y
834759873542	Xxxx	Nükhet	Beyaz	+	+	+	+	+	+	+	+
980278763425	Xxxx	Deniz	Beyaz	+	+	+	+	+	+	+	+
677485083487	Xxxx	Akın	Beyaz	+	+	+	+	+	+	+	+
934875096294	Xxxx	Deniz	Beyaz	+	+	+	+	+	+	+	+
938754987934	Xxxx	Pınar	Beyaz	+	+	+	+	+	+	+	+
887342590234	Xxxx	Cemil	Mavi	+	+	+	+	+	+	+	+
467865435465	Xxxx	Ersin	Mavi	+	+	+	+	+	+	+	+

**Z:**Zaman kayıtları saat kayıtları ile kontrol edilmiştir.

**N:**Ödeme banka kayıtlarıyla kontrol edilmiştir.

**P:**Bankaya gönderilen ödeme talimatları ile banka aracılığıyla ödendiğinden personelden imza alınmamaktadır.

**F:**Fazla mesailer onaylanmış, fazla mesai çizelgeleri kontrol edilmiştir.

**B:**Bordroların genel bordro toplamına dahil edildiği görülmüştür.

**K:**Yasal kesintiler doğru oranlardan hesaplanmıştır.

**I:** Bordrolar aritmetik olarak doğru hesaplanmıştır.

**Y:**Yan ödemelerin yetkililer tarafından onaylandığı görülememiştir.

Yapılan incelemede 24 kişinin bordroda gösterildiği, ancak 3 kişinin bordroda gösterilmediği fark edilmiştir. Bunun yanında 24 kişilik bordronun içinde yer alan Kübra Hanımın firma ortağı olduğu ve bu testi yaptığımız günde firmada çalışmıyor olması bizde ayrıca bir şüphe uyandırmıştır. Diğer 3 kişiye yönelik yönetime yönelttiğimiz soruya karşılık onların işe yeni alındığını sigortalarının yarın yapılacağı belirtilmiştir. Söz konusu Beyan bize inandırıcı gelmemiştir.

XXX Şirketi'nde; satış faturalarını düzenleyen, muhasebeleştirilen, ödeme ve tahsilatları yapanın aynı kişi olması iç kontrolün etkinliği konusunda bir kez daha düşünmemize neden olmuştur. Verilen örnekler ve yaptığımız testler sonucunda da iç kontrolün etkin olmadığı kanaatine varılmıştır.

#### **4.2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi**

XXX Şirketi'nin bilanço ve gelir tablosu kalemleri için tespit edilen önemlilik düzeyleri aşağıda yer almaktadır:

**Tablo 4.8. Önemlilik Düzeyinin İlk Belirlemesi**

	Tutar (TL)	Oran Min. %	Oran Max %	Tutar TL Min.	Tutar TL Max.
Hasılat	2.569.149	0.5	2	12.845	51.382
Varlıklar	1.489.030	1	2	14.890	29.780
Özkaynaklar	472.238	2	4	9.444	18.889
Dönen Varlıklar	536.348	3	5	16.090	26.817
Kısa Vadeli Borçlar	689.869	3	5	20.696	34.493
Faaliyet Karı	428.243	5	10	21.412	42.824

2016 yılına ilişkin henüz mali tabloların zamanlama İtibariyle hazırlanması imkansız olduğu için; yukarıdaki tutarları belirlerken 2015 yılı bilanço ve gelir tablosundaki bilgiler kullanılmıştır. 2016 yılı için tahmini rakamları da kullanılabilirdi. Ancak işletmede sağlıklı tahminin yapılamayacağı kanaatine varıldığından 2015 reel bilgilerin kullanılmasına karar verilmiştir.

Dikkat edilmesi gereken önemli husus, gelir kaleminden öz kaynak kalemine doğru tutar anlamda bir azalış söz konusu iken, önemlilik düzeyleri belirlenirken oluşturulan yüzdesel marjlarda artış gerçekleşmesidir. Söz konusu önemlilik düzeyinin belirlenmesinde hesapların göreceli ağırlıklarını baz alarak dağılım yapılmıştır.

Yukarıdaki rakamların anlamını şu şekilde yorumlayabiliriz; (Faaliyet kârın baz aldığımızda) denetim süresince birleştirilmiş yanlışlıklar toplamı 42.824,38 TL'yi aşarsa, mali tabloların gerçeği yansıttığı söylenemez. Ancak yanlışlıklar toplamı 21.412,19 TL'nin de altında ise mali tablolar önemli ölçüde gerçeği yansıtıyor denilebilir. Sonuç bu iki rakam arasında çıkarsa çalışmalarımızda daha dikkatli olmamız gerekecektir.

#### **4.2.4. Şirket Yöneticileriyle Görüşme**

Öncelikle şirketin yöneticilerinin kimler olduğunu tespit ettik. Gördüğümüz kadarıyla, Yusuf Bey, Taha Bey ve Deniz Bey şirketi yönetmektedir. Söz konusu yöneticilerle 19.01.2016 tarihinde saat 15:00 de toplantı yapılmıştır. Toplantıda, iç kontrolün yetersiz olduğundan bahsedilmiştir. 2016 yılının sonunda stok sayımı yapılmasını ve bu sayıma gözlemci olarak katılacağımızı belirtilmiştir. Bu tarihin 31.12.2016 olmasında mutabık olunmuştur. Aynı tarihte kasa sayımının da yapılacağı bildirilmiştir. Yöneticilere, 15.01.2017 tarihinde müşterilerine, tedarikçilerine ve çalışılan bankalara bizim adımıza teyit mektupları göndermeleri gerektiği söylenmiştir. İşletmeye 2 ayda bir, 1 denetçi ve 1 denetçi yardımcısı olmak üzere 2 kişi dosyaları kontrol etmek için geleceğini, bu nedenle dosyaların hazır edilip, evrakların üzerine mahsup fişlerinin takılmasını ve uygun çalışma ortamı sağlanmasını istedik. Yöneticiler isteklerimizi olumlu karşılamış ve kabul etmişlerdir.

#### 4.2.5. Denetim Programı

20.01.2016 tarihinde, denetçi yardımcısı Metin Beyle, Denetçi Hüseyin Beyin yaptığı görüşme sonucunda denetimi nasıl yürütülmesi gerektiği ve hangi tarihlerde yapılacağına karar vermişlerdir.

Görüşülen hususlar aşağıda özetlenmiştir:

1. Ön denetim için şirket tarafından hazırlanması gereken bilgilerin listesi hazırlanmıştır ve söz konusu denetlenecek şirketten 31.01.2016 tarihine kadar hazırlanması arz edilecektir.

2. 25.01.2016 tarihinde açılış bakiyelerinin denetimine başlanacak, doğruluğu test edilecek ve hatta işletmede kontroller yapılacak.

3. Açılış bakiyelerinin doğruluğu hakkında işletmenin mali müşaviriyle 24.01.2016 tarihinde randevulara görüşülecek. (ilk kez denetim yapıldığı için)

4. 27.03.2016, 26.05.2016, 28.07.2016, 29.09.2016, 25.11.2016 ve 30.01.2017 tarihlerinde işletmeye gidilerek, belge kontrolü yapılacak.

5. Kasa sayımı 31.12.2016 tarihinde, stok sayımına katılım 31.12.2016 tarihinde, müşterilere, tedarikçilere ve bankalara teyit mektupları 15.01.2017 tarihinde gönderilecek.

Şirketin fabrikasında yapılacak saha denetim çalışması 25.01.2016 tarihinde başlayacak ve her iki ayda bir belge incelemesine gidilecek. Dosya tüm denetimler bittikten sonra en geç 02.03.2017 tarihinde denetçi Smmm Hüseyin Sağlam tarafından gözden geçirilerek 04.03.2017 tarihinde denetim raporu yazılarak işletme yönetimine teslim edilecektir.

Şirketin bağımsız denetiminin, denetim ekibi ve denetim süresi aşağıda belirtilen kişiler tarafından sürdürülmesi ve öngörülen saatlerde tamamlanması hesaplanmıştır:

**Tablo 4.9. Denetim Ekibi Ve Planlanan Süre**

Unvan	İsim	Planlanan Süre ( Saat)
Smmm (Denetçi)	Hüseyin Sağlam	60
Denetçi Yardımcısı	Metin Şamlı	90
Toplam Süre		150

Aşağıdaki tabloda, ana hesap kalemleri bazında bölümlere ayrılan denetim çalışmasında yer alacak denetim ekibi, planlanan süre ile denetim başlangıç ve bitiş tarihleri yer almaktadır:

**Tablo 4.10. Hesap Kalemleri Bazında Görevli Denetçiler Ve Planlanan Süreler**

Ana Hesap Kalemleri	Yetkili Kişi	Planlanan Süre (Saat)	Denetimin Başlangıç Tarihi	Denetimin Bitiş Tarihi
Gelir	Metin Şanlı	19	25.01.2016	02.03.2017
Stoklar	Hüseyin Sağlam / Metin Şanlı	35	25.01.2016	02.03.2017
Satışların Maliyeti	Hüseyin Sağlam	7	25.01.2016	02.03.2017
Personel Ücretleri	Metin Şanlı	7	25.01.2016	02.03.2017
Faaliyet Giderleri	Metin Şanlı	9	25.01.2016	02.03.2017
Kasa Ve Bankalar	Metin Şanlı	12	25.01.2016	02.03.2017
Krediler	Metin Şanlı	5	25.01.2016	02.03.2017
Finansal Araçlar	Hüseyin Sağlam	3	25.01.2016	02.03.2017
Vergi/Ertelenmiş Vergi	Hüseyin Sağlam	8	25.01.2016	02.03.2017
Sabit Kıymetler	Metin Şanlı	9	25.01.2016	02.03.2017
Yatırımlar	Hüseyin Sağlam	5	25.01.2016	02.03.2017
Sermaye	Metin Şanlı	4	25.01.2016	02.03.2017
Mali Tablolar	Hüseyin Sağlam	10	25.01.2015	02.03.2017
Denetimin Planlaması	Hüseyin Sağlam	6	25.01.2015	02.03.2017
Denetimin Tamamlanması	Hüseyin Sağlam	7	25.01.2015	02.03.2017
Denetimin Raporlanması	Hüseyin Sağlam	4	25.01.2015	02.03.2017
Toplam Denetim Süresi		150		

### 4.3. Denetim Programının Yürütülmesi

#### 4.3.1. Açılış Hesaplarının Denetimi

“Açılış hesapları” dönem başında var olan hesap bakiyelerini ifade eder. Açılış hesapları, önceki dönemin kapanış hesaplarından oluşur ve 2015 yılı bilançosu, denetim yaptığımız 2016 yılının açılış hesaplarını oluşturur. Kısacası, açılış hesaplarını denetlediğimizde aynı zamanda 2015 yılı bilançosunu da denetlemiş oluruz. XXX şirketinin 2015 yılına ilişkin bilançosu EK-1’dedir.

XXX Şirketi’nin nakitlerinin denetimini yapmadan önce, Hazır Değerler / Kısa Vadeli Y. Kaynaklar rasyosuna baktığımızda  $219.482 / 689.869 = 0.3181$  oranında çıktığı bu da çok yüksek bir rakam olduğu anlaşılmaktadır. (bu oranın 0.10-0.20 arası olması uygun karşılanmaktadır.) Bunun üzerine bilançodan kasa rakamına baktığımızda; 208.388,38 TL olduğu anlaşılmaktadır. Bu sonuç bize açılış bakiyelerinin doğru olmadığı konusunda kuşkuya itmektedir.

İşletme yönetimiyle görüşerek; onlara 26.01.2016 tarihinde kasa sayımı yapacağımızı söyledik. Bir sakıncası olup olmadığını sorduk. İşletme yönetimi tarafından, belirlediğimiz tarihin sayım için uygun olduğunu Beyan edildi.

Söz konusu sayılan kasanın dökümü şu şekildeydi:

Nakit para: 100 TL x 10 adet = 1.000 TL

50 TL x 2 adet = 100 TL

20 TL x 2 adet = 40 TL

5 TL x 1 adet = 5 TL

Toplam 1.145 TL

Yapılan sayımda kasada yabancı paranın bulunmadığı tespit edilmiştir. Bunun üzerine açılış bakiyelerini doğrulayabilmek için; 26 günlük nakit giriş ve çıkışlarını defter kayıtlarından tespit ettik. Nakit girişlerini sayım sonucundan düşüp, nakit çıkışlarını sayım sonuçlarına ilave ettik.

26.01.2016 tarihli kasadaki nakit mevcudu 1.145,00 TL

26.01 – 01.01 tarihleri arası nakit ödemeler 47.325,00 TL

26.01 – 01.01 tarihleri arası tahsilatlar (48.105,00 TL)

31.12.2015 bakiyesi 365,00 TL

Müşteri çekleri: 26.01.2016 tarihinde yapılan kasa sayımında aşağıdaki müşteri çeklerinin kasada mevcut olduğu tespit edilmiştir:

1- 30.03.2016 vadeli 0157854 nolu garanti bankası 17.231,00 TL çeki (koza A.Ş.)

2- 28.04.2016 vadeli 4235464 nolu iş bankası 7.231 TL çeki (gür demir A.Ş.)

01.01.2016 – 26.01.2016 tarihleri arasında ciro edilen çekin bulunmadığı ve müşteriden sayımda tespit ettiğimiz 28.04.14 vadeli 7.231 TL tutarındaki çekin tahsil edildiği anlaşılmıştır. Bu nedenle 31.12.2015 tarihinde elimizde bulunan müşteri çekinin “30.03.2016 vadeli 17.231,00 TL” tutarındaki çek olduğu anlaşılmıştır.

Söz konusu çeklerin daire satışından dolayı alınmış olduğu anlaşılmıştır. Çeklerin “finansman işlemini” barındırmadığı anlaşılmıştır.

Verilen çekler: 26.01.2016 tarihinde yapılan kasa sayımında; 2 adet çek koçanı kasada görülmüştür. Birincisi halk bankasına ait ve keşide edilmesi gereken en ilk boş çekin seri numarası 28775’dir. İkincisi ise Denizbank’a ait ve keşide edilmesi gereken en ilk boş çekin seri numarası 777295’dir. Söz konusu bankaların 2015 yılının kasım ve aralık aylarına ilişkin hesaplarına göz atarak en son hesaptan tahsil edilen çek numarasının ne olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Ancak bu bilgi tek başına yeterli olmadığı için (uzun vadeli çek keşide edilirse o çekin tahsil edilmemiş olma riski var) büyük defter ve muavin defterden ilgili verilen çekler hesaba ilişkin hareketlere bakılarak hangi çeklerin tahsilinin gerçekleştiği hangilerinin ise 2016 yılına sarktığı tespit edilmiştir. Bazı keşide edilen çeklere örnekleme yapılarak, yevmiye defter kayıtları test edilmiş ve tedarikçilerin hesaplarına borç kaydı düşülüp- düşülmediğine bakılmıştır. 31.12.2015 tarihli bilançoda gösterilen verilen çeklerin, 2015 yılında tahsil edilip edilmediği araştırılmış ve 2016 yılında tahsil edilenler incelenmiştir. Bunun sonucunda toplam 97.658,67 TL tutarında 10 adet verilen çekin doğru bir şekilde 2015 bilançosuna yansıtıldığı kanaatine varılmıştır. Dövizli verilen çek koçanı bulunmamaktadır. Söz konusu çekler bünyesinde finansman işlem barındırmamaktadır.

Bankadaki para: bankadaki hesapların incelenmesi sonucunda, 31.12.2016 tarihinde döviz tevdiat hesaplarında bakiyelerin 0,00 (usd ve euro) olduğu ve 11.094,34 TL’nin ise vadesiz mevduat hesaplarının ekstrelerinde 2016 yılına devreden bakiye olduğu görülmüştür. Vadeli mevduat hesabının bulunmadığı anlaşılmıştır. Bankalara teyit mektubu gönderilmiştir. Alınan cevaplarında olumlu olduğu anlaşılmıştır.

2015 yılı bilançosundaki alacakların tutarlarını oluşturan bir müşteri listesi hazırladık. Söz konusu listede yer alan firmalardan ilk 25'i, XXX Şirketi'nin cirosunun %65'ini oluşturmakta olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine ilk 25 firmanın hesap ekstreleri istedik. Diğer firmalardan ise bazılarında rastgele seçilerek mutabık olunup olunmadığı konusunu araştırdık. İncelemeler sonucu ticari alacakların 170.624,41 TL olduğu, diğer ticari alacakların 2.971,51 TL olduğu ve diğer çeşitli alacakların ise; 14.326,23 TL olduğu kanaatine vardık. Söz konusu alacaklar finansman işlemini bünyesinde barındırmadığı ve bir yıldan Kısa vadeli alacak olduğu için sunumda bir değişiklik yapılmayacaktır. Yönetimden aldığımız cevaba göre; alacaklardan şüpheli duruma düşen alacağın olmadığı öğrenilmiştir.

XXX Şirketi'nin deposu ve imalathanesi 26.01.2016 tarihinde denetçiler tarafından gezildi. Yapılan gözlem sonucunda deponun ve imalathanenin %70 inşaat malzemesiyle dolu olduğu görülmüştür. 2015 yılı bilançosuna bakıldığında stokların değerinin 99.652,94 TL olduğu ve 30.01.2016 tarihinde stok sayımı yapılması gerektiği ve bu sayıma gözlemci olarak katılacağımızı belirttik. Yönetim bu talebimizi kabul etti. 30.01.2016 tarihinde yapılan sayım sonucu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 4.11. Stok Sayım Sonucu (Dönembaşı)**

İlk Madde Malz.	Tamamlanma	Kg	Adet	Birim Fiyatı	Toplam
Küçük Takoz	----		4800	0,70	3.360,00
Yan Takoz	----		1820	1,50	2.730,00
Ortaboy Takoz	----		4300	0,80	3.440,00
Büyük Boy Takoz	----		6500	0,95	6.175,00
M8 Kör Somun	----		12000	0,06	720,00
M8 Perçin Somun	----		7300	0,20	1.474,60
M8fiberli Somun	----		1400	0,03	35,00
M8x50 Cıvata	----		2500	0,06	150,00
M8x15 Cıvata	----		2035	0,04	83,44
Pul	----		16400	0,03	508,40
M8x45 Cıvata	----		480	0,06	28,94
Alüminyum	----	16320		5,20	84.864,00
Katlanır Ayağı	----		3748	5,25	19.677,00
Ayak Kauçuk	----	114,63		7,50	859,73
Sac	----	3018,5		1,25	3.773,13
	İlk Madde Ve Malzeme Toplamı				127.935,23



**Tablo 4.12. Stok Sayım Sonucu (Dönembaşı)**

Yarı mamul Cinsi	Tamamlanma Yüzdesi	Kg	Adet	Birim fiyatı	Toplam tutar
T6020	50		11	27,28	150,04
T0030	73		8	41,68	243,41
T0040	82		9	55,81	411,88
Ts9	48		3	122,96	177,06
Ts10	35		5	136,11	238,19
Ts10012	48		11	209,86	1.108,06
Tsa6	66		15	96,58	956,14
Tsa7	72		13	111,08	1.039,71
Tsa8	15		29	124,40	541,14
Yk3	27		120	50,00	1.620,00
S007	95		15	683,07	9.733,75
			<b>Yarı mamul toplamı</b>		<b>16.219,38</b>

Yapılan büyük defter ve yevmiye defteri incelemeleri sonucu;

01.01.2016 – 30.01.2016 tarihleri arasında satılan mamulün maliyeti 140.485 TL, satılan ticari malın maliyeti ise; 65.403 TL'dir. Yine aynı tarihler arası mamul dönüştürme maliyetleri ise; üretime gönderilen (710) ilk madde ve malzeme 122.542,00 TL , (720) üretimde kullanılan işçilik gideri 28.490,00 TL ve (730) genel üretim gideri 7.625,00 TL'dir. Çalışılmayan kısım gider ve zararlarının olmadığı tespit edilmiştir.

01.01.2016 – 30.01.2016 tarihleri arasında satın alınan ilk madde ve malzemenin 112.483,00 TL ve satın alınan ticari mal ise; 72.480 TL'dir. Uygulanan stok değerlendirme yöntemi ise ilk giren ilk çıkar (fifo) yöntemidir. Stokların maliyetinin içerisinde kur farkının olmadığı ve stokların finansman işlemi içermediği anlaşılmıştır.

Ticari malda açılış bakiyesinin tespiti;

30.01.2016 tarihli stok tutarı	102.840,00 TL
01.01-30.01 tarihleri arası satılan ticari malın maliyeti	65.403,00 TL
01.01-30.01 tarihleri arası satın alınan ticari mal	(72.480,00 TL)
31.12.2015 tarihli ticari mal stok tutarı	95.763,00 TL

Gelir tablosu karşılaştırmasını doğru yapabilmek için 2014 yılı bilançosundaki ticari malın stok rakamını da düzeltmemiz gerekmektedir. Bu nedenle 2014 yılında alınan ticari mal tutarı ile satılan ticari malın maliyeti tutarını dikkate alarak yukarıda gösterdiğimiz yöntemi uyguladık. 31.12.2014 tarihli ticari mal stokunun 62.735,00 TL

olduğu (2014 bilançosunda ise; 25.487,00 TL'dir) ve 2015 yılında satılan ticari malın maliyetinin 45.403,00 TL fazla (miktaral giriş çıkış tespitiyle fark edilmiştir) giderleştirildiği tespit edilmiştir. Stoktaki ticari malların net gerçekleşebilir değerlerinin, maliyet bedelinden yüksek olduğu tespit edilmiştir.

İlk madde ve malzemede açılış bakiyelerinin tespiti;

30.01.2016 tarihli stok tutarı	127.935,23TL
01.01-30.01 tarihleri arası üretime gönderilen ilk madde ve malzeme	122.542,00TL
01.01-30.01 tarihleri arası satın alınan ilk madde ve malzeme	112.483,00TL
31.12.2015 tarihli ilk madde ve malzeme stoku	137.994,23TL

Yapılan büyük defter ve yevmiye defteri incelemeleri sonucu 2014 yılı bilançosundaki ilk madde ve malzeme stokunun 17.482,00 TL (yukarıda uygulanan yöntemle göre yapılan tespit sonucu 89.325,00 TL'dir.) Olduğu tespit edilmiştir. Stoktaki ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerlerinin, maliyet bedelinden yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Yarı mamul stokunun 2015 yılı bilançosundaki rakamın doğru olduğunu varsaymaktayız. Buna göre;

31.12.2015 tarihli yarı mamul stok tutarı	14.155,02 TL
01.01-30.01 tarihleri arası 710+720+730 hesapları toplamı	158.657,00 TL
30.01.2016 tarihli yarı mamul stok tutarı	(16.219,38TL)
01.01-30.01 tarihleri arasında üretilen mamuller maliyet	156.592,64 TL

Mamullerin açılış bakiyesinin tespiti;

30.01.2016 tarihli mamul stok tutarı	48.910,68 TL
01.01-30.01 tarihleri arası satılan mamul maliyeti	140.485,00 TL
01.01-30.01 tarihleri arasında üretilen mamuller maliyeti	(156.592,64TL)
31.12.2015 tarihli mamuller stoku	32.803,04 TL

Yapılan büyük defter ve yevmiye defteri incelemeleri sonucu 2014 yılı bilançosundaki yarı mamul stokunun 7.485,00 TL (yukarıda uygulanan yöntemle göre

yapılan tespit sonucu ise; 7.485,00 TL) olduğu, mamul stokunun ise 2014 bilançosunda 1.362,00 TL (yukarıdaki uygulanan yõteme göre yapılan tespit sonucu ise; 17.542,00 TL'dir.) Olduğu tespit edilmiştir. Stoktaki yarı mamul ve mamullerin net gerçekteşebilir değerlerinin, maliyet bedellerinden yüksek olduğu tespit edilmiştir.

2015 yılında geçmiş yıllar kârına eklenecek tutarın tespiti;

Yapılan hesaplama doğrultusunda

31.12.2014 tarihli stok tutarı (62.735+89.325+7.485+17.542) 177.087,00 TL

2014 yılı bilançosundaki stok tutarı (25.487+17.482+7.485+1.362) ( 51.816,00 TL)

2014 yılında satılan mal ve mamul maliyetinden düşölmesi gereken

Tutar (2015 yılı bilançosunda geçmiş yıllar kârına eklenecek tutar) 125.271,00 TL

2015 yılında satın mamul ve ticari malın maliyetinden düşölülecek tutarların tespiti;

31.12.2015 tarihli fişli stok tutarı (avanslar hariç)	280.715,29 TL
31.12.2015 tarihli kaydi stok tutarı (avans hariç)	99.052,94 TL
2015 yılı bilançosunda geçmiş yıllar kârına eklenecek tutar	125.271,00 TL
2015 yılında satılan ticari malın maliyetinden düşölülecek tutar	(45.403,00 TL)
2015 yılında satılan mamul maliyetinden düşölülecek tutar	10.988,35 TL

XXX işletmesinin 2015 bilançosunda 1.601,61 TL gelecek aylara ait giderlerinin olduğu söz konusu giderlerin sigorta poliçelerinde olduğu anlaşılmıştır. Sigorta poliçeleri ve yapılan dönemsellik ayırımının doğruluğu test edilmiş ve ödenip ödenmedikleri de kontrol edilmiştir. Bu hesapta yer alan açılış bakiyesinin doğru olduğu kanaatine varılmıştır.

2015 bilançosunda 10.458,64 TL tutarında tecil edilen Kdv'nin olduğu ve bu hesabın vergi dairesi tarafından tecillerin terkin edilmesi işlemleri gerçekteştilirilmemiş olmasından dolayı beklediği anlaşılmıştır. Terkin işlemleri gerçekteştiğinde bilançonun pasifinde yer alan diğer Kdv hesabındaki tutarla aktifinde yer alan diğer Kdv hesabı birbirine ters kayıt yapılarak kapatılacaktır. Yaptığımız araştırmada vergi dairesinin 2 yıldan beridir XXX işletmesinin tecil işlemleri iş yoğunluğu nedeniyle ilgilenemedikleri ve terkin işlemlerini gerçekteştiliremedikleri anlaşılmıştır. Yaptığımız incelemeler sonucu tecil işlemlerinin terkin olması için hiçbir engelin olmadığı kanaatine varılmıştır.

XXX işletmesinin maddi duran varlıkları ile ilgili bir liste hazırlanmıştır. Listeye her maddi duran varlık sayımı yapılarak yazılmıştır. Listeye her maddi duran varlığın alış belgesi kontrol edilerek, Kdv hariç tutarları ve Alış tarihleri işlenmiştir. İşletmenin seçmiş olduğu yönteme göre ayrılması gereken amortisman hesaplanmıştır. 2015 yılı bilançosuyla bire bir tuttuğu, hiçbir yanlısın olmadığı görülmüştür. İşletmeye ait taşıtların ruhsatlarından bakılarak, trafik sicilinden kontrol edilmiştir.

XXX işletmesinin maddi olmayan duran varlıkları ile ilgili bir liste hazırlanmıştır. Listeye her maddi olmayan duran varlık alış belgesi kontrol edilerek Kdv hariç tutarları ve Alış tarihleri işlenmiştir. İşletmenin seçmiş olduğu yönteme göre ayrılması gereken amortisman hesaplanmıştır.

- İşletmenin leasingle almış olduğu arsasının olduğu tespit edilmiştir. Ancak leasingle alınan arsanın haklar hesabında takip edildiği, standartlara göre arsalar hesabında sınıflandırılması gerekmektedir.

- Maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan 16.173,58 TL özel maliyetin ve 7.235,00 TL birikmiş amortismanının ufrs'ye göre maddi duran varlıklarda sınıflandırılması gerekmektedir.

Mali borçlara ilişkin kredi sözleşmeleri incelenmiştir. Alınan kredilerin tutarları ve anaparaların geldiği banka hesapları incelenmiştir. Deniz finansal kiralama şirketiyle yapılan leasing sözleşmesi incelenmiş ve euro cinsinde yapılan anlaşmanın bilançoda kur değerlemesi yapılarak doğru biçimde gösterildiği anlaşılmıştır. Banka ve deniz finansal kirala şirketiyle yapılan telefon görüşmesi sonucu bu kredilerin halen devam ettiği anlaşılmıştır. Yaptığımız denetim sonucu Kısa ve uzun vadeli mali borçların varlığı test edilmiştir.

Vadesi olmayan rotatif banka kredileri 35.199,26 TL'dir. Şirketin kredi kartı borcu (diğer mali borçlar) 1.622,90 TL'dir. Söz konusu borçların belli bir vadesi olmaması nedeniyle maliyet bedeline varsa tahakkuk etmiş faiz gideri eklenerek gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Kısa vadeli banka kredileri hesabında ve diğer mali borçlar hesabında yer alan tutarlarda hiçbir değişiklik yapılmayacaktır. Taksitli kredilerde ve leasing borcunda aşağıdaki değişiklik yapılacaktır.

**Tablo 4.13. Banka kredilerine tahakkuk eden faizlerin eklenmesi**

Kısa Vadeli Kredi Anp.Taks.	44.235,32 TL	45.362,00 TL	1.126,68 TL
Uzun Vadeli Banka Kredileri	43.028,04 TL	49.468,00 TL	6.439,96 TL
K.Vad. Fin. Kiralama İşl.Borç	196.321,76 TL	168.424,00 TL	27.897,76 TL
U.Vad.Finansal Kir.İşl.Borç.	302.247,57 TL	284.390,20 TL	17.857,37 TL
K.Vad.Ert.Fin.Borç.Maliyetleri	29.117,00 TL	0,00 TL	29.117,00 TL
U.Vad.Ert.Fin.Borç.Maliyetleri	18.353,76 TL	0,00 TL	18.353,76 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>538.361,93 TL</b>	<b>547.644,20 TL</b>	<b>9.282,27 TL</b>

XXX işletmesinin 31.12.2015 tarihi itibarıyla tedarikçilere 292.458,19 TL senetsiz borcu ve 97.658,67 TL çek keşide edilmiş borcu bulunmaktadır. Diğer ticari borcunun ise; 786,36 TL olduğu ve bunun nakliyeciyeye olan borcundan kaynaklandığı anlaşılmıştır. Borçlara ilişkin liste hazırlandı ve listede en çok borçlu olunan 25 tedarikçi seçildi. 25 tedarikçi, mal alımlarının %80'ini karşılamaktadır. Aynı zamanda bilanço tarihindeki borcun %68'ini oluşturmaktadır. 25 tedarikçinin dışında 164 tedarikçiden rastgele 35 tedarikçi seçilmiştir. Toplam 60 tedarikçiye mutabakat yazıları gönderilmiştir. Alınan mutabakatlar listedeki tutarlarla karşılaştırılmış ve herhangi farklılık olmadığı anlaşılmıştır.

Verilen (keşide edilen) çeklerle ilgili liste hazırlanmış, yevmiye defterinden kayıtlar kontrol edilmiş ve çekin verildiği cari hesaplara bakılarak mutabık olup olunmadığı araştırılmıştır.

Özün önceliği ilkesi gereği çeklerin borç senetler hesabında takip edilmesi, ufrs ile uyumludur.

Ticari borçların finansman işlemi içermediği anlaşılmıştır.

Ticari borçların açılış bakiyelerinin güvenilir olduğu kanaatine varılmıştır.

XXX işletmesinin 2015 yılı bilançosunda yer alan 12.296,12 TL diğer çeşitli borçların, deniz finansal kiralama şirketi tarafından düzenlenen aylık kiralama bedeli olduğu ve yapınla cari mutabakatıyla doğruluğu test edilmiştir. Alınan avansların ise; 8.393,74 TL olduğu, yapılan mutabakatla doğruluğu test edilmiştir. Diğer borçlar ve alınan avansların açılış bakiyelerinin doğru olduğu kanaatine varılmıştır.

XXX işletmesinin 2015 yılı bilançosunda; ödenecek vergi ve fonların 6.173,82 TL olduğu, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri 4.844,87 TL olduğu ve vadesi geçmiş ertelenmiş veya taks. vergi ve diğ. yükümlülüklerin 2.317,47 TL (mahsuplu borç-mahsubun gerçekleşmesi bekleniyor) olduğu anlaşılmıştır. Vadesi geçmiş ertelenmiş vergi borçları hesabında yer alan tutara gecikme zammının tahakkuk ettirilmediği, bunun nedeninin ise borcun mahsuplu olması olduğu anlaşılmıştır.

Tutarların kontrolü vergi dairesinden alınan borç dökümü ve SGK'DAN alınan borç dökümüyle teyit edilmiştir. Yapılan teyit işlemi sonucu ödenecek vergi ve diğer yükümlülükleri hesabının açılış bakiyelerinin doğru olduğu kanaatine varılmıştır. Stokların denetiminde tespit edilen 2014 yılı ve öncesine ait stok farklarında oluşan 125.271,00 TL geçmiş yıllar kârı olarak kaydedilmiştir. Söz konusu kâr için 2014 yılı kurumlar vergisi düzeltilmesi yapılarak, 25.054,20 TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. 6.263,55 TL (5.010,84 TL 2015 yılı dönemine ait gecikme faizi) gecikme faizi hesaplanmıştır. Pişmanlıkla verildiği için vergi ziyayı cezası düzenlenmemiştir.

XXX şirketinin 31.12.2015 tarihli bilançosu incelendiğinde; borç ve gider karşılığı olarak dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılığı olarak 56.687,00 TL ayırdığı ve dönem karının peşin ödenen vergisi ise;50.467,65tl olduğu anlaşılmıştır. Çalışanlar için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamıştır. Yapılan 2015 yılı kurumlar vergisi Beyannamesi incelenmesinde ayrılan veri karşılığının doğru hesaplandığı ve ödeme dekontlarından yapılan inceleme sonucunda da dönem kârının peşin ödenen vergi'sinin de bilançoda doğru gösterildiği ve açılış bakiyelerinin güvenilir olduğu kanaatine varılmıştır.

31.12.2015 tarihi İtibariyle 4857 sayılı iş kanunu'na göre ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılığı 89.500,00 TL'dir. Bu tutarın 38,500,00 TL'si 2015 yılında ayrılması gereken kıdem tazminatıdır.

Kıdem tazminatı karşılığı (çalışanlara sağlanan faydalar) aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Ayrılacak dönem iş kanunu'na göre göre

31.12.2014 tarihine kadar Toplam kıdem tazminatı karşılığı	51.000,00 TL	47.235,00 TL
31.12.2015 tarihinde ayrılması Gereken kıdem tazminatı karşılığı	38.500,00 TL	36.413,00 TL
Toplam	89.500,00 TL	83.648,00 TL

2015 yılında ayrılması gereken kıdem karşılığının 24.765,00 TL'si üretim bölümünde çalışanlara ait, 4.279,00 TL'si genel yönetim bölümünde çalışanlara ait ve 7.369,00 TL'si de pazarlama departmanında çalışanlara aittir.

XXX şirketinin 2015 yılı bilançosunda; sermayesi, 250.000 TL'dir sermaye artırım gazetesine bakılarak ve ayrıca İstanbul ticaret odasının internet sitesinde yaptığımız şirket bilgileri araştırmasında da sermayenin 250.000 TL olduğu anlaşılmıştır. Ödenmemiş sermayenin ise; 136.900,00 TL'dir. Yapılan sermaye ödemesi taahhütleri incelendiğinde (banka dekontlarına bakılmıştır.) Ödenmiş sermayenin doğruluğu tespit edilmiştir. Sermaye düzeltmesi olumlu farkları

Hesabında 3.519,79 TL'nin olduğu ve kayıtların incelenmesinde ve enflasyon düzeltmesinin yeniden hesaplanması sonucu tutarın doğru olduğu anlaşılmıştır. Kar yedeklerinin 40.683,98 TL olduğu ve bu tutarın doğru olduğu anlaşılmıştır. Geçmiş yıllar kârlarının açılış bakiyesi düzeltmeler sonucu tespit edilmiştir. Geçmiş yıllar kârları dışında öz kaynaklar hesabının açılış bakiyelerinin güvenilir olduğu kanaatine varılmıştır.

Yukarıdaki hesaplarda yapılması gereken gelir tablosu düzeltmeleri yapıldıktan sonra; XXX şirketinin 2015 yılı gelir tablosundaki bilgilerin güvenilir olduğu kanaatine varılmıştır.

Ufrs'ye göre olağan dışı gelir ve gider kalemlerinin, olağan gider ve gelir kalemlerinde gösterilmesi gerekmektedir. XXX şirketi 1 yıl garantili olarak merdivenlerini satmaktadır. Ancak garanti kapsamında malları satmaya 2016 yılında başladığı için garanti kapsamında yapılan hizmetlerin cironun % kaç olduğu tahmin edilememektedir.

2015 gelir tablosunda yer alan 6.888,81 TL olağandışı gider ve zararlar, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar grubunda gösterilecektir. 6.917,19 TL olağandışı gelir ve karlar ise; diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar grubunda gösterilecektir.

Yapılması Gereken Düzeltme Kayıtları

----- 17/02/2016 -----	
130 – İlişkili Kişilerden Alacaklar	208.023,04 TL
100 – Kasa	208.023,04 TL
----- 17/02/2016 -----	
151- 151- Madde Ve Malzeme Hes.	101.887,46 TL
152- Mamuller Hesabı	32.803,04 TL
153- Ticari Mallar Hesabı	46.971,85 TL
570- Geçmiş Yıllar Kârı	181.662,35 TL
----- 17/02/2016 -----	
392 – Diğer Kdv Hesabı	10.458,64 TL
192- Diğer Kdv Hesabı	10.458,64 TL
----- 17/02/2016 -----	
250- Arazi Ve Arsalar Hesabı	660.745,04 TL
256- Diğer Maddi Duran Varlıklar Hes.(Özel Maliyet)	16.173,58 TL
268 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı	7.235,00 TL
260 – Haklar Hesabı	660.745,04 TL
264 – Özel Maliyetler Hesabı	16.173,58 TL
257 – Birikmiş Amortismanlar Hes.	7.235,00 TL
----- 17/02/2016 -----	
301- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	27.897,76 TL
401- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	17.857,37 TL
570- Geçmiş Yıllar Kârları	9.282,27 TL
302- Ertelenmiş Fin.Kir.Borç.Maliyetleri	29.117,00 TL
303- Uzun Vad. Kredilerin Anap. Taksitleri	1.126,68 TL
400- Banka Kredileri	6.439,96 TL
402- Ertelenmiş Fin.Kir.Borç.Maliyetleri	18.353,76 TL
----- 17/02/2016 -----	
570- Geçmiş Yıllar Kârları Hes.	30.065,04 TL
770- Genel Yönetim Giderleri	1.252,71 TL
360- Ödenecek Vergi Ve Fon.Hes.	31.317,75 TL



- 2014 Yılı Kurumlar Vergisi	25.054,20 TL
- Gecikme Faizi	6.263,55 TL
----- 17/02/2016 -----	
570- Geçmiş Yıllar Kârları Hes.	83.648,00 TL
472- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hes.	83.648,00 TL
----- 17/02/2016 -----	
283 – Ertelenen Vergi Varlıkları	18.586,05 TL
570 – Geçmiş Yıllar Kârları	18.586,05 TL

Yönetime yukarıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması ve 2015 yılı bilançosunun düzeltilmesi istenilmiştir. Açılış bakiyeleri, yukarıdaki düzeltmeler yapıldıktan sonra doğruluğu kanaatine varılmıştır. Düzeltilmiş bilanço EK-2'dedir.

#### 4.3.2.Önemlilik Düzeyinin Yeniden Belirlenmesi

XXX şirketinin açılış bakiyelerinin denetimi sonucu ortaya çıkan bazı farkları düzelttikten sonra 2016 yılı için hesap kalemleri bazında önemlilik düzeyi tekrardan hesaplanmıştır.

**Tablo 4.14. XXX Şirketi 2016 Yılı Önemlilik Düzeyleri**

	Tutar	Oran		Tutar (TL)	
	(TL)	Min %	Max %	Min	Max
Hasılat	2.569.149,38	0.5	2	12.845,75	51.382,98
Varlıklar	1.678.819,86	1	2	16.788,20	33.576,40
Özkaynaklar	538.213,60	2	4	10.764,27	21.528,54
Dönen Varlıklar	707.552,43	3	5	21.226,57	35.377,62
Kısa Vad. Borç.	723.100,06	3	5	21.693,00	36.155,00
Faaliyet Karı	443.211,37	5	10	22.160,57	44.321,14

Yukarıdaki tabloya göre; denetim süresince birleştirilmiş yanlışlıklar toplamı 44.321,14 TL'yi aşarsa, mali tabloların gerçeği yansıttığı söylenemez. Ancak yanlışlıklar toplamı 22.160,57 TL'nin de altında mali tablolar önemli ölçüde gerçeği yansıtıyor denilebilir.

**Tablo 4.15. XXX Şirketi 2015 Sonu Hesap Kalanları Yılı Önemlilik Düzeyleri**

31.12.2015 Tarihli Hesap Kalanı (TL)		Katlanılabilir Yanlışlık Sınırı
Kasa Ve Banka	11.459,34	5.000
Ticari Alacaklar	190.826,92	16.592,68
Diğer Alacaklar	222.349,27	10.000,00
Stoklar	281.315,29	26.592,68
Diğer Cari Varlıklar	1.601,61	500
Maddi Duran Varlıklar	951.419,42	6.514,00
Maddi Olm. Dur. Varl.	1.261,96	250
Ertelenen Vergi Varlıkları	<u>18.586,05</u>	500
	<b>1.678.819,86</b>	
Mali Borçlar	584.466,36	5.000,00
Ticari Borçlar	390.903,22	15.192,92
Diğer Borçlar	12.296,12	1.000
Ödenecek Vergi Ve Fonlar	43.401,20	0
Alınan Avanslar	8.393,74	500
Borç Ve Gider Karşılıkları	101.145,62	1.000
Ödenmiş Sermaye	116.619,79	0
Dağıtılmamış Kârlar	421.593,81	
	<b>1.678.819,86</b>	

Belirlemiş olduğumuz önemlilik politikasına göre, katlanılabilir yanlışlık sınırı; her bir hesap kalemi için başlangıç genel önemlilik tutarının % 60'ını aşmaması ( $44.321,14 \times \% 60 = 26.592,68$ ) ve toplam katlanılabilir yanlışlık sınırının ise başlangıç önemlilik tutarının iki katını aşmaması ( $44.321,14 \times 2 = 88.642,28$ ) şeklindedir.

Belirlemiş olduğumuz önemlilik politikasına göre, katlanılabilir yanlışlık sınırı; her bir hesap kalemi için başlangıç genel önemlilik tutarının % 60'ını aşmaması ( $44.321,14 \times \% 60 = 26.592,68$ ) ve toplam katlanılabilir yanlışlık sınırının ise başlangıç önemlilik tutarının iki katını aşmaması ( $44.321,14 \times 2 = 88.642,28$ ) şeklindedir.

### **4.3.3. Belge İncelemesi**

XXX şirketinin muhasebesinden sorumlu Burcu Hanım, her ayın evrak dosyasını hazırlayarak, evrakların üzerlerine mahsup fişlerini takarak dosyalamaktadır. Burcu Hanım tarafından denetime gittiğimiz dönemlerde, ilgili aylara ait (191) indirilecek Kdv, (391) hesaplanan Kdv, (108) diğer hazır değerler (kredi kartı tahsilatları), ihraç

kayıtlı satış olması durumunda (192) diğer Kdv ve sorumlu sıfatıyla ödenecek Kdv'nin olması durumunda (360) ödenecek vergi ve fonlar hesabının muavin dökümleri ve ilgili ayın evrakları hazırlanarak, işyerinde denetçilere için uygun bir çalışma ortamı sağlanır.

(27.03.2016) Tarihli Belge İncelemesi;

XXX şirketinin 1 aylık evrakı 2 klasörü doldurmaktadır. Denetçi Hüseyin Sağlam ve denetçi yardımcısı Metin Şanlı 27.03.2016 tarihinde XXX şirketinin işyerine giderek, 2016 yılı ocak ve şubat aylarına ait belgelerini incelemişlerdir.

Yapılan incelemede denetçi yardımcısı Metin Bey, satış faturalarını ve Alış faturalarını incelemiş ve 191 ve 391 muavin dökümleriyle karşılaştırmıştır. Satış faturalarının seri kontrollerini yapmış ve 2015 yılının son 10 gününe ilişkin satış faturalarını yevmiye ve kebir defterlerinden kayıtlarını kontrol ederek, herhangi bir gelirden dönem kaymasının olup olmadığını test etmiştir. Çalışma kağıtlarına şubat ayının son serisi ve numarasını not almıştır. Metin Bey, satış faturalarıyla irsaliyeleri karşılaştırmış ve irsaliyelerde seri numarası atlayıp atlamadığına bakmış ve malı teslim edenin kim olduğuna dikkat etmiştir. Alış faturalarının irsaliyelerinde bakmış ve stok ve giderleri kimlerin teslim aldığını ve imzalarının olup olmadığını araştırmıştır.

Hüseyin Bey ise; tahsilat ve tediye makbuzlarını, banka dekontlarını incelemiştir. Denetçi Hüseyin Bey, burcu Hanımdan 01.01.2016 - 28.02.2016 tarihleri arası (açılış fişi hariç) mizan istemiştir. Ardından mizan üzerinden çapraz kontrol yapmıştır. Örnek 391 hesap muavininden yapılan inceleme sonucu % 18 hesaplanan Kdv'nin tutarı (ocak ve şubat ayı toplamı) 78.940,80 TL'dir.  $(78.940,80 \text{ TL} / 18) * 100 = 438.560 \text{ TL}$  satış matrahı bulunmuştur. Metin Beyin çalışma kağıtlarına bakarak ihracat yada Kdv'siz satışların 14.380 TL olduğu ve toplam satış matrahının 452.940 TL olduğu anlaşılmıştır. Mizanda (120) alıcılar hesabının borç tutarının 452.940 TL olup olmadığı karşılaştırılmıştır.

2016 yılı ocak ve şubat ayı indirilecek Kdv dökümü incelendikten sonra, %18 , %8 ve %1 Kdv matrahları tespit edilmiş ve mizanda bu matrahların hangi hesaplara kayıt edildiğine bakılmıştır. Dengesiz bir fazlalık olup olmadığı araştırılmıştır.

Denetçi yardımcısı Metin Şanlı tarafından bankadan çalışanlara yapılan ücret ödemeleri toplamı, ücret bordroları ile karşılaştırılmıştır. Daha sonra icmalle bordrolar karşılaştırılmıştır. İcmalin doğru hesaplandığı anlaşıldıktan sonra muhtasar

Beyannamesiyle (aylık muhtasar Beyannamesi verilmektedir.) , sgk hizmet bildirim listesine ve tahakkuk fişiyile karşılaştırılmıştır.

Hüseyin Bey tarafından ocak ve şubat ayına ait XXX şirketinin banka ekstrelerine göz atılmıştır. Herhangi bir gelir ve gider doğurucu işlemin olup olmadığına ve yapılan transferlerde dikkat çekici durumun olup olmadığına bakılmıştır.

Tespit edilen yanlışlıklar;

- Satış faturalarının seri numarası kontrolünde, 4.500 TL tutarındaki bir satış faturasının entegre yapılmamasından dolayı muhasebe modülüne otomatik kayıta yapılmadığı anlaşılmıştır.

- Fabrikadan alınan 9.325 TL tutarında alüminyum profil faturasında 9/10 Kdv tevkifatı olmasına rağmen, tevkifat yokmuş gibi işlem yapılmış ve satıcılara olan borç yüksek gösterilmiştir.

- 2.400 TL'lik kredi kartı tahsilatının yanlışlıkla kasaya nakit girişi olarak kaydedildiği tespit edilmiştir.

- 2.350,00 TL tutarındaki gider faturasının yanlış entegre kodu verilmesinden dolayı; genel yönetim gideri yerine (150) ilk madde ve malzeme hesabına kayıt edilmiş olduğu tespit edilmiştir.

(26.05.2016) Tarihli Belge İncelemesi;

2016 yılı mart ve nisan ayına ilişkin evraklar incelenmiştir. 01.03.2016 – 30.04.2016 tarihleri arası mizan alınmıştır. Bir önceki dönemde tespit edilen hataların düzeltilip düzeltilmedikleri kontrol edilmiştir. Geçen dönemde alınan excel formatlı mizan üzerinde hatalı kayıtlar düzeltilerek mizan kağıt ortamında ve elektronik ortamda muhafaza edilmiştir.

Denetçi Hüseyin Bey, imalatın üretim seyrini gözlemleyerek üretim reçetelerinin doğruluğunu kontrol etmiştir. Reçetede profillerin ebat olarak ifade edildiği ve kilo'ya çevrilirken özgün ağırlıklarıyla hesaplandığı anlaşılmıştır. Söz konusu merdivenlerin üretiminde kullanılan profillerin kilosunu test etmek için; örnek bir merdiven seçilmiştir. Seçilen merdivende kullanılan alüminyumlar hassas kantarla tartılmıştır. Reçetelerdeki kullanılan alüminyum miktarıyla yapılan tartım sonucu hesaplanan kilo arasında farkların olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine standart tip üretilen merdivenlerin reçeteleri üzerine ciddi bir çalışma başlatılmıştır.

Üretimdeki personelle yapılan sohbette bazı çalışanların elden ücret aldığı anlaşılmıştır. Aynı zamanda bu kişilerin SGK hizmet bordrolarında isimlerinin olmadığı görülmüştür.

Tespit edilen yanlışlıklar:

- İhraç edilecek mallar yurtdışı edilme tarihi Mayıs ayına kalan bir 35.425,00 TL tutarındaki ihracatın Nisan ayında fatura kesildiği tarihte muhasebeleştirildiği anlaşılmıştır. (ufis açısından da risk alıcıya geçmemiş)

- 3.750,00 TL yapılan ödemenin yanlış cari hesaba kayıt edildiği fark edilmiştir.

- 1.500,00 TL tutarındaki demirbaşın doğrudan genel yönetim gideri hesabına kayıt edildiği anlaşılmıştır.

- 3.861,00 TL elektrik faturasının tamamının (730) genel üretim giderine atılmış olduğu, bu giderden genel yönetim ve pazarlama satış dağıtım gider yerlerine pay verilmemiş olduğu anlaşılmıştır.

- Alınan 9.150,00 TL'lik (streç) ambalaj malzemesinin tamamının (730) genel üretim giderlerine kayıt edildiği, bu malzemenin stokta kalan kısmına isabet eden tutarın (150) ilk madde ve malzeme hesabına kayıt edilmediği tespit edilmiştir.

(28.07.2016) Tarihli Belge İncelemesi;

2016 yılı Mayıs ve Haziran ayı evrakları incelenmiştir. 01.05.2016 – 30.06.2016 tarihleri arası mizan alınmıştır. Bir önceki dönemde tespit edilen hataların düzeltilip düzeltilmedikleri kontrol edilmiştir. Geçen dönemde alınan excel formatlı mizan üzerinde hatalı kayıtlar düzeltilerek mizan kağıt ortamında ve elektronik ortamda muhafaza edilmiştir.

Tespit edilen yanlışlıklar:

- 4.280,00 TL'lik alış faturasının kayıtlara girilmemiş olduğu tespit edilmiştir.

- 3.250,00 TL'lik çek tahsilatının, nakit tahsilatı gibi kayıt edilmiş olduğu fark edilmiştir.

- 4 adet akaryakıt fişi ve 1 adet mutfak alışverişi olmak üzere toplam 850,00 TL tutarındaki giderlerin kayıt edilmemiştir.

(29.09.2016) Tarihli Belge İncelemesi;

2016 yılı temmuz ve ağustos ayı evrakları incelenmiştir. 01.07.2016 – 31.08.2016 tarihleri arası mizan alınmıştır. Bir önceki dönemde tespit edilen hataların düzeltilip düzeltilmedikleri kontrol edilmiştir. Geçen dönemde alınan excel formatlı mizan üzerinde hatalı kayıtlar düzeltilerek mizan kağıt ortamında ve elektronik ortamda muhafaza edilmiştir.

Tespit edilen yanlışlıklar:

- İmal edilen makineye ait 4.285,00 TL tutarındaki malzemelerin doğrudan gider atıldığı tespit edilmiştir.

- Bazı irsaliyelerin iptal edildiği anlaşılmıştır. Bunların sürekli tekrar ettiği tespit edilmiştir.

- 3.850,00 TL jakuzi faturası özel maliyet olarak kayıt edildiği anlaşılmıştır. Ancak XXX şirketinde yaptığımız denetimde jakuzi'ye ve hatta bir banyoya bile olmadığı anlaşılmıştır.

- XXX şirketi ilişkili olduğu şirketlerden stok alımı ve satımı yapmaktadır. Yapılan detaylı inceleme sonucu emsallere uygunluk ilkesine bazı ürünlerde uyulmadığı anlaşılmıştır. XXX şirketinin tespit edilen satış farkı ise;12,485.00 TL + KDV'dir.

(25.11.2016) Tarihli Belge İncelemesi;

2016 yılı eylül ve ekim ayı evrakları incelenmiştir. 01.09.2016 – 31.10.2016 tarihleri arası mizan alınmıştır. Bir önceki dönemde tespit edilen hataların düzeltilip düzeltilmedikleri kontrol edilmiştir. Geçen dönemde alınan excel formatlı mizan üzerinde hatalı kayıtlar düzeltilerek mizan kağıt ortamında ve elektronik ortamda muhafaza edilmiştir.

Tespit edilen yanlışlıklar:

- XXX şirketinin, x alüminyum toptan satış tic. Ltd. Şti.'ye 2 ay içinde 130.000 TL çek keşide ettiği ancak mal alımının gerçekleşmediği anlaşılmıştır. Firma ile ilişki denetçi tarafından takibe alınmıştır.

- İthal edilen ticari mallarla ilgili 13.178,00 TL kur farkının malın maliyetine atıldığı tespit edilmiştir. (ufrs'ye göre finansman giderine kaydedilmesi gerekmektedir.)

- Yurtdışı fuarlara katılım masraflarının (konaklama, yemek ve yol giderleri) muhasebeleştirildiği, ancak harcırahında hesaplandığı anlaşılmıştır. Vergi avantajı

sağlayabilmek için 7.320,00 TL harcırahın hesaplanmış olduğu bu tutarında devletin ücret gibi vergilendirilmeyecek tutarın üst sınırına göre hesaplanmış olduğu anlaşılmıştır. Fuara katılan çalışanlara sorduğumuzda, böyle bir harcırahın alınmadığını tarafımıza Beyan etmişlerdir.

(30.01.2017) Tarihli Belge İncelemesi;

2016 yılı kasım ve aralık ayı evrakları incelenmiştir. 01.11.2016 – 31.12.2016 tarihleri arası mizan alınmıştır. Bir önceki dönemde tespit edilen hataların düzeltilip düzeltilmedikleri kontrol edilmiştir. Geçen dönemde alınan excel formatlı mizan üzerinde hatalı kayıtlar düzeltilerek mizan kağıt ortamında ve elektronik ortamda muhafaza edilmiştir.

Tespit edilen yanlışlıklar:

- XXX şirketinin 100.000,00 TL tutarında varlık barışı kanunundan yararlandığı anlaşılmıştır. Yapılan banka hesabı incelemesinde, bankadan 100.000,00 TL tutarında rotatif kredi kullandığı ve paranın bankadan çekildiği, ardından ise varlık barışına istinaden bankaya yattığı anlaşılmıştır. Varlık barışının muvazaalı olduğu tespit edilmiştir.

- Yapılan vergi dairesi soruşturması sonucu avans verilen X Alüminyum Toptan Satış Tic. Ltd. Şti.'nin maliye tarafından kod listesine alınmış olduğu ve bu firmadan yapılan Alışların çek yada banka eft ve havalesiyle ödenmiş olması gerekmekte olduğu belirtilmiştir. Yapılan geçmiş kayıtların incelenmesi üzerine; X Alüminyum Şirketine nakit ödemeler karşılığında mal alındığı anlaşılmıştır. Söz konusu çeklerin verilme sebebinin; nakit ödemeler yerine

Çeklerin gösterilerek alış faturalarının indirim listelerinden çıkarılmamasını sağlamaktır.

- Yapılan gözlemler sonucu sigortalı olarak SGK hizmet listesinde yer alan Kübra Hanım'ın aslında firmada çalışmadığı anlaşılmıştır.

- XXX şirketinin ortağı Yusuf Bey, kasadan para aldığı anda tediye makbuzunun düzenlenmediği tespit edilmiştir.

- Satış irsaliyelerinin incelenmesi sonucu bazı irsaliyelerin faturalara bağlanmamış olduğu tespit edilmiştir. Bu tutarın 43.486,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

- Cıvata gibi fiyatı düşük olan malzemelerin ufak ebatlarda alımında belge kullanılmadığına rastlanmıştır. Yazar kasa fişi alınmadığı ve muhasebeleşmediği tespit edilmiştir. Bir yıllık yaklaşık 3.178,00 TL olduğu düşünülmektedir.

Düzeltilme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltmeler denetçi tarafından kontrol edilmiştir. Alınan excel formatlı dosya üzerinde de düzeltme işlemleri yapılmıştır. 6 tane excel (mizanlar) dosyalarında bulunan mizanlar tek mizan haline getirilmiştir. Ardından 2016 yılı açılış bakiyeleri ilave edilmiştir. Açılış bakiyesinde yer alan ancak hiç hareket görmeyen hesaplar tespit edilerek alacak yada borçlar için karşılık ayrılıp ayrılmayacağı araştırılmıştır. Söz konusu denetimden geçmiş mizan(6 mizanın toplamı) ile yönetimin sunacağı 31.12.2016 tarihli mizan arasında karşılaştırma yapılmıştır. Farkların nelerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Tespit edilen farklara yönelik araştırmalar yapılmıştır.

#### **4.3.4. Kasa Sayımı (Dönem Sonu )**

Söz konusu sayılan kasanın dökümü şu şekildedir:

Nakit para: 200 TL x 7 adet = 1.400,00 TL

100 TL x 5 adet = 500,00 TL

50 TL x 3 adet = 150,00 TL

10 TL x 2 adet = 20,00 TL

1 TL x 5 adet = 5,00 TL

50 kuruş x 3 adet = 1,50 TL

Toplam 2.076,50 TL

31.12.2016 tarihli merkez bankası efektif döviz alış kuru : 1.4863

Yabancı para: 100 usd x 5 adet = 500 \$

50 usd x 2 adet = 100 \$

10 usd x 3 adet = 30 \$

Toplam 630 \$ x 1.4863 = 936.37 TL

Müşteri çekleri: 31.12.2016 tarihinde yapılan kasa sayımında müşteri çeklerinin kasada mevcut olduğu tespit edilmiştir:

Verilen çekler: 31.12.2016 tarihinde yapılan kasa sayımında çeklerinin tedarikçilere keşide edildiği ancak henüz vadelerinin gelmediği tespit edilmiştir.

Çek koçanlarından, kalan çek yapraklarına bakılarak keşide edilen çekler tespit edilmiştir. XXX şirketinin banka hesabından tahsil edilen çeklerle karşılaştırılmıştır.



(Banka hesap ekstrelerinden bakılmıştır.) Tahsil edilmeyen çeklerle ilgili muhasebe departmanından alınan listelerle karşılaştırma yapılmıştır.

Tedarikçi cari hesap ekstrelerinden de çeklerin verildiğine dair doğrulama işlemi yapılmıştır. Çek sayısının az olmasından dolayı % 100 doğrulama yapılmıştır. XXX şirketinin bilmediğimiz çek koçanın varlığını tespit etmek amacıyla; bankalardan XXX şirketinin almış olduğu çek koçanlarına ilişkin bilgi talep edilmiştir. Alınan bilgi ile incelenen koçanlar arasında herhangi bir uyumsuzluğa rastlanılmamıştır.

#### **4.3.5. Stok Sayımı ( Dönem Sonu)**

Stok sayımına başlamadan önce, hangi ilk maddenin hangi ölçü birimiyle değerlendirileceğine karar verilmiştir. Bu kararı verebilmek için alış faturalarındaki hangi birimlerin kullanıldığı tespit edilmiştir. Ardından stok sayımında hangi malzemeye hangi ölçü biriminin kullanılacağı tespit edilmiştir. Ürünlerin ve ticari malların sayımında sorun yaşanmamıştır. Ancak; ilk madde ve malzeme ile yarı mamulün sayımında sorunlarla karşılaşmıştır. İlk madde sayımı 2 kez yapılmıştır. 2. sayıma denetçi Hüseyin Bey katılmıştır. Sayımı yapan işçilerin bazı malzemeleri yanlış saydığı tespit edilmiştir. Örneğin alüminyum profiller faturada kilo fiyatı ile gösterilmektedir. Bu nedenle yapılan sayımda profillerin ebatları ve kaç adet oldukları tespit edilmektedir. XXX şirketinin tartma işlemi için maliyete katlanamayacağını (tartabilmek için kamyonlara yüklenip tartıya gitmesi ve tekrardan imalata indirilmesi gerekmektedir) yönetim tarafından belirtilmiştir. Profil tedarikçisinin vermiş olduğu malzeme ebatlarına yönelik özgün ağırlıklarıyla sayım sonuçları çarpılarak kilo cinsine çevrilmiştir. (1 metre profil hassas tartıda tartılarak profil tedarikçisinin verdiği özgün ağırlığın doğruluğu test edilmiştir.)

Yarı mamullerin sayımına ise; teknik bilgisi olan Ersin Bey eşliğinde, sayım elemanı ve gözlemci olarak Hüseyin Bey katılmıştır. Yarı mamulün tamamlanma yüzdelerinin tespitinin güç olmasından dolayı yarı mamuller, ilk maddeymiş gibi düşünülerek kullanılan ilk maddenin miktarı tespit edilmiştir. Ardından ürün reçetelerindeki işçilik ve genel üretim giderleri yüklemeleri baz alınarak, yarı mamulün tamamlanma yüzdesi belirlenmiş ve yüklenecek maliyet hesaplanmıştır. Hesaplanan maliyet yarı mamulde kullanılmış ilk madde maliyetine ilave edilmiştir. Sayım sonuçları tutanakla tespit edilmiş, birim fiyatlarıyla çarpılarak stok kalemleri bazında maliyetler tespit edilmiştir.

(birim fiyatların tespitinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmıştır ve ürün reçeteleri sayesinde üretilen mamulün maliyetleri hesaplanmıştır.) Sayım esnasında üretiminde devam ediyor olması ve imalathane ile deponun iç içe girmiş olması sayımda yaşadığımız güçlüklerdendir. Sayım sonuçları EK-3'tedir.

Yapılan sayım esnasında 470 kg alüminyum hurdasının olduğu ve 185 kg da demir hurdasının bulunduğu tespit edilmiştir.

Hurda : 470 kg alüminyum	x	2.25	=1.057,50
185 Kg demir	x	0,45	= <u>83,25</u>
<b>Toplam Hurda</b>			<b>1.140,75</b>

#### 4.3.6. Mutabakatlar

Denetim esnasında alınan mizanların toplamı ile yönetimin sunmuş olduğu mizanda yer alan müşteriler hesabının borç kaleminin kümülatif toplamının tutup tutmadığına bakılmıştır. Hesap tutmaktadır, böylelikle satışların tamamının (120) alıcılar hesabına tahakkuk ettirilmiş olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine muhasebe departmanından mizanda yer alan "0" bakiyeli olanlarda dahil tüm müşterilerin listesi istenmiştir. 2016 yılı boyunca alıcılar hesabına tahakkuk etmiş tutarları da mizandan alınmıştır. En yüksek satış yapılan 50 müşteri seçilmiştir. Geriye 1.401 müşteri kalmıştır. 50 müşteri cironun % 54,96'sını oluşturmaktadır. Söz konusu 50 müşteriye pozitif doğrulama işlemi yapılmıştır. Geri kalan 1.401 müşteriden rastgele 50 müşteri seçilmiştir ve bu 50 müşteriye de pozitif doğrulama yapılmıştır. Son olarak 1351 müşteriye muhasebe departmanı tarafından negatif doğrulama yapılmış ve denetçiler tarafından kontrol edilmiştir. Müşteri mutabakat listesi EK-4'tedir.

Bankalara, XXX şirketinin hesap bakiyelerinin bildirilmesi için mutabakat mektubu gönderilmiştir. Gelen cevapla XXX şirketinin banka hesaplarının bakiyelerini karşılaştırılmış ve herhangi bir farka rastlanılmamıştır. Hesap bakiyeleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4.16. Banka Hesap Bakiyeler Listesi**

<i>Hesap Adı</i>	<i>Döviz Bakiyesi</i>	<i>31.12.2016 Tarihli Merkez Bankası Döviz Alış Kuru</i>	<i>Borç Bakiyesi</i>
İş Bankası 47869 Nolu Hes.			<b>720,38</b>
Denizbank 1791126-351 Nolu Hes.	0	0	516,18
Garanti Bankası 6396884 Nolu Hes.	0	0	18,34
Pozitif Bank 24458 Nolu Hes.	0	0	69,7
Halkbank 1350001 Nİ Hes.	0	0	19,52
<b>Vadesiz Euro Hesapları</b>	0	0	96,64
İş Bankası 0078312 Nolu Hes.			<b>9.827,45</b>
Garanti Bankası 9089286 Nolu Euro Hes.	4.581,71	2,1427	9.817,23
<b>Vadesiz Dolar Hesapları</b>	4,77	2,1427	10,22
İş Bankası 0069442 Nolu Usd Hes.			<b>29,32</b>
İş Bankası 3269585 Nolu Usd Hes.	16,9	1,4873	25,14
Garanti Bankası 9089287 Nolu Usd Hes.	0,87	1,4873	1,29
<b>Vadeli TL Hesabi</b>	1,94	1,4873	2,89
Garanti Bankası 7215455 Nolu Vadeli Mevduat			<b>11.000,00</b>
İş Bankası 47869 Nolu Hes.	<b>0</b>	<b>0</b>	11.000,00
<b>Toplam</b>			<b>21.577,15</b>

Denetim esnasında alınan mizanların toplamı ile yönetimin sunmuş olduğu mizanda yer alan tedarikçiler hesabının borç kaleminin kümülatif toplamının tutup tutmadığına bakılmıştır. Hesap tutmaktadır, böylelikle stok alımlarının tamamının (320) satıcılar hesabına tahakkuk ettirilmiş olduğu anlaşılmıştır. Bunun üzerine muhasebe departmanından mizanda yer alan (0,00) bakiyeli olanlarda dahil tüm tedarikçiler listesi istenmiştir. 2016 yılı boyunca satıcılar hesabına tahakkuk etmiş tutarlar da mizandan alınmıştır. En yüksek alım yapılan 10 tedarikçi saçılmıştır. Geriye 56 tedarikçi kalmıştır. 10 tedarikçiden yapılan alımlar, 2016 yılında yapılan toplam alımın % 90,12'sini oluşturmaktadır. Söz konusu 10 tedarikçiye pozitif doğrulama işlemi yapılmıştır. Geri kalan 56 tedarikçiye (sayılarının az olmasından dolayı) muhasebe departmanınca pozitif doğrulama işlemi yapılmış ve denetçiler tarafından kontrol edilmiştir.

#### 4.3.7. Hesapların Denetimi

XXX şirketinin dönem içerisinde yapmış olduğu yıllara sari inşaat işlerinden dolayı katlandığı maliyetleri 170 yıllara sari inşaat ve onarım işleri maliyet hesabında izlediği, yapmış olduğu hakedişleri de 350 yıllara sari inşaat ve onarım hakedişleri hesabına kayıt ettiği görüldü.

Yapılan işin bittiği dönemde o zamana kadar geçen süre içerisindeki 170 yıllara sari inşaat ve onarım işleri maliyet hesabına yazmış olduğu tutarların tamamını 622 satılan hizmet maliyeti hesabına aktardığı görülmüştür. 350 yıllara sari inşaat ve onarım hakedişleri hesabında biriken tutarların tamamının da 600 yurtiçi satışlar hesabına aktarıldığı görülmüştür. Bu işlemlere ait hareketler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 4.17. İşin devam ettiği sırada hesaplardaki toplam tutarlar**

2015 yılı harcamaları	Borç	Alacak	2016 yılı işin tamamlanması	Borç	Alacak
170	326.000,00	-	622		326.000,00
350	-	454.600,00	600	454.600,00	

XXX şirketinin bilançosundan kasa rakamına baktığımızda; 18.464,57 TL olduğu anlaşılmaktadır. Yapılan 31.12.2016 tarihli sayım sonucunda kasada 3.012,87 TL (yabancı paralar dahil) olduğu tespit edilmiştir.

Müşteri Çekleri: 31.12.2016 tarihinde yapılan kasa sayımında toplam 87.920,15 TL müşteri çeklerinin kasada mevcut olduğu tespit edilmiştir. Bilançoyla karşılaştığımızda 32.339,13 TL kasada fazla çek olduğu ancak bu çeklerin müşterilerden alınmış olduğu tespit edilmiştir.

Söz konusu çeklerin daire satışından dolayı alınmıştır. Çeklerin “finansman niteliğinde işlemi” barındırmadığı anlaşılmıştır. Vadesinin Kısa olması ve finansman işlemi bünyesinde barındırmaması nedeniyle kobi standartları açısından bir değişiklik yapılmayacaktır.

Verilen Çekler : 31.12.2016 tarihinde yapılan kasa sayımında; toplam 285.437,76 TL tutarında çek düzenlenmiş olduğu tespit edilmiştir. Bilançoya bakıldığında ise; 7.731,83

TL tutarındaki 1 adet düzenlenen çekin kayıtlara girilmemiş olduğu ve bu çekin tedarikçilere verilmiş olduğu anlaşılmıştır.

Söz konusu çekler finansman işlem bünyesinde barındırmamaktadır. Bu nedenle ufrs açısından sunumda bir değişiklik yapılmayacaktır.

Bankadaki Para: bankadaki hesapların incelenmesi sonucunda, 31.12.2016 tarihinde döviz tevdiat hesapları da dahil toplam 21.577,15 TL bakiyelerin olduğu, ancak bunun 11.000,00 TL'si 3 ay vadeli mevduat hesabına yatırılmış olduğu anlaşılmıştır. Söz konusu vadeli mevduatla ilgili hiçbir faiz geliri tahakkuk ettirilmemiş olduğu anlaşılmıştır.

Iskonto edilmiş maliyet hesaplaması sonucu, vadeli mevduat için 68,50 TL faiz geliri ve 10.27 TL stopaj (g.v.) Kesintisi hesaplanmıştır. 10 TL iskonto edilmiş maliyetten kaynaklanan geçici farktır. Normal faiz tahakkuku 78.50 TL'dir. Kurumlar vergisi hesaplanırken 10 TL vergi matrahına ilave edilecektir.

2016 yılında XXX şirketine ait banka ekstrelerinin incelemesi sırasında, komisyon giderlerinin olduğu fark edilmiştir. Giderler hakkında bankadan bilgi alınmış ve görüşme sonucu; komisyon giderlerinin hisse senedi alımına ait olduğu,

Bunun üzerine XXX şirketinin almış olduğu ve elinde bulunduğu hisse senetlerine ait dökümün gönderilmesi talep edilmiştir.

Gelen döküme göre;

25.11.2016 tarihinde; Nuh çimento A.Ş.'nin ve Akbank'ın toplam 15.000 TL değerinde hisselerinin satın alınmış olduğu ve 31.12.2016 tarihinde bu menkul kıymetlerin borsa değerinin (gud) toplam 17.250 TL olduğu anlaşılmıştır.

Maliyet bedeli 15.000,00

Borsa değeri (gud) 17.250,00

Değer artışı 2.250,00

Vuk'a göre hisse senetleri maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Bu nedenle bu fark geçici farktır. Söz konusu hisse senetlerinin bilançoda gösterilmediği ve kayıtlarının yapılmamış olduğu tespit edilmiştir. Hisse senedi alımı sırasında banka hesabından yapılan ödemenin "hisse senetleri" hesabı yerine, ilişkili kişilerden alacaklar hesabına kaydedilmiş olduğu anlaşılmıştır.

2016 yılı bilançosundaki ticari ve diğer alacakların toplamı 401.791,58 TL'dir. Yapılan mutabakatlar sonunda ise; toplam tutarda bir değişiklik olmamıştır. Sadece sınıflandırmada farklılıklara rastlanılmıştır. 32.339,13 TL tutarındaki senetli alacaklar hesabında takip edilmesi gereken çekler, senetsiz ticari alacaklar hesabından düşülmediği ve senetli alacaklar hesabına da kayıt edilmediği tespit edilmiştir. Kredi kartı tahsilâtlarının diğer ticari alacaklar hesabında takip edildiği anlaşılmıştır. Ancak söz konusu alacakların tahsil süreleri 3 ila 7 gün arasında değişmekte olduğu bu nedenle 7.301,58 TL tutarın (108) – hazır değerler hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Diğer çeşitli alacakların, 18.556,61 TL olduğu mutabakatlarla doğrulanmıştır. 2016 yılı bilançosunda ilişkili kişilerden alacakların 161.907,02 TL olduğu ancak incelemeler sonucu bu hesabın 392.113,00 TL olması gerektiği tespit edilmiştir. İlişkili kişiler hesabı için faiz yürütülmediği tespit edilmiştir. Yapılan denetim uygulamasında ilgili hesap için yürütülmesi gereken faiz dikkate alınmamıştır.

Ticari alacaklardan 12.000 TL'lik kısmında Kısa vadeli olmasına rağmen bünyesinde "finansman nitelikli işlem" içermektedir. İskonto edilmiş maliyeti 9.685 TL'dir. Söz konusu alacağın 2.315 TL'lik kısmı ertelenen faiz geliri olarak kaydedilecektir. (alacaklar reeskontu).

Yukarıdaki tabloya göre 2016 yılında 2.659,52 TL ticari alacaklar karşılığı ayrılması gerekmektedir.

XXX şirketinde 31.12.2016 tarihinde yapılan sayım sonucuna göre; ilk madde ve malzeme 241.697,25 TL, yarı mamul 40.003,36 TL, mamul 81.127,00 TL, ticari mal 184.050,00 TL ve hurda 1.140,75 TL olduğu tespit edilmiştir. Bilanço kalemleri sayım tutarlarına göre düzeltilmiştir. Oluşan farklardan ticari mallarla ilgili olanlar satılan ticari malın maliyetine, diğer kalemlerden oluşan farklar ise satılan mamulün maliyetine atılmıştır.

Stoklardaki ticari malların maliyetine 2.750 TL kur farkı eklenmiş olduğu anlaşılmıştır. (İthalat işlemi aşamasında gönderilen yabancı para ile malı gümrükten çekene kadar oluşan kur farkı) ufrs'ye göre kur farkı finansman gideridir. Bu nedenle ticari malın maliyetinde çıkarılacaktır. Vuk'a göre ise; ticari malın maliyeti olmak zorundadır. Ertelenmiş vergi açısından geçici farktır.

XXX şirketi elindeki ticari mallardan 2 adet iskeleyi kiraya vermektedir. Ancak bu ticari malları 2017 yılında satmayı düşünmektedir.

XXX işletmesinin 2016 bilançosunda 4.342,75 TL gelecek aylara ait giderlerinin olduğu söz konusu giderlerin sigorta poliçelerinden oluştuğu anlaşılmıştır. Sigorta poliçeleri incelenmiş, yapılan dönemselik ayırımının doğruluğu test edilmiş ve ödenip ödenmedikleri de kontrol edilmiştir. Bu hesapta yer alan bakiyenin doğru olduğu kanaatine varılmıştır.

2016 bilançosunda 7.560,17 TL tutarında tecil edilen Kdv'nin olduğu ve bu hesabın vergi dairesi tarafından tecillerin terkin edilmesi işlemi gerçekleştirilmemiş olmasından dolayı beklediği anlaşılmıştır. Terkin işlemi gerçekleştirildiğinde; bilançonun pasifinde yer alan diğer Kdv hesabındaki tutarla, aktifinde yer alan diğer Kdv hesabı birbirine ters kayıt yapılarak kapatılacaktır. Yaptığımız araştırmada vergi dairesinin 2 yıldan beridir XXX işletmesinin tecil işlemleriyle ii yoğunluğu nedeniyle ilgilenemedikleri ve terkin işlemini gerçekleştiremedikleri anlaşılmıştır. Yaptığımız incelemeler sonucu tecil işleminin terkin olması için hiçbir engelin olmadığı kanaatine varılmıştır.

Bilançoda yer alan 23.793,32 TL devreden Kdv'nin, Kdv Beyannamesi ile doğruluğu test edilmiştir. Daha sonra büyük defterden 191 ve 391 hesaplar kontrol edilerek devrin doğruluğu test edilmiştir. Bu hesapta yer alan bakiyenin doğru olduğu kanaatine varılmıştır.

XXX işletmesinin maddi duran varlıkları ile ilgili bir liste hazırlanmıştır. Listeye her maddi duran varlık sayımı yapılarak yazılmıştır. Listeye her maddi duran varlığın alış belgesi kontrol edilerek, Kdv hariç tutarları ve Alış tarihleri işlenmiştir. İşletmenin seçmiş olduğu yöntemle göre ayrılması gereken amortisman hesaplanmıştır. 2016 yılı bilançosuyla bire bir tuttuğu, hiçbir yanlışın olmadığı görülmüştür. İşletmeye ait taşıtların ruhsatlarına bakılarak, trafik sicilinden işletmeye ait olup olmadığı kontrol edilmiştir.

2016 yılında arazi ver arsaların bakiyesinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. Tesis makine ve cihazlar hs. 34.087,18 TL'lik artış olmuştur. Yeni paketleme makinesi ve sıvama makinesi alınmıştır. Taşıtlarda 31.000,00 TL'lik artış olmuştur. Çalışan personeli taşımak için minibüs alınmıştır. Ancak 1.215,00 TL finansman gideri minibüsün maliyetine eklenmiştir. (VUK'a göre ilk yıl finansman giderinin sabit kıymet

maliyetine eklenmesi zorunludur.) Ufrs'ye göre bu finansman gideri taşıtın maliyetinde çıkarılacaktır. (geçici farktır.) Demirbaşlarda 9.674,16 TL'lik artış gerçekleşmiştir. Yeni koltuk takımı ve bilgisayar alımları yapılmıştır. Diğer maddi duran varlıklarda herhangi bir değişiklik olmamıştır. 2016 yılında duran varlıklara 90.599,63 TL amortisman ayrılmıştır.

Yeni delme makinesi yapılmaktadır. Bu makine için 2.240,11 TL'lik harcama yapılmıştır. Amortisman yöntemleri ve sürelerine göre ufrs'ye göre değiştirilmesi gereken herhangi bir farklılığın olmadığı varsayılmıştır.

XXX işletmesinin maddi olmayan duran varlıkları ile ilgili bir liste hazırlanmıştır. Listeye her maddi olmayan duran varlık, Alış belgesi kontrol edilerek Kdv hariç tutarları ve Alış tarihleri işlenmiştir. İşletmenin seçmiş olduğu yonteme göre ayrılması gereken amortisman hesaplanmıştır.

Özel maliyet olarak yaptırılan 4.233,67 TL (Kdv hariç %18) kalebudur yüzey kaplaması ve işçiliğinin, yapılan araştırma sonucunda XXX şirketine yapılmadığı ve irsaliyede ilişkili kişinin evinin adresinin yazılı olduğu görülmüştür. Bunun üzerine fatura ve Kdv'si iptal edilmiştir. Dönem içinde ayrılan 846,73 TL amortisman gideri de iptal edilecektir.

Diğer maddi olmayan duran varlıklarda 9.627,11 TL'lik artış olduğu bunun nedeninin ise yeni alınan yazılımlardan kaynaklandığı tespit edilmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar için 2016 yılında 3.289,60 TL'lik amortisman ayrılmış olduğu tespit edilmiş ve doğruluğu test edilmiştir.

Mali borçlara ilişkin kredi sözleşmeleri incelenmiştir. Alınan kredilerin tutarları ve anaparaların geldiği banka hesapları incelenmiştir. Deniz finansal kiralama şirketiyle yapılan leasing sözleşmesi incelenmiş ve euro cinsinden yapılan anlaşmanın bilançoda kur değerlemesi yapılarak doğru biçimde gösterildiği anlaşılmıştır. Banka ve deniz finansal kiralama şirketiyle yapılan telefon görüşmesi sonucu bu kredilerin halen devam ettiği anlaşılmıştır. Yaptığımız denetim sonucu Kısa ve uzun vadeli mali borçların varlığı test edilmiştir.

Vadesi olmayan rotatif banka kredileri (31.12.2016 tarihi İtibariyle faizi tahakkuk etmiş.) 28.429,77 TL'dir. Şirketin kredi kartı borcu (diğer mali borçlar) 1.538,40 TL 'dir. Söz konusu borçların belli bir vadesi olmaması nedeniyle maliyet bedeline varsa



tahakkuk etmiş faiz gideri eklenerek gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Kısa vadeli banka kredileri hesabında ve diğer mali borçlar hesabında yer alan tutarlarda hiçbir değişiklik yapılmayacaktır. Taksitli kredilerde ve leasing borcunda aşağıdaki değişiklik yapılacaktır:

**Tablo 4.18. Banka kredilerine tahakkuk eden faizlerin eklenmesi(Dönemsonu)**

<b>Banka Kredisinin Türü</b>	<b>Kayıtlı Değer</b>	<b>İskonto Edilmiş Maliyet Değeri</b>	<b>Düzeltililecek Değer</b>
Uzun Vadeli Banka	5.847,45 TL	5.667,25 TL	-180,20 TL
Kovada. Fin. Kiralama	153.334,40	149.215,00 TL	-4.119,40 TL
İşl. Borç.	TL	129.403,50 TL	- 3.741,81 TL
<b>Toplam</b>	<b>335.661,46</b>	<b>327.270,75 TL</b>	<b>-8.390,71 TL</b>

Yukarıda yer alan banka kredilerin kayıtlı değerlerinin içinde faiz tahakkukları da yer almaktadır.

XXX işletmesinin 31.12.2016 tarihi itibarıyla tedarikçilere 244.072,02 TL senetsiz borcu ve 155.437,76 TL çek keşide edilmiş borcu bulunmaktadır. Diğer ticari borcunun ise; 5.867,40 TL olduğu ve bunun nakliyeciyeye olan borcundan kaynaklandığı anlaşılmıştır.

15.01.2017 tarihinde yapılan tedarikçilerle mutabakatlar sonucu, alınan mutabakatlar ile listedeki tutarlar karşılaştırılmış ve herhangi farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Ancak 56.250,00 TL'lik tedarikçilere olan açık hesabın finansman nitelikli işlem içerdiği, yapılan tedarikçi hesaplarının yapılandırılması sonucu ortaya çıkmıştır. Yapılan inceleme sonucunda, finansman nitelikli işlem içeren borcun ticari mal alımından kaynaklandığı ve ilgili ticari malın 2016 yılında satılmış olduğu tespit edilmiştir. ( ticari mal 280 gün vadeli alınmış ve etkin faiz oranı %10 olarak tespit edilmiştir.)

**Tablo 4.19. Ticari borçlar iskonto edilmiş maliyet hesaplaması**

	Tutar	Vadeye kalan ortalama gün	İskonto tutarı %10
Açık hesap	56.250,00	280	<u>4.333,00</u>
31.12.2016 - toplam reeskont tutarı			4.333,00

XXX işletmesinin 2016 yılı bilançosunda 40.123,78 TL diğer çeşitli borçların olduğu ancak bu tutarın 4.995,73 TL'si şirket ortaklarına ait olduğu tespit edilmiştir. 35.128,05 TL'lik borcun XXX şirketine ait olduğu yapılan mutabakatlar sonucu anlaşılmıştır.

Personele borçların 21.374,37 TL olduğu ancak yapmış olduğumuz gözlemlerde fark edilmiştir ki ortak Kübra Hanımın çalışmadığı halde ücret alıyormuş gibi işlem yapıldığı bu nedenle giderlerin 1.750,00 TL aylık brüt olarak şişirildiği ancak; çalışan personelle yapılan sohbette elden ödeme alan personelin olduğunu ve bunların isimlerini tespit ederek SGK hizmet listelerinden kontrol ettiğimizde isimlerinin yer almadığı anlaşılmıştır. Bu şekilde 3 kişinin olduğu ve işe giriş tarihleri ise 01.03.2016 olduğu anlaşılmıştır. 3 kişinin aldıkları net ücretler brüt ücrete çevrildiğinde aylık 2.850,00 TL olduğu tespit edilmiştir.

$$\begin{aligned} 10 \times 2.850,00 &= 28.500,00 \text{ TL} \\ 12 \times 1.750,00 &= \underline{21.000,00 \text{ TL}} \\ \text{Eksik yazılan gider} &7.500,00 \text{ TL} \end{aligned}$$

Vergi ve SGK primleri düzeltmelerde dikkate alınmamıştır. XXX şirketinin bilanço gününde kayıtlı çalışan 3 kişiye borcunun olmadığı, ancak Kübra Hanıma ödenmesi gereken 1.160,00 TL'nin personele borçlar hesabından çıkarılması gerekmektedir.

Alınan avansların ise; 1.845,40 TL olduğu, bu tutarında müşterilerin yapmış olduğu fazla ödemelerden kaynaklandığı ancak sürekli alım yaptıkları için bilanço günü alınan avans hesabına kaydedilmiş olduğu anlaşılmış ve yapılan mutabakatla doğruluğu test edilmiştir. Ufrs açısından baktığımızda finansal nitelikli işlem içermediğinden herhangi bir değişiklik yapılmayacaktır.

XXX işletmesinin 2016 yılı bilançosunda; ödenecek vergi ve fonların 4.894,24 TL olduğu, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri 9.877,47 TL olduğu ve vadesi geçmiş ertelenmiş veya taks. vergi ve diğ. yükümlülüklerin 2.317,47 TL (mahsup işlemi

gerçekleşmiştir.) Olduğu anlaşılmıştır. Vergi dairesinden alacaklar ise; diğer çeşitli alacaklar hesabında yer almaktadır.

Tutarların kontrolü vergi dairesinden alınan borç dökümü ve Sgk'dan alınan borç dökümüyle teyit edilmiştir.

XXX şirketinin 31.12.2016 tarihli bilançosu incelendiğinde; borç ve gider karşılığı olarak dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılığı olarak 32.312,56 TL ayrıldığı ancak yapılan düzeltmeler sonucu 102.885,78 TL olması gerektiği tespit edilmiştir.

Dönem karının peşin ödenen vergisi ise; 27.387,13tl olduğu ancak yapılan düzeltme sonucu 27.397,40 TL olduğu anlaşılmıştır. 2016 yılı kurumlar vergisi Beyannamesine bakıldığında ayrılan vergi karşılığının doğru hesaplandığı ve ödeme dekontlarından yapılan inceleme sonucunda da dönem kârının peşin ödenen vergisinin de bilançoda doğru gösterildiği kanaatine varılmıştır.

Dava karşılıkları: 2016 yılında satılan iskelenin bağlantı aparatlarının kopması sonucu bir işçi yaklaşık 6,5 m den düşerek sakatlanmıştır. Hastane masrafı ve davacının istemiş olduğu tazminat tutarı 55,000 TL 'dir. Yapılan testlerde iskelenin kusurlu olduğu anlaşılmıştır. XXX şirketinin avukatı Ahmet Beyden durum hakkında bilgi aldığımızda bize; davayı % 100 kaybedeceğimizi ancak tazminat tutarını düşürmeye çalıştığımızı söyledi. En az 35.000 TL tazminat ödeyeceğimizi belirtti. Bunun üzerine 35.000 TL dava karşılığı ayrılmıştır. Davanın 2017 yılında sonuçlanması beklenmektedir.

Garanti karşılıkları: XXX şirketi satmış olduğu iskelelere 1 yıllık garanti vermektedir. Şirketin geçmiş tecrübelerine dayanarak satışların % 1,5 oranında garanti masrafları oluşacağını tahmin etmektedir. 2016 yılında garanti kapsamında satılan iskelelerin satış tutarı 453,000 TL'dir. Ufrs'ye göre; 6.795,00 TL garanti karşılığı ayrılması gerekmektedir. (iskeleler ticari maldır.)

XXX şirketinin 2016 yılı bilançosunda; sermayesi, 750.000 TL'dir sermaye artırım gazetesine bakılarak ve ayrıca İstanbul ticaret odasının internet sitesinde yaptığımız şirket bilgileri araştırmasında da sermayenin 750.000 TL olduğu anlaşılmıştır. Dönem içinde 136.900,00 TL ödenmemiş sermayenin nasıl ödendiği kontrol edilmiştir. Bu seferki sermaye artırımının iç kaynaklardan karşılandığı, nakit artırımın olmadığı, alınan

karardan ve gazete bilgilerinden anlaşılmıştır. Geçmiş yıllar kârlarından 25.113,60 TL'lik kısmı ise sermayeye ilave edilmemiştir. Dönem net kârını yapılan düzeltmeler sonucu gelir tablosundan teyit edilmiştir. Ayrıca bilançonun aktif ve pasifinin tutup tutmadığı kontrol edilmiştir.

31.12.2016 tarihli satışları incelediğimizde 2 adet döner merdivenin 31.12.2016 tarihi itibarıyla sevkiyatı tamamlanmıştır. 2 adet döner merdivenin maliyeti 6.325 TL'dir. Sevkiyatla birlikte 12.185,00 TL tutarındaki faturada müşteriye tebliğ edilmiş ve kayıtlarda gelir olarak kayıt edilmiştir. Montaj işlemleride 4 Ocak 2017 tarihine ertelenmiştir. Yapılan satış sözleşmesi incelendiğinde montaj işleminin satışa dahil olduğu ve önemli bir parçasını oluşturduğu anlaşılmıştır. Montajı yapılmayan bir döner merdivene ilişkin olarak risk ve yararlarının müşteriye geçtiğini söylemek mümkün olmayacaktır. Bu durumda 2 adet döner merdivenin gelir kaydının montajın tamamlanacağı döneme ertelenmesi gerekmektedir.

Satılan ticari malın maliyetinin kontrolünde; ticari malların giriş adetlerine 2015'den devreden stok miktarları ilave edildikten sonra 2016 yılında satılan ticari malların adet sayıları düşüldükten sonra, (31.12.2016 tarihli) sayım sonuçları ile karşılaştırılmıştır. Herhangi bir farklılığa rastlanılmamıştır. Bu sayede satılan ticari malların maliyetinin doğruluğu test edilmiştir.

Satılan mamul maliyetinin kontrolünde; satılan mamul miktarları ürün reçetelerine işlenerek kullanılan ilk madde miktarı tespit edilmiştir. Elde edilen miktarlar birim maliyetlerle çarpılmıştır. Firelerde dikkate alınmıştır. Dönüştürme maliyetleri de eklendikten sonra elde edilen tutar ile satılan mamul maliyeti hesabında yer alan tutar karşılaştırılmıştır. Yapılan hesaplama göre 155.420,00 TL'lik satılan mamul maliyetinde fazlalık yer almaktadır. Bu durum bizi ya fazladan ilk madde faturası alınarak satılan mamulün maliyetine eklendiği yada faturasız satış yapıldığı sonucuna götürmektedir. Merdivenlerin mağazadan perakende olarak faturasız satışının yapılmış olma ihtimali yüksektir. Merdivenlerdeki kâr marjına baktığımızda %30 -35 arası değiştiği anlaşılmıştır. Söz konusu farkın faturasız satıştan kaynaklandığı varsayılarak 155.420,00 TL tutara %30 kâr eklendikten sonra % 18 Kdv ilave edilip 2016 yılı tarihli olarak faturasının düzenlenmesi gerekmektedir. Satışların kimlere yapıldığını

bilmediğimiz için; 31.12.2016 tarihli fatura ilişkili ortak adına düzenlenmiştir. (Kdv açısından düzeltme beyannamesi verilmiştir.)

Yönetim tarafından sunulan nakit akım tablosu; hesap kalemleri üzerinde yapılan denetimler sonucu elde edilen farklardan dolayı hatalı düzenlenmiş olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle düzeltilmiş bilançolardan elde edilen verilere göre yeniden nakit akım tablosu düzenlenmiştir.

#### Yapılacak Düzeltme Kayıtları

...../...../2016	
121- Alacak Senetleri Hs.	32.339,13
120- Alıcılar Hs.	32.339,13
----- / -----	
130 - İlişkili Kişilerden Alacak Hs.	15.451,70
100 - Kasa Hs.	15.451,70
----- / -----	
320- Satıcılar Hs.	7.731,83
321 Borç Senetleri	7.731,83
----- / -----	
102 – Bankalar Hs.	58,23
371 – Dönem Kârının Peşin. Öd. Vrg. Ve Kari.	10,27
642 – Faiz Gelirleri Hs.	68,50
----- / -----	
110 – Hisse Senetleri Hs.	17.250,00
130 – İlişkili Kişilerden Alacak.	15.000,00
642 – Faiz Geliri Hs.	2.250,00
----- / -----	
108 – Diğer Hazır Değerler Hs.	7.301,58
127- Diğer Ticari Alacaklar	7.301,58
----- / -----	
128 – Şüph. Ticari Alacaklar Hes.	2.659,52
654 – Karşılık Giderleri	2.659,52

129 – Şüph. Ticari Alacaklar Kari.		2.659,52
120 – Alıcılar Hes.		2.659,52
-----	/	-----
600 – Yurtiçi Satışlar Hes.		2.315,00
122 – Alacaklar Reeskontları		2.315,00
-----	/	-----
150 – İlk Madde Ve Malzeme Hs.		8.467,71
151 – Yarı Mamuller Hs.		40.003,36
152 – Mamuller Hs.		48.323,96
153 – Ticari Mallar Hs.		59.459,11
157 – Diğer Stoklar Hs.		1.140,75
620 – Satılan Mamul Maliyeti Hs.		97.935,78
621 – Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs.		59.459,11
-----	/	-----
780 – Finansman Giderleri Hs.		2.750,00
153 – Ticari Mallar Hs.		2.750,00
-----	/	-----
627 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri Hs.		2.910,00
158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hs.		2.910,00
-----	/	-----
321 – Borç Senetleri Hs.		130.000,00
159 – Verilen Sipariş Avansları Hs.		130.000,00
-----	/	-----
392 – Diğer Kdv Hs.		7.560,17
192 – Diğer Kdv Hs.		7.560,17
-----	/	-----
780 – Finansman Giderleri Hs.		1.215,00
254 – Taşıtlar Hs.		1.215,00
-----	/	-----
336 – Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		4.995,73
268 – Birikmiş Amortisman Hs.		846,73
264 – Özel Maliyetler Hs.		4.233,67

190 – Devreden Kdv Hs.		762,06
770 – Genel Yönetim Giderleri Hs.		846,73
-----	/	-----
301 – Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hs.	4.119,40	
303 – Uzun Vad. Kredilerin Anp. Ve Taks. Hs.	349,30	
400 – Banka Kredileri Hs.	180,20	
401 – Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hs	3.741,81	
780 - Finansman Giderleri Hs.		8.390,71
-----	/	-----
322 – Borçlar Reeskontları Hs.	4.333,00	
621 – Satılan Ticari Malın Maliyeti Hs.		4.333,00
-----	/	-----
335 – Personele Borçlar Hs.	1.160,00	
770 – Genel Yönetim Giderleri Hs.	7.500,00	
130 – İlişkili Taraflardan Alaca.		8.660,00
-----	/	-----
368 – Vadesi Geçmiş Ert. Taks. Vergi Ve Yük.	2.317,47	
136- Diğer Çeşitli Borçlar		2.317,47
-----	/	-----
691 – Dönem Kârı Vergi Ve Yasal Yük. Kari.	70.573,22	
370 – Dönem Kârı Vergi Ve Yas.Yük.		70.573,22
-----	/	-----
620 – Satılan Mamul Maliyeti Hs.	25.509,00	
631 – Pazarlama Satış Dağ. Giderleri	8.285,00	
632 – Genel Yönetim Giderleri	4.925,00	
472 – Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs.		38.719,00
-----	/	-----
659 – Diğer Olağan Gider Ve Zararlar	35.000,00	
379 – Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları		35.000,00
-----	/	-----
621 – Satılan Ticari Malın Maliyeti	6.795,00	
379 – Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları		6.795,00
-----	/	-----

600 – Yurtiçi Satışlar Hs.	12.185,00	
152 – Mamuller Hs.	6.325,00	
620 – Satılan Mamullerin Maliyeti Hs.		6.325,00
380 – Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.		12.185,00
----- / -----		
130 – İlişkili Kişilerden Alacaklar	238.414,28	
600 – Yurtiçi Satışlar Hs.		202.046,00
190 – Devren Kdv		23.031,26
360 – Ödenecek Vergi Ve Fonlar		13.337,02
----- / -----		
283 – Ertelenen Vergi Varlıkları	16.651,96	
691 – Ertelenen Vergi Varlıkları Etkisi		16.651,96
----- / -----		

#### **4.4. Denetimin Tamamlanması Ve Raporlama**

##### **4.4.1. İşletme Sürekliliği Varsayımının Geçerliliğinin Araştırılması**

Yapılan denetim sonucunda işletmenin sürekliliği konusunda herhangi bir sorunun olmadığı anlaşılmıştır. Rasyo oranlarına bakıldığında da ödeme güçlüğü söz konusu olmadığı ve kredi ödemelerinde de hiç taksitlerini aksatmadığı tespit edilmiştir. XXX şirketinin sürekliliği konusunda herhangi bir sıkıntısının olmadığı kanaatine varılmıştır.

##### **4.4.2. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların incelenmesi**

Bilanço tarihinden sonra bilançoju etkileyecek herhangi bir olayla karşılaşmamıştır. XXX şirketinin avukatıyla yaptığımız görüşmede karşılık ayrılan davanın akıbeti hakkında herhangi bir değişikliğin olmadığı öğrenilmiştir. Söz konusu dava dışında başka bir davanın olmadığı öğrenilmiştir. Alacaklar ve borçların tahsiliyle ilgili anormal bir durumun olmadığı tespit edilmiştir.

##### **4.4.3. Hataların Düzeltmesini İsteme**

Çalışma kağıtlarına not alınan hatalarla ilgili yapılması gereken düzeltmelere ait bir liste yönetime sunulmuştur. Henüz hesapları kapatmadıklarından düzeltme işlemini yapabilmektedirler. Yönetime tespit edilen hataların düzeltilmesi gerektiği, aksi takdirde hataların boyutları gözden geçirilerek görüşün belirleneceği söylenilmiştir.



#### **4.4.4. Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesi**

XXX şirketinin denetimi esnasında elde edilen belgeler ve çalışma kağıtları gözden geçirilmiş eksik kalan denetim alanları tamamlanmıştır. Toplanan kanıtların geçerliliği ve yeterliliği konusunda kanaate varılmıştır.

#### **4.4.5. Müşteri İle İlişkili Olan Kişi Ve Kuruluşlarla Yapılan İşlemleri Belirleme Ve İnceleme**

Yapılan incelemeler sonucu XXX şirketinin ortağı Yusuf Beyin, şirketten nakit ve çek alımı yaptığı tespit edilmiştir. Ayrıca Yusuf Beyin 2016 yılında 3 adet merdiven alımı yaptığı tespit edilmiştir. Yusuf Bey'e yapılan çek ve nakit çıkışları için işletme adına herhangi bir faiz geliri tahakkuk ettirilmediği anlaşılmıştır.

#### **4.4.6. Yönetimden Teyit Mektubunun Alınması**

Finansal tabloların denetimine ilişkin yönetimden teyit mektubu alınmıştır.

### **4.5. Önemlilik Düzeyinin Ve Denetim Riskinin Son Değerlemesini Yapma**

Denetim öncesi belirlediğimiz risk tutarları, denetim sonrası elde ettiğimiz hata rakamlarıyla karşılaştırılmıştır. Kabul edilemeyecek düzeyde bilançoda hataların olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle bilançonun yönetim tarafından düzeltilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu finansal tablolara olumlu görüş verilemeyecektir. Farklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 4.20. Risk Tutarlarının Hata Rakamlarıyla Karşılaştırılması**

Katlanılabilir Yanlışlık Sınırı (TL)		2016 Yılı Bilanço Yanlışlık Tutarları (TL)
Kasa Ve Banka	5.000 (A)	(-) 15.509,93
Ticari Alacaklar	16.592,68 (B)	(-) 12.276,10
Diğer Alacaklar	10.000,00 ( E)	(+) 227.888,51
Stoklar	26.592,68 (B)	(+) 28.059,89
Diğer Cari Varlıklar	500,00 (C )	(-) 31.353,49
Maddi Duran Varlıklar	6.514,00 (D)	(-) 1.215,00
Maddi Olmayan D. Varlıklar	250,00 (A)	(-) 3.386,94
Ertelenen Vergi Varlıkları	500,00 ( A)	(+) 16.651,96
Mali Borçlar	5.000,00 (C )	(-)8.390,71
Ticari Borçlar	15.192,92 (E)	(-) 134.333,00
Diğer Borçlar	1.000 (C )	(-)6.155,73
Ödenecek Vergi Ve Fonlar	0,00 (A)	(+) 11.019,55
Alınan Avanslar	500 (C )	0,00
Borç Ve Gider Karşılıkları	1.000 (A)	(+) 151.076,95
Ödenmiş Sermaye	0,00 (A)	0,00
Dağıtılmamış Kârlar	( Na)	( Na)
<b>Toplam</b>	<b>88.642,28</b>	<b>647.317,76</b>
<p>(a) Sıfır veya düşük tutulabilir. Çünkü, bu hesap kalemi düşük bir maliyetle denetlenebilir, Ayrıca denetçi tarafından yanlışlıkta beklenmemektedir.</p> <p>(b) Büyük bir sınır gereklidir. Çünkü, hesap kalemi kapsamlıdır ve çok sayıda örnek gerekmektedir.</p> <p>(c) Düşük bir maliyetle doğrulama yapılabilir.</p> <p>(d) Küçük tutulabilir. Çünkü, hesap tutarının önemli bir kısmı arsalardan oluşmakta olup, hesap geçen yıla göre çok fazla değişiklik göstermemiştir.</p> <p>(e) Orta ölçekte oluşturulabilir. Çünkü, nispeten çok sayıda yanlışlık olması</p>		

#### 4.6. Müşteriyi Bilgilendirme

Yönetime 3 kişinin sigortasız çalıştığını ve ortaklardan Kübra Hanımında işletmede çalışmadığı halde sigortalı görünerek çalışıyormuş gibi işlem yapıldığı söylenmiştir. Kübra Hanımın sigortadan çıkış işleminin yapılması gerektiğini ve 3 kişinin de geriye dönük girişlerinin yapılması gerektiği söylenilmiştir. Randıman analizi sonucu 155.420,00 TL maliyetlerin şişirilmiş olduğu ancak; bunun sebeplerinin ise ya faturasız satış yapılmasından kaynaklandığı yada mal alımı yapılmadığı halde fazladan ilk madde faturası alımından kaynaklandığı anlatılmıştır. Söz konusu tutarla ilgili %30 kâr eklenerek (%18 Kdv ilave edilecek) müşteriler biliniyorsa müşteriye, bilinmiyorsa ilişkili ortaklara 31.12.2016 tarihli fatura düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tedarikçiye avans verilmiş gibi çek düzenlendiği, ancak çeklerin XXX işletmesinde olduğu ve bu çeklerin düzenlenmesine “vergi dairesinin kod taraması” sebep olduğu yönetime bildirilmiştir.

XXX şirketinin iç kontrol sisteminin çok zayıf olduğu yönetime bildirilmiştir. Muhasebeye bakan Burcu Hanımın hem ödeme yaptığı hem de gelen çek ve paraları tahsil ettiği hatta muhasebe departmanının faturayı bile düzenlediği, bu durumun çok yanlış olduğu belirtilmiştir. Hataya, yolsuzluğa ve hileye çok müsait olduğu anlatılmıştır. Bir finansçı alınması konusunda öneride bulunulmuştur. Böylelikle Burcu Hanım muhasebeyi takip edecek, pazarlama bölümünden deniz Hanım faturaları düzenleyecek, ödeme ve tahsilat işlemlerini yeni alınacak finansçı takip edecektir. Bu önerinin XXX şirketi için iyi bir çözüm olacağını düşünmekteyiz. Stok takibinin yapılmıyor olması, yolsuzlukların (stok çalınması gibi) önünü açtığı konusunda bilgi verilmiştir. Departmanlar arasında görevler ayrılığı ilkesine uyulması gerektiği vurgulanmıştır.

Yönetime aşağıdaki konularda bilgi verilmiştir:

- Denetim esnasında XXX şirketinin avukatından dava karşılıkları hakkında bilgi alındığı,
- Finansal tabloların hazırlanmasında hataların yapıldığı,
- Stokları değerlemede fifo yönteminin uygulandığı,
- Amortismanların ayrılmasında normal amortisman yönteminin kullanıldığı,

- Stok sayımı konusunda bilgi verilmiş ve bu konuya daha fazla önem gösterilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir.

#### **4.7. Denetimin Raporlanması**

XXX şirketinin yönetiminden talep edilen düzeltme işlemlerini yaptıklarını ve düzeltilmiş bilanço ve gelir tablosunu tekrardan denetçi Hüseyin Beye göndermişlerdir. Yönetim tarafından onaylanmış ve denetçi tarafından kontrol edilmiştir. Herhangi bir olumsuz durumun kalmaması nedeniyle özet bağımsız denetçi raporu düzenlenmiştir. (olumlu görüş bildirilmiştir.) Ayrıca XXX şirketi yönetimi için uzun şekilli denetim raporu düzenlenmiş ve yönetime sunulmuştur.

#### **4.8. Rapor sonrası Faaliyetler**

Finansal tabloların onaylandığı veya imzalandığı toplantıyı acilen genel yıllık toplantı takip eder, bu ikisi arasındaki aralık, çok Kısa olduğundan denetçi tarafından ayrı bir muhakeme gerektirmez. Denetçinin görevi denetim raporunun tamamlayıp verdikten sonra bitmektedir. Ancak yönetimin çağrısı üzerine yönetim kurulu toplantısına, denetim raporu ve denetimden geçmiş ilgili bilançolar hakkında yöneltilecek soruları cevaplamak için denetçinin katılması gerekmektedir. XXX şirketinin yönetiminin talebi üzerine; 18.03.2017 tarihinde yapılan yönetim kurulu toplantısına denetçi Hüseyin Bey katılmıştır. Toplantıda, finansal tablolar hakkında bilgi verdikten sonra yolsuzluklar ve iç kontrol üzerine bilgi verilmiştir.

## 5- SONUÇ VE ÖNERİLER

İnşaat sektörünün doğrudan veya dolaylı olarak diğer sektörlerle olan bağlantısı ve oluşturduğu iş gücü kullanımı ile ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Özellikle ekonomik durgunluğa giren ülkeler, lokomotif olma özelliği ile inşaat sektörünü canlandırarak ekonomilerinin güçlenmelerini sağlamaktadırlar. Ancak ekonomik büyümenin olması, inşaat sektörünün hemen canlanması anlamına da gelmez. Çünkü inşaat sektörünün gelişmesi ekonomideki kalıcı büyümeye ve istikrara bağlıdır. Böylece sektör, ekonomide öngörülebilirlik sayesinde kalıcı ve uzun vadeli büyüme trendine kavuşacaktır.

Uluslararası inşaat sektörü dergisi ENR'ın (Engineering News Record) müteahhitlerin bir önceki yılda ülkeleri dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri esas alarak yayınladığı “Dünyanın En Büyük 250 Uluslararası Müteahhidi” listesinde 2015 yılında 40 olan Türk müteahhitlik firması sayısı 2016 yılında 40 olmuş ve 2017 yılında 46'ya yükselmiştir. Bu sayı ile Türkiye, 65 firma ile listede birinci sırada yer alan Çin'in ardından dünyada ikinci sıradaki yerini korudu. Üçüncü sırada ise ABD bulunmaktadır.

Böylesi belirsizliğin hakim olduğu bir konjonktürde Türk müteahhitlik firmalarının yurtdışında göstermiş olduğu performans kayda değer oranda artmış bulunuyor. ENR listesindeki 43 Türk firmasının 2016 yılındaki elde ettiği gelir toplamı geçen yıla kıyasla %43.4 artarak 29.3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. Bu rakamlarla birlikte Türk firmalarının toplam gelirdeki oranı 2016 yılında bir önceki yıla göre 1,5 kat artarak %5.6 seviyesinde gerçekleşmiştir. Türk müteahhitlerin bölgesel olarak değerlendirmeye tabi tutulduğunda gelirlerdeki payı tüm dünyada artış göstermiş olup firmalar Kuzey ve Latin Amerika pazarlarında neredeyse hiç yer almazken rekabetin en çetin olduğu Avrupa, Asya, Ortadoğu ve Afrika pazarlarında payını arttırabilmeyi başarmıştır.

Sürekli gelişen ve önemini arttıran bir sektör olarak inşaat yatırımlarının incelenmesi ve denetimi de günümüzde önemini gittikçe artmaktadır. 1950'lerden sonra artan iç kontrol yapısının önemi, 20. yüzyılın başlarında denetimi yapan kişi ve kurumun yardımcısı olduğu, bu sayede denetim yapan kişinin her işlemi denetlemesinin gerekli olmadığı anlayışı benimsenmiştir. Mali tabloları ve kayıtlarının güvenilirliğini

arttırmak, gerçekçi veriler elde etmek isteyen firmaların öncelikli olarak güçlü bir iç kontrol yapısı oluşturmalarıdır.

20. yüzyıl denetim mesleği açısından olgunlaşma dönemidir. Muhasebe kayıtlarının belirli standartlar dahilinde yapılması ve mali tabloların şekil şartlarının oluşturulması, mali tabloların menfaat gruplarına sunumunun zorunluluk haline getirilmesi denetim mesleğinin uygulama ve akademik alanlarda da gelişimini hızlandırmıştır. Denetim uygulamalarında önemlilik, uygunluk, iç kontrol yapısı ve risk gibi tanımlar denetim yöntemlerinin belirlenmesinde temeli oluşturmaktadır.

Bu doğrultuda birinci bölüm olan giriş bölümünde konuya dair çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde sektörle alakalı kavramlar ile ilgili teorik bilgilere yer verilmiş ve inşaat sektöründe muhasebeleştirilmenin kavramsal boyutu hakkında bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümümüzde inşaat sektöründe denetim yapmak için ne tür teknikler ve testler uygulanabileceği ile ilgili bilgiler verilmiş ve denetim süreci anlatılmıştır. Son bölümde ise örnek bir firma için denetim anlaşması sürecinden başlayarak raporlama sürecine kadar yapılan bütün işlem ve incelemeler yapılarak firmanın denetimi yapılmıştır. Yıllara sari inşaat işinde yapılan kayıtların doğruluğu ve hesap kayıtlarının doğru zamanda doğru şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmiştir. Yapılan denetimde karşılaşılan sorunlar tespit edilmiştir.

XXX İNŞAAT SAN. LTD. ŞTİ firmasına yapmış olduğumuz denetim sonucunda, şirketin ödemek zorunda olduğu vergilerin yüksek olması sebebiyle şirket giderleri ve maliyetleri yüksek gösterilerek stoklar tırpanlanmıştır. Denetim sonrası yapılan düzeltmeler sonucunda XXX İNŞAAT firmasına vergi ve gecikme faizi hesaplanmıştır. Firmanın yıllara sari inşaat işleri olduğu ve inşaat tamamlanana kadar bu inşaatlara yaptığı harcamaları 170, gelirleri ise 350 numaralı tek düzen muhasebe sistemi hesabına kaydettiği görülmüştür. İnşaat işi tamamlandığında ise bu hesapların maliyet kısmında toplananlarının 622, gelir kısmında toplananlarının ise 600 numaralı tek düzen muhasebe sistemi hesabına aktarıldığı görülmüştür bu kayıtlarda bir sorun olmadığı kanısına varılmıştır. Şirketin sigortasız çalıştırdığı personeller tespit edilerek sigortalı çalıştırılması sağlanmıştır.

# KAYNAKÇA

## Kitaplar:

- Adrian, J. J.; Adrian, D. J.; : (2006), Construction accounting: financial, managerial, auditing, and tax. Fourth Edition. Illinois, USA: Stipes Publishing L.L.C., s:47-48.
- ARENS, A.A.; K.LEOBBECKE, J : (2007), Auditing and Integrated Approach, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1980, s.1. Aktaran: Hasan TÜREDİ Denetim Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2007, s.18.
- Bozkurt, N. : (2006), Muhasebe Denetimi, 4.b., İstanbul: Alfa Basım Yayın, 2006, s.31.
- Çankaya, İ : (2003). "İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın- Özel (Yap-Sat) İnşaatlar", Ankara, Meslek Yapıtları, s.17.
- Çatıkkaş, Ö.; Şuekinçi, C. : (2012). "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları" Vergi Dünyası, Sayı 368, s.172.
- Demir, Y. : (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, s.2.
- Duman, İ. H. : (2008). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, Legal Yayınları, s.183.
- Güredin, E. : (1997). Denetim İstanbul: Beta Basım, 7.b., s.15.
- Güredin, E. : (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010, s. 15.
- Hironori, F; Theodore, J. : (2006), "Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice", International Journal of Auditing, Int. J. Audit. ISSN 1090-6738 10: 41-65, 2006, s:44

- Kardeş, S. :(1996), Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara:Pelin Ofset, s.82.
- Kardeş, S. :(1996), Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: Pelin Ofset, 1996, s.82.
- Kızılot Ş. :(2010), “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 14. Baskı, 42.
- Kızılot, Ş. :(2011), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, Aralık, 16. Baskı, s. 440
- Kızılot, Ş. :(2012), İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi, Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 48.
- Mirza, A.A.; Orrell, M.; Holt, G.J.; :(2008), Wiley -IFRS Practical Implementation Guide and Workbook (Second Edition). New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., s: 70.
- Öcal, Fikret; Erden, Selman; Işıklar, Sadi :(2003), İnşaat Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, s.3.
- Örten, R.; Kaval, H.; Karapınar, A. :(2007), Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – UFRS, Ankara: Gazi Kitabevi, s. 116
- Şenlik, M. :(2010). İnşaat Muhasebesi, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, s.146.
- Usul, H. :(2012), “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi”, Ankara, Detay Yayıncılık, sayfa 3.
- Uyar, S. :(2013), ”Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim” Sakarya Üniversitesi Yayınları Sakarya, Şubat s.15



- Uyar, S. :4.Denetim Kanıtları,,Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Ders Notları, s.8
- Yılmaz K, :(2004), “İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik”, Ankara, Ce-Ka Yayınları, sayfa 29.
- Yılmaz, K. :(2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ankara, Ce-Ka Yayınları, s.44.

### **Tezler:**

- Adiloğlu, B. :(2006), İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, sayfa 3.
- Özer, M. :(2012)Belgesiz Kayıt Ortamında Denetim Yüksek Lisans Tezi, GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara, s.281.

### **Elektronik Yayınlar/ İnternet:**

(26/12/1992) 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği . Resmi Gazete

19.12.2000 <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp> Resmi Gazete No 24265  
Resmi Gazete Tarihi

[http://megep.meb.gov.tr/mte\\_program\\_modul/moduller\\_pdf/%C4%B0n%C5%9Faat%20%C4%B0%C5%9Fletmeleri.pdf](http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/%C4%B0n%C5%9Faat%20%C4%B0%C5%9Fletmeleri.pdf) Megep, ” Muhasebe Finansman, İnşaat İşletmeleri”, Ankara, 2008, s.2

<http://www.alomaliye.com/>

<http://www.alomaliye.com/2013/bagimsiz-denetim-kanitlari-teblig-16.htm> Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 500)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki

[http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim Tarihi:13.05.2015)

[http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim Tarihi:13.05.2015)

<http://www.dunya.com/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-184714h.htm>, Koyuncu, Erdal(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Grup Müdür V.); “Vergisel Açından Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinin Kapsamı”

[http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Eim%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0\\_nurelkili%C3%87.pdf](http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Eim%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0_nurelkili%C3%87.pdf) İzmir Ticaret Odası Ar-Ge Bülten 2014/Ocak Sektörel “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri”, (Erişim)

<http://www.kocaeli.edu.tr/hakkimizda/plan-rapor-genelge/dosyalar/idare-faaliyet-raporu-2014.pdf> KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali, Uluslararası Denetim Standartları, İstanbul:Iticü, 2013-2014

[http://www.maden.org.tr/mevzuat/mevzuat\\_detay.php?kod=81](http://www.maden.org.tr/mevzuat/mevzuat_detay.php?kod=81) İmar Kanunu, Resmi Gazete Tarihi:09.05.1985, Sayı:18749, Madde 5.

<http://www.muhasibedersleri.com/>

<http://www.selcukyucel.com/makaleler/33/terimler-sozlugu> Uluslararası Denetim Standartları,Terimler Sözlüğü Bölümü, çev.,Türkiye Denetim Standartları

<http://www.spl.com.tr/Upload/files/2009.pdf> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ,Seri No: X ,Sıra: 22 numaralı 12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<http://www.spl.com.tr/Upload/files/2009.pdf> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,Seri No: X ,Sıra: 22

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.518a27c4a91692.08298670](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.518a27c4a91692.08298670)

İzmir Ticaret Odası Ar-Ge Bülten 2014/Ocak Sektörel “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri”, (Erişim)

[http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Em%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0\\_nurelkili%C3%87.pdf](http://www.izto.org.tr/portals/0/argebulten/yurtdi%C5%9Em%C3%9Cteahh%C4%B0tl%C4%B0ks%C4%B0stem%C4%B0_nurelkili%C3%87.pdf)

Kenger Erdal, “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitimi Notu”, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm) 29.03.2007

Kgk,(GeçişDönemiEğitimiÖzetleri),<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/DenetimStandartlari.pdf>,(ErişimTarihi:02.06.2015,s.11.

Okan Veli Şafaklı,“KKTC ve AB’de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı AnAlizi”, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Haziran 2010,Sayı:20,(Çevrimiçi)<http://www.akademikbakis.org/eskisite/20/05.pdf>,(Erişim Tarihi: 02.06.2015), s.2.

Türkiye Müteahhitler Odası “Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri”, (Erişim) [http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014\\_Turk\\_Yurtdisi\\_Muteahhitlik\\_Hizmetleri\\_tr.pdf](http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014_Turk_Yurtdisi_Muteahhitlik_Hizmetleri_tr.pdf)

www.gib.gov.tr Kanun No / Kabul Tarihi: 213 - 4.1.1961 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 10703 - 10.1.1961

### **Dergiler:**

Baykara S. T. : (2013), ”Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, Sayıştay Dergisi, Sayı 90, Temmuz Eylül, sayı 99.

Bezirci M,; Karasioğlu, F. : ”Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, s.573.

- Bulut İ. : (2007), “Yıllara Sair İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar” , Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 92, Mayıs, 59
- Eşkinat, R; Tepecik, R : (2012), “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XIV, Sayı: 1, sayfa 31.
- Gönen, S., Uğurluel G, : (2007), "Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası Sayı 316/Aralık.
- Hilal Kocamaz, : (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, KSÜ İİBF Dergisi, cilt 2, sayı 2, ss 105-120, s.105
- İbiş C, Özkan S. :(2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, İSMMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart, 25.
- Kavut, L.; Taş,O.; Şavlı, T. : (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimi,İstanbul:İsmmmo Yayın No:130 ,s.38.
- Kocamaz, H. : (2012), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci, KSÜ İİBF Dergisi, Cilt:2, Sayı:2, 105-120.
- Sayar, Z : (2002), “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, sayı 7.
- Sayarı, M., : (2004), “İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül, s.63.
- Susmuş, T.; Zengin, Y. : (2008), İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) Ve Uygulamaları. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım, Kıbrıs, s:2.

- Şakar, O. : (2012). "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, Sayı 376, s.84.
- Yılmaz A. :(2003) “Avrupa Birliği Bilanço Hukuku ‘nda IAS – Tüzüğü’nün Yaptığı Değişiklikler ve Türkiye’deki Durumu ”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 10, Eylül, 124.



# EKLER

## EK-1 XXX İNŞAAT SAN. LTD. ŞTİ firmasının 2013 yılına ait bilançosu

Aktif (Varlıklar)		Pasif (Kaynaklar)	
	Cari Dönem		Cari Dönem
<b>Dönen Varlıklar</b>	536.348,72	<b>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	689.869,47
<b>A-Hazır Değerler</b>	219.482,38	<b>A-Mali Borçlar</b>	248.262,24
1-Kasa	208.388,04	1-Banka Kredileri	35.199,26
3-Bankalar	11.094,34	2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borç	196.321,76
<b>C-Ticari Alacaklar</b>	190.826,92	3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçları	29.117,00
1-Alıcılar	170.624,41	4-Uzun Vadeli Kredilerin Ana Para Taksit	44.235,32
2-Alacak Senetleri	17.231,00	9-Diğer Mali Borçlar	1.622,90
6-Diğer Ticari Alacaklar	2.971,51	<b>B -Ticari Borçlar</b>	390.903,22
<b>D-Diğer Alacaklar</b>	14.326,23	1-Satıcılar	292.458,19
1-Ortaklardan Alacaklar	0	2-Borç Senetleri	97.658,67
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	14.326,23	3-Borç Senetleri Reeskontu (-)	0
<b>E-Stoklar</b>	99.652,94	4-Alınan Depozito Ve Teminatlar	0
1-İlk Madde Ve Malzeme	36.106,77	5-Diğer Ticari Borçlar	786,36
2-Yarı Mamuller - Üretim	14.155,02	<b>C-Diğer BORçlar</b>	12.296,12
3-Mamüller	0	5-Diğer Çeşitli Borçlar	12.296,12
4-Ticari Mallar	48.791,15	6-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0
5-Diğer Stoklar	0	<b>D-Alınan Avanslar</b>	8.393,74
6-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0	1-Alınan Sipariş Avansları	8.393,74

7-Verilen Sipariş Avansları	600	<b>F-Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler</b>	13.336,16
<b>G-Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelirler</b>	1.601,61	1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	6.173,82
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	1.601,61	2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	4.844,87
<b>H-Diğer Dönen Varlıklar</b>	10.458,64	3-Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitler	2.317,47
3-Diğer Katma Değer Vergisi	10.458,64	4-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0
<b>Duran Varlıklar</b>	952.681,38	<b>G- Borç Ve Gider Karşılıkları</b>	6.219,35
<b>D-Maddi Duran Varlıklar</b>	281.735,80	1-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler	56.687,00
1-Arazi Ve Arsalar	10.265,26	2-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yük.	-50.467,65
4-Tesis, Makine Ve Cihazlar	153.456,04	3-Kıdem Tazminatı Karşılığı	0
5-Taşıtlar	220.393,28	4-Maliyet Giderleri Karşılığı	0
6-Demirbaşlar	55.817,33	5-Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	0
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	1.200,00	<b>H-Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider</b>	0
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-159.396,11	1-Gelecek Aylara Ait Gelirler	0
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	0	2-Gider Tahakkukları	0
10-Verilen Avanslar	0	<b>Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	10.458,64
<b>E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	670.945,58	2-Diğer Kdv	10.458,64
1-Haklar	660.745,04	<b>İi- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	326.921,85
5-Özel Maliyetler	16.173,58	<b>A-Mali Borçlar</b>	326.921,85
6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık	2.740,68	1-Banka Kredileri	43.028,04

7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-8.713,72	2-Finansal İşlemlerinden Borç Kiralama	302.247,57
8-Verilen Avanslar	0	3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçları	-18.353,76
		<b>İii- Öz Kaynaklar</b>	472.238,78
		<b>A-Ödenmiş Sermaye</b>	116.619,79
		1-Sermaye	250.000,00
		2-Ödenmemiş Sermaye (-)	-136.900,00
		3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	3.519,79
		<b>C-Kar Yedekleri</b>	40.683,98
		1-Yasal Yedekler	2.034,20
		3-Olağanüstü Yedekler	38.649,78
		<b>D-Geçmiş Yıllar Karları</b>	112.417,28
		1-Geçmiş Yıllar Karları	112.417,28
		<b>F-Dönem Net Karı (Zararı)</b>	202.517,73
		1-Dönem Net Karı	202.517,73
<b>Aktif (Varlıklar) Toplamı</b>	1.489.030,10	<b>Pasif (Kaynaklar) Toplamı</b>	1.489.030,10



## EK-2 Düzeltme kayıtlarından sonra 2013 yılı işletme bilançosu

<b>Tarih :</b>	<b>18.02.2014</b>
<b>Dönem :</b>	<b>2013</b>

<b>Aktif Kaynaklar</b>	Düzeltilmemiş bilanço	Bulunan farklar	Ufrs'ye Göre Düzeltilmiş Bilanço (denetimden geçmiş)
<b>I- Dönen Varlıklar</b>	<b>536.348,72</b>		<b>707.552,43</b>
<b>A-Hazir Değerler</b>	<b>219.482,38</b>		<b>11.459,34</b>
1-Kasa	208.388,04	-208.023,04	365,00
3-Bankalar	11.094,34	0,00	11.094,34
<b>C-Ticari Alacaklar</b>	<b>190.826,92</b>		<b>190.826,92</b>
1-Alıcılar	170.624,41	0,00	170.624,41
2-Alacak Senetleri	17.231,00	0,00	17.231,00
6-Diğer Ticari Alacakalar	2.971,51	0,00	2.971,51
<b>D-Diğer Alacaklar</b>	<b>14.326,23</b>		<b>222.349,27</b>
1-İlişkili Kişilerden Alacaklar	0,00	208.023,04	208.023,04
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	14.326,23	0,00	14.326,23
<b>E-Stoklar</b>	<b>99.652,94</b>		<b>281.315,29</b>
1-İlk Madde Ve Malzeme	36.106,77	101.887,46	137.994,23
2-Yarı Mamuller - Üretim	14.155,02	0,00	14.155,02
3-Mamüller	0,00	32.803,04	32.803,04
4-Ticari Mallar	48.791,15	46.971,85	95.763,00
7-Verilen Sipariş Avansları	600,00	0,00	600,00
<b>G-Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>1.601,61</b>		<b>1.601,61</b>

1-Gelecek Aylara Ait Giderler	1.601,61	0,00	1.601,61
<b>H-Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>10.458,64</b>		<b>0,00</b>
3-Diğer Katma Değer Vergisi	10.458,64	10.458,64	0,00
<b>İi- Duran Varlıklar</b>	<b>952.681,38</b>		<b>971.267,43</b>
<b>D-Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>281.735,80</b>		<b>951.419,42</b>
1-Arazi Ve Arsalar	10.265,26	660.745,04	671.010,30
4-Tesis, Makine Ve Cihazlar	153.456,04	0,00	153.456,04
5-Taşitlar	220.393,28	0,00	220.393,28
6-Demirbaşlar	55.817,33	0,00	55.817,33
7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	1.200,00	16.173,58	17.373,58
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-159.396,11	-7.235,00	-166.631,11
<b>E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>670.945,58</b>		<b>1.261,96</b>
1-Haklar	660.745,04	-660.745,04	0,00
5-Özel Maliyetler	16.173,58	-16.173,58	0,00
6-Diğer Maddi Olmayan Duran	2.740,68	0,00	2.740,68
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-8.713,72	7.235,00	-1.478,72
8-Verilen Avanslar	0,00	0,00	0,00
<b>Ertelenen Vergi Varlıklari</b>	<b>0,00</b>	<b>18.586,05</b>	<b>18.586,05</b>
<b>Aktif (Varlıklar) Toplami</b>	<b>1.489.030,10</b>		<b>1.678.819,86</b>

## Pasif Kaynaklar

	Düzeltilmemiş Bilanço	Bulunan Farklar	Ufrs'ye Göre Düzeltilmiş Bilanço (Denetimden Geçmiş)
<b>I- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>689.869,47</b>		<b>723.100,06</b>
<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>248.262,24</b>		<b>250.608,16</b>
1-Banka Kredileri	35.199,26	0	35.199,26
2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	196.321,76	-27.897,76	168.424,00
3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	29.117,00	29.117,00	0,00
4-Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri	44.235,32	1.126,68	45.362,00
9-Diğer Mali Borçlar	1.622,90	0	1.622,90
<b>B-Ticari Borçlar</b>	<b>390.903,22</b>		<b>390.903,22</b>
1-Saticilar	292.458,19	0	292.458,19
2-Borç Senetleri	97.658,67	0	97.658,67
5-Diğer Ticari Borçlar	786,36	0	786,36
<b>C-Diğer Borçlar</b>	<b>12.296,12</b>		<b>12.296,12</b>
5-Diğer Çeşitli Borçlar	12.296,12	0	12.296,12
<b>D-Alinan Avanslar</b>	<b>8.393,74</b>		<b>8.393,74</b>
1-Alinan Sipariş Avanslari	8.393,74	0	8.393,74
<b>F-Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>13.336,16</b>		<b>43.401,20</b>
1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	6.173,82	30.065,04	36.238,86
2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	4.844,87	0	4.844,87
3-Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler	2.317,47	0	2.317,47
<b>G-Borç Ve Gider Karşılıklari</b>	<b>6.219,35</b>		<b>17.497,62</b>

1-Dönem Kari Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	56.687,00	<b>11.278,27</b>	67.965,27
2-Dönem Karinin Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)	50.467,65	0	-50.467,65
<b>I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	10.458,64		0,00
2- Diğer Kdv	10.458,64	10.458,64	0,00
<b>ii- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>326.921,85</b>		<b>417.506,20</b>
<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>326.921,85</b>		<b>333.858,20</b>
1-Banka Kredileri	43.028,04	6.439,96	49.468,00
2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	302.247,57	-17.857,37	284.390,20
3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	18.353,76	18.353,76	0,00
<b>G- Borç Ve Gider Karşılıkları</b>	<b>0,00</b>	<b>83.648,00</b>	<b>83.648,00</b>
3- Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00	83.648,00	83.648,00
<b>iii- Öz Kaynaklar</b>	<b>472.238,78</b>		<b>538.213,60</b>
<b>A-Ödenmiş Sermaye</b>	<b>116.619,79</b>		<b>116.619,79</b>
1-Sermaye	250.000,00		250.000,00
2-Ödenmemiş Sermaye(-)	-136.900,00		-136.900,00
3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	3.519,79		3.519,79
<b>C-Kar Yedekleri</b>	<b>40.683,98</b>		<b>40.683,98</b>
1-Yasal Yedekler	2.034,20		2.034,20
3-Olağanüstü Yedekler	38.649,78		38.649,78
<b>D-Geçmiş Yıllar Karları</b>	<b>112.417,28</b>		<b>174.846,08</b>
1-Geçmiş Yıllar Karları	112.417,28	(125.271) (47.235) + (9.447) –	174.846,08
<b>F-Dönem Net Kari (Zararı)</b>	<b>202.517,73</b>		<b>206.063,75</b>
1-Dönem Net Kari	202.517,73		206.063,75
<b>Pasif (Kaynaklar) Toplamı</b>	<b>1.489.030,10</b>		<b>1.678.819,86</b>

### Ek 3- Stok Sayım Tabloları

Yarı Mamul'ün Cinsi	Tamamlanma Yüzdesi	Kg	Adet	Birim Fiyatı	Toplam Tutar
T6020	60		24	28,32	407,81
T0030	50		17	42,88	364,48
T0040	75		18	58,80	793,80
Ts9	63		11	125,90	872,49
Ts10	80		14	135,10	1.513,12
Ts10012	72		19	206,70	2.827,66
Tsa6	45		25	97,80	1.100,25
Tsa7	65		25	112,10	1.821,63
Tsa8	80		25	120,35	2.407,00
Yk3	65		135	51,25	4.497,19
S007	90		38	684,15	23.397,93

Mamul'ün Cinsi	Kg	Adet	Birim Fiyatı	Toplam Tutar
Ts6		35	89,72	3.140,20
Tsa4		55	76,98	4.233,90
Tsa5		35	92,25	3.228,75
Ts205		120	172,78	20.733,60
Ta002		25	142,15	3.553,75
Ts075		75	90,45	6.783,75
Ts105		55	150,26	8.264,30
A3g		45	195,38	8.792,10
Ab6u		35	174,29	6.100,15
T6025		50	36,52	1.826,00
M1008		35	152,15	5.325,25
Ab5		25	137,75	3.443,75
Pl003		35	162,90	5.701,50
<b>Mamul Toplamı</b>				<b>81.127,00</b>

<b>Ticari Malin Cinsi</b>	<b>Kg</b>	<b>Adet</b>	<b>Birim Fiyati</b>	<b>Toplam Tutar</b>
Svelt Iskele Tempo		<b>7</b>	5.100,00	35.700,00
Svelt Iskele Tempo		<b>7</b>	4.050,00	28.350,00
S4200 Çerçeve		160	185,00	29.600,00
S4200 Korkuluk		<b>60</b>	125,00	7.500,00
S4200 Tekerlek		35	170,00	5.950,00
S4200 Tekmelik		<b>50</b>	170,00	8.500,00
S4200 Platform		40	410,00	16.400,00
S4200 Yanal Ayak		<b>50</b>	165,00	8.250,00
S4200 Çapraz		215	80,00	17.200,00
S4200 Yatay		<b>205</b>	80,00	16.400,00
S4100 Çerçeve		60	170,00	10.200,00
		<b>Ticari Mal Toplamı</b>		<b>184.050,00</b>

**EK-4 Müşteri Mutabakat Listesi**

Sıra	Müşteri Adı	Kdv Hariç Satış	Ciro'yaOranla
1	Çağsan Merdiven Ltd. Şti.	320.907,49	13,69
2	Katmerciler Sn. Ve Tic. A.Ş.	97.506,46	4,16
3	Polimeks İnşaat San. Tic. A.Ş	54.837,07	2,34
4	Al-Safa Import & Export	48.268,07	2,06
5	Enka İnşaat Ve Sanayi A.Ş.	42.336,54	1,81
6	Mci Turizm Marine İşletmesi A.Ş.	36.185,50	1,54
7	Otomat Al. San. Tic. Ltd. Şti.	35.272,30	1,50
8	Er-Tok İş. Güv. Mal. San. Tic. Ltd. Şti.	30.220,35	1,29
9	System İnşaat Ltd.Şti.	29.586,20	1,26
10	Al Nalburiye Hir. Tic.San.Ltd.Şti.	28.107,16	1,20
11	Doğaniar Merd.Ini.Malz.Ltd.Şti.	26.449,48	1,13
12	Bilgin Elk Ltd Şti.	26.385,02	1,13
13	Berberoğlu İnşaat San.Tic.Ltd.Şti.	26.043,00	1,11
14	Mak-In Müh. İni.Tic.Ltd.Şti.	23.663,73	1,01
15	Kaz Energo Snab Servise Ltd.	23.594,99	1,01
16	Eksimet İç Ve Dış Tic.Ltd.Şti.	22.192,00	0,95
17	Tashatviat Co.	21.988,33	0,94
18	Idc Ltd. Investigation ,	20.077,23	0,86
19	Çağla Grup Elektrik A.Ş.	19.773,00	0,84
20	Adaa Trading & Decoration Co	18.624,41	0,79
21	Tirsan Treyler A.Ş.	18.264,10	0,78
22	Demta Isi Ve End.Tes.San Tic Ltd.Şti.	18.148,00	0,77
23	Aktif Metal San.Tic.Pz.Ltd.Şti.	16.521,09	0,70
24	Pendik Turizm Marina Yat İil.A.Ş.	15.187,25	0,65
25	Yusuf Montaj Ltd.Şti.	15.185,69	0,65
26	Sembol Taca Adi Ortaklığı	14.448,67	0,62
27	Günak İnşaat Ltd. Şti.	13.873,31	0,59
28	Ostim Mega Makina San. A.Ş.	13.355,58	0,57
29	Belda İnşaat Taahhüt Ltd.Şti.	13.345,60	0,57
30	Otokar Otobüs Karoser San.A.Ş.	13.177,80	0,56
31	Türk Telekom Müdürlüğü	12.544,07	0,54
32	Hisar EğŞtim Vakfi İktisadi İşletmesi	12.307,33	0,53
33	Migros Ticaret A.Ş.	11.147,50	0,48
34	Maser Yapı Metal .Tic.Ltd.Şti.	10.700,00	0,46
35	Karabulutlar İnşaat Ve Dek.Ltd.Şti.	10.574,63	0,45
36	İngiltere Ist. Başkonsolosluğu	10.484,85	0,45
37	Ceta Form El Alet.San.Tic.A.Ş.	10.417,55	0,44
38	Nato Hava Unsur Kom.Satinalma Ib.	9.884,15	0,42

39	Ekosinerji Elektrik San.A.Ş.	9.680,00	0,41
40	Oruçoğlu Tarım San.Tic.A.Ş.	9.277,30	0,40
41	Türk Hava Yolları A.O.	9.270,00	0,40
42	Asedl Ltd.	9.060,16	0,39
43	Aselsan Elektronik San Ve Tic A.Ş.	8.350,00	0,36
44	Aktif Elektrik Müh.Tic.Ltd.Şti.	8.246,24	0,35
45	Lafarge Van Çim.A.Ş.	7.634,20	0,33
46	Yiğit Metal-Özgür Özbudak	7.272,61	0,31
47	Ereğli Demir Ve Çelik Fab. T.A.Ş.	7.132,85	0,30
48	Önem Gıda Sanayi Ticaret A.Ş.	7.090,20	0,30
49	Arma Uluslararası Kumanyacılık A.Ş.	6.958,20	0,30
50	Al Thikah Est For Industrial	6.609,07	0,28
	Toplam	1.288.166,33	54,96



**EK-5 XXX şirketinin denetimden geçmiş bilançosu**

<b>Bilanço</b>		
	<b>Cari Dönem</b>	<b>Önceki Dönem</b>
Dönem	31.12.2014	31.12.2013
Raporlama Birimi	Tl	Tl
<b>Varlıklar</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>1.220.820,74</b>	<b>707.552,43</b>
Nakit Ve Benzerleri	31.949,83	11.459,34
Finansal Yatırımlar	17.250,00	0,00
Ticari Alacaklar	193.600,15	190.826,92
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0,00	0,00
Diğer Alacaklar	408.352,14	222.349,27
- Diğer Çeşitli Alacaklar	16.239,14	14.326,23
- İlişkili Kişilerden Alacaklar	392.113,00	208.023,04
Stoklar	565.325,87	281.315,29
Canlı Varlıklar	0,00	0,00
Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları	4.342,75	1.601,61
Diğer Dönen Varlıklar	0,00	0,00
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	0,00	0,00
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>978.434,00</b>	<b>971.267,43</b>
Ticari Alacaklar	0,00	0,00
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	0,00	0,00
Diğer Alacaklar	0,00	0,00
Finansal Yatırımlar	0,00	0,00
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0,00	0,00
Canlı Varlıklar	0,00	0,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0,00	0,00
Maddi Duran Varlıklar	936.606,24	951.419,42
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.446,20	1.261,96
Şerefiye	0,00	0,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı	33.381,56	18.586,05
Diğer Duran Varlıklar	0,00	0,00
<b>Toplam Varlıklar</b>	<b>2.199.254,74</b>	<b>1.678.819,86</b>

**XXX şirketinin denetimden geçmiş bilançosu (devam)**

<b>Bilanço</b>	<b>Cari Dönem</b>	<b>Önceki Dönem</b>
Dönem	31.12.2014	31.12.2013
Raporlama Birimi	Tl	Tl
<b>Kaynaklar</b>		
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>837.977,28</b>	<b>723.100,06</b>
Finansal Borçlar	220.629,77	248.985,26
Diğer Finansal Yükümlülükler	1.538,40	1.622,90
Ticari Borçlar	401.044,18	390.903,22
Diğer Borçlar	55.342,42	12.296,12
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0,00	0,00
Alınan Avanslar	1.845,40	8.393,74
Ödenecek Vergi Ve Yasal Yükümlülük Karşılığı	28.108,73	43.401,20
Borç Ve Gider Karşılıkları	117.283,38	17.497,62
Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkuk.	12.185,00	0,00
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	0,00	0,00
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler	0,00	0,00
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>257.437,75</b>	<b>417.506,20</b>
Finansal Borçlar	135.070,75	333.858,20
Diğer Finansal Yükümlülükler	0,00	0,00
Ticari Borçlar	0,00	0,00
Diğer Borçlar	0,00	0,00
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	0,00	0,00
Devlet Tevrik Ve Yardımları	0,00	0,00
Borç Karşılıkları	0,00	0,00
Çalışanlara Sağl. Faydalara Ait İlişkin Karşılıklar	122.367,00	83.648,00
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	0,00	0,00
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	0,00	0,00
<b>Özkaynaklar</b>	<b>1.103.839,71</b>	<b>538.213,60</b>
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>	<b>1.103.839,71</b>	<b>538.213,60</b>
Ödenmiş Sermaye	750.000,00	113.100,00
Sermaye Enflasyon Düzeltmesi Farkları	0,00	3.519,79
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	0,00	0,00
Hisse Senedi İhraç Primleri	0,00	0,00
Değer Artış Fonları	0,00	0,00
Yabancı Para Çevrim Farkları	0,00	0,00
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	0,00	40.683,98
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	25.113,60	174.846,08
Net Dönem Karı/Zararı	328.726,11	206.063,75
<b>Azinlik Payları</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Toplam Kaynaklar</b>	<b>2.199.254,74</b>	<b>1.678.819,86</b>

EK-6 Dönemsonu düzeltme kayıtlarından sonra işletme ayrıntılı bilanço ve gelir tablosu

<b>İşletme Ayrıntılı Bilanço</b>  <b>XXX İNŞAAT SAN. LTD. ŞTİ</b>	<b>Tarih :</b>	<b>18.01.2015</b>
	<b>Dönem :</b>	<b>2014</b>

**Aktif (Varlıklar)**

	<b>Düzeltilmemiş Bilanço</b>	<b>Bulunan Farklar</b>	<b>Ufrs'ye Göre Düzeltilmiş Bilanço (Denetimden Geçmiş)</b>
<b>I- Dönen Varlıklar</b>	<b>999.343,82</b>		<b>1.220.820,74</b>
<b>A-Hazir Değerler</b>	<b>40.041,72</b>		<b>31.949,83</b>
1-Kasa	18.464,57	(-) 15.451,70	3.012,87
3-Bankalar	21.577,15	(+) 58,23	21.635,38
5-Diğer Hazir Değerler	0,00	(+) 7.301,58	7.301,58
<b>B-Menkul Kıymetler</b>	<b>0,00</b>		<b>17.250,00</b>
1-Hisse Senetleri	0,00	(+) 17.250,00	17.250,00
<b>C-Ticari Alacaklar</b>	<b>205.876,25</b>		<b>193.600,15</b>
1-Alicilar	142.993,65	(-) 32.339,13 (-) 2.659,52	107.995,00
2-Alacak Senetleri	55.581,02	(+) 32.339,13	87.920,15
3-Alacaklar Reeskontlari(-)	0,00	(-) 2.315,00	-2.315,00
6-Diğer Ticari Alacaklar	7.301,58	(-) 7.301,58	0,00
7-Şüpheli Ticari Alacaklar	0,00	(+) 2.659,52	2.659,52
8-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	(-) 2.659,52	-2.659,52

<b>D-Diğer Alacaklar</b>	<b>180.463,63</b>		<b>408.352,14</b>
		(+) 15.451,70 (-)	
0-İlişkili Kişilerden Alacaklar	161.907,02	15.000 (-)	392.113,00
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	18.556,61	(-) 2.317,47	16.239,14
<b>E-Stoklar</b>	<b>537.265,98</b>		<b>565.325,87</b>
1-İlk Madde Ve Malzeme	233.229,54	(+) 8.467,71	241.697,25
2-Yarı Mamuller - Üretim	0,00	(+) 40.003,36	40.003,36
3-Mamüller	32.803,04	(+) 48.323,96 (+) 6.325,00	87.452,00
4-Ticari Mallar	124.590,89	(+) 59.459,11 (-) 2.750,00	181.300,00
5-Diğer Stoklar	0,00	(+) 1.140,75	1.140,75
6-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	(-) 2.910,00	-2.910,00
7-Verilen Sipariş Avansları	146.642,51	(-) 130.000,00	16.642,51
<b>G-Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>4.342,75</b>		<b>4.342,75</b>
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	4.342,75	0,00	4.342,75
<b>H-Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>31.353,49</b>		<b>0,00</b>
1-Devreden Katma Değer Vergisi	23.793,32	(-) 762,06 (-) 23.031,26	0,00
3-Diğer Katma Değer Vergisi	7.560,17	(-) 7.560,17	0,00
<b>İi- Duran Varlıklar</b>	<b>966.383,98</b>		<b>978.434,00</b>
<b>D-Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>937.821,24</b>		<b>936.606,24</b>
1-Arazi Ve Arsalar	671.010,30	0,00	671.010,30
4-Tesis, Makine Ve Cihazlar	187.543,22	0,00	187.543,22
5-Taşıtlar	251.393,28	(-) 1.215,00	250.178,28
6-Demirbaşlar	65.491,49	0,00	65.491,49

7-Diğer Maddi Duran Varlıklar	17.373,58	0,00	17.373,58
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-257.230,74	0,00	-257.230,74
9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.240,11	0,00	2.240,11
<b>E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>11.833,14</b>		<b>8.446,20</b>
5-Özel Maliyetler	4.233,67	(-) 4.233,67	0,00
6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12.367,79	(0,00)	12.367,79
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-4.768,32	(+) 846,73	-3.921,59
<b>Diğer Duran Varlıklar</b>	<b>16.729,60</b>		<b>33.381,56</b>
3- Ertelenmiş Vergi Varlıkları	16.729,60	(+) 16.651,96	33.381,56
<b>Aktif (Varlıklar) Toplamı</b>	<b>1.965.727,80</b>		<b>2.199.254,74</b>

**Pasif(kaynaklar)**

	<b>Düzeltilmemiş Bilanço</b>	<b>Bulunan Farklar</b>	<b>Ufrs'ye Göre Düzeltilmiş Bilanço</b>
<b>I- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>854.932,38</b>		<b>837.977,28</b>
<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>226.636,87</b>		<b>222.168,17</b>
1-Banka Kredileri	28.429,77	0,00	28.429,77
2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	153.334,40	(-) 4.119,4	149.215,00
4-Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri	43.334,30	(-) 349,3	42.985,00
9-Diğer Mali Borçlar	1.538,40	0,00	1.538,40
<b>B-Ticari Borçlar</b>	<b>535.377,18</b>		<b>401.044,18</b>
1-Saticilar	251.803,85	(-) 7.731,83	244.072,02
2-Borç Senetleri	277.705,93	(+) 7731,83	155.437,76
3-Borçlar Reeskontlari (-)	0,00	(-) 4.333,00	-4.333,00
5-Diğer Ticari Borçlar	5.867,40	0,00	5.867,40
<b>C-Diğer Borçlar</b>	<b>61.498,15</b>		<b>55.342,42</b>
4-Personele Borçlar	21.374,37	(-) 1.160,00	20.214,37
5-Diğer Çeşitli Borçlar	40.123,78	(-) 4.995,73	35.128,05
<b>D-Alinan Avanslar</b>	<b>1.845,40</b>		<b>1.845,40</b>
1-Alinan Sipariş Avanslari	1.845,40	0,00	1.845,40
<b>F-Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>17.089,18</b>		<b>28.108,73</b>
1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	4.894,24	(+) 13.337,02	18.231,26

2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	9.877,47		9.877,47
3-Vadesi Geçmiş Ertelemiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler	2.317,47	(-) 2.317,47	0,00
<b>G-Borç Ve Gider Karşılıkları</b>	<b>4.925,43</b>		<b>117.283,38</b>
1-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	32.312,56	(+)	102.885,78
2-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)	-27.387,13	(-) 10,27 (+) 35.000	-27.397,40
5-Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	0,00	(+) 6.795	41.795,00
<b>H-Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları</b>	<b>0,00</b>		<b>12.185,00</b>
1-Gelecek Aylara Ait Gelirler	0,00	(+) 12.185,00	12.185,00
<b>I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>7.560,17</b>		<b>0,00</b>
2-Diğer Kdv	7.560,17	(-) 7.560,17	0,00
<b>ii- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>222.640,76</b>		<b>257.437,75</b>
<b>A-Mali Borçlar</b>	<b>138.992,76</b>		<b>135.070,75</b>
1-Banka Kredileri	5.847,45	(-) 180,20	5.667,25
2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	133.145,31	(-) 3.741,81	129.403,50
<b>E-Borç Ve Gider Karşılıkları</b>	<b>83.648,00</b>		<b>122.367,00</b>
1-Kidem Tazminatı Karşılığı	83.648,00	(+) 38.719,00	122.367,00
<b>iii- Öz Kaynaklar</b>	<b>888.154,66</b>		<b>1.103.839,71</b>
<b>A-Ödenmiş Sermaye</b>	<b>750.000,00</b>		<b>750.000,00</b>
1-Sermaye	750.000,00		750.000,00
<b>D-Geçmiş Yıllar Karları</b>	<b>25.113,60</b>		<b>25.113,60</b>
1-Geçmiş Yıllar Karları	25.113,60		25.113,60
<b>F-Dönem Net Karı (Zararı)</b>	<b>113.041,06</b>		<b>328.726,11</b>

1-Dönem Net Karı	113.041,06		328.726,11
<b>Pasif (Kaynaklar) Toplamı</b>	<b>1.965.727,80</b>		<b>2.199.254,74</b>





## İşletme ayrıntılı gelir tablosu

XXX İNŞAAT SAN. LTD. ŞTİ

2014

18.01.2015

	Düzeltilmemiş Gelir Tablosu	Bulunan Farklar	Ufrs'ye Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu (Denetimden Geçmiş)
<b>A- Brüt Satışlar</b>	<b>2.690.245,60</b>		<b>2.877.791,60</b>
1-Yurtiçi Satışlar	2.460.098,39	(-) 2.315,00 (-) 12.185,00	2.647.644,39
2-Yurtdışı Satışlar	183.160,21		183.160,21
3-Diğer Gelirler	46.987,00		46.987,00
<b>B- Satış İndirimleri (-)</b>	<b>316.151,32</b>		<b>316.151,32</b>
1-Satıştan İadeler (-)	16.579,19		16.579,19
2-Satış İskontoları (-)	299.572,13		299.572,13
<b>D- Net Satışlar</b>	<b>2.374.094,28</b>		<b>2.561.640,28</b>
<b>C- Satışların Maliyeti (-)</b>	<b>1.748.344,61</b>		<b>1.615.505,72</b>
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	1.322.906,78	(-) 97.935,78 (+) 25.509,00	1.244.155,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	425.437,83	(-) 59.459,11 (-) 4.333,00	368.440,72
7- Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	0,00	(+) 2.910,00	2.910,00
<b>Brüt Satış Karı Veya Zararı</b>	<b>625.749,67</b>		<b>946.134,56</b>
<b>E- Faaliyet Giderleri (-)</b>	<b>424.527,89</b>		<b>444.391,16</b>
2-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)	223.380,60	(+) 8.285,00	231.665,60
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	201.147,29	(-) 846,73 (+) 4.925,00	212.725,56

<b>Faaliyet Karı Veya Zararı</b>	<b>201.221,78</b>		<b>501.743,40</b>
<b>F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir</b>			
<b>Ve Karlar</b>	<b>11.007,09</b>		<b>13.325,59</b>
		(+) 68,50	
3-Faiz Gelirleri	0,00	(+) 2.250,00	2.318,50
4-Komisyon Gelirleri	17,25		17,25
7-Kambiyo Karları	7.389,79		7.389,79
10-Diğer Olağan Gelir Ve Karlar	3.600,05		3.600,05
<b>G- Diğer Faaliyetlerden Olağan</b>			
<b>Gider Ve Zararlar (-)</b>	<b>20.499,31</b>		<b>58.158,83</b>
1-Komisyon Giderleri (-)	7.843,28		7.843,28
2-Karşılık Giderleri (-)	0,00	(+) 2.659,52	2.659,52
4-Kambiyo Zararları (-)	10.274,06		10.274,06
7-Diğer Gider Ve Zararlar (-)	2.381,97	(+) 35.000,00	37.381,97
<b>H- Finansman Giderleri (-)</b>	<b>44.519,49</b>		<b>40.093,78</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	17.194,49	(+) 2.750,00	19.944,49
		(+) 1.215,00	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	27.325,00	(-) 8.390,71	20.149,29
<b>Olağan Kar Veya Zarar</b>	<b>147.210,07</b>		<b>416.816,38</b>
<b>Dönem Karı Veya Zararı</b>	<b>147.210,07</b>		<b>416.816,38</b>
<b>K- Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal</b>			
<b>Yükümlülük Karşılıkları (-)</b>	<b>-34.169,01</b>		<b>-88.090,27</b>
- Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yük.	-32.312,56	(-) 70.573,22	-102.885,78
<b>Karşılığı</b>			
- Ertelenen Vergi (Gelir) Etkisi	0,00	(+) 16.651,96	16.651,96
- Ertelenen Vergi (Gider) Etkisi	-1.856,45		-1.856,45
<b>Dönem Net Karı Veya Zararı</b>	<b>113.041,06</b>		<b>328.726,11</b>