

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİ
VE ANALİTİK İNCELEME TEKNİĞİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Emel SARAÇ

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

EKİM 2016

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİ
VE ANALİTİK İNCELEME TEKNİĞİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Emel SARAÇ

1303811222

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Kemal TEKİN

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü'nün 1303811222 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi, Emel SARAÇ'ın ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı “Bağımsız Denetim Kanıtlarının Denetim Görüşüne Etkisi ve Analitik Bir İnceleme” başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde başarı ile sunmuştur.


Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Kemal TEKİN
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



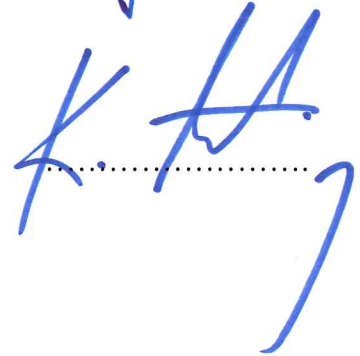
Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Emine ÇINABAL
Gazi Üniversitesi



: Yrd. Doç. Dr. Yaşar KÖSE
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



: Yrd. Doç. Dr. Kemal TEKİN
Türk Hava Kurumu Üniversitesi



Tez Savunma Tarihi: 31 Ekim 2016

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Yüksek Lisans/Doktora Tezi olarak sunduğum, “Bağımsız Denetim Kanıtlarının Denetim Görüşüne Etkisi ve Analitik Bir İnceleme” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

10 10.2016

Emel SARAC

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı bağımsız denetimde kanıt toplama tekniklerinden analitik inceleme prosedürlerinin incelenmesi ve uygulanmasına yönelik örneklerle anlatılmasıdır.

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında benden desteğini esirgemeyen sayın tez danışmanım Yrd. Doç. Dr. Kemal Tekin, sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Yaşar Köse ve Yrd. Doç. Dr. Adnan Güzel, sayın hocam canım ablam üstadım Doç. Dr. Emine Çına Bal değerli üstadım sayın hocam Prof. Dr. Zeki Yanık hocama teşekkür ederim.

Bu çalışmamda bilgi ve desteklerini benden esirgemeyen Emek Elektrik Endüstri A.Ş Yönetim Kurulu Başkanı Sayın Hüseyin Arabul, yönetim kurulu üyesi sayın Zeynep Ece Arabul'a ve Mustafa Karakaya'ya teşekkür ederim.

Çalışmam döneminde sonsuz sabırla bana destek olan o büyük hoşgörüsünü benden hiç esirgemeyen değerli eşim İdiris Saraç'a ve fedakar annem ve babama, canım yavrularım Zeynep Selin Saraç ve Seyfeddin Yiğit Saraç'a sonsuz teşekkür ederim.

Ekim 2016

Emel SARAÇ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	ix
ŞEKİL LİSTESİ	x
ÖZET	xi
ABSTRACT	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. DENETİMİN İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TARİHÇESİ	3
1.1 Denetimin Tarihçesi	3
1.2 Denetim ve Bağımsız Denetimin Tanımı	5
1.3 Denetim Türleri	6
1.3.1 Faaliyet Denetimi	6
1.3.2 Uygunluk Denetimi	7
1.3.3 Muhasebe Denetimi	8
1.4 Denetimde Bulunan Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri	9
1.4.1 Bağımsız Denetçi	9
1.4.2 Sürekli Denetim	10
1.4.3 Sınırlı Denetim	10
1.4.4 Özel Amaçlı Denetim	10
1.4.5 İç Denetim	11
1.4.6 Kamu Denetçisi	12
1.5 Bağımsız Denetim	12
1.5.1 Bağımsız Denetim	13
1.5.1.1 Bağımsız denetimin amaçları	13
1.5.1.2 Bağımsız denetçinin sorumlulukları	14
1.5.1.3 Bağımsız denetimin yararları	15
1.5.1.4 Bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri	15
1.5.1.5 Bağımsız denetim standartları	16
1.6 Genel Standartlar	16
1.6.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standartları	17
1.6.2 Bağımsız Davranma Standardı	17
1.6.3 Mesleki Özen ve Dikkat	17
1.7 Çalışma Alanı Standartları	17
1.7.1 Denetim Planlaması ve Gözetim	18
1.7.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	18
1.7.3 Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama	19
1.8 Raporlama Standartları	19
1.8.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	20
1.8.2 Devamlılık Özelliği	20
1.8.3 Açıklayıcı Bilgiler	20
1.8.4 Denetçi Görüşünün Beyanı	20

1.9 Denetim Sürecinin Aşamaları.....	21
İKİNCİ BÖLÜM	23
3. BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI VE TEKNİKLERİ	23
2.1 Bağımsız Denetim Kanıtları Nedir ve Bağımsız Denetim Teknikleri.....	23
2.1.1 Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkilen Unsurları.....	24
2.1.1.1 Önemlilik.....	25
2.1.1.2 Risk.....	25
2.1.1.3 Nitelik.....	25
2.1.1.4 Ekonomik etmenler	25
2.1.2 Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	26
2.1.2.1 Kanıtın ilgili olması.....	26
2.1.2.2 Kanıtın kaynağı	26
2.1.2.3 Kanıtın zamanlılığı	27
2.1.2.4 Kanıtın objektifliği	27
2.1.3 Denetim Kanıt Türleri.....	27
2.1.3.1 Fiziksel kanıtlar	28
2.1.3.2 Doğrulama kanıtları.....	28
2.1.3.3 Belgelerden elde edilen kayıtlar	28
2.1.3.4 Gözlem sonucunda elde edilen kanıtlar.....	30
2.1.3.5 Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar	30
2.1.3.6 Mekanik doğrulama kanıtları	31
2.1.3.7 Analitik kanıtlar.....	31
2.2 Denetim Teknikleri.....	31
2.2.1 Fiziki İnceleme Tekniği.....	32
2.2.2 Doğrulama Tekniği.....	33
2.2.2.1 Olumlu doğrulama tekniği.....	34
2.2.2.2 Olumsuz doğrulama tekniği	34
2.2.2.3 Boş bakiyeli doğrulama tekniği.....	34
2.2.3 Belgelerin İncelenmesi	34
2.2.4 Gözlem Tekniği	35
2.2.5 Derinlemesine Araştırma Tekniği.....	35
2.2.6 Soruşturma Tekniği.....	35
2.2.7 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	36
2.2.8 Analitik İnceleme Tekniği	36
2.3 Denetim Görüşü Bildirme Standardı ve Analitik İnceleme Teknikleri.....	36
2.3.1 Denetim Görüşü Bildirme Standardı	37
2.3.1.1 Olumlu görüş	37
2.3.1.2 Olumsuz görüş bildirme	37
2.3.1.3 Şartlı görüş bildirme (sınırlı olumlu görüş).....	37
2.3.1.4 Görüş bildirmekten kaçınma	38
2.3.2 Analitik İnceleme Teknikleri	38
2.3.2.1 Analitik inceleme prosedürleri	38
2.3.2.2 Analitik inceleme prosedürlerinin tanımı ve denetimdeki yeri	38
2.3.2.2.1 Analitik prosedürlerin tanımı.....	38
2.3.2.2.2 Analitik inceleme prosedürlerinin amacı	39
2.3.2.2.3 Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması	39
2.3.2.2.4 Analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşamasında uygulanması.....	40

2.3.2.2.5	Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin yürütülmesi aşamasında kullanılması	40
2.3.2.2.6	Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin tamamlanması aşamasında kullanılması	41
2.3.3	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri	41
2.3.3.1	İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması	41
2.3.3.2	İşletme verileri ile önceki yıllara ait verilerin karşılaştırılması	41
2.3.3.3	İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması	42
2.3.3.4	İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması	42
2.3.3.5	İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması	42
2.3.4	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Aşamaları	42
2.3.4.1	Hedefin oluşturulması aşaması	43
2.3.4.2	Kullanılacak analitik inceleme prosedürlerinin belirlenmesi aşaması	43
2.3.4.3	Uygun verinin kullanılması aşaması	43
2.3.4.4	Karar verme kuralının belirlenmesi aşaması	43
2.3.4.5	Hesaplamanın yapılması aşaması	44
2.3.4.6	Sonuçların analiz edilmesi aşaması	44
2.3.4.7	Karar verilme aşaması	44
2.3.5	Analitik İnceleme Teknikleri	45
2.3.5.1	Karşılaştırılmalı tablolar analizi (yatay analiz)	45
2.3.5.2	Trend analizi (eğilim yüzdeleri)	45
2.3.5.2.1	Baz yıl yöntemi	46
2.3.5.2.2	Bir önceki yıl yöntemi	46
2.3.5.3	Yüzde analizi (dikey analiz)	46
2.3.5.4	Oran analizi	46
2.3.5.4.1	Oranların hesaplanması gruplanması ve analizin değerlendirilmesi	47
2.3.5.4.2	Likitide oranları	48
2.3.5.4.2.1	Cari oran	48
2.3.5.4.2.2	Asit- test oranı	49
2.3.5.4.2.3	Nakit oran	49
2.3.5.4.2.4	Mali oranlar	49
2.3.5.4.2.4.1	Borçların öz kaynaklara oranı	49
2.3.5.4.2.4.2	Kısa vadeli yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı	50
2.3.5.4.2.4.3	Maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranı	50
2.3.5.5	Faaliyet Oranları	51
2.3.5.5.1	Alacak devir hızı oranı	51
2.3.5.5.2	Stok devir hızı	51
2.3.5.5.3	Dönen varlıklar devir hızı	52

2.3.5.5.4	Duran varlıkların devir hızı.....	52
2.3.5.5.5	Net işletme sermayesi devir hızı.....	52
2.3.5.5.6	Öz kaynak devir hızı	53
2.3.5.6	Karlılık Oranları	53
2.3.5.6.1	Brüt kar oranı	53
2.3.5.6.2	Faaliyet karı oranı	53
2.3.5.6.3	Net kar oranı	54
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	.....	55
ARAŞTIRMANIN YÖNTEM VE AMACI	.....	55
3.1	Araştırmanın Konusu.....	55
3.2	Araştırmanın Amacı ve araştırmaya konu olan sektör bilgileri.....	55
3.3	Oran Analizleri	56
3.3.1	Likitide Oranları	57
3.3.1.1	Cari Oran	57
3.3.1.2	Asit-test Oranı	57
3.3.1.3	Nakit oran	58
3.3.2	Mali Oranlar.....	58
3.3.2.1	Maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranı	58
3.3.2.2	Borçların öz kaynaklara oranı	59
3.3.2.3	Duran varlıkların öz kaynaklara oranı.....	59
3.3.3	Devir Hızı Oranları	60
3.3.3.1	Stok devir hızı.....	60
3.3.3.2	Alacak devir hızı.....	60
3.3.3.4	Maddi duran varlık devir hızı	62
3.3.3.5	Öz kaynak devir hızı.....	62
3.3.4	Kar ve Sermaye Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar.....	63
3.3.4.1	Net karın öz kaynaklara oranı.....	63
3.3.3.5	Net karın aktif toplama oranı.....	63
3.3.5	Kar ile Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar.....	64
3.3.5.1	Brüt satış karının net satışlara oranı	64
3.3.5.2	Net karın net satışlara oranı	64
3.3.5.3	Faaliyet giderlerinin net satışlara oranı	65
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	.....	66
4. SONUÇ VE ÖNERİLER	.....	66
KAYNAKLAR	.....	71
EKLER	.....	77
Ek-A: XXX Elektrik A.Ş.’nin Mali Verileri	.....	78
ÖZGEÇMİŞ	.....	87

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1 : Denetimin tarihsel gelişimi	4
Tablo 1.2 : Denetimin amaçları	14
Tablo 3.1 : Denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliğini etkileyen unsurlarla denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliği arasındaki ilişki	27



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1 : Denetim süreci.....	21
Şekil 3.1 : Belge kaynakları ve güvenilirlik ilişkisi.....	30



ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİ VE ANALİTİK BİR İNCELEME

SARAÇ, Emel

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Kemal TEKİN

Ekim 2016, 87sayfa

Finansal verilerin hata ve hile içerme riski yüksektir. Yatırımcıların doğru karar almaları için mali verilerin bağımsız kuruluşlarca, objektif şekilde yatırımcılara bildirilmesi gerekir. Denetçi finansal verileri incelerken bazı usul ve esasları kullanır.

Bu çalışmada Türkiye’de yeni bir kavram olan Bağımsız Denetim Standartları ve buna yönelik ulusal-uluslararası standartların bütünleşik biçimde irdelendiği, denetçinin görüşünü oluşturmak ve raporlandırabilmek için yararlandığı kanıtları ve bu kanıtları sağlam bir temele dayandırmak için kullandığı teknikler incelenmiştir.

Çalışma Türkiye’de faaliyet gösteren Sermaye Piyasası Kurumu tarafından bağımsız denetimine tabi, Borsa İstanbul da hisseleri işlem gören, ana faaliyet konusu Yüksek Gerilim Trafosu üreten XXX Elektrik AŞ işletmesine yönelik yapılmış olup, denetçinin sınırlı zaman aralığında denetimin etkinliği ve verimliliğinde artırmak için denetim kanıtları ve teknikleri analiz edilmiştir.

Çalışmaya konu olan işletme üretim işletmesidir. Denetçi işletme hacminin büyük olması, denetim süresinin belirli zamanla kısıtlanmış olması denetçiyi kaynakları ve sınırlı süreyi verimli ve etkin kullanmaya yöneltir. Denetçi incelenen finansal bilgileri görüş oluşturmak ve raporlandırabilmek için denetim tekniklerinden matematiksel olarak daha doğru veriler elde edilmesi açısından analitik inceleme tekniğini kullanmıştır. Analitik inceleme tekniği tek başına kanıt niteliği taşımasa da ana kanıtların güvenilirliğini artırır. Analitik inceleme tekniği riskli kalemlerin

belirlenmesinde yol göstermede etkili bir yöntem olduğunu görüyoruz.

Anahtar Kelimeler: Denetçi, Denetim Kanıtları, Bağımsız Denetim Standartları,
Analitik İnceleme



ABSTRACT

THE INFLUENCE OF AUDIT EVIDENCE ON THE AUDIT OPINION AND AN ANALYTICAL PROCEDURE

SARAÇ, Emel

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Assist. Professor Kemal TEKİN

December 2015, 87sayfa

The Influence of Audit Evidence on the Audit Opinion and An Analytical Procedure There's a high risk of error and manipulation containment in financial data. In order for investors to make right decisions the data should be evaluated by auditfirms objectively. Audits use a number of procedures and intrinsic while assessing the data.

The aim of this study is to study the national and international audit standards, which is a relatively new term in Turkey, and the procedures used by the auditors to form their review and base their reports on strong fundamentals.

The study was made in a high voltage transformer manufacturer, XXX Electricity co., whose stocks are transactioned in Borsa Istanbul and who is subject to audits of Capital Markets Board. Audit procedures used in this limited time process to increase the efficiency of the audit were analyzed.

The company in question is a manufacturer. The magnitude of the transaction volume and the time limitation attributed to the audit forced the auditor to use the time and the resources effectively. The auditor used the analytical procedure to report and the review the financial data on a mathematically more reliable basis. Even though the analytical procedure does not provide enough evidence on its own, it increases the reliability of the main evidence. It can be inferred that the analytical

procedure is an effective way for determining the risk items.

Keywords: Auditor,Audit Evidence,Audit Standards,Analytical procedure.



GİRİŞ

Dünyanın globalleşmesiyle para ve sermaye piyasalarının önemi artmış, küreselleşmenin gerisinde kalamamıştır. Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkmasıyla bu piyasalarda işlem yapmak isteyen karar alıcıların güvenilir bilgiye ihtiyacı artmıştır. Bu bilgiler genellikle işletme sahipleri veya yöneticileri tarafından sunulur. Fakat kullanıcılar bu bilgilerin güvenilirliği ve gerçekliğinden emin olamazlar. Hata ve hile riski yüksektir. Bağımsız denetim tam da bu güvenilir bilgiye ihtiyacını karşılamak için ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim koşulsuz %100 güvence veremez. Bu yüzden denetime makul güvence de diyebiliriz.

Ülkemizde denetim yetkisi KGK (Kamu Gözetim Kurumu) tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçiler işletme bilgilerini kullanıcılara ve kamuya objektif şekilde aktaran köprülerdir. Şirketlerin çok uluslu olması, sermaye büyüme istekleri etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmaması, denetçilerinin işlerini zorlaştırmıştır. Bundandır ki sorumluluk ve riski büyüktür. Bu sorumluluk ve riski en aza indirebilmek, denetimin daha etkin ve verimli hale getirmek, belirli bir plan dahilinde denetim kanıtlarını ve analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması kaçınılmaz bir gerekliliktir.

Bu araştırmada denetçinin görüşüne kaynak oluşturacak, denetimin daha etkin ve verimli hale getirmek için kullandığı kanıt toplama teknikleri detaylı olarak ele alınmış ve bu tekniklerden biri olan analitik inceleme prosedürlerinin incelenmesi uygulamalı bir örnekle anlatılmıştır.

Giriş bölümünde çalışmanın önemi, amacı ve planı anlatılmıştır. Konular incelenirken öncelikle bağımsız denetimle ilgili çatı başlıklar incelenmiş, genelden özele konular daha açık bir şekilde ele alınmıştır.

Birinci Bölümde denetimle ilgili temel kavramlar, türleri ve tarihçesi, anlatılmıştır.

G.K.G.D.S. (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) ana başlıklarıyla incelenmiş B.D.S. (Bağımsız Denetim Standartları) hakkında bilgi verilmiştir. Finansal verilerin kullanıcıya sunulmasında G.K.G.D.S.na uygunluğu ele alınmıştır.

İkinci Bölümde denetçinin grne kaynak oluşturabilmesi için kanıt toplama teknikleri ve yöntemleri özellikle analitik inceleme tekniklerinin süreç içerisindeki yeri ve önemine değinilmiştir. Analitik inceleme verilerinin görüş bildirme standardı ile bağlantısı, denetim sürecine katkısı ve denetçinin grne etkileri detaylı Şekilde incelenmiştir.

nc Bölümde rnek işletme için oran analizleri, yapılmıştır. Analitik incelemenin denetim kanıtlarında nasıl bir planda uygulandığı detaylı bir biçimde anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde bulgular ortaya konmuş ve yorumlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TARİHÇESİ

1.1 Denetimin Tarihçesi

İngilizce’de denetim kelimesinin karşılığı “audit” kelimesidir. “Audit” kelimesi Latince bir kelimedir ve “dikkatlice okumak” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu denetimi “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek” olarak tanımlamaktadır (Özyürek, 2012, s. 97).

Denetim uygulama olarak eski yıllara dayansa da, gerçek anlamının ve işlevini sanayi devriminde kazanmıştır (Bozkurt, 2012, s. 17).

Denetçi kelimesi ilk kez 1289 yılında kullanılmış olmasına rağmen sanayi devrimine kadar denetim resmen kabul edilmiş bir meslek alanı değildi ve daha çok aile üniteleri ile devlet birimlerini ilgilendiriyordu. İngiliz toprak sahiplerinin, hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluğundan emin olabilmek amacıyla, bu işlemleri incelemek üzere bağımsız bir uzman görevlendirmeleri ve Genovalı, Venedikli, Floransalı tüccarların Avrupa’ya değerli yükler taşıyan gemi kaptanlarının sorumluluklarını doğru bir şekilde yerine getirip getirmediğini belirlemek amacıyla denetim elemanı istihdam ettirmişlerdir (Aksoy, 2002, s. 3).

Ekonomik gelişmeler beraberinde çok taraflı ticari ilişkilerin gelişmesine neden olmuştur. Karşılıklı hesapların tutulması, muhasebe tekniğini geliştirmiştir. Denetim olgusu, kamu maliyesinin ve ticari hayatın gelişimiyle aynı çizgiyi takip etmiştir (Akbıyık, 2005).

Denetimin tarihsel gelişimini yazar aşağıdaki gibi tablolaştırılmıştır.

Tablo 1.1: Denetimin tarihsel gelişimi (Güredin, 2014, s. 8).

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100 lük bir inceleme	Yanılmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 lü Yıllar	% 100 lük bir inceleme	Yanılmaların Bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	% 100lük bir incelemeye veya örneklemeye başvurmak	Bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar işletmeye borç verenler ve devlet
1930 dan bugüne	Finansal verileri örnekleme yoluyla inceleme	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında görüş verme	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, Parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Dünyada denetimin oluşması ve standartlaşmasının da yetkili kuruluş İFAC tır. İFAC “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Muhasebeciler 11. Dünya Kongresi'nde, Almanya'nın Münih kentinde, 7 Ekim 1977 tarihinde kurulmuştur.

IFAC tarafından kamu yararına dünya çapında muhasebecilik mesleğini güçlendirmek amacıyla kurulmuş:

1. Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebe, etik ve eğitimde yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesi ve bunların benimsenmesi ve kullanımını destekleyen;
2. Üye kuruluşlar arasında işbirliği ve işbirliğini kolaylaştırır;
3. İşbirliği ve diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği; ve
4. Muhasebecilik mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet vermektedir (ifac.org).

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli sebep mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali işletmelerin istemeleri olmuştur (Bezirci & Karasioğlu, s. 571-592).

Türkiye’de bağımsız denetim 1987 yılından önce bankalarla başlamış 1989 yılında sermaye piyasalarında halka açık anonim şirketlerde başlamıştır. 02 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı resmi gazete ile Kamu Gözetimi Kurumu ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (Bozdemir, 2013, s. 69).

Yazarlara göre Türkiye’de bankalar ve bankalara kaynak oluşturan işletmeler özellikle yurt dışından kaynak ve fon sağlayıcılar mali verilerin bağımsız kişiler tarafından denetlenmesini istemeleri bağımsız denetimin ortaya çıkma sebeplerinin en önemlisidir. Denetim, ekonominin gelişmesi ve sanayi devrimi ile dışa açılan işletmelerin kurumsallaşma isteği sonucunda ortaya çıkmış ve gereklilik haline gelmiştir. Dünyaca kabul edilmiş standartların oluşturulmasına, yeterli düzeyde uzmanlaşmış meslek elemanı yetiştirilmesine, uzmanlaşmış personelin denetime sadece vergi denetimi olarak bakmamasına bağlıdır.

1.2 Denetim ve Bağımsız Denetimin Tanımı

Denetim: Mali faaliyet ve olaylara dair iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Kaval, 2008, s.3).

Denetim bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş kurallara göre uygunluğunu araştırmak ve uzman kişilerce rapor edilme sürecidir (Bozkurt, 2012, s. 24).

Araştırmacıya göre denetim, işletmenin mali verilerininin bağımsız kişilerce makul seviyede kanıt toplayarak objektif biçimde karar alıcılara bildirmektir.

Kamu Gözetim Kurumu bağımsız denetimi şu şekilde açıklamıştır:

“Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin

uygulanarak defter kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirerek rapora bağlanmasıdır” (Gazete, 26/12/2012, s. 28509).

Araştırmacıya göre bağımsız denetim firmanın belli dönem aralığındaki mali verilerini belli standart ve çerçeve içerisinde makul seviyede kanıt toplayarak karar alıcılara objektif şekilde geri bildirim sürecidir.

Yazarlara göre bağımsız denetim kendi içerisinde bazı sınıflara ayrılmıştır. Denetim; denetim işleminin gerçekleştiren kişinin statüsüne, denetimin amaçlarına ve denetim yapanların hukuki niteliğine göre farklılık arz eder. Bundan sonraki bölümde detaylı olarak ele alınmıştır.

1.3 Denetim Türleri

Muhasebe ve finans kaynaklarında denetim birden farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Bunlar amaçlarına göre, denetim yapan kişilerin niteliğine ya da statüsüne göre olabilir. (Aksoy, 2002, s. 55)

Denetim farklı açıdan gruplara ayrılabilir. Bunlar;

a- Denetimi yapanların hukuki konumuna göre;

1- Denetim elemanları

2- İdari birimler tarafından yapılan denetim diye ayırabiliriz. (Güçlü, 2013, s. 5).

b- Denetimin amacına göre türleri

1- Faaliyet Denetimi

2- Uygunluk Denetimi

3- Muhasebe Denetimi (Kaval, 2008, s. 9)

c- Denetimde bulunan denetçinin niteliğine göre

1- İç denetçi

2- Kamu denetçisi

3- Bağımsız denetçi (Güçlü, 2013, s. 5)

1.3.1 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; işletmenin büyüme, karlılık, gelişme vb. şanslarını belirlemek ya da bu amaçla belirlenmiş işletme amaçlarını uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri

ortaya koymak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemedir (Kaval, 2008, s. 9).

Faaliyet denetimi daha çok kamu denetçileri ve iç denetçiler tarafından yapıldığı görülmektedir. İç kontrol sistemleri, çalışanların iç performansları, iş akışı ve yönetim akışı gibi yönetim başarısı gibi tüm yönleri ile incelenir (Güçlü, 2013, s. 6).

Faaliyet denetimi işletmenin çalışmalarında etken ve etkin çalışan çalışmadıklarını anlamaya yönelik bir denetim türüdür (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 20).

Faaliyetin etkenlik ve etkinlik açılarından incelendiğinde şunlar örnek verilebilir. Faaliyetin etken olması demek işletmenin büyümesi ve yaşayabilmesi için belirlediği amaçlara ulaşmış veya ulaşmada ne kadar başarılı olup olmadığını denetlemektedir (Elitaş, 2011, s. 33).

Bu denetim türünde işletmenin faaliyetlerini tarafsız bir şekilde değerlendirmeye çalışır. İşletmenin faaliyetlerinin sonuçlarının yeterli olup olmadığını ve daha iyi sonuçlar nasıl alınabilir bunları araştırır. Bu denetime ekonomiklik denetimi, verimlilik denetimi, yürütme denetimi gibi isimler verilmektedir. En az girdi ile en fazla sonuç almak hedeflendiği için verimlilik denetimi, işletmelerde bu faaliyetleri gerçekleştirdiği için yetkili birim olan yönetim kurullarının faaliyetlerini değerlendirme konusu olduğu için yönetim denetimi ya da yürütmenin denetimi de denilebilir (Kaval, 2008, s. 9).

Faaliyet denetimi şirketlerin amaçlarına ulaşmak için sürdürdükleri faaliyetlerin etkili geri dönüş alınıp alınmadığına dair etkenliğinin ölçülmesidir.

Yazarlara göre faaliyet denetiminin amacı şu şekilde açıklanabilir;

Yöneticilerin politikalarını değerlendirmek, iç kontrol etkinliğinin amacına ulaşmış veya ulaşmadığına bakmak, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak şeklinde açıklayabiliriz.

1.3.2 Uygunluk Denetimi

Her işletme faaliyet amaçlarına ulaşmak için bir takım yol yordamı, politikayı ve kuralları oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce de yapılan düzenlemeler işletmelerin uyulması gerekli olan ve iç işleyişe yansıyan öğeleridir (Elitaş, 2011, s. 32).

Nihai amaç ölçüt alınan herhangi mevzuata uygun davranılıp davranılmayacağına ortaya koyulmasıdır. Uygunluk denetimi kullanıldığı yerlerin sayısı gereği en fazla olan ancak özü açısından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar bir ölçüt alınır ve bu ölçüte işin uygun yapıp yapılmadığı araştırılır (Kaval, 2008, s. 11).

Denetçilerin doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış ölçütler farklı iki grup tarafında oluşturulmaktadır. İşletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. Bu iki grup tarafından konulan kuralların işlenip işlenilmediğinin belirlenmesi için uygunluk denetimi gerekliliği doğmuştur (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 19-20).

Uygunluk denetimi işletme personeli tarafından da yapılabilir. Genellikle bu kişilere müfettiş adı verilir. Örneğin banka ve aracı kurum müfettişleri birer iç denetim elemanıdır (Kaval, 2008, s. 11).

Yazarlara göre uygunluk denetiminin örneklerini şöyle çoğalta biliriz.

1. Banka müfettişlerinin şubelerde verilen kredilerin takibi işini kontrol etmesi
2. Sgk müfettişlerinin özel işletmelerin sgk kayıtlarını kontrol etmesi
3. İşletmede iç denetim birimlerinin işletme yönetimince belirlenen personel iş saatlerini ve bordrolarının kontrol edilmesi gibi

Mali tabloların denetimini yapmadan önce o işletmeye ait uygunluk denetimi yapıp yapılmadığına bakılır. Yapılmamışsa önce işletmeden uygunluk denetimi istenir, mali tabloların güvenilirliğini artırır.

1.3.3 Muhasebe Denetimi

Mali tablolar denetiminin temeli denetçilerin denetledikleri işletmelerin mali tabloları hakkında bir görüş oluşturmalarına dayanır (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 18).

Günümüzde mali tablolar denetimine bağımsız denetim ya da dış denetim olarak da anılmaktadır. Türkiye de ki uygulaması şöyledir:

1. Türkiye de ki denetim uygulamalarında çok uzun bir süre vergi yasalarına uygunluk ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk esas alınmıştır.

2. Türkiye deki denetim uygulamalarında kamu denetiminin yanı sıra yeminli mali müşavirlik uygulaması bulunmaktadır (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 18).

Finansal tablolar işletme dışına işletme ile ilgili finansal bilgi sunmanın temel araçlarıdır ve işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını para birimi olarak gösterir (Elitaş, 2011, s. 29).

Mali tablolar denetiminin genel özelliklerini şöyle sıralayabiliriz.

1. Bir denetim türünde amaç incelenen mali tablolara güvenilirliği artırmaktır.
2. Denetimin bütünü bağımsız kişi ve kurumlarca yapılmalıdır.
3. Amaç önemli hataların belirlenmesine yöneliktir.
4. Denetim sonucunda mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur ve hatalar tek tek yazılmaz.
5. Oluşturulan görüş akılcı ve güvenilirlik temeline dayandırılır. Hiçbir zaman yüzde yüz güvence vermez (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 19).

Yazarlara göre muhasebe denetimi mali verilerin belli bir döneme ya da bazı kıstaslara uygun olup olmadığına bakmak ve bağımsız kişilerce karar alıcılara objektif şekilde iletme sürecidir.

1.4 Denetimde Bulunan Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Araştırmacıya göre denetçi statüsüne göre 2 ayrı grupta inceleyebiliriz. Bunlardan birincisi bağımsız denetçiler diğeri ise iç denetçilerdir. Denetçiler arasında iç ve dış diye ayrımın sebebini denetçilerin denetlenen işletme ile arasındaki statüsü belirler.

İç denetçi işletme yöneticilerine bağımlı ve o işletmenin elemanı olarak çalışırken bağımsız denetçi daha objektif inceleme yapan, kanıt toplayan ve bunu bağımsız şekilde görüşüne yansıtan kişidir. Bağımsız denetçiyi tanımlamak istersek şunlar söylenebilir.

1.4.1 Bağımsız Denetçi

Denetim sürecinde denetimi görevini yürüten, yöneten ve sonuçlandıran kimsedir (Çetinoğlu, Kurnaz, & Sevim, 2006).

Araştırmacıya göre bağımsız denetçi denetim işlemlerini tarafsız şekilde yürüten ve karar alıcılara raporlayan kişidir.

1.4.2 Sürekli Denetim

Bağımsız denetime tabi şirketlerin ya da isteğe bağlı denetim firmaların yıl sonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir (Kaval, 2008, s. 13).

Sürekli denetim denetim türlerinden güvence seviyesi en yüksek denetim çeşididir. Denetçinin kanıt toplama süresi çok fazla sınırlandırılmamıştır, bu yüzden rakamlarda fazla değişiklik olmaz.

1.4.3 Sınırlı Denetim

Sürekli denetim yaptırın veya halka ilk kez açılacak olan firmaların ara dönemde denetçiler tarafından yapılan denetim şeklidir. Bu tür denetime tabi şirketleri şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Bireysel Emeklilik şirketleri
2. Bankalar
3. Katılım Bankaları, Finansal Kiralama ve Faktoring şirketleri (Kaval, 2008, s. 15).

1.4.4 Özel Amaçlı Denetim

Yukarıda bahsettiğimiz sınırlı denetim ve sürekli denetimlerde belli dönemlerin mali verilerin incelenmesi ve açıklanması söz konusudur. Bu denetimlerde bilanço, gelir tablosu ve fon tabloları gibi mali veriler sunar. Buna karşın özel amaçlı denetim mali verilerin bir kısmının ya da belli bir kalemin incelenmesidir. Bazen bu mali verilerin dışında da olabilir. Örneğin;

1. z sermayenin denmişliği
2. Çalışanların performanslarıyla ilgili orantılı ödenecek prim, ikramiye ve cretler
3. Herhangi bir kalemin borç ve alacağın tutarını tespit ve denmişliğine bakılabilir (Kaval, 2008, s. 18-19).

Özel amaçlı denetim gerektirecek durumlar şu şekilde sıralanabilir;

1. Bankalar, aracı kurumlar portföy yönetim şirketlerinde olduğu gibi sermaye yeterlilik tablolarının doğruluğuna
 2. Bankalar ve aracı kurumlarda ve emeklilik yatırım fonlarının olduğu gibi iç kontrol sisteminin durumuna
 3. Emeklilik yatırım fonunun varlıklarının korunmasına
 4. İşletmenin herhangi bir döneminde tamamı veya bir kısmı satıldığında emsal fiyatının ne olabileceğinin tesbiti
 5. YMM ler tarafından yapılan tasdiklerde olduğu gibi vergi mevzuatına uygunluğuna (Kaval, 2008, s. 19).
- İlişkin özel denetim talep edebilirler.

1.4.5 İç Denetim

İç denetimin amacı işletmenin bütün faaliyetlerini ve yönetim işlemlerini gözden geçirmek ve denetlemektir (Yıldız & Baskan, 2014, s. 6).

İç denetim işletme amaçlarına ve tepe yönetimin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığını teftiş etmektir.

Kurum ya da işletme faaliyetlerinin üst yönetimin kararlarına riayet edilip edilmediği, yazılı emirlere uygunluğunu bunlara riayet edilmiyor ise bunu rapor halinde sunulmasıdır (Bozkurt, 2012, s. 33). İç denetçinin yaptıkları işleri şöyle sıralayabiliriz.

Bağımsız denetimi kolaylaştırmak, işletme yöneticilerin belirlediği politikaların etkinliğinin incelemek, mali verilerin güvenilirlik derecesini belirlemek, kısmen faaliyet denetimi yapmak olarak belirlenebilir.

İç kontrol işletme varlıklarını korumak, işletmenin olabilecek her türlü kayıplarını önlemek, muhasebe verilerinin güvenilirliğini artırmak ve doğruluğunu sağlamak, şirket faaliyetini etkinliğini artırmak ve yönetimin belirlediği programlara ne kadar uyulup uyulmadığını, işletmedeki örgüt yapısı, uygulanan yöntemler ve ölçüleri kapsamaktadır (Kepekçi, 2004, s. 56).

Türk Ticaret Kanununda denetçiler ortaklığın bir organı biçimindedir. İç denetimi uygunluk denetimi olarak ele almaktadır. Bu sebeple denetçilerin pay sahibi olmayan kimseler arasından da seçilmesini öngörmüştür (Ulusoy, 2005, s. 37-37).

İç denetimin ortaya çıkmasında ki sebepler şu şekilde sıralanabilir: Şirketlerin büyüme ihtiyaçları beraberinde tepe yöneticilerinin de yaptığı politikaların doğruluğu

araştırmak, işletme içi hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve işletmeyi istediği ölçütlere getirme amacıdır.

1.4.6 Kamu Denetçisi

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve onları denetler. Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve işlevlerine bağlı olarak yapılandırılmaktadır (Karacan & Uygun, 2012, s. 43-44)

Yazarlara göre kamu denetçisi kamu adına çalışan ve kamunun belirlediği ölçütlere göre denetim sürecini yürüten ve raporlayan kimsedir.

Birinci bölümde denetim kavramını ve türlerinden bahsettik. Günümüze kadar nasıl değiştiğini ve kurumlarda farklılık gösterdiğini gördük. Kurumlar arasında farklılık gösterse de sonuç itibariyle denetim ister iç denetim ister bağımsız denetim olsun işletmeler için her zaman güven kaynağı olmuştur. İkinci bölümde denetimin usul ve esaslarını denetçinin görüş oluştururken dayandığı standartları ve bunların gerekçesini göreceğiz.

1.5 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, şirketlerin yıllık finansal tablo ve diğer bilgilerini finansal raporlama standartlarına uygunluğu, doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla denetim standartlarında görülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması ifade eder (Serban, 2013, s. 139-147).

Denetim sürecinde bağımsız denetçi, denetim görevini yürüten, yönlendiren ve sonuçlandıran kişidir (etinoğlu, Kurnaz, & Sevim, 2006, s. 45).

Bağımsız denetim, ilgi duyanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan genel amaçlı bir çalışmadır (Dal & alış, 2013, s. 91).

Bağımsız denetim işletme mali verilerinin karar alıcılara belli usul ve esaslar baz alınarak objektif şekilde raporlanma sürecidir.

Bu ifadeden denetimin unsurlarını şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Denetim bir süreçtir. Bu amaçla denetimin süreçten sonuca kadar dinamik bir faaliyet olduğunu söyleyebiliriz (Güredin, 2014, s. 11). Denetçinin denetim görüşüne ulaşana kadar belirli bir plan dahilinde yapacağı işlemleri belli bölümlere ayrılmasıdır. Bu nedenle denetim bilgi üretim ve bu bilgiye dayalı karar verme sürecidir (Güredin, 2014, s. 11).

2. İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar denetim sürecinin özü bu ifade içerisinde aranmalıdır. Çünkü denetimin amacı işletmenin kullanıcılar için mali verilerinin, iktisadi olayların objektif şekilde yansıtılmasıdır (Güredin, 2014, s. 12).

3. Tarafsızca kanıt toplama ve değerlendirme: Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlarda bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır (Kaval, 2008, s. 4).

4. Firmanın finansal tablolarını denetimin amacı ve bağlı bulunduğu muhasebe sistemine uygun olduğu iddiası için görüşe temel oluşturmak amacı ile yeterli ve uygun sayıda kanıt elde etmelidir (Selimoğlu & Özbirecikli, 2011, s. 136).

5. İlgi duyanlara bildirme: İşletmeyle ilgili finansal bilgiler karar alıcılara direkt ya da indirekt ilgilidir.

1.5.1 Bağımsız Denetim

1.5.1.1 Bağımsız denetimin amaçları

“Denetçi finansal tabloları oluşturan her bir kaleme ilişkin yönetim iddialarını karşılayan denetim amaçları belirler, bu doğrultuda denetim çalışmalarını yürütür” (Şirin).

Bağımsız denetimin amacı karar alıcılara makul derecede objektif bilgi sunmaktır. Bu bilgiler bazı özellikler taşır bunları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Gerçeklik
2. Tamlık
3. Sahiplik
4. Değerleme
5. Sınıflandırma
6. Açıklama
7. Hesap Kesimi
8. Mekanik Doğruluk

Tablo 1.2: Denetimin amaçları (Kaval, Muhasebe Denetimi, 2008, s. 26).

Denetimin Amaçları	İlgili Olduğu Yönetimin İddiası ve Özelliği
Geçerlilik	Bu amaç; yönetimin var olma ve oluşma iddiasıyla ilgilidir ve muhasebedeki çeşitli işlemleri gerçekleşip gerçekleşmediğini ve bunların finansal tablolarda yer alıp almadığını belirlenmesini öngörür
Bütünlülük	Bu amaç; yönetimin tamlık iddiası ile ilgili olup dönem içinde işletmede meydana gelen hareketlerin muhasebe kayıtlarına ve finansal tabloları tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığı belirlenmesini öngörür
Sahiplik	Bu amaç; yönetimin haklar ve yükümlülükler iddiasıyla ilgili olup finansal tablolarda yer alan varlıkların ve borçların işletmeye ait olup olmadığını belirler.
Dönemsellik	Bu amaç; yönetimin tamlık iddiası ile ilgilidir ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin ilgili döneme ait olup olmadığını belirlemeyi öngörür
Mekanik Doğruluk	Bu amaç; yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasıyla ilgilidir ve finansal tablolarda yer alan bakiyelerin oluşmasında rol oynayan tutar hareketlerinin matematik açıdan doğru olup olmadığını öngörür
Değerleme	Bu amaç yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasıyla ilgilidir. Finansal tablolarda yer alan hesap bakiyelerinin gerçekten olması gereken tutarda olup olmadığını öngörür
Sınıflandırma	Bu amaç.” yönetimin sunma ve açıklama iddiasıyla ilgilidir ve işlemlerin doğru hesaplarda yer aldığını ve finansal tablolarda gerektiği gibi sunulduğunu belirlemeyi öngörür”
Açıklama	Bu amaç, yönetimin sunma ve açıklama iddiası ile ilgilidir ve hesapların uygun bir biçimde finansal tablolarda yer alıp almadığının ve bunlara ilişkin bir biçimde yapılıp yapılmadığının belirlenmesini öngörür.

1.5.1.2 Bağımsız denetçinin sorumlulukları

Denetçinin amacı denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporlarını içeren dökümanların; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilecek diğer bilgiler içermesi durumunda buna uygun karşılık vermektir (BDS, 720).

1. “Mali tabloların denetiminde bağımsız denetçilerden beklenen işletme mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş belirtmektir.”
2. Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini %100 incelemeleri beklenmez. Denetçi kendi kanaatini kullanarak yeterli sayıda delil belirler.
3. Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi ile ilgili bir sorumluluğu yoktur.

4. Denetim raporunda varılan sonuç denetçinin görüşünü yansıtır. %100 güvence vermez yanılma payı vardır.
5. Denetçi denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. (Bozkurt, 2012, s. 32-33).

1.5.1.3 Bağımsız denetimin yararları

1. Kullanıcılar tarafından mali verilere daha güvenli gözle bakılabilir.
2. İşletme yönetimi ve çalışanların hata ve hile oranını azaltır.
3. Kamu kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde bağımsız denetimden geçmiş mali veriler daha güvenilir bulunacağı için denetim alanını büyütmezler.
4. İşletmeye kredi vermek isteyen kişi veya kurumlarca işletme lehine kullanılabilir.
5. Denetimden geçen firma grup ya da holding ise işletme politikalarının uyulup uyulmadığı denetim sonucundan tahmin edilebilir.

Bağımsız denetim sonucu işletmeyi daha güvenli hale getirir. İşletmeye yatırım yapılmasını kolaylaştırır.

Bağımsız denetim kendi içerisinde üçe ayrılır. Bunlar sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetimdir.

1.5.1.4 Bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri

Kuruluş ve denetçi, kaliteli bir denetim çalışması gerçekleştirmek için azami gayret göstermek, aşağıda belirtilen denetim kalitesini sağlayacak ve koruyacak ilkeleri uygulamak zorundadır;

1. Mesleki Gereklilikler
2. Görev Dağılımı
3. Görüş Alma
4. Görev kabulü ve devamlılık
5. İzleme (Bostancı, s. 3).

Önemlilik: “Toplanacak kanıt sayısını etkileyen unsurlardan biri incelenen işletme iddiasının önemlilik düzeyini belirler. Yani bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı doğru orantılı ilerler” (Bozkurt, 2012, s. 55).

1.5.1.5 Bağımsız denetim standartları

Denetçi denetim görüşünü oluşturabilmek için belli bir plan ve program gözetmesi, belirli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Nihayetinde denetimin amacı denetçinin görüş bildirmesidir. Görüşüne kaynak olacak bilgi ve belgelerine nasıl ulaştığı nasıl kullanıldığı belli standartlara bağlanmıştır. Bu standartlar dünyada International Federation of Accountants Türkiye de Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan Genel.Kabul Görmüş Denetim Standartları uygulanır.

Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur (Bozkurt, 2012, s. 35).

Yazarlara göre bağımsız denetim standartları bağımsız denetimin bir bütün olarak ele alıp denetçinin sorumluluğunu ve denetimi gerçekleştireceği çalışma düzenini belirler.

1.6 Genel Standartlar

Standart kelimesinin anlamı: Gayret için tavsiye edilen şey veya bazı amaçlar için ne yeterli ise ona ait tedbirler hususunda düşünülen, mükemmelliğin belli seviyesi veya herhangi bir kalitenin belli derecesi demektir.

Bir denetim standartlarının anlamı hedefin niteliğine ilişkin bir olgu ve denetim sonuçlarının raporudur. Denetim standartlarının, denetim işlemleri içerisinde birlik ve uyumluluğun sağlanması için belirlenmek (adinin konulması) ihtiyacındadır. Bu standartlar aynı zamanda yapılan işler hakkında denetçi tarafından düzenlenen raporu kullananlara bir güvence verir. Denetim standartlarının denetim işlemlerinden ayrılması gerekir. Denetim standartları geliştirilen detaylı denetim işlemlerine dayalı genel prensiplerdir. Bu standartlar sorumluluk işlemleri yönünden hayati olan ve halen geliştirilmekte olan denetimin bu sahalarını da ihtiva eder (Khan, s. 22).

Genel standartları denetçi standardı olarak da algılayabiliriz. Bu standart denetçinin sahip olması gereken mesleki özen, deneyim ve mesleki kişiliğini belirleyen standartlardır. 3 aşamada inceleyebiliriz bunlar:

1.6.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standartları

Bu standarda göre denetim faaliyeti bu konuda yeterli eğitim ve tecrübeye sahip kişilerce yapılmalıdır (Çetinoğlu, Kurnaz, & Sevim, 2006, s. 47).

Araştırmacıya göre bağımsız denetçi denetim sürecini verimli geçirmesi ve makul güvence vermesi için denetim ve mali veriler hakkında yeterli düzeyde bilgi ve beceriye sahip olmalıdır.

1.6.2 Bağımsız Davranma Standardı

Denetimin amacı denetçinin tarafsız şekilde görüşünü açıklaması ve karar alıcıların buna güvenmesidir. (Çetinoğlu, Kurnaz, & Sevim, 2006, s. 48)

Bağımsızlığı sağlamak ve devam ettirebilmek için bazı kurallar belirlenmiştir. Bunları şöyle sıralayabiliriz.

1. Denetçi ve denetlenen firmanın işletmenin ortakları veya yöneticileri arasındaki yakın akrabalık ilişkileri bağımsızlığı bozar.
2. Denetçi ile denetlenen firma arasında iş ilişkisi bağımsızlığı bozar.
3. Denetçinin denetlediği firmaya aynı zamanda muhasebe hizmeti veriyor olması bağımsızlığı zedeler (Bozkurt, 2012, s. 38).

Yazarlara göre denetimde bağımsızlık denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan yansız şekilde denetimi raporlamasıdır.

1.6.3 Mesleki Özen ve Dikkat

Araştırmacıya göre denetçi bağımsızlık ve yeterli eğitimi yanında yaptığı işlemlerde gerekene önemi göstermek zorundadır. Denetçi mesleki deneyimin yanı sıra gerekli dikkat ve özeni göstermezse verimli bir sonuca ulaşamaz. Çünkü denetimin başarısı denetçinin işine gösterdiği özen ve dikkatle paraleldir. Denetçi dikkatli ve özenli davranmazsa mesleki etiğe aykırı hareket etmiş olur.

1.7 Çalışma Alanı Standartları

Araştırmacıya göre çalışma alanı standartları genel standartlar gibi denetçinin özellikleriyle değil denetimi nasıl yapması gerektiğini açıklıyor. Bu bölümde üç ana standart vardır. Bu standartlarda denetçinin denetimi nasıl bir plan içerisinde

yapmasını, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplarken hangi teknikleri kullanması gerektiği konuları ele almaktadır.

1.7.1 Denetim Planlaması ve Gözetim

Çalışma alanı standartlarından ilki denetimin planlanması ve gözetimdir. Denetçi iyi bir denetim planı hazırlamalı ve iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların etkili kullanılmasını sağlamalıdır. Denetim planının yapılmasının temelde üç nedeni vardır:

1. Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
2. Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek,
3. Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek (Bozkurt, 2012, s. 39).

Denetçi denetlenecek firmayı incelerken sadece o firma ile kendini sınırlamamalı bulunduğu sektör hakkında da bilgi sahibi olmalı. Planlamasını yaparken firmaya ait organizasyon yapısı, sektör ortalamaları, finansal yapısıyla ilgilide bilgiye sahip olmalıdır. Planlama için gerekli veriler, önceden denetimden geçmiş ise bunlarla ilgili çalışma kağıtları, iç kontrol faaliyetleri ve bunların etkinliği, yöneticilerle birebir görüşmeler denetçiye planlama faaliyetinde ışık tutar (Güredin, 2014, s. 45).

1.7.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemini denetlemenin ikinci nedeni uygun denetim görüşüne ulaşmak için uygulanacak işlemlerin kapsam ve ayrıntılarını belirlemektir (Güredin, 2014, s. 46).

Yazarlara göre iç kontrol sistemi denetimin bel kemiği diyebiliriz. Etkili bir iç kontrol sistemi denetimin daha kaliteli ve güvenilir hale getirir. Denetçinin en büyük dayanağıdır.

Araştırmacıya göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirilmesi iki amaç vardır. Birincisi sistemin kendisine olan güvenini artırarak sistemin etkinliğini ölçmektir. Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını sil baştan incelenmesi zor ve zaman gerektiren işlem olduğu için inceleyemezler. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini

artırarak işlemlerin uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal verilerin bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güvenmek isterler. Etkin bir iç kontrol sistemi denetim riskini de en aza indirecektir.

Etkili bir iç kontrol sistemi işletme içi ve dışı tüm işletme ile bağlantısı olan kurum ve kişilere güvence vermektedir.

1.7.3 Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama

Denetçi mali veriler hakkında görüş oluşturmak için kanıt toplamak zorundadır. Ne kadar sayıda kanıt toplayacağı da denetçinin tecrübesi ve mesleki birikimine bağlıdır.

Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler şöyledir.

1. Kanıtın geçerliliği
2. Kanıtın nesneliliği
3. Kanıtın zamanlılığı
4. Kanıtın sürekliliği

Denetim kanıtları elde edildikleri kaynaklar açısından bazı sınıflandırmaya tabi tutulur.

1. Fiziksel olarak var olmanın saptanması için denetçinin fiziki incelemeleri neticesinde elde ettiği direkt kanıtlar.
2. Yönetimin yayınladığı yönergelere uygun olarak davranıldığını saptamak amacıyla denetçinin gözlemleri sonucu toplanan kanıtlar.
3. Denetlenen işletmenin dışındaki kişilerden alınan sözlü ifadeler.
4. Müşteri işletmeden alınan ifadeler.
5. İşletme için hazırlanan belgesel kanıtlar (Güredin, 2014, s. 47-48).

1.8 Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetim raporunda bulunması gereken işlemleri içerir (Başpınar, 2004, s. 57).

1.8.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Raporlama standartlarının ilki denetçiden incelenen işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile olan uygunluk derecesini belirtmesini istemektedir (Bozkurt, 2012, s. 41).

1.8.2 Devamlılık Özelliği

Denetçi denetim çalışması boyunca bir önceki dönemde uygulanan ilke ve yöntemlerden sapmaların olup olmadığını araştırır, bir önceki döneme göre değişiklik yok ise bunu raporunda göstermez ama değişiklikler var ise yönetim mali tablo dipnotlarında bunu gösterse bile denetçi kendi raporunda bunu belirtmek zorundadır (Kaval, Karapınar, Bayırlı, Altay, & Torun, 2015, s. 22-23).

Araştırmacıya göre bu standart firmanın denetlendiği sene ve önceki senelere ait mali verilerin bilgileri karşılaştırılarak hesapların birbirini tamamlayıcı özelliklerine bakmaktır. Devamlılık ilkesi dönemleri karşılaştırma imkanı sağlar.

1.8.3 Açıklayıcı Bilgiler

Mali tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında işletmeler ilgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmelerini sağlamak amacıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler verilmektedir (Bozkurt, 2012, s. 41-42).

1.8.4 Denetçi Görüşünün Beyanı

“Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır” (BDS 700).

Yazarlara göre denetçi belirli bir plan içerisinde yürüttüğü ve elde ettiği kanıtları raporlandırarak beyan eder. Denetçi raporunda beyan ettiği görüşünü gerekçesi ile birlikte beyan etmelidir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dört çeşit görüş seçeneğini sunmuştur. Bunları şöyle sıralayabiliriz:

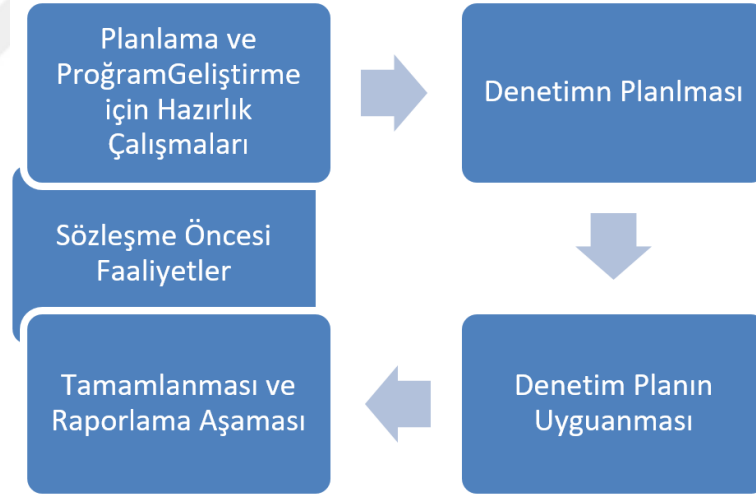
1. Olumlu Görüş
2. Olumsuz Görüş
3. Görüş Bildirmekten Kaçınma
4. Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş) bildirmektir.

1.9 Denetim Sürecinin Aşamaları

Denetim süreci denetçinin denetim işini kabulünden raporu bildirene kadar geçen süre olarak belirleyebiliriz. Bu eksik bir tanım olabilir çünkü denetçi işi kabul etmeden önce denetlenecek firmayı tanıma ve değerlendirme aşaması vardır.

Müşteri kabul sürecinden sonra denetim sözleşmesi imzalanarak çalışmalar başlar. İlk aşamada planlama ve denetlenecek işletmeyi daha iyi tanımak üzere yapılan çalışmalarla başlanır. Ardından bu planlama dahilinde gerekli kanıt toplama teknikleri uygulanır (Çankaya & Dinç, 2012).

Bu aşamayı şematize etmek istersek şekil 1.1 gösterebiliriz.



Şekil 1.1: Denetim süreci (Kaval, 2008, s. 65).

Bu aşamaları ele almak istersek sözleşme öncesi faaliyetleri denetçi firmanın seçimi şirketin yönetim kuruluna yetki vermiştir. S.P.K ya bağlı şirketlerde genel kurul onayından geçmek zorundadır. Denetçi teklif gelen firmayı teklifini kabul etmeden önce bazı incelemeler yapmalıdır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;

1. Önceki denetim şirketi ile ilişkilerin kesilmesinin gerekçesi,
2. Önceki denetim raporunda ne tür görüş bildirdiği,

3. Denetlenecek firma için gereken iş yükünün ne olabileceği, kendi mevcut kapasitelerinin bu işi tamamlayabilecek yeterlilikte olup olmadığı,
4. Müşteri firmanın iç kontrol ve muhasebe sisteminin durumunun ne olduğu konularında araştırma yapılır. (Kaval, 2008, s. 66).

Bu aşamaya kadar denetçinin görüşe ulaşmak için nasıl bir yol izlemesi ve hangi şartlara sahip olması gerektiğini, nasıl görüş bildirmesini tüme varım şekliyle ele alınmıştır. Denetimin bitirilmesi ve raporlandırılmasında denetçinin görüş oluşturmak için hangi usul ve esasları kaynak olarak kullanılacağı standartlardan bahsedilmiştir.

İkinci bölümde çalışma alanı standartlarının daha ayrıntılı ve detaylı şekilde ele alınmıştır. Denetçinin denetim raporunu bildirmek ve görüş oluşturmak zorunda ise yeterli kanıt toplamak ve bunu bir plan dahilinde yapmak zorundadır. Bu bölümde denetçinin kullanacağı veriler incelenmiş, denetimi daha güvenilir hale getirmek için kullandığı kanıtlar ve denetim teknikleri işlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI VE TEKNİKLERİ

2.1 Bağımsız Denetim Kanıtları Nedir ve Bağımsız Denetim Teknikleri

Bağımsız denetimin planlama bölümü bittikten sonra denetçi kanıt toplama aşamasına geçer. Kanıt toplama standardı, uluslararası denetim standartlarında da “500-599 Denetim Kanıtları” adı altında ayrı bir standart grubu olarak yer almaktadır (Çetinoğlu, Kurnaz, & Sevim, 2006, s. 56).

Bağımsız Denetim Standartları denetim kanıtlarını şu şekilde açıklamıştır;

Denetçinin amacı, “görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır” (BDS 500).

Denetim kanıtı: “Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir”.

Denetim kanıtının uygunluğu: “Denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir”.

Denetim kanıtının yeterliliği: “Denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir”.

Muhasebe kayıtları: “Açılış kayıtları ve destekleyici kayıtlar (elektronik fon transferine ilişkin kayıtlar ile çekler gibi); faturalar; sözleşmeler; defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri; hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kâğıtları ve çizelgeler gibi diğer kayıtlardır”.

Yönetimin faydalandığı uzman: “Muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla, ilgili alandaki çalışmalarını işletme tarafından kullanılan kişi veya kuruluştur” (BDS 500) diye tanımlamıştır.

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü, denetçiden görüşüne mantıklı bir kaynak oluşturabilmek için çeşitli denetim teknikleri aracılığıyla yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirlemektedir. Bu standart aracılığı ile ilgili özellikleri ortaya koyabiliriz:

1. Denetçi görüşünü mantıklı bir temele oturtmak zorundadır.
2. Bu temeli sağlayabilmesi için her işletme iddiası ile ilgili olarak kanıt toplaması gerekmektedir.
3. Kanıtlar çeşitli denetim teknikleri yardımıyla elde edilecektir.
4. Toplanan kanıtlar yeterli sayı ve güvenilirlikte olacaktır (Bozkurt, 2012, s. 55).

Denetim görüşü Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Sermaye Değişim Tablosu gibi yönetim tarafından hazırlanan mali tablolar hakkında verilecektir (Kaval, 2008, s. 42).

Araştırmacıya göre denetim kanıtları ile ilgili denetim standardı, denetçiden alacağı kararlarda ikna olabilmesi için yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektirdiğini belirtmektedir. Ancak bunun düzeyini denetçinin mesleki yargısına bırakmaktadır. Denetçinin toplayacağı kanıt sayısı ve güvenilirliği için bazı etmenlere ihtiyaç vardır.

2.1.1 Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkilen Unsurları

Çalışma alanı standartları gereği denetçi denetim sürecini tamamlayıp görüşünü raporlandırabilmesi için görüşüne dayanak olabilecek delil ve kanıtlara ihtiyaç duyar. Denetçi ne kadar kanıt toplayacağını denetim tecrübesi ve işletmenin iç kontrol sistemine göre belirleyebilir. Denetçi kanıt toplarken birtakım unsurlara dikkat etmelidir. Araştırmacıya göre bunlar;

1. Önemlilik
2. Risk
3. Nitelik
4. Ekonomik Etmenler
5. Ana kütlelerin Büyüklüğü ve Özellikleri

2.1.1.1 Önemlilik

Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen unsurlardan biri incelenen işletme iddiasının önemlilik düzeyidir. Bundandır ki bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğrudan ilişki vardır (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 31).

2.1.1.2 Risk

Denetçi kanıt sayısını risk düzeyine göre belirler. Risk düzeyi arttıkça kanıt sayısı ve kanıt toplama alanı da genişleyecektir. Risk düzeyini denetçi denetimi planlama aşamasında değerlendirmeye çalışır.

Yazarlara göre etkili bir iç kontrol sistemi denetçiyi risk düzeyi yüksek noktalara daha çabuk ulaşma imkanı sağlar.

2.1.1.3 Nitelik

Denetçinin denetim sırasında toplayacağı kanıtların özellikleri de diyebiliriz. Kanıtın niteliği ne kadar önemliyse kanıt sayısı da bu oranda değişir. Kanıtın türü ve niteliği kanıtın güvenilirliğini etkiler.

2.1.1.4 Ekonomik etmenler

Denetim belli bir program dahilinde yapılır. Sınırlı olan zaman ve kanıt toplama süresi işletme açısından belirli bir maliyet gerektirir. Denetçi bu aşamada tecrübesinden yararlanarak güvenilirliği yüksek kanıtlara ulaşabilir. Kanıt sayısı ile maliyet doğru orantılıdır (Başpınar, 2004).

Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri:

Denetçinin inceleyeceği bir işletme iddiasının ait olduğu yığına ana kütle olarak adlandırılır. Ana kütle oluşturulan birimlerin birbirlerine özellikle tutar açısından olan yakınlıkları toplanacak kanıt sayısını etkilemektedir (Bozkurt, 2012, s. 56-57).

2.1.2 Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Denetimin temelini oluşturan kanıtların sayısı kadar güvenilirliği de en az kanıtlar kadar önemlidir. Kanıtların güvenilirliğini etkileyen bazı unsurlar vardır. Bunlardan en önemlisi iç kontrol yapısının etkin olup olmadığıdır. İç kontrol yapısı kanıtların güvenilirliğinin etkileyen en önemli unsurdur. Etkin bir iç kontrol sistemi kanıt sayısını, maliyeti ve örneklem alanını azaltır.

2.1.2.1 Kanıtın ilgili olması

Elde edilen kanıtın, amaçlanan denetim hedefi ile doğrudan ilgili olması gerekir. Kanıtın firmanın iddiası ile derecesi onun güvenilirliği ile yakından alakalıdır. Kanıtın ilgililik derecesi artıkça güvenilirliği de artar (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 34).

2.1.2.2 Kanıtın kaynağı

Kanıtın elde edilme şekli yani kaynağı güvenilirliğe ile doğru orantılıdır. Yani diğer bir deyişle kaynak üzerinde firmanın etkisi azaldıkça kanıtın güvenilirliği artar.

“Bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test etmek için denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla (örneğin analiz ve gözden geçirme, finansal raporlama sürecinde takip edilen prosedürlerin yeniden uygulanması ve aynı bilginin bağlantılı tiplerinin ve uygulamalarının mutabakatı yoluyla) elde edilir. Denetçi, bu tür denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla, muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar verebilir. Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikteki tutarlı denetim kanıtları, genellikle münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerinden daha fazla güvence sağlar. Örneğin, işletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen doğrulayıcı bilgiler, denetçinin işletme içinde oluşturulan denetim kanıtlarından (muhasebe kayıtları, toplantı tutanakları veya yönetimin açıklamalarından elde edilen kanıtlar gibi) elde ettiği güvenceyi artırabilir” (BDS 500).

Kanıtın kaynak ile güvenilirlik ilişkisi;

1. Kanıtı Sağlayıcının Bağımsızlığı
2. İç Kontrol Yapısının Varlığı
3. Denetçinin Kanıt üzerindeki etkisi
4. Kanıt üzerindeki uzman etkisi

2.1.2.3 Kanıtın zamanlılığı

Denetim kanıtının zamanlılığı kanıtın ne zaman bulunduğu ile ilgilidir. Kanıtın güvenilirliği ile kanıtın zamanı arasında bir bağ vardır.

2.1.2.4 Kanıtın objektifliği

Objektif kanıtlar subjektif kanıtlara göre daha güvenirlidi

Tablo 3.1: Denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliğini etkileyen unsurlarla denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliği arasındaki ilişki (Kütük, 2008, s. 105).

Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği
Denetlenecek unsurun önemlilik düzeyi artarsa,	Toplanması gereken kanıt sayısı artar
Denetlenecek işletmede karşılaşılabilecek risk artarsa,	Toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanacak kanıtların güvenilirliği artarsa,	Toplanması gereken kanıt sayısı azalır.
Toplanacak kanıtların sayısı arttıkça,	Toplanacak kanıtların maliyeti ve harcanan zaman artar.
Denetlenecek işletmenin işlem miktarı ve işlemlerin heterojenliği arttıkça,	Toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Denetim kanıtlarının elde edildiği kaynak üzerinde denetlenen işletmenin etkisi azaldıkça,	Toplanan kanıtların güvenilirliği artar
Denetim kanıtları denetim döneminin sonunda ve / veya sonrasında elde edilirse,	Toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Toplanan kanıtların objektifliği arttıkça,	Toplanan kanıtların güvenilirliği de artar.

2.1.3 Denetim Kanıt Türleri

Hesapların detaylı incelenmesinde ve denetim kanıtı toplanmasında kullanılan tekniklere denetim teknikleri ismi verilmektedir (Kaval, 2008, s. 150). Yazarlara göre bağımsız denetçi tarafsız ve objektif bir görüşe ulaşabilmek için aşağıdaki kanıt türlerinden yararlanır.

Genel kabul görmüş denetim kanıt türlerini şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Fiziksel Kanıtlar
2. Doğrulama Kanıtları
3. Gözlemle Elde Edilen Kanıtlar
4. Soruşturmalarla Elde Edilen Kanıtlar
5. Mekanik Doğrulama Kanıtları
6. Analitik Kanıtlar

2.1.3.1 Fiziksel kanıtlar

İşletmede fiziki varlık olarak bulunan aktif unsurların incelenmesi ve sayılması yoluyla elde edilen kanıtlar, fiziki kanıtlardır. Fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri yüksektir. Elde edilen fiziki kanıtlar ile fiziki varlığın işletmede bulunup bulunmadığı, miktarı, kalitesi hakkında bilgi verir (Bozkurt, 2012, s. 59).

2.1.3.2 Doğrulama kanıtları

Yazarlara göre doğrulama kanıtları denetçinin işletme ile ilgili bilgileri üçüncü kişilerden öğrenmesidir. Bu yolla elde edilen kanıtlar işletmeden bağımsız kişilerden elde edildiği için güvenilirliği daha fazladır. Doğrulama işlemleri işletmenin borç ve alacak tutarlarının doğruluna ilişkin teyitlerdir.

2.1.3.3 Belgelerden elde edilen kayıtlar

Tetkik; “işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin nitelik ve kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı 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” (BDS 500).

“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 (hâsılâtın muhasebeleştirilmesi gibi) ilgili denetim kanıtı sağlayabilir”.

“Maddi varlıkların tetkiki, bu varlıkların mevcut olduğuna ilişkin güvenilir denetim kanıtı sağlayabilir ancak işletmenin hak ve yükümlülükleri veya varlıkları değerlemesine ilişkin denetim kanıtı sağlamayabilir. Münferit stok kalemlerinin tetkiki, stok sayımının gözlemlenmesi sırasında da yapılabilir” (BDS 500).

İşletmelerde bulunan belgeler ikiye ayrılır.

1. Dış Belgeler
2. İç Belgeler

Dış belgeler denetçinin işletme dışından elde ettiği belgelerdir. Örneğin alış faturaları, banka makbuzları gibi.

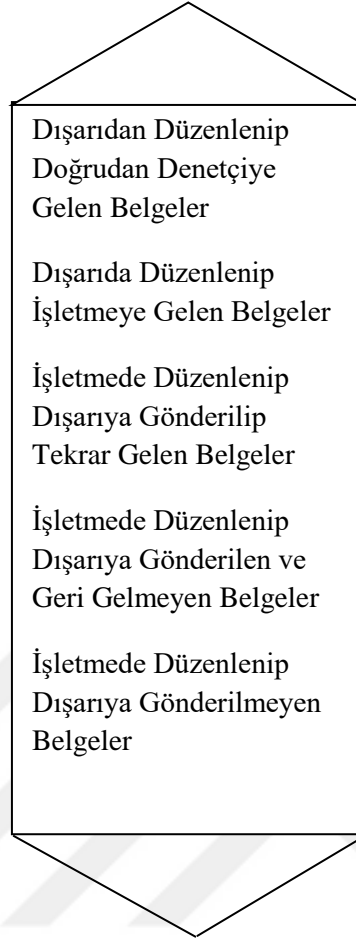
Dış teyit, “üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye fiziki veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtta elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarına ilişkin yönetim beyanlarının ele alınmasıyla ilgilidir. Ancak, dış teyitler yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlı olmayabilir. Örneğin denetçi, işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına veya üçüncü taraflarla yapılan işlemlere ilişkin teyit talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını, yapılmışsa bu konuyla ilgili detayları öğrenmek üzere tasarlanabilir. Ayrıca dış teyit prosedürleri, belirli şartların mevcut olmadığına (örneğin hâsılâtın muhasebeleştirilmesini etkileyebilecek bir “yan sözleşme”nin bulunmadığına) ilişkin denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır”.(BDS 500)

İç belgeler denetçinin işletme içinden elde ettiği belgelerdir. Bu belgelerden de işletmede düzenlenen dışarıya gönderilen ya da işletmede düzenlenen işletme içinde kalan belgelerdir.

İşletmede iç kontrol sistemi etkin ise denetçi belgelerden elde edilen kanıtlar daha güvenilir olabilir.

Belge kaynakları ve güvenilirlik ilişkisini aşağıdaki şekilde gösterebiliriz.

ÇOK GÜVENİLİR



AZ GÜVENİLİR

Şekil 3.1: Belge kaynakları ve güvenilirlik ilişkisi (Bozkurt, 2012, s. 62).

2.1.3.4 Gözlem sonucunda elde edilen kanıtlar

Belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında denetçinin bizzat katılmasını ifade eder (Kaval, 2008, s. 151).

Araştırmacıya göre denetim kanıtlarını toplarken denetçinin bazı tespitleri kendisinin yapması ve kanıtın kaynağına kendisinin ulaşmasını ifade eder.

2.1.3.5 Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar

Denetçinin işletmede çalışan kişilerden yazılı veya sözlü olarak sorular sorarak cevap almasıdır. Cevapların yazılı olarak alınması denetçi için kanıtın güvenilirliğini artırır.

Çalışanların işletmede bağımlı çalışıyor olması sorulara objektif yanıt vermeme riskini doğurur.

2.1.3.6 Mekanik doğrulama kanıtları

Denetçinin işletmenin belge ve kayıtlarında yapılan çeşitli matematik işlemlerinin tekrar hesaplanmasıyla elde edilen kanıtlardır. Burada ki amaç daha önce hesaplanmış tutarların yeniden doğrulunu hesaplamak ya da test etmektir (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 39).

2.1.3.7 Analitik kanıtlar

Mali ya da mali olmayan verilerin birbirleri ile karşılaştırılması, sektör ortalamalarının alınması gibi prosedürlerin uygulanmasıyla kullanılan yöntemdir. Denetçi için zamanın en verimli ve kanıtın güvenilirliğini artıran önemli bir kanıt türüdür.

2.2 Denetim Teknikleri

Denetim kanıtlarını elde etmek için kullandığımız yöntemlerdir. Toplamda on adet denetim tekniği bulunmaktadır. Bunları üç tanesi denetim için olmazsa olmaz diğerleri bunları desteklemek için kullanılan tekniklerdir.

Denetim kanıtı elde etmek için kullanılan teknikler kanıtın niteliğine göre farklılık gösterir. Bu farklılıklar denetim tekniğinin yapısından kaynaklandığı gibi elde edilmek istenen kanıtın da özelliklerinden kaynaklanır. Bu nedenle doğru kullanılan denetim teknikleri doğru kanıtın elde edilmesini sağlar (Usul, 2013, s. 135).

Bunları şu şekilde sıralayabiliriz.

1. Fizik İnceleme Tekniği
2. Doğrulama Tekniği
3. Belgelerin İnceleme Tekniği
4. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği
5. Gözlem Tekniği
6. Derinlemesine Araştırma Tekniği
7. Soruşturma Tekniği

8. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği
9. Analitik İnceleme Tekniği

2.2.1 Fiziki İnceleme Tekniği

Belgelerin ve kayıtlarda gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olup olmadıklarının görülmesi ve varlığı belirlenen kıymetlerin denetlenene ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulama işlemidir (Kaval, 2008, s. 151).

Tekniğin uygulanmasında temel denetim amacı, işletmenin bilançosu aracılığı ile var olduğunu iddia ettiği fiziki varlıkların, işletmede gerçekten bulunup bulunmadığını anlamaya yöneliktir (Bozkurt, 2012, s. 65).

Fiziki kanıtlar güvenilirliği en yüksek kanıtlardır. Denetçi bizzat katıldığı bu inceleme sırasında özen göstermesi gerekir. Uzmanlık alanına girmeyen konularda konusunda uzman kişilerden yardım alması uygun olur.

Fiziki inceleme tekniğinin aşamaları şu şekildedir;

1. Fiziki olarak incelenerek varlık belirlenir.
2. Fiziki sayımı yapılır. Sonuçlar kayıtlarla karşılaştırılır. Sayım sırasında duruma göre örnekleme çalışmaları yapılabilir.
3. Sayılan varlığın kalitesine bakılır (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 41-42).

Denetçinin elde edeceği en sağlam kanıtlardan biri, kayıtlarda ve belgelerde gösterilen aktif kıymetlerin fiziksel olarak işletmede var oluşudur. Bu teknik maddi varlıklarla sınırlıdır (Kepekçi, 2004, s. 91).

Bu tekniğin başlıca zayıf yönleri şöyledir:

a) Fiziki inceleme ve sayım tekniği sadece elde bulunan maddi varlıkların denetiminde kullanılır; denetim konusu iktisadi kıymetin maddi varlığı yoksa bu teknik uygulanamaz.

Örneğin alacak hesapları, borç hesapları gibi. Denetim konusu iktisadi kıymetin fiziki varlığı olmasına rağmen denetim sırasında işletmenin elinde bulunmaması halinde de bu teknik uygulanamaz. Örneğin bankaya yatırılan paralar, teminata verilen senetler ve konsinye verilen mallar gibi.

b) Fiziki inceleme ve sayım tekniği, bir varlığın denetlenen işletmeye ait olduğunu ispatlamak için yeterli değildir; örneğin, gösterilen varlık kiralanmış, ödünç veya konsinye alınmış olabilir. Böyle bir kıymetin maddi varlığı, denetçiyi

yanılabilir. Bu nedenle denetçi varlığın mülkiyetini ispat eden ek kanıtlar elde etmelidir.

c) Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniğinin maliyeti diğer tekniklere göre yüksektir (Gürbüz, 1995, s. 103).

2.2.2 Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği denetçinin işletme dışında işletme ilgili bilgi, belge temin ettiği doğrulama tekniğidir. İşletme dışından bağımsız kişilerce temin edilen bilgiler doğrudan denetçinin eline ulaştığı için güvenilirliği yüksektir. Denetim teknikleri en sık kullanılan denetim teknikleri arasındadır.

Denetlenenin, denetçiden bazı kalemlerle ilgili olarak doğrulama yapmasını istememesi durumunda öncelikle böyle bir talep için geçerli bir nedenin olup olmadığı araştırılmalıdır (Kaval, 2008, s. 151).

Tekniğin uygulama süreci şu şekilde gerçekleşmektedir.

1. “Denetçi almak istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu işletme adına düzenler.
2. Mektup işletme yönetimi tarafından imzalanır ve böylece yeterli onay almış olur.
3. Denetçi, mektup adreslerine gönderilir.
4. Mektup cevaplarının denetçiye gelmesi sağlanır. Bu amaçla bilgi istenen kişiye denetçinin adresini taşıyan boş bir zarf gönderilmesi daha doğru olur
5. Gelen yanıtlar denetçi tarafından işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır. Farklılık varsa belirlenir ve inceleme alanı genişler” (Bozkurt, 2012, s. 66).

Denetçi bu bilgileri isterken farklı biçimde doğrulama tekniği kullanabilir.

Bunlar;

1. Olumlu Doğrulama Tekniği
2. Olumsuz Doğrulama Tekniği
3. Boş Bakiyeli Doğrulama Tekniği

2.2.2.1 Olumlu doğrulama tekniği

Olumlu doğrulama: Üçüncü kişiye denetlenen işletmenin kayıtlarında gözükten bilgi bildirilir. Bu bilginin doğru olup olmadığı sorulur. Sorulan bilgi doğru veya yanlış olsun cevap vermesi istenir (Gürbüz, 1995, s. 104).

2.2.2.2 Olumsuz doğrulama tekniği

Doğrulama mektubuna karşı tarafla ilgili olarak işletme kayıtlarında gözükten bilgi yazılır ve bilgiler birbiri ile uyuşmadığı zaman karşı taraftan cevap istenir. Bilgiler doğruysa geri dönülmesi istenmez. Karşı taraftan yanıt gelmediğı zaman tutarlar doğru kabul edilir (Bozkurt, 2012, s. 67).

2.2.2.3 Boş bakiyeli doğrulama tekniği

Doğrulama mektuplarına işletmenin kayıtlarında karşı tarafla ilgili olarak gözükten bilgi yazılmaz. İlgili kaynaktan kendi kayıtlarında görülen bilgi sorulur.

2.2.3 Belgelerin İncelenmesi

Bir kaydın doğru olup tespit etmek amacıyla, her türlü belgenin içeriğinin kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı olarak incelenmesine belgelerin inceleme tekniği denir (Usul, 2013, s. 137).

Belge incelenmesinde şu süreçlerden geçmektedir:

-İlgili belge şeklen ve genel olarak incelenir. Burada amaç görünüm olarak belgenin normal olup olmadığını anlamaktır. Belgenin sahte olma ihtimalinde inceleme daha detaylandırılabilir. Belgeden şüphelenme kıstaslarını şöyle sıralayabiliriz.

1. Belgede olması gereken şekil şartlarını taşıması
2. Belgenin olağandan fazla tutar içermesi
3. Belgeyi düzenleyen işletmenin künyesi ile yaptığı işin uygun olmaması
4. Belgenin işletmenin orantılı olmayan bir tutar içermesi
5. Dosyalara giren belgenin firmaya ait olup olmadığına bakılır. Özellikle grup şirketlerinde bir şirkete ait olan bir belge diğer şirketin kayıtlarına işlenmiş olabilir.

6. Dosyalara giren belgenin işletmenin faaliyet konusuna girip girmediğine bakılır.
7. Belgede işletmenin iç kontrol politika ve prosedürlerine uygun olarak gereken olayların ve düzenlemelerin yapılıp yapılmadığına bakılır.
8. Belgenin içeriğinin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğine bakılır. (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 46)

Yazarlara göre belge incelenmesinde dikkat edilecek bir başka husus belgelerin sağlandığı kaynağın türüdür. Bazı belgeler işletme dışından sağlanarak kanıtın güvenilirliği artırılabilir.

2.2.4 Gözlem Tekniği

Gözlem tekniği işletmede bir işlemin sürerken ya da tamamlanması aşamasında denetçi tarafından izlenmesi tekniğidir (Bozkurt, 2012, s. 71).

2.2.5 Derinlemesine Araştırma Tekniği

Araştırmacıya göre derinlemesine araştırma tekniği mali verilerin daha detaylı incelenmesi her kalemin tek başına ele alınması ve araştırılmasıdır. Bu teknikte muhasebeye kullanılan hesapların bilanço makyajlamasına uğrayıp uğramadığına bakılır. Hesaplarda olağanın dışında giriş çıkış ve bazı kalemlerdeki abartılmış tutarlar detaylı şekilde incelenir.

Denetçi bazı kalemlerden şüphelenebilir bunlar; Alacak kalanı veren hesapların borç, borç kalanı veren hesapların alacak kalanı vermesi firmanın hacminin çok çok üstünde alış ve satışlar gibi.

2.2.6 Soruşturma Tekniği

Araştırmacıya göre soruşturma tekniği denetçinin işletme çalışanlarına şüphelendiği kalemlere istinaden yazılı veya sözlü olarak soru sormasıdır. Soruşturma tekniği tek başına kanıt niteliği oluşturmayabilir fakat bazı kalemlerde çalışanların cevapları destekleyici nitelikte olabilir.

2.2.7 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Muhasebe ilkeleri gereği muhasebe sisteminde her hesabın birbirleriyle ilişkili olduğu hesap vardır. Yani o hesaba baktığınızda onun karşılı olan hesaptaki artış ve azalışın sebebini anlayabilirsiniz. Örneğin;

Maddi Duran Varlıklar	- Birikmiş Amortismanlar
Alacaklar	- Şüpheli Alacakla ve Şüpheli alacaklar Karşılığı
Satışlar	- Satış İadesi ve Satış İskontosu
Banka Kredileri	- Finasman Giderleri (Bozkurt, 2012, s. 73).

2.2.8 Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme tekniği denetlenen işletmenin finansal veya finansal olmayan verilerin kendi aralarındaki test edilip ve testin beklentileri hangi oranda karşıladığının analizidir. Araştırmacıya göre mali ve mali olmayan verilerin kendi içinde ve dışında gerçekçi ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini belirtir.

2.3 Denetim Görüşü Bildirme Standardı ve Analitik İnceleme Teknikleri

Denetçi denetim faaliyetini üstlendikten sonra mutlaka görüş bildirmek zorundadır. Şimdiye kadar denetçinin görüşüne kaynak olacak kanıtları, teknikleri ve bunlara nasıl ulaşması gerektiğini anlattık bu aşamada artık denetçinin bulduğu kanıtları kullanarak nasıl görüş bildireceği anlatılacaktır.

“Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır” (BDS 700).

Denetçi finansal tablolara ilişkin olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş beyan edebilir.

2.3.1 Denetim Görüşü Bildirme Standardı

2.3.1.1 Olumlu görüş

Denetçi denetim alanı kısıtlanmadan kullandığı kanıtları incelediğinde mali tabloların bütünlüğünü bozacak bir problemle karşılaşmamışsa olumlu görüş beyan edebilir.

Mali tablolar topluca değerlendirildiğinde, işletmenin ekonomik ve mali durumuna, karlılığına, nakdin kaynaklarına ve kullanımlarına uygun adeta bir klişe oluşturmaktadır. Dolayısıyla özet denetim raporu kapsam ve görüş paragraflarını kapsamakta açıklamalar bölümünde herhangi bir detaya yer verilmeyecektir (Kaval, 2008, s. 181).

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar Denetçi, Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse olumlu görüş dışında bir görüş verir (BDS, 705).

2.3.1.2 Olumsuz görüş bildirme

Denetçi mali tablolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereğince önemli sapmalar, tam açıklama kuralında çok önemli düzeyde aykırılık varsa ve bu aykırılık denetim raporu kullanıcıların görüşlerinde önemli etkiler yapıyorsa denetçi olumsuz görüş verir (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 99).

2.3.1.3 Şarhlı görüş bildirme (sınırlı olumlu görüş)

Finansal veriler bütünlük içeriyor ama bazı istisnalar haricinde gibi. Denetçi burada ama sözcüğünün gereğini raporlarında ve dipnotlarında açıklar (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 98).

2.3.1.4 Görüş bildirmekten kaçınma

Yeterli kanıt toplamasına rağmen birtakım nedenlerle görüş oluşturulmaması ya da yeterli kanıt toplamanın ne denetim firması ne de işletmenin durumundan kaynaklanıyor olması durumunda verilen görüştür.

Denetçi firmada etkili bir iç kontrol sistemi bulamamış, kanıt toplama alanı kısıtlanmış ise bu şekilde görüş bildirebilir.

2.3.2 Analitik İnceleme Teknikleri

2.3.2.1 Analitik inceleme prosedürleri

Çalışmamızın bu bölümünde analitik inceleme tekniklerini, denetim içindeki yerinin kanıtlara ulaşmak için hangi prosedürlerinin kullanıldığını ve uygulamamızda hangi tekniklere başvurulduğu anlatılmıştır.

2.3.2.2 Analitik inceleme prosedürlerinin tanımı ve denetimdeki yeri

2.3.2.2.1 Analitik prosedürlerin tanımı

Analitik prosedürler işletmenin finansal bilgilerinin, aşağıda örnekleri verilen bilgilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeleri içerir:

1. “Önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler.
2. Bütçe veya tahminler gibi işletmenin beklenen sonuçları veya amortisman tahmini gibi denetçinin beklentileri.

Benzer sektör bilgileri, örneğin işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, sektör ortalamasıyla veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin oranlarıyla karşılaştırılması.

Analitik prosedürler aşağıdakiler gibi ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:

1. Brüt satış kârı yüzdeleri gibi, işletmenin geçmiş verilerine dayanan tahmin edilebilir bir kalıba uyması beklenen finansal bilgi unsurları arasındaki ilişkiler.
2. Ücret giderleri ile çalışan sayısı arasındaki ilişki gibi finansal bilgiler ve ilgili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.

Analitik prosedürleri uygulamak için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmaların uygulanmasından, ileri istatistiki teknikleri kullanarak karmaşık analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir. Analitik prosedürler konsolide finansal tablolara, topluluğa bağlı birimlere ve münferit bilgi unsurlarına uygulanabilir” (BDS 520).

Genel olarak denetçi incelediği cari yıl verileri ile aralarında anlamlı ilişkiler bulunan diğer verileri çeşitli analitik yöntemlerle karşılaştırır. Ortaya çıkan sonucu, belirlenmiş olduğu karar kriterleri yardımıyla değerlendirir. Örneğin 1998 sene kayıtlarından hesapladığı cari oran, işletmenin önceki yıl cari oranları yada sektör cari oranları ile karşılaştırılır. Kendisinin belirleyeceği kriterlere göre önemli farklılıklar olduğuna karar verirse denetim çalışmalarını bu yönde artırır (Bozkurt, 2012, s. 152).

2.3.2.2.2 Analitik inceleme prosedürlerinin amacı

Analitik inceleme prosedürlerinin amacını şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Müşterinin işine ilişkin bilgi temini
2. İşletme faaliyetlerinin sürdürme gücünün tespiti
3. Finansal tablo hatalarını belirleme
4. Denetimde daha az test uygulanmasını sağlama.

Analitik inceleme prosedürlerinin diğer bir amacı da işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi sağlanmasıdır. Yazarlara göre işletme içi elde edilen bilgilerin işletme dışında sağlanan bilgilerle karşılaştırılarak analiz edilmesidir.

Diğer bir amacı ise faaliyetini sürdürme gücü yani işletmenin faaliyetini devam ettirme riski analiz edilir. Buna göre hatalar belirlenir ve testler uygulanır (Toroslu, 2012, s. 288).

2.3.2.2.3 Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması

Analitik inceleme prosedürleri üç farklı aşamada farklı amaçlarla kullanılır:

1. Planlama aşamasında
2. Denetimin yürütülmesinde
3. Denetimin Tamamlanmasında

2.3.2.2.4 Analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşamasında uygulanması

Denetim planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinden çok yararlanılmaktadır. Bunun amaçları şöyledir:

1. İşletmenin yapısını, faaliyetlerini ve çeşitli olayların içeriğini anlayabilmek için,
2. Doğal risk ve kontrol riskini etkileyen muhasebe işlem ve bakiyelerini ortaya koymak için,
3. Önemli muhasebe politikalarını anlayabilmek için,
4. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde,
5. Uygulanacak diğer denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirleyebilmek için (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 70).

2.3.2.2.5 Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin yürütülmesi aşamasında kullanılması

Denetim planlama aşaması tamamlandıktan sonra, denetim çalışmalarına başlar. Bu aşamaya test aşaması da denilebilir. Bu aşamada kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri uygulanır. Burada amaç işletmede bulunan kayıtların varolup olmadığına bakmaktır. Analitik İnceleme Prosedürlerinde, denetimin yürütülmesi aşamasında kullanılması sonucu iki farklı sonuçla karşılaştırılır. Bunlar:

1. Herhangi bir analitik inceleme tekniğinin bir hesap bakiyesine uygulanması sonucunda, denetçi beklentilerine göre olağan dışı bir durumla, önemli bir farklılık ya da dalgalanma ile karşılaşmazsa, diğer denetim prosedürlerinin kapsamını daraltmakta ya da hiç uygulanmadan bakiyeyi kabul etmektedir.

2. Analitik inceleme prosedürleri aracılığı ile yapılan incelemelerde beklentilerin dışında bir durumla karşılaşır, bu sonuç önemli hata ve hile olasılığı uyarısı olarak kabul edilerek, ayrıntılı incelemeye başlanmaktadır (Bozkurt, 2012, s. 154-155).

2.3.2.2.6 Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin tamamlanması aşamasında kullanılması

Analitik inceleme prosedürleri son olarak denetimin tamamlanma aşamasında kullanılır. Burada amaç işletmenin gidişatına ve mali tablolarına genel olarak ele almaktadır. Bu işlem objektif olarak denetlenmiş mali tablolar hakkında toparlayıcı bir bilgi verir. Aksaklıklar ve işletmenin içinde bulunduğu durum hakkında denetçinin bir fikir sahibi olmasını sağlar (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 71).

2.3.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında önemli olan amacına uygun prosedürlerinin seçilmesidir. Bu prosedürler beş aşamada incelenir (Toroslu, 2012, s. 288).

2.3.3.1 İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması

Araştırmacıya göre bu karşılaştırma işlemindeki amaç işletme verileri tek başına yeterli olmayabilir. İşletmenin piyasadaki yerini anlamak için sektör ortalamaları alınır ve işletme buna göre değerlendirilir. İşletme verileri sektör verileri ile karşılandıktan sonra bize daha doğru bilgiler sunar.

2.3.3.2 İşletme verileri ile önceki yıllara ait verilerin karşılaştırılması

Bu tür karşılaştırmalarda işletmenin geçmiş yıllara ait verileriyle denetlenen dönemde ki cari yıl verileri karşılaştırılır. Değişimlere dikkat edilerek çeşitli sonuçlar çıkartılması ana amacdır. Bu karşılaştırmaların ve değerlendirilmelerin başarılı olabilmesi için karşılaştırma verileri birbiri ile ilişkili kalemler olmak zorundadır (Toroslu, 2012, s. 289).

Örneğin işletmenin satışları ile ticari alacakların arasındaki ilişki gibi. Karşılaştırma işlemlerinde farklı yollar deneme imkanı bulunmaktadır (Bozkurt, 2012, s. 157-158).

2.3.3.3 İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması

Artık işletmeler faaliyetleri ve mali sonuçları ile ilgili farklı bütçeler belirlenmektedir. Bu bütçeler işletme yönetimlerinin beklentilerini yansıtmaktadır. Fiili veriler ile bütçe tutarlarının karşılaştırılması sırasında denetçi açısından dikkate alınması gereken iki farklı sakıncası vardır;

1. Bütçe hazırlanırken gerçekçi davranılmamış olabilir. Bütçeyi hazırlayanlar çeşitli nedenlerle tutarları yüksek ya da düşük belirlemiş olabilir.
2. Fiili rakamlar bütçeye uygunluk kaygısıyla uygulayıcılar tarafından değiştirilmiş olabilir (Bozkurt, 2012, s. 158).

2.3.3.4 İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması

Başka bir uygulama şeklide işletmenin reel verileri ile denetçinin hesaplayarak bulduğu verileri gerçekleşen verilerle karşılaştırmasıdır (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 75).

2.3.3.5 İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması

İşletmenin finansal olmayan faaliyet verilerinin kullanılarak bulunan olması tahmin edilen tutarlarla, fiili tutarların karşılaştırılması işlemleridir. (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 75).

Yazarlara göre denetçi denetlenen işletmenin geçmiş yıl verilerini ilgili yıllarla karşılaştırarak işletmenin belirlediği miktarlara ulaşp ulaşmadığına bakabilir.

2.3.4 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Aşamaları

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarının uygulanmasında genel olarak “Yedi Adım Yaklaşımı” kullanılmaktadır. Bu yaklaşımda yer alan aşamalar şu şekildedir.

1. Hedefin Oluşturulması
2. Analitik Prosedürlerin Belirlenmesi
3. Uygun Verilerin Kullanımı

4. Karar Verme Kuralının Belirlenmesi
5. Hesaplanmanın Yapılması
6. Sonuçların Analiz Edilmesi
7. Karar Verilmesi (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 76).

2.3.4.1 Hedefin oluşturulması aşaması

Denetçi bu aşamada analitik inceleme prosedürlerinin denetimin hangi aşamasında ve hangi amaçlarla kullanılacağını belirler.

2.3.4.2 Kullanılacak analitik inceleme prosedürlerinin belirlenmesi aşaması

Öncelikle hedef belirlendikten sonra denetçi en uygun analitik inceleme prosedürlerini belirler. Belirlenen hedefin niteliğine göre kullanılacak prosedür değişkenlik gösterir (Bozkurt, 2012, s. 161).

2.3.4.3 Uygun verinin kullanılması aşaması

Analitik inceleme prosedürlerinin etkili olabilmesi için verilerin doğru biçimde belirlenebilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekir bunu şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Verinin ilgili olması; Karşılaştırma işlemlerinin faydalı olabilmesi için kullanılması için kullanılacak verilerin oluşturulan hedeflerle ilgili olması gerekir.
2. Verinin güvenilirliği; Kullanılacak verinin güvenilirliği analitik inceleme prosedürlerinde önemli bir etmendir.
3. Veri elde edilecek geçmiş yıl sayısı: Özellikle trend tekniği uygulamalarında anlamlı sonuçlar elde edebilmek için yeterli sayıda yıla ait veriler kullanmak gerekmektedir (Bozkurt, 2012, s. 161-162).

2.3.4.4 Karar verme kuralının belirlenmesi aşaması

Analitik inceleme prosedürlerinin amacı işletmelerin kayıtlarında bulunabilecek muhtemel hataları ya da ayrıntılı testlerin kapsamını azaltmak olarak

belirlediğinde fiili tutarlarla olması beklenen tahmini tutarların karşılaştırılması yapılmaktadır. Arasında büyük farklılık ve aykırılık olan kalemler detaylı şekilde incelenir (Bozkurt, 2012, s. 162).

2.3.4.5 Hesaplamanın yapılması aşaması

Denetçi hedefini uygulayacağı prosedürleri ve önemlilik belirledikten sonra uygulama aşamasına geçer. Bu aşamada önceden belirlenmiş olan analitik inceleme prosedürleri uygulanır. İncelemeler sonucu iki farklı durum ortaya çıkar, bunlar:

1. İnceleme sırasında karşılaşılabilecek olağan olmayan, hata ve hile ihtimali şüphesi bulunduran durumlar,
2. İncelenen hesabın bakiyesinin denetçi tarafından tahmin edilmesiyle ortaya çıkan tutarlar (Bozkurt, Ataman, & Hacirüstemoğlu, 2001, s. 80).

2.3.4.6 Sonuçların analiz edilmesi aşaması

Denetçi uyguladığı analitik inceleme prosedürleri ile bulduğu sonuçları bu aşamada değerlendirilir. Analiz aşamasında denetçinin çalışmalarına etki edecek bazı unsurlar şu şekildedir.

1. İşletme yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucu elde edilen bilgiler,
2. Denetçinin işletme ile ilgili sahip olduğu bilgiler,
3. Diğer denetim prosedürlerinden gelen destekleyici bilgiler,
4. İşletmenin sahip olduğu doğal risk düzeyi.

Denetçi burada sayılan unsurları dikkate alarak değerlendirir (Bozkurt, Ataman, & Hacirüstemoğlu, 2001, s. 80).

2.3.4.7 Karar verilme aşaması

Denetçinin analitik inceleme prosedürlerini uyguladıktan sonra ortaya çıkan sonuca göre vereceği kararlar ilgili olarak bazı seçenekleri dikkate alır.

Çıkan sonuçlara göre önemli olarak kabul edilmeyen durumlar ya da farklar varsa ilgili hesap üzerinde başka çalışma yapılmaz.

Olağan olmayan durumlarda ya da farklar önemli bir düzeydeyse ve yönetim bunlara yeterli açıklamayı yapabiliyorsa dar kapsamlı bir ek çalışma yapılabilir (Bozkurt, Ataman, & Hacirüstemoğlu, 2001, s. 80-81).

2.3.5 Analitik İnceleme Teknikleri

Finansal tablolarla ilgili analitik inceleme prosedürleri, finansal tablolarda yer alan finansal tutarlar arasındaki bağıntıları ve bunların birbirini takip eden dönemdeki eğilimlerini saptamak ve çeşitli şekillerde olanak sağlamak için yapılır. Finansal tablolarla ilgili analitik inceleme teknikleri dört bölümde incelenir. Bunlar; oran analizleri, karşılaştırmalı tablolar analizi, yüzde analizi ve eğilim yüzdeleri analizidir.

Finansal tablolar analizi yapılırken ihtiyaca göre bu tekniklerin tamamı ya da birkaçı kullanılabilir. Bunların hangisi ya da hangilerinin kullanılacağı uzman kişiler tarafından belirlenir (Toroslu, 2012, s. 291).

2.3.5.1 Karşılaştırmalı tablolar analizi (yatay analiz)

Yatay analiz tekniğinde cari dönem ve önceki dönem finansal tablo verileri karşılaştırmalı olarak analiz edilir. Yatay yüzdeler analizi cari dönem ve önceki dönem verileri arasındaki fark tutarların önceki dönem verilerine oranlanması şeklinde hesaplanır.

Yatay yüzde=
$$\frac{\text{İlgili Kalemin Cari Dönem Tutarı}-\text{İlgili Kalemin Önceki Dönem Tutarı}}{\text{İlgili Kalemin Önceki Yıl Tutarı}}$$

Yatay analizinde bir zaman serisi analizidir. Benzer bir teknik olan trend analizinden farkı, her bir kalemin artış ve azalış tutarları da analize dahil edilir (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 77).

Karşılaştırmalı tablolar analizinde işletmenin cari dönemi, geçmiş dönemleri ve gelecek dönemleri hakkında da bilgi edinilebilir.

2.3.5.2 Trend analizi (eğilim yüzdeleri)

Trend analizi bir zaman serisi analizidir. Dikey analizde, bir dönemin finansal tablosundaki bir kalem esas alınır ve bu kalem ortak ölçüsünde her kalemin ağırlığı hesaplanır. Yani ortak esas, bir finansal tablo kalemidir. Bu kalem gelir tablosunda net satışlar, bilançoda varlıklar/kaynaklar toplamıdır. Trend analizinde ise ortak ölçü olarak bir kalem değil, bir dönemi tüm kalemleri esas alınır.

Eğilim Yüzdesi= $\frac{\text{Analizi Yapılan Yılda} \text{ki İlgili Kalem Verisi}}{\text{Baz Alınan Yılda} \text{ki İlgili Kalem Verisi}} \times 100$

Baz Alınan Yılda ki İlgili Kalem Verisi

Olarak formülüne edilmiştir (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 83).

2.3.5.2.1 Baz yıl yöntemi

Bu yöntemle ilk yıl rakamları 100 kabul edilecek sonraki yıl rakamlarının buna göre büyüklüğü hesaplanır.

2.3.5.2.2 Bir önceki yıl yöntemi

Bu yöntemle her zaman bir önceki yıl rakamları 100 kabul edilerek izleyen yılın büyüklüğü hesaplanır (Toroslu, 2012, s. 293).

1. Trend analizinde önem arz eden durumları şu şekilde sıralayabiliriz.
2. Normal bir faaliyet dönemi olmalıdır. Olağan dışılık içeren bir dönem baz yıl olarak alınmamalıdır.
3. İşletmenin ne en iyi ne de en kötü dönemi baz alınmamalıdır.
4. İçinde bulunan dönem ile baz alınan dönem arasında ne çok kısa ne de uzun bir süre olmamalıdır (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 83-84).

2.3.5.3 Yüzde analizi (dikey analiz)

Finansal tablo kalemlerinin kendi içerisinde analizine dayanır. Tek bir döneme ait tablolar esas alındığı için, statik bir analizdir.

Yüzde yöntemi işletmenin gelir tablosu ve bilançosunun yüzde ile ifade edilmesidir. Yüzde yöntemiyle tek bir yılın rakamları alınacağı gibi birden fazla yılın tabloları da kullanılarak her bir yılın verileri karşılaştırılır. (Toroslu, 2012, s. 292)

2.3.5.4 Oran analizi

Oran analizi finansal analiz tekniklerinden en yaygın olarak kullanılanıdır. Analizin temelinde, birbirleriyle ilişkili olan gelir tablosu ve bilanço kalemleri oranlanarak anlamlı ilişkiler kurulmaya çalışılmasıdır (Toroslu & Kurnaz, Finansal Tablolar Analizi, 2015, s. 124).

Oran analizinden gereği gibi yararlanılması için hesaplanan oranların doğru bir şekilde yorumlanması için bazı ölçütlerden yararlanılması gerekir. Bunlar;

1. “Analistlerin kendi kişisel tecrübe, fikir ve gözlemleriyle oluşturduğu yargı yeteneği,
2. İşletmenin geçmiş faaliyet dönemleriyle ilgili olarak hesaplanmış oranlar,
3. Rakip ve başarılı işletmenin oranları,
4. Bütçelenmiş bilgilere dayanılarak hesaplanmış oranlar,
5. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektöre ait oranlar ya da standartlar,
6. Genel standartlar” (Bakır & Şahin, 2009, s. 132).

Bilançoların aktif ve pasif kalemleri arasındaki ilişkileri en iyi ortaya koyabilecek yöntem oranlar yöntemidir. Özellikle birbirini izleyen yıllara ait oranların karşılaştırılması işletmenin mali yapısı ve bilanço kalemleri hakkında finansal analiz yapanlara yol gösterir (Toroslu, 2012, s. 294).

Oran analizlerini diğer analizlerden ayırmak istersek bunları şu şekilde açıklayabiliriz;

1. Birbirleriyle ilişkili kalemleri standart hale getirmektedir.
2. Elde edilen sonuçların geçmişle, hedefle, sektörle karşılaştırılmasını kolaylaştırmaktadır.
3. Oranları gruplandırarak belirli sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır (Karapınar & Ayıkoglu, 2013, s. 90).

2.3.5.4.1 Oranların hesaplanması gruplanması ve analizin değerlendirilmesi

Oranlar finansal tablo kalemlerinin kendi içerisinde ya da diğer finansal tablo kalemleriyle oranlanmasıyla hesaplanır. Finansal tablo kalemleri kullanılarak hesaplanan oranların değerlendirilmesinde en önemli nokta, oranların karşılaştırılacağı ölçütlerdir. Finansal oranlar şu ölçütlere göre değerlendirilir.

1. Geçmiş dönemlere ilişkin oranlar
2. Hedeflenen oranlar
3. Rakiplerin oranları
4. Sektör oranları

Oran analizi kullanılarak yapılan analizler aşağıdaki başlıklarda toplanmıştır.

1. Likitide analizi

2. Nakit analizi
3. Etkinlik analizi
4. Finansal yapı analizi
5. Karlılık analizi
6. Piyasa etkinliği analizi (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 91-93).

2.3.5.4.2 Likitide oranları

Likitide genelde varlıkların paraya dönüşme yeteneği olarak tanımlanmaktadır. İşletmede para bulunması işletmenin süresi dolacak borçlarının ödeme olasılığını artıracaktır. Yani likit pozisyon işletmenin kısa vadede borçlarını ödeme yükümlülüğünü ne derecede karşılayacağı ile ilgilidir.

Likitide gerçek ve teknik likitide olarak ikiye ayrılır. Teknik likitide işletmenin vadesinin gelen borçlarını ödeyebilme gücüdür. Teknik analiz ise işletmenin tasfiyesi halinde borçlarını ödeyebilmesi gücünü gösterir (Toroslu, 2012, s. 144).

2.3.5.4.2.1 Cari oran

Cari oran dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynakların bölünmesine eşit olup, işletmenin kısa vadeli yabancı kaynakları ödeme gücüdür (Savcı, 2013, s. 210).

Cari Oran

Dönen Varlıklar

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

İşletmenin faaliyetlerini kısa vadeli borç baskısı altında kalmadan yürütmesi için dönen varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynaklardan yüksek olması istenir. Yani net işletme sermayesi tutarının işletmenin faaliyetlerini rahat olarak yürütebilecek seviyede olması gerekir.

Likitide oranının 2 olması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Ama bu kesin değildir. Bu oran ülke ekonomisi, sektörün, işletmenin, yöneticilerin özelliklerine göre değişir (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 208).

2.3.5.4.2.2 Asit- test oranı

Asit test oran işletmenin stokları ve gelecek ayları hariç likit dönen varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynaklara oranlanmasıyla bulunan test yöntemidir. Alınan avanslar varsa bunlar formülün paydasındaki kısa vadeli yabancı kaynaklardan düşülmesi gerekir. Likit değerler olarak kasa, bankalar, alıcılar, alıcılar ve geçici yatırımlar yer alır.

Asit –Test

Dönen Varlıklar - (Stoklar + Gelecek Aylara Ait Giderler)

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (Bakır & Şahin, 2009, s. 136)

2.3.5.4.2.3 Nakit oran

En hassas likitide derecesidir. İşletmenin anında ödeyebileceği borç oranını gösterir.

Nakit Oran

Hazır Değerler

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Şeklinde formülüne edilir. Oranın hesaplanmasında hazır değerlere, menkul kıymetlerde ilave edilebilir (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 211).

2.3.5.4.2.4 Mali oranlar

Mali oranlar bir işletmenin finansmanında yabancı kaynaklardan yararlanma düzeyini gösterir. Bu tür oranlar işletmenin taşıdığı riskleri gösterir (Bozkurt, 2012, s. 175).

2.3.5.4.2.4.1 Borçların öz kaynaklara oranı

Bu oran işletmenin öz kaynakları ile borçları arasındaki bağlantıyı gösterir. Amaç işletmenin öz sermayenin yüzde kaç kadar borçlandığını gösterir. Şu şekilde formülüne edilmiştir.

Borçların Öz kaynaklara Oranı

Toplam Borçlar

Öz Kaynaklar

Genel olarak işletmenin kaynaklarının büyüklük açısından öz kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar sırasında olması tercih edilir (Bozkurt, 2012, s. 175).

2.3.5.4.2.4.2 Kısa vadeli yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı

Bu oran, işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarının öz kaynaklara olan bağlantısını gösterir. Burada amaç işletmenin özvarlıklarının yüzde kaçını kadar kısa vadeli borcu olduğunu gösterir. Şu şekilde formüle edilmiştir. (Bozkurt, 2012, s. 175).

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Öz Kaynaklar

2.3.5.4.2.4.3 Maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranı

Bu oran maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranlanmasıyla bulunur. Formülü şu şekildedir (Bakır & Şahin, 2009, s. 141):

Maddi Duran Varlıklar

Öz Kaynaklar

Bu oranın %100'ün üzerinde çıkması işletmenin maddi duran varlıklarının finansmanında yabancı kaynaklardan da finanse edildiğinin gösterir. Bu aşamada yabancı kaynağın kısa ya da uzun vadeli olup olmadığı önemlidir. Denetçi inceleme aşamasında bu oranları yıllar itibarıyla seyrine bakar. Önemli artış ve azalışlar olduğunda denetçi bunların gerçekliğini araştırır (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 91).

2.3.5.5 Faaliyet Oranları

İşletme faaliyetlerini devam ettirmek için yeterli kadar dönen ve duran varlığa ihtiyaç vardır. Faaliyet oranları işletmenin varlıklarını ne kadar etkin kullanıp kullanmadığını test eder. Faaliyet oranları satışlar ile aktif kalemtedeki oranlarla ilişkilendirilir.

Bu oranlar varlıkların devir hızı olarak da tanımlanır. Bu oranlar satışların ilgili hesaplara bölünmesiyle bulunur. Yani varlıklara yapılan yatırımların ne kadarının satışa dönüştüğünü gösterir.

Bu oranlara ilişkin bazı detaylar şu şekildedir.

2.3.5.5.1 Alacak devir hızı oranı

İşletmenin ticari alacakları ile net satışları arasındaki bağ kurularak, alacakların bir hesap döneminde kaç kere tahsil edildiği ortaya konulabilir. Bu oran şu şekilde hesaplanır;

Alacak Devir Hızı

Net Satışlar

Ortalama Alacaklar

Genel olarak bu oranın yüksek olması işletmenin alacaklarının tahsil etmede zorluk çekmediğini gösterir (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 176).

2.3.5.5.2 Stok devir hızı

Stok devir hızı, stokların etkinliğini yani stokların ne kadar sürede üretime dönüştüğünü ve satışa sunulduğunu gösterir. Bu oran net satışların ortalama stoklara oranlanmasıyla formüle edilir.

Stok Devir Hızı

Net Satışlar

Ortalama Stoklar

Stok devir hızının yüksek çıkması olumlu kabul edilir. Bu oranın yüksek olması işletmenin stoklarını etkin kullandığını gösterir (Çabuk & Lazol, 2014, s. 220).

2.3.5.5.3 Dönen varlıklar devir hızı

Dönen varlık devir hızı, net satışların dönen varlıkla bölünmesiyle hesaplanır. Bu oranın yüksek olması dönen varlıkların doğru kullanıldığına işaret eder (Çabuk & Lazol, 2014, s. 221).

Dönen Varlık Devir Hızı

Net Satışlar

Dönen Varlıklar

2.3.5.5.4 Duran varlıkların devir hızı

İşletmede duran varlıkların verimliliğini ölçmede kullanılır ve net satışların duran varlıklara bölünmesiyle hesaplanır.

Duran Varlık Devir Hızı

Net Satışlar

Duran Varlıklar

Duran varlık devir hızı duran varlıklara yapılan yatırımların seviyesini gösterir. Oranın düşmesi kapasite kullanım oranının düşmesini, yüksek olması kapasite kullanım oranının yükselmesini ifade etmektedir (Savcı, 2013, s. 221).

2.3.5.5.5 Net işletme sermayesi devir hızı

Net işletme sermayesi dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar arasındaki farktır.

Net İşletme Sermayesi Devir Hızı

Dönen Varlıklar-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Net işletme sermayesinin kullanımı değerlemeye yönelik olarak kullanılan bir orandır (Savcı, 2013, s. 221).

İşletmenin borç ödeme gücünün yeterli olabilmesi için net işletme sermayesinin pozitif olması beklenir. Net işletme sermayesindeki artış, olumlu olarak karşılanır (Karapınar & Ayıkoğlu, 2013, s. 208).

2.3.5.5.6 Öz kaynak devir hızı

Öz kaynak devir hızı, öz kaynakların satışlara oranlanmasıyla bulunur (Savcı, 2013, s. 221-222).

Öz Kaynak Devir Hızı

Net Satışlar

Öz Kaynaklar

2.3.5.6 Karlılık Oranları

İşletmenin emrine verilmiş olan özkaynakların ve yabancı kaynakların verim derecesinin ölçülmesinde kullanılır. Karlılık oranların amacı geçmişte kazanç gücünü ve faaliyetlerin etkinlik derecesini belirlemektir (Toroslu, 2012, s. 300).

Karlılık oranlarını şu şekilde inceleyebiliriz.

2.3.5.6.1 Brüt kar oranı

Bu oran brüt satış karı tutarının, net satışlara oranlanmasıyla hesaplanır:

Brüt Kar Oranı

Brüt Satış Karı

Net Satışlar

Bu oran işletmenin ana faaliyet konuları ile ilgili elde ettiği karlılık yüzdesini gösterir. Denetçi açısından işletmenin gerçek olmayan bir biçimde karlılık oranı ile ilgili bir düzenleme yapıp yapmadığını ortaya koyar (Bozkurt, 2012, s. 177).

2.3.5.6.2 Faaliyet karı oranı

Faaliyet karı oranı işletmenin faaliyet karının net satışlara bölünmesiyle hesaplanır.

Faaliyet Karı Oranı

Faaliyet Karı

Net Satışlar

İşletmenin esas faaliyetlerinin ne ölçüde karlı olduğunun göstergesi olarak kullanılır. Bu oranın yeterli olup olmadığı işletmenin geçmiş yıl performanslarına ve sektör ortalamalarına dayanır (Toroslu, 2012, s. 300).

2.3.5.6.3 Net kar oranı

İşletmenin dönem net karının net satışlara bölünmesiyle bulunur.

Net Kar Oranı

Dönem Net Karı

Net Satışlar

Bu oran işletmenin sonuç karlılığını göstermesi açısından önemlidir. İşletmenin finansman ve diğer giderlerini de dikkate alır. Denetçi net kar oranına bakarken sektör ortalaması ve geçmiş yıl ortalamalarını dikkate alır. (Bozkurt, Ataman, & Hacırüstemoğlu, 2001, s. 93).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMANIN YÖNTEM VE AMACI

3.1 Araştırmanın Konusu

Uygulamamız Türkiye de faaliyet gösteren yüksek gerilim trafosu üretmekte olan XXX Elektrik A.Ş nin mali verilerinden yararlanılarak analitik inceleme tekniklerinden oran analizleri yapılmış ve trafo üreticileri sektör verileri karşılaştırılmıştır. Uygulamamız sırasıyla trafo üreten işletmelerin sektör bilgilerine yer verilmiş, işletmemiz XXX Elektrik A.Ş nin sektördeki yeri incelenmiş ve merkez bankasının sektör ortalama oranları ile XXX Elektrik işletmesinin oranları analitik inceleme tekniklerinden oran analizleri yoluyla detaylı şekilde ele alınmıştır.

3.2 Araştırmanın Amacı ve araştırmaya konu olan sektör bilgileri

XXX Elektrik mali verilerinden yararlanılarak yapılan analitik inceleme tekniklerinden oran analizleri ve çıkan sonuçların denetim kanıtı olarak denetçi görüşüne etkisinin ne olduğu ortaya konulmuştur.

Türkiye de Trafo Üreten İşletmelerin Sektör bilgisi şu şekildedir;

Türkiye trafo üreten işletmelerin sektör olarak üretimi EMSAD 2013 faaliyet raporlarına göre “2013 yılında yüzde 30 büyüdüğünü göstermektedir. 2014 yılın ilk yarısında ise yüzde 5 küçülen sektör, umudunu yeni enerji yatırımlarına bağlamıştır. EMSAD raporlarına göre Türkiye’de artan enerji yatırımlarıyla sektörün 2014’te yüzde 12 büyüyeceği tahmin edilmektedir”.

2014 trafo üreticileri faaliyet rapor verilerine göre pazar, “2014 yılı ilk yarıda yüzde 5 küçülme göstermiştir. Emsad 2012 faaliyet raporlarına göre Trafo sektörü 2012 yılını yüzde 30 pazar büyümesiyle geride bıraktığı görülmektedir”. “Elde edilen

yüzde 30'luk büyümede inşaat sektörünün hareketlenmesi, dağıtım şebekelerinin özelleştirilmesi ve artan enerji yatırımları ile üreticilerin gelişmekte olan pazarlara yönelmesi önemli rol oynarken, firma temsilcileri, özellikle yeni pazarlar olan Kuzey Afrika, Ortadoğu ve Türk cumhuriyetlerindeki hareketliliğin Türkiye trafo pazarına olumlu yansıdığını belirtiyor. Ancak 2012 yılında yaşanan hareketliliğin yılın son çeyreğinde yerini durgunluğa bıraktığını anlatan firma temsilcileri, yaşanan durgunlukla birlikte sektörün 2013 yılına dair hedef ve beklentilerine ulaşamadığını vurgulamaktadır. Firma temsilcileri, hedeflere ulaşılamamasının temelinde küresel piyasalardaki durgunluğun gelişen ekonomileri de etkilenmeye başlamasını ve buna bağlı olarak Türkiye'de alınan ekonomik önlemlerin etkili olduğu kanısındadır.”

Emsad 2014 sektör faaliyet raporuna göre “sektördeki bir diğer önemli sıkıntılarının bakır malzeme kullanılarak üretilen trafolarla ara kontrollerin yapılmaması olduğuna dikkat çeken sektör aktörlerine göre, bu durum sektörde haksız rekabetin yaşanmasına neden olmaktadır”. (www.emsad.org.tr, 2015)

XXX Elektrik Endüstrisi A.Ş. “1969 yılında Ankara’da kurulmuştur. XXX Elektrik Endüstrisi A.Ş.’nin hisselerinin %21,04’i XXX Elektrik Endüstrisi A.Ş.’ye ait olup, %78,96 ise İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem görmektedir. Şirket, Ankara Ticaret Sicil Memurluğu’nda 18987 (Akyurt-474) sicil numarası ile tescil edilmiştir.”

Şirket’in Ana Faaliyet Konusu:

XXX Elektrik Endüstrisi A.Ş. “Transformatör, kondansatör, ayırıcı, epoksi reçine izolatör ve elektromekanik teçhizatın üretim, test, pazarlama ve satışı ile yeni üretim alanları yaratmak için araştırma ve geliştirme faaliyetleridir.”

3.3 Oran Analizleri

XXX Elektrik Endüstri A.Ş.’nin 2012, 2013 yıllarına ait finansal tablolarına ait oran analizleri aşağıdaki şekildedir.

3.3.1 Likitide Oranları

3.3.1.1 Cari Oran

XXX A.Ş. AİT CARİ ORAN		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANI”
2012	29.026.360,09/29.947.398,38=0,96	1,47
2013	46.808.754,23/49.380.052,75=0,94	1,43

Cari oranın 2 olması gerektiği yönündü görüşler vardır. Merkez bankası sektör ortalamalarına bakıldığı zaman Emek Elektrik A.Ş nin cari oranından işletmenin nakit sıkıntısı çektiğini ve ödemelerinde zorlandığını söyleyebiliriz.

3.3.1.2 Asit-test Oranı

XXX A.Ş. AİT ASİT – TEST ORAN		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZBANKASI SEKTÖR ORANI”
2012	13.647.793,9/29.0263.60,09=0,46	1,03
2013	29.771.506,16/46.808.754,23=0,63	0,98

Asit-test oranının 1 ya da 1’den büyük olması kabul edilir. Merkez bankası sektör oranında ortalama 2012 yılı için 1,03 2013 yılı için 0,98 kabul edilmiştir. İşletmemizin asit-test oranı dönen varlıklarının stoklar çıkarıldıktan sonra borçlarını karşılama gücüne sahip olmadığını gösterir. İşletmenin stoklarına bağımlılığı fazladır. Bu oran stok bağımlılık oranı ile paralel bakılması gerekmektedir. Yani bu oran işletme likiditesinin stoklarının nakte çevirmeden borçlarını ödeyemeyeceğini gösteriyor.

3.3.1.3 Nakit oran

XXX A.Ş. AİT NAKİT ORAN		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANI”
2012	21.703.24,78/29.947.398,38=0,07	19,7
2013	31.428.50,39/49.380.052,75=0,06	18,6

Nakit oranının % 20'nin altına düşmemesi istenir. Merkez bankası sektör ortalaması 2012 yılı için 19,7, 2013 yılı için 18,6 kabul edilmiştir. İşletmeler için en hassas likitide derecesidir. Nakit oran işletmenin alacak devir hızı ile bağlantısı olan bir orandır. İşletme alacak tahsili yaşadığı zaman bu oranlar düşük olur nitekim 2012 ve 2013 bağımsız denetim görüşünde şartlı görüş bildiren bağımsız denetçi görüşü denetim görüşüne kaynak olarak işletme nakit sıkıntısı ve borçlarını ödeyememesi oluşturmaktadır.

3.3.2 Mali Oranlar

3.3.2.1 Maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranı

XXX A.Ş. AİT MADDİ DURAN VARLIKLARIN ÖZ KAYNAKLARA ORAN		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANI”
2012	10.370.506,56/26.101.846,79=0,39	42,3
2013	18.899.033,78/28.489.324,45=0,66	41,1

Bu oran, Duran varlıkların yüzde kaçının Öz kaynaklar ile finanse edildiğini gösterir. Merkez Bankası bu oranı 2012 yılı için % 42,3 2013 yılında %41,1 olarak belirlenmiştir. Oranın genelde 1'den küçük olması istenir. Oranın 1'den büyük olması duran varlıkların finansmanında öz kaynakların yetersiz kaldığı ve yabancı

kaynakların kullanıldığı anlamını taşır. İşletmemiz 2013 yılında maddi duran varlık ediminde yabancı sermaye kullanmıştır.

3.3.2.2 Borçların öz kaynaklara oranı

XXX A.Ş. AİT BORÇLARIN ÖZ KAYNAKLARA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	$38.303.506/26.101.846,79=1,46$	0,60
2013	$58.311.903,62/28.489.324,45=2,04$	0,48

İşletmeler için kaldıraç oranı işletmelerin firma değerini gösterir. Ortalamanın altındaki kaldıraç oranı işletmenin iflasına kadar gidebilecek riskleri içerir. Normal piyasa koşullarında işletmenin yabancı kaynaklarını % 50 geçmemesi istenir. İşletmelerin bunu yapma sebebi dışarıdan borçlanma maliyetinin öz sermayeye göre daha ucuz olması ve borç faizlerinin işletme gideri olarak kullanılması işletme karlılığı üzerinde etki yaratmaktadır. İşletmemiz 2012 yılında fazla olan yabancı kaynak oranını 2013 yılında daha da artırmıştır. Bu durum hem firma değerini azaltır, hem de işletmenin borç ödeme gücünü ve likitidesini olumsuz etkilemiştir.

3.3.2.3 Duran varlıkların öz kaynaklara oranı

XXX A.Ş. AİT DURAN VARLIKLARIN ÖZ KAYNAKLARA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	$35.378.992,70/26.101.846,79=1,35$	0,42
2013	$24.814.391,03/28.489.324,45=0,87$	0,41

Duran varlıkların öz kaynakları karşılama oranıdır. Bu oranın 1'den küçük olması öz kaynakların sabit yatırımları karşıladığını gösterir. İşletmemizde 2012 yılında öz kaynaklar sabit yatırımları karşılamada yetersiz kalmıştır. 2013 yılında da sektör ortalamasında yetersiz görünse de 2012 yılına göre öz kaynaklarını güçlendirmiştir.

3.3.3 Devir Hızı Oranları

3.3.3.1 Stok devir hızı

XXX A.Ş. AİT Stok Devir Hızı		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI “
2012	$33.910.159,40/14.202.278,58=2,38$	4,1
2013	$43.723.981,75/16.299.408,46=2,68$	4,2

Stok devir hızı belirli bir dönem içinde stokların kaç defa yenilendiğini gösterir.

Merkez bankası bu devir hızını 2012 yılı için 87 günde bir, 2013 yılı için 85 olarak belirlenmiştir. İşletmemiz 2012 için 151 gün olarak belirlenmiştir. İşletme stoklara daha çok kaynak bağladığı için maliyeti artmıştır. Stok devir hızı 2013 için 134 gün olarak belirlenmiştir. İşletmemiz 2012 yılına göre 2013 elde tutulan stok miktarı azaltılmış olup verimliliğini artırmıştır. Sektörle karşılaştığımızda işletmenin stoklarının nakde çevirmede zorlandığı görülmektedir. Cari oran ve asit test oran bu oran sonuçları bu oranı desteklemektedir.

3.3.3.2 Alacak devir hızı

XXX A.Ş. AİT Alacak Devir Hızı		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	$41.465.625,37/23.421.970,93=1,77$	2,9
2013	$61.871.559,24/38.580.644,21=1,60$	2,9

Alacak devir hızı oranı, “belirli bir dönemdeki kredi satışlar tutarının, hesap dönemi sonundaki ticari alacaklar tutarına veya ortalama ticari alacaklar miktarına bölünmesi ile elde edilen orandır. Merkez bankası alacak devir hızı oranını 2012 yılı için 2,9 kez 2013 yılı için 2,9 kez olarak belirlemiştir. Gün bazında baktığımız zaman merkez bankası verilerine göre 124 günde bir tahsilat yapılmaktadır. İşletmemiz 2012 yılında 203 gün 2013 yılında 225 gün de tahsilat yapıldığını gösterir. İşletmemizin tahsilat süresi uzun olduğu için kaynak maliyeti artmıştır. Tahsil edilemeyen tutarlar şüpheli hale gelmiş işletmeyi zor durumda bırakmıştır. 2012 ve 2013 yılı SER & BERKER Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.nin şartlı görüş bildirme sebeplerinden bir tanesidir. İşletme likiditesinin olumsuz olmasının en büyük sebebi tahsilat süresinin uzunluğudur. İşletme varlıklarını elde ederken bu oranı dikkate alması gerekir. Ürünlerini satıyor ama alacaklarını çok geç tahsil etmektedir. Tahsil süresi uzadığı için firma alacaklarına daha fazla yatırım yapmak zorunda kalmaktadır. Firmanın tahsil servisi etkili çalışmamaktadır.”

3.3.3.3 Net çalışma sermayesi devir hızı

XXX A.Ş. AİT Net Çalışma Sermayesi Devir Hızı		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	41.465.625,37/29.028.360,09=1,42	4
2013	61.871.559,24/46.808.754,23=1,32	4,2

Merkez bankası 2012 için 4, 2013 yılı için 4,2 kez olarak belirlemiştir. Net çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığına bakılır. Net çalışma sermayesi devir hızı düşük ise işletmenin aşırı net çalışma sermayesine sahip olduğunu, stok ve alacak devir hızının yavaş olduğunu, işletmenin gereksiniminden fazla olduğunu göstergesidir. Net çalışma sermayesi devir hızının yüksek olması, işletme net çalışma sermayesinin verimliliğinin yüksek olduğunu ifade eder. Ancak verimlilik ile karlılık bir arada olduğu sürece anlam taşır. Bu nedenle karlılık ve verimlilik birlikte incelenmelidir. İşletmemizde net işletme devir hızı 2012 yılı, 2013 yılına göre daha

verimlidir. Sektör ortalamasının altında kalmıştır. İşletmenin borç ödeme gücü yetersizdir.

3.3.3.4 Maddi duran varlık devir hızı

XXX A.Ş. AİT Maddi Duran Varlık Devir Hızı		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	$41.465.625,37/10.370.560,56=3,99$	6,3
2013	$61.871.559,24/13.949.470,04=4,43$	7,8

Maddi duran varlık devir hızı duran varlıkların satış yaratma durumunu ve 1 liralık varlık başına elde edilen kazancı ifade eder. Sektör ortalamasında 2012 yılı için bu hız 6,3 kez, 2013 yılı için 7,8 kez olarak belirlenmiştir. İşletme bu sonuçlara göre duran varlıklarını azaltmak ya da satışlarını artırmak zorundadır. Duran varlık giderlerinin karşılanması için işletmenin tam kapasite ile çalışması ya da duran varlık yatırımını azaltması gerekmektedir.

3.3.3.5 Öz kaynak devir hızı

XXX A.Ş. AİT ÖZ KAYNAK DEVİR HIZI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2013	$61.871.559,24/28.489.324,45=2,17$	2,7
2012	$41.465.625,37/26.101.846,79=1,58$	3,2

Sektör ortalaması 2012 yılı için 2,7 kez, 2013 yılı için 3,2 olarak belirlenmiştir. İşletmemiz sektör ortalamasını altında kalmıştır. İşletme özkaynaklarını verimli kullanılmamıştır. 2013 yılında bir önceki yıla göre öz kaynaklarını daha verimli kullanılmış sektör ortalamasını yakalamıştır. 2012 yılında ise işletme faaliyetlerin

gerçekleştirmek için borçlanma yoluna gitmiştir. İşletmemiz yeterli tedbirleri almazsa gelecekte istediği büyümeyi sağlamayabilir ve sektördeki yerini sıkıntıya sokar.

3.3.4 Kar ve Sermaye Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar

3.3.3.4.1 Net karın öz kaynaklara oranı

XXX A.Ş. AİT NET KARIN ÖZ KAYNAKLARA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	1.217.188,80/26.101.646,79=0,04	17,7
2013	2.387.477,66/28.489.324,45=0,08	27,9

Sektör ortalaması 2012 yılı için 17,7 2013 yılı için 27,9 olarak belirlenmiştir.

İşletmeye ortaklarca tahsis edilmiş değerlerin etkin kullanılmadığını görüyoruz. 2013 yılında bir önceki yıla göre daha etkili bir öz kaynak karlılığı görünebilir fakat her iki yılda da sektör ortalamasının altında kalmıştır.

3.3.3.5 Net karın aktif toplama oranı

XXX A.Ş. AİT NET KARIN AKTİF TOPLAMA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	1.217.188,80/64.455.352,79=0,018	6,7
2013	2.387.477,66/86.801.228,07=0,027	9,1

Aktiflerin işletmede etkin kullanılıp kullanılmadığına bakılır. Şirketin varlıkları kar yaratma konusunda etkili olamamıştır. 2012 ve 2013 yılında sektör ortalamasının altında kalmıştır. İşletmenin aktifinin büyük bir kısmını stoklar ve binalar ve

alıcılardan oluşmaktadır. İşletme de stok ve alacak devir hızı bu oranların düşük olmasını desteklemektedir.

3.3.5 Kar ile Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar

3.3.5.1 Brüt satış karının net satışlara oranı

XXX A.Ş. AİT BRÜT SATIŞ KARININ NET SATIŞLARA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	7.555.465,97/41.465.625,37=0,18	0,20
2013	18.147.577,49/61.871.559,24=0,29	0,22

Bu oran işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili elde ettiği karı gösterir. Denetçi için önemli bir orandır. Çünkü işletmelerin amacı kar sağlamak ve yatırımların verimliliğini ölçmektir. İşletmemiz 2012 ve 2013 yılında sektör ortalamasını yakalamışlardır. Brüt satış karlılığı 2013 yılında bir önceki yıla ve sektör ortalamasına göre artmıştır. Denetçi bu orana biraz daha dikkatle inceler. Çünkü işletmeler brüt satış karlılığı ile vergisel açıdan bilanço makyajlaması yapılmış olabilir.

3.3.5.2 Net karın net satışlara oranı

XXX A.Ş. AİT NET KARIN NET SATIŞLARA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	1.217.188,80/41.465.625,37=0,029	6,7
2013	2.387.477,66/61.871.559,24=0,038	8,8

Bu oran işletmenin sonuç karlılığını gösterir. İşletme kendi içinde 2013 yılında bir önceki yıla göre sonuç karlılığını artırsa da sektör ortalamasının çok altında kalmıştır.

3.3.5.3 Faaliyet giderlerinin net satışlara oranı

XXX A.Ş. AİT FAALİYET GİDERLERİNİN NET SATIŞLARA ORANI		“ELEKTRİK MOTORU, JENERATÖR, TRANSFORMATÖR İLE ELEKTRİK DAĞITIM VE KONTROL CİHAZLARININ MERKEZ BANKASI SEKTÖR ORANLARI”
2012	$6.798.133,13/41.465.625,37=0,16$	10,9
2013	$10.761.282,72/61.871.559,24=0,17$	9,1

İşletmelerin amacı satış geliri başına elde ettiği faaliyet karını artırmaktır. İşletme riski her iki yıl içinde yüksek görünmektedir. Sektör ortalamasının altında kalmıştır. İşletmenin ana faaliyetinin verimli olmadığına göstergesidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim faaliyeti sonucunda bir denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli ve uygun şekilde kanıt toplanması gerekmektedir. Analitik inceleme tekniği de önemli tekniklerinden birisidir. Analitik inceleme sebep sonuç ilişkisine dayanan bir inceleme tekniğidir. Gerek finansal bilgiler gerekse finansal olmayan bilgiler kullanılarak rakamların dalgalanması ve sapmaların analizinde analitik inceleme tekniği kullanılır. Analitik inceleme sonucunda ulaşılan denetim kanıtları denetim raporundaki görüşü etkiler.

Bağımsız denetçi analitik inceleme tekniği uygulayarak önemli sapmaları ortaya çıkarabilir. Denetimini her aşamasında kullanılabilen analitik inceleme tekniği bağımsız denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesini ve risk değerlendirilmesi aşamasında işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla analitik inceleme tekniğini uygulayabilir.

Analitik inceleme prosedürleri denetçi açısından maliyeti en az test etme türüdür. Denetçi sınırlı olan denetim sürecini etkili kullanmak için denetim testlerini analitik inceleme yönünde yoğunlaştırabilir. Analitik incelemede bulunduğu hesap bakiyeleri denetçiyi doğru ve detaylı incelenecek kalemlere yönlendirir. Uygulamada denetçi öncelikle Asit-test oranı, cari oran, stok devir hızı, Alacak devir hızı, Brüt satış karı, öz sermaye karlılık oranını detaylı şekilde ele almalıdır.

Asit-test oranı özellikle üretim işletmeleri yani stok bağımlı çalışan işletmeler için önemli ve hassas bir orandır. Bu oran tek başına işletme için gelecek dönemlere ait likitide düzeyini ve yolunu belirler. İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilmesi için stoklara olan bağımlılığını gösterir. Bu oran ile beklenen, işletmenin stoklarını satmadan kısa vadeli yabancı kaynaklarını karşılamaıdır. Bu oran tek başına ele

alınmaz Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sektör ortalamaları işletmeler için çok önemlidir. Elektrik motoru, jeneratör, transformatör ile elektrik dağıtım ve kontrol cihazları sektör ortalaması 2012 yılı için 1,035 2013 için 0,98 olarak belirlenmiştir. İşletmemizde bu oran 2012 için 0,46 2013 için 0,63 olarak hesaplanmıştır. İşletmemiz stok bağımlı çalışmaktadır. 2013 yılı bir önceki yıla göre bu oran % 17 artmış görünmektedir. Bunun sebebi stoklardaki artıştır. Stok devir hızı da bu oran için destekleyici niteliktedir. Sektör ortalamasının da 2012 yılı için 87 gün gün kez 2013 yılı için 85 gün kez kabul edilen stok devir hızı işletmemizde 2012 için 151 gün kez 2013 için 134 gün kez olarak hesaplanmıştır. Sektör ortalamasının altında gibi gözükse de işletme sektörde lider durumunda olduğu için ve bir önceki yıla göre stok satış süresini artırmıştır. Stok devir hızı üretim işletmelerin önemli oranlarından. Denetçinin özellikle incelemesi gereken bir kalemdir stok hesabı, alınan stoklar, satıldıkça ya da kullanıldıkça işletme için karlılık düzeyini belirler. Bu oran işletmenin yılda kaç kez mal alışı ve satışını gösterir. Stok devir hızını işletmeye ve sektör ortalamasına göre başarılı kabul edilebilecek oranlara göre belirlenir. Stok devir hızı ne kadar yüksekse verimlilik o kadar artar. Verimliliğin artışı satışların maliyet başına ortalama stok düzeyini düşürmesiyle ortaya çıkar. Stok devir hızını etkileyen birçok etmen vardır. Denetçi özellikle sektör oranlarına baktıktan sonra üretim teknolojisi, ürün özellikleri, tedarik ve Pazar koşulları, ithalat ve ihracat rejimlerine bakar. İşletmemizde stok devir hızının az olduğunu görüyoruz bu işletmeye stokları elde tutarak elde tutma maliyetinin artırdığını görüyoruz.

Cari oranın 2 olması istenir. Sektör ortalamasında 2012 yılı için 1,47 2013 yılı için 1,43 olarak belirlenmiştir. İşletmemizde bu oran 2012 yılı için 0,96 2013 yılı için 0,94 olarak hesaplanmıştır. Sektör ortalamasının altında kalmıştır. Bu durumda işletmenin kısa vadeli yabancı kaynakları dönen varlıklarından daha büyüktür. Yani işletmenin kısa sürede ödeyeceği borçların baskısını hissetmektedir.

Brüt Satış Karı işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili elde ettiği karı gösterir. 2012 yılı için sektör ortalaması %20, 2013 yılı için %22 olarak belirlenmiştir. İşletmemizde bu oran 2012 yılı için %18, 2013 yılı için %29 olarak belirlenmiştir. İşletme karını bir önceki yıla göre % 8 brüt satış karını artırmıştır. Denetçi için önemli olan kalemlerden bir tanesidir. İşletmenin gerçek satışları, stok kontrolleri, sayım, gözlem gibi birçok analitik inceleme tekniğini içinde barındıran bir orandır.

İşletme gerçek olmayan bir karlılık göstermiş ya da satışları faturasız yapma olasılığına karşı denetçiye doğru bilgiler verir.

Öz sermaye karlılık oranı işletme sahiplerinin işletmeye koydukları kaynağın ne kadarlık bir karla geri dönüşünü gösteren orandır. Sektörde 2012 yılı için %17,7 2013 yılı için %27,9 olarak belirlenmiştir. İşletmemizde bu oran 2012 yılı için %4,6 2013 yılı için %8 olarak belirlenmiştir, yani her 100tl yatırım için 2012 yılında 4,6 tl, 2013 yılında 8tl kara neden olmuştur. Öz kaynak karlılığının toplam varlıkların karlılığından fazla olması istenir. Yoksa işletmenin finansman yükü artar. İşletmeye yatırım yapmak isteyenler için öncelikli bir orandır.

Alacak devir hızı bir dönemde bir müşteriye kaç kez satış yapıldığını ve satışlardan oluşan alacağın kaç kere tahsil edildiğini gösterir. İşletmeler için olmazsa olmaz bir kalemdir. İşletmelerin sürekliliği hakkında genel bir bilgi verir. İşletmemizde bu hesap denetim için önemlidir özellikle denetçi halka açık işletmelerde örtülü kazançları bu hesap detayında ortaya çıkartabilir. İşletmemizde bu oran 2012 yılı için 203 gün, 2013 yılı için 225 olarak belirlenmiştir. sektör ortalamasında bu oranın 2012 ve 2013 yılı için 124 gün olduğunu görüyoruz. İşletmemiz kredili satışlarını sektör ortalamasının altındadır. Alacak devir hızı sektörün altındadır. Firma alacaklarına çok fazla yatırım yapmıştır. Alacak tahsil süresi de sektöre göre yıllar boyunca yükselmiştir. Ürünlerini satıyor ama alacaklarını çok geç tahsil ediyor. Tahsil süresi uzadığı için firma alacaklarına daha fazla yatırım yapar. Firmanın tahsil servisi etkili çalışmamaktadır. İşletme alacaklarının daha kısa sürede tahsil edilmesi kaynak maliyetini azaltır.

Nakit oranının % 20 nin altına düşmemesi istenir. Merkez bankası sektör ortalaması 2012 yılı için 19,7, 2013 yılı için 18,6 kabul edilmiştir. İşletmeler için en hassas likitide derecesidir. Nakit oran işletmenin alacak devir hızı ile bağlantısı olan bir orandır. İşletme alacak tahsili yaşadığı zaman bu oranlar düşük olur nitekim 2012 ve 2013 bağımsız denetim görüşünde şartlı görüş bildiren bağımsız denetçi görüşü denetim görüşüne kaynak olarak işletme nakit sıkıntısı ve borçlarını ödeyememesi oluşturmaktadır. Denetim görüşünün temeli olan denetim kanıtı toplamada denetim tekniklerinden analitik inceleme tekniğinin önemi gerek denetimin başında gerek denetimi yürütürken gerekse denetim görüşünün verilmesi aşamasında önemlidir.

Analitik inceleme teknikleri işletme finansal bilgilerinin önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgiler, bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği

sonuçlar veya amortisman giderleri tahmini gibi bağımsız denetçinin beklentileri ve işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranını, faaliyette bulunan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri ile karşılaştırılmasını içerir.

Brüt karlılık yüzdesi gibi işletmenin geçmiş deneyimlere dayanarak tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi beklenen firma bilgileri arasındaki ilişkilerin göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğın işletmenin brüt satış karlığının devam etmesi beklenir eğer önceki faaliyet sonuçlarındaki trend de değişiklik varsa bu değişikliğin neden ve sonuçları önemli denetim kanıtı olabilir.

Bağımsız denetim küresel ekonominin olmazsa olmazı haline gelmiştir. Sermayelerin dışa açılması, şirketlerin hızlı büyüme isteği, bağımsız denetimin çıkış kaynağıdır. Işletmelere yatırım yapmak isteyen karar alıcılar daha profesyonel ve bağımsız kişilerden bilgi almak zorundadır. Işletmelere dünyayla entegre olmuş muhasebe ve raporlama standartlarını kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bu durum Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde yabancı sermaye ihtiyacı, şirketlere olan güvensizlik, yönetici yolsuzlukları ve bunları kamufle etme yatırımcıyı ve yönetimde olmayan diğer hissedarları bağımsız bilgi almaya itmişlerdir.

Denetim standartlarına ve uluslararası finansal raporlama standartlarına göre rapor hazırlamak ve bunu sunmak zorundadır. Denetçi bu kadar bilgi ve veriyi doğru değerlendirmek ve aktarmak için belli prosedürler kullanır. Bağımsız denetim standartları analitik inceleme prosedürlerini standartların içine alarak gerekliliğini ortaya koymuştur. Denetçi kısıtlı olan bu zaman aralığında elinde olan verileri doğru teknikle ve etkili kullanmaları gerekir. Denetçi denetim görüşünü oluşturmak ve bunu sunmak birtakım bilgilere ihtiyaç duyar. Bunlara denetim kanıtları diyebiliriz. Kanıtlar denetçi görüşünün dayanağını oluşturur.

Denetimi bir bütün olarak ele aldığımızda bunun büyük bir kısmının denetim kanıtları oluşturur. Denetimin amacı karar alıcılara, işletme sahiplerine ve yatırım yapmak isteyenlere işletmenin mali verilerini, sürdürülebilirliğini objektif şekilde sunmaktır. Bu görüşü oluştururken sadece işletme içinden değil işletme dışından da bilgilere ulaşır, tecrübesi ile harmanlar ve görüşünde belirtir. Denetçinin zaman alanında sınırlamaları vardır. Sınırlı olan süreyi etkili ve verimli kullanmak için analitik inceleme prosedürlerini kullanma gereği doğmuştur. Analitik inceleme prosedürleri denetçinin elinde olan veriyi etkili ve verimli sonuç almasını sağlar.

Çünkü finansal ya da finansal olmayan verileri karşılaştırma ve anlamlı şekilde incelenmesini sağlar. Denetçinin denetim çalışmalarında yol göstericidir. Denetçi için maliyeti en düşük kanıt toplama tekniğidir. İşletme dışında da bilgi alındığı için güvenilirliği yüksektir.

Denetçi analitik incelemeyi yaparken bazı kalemleri ve bunlarla ilgili önemli farklılıkları tespit eder. Çıkan sonuçları kendi içinde ve sektör bilgileri ile karşılaştırır.

Çalışmamızda analitik inceleme prosedürlerinden denetimin tamamlanması aşamasında oran analizlerini kullandık. Oran analizi işletmelerin likitide, karlılık, verimlilik ve sürdürülebilirliği hakkında bilgi verir. İşletmenin cari yıl ve önceki yıllar arasında kendi içinde ve sektör ortalamaları hakkında olanak sağlar. İşletmemiz üretim işletmesi olduğu için denetçi devir hızı oranlarını ve likitide oranlarını detaylı şekilde önceki yıl, cari yıl ve sektörle karşılaştırmıştır. Karşılaştırmadaki oranlar bizi işletmenin 2012 ve 2013 yılında gerçekleştirilen şartlı bağımsız denetim görüşünün sonucuyla yaptığımız inceleme sonucunun örtüştüğünü göstermektedir.

Denetim kanıtları denetimin ve denetçi görüşünün kaynağını oluşturur. Denetim görüşü gelir tablosu ve bilanço hakkında bize bilgi verir. Gelir tablosu ve bilanço kalemleri verimli bir şekilde denetimi analitik inceleme prosedürleri ile maliyeti en aza indirilebilir. Analitik inceleme prosedürleri işletme verilerinden çıkan sonuçları denetçi görüşüne yansıtır.

KAYNAKLAR

- Acar, D., Aktürk, A., & Coşkun, A. (2012). Gönüllüden zorunlu bağımsız denetime geçişin aile işletmelerinde kurumsal yönetime etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 115-125.
- Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*. Ankara: Ekin Kitapevi.
- Akbulak, Y. (2012). Türk Sermaye Piyasasında Esaslı Bir Devrim II. *Mali Çözüm*, 215-240.
- Akgüç, D. (2012). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: Avcıol basım 15. Baskı.
- Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Yayınevi 1.BASKI.
- Atmaca, Y. D. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 191-196.
- Bakır, Y., & Şahin, A. (2009). *Finansal Tablolar Analizi*. Ankara: Detay Yayınları 1. Baskı.
- Başpınar, A. (2004). Türkiyede ve Dünyada Denetime Genel Bakış. *Maliye*, 57-58-59.
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir. *Maliye Dergisi*, 1-10.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (tarih yok). Türkiyede Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sü İİFB Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 572-589.
- Bostancı, S. (tarih yok). Bankalarda Bağımsız Denetim. *Mali Çözüm*, 1-5.
- Bozdemir, Y. (2013). Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler. *Mali Çözüm*, 67-86.

- Bozkurt, N., Ataman, Ü., & Hacırüstemoğlu, R. (2001). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları 1. Baskı.
- Bozkurt, P. (2012). *Muhasebe Denetimine Genel Bakış*. İstanbul: Alfa Basın Yayın 6. Baskı.
- Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılacak Yöntemler. *Mali Çözüm*, 29-50.
- Çabuk, A., & Lazol, İ. (2014). *Mali Tablolar Analizi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çabuk, P. A., & Lazol, P. İ. (2014). *Mali Analiz Teknikleri*. Bursa: Ekin Yayınevi 14. Baskı.
- Çaldağ, P. Y. (2007). *Denetim ve Raporlama*. Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları.
- Çalış, Y. E. (2013). *Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması*. İstanbul: Yalın Basım Yayın Dağıtım.
- Çankaya, D., & Dinç, D. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisdi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 81-102.
- Çetinoğlu, A. G., Kurnaz, A., & Sevim, P. (2006). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiyede Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu. *Mali Çözüm*, 46.
- Dal, D., & Çalış, D. (2013). Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi. *Mali Çözüm*, 87-106.
- Demir, M. (2010). Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim. *Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı*. Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Dönmez, A. (2008). Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Doktora tezi*. Antalya.
- Durmuş, D. N. (2008). *Denetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Elitaş, D. (2011). *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları*. Ankara: Gazi Yayınevi.

- Erdoğan, M. (2002). Doğuş Üniversitesi Dergisi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51,63.
- Erdoğan, Y. (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm*, 14-32.
- Erdoğan, Y. D. (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm*, 15-32.
- Gazete, R. (26/12/2012, 12 26). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. 28509. Ankara.
- Gazete, R. (tarih yok). BDS 700.
- Gücenme, P. (2003). *Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi*. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları.
- Güçlü, Y. (2013). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık, 4.Baskı.
- Gültekin, S. S. (2015). *Bağımsız Denetim Uygulamaları*. Ankara: Asmmo.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi 4.Baskı.
- Güredin, E. (1998). *Denetim*. İstanbul: Beta Basın Yayın.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi 14. Baskı.
- Haftacı, P. D. (2013). *Finansal Tablolar Analizi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları 1. Baskı.
- <https://www.ifac.org>. Erişim Tarihi: 01.10.2016
- Kandemir, Y., & Kandemir, Y. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Gereçler. *Mali Çözüm*, 39-77.
- Karacan, S., & Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.
- Karanfiloğlu, A. Y. (Tarih Yok). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay dergisi*, 28-38.

Karapınar, P. A., & Ayıkoğlu, P. F. (2013). *Finansal Analiz*. Ankara: Gazi Kitapevi 3.Baskı.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A., & Torun, S. (2015). *Türkiyede Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Yayınevi.

Kayabası, A., Demirel, E., & Yıldırım, M. (2007). Küreselleşme Sürecinde İşletmelerin Finansal Kararlarını Etkileyen Temel Niteliklere Totaliter Bir Yaklaşım. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19-38.

Kepekçi, P. (2004). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitapevi 5.Baskı.

Khan, M. (Tarih Yok). *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş*. Pakistan.

Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi. *Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 68-78.

Kızılboga, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 220-236.

Köse, D. H. (2007). *Dünyada ve Türkiye de Yüksek Denetim*. Ankara: 145. YIL Yayınları.

Kütük, İ. (2008, Ocak). Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Master Tezi*. Edirne.

m. (tarih yok).

Özer, Ö. (2012). Mali Tablolar Analizi; Bir Hastane Analizi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 184-199.

Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 95-105.

Sevim, Şerafettin A. Ç. (2006). Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiyede Denetim. *Çözüm*, 44-76.

- Savcı, Y. (2013). *Mali Tablolar Analizi*. Ankara: Ekin Yayınları 6.Baskı.
- Selimoğlu, P., & Özbirecikli, P. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Selvi, Y. (2002). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Yönetim Muhasebesinin Komitesinin Sidney Toplantısından notlar., (s. 2-7). Sidney.
- Selvi, Y. (Tarih Yok). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar., (s. 1-7).
- Serban, M. (2013). Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler. *Mali Çözüm*, 1-8.
- Şamiloğlu, P., & Akgün, D. D. (2015). *Finansal Tablolar Analizi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şanlı, N. (2002). Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik. *İstanbul 17. Muhasebe Kongresi* (s. 204). Ankara: Muhasebe Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar.
- Şavlı, D. T. (Tarih Yok). Uluslararası Denetçm Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. *Mali Çözüm*, 1-18.
- Şirin, M. (tarih yok). Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatiki Örnekleme Yöntemleri. Ankara: (Şirin <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf>).
- Toroslu, M. (2012). *Finansal Tablolar Denetimi*. İstanbul: Seçkin Yayınevi 1.Basım.
- Toroslu, M., & Kurnaz, D. N. (2015). *Finansal Tablolar Analizi*. Ankara: Seçkin Yayınevi Ankara 2. Baskı.
- Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 265-300.
- Usul, D. (2013). *TFRS Uygulamalı Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- www.emsad.org.tr. (2015, 10 16). 10 16, 2015 tarihinde <http://www.emsad.org.tr> adresinden alındı.

Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 358-368.

Yıldız, E., & Başkan, T. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-18.

Yıldız, E., & Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-18.



EKLER

1. Ek-A: XXX Elektrik A.Ş.'nin Mali Verileri	78
--	----



Ek-A: XXX Elektrik A.Ş.'nin Mali Verileri

Tabla A.1: Gelir tablosu (2012).

XXX ELEKTRİK ENDÜSTRİSİ A.Ş.			
01.01.2012 - 31.12.2012 TARİHLİ			
GELİR TABLOSU			
A-	BRÜT SATIŞLAR		42.066.702,94
	1-	Yurtiçi Satışlar	21.968.190,56
	2-	Yurtdışı Satışlar	20.098.512,38
	3-	Diğer Gelirler	0,00
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		- 601.077,57
	1-	Satışlardan İadeler (-)	-465.568,75
	2-	Satış İskontoları (-)	-135.508,82
	3-	Diğer İndirimler (-)	-
C-	NET SATIŞLAR		41.465.625,37
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		- 33.910.159,40
	1-	Satılan Mamul Maliyeti (-)	-33.757.267,33
	2-	Satılan Tic.Mallar Maliyeti(-)	-60.328,08
	3-	Satılan Hizmet Maliyeti(-)	-
	4-	Diğer Satışların Maliyeti (-)	-92.563,99
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		7.555.465,97
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)		- 6.798.133,13
	1-	Araştırma ve Geliştirme Gid.(-)	-869.771,43
	2-	Pazarlama,Satış ve Dağıtım Gid.(-)	-1.491.323,80
	3-	Genel Yönetim Giderleri(-)	-4.437.037,90
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		757.332,84
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		3.262.168,73
	1-	İştiraklerden Temettü Gelirleri	-
	2-	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	-
	3-	Faiz Gelirleri	154.708,03
	4-	Komisyon Gelirleri	-
	5-	Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
	6-	Menkul Kıymetler Satış Karları	1.749,85
	7-	Kambiyo Karları	2.240.533,14
	8-	Reeskont Faiz Gelirleri	184.950,37
	9-	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	680.227,34
	10-	Enflasyon Düzeltmesi Karları	-
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		- 2.536.127,38
	1-	Komisyon Giderleri (-)	-
	2-	Karşılık Giderleri(-)	-1.400,00
	3-	Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	-535,26
	4-	Kambiyo Zararları(-)	-2.036.101,58
	5-	Reeskont Zararları(-)	-187.029,04
	6-	Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	-311.061,50
	7-	Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	-

Tabla A.1 (Devam): Gelir tablosu (2012).

H-	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			- 1.636.395,02	
	1-	Kısa Vadeli Borçlanma Gideri(-)	-1.636.395,02		
	2-	Uzun Vadeli Borçlanma Gideri(-)			
	OLAĞAN KAR VE ZARARLAR			- 153.020,83	
I-	OLAĞANDIŞI GELİRLER VE KARLAR			27.132,04	
	1-	Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00		
	2-	Diğer Olağandışı Gelir ve Karları	27.132,04		
J-	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)			- 1.091.300,01	
	1-	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	-		
	2-	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	-		
	3-	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	-1.091.300,01		
	DÖNEM KARI VEYA ZARARI			- 1.217.188,80	
K-	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.(-)				-
	DÖNEM NET KARI VE ZARARI			- 1.217.188,80	
				1.091.300,01	
				- 125.888,79	

Tabla A.2: Bilanço (2012).

					PASİF (KAYNAKLAR)	
					KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
			I-			
	2.136.116,11		A-	MALİ BOÇLAR		2.041.725,49
16.481,67			1-	Banka Kredileri	67.808,04	
569.963,84			2-	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	2.235.167,15	
1.549.670,60			3-	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	- 261.249,70	
-			B-	TİCARİ BORÇLAR		16.954.511,16
-			1-	Satıcılar	0.540.361,06	
-			2-	Borç Senetleri	6.563.602,05	
	34.208,67		3-	Borç Senetleri Reeskontu (-)	- 184.950,37	
-			4-	Alınan Depozito ve Teminatlar	-	
34.208,67			5-	Diğer Ticari Borçlar	35.498,42	
	8.093.162,60					
8.093.162,60			C-	DİĞER BORÇLAR		2.633.667,08
-			1-	Ortaklara Borçlar	46.364,80	
-			2-	İştiraklere Borçlar	213.912,00	
-			3-	Grup Şirketlere Borçlar	-	
-			4-	Personele Borçlar	922.324,97	
3.472.760,77			5-	Diğer Çeşitli Borçlar	1.451.065,31	
-						
3.472.760,77						
					PASİF (KAYNAKLAR)	
	2.521.552,76		D	ALINAN AVANSLAR		5.139.508,83
			-			
897.195,28			1-	Alınan Sipariş Avansları	5.139.508,83	
824.516,68			2-	Alınan Diğer Avanslar	-	
-						
799.840,80			E	YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAK.		-
			-			
	15.561.566,19		1-	Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri	-	
6.002.429,02			2-	Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri Enf.Farkı	-	
4.865.247,37						
2.748.761,34						

Tabla A.2 (Devam): Bilanço (2012).

37.822,14			F-	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.		1.339.472,96
881.844,87			1-	Ödenecek Vergi ve Fonlar	177.814,65	
1.025.461,45			2-	Ödenecek Sosyal Güv.Kes.	187.997,24	
-			3-	Vadesi Geçmiş ve Ertelenen	969.733,17	
-			4-	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	6.057,00	
-			5-	Dön.Karın Vergi ve Diğer Yas.Yük.Karş.	-	
-			5-	Dön.Karının Peş.Ödenen Vergi ve Diğer Yüküm(-)	2.129,10	
-			5-	Maliyet Gider Karşılıkları		
-			H-	GELECEK AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAĞ.		1.838.512,86
	679.753,76		1-	Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.838.512,86	
611.508,10			2-	Gider Tahakkukları	-	
-			3-	Hesaplanan KDV	-	
-			4-	Diğer kav	-	
-			5-	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	-	
7.245,66						
61.000,00				KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		29.947.398,38
-						
	29.026.360,09		II-	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
			A-	MALİ BORÇLAR		2.207.557,05
			1-	Banka Kredileri	51.152,36	
	718.044,36		2-	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	2.263.565,18	
718.044,36			3-	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	-107.160,49	
	12.089.211,21		B-	TİCARİ BORÇLAR		-
-			1-	Alınan Depozito ve Teminatlar	-	
25.672,00						
12.063.539,21			C-	DİĞER BORÇLAR		6.148.550,57

Tabla A.2 (Devam): Bilanço (2012).

	894.077,93			1-	Ortaklara Borçlar	-	
894.077,93				2-	Grup Şirketlere Borçlar	-	
-				3-	Kamuya Olan Ertelemiş Taksit.Borçlar	3.273.008,75	
-				4-	Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.875.541,82	
-			D	ALINAN AVANSLAR			-
	10.370.506,56			1-	Alınan Sipariş Avansları	-	
32.351,64		III-	UZUN VADELİ YAB.KAY.TOPLAMI				8.356.107,62
-							
8.600.000,00			ÖZ KAYNAKLAR				
2.237.816,29							
460.945,83			A-	ÖDENMİŞ SERMAYE			19.800.000,00
203.869,26				1-	Sermaye	19.800.000,00	
-				2-	Sermaye Enf.Düzeltilmesi Olumlu Farkları	-	
- 1.164.476,46				2-	Ödenmemiş Sermaye(-)	-	
-			B-	SERMAYE YEDEKLERİ			369.139,54
	7.729.158,20			1-	Hisse Senetleri İhraç Primleri	369.139,54	
8.144.707,72				2-	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	-	
1.638.495,64				3-	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	-	
1.109.332,36			C-	KAR YEDEKLERİ			2.776.164,39
-				1-	Yasal Yedekler	2.756.058,08	
- 3.163.377,52				2-	Olağanüstü Yedekler	20.106,31	
	3.577.994,44						
3.577.994,44			D-	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			8.334.025,72
				1-	Geçmiş Yıllar Karları	8.334.025,72	
-			E-	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI			- 3.960.294,06
				1-	Geçmiş Yıllar Zararları	- 3.960.294,06	
-			F-	DÖNEM NET KARI(ZARARI)			- 1.217.188,80
-				1-	Dönem Net Karı	- 1.217.188,80	
	35.378.992,70		ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI				6.101.846,79
	64.405.352,79		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI				64.405.352,79
							-

Tablo A.3: Gelir tablosu (2013).

XXX ELEKTRİK ENDÜSTRİSİ A.Ş.			
01.01.2013 - 31.12.2013 TARİHLİ			
GELİR TABLOSU			
A-	BRÜT SATIŞLAR		62.307.567,10
	1-	Yurtiçi Satışlar	41.816.239,79
	2-	Yurtdışı Satışlar	20.488.029,96
	3-	Diğer Gelirler	3.297,35
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		- 436.007,86
	1-	Satılardan İadeler (-)	-436.007,86
	2-	Satış İskontoları (-)	0,00
	3-	Diğer İndirimler (-)	-
C-	NET SATIŞLAR		61.871.559,24
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		- 43.723.981,75
	1-	Satılan Mamul Maliyeti (-)	-42.524.668,72
	2-	Satılan Tic.Mallar Maliyeti(-)	-1.088.324,00
	3-	Satılan Hizmet Maliyeti(-)	0,00
	4-	Diğer Satışların Maliyeti (-)	-110.989,03
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		18.147.577,49
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)		- 10.761.282,72
	1-	Araştırma ve Geliştirme Gid.(-)	-1.118.520,20
	2-	Pazarlama,Satış ve Dağıtım Gid.(-)	-3.135.832,59
	3-	Genel Yönetim Giderleri(-)	-6.506.929,93
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		7.386.294,77
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		6.800.414,01
	1-	İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00
	2-	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00
	3-	Faiz Gelirleri	182.250,02
	4-	Komisyon Gelirleri	0,00
	5-	Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00
	6-	Menkul Kıymetler Satış Karları	895,79
	7-	Kambiyo Karları	4.815.045,60
	8-	Reeskont Faiz Gelirleri	230.940,82
	9-	Enflasyon Düzeltmesi Karları	0,00
	10-	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.571.281,78
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		- 8.605.085,19
	1-	Komisyon Giderleri (-)	0,00
	2-	Karşılık Giderleri(-)	-2.306.701,55
	3-	Menkul Kıymet Satış Zararı(-)	-253,99
	4-	Kambiyo Zararları(-)	-6.113.179,28
	5-	Reeskont Zararları(-)	-184.950,37
	6-	Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)	0,00
	7-	Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)	0,00
H-	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		- 1.170.593,53
	1-	Kısa Vadeli Borçlanma Gideri(-)	-1.170.593,53
	2-	Uzun Vadeli Borçlanma Gideri(-)	
	OLAĞAN KAR VE ZARARLAR		4.411.030,06
I-	OLAĞANDIŞI GELİRLER VE KARLAR		31.328,94
	1-	Önceki Dönem Gelir ve Karları	0,00
	2-	Diğer Olağandışı Gelir ve Karları	31.328,94
J-	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)		- 1.191.587,30
	1-	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)	0,00
	2-	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0,00
	3-	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar(-)	-1.191.587,30
	DÖNEM KARI VEYA ZARARI		3.250.771,70
K-	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.(-)		- 863.294,04
	DÖNEM NET KARI VE ZARARI		2.387.477,66
			1.191.587,30
			4.442.359,00
			125.888,79
			4.316.470,21
			863.294,04

Tablo A.4: Gelir tablosu (2013).

AKTİF (VARLIKLAR)				PASİF (KAYNAKLAR)			
I-	DÖNEN VARLIKLAR				I-	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
	A-	HAZIR DEĞERLER		3.142.850,39		A-	MALİ BOÇLAR
							4.446.527,80
	1-	Kasa	7.044,28			1-	Banka Kredileri
							3.927.238,00
	2-	Alınan Çekler	1.079.816,05			2-	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
							577.886,71
	3-	Bankalar	2.055.990,06			3-	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri
							58.596,91
	4-	Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(-)	-			B-	TİCARİ BORÇLAR
							23.052.650,61
	5-	Diğer Hazır Değerler	-			1-	Satıcılar
							14.452.506,99
	6-	Diğer Menkul Kıymetler	-			2-	Borç Senetleri
							8.779.104,77
	B-	MENKUL KIYMETLER				3-	Borç Senetleri Reeskontu (-)
							230.940,82
	1-	Hisse Senetleri	-			4-	Alınan Depozito ve Teminatlar
							-
	2-	Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonolar	-			5-	Diğer Ticari Borçlar
							51.979,67
	C-	TİCARİ ALACAKLAR		23.460.242,63			
						C-	DİĞER BORÇLAR
	1-	Alıcılar	23.460.242,63				11.370.357,18
						1-	Ortaklara Borçlar
							-
	2-	Alacak Senetleri	-			2-	İştiraklere Borçlar
							1.518.088,85
	3-	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-			3-	Grup Şirketlere Borçlar
							-
	4-	Verilen Depozito ve Teminatlar	-			4-	Personele Borçlar
							1.544.339,69
	5-	Diğer Ticari Alacaklar	-			5-	Diğer Çeşitli Borçlar
							8.307.928,64
	6-	Şüpheli Ticari Alacaklar	5.647.029,62				
	7-	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	5.647.029,62				
	D-	DİĞER ALACAKLAR		3.096.668,73		D-	ALINAN AVANSLAR
							6.951.745,70
	1-	Ortaklardan Alacaklar	2.159.794,52			1-	Alınan Sipariş Avansları
							6.951.745,70
	2-	İştiraklerden Alacaklar	-			2-	Alınan Diğer Avanslar
							-
	3-	Grup Şirketlerden Alacaklar	-				-
	4-	Diğer Çeşitli Alacaklar	936.874,21			E-	YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAK.
	E-	STOKLAR		17.037.248,07		1-	Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri
	1-	İlk Madde ve Malzeme	5.427.950,32			2-	Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri Enf.Farkı
	2-	Yarı Mamüller Üretim	5.926.352,69				
	3-	Mamüller	2.408.275,16				
	4-	Ticari Mallar	37.822,14			F-	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜK.
							1.685.505,96
	5-	Diğer Stoklar	1.996.069,79			1-	Ödenecek Vergi ve Fonlar
							368.314,97
	6-	Verilen Sipariş Avansları	1.240.777,97			2-	Ödenecek Sosyal Güv.Kes.
							283.912,58

Tablo A.4 (Devam): Gelir tablosu (2013).

	F- YILLARA YAY.İNŞ.ON.MALİYETLERİ				3- Vadesi Geçmiş ve Ertelenen	1.042.220,99	
	1- Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Mal.				4- Ödenecek Diğer Yükümlülükler	1.615,00	
	2- Yıllara Yaygın İnş.ve Onarım Mal.Enflasyon Fark				5- Dön.Karlı Vergi ve Diğer Yas.Yük.Karş.	863.294,04	
	G- GELECEK AY. AİT GİD.GEL.TAH.				5- Dön.Karının Peş.Ödenen Vergi ve Diğer Yüküm(-)	873.851,62	
	1- Gelecek Aylara Ait Giderler				5- Maliyet Gider Karşılıkları		
	2- Gelir Tahakkukları				H- GELECEK AYLARA AİT GEL.VE GİD.TAH.		1.882.265,50
	H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		71.744,41		1- Gelecek Aylara Ait Gelirler	1.882.265,50	
	1- Devreden KDV	39.288,66			2- Gider Tahakkukları		
	2- İndirilecek KDV				3- Hesaplanan KDV		
	3- Diğer KDV				4- Diğer kdv		
	4- Peşin Ödenen Vergiler				5- Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
	5- İş Avansları	2.080,75					
	6- Personel Avansları	30.375,00			KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		49.389.052,75
	7- Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar						
	DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		46.808.754,23		II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
					A- MALİ BORÇLAR		2.493.197,72
	II- DURAN VARLIKLAR				1- Banka Kredileri	2.101.917,81	
	A- TİCARİ ALACAKLAR		940.875,64		2- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	413.360,47	
	1- Verilen Depozito ve Teminatlar	940.875,64			3- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	22.080,56	
	B- DİĞER ALACAKLAR		11.082.857,21		B- TİCARİ BORÇLAR		
	1- Grup Şirketlerden Alacaklar				1- Alınan Depozito ve Teminatlar		
	2- Personelden Alacaklar	19.318,00					
	3- Diğer Çeşitli Alacaklar	11.063.539,21			C- DİĞER BORÇLAR		6.429.653,15
	C- MALİ DURAN VARLIKLAR		1.374.077,93		1- Ortaklara Borçlar		
	1- İştirakler	1.374.077,93			2- Grup Şirketlere Borçlar		
	2- İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)				3- Kamuya Olan Ertelenmiş Taksit.Borçlar	3.241.674,58	
	3- Bağlı Ortaklıklar				4- Kıdem Tazminatı Karşılığı	3.187.978,57	
	4- Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)				D ALINAN AVANSLAR		
	D- MADDİ DURAN VARLIKLAR		18.899.033,79		1- Alınan Sipariş Avansları		
	1- Arazi ve Arsalar	1.319.340,52			III- UZUN VADELİ YAB.KAY.TOPLAMI		8.922.850,87
	2- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri						

Tablo A.4 (Devam): Gelir tablosu (2013).

	3-	Binalar	14.519.324,94				ÖZ KAYNAKLAR		
	4-	Tesis Makina ve Cihazlar	5.731.473,65						
	5-	Taşıtlar	573.052,95				A- ÖDENMİŞ SERMAYE		19.800.000,00
	6-	Demirbaşlar	270.107,06			1-	Sermaye	19.800.000,00	
	7-	Diğer Maddi Duran Varlıklar	-			2-	Sermaye Enf.Düzeltilmesi Olumlu Farkları	-	
	8-	B.Amortismanlar(-)	4.949.563,75			2-	Ödenmemiş Sermaye(-)	-	
	9-	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.435.298,42				B- SERMAYE YEDEKLERİ		369.139,54
	E-	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK.		4.541.279,31		1-	Hisse Senetleri İhraç Primleri	369.139,54	
	1-	Haklar	2.273.252,92			2-	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	-	
	2-	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	2.761.521,82			3-	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	-	
	3-	Özel Maliyetler	-				C- KAR YEDEKLERİ		2.776.164,39
	4-	Diğer Maddi Olmayan Duran Var.	-			1-	Yasal Yedekler	2.756.058,08	
	5-	B.Amortismanlar(-)	493.495,43			2-	Olağanüstü Yedekler	20.106,31	
	F-	GELECEK YIL.AİT GİD.VE GEL.TAH.		3.154.349,96					
	1-	Gelecek Yıllara Ait Giderler	3.154.349,96				D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		8.334.025,72
	G-	DİĞER DURAN VARLIKLAR				1-	Geçmiş Yıllar Karları	8.334.025,72	
	1-	Gelecek Yıllarda İndirilecek Kdv	-				E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		5.177.482,86
	2-	Peşin Ödenen Vergiler	-			1-	Geçmiş Yıllar Zararları	5.177.482,86	
	H-	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI					F- DÖNEM NET KARI(ZARARI)		2.387.477,66
	1-	Ertelenmiş Vergi Varlığı	-			1-	Dönem Net Karı	2.387.477,66	
		DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		39.992.473,84			ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		28.489.324,45
		AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		86.801.228,07			PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		86.801.228,07

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Emel SARAÇ
Uyruğu : T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi : Bala 16.10.1983
Medeni Hali : Evli
Adres : Cihan Sokak. 33/19 Çankaya / ANKARA
E-Posta Adresi : smmmemelsarac@gmail.com
İletişim (Telefon) : 0532 173 45 36

EĞİTİM

Lise : Aydınlíkevler Ticaret Meslek Lisesi
Lisans : Anadolu Üniversitesi
Yüksek Lisans : Türk Hava Kurumu Üniversitesi

MESLEKİ DENEYİM

2008 SMMM Emel Saraç

YABANCI DİL

İngilizce