

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Adnan DÖNMEZ

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE KULLANILAN ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN
DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE'DE SPK'DAN
YETKİ ALMIŞ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Danışman

Prof.Dr.Ayten ERSOY

İşletme Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2008

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
TABLolar LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
ÖZET	x
ABSTRACT	xi
ÖNSÖZ	xii
GİRİŞ	1
1. BAĞIMSIZ DENETİM VE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ	
1.1 Bağımsız Denetim Kavramı	3
1.1.1 Tanım ve Özellikler	3
1.1.2 Bağımsız Denetimin Amaçları	6
1.1.2.1 Şeffaflık	7
1.1.2.2 Kamuyu Aydınlatma	8
1.1.3 Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği	9
1.1.4 Bağımsız Denetimin Yararları	11
1.1.4.1 Denetlenen İşletme Açısından Yararları	11
1.1.4.2 Diğer Ekonomik Birimler Açısından Yararları	12
1.1.4.3 Devlet Açısından Yararları	12
1.1.4.4 Sosyal Açısından Yararları	13
1.2 Denetim Standartları	14
1.2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	14
1.2.1.1 Genel Standartlar	15
1.2.1.2 Çalışma Alanı Standartları	16
1.2.1.3 Raporlama Standartları	17
1.2.2 Uluslararası Denetim Standartları	19
1.2.3 Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Denetim Standartları	21
1.3 Bağımsız Denetim Süreci	24
1.3.1 Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü	25
1.3.2 Denetimin Planlanması	28
1.3.3 Denetimin Yürütülmesi ve Kanıt Toplama	33
1.3.4 Denetimin Tamamlanması ve Raporlama	35

1.4 Analitik İnceleme Prosedürleri	36
1.4.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Tanımı, Türleri ve Amaçları	36
1.4.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Zamanlama	42
1.4.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulama Aşamaları	44

2.ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE KULLANILIŞI VE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Sürecindeki Yeri	49
2.1.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Planlama Aşamasında Kullanılması	49
2.1.1.1 Müşterinin İşine ve Endüstri Koluna İlişkin Bilgi Elde Etmede Analitik Prosedürler	52
2.1.1.2 Denetim Riskinin Değerlenmesi Aşamasında Analitik Prosedürler	54
2.1.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimin Kanıt Toplama Aşamasında Kullanılması	59
2.1.2.1 Kanıt Kavramı ve Analitik İnceleme İlişkisi	59
2.1.2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kanıt Toplama Aşamasında Maddi Doğruluk Testi Olarak Kullanılması	68
2.1.2.2.1 Bilânço Kalemlerinin Denetiminde Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması	71
2.1.2.2.1.1 Nakit Sisteminin Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	71
2.1.2.2.1.2 Alacakların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	72
2.1.2.2.1.3 Stokların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	74
2.1.2.2.1.4 Maddi Duran Varlıkların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	76
2.1.2.2.1.5 Borçların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	77
2.1.2.2.1.6 Menkul Kıymet Yatırımlarının Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	79

2.1.2.2.1.7 Öz Kaynakların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri	80
2.1.2.2.2 Gelir Tablosu Kalemlerinin Denetiminde Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması	81
2.1.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimin Tamamlanması Aşamasında Kullanılması	83
2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları İçindeki Yeri	88
2.2.1 Uluslar arası Denetim Standartları ve Analitik İnceleme Prosedürleri	88
2.2.2 AICPA Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları ve Analitik İnceleme Prosedürleri	102
2.2.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler ve Analitik İnceleme Prosedürleri	112
2.2.4 Analitik İnceleme Prosedürlerine İlişkin Denetim Standartlarının Karşılaştırılması	120

3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANMASINDA KULLANILAN TEKNİKLER

3.1 Benford Kanunu’nun Analitik İnceleme Prosedürü Olarak Kullanılması	124
3.1.1 Benford Kanunu’na Uyan ve Uymayan Verilerin Özellikleri	128
3.1.2 Muhasebe Denetiminde Benford Kanunu ve Dijital Analiz	132
3.1.3 Dijital Analiz Testlerinin Sonuçlarının Yorumlanması	137
3.2 Trend Analizi	139
3.2.1 Basit Trend Analizi	140
3.2.2 Regresyon Analizi	142
3.3 Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	146
3.4 Dikey Analiz	148
3.5 Oran Analizleri	151
3.5.1 Likidite Oranları	153
3.5.2 Mali Oranlar	157
3.5.3 Faaliyet Oranları	160
3.5.4 Karlılık Oranları	162
3.6 Ussallık Testleri	164
3.7 Yapay Sınır Ağları	165
3.8 Zaman Serisi Analizleri	168

4.TÜRKİYE’DE SPK’DAN YETKİ ALMIŞ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1 Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Hakkında Genel Bilgiler	171
4.2 Araştırmanın Amacı	175
4.3 Araştırmanın Kapsamı	175
4.4 Araştırmanın Metodolojisi	175
4.4.1 Araştırmanın Modeli	175
4.4.2 Veri ve Bilgi Toplama Yöntemi	176
4.4.3 Verilerin Analiz Yöntemi	176
4.5 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması	177
4.5.1 Anket Formunu Yanıtlayan Denetçi ve Denetim Firmalarının Özellikleri	177
4.5.2 Analitik İnceleme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi	179
4.5.2.1 Analitik İnceleme Prosedürleri Kullanımı	179
4.5.2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılma Nedenleri	179
4.5.2.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanımı, Denetim Aşamaları İçin Yararı ve Prosedürlerin Türleri Açısından Kullanım Durumu	181
4.5.2.4 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Yararlanılan Teknikler	183
4.5.2.5 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler	184
4.5.2.6 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçları	186
4.5.2.7 Analitik İnceleme Tekniklerinin Kanıt Toplamadaki Etkinliği	189
4.5.2.8 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımını Artıran Faktörler	190
4.5.2.9 Ulusal ve Uluslararası Denetim Standartlarında Yer Alan Urusların Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımındaki Önemi	192
4.5.2.10 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Yararlanılan Veriler	193
4.5.2.11 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Bilgisayar Kullanımı	196
4.5.2.12 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar	196
4.5.2.13 Analitik İnceleme Prosedürü Olarak Kullanılan Oranlar	197
4.5.2.14 Analitik İnceleme Prosedürleri ve Detay Testleri Kullanımını Etkileyen Faktörler	199

4.5.3 Değişkenler Arası Korelasyon Analizleri	201
4.5.4 Değişkenler Arası Uyum (Correspondence) Analizi	204
SONUÇ	211
KAYNAKÇA	217
EKLER	231
ÖZGEÇMİŞ	237

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	15
Şekil 1.2 Denetim Süreci Modeli	26
Şekil 1.3 Analitik İnceleme Süreci	45
Şekil 2.1 Denetim Riskini Oluşturan Unsurlar	58
Şekil 2.2 Kanıtların Sınıflandırılması ve Türleri	60
Şekil 3.1 Dijital Analiz İçin Karar Destek Akış Diyagramı	134
Şekil 3.2 Yapay Sinir Ağları Mimarisinin Temel Elemanları	166
Şekil 3.3 Yapay Sinir Ağları Gelişim Süreci	167
Şekil 4.1 Soru 9-a ve 10-a İçin Boyutlar	207
Şekil 4.2 Soru 9-b ve 10-b İçin Boyutlar	208
Şekil 4.3 Soru 9-d ve 10-d için Boyutlar	209
Şekil 4.4 Soru 9-h ve 10-h için Boyutlar	210

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1.1 Uluslararası Denetim Standartları	20
Tablo 1.2 Seri X No:22 sayılı Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen UDS'ler	23
Tablo 1.3 Denetim Amaçları ve Karşılık Geldiği Yönetim İddiaları	32
Tablo 1.4 Analitik Denetim Teknikleri	40
Tablo 1.5 Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanlaması	44
Tablo 2.1 Destekleyici Kanıtlar ve Denetim Amaçları Arasındaki İlişki	64
Tablo 2.2 Bilanço Kalemleri, Yönetim Bildirimleri ve Analitik İnceleme Prosedürleri Arasındaki İlişkiler	69
Tablo 2.3 Alacak Hesabının Denetiminde Uygulanacak AİP Örnekleri	74
Tablo 2.4 Stokların Denetiminde Uygulanacak AİP Örnekleri	76
Tablo 2.5 Maddi Duran Varlıkların Denetiminde Uygulanacak AİP Örnekleri	77
Tablo 2.6 Ticari Borçlar Hesabının Denetiminde Uygulanacak AİP Örnekleri	79
Tablo 2.7 Gelir Tablosu Denetimine İlişkin Denetim Amaçları	82
Tablo 2.8 Gelir ve Gider Hesaplarının Denetiminde Uygulanacak AİP Örnekleri	82
Tablo 2.9 UDS 520 Analitik Prosedürler Standardına İlişkin İçerik Karşılaştırması	91
Tablo 3.1 Benford'un Araştırma Sonuçları	126
Tablo 3.2 Benford Kanunu'na Göre Rakamların Bir Sayının İlk Basamağında Ortaya Çıkış Frekansları	127
Tablo 3.3 Benford Kanunu'nun Kullanılabileceği ve Kullanılamayacağı Durumlar	132
Tablo 3.4 Ortalama Mutlak Sapma Kriterleri	138
Tablo 4.1 Anketi Cevaplandıran Kişilerin Firmadaki Unvanları	177
Tablo 4.2 Anketi Cevaplandıranların Mesleki Unvanları	177
Tablo 4.3 Anketi Cevaplandıranların Eğitim Durumu	177
Tablo 4.4 Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Tecrübeleri	178
Tablo 4.5 Denetim Firmalarının Faaliyet Süreleri	178
Tablo 4.6 Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Denetim Firmalarının Sermaye Yapısı	178
Tablo 4.7 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Durumu	179
Tablo 4.8 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Nedenlerine Verilen Öncelik	180
Tablo 4.9 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanım Sıklığı	181
Tablo 4.10 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarındaki Yararına İlişkin Denetçi Görüşleri	182
Tablo 4.11 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanımı- Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamaları İçin Yararı İlişkisi	182
Tablo 4.12 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri İtibariyle Kullanım Sıklığı	183
Tablo 4.13 Analitik İnceleme Teknikleri Kullanımı	184

Tablo 4.14 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlere İlişkin Dağılım	185
Tablo 4.15 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçlarına Verilen Önem	187
Tablo 4.16 Denetim Amaçlarını Başarmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliğine İlişkin Denetçi Görüşleri	188
Tablo 4.17 Analitik İnceleme Tekniklerinin Kanıt Toplamadaki Etkinliğine İlişkin Denetçi Görüşleri	190
Tablo 4.18 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımını Arttıran Faktörlerin Önemine İlişkin Dağılım	191
Tablo 4.19 Denetim Standartlarında Yer Alan Unsurların Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımındaki Önemine İlişkin Dağılım	192
Tablo 4.20 Denetçilerin İşletme Dışı Veri Kaynaklarından Yararlanma Durumu	194
Tablo 4.21 Denetçilerin Finansal Olmayan Verilerden Yararlanıp Yararlanmamalarına İlişkin Dağılım	194
Tablo 4.22 Tablo Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Sırasında Kullanılan Verilerin Etkinliğine İlişkin Dağılım	195
Tablo 4.23 Bilgisayar Programlarının AİP Kullanımında Önemi	196
Tablo 4.24 Firmaların Özel Bir Bilgisayar Programı Kullanıp Kullanmadıklarına İlişkin Dağılım	196
Tablo 4.25 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Sırasında Karşılaşılan Zorlukların Önem Derecelerine Göre Dağılımı	197
Tablo 4.26 Denetçilerin Oran Analizlerini Kullanıp Kullanmamalarına İlişkin Dağılım	198
Tablo 4.27 Oran Analizleri Sonuçlarının Karşılaştırılmasında Kullanılan Yöntemlere İlişkin Dağılım	198
Tablo 4.28 Denetim Çevresi Faktörlerinin Analitik İnceleme Prosedürleri ve Detay Testlerine Etkisine İlişkin Dağılım	199
Tablo 4.29 Değişkenler Arası Korelasyonlar	202
Tablo 4.30 Soru 9-a ve 10-a İçin Uyum Tablosu	206
Tablo 4.31 Soru 9-a ve 10-a İçin Uyum Analizi Özeti	206
Tablo 4.32 Soru 9-b ve 10-b İçin Uyum Tablosu	207
Tablo 4.33 Soru 9-b ve 10-b İçin Uyum Analizi Özeti	207
Tablo 4.34 Soru 9-d ve 10-d İçin Uyum Tablosu	208
Tablo 4.35 Soru 9-d ve 10-d İçin Uyum Analizi Özeti	208
Tablo 4.36 Soru 9-h ve 10-h İçin Uyum Tablosu	209
Tablo 4.37 Soru 9-h ve 10-h İçin Uyum Analizi Özeti	209

KISALTMALAR LİSTESİ

AAPA	American Association of Public Accountants
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AİP	Analitik İnceleme Prosedürleri
ASB	Auditing Standarts of Board
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission
FASB	Financial Accounting Standards Board
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IAG	International Auditing Guideline
IAPC	International Auditing Practices Committee
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
OECD	Organization of Economic Cooperation and Development
SAS	Statement on Auditing Standard
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standardı
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YSA	Yapay Sınır Ağları

Ö Z E T

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak sermaye piyasaları da önem kazanmıştır. Sermaye piyasalarına yatırımcıları çekmenin yanında, mevcut yatırımcıların da piyasada kalmalarını sağlamak gerekir. Bunun için başta yatırımcılar olmak üzere bütün ilgilileri koruyacak ve sermaye piyasasında güveni tesis edecek etkin bir bağımsız denetim sisteminin varlığı şarttır. Bağımsız denetim işte bu ihtiyacın bir sonucudur.

Bu çalışmada, denetim firmalarının yaptıkları denetimlerin etkinlik ve verimliliğini artırmak amacıyla kullandıkları analitik inceleme prosedürlerinin ulusal ve uluslararası denetim standartları içindeki gelişimi karşılaştırmalı olarak ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Ayrıca analitik inceleme prosedürlerinin tüm denetim süreci boyunca kullanımı ve prosedürlerin uygulanmasında yararlanılan teknikler de teorik olarak kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, teorik olarak ele alınan konuların denetim firmaları tarafından nasıl algılandığı ve analitik inceleme prosedürlerinin ve prosedürlerin uygulanmasında yararlanılan tekniklerin denetim firmaları tarafından ne derece uygulandığını saptamak amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu’ndan yetki almış bağımsız denetim firmaları üzerine gerçekleştirilen bu araştırma sonucunda, denetim firmalarının tamamının analitik inceleme prosedürlerini kullandıkları ve denetim standartlarında önemle üzerinde durulan hususların tamamını önemli buldukları saptanmıştır.

ABSTRACT

Capital markets have gained a crucial importance with parallel to the globalization and development in information technologies. In capital markets, it is necessary to maintain current investors besides attracting other investors. Therefore there must be an efficient auditing system in order to build reliability and protect all parties especially investors in a capital market. Independent auditing is a result of this necessity.

In this study the development of analytical review procedures in national and international auditing standards, which are used by auditing firms to increase the efficiency and productivity are analysed in a detailed and comparative way. In addition to this, the usage of analytical review procedures during the whole auditing process and the techniques utilized to apply the procedures are theoretically handled.

In the last section of the study, a research is done to determine how the theoretically approached topics are perceived by the auditing firms and the extent of application of analytical review procedures and the techniques utilized to apply the procedures by auditing firms. As a result of this research that is applied to the independent auditing firms authorized by Capital Markets Board, it is determined that all of the auditing firms use analytical review procedures and find the emphasized matters in auditing standards significant.

Ö N S Ö Z

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında değerli katkılarını esirgemeyen başta tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ayten ERSOY'a, çalışmanın her aşamasında değerli katkılarını esirgemeyen Sayın Doç.Dr.Mehmet ŞEN, Yrd.Doç.Dr. Süleyman UYAR ve Yrd. Doç.Dr. Murat KİRACI hocalarıma, çalışmanın uygulama kısmına yaptıkları değerli katkılar için Sayın Prof.Dr. Ayşe KURUÜZÜM ve Doç.Dr.Can Deniz KÖKSAL hocalarıma ve çalışma süresince sabırla bana katlanan ve desteğini esirgemeyen sevgili eşime ve biricik oğlum AYBERK'e çok teşekkür ederim.

Adnan DÖNMEZ

2008, Antalya

GİRİŞ

Finansal tablolar ekonomik hayatın vazgeçilmez unsurlarından biri olan işletmelere ilişkin farklı bilgi gereksinimlerinin karşılanmasında önemli birer araçlardır. İşletme içinde ve dışında yer alan çıkar grupları işletmeyle ilgili ekonomik kararların alınmasında çeşitli amaçlarla bu finansal tablolara gereksinim duyarlar. İşletmenin finansal tabloları aracılığı ile alınacak kararların isabet derecesi ise, bu finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile sağlanmaktadır. Bu nedenle, söz konusu işletmelerin kamuya ilan ettikleri bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini araştırıp kanıtlayacak bir incelemenin yapılması kaçınılmazdır. İşte bu noktada “bağımsız denetim kavramı” ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında açıklanmış olan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) ve mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla; bağımsız, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişilerce, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak tarafsızca kanıt toplanması ve kanıtların toplanması sonucunda denetlenen işletmeye ilişkin oluşan görüşün raporlanmasıdır.

Yukarıdaki tanım kapsamında denetimden geçerek GKGMİ ve mevzuat hükümlerine uygun olarak açıklanan bilgiler, doğru ve güvenilir kabul edilmektedir. Bağımsız denetimin en önemli unsurlarından biri, denetçiye ve denetçinin yaptığı denetim çalışmalarına güvendir. Denetim çalışmalarına yeterli güvenin sağlanabilmesi, denetçinin denetim çalışmaları sırasında belirli ölçütlere göre hareket etmesine bağlıdır. Bu ölçütlere “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denir. Bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülmektedir. Eğer yapılan denetim çalışmasının nitelikleri bu standartlarda öngörülen koşulları sağlamıyorsa, yapılan denetimin yeterlilik ve güvenilirliğinden bahsedilemez.

Son yıllarda, bilgi kullanıcılarına sağladığı faydalardan dolayı bağımsız denetimin; toplum, iş çevreleri ve devlet açısından büyük önem kazandığı görülmektedir. Yine son dönemlerde Enron, Worldcom ve Xerox gibi uluslararası büyük işletmelerde yaşanan denetim skandalları da bağımsız denetim faaliyetlerinin önemini daha da arttırarak, bağımsız denetim faaliyetlerinin daha etkin ve verimli yapılması gereksinimini ortaya çıkarmıştır.

Denetim firmalarının yapacakları denetimlerin etkinliğini ve kalitesini arttırmalarında önemli rol oynayan unsurlardan biri “analitik inceleme prosedürleri”dir. Analitik inceleme

prosedürlerinin denetim çalışmaları açısından taşıdığı önem nedeniyle denetim çalışmalarında kullanılması denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirilmiştir.

Türkiye’de çok yakın tarihlere kadar analitik inceleme prosedürlerine ilişkin standart düzeyinde önemli bir düzenleme bulunmamaktaydı. 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in “Analitik İnceleme Teknikleri” başlıklı Onsekizinci Kısım ile analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin ayrıntılı bir düzenleme yapılmıştır ve kullanımı zorunlu hale getirilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle gerçekleştirilen çalışmanın birincil amacı, denetimin etkinliği ve kalitesi açısından son derece önemli olan analitik inceleme prosedürlerinin ulusal ve uluslararası denetim standartları açısından değerlendirmesini yapmaktır. Çalışmanın diğer bir amacı ise, analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci aşamalarında kullanımını tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Çalışma dört bölümde yapılandırılmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetime ilişkin genel kavramlar, denetim standartları, bağımsız denetim süreci, analitik inceleme prosedürlerinin tanımı, amaçları, türleri, uygulama zamanlaması, uygulama aşamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama, kanıt toplama ve tamamlama aşamalarında kullanımını ayrıntılı olarak açıklandıktan sonra çalışmanın temel amacı doğrultusunda analitik inceleme prosedürlerinin ulusal ve uluslararası denetim standartlarındaki yeri karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yararlanılan teknikler ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünü ise çalışmanın ilk üç bölümünde vurgulanan konulara yönelik Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu’ndan yetki almış denetim firmaları üzerinde yapılan bir araştırma ve bundan çıkarılan sonuç ve öneriler oluşturmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

1.1 Bağımsız Denetim Kavramı

1.1.1 Tanım ve Özellikler

Genel olarak denetim “bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etme” şeklinde tanımlanabilir (Güredin, 1998, s.5). Muhasebeyi de içeren geniş kapsamlı bir tanımlama yapmak gerekirse, “ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçları, önceden saptanan amaçlar, ölçütler ve standartlara göre tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek yoluyla kanıtlara dayanarak değerlendirmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak amacıyla uygulanan sistematik bir süreçtir” (Gürbüz, 1995, s.5; Kaval, 2003, s.19).

Diğer bir tanıma göre ise denetim, işletmelerin mali tablolarının ve bu tabloların dayanağını oluşturan bütün belgelerin, iç kontrol sisteminin, uzman kişiler tarafından objektif olarak, kanıt toplanarak, muhasebe ve denetim ilke ve standartlarına uyarak, bunun yanı sıra ilgili mevzuat ve yönetmelik hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir görüş elde edilerek, bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir (Akdoğan, 1988, s.4).

Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (American Association of Public Accountants-AAPA) ise denetimi şöyle tanımlamaktadır: “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanaatlerin tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir” (Kell vd., 1989, s.4).

Genel anlamda yapılan bu denetim tanımlamalarından sonra özü itibariyle genel anlamdaki denetimden çok farkı olmayan bağımsız denetim de çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Bağımsız denetime ilişkin en yaygın olarak yapılan tanımlamalar şunlardır:

Bağımsız denetim, sistemli bir çalışma tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri

sürülenlerin bildirilme biçiminin daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından incelenerek oluşturulan görüşleri işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletmektir (Bayazıtlı, 1991, s.9).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) bağımsız denetimi, “kamuya ve işletmeyle ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların doğru, gerçeğe ve muhasebe ilkelerine uygun, muhasebe dönemleri itibariyle tutarlı bir şekilde düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla denetim kuruluşlarınca yapılan incelemedir” şeklinde ifade etmiştir (Güler, 2006, s.49).

Ülkemizde de bağımsız denetim kavramı ağırlıklı olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından kullanılmaktadır. SPK bağımsız denetimi, “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı kanun (Sermaye Piyasası Kanunu) çerçevesinde gerçeği yansıtip yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlamıştır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik, m.5).

SPK'nın bu konuda çıkardığı Seri X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 4.maddesinde yer alan bağımsız denetim tanımı ise şu şekildedir: “*bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır*”.

BDDK ise bağımsız denetimi, 1 Kasım 2006 Tarih ve 2633 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”in 5.maddesinde “bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi

amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir” şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetimin tanımından hareketle bağımsız denetimin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- **Bağımsız denetim sistematik bir süreçtir:** Bağımsız denetim, birbiriyle tutarlı, organize edilmiş ve yapılaşmış aşamalardan geçilerek gerçekleştirilen bir çalışmadır. Bu süreç, bağımsız denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin elde edilmesi, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgililere iletilmesi evrelerini içermektedir (Güredin, 1998, s.5).
- **Bağımsız denetim konu olarak ekonomik faaliyet ve olayları kapsar:** Bağımsız denetimin kapsamı genellikle bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlıdır. Çoğu zaman bu ekonomik birim, devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişilerden oluşabilmektedir (Gürbüz, 1995, s.6). Denetimin konusunu oluşturan ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar (Kepekçi, 2000, s.1). İşletmenin bilgi ve muhasebe sistemi tarafından hazırlanan çeşitli raporlar ve beyanlar birer iddia niteliğindedir ve bu bilgiler bağımsız denetim çalışmasının özünü oluşturur. Bağımsız denetçi, gerekli incelemeleri yaparak işletmenin faaliyet raporları ve vergi beyannamelerinde de yer alan bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak ve bunu raporlamakla yükümlüdür (Kaval, 2003, s.19; Demirkan, 1998, s.14).
- **Denetim önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir:** Önceden saptanmış ölçütler denetçinin bilgiyi karşılaştırıp değerleyeceği standartlardır. Denetim sırasında kullanılan ölçütler denetim amacına göre farklılık gösterir. Örneğin denetimin amacı, mali tabloların doğruluğunu ortaya koymak ise karşılaştırma kriterleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Kepekçi, 2000, s.1). Eğer vergi denetimi yapılıyorsa ölçüt, vergi mevzuatı olacaktır. Banka veya halka açık işletmelerin denetiminde ise, BDDK'nın ve SPK'nın belirlediği muhasebe ilke ve değerlendirme yöntemleri ölçüt olacaktır (Kaval, 2003, s.20; Gürbüz, 1995, s.6).

- **Denetim kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir:** Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlerle uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından elde edilen ve kullanılan her türlü belge ve kayıttır (Bozkurt, 2006, s.24). Denetim kanıtları, denetimi yapılacak işletme personelinin yazılı veya sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri gibi çok değişik şekillerde olabilir. Denetimin amacına ulaşabilmesi için denetçiler yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamak zorundadır. Bu nokta denetimin en kritik yönünü oluşturmaktadır (Gürbüz, 1995, s.6).
- **Her denetim çalışmasının sonunda bir denetim raporu düzenlenir:** Denetim raporunun düzenlenmesi denetim sürecinin son evresidir (Güredin, 1998, s.6). Denetçi elde ettiği görüşü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir. Genelde yazılı olarak düzenlenen denetim raporu, denetimin türüne ve bu rapordan yararlanacak olanların niteliğine göre değişik biçimlerde olabilmektedir (Bozkurt, 2006, s.25).

1.1.2 Bağımsız Denetimin Amaçları

Yukarıdaki tanımlamalardan görüldüğü gibi bağımsız denetimin en temel amacı, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüşünün oluşturulabilmesini sağlamaktır. Bağımsız denetimin diğer önemli amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir (Dede, 1995, s.14):

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen mali tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının, başka bir deyişle işletmenin şeffaf olup olmadığını saptanması.
- Kamunun aydınlatılması yoluyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışması, işletme ortaklarının hak ve yararlarının korunması.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması ve varsa uygunsuzlukların düzeltilmesi.
- Mali analizler yaparak, işletmenin mali ve ekonomik durumunun yetkili mercilere aktarılması.
- İşletme sahiplerinin, ortak veya hissedarlarının, işletme çalışanlarının ve işletmenin kendisinin hak ve yararlarının korunması.
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların verimli kullanımını sağlamak.

- Uygulanmakta olan tekdüzen muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe uygulamaları ve standartları ile uyumlaştırılması.

Yukarıda saydığımız amaçlardan özellikle şeffaflık ve kamunun aydınlatılması bağımsız denetim için büyük önem arz ettiğinden aşağıda biraz daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.1.2.1 Şeffaflık

Şeffaflık, piyasa katılımcılarının kararları için gerekli tüm bilgilerin somut, anlaşılabilir ve kanıtlanabilir bir biçimde ve zamanında elde edilebilmesi sürecidir. Piyasa aktörleri ancak bu durumda yatırım araçlarının verimini, riskini ve mevcut fiyatın uygun olup olmadığını değerlendirme fırsatı bulabilirler. Aksi takdirde piyasalarda belirsizlik hâkim olur ve varlıkların fiyatları gerçek değerini tam olarak yansıtmaktan uzak olurlar (Talu, 2001, s.116). İşletmelerin yatırımcılara zamanında güvenilir ve yeterli bilgi açıklamaları, hem yatırım kararlarının etkin alınması suretiyle topluma, hem de düşük maliyetli fon temini ile işletmeye faydalı olmaktadır. Yatırımcılara açıklanan bilgilerin kalitesinde bir azalma olması veya bilgilerin gecikmeli açıklanması yatırım miktarında düşümlere ve güvenin kaybolmasına neden olabilmektedir. Şeffaflık düzeyi arttıkça işletme yönetimlerinin itibarı ve uzun dönemde yatırımcı sayısı artmakta, sermayeye erişim kolaylaşmakta ve denetlenen işletme hisselerinin değeri yükselmektedir (Güler, 2006, s.52).

Bilgilerin kamuya düzenli olarak açıklanması ve açıklanan bilgilerin doğru olması şeffaflığın sağlanmasında iki temel esastır (Talu, 2001, s.116). Finans dünyası açısından önemli teorilerinden biri olan Etkin Pazar Teorisi de şeffaflığı baz almaktadır. Buna göre, etkin bir piyasada, yatırımcıların kar payı ve fiyat beklentilerine göre oluşan hisse senetlerinin cari fiyatları, işletme ve hisse senetleri ile ilgili tüm bilgi ve verileri içerir. Bu tür bilgiler pazarda derhal yayılır ve hisse senedinin fiyatına yansır. Söz konusu bilgiler işletmenin kamuya açıklanan muhasebe ve finansal tablolarına ilişkin olabileceği gibi, faaliyetlerine yönelik de olabilir. Dolayısıyla bu bilgileri diğer yatırımcılardan daha önce edinen veya daha etkin değerlendiren yatırımcılar göreceli olarak daha yüksek kazanç sağlayabilirler. Ancak tüm bilgilerin piyasa fiyatlarına çok hızlı yansıdığı, güçlü etkinlik tipinde böyle yüksek kazanç sağlayan herhangi bir yatırım stratejisi bulunmamaktadır (Güler, 2006, s. 52-53).

Günümüz dünyasında artık sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmiştir. Sanayi toplumlarında, üstünlük kazanmak için var olan bilginin saklanması düşüncesi hâkimdir. Bilgi

toplumlarında ise, bunun tam tersi, bilginin paylaşılması ile üstünlük sağlanacağı düşünülmektedir. Dolayısıyla artık bilgiler gizlenmemeli, bilânçolar şeffaflaşmalıdır. Bu durum rakipler karşısında bir dezavantaj değil, avantaj olarak düşünülmelidir. Finansal raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanabilmesi, özellikle denetimden beklenen faydaların ortaya çıkarılabilmesi için, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) na uygun düzenlemeler yapılmalıdır. Bu şekilde finansal tabloların daha fazla şeffaflaşması sağlanabilir.

1.1.2.2 Kamuyu Aydınlatma

Genel olarak, ortaklıkların finansal durumları, performansları, sermaye ve idari yapısı hakkında kamunun zamanında ve yeterli bilgiyle aydınlatılması olarak tanımlanan “Kamuyu Aydınlatma İlkesi” Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization of Economic Co-Operation and Development – OECD) tarafından kabul edilen kurumsal yönetim ilkeleri içerisinde yer almaktadır (Güler, 2006, s.53).

Kamunun aydınlatılması ilkesi, yatırımcılar için işletmelerin finansal durumları hakkında gerçek, yeterli ve doğru bilgi edinebilmeleri ve buna dayanarak yatırım tercihlerini yapabilmeleri bakımından büyük önem taşımaktadır (Şehirli, 1999, s.42). İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin bilgiler kamuya genel olarak gönüllü ve zorunlu olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Gönüllü kamuya açıklama, herhangi bir yasal zorunluluk olmadan firmaların faaliyetlerine ilişkin türü, niteliği ve ayrıntı düzeyi değerlendirilmiş her türlü bilgiyi kamuya açıklamasıdır. Dolayısıyla işletmeler için zorunlu açıklamaya oranla daha fazla şeffaflık söz konusudur (Çelik, 2002, s.77).

Para ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren taraflar, birbirlerinin hakkında bilmek istedikleri tüm bilgilere sahip değildir. Örneğin, kredi talebinde bulunan bir girişimci, planladığı yatırım projelerinin riskleri ve getirileri hakkında, ödünç veren kurumdan daha fazla bilgi sahibidir. Dolayısıyla bu asimetrik enformasyona bağlı olarak ortaya çıkan ters seçim ve ahlâki tehlike sorunları finansal piyasaların aracılık faaliyetlerini yavaşlatmakta ve hatta engellemektedir. Bu noktada işletme bilgilerinin, gönüllü veya zorunlu, kamuya açıklaması asimetrik enformasyon ve ters seçim sorunlarını ve bunların getireceği zararları azaltmakta, sermaye piyasalarının gelişmesine katkıda bulunmaktadır (Güler, 2006, s. 54).

1.1.3 Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği

İşletmelerin mali tablolarında yer alan bilgiler ve bu bilgilerdeki gelişmeler; sermayedarlar, yatırımcılar, yatırım yapmayı düşünenler, yöneticiler, işletme çalışanları, alacaklılar, sendikalar, meslek odaları, devlet, sosyal güvenlik kuruluşları, rakip işletmeler vb. tarafından kullanılır ve yakından izlenir.

Yukarıda saydığımız kurum ve/veya şahıslar işletme ile ilgili karar alma sürecinde işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ve ilgili tüm çevrelerce benimsenmiş belirli standartlara göre hazırlanıp hazırlanmadığına, başka bir ifadeyle; kendilerine sunulan mali bilgilerin güvenilirliğini temin edecek standartlarda olup olmadığına dikkat ederler. Çünkü belirli bir standardı olmayan muhasebe sistemine dayanılarak hazırlanan finansal tablolar, tabloyu yorumlayan kişiye göre farklı anlamlar ifade edebilir. Dolayısıyla tüm kesimlerce aynı dilin konuşulabilmesi ve güvenilirliğin sağlanabilmesi için tabloların genel kabul görmüş belirli standartlara uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Öyle ki, gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri sayesinde artık küreselleşen dünyada ekonomik ilişkiler karmaşıklaşmış, uluslararası para ve mal hareketleri önündeki sınırlar büyük ölçüde kalkmış, çokuluslu işletmelerin faaliyet alanları alabildiğine genişlemiş ve küresel ekonomide aynı dilin konuşulması bir zorunluluk olmuştur. Büyük, halka açık işletmeler veya finans piyasasında faaliyet gösteren bankalar bu zorunluluğu çok daha fazla hissetmektedirler. Dolayısıyla söz konusu finansal bilgilerin güvenilir ve doğru olması, gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygun bir hesap ve kayıt sisteminin varlığı ile mümkündür. Bu doğrultuda muhasebe ilke ve standartlarının uygulanmakta olup olmadığını araştırarak, ilgili çevrelerin kullanımına sunacak bir sisteme ihtiyaç bulunmaktadır. Bu sistem “bağımsız denetim”dir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999, s.5).

Finansal tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alabilecek karar alıcılar kullanacağı bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duymaktadırlar (Güredin, 1998, s.4). Ancak bu araştırmanın yapılabilmesi için her bir karar vericinin özel bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Bu nitelikler ise uzun yıllar süren eğitim ve tecrübe ile elde edilebilir ve sözü edilen karar vericilerin hepsinin de bu niteliklere sahip olması mümkün olmayabilir. Karar verecek olanların her birinin araştırma için yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olduğu düşünülse bile, aynı finansal bilgilerin doğruluğunun farklı kişiler tarafından ayrı ayrı araştırılması, gerek işletme ve gerekse karar verenler için hem masraflı

hem de sıkıcı olur. Bir işletmenin farklı tarihlerde farklı karar vericiler tarafından aynı amaç için tekrar tekrar rahatsız edilmesi ve işletmenin işlerinin aksatılması da işletme için ekonomik bir yöntem değildir (Gürbüz, 1995, s.28). Bu nedenle açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin uzman ve bağımsız bir kişi tarafından tüm karar vericiler için araştırılması ve doğrulanması hem daha ekonomik ve hem de daha güvenilir bir yoldur. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı bağımsız denetçiler tarafından denetlenen ve denetim raporlarıyla kullanıcılara sunulan finansal tablolara ve işletmelerin muhasebe sistemlerine ilişkin bilgiler artık karar vericiler için alacakları kararlarda rahatlıkla kullanabilecekleri güvenilir bilgiler olarak kabul edilmektedir (Arens and Loebbecke, 1988, s.3).

Günümüzde bağımsız denetimin önemini ve denetime duyulan gereksinimi arttıran başlıca faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aktuğlu, 1996, s.11-12):

- **İşletmelerin ölçeklerindeki büyüme:** Teknolojinin hızla gelişmesi ile işletme ölçekleri çok büyümüş ve sonuç olarak emek-yoğun işletmeler yerini sermaye-yoğun işletmelere bırakmıştır. İşletme ölçeklerinin büyümesi denetimin önemini büyük ölçüde arttırmıştır.
- **Devlet müdahalelerinin artması:** Ülke ekonomisi geliştikçe ve işletmeler büyüdükçe devletin işletmelere olan müdahalesi artmakta ve dolayısıyla uyulması gereken kurallar da çoğalmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığı ise bağımsız denetim ile ortaya konmaktadır.
- **İşletme ile ilgili çıkar gruplarının çoğalması ve kuvvetlenmesi:** Günümüzde işletmelerin yönetimi üzerinde daha önce yukarıda da saydığımız sermayedarlar, yatırımcılar, yatırım yapmayı düşünenler, yöneticiler ve işletme çalışanları, alacaklılar, sendikalar, meslek odaları, devlet, sosyal güvenlik kuruluşları, rakip işletmeler vb. çıkar gruplarının izleyici ve denetleyici rolü artmıştır. Bu durum bağımsız denetime daha fazla önem kazandırmış ve duyulan gereksinimin de artmasına neden olmuştur.
- **Rekabetin şiddetlenmesi ve hız kazanması:** Teknolojinin sürekli ve hızlı bir şekilde değişmesi ve gelişmesi, sermayenin çoğalması toplumun üretim gücünü arttırmıştır. Bu fazla üretim beraberinde rekabeti getirmiştir. Rekabet edebilmek amacıyla işletmeler verimliliğe daha fazla önem vermeye başlamışlardır. İşletmelerin verimli

olarak çalışıp çalışmadığının ortaya konması ihtiyacı ise denetimin önemini arttırmıştır.

- **Ekonomideki insanileşme eğilimleri:** Ekonomik etkinliklerde insan faktörünün öneminin giderek artması sonucunda işletme içinde personel, işletme dışında ise tüketiciler ve halk önemli bir faktör haline gelmiştir. Personelin etkin ve verimli çalışması iç denetimi, tüketiciler ve halka doğru bilgilerin ulaştırılabilmesi ise bağımsız denetimi önemli hale getirmiştir.

1.1.4 Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin faydalarını; denetlenen işletme, diğer ekonomik birimler, devlet açısından ve sosyal açıdan olmak üzere dört grupta değerlendirmek mümkündür.

1.1.4.1 Denetlenen İşletme Açısından Yararları

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar şu şekilde sayılabilir:

- Bağımsız denetim finansal tabloların riskini azaltır, güvenilirliğini artırır (Demirkan, 1998, s.20).
- Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki hataların ortaya çıkarılmasını sağlar ve bu sayede gelir ve giderlerin tablolara doğru olarak yansıtılmasına yardımcı olur (Güredin, 1998, s.16).
- Denetimi yapılan işletme yönetiminin ve çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerini azaltır (Çelen, 2001, s.30).
- İşletmenin bağımsız denetimi sonucunda düzenlenecek olan raporlar, ilgililerin dikkatlerinin işletmenin zayıf noktalarına çekilmesini sağlar (Kulabaş, 1993, s.28).
- Denetim sonunda verilen olumlu görüşler, işletmelerin daha kolay ve uygun şartlarda yabancı kaynak bulmasını sağlar (Güler, 2006, s.55).
- Yönetici kendi eksikliklerini, yanlışlarını veya finansal tablolarının uluslararası standartlara uymayan yönlerini objektif, dışarıdan bir gözle görme fırsatı bulur (Güler, 2006, s.55).
- Bağımsız denetim, holding kuruluşları içinde işletme amaç ve politikalarına uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir (Demirkan, 1998, s.21).

- Bağımsız denetim işletmelerin uzun dönemde “güvenilir kurum imajı”nın oluşmasında saygı değer bir paya sahiptir. Bu imaj işletmeye artan pazar payı kazandırmakta ve işbirlikleri için tercih ve öncelik hakkı vermektedir (Oktay, 2003, s.28).

1.1.4.2 Diğer Ekonomik Birimler Açısından Yararları

Bağımsız dış denetimin denetlenen işletme ile ilişki içinde bulunan iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar şunlardır:

- Denetimi yapılmış finansal tablolar, işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği ve finansal durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar (Güredin, 1998, s.17).
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar, kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur; mevcut ve potansiyel yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar; işveren ve işçi sendikalarına ücretlerinin ve sosyal yardımların pazarlığında tarafsız bilgiler sağlar (Çelen, 2001, s.30-31).
- Kamu kuruluşlarına ait bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar, kamu kuruluşlarının bu kurumlarda yapacakları kamu denetimin kapsamını daraltır; özel ve ayrıntılı denetim yapmalarına gerek kalmaz (Oktay, 2003, s.18).
- İşletme devir ve birleşmelerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve doğru bilgilerin verilmesine olanak sağlar (Güler, 2006, s.56).

1.1.4.3 Devlet Açısından Yararları

Bağımsız denetimin devlet açısından sağladığı faydalar aşağıdaki gibi belirtilebilir:

- Bağımsız denetim, tüm muhasebe ve finansal işlemlerin yanı sıra vergisel işlemlerin de mevcut mevzuata uygun yapıp yapılmadığını dolaylı olarak denetleyerek yapıcı ve yol gösterici bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetim, verginin ortaya çıkmasına neden olan işlemlerin objektif ve doğru olarak kayıtlara ve mali tablolara yansıtılmasını sağlayarak, hesaplanacak vergilere temel oluşturmaktadır (Demirkan, 1998, s.176).
- Denetlenmiş ve güvenilirliği arttırılmış finansal tablolara dayanılarak hazırlanan vergi beyannamelerine olan güven de o ölçüde artmaktadır (Güler, 2006, s.57).

- Ülkemizin de içinde yer aldığı Kıta Avrupası ülkelerinde, muhasebe ve denetime ilişkin kural ve düzenlemelerin belirlenmesi, doğru ve güvenilir bir şekilde işlemesi kamu otoritesince gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetimin bu konuda kamu organlarına büyük desteği ve standartların oluşturulması, ulusal standartların uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesi hususlarında önemli katkısı bulunmaktadır (Demirkan, 1998, s.178-179).
- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki, sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır (Çelen, 2001,s.31).
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetimden geçmeleri, resmi kurumların bu kuruluşlarda yapacağı denetimin kapsamının daralmasını sağlar (Duman, 2001, s.26).

1.1.4.4 Sosyal Açıdan Yararları

Bağımsız denetimin sosyal açıdan sağladığı faydalar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Sosyal devlet anlayışının egemen olduğu ülkelerde vergilerin sosyal fonksiyonu büyük önem taşımaktadır. Çok kazananın çok, az kazananın az vergi alınması suretiyle düşük gelirler üzerindeki vergi yükünün azaltılması temel ilkedir. Bağımsız denetim bu noktada, işletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde finansal tablolara yansıtılmasını sağlayarak, vergilendirmenin doğru yapılmasına ve vergi beyannamelerinin gerçek kara dayanarak düzenlenmesine olanak sağlar (Güler, 2006, s.58; Demirkan, 1998, s.174).
- En önemli vergileme ilkelerinden olan vergide adalet ilkesi, bir ülkede vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir. Aynı özellikleri taşıyan vergi mükelleflerinin aynı vergi yüküne tabi tutulması, vergi kaçakçılığının ve çifte vergilemenin önlenmesi vergide adalet ilkesini gerçekleştirmeye yönelik unsurlardır. Bu bağlamda bağımsız denetim, işletmelerin düzenli bir muhasebe sistemine sahip olmaları ve buna bağlı olarak doğru finansal tablo üretmeleri sonucunda vergide adalet ilkesinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır (Demirkan, 1998, s.174).

1.2 Denetim Standartları

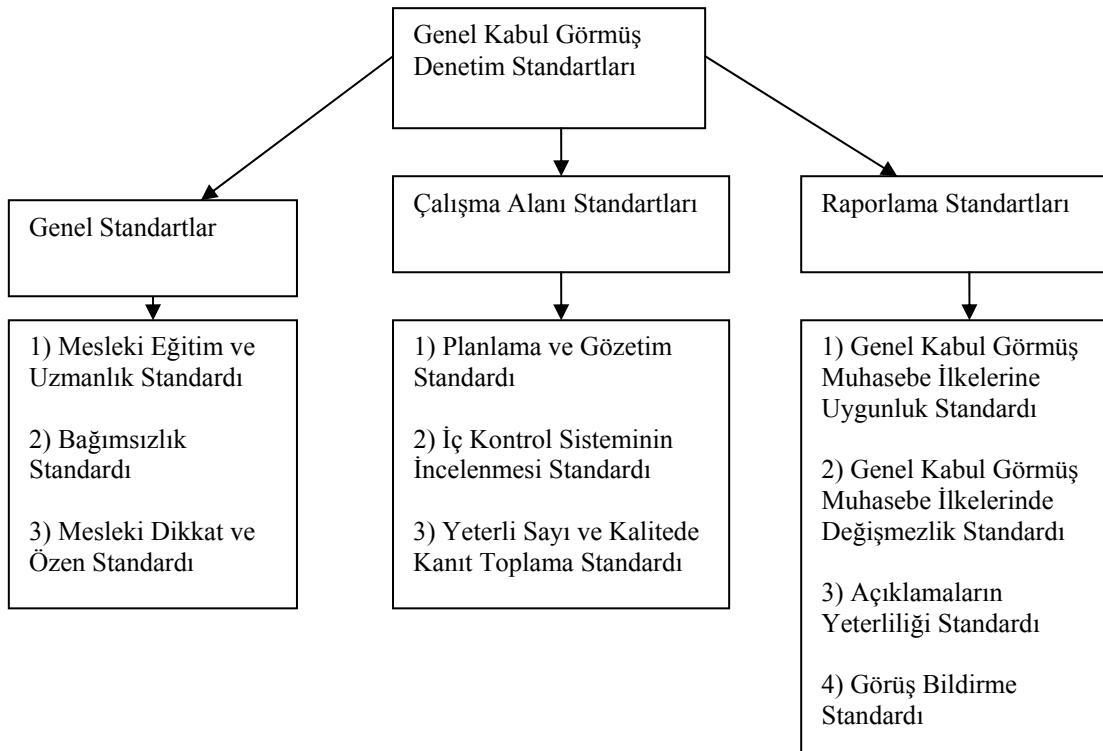
Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğuna göre, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur. Sözünü ettiğimiz kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetimin kendi tanımında da yer aldığı gibi, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak yürütülmesidir. Yapılan bu saptama bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik bir dizi ölçüte yani “denetim standartları”na ulaştırmaktadır.

Muhasebe ve denetim mesleği, ülkelerin ekonomik, sosyal ve hukuki yapısından etkilenerek şekillenmektedir. Devletin ekonomiye müdahalesinin çok olduğu ülkelerde yasal düzenlemeler yoluyla denetim ilke ve kuralları belirlenirken, devlet müdahalesinin nispeten az olduğu liberal ekonomilerde bu işlev meslek örgütlerince sürdürülmektedir. Ülkelerin bu farklı özellikleri denetim standartlarının ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesine neden olmaktadır (Ulusoy, 2006, s.128). Denetimin çok değişik ortamlarda gerçekleştirilmesi, değerlendirmelerin subjektif ölçütlere dayanması ve mali tabloları hazırlayan, kullanan ve denetleyenlerin objektif ve ortak ölçütlere ihtiyaç duyması, denetim standartlarının belirlenmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir.

Denetim standartları “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları” olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır.

1.2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları ilk olarak AICPA tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmış ve birçok ülke tarafından da benimsenmiştir. GKGDS bir denetim çalışmasında uyulması gereken asgari nitelikleri göstermekte ve bir anlamda denetimin temel yapısını oluşturmaktadır (Arens ve Loebbecke, 2000, s.29; Erdoğan, 2006, s.10). GKGDS; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç kategorideki 10 standarttan oluşmaktadır (Arens vd., 2005, s.33). GKGDS Şekil 1’de ayrıntılı olarak görülmektedir.



Şekil 1.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1.2.1.1 Genel Standartlar

Genel standartlar, denetim çalışmasının kalitesi, denetçinin kişisel özellikleri ve eğitimi ile ilgili esasları içerir (Boynton ve Kell, 1996, s.42; Kavut, 2000, s. 13). Denetçinin kişiliği, mesleki sorumluluğu ve mesleki nitelikleri üzerinde duran bu standartlar, denetim sürecinde denetçinin önemini de açıkça ortaya koyan standartlardır (Erdoğan, 2006, s.11).

Genel standartlardan ilki “*mesleki eğitim ve uzmanlık standardı*”dır. Bu standart, denetim mesleğinin ancak, gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır (AU Section 150, para. 2). Burada sözü edilen teknik bilgi, deneyim ve uzmanlık özellikleri, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için denetçinin muhasebe denetim, finans, iktisat, vergi gibi konularda gerekli eğitimi almış olması gerektiğini ifade etmektedir (Türker ve Pekdemir, 2002, s.2). Uzman bir denetçinin yanında belirli bir süre çalışılarak deneyim sağlanması da önemli bir koşuldur (Erdoğan, 2006, s.11).

Genel standartların ikincisi “*bağımsızlık standardı*”dır. Bu standart, denetim ile ilgili tüm konularda, denetçinin bağımsız düşünme mantığı içinde olmasını gerektirmektedir (AU Section 150, para.2). Denetçi veya denetçiler, bağımsız düşünme mantığı içinde denetimi

gerçekleştirilen işletmenin ortakları ve/veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Duman, 2001, s.33). Denetçinin bağımsızlık standardına gereken önemi göstermesi hazırladığı denetim raporunun da güvenilirliğini arttıracaktır.

Genel standartların sonuncusu olan “*mesleki özen standardı*”, denetim faaliyetinin yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanması sırasında denetçinin gerekli mesleki özen ve titizliği göstermesini gerektirmektedir (AU Section 150, para.2). Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasıdır. Özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır (Başpınar, 2005, s.55-56).

1.2.1.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim sürecinde, denetçinin izleyeceği temel yolu gösterir ve bu temel denetim adımları, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturur (Erdoğan, 2006, s.12).

Çalışma alanı standartlarından ilki “*planlama ve gözetim standardı*”dır. Bu standart, denetçinin, denetim çalışmalarını yeterli bir şekilde planlayarak, denetçi yardımcılarının da denetçi tarafından gözetimini gerektirmektedir (AU Section 150, para.2). Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması da yapılmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için müşteri işletmenin organizasyon yapısı, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konularda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra GKGDS’nin öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar (Başpınar, 2005, s.56).

Çalışma alanı standartlarından ikincisi, “*iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı*”dır. Denetçi için denetim sürecinin en önemli aşamalarından birisi de işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesidir. İç kontrol, “işletme yönetimi tarafından oluşturulan ve finansal raporlamanın güvenilirliğini, yasalara ve kurallara uygunluğu ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini sağlayan bir süreç” olarak tanımlanabilir (Erdoğan, 2006, s.12). İç kontrol yapısının nitelik düzeyi, aynı zamanda işletmede oluşan mali nitelikteki bilgilerin de güvenilirlik göstergesidir. Yani iki unsur arasında doğrusal bir ilişki vardır. İşletmenin iç kontrol yapısı ne kadar etkin çalışıyorsa, bilgilerin güvenilirliği de o oranda artmaktadır.

GKGDS’de bağımsız denetçilerin, denetim sürecinin ileriki aşamaları için denetimin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemeden önce işletmenin iç kontrol yapısını incelemesini ve değerlendirmesini gerektirmektedir (AU Section 150, para.2).

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü “*yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplama standardı*”dır. Bu standart, denetim süreci sonunda finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturulabilmesi için denetçinin yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplamasını gerektirmektedir (AU Section 150, para.2). Denetçiler, finansal tablolarda yer alan bilgileri destekler nitelikte kanıtlar elde etmek ve değerlemek zorundadır. Denetçi bu kanıtları, fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, soruşturma, analitik inceleme teknikleri gibi denetim tekniklerinden uygun olanları kullanarak elde eder.

1.2.1.3 Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim süreci sonunda elde edilen görüşün açıklandığı, raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır (Dönmez vd., 2005, s.57). Bu standartlar ile amaçlanan, bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak bir sistematik içinde sunulmasını sağlamaktır (Küçüksözen ve Sayar, 2002, s.51).

Raporlama standartlarından ilki “*genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı*”dır. Bu standart, denetçilerin raporlarında işletmelerin finansal tablo sunumlarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyup uymadıklarını belirtmelerini öngörmekte ve bunu zorunlu kılmaktadır (Dönmez vd., 2005, s.57). Finansal tabloların güvenilir bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesinde GKGMI anahtar konumundadır. Bu sebeple denetçiler işletmenin bildirimleri ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadırlar. Eğer ilkelerden sapmalar var ise denetçiler bunları önem düzeylerine göre raporlarında belirteceklerdir (Bozkurt, 2006, s.41). Sonuç itibarıyla bu sapmaların düzeyi, denetçinin işletmenin mali tabloları hakkındaki görüşünü oluşturmasında temel dayanak olacaktır.

Raporlama standartlarının ikincisi “*genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı*”dır. Bu standart, denetçilerin denetimi yapılan dönemde işletmenin uyguladığı GKGMI’nin bir önceki dönemde uygulananlar ile aynı olup olmadığını raporlarında belirtmesini zorunlu kılmaktadır (Güredin, 1998, s.35). Denetçi değişmezlik ilkesi gereği,

işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin, dönemler arası karşılaştırılabilirliğini vurgulamak amacıyla denetlenen dönemde uygulanan bu ilkelerin süreklilik göstermesini ve önceki dönem uygulamaları ile tutarlı ve uyumlu olmasını beklemelidir (Erdoğan, 2006, s.13). Eğer denetçi, işletmenin denetlenen dönemde mali tablolarında uyguladığı GKGMİ ile önceki dönemlerde uyguladıkları arasında farklılığa rastlarsa bunu mutlaka raporunda belirtmek zorundadır (Dönmez vd., 2005, s.57).

Raporlama standartlarının üçüncüsü “*açıklamaların yeterliliği standardı*”dır. Finansal tablolar bir çok karar alıcıyı ilgilendirdiği ve işletmelerle ilgili olarak verecekleri kararlara temel oluşturdukları için, kullanıcıların anlamalarına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmalı ve tam açıklama ilkesi gereğince yeterli bilgileri içermelidir (Dönmez vd., 2005, s.57). Denetçi raporunda aksini belirtmedikçe, finansal tablolarda ve eklerinde gereken her türlü bilginin yer aldığı yani işletmenin tam açıklama ilkesine uyduğu anlaşılmalıdır (Erdoğan, 2006, s.13).

Raporlama standartlarının dördüncüsü “*görüş bildirme standardı*”dır. Bu standart, denetçinin denetim raporunda bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüş belirtmesini, eğer herhangi bir görüşe ulaşamamışsa ya da şartlı bir görüşe ulaşmışsa bunun nedenlerini açıklamasını gerektirmektedir (Kepekçi, 2000, s.20).

Denetim standartları, denetimin her aşamasında denetçi tarafından başvurulması gereken ölçütlerdir. Denetimin her aşamasında denetim standartlarının dikkate alınması, analitik incelemenin de denetimin planlama, denetimin yürütülmesi ve tamamlama olmak üzere tüm aşamalarında kullanılıyor olması nedeniyle *analitik inceleme prosedürleri* ile standartlar yakından ilişkilidir.

GKGDS'nın denetim faaliyetleri açısından sadece genel çerçeveyi belirlemesi çok kapsamlı olmaması nedeniyle bunlara ek olarak daha açıklayıcı bilgiler içeren Denetim Standartları Yönetmelikleri (Statement on Auditing Standards-SAS) 1972 yılında Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board- ASB) tarafından yayınlanmaya başlamıştır (Arens vd., 2005, s.36).

1972 yılından günümüze kadar çok sayıda SAS yayınlanmıştır. Bunlardan bazıları günün koşulları gereği bazı düzenlemeler yapılarak yeni SAS'ların yayınlanmasıyla yürürlükten kaldırılmıştır. *Analitik İnceleme Prosedürleri* ismiyle yayınlanan ilk SAS Ekim 1978'de

yayınlanan SAS No:23'tür. SAS No:23 yerini günün koşullarına göre yeniden düzenlenerek Nisan 1988'de yürürlüğe giren SAS No:56 "Analitik Prosedürler" standardına bırakmıştır (McKee, 1989, s.44-45).

Bu standartlarda analitik incelemenin ne şekilde yer aldığı çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.2 Uluslararası Denetim Standartları

Ekonomik yaşamda, özellikle para ve sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler, muhasebe standartlarını olduğu kadar denetim standartlarını da statik olmaktan çok dinamik olmaya zorunlu kılmaktadır. Bu gereksinimle ortaya çıkan GKGDS dışındaki diğer önemli düzenleme Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISA) dır (Uyar ve Çelik, 2007, s.131). UDS'ye ilişkin düzenlemeler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) tarafından oluşturulmaktadır. IFAC 1977 yılında Almanya'da yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 51 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla kurulmuştur (www.ifac.org).

İlk UDS 1978 yılında IFAC bünyesinde kurulan ve amacı denetim standartları ile beraber hem uluslararası denetim kılavuzlarını hem de yönetmelikleri geliştirmek olan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee - IAPC) tarafından 1994 yılında yayınlanmıştır. Bu komite 1 Nisan 2002 yılında yerini Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'na (International Auditing and Assurance Standard Board- IAASB) bırakmıştır (IFAC, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, 2006, s.1). IAPC denetim standartlarına ilişkin ilk düzenlemelerini Uluslararası Denetim Yönetmelikleri (International Auditing Guidelines- IAG) ile yapmıştır. İlk yönetmelik olarak, 1979 yılında Uluslararası Denetim Yönetmeliği 1 "Finansal Tablolar Denetiminin Kapsamı ve Amacı" (International Auditing Guideline 1 "Objective and Scope of the Audit of Financial Statements) yayınlanmıştır. IAPC'nin bu yönetmelikle başlattığı süreç 1994 yılında Uluslararası Denetim Standartlarının (International Standards on Auditing-ISA) yayınlanmasına kadar devam etmiştir (Roussey, 1999, s.15).

Günümüzde ise UDS'ye ilişkin düzenlemeler Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board- IAASB) tarafından yapılmaktadır. UDS içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından itibaren sonuna

kadar bütün sürece ilişkin aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır. IAASB tarafından yayınlanan söz konusu bu standartlar Tablo 1.1’de kodları ve başlıklarıyla birlikte verilmiştir.

Tablo 1.1 Uluslararası Denetim Standartları (UDS)

<p>200-299 GENEL İLKELER VE SORUMLULUKLAR (GENERAL PRINCIPLES AND RESPONSIBILITIES) 200 Finansal Tablolar Denetiminin Genel İlkeleri ve Amaçları (Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements) 210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları (Terms of Audit Engagements) 220 Geçmiş Tarihli Finansal Tabloların Denetimi İçin Kalite Kontrol (Quality Control for Audits of Historical Financial Information) 230 Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi (Audit Documentation) 240 Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlük Sorumluluğu (The Auditor’s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements) 250 Finansal Tabloların Denetiminde Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması (Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements) 260 Yönetimle İlgili Kişilerle Denetim Konuları Hakkında İletişim (Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance)</p> <p>300-499 RİSK DEĞERLENDİRME VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKİN KARŞILIĞI (RISK ASSESSMENT AND RESPONSE TO ASSESSED RISKS) 300 Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması (Planning an Audit of Financial Statements) 310 Müşteri İşletme Hakkında Bilgi (Knowledge of the Business) 315 İşletme ve Çevresinin Anlaşılması, Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi (Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement) 320 Denetimde Önemlilik (Audit Materiality) 330 Değerlendirilmiş Riske Karşılık Denetçinin İzleyeceği Teknikler (The Auditor’s Procedures in Response to Assessed Risks) 400 Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol (Risk Assessments and Internal Control) 401 Bilgisayar Destekli Bilgi Sistemlerinin Denetimi (Auditing in a Computer Information Systems Environment) 402 Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Denetim (Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations)</p> <p>500-599 DENETİM KANITLARI (AUDIT EVIDENCE) 500 Denetim Kanıtları (Audit Evidence) 501 Denetim Kanıtları-Özellikli Hesaplar İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar (Audit Evidence—Additional Considerations for Specific Items) 505 Dış Kaynaklardan Doğrulamalar (External Confirmations) 510 İlk Denetimler-Açılış Bakiyeleri (Initial Engagements—Opening Balances) 520 Analitik İnceleme Teknikleri (Analytical Procedures) 530 Denetim Örnekleme ve Diğer Test Teknikleri (Audit Sampling and Other Means of Testing) 540 Muhasebe Tahminlerinin Denetimi (Audit of Accounting Estimates) 545 Makul Değer Hesaplamaları ve Açıklamaların Denetimi (Auditing Fair Value Measurements and Disclosures) 550 İlişkili Taraflar (Related Parties) 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Subsequent Events) 570 İşletmenin Sürekliliği (Going Concern) 580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları-Teyit Mektupları (Management Representations)</p> <p>600-699 ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI (USING WORK OF OTHER) 600 Diğer Denetçinin Çalışmalarının Kullanılması (Using the Work of Another Auditor) 610 İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması (Considering the Work of Internal Auditing) 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması (Using the Work of an Expert)</p> <p>700-799 DENETİM SONUÇLARI VE RAPORLAMA (AUDIT CONCLUSIONS AND REPORTING) 700 Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporları (The Independent Auditor’s Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements) 701 Bağımsız Denetçi Raporunun Değiştirilmesi (Modifications to the Independent Auditor’s Report) 710 Karşılaştırmalar (Comparatives) 720 Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler (Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements)</p> <p>800-899 UZMANLAŞMIŞ ALANLAR (SPECIALIZED AREAS) 800 Özel Amaçlı Denetim Anlaşmalarında Denetim Raporu (The Auditor’s Report on Special Purpose Audit Engagements)</p> <p>Kaynak: IFAC, Auditing, Assurance, and Related Services Contents, http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related_Services/2007_A030_A_E_Contents.pdf, 10.12.2007.</p>

UDS içinde analitik incelemeye 500-599 Denetim Kanıtları grubu içinde UDS 520 “Analitik Prosedürler” standardında yer verildiğini görüyoruz. Analitik incelemeye ilişkin UDS düzenlemeleri çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.3 Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Denetim Standartları

Türkiye’de, bağımsız denetim uygulamalarının geçmişi çok eski değildir. 1970’li yıllardan itibaren, ülkemizdeki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkilerinin artmaya başlaması, yabancı firmaların ülkemizde yatırımlarının artması, Türk işletmeleri için uluslararası finansman olanaklarının artmaya başlaması gibi nedenler ülkemizde bağımsız dış denetimi zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır (Dönmez vd., 2005, s.62). İMKB’nin faaliyete geçmesi ve izleyen yıllarda banka ve diğer finansal kuruluşların talepleri de, bağımsız denetimin başlaması ve gelişmesinde önemli etken olarak kabul edilebilir. Ülkemizde bağımsız denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu tarihten önce çeşitli yatırımcıların ve kuruluşların özel istekleri doğrultusunda, denetim faaliyetlerinin yapıldığı görülmektedir. Daha sonraki yıllarda denetimin kapsamı genişletilmiş, 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (Uyar ve Çelik, 2007, s.132). Bu süreçte, bağımsız denetim yapacak kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmelikler yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000, s.5). 3568 sayılı kanun bağımsız denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanun da bağımsız denetimle iç içe girmiştir.

Ülkemizde, denetleme ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1987 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatı’na tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak için kabul edilmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğ’de yer verilmiştir (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM’lik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde de denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak burada yer alan standartların, ABD’deki genel kabul görmüş denetim standartları düzeyinde olmadığı görülmüş ve TÜRMOB tarafından genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu

bağımsız denetim standartlarının oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır (Aksoy, 2001, s.63).

Muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması görevi daha sonra TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) verilmiştir (Dönmez ve diğ., 2005, s.64). Bu kurul 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında ilgili komisyonlar tarafından hazırlanan 11 adet muhasebe standardını kabul ederek bu standartların 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesini öngörmüştür (Yalkın, 2001, s.2). TMUDESK'e verilen standart oluşturma görevi daha sonra 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na devredilmiştir.

Günümüzde farklı ülkelerde farklı muhasebe ve denetim politikalarının uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla bu durum düzenleyici otoritelerin kamuyu aydınlatmaya yönelik değişik düzenlemeler yapmalarını beraberinde getirmiştir (Uyar ve Çelik, 2007, s. 130). ABD'de yaşanan şirket iflaslarından sonra Sarbanes Oxley Yasası kabul edilmiş, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB-Financial Accounting Standards Board) çeşitli düzenlemeler yapmış ve uluslararası alanda finansal raporlama ve denetim standartlarının yaygınlaştırılması ve uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar başlamıştır (Sayar, 2005, s.7-8).

Ülkemizde de bu ihtiyacı karşılamak üzere TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği) tarafından 20 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. Bu kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının yürüttüğü denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarının saptanması, yayınlanması ve güncelliğinin korunmasıdır. Kurul bu doğrultuda hem uluslararası standartlarla sağlanması öngörülen uyum açısından hem ilgili kuruluşlarla yürütülecek ilişkilere bir başlangıç noktası olması amacıyla Türkiye'nin de üyesi olduğu IFAC'a (International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bağlı IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board – Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan denetim standartlarını tercüme ederek yayınlamıştır (Türker, 2006, s. 93-95). TÜDESK tarafından henüz yayınlanmış bir ulusal

denetim standardı bulunmamakla birlikte, oluşturulan denetim standartları taslaklarına ilişkin görüş oluşturma süreci devam etmektedir.

BDDK'nın bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla oluşturduğu “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi Esaslarını Açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”i yayınlamıştır (Akgül, 2000, s.5).

Türkiye’de denetim standartlarına ilişkin yaşanan en önemli gelişme ise Sermaye Piyasası Kurulu’nun Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlaştırma çalışmaları sonucu 12.06.2006 tarihinde yayınlanan Seri X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in yayınlanmasıdır. Seri X, No:22 sayılı Tebliğ 35 kısımdan oluşmaktadır. Bazı kısımlar hariç diğer bütün kısımlar bir UDS’ye karşılık gelmektedir. Bu kısımların hangi UDS’ye karşılık geldikleri Tablo 1.2’de verilmiştir.

Tablo 1.2 Seri X No:22 sayılı Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen UDS’ler

Kısım No	Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular		Uluslararası Denetim Standartları (ISA)	
	Başlık	ISA Numarası	Başlık	
1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	
2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları			
3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	210	Terms of Audit Engagements	
4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information	
5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	230	Audit Documentation	
6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	
7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	
8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance	
9	Bağımsız Denetimin Planlanması	300	Planning and Audit of Financial Statements	
10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	
11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	320	Audit Materiality	
12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks	
13	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	
14	Bağımsız Denetim Kanıtı	500	Audit Evidence	
15	Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items	
16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	505	External Confirmations	
17	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri	510	Initial Engagements - Opening Balances	
18	<i>Analitik İnceleme Teknikleri</i>	520	<i>Analytical Procedures</i>	
19	Bağımsız Denetim Örnekleme ve Diğer Seçilmiş Test Teknikleri	530	Audit Sampling and Other Means of Testing	
20	Muhasebe Tahminlerinin Bağımsız Denetimi	540	Audit of Accounting Estimates	
21	Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	545	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	

22	İlişkili Taraflar	550	Related Parties
23	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	560	Subsequent Events
24	İşletmenin Sürekliliği	570	Going Concern
25	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	580	Management Representations
26	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	600	Using the Work of Another Auditor
27	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	610	Considering the Work of Internal Audit
28	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	620	Using the Work of an Expert
29	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
30	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	701	Modifications to the Independent Auditor's Report
31	Karşılaştırmalı Bilgiler	710	Comparatives
32	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	720	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
33	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements

Kaynak: SPK,Seri X No:22 Sayılı Tebliğ, s.143-144.

Kendisine özgü ulusal denetim standartları geliştirmemiş ülkelere, ulusal standartlarını oluşturma sürecinde UDS'yi benimsemeleri önerilmektedir. Gerçekten de bu süreçte UDS'nin temel alınması yabancı sermaye yatırımlarını özendirip sermaye birikimini hızlandırarak ülke ekonomisine katkı sağlayabileceği gibi, en önemlisi güvenilir ve şeffaf bir bilgi üretimine katkı sağlayacaktır. Bu açıdan ele alındığında SPK'nın yaptığı bu çalışmanın belirtilen noktalarda önemli katkıları olacağı söylenebilir (Türker, 2006, s.95; Uyar ve Çelik, 2007, s.134).

Tebliğ kısımları incelendiğinde analitik incelemenin on sekizinci kısımda ele alındığı görülmektedir. Tablo 1.2'de de görüldüğü gibi bu kısım UDS 520 "Analitik Prosedürler" standardına karşılık gelmektedir. Tebliğin bu kısmına ilişkin ayrıntılı açıklamalar çalışmanın ikinci bölümünde ele alınacaktır.

1.3 Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci birbirini izleyen çeşitli safhalardan meydana gelir. Bu süreç denetimi genel olarak planlama safhasından denetim raporunda yer alacak nihai görüşün belirlenmesine kadar olan bütün denetim faaliyetlerini kapsar.

Yapılacak olan denetim çalışmasının zorluk derecesi ve yoğunluğu yürütülen denetimin müşteri işletmede yapılan ilk veya yinelenen denetim olmasına bağlıdır. Yinelenen denetimlerde iş yoğunluğu ve denetimin zorluk derecesi daha düşükken, denetimin ilk defa yapıldığı bir işletmede ise yürütülen çalışmalar daha zor ve yoğun olmaktadır. Müşteri

işletmenin ilk kez denetlendiği durumlarda yinelenen denetimlere göre bir takım ek çalışmaların yapılmasına gereksinim vardır. İlk defa yapılacak denetimlerde yapılacak olan ek çalışmaların başında, hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması gelmektedir. Eğer ihtiyaç duyulursa bu bakiyelerin doğrulanması için bir kaç dönem geriye gidilerek araştırma yapılmalıdır (Kepekçi, 2000, s.27-28; Güredin, 1998, s.65). Standart bir denetim süreci 4 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hayes vd., 2005, s.24):

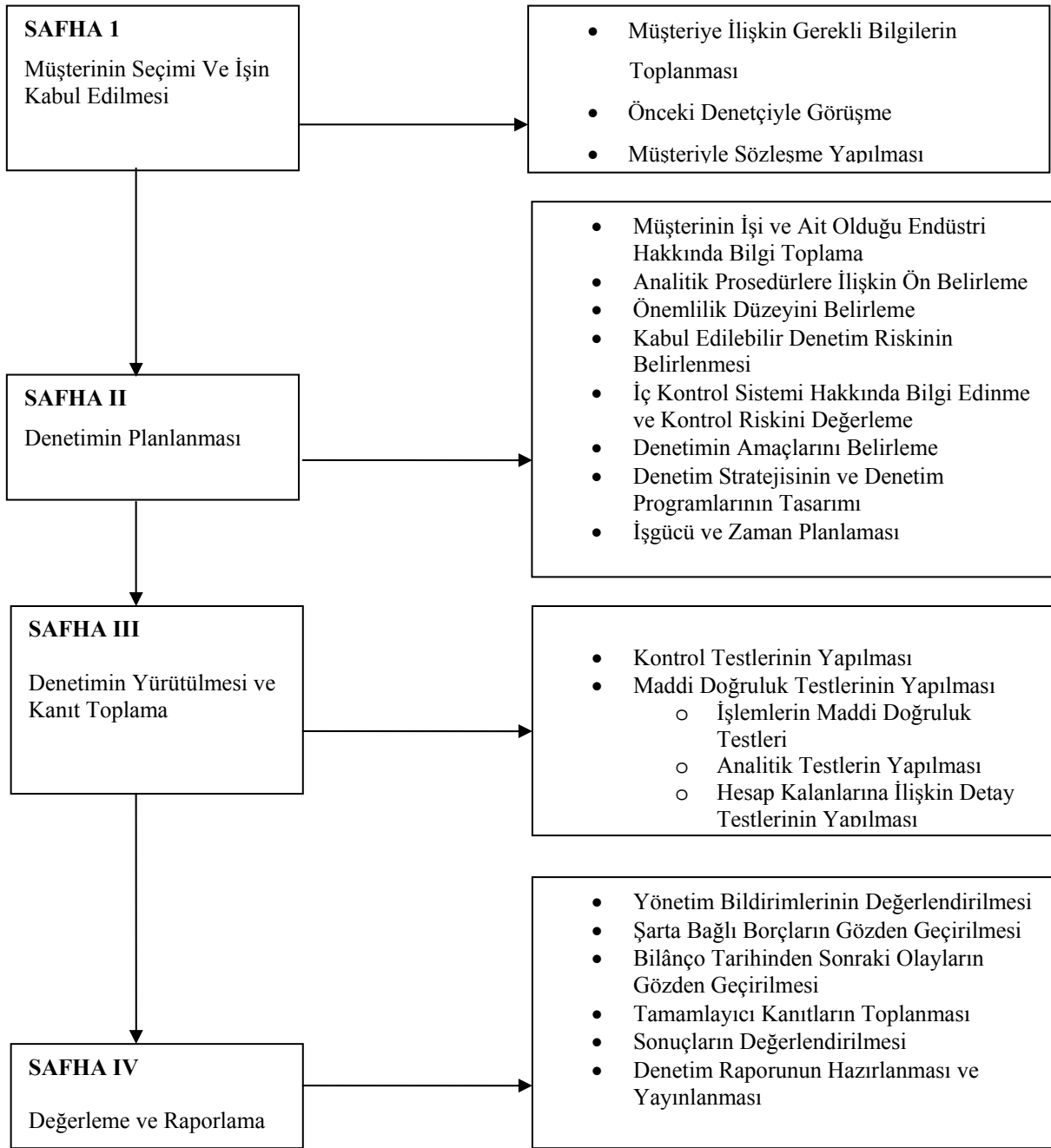
1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü
2. Denetimin Planlanması
3. Test Etme ve Kanıt Toplama
4. Değerleme ve Raporlama

Denetim süreci Şekil 1.2 yardımıyla daha ayrıntılı olarak görülebilir.

1.3.1 Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Denetim sürecine başlayabilmek için öncelikle işin alınmış olması gerekir. Denetim firması olası müşterisi ile görüşerek çeşitli bilgileri değerlendirir ve bunun sonucunda işin alınmasına veya alınmamasına karar verir (Güredin, 1998, s.66).

Denetim firmaları, kendilerinin oluşturduğu müşteri kabul etme politikası yardımıyla başvuran müşteriyi kabul edebilir ya da etmeyebilir. Çünkü her firmaya denetim için başvuran her işletme, denetçi için bir risk taşımaktadır. Denetim firması bu risk unsurunu daha sonra bundan olumsuz etkilenmemek için en aza indirmek zorundadır (Bozkurt, 2006, s.87). Bu nedenle denetim işletmeleri yeni müşteri kabulü veya mevcut bir müşteri ile işe devam konularında belirli bir politika izlerler. Denetçiler yeni denetim anlaşmasının getireceği denetim riskinin kabul edilebilecek düzeyden fazla tahmin edilmesi durumunda bu görevi kabul etmezler (Güredin, 1998, s.66).



Şekil 1.2 Denetim Süreci Modeli (Kaynak: Hayes vd., 2005, s.24; Güredin, 1998, s.67; Kepekçi, 2000, s.27)

Denetim firmaları müşteriye tanınmak amacıyla, bir takım bilgilere ulaşmak zorundadır. Denetçilerin işletmeyi tanımak amacıyla toplamaları gereken bir takım bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2006, s. 87):

1. İşletmenin yer aldığı sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır.
2. Genel olarak işletmenin geçmiş dönemlerde nasıl olduğu incelenir.

3. İşletmenin çevresindeki kurumlarla olan ilişkileri araştırılır. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerinin nasıl olduğu bu araştırmada önem taşır.
4. İşletmenin finansal tabloları incelenerek, işletmenin mali yapısı ve yürüttüğü faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
5. Üst yönetimin dürüst olup olmadığı araştırılır ve bağımsız denetime bakış açıları belirlenmeye çalışılır.
6. Müşterinin denetimi hangi amaçla istediği öğrenilir.
7. Müşterinin kabul edilmesiyle, denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi edinilmeye çalışılır.
8. İşletmede bağımsız bir çalışma ortamının olup olmadığı araştırılır.
9. İşletmenin halen uygulamakta olduğu muhasebe sisteminin denetim çalışmaları sırasında kolaylık sağlayıp sağlamayacağı konusunda bilgi edinilmeye çalışılır.

Denetçilerin müşteri işletmeyi tanımak amacıyla yapması gereken işlemlerden bir diğeri de eğer işletme yeni denetim anlaşması yapılacak bir işletme ise daha önce o işletmeyi denetleyen denetçilerle mutlaka görüşme yaparak bilgi almaktır (Kaya, 1994, s.31). Denetçi önceki denetçi ile bir görüşme yapabilmek için müşteri adayları olan firmadan yazılı olarak izin almak zorundadır. Eğer firma bu izni vermeyi reddederse veya daha önceki denetçiye bir takım kısıtlamalar getirirse, denetçi bunun nedenlerini araştırmalı ve denetim işini kabul edip etmeme kararını alırken izin talebinin reddedilmesi olayını da dikkate almalıdır (Kepekçi, 2000, s.29).

Yeni denetçi geçmişteki denetçiden özellikle şu konularda bilgiler ister: a) İşine son verilmesinin veya ayrılmasının nedenleri, b) Firma yöneticilerinin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri, c) İşletmenin muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar hakkındaki düşünceleri, d) Çalışması sırasında herhangi bir kısıtlama ya da engelle karşılaşmış olup olmadığı, e) Çalışması sırasında karşılaştığı olağan olmayan durumlarla ilgili görüşleri (Güredin, 1998, s.70; Bozkurt, 2006, s.88).

Denetim talebinde bulunan firma hakkında yeterince ve gerekli bilgiler toplandıktan sonra işin alınması ya da alınmaması konusunda karar verilir. Eğer denetim firması müşteriye kabul ettiyse bunu müşteriye yazılı olarak bildirir. Bu bildirim denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen bir denetim anlaşma mektubu ile yapılır (Güredin, 1998, s.70).

1.3.2 Denetimin Planlanması

Müşteri seçimi ve sözleşmenin yapılmasından sonra denetim sürecinin ilk ve en önemli aşaması olan denetimin planlanması aşamasına geçilir.

Denetimi planlama; kısaca, denetimin amacına ulaşmak için yapılacak işlerin düzenlenmesi anlamını gelmektedir (Duman, 2001, s.43). UDS de denetçinin denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesi için denetim faaliyetlerini iyi bir şekilde planlaması gerektiğini vurgulamaktadır (ISA 300, para.2).

Denetimde planlama yapmanın amacı; denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, denetim sahalarında uygulanacak olan denetim yöntem ve işlemlerini belirleyerek denetim faaliyetlerini zamanlamaktır. Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Denetim planı hazırlanırken meydana gelebilecek değişikliklere uyum sağlayabilmek için çeşitli alternatiflerde dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Denetim planını yapan üst denetçiler, planı öyle bir düzenlemelidirler ki denetim faaliyeti sırasında planı uygulayacak olan denetçiler meydana gelebilecek herhangi bir değişikliğe uyabilme yeteneğine sahip bulunsunlar (Güredin, 1998, s.72).

Bağımsız denetimin etkili ve verimli olabilmesi, planlama aşamasındaki çalışmaların iyi yapılmasına bağlıdır. Bu aşamada çalışmalar ne kadar iyi yapılırsa, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, zaman ve maliyet bakımından hem işletmeye hem de bağımsız denetçilere büyük kazançlar sağlar (Bayazıtlı, 1991, s.193).

Planlama aşamasının ilk adımı işletmenin faaliyetleriyle ve sektörüyle ilgili gerekli bilgilerin toplanmasıdır. Denetçi, işletmenin ürettiği mamuller veya yaptığı hizmetlerin türleri, örgüt yapısı, pazarlama ve dağıtım uygulaması, stok değerlendirme prosedürleri, hukuki yapısı ve ilişkili olduğu kurum ve kuruluşlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır (Kepekçi, 2000, s.33). İşletmenin faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin olarak da sektörün çalışma koşulları, sektörle ilgili yasal düzenlemeler, sektör için önemli mali oranlar gibi bilgiler elde edilmelidir (Erdoğan, 2006, s.79). Denetçinin müşteriye tanımak amacıyla işletmenin, yetkilendirme, kredilendirme, muhasebe kayıt politikaları ve borçlanma politikalarına ilişkin genel bilgileri de elde etmesi gerekmektedir. Yine müşterinin tanınması amacıyla, başlangıç aşamasında denetçi, işletmenin yasalar karşısındaki durumunu, genel kurul toplantılarında alınan kararları,

yönetim kurulu toplantılarında alınan önemli kararları ve işletmenin üçüncü kişilerle yaptığı önemli anlaşmaları gözden geçirerek bunların mali tabloları etkileme derecelerini belirlemeye çalışmalıdır (Bozkurt, 2006, s.92-94). İşletmenin bu bilgiler dâhilinde değerlendirilmesi daha tarafsız bir yaklaşım sergilenmesine katkı sağlayacaktır.

Denetim planlamasının ikinci aşaması analitik inceleme prosedürleri (AİP) nin uygulanmasıdır. Analitik inceleme prosedürleri AICPA tarafından yayınlanan yönetmelikte, “*çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemidir*” şeklinde tanımlanmaktadır (SAS No:56, para.2). Analitik inceleme prosedürleri, denetimin planlama safhasında, müşterinin işi hakkında bilgi elde etme, müşteri faaliyetlerinin sürekliliğinin değerlendirilmesi, mali tablolardaki olası hataların belirlenmesi, önemlilik ve risk düzeylerinin belirlenmesi ve denetim testlerinin sayısını azaltarak kapsamını daraltma gibi çok önemli amaçlar için kullanılmaktadır (Kepekçi, 2000, s.35). Denetim sürecinin her aşamasında kullanılması gerektiği, standartlarda (SAS No:56, para.4, ISA 520, para.7) da vurgulanan ve denetim sürecinin önemli bir adımını oluşturan analitik inceleme prosedürlerinin denetim aşamalarında kullanımı çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Müşteri işletmeye ilişkin yeterince bilgi toplandıktan ve uygulanan analitik prosedürlerin sonuçları değerlendirildikten sonra önemliliğin belirlenmesi aşamasına geçilir. Önemlilik, muhasebe bilgilerinde yer alan herhangi bir hata veya düzensizliğin, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri ekonomik kararları etkileme olasılığı olarak tanımlanmaktadır (ISA 320, para.3). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’na göre de denetçilerin denetimin planlama aşamasında, yapılacak denetimin amaçları doğrultusunda önemlilik düzeyi hakkında bir belirleme yapmaları gerekmektedir (AU Section 311, para.3). SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de Onbirinci Kısım’da yer verilmiş ve “bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususlardır” şeklinde tanımlanmıştır (Seri X, No: 22 Sayılı Tebliğ - Onbirinci Kısım, m.3). Finansal tablolarda yer alan hata veya düzensizlikler, kullanıcıların verecekleri kararları olumsuz yönde etkiliyorsa bu durum önemli olarak kabul edilmektedir. Önemlilik düzeyine ilişkin bir standart olmaması nedeniyle, denetçiye de önemliliğin belirlenmesi aşamasında, mali tablo kullanıcıları için neyin önemli neyin önemsiz olduğunu belirlemek gibi güç bir görev yüklenmektedir (Bozkurt, 2006, s.97-98). Başka bir deyişle önemliliğin belirlenmesi

denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Bağımsız denetçi, önemliliği hem finansal tabloların geneli açısından hem de her bir hesap bakiyesi, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklama bakımından dikkate alır. Önemlilik seviyesi belirlenirken, yasal düzenlemeler ile hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda yapılan açıklamalar ve bunların birbirleriyle olan ilişkileri bağımsız denetçi tarafından dikkate alınır. Bu durum, dikkate alınan finansal tabloların içeriğine bağlı olarak farklı önemlilik seviyeleri belirlenmesini gerektirebilir (Seri X, No: 22 Sayılı Tebliğ - Onbirinci Kısım, m.3).

Önemlilik düzeyi belirlendikten sonra denetim riskinin belirlenmesine geçilir. Denetim riskinin belirlenmesi denetim sürecinin planlanması aşamasında yer alan en önemli unsurlardandır. Burada risk; müşteri işletmenin mali tablolarında önemli düzeyde hata ve düzensizlik olmasına rağmen denetçilerin bunlar hakkında olumlu görüş verme olasılığı ve mali tablolarda veya dipnotlarında veya özet denetim raporunda açıklanması gerektiği halde açıklama yapılmamasından kaynaklanan risklerdir (Kaval, 2003, s.74). Diğer bir ifadeyle, denetçilerin yaptıkları çalışmada önemli hataları ortaya çıkaramama olasılığı da denilebilecek denetim riski ile denetim çalışmalarında her an karşılaşılmaktadır. Bu riskin tümüyle ortadan kaldırılması mümkün olmayacağından, denetçilerden bu riski en aza indirmeleri beklenmektedir (Bozkurt, 2000, s.105). Denetim riski; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma riski olmak üzere üç tür risk unsurundan oluşmaktadır. Denetçilerin belirleyecekleri risk düzeyi, planlama safhasında alınan diğer kararları da yakından etkilemektedir (Kardeş, 1996, s,13-14).

Denetim riski belirlendikten sonra işletmenin iç kontrol sistemi incelenerek, kontrol riski belirlenir. GKGDS'den çalışma alanı standartlarından ikincisi de iç kontrol sisteminin incelenmesini gerektirmektedir. İç kontrol sistemi, işletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla oluşturulan bir örgüt yapısıdır (Gürbüz, 1995, s.45). ABD'de "Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission" (1992) isimli gönüllü bir özel sektör organizasyonu olan kurum tarafından yayınlanan ve o zamandan itibaren faaliyet kontrol sistemlerinin (sadece finans sektöründe değil bütün işkollarında) oluşturulması ve bunların etkinliklerinin değerlendirilmesi hususlarında giderek daha fazla baz alınan ve "COSO Report" diye de isimlendirilen "İç Kontrol-Bütünleştirilmiş Çerçeve" (Internal Control-Integrated Framework) başlıklı rapor ise 'iç kontrol'ü şu şekilde tanımlamaktadır. Buna göre 'iç kontrol', "bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer tüm personeli

tarafından operasyonların etkinliği, finansal raporlama, yasal düzenlemelere ve işletmenin iç mevzuatına bağlı kalma şeklinde kategorize edilebilecek üç geniş kontrol alanıyla ilgili olarak, işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesinin sağlanması konusunda anlamlı ve makul bir güvence (sigorta) sağlayabilmek amacıyla tesis edilen ve yürütülen bir süreçtir” (Yavuz, 2002, s.42). İç kontrol sisteminin incelenmesine ilişkin olarak 1988’de AICPA tarafından SAS No:55 “Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrol Yapısının Gözönüne Alınması” başlıklı bildiri yayınlanmıştır. Denetçilerin bu bildiriye uyması zorunlu tutulmuştur. SAS No: 55 daha sonra COSO raporu da dikkate alınarak yeniden revize edilmiş ve 1995 yılında yerini SAS No:78’e bırakmıştır (Demir, 1999, s.89). SAS No:78’e göre iç kontrol; kontrol çevresi, riskin değerlendirilmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim sistemleri ve izleme olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır (AU Section 319, para.7). Denetçi tüm bu bileşenleri de göz önüne alarak işletmenin iç kontrol sistemini incelemeli ve buna göre işletmenin iç kontrol sisteminden kaynaklanacak olan kontrol riskini belirlemelidir.

İç kontrolün incelenmesinden sonra denetçi yapacağı denetimin amaçlarını tanımlamalıdır. Bu amaçlar, yönetimin finansal tablolara ilişkin savlarıyla oluşan finansal tablo unsurlarını da kapsayacak şekilde oluşturulan doğrulayıcılardan meydana gelmektedir (Boynton ve Kell, 1996, s.144). Başka bir deyişle yönetimin finansal tablolara ait iddialarının herbiri denetimin amaçlarının oluşturulmasına kaynak olmaktadır. Amaçların oluşturulmasına kaynaklık eden beş yönetim iddiası aşağıdaki gibidir (AU 326, para.3):

1. Varolma veya Oluşma (Existence or occurrence)
2. Bütünlük/Tamlık (Completeness)
3. Haklar ve Yükümlülükler (Rights and obligations)
4. Değerleme ve Dağıtım (Valuation or allocation)
5. Sunma ve Açıklama (Presentation and disclosure)

Denetçinin temel amacı, denetim amaçları doğrultusunda denetim prosedürlerini uygulayarak yönetimce ileri sürülen yukarıdaki iddiaların doğruluk veya yanlışlığını ortaya koyacak kanıtları elde etmektir (Erdoğan, 2006, s.57). İşletme yönetiminin iddialarını araştırmaya yönelik denetim amaçları ve bunların ne anlama geldiği Tablo 1.3’te verilmektedir.

Tablo 1.3 Denetim Amaçları ve Karşılık Geldiği Yönetim İddiaları

Denetim Amaçları	İlgili Olduğu Yönetim İddiası ve Özelliği
Geçerlilik	Bu amaç, yönetimin var olma ve oluşma iddiasıyla ilgilidir ve muhasebedeki çeşitli işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve bunların finansal tablolarda yer alıp almadığının belirlenmesini öngörür.
Bütünlük (Tamlık)	Bu amaç, yönetimin tamlık iddiasıyla ilgili olup, dönem içinde işletmede meydana gelen hareketlerin muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara tam olarak yansıtılıp yansıtılmadığının belirlenmesini öngörür.
Sahiplik	Bu amaç, yönetimin haklar ve yükümlülükler iddiasıyla ilgili olup, finansal tablolarda yer alan varlıkların ve borçların işletmeye ait olup olmadığını belirlemeyi öngörür.
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 anlamayı öngörür.
Değerleme	Bu amaç, yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasıyla ilgilidir ve finansal tablolarda yer alan hesap bakiyelerinin, gerçekten olması gereken tutarda olup olmadığını belirlenmesini 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 açıklamaların yeterli bir biçimde yapılıp yapılmadığının belirlenmesini öngörür.

Kaynak: Boynton ve Kell (1996); Erdoğan (2006); Bozkurt (2006) ve Kaval (2003)'den uyarlanmıştır.

Denetçi yönetim bildirimlerinin doğrulanması için gerekli denetim hedefleri de belirlendikten sonra genel denetim stratejisinin ve denetim programının hazırlanması aşamasına geçilir. Denetim programları, denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim testlerinin, yapısının, zamanlamasının ve kapsamının yazılı olarak belirlendiği taslaklardır (Messier vd., 2006, s.181). Denetim programı ile hangi işleri kimin ne zaman yapacağı belirlenir (Yıldırım, 1999, s.115). Denetim planı, denetim stratejisini ortaya koyarken denetim programı denetim alanlarına ve amaçlarına özgü denetim prosedürlerini içerir (Erdoğan, 2006, s.83).

Denetim programı da belirlendikten sonra, denetçi çalışmanın yürütülmesi ile ilgili zamanı planlar. Denetim çalışması yılın her döneminde yapılabilir. Denetim çalışmalarına ilişkin zaman planlaması yapılırken genelde yıl içi denetim çalışmaları ve yılsonu denetim çalışmaları olarak iki bölüme yapılır (Güredin, 1998, s.81; Kardeş, 1996, s.16). Denetçi yapacağı tüm çalışmaları bu iki döneme paylaştırır. Yapılan bu paylaşım işletmeden

işletmeye farklılık gösterebilmektedir (Bozkurt, 2006, s.189). Genel olarak, denetim çalışmalarının planlanması, işletmenin tanınması, alacak hesaplarının doğrulanması, çalışma kâğıtlarının hazırlanması, iç kontrolün incelenmesi gibi çalışmalar dönem içinde yapılırken, kasa sayımı, dönem sonu stoklarının sayımı, kapanış kayıtlarının test edilmesi gibi işlemler dönem sonunda yapılmaktadır (Gürbüz, 1995, s.166).

Denetimin planlanmasında son aşama ise denetim faaliyetlerini yürütecek personelin belirlenmesidir. Denetim ekibi oluşturulurken, işletme, işin niteliği, deneyim ve sorumluluğa dikkat edilir. İşletme personelinin yararlanma koşulları ve iç denetçi ile yapılacak işbirliğinin çerçevesi belirlenir (Bozkurt, 2006, s.191). Oluşturulan denetim grubu genellikle, yönetici denetçi, bağımsız baş denetçi, bağımsız kıdemli denetçi ve denetçi yardımcılardan oluşur.

Planlama aşamasına ilişkin olarak müşterinin tanınması ile başlayan süreç, iş gücü ve zaman planlanması ile tamamlandıktan sonra oluşturulan denetim programının uygulanması yani denetimin yürütülmesi ve kanıt toplanması aşamasına geçilir.

1.3.3 Denetimin Yürütülmesi ve Kanıt Toplama

Denetimin planlama aşaması tamamlandıktan sonra hazırlanan denetim programının yürütülmesi aşamasına geçilir. Bu safha denetim çalışmasının gerçekleştirildiği, kanıtların toplanıp değerlendirildiği diğer bir ifade ile denetim testlerinin gerçekleştirildiği aşamadır.

Denetçi bu aşamada iki aşamalı bir süreç takip eder. İlk aşamada, muhasebe kontrollerine ilişkin olarak yönetim tarafından hazırlanan ve iç kontrolün işlemesi için uyulması zorunlu kılınan prosedürleri test eden kontrol veya diğer adıyla uygunluk testleri yapılır (Messier vd., 2006, s.183). Kontrol testleri, sistem testleri ve fonksiyon testleri olarak ikiye ayrılarak incelenebilir. Sistem testleri ile herhangi bir denetim alanında kontrol sisteminin yapısının yeterli olup olmadığı araştırılırken, fonksiyon testleri ile kurulu sistemin yeterli olup olmadığını test etmeye yarayan işlemler gerçekleştirilir (Kaval, 2003, s.106). Denetimin yürütülmesi aşamasında iç kontrol sisteminin incelenmesine ilişkin gerekli testler yapıldıktan ve test sonuçlarına göre denetim programında gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra kanıt toplamada ikinci aşama olan maddi doğruluk testlerine başvurularak finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılır (Güredin, 1998, s.87). Maddilik testleri, finansal tablolarda yer alan parasal hataları ve hileleri ortaya çıkarmak için yapılan testlerdir (Erdoğan, 2006,

s.174). Maddi doğruluk testleri kanıt toplama aşamasında üç şekilde kullanılır (Arens vd., 2005, s.278-279):

- Muhasebe işlemlerine ilişkin maddilik testleri
- Analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak kullanılması
- Hesap kalanlarına ilişkin detay testleri

Muhasebe işlemlerine uygulanan maddilik testleri, bu işlemlerin uygun bir biçimde, kaydedilmiş, sınıflanmış ve özetlenmiş olup olmadıklarını anlamak amacıyla yapılır (Bozkurt, 2006, s.183). *Analitik inceleme prosedürleri* ise, bütün işlemlerin ve hesap kalanlarının uygun olup olmadığını belirlemede kullanılır (Kardeş, 1996, s.17). Hesap kalanlarına ilişkin detay testleri ise dönem sonunda finansal tablo hesaplarında yer alan hesap kalanlarının doğru olup olmadığını araştırmak için yapılan testlerdir. Hem bilânço hem de gelir tablosu hesaplarına uygulanabilirler ancak daha yoğun olarak bilânço hesaplarında kullanılmaktadırlar (Arens vd., 2005, s.380). Analitik inceleme prosedürlerinin detay testlerinden önce kullanılması detay testlerinin kapsamının belirlenmesi açısından önemlidir. Kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması sonucu eğer denetçi hesaplara ilişkin olağandışı bir dalgalanma ile karşılaşmamışsa bu durumda hesap kalanlarına ilişkin detay testlerinin kapsamını daraltabilecektir. Eğer olağandışı dalgalanmalar var ise bu durumda da detay testlerinin kapsamı genişletilerek daha ayrıntılı bir inceleme yapma yoluna gidilecektir. Analitik inceleme prosedürleri kullanımı sonucu detay testlerinin sayısının azaltılarak, kapsamının daraltılması ile denetim çalışmalarında büyük ölçüde zaman, maliyet ve işgücü tasarrufu sağlanmış olacaktır (Boynton ve Kell, 1996, s.334; Bozkurt, 2000, s.65).

Denetçi denetimin yürütülmesi aşamasında planlama aşamasında hazırlamış olduğu denetim programı kapsamında uygunluk ve maddi doğruluk testlerini uygulayarak gerekli kanıtları toplar. Bu aşamadan sonra ise yapılan denetime ilişkin bir sonuca ulaşmak amacıyla toplanan kanıtlara ilişkin sonuçların özetlendiği ve bunun sonucunda denetim raporunun oluşturulduğu denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasına geçilir.

1.3.4 Denetimin Tamamlanması ve Raporlama

Yapılan tüm denetim çalışmalarının son aşaması denetim faaliyetinin tamamlanması ve sonuçların değerlendirilmesi aşamasıdır. Denetimin tamamlanması çalışması ek maddi doğruluk testlerinin yapılmasını kapsar. Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında ise çalışma kâğıtları gözden geçirilerek mali tablolar hakkında görüş belirtilir (Kepekçi, 2000, s.193). Denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında yapılması gereken çalışmalar şunlardır (Arens vd., 2005, s.713; Bozkurt, 2006, s.354; Messier vd., 2006, s.647):

1. Şarta Bağlı Borçların Gözden Geçirilmesi
2. Bilânço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların Gözden Geçirilmesi
3. Tamamlayıcı Kanıtların Toplanması
 - a. Gerekli Analitik İnceleme Prosedürlerini Uygulama
 - b. İşletmenin Sürekliliğini Değerleme
 - c. İşletmeden Güvence Mektubunun Alınması
4. Sonuçların Değerlendirilmesi
5. Denetim Raporunun Düzenlenmesi
6. Yönetim ve Denetim Komitesiyle Görüşme Yapılması

Yukarıda sayılan ilk dört aşama denetim sürecinin tamamlanması ile ilgili iken diğer iki aşama ise denetim raporunun düzenlenmesi ve yayınlanması sürecini oluşturmaktadır. Bu aşamanın ilk kısmı nihai gözden geçirme aşaması olarak da adlandırılmaktadır.

Denetçi, tamamlama aşamasında öncelikle gelecekte gerçekleşmesi kesin olmayan borçlar veya diğer adıyla şarta bağlı borçları gözden geçirmelidir. Şarta bağlı borçların belirlenmesinden sonra ise bilânço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek olayların gözden geçirilmesi gerekmektedir. Denetçiler, işletmenin denetimini bitirdikleri tarihe kadar işletmede gerçekleşen bütün önemli olaylardan sorumlu oldukları için, bilânço tarihi ile denetim çalışmalarının bittiği tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları incelemek ve değerlendirmek zorundadırlar (Arens vd., 2005, s.717; Bozkurt, 2006, s.357).

Denetçi mali tablolar hakkındaki nihai görüşünü oluşturabilmek için çeşitli şekillerde tamamlayıcı kanıtlar elde etmek durumundadır. Denetçi bu aşamada yukarıda da belirtildiği gibi öncelikle analitik inceleme prosedürlerine başvurur. Analitik inceleme prosedürlerinin burada kullanım amacı işletme ile ilgili nihai sonucun elde edilmesidir (Bozkurt, 2006, s.358).

Analitik inceleme prosedürlerinin bu aşamada kullanılmasıyla denetçi, denetimin tamamlanma aşamasına kadar yapılan testlerde gözden kaçan önemli hataları da görme imkanı bulacaktır (Arens vd., 2005, s.720). Denetçi yaptığı analitik inceleme ile dikkati sonradan ortaya çıkma ihtimali olabilecek olaylara yoğunlaştırarak bu olayları ortaya çıkartabilir ve tanımlayabilir.

Tamamlayıcı kanıtların toplanması aşamasının diğer bir adımı da işletme sürekliliğinin değerlendirilmesidir. Bu noktada denetçinin dikkat etmesi gereken husus, işletmenin bilanço tarihinden sonra bir müddet durumunu koruyup koruyamadığıdır. Tamamlayıcı kanıt toplama aşamasında yapılması gereken diğer önemli bir işte yönetimden teminat mektubu alınmasıdır. Teminat mektubu ile amaçlanan, işletmenin o ana kadar denetçiye açıkladığı hususları garanti altına almaktır (Arens vd., 2005, s.720; Bozkurt, 2006, s.359).

Tüm denetim alanlarına ilişkin, şarta bağlı borçların incelenmesi, bilanço tarihinden sonraki olayların gözden geçirilmesi ve tamamlayıcı kanıtların toplanmasını da içeren bütün denetim prosedürleri uygulandıktan sonra, bütün bu prosedürlerden elde edilen sonuçlar finansal tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulacak şekilde değerlendirilerek birleştirilir (Arens vd., 2005, s.360). Bu aşamada nihai görüş verilmeden önce denetçi tarafından, elde edilen kanıtların yeterli olup olmadığına ilişkin son bir değerlendirme yapılır. Denetçi, denetim işlemlerinin tamamlanması ve sonuçların değerlendirilmesi aşamalarına ilişkin tüm işlemleri yaptıktan sonra elde ettiği bulgulara dayanarak ve genel kabul görmüş denetim standartlarından raporlama standartlarına uygun olarak denetim raporunu hazırlar ve yayımlar.

1.4 Analitik İnceleme Prosedürleri

1.4.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Tanımı, Türleri ve Amaçları

Muhasebe denetiminin zaman içinde gösterdiği değişim ve meslekte yaşanan gelişmeler, işletmelerin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini araştırırken, incelenen finansal tablolar üzerinde etkili olabileceği düşünülen ancak daha önce denetim çalışmalarında ele alınmamış işletmeye ait finansal ya da finansal olmayan birçok bilginin de dikkate alınmasını zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluğun ortaya çıkması da muhasebe denetiminde “analitik inceleme prosedürleri”ni gündeme getirmiştir (McKee, 1989, s.7).

Son yıllarda Enron ve Worldcom gibi uluslararası işletmelerde yaşanan denetim skandalları denetim etkinliğinin arttırılmasında analitik incelemenin denetimin çeşitli aşamalarında kullanımını daha da önemli hale getirmiştir (Bozkurt, 2006, s.151). Bunun dışında, işletmelerde yapılan yetersiz incelemelerin ve denetimin yürütülmesindeki yapısal yaklaşımın bir bütün olarak karmaşık hale gelmesi ve bu prosedürlerin uygulanışında bilgisayarlara duyulan gereksinim, günümüzde yapılan denetimlerde, bilgisayar kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürleri kullanımını çok önemli bir hale getirmiştir (Choo ve diğ., 1997, s.126).

Analitik inceleme prosedürlerinin tanımı AICPA (American Institute of Certified Public Accountant-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu) tarafından 1988 yılında yayınlanan SAS No:56 “Analitik Prosedürler” yönetmeliğinde şu şekilde yapılmıştır; “*çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir*” (SAS No: 56, para. 2).

IFAC tarafından yayınlanan UDS 520 Analitik Prosedürler’de ise; “*finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin makullüğünü araştıran çalışmalardan elde edilen finansal verilerin değerlendirilmesi ve olağandışı dalgalanmaların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan sapmaların karşılaştırılmasıdır*” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır (ISA 520, para. 3).

BDKK tarafından yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik’te yer alan tanımlama ise şu şekildedir: “*analitik inceleme; finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir*”.

SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de de analitik prosedürler; “*finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesi*” olarak tanımlanmıştır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ– Onsekizinci Kısım-m.2).

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim planlama, test etme ve nihai gözden geçirme aşamalarında kullanılmasında en önemli aşamalardan biri en uygun denetim prosedürünün seçilmesidir. Literatürde ve denetim standartlarında aşağıda açıklanan beş çeşit analitik inceleme prosedüründen bahsedilmektedir (Arens ve Loebbecke, 2000, s.191; Koskivaara, 2004, s.194; ISA 520, para.2; Daroca ve Holder, 1985, s.82-83; Arens vd., 2005, s.209; SAS No:56, para.5; Leininger ve Conley, 1980, s.43; Kunitake vd., 1985, s.19; McKee, 1982, s.39; Alderman ve Maltzman, 1987, s.91);

1-İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması: Bu tür karşılaştırmalarda işletmenin geçmiş yıllara ait verileri ile denetlenen dönemdeki benzer verileri karşılaştırılır. Bu tür karşılaştırmalardan etkili bir sonuç alınabilmesi için karşılaştırılan verilerin birbirleriyle ilişkili olması ön koşuldur (Arens ve Loebbecke, 2000, s.192-193). Karşılaştırma işlemleri yapılırken denetçiler farklı yollar deneme imkânına sahiptirler. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000, s.157–158):

- Herhangi bir hesabın geçmiş yıllardaki bakiyeleri ile ilgili yıldaki bakiyesi karşılaştırılır.
- Muhasebede belli hesap grupları içinde yer alan bakiyelerin önceki dönem bakiyeleri ile karşılaştırması yapılabilir.
- Çeşitli oran analizleri kullanılarak ilgili yılda bulunan değerler ile önceki yıl değerleri karşılaştırılır.

2-İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş bütçe ve tahminlerin karşılaştırılması: Birçok işletme, faaliyetleri ve finansal sonuçları ile ilgili olarak bütçeler hazırlamaktadır. Bütçeler işletme yönetimlerinin geleceğe dönük beklentilerini yansıtmaktadır. Bu nedenle bütçedeki tutarlar ile gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farklar denetçi için önemli hata ve yanlışlıkların erken uyarısı olarak kabul edilebilir (Arens ve Loebbecke, 2000, s.194). Denetçinin müşterinin fiili sonuçlarını bütçeler ile karşılaştırırken iki önemli noktaya dikkat etmesi gerekmektedir. İlk olarak, bütçelerin gerçekçi planlar olup olmadıkları değerlendirilmelidir. Bazı işletmelerin bütçeleri fazla düşünülmeden, dikkat edilmeden hazırlanmış olabilir ve bu nedenle de gerçekçi beklentiler değildirler. Böyle bir bilgi de denetim kanıtı olarak bir değer taşımamaktadır. Dikkat edilmesi gereken ikinci nokta ise, mevcut finansal bilginin bütçeye uygunluk sağlanması amacıyla denetlenen firma personeli tarafından değiştirilmiş olma olasılığıdır. Eğer böyle bir durum gerçekleşmişse denetçi, bütçelenmiş ve fiili tutarlar arasında bir farklılık tespit edemeyecektir. Bu sakıncaların ilkinde

ilişkin olarak, işletme personeli ile bütçe hazırlama prosedürleri hakkında görüşme yapılmalıdır. İkinci duruma ilişkin olasılığın azaltılması içinse genellikle, kontrol riskinin değerlendirilmesi ve gerçek verilere ilişkin detay testleri yapılmaktadır (Arens vd., 2005, s.213).

3-İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması:

Analitik inceleme prosedürlerinden bir diğeri de müşteri işletmenin fiili verileri ile denetçinin hesaplayarak bulduğu beklenen sonuçların karşılaştırılmasıdır. Denetçi bu prosedürü uygularken, bir hesabın bakiyesini tahmin etmek için diğer ilgili hesaplardan yararlanabilir veya geçmiş yıllardaki bakiyelerin trendini kullanabilir (Arens ve Loebbecke, 2000, s.194). Diğer taraftan denetlenen işletmenin geçmiş yıl bakiyelerine regresyon analizi tekniğini uygulayarak da ilgili yılda olması gereken tutarı tahmin edip işletmenin fiili verileri ile karşılaştırabilir (Bozkurt, 2006, s.159).

4-İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması:

Burada amaç, işletmenin kayıtlarından elde edilen veya hesaplamalar sonucu elde edilen bilgiler ile işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün verilerini karşılaştırarak değerlendirmeler yapabilmektir. Yapılan bu tür karşılaştırmalar işletmenin sektördeki başarısını göstermede oldukça yararlıdır. Bu karşılaştırmada özellikle işletmenin stok devir hızı oranı ve kar marjı oranlarının sektör oranları ile karşılaştırılması işletmenin sektör karşısındaki durumuna ilişkin yararlı bilgiler vermektedir (Arens ve Loebbecke, 2000, s.191; Arens ve vd., 2005, s.210).

5-İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması:

İşletmenin finansal olmayan faaliyet verileri kullanılarak tahmin edilen tutarlarla, fiili verilerin karşılaştırılması işlemleridir (Arens ve Loebbecke, 2000, s.194). Örneğin, işletmenin üretim faaliyetlerinde kullandığı enerji miktarı ve makina kullanım saatlerinden üretilen mamul miktarının tahmin edilmesi, çalışan işçi sayısından ve aldıkları saat ücretlerinden işletmenin üretim miktarının ve maliyetlerinin tahmin edilmesi gibi (Bozkurt,2000, s.159).

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında bir takım tekniklerden yararlanılması gerekmektedir. Denetim araştırmacıları da, analitik inceleme prosedürlerini desteklemek amacıyla birçok model ve teknikler geliştirmiş ve kullanılmışlardır. McKee (1989) çalışmasında analitik inceleme tekniklerine Tablo 2.1’de görüldüğü şekliyle yer vermiştir.

Tablo 1.4 Analitik Denetim Teknikleri

TEKNİĞİN ADI	UYGULAMA YÖNTEMLERİ
A. İki nokta karşılaştırması	A1. Bir önceki yıla göre yüzde değişim A2. Bir önceki yıla göre \$ değişimi A3. Bir önceki yıla göre dolar ve yüzde değişimlerinin birleştirilmesi
B. Basit ussallık testleri	B1. Nedensel faktörler aracılığı ile hesap kalanlarının dolaylı olarak hesaplanması
C.Oran analizleri	C1. Bir önceki yılın oranıyla kıyaslama C2. Sektör oranıyla kıyaslama C3. Rakip işletmelerin oranlarıyla kıyaslama
D. Temel mali tablolar	D1. Bir önceki yılın temel mali tablo tutarları ile karşılaştırma D2. Sektörle karşılaştırma
E.Basit zaman serisi analizleri	E1. Grafik kontrolü aracılığı ile eğilimlerin incelenmesi E2. Belli bir dönem boyunca ortalama değişimlerin hesaplanması E3. Ağırlıklı hareketli ortalama
F.Finansal Tahminler	F1. Müşterilerin hazırladığı bütçelerin, sapmaların ve farkların açıklamalarının incelenmesi F2. Denetçilerin tahminler oluşturması ve önemli farklılıkları analiz etmesi
G.İstatistiksel zaman serisi analizleri	G1. Regresyon analizi G2. ARIMA (Box-Jenkins) yöntemi
H. Finansal ilişkilerin istatistiksel modelleri	H1. Regresyon analizi H2. Diğer matematiksel modelleme teknikleri

Kaynak: Mckee, 1989, s.5

Blocher ve Patterson (1996) çalışmalarında, trend analizleri, oran analizleri, ve modele dayalı prosedürler olmak üzere üç tür analitik inceleme tekniğinden bahsetmektedirler. Fraser vd. (1997) ise çalışmalarında analitik inceleme tekniklerine biraz daha geniş bir bakış açısı getirmişlerdir ve bu teknikleri; 1- Gözden geçirme gibi (scanning) nicel olmayan veya yargısal teknikler (Non-Quantitative or Judgmental), 2- Trend analizi, oran analizi ve ussallık testleri gibi basit kantitatif teknikler (Simple Quantitative Techniques- SQT) ve 3- Regresyon analizi gibi ileri kantitatif teknikler (Advanced Quantitative Techniques-AQT) olarak sıralamışlardır.

Ameen ve Strawser (1994) ise analitik prosedürlerin kullanımına ilişkin yaptıkları araştırmada bu teknikleri; 1-Önceki yılların hesap bakiyelerinin incelenmesi, 2- Gözden geçirme (scanning), 3-Yargısal trend analizi, 4-Hesapları içeren oran analizleri, 5-Zaman serisi analizleri, 6-Regresyon analizi olmak üzere altılı bir sınıflamaya tabi tutmuşlardır.

Nigrini ve Mitermaier (1997) çalışmalarında ilk kez yeni bir analitik inceleme tekniği olarak Benford Kanunu'nu ele almışlardır. Busta ve Weinberg ise (1998) çalışmalarında

analitik inceleme prosedürü olarak Benford Kanunu'nun yanında Yapay Sinir Ağları'nı da ilk kez bir analitik inceleme tekniği olarak ele almışlardır.

Sonuç olarak denetim literatürü tümüyle ele alındığı zaman analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılan analitik inceleme teknikleri¹ aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Trend Analizleri
- Dikey Analiz
- Karşılaştırmalı Tablolar Analizi
- Oran Analizleri,
- Ussallık Testleri
- Zaman Serisi Analizleri
- Regresyon Analizi
- Benford Kanunu
- Yapay Sinir Ağları

Yukarıda saydığımız analitik inceleme tekniklerinin uygulanması geliştirilen bilgisayar yazılımları aracılığı oldukça kolaylaşmaktadır. Bu yazılımlar sayesinde müşteri işletme verileri ile doğrudan bağlantılar sağlanabilmektedir (Koskivaara, 2004, s.194).

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarında uygulanmasının temel amacı; işletmenin denetçiye sunduğu veriler ile işletme dışından elde edilen karşılaştırma yapmaya yarayacak ilişkili verilerin çeşitli biçimlerde karşılaştırılarak ortaya konulan sonuçlar ile denetim çalışmalarına yön vermektir (Bozkurt, 2006, s.151).

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarında kullanılmasının ana amaçlarını 4 başlık altında toplayabiliriz (Arens ve Loebbecke, 2000, s.204-205):

- Müşterinin işinin anlaşılabilirliğini sağlama,
- İşletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini sağlama kabiliyetinin belirlenmesi,
- Mali tablolardaki olası hataların varlığının tespiti,
- Denetim testlerinin detayının azaltılması.

¹ Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yararlanılan teknikler burada sadece ismen ele alınmıştır. Bu teknikler çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Denetimin planlanması aşamasının ilk unsuru müşteri işletmenin işi ve bulunduğu sektör ve ait olduğu iş kolu hakkında bilgi elde etmektir. Gereken bu bilgilerin elde edilmesinde kullanılan en yaygın tekniklerden biri de analitik incelemedir. Bu aşamada işletmenin cari yıla ilişkin denetlenmemiş verileri ile daha önceki dönemlere ait denetlenmiş verileri karşılaştırılarak değişimler saptanır ve bunlar denetimin planlanması aşamasında göz önüne alınır. Analitik incelemenin ikinci kullanım amacı olan işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini sağlama kabiliyetinin belirlenmesinde de analitik incelenmenin kullanılması çok önemli faydalar sağlamaktadır. İşletmenin önemli derecede mali zorluklarla karşılaşma sıklığını belirlemede analitik inceleme önemli yararlar sağlar. Denetçiler, işletme yöneticilerinin süreklilik varsayımını dikkate alarak hazırladığı mali tablolara ilişkin olarak ortaya çıkabilecek denetimle ilgili riskleri belirlemede mali başarısızlık olasılığını mutlaka göz önüne almalıdırlar. Analitik inceleme prosedürleri finansal tablolarda olabilecek olası hataları saptamada da önemli bir rol oynamaktadır. Analitik inceleme bu amaçla dikkat çekme yöntemi olarak kullanılmaktadır. Denetim amacı doğrultusunda karşılaştırmalarda kullanılan veriler ile denetlenmemiş cari yılın finansal verileri arasında önemli beklenmeyen farklılıklar belirlenmektedir. Denetçi bu noktalara dikkat çekebilmek amacıyla çok daha detaylı teknikleri kullanmalıdır. Analitik incelemenin, son amacı olan denetim testlerinin detayının azaltılmasında kullanılması da hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağlaması açısından çok önemlidir. Bu nedenle de denetçiler analitik inceleme prosedürlerini detay testlerine nazaran daha fazla tercih etmektedirler.

1.4.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Zamanlama

Denetim sürecine ilişkin yapılan açıklamalardan da hatırlanacağı gibi analitik inceleme prosedürleri denetim çalışmasının her aşamasında kullanılmaktadır ve her aşaması için büyük önem taşımaktadır. Buna göre analitik inceleme; denetimin planlanması, kanıt toplama ve denetimin tamamlanması ve raporlama olmak üzere denetim sürecinin tüm aşamalarında kullanılmaktadır (Arens ve Loebbecke, 2000, 190; SAS No:56, para.4; ISA 520, para.7; Hayes vd., 2005, s.318).

Analitik inceleme prosedürleri denetimin planlanması aşamasında, müşteri işletme, müşteri işletmenin işi, müşteri işletmenin sektörü, yapılacak denetim çalışmasının zamanı, yapısı, kapsamı ve önceki denetim dönemlerinde meydana gelmiş işlem ve olaylara ilişkin bilgi elde etmede kullanılır (SAS No:56, para.6; ISA 520, para.8; Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.6/1; Arens ve Loebbecke, 1988, s.206; Carmichael, 1996, s.156; Arens

vd., 2005, s.208). Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama aşamasında kullanılmasını AICPA tarafından yayınlanan SAS No:56 Analitik Prosedürler Yönetmeliği ve ülkemizde SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ de zorunlu kılmaktadır (SAS No:56, para.1; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım- m.3).

Kanıt toplama aşamasında kullanımı ise diğer denetim testleri ile birlikte olur ve kanıt değerlemede ve destekleyici kanıt toplamada kullanılır. Bu şekilde kullanılmasıyla da denetçiye zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu sağlayarak diğer denetim testlerinin kullanımına olan ihtiyacı da azaltır ya da ortadan kaldırabilir (Arens vd., 2005, s.208; Kardeş, 1996, s.22). Analitik prosedürlerin denetimin kanıt toplama aşamasında kullanılması standartlar açısından incelendiğinde ise isteğe bağlı bırakıldığı, herhangi bir zorunluluk olmadığı görülmektedir.

Nihai sonuçların gözden geçirilmesi aşamasında ise analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması olası maddi hataların ve mali problemlerin tespit edilmesine yardımcı olur (Fraser vd., 1997, s.36). Bunun yanı sıra analitik incelemenin sonuç aşamasında kullanılması “objektif bakış” denilen ve denetlenmiş mali tablolara son bir kez daha gerçekçi bir şekilde bakmasını da sağlar. Analitik incelemenin denetimin tamamlanması aşamasında çalışma kâğıtlarının ve mali tabloların nihai gözden geçirilmesinde kullanılması en yaygın kullanılış şeklidir (Arens ve Loebbecke, 2000, s.190; Arens vd., 2005, s.208). Analitik prosedürlerin denetimin nihai gözden geçirme aşamasında kullanılması planlama aşamasında olduğu gibi SAS No:56 Analitik Prosedürler Yönetmeliği ve SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de zorunlu tutulmaktadır (SAS 56, para.1; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım- m.3).

Analitik inceleme prosedürlerine denetimin hangi aşamasında başvurulacağı tamamen denetçinin amacına bağlıdır. Örneğin amaç müşterinin işinin ve sektörünün tanınması olduğunda denetçi analitik inceleme prosedürlerine denetimin planlanması aşamasında başvuracaktır. Yönetim hilelerinin ortaya çıkarılması amaçlandığında ise denetçi analitik prosedürlere planlama, kanıt toplama ve tamamlama aşamalarının her üçünde de başvuracaktır (Koskivaara, 2007, s.336). Denetçilerin hangi amaçlar için hangi aşamada analitik prosedürlere başvurabileceğine ilişkin örnekler Tablo 2.2’de görülmektedir.

Tablo 1.5 Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanlaması

Amaç	Planlama Aşaması	Kanıt Toplama Aşaması	Tamamlama Aşaması
Müşterinin işinin ve sektörünün tanınması	X		
Maddi hataların işaret edilmesi	X	X	X
İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi	X		X
Yönetim hilelerinin işaret edilmesi	X	X	X
Detay testlerini azaltma	X	X	
İç kontrol riskini değerlendirme	X		
Denetim ücretinin tahmini	X		X

Kaynak: Koskivaara, 2004, s.194.; Koskivaara, 2007, s.336.

1.4.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulama Aşamaları

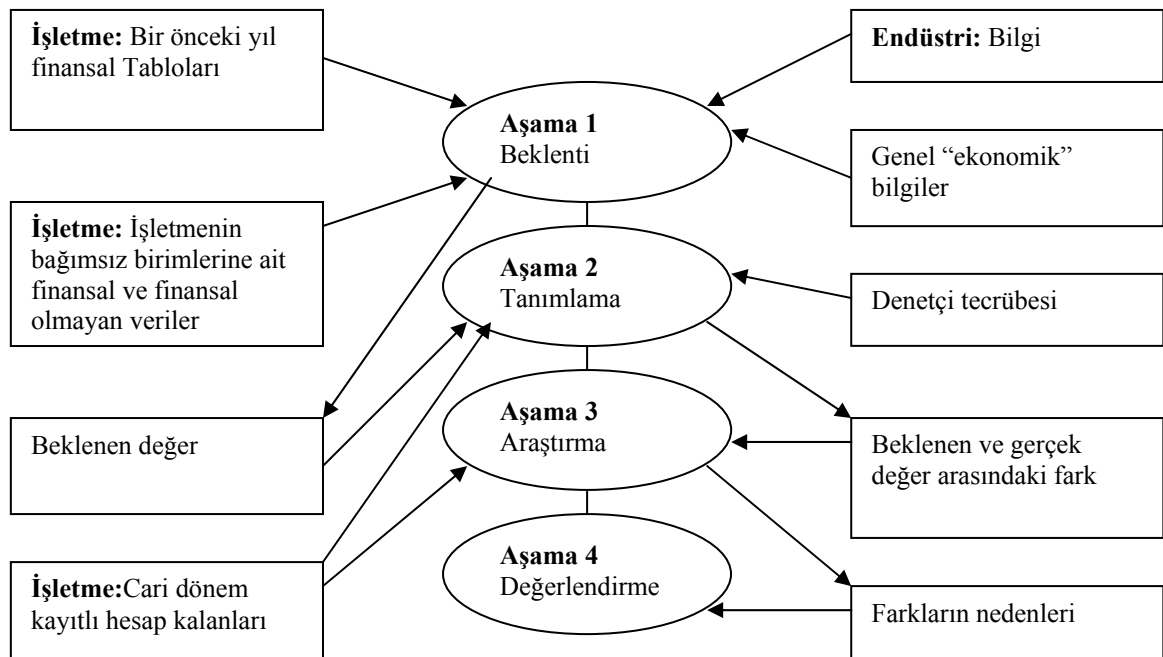
Analitik inceleme prosedürleri denetimin her safhasında kullanılabilir. Prosedürlerin kullanımı denetimin türüne, denetim anlayışına ve diğer faktörlere bağlıdır. Analitik inceleme planlama aşamasının önemli bir parçası olduğu gibi, test etme ve denetimin son gözden geçirme aşamalarının da bir parçasıdır (Güredin, 1998, s.76; Kaya, 1996, s.23). Analitik inceleme prosedürlerinin planlanmasında ve uygulanmasında dört önemli aşama söz konusudur ve her bir aşamada kendi içinde belli temel ayrımlara tabi tutulmaktadır (AICPA Audit Guide, 2007, s.5). Denetçi denetimin hangi aşamasında analitik inceleme prosedürlerini kullanırsa kullansın bu aşamaları sırası ile takip ederek yerine getirmesi gereklidir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (AICPA Audit Guide, 2007, s.5; Hayes vd., 2005, s.322):

- 1) *Birinci Aşama*: Beklentilerin formüle edilmesi
- 2) *İkinci Aşama*: Tanımlama (kayıtlı tutarlar ile beklenen değerlerin karşılaştırılması)
- 3) *Üçüncü Aşama*: Araştırma (kayıtlı tutarlar ile beklenen değerler arasındaki önemli farklılıklar için olası açıklamaların araştırılması)
- 4) *Dördüncü Aşama*: Sonuçların değerlendirilmesi (kayıtlı tutarlar ile beklenen değerler arasındaki önemli farklılıkların denetim ve finansal tablolar üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi)

Şekil 1.3'te bu dört aşamalı süreç ayrıntılı olarak görülmektedir.

Analitik inceleme sürecinin birinci aşamasında denetçiler bir önceki yıl finansal tablolarında yer alan hesap kalanlarına, bütçeye, endüstri bilgilerine, finansal olmayan bilgilere bakarak bir beklenti oluştururlar. Beklentiler, kayıtlı tutarlar veya oranlar için denetçi değerlendirmeleridir. Beklenti oluşturulması analitik prosedür sürecinin en önemli aşamasıdır.

Hesap kalanları veya veriler arasındaki ilişkiler için oluşturulan denetçi beklentilerinin doğruluk derecesi arttıkça prosedürler de potansiyel hataları tanımlamada daha etkili olacaktır. Beklentiler çok çeşitli kaynaklardan oluşturulabilir. Endüstriyel, ekonomik ve çevresel verilerin beklenti geliştirmede kullanılmasının analitik prosedürlerin tahmin gücünü arttıracığı belirtilmektedir. Bunların dışındaki kaynaklar ise, benzer işletme verileri ve denetçi tecrübesi olabilir. Beklentiler ayrıca işletmenin önceki finansal tablolarına da dayandırılabilir (AICPA Audit Guide, 2007, s.4; Hayes vd., 2005, s.322-323).



Şekil 1.3 Analitik İnceleme Süreci (Kaynak: Hayes vd., 2005, s. 323)

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulamasının bu ilk aşamasının gerekliliği SAS No:56'da "analitik prosedürlerden istenilen yüksek güvence düzeyinde, daha tahmin edilebilir ilişkiler bir beklenti geliştirmeyi gerektirmektedir" şeklinde vurgulanmıştır (SAS No:56, para.14).

Beklenti geliştirme aşamasında denetçiler tarafından hesap tutarlarına ilişkin bir tahmin oluşturulurken dikkat edilmesi gereken bir takım faktörler vardır (AICPA Audit Guide, 2007, s.6):

- Hesap kalanlarını oluşturan unsurların yapısı
- Ürün karması

- Şirket profili
- Yönetimin değerlemeleri (management's discretion)
- Çevrenin durağanlığı (stability of environment)
- Hesapların gelir tablosu hesabı mı yoksa bilânço hesabı mı olduğu.

Örneğin, durgun bir çevredeki ilişkilerin tahmin edilmesi durgun olmayan veya dinamik bir çevreye göre genellikle daha kolaydır. Gelir tablosu hesaplarını içeren ilişkilerin tahmini sadece bilânço hesaplarını içeren ilişkilerin tahminine göre daha kolaydır çünkü gelir tablosu işlemlerin dönem sonundaki durumlarını gösterirken bilânço hesabın incelendiği andaki durumunu göstermektedir (SAS No:56, para. 14; AICPA Audit Guide, 2007, s.6).

Hesap kalanlarının tutarını etkileyen işletmede yaşanan önemli olaylar, muhasebe değişiklikleri, işletme ve endüstri faktörleri, yönetim teşvikleri, sözleşmenin ilk ya da tekrar eden denetim sözleşmesi olması gibi değişik faktörler vardır. Beklentilerin formüle edilme aşamasında bu faktörlerin de denetçi tarafından hesaba katılması beklentilerin de doğruluğunu arttıracaktır (AICPA Audit Guide, 2007, s.6).

Beklenti geliştirmede denetçi tarafından kullanılan verilerin güvenilirliği ve yukarıda sayılan özellikleri dışındaki diğer karakteristik özellikleri de önem taşımaktadır. Genel olarak, işletme çapında yani finansal tablolar düzeyinde verilerin yerine işlem bazında yani hesaplar düzeyinde verilerin kullanılması beklentinin kesinliğini arttırmaktadır. Örneğin, aylık veriler yıllık verilere oranla daha etkili olabilmektedir. Yine işletme birimleri için ve iş hatları için yapılan karşılaştırmalar işletme düzeyi karşılaştırmalardan daha etkili olabilmektedir (SAS No:56, para.19; ISA 520, para. 12/e; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.10; Hayes vd., 2005, s.326). Kaynağı daha güvenilir verilerden oluşturulan beklentilerin de doğruluğu daha fazladır. Denetçi verilerin güvenilir olup olmadığını değerlendirirken şirketin iç kontrol yapısının güçlü olup olmadığı, verilerin elde edildiği kaynağın objektif veya bağımsız olup olmadığı, verilerin denetim prosedürlerine tabi tutulup tutulmadığı gibi hususları göz önünde bulundurmalıdır. Finansal raporlama üzerinde güçlü bir iç kontrole sahip bir işletmeden beklenti geliştirmede daha güvenilir veriler elde edilebilir. Bilgiler işletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edildiklerinde de işletme içinden elde edilenlere göre daha güvenilirlerdir (AICPA Audit Guide, 2007, s.6-7; Hayes vd., 2005, s.326; ISA 520, para.1.12/c-d; SAS No:56, para. 16; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.9/1-2).

Analitik inceleme sürecinin tanımlama aşamasında denetçiler, oluşturdukları beklentileri, kayıtlı tutarlarla karşılaştırırlar. Denetçiler, beklenen değerle kayıtlı tutarlar arasındaki farkın ne düzeyde kabul edilebilir olduğunu mutlaka dikkate almalıdırlar. Bir başka deyişle, ne düzeydeki bir farkın önemli olduğu belirlenmelidir. Bunun için de denetçiler bir önemlilik eşiği (materiality threshold) saptamalıdırlar (Hayes vd., 2005, s.323; AICPA Audit Guide, 2007, s.11). Bu saptama yapılırken denetçi iki farklı yaklaşımdan yararlanabilir. Önemlilik eşiği belirleme yaklaşımlarından biri tutar olarak önemliliği belirlemektir. Örneğin denetçi, satış giderlerinin denetiminde, fiili tutar ile tahmini tutar arasındaki farkın 250 YTL'yi aşması durumunda, ilgili hesabın ayrıntılı olarak incelenmesine karar verirse bu tutar önemlilik sınırı olacaktır. Diğer önemlilik eşiği belirleme yöntemi ise yüzde olarak belirlemedir. Örneğin önemlilik sınırı %4 olarak belirlenmiş ise ve karşılaştırma sonucu ortaya çıkan fark %4'ün altında kalıyorsa, denetçi bu farklılığı anlamsız kabul edecektir (Bozkurt, 2006, s.163; Boynton ve Kell, 1996, s.209). Denetçi önemlilik tutarını hesapladıktan sonra, bulduğu denetim farklarının, denetçinin belirlediği önemlilik eşiğinden küçük olup olmadığına karar vermelidir. Eğer, fark belirlenen kabul edilebilir eşikten küçük ise, denetçi başka bir araştırmaya gerek olmaksızın hesaba ilişkin defter değerini kabul eder. Eğer fark önemlilik eşiğinden büyükse bir sonraki aşamada farkın nedeni araştırılır (Hayes vd., 2005, s.323; AICPA Audit Guide, 2007, s.11).

Analitik inceleme sürecinin araştırma aşamasında denetçiler, beklenen değerler ve kayıtlı tutarlar arasındaki farkların nedenlerini araştırırlar. Beklenen ve kayıtlı tutarlar arasında bir farklılık saptanmışsa, konuyu araştırmak, uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadırlar (ISA 520, para.17; SAS No:56, para.20; Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.13/1). Bu durumun araştırılmasında ilk adım genellikle yöneticilerden bunun açıklamasını istemek olacaktır. Ancak burada denetçi şüpheciliği (auditor scepticism) büyük önem kazanmaktadır. Eğer denetçi yönetimden aldığı cevaptan kuşku duyarsa doğrulama yapmak için diğer analitik prosedürleri de uygulamalıdır (Hayes vd., 2005, s.324; ISA 520, para.18; SAS No:56, para. 21; Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.13/2; Boynton ve Kell, 1996, s.210). Denetçi bu doğrulamaları yaparken aşağıdaki tekniklerin bir veya birkaçından faydalanabilir (AICPA Audit Guide, 2007, s.12):

- Doğrulama için işletme dışındaki üçüncü kişilerle görüşme yapılması,
- Doğrulama için işletme içindeki bağımsız personelle görüşülmesi (Örneğin denetçi, finansal kontrolörden aldığı artan orandaki reklam harcamalarına ilişkin açıklamaların doğrulaması için pazarlama müdürü ile görüşebilir)

- Diğer denetim prosedürlerinden elde edilen kanıtlar
- Destekleyici kanıtların incelenmesi

Analitik inceleme sürecinin son aşaması ise, denetçiler tarafından oluşturulan beklentiler ile kayıtlı tutarlar arasındaki farklılıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesini içermektedir (Hayes ve diğ., 2005, s.324; AICPA Audit Guide, 2007, s.13). Denetçi bu son aşamada vereceği karara ilişkin bazı seçenekleri göz önünde bulundurur (Bozkurt, 2006, s.165):

- Karşılaştırmalar sonucu çıkan fark önemlilik eşiğinin altındaysa, denetçi ilgili hesap hakkında başkaca bir çalışma yapmama kararı verebilir.
- Karşılaştırmalar sonucu bulunan fark önemli kabul edilebilecek düzeyde ise ancak yönetim bu farklara ilişkin yeterli açıklamayı yapabiliyorsa, dar kapsamlı bir ek çalışma yapılabilir.
- Bulunan farklar çok önemli bir düzeyde ise ve bunların açıklanması için yönetimden destek gelmiyorsa farkların ortaya çıkarılması için detaylı incelemelerin yapılmasına karar verilir.

2.BÖLÜM

ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE KULLANILIŞI VE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde analitik inceleme prosedürlerinin bağımsız denetim sürecini oluşturan planlama, kanıt toplama ve denetimin tamamlanması ve raporlama aşamalarında kullanımı ve denetim standartları içindeki yeri karşılaştırmalı olarak ele alınmaya çalışılacaktır.

2.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Sürecindeki Yeri

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci içinde planlama, kanıt toplama ve denetimin tamamlanması aşamaları olarak üç aşamada kullanıldığı daha önce de belirtilmişti. Aşağıda planlama aşamasından başlayarak analitik prosedürlerin denetim süreci aşamalarında kullanımı ele alınacaktır.

2.1.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Planlama Aşamasında Kullanılması

Planlama aşaması analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması gereken en önemli aşamalardan biridir. SAS No:56, UDS 520 ve Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ’de de analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları sayılırken planlama aşamasında kullanılması amaçlardan biri olarak belirtilmiştir. SAS No:56 ve Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ “planlama” aşamasında analitik prosedürlerin kullanımını zorunlu kılarken UDS 520 böyle bir zorunluluk içermemektedir (SAS No:56, para.1; ISA 520, para.2., Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.3).

Analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşamasında kullanılma amaçları AICPA tarafından yayınlanan SAS No:56 Analitik Prosedürler Yönetmeliği’nde şu şekilde açıklanmıştır: “Özel hesap kalanları veya işlem sınıfları için kanıt elde etmek için kullanılacak analitik prosedürlerin zamanını, yapısını ve kapsamını belirlemek, müşteri işletmenin son denetim gününe kadar olan faaliyetleri ve işlemlerine ilişkin denetçi kavrayışını geliştirmek, denetimle ilgili özel risk taşıyan alanlarını tanımlamak” (SAS No:56, para.6-8).

Uluslararası Denetim Standardı 520 ve Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de ise analitik prosedürlerin planlama aşamasında kullanılması paralel şekilde “Risk Değerleme Prosedürü Olarak Analitik Prosedürler” başlığıyla ele alınmıştır ve kullanım amaçları şu şekilde sıralanmıştır: “Müşteri işletmeyi ve çevresini tanımak amacıyla risk değerlendirme prosedürü olarak denetimin ilerleyen aşamalarında testlerin yapısı, zamanı ve kapsamına karar vermek amacıyla maddi hata riskini değerlemek” (ISA 520, para. 8; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.6/1).

Planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları daha geniş bir şekilde aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2006, s.153):

- İşletmenin yapısı, faaliyetleri ve işletmeyle ilgili çeşitli olayların içeriğini anlayabilmek,
- Doğal risk ve kontrol riskini etkileyen muhasebe işlem ve bakiyelerini ortaya koyabilmek,
- Önemli muhasebe politikalarını anlayabilmek,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetimin ileriki aşamalarında uygulanacak olan diğer denetim prosedürlerinin yapısını, kapsamını ve zamanını belirlemek.

Denetçiler etkin ve kalitesi yüksek bir denetim çalışması gerçekleştirebilmek için mutlaka iyi bir denetim planı yapmak zorundadırlar. Yapılan planlamanın denetimin başarısıyla ilişkisi göz önüne alınırsa denetçinin tüm yeteneğini ve bilgisini bu aşamada kullanması gerekir. Denetçinin hazırlayacağı planın finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bir görüşe ulaşabilmek için gerekli denetim teknikleri ile testlerinin ve denetim çalışmasının uygun bir şekilde zamanlamasını içermesi gerekir. Bu nedenle denetçi bir denetimin planlanmasında izlenecek aşamalara sıkı sıkıya bağlı kalarak bu aşamaların gerektirdiklerini yapmalıdır (Kardeş, 1996, s.46).

Analitik inceleme prosedürleri, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki makul ilişkilerin değerlendirilmesini ve ayrıca, ilgili bilgilerle uyumsuz ilişkilerin veya belirlenen tutarlardan önemli sapmaların ve dalgalanmaların soruşturulmasını da içerir (SAS No:56, para 2; ISA 520, para.3; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.6/2). Denetçilerin bu önemli sapmaları ve ilişkilerin makullüğünü planlama aşamasında değerlendirmesinin amacı hata bulma oranının planlama aşamasında daha yüksek olmasıdır. Hata bulmanın ilk aşaması

planlama aşaması olarak kabul edilecek olursa, denetçiler bu amaçlarına analitik inceleme prosedürleri aracılığıyla bu aşamada rahatça ulaşabilirler (Libby ve Frederick, 1990, s.354).

Denetim planının hazırlanmasında, denetçinin tecrübesi, iç kontrol sisteminin güvenilirliği ve analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları çok etkilidir. Denetçi tarafından hazırlanacak olan denetim planı aynı zamanda denetimin kalitesini de doğrudan etkileyeceği için denetçinin analitik inceleme prosedürlerini planlama aşamasında kesinlikle göz ardı etmemesi gerekir. Denetçi planlama aşamasında kullanacağı analitik prosedürlerin seçiminde serbesttir. Prosedürler basit oranlardan başlayıp karmaşık matematiksel modellere kadar değişebilmektedir (SAS No:56, para.2)

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama aşamasında kullanılması denetçiye mali zorlukların ve başarısızlıkların önceden tespit edilmesi, çoğu gelir tablosu hesaplarının uygunluğunun belirlenmesi, gelir tablosuyla doğrudan ilgili bilânço hesaplarının (stoklar ve alacaklar gibi) uygunluğunun belirlenmesi ve yüksek risk alanları için işletmenin kaynaklarını denetçiye tahsis ederek iflas durumuna gelmeye sebep olacak normal olmayan dalgalanmaların veya finansal zorlukların tespit edilmesi gibi yararlar sağlamaktadır (Holder ve Collmer, 1980, s.31).

Denetçinin saydığıımız faydaları elde edebilmesi için analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlanması sürecinde kullanılmasında odaklanılması gereken noktalar aşağıdaki gibi belirtilebilir (SAS No:56, para.6; Tursi, 1989, s.38; Boynton ve Kell, 1996, s.207; Kardeş, 1996, s.49):

1. Müşterinin işinin, ait olduğu endüstri kolunun, işlemlerin ve son denetim tarihinden bu yana meydana gelen olayların daha iyi bir şekilde denetçi tarafından anlaşılabilirliğinin sağlanması,
2. Denetim riskinin belirlenmesi ve kontrolü (Denetim esnasında inceleme gerektirebilecek verilerdeki beklenmeyen dalgalanmaların ve normal olmayan ilişkilerin belirlenmesidir).

Denetçiler planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerini kullanırken, cari dönemin denetlenmemiş mali tablo rakamları ile geçmiş yıllara ait denetlenmiş mali tablo rakamlarından yararlanmaktadır (Kardeş, 1996, s.49). Denetimin planlanması aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında genellikle bir bütün halinde

toplanmış verilerden yararlanır (Arens vd., 2005, s.208; SAS No:56, para.7). Analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşamasında kullanılması sırasında yukarıda sayılan finansal verilerin yanında çalışan sayısı, üretilen ürünlerin hacmi vb. gibi finansal olmayan veriler de kullanılmaktadır (SAS No:56, para.8; ISA 520, para. 5; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.4). Denetçilerin mesleki yargıları yardımıyla seçecekleri analitik inceleme prosedürlerinin zamanı, yapısı ve kullanım şekli ise genellikle müşteri işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlıdır. Bazı işletmeler için prosedürler, bir önceki dönem hesap kalanları ve cari dönem hesap kalanlarının incelenmesinden oluşurken, bazı işletmeler için prosedürler dönemsel mali tablolar için kapsamlı analizler gerektirebilmektedir (SAS No:56, para.7).

Denetimin planlama aşamasında ya da kanıt toplama ve tamamlama aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin uygulama şekli değişmez. Yukarıda analitik inceleme prosedürlerinin türlerini anlatırken saydığımız beş tür karşılaştırma şeklinin her biri denetimin her aşamasında kullanılır ve elde edilen bulgular değerlendirilir.

Denetimin planlanması sürecinde analitik inceleme prosedürleri planlamanın bütün aşamalarında kullanılır. Ancak daha yoğun olarak müşterinin işine ve endüstri koluna ilişkin bilgilerin elde edilmesinde ve denetim riskini oluşturan unsurların belirlenerek kontrol edilmesinde kullanılmaktadır.

2.1.1.1 Müşterinin İşine ve Endüstri Koluna İlişkin Bilgi Elde Etmede Analitik Prosedürler

Sağlıklı bir denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için denetçinin ilk olarak müşterinin işi ve faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgileri elde etmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2000, s.93). İşletmenin içinde bulunduğu sektörün veya genel ekonomik durumun olumsuz etkileri işletmeye de yansır. Bu nedenle genel ekonomik durumun ve sektörün iyi olmadığı durumlarda işletmenin de durumu iyi olmayabilir ve bu durumunu gizlemek gereği duyabilir. Bu da denetçi için önemli bir risk oluşturmaktadır. Denetçinin görevi, işletmenin mali ve ekonomik durumunu tam yansıtan bir finansal tablolar setine görüş belirtmektir. İşletmenin içinde olduğu koşullar nedeniyle işletme yönetimi bazı önlemler alıyor ve denetçi bu durumu tespit edemiyor ve raporuna yansıtamıyor ise görevini gereğince yapmamış olacaktır (Kaval, 2003, s.67). Bu nedenle denetim etkinliğinin sağlanması için denetçi bu aşamaya gereken önemi vermek zorundadır.

Planlama sürecinin en maliyetli aşaması bu aşamadır. Denetçi bu aşamaya gereken özeni gösterirse denetim planlamasında istenen optimalliğe ulaşır ve büyük bir maliyet tasarrufu sağlamış olur (Kardeş, 1996, s.52). Analitik inceleme prosedürlerinin bu aşamadaki kullanımının önemi burada ortaya çıkmaktadır. Analitik inceleme prosedürlerinin planlamanın bu aşamasında etkili bir biçimde kullanılması, ilerleyen aşamalarda kullanılacak olan diğer testlerin kullanımını ve detayını azaltır. Bu da maliyet etkinliği sağlanmasında büyük önem taşımaktadır (Baggett, 1990, s.63).

Müşterinin işi ve endüstrisine ilişkin bilgi elde etme sürecinde denetçinin ihtiyacı olan bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Kell vd., 1989, s.70-71; Bozkurt, 2006, s.94):

- İşin türü, ürün ve hizmetlerin türü, işletmenin kurulu olduğu yer ve işletmenin üretim ve pazarlama yöntemleri gibi faaliyetlerinin özellikleri,
- Endüstri türü, değişen ekonomik koşullarda endüstrinin zarar görme ihtimali ve temel endüstri politikaları ve uygulamaları,
- İşletmeyi ve endüstriyi etkileyen hükümet düzenlemeleri,
- İşletmenin iç kontrol yapısı,
- İşletmenin öz kaynak yapısı,
- Stok değerlendirme prosedürleri,
- Düzenleyici kurumlara sunulan raporların yapısı ve kapsamı.

Denetçinin yukarıda saydığımız bilgileri elde etmesinde kullanabileceği birçok yöntem vardır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılanlardan bazıları şunlardır (Kell vd., 1989, s.71): Önceki yıllara ait çalışma kağıtlarının incelenmesi, işletme ve endüstri ile ilgili verilerin gözden geçirilmesi, iş yerinin gezilmesi, denetim komitesi ile iletişim kurulması, yönetim soruşturmaları ve analitik prosedürlerin uygulanması.

Denetçiler kendi denetim çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek müşteri işletme hakkında bilgi elde edebilirler. Buna ek olarak çalışma kâğıtları denetçilere önceki denetimlerde yaşanan ve ileride de devam etmesi muhtemel sorunlu bölgeleri gösterebilir (Kell vd., 1989, s.72). İşyeri gezileri ile işletmenin üretim süreci öğrenilir ve üretilen mamuller hakkında yakından bilgiler elde edilir. Yine bu geziler sırasında çalışanlarla konuşularak bilgi elde edilebilir (Bozkurt, 2000, s.94). Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması da müşterinin işi ve sektörünü tanıma aşamasının en önemli aşamalarından biridir. Analitik inceleme prosedürleri daha önce de açıklandığı üzere, işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri

ile ilgili ilişkilerin incelenmesi ve kıyaslanması biçiminde yapılan testlerdir. Analitik inceleme prosedürleri müşterinin işi ve sektörü hakkında bilgi elde etme aşamasında bu aşamaya ilişkin elde edilen bilgilerin, oran analizleri, trend analizleri ve destekleyici testler yardımıyla karşılaştırılması biçiminde kullanılır (Arens vd., 2006, s.205). Denetçiler SAS No:56'da da belirtildiği gibi analitik inceleme prosedürlerinden elde edilen sonuçlar yardımıyla da denetim çalışmalarında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı ve zamanını belirlerler. Analitik prosedürlerin bu aşamada etkin bir şekilde kullanılması ile müşteriye ilişkin bilgilerin elde edilmesi yanında ortaya çıkabilecek bir takım riskler de saptanmış olur.

2.1.1.2 Denetim Riskinin Değerlenmesi Aşamasında Analitik Prosedürler

Denetim riskinin belirlenmesi denetim planının oluşturulması sürecinde yer alan en önemli unsurlardandır. Daha önce de belirtildiği üzere risk, müşteri işletmenin mali tablolarında önemli düzeyde hata ve düzensizlik olmasına rağmen denetçilerin bunlar hakkında olumlu görüş verme olasılığı ve mali tablolarda veya dipnotlarında veya özet denetim raporunda açıklanması gerektiği halde açıklama yapılmamasından kaynaklanan durumları ifade etmektedir (Kaval, 2003, s.74). Diğer bir ifadeyle, denetçilerin yaptıkları çalışmada önemli hataları ortaya çıkaramama olasılığı da denilebilecek denetim riski ile denetim çalışmalarında her an karşılaşmaktadır. Bu riskin tümüyle ortadan kaldırılması mümkün olmayacağından, denetçilerden bu riski en aza indirmeleri beklenmektedir (Bozkurt, 2000, s.105).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçinin, düşük bir risk seviyesi ile finansal tablolar hakkında bir görüş belirtmesini sağlayacak denetim yordamları uygulamasını ve tasarlamasını gerektirir.

Denetçiler nihai karar aşamasında şartsız bir görüş açıklamadan önce denetim riskinin gerçekten uygun şekilde düşük olduğu kanaatine sahip olmalıdırlar. Denetim risk derecesi yüksek olan bir işletme, denetim firmasına büyük sorumluluklar yüklediği gibi, firmanın itibarını da olumsuz etkileyebilir. Denetim riski denetime olan güvenin tamamlayıcısıdır. Yeterli derecede güveni sağlayabilmek için denetçinin denetim riskini düşük düzeyde tutması gereklidir (Uzay, 1999, s.49).

Denetçiler planlama aşamasında, denetim riskini arttırıcı etkisi olan bazı koşulların var olup olmadığını belirlemeye yönelik olarak bir anket formu veya liste kullanırlar. Daha sonra anket formunun değerlendirilmesi ile elde edilen sonuçlara göre müşteri işletmenin denetim

riski derecesi belirlenir. Denetçiler bu anket formlarıyla, müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği çevre (işletme faaliyetleri son zamanlarda kötüleşti mi?; işletmenin şu anki koşulları geleceğe ilişkin bir zorluk işaret etmekte midir? vb.), yönetimin kredibilitesi veya tutumları (yönetim olağandışı riskleri kabullenmeye isteklidir?) ve muhasebe ilkelerinin uygulanmasına veya muhasebe tahminlerinin yapılmasına ilişkin özel problemlerin varlığına ilişkin (yeni bir muhasebe beyanı kabul edilebilir mi?; muhasebe politikalarında değişiklik yapıldı mı? vb.) sorular sorarak gerekli bilgileri elde etmeye ve değerlendirmeye çalışırlar (Carmichael vd., 1996, s.142).

Denetim planlama sürecinde denetçinin denetim riskini belirlerken yukarıda sayılan hususlar dışında aşağıdaki bir takım hususlara da dikkat etmesi gerekmektedir (Carmichael vd., 1996, s.143):

- Yönetim hilesi olma ihtimali,
- Mevcut bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin olması,
- Yasa dışı faaliyette bulunma ihtimali,
- İşletmenin faaliyetlerinde başarısız olma ihtimali.

Denetçiler çoğu zaman doğru görüş belirtmek için daha düşük denetim riski kabul etmeye isteklidirler. Eğer denetçiler %99'luk bir güven derecesi istiyorlarsa denetim riski %1 olacaktır (Kell vd., 1989, 79; Graham, 1986, s.38). Denetçinin belirleyeceği denetim riski düzeyi yapılacak olan denetimin zaman, kapsam ve işgücü gibi bütün faktörlerini de önemli ölçüde etkilemektedir. Denetçiler, denetim riskini yüksek belirledikleri zaman daha çok kanıt toplamaya yönelecekleri için normalden daha fazla zaman ve işgücü harcayacaklardır ki bu da denetimin maliyetini artıracaktır. Bir denetim çalışmasında denetim testlerinin tam anlamıyla yerine getirilebilmesi ve objektif bir görüşe ulaşılabilmesi için planlama aşamasında denetim riski derecesinin düşük belirlenmiş olması gereklidir (Kardeş, 1996, s.58).

Denetim riski doğal (asıl) risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma (dedeksiyon) riski olmak üzere üç unsurdan meydana gelmektedir (Fearnly vd., 2005, s.43). Bunların birbirleriyle çarpılmasından elde edilen denetim riski SAS No:47'de şu şekilde ifade edilmiştir (Elder ve Allen, 2003, s.985; Dusenbury vd., 2000, s.107; AU Section 312, para.20; Kinney, 1989, s.69):

Denetim Riski= Doğal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkartma Riski (Analitik Prosedür Riski x Detay Testleri Riski)

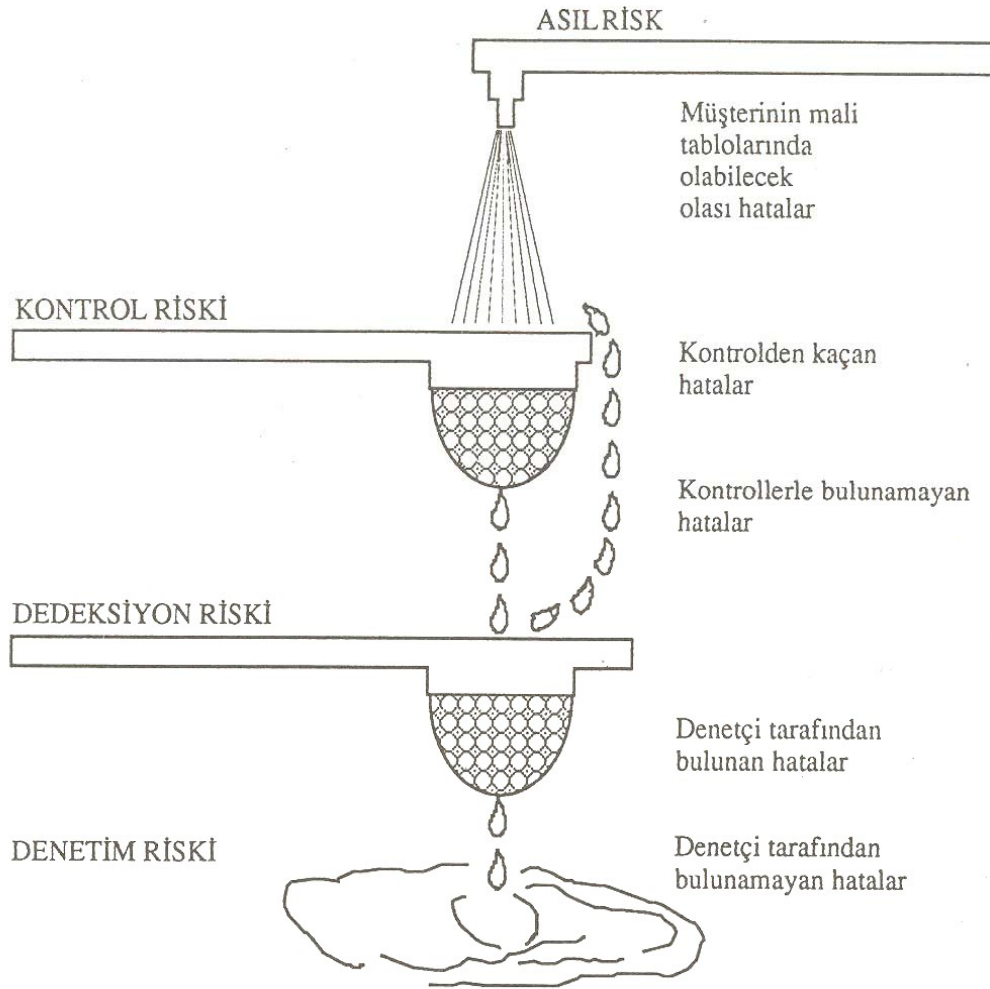
Doğal (asıl) risk, işletmenin doğal ve çevresel özelliklerinden kaynaklanan, mali tablolarda hata ve yolsuzluk olma olasılığıdır (Messier ve Austen, 2000, s.120; Dusenbury vd., 2000, s.107). Başka bir ifadeyle bir işletmede iç kontrollerin olmadığını varsayarak bir hesap kalanının veya bir işlem grubunun önemli bir hatayı içermesi riskidir. Doğal risk, denetçinin bir hesap kalanı veya işlem grubunu incelemesinde dikkatli bir şekilde belirlenmelidir. Denetçinin doğal risk özelliklerini tanıması; işletmenin işlemlerini, bu işlemlerin muhasebe sistemi ve hesaplar aracılığı ile meydana gelme sürecinin anlaşılmasıyla, önceki yıllarda elde ettiği sonuçlarla ilgili çalışmalarla, analitik yöntemlerin uygulanmasıyla, endüstri ve işletmeyi tanımasıyla ortaya çıkar (Uzay, 1999, s.52).

Kontrol riski, hata bulmada ve düzeltmede iç kontrol sisteminin yetersizliği yani muhasebe kontrol sisteminin doğabilecek veya olası hataları ortadan kaldırmaması durumunda söz konusu olan risktir (Messier vd., 2000, s.120; Dusenbury vd., 2000, s.107). Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi kontrol riskini azaltmakta, zayıf iç kontrol sistemi ise kontrol riskini arttırmaktadır (Bozkurt, 2000, s.108). İç kontrol sistemi, içinde var olan sınırlamalar nedeniyle, tüm önemli hataların önlenmesini veya bulunmasını tam sağlayamadığından, kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmaz (Kepekçi, 2000, s.39).

Ortaya çıkartma riski ise, denetçinin finansal tablolardaki hata ve yolsuzlukları bulamamasından kaynaklanan risktir (Messier vd., 2000, s.120; Dusenbury vd., 2000, s.107). Ortaya çıkartma riski de analitik inceleme prosedürleri riski ve detay testleri riski olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır (Kinney, 1989, s. 69). Ortaya çıkartma riski, denetim prosedürlerinin ve bunların denetçi tarafından uygulanması sırasındaki etkinliğinin bir fonksiyonudur. Bu risk, bir hesap kalanının veya işlem türünün tamamının denetçi tarafından denetlenmediği durumlarda var olan belirsizlikten doğar (örnekleme riski) veya denetçinin uygun olmayan bir denetim prosedürünü seçmesinden, uygun bir prosedürü yanlış uygulamasından ya da sonuçlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanan belirsizlikten ortaya çıkabilir (örnekleme dışı risk). Başka bir ifadeyle, bu risk denetim prosedürlerinin niteliğinden, zamanlamasından, büyüklüğünden ve kullanım şeklinden etkilenmektedir (Kepekçi, 2000, s.40).

Denetçiler denetim riskini oluşturan üç unsurdan doğal riskin seviyesine etki edemezler. Doğal riskin ortaya çıkmasında stoklar, borçlar ve kredi hesaplarının yüksek hata oranına sahip olması büyük rol oynamaktadır (Johnson, 1987, s.124). Bu tür hesaplarda belirlenecek hata oranı sıklığına bağlı olarak, denetçi, belirleyeceği doğal risk seviyesini *analitik inceleme ve detay testlerini* yoğun bir şekilde kullanarak belirleyebilir. Ayrıca, müşteri işletmenin boyutu ile ilgili olarak ortaya çıkan personel problemleri arasındaki ilişkinin de doğal risk seviyesinin yüksek olmasına sebep olan ikinci önemli etken olduğu saptanmıştır. Doğal riski ortaya çıkaran etkenler denetçi tarafından elimine edilemeyeceğinden dolayı bu riskin düzeyinde herhangi bir değişme yapılamaz. Bunun aksine diğer risk unsurları olan kontrol riski ve ortaya çıkartma riski için denetçiler belirlenmiş risk seviyelerini azaltıcı yönde çalışmalar yapabilir. Denetçi kontrol riski seviyesini müşterinin kontrol çevresinden, muhasebe sisteminden ve etkin şekilde kullanılan kontrol prosedürlerinden elde edeceği kanıtlarla düşürebilir. Ortaya çıkartma riski düzeyi ise *analitik prosedürlerin ve detay testlerinin* etkin bir şekilde kullanımıyla mümkün olabilmektedir (Kardeş, 1996, s.61). Denetçi söz konusu analitik prosedürler ve detay testleri arasındaki seçimi en az maliyetli olanı yönünde yaparak kullanır. Denetim riskini oluşturan unsurlar Şekil 2.1’de ayrıntılı olarak görülmektedir.

Denetimde müşteriden, faaliyet konusundan veya işlemin özelliğinden kaynaklanan finansal tablolarda olması muhtemel hatalar (doğal risk veya asıl risk) muslukla gösterilmiştir. Birinci süzgeç, müşterinin önemli hataları önlemek ve bulmak için kurduğu iç kontrol sistemini göstermektedir. İç kontrol sisteminin, finansal tablolara yansımından önce önemli hataları bulması gerekir. Ancak iç kontrol sistemiyle bulunamayan ya da iç kontrol sisteminden tamamen kaçan hata riski (kontrol riski) vardır. Eğer işletme zayıf bir iç kontrol sistemine sahipse sistem birçok hatayı ortaya çıkaramayabilir. Müşterinin iç kontrol sisteminden kaçan hataları bulmak denetçiye düşmektedir. Denetçi, makul süre ve maliyetle hataların bulunmasını sağlayacak denetim prosedürlerini planlar. Ancak denetçiler de işletme finansal tablolarında yer alan tüm önemli hataların bulunduğu garantisini veremezler; bu durumda ortaya çıkarma riski söz konusu olacaktır. Ortaya çıkartma riski de ikinci süzgeçte gösterilmiştir. Denetçiler analitik inceleme prosedürlerini denetim riski seviyesini düşük tutmak amacıyla kullansa da sonuç olarak analitik inceleme prosedürlerinden doğal bir riskle de karşı karşıya kalacaktır. Bu risk analitik inceleme prosedürlerinin mali tablolardaki önemli bir dalgalanmayı ya da dalgalanmaları tespit edememesi sonucu ortaya çıkmaktadır.



Şekil 2.1 Denetim Riskini Oluşturan Unsurlar (Kaynak: Carmichael vd., 1996, s.249)

Denetçi denetim riskini oluşturan üç tür riski belirledikten sonra bunları kontrol altına alabilmek amacıyla bir takım çalışmalar yapar. Bu amaçla denetçiler, iç kontrol sistemini, analitik inceleme prosedürlerini ve işlem testlerini etkin bir şekilde kullanarak bu riskleri kontrol edebilir. Bu üç risk unsurunun denetçi tarafından kontrol edilmeye çalışılmasındaki amaç, denetimin güvenilirlik derecesini yükselterek etkili bir denetim çalışması yapmaktır. Analitik inceleme prosedürlerinin de bu amaç doğrultusunda kullanılması denetim etkinliğinin arttırılmasında önemli rol oynar. Özellikle ortaya çıkarma riski ve doğal riskin kontrolünde analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı zorunludur (Kardeş, 1996, s.91).

Doğal riskin belirlenmesi ve kontrol edilmesi sırasında denetçiler analitik inceleme prosedürlerinden yararlanarak güvenilir, düşük maliyetli ve zaman tasarruflu bilgiler elde ederek doğal riskin seviyesini belirleyip kontrol altına alabilirler. Analitik prosedürler finansal tablolarda yer alan büyük boyuttaki hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmada denetçiye yol gösteren ve maliyet tasarrufu sağlayan prosedürlerdir (Graham, 1986, s.44). Bir denetim

çalışması yürütülürken maliyet tasarrufu sağlayarak denetimi etkin hale getiren prosedürlerin bu çalışmada oynadığı rol küçümsenemez. Analitik prosedürlerin etkin bir şekilde kullanımı ise denetçinin işletmenin şu andaki durumu hakkında sahip olduğu bilginin ne düzeyde güvenilir ve yeterli olduğuna bağlıdır. Eğer denetçi müşteri işletme hakkında yeterli düzeyde bilgiye ve analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı hakkında gereken tecrübeye sahip ise karşılaşılabilecek olan ortaya çıkartma riskinin seviyesini azaltabilir.

2.1.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimin Kanıt Toplama Aşamasında Kullanılması

2.1.2.1 Kanıt Kavramı ve Analitik İnceleme İlişkisi

Denetim sürecine ilişkin açıklamalarda da değinildiği gibi denetimin planlama aşaması tamamlandıktan sonra, denetim çalışmalarına başlanır. Bu aşama test etme aşaması olarak da adlandırılmaktadır. Bu aşamada genellikle kontrol testleri ve maddilik testleri olmak üzere iki farklı test uygulaması yapılır. Bu aşamada analitik inceleme prosedürlerinden maddi doğruluk testlerinin uygulanmasında yararlanır. Burada temel amaç, işletmenin kayıtlarında var olduğunu iddia ettiği tutarların denetimini yapmaktır. Dolayısı ile de analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı da bu hedefe yönelmektedir. Daha çok dönem kapandıktan sonraki test çalışmalarında analitik inceleme prosedürleri yardımıyla kanıt toplanmaktadır (Bozkurt, 2006, s.154).

Denetimin yürütülmesi aşamasında; mevcutlar, belgeler ve işlemler gibi olaylar incelenir ve bu olaylarla ilgili muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliği anlaşılmaya çalışılır. Denetçinin bu doğruluk ve güvenilirliği anlamasına yardımcı olacak her türlü belge, bilgi ve kayıt *denetim kanıtı* olarak nitelendirilmektedir. Söz konusu bu kanıtlar denetçinin denetim raporunda belirttiği görüşünü de destekleyici belgelerdir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri X No:22) Ondördüncü Kısım 3.maddesinde, UDS 500 Denetim Kanıtları Standardı'nın 3.paragrafında ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından yayınlanan SAS No:106 "Denetim Kanıtları Yönetmeliği"nin 2.paragrafında ise denetim kanıtına ilişkin tanımlama "finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir" şeklinde birbirine paralel olarak yapılmıştır.

Ayrıca yukarıda adı geçen standartlarda denetçilerin yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtı toplaması zorunlu tutulmuştur (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Ondördüncü Kısım- m.4; ISA 500, para.7-8-9; SAS No:106, para.6-13).

Denetçiler denetledikleri işletmeye ilişkin görüşlerini şekillendirmek amacıyla çok sayıda kanıt türünden yararlanabilirler. Denetçilerin yararlanacağı kanıt türleri yapısal olarak Şekil 2.2'deki gibi sınıflandırılabilir.

Denetim Kanıtlarının Niteliği

3.Çalışma Alanı Standardı

1.Esas Muhasebe Verileri

- Yevmiye Defteri
- Büyük defter ve yardımcı defterler
- Hesap planı ve açıklamaları
- Mizanlar, gider dağıtım tabloları ve hesap ekstreleri gibi kayıtlar ve notlar

2.Destekleyici Bilgiler

Yeterli Sayıda ve Güvenilir Kanıt

- Fatura, çek, senet ve sözleşme gibi belgeler
- Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimler
- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme sonucu elde ettiği bilgiler
- Denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler

Şekil 2.2 Kanıtların Sınıflandırılması ve Türleri (Kaynak: Boynton ve Kell, 1996, s.150; Kepekçi, 2000, s.87; Carmichael vd.,1996, s.101; AU Section 326, para. 14-17)

Denetçi, görüşüne temel oluşturacak kanıtları toplamaya başladığında muhasebe verilerinden elde edilen kanıtları işletmede hazır olarak bulur. Bu tür kanıtlar işletme tarafından, finansal tablolar ve muhasebe ortamı aracılığı ile denetçiye sunulur ve onun tarafından yoğun şekilde kullanılır. Muhasebe verilerinden elde edilen kanıtların kökeni işletmeye dayandığı için güvenilirlikleri tam değildir. Bu nedenle denetçinin muhasebe verilerinden elde edilen kanıtları doğrulaması gerekir.

Bu amaçla denetçiler bu kanıtları destekleyen çeşitli kanıtlar toplar ve kullanırlar. Destekleyici kanıtlar olarak adlandırılan bu tür kanıtlar işletme yönetimimin etkisi dışında oluştuklarından güvenilirlik dereceleri daha fazladır (Güredin, 1998, s.98; Bozkurt, 2006, s.54).

Denetim işlemi genel olarak bakıldığında bir kanıt toplama ve elde edilen kanıtları değerlendirme sürecidir. Toplanacak kanıtların sayısı ve güvenilirliği kabul edilebilir düzeyde olmalıdır. Zaten daha önce belirttiğimiz gibi hem genel kabul görmüş denetim standartları hem UDS hem de ülkemizde SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ bunu zorunlu kılmaktadır.

Kanıtın yeterli sayıda olması kanıtın niteliği ve niceliği ile ölçülür. Kanıtın ilgili ve geçerli olması ise kanıtın güvenilirliğini etkilemektedir. Denetçi, denetim faaliyeti süresince elde etmesi gereken kanıtların miktarını, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirler. Toplanacak kanıtın miktarının ne olacağına doğrudan doğruya denetçi kendisi karar verir. Denetçiler yapacakları her denetim anlaşması için farklı nitelikte ve farklı miktarda kanıt toplarlar (Bayazıtlı, 1991, s.119). Bunun yanında incelenecek kalemin önemlilik derecesi, risk derecesi, toplam maliyeti, niteliği, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliği de kanıt sayısını belirleme de dikkat edilmesi gereken diğer önemli faktörlerdir (Kell vd., 1989, s.104). Örneğin risk düzeyi yüksek belirlenen bir işlem için denetçi çok daha fazla sayıda kanıt toplamak zorunda kalacaktır.

Kanıtların yeterli sayıda olmasının yanında toplanan kanıtların güvenilirliği de bir denetim çalışması için son derece önemlidir. Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarının güvenilirliği büyük ölçüde işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Güçlü bir iç kontrol yapısı finansal kayıtların güvenilirlik ve doğruluğunu arttırmaktadır. Toplanan kanıtların güvenilirliğini ise; kanıtın geçerliliği, kanıtın elde edildiği kaynak, kanıtın elde edilme zamanı ve kanıtın objektifliği gibi faktörler etkilemektedir (Bozkurt, 2006, s.55).

Bazı istisnai durumlar olmakla birlikte bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin aşağıdaki genellemeler yapılabilir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ- Ondördüncü Kısım, m.4/3; ISA 500, para.9; SAS No:106, para.8);

- İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerden elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Bağımsız denetçi tarafından kontrol uygulamalarının gözlenmesi suretiyle doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, kontrol uygulamalarının sorgulanması suretiyle dolaylı veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.
- Kayıtlardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir. Örneğin, devamlı olarak tutulan toplantı tutanaklarından elde edilen denetim kanıtları, sözle ifade edilen durumlardan elde edilenlere göre daha güvenilirdir.
- Gerçek kayıt ve belgelerden elde edilen denetim kanıtları fotokopi veya fakslardan elde edilenlerden daha güvenilirdir.

Denetçilerin elde etmesi gereken kanıtlar, işletme tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından gerekli denetim testleri uygulanmak sureti ile işletme içinden de toplanabilir.

Destekleyici bilgilerden oluşan destekleyici kanıtlar; fiziki kanıtlar, doğrulamalar, belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, matematiksel kanıtlar, görsel ve sözlü kanıtlar ile *analitik kanıtlardan* oluşmaktadır (Kell vd., 1989, s.108).

Fiziki kanıtlar, maddi duran varlıklara ait bakiyelerin doğrulanmasında başvuru kanıtlardır. Fiziki kanıt doğrudan ilgili varlığın fiziksel olarak incelenmesiyle elde edilir. Fiziksel kanıtlar doğrudan doğruya elde edilmeleri nedeniyle güvenilirlik dereceleri çok yüksek kabul edilir (Güredin, 1998, s.114). Fiziksel kanıtlar para, mal, demirbaş gibi maddi duran varlıkların var olduğunu doğrulamada kullanılmasına rağmen incelen varlığın mülkiyeti ve değerini belirleme gibi diğer denetim amaçları için kullanımı sınırlıdır (Kepekçi, 2000, s.88).

Doğrulamalar, belgelenmiş kanıtların özel bir türü olarak kabul edilir. Özel olarak bir konu hakkında bağımsız üçüncü kişilere sorulan bilgilerin yazılı cevaplarıdır (Arens ve Loebbecke, 1988, s.170). Doğrulamalar üçüncü kişiler tarafından doğrudan doğruya denetçiye gönderildikleri zaman güvenilirlik dereceleri daha yüksek kabul edilir (Kell vd., 1989, s.109).

Belgelenmiş kanıtlar, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğrulanması için başvuru kanıtlardır. Destekleyici kanıt niteliğindeki belgelenmiş kanıtlara örnek olarak faturalar, satın alma emirleri, banka hesap özetleri, para yatırma makbuzları, irsaliyeler, istek fişleri, yönetim kurulu toplantı tutanakları verilebilir (Duman, 2001, s.75). Belgelenmiş kanıtların güvenilirliği kanıtın elde edildiği kaynağa, kanıtın elde edilme biçimine ve niteliğine bağlıdır (Güredin, 1998, s.115). Denetçi açısından her belge aynı güvenilirlik derecesine sahip değildir. Denetçi tarafından kanıt olarak kullanılacak bir belge üzerinde işletme yönetiminin etkisi azaldıkça, o belgenin güvenilirliği de artmaktadır (Bozkurt, 2006, s.61).

Yazılı bildirimler, bilgi sahibi sorumlu kişinin, belli bir olay, hesap veya işlemle ilgili olarak, imzalayıp denetçiye verdiği yazılı ifadedir. Bu bildirimler hem işletme içinden hem de işletme dışından olabilir (Kell vd., 1989, s.111). Denetim standartları gereğince denetçiler işletme yönetiminden de “doğruluk bildirimi” adı verilen bir bildirim almak zorundadır (Kardeş, 1996, s.85). Ayrıca denetçiler bazı özel bilgi gerektiren konularda da o konunun uzmanı kişilere başvurabilirler. Bu kişilerden alınan yazılı bildirimlerin güvenilirlik dereceleri de oldukça yüksek kabul edilmektedir (Güredin, 1998, s.117; Kell vd., 1989, s.111).

Matematiksel kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının doğruluğunun araştırılması için denetçi tarafından işletmenin yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasıyla elde edilir. Ancak matematiksel kanıtlar tek başına yeterli ve güvenilir kanıtlar değildir. Çünkü yeniden hesaplanan toplamlar hiçbir zaman bunların elde edildiği asıl muhasebe verilerinden daha iyi kanıt değildirler (Kepekçi, 2000, s.89).

Sözlü kanıtlar, bağımsız denetçilerin kanıt toplamak amacıyla işletmede çalışan personelle yüz yüze yaptığı görüşmeler sonucu elde ettiği kanıtlardır. Bu tür kanıtlar sözlü soruşturma niteliği taşıyan kanıtlardır. Bu türde kanıtların elde edilmesi sonucu denetçi yapacağı denetim çalışmasında ne tür kanıtlar toplayacağını ve çalışmaların hangi denetim alanlarında yoğunlaşacağını belirler (Derici, 2002, s.96).

Analitik kanıtlar, mali oranlar, çeşitli istatistiksel teknikler (zaman serisi analizi, regresyon analizi vb.) ve ussallık testleri gibi çeşitli analitik inceleme tekniklerinin uygulanması ile elde edilen kanıtlardır (Bozkurt, 2006, s.63). Analitik kanıtların toplamasındaki amaç, değişik karşılaştırmalar yaparak ve ilişkiler kurarak hesap kalanlarının uygun olup olmadığına karar vermektir. Analitik kanıtlar diğer kanıt türlerine göre güvenilirliği en yüksek kanıt türüdür. Analitik kanıtların güvenilirliği büyük ölçüde karşılaştırılan verilerin güvenilirliğine bağlıdır

(Kepekçi, 2000, s.90). Analitik kanıtların en önemli yararı, denetçilere işletmeye ilişkin genel bir fikir vererek hangi alanlarda daha ayrıntılı inceleme yapılması gerektiğini işaret etmeleridir (Duman, 2001, s.76).

Denetçiler, yukarıda saydığımız destekleyici bilgilerden oluşan bu kanıt türlerini esas muhasebe verileri ile birlikte toplamak zorundadır. Toplanacak kanıtların türü ve miktarına ise kendileri karar vermektedir.

Bağımsız denetimin temel amacı, mali tabloların doğruluk ve güvenilirliği hakkında görüş elde etmek ve bunu denetim raporlarında açıklamaktır. Denetimin bu amacının yanısıra işletme yönetiminin bildirimleri olarak da isimlendirilen; kayıtsal doğruluk, var olma, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklama gibi bildirimleri doğrulamayı amaçlayan bir takım özel amaçları da vardır (Bozkurt, 2000, s.48-49). Denetçilerin toplayacakları kanıt türlerinden her biri farklı denetim amaçlarına ulaşmada denetçiye yardımcı olmaktadır. Analitik kanıtlar yönetim iddialarından var olma, bütünlük ve değerlendirme ve dağıtıma ilişkin destekleyici kanıt toplamada etkili olmaktadır. Denetimin amaçları ve toplanacak kanıt türleri arasındaki ilişkiler Tablo 2.1’de görülmektedir.

Tablo 2.1 Destekleyici Kanıtlar ve Denetim Amaçları Arasındaki İlişki

Destekleyici Bilgi Türleri	DENETİMİN AMAÇLARI					
	Kayıtsal doğruluk	Var olma	Bütünlük	Haklar ve Yükümlülükler	Değerleme ve Dağıtım	Sınıflandırma ve Açıklama
Fiziki kanıtlar		X				
Doğrulamalar	X	X				
Belgelenmiş kanıtlar	X	X	X	X	X	X
Yazılı bildirimler		X	X	X	X	X
Matematiksel bildirimler	X					
Sözlü kanıtlar		X	X	X	X	X
Analitik kanıtlar		X	X		X	

Kaynak: Kell-Boynton-Ziegler, 1989, s.112.

Denetimin kanıt toplama aşaması test etme aşaması olarak da adlandırılır ve bu aşamada denetçi iki tür denetim testinden yararlanarak denetim amaçlarına ulaşmada kullanacağı kanıtları toplar. Bunlardan ilki hesap kalanları ve işlemlerin test edilmesinden oluşan kontrol testleri, ikincisi ise analitik prosedürlerin ve detay testlerinin kullanılarak finansal bilgilere ulaşmada başvuru maddi doğruluk testleridir.

Kontrol testleri, sistem testleri ve fonksiyon testleri olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Sistem testleri, herhangi bir denetim alanında kontrol sisteminin yapısının yeterli olup olmadığının araştırılmasına yönelik testlerdir. Fonksiyon testleri ise, kurulu sistemin yeterli olduğu yargısına varılsa dahi, bu sistemin tasarlandığı gibi işleyip işlemediğini test etmeye yönelik olarak yapılan çalışmalardır (Kaval, 2003, s.106).

Denetçi, sistem ve fonksiyon testlerinden oluşan kontrol testleri sonucunda işletmenin zayıf veya yetersiz olduğu denetim alanlarını tespit eder. Denetçi denetimin bu alanlarında kontrol riskini de yüksek kabul ederek daha ayrıntılı denetim tekniklerine başvurur. Hatta bazen kontrol testleri sırasında olumlu sonuç alınarak kontrol riski düşük belirlenmiş olabilir. Bu durumda dahi yıl sonunda özellikle finansal tablo kalemlerinde yer alan rakamların doğruluğunun bir kez daha test edilmesi gerekir. Bu kapsamda uygulanan testler de maddi doğruluk testleridir. Maddi doğrulama testleri kapsamında yapılan testler de işlem testleri ve hesap kalanı testlerinden oluşan detay testleri ya da ayrıntılı incelemeler ve analitik prosedürler olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır (Kaval, 2003, s.108).

Detay testleri, denetçinin gerekli gördüğü riskli denetim alanlarında daha ayrıntılı bir inceleme yapmasını gerektirmektedir. Denetçi bu alanlarda ileriden geriye veya geriden ileriye doğru daha ayrıntılı incelemeler yapar. Denetçi detaylı inceleme yaparken birkaç denetim tekniğini birden kullanabilir. Burada amaç, riskli bulunan alanlarda yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplayabilmektir.

Analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak kullanımı ise, mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesini kapsar. Bu denetim tekniğinin amacı, denetim görüşü oluşturmak amacıyla kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasındaki doğal kabul edilemeyecek sapmaları ortaya koymaktır (Kaval, 2003, s.108). Analitik prosedürler denetim sürecinin kanıt toplama aşamasında destekleyici bilgilerden oluşan kanıtların elde edilmesi

amacıyla kullanılırlar. Dönem içi ve dönem sonu olmak üzere bütün bir denetim çalışması boyunca yer alırlar.

Denetçiler yukarıda bahsettiğimiz denetim testleri aracılığı ile destekleyici kanıtlar toplarken bir takım denetim tekniklerinden yararlanırlar. Bu teknikler fiziksel inceleme, göz atma, belge incelenmesi, kayıt sistemini yeniden izleme, gözlem, soruşturma, doğrulama, yeniden hesaplama ve *analitik incelemeden* oluşmaktadır (Erdoğan, 2006, s.62).

Fiziki inceleme tekniği, fiziki kanıtların elde edilmesi için sürdürülen faaliyetlerden oluşan bir tekniktir. Bu teknik işletmede fiziki olarak bulunan varlıklara uygulanmaktadır (Bozkurt, 2000, s.65). Bu denetim tekniği maddi varlıklar ve resmi belgelerle sınırlıdır (Güredin, 1998, s.123).

Belge incelenmesi tekniğinde müşteri işletmenin muhasebe sistemine ilişkin tüm belgeler ayrıntılı olarak incelenir (Güredin, 1998, s.127). Belgeler denetçinin bir görüşe ulaşmak için en çok kullandığı kanıtlardır ve bu nedenle bağımsız denetim sırasında belge inceleme tekniği yaygın olarak kullanılan bir tekniktir (Bayazıtlı, 1991, s.140).

Kayıt sisteminin yeniden izlenmesi tekniği, denetimi yapılan işletmeye ait bir kayıt veya kayıt dizisinin, kayıtların başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesinden oluşan bir denetim tekniğidir (Gürebüz, 1995, s.107). Bu tekniğin uygulanması ile amaçlanan kayıt süreci içinde yapılabilecek hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarabilmektir. Sürecin incelenmesi sırasında kayıtların doğru olup olmadığı, uygun sırayı takip edip etmediği, eksiksiz olup olmadığı konularında kanıtlar elde edilmeye çalışılır (Bozkurt, 2000, s.70). Bu teknik hesap kalanlarının doğruluğunun araştırılmasında ve işlemlerin test edilmesinde yaygın olarak kullanılır. İşletme kayıt sisteminin incelenmesi işletmedeki muhasebe kayıtlarının bütünlüğünün ve doğruluğunun saptanmasına da temel oluşturur (Güredin, 1998, s.127).

Göz atma tekniği, belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında bağımsız denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Denetçi, işletmeyi ve işletmedeki iç kontrol sistemini tanımak amacıyla işletme faaliyetlerini gözlemleyerek, işletmede hangi işleri kimin nasıl yaptığını görür (Yıldırım, 1999, s.127).

Soruşturma tekniği, denetçi tarafından işletmenin personeli ile veya yönetimi ile yapılan yazılı ve sözlü soruşturmaları içerir (Erdoğan, 2006, s.64). Soruşturma tekniği denetim

faaliyeti sırasında uygulanacak diğer özel nitelikte denetim işlemlerinin türünü ve hangi sıklıkta yapılacağını belirlemek amacıyla kullanılan bir ön işlem niteliğindedir (Güredin, 1998, s.126). Soruşturma tekniğinin uygulanması sonucu elde edilen bilgiler sözlü veya yazılı olabilir. Ancak alınan cevapların yazılı olarak elde edilmesi daha güvenilir bir yöntemdir (Bozkurt, 2000, s.72).

Doğrulama tekniği, işletme dışındaki üçüncü kişilerden işletme ile ilgili konularda bilgi alma yöntemidir. Bağımsız denetçilerin sıkça başvurduğu bu teknik ile sınıflandırma ve mekanik doğruluk dışında bütün işletme iddiaları ile ilgili kanıt elde edilebilmektedir (Bozkurt, 2000, s.66). Denetçi elde ettiği bu kanıtları finansal tablolarda yer alan bilgilerle karşılaştırma olanağı elde edecektir (Erdoğan, 2006, s.63). Gereken koşullara uygun olarak gerçekleştirildiğinde bu teknikte toplanan kanıtların güvenilirlik derecesi de yüksek olur. Bu tekniğin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta, bilgi istenecek üçüncü kişinin kendisinden istenileni anlayacak ve gerekli bilgiyi özenli bir biçimde hazırlayıp bildirebilecek düzeyde bir kişi olmasıdır (Güredin, 1998, s.128).

Yeniden hesaplama tekniği, müşteri işletmenin kayıt ve belgelerindeki aritmetik işlemlerin doğruluğunu sağlamak için denetçi tarafından yapılan hesaplamalardır (Kepekçi, 2000, s.95). Kayıtların muhasebe ilkelerine uygun olmasının yanında aritmetik işlemlerin de doğru olması gerekir (Gürbüz, 1995, s.106). Bu teknik önemsiz gibi görünse de denetim çalışmaları sırasında kullanılmasından kaçınılamayacak bir tekniktir (Güredin, 1998, s.125). Bağımsız denetçilerin denetim sırasında yeniden hesaplama yapabileceği alanlara şu şekilde örnekler verilebilir: Genel toplamaların tekrar alınması, amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarının tekrar yapılması, birim maliyetlerin yeniden hesaplanması, kıdem tazminatlarının hesaplamalarının yeniden yapılması, şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması vb. (Bozkurt, 2006, s.71).

Analitik inceleme tekniği ise daha önce de ifade edildiği gibi, finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin gözden geçirilerek değerlendirilmesi sürecidir. Kanıt toplama aşamasında ise destekleyici kanıt toplamaya yardımcı olmak amacıyla maddi doğruluk testi olarak kullanılmaktadır.

2.1.2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kanıt Toplama Aşamasında Maddi Doğruluk Testi Olarak Uygulanması

Çalışmanın birinci bölümünde denetim süreci aşamaları anlatılırken ve yukarıda kanıt toplama tekniklerinden biri olarak analitik inceleme tekniği açıklanırken de belirtildiği üzere analitik inceleme prosedürlerinden kanıt toplama aşamasında maddi doğruluk testi olarak yararlanılmaktadır. Uluslararası Denetim Standardı 520'nin 7.paragrafının "b" bendinde ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlamış olduğu Seri X, No:22 sayılı Tebliğ'in Onsekizinci Kısım 5.maddesinin "b" bendinde de analitik prosedürlerin maddi doğruluk prosedürü olarak kullanımına ilişkin olarak *"işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, detay testleri yerine daha etkili veya etkin olduğunda maddi doğrulama tekniği olarak kullanılabilirler"* denilmektedir. AICPA tarafından yayınlanan SAS No:56 Analitik Prosedürler yönetmeliğinin 4. paragrafının "b" bendinde ise analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak kullanılmasına ilişkin olarak *"maddi doğruluk testi olarak, hesap kalanları ve sınıflanmış işlemlerle ilgili özel iddialara ilişkin kanıtsal materyal toplamada kullanılırlar"* denilmektedir.

Denetçinin planlama sürecinin sonunda belirlemiş olduğu denetim programında yer alan kanıt türlerinden biride analitik kanıtlardır. Analitik kanıtlar elde edilmiş yöntemleri açısından diğer kanıt türlerine göre daha az maliyetli ve daha az zaman gerektiren kanıtlardır (Kinney ve Uecker, 1982, s.57). Denetçi analitik kanıtları elde etmede maddilik testleri kapsamında yer alan analitik inceleme prosedürlerini kullanır. Kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin elimine edilmesi söz konusu olamaz. Bunun aksine analitik inceleme prosedürleri etkin bir şekilde uygulanarak detay testlerinin kapsamı daraltılabilir (Kardeş, 1996, s.92)

Denetçi kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında analitik inceleme prosedürlerini kullanırken daha önce denetim planlama süreci sonucunda hazırlamış olduğu denetim programının aşamalarını takip eder. Bu program analitik inceleme prosedürlerine ilişkin olup, prosedürlerin hangi bilânço ve gelir tablosu kalemlerine ne şekilde uygulanacağını ve uygulamada hangi kalemin hangi bildirim ile ilişkilendirilerek ele alınacağını içermektedir (Kardeş, 1996, s.94).

Analitik inceleme prosedürleri yönetim bildirimleri adı verilen iddialardan; var olma, bütünlük, değerlendirme ve dağıtım ile ilişkin kanıt toplamada kullanılmaktadır. Analitik incelemenin bu özelliği göz önüne alınarak prosedürlerin ilişkilendirileceği bilanço kalemleri ve incelenecek bildirimler Tablo 2.2’de gösterilmektedir.

Tablo 2.2 Bilanço Kalemleri, Yönetim Bildirimleri ve Analitik İnceleme Prosedürleri Arasındaki İlişkiler

Bilanço → Kalemleri Yönetim Bildirimleri ↓	Nakit ve Hasılat İşlemleri		Harcama ve Üretim İşlemleri			Yatırım ve Finansman İşlemleri		
	Nakit	Alacaklar	Stoklar	Maddi Duran Varlıklar	Kısa Vadeli yab.Ky.	Yatırımlar	Uzun Vadeli Y.K	Öz Kyn.
Var Olma	X	X	X	X	X	X	X	X
Bütünlük	X	X	X	X	X	X	X	X
Haklar ve Yükümlülükler	—	—	—	—	—	—	—	—
Değerleme ve Dağıtım	X	X	X	X	X	X	X	X
Sınıflandırma ve Açıklama	—	—	—	—	—	—	—	—
Kayıtsal Doğruluk	—	—	—	—	—	—	—	—

Kaynak: Kardeş, 1996, s.94.

Tabloda bilanço kalemleri nakit ve hasılat işlemleri, harcama ve üretim işlemleri ve yatırım ve finansman işlemleri olarak üç bölümde ele alınmıştır. Bu sınıflama doğrultusunda analitik inceleme prosedürlerinin bilanço kalemlerine daha önce de belirttiğimiz üç yönetim bildirimlerinin incelenmesi şeklinde uygulandığı görülmektedir.

Analitik inceleme prosedürleri bilanço kalemlerine uygulanmasının yanında gelir tablosu hesap kalanlarına ilişkin denetim kanıtlarının elde edilmesinde en güçlü denetim aracıdır. Analitik prosedürler gelir tablosu hesapları için maddi doğruluk testi olarak doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılabilirler. Prosedürlerin doğrudan uygulanması, bir gelir hesabı veya gider hesabının kalanının uygunluğunu belirlemede ilgili verilerin karşılaştırılmasını içerirken, dolaylı kullanım ise bilançoda yer alan hesaplara analitik prosedürlerin uygulanması ile gelir tablosuna ait hesap kalanlarına ilişkin kanıtların elde edilmesi şeklindedir (Boynton ve Kell, 1996, s.349).

Analitik prosedürlerin kanıt toplama aşamasında maddi doğruluk testi olarak kullanılması aşamasında dikkat edilmesi gereken bir takım unsurlar vardır. Bu unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (ISA 520, para.12; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.7);

- Kullanılan analitik prosedürlerin uygunluğu,
- Kayıtlara ilişkin tahminlerin yapılmasında veya oranların hesaplanmasında kullanılan işletme içinde üretilen veya işletme dışından sağlanan verilerin güvenilirliği,
- İstenilen güvence düzeyinde önemli yanlışlıkların tespitinde yararlanılan tahminlerin yeterince isabetli olup olmadığı,
- Kabul edilebilir nitelikteki beklenen değerler ve kayıtlı tutarlar arasında var olan farklılıklar.

SAS No:56'nın 11.paragrafında da analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak etkin bir şekilde kullanılmasında dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde sıralanmıştır:

- Yönetim bildirimlerinin yapısı,
- İlişkilerin makullüğü ve tahmin edilebilirliği,
- Beklenti oluşturmada kullanılan verilerin güvenilirliği ve ulaşılabilirliği,
- Beklentilerin doğruluğu.

Denetçilerin analitik prosedürleri etkin ve verimli şekilde kullanabilmesi için standartlarda belirtilen tüm bu hususları göz önüne alması gerekir.

Analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak kanıt toplama aşamasında kullanılması durumunda denetçiler beklenmedik olağanüstü dalgalanmaların nedenini mutlaka araştırmak zorundadırlar. Bu araştırmaları yaparken denetçinin daha önce kullandığı prosedürlere aşağıdaki prosedürleri de ilave etmesi faydalı olacaktır (Carmichael vd., 1996, s.158; Kell vd., 1989, s.603-604):

- Beklenti veya tahmin oluşturmada kullanılan yöntem ve faktörlerin yeniden gözden geçirilmesi,
- Yönetim soruşturması,
- Başka kanıtlarla yönetimin bildirimlerini doğrulama.

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin kanıt toplama aşamasında kullanılması, etkin bir şekilde uygulanması sonucu detay testlerinin kapsamını daraltıcı ve beklenmeyen önemli dalgalanmaları tespit edip nedenlerini araştırmaya yönelik işlevi nedeniyle oldukça önemli bir yere sahiptir.

2.1.2.2.1 Bilânço Kalemlerinin Denetiminde Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

Çalışmanın bu bölümünde analitik inceleme prosedürlerinin bilânço hesaplarının denetiminde uygulanması ele alınacaktır. Bu kapsamda nakit sisteminin denetimi, alacakların denetimi, stokların denetimi, maddi duran varlıklar, yatırımlar, yabancı kaynaklar ve öz kaynakların denetiminde analitik inceleme prosedürlerinin nasıl kullanıldığı tartışılacaktır. Saydığımız bilânço kalemlerinin denetim işlemleri çok ayrıntılı incelemeleri gerektirmektedir. Burada sadece analitik inceleme prosedürleri açısından ele alınarak bu kalemlere ilişkin maddi doğruluk testleri incelenecektir.

2.1.2.2.1.1 Nakit Sisteminin Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

Nakit sistemini denetlemenin temel amacı nakit tutarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun gösterilmiş olduğunu ve nakit değerlerin müşteri işletmenin kontrolü altında bulunduğunu saptamaktır. Varlık kalemleri içinde likiditesi en yüksek kalemler nakdi oluşturan kalemlerdir. Bu nedenle yolsuzluk yapılma ihtimali en yüksek olanlarda bunlardır (Güredin, 1998, s.221). Denetçinin bu durumu göz önünde bulundurarak nakit sisteminin denetimine büyük önem vermesi gerekmektedir.

Nakit sisteminin denetiminde uygulanan maddilik testleri bilânçoda yer alan kaleme ait tutarın doğru gösterildiğine ilişkin olarak kanıt toplanmasını sağlar (Kardeş, 1996, s.97). İşletmelerde nakit hareketleri kasa hesabı ve banka mevduat hesabı aracılığı ile gerçekleştiği için denetçiler nakit sistemi denetiminde müşteri işletmenin kasa ve banka hesaplarını incelerler (Bozkurt, 2000, s.347).

Nakit işlemleri, yöneticilerin finansal kararları ve stratejilerinden önemli ölçüde etkilenmektedir. Bununla beraber bu işlemler ile finansal ve faaliyet verileri arasında belirgin ilişkiler yoktur. Yani analitik inceleme prosedürlerinin nakit denetiminde kullanımı oldukça sınırlıdır. Ancak buna rağmen analitik inceleme prosedürlerinin nakit kalanlarına uygulanması

bazı durumlarda yarar sağlayabilir. Örneğin denetçi nakit bakiyelerini ve dönen varlık içindeki nakit yüzdesini, bütçelenmiş tutarlar, önceki dönem hesap kalanları ve diğer tahmin edilen tutarlarla karşılaştırabilir. Bu karşılaştırmaların yapılması sonucu denetçi nakit işlemlerin var olduğuna, bütünlüğüne ve uygun bir şekilde yerine getirildiğine ilişkin kanıt elde ederek yönetim iddialarından var olma, tamlık, değerlendirme ve dağıtım ile ilişkin doğrulamaları da yapmış olur (Arens vd., 2005, s.691; Messier vd., 2006, s.618; Boynton ve Kell, 1996, s.690).

2.1.2.2.1.2 Alacakların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

Alacaklar her işletme türünde az veya çok mutlaka bakiyesi olan bir varlık grubudur. Alacaklar satışlar neticesinde doğduğu gibi, ödünç verme, ilişkili şirketlere, personele, şirket ortaklarına borç verme veya yardım etme gibi sebeplerle de ortaya çıkabilir (Kaval, 2003, s.169). Diğer bir ifadeyle alacaklar kalemi işletmenin esas ve yan faaliyetlerinden doğan tüm senetli ve senetsiz alacakları kapsamaktadır (Güredin, 1998, s.255).

Alacakların denetiminin temel amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kalemin doğru beyan edildiğine ilişkin yeterli sayıda kanıt toplamaktır (Kardeş, 1996, s.99). Alacak hesaplarının denetiminin temel hedefleri ise şu şekilde sıralanabilir (Kaval, 2003, s.169);

- Alacakların işletmenin geçmişte gösterdiği faaliyetlerin bir sonucu olarak doğduğunun ve alacaklara ait hak sahipliğinin işletmeye ait olduğunun saptanması (var olma /mülkiyet)
- Bilânçoda gösterilmiş olan alacaklar tutarının tüm alacakları kapsayıp kapsamadığının, eksik veya fazla bir rakama yer verilip verilmediğinin saptanması (bütünlük)
- Bilânçoda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirme yapıldığından emin olmak (değerleme)
- Bilânçoda doğru sınıflama yapıldığından emin olmak (sınıflama)

Alacaklar kaleminin denetimi belirli yönetim sorunlarının ortaya çıkarılmasına yardımcı olur. Alacakların tahsil kabiliyeti hem denetçi için hem de işletme yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır. Denetçinin bu konuda elde edeceği bilgiler denetlenen işletmenin müşterileri ile olan ilişkileri hakkında da önemli bilgiler sağlar. Vadesinde toplanamamış alacakların çok olması, satıştan iadeler nedeniyle alacaklar hesabına yapılan kayıtlar, fiyatlara

yapılan itirazlar da belirli problemlerin varlığına işaret etmektedir (Güredin, 1998, s.255). Alacaklar kalemi de nakit kalemlerinde olduğu gibi daha doğuşunda, alacakların eksik yazılması, tahsilatın gecikmesi ya da hiç tahsil edilememe, tahsilatların geçici olarak yada hiç kayda alınmaması gibi nedenlerle işletme mali durumu hakkında kötü bir izlenime neden oldukları için denetim riski yüksek bir kalemdir (Kell vd., 1989, s.493). Alacaklar kaleminin denetiminde analitik prosedürler çok önemli bir yere sahiptir. Alacakların denetiminde kullanılan analitik inceleme işlemlerinden bir tanesi alacaklara ilişkin yaşlandırma tablosunun hazırlanmasıdır. Bu tablo şirket tarafından hazırlanarak denetçi tarafından doğrulaması yapılır (Cook ve Winkle, 1984, s.432). Alacaklar kalemine analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında belli finansal ilişkilerin dikkate alınması gerekir (Kardeş, 1996, s.100). Alacakların denetiminde kullanılan bu finansal ilişkiler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Boynton ve Kell, 1996, s.526; Meigs vd., 1987, s. 502):

- Alacakların devir hızı,
- Alacakların ortalama tahsilât süresi,
- Yılsonundaki alacakların yıl içindeki kredili satışlara oranı,
- Alacakların toplam varlıklar içindeki payı,
- Net satışların geri dönüş oranı,
- Tahsil edilemeyen giderlerin net kredili satışlara oranı

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanılmasında amaçlanan, olağanüstü ve beklenmeyen durumları ortaya koyarak kanıt toplamaktır. Denetçilerin alacaklarla ilgili olarak üzerinde durması gereken hususlardan bazıları şunlardır (Bozkurt, 2000, s. 270):

- Satışların yüksek veya düşük gösterilip gösterilmediğinin araştırılması,
- Alacakların yüksek veya düşük gösterilip gösterilmediğinin araştırılması,
- Satışlara ilişkin düzeltmelerin olduğundan fazla gösterilip gösterilmediğinin araştırılması,
- Ticari alacaklar içindeki çürük ve sağlam alacakların doğru olarak ayrıştırılıp ayrıştırılmadığının ortaya konması.

Denetçilerin bu saydığımız hususlardaki hata ve düzensizlikleri ortaya çıkarabilmek için analitik inceleme prosedürlerinden faydalanmaları gerekmektedir. Denetçilerin alacak hesaplarının denetiminde uygulayabilecekleri bazı analitik inceleme prosedürleri Tablo 2.3'te görülmektedir.

Tablo 2.3 Alacak Hesabının Denetiminde Uygulanacak Analitik İnceleme Prosedürü Örnekleri

Analitik İnceleme Prosedürleri	Ortaya Çıkarılması Olası Hatalar
Önceki yılların satış karı oranları ile önceki yılını karşılaştır.	Satışların eksik veya fazla gösterilmesi konusunda bilgi verir.
Satışların aylara göre seyrini izle.	Satışların düzeyi hakkında bilgi verir.
Önceki yılların satış düzeltmelerinin satışlara oranı ile cari yılını karşılaştır.	Satış düzeltmelerindeki eksik veya fazla gösterme durumları hakkında fikir verir.
Belli bir tutarın üzerindeki müşteri bakiyelerini önceki yıllarla karşılaştır.	Alacak hesaplarında olabilecek hatalar hakkında fikir verir.
Şüpheli alacak giderlerinin satışlara oranını, önceki yıllarla karşılaştır.	Tahsil edilemeyen alacakların düzeyleri ve giderlerin gelişimi hakkında fikir verir.
Alacakların tahsil süresini önceki yıllarla karşılaştır.	Tahsil edilemeyen veya edildiği halde gizlenen alacakların durumu hakkında fikir verir.
Önceki yıllardaki alacakların yaşlandırması bilgileri ile cari yıl bilgilerini karşılaştır.	Alacakların tahsilindeki güçlükler hakkında fikir verir.

Kaynak: Bozkurt, 2006, s.271

Denetçi analitik inceleme prosedürlerini kullanarak endüstri verileriyle, tahmini sonuçlarla ve önceki dönemlerle her bir ilişkiyi karşılaştırması sonucu önemli dalgalanmaların olmadığını tespit etmiş ise bir anlamda ilgili hesap kalanlarının uygunluğuna ilişkin destekleyici kanıtlar elde etmiş olur. Ancak aksine önemli dalgalanmalar saptamışsa bu durumda araştırmasını daha da derinleştirmesi gerekecektir (Boynton ve Kell, 1996, s.526).

Analitik inceleme prosedürleri yeterli ve etkin bir biçimde kullanıldığında daha önce yukarıda sayılan düzensizliklerin büyük ölçüde ortaya çıkarılması mümkün olabilmektedir. Analitik inceleme prosedürleri ile özellikle “var olma”, “bütünlük” ve “değerleme” iddialarına ilişkin sağlıklı kanıtlar toplanabilmektedir (Bozkurt, 2000, s.271; Boynton ve Kell, 1996, s.526).

2.1.2.2.1.3 Stokların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

İşletmeler, satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelerin tümü genel olarak stok olarak adlanılmaktadır (Sevilengül, 2005, s.291). Stoklar özellikle ticaret ve üretim işletmelerinde son dere önem taşıyan varlık kalemleri olarak ortaya çıkmaktadırlar (Bozkurt, 2006, s.307).

Dönen varlıkların bir unsurunu oluşturan stoklar likiditeyi ve satışların maliyetini doğrudan etkilemeleri sebebiyle denetim için de önem taşımaktadır. Yapılan denetimlerde denetçinin en çok zamanını alan ve en zor denetlenen kalemdir (Kardeş, 1996, s.101). Stok hesaplarının denetimi dikkatli bir planlamayı ve denetimde harcanacak zamanın ve maliyetin göz önünde bulundurulmasını gerektirir (Kell vd., 1989, s.524).

Stok kalemlerinin denetimin temel amacını, bu varlık kaleminin devamlılık temeline göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin ve finansal tablolarda doğru bir şekilde raporlanıp raporlanmadığının saptanması oluşturmaktadır (Güredin, 1998, s.275).

Denetçinin stokların denetimi için yukarıda belirtilen amaca ulaşabilmesi için, stokların fiziken var olduklarını, bunların sahipliğinin işletmeye ait olduğunu, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru bir fiyatlandırmaya tabi tutulduklarını belirlemesi zorunludur (Kardeş, 1996, s.101). Denetim standartları stokların fiziken var olduklarının saptanmasını gerektirmektedir. Bu saptama yapılırken denetçinin mutlaka stokların fiziki sayımı gözlemlemesi gerekmektedir (Güredin, 1998, s.280).

Stokların denetiminde analitik inceleme prosedürleri kullanımı aşağıdaki durumlara ilişkin bilgi elde edilmesinde kullanılmaktadır (Boynton ve Kell, 1996, s.614);

- İşletmenin bulunduğu endüstri koluna ilişkin eğilimin ve durumun incelenmesi,
- Stok devir hızının analiz edilmesi,
- Stok kalanları ile satın almalar, üretim ve satışlar arasındaki ilişkilerin incelenmesi,
- Stok kalanları ile beklenen satış hacimlerinin karşılaştırılması,
- Stokların dönen varlıklar içindeki yerinin belirlenmesi.

Yukarıda sayılan finansal ilişkiler bağlamında denetçilerin stokların denetiminde uygulayabilecekleri bazı analitik inceleme prosedürleri Tablo 2.4'te yer almaktadır.

Denetçi önceki yıllar, endüstri ortalamaları ve bütçe tahminleri ile yaptığı karşılaştırmalar sonucunda stoklar kalemine ilişkin olarak yönetim iddialarından değerlendirme, bütünlük ve var olmaya ilişkin olarak destekleyici kanıtlar toplamış olur. Eğer denetçi yaptığı karşılaştırmalar sonucu beklenmeyen dalgalanmalar tespit ederse daha derin incelemeler yapmak zorundadır (Kell ve diğ., 1989, s.526).

Tablo 2.4 Stokların Denetiminde Uygulanacak Analitik İnceleme Prosedürü Örnekleri

Analitik İnceleme Prosedürleri	Ortaya Çıkarılması Olası Hatalar
Dönemin satış karlılığı ile önceki yılların karlılıklarını karşılaştır.	Dönem sonu stok tutarındaki yüksek veya düşük gösterimlerin habercisidir.
Satışların Maliyeti / Net Satışlar Oranını önceki yılların oranları ile karşılaştır.	Satışların maliyetinde olabilecek yüksek veya düşük gösterimlerin habercisidir.
Denetlenen dönemdeki stok devir hızı ile önceki yılların değerlerini karşılaştır.	Gerçekte olmayan stok olup olmadığı konusunda fikir sahibi olunur.
Denetlenen dönemin birim maliyetleri ile önceki dönemlerin birim maliyetlerini karşılaştır.	Birim maliyetlerde oluşabilecek düşük veya yüksek gösterme düzenlemelerini ortaya çıkartabilir.
Denetlenen dönemin üretim giderleri ile önceki yılların üretim giderlerini karşılaştır.	Birim maliyet içinde yer alan ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri düzensizlikleri ortaya çıkartılabilir.
Stok kalemlerinin depoda bekleme sürelerinin yaşlandırmasını yap.	Maliyet hesaplama işlemlerindeki düzensizlikler ortaya çıkartılabilir.
Yukarıda sayılan denetlenen dönem oranlarını bütçe ve sektör ortalamaları ile karşılaştır.	Dönem sonu stok ve satışların maliyeti tutarlarında olabilecek düzensizlikleri ortaya çıkartabilir.
Denetlenen dönem fire oranları ile önceki dönem fire oranlarını ve sektör fire oranlarını karşılaştır.	Maliyetlerde yapılmış olabilecek düzenlemeler ortaya çıkartılabilir.

Kaynak: Arens vd., 2005, s.646; Bozkurt, 2000, s.325.

2.1.2.2.1.4 Maddi Duran Varlıkların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

Maddi duran varlıklar, işletmede bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerde işletme ana faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir (Sevilengül, 2005, s.438). Bu varlıklar yarar sağladıkları sürece mal veya hizmet üretimine katılırlar ve aşınma, yıpranma nedeni ile yararlı ömürleri sonunda tamamen tükenirler (Güredin, 1998, s.295). Diğer bir ifadeyle maddi duran varlıklar elde edildikleri andaki değerleri ile yani maliyet değerleri ile kayda alınır ve varlığın kullanım süresi içinde amortisman ayrılmak suretiyle muhasebe dönemlerine dağıtılarak sıfırlanırlar.

Maddi duran varlıklar faaliyet dönemi boyunca çok fazla sayıda hareket görmedikleri için denetimleri de diğer kalemlerin denetimine göre daha kolaydır (Güredin, 1998, s.295). Maddi duran varlık denetimi sırasında denetçinin ulaşması gereken üç temel amaç vardır (Kaval, 2003, s.227; Güredin, 1998, s.295):

- Maddi duran varlıkların gerçekten işletmede fiziken var olduklarının ve işletme amaçlarına uygun biçimde kullanıldıklarının saptanması.
- Maddi duran varlıkların gerçekten işletmenin sahipliğinde bulunup bulunmadıklarının saptanması.
- İşletmede duran varlıklar muhasebesinin GKGMİ doğrultusunda devamlılık ilkesi temeline göre yürütülmekte olduğunun araştırılması.

Maddi duran varlıkların denetiminde maddi doğruluk testi olarak analitik inceleme prosedürleri uygulanırken, aşağıdaki finansal ilişkiler incelenmektedir (Meigs vd., 1987, s.574; Boynton ve Kell, 1996, s.581):

- Maddi duran varlıkların devir hızı,
- Maddi duran varlıkların verimlilik oranı,
- Maddi duran varlıkların öz kaynaklar içindeki payı,
- Bakım onarım giderlerinin net satışlar içindeki payı,
- Aylık ve yıllık olarak bakım ve onarım giderlerinin karşılaştırılması.

Maddi duran varlıkların denetimi sırasında uygulanabilecek analitik inceleme prosedürleri ve bunların kullanılması ile ortaya çıkartılabilecek hatalara ilişkin bilgiler Tablo 2.5’te görülmektedir.

Tablo 2.5 Maddi Duran Varlıkların Denetiminde Uygulanacak Analitik İnceleme Prosedürü Örnekleri

Analitik İnceleme Prosedürleri	Ortaya Çıkarılması Olası Hatalar
Denetlenen dönemdeki Amortisman Gideri / Makine, Tesis ve Cihazlar oranı ile önceki yılların oranlarını karşılaştır.	Amortisman hesaplarında olabilecek hatalar ortaya çıkartılabilir.
Duran varlıkların maliyetini arttıran harcama kalemlerinin değişimlerini aylar ve yıllar itibariyle trend analizi aracılığı ile izle.	Maliyetlerde meydana gelen olağandışı dalgalanmalar ortaya çıkartılabilir.
“Maddi Duran Varlıklar / Öz Kaynaklar” oranını hesapla ve önceki yıllarla karşılaştır.	Maddi duran varlıklardaki değişimler ortaya konur. Yatırımların kaynak yapısına ilişkin bilgiler elde edilir.
“Tamir ve bakım giderleri / Net satışlar” oranını hesapla ve önceki yıllarla karşılaştır.	Cari yıl tamir giderlerindeki önemli artış ve azalışlar incelenir.
“Net Satışlar / Maddi Duran Varlıklar” oranı ile devir hızı oranını hesapla ve önceki yılların oranları ile karşılaştır.	Maddi duran varlıklardaki önemli değişimler incelenir.

Kaynak: Bozkurt, 2006, s.301.

Denetçi yukarıda sayılan analitik inceleme prosedürleri aracılığı ile yaptığı karşılaştırmalar sonucunda normal ya da beklenen sonuçlara ulaşırsa, var olma, bütünlük ve değerlendirme olmak üzere yönetim iddialarından üçüne ilişkin destekleyici kanıt elde etmiş olacaktır (Boynton ve Kell, 1996, s.581). Ancak denetçi karşılaştırmalar sonucu beklenmedik sonuçlara ulaşırsa bunları daha derinlemesine araştırması gerekecektir.

2.1.2.2.1.5 Borçların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

Borçlar bilançonun pasifinde yer alır ve işletmeden alacaklı olanların haklarını ifade eder. Borçlar vadeleri itibariyle ikiye ayrılır. Bilançonun düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenmesi gereken yükümlülükler kısa vadeli yabancı borçlar, bir yıl içinde ödenmesi

gerekmeyen yükümlülükler ise uzun vadeli borçlar olarak ifade edilmektedir (Güredin, 1998, s.317).

Borçların denetçi tarafından denetlenmesinin temel amacı, olduğundan düşük gösterilip gösterilmediklerini veya muhasebe kayıtlarında yer alıp almadıklarını tespit etmeye çalışmaktır (Kardeş, 1996, s.105). Çünkü genel olarak işletmeler sahip oldukları varlıkları olduğundan fazla gösterme eğilimindeyken, borçlarını ise onun aksine olduğundan düşük gösterme eğilimindedirler. Bu nedenle varlıkların denetiminde denetçinin amacı varlıklarla ilgili yüksek bir değerlemenin yapılıp yapılmadığını saptamak iken borçların denetiminde amaç yukarıda da bahsettiğimiz gibi düşük değerlendirme yapılıp yapılmadığını saptamaktır (Güredin, 1998, s.317).

Maddi doğruluk testlerinin borçlara uygulanmasına ilişkin olarak hazırlanmış denetim programı kısa ve uzun vadeli borçlar için farklılık gösterir. Bu nedenle denetçi her iki borç türü için de farklı maddi doğrulama testi denetim programı hazırlayarak, buna göre maddilik testlerini yürütmek durumundadır (Kell vd., 1989, s.546). Çünkü dönemsel ilkesi gereğince iki borç türü arasında önemli farklılıklar vardır (Kardeş, 1996, s.106).

Analitik inceleme prosedürlerinin kısa vadeli borçlar için uygulanması sırasında denetçinin dikkate alacağı finansal ilişkiler alacaklar kaleminde incelenen finansal ilişkilerle benzerlik göstermektedir. Denetçi alacakların denetiminde olduğu gibi kısa vadeli borçların denetiminde de borçların devir hızını, kısa vadeli borçların toplam borçlar içindeki oranını hesaplamak zorundadır (Kell vd., 1989, s.547).

Uzun vadeli borçların denetiminde de denetçi; borçların öz sermayeye oranı, faizlerin ortalama borçlara oranı ve kazanılan tahvil faizi sayısı oranı olmak üzere üç önemli oranı hesaplar. Hesaplanan her oran birbirinden bağımsız olarak önceki dönemlerle ve bütçe tahminleri ile karşılaştırılır. Buna ek olarak dışsal bir veri olarak endüstri ortalamalarıyla da karşılaştırılabilir. Denetçi yaptığı bu karşılaştırmalar sonucu olağanüstü bir dalgalanma ile karşılaşırsa bu konuyu ilerleyen aşamalarda derinlemesine araştırmalıdır (Kell vd.,1989, s.578).

Borçların denetiminde özellikle ticari borçlar ve senetli borçlar kalemleri de büyük önem taşımaktadır. Özellikle ticari borçlar kaleminin maddi doğruluk denetiminde analitik inceleme prosedürleri etkin olarak uygulanabilmektedir (Bozkurt, 2006, s.293). Ticari borçlar hesabının

maddi doğruluk denetimine ilişkin olarak uygulanabilecek olan analitik inceleme prosedürü örnekleri ve ortaya çıkarılması olası sonuçlar Tablo 2.6’da verilmiştir.

Tablo 2.6 Ticari Borçlar Hesabının Denetiminde Uygulanacak Analitik İnceleme Prosedürü Örnekleri

Analitik İnceleme Prosedürleri	Ortaya Çıkarılması Olası Hatalar
Bir gider hesabının bakiyesi ile önceki yıllardaki bakiyesini karşılaştır.	Ticari borçlarda ve gider kalemlerinde eksik veya fazla tutar beyan etme.
Bir gider hesabının bakiyesi ile bütçe rakamlarını veya sektör ortalamalarını karşılaştır.	Ticari borçlarda ve gider kalemlerinde eksik veya fazla tutar beyan etme.
Bireysel olarak ticari borç hesapları ve kalanları ile önceki yıllar hesap ve kalanlarını karşılaştır.	Kaydedilmemiş veya geçerli olmayan hesaplar ile eksik veya fazla borç beyan etme.
Satın Alama Tutarı / Ticari Borçlar ve Ticari Borçlar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar oranlarını hesaplayarak, geçmiş yıl oranları ve sektör oranları ile karşılaştır.	Kaydedilmemiş veya geçerli olmayan hesaplar ile eksik veya fazla borç beyan etme.
Ticari borçlar bakiyesinin, pasif toplamı içindeki dikey yüzdesini hesapla ve önceki yıllarla karşılaştır.	Borçlarda olağan olmayan tutar değişiklikleri.
Yıllar ve aylar itibarıyla ticari borç veya gider kalemlerinin trendlerinin karşılaştırılması.	Hesaplarda olağan olmayan tutar değişiklikleri.

Kaynak: Bozkurt, 2006, s.294

Denetçi borçların denetiminde maddi doğrulama testi olarak analitik inceleme prosedürlerini uyguladığı zaman olması beklenen sonuçlara ulaşıyorsa yönetim iddialarından, var olma, bütünlük ve değerlemeye ilişkin destekleyici kanıt toplamış olmaktadır (Boynton ve Kell, 1996, s.667).

2.1.2.2.1.6 Menkul Kıymet Yatırımlarının Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

Yatırımlar kalemi hem geçici hem de uzun dönemli menkul kıymetler yatırımlarını kapsar ve bilânçonun aktifinde yer alır. Kısa vadeli yatırımlar pazarlanabilir hisse senedi, tahviller, devlet tahvilleri ve kısa süreli hazine bonolarından oluşur. İşletme bu yatırımları istediği anda nakde çevirebilir. Uzun dönemli menkul değer yatırımları ise bilânçonun duran varlıklar bölümünde iştirakler kalemi altında gösterilirler (Güredin, 1998, s.307).

Denetçinin yatırımlar kalemini denetlemesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Kardeş, 1996, s.108; Güredin, 1998, s.307):

1. Bu varlık kalemlerinin ve bunlardan sağlanan gelirlerin finansal tablolarda doğru olarak gösterilip gösterilmediklerinin saptanması,
2. Bu varlıkların sahipliğinin gerçekten işletmeye ait olup olmadığının ve işletmede gerçekten var olup olmadıklarının saptanması,
3. Bu varlıkların ve varlıklara ilişkin gelirlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda ve süreklilik temeline göre kayıt altına alınıp alınmadıklarının saptanması.

Bu kalemin denetiminde kanıt toplamada maddi doğruluk testlerine başvurulması çok güvenilir sonuçlar vermektedir. Denetçi bu aşamada topladığı kanıtların çoğunu, işletme çalışanlarının bilgisine başvurarak ve işletme dışı bağımsız kaynaklarla iletişim kurarak elde etmektedir (Kell vd., 1989, s.570).

Yatırımların denetiminde analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak uygulanması, özel oran ve hesaplar arası ilişkilerin analizlerinin incelenmesi şeklinde olmaktadır. En sık kullanılan oranlar; 1- Toplam Varlıkların Yüzdesi Olarak Kısa Vadeli Yatırımlar, 2- Toplam Varlıkların Yüzdesi Olarak Uzun Vadeli Yatırımlar, 3-Yatırımların Geri Dönüşüm Oranı'dır. Denetçi hesapladığı oranların sonuçlarını geçmiş yıllara ait oranlarla ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırmak yoluyla işletmenin yatırımlarının karlılığını ve toplam varlıklar içindeki payının trendini ortaya koymuş olur (Boynton ve Kell, 1996, s.656).

Yatırımlar kaleminin denetiminde analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak kullanılması sonucu eğer olağandışı bir dalgalanma veya beklenmedik bir ilişki saptanmamışsa yönetim iddialarından var olma, bütünlük ve değerlemeye ilişkin destekleyici kanıt toplanmış olur. Ancak analitik prosedürlerin uygulanması sonucu beklentilerden önemli düzeyde sapmalar olmuşsa bu durumda belirtilen yönetim iddialarının daha ayrıntılı olarak araştırılması gerekecektir (Boynton ve Kell, 1996, s.657).

2.1.2.2.1.7 Öz Kaynakların Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri

Öz sermaye (öz kaynaklar); işletme veya sahiplerinin kuruluşta veya sonradan işletmeye yaptıkları kaynak tahsisatları ile, yedekleri, yedek niteliğindeki karşılıkları ve dağıtılmamış karları içine alır (Sevilengül, 2005, s.593; Küçüksavaş, 1998, s.329).

Öz kaynakların denetiminin amacı şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1998, s.329):

1. Bu kaleme ilişkin borç ve alacak kayıtlarının uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırmak.
2. Öz sermaye hesaplarının bilançoda uygun olarak sunulup sunulmadığını araştırmak.
3. Müşteri işletmenin öz sermaye ile ilgili işlemlerini yasalara ve SPK düzenlemelerine uygun olarak yürüttüğünü araştırmaktır.

Analitik prosedürlerin öz kaynaklara maddi doğruluk testi olarak uygulanmasında da denetçi yoğun olarak oran analizlerinden faydalanır. Öz kaynakların denetiminde denetçinin hesaplaması gereken oranlar; 1- Hisse başına düşen defter değeri, 2- Öz kaynakların geri dönüşüm oranı, 3- Öz kaynak oranı, 4- Kar payı dağıtım oranı, 5-Fiyat-kazanç oranı'dır. Öz kaynaklar kaleminde beklenmedik ilişkilerin olup olmadığını saptamak amacıyla yapılan bu oran analizlerinin hesaplanmasında hem işletme içinden hem de işletme dışından elde edilen verilerden yararlanılabilir. Eğer analiz sonucunda olağandışı dalgalanmalara ve beklenmedik sonuçlara ulaşırsa denetçinin bu durumu dikkate alarak ayrıntılı bir inceleme yapması gerekecektir (Boynton ve Kell, 1996, s.671).

Analitik prosedürlerin öz kaynaklara ilişkin kanıt toplamada kullanılmasıyla, yönetim bildirimlerinden var olma, bütünlük ve geçerliliğe ilişkin destekleyici kanıtlar toplanmış olacaktır (Boynton ve Kell, 1996, s.671).

2.1.2.2.2 Gelir Tablosu Kalemlerinin Denetiminde Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

GKGDS gereğince denetçiler tıpkı bilânço kalemlerinde olduğu gibi yönetimin gelir tablosuna ilişkin bildirimlerinin ve açıklamalarının doğruluğuna ilişkin görüşlerini mantıklı bir temele dayandırmak durumundadırlar. Bu nedenle denetçinin gelir tablosu kalemlerine ilişkin yönetim bildirimlerine ilişkin olarak da destekleyici kanıtlar toplaması gerekecektir.

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemine ait faaliyet sonuçlarını gösteren tabloya denir. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, gelir tablosu, bilanço gibi statik değil dinamik bir yapıya sahiptir. Bilanço işletmenin belli bir andaki durumunu yansıtırken, gelir tablosu işletmenin belli bir döneminin tamamını yansıtmaktadır (Yalkın, 2004, s.81).

Gelir tablosunun denetiminde amaç, tabloda yer alan gelirlerin ve giderlerin GKGMİ doğrultusunda muhasebeleştirilmiş olduklarının ve dönemin faaliyet sonuçlarını dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadıklarının araştırılmasıdır. Gelir ve gider tablosu hesaplarının denetimi, bilânçoda yer alan hesapların denetimiyle doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle gelir tablosu hesaplarının denetimi denetim sürecinin ayrılmaz bir parçasının oluşturmaktadır. Gelir tablosu hesaplarındaki önemli bir hata veya düzensizlik bilanço hesaplarını, bilanço hesaplarındaki önemli bir düzensizlik de gelir tablosu hesaplarını etkileyebilmektedir (Arens vd., 2005, s. 624).

Gelir tablosu hesaplarının denetimine ilişkin denetim amaçları ve gelir tablosu hesaplarında uygulanabilirliğine ilişkin açıklamalar Tablo 2.7’de yer almaktadır.

Tablo 2.7 Gelir Tablosu Denetimine İlişkin Denetim Amaçları

Denetim Amacı	Gelir Tablosu Hesaplarında Uygulanabilirliği
Kayıtsal Doğruluk	Gelir ve gider hesapları kalanları matematiksel olarak doğru olup olmadığının belirlenmesi ve büyük defter kalanlarıyla mutabakatının sağlanması.
Var Olma	Gelir tablosu hesaplarını etkileyen işlemlerin geçekten dönem boyunca gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi.
Bütünlük	Gerçekleşen bütün işlemlerin gelir tablosu hesaplarında yer alıp almadığının belirlenmesi.
Değerleme ve Dağıtım	Gelir tablosunu oluşturan unsurların gerçek değerleri mi yer alıp almadıklarının araştırılması.
Sunum ve Açıklama	Gelir tablosu unsurlarının doğru bir şekilde, sınıflanmış ve sunulmuş olduğunun araştırılması.

Kaynak: Kell ve diğ., 1989, s.602.

Gelir tablosu kalemlerine ilişkin kanıt toplamada analitik inceleme prosedürleri maddi doğruluk testi olarak doğrudan veya dolaylı olarak uygulanabilir. Prosedürler direkt olarak, gelir ve gider hesaplarının kalanlarının mantıklı olup olmadığına karar vermede diğer ilişkili verilerle karşılaştırılmada kullanılmaktadır (Kell vd.,1989, s.603). Analitik inceleme prosedürlerinin gelir tablosu kalemlerine uygulanması daha çok ussallık testi ve trend analizi şeklinde olmaktadır. Bu testlerin kullanılmasıyla sınıflandırma ve bütünlükle ilgili doğruluğun araştırılmasında gerekli güvenilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır (Kardeş, 1996, s.113). Gelir tablosu kalemlerine uygulanabilecek analitik inceleme prosedürü örnekleri ve bunların uygulanması ile ortaya çıkarılabilecek olası hatalar Tablo 2.8’de görülmektedir.

Tablo 2.8 Gelir ve Gider Hesaplarının Denetiminde Uygulanacak Analik İnceleme Prosedürü Örnekleri

Analitik İnceleme Prosedürleri	Ortaya Çıkarılması Olası Hatalar
Cari dönemin gider hesaplarının önceki yıllar gider hesaplarıyla karşılaştır	Gider hesapları kalanlarının eksik veya fazla değerlemelerinin ortaya çıkarılması.
Cari dönemin varlık ve kaynak hesaplarını bireysel olarak önceki yıllarla karşılaştır	Bilanço hesaplarının eksik veya fazla kaydedilip kaydedilmediğinin saptanmasına ve böylelikle bu durumların gelir tablosu üzerindeki olası etkilerin ortaya çıkarılması (Örneğin stoklara ilişkin kayıtlarda yapılan bir hatanın satışların maliyetini etkilemesi gibi).
Gider hesaplarını bütçeyle karşılaştır	Gider hesapları ve ilgili bilanço hesaplarındaki hataların ortaya çıkarılması.
Cari dönem stok devir hızı oranını önceki dönem oranlarıyla karşılaştır	Satışların maliyeti ve stoklardaki hataların ortaya çıkarılması.
Cari dönemde ödenen sigorta giderlerini önceki dönemlerle karşılaştır	Sigorta giderleri ve ödenmiş sigortalardaki hataların ortaya çıkarılması.
Cari dönemin satışlara ilişkin komisyon giderlerini önceki yıllarla karşılaştır	Komisyon giderleri ve tahakkuk etmiş komisyonlardaki hataların ortaya çıkarılması.
Cari dönemin toplam üretim giderlerine bölünmüş bağımsız üretim giderlerini önceki yıllarla karşılaştır	Bireysel üretim giderleri ve ilgili bilanço hesaplarındaki hataların ortaya çıkarılması.

Kaynak: Arens vd., 2005, s.625.

Bağımsız denetçi analitik inceleme prosedürlerini gelir tablosu kalemlerine uygulaması sonucu beklenmeyen ve olağandışı dalgalanmalarla karşılaşırsa incelemelerini üç noktada derinleştirmelidir. Bunlar (Kell vd., 1989, s.603-604; Kardeş, 1996, s.114):

1. Yönetimin dürüstlüğü,
2. Yönetimin sorumluluğunun değerlendirilmesi,
3. Diğer maddi doğruluk testleri doğrultusunda yönetimin destekleyici cevaplar vermesi.

Eğer yöneticiler yeterli bir açıklama veya destekleyici bilgi sağlayamıyorlarsa denetçinin araştırmasının yapısı ve kapsamı aşağıdaki dört faktörden önemli ölçüde etkilenecektir (Kell vd., 1989, s.604):

1. Kalemin yapısı,
2. Denetçinin müşteri işletmenin işi hakkındaki bilgisi,
3. Diğer maddi doğruluk testlerinin sonuçları,
4. Denetçinin iç kontrol sistemini göz önüne alması.

Denetçi yukarıda sayılan bütün faktörleri de göz önüne alarak tespit ettiği normal olmayan ve olağandışı dalgalanmaların sebeplerini tespit edebilecektir. Gelir tablosu hesaplarının denetiminde de analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı diğer maddilik testlerine nazaran daha az maliyet, zaman ve işgücü gerektirdiği için önemli rol oynamaktadır (Kardeş, 1996, s.115). Bağımsız denetçi analitik inceleme prosedürlerini gelir tablosu kalemlerine uygulaması sonucu incelediği hesap kalemlerinde olağandışı dalgalanmalarla karşılaşırsa, bunlara ilişkin olarak yapacağı hesap kalanı testlerinin kapsamını genişleterek, bu dalgalanmaların sebebini ayrıntılı bir şekilde inceleyerek ortaya çıkarmaya çalışır. Analitik inceleme prosedürleri sonucu gelir tablosu kalemlerine ilişkin incelemelerin normal bulunması durumunda ise, denetçi sonraki aşamalarda uygulayacağı detay testlerinin kapsamını daraltma hatta bu testleri hiç uygulamama yoluna başvurabilir. Bunun sonucu olarak da zaman, maliyet ve iş gücü gibi denetimin önemli unsurlarında tasarruf sağlanmış olur.

2.1.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimin Tamamlanması Aşamasında Kullanılması

Analitik inceleme prosedürleri son olarak denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında nihai gözden geçirmede kullanılır. Daha önce de değinildiği üzere denetimin

tamamlanması çalışması ek maddi doğruluk testlerinin yapıldığı nihai gözden geçirme aşaması ve sonuçların değerlendirilmesi olmak üzere iki aşamalı bir süreçten oluşur.

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin tamamlanması sürecinde kullanılması nihai gözden geçirme aşamasında olmaktadır. Bu kullanım ulusal ve uluslararası denetim standartları ve yönetmelikleriyle de zorunlu hale getirilmiştir (SAS No:56, para.1; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.3).

Analitik inceleme prosedürlerinin nihai gözden geçirme aşamasında kullanılma amacı UDS 520 ve Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de aşağıdaki gibi sıralanmıştır (ISA 520, para.13; Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.12):

- Finansal tabloların her bir unsurunun denetimiyle varılan sonuçların doğrulanması,
- Finansal tabloların kabul edilebilirliği,
- Denetimin önceki aşamalarında saptanamamış olan önemli yanlışlık riskinin tespiti.

SAS No:56’nın 22. paragrafında da analitik inceleme prosedürlerinin denetimin tamamlanma aşamasında kullanılma amacı “denetçinin ulaşılan sonuçları ve bütün halinde sunulan finansal tabloları değerlemesine yardımcı olmaktır” şeklinde ifade edilmiştir.

Prosedürlerin bu aşamada kullanılmasının amacı, işletme ile ilgili genel bir görünüm elde edebilmektir (Bozkurt, 2006, s.359). Analitik inceleme prosedürlerinin nihai gözden geçirme aşamasında kullanılması daha önce yapılmış olan testlerde ortaya çıkarılmamış olan finansal problemlerin ve önemli maddi hataların görülmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca denetçilerin finansal tablolara bir bütün olarak son bir kez objektif olarak bakmalarını sağlamaktadır (Arens vd., 2005, s.720).

Denetimin tamamlanması aşamasında analitik inceleme prosedürleri baş denetçiler tarafından uygulanmaktadır. Bu nedenle baş denetçilerin müşteri işletmenin işi ve endüstrisi hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Baş denetçi bu aşamada analitik prosedürleri uygularken, finansal tabloları ve dipnotlarını iyi bir şekilde gözden geçirmelidir. Ayrıca baş denetçilerin analitik prosedürleri uygularken dikkat etmesi ve cevap bulması gereken iki önemli soru vardır. Bunlar; a) Beklenmedik ve olağandışı hesap kalanları ve ilişkilere ilişkin yeterince kanıt toplanmış mıdır?, b) Acaba daha önceki testlerde ortaya

çıkarılmayan beklenmedik ve olağandışı hesap kalanı ve ilişki var mıdır? şeklindedir (Arens vd., 2005, s.720).

Baş denetçi analitik prosedürleri uygularken önceki testlerde ortaya konan riskli denetim bölgeleri üzerinde de yoğunlaşmalıdır. Yine işletmenin bulunduğu sektörün yapısı ve karlılık düzeyini analiz ederek işletmenin endüstri karşısındaki karlılık durumu ve ödeme gücünü de dikkatle ele almalıdır (Messier ve diğ., 2006, s.656-657)

Analitik inceleme prosedürlerinin nihai gözden geçirme aşamasında kullanılması sırasında denetlenen işletmeye ait veriler; 1) Tahmini işletme verileri (bütçeler), 2) Elde edilebilen endüstri verileri ve 3) Çalışanların sayısı, satılan ve üretilen birimler gibi finansal olmayan verilerle karşılaştırılabilir (Kell vd., 1989, s.614).

Denetçi yukarıda belirtilen bütün bu veri türlerini toplar ve bunları karşılaştırır. Denetçi gerekli karşılaştırmaları yapılabilmek için yoğun olarak oran analizlerini, trend analizlerini ve ussallık testlerini kullanır. Bu aşamada denetçi işletme ve endüstri oranlarını birlikte ele alarak denetlenmiş finansal tabloları yeniden analitik incelemeye tabi tutar, bunun sonucunda denetlenmiş finansal tablolarda hala hata ve düzensizliklerle karşılaşarsa bunların nedenlerini araştırmaya yönelir (Kardeş, 1996, s.128-129).

Denetçinin nihai gözden geçirme aşamasında analitik inceleme prosedürlerini uygulaması sonucu olağandışı ve beklenmedik olaylarla karşılaşmasının nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Kardeş, 1996, s.130):

- Hem nakit akışı hem de karlılıkla ilgili faaliyetlerdeki değişimler,
- Müşteri işletmenin faaliyetleri ile ilgili unsurlardaki istisnai durumlar,
- Muhasebedeki değişimler.

Sonuç olarak denetçi, denetlenmiş finansal tabloların ve çalışma kâğıtlarının bütünü analitik inceleme prosedürlerini kullanarak nihai olarak inceledikten sonra elde ettiği sonuçlara dayalı olarak ulaştığı yargılarla denetim raporunda açıklayacağı görüşü belirler. (Derici, 2002, s.104). Bu aşamada denetçinin işletme hakkında nihai görüşe varmadan önce, elde ettiği kanıtların yeterli olup olmadığı hakkında bir değerlendirme yapması gerekmektedir (Bozkurt, 2006, s.360). Kanıtların yeterliliğini değerlendirme, test edilmesi gereken tüm önemli konuların test edilmiş olup olmadığına karar vermek için denetçi tarafından denetimin

yeniden gözden geçirilmesidir. Bu gözden geçirme sırasında, denetim programında yer alıp eksik kalan işler varsa, denetçi bunların tamamlanmasını sağlar (Kepekçi, 2000, s.197). Denetçi toplanması gereken kanıtların yeterli olduğuna kanaat getirdikten sonra değerlendirme çalışmalarına geçer.

Değerleme çalışmalarında ilk iş önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son değerlemesini yapmaktır. Bu sürecin de ilk adımı her hesabın denetiminde bulunan ve müşteri tarafından düzeltilmeyen hataları saptamaktır. Denetçinin saptaması gereken söz konusu hatalar aşağıdaki gibidir (Kepekçi, 2000, s.197):

- İşlemler ve hesap kalanlarına ilişkin maddi doğruluk testleriyle belirlenmiş düzeltilmemiş hatalar,
- Örneklemeye yöntemleri kullanılarak tahminen hesaplanan düzeltilmemiş hatalar,
- Analitik inceleme prosedürleri kullanılarak bulunan tahmini hatalar.

Bağımsız denetçi belirlemiş olduğu bu hataları dikkate alarak denetim riskinin kabul edilebilir seviyede olup olmadığını tespit eder. Önemliliği ise denetimin planlama aşamasında ulaşılan yargıya dayanarak hem her bir hesap için hem de finansal tablolar seviyesinde belirler (Kardeş, 1996, s.131). Denetçi, denetim riskinin kabul edilebilir düzeyde olduğu sonucuna varırsa, finansal tablolar hakkında nihai görüşünü daha önce elde ettiği bulgularla da destekleyerek oluşturabilir. Denetim riskinin kabul edilebilir düzeyin üzerinde belirlendiği durumda ise, ek maddi doğruluk testleri yaparak ya da müşterisinden bir takım düzeltmeler yapmasını isteyerek denetim riskini kabul edilebilir düzeye indirmelidir (Kepekçi, 2000, s.198).

Bağımsız denetçi, çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesine ilişkin olarak ise, sonuçların çıkartılması, kanıtların toplanması ve tamamlanan çalışmanın değerlendirilmesi işlemlerini yerine getirir. Denetim çalışmaları sırasında çok sayıda çalışma kâğıdı elde edilir. Denetim raporunun hazırlanmasına temel oluşturan bu çalışma kâğıtları, denetim ekibinin başı tarafından gözden geçirilir. Bu gözden geçirmenin amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Arens vd., 2005, s.726-727; Kepekçi, 2000, s.198):

- Deneyimsiz personelin çalışmalarını değerlemek,
- Yapılan denetimin, bağımsız denetim kuruluşunun kendi kalite kontrol standartlarına uygunluğunu ölçmek,

- Denetim personelinin karmaşık sorunları çözümlerken denetim amacından uzaklaşmış olup olmadığını değerlendirmek,
- Denetim sırasında ortaya çıkan, muhasebe, denetim ve raporlamaya ilişkin tüm önemli sorunların çözümlenmiş olup olmadığını değerlemek.

Denetim çalışmalarının tamamlanabilmesi için denetçinin yapması gereken diğer bir iş ise denetim komitesi ile iletişim kurmaktır (Arens vd., 2005, s.728; Kell vd., 1989, s.618-619). Denetim komitesi ile iletişime geçilmesi AICPA tarafından yayınlanan SAS No: 61 Denetim Komitesi İle İletişime Geçilmesi Yönetmeliği'nde de zorunlu tutulmuştur. Denetçinin denetim komitesi ile iletişime geçeceği konular SAS No:61'de (para.6-16) şu şekilde sıralanmıştır:

- Genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen denetçinin sorumlulukları,
- Önemli muhasebe politikaları,
- Yönetimin yargıları ve muhasebe tahminleri,
- Denetim süresince bulunan önemli finansal tablo düzeltmeleri,
- Müşteri işletmenin muhasebe ilkelerinin kalitesi hakkında denetçi yargısı,
- Yönetimle olan anlaşmazlıklar,
- Diğer muhasebecilerle yapılan görüşmeler,
- Temel konularda yönetimle yapılan önceki tartışmaların gündeme getirilmesi,
- Denetimin uygulanması sırasında karşılaşılan zorluklar.

2000'li yılların başında Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi uluslararası büyük işletmelerde yaşanan denetim skandalları sonucu bir önlem olarak 29 Temmuz 2002 tarihinde çıkarılan "Sarbanes Oxley Yasası"nın 204. maddesi de denetçinin denetim komitesine iletişime geçmesini ve yasanın gerektirdiği hususları denetim komitesine raporlamasını zorunlu kılmıştır (Dönmez vd., 2005, s.55).

Denetçinin elde ettiği denetim sonuçlarını raporlamadan önce yapması gereken son iş ise müşteri işletme yönetimine tavsiye mektubu yazmaktır. Bu tavsiye mektubu genellikle daha verimli faaliyetler için yapılan tavsiyelere odaklanmaktadır (Arens vd., 2005, s.729). Özellikle iç kontrol sistemi ile ilgili olan fakat raporlanması gerekmeyen konular, nakit, stoklar ve yatırımlar gibi kaynakların yönetimine ilişkin öneriler mektupta yer alır (Kell vd., 1989, s621).

Denetçi, denetim işlemlerinin tamamlanması ve sonuçların değerlendirilmesi aşamalarına ilişkin tüm işlemleri yaptıktan sonra elde ettiği sonuçları raporlar. Denetim raporu; denetçinin denetlediği işletmeyle ilgili olarak yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların işletmenin finansal durumunu yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmedikleri konusunda ulaştığı görüşü açıklama olanağı bulduğu bir belgedir (Çömlekçi, 1997, s.157). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı konusundaki denetim raporu, işletmenin içinde bulunduğu değişik durumlara göre değişik biçimlerde düzenlenir (Bayazıtlı, 1991, s.210). Bağımsız denetim raporu denetçinin ulaştığı yargıya göre, olumlu denetim raporu ve olumlu denetim raporundan sapmalar (açıklama paragrafı eklenen olumlu denetim raporu, metinde değişiklik yapılan olumlu denetim raporu, şartlı denetim raporu, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz denetim raporu) şeklinde olabilmektedir (Uyar ve Çelik, 2007, s.137-147).

Bağımsız dış denetim raporları; denetimi yapılan işletmenin yıllık faaliyet raporunda yayınlanır ve böylece yıllık faaliyet raporunda finansal tablolar ve diğer bilgilerin yanında bağımsız dış denetim raporu da muhasebe bilgilerinden yararlananlara ulaşmış olur.

2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları İçindeki Yeri

Çalışmanın birinci bölümünde denetim standartlarına ilişkin gerekli bilgiler verilirken, analitik inceleme prosedürlerinin bu standartlarda yer alan kısımlarına kısaca değinilmiştir. Aşağıda analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları içindeki durumu, AICPA tarafından yapılan düzenlemeler, Uluslararası Denetim Standartlarında yer alan düzenlemeler ve Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de yer alan düzenlemeler açısından karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

2.2.1 Uluslararası Denetim Standartları ve Analitik İnceleme Prosedürleri

Analitik inceleme prosedürleri daha önce de değindiğimiz gibi UDS içinde ilk kez 1994 yılında IAPC tarafından yayınlanan UDS içinde 500-599 Denetim Kanıtları ana grubu içinde UDS 520 “Analitik Prosedürler” başlığıyla yer almıştır. IAPC UDS’yi yayınlamadan önce denetim standartlarına ilişkin ilk düzenlemelerini Uluslararası Denetim Yönetmelikleri (International Auditing Guidelines- IAG) ni yayınlayarak yapmıştır. İlk yönetmelik olarak,

1979 yılında Uluslararası Denetim Yönetmeliği 1 “Finansal Tablolar Denetiminin Kapsamı ve Amacı” (International Auditing Guideline 1 “Objective and Scope of the Audit of Financial Statements) yayınlanmıştır. IAPC’nin bu yönetmelikle başlattığı süreç 1991 yılında Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA- International Standards on Auditing) taslak haline getirilmesine kadar devam etmiştir (Roussey, 1999, s.15; http://web.ifac.org/download/IAASB_Brief_History.pdf-29.11.2007).

IAPC’nin 1991 yılına kadar yayınladığı yönetmeliklerde analitik inceleme prosedürlerine de önemli ölçüde yer verdiği görülmektedir. Bu yönetmeliklerde analitik incelemenin izlediği tarihsel süreç aşağıdaki gibidir (Mckee, 1989, s.42-44):

İlk kez 1980 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim Yönetmeliği 3’te (International Auditing Guidelines 3) denetim kanıtlarına ilişkin tartışmalarda yer verilmiştir. Bu yönetmelikte, “denetçiler yeterli düzeyde uygun denetim kanıtı elde etmede uygunluk ve maddi doğruluk testlerini uygulamalıdır” denilmektedir. Sonra ise maddi doğruluk testlerinin iki türden oluştuğu belirtilerek aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- İşlemler ve hesap kalanları için detay testleri
- Olağandışı dalgalanmaların sonuçlarının, önemli oranlar ve trendlerin sonuçlarının analiz edilmesi.

Burada maddi doğruluk testlerinin ikinci grubunda analitik prosedürlerin yer aldığını görmekteyiz.

Daha sonra 1982 yılında yayınlanan ve denetim kanıtlarına ilişkin bilgilerin yer aldığı Uluslararası Denetim Yönetmeliği 8’deki (International Auditing Guideline 8) mali tabloların doğrulanması için elde edilecek kanıtların toplanmasında analitik incelemenin kullanılması önerilmiş ve analitik inceleme prosedürlerinin çeşitlerine de yer verilmiştir. Bu yönetmelikte, “denetçiler finansal tablolara ilişkin iddiaların geçerli olup olmadığını analitik denetim prosedürleri yoluyla araştırmalıdır” denilmektedir.

1983 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim Yönetmeliği 12 ise “Analitik İnceleme” başlığı ile yayınlanmıştır. Bu yönetmelikte analitik denetimin bazı genel bakış açılarına yer verilmektedir. 12 nolu yönetmelik 1978 yılında AICPA tarafından yayınlanan SAS No 23²

² SAS No:56’nın 1988 yılında yayınlaması ile yürürlükten kaldırılmıştır.

“Analitik İnceleme Prosedürleri” ile büyük bir benzerlik taşımaktadır. Bu yönetmelikte de SAS No:23’te olduğu gibi analitik incelemenin tanımı, kapsamı, yapısı, amaçları, uygulama zamanlaması gibi tüm açıklamalara yer verilmiştir.

1984 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim Yönetmeliği 16’da (Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri) analitik inceleme prosedürlerini de içeren birçok bilgisayar destekli denetim tekniği sayılmıştır. Bu yönetmelikte, hesap kalanı detaylarının ve işlemlerin incelenmesinde ve olağandışı işlemlere ilişkin raporların yazılmasında bilgisayar kullanmanın elle yapmaya göre daha verimli olacağı vurgulanmıştır.

1986 yılında “İşletme Sürekliliği” başlıklı 23 Nolu Uluslararası Denetim Yönetmeliği yayınlanmıştır. Bu yönetmelikte olumsuz anahtar finansal oranları da içeren analitik inceleme prosedürleri de olmak üzere işletme sürekliliği problemlerine ilişkin 15 olası gösterge sayılmıştır.

Analitik inceleme prosedürleri IAPC tarafından ve yukarıda kısaca özetlenen yönetmelikler dışında daha önce de belirtildiği üzere IAPC tarafından 1991 yılında taslak haline getirilip 1994 yılında yayınlanan UDS içinde de bir standart olarak yer almıştır. 1994 yılında IAPC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları 2001 yılında IAPC’nin yerini alan IAASB tarafından 2004 yılında gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır. IAASB tarafından yayınlanan UDS’de de yine analitik inceleme prosedürleri “500-599 Denetim Kanıtları” grubunda UDS 520 Analitik Prosedürler olarak yer almıştır.

UDS 520’nin 1994 ve 2004 yıllarında yayınlanan halleri incelendiği zaman tamamen aynı içeriğe sahip oldukları görülmüştür. 2007 yılında yayınlanan Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements incelendiğinde ise UDS 520 “Analitik Prosedürler” standardında bazı değişiklikler yapıldığı görülmektedir.

Bu kısımda UDS 520’nin yürürlükte olan son şeklinin içeriği anlatılarak, UDS 520’nin 1994 yılında IAPC, daha sonra da IAASB tarafından yayınlanan 2004 yıllarındaki şekilleriyle karşılaştırmalı olarak incelenmesine yer verilecektir. UDS 520’nin 1994 ve 2004 yıllarında yayınlanan şekilleri daha önce de bahsettiğimiz gibi birebir aynı olduğu için standardın bu iki şeklinden UDS 520’nin ilk hali diye bahsedilecektir.

1994 yılında IAPC tarafından yayınlanan standartlarla başlayan ve 2004 yılında IAASB tarafından standartların yeniden gözden geçirilerek yayınlanmasıyla devam eden ve günümüze kadar gelen süreçte UDS 520 “Analitik Prosedürler” standardının içeriği Tablo 2.9’da görülmektedir.

Tablo 2.9 UDS 520 Analitik Prosedürler Standardına İlişkin İçerik Karşılaştırması

UDS 520 (1994)	UDS 520 (2004)	UDS 520 (2007)
Giriş (Paragraf: 1-3)	Giriş (Paragraf: 1-3)	Giriş (Paragraf: 1-3)
Analitik Prosedürlerin Yapısı ve Amaçları (Paragraf: 4-7)	Analitik Prosedürlerin Yapısı ve Amaçları (Paragraf: 4-7)	Analitik Prosedürlerin Yapısı ve Amaçları (Paragraf: 4-7)
Denetimin Planlama Aşamasında Analitik Prosedürler (Paragraf: 8-9)	Denetimin Planlama Aşamasında Analitik Prosedürler (Paragraf: 8-9)	Risk Değerleme Prosedürü Olarak Analitik Prosedürler (Paragraf: 8-9)
Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik Prosedürler (Paragraf: 10-12)	Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik Prosedürler (Paragraf: 10-12)	Maddi Doğruluk Testi Olarak Analitik Prosedürler (Paragraf: 10-12)
Denetimin Sonunda Genel Gözden Geçirmede Analitik Prosedürler (Paragraf: 13)	Denetimin Sonunda Genel Gözden Geçirmede Analitik Prosedürler (Paragraf: 13)	Denetimin Sonunda Genel Gözden Geçirmede Analitik Prosedürler (Paragraf: 13)
Analitik Prosedürlere Güven Derecesi (Paragraf: 14-16)	Analitik Prosedürlere Güven Derecesi (Paragraf: 14-16)	Paragraf (14-16) Denetim Riski ile ilgili Standartlar ISA 315 ve ISA 330 yürürlüğe girdikten sonra kaldırılmıştır.
Olağandışı İşlemlerin Araştırılması (Paragraf: 17-18)	Olağandışı İşlemlerin Araştırılması (Paragraf: 17-18)	Olağandışı İşlemlerin Araştırılması (Paragraf: 17-18)
Kamu Sektörü bakış Açısı	Kamu Sektörü bakış Açısı	Kamu Sektörü Bakış Açısı

UDS 520 Analitik Prosedürler standardının giriş kısmını 1-3. paragraflar oluşturmaktadır. Bu standardın amacı, “denetim boyunca analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yol göstermek ve standartlar belirlemektir” şeklinde ifade edilmiştir (ISA 520, para.1). İkinci paragrafta ise, “denetçiler risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürlere, müşteri ve çevresine ilişkin bilgileri elde etmede ve denetimin tamamlanması aşamasında denetimin tümüyle gözden geçirilmesinde başvurmalıdırlar” denilmektedir. İkinci paragrafta yine analitik inceleme prosedürlerine ayrıca maddi doğruluk prosedürü olarak da başvurulabileceği belirtilmiştir (ISA 520, para.2). Açıklamalardan da görüldüğü gibi UDS 520, analitik prosedürlerin uygulanmasına ilişkin bir *zorunluluk* getirmemektedir.

Standartta analitik prosedürlerin ne anlama geldiği şu şekilde belirtilmiştir: “*Analitik prosedürler*, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki makul ilişkilere ilişkin çalışmadan elde edilen finansal bilginin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler ayrıca, ilgili bilgilerle uyumsuz ilişkilerin veya belirlenen tutarlardan önemli sapmaların ve dalgalanmaların araştırulmasını da içerir” (ISA 520, para.3).

UDS 520’nin ilk yayınlanan halinde de giriş bölümünün Tablo 2.11’de görüldüğü gibi 1-3. paragraflardan oluştuğu görülmektedir. İlk paragraf tamamen aynı iken ikinci paragrafta bakıldığında, önemli bir içerik değişikliği yapılmış olduğu görülmektedir. UDS 520’nin ilk

halinde 2.paragrafta “denetçi, denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve planlanması aşamasında, analitik işlemler uygulanmalıdır. Analitik işlemler, diğer aşamalarda da uygulanabilir” denilirken yukarıda içeriğinden bahsedilen mevcut halinde ise, analitik inceleme prosedürlerinin “müşteri işletmenin yapısı ve çevresine ilişkin bilgileri elde etmede bir *risk değerlendirme prosedürü* olarak kullanılması gerektiği” ibaresi yer almaktadır. Bu farklılıklardan anlaşılacağı gibi analitik prosedürlerin uygulamada olduğu gibi standartlar boyutunda da sürekli bir değişim içinde olduğu görülmektedir. Uygulamada son zamanlarda oluşan “*riske dayalı denetim*” yöneliminin standartlarda da yer aldığı görülmektedir.

Standardın ilk yayınlanan halinde de 3.paragrafta analitik prosedürlerin anlamına yer verilmiş, analitik prosedürlerin anlamı “ortaya çıkan dalgalanmaların ve ilgili diğer bilgilerle tutarsızlık veya tahmin edilmesi mümkün tutarlardan sapma gösteren hususların incelenmesini de içeren önemli oran ve trend analizlerinden oluşur” şeklinde ifade edilmiştir. Standardın yürürlükte olan haliyle karşılaştırıldığında ilk haldeki tanımlamanın dar kapsamlı olarak *oranlar* ve *trendlerle* sınırlandırıldığı görülmektedir. Standardın yürürlükte olan haline bakıldığında ise tanımlama daha açık bir hale getirilmiş ve yöntemlere ilişkin bir açıklama ve sınırlama koyulmamıştır.

Standardın 4.-7.paragraflarında analitik inceleme prosedürlerinin yapısı ve amaçlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Analitik prosedürlerin kapsamı, “analitik prosedürler, işletmenin finansal bilgileri ile daha önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir verilerinin, bütçe ve tahminler ve/veya denetçi tahminleri gibi beklenen sonuçların ve benzer endüstri bilgilerinin karşılaştırılmasını içerir” şeklinde ifade edilmiştir (ISA 520, para.4).

Yukarıda belirtilen ilişkiler dışında dikkat edilmesi gereken diğer hususlar şu şekilde belirtilmiştir (ISA 520, para.5);

- a) Brüt karlılık yüzdesi gibi, işletmenin geçmiş deneyimlerine dayanarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi beklenen finansal bilgiler arasındaki ilişkiler,
- b) Çalışan sayısı ile personel giderleri arasındaki ilişkide olduğu gibi finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.

Analitik prosedürlerin uygulanması sırasında kullanılacak yöntemlerin ise basit karşılaştırmalardan ileri düzey istatistikî yöntemlerin kullanıldığı karmaşık analizlere kadar çeşitlilik gösterebileceği belirtilmiştir. Ayrıca kullanılacak prosedürlerin seçimi, bunların

hangi yöntemle ve ne seviyede uygulanacağı denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır (ISA 520, para.6).

Standartta analitik inceleme prosedürlerinin kullanılma amaçları ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır (ISA 520, para.7);

- a) İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerlendirme yöntemi olarak,
- b) İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, detay testler yerine daha etkili veya etkin olduğunda maddi doğrulama tekniği olarak,
- c) Bağımsız denetimin son aşamasında finansal tabloların bir bütün olarak gözden geçirilmesi amacıyla kullanılır.

UDS 520'nin ilk halinde de analitik prosedürlerin yapısı ve amacı 4-7.paragraflar arasında yer almaktadır. 4., 5. ve 6. paragraflarda yer alan açıklamalar standardın şu anki haliyle tamamen aynıdır. 7. paragrafta yer alan analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarında ise farklılık olduğu görülmektedir. Standardın ilk halinde analitik prosedürlerin ilk amacı *“denetçiye diğer denetim yöntemlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlanmasında yardımcı olur”* şeklinde iken şu an yürürlükte olan halinde ise analitik prosedürlerin bir *risk değerlendirme prosedürü* olarak kullanılma amacı ele alınmıştır. Diğer amaçlar bakımından herhangi bir farklılık yer almamaktadır.

Standardın 8. ve 9. paragraflarında risk değerlendirme prosedürü olarak analitik inceleme prosedürlerinin nasıl kullanılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Standardın 8. paragrafında *“denetçiler analitik prosedürlere, müşteri işletme ve çevresini tanımak amacıyla risk değerlendirme prosedürü olarak başvurabilirler”* denilmektedir. Yine aynı paragrafta analitik prosedürlere başvurmanın, denetçilere, farkında olmadıkları, işletmenin değişik yönlerini göstermede ve ilerleyen aşamalardaki denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamına karar vermek amacıyla önemli yanlışlık riskini değerlemede yardımcı olacağı ifade edilmiştir (ISA 520, para.8).

Satış hacmi ile satış alanının metrekaresi veya satılan malların miktarı arasındaki ilişki gibi finansal ve finansal olmayan bilgilerin de risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca *“UDS 315 Müşteri ve*

Çevresinin Kavranması ve Maddi Hata Riskinin Değerlenmesi Standardı'nın 10. paragrafının³ da risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürlerin kullanılmasında ek bilgiler içerdiği de vurgulanmıştır (ISA 520, para.9).

UDS 520'nin ilk yayınlanan şeklinde 8. ve 9. paragraflara baktığımızda ise öncelikle başlık olarak farklılaştığını görüyoruz. Tablo 2.11'de de görüldüğü gibi standardın ilk yayınlanan halinde 8 ve 9. paragraflar "*denetimin planlama aşamasında analitik prosedürler*" başlığını taşımaktadır. Yukarıda ele aldığımız mevcut halinde ise bu başlık "*risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürler*" olarak değiştirilmiştir. Standardın ilk halinde 8. paragraf "*denetçi planlama aşamasında, işin anlaşılması ve potansiyel risk alanlarının tespit edilmesine yardımcı olması için analitik işlemleri uygulamalıdır*" şeklindedir. Burada farklılaşan nokta standardın yeni halinde analitik prosedürlerin "*risk değerlendirme prosedürü*" olarak kullanılması gerektiğinin vurgulanmasıdır. Yani ilk standartta analitik prosedürler risk değerlemeye yardımcı olması amacıyla bir araç gibi gösterilirken, şu anki mevcut halinde analitik prosedürlerin doğrudan risk değerlendirme prosedürü olarak kullanılması gerektiği vurgulanmaktadır.

9. paragrafta yer alan bilgiler açısından bir paralellik söz konusudur ancak standardın yeni halinde eskisinden farklı olarak, "UDS 315 Müşteri ve Çevresinin Kavranması ve Maddi Hata Riskinin Değerlenmesi Standardı'nın 10. paragrafının da risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürlerin kullanılmasına dair ek bilgiler içerdiği vurgulanmıştır.

UDS 520'nin 10–12. paragraflarında analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak nasıl kullanılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. 10. paragrafta, "bağımsız denetçiler finansal tablolara ilişkin *önemli yanlışlık riskini* azaltmak için maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürleri tasarlayarak uygular. Bağımsız denetçinin uygulayacağı maddi doğruluk testleri, detay testlerinden, analitik prosedürlerden veya her ikisinin bileşiminden oluşabilir. Belirli bir bağımsız denetim amacına ulaşabilmek için hangi bağımsız denetim prosedürlerinin uygulanacağına ilişkin karar, bağımsız denetim prosedürlerinin önemli

³ UDS 315'in 10.paragrafı "analitik prosedürler, olağandışı işlem veya olayların ve tutarların, oranların ve trendlerin ortaya çıkarılarak finansal tablolardaki hataların gösterilmesine yardımcı olabilir. Analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürü olarak uygulanması sonucu denetçi mantıksal olarak var olması beklenen ilişkiler için tahminler geliştirebilir. Denetçi geliştirdiği bu tahminlerle, kayıtlı tutarlar ve kayıtlı tutarlardan elde edilen oranları karşılaştırıp, elde ettiği sonuçları göz önünde tutarak finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini tanımlayabilir. Bununla birlikte, bu tür analitik prosedürler yüksek düzeyde bütünlük (aggregated) verileri kullandığı zaman, bu analitik prosedürlerin sonuçları önemli yanlışlık riskinin var olabileceğine ilişkin sadece bir işaret verir. Dolayısıyla, denetçiler bu analitik prosedürlerin sonuçlarını, önemli yanlış riskini değerlemek amacıyla elde edilen diğer bilgilerle birlikte dikkate almalıdırlar" şeklindedir.

yanlılık riskini kabul edilebilir en düşük seviyeye indirmek konusundaki etkinliği ve verimliliği dikkate alınarak, bağımsız denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır” denilmektedir (ISA 520, para.10).

Denetçinin testlerde kullanacağı verilerin güvenilirliği konusunda yönetimle görüşmesine ilişkin olarak “bağımsız denetçi, maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürleri uygulamak için ihtiyaç duyduğu bilginin güvenilirliği ve mevcudiyeti ile işletme tarafından gerçekleştirilen benzer tekniklerin sonuçları hakkında işletme yönetimiyle görüşür” denilmiştir ve bağımsız denetçinin bu bilgileri yönetim tarafından gerektiği şekilde hazırlandığını düşündüğü zaman kullanmasının daha etkili olacağı vurgulanmıştır (ISA 520, para.11).

Standartta analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi olarak tasarlanmasında dikkat edilecek bir takım faktörler şu şekilde sıralanmıştır (ISA 520, para.12):

- Kullanılan analitik prosedürlerin uygunluğu (para.12a ve 12b),
- Kayıtlara ilişkin tahminlerin yapılmasında veya oranların hesaplanmasında kullanılan işletme içinde üretilen veya işletme dışından sağlanan verilerin güvenilirliği (para. 12c ve 12d),
- İstenilen güvence düzeyinde önemli yanlışlıkların tespitinde yararlanılan beklentinin yeterince isabetli olup olmadığı (para. 12e),
- Kabul edilebilir nitelikteki beklenen değerler ve kayıtlı tutarlar arasında var olan farklılıklar (para.12f).

Standardın 12. paragraf “a” bendinde analitik prosedürlerin uygunluğuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu paragrafta yer alan açıklamalar, “maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürler genellikle zaman içinde tahmin edilebilen geniş hacimli işlemlere uygulanır. Maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürlerin uygulanması, veriler arasındaki ilişkinin var olduğu ve öngörülenden farklı koşulların ortaya çıkmaması durumunda bu ilişkinin devam edeceği beklentisine dayanır. Bu ilişkinin varlığı, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin kapsadığı işlemlerin bütünlüğü, doğruluğu ve oluştuğuna dair bağımsız denetim kanıtı sağlar. Bununla beraber, analitik prosedürlere güven duyulması, bağımsız denetçinin analitik prosedürlerin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma olasılığına ilişkin değerlendirmesine bağlıdır” şeklindedir. Maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürlerin verilen iddialara uygunluğuna karar

vermede denetçilerin göz önünde bulundurması gereken durumlar ise; önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve aynı iddialara yönelik diğer detay testleri olarak sayılmıştır (ISA 520, para.12/a-b).

Standardın 12. paragrafının “c” ve “d” bentleri ise verilerin güvenilirliğine ilişkin açıklamaları içermektedir. Buna göre “c” bendinde “verilerin güvenilirliği, elde edildiği kaynaktan, yapısından ve hangi koşullar altında elde edildiğinden etkilenmektedir” denilmiş ve verilerin maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürlerin amaçları için uygun olup olmadığına karar vermede dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (ISA 520, para. 12/c):

- a) *Elde edilen bilginin kaynağı:* Örneğin, bilgiler genellikle işletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edildikleri zaman daha güvenilirlerdir.
- b) *Elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilirliği:* Özellik arz eden ürün üreten ve satan bir işletmenin verileri ile sektör bilgilerinin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekir.
- c) *Elde edilen bilgilerin yapısı ve ilgisi:* Bütçe rakamlarının, amaçların gerçekleştirilmesinden çok tahminlerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmesinde fayda vardır.
- d) *Bilgilerin hazırlanması üzerindeki kontroller:* Bütçenin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması süreçlerinin kontrol edilmesi gerekir.

Standardın 12. paragraf “d” bendinde de bilgilerin hazırlanması üzerindeki kontrollere ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Burada, bağımsız denetçinin, maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürlerin uygulanmasında kullandığı bilgilerin hazırlanmasına dair kontrolleri test etmesi gerektiği vurgulanmıştır ve bu kontrollerin etkin olduğu durumlarda bilgiye, dolayısıyla analitik prosedürlerin sonuçlarına daha fazla güvenilebileceği ifade edilmiştir. Yine finansal olmayan bilgiler üzerindeki kontrollerin de diğer kontrol testleri ile ilişkili olarak test edilebileceği belirtilerek, bu konuya ilişkin olarak “bir işletme satış faturalarıyla ilgili kontrolleri oluştururken, sürecin içerisine satış adetlerinin kaydedilmesiyle ilgili kontrolleri de ekleyebilir. Bu durumda, bağımsız denetçi, birim satışlar üzerindeki kontrollerin faaliyet etkinliği testini, satış faturalarıyla ilgili kontrollerin faaliyet etkinliği testi ile birlikte gerçekleştirebilir. Buna ek olarak denetçi, bilginin daha önce bağımsız denetim testine tabi tutulup tutulmadığı hususunu da göz önünde bulundurur” şeklinde bir örnek verilmiştir (ISA 520, para.12/d).

Standardın 12. paragraf “e” bendinde denetçilerin geliştirdikleri beklentilerin yeterince kesin olup olmadığına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bağımsız denetçinin istenen güvence seviyesinde önemli yanlışlık riskini belirleyebilmek için beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi sürecinde dikkat etmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (UDS 520, para., 12/e):

- a) Maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürler ile beklenen sonuçların doğru olarak öngörülmesi: Dönemler arası brüt kar marjı karşılaştırmasının, araştırma ve reklâm giderleri gibi, ihtiyari giderlerin karşılaştırılmasından daha fazla tutarlılık göstermesi beklenir.
- b) Bilginin kısımlara ayrılabilme düzeyi: Maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürler, finansal tablolar veya finansal bilgiler ile ilgili münferit bölümlere veya aynı işletmenin bölümlerinin finansal tablolarına uygulandığında, işletmenin finansal tablolarının tamamına uygulandığından daha etkili sonuçlar verir.
- c) Finansal olan ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti: Bütçe ve tahminler gibi finansal bilgiler ile üretilen veya satılan ürün miktarı gibi finansal olmayan bilgiler analitik inceleme teknikleri tasarlanmasında kullanılırken, bu bilgilerin güvenilirliği de dikkate alınır.

12. paragrafın “f” ve “g” bentleri ise “kayıtlı tutarlar ve beklenen değerler arasındaki kabul edilebilir tutarlara ilişkin açıklamalara yer vermektedir. 12.paragrafın “f” bendinde kayıtlı tutarlarla beklenen tutarlar arasındaki farklılıklara ilişkin olarak, “denetçi, maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürleri tasarlayarak uygularken beklentilerden farklılıkların ilave bir soruşturmaya gerek olmayacak seviyede bulunmadığı hususunu göz önünde bulundurur. Bu kararda, istenilen güvence seviyesindeki tutarlılık ve önemlilik etkili olur. Miktarın belirlenmesinde, belirli hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlar ile işletme yönetimince yapılan açıklamalardaki yanlışlıkların tutarının kabul edilemez bir düzeye ulaşabileceği hususunun göz önünde bulundurulması gerekir. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riski arttıkça, kayıtlı miktarlarla beklenen değerler arasındaki farklılık tutarını, ilave bir soruşturma gerektirmeyecek kabul edilebilir seviyeye indirmek suretiyle, istenilen güvence seviyesini arttırır” denilmektedir. 12. paragraf “g” bendinde ise ara dönemde yapılacak denetimlere ilişkin olarak “bağımsız denetçi ara dönemde, maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürleri tasarlayarak uygularken, paragraf 12/a-12/f arasında yer alan ‘analitik prosedürlerin uygunluğu’, ‘verilerin güvenilirliği’, ‘tahminlerin yeterince doğru olup

olmadığı' başlıklı maddelerde belirtilen hususları da dikkate alır. UDS 330'un 56-61. paragrafları buna dair ek bilgi sağlamaktadır" şeklinde açıklamalar yer almaktadır.

UDS 520'nin ilk yayınlanan şeklinde de Tablo 2.9'da görüldüğü gibi 10–12.paragrafların analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verildiğini görüyoruz. UDS 520'nin ilk halinin 10. paragrafı incelendiği zaman şu anki haliyle farklılaştığı görülmektedir. Standardın ilk şeklinin 10. paragrafındaki açıklamalar “denetçiler mali tablo iddialarına ilişkin *ortaya çıkartma riskini* azaltmada analitik prosedürler, detay testleri veya her ikisinin kullanılmasından oluşan maddi doğruluk testlerine güvenirler. Belirli denetim amaçlarına ulaşmada hangi yöntemin kullanılacağı, mali tablo iddialarının ortaya çıkartma riskini azaltmaya yönelik mevcut yöntemlerin etkisi ve etkinliğine göre denetçinin alacağı karara bağlıdır” şeklindedir. Mevcut hali ile karşılaştırdığımızda ilk farklılık olarak standardın ilk şeklinde yer alan *ortaya çıkartma riskinin önemli yanlışlık riski* olarak değiştirildiğini görüyoruz. Standardın ilk şeklinde denetçinin ortaya çıkartma riskini azaltmada analitik prosedürler ve detay testlerden oluşan maddi doğruluk testlerine güvendiği vurgulanırken şu anki halinde analitik prosedürlerin finansal tablo iddialarına ilişkin önemli yanlışlık riskini ortaya çıkarmak amacıyla tasarlanıp uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

UDS 520'nin ilk hali ile şu anki hali, 11. paragraflar açısından birebir aynıdır. 12. paragraflar açısından ele aldığımızda ise UDS 520'nin mevcut hali ve ilk hali arasında farklılıklar olduğu görülmektedir. Standardın şu anki halinde 12. paragraf “a” bendinde yer alan açıklamaların ilk halinde, mevcut halinde riskle ilgili standartların⁴ çıkarılması nedeniyle silinen “analitik prosedürlere güvenin derecesi” başlığı altında yer alan 14. paragrafta yer aldığını görüyoruz. Paragraflar incelendiği zaman mevcut halinde yer alan açıklamaların ilk haline göre biraz farklı ve kapsamlı olduğu görülmektedir. Standardın mevcut haline ilk halinden farklı olarak “*maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürler genellikle zaman içinde tahmin edilebilen geniş hacimli işlemlere uygulanır*” ifadesi eklenmiştir. Ayrıca standardın ilk halinde yer alan “*muhasebe sistemi*” ifadesi mevcut halinde “*işletme bilgi sistemi*” olarak değiştirilmiştir. Standardın mevcut halinde 12. paragrafın “b” bendinde yer alan açıklamaların standardın ilk hali incelendiğinde ise 15. paragrafta daha dar kapsamlı ve farklı yer aldığı görülmektedir. Standardın ilk halinde mevcut halinde yer alan ve denetçinin analitik prosedürlerin uygunluğunu değerlemesi sırasında göz önüne alması gereken faktörler

⁴ Bahsedilen risk ile ilgili standartlar; UDS 315 “Müşterinin İşi ve Çevresinin Anlaşılması ve Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi” ve UDS 330 “Risk Değerlendirilmesinde Denetçi Prosedürleri” standartlarıdır.

arasında sayılan ve yukarıda açıklamalarına yer verilen “önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi”ne ilişkin herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Standardın ilk halinde 15. paragrafta analitik prosedürlere güvenin derecesini etkileyen faktörler arasında yer alan “aynı denetim amacına yönelik olarak uygulanan diğer denetim yöntemleri. Örneğin denetçi tarafından alacakların tahsil edilebilirliğinin tespiti için uygulanan dönem sonunu takip eden tahsilatların incelenmesi gibi yöntemler, alacakların yaşlandırmasına uygulanan analitik işlemlerden kaynaklanacak sorunları giderebilir” şeklindeki ifade standardın mevcut halinde yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü gibi tamamen farklıdır. Standardın ilk halinde diğer prosedürlerin kullanımının analitik prosedürlerden kaynaklanacak sorunların giderilmesine yardımcı olacağı vurgulanırken, mevcut halinde bu değiştirilerek aynı iddialar için kanıt toplamada detay testlerinin yerine analitik prosedürlerin de kullanılabileceği vurgulanmıştır.

Standardın mevcut halinde 12. paragraf “c” ve “d” bentlerinde yer alan verilerin güvenilirliğine ilişkin açıklamaların standardın ilk halinde de 12. ve 16. paragraflarda yer aldığı görülmektedir. Verilerin güvenilirliği ile ilgili olarak, “elde edilen bilginin kaynağı, elde edilen bilginin karşılaştırılabilirliği, elde edilen bilginin ilgili olmasına ilişkin açıklamalar” standardın mevcut hali ve ilk halinde aynıdır. Standardın mevcut halinde yer alan bilgilerin hazırlanması üzerindeki kontroller kısmının ise standardın ilk halinde yer almadığı görülmektedir.

Standardın mevcut halinde 12. paragraf “d” bendinde yer alan açıklamalar ilk halinde şu anda mevcut halinde silinmiş olan 16. paragrafta daha dar kapsamlı ve farklı yer almaktadır. Standardın ilk halinde yer alan açıklamalar; “denetçi, eğer varsa, analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılan bilginin hazırlanmasındaki kontrolleri test etmeyi uygun görür. Bu kontrollerin etkin olduğu durumlarda, denetçi, bilgilerin ve bu bilgilere bağlı olarak yapılan analitik çalışmaların sonuçlarından emin olur. Finansal olmayan bilgilerin kontrolü, muhasebeyle ilgili kontrollerin testleriyle bağlantılı olarak test edilir. Örneğin, bir işletmenin satış faturalarının kontrolünün belirlenmesi, birim satışların kayıtları üzerindeki kontrol ile sağlanır. Bu gibi durumlarda, denetçi, satış faturalarının kontrol testiyle bağlantılı olarak birim satış kayıtlarının kontrolünü de test eder” şeklindedir. Standardın mevcut haliyle karşılaştığımızda ilk farklılığın, ilk halinde “analitik prosedürler” şeklindeki genel kullanımın standardın şu anki halinde “maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürler” olarak değiştirildiğini görüyoruz. Yine finansal olmayan bilgilerin kontrolü, muhasebeyle ilgili kontrollerin testleriyle bağlantılı olarak test edilir açıklamasında yer alan “muhasebeyle ilgili kontroller” ifadesi daha genel bir ifade olan “diğer kontrol testleri” ifadesi ile

değiştirilmiştir. Bu farklılıklar dışında standardın yeni haline *buna ek olarak denetçi, bilginin daha önce bağımsız denetim testine tabi tutulup tutulmadığı hususunu da göz önünde bulundurur* ifadesinin de yeni eklendiği görülmektedir.

Standardın mevcut halinde 12. paragraf “e” bendinde yer alan tahminlerin yeterince güvenilir olup olmadığına ilişkin açıklamaların standardın ilk halinde de 12. ve 15.paragraflarında yer aldığı görülmektedir. Burada göze çarpan farklılıklar; standardın ilk halinde *“analitik prosedürler”* şeklindeki genel kullanımının standardın yeni halinde *“maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürler”* olarak değiştirilmesidir.

Standardın mevcut halinde kayıtlı tutarlar ile beklenen değerler arasındaki kabul edilebilir farklılıklar başlığı altında yer alan 12. paragraf “f” ve “g” bentlerindeki açıklamaların standardın ilk halinde yer almadığı görülmektedir.

Standardın 13.paragrafı denetimin sonunda genel gözden geçirmede analitik prosedürlerin kullanımına ilişkin açıklamalara yer vermektedir. Analitik prosedürlerin bu aşamada kullanımına ilişkin olarak, *“bağımsız denetçi, işletmeye ilişkin kavrayışının genel olarak finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını test etmek ve genel bir görüş oluşturabilmek için, bağımsız denetimin sonunda veya bağımsız denetimin sonuna yakın bir zamanda analitik prosedürlere başvurmalıdır”* denilmiştir ve analitik prosedürlerin genel gözden geçirmede kullanım amaçları, *“bağımsız denetim sırasında finansal tabloların her bir unsurunun bağımsız denetimi ile varılan sonuçların doğrulanması ve finansal tabloların kabul edilebilirliği ile genel bir sonuca ulaşılmasına yardımcı olmak”* olarak belirtilmiştir. Yine bunlara ilave olarak denetçinin daha önce belirlenememiş önemli yanlışlık riskinin tespitini de bu aşamada yapabileceği vurgulanmıştır. Tüm bu amaçlar içinde denetçinin, planlama sürecini ve bir kısım ya da bütün işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve bunlarla ilgili olarak işletme yönetimince yapılan açıklamalara ilişkin risk değerlendirmelerini yeniden gözden geçirmesi gerektiği ifade edilmiştir (ISA 520, para.13).

Standardın ilk hali incelendiğinde de 13. paragrafta denetimin sonunda genel gözden geçirmede analitik prosedürlerin kullanımına ilişkin açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Burada yer alan açıklamalar kısmen standardın yeni halinde de yer almakla birlikte daha dar kapsamlıdır. Standardın ilk halindeki açıklamalar arasında yer alan *“buna ilaveten bu veriler, ilave prosedürlerin uygulanmasını gerektirecek alanların belirlenmesine de yardımcı olmaktadır”* ifadesi standardın yeni halinde *“buna ilaveten, denetçi daha önce belirlenememiş*

önemli yanlışlık riskinin tespitini de bu aşamada yapabilir. Bu durumda, bağımsız denetçinin, planlama sürecini ve bir kısım ya da bütün işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve bunlarla ilgili olarak işletme yönetimince yapılan açıklamalara ilişkin risk değerlendirmelerini yeniden gözden geçirmesi gereklidir” şeklinde değiştirilmiştir.

Standardın 14.ve 16. paragrafları daha önce belirtildiği ve Tablo 2.9’da görüldüğü gibi risk ile ilgili standartların yayınlanmasından sonra silinmiştir. Standardın ilk halinde bu paragraflar incelendiği zaman burada yer alan bir çok açıklamanın yukarıda da incelendiği gibi standardın yeni halinde de 12. paragraf ve alt başlıklarında yer aldığı görülmektedir. Standardın ilk halinde 15. paragrafta yer alan “doğal riskin ve kontrol riskinin değerlendirilmesi” ne ilişkin açıklamaların ise standardın yeni halinde yer almadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise bu konunun; standardın yeni halinde 14-16. paragrafların da kaldırılma nedeni olarak belirtilen risk ile ilgili standartlarda ayrıntılı olarak ele alınmış olmasıdır.

Standardın 17. ve 18. paragraflarında “*olağandışı işlem ve olayların açıklanması*”na yer verilmiştir. Denetçinin, analitik inceleme tekniklerini uygulaması sonucu, önemli sapmalar ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsız ilişkiler veya tahmin edilen tutarlarda sapmalar tespit ettiğinde, konuyu araştırmak ve yeterli açıklama ve uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorunda olduğu vurgulanarak olağandışı sapma ve ilişkilerin araştırılmasına ilişkin olarak denetçinin öncelikle işletme yönetimiyle görüşmesi gerektiği belirtilmiştir (ISA 520, para.17-18). Sonrasında inceleme yapılması gereken hususlar ise aşağıdaki gibi belirtilmiştir (ISA 520, para18):

- a) İşletme yönetimi cevaplarının doğrulanması, bu kapsamda cevapların bağımsız denetçinin işletme ile ilgili bilgisiyle veya bağımsız denetim sırasında elde edilen diğer kanıtlarla karşılaştırılması ve
- b) İşletme yönetiminin açıklama yapmadığı ya da yapılan açıklamanın yeterli olmadığı durumlarda, yapılan araştırmaların sonuçlarına bağlı olarak diğer bağımsız denetim prosedürlerinin uygulanma ihtiyacının gözden geçirilmesi.

Standardın ilk hali incelendiğinde de 17. ve 18. paragraflar açısından standardın mevcut haliyle hiçbir farklılık olmadığı görülmektedir.

Standardın son kısmında ise analitik prosedürlerin kamu sektörü açısından bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu paragrafta işletmelerin denetiminde geleneksel olarak dikkate alınan finansal tablo kalemleri arasındaki bireysel ilişkilerin kamu kurumu denetimleri için uygun olmayabileceği belirtilmiştir. Çoğu kamu sektörü işletmesinin gelirleri ve giderleri arasında çok az doğrudan bir ilişki olduğu ve ayrıca, kamu sektöründe karşılaştırmalar yapmak için gerekli endüstri bilgileri ve istatistikler ulaşılabilir olmadığı ifade edilmiştir. Buna ek olarak “varlık alımı ile ilgili masraflar genellikle aktifleştirildiğinden, envanter ve sabit kıymetler ile mali tablolarda belirtilen tutarlar arasında ilişki olmayabilir” denilmektedir. Ancak, kilometre başına yol yapımındaki maliyet değişimleri yada amorti olmuş araçlar ile, satın alınan araçların sayısının karşılaştırması gibi hususlarda ilişki kurulabileceği ve uygun olan durumlarda özel endüstri sektör bilgileri ve istatistiklerinin referans alınması gerektiği ifade edilmiştir. Bazı durumlarda, denetçinin, kendi veritabanında oluşan bilgileri de referans olarak kullanmasının uygun olacağı bu paragrafta yapılan açıklamalar arasında yer almaktadır.

UDS 520'nin ilk hali incelendiğinde de bu kısmın aynı olduğu görülmektedir.

2.2.2 AICPA Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları ve Analitik İnceleme Prosedürleri

Amerika'da denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulanması konusundaki yetkili kuruluş 1887 yılında kurulmuş olan Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) dır. AICPA 1917 yılından beri denetime ilişkin çeşitli türlerde standartlar yayınlamaktadır (Mckee, 1989, s.44). Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin açıklamaların AICPA tarafından düzenlemelerde ilki 1972 yılında yayınlanan Denetim Standartları Yönetmelikleri'nde (Statement on Auditing Standards- SAS) yer aldığı görülmektedir.

Analitik inceleme prosedürleri SAS'lar için de ilk kez SAS No:1 “Codification of Auditing Standards and Procedures” adlı denetim standardı açıklamasında yer almıştır. Bunun dışında denetim standartlarına ilişkin yayınlanan 1 no'lu “Denetim Standartları ve Prosedürleri” yönetmeliğinde de maddi doğruluk testlerinin bir türü olarak analitik incelemeye yer verilmiştir (Kinney, 1979, s.149).

Analitik incelemeye ilişkin olarak yayınlanan ayrıntılı ilk denetim standartları yönetmeliği ise 1978 yılında “Analitik İnceleme Prosedürleri” başlığı ile yayınlanan 23 no’lu yönetmeliktir. Bu yönetmelik tamamen analitik incelemeyle ilgilidir. Yönetmelikte analitik incelemenin tanımı, kapsamı, yapısı, zamanı, amaçları ve prosedürlerine ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir (Mckee, 1989, s.46). 1988 yılında 23 no’lu yönetmeliğin yerini, gereken düzeltmeler ve eklemeler yapıldıktan sonra SAS No:56 “Analitik Prosedürler” adıyla yayınlanan yeni bir yönetmelik almıştır. Bu yönetmelikte, analitik prosedürlerin uygulanması 23 no’lu yönetmelikteki gibi isteğe bağlı olmaktan çıkartılıp denetimin planlanması ve denetim testlerinin sonuçlarının gözden geçirilmesi aşamalarında zorunlu tutulmuştur. 56 no’lu yönetmelik günümüzde de geçerliliğini sürdürmektedir.

Bu kısımda SAS No:56 “Analitik Prosedürler” yönetmeliği daha önce yürürlükte olan SAS No:23 “Analitik İnceleme Prosedürleri” yönetmeliği ile karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

SAS No:56 yukarıda da bahsedildiği gibi Nisan 1988’de yayınlanmıştır ve SAS No:23 Analitik İnceleme Prosedürleri yönetmeliğinin yerini almıştır. İki standart arasında göze çarpan ilk farklılık başlık değişikliğidir. SAS No:23 Analitik İnceleme Prosedürleri başlığı ile yayınlanmışken, SAS No:56 Analitik Prosedürler başlığı ile yayınlanmıştır.

SAS No:56’nın amacı 1. paragrafta “bu yönetmelik analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin rehberlik eder ve prosedürlerin denetimin planlama ve denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamalarında kullanılmasını gerektirir” şeklinde açıklanmıştır (SAS No:56, para.1). SAS No:23’ün ilk paragrafı incelendiğinde ise yönetmeliğin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak analitik inceleme prosedürlerine başvurmada denetçilere rehberlik ettiği belirtilmiş ve ayrıca denetçilerin özel bir analitik inceleme prosedürünü kullanmasının zorunlu olmadığı belirtilmiştir (SAS No:23, para.1). SAS No:23’te *denetim incelemelerinde başvurulabilecek bir araç* olarak belirtilen analitik prosedürler, SAS No:56’da *planlama ve denetimin tamamlanması aşamaları için zorunlu hale* getirilmiştir.

Standardın 2. paragrafında analitik prosedürlerin denetim sürecinin en önemli parçalarından biri olduğu belirtilmiş analitik prosedürlerin tanımı ve çeşitlerine ilişkin şu açıklamalara yer verilmiştir: “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıksal ilişkilere ilişkin çalışma sonuçlarından elde edilen finansal bilgilerin değerlendirilmesini içerir. Analitik prosedürler, çok basit modellerle, veriler arasında çok değişik ilişkileri

kapsayan çok karmaşık modeller arasında değişmektedir. Analitik prosedürlere başvurulmasında temel dayanak noktası, veriler arasında olması beklenen mantıksal ilişkilerin beklenildiği gibi var olduğunun veya olmadığına ortaya konmasıdır. Örneğin, spesifik olağandışı işlemler veya olaylar, muhasebe değişiklikleri, iş değişiklikler, gelişigüzel meydana gelen iniş çıkışlar veya hatalar gibi bir takım özel durumlar bu mantıklı ilişkilerin değişmesine neden olabilmektedir”.

SAS No: 56’da ikinci paragrafta yer alan açıklamaların SAS No:23 incelendiğinde 2. ve 3. paragraflarda yer aldığı görülmektedir. SAS No:23’ün 2. paragrafında analitik inceleme prosedürleri; “*veriler arasındaki ilişkilerin karşılaştırılmasından oluşan maddi doğruluk testleridir*” şeklinde tanımlanmıştır. SAS No:56’nın bu tanımlamayı değiştirdiği görülmektedir. SAS No: 23’te analitik inceleme prosedürleri *maddi doğruluk testi* olarak ele alınırken, SAS No:56’da daha genel bir tanımlama yapıldığı görülmektedir. SAS No:23’ün 3. paragrafında yer alan; “*analitik prosedürlere başvurulmasında temel dayanak noktası, veriler arasında olması beklenen mantıksal ilişkilerin beklenildiği gibi var olduğunun veya olmadığına ortaya konmasıdır*” şeklindeki açıklamalar SAS No:56 ile aynı iken, SAS No: 23’te yer alan, “*bu tür ilişkilerin varlığı çalışma alanı standartlarından üçüncüsünün gerektirdiği kanıtların sağlanmasına olanak sağlar. Analitik inceleme prosedürlerine başvurulması, ek denetim prosedürlerine gereksinim olduğuna veya diğer denetim prosedürlerinin kapsamının daraltılmasına işaret edebilir*” şeklindeki açıklamalar ise SAS No:56’da yer almamaktadır.

SAS No:56’nın üçüncü paragrafında yer alan açıklamalar ise; “*analitik prosedürlerin planlaması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde, finansal bilgilerin anlaşılması esastır ve genellikle, müşteri ve sektörüne ait bilgiler gerekmektedir. Analitik prosedürlerin amaçlarının ve sınırlılıklarının anlaşılması da önemlidir. Dolayısıyla, ilişkilerin ve kullanılacak verilerin belirlenmesi, bunun yanı sıra kayıtlı tutarlarla beklenen tutarların karşılaştırılmasında sonucu ulaşımda denetçi yargısı gereklidir*” şeklindedir (SAS No:56, para.3)..

SAS No:23’e bakıldığında ise 2. paragrafta bu konuya ilişkin daha dar kapsamlı olarak “*prosedürlerin verimliliği ve etkinliği kararında denetçi yargısı önem taşımaktadır*” denilmiştir.

SAS No:56’da analitik prosedürlerin kullanım amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (SAS 56, para.4);

- a. Denetçinin, sonraki aşamalarda uygulayacağı diğer prosedürlerin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını planlamak,
- b. Hesap kalanları ve işlem sınıflarına ilgili özel iddialara ilişkin kanıtsal materyal toplamada maddi doğruluk testi olarak,
- c. Denetimin nihai gözden geçirme aşamasında finansal bilgilerin bir bütün olarak gözden geçirilmesi.

Standardın 4. paragrafında ayrıca “ *analitik prosedürlere ‘a’ ve ‘b’ de belirtilen amaçlar için genel kabul görmüş denetim standartlarının gereğini yerine getirmek için başvurulmaktadır. Buna ek olarak, bazı durumlarda, özel maddi doğruluk testi amaçlarına ulaşmada analitik prosedürler detay testlerinden daha etkili veya verimli olabilmektedir*” denilmektedir.

SAS No:23 incelendiğinde ise analitik prosedürlerin kullanım amaçlarına ilişkin açıklamalar “analitik inceleme prosedürlerinin amaçları ve zamanlaması” başlığı altında 5. paragrafta yer almaktadır. Amaçlar açısından bakıldığında SAS No.56’da SAS No:23’e göre bazı değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Planlama aşamasında kullanım amacında bir değişiklik yok iken, SAS No:23’te ikinci amaç olarak belirtilen “*denetçi tarafından denetimin yürütülmesi aşaması boyunca, diğer denetim prosedürleri ile birlikte finansal bilgi unsurlarına uygulanır*” şeklindeki amacın SAS 56’da ise “*hesap kalanları ve işlem sınıflarına ilgili özel iddialara ilişkin kanıtsal materyal toplamada maddi doğruluk testi olarak uygulanır*” şeklinde değiştiği görülmektedir. SAS 23’te üçüncü amaç olarak sayılan, “*denetimin tamamlanması veya tamamlanmasına yakın finansal bilginin bir bütün olarak incelenmesi*” amacına ilişkin de SAS No:56’da denetimin *tamamlanması veya tamamlanmasına yakın* ifadesi “*denetimin nihai gözden geçirme aşaması*” olarak değiştirilmiştir.

SAS No:56’nın 5. paragrafında “*analitik prosedürler, kayıtlı tutarlardan elde edilen oranlar veya kayıtlı tutarlarla denetçi tahminlerinin karşılaştırılmasını gerektirir. Denetçi bu tahminleri, müşterinin işi ve endüstrisine ilişkin anlayışına bağlı olarak mantıksal olarak var olmasını beklediği inandırıcı ilişkileri kullanarak ve analiz ederek geliştirir*” denilmiştir. Denetçilerin bu beklentileri oluştururken kullandıkları bilgi kaynakları ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır (SAS No: 56, para.5);

- a. Bir önceki dönemin karşılaştırılabilir verileri,
- b. Beklenen sonuçlar, örneğin bütçeler ve yıllık ve ara döneme ilişkin tahminler gibi,

- c. Finansal bilgi elemanları arasındaki dönem boyu olan ilişkiler,
- d. Brüt kar marjı bilgileri gibi müşterinin faaliyet gösterdiği sektörüne ait bilgiler,
- e. Finansal bilgiler ile onlarla ilişkili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.

SAS No:56'nın 5. paragrafında yer alan bilgiler açısından SAS No:23 incelendiğinde ise "Analitik inceleme prosedürlerinin yapısı" başlığı altında benzer açıklamaların 6. paragrafta küçük ifade farklılıklarıyla yer aldığı görülmektedir.

SAS No:56'nın 6., 7. ve 8. paragraflarında analitik prosedürlerin denetim planlamasında kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. 6. paragrafta analitik prosedürlere planlama aşamasında başvurulmasının amacı "*özel hesap kalanları veya işlem sınıfları için kanıt elde etmek için kullanılacak analitik prosedürlerin zamanını, yapısını ve kapsamını belirlemek*" şeklinde belirtilerek analitik prosedürlerin bu sayılan amacı başarmak için planlama aşamasında odaklanması gereken noktalar, "a) müşteri işletmenin son denetim gününe kadar olan, faaliyetleri, olayları ve işlemlerine ilişkin denetçinin kavrayışını geliştirmek, b) denetimle ilgili özel riskler taşıyan alanları tanımlamak" olarak ifade edilmiştir (SAS No:56, para.6).

7. paragrafta prosedürlerin kapsamına ilişkin açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Burada yer alan açıklamalarda ilk olarak planlama aşamasında kullanılan analitik prosedürlerin genellikle yüksek düzeyde veri bir araya getirerek kullanıldığı vurgulanmıştır. Denetçi yargılarına dayanan analitik prosedürlerin kapsamı ve zamanlamasının ise müşterinin karmaşıklığı ve büyüklük düzeyinden etkilendiği belirtilmiştir. Yine bu paragrafta, "bazı işletmeler için prosedürler, denetçi tarafından hazırlanan denetlenmemiş mizan veya büyük defter kayıtları kullanılarak bir önceki dönem hesap kalanları ve cari dönem hesap kalanları arasındaki değişimlerin incelenmesinden oluşur. Bazı işletmeler için ise prosedürler üç aylık finansal tablolar için daha kapsamlı analizler gerektirebilir. Her iki durumda da, denetçinin işletmeye ait bilgisiyle birleşen analitik prosedürler, etkili bir planlama ve ileri aşamalarda yapılacak incelemeler için bir temel oluşturur" şeklinde açıklamalara yer verilmiştir (SAS No:56, para.7).

SAS 56'nın 8. paragrafında planlama aşamasında kullanılan verilere ilişkin olarak, analitik prosedürlerin planlama aşamasında kullanılması sırasında genellikle finansal verilerden yararlanıldığı ancak bazı durumlarda da, çalışan sayısı, üretilen ürünlerin hacmi vb. gibi

finansal olmayan verilerin kullanılmasının da analitik prosedürlerin amaçlarına katkı sağlayabileceği vurgulanmıştır (SAS No:56, para.8).

SAS No:56'da “planlama aşamasında analitik prosedürler” başlığıyla yer alan açıklamalara SAS No:23'te ise 7. paragrafta analitik prosedürlerin planlanması ve uygulanması aşamasında dikkat edilmesi gereken unsurlar sayılırken kısmen değinildiği söylenebilir. Ancak SAS No:56'da bu SAS No:23'ten farklı olarak denetim sürecinin her aşamasında kullanımına ilişkin olarak yapılan açıklamalar ayrı başlıklar halinde ve kapsamlı olarak yapılmıştır.

SAS No:56'nın 9., 10. ve 11. paragrafları “*analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak kullanılması*” başlığı altında yer almaktadır. SAS No:56'nın 1988 yılında yayınlanan ilk halinde yer alan 9. ve 10. paragraflara 2002 yılında yayınlanan SAS No: 96 Denetim Dokümanları⁵ yönetmeliği ile ilaveler yapılmıştır. Standardın ilk yayınlanan halinde 9. paragrafta yer alan açıklamalar; “denetçiler, birtakım iddialara ilişkin denetim amaçlarına ulaşmada, detay testlerinden, analitik prosedürlerden veya her ikisinin kombinasyonundan oluşabilecek maddi doğruluk testlerine güvenirler. Özel denetim amaçlarını başarmada hangi denetim prosedür veya prosedürlerinin kullanılacağı kararı denetçinin mesleki yargısına bağlıdır” şeklindedir. SAS 96 ile ilgili paragrafta “*önemli düzeydeki maddi hata riskleri için maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürlerden elde edilecek kanıtlar tek başına yeterli olacaktır*” şeklinde bir ilave yapılmıştır (AU Section 329, para.9).

SAS No:56'nın ilk yayınlanan halinde 10. paragrafta maddi doğruluk testlerinin güvence düzeyine ilişkin olarak, “denetçiler, eğer özel denetim amaçları ve kararları ve diğer şeyler arasında analitik prosedürlerinden, detay testlerinden veya her ikisinin kombinasyonundan oluşan maddi doğruluk testlerini kullanmak istiyorlarsa, bu prosedürlerin güvence düzeylerini dikkate almalıdırlar. Analitik prosedürler, bazı iddialar için uygun düzeyde güvence sağlamada etkilidir. Bununla birlikte analitik prosedürler, diğer iddialar için istenilen düzeyde güvence sağlamada detay testleri kadar etkili veya verimli olmayabilir” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. SAS No:96'nın yayınlanması ile 10. paragrafın son kısmına ilave açıklamalar eklenmiştir. Bu açıklama; “*maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürler tasarlanırken, denetçiler, kontrollerin yönetim tarafından önemsenmemesi riskini de değerlendirmelidirler. Bu sürecin bir parçası olarak, denetçiler, bu önemsememenin, finansal raporlama sürecinin bittiği normal dönemden sonra finansal tablo ayarlamalarına izin verip vermediğini*

⁵ Ocak 2002'de yayınlanan SAS No:96 “Denetim Dokümanları” yönetmeliği Aralık 2005'te yayınlanan SAS No: 103 “Denetim Dokümanları” yönetmeliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.

değerlendirmelidir. Bu tür ayarlamalar, analiz edilen finansal tablo ilişkilerinin yapay olarak değişimi ile sonuçlanabilir ve denetçinin de yanlış sonuçlara ulaşmasına neden olur. Bu nedenle, maddi doğruluk testi olarak uygulanan analitik prosedürler hileleri önlemede tek başlarına yeterli olmazlar” şeklindedir (AU Section 329, para.10).

11. paragrafta analitik prosedürlerin verimlilik ve etkinliğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalar “olası eksiklik ve hataları tanımlamada analitik inceleme prosedürlerinin beklenen verimlilik ve etkinliği sağlaması, a)iddiaların yapısı, b)ilişkilerin inandırıcılığı ve tahmin edilebilirliği, c)beklenti geliştirmede kullanılan verilerin güvenilirliği ve elde edilebilirliği ve d)beklentilerin doğruluğu gibi diğer koşullara bağlıdır” şeklindedir.

SAS No:56’nı 12-19. paragraflarında ise 11. paragrafta analitik inceleme prosedürlerinin beklenen verimlilik ve etkinliğinin bağlı olduğu diğer koşullar olarak belirtilen hususlar açıklanmıştır.

İddiaların yapısı başlığı altında 12. paragrafta yer alan açıklamalar şu şekildedir: “analitik prosedürler, olası hatalara ilişkin iddiaların, detaylı kanıtların incelenmesi yoluyla veya detaylı kanıtların mevcut olmaması nedeniyle kolayca ortaya çıkarılmaması durumunda iddialar için daha verimli etkili testler olabilir. Örneğin, toplam ödenen maaşların maaş ödenen personel sayısı ile karşılaştırılması, yetkisiz ödemelerin ortaya çıkarılmasını sağlayabilir ancak bağımsız işlemler bazında yapılan testler hataları ortaya çıkaramayabilir”.

İlişkilerin makullüğü ve tahmin edilebilirliğine ilişkin açıklamalar ise 13. ve 14. paragraflarda yer almaktadır. Bu paragraflarda veriler arasındaki ilişkilerin makullüğüne ilişkin olarak, verileri arasındaki ilişkilerin anlaşılmasının denetçi için çok önemli olduğu, çünkü bazı durumlarda uygun olmamasına rağmen uygunmuş gibi görünen ilişkilerin denetçilerin hatalı sonuçlara ulaşmasına neden olabileceği vurgulanmıştır. Ayrıca veriler arasında beklenmedik ilişkilerin var olmasının da dikkatle incelendiği zaman ilave kanıtlar sağlayabileceği belirtilmiştir (SAS No:56, para.13).

14. paragrafta ise ilişkilerin tahmin edilebilirliğine ilişkin olarak; analitik prosedürlerden istenilen yüksek güvence düzeyinde, daha tahmin edilebilir ilişkilerin bir beklenti geliştirmeyi gerektirdiği vurgulanmıştır. Ayrıca ilişkilerin tahmin edilebilme özelliklerine ilişkin de, durgun bir çevredeki ilişkilerin dinamik bir çevredeki ilişkilerden daha tahmin edilebilir

olduğu, yine gelir tablosu hesaplarını içeren ilişkilerin de sadece bilânço hesaplarını içerenlere göre tahmin edilmeye daha fazla meyilli oldukları ifade edilmiştir (SAS No:56, para.14)..

SAS 56'nın 15. ve 16. paragraflarında verilerin elde edilebilirliği ve güvenilirliğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. 15. paragrafta verilerin elde edilebilirliğine ilişkin olarak yapılan açıklamalar şu şekildedir: “bazı iddialar için beklenti geliştirmede verilere ulaşmak bazen çok kolay olurken bazen de çok zor olabilir. Örneğin, bütünlük (tamlık) iddiasının test edilmesinde, bazı işletmeler için beklenen satışlar işletmenin üretim istatistiklerinden geliştirilebilir. Diğer bazı işletmeler içinse, satışlara ilişkin bütünlük iddiasıyla ilgili olarak verilere kolayca ulaşılamayabilir. Bu durumda bu iddiayı test etmede, sevkiyat kayıtlarının detaylarının kullanılması daha etkili ve verimli olabilir” (SAS No:56, para.15).

16. paragrafta ise denetçilerin elde ettikleri verilerin güvenilirliğine ilişkin olarak, “beklenti geliştirmede kullanılan verilerin güvenilirliği, analitik prosedürlerden istenilen güvence düzeyi için uygun olmalıdır. Denetçiler verilerin güvenilirliğini değerlerken, verilerin elde edildiği kaynağı, verilerin hangi koşullar altında elde edildiğini ve ayrıca verilere ilişkin sahip oldukları diğer bilgileri de dikkate almalıdırlar” açıklaması yer almaktadır. Aynı paragrafta denetçilerin verilerin güvenilirliğini değerlemesini etkileyen faktörler ise şu şekilde sıralanmıştır (SAS No:56, para.16);

- Verilerin işletme dışı bağımsız kaynaklardan veya işletme içi kaynaklardan elde edilip edilmediği,
- Verilerin yeterli bir kontrol ile güvenli bir sistem altında geliştirilip geliştirilmediği,
- Verilerin cari veya geçmiş yılda denetime tabi olup olmadığı,
- Beklentilerin (expectations) değişik kaynaklardan elde edilen veriler kullanılarak geliştirilip geliştirilmediği.

SAS No:56'nın 16. paragrafının giriş kısmına SAS No:96'nın yayınlanması ile ilave açıklamalar eklenmiştir. Eklenen açıklama şu şekildedir: “maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürlerden elde edilen sonuçlar kullanılmadan önce, bilgilerin kesinliğini ve tamlığını desteklemek amacıyla uygulanan maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürlerde veya diğer prosedürlerin uygulanmasında kullanılan finansal bilgi üzerindeki kontrollerin tasarımı ve işleyişi denetçi tarafından test edilmelidir” (AU Section 329, para.16).

SAS No:56'nın 17-19. paragraflarında beklentilerin doğruluğuna ilişkin açıklamalar yer almaktadır. 17. paragrafta bu konuya ilişkin olarak “beklenen güvence düzeyini yeterince sağlayabilmek için beklentiler doğru olmalıdır. Beklentilerin doğruluk oranı arttıkça, beklenen farklılıkların aralığı da daralmaktadır; bu yüzden, hatalar nedeniyle beklentilerden önemli derecede farklılaşma olasılığı da artmaktadır. Beklentilerin doğruluğu, beklenti geliştirmede kullanılan verilerin detay düzeylerini ve denetlenmiş tutarlarını önemli düzeyde etkileyen faktörlerin dikkate alınarak saptanmasına bağlıdır” şeklinde açıklamalar yer almaktadır (SAS No:56, para.17).

18. paragrafta yer alan açıklamalar ise “Birçok faktör finansal ilişkileri etkileyebilir. Örneğin satışların, fiyatlardan, hacim ve ürün karmasından etkilenmesi gibi. Bunlardan her biri de sıra ile değişik faktörlerden etkilenebilmektedir ve bu karşılıklı birbirini dengeleyen faktörler hataların gizlenmesine neden olabilir. İlişkileri önemli düzeyde etkileyen faktörlerin etkili bir şekilde tanımlanması için genellikle analitik prosedürlerden istenilen güvence düzeyinin artmasına ihtiyaç duyulmaktadır” şeklindedir (SAS No:56, para18).

19.paragrafta beklentilerin oluşturulmasında kullanılan verilere ilişkin olarak aylık verilerin kullanılmasının yıllık verilerin kullanılmasına göre daha etkili olabildiği ve yine işletme birimleri ve iş hatları için yapılan karşılaştırmaların da işletme çapında yapılan karşılaştırmalara göre daha etkili olabileceği vurgulanmıştır. Önemli hata riskine ilişkin olarak da, önemli hata riskini düşürmede bütünü incelemek yerine parçaları incelemenin bu riski düşürücü etkisinin olacağı ifade edilmiştir (SAS No:56, para.19).

SAS No:56 da yer alan ve yukarıda açıklanan analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak kullanılmasıyla ilgili açıklamalar SAS No:23'te ayrı bir başlık olarak yer almamaktadır. Sadece 7. paragrafta SAS No:56'da yer alan açıklamaların bazıları kısmen ele alınmıştır. Sonuç olarak SAS No:56 da maddi doğruluk testi olarak analitik prosedürlerin kullanılması başlığı altında yer alan ayrıntılı ve sistematik açıklamaların SAS No:23'e göre bir yenilik olduğu görülmektedir.

Standardın 20. ve 21. paragrafları önemli farklılıkların araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkindir. 20.paragrafta beklenen değerlerle gerçek değerler arasındaki farklılıklara ilişkin açıklamalar şu şekildedir: “denetçiler, analitik prosedürleri maddi doğruluk testi olarak planladığında ileri düzeyde araştırma yapılmadan kabul edilebilecek beklentilerden farklılaşma miktarlarını göz önünde bulundurmaldırlar. Bu durum her şeyden önce, önemlilik

düzeyi ve prosedürlerden istenen güvence düzeyinden etkilenir. Bu farklı tutarların belirlenmesi, özel hesap kalanlarındaki, işlem sınıflarındaki veya diğer kalanlardaki yanlışlıkların toplam tutarlarının kabul edilemez bir düzeye ulaşabileceği hususunun da göz önünde bulundurulmasını gerektirir” (SAS No:56, para.20).

21. paragrafta ise önemli düzeyde beklenmeyen farklara ilişkin olarak, denetçilerin önemli düzeydeki beklenmeyen farklılıkları değerlendirmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Bu değerlendirme sırasında ise, beklenti geliştirme ve yönetim soruşturmalarında kullanılan yöntem ve faktörlerin yeniden gözden geçirilmesinin denetçilere yardımcı olabileceği belirtilmiştir. Bu bilgilere ilaveten paragrafta yer alan diğer bilgiler ise; “bazen farkların açıklanması için gerekli bilgilere ulaşamadığı durumlarda, denetçi yanlış beyan olup olamayacağı konusunda kendisini de tatmin etmek için diğer denetim prosedürlerini uygulayarak iddialarla ilgili yeterli kanıt elde etmelidir. Diğer prosedürlerin tasarımında, denetçiler açıklanamayan farkların önemli hata riskini arttırabileceğini göz önünde tutmalıdırlar” şeklindedir. Ayrıca bu paragraftaki açıklamalar yapılırken daha fazla bilgiye ulaşmak için SAS No:47 “Denetimin Yürütülmesinde Denetim Riski ve Önemlilik” ve SAS No:53 “Denetçinin Hata ve Düzensizlikleri Ortaya Çıkarma ve Raporlama Sorumluluğu” yönetmeliklerine bakılması gerektiği belirtilmiştir (SAS No:56, para.21).

SAS No:56’da yer alan önemli farklılıkların araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin açıklamaların SAS No:23’te olağandışı dalgalanmaların araştırılması başlığı altında 8-9-10. paragraflarda daha ayrıntılı yer aldığı görülmektedir. Bunun nedeni ise, denetim riski ve iç kontrole ilişkin standartlar yayınlandıktan sonra risk ve iç kontrolle ilgili bilgilerin SAS No:56 yerine ilgili standartlarda yer alması olarak belirtilebilir.

SAS No:56’nın 22.paragrafında “maddi doğruluk testi olarak kullanılan analitik prosedürlerin belgelendirilmesi” başlığı altındaki açıklamalara yer verilmiştir. Standardın ilk halinde yer almayan bu kısım SAS No:96’nın yayınlanmasıyla 15 Mayıs 2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenmiştir (AU Section 329, para.22). Eklenen bu paragrafta yer alan açıklamalar şöyledir: “denetçiler analitik prosedürleri, finansal tablolara ilişkin iddialara yönelik kanıt toplamada temel maddi doğruluk testi olarak kullandıkları zaman; beklentiler ve beklentilerin nasıl geliştirildiğini, kayıtlı tutarlarla beklentilerin karşılaştırılmasının sonuçlarını veya kayıtlı tutarlardan geliştirilen oranları ve analitik prosedürlerin uygulanması ile saptanan önemli beklenmeyen önemli düzeydeki farklılıkları araştırmak için uygulanan

ilave diğ er denetim prosedürlerini ve bu ilave prosedürlerin sonuçlarını belgelerle kanıtlamalıdır” (AU Section 329, para.22).

SAS No:56’ya sonradan eklenen 22.paragraftaki bilgiler SAS No:23’te yer almamaktadır.

SAS No:56’nın 23.paragrafı nihai gözden geçirme aşamasında analitik prosedürlerin kullanılması ile ilgilidir. Standardın ilk yayınlandığı şekilde 22. paragrafta yer alan bu bölüm yukarıda bahsedilen değişiklikle yeni düzenlemede 23.paragraf olarak yeniden numaralandırılmıştır (AU Section 329, para.23). Bu paragrafta denetimin nihai gözden geçirme aşamasında analitik prosedürlerin kullanım amacı, “denetçinin ulaşılan sonuçları ve bütün halinde sunulan finansal tabloları değerlemesine yardımcı olmaktır” şeklinde belirtilmiştir. Bu amaç için çok çeşitli analitik prosedürlerin kullanılabilceği ifade edilerek, bir bütün olarak gözden geçirmenin genellikle finansal tablolar ve dipnotların okunmasını gerektirdiği vurgulanmıştır. Ayrıca bu aşamada analitik prosedürlerin kullanılmasıyla ilgili dikkat edilmesi gereken diğ er hususlar olarak, a)planlama aşamasında tanımlanan olağ andışı veya beklenmeyen hesap kalanlarına ilişkin toplanan kanıtların yeterliliği, b)daha önce tanımlanmamış olağ andışı veya beklenmeyen kalanlar ve ilişkiler sayılmıştır. Yine 23. paragrafta bir bütün olarak gözden geçirmenin sonuçlarının ihtiyaç duyulan ek kanıtları işaret edebileceği belirtilmiştir (SAS No:56, para.23).

SAS No:23’e bakıldığında ise “analitik inceleme prosedürlerinin zamanlaması ve amaçları” başlığı altında 5. paragrafta, denetim tamamlandığında veya tamamlanmasına yakın bir zamanda finansal bilgilerin nihai gözden geçirilmesi amacıyla kullanıldığı belirtilmiştir. Bunun dışında ise bu aşamada kullanım amaçlarına ilişkin başka bir açıklama yer almamaktadır.

2.2.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Düzenlemeler ve Analitik İnceleme Prosedürleri

Türkiye’de yer alan düzenlemelerde analitik inceleme ilk olarak, çalışmanın birinci bölümünde de bahsedilen ve SPK tarafından yayınlanan Seri X, No: 16 Sayılı “Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”in 31. maddesinde denetim teknikleri arasında yer almıştır ve “işlem ve hesaplarda, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim tüketim, kapasite kullanımı v.b. bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla

oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.

BDDK'nın 01-11-2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazetede yayımlayarak çıkardığı Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'te analitik prosedürler ele alınmıştır. Bu yönetmelikte öncelikle denetim planı başlığı altında 29. maddede de sorumlu ortak baş denetçinin denetim planını hazırlarken içermesi gereken unsurlardan biri olarak sayılmış ve *“risk değerlendirmesinde uygulanacak analitik inceleme teknikleri”* şeklinde ele alınmıştır. Daha sonra denetim süreci başlığı altında 30. paragrafta 'b' bendinde sürecin ikinci adımı olarak şu şekilde ele alınmıştır: *“denetim riskini değerlendirmek üzere risk değerlendirme tekniklerinin uygulanması ve önemlilik arz edecek seviyenin belirlenmesi amacıyla bankanın faaliyet sonuçları ile finansal durumu analitik yöntemle incelenir”*. 30. paragrafın 'd' bendinde de analitik incelemeden maddi doğruluk testlerinin bir türü olarak şu şekilde bahsedilmiştir: *“muhasabe sisteminde üretilen kayıtlara ve hesap bakiyelerine ilişkin verilerin doğruluğunun, geçerliliğinin ve eksik olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla dış kaynaklardan teyit alma, yeniden hesaplama, kayıt sistemini yeniden izleme gibi detaylı testlerden ve özel analitik incelemeden oluşan maddi doğrulama testleri uygulanır”*. Yönetmeliğin denetim teknikleri başlığı altında yer alan 33. maddesinde denetim teknikleri arasında sayılmış ve tanımı ve amaçlarına yer verilmiştir.

Ülkemizde analitik inceleme prosedürlerine ilişkin en önemli düzenlemenin Sermaye Piyasası Kurulu'nun 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de yer aldığı görülmektedir. Çalışmanın birinci bölümünde de ele alındığı üzere bu Tebliğin Onsekizinci kısmı “Analitik İnceleme Teknikleri” başlığını taşımaktadır ve Tebliğ'de UDS 520 Analitik Prosedürler standardına karşılık geldiği belirtilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ, s.143).

3568 sayılı Kanun ve hükümlerinde ve SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde ise analitik incelemeye ilişkin herhangi bir düzenleme ve açıklama yer almamaktadır.

Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de Onsekizinci kısmın amacı; *“bağımsız denetim sırasında analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektir”* şeklinde belirtilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ-On Sekizinci Kısım-m.1).

Seri X, No:22 On Sekizinci Kısım- m.2’de ise kapsama ilişkin olarak “finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesinde kullanılan ve ilgili bilgilerle uyumsuz ilişkilerin veya belirlenen tutarlardan sapmaların ve dalgalanmaların soruşturulmasını da içeren analitik inceleme teknikleri ile bu tekniklerin risk değerlendirme ve ek bağımsız denetim tekniği olarak kullanılmasına ilişkin hükümleri kapsar” denilmiştir.

Analitik inceleme tekniklerinin denetim süreci aşamalarından, planlama ve nihai gözden geçirme aşamalarında kullanılması Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’le zorunlu hale getirilmiştir. Buna göre, “bağımsız denetçi, bağımsız denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirme aşamasında, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla analitik inceleme tekniklerini uygulamak zorundadır. Analitik inceleme teknikleri bağımsız denetimin diğer aşamalarında da temel bağımsız denetim teknikleri olarak da uygulanabilir” denilmektedir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.3/1). Buradaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere denetimin planlama ve tamamlama aşamaları için bir zorunluluk var iken kanıt toplama aşaması için herhangi bir zorunluluk yoktur.

Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de analitik inceleme tekniklerinin içeriğine ilişkin olarak “analitik inceleme teknikleri işletmeye ait finansal bilgilerin; a) önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgiler, b) bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlar veya amortisman gideri tahmini gibi bağımsız denetçinin beklentileri ve c) işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunulan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri ile karşılaştırılmasını içerir” açıklamaları yer almaktadır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.4/1). Bu sayılanlar dışında analitik inceleme teknikleri uygulanırken göz önünde bulundurulması gereken diğer ilişkiler ise “a) brüt karlılık yüzdesi gibi, işletmenin geçmiş deneyimlerine dayanarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi beklenen finansal bilgiler arasındaki ilişkiler ve b) çalışan sayısı ile personel giderleri arasındaki ilişkide olduğu gibi finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler” olarak sayılmıştır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.4/2).

Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de yukarıda sayılan inceleme tekniklerinin uygulanmasında, basit karşılaştırmalarla, ileri derecede istatistikî teknikler kullanılarak gerçekleştirilen karmaşık analizlere kadar değişik yöntemlerin kullanılabileceği belirtilmiştir. Analitik inceleme tekniklerinin konsolide finansal tablolara, bölümlere ait finansal tablolara ve finansal tabloları oluşturan finansal bilgi elemanlarına da uygulanabileceği belirtilerek, kullanılacak tekniklerini seçimi, tekniğin uygulama yönteminin seçimi ve ne seviyede kullanılacağına ise denetçinin mesleki yargısına bırakıldığı ifade edilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.4/3).

Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de analitik inceleme tekniklerinin amaçları ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.5/1):

- a) İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerlendirme yöntemi olarak,
- b) İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, detay testler yerine daha etkili veya etkin olduğunda bağımsız denetim teknikleri olarak,
- c) Bağımsız denetimin son aşamasında finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla.

Yukarıda sayılan amaçlar için analitik inceleme tekniklerinin kullanımına ilişkin esaslar ise onsekizinci kısım ikinci bölümde ele alınmıştır. Analitik inceleme tekniklerinin risk değerlendirme yöntemi olarak kullanılması amacıyla ilişkin olarak, bağımsız denetçinin, işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için, risk değerlendirme yöntemi olarak analitik inceleme tekniklerinin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. Analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasının bağımsız denetçinin işletmeyle ilgili farkında olmadığı hususları ortaya çıkararak, diğer bağımsız denetim tekniklerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde bağımsız denetçiye yardımcı olacağı ifade edilmiştir. Risk değerlendirme yöntemi olarak analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında, satış hacmi ile satış alanının metrekaresi veya satılan malların miktarı arasındaki ilişki gibi, finansal ve finansal olmayan bilgilerin kullanılabileceği belirtilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.6/1-2).

Analitik inceleme tekniklerinin temel bağımsız denetim tekniği⁶ olarak kullanılması amacına ilişkin açıklamalara bakıldığında ise Tebliğ'in Onsekizinci kısmında önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Temel bağımsız denetim tekniği olarak analitik inceleme tekniklerinin kullanımıyla ilgili açıklamaların Tebliğ'in Onsekizinci Kısım 7.-11. maddelerinde yer aldığı görülmektedir. Buna göre 7. maddede yer alan açıklamalara bakıldığında “bağımsız denetçi, finansal tablolar ile ilgili önemli yanlışlık riskini azaltmak amacıyla, temel bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygular. Bağımsız denetçinin uygulayacağı temel bağımsız denetim teknikleri detaylı testlerden, analitik inceleme tekniklerinden veya bunların her ikisinin bileşiminden oluşabilir. Belirli bir bağımsız denetim amacına ulaşmak için hangi bağımsız denetim tekniklerinin uygulanacağına dair karar, bağımsız denetim tekniklerinin önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir en düşük seviyeye indirmek konusundaki etkinliği ve verimliliği dikkate alınarak, bağımsız denetçinin mesleki kanaatine dayanılarak verilir. Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygulamak için ihtiyaç duyduğu bilginin güvenilirliği ve mevcudiyeti ile işletme tarafından gerçekleştirilen benzer tekniklerin sonuçları hakkında işletme yönetimiyle görüşür. Bağımsız denetçi, işletme yönetimi tarafından kendisine sunulan analitik verilerin gerektiği gibi hazırlandığına emin olduğunda, bu bilgilerin kullanılması daha etkili olur” şeklindedir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.7/1-2).

Analitik inceleme tekniklerinin temel bağımsız denetim tekniği olarak tasarlandığı ve uygulandığı durumlarda, bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken faktörler ise Tebliğ'de şu şekilde belirtilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.7/3):

- a) Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu,
- b) Kayıtlara alınan tutarlara ilişkin tahminlerin yapılmasında veya oranların hesaplanmasında kullanılan ve işletme içinde üretilen veya dışardan sağlanan verilerin güvenilirliği,
- c) İstenilen güvence seviyesinde önemli yanlışlıkların tespitinde yararlanılan tahminlerin yeteri kadar isabetli olup olmadığı,
- ç) Kabul edilebilir nitelikteki beklenen değerlerle kayıtlı değerler arasında var olan farklılıklar.

⁶ Burada “temel bağımsız denetim testi” olarak kullanımında kanımızca bir çeviri hatası mevcuttur. Bu terimin “maddi doğruluk testi” olarak kullanılması denetim literatürü ve uygulamayla daha uyumlu ve anlamlı olacaktır.

Seri X, No:22 sayılı Tebliğ Onsekizinci Kısım 8.-11. maddelerinde yukarıda madde 7/3'te analitik inceleme tekniklerinin temel bağımsız denetim tekniği olarak tasarlandığı ve uygulandığı durumlarda, bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken faktörler olarak belirtilen dört unsurun açıklanmasına yer verilmiştir.

Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna ilişkin açıklamalara 8. maddede yer verilmiştir. Bu maddede analitik inceleme tekniklerinin, zaman içinde tahmin edilebilen büyük hacimli işlemlere uygulandığı ve analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasının, veriler arasındaki ilişkinin var olduğu ve öngörülenden farklı koşulların ortaya çıkmaması durumunda bu ilişkinin devam edeceği beklentisine dayandığı belirtilmiştir. Yine bu belirtilen ilişkinin varlığının, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin kapsadığı işlemlerin tam ve doğru olarak gerçekleştiğine dair bağımsız denetim kanıtı sağlayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, analitik inceleme tekniklerine duyulan güvenin, bağımsız denetçinin analitik inceleme tekniklerinin finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarma olasılığına ilişkin değerlendirmesine bağlı olduğu da vurgulanmıştır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.8/1). Bağımsız denetçinin analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna karar verirken göz önünde bulundurması gereken hususlar ise *önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve bağımsız denetim amacına yönelik diğer detay testler* olarak belirtilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.8/2).

Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak, bağımsız denetçinin, analitik inceleme tekniklerinin uygun olup olmadığına karar verirken işletmeyi, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlık olasılığı olan kalemleri ve önemlilik seviyesi ile işletme yönetiminin beyanlarının niteliğini göz önünde bulundurması gerektiği vurgulanmıştır. Bu durumla ilgili olarak da; “satış siparişi aşamasındaki iç kontrol zayıfsa ticari alacaklarla ilgili bir sonuca ulaşabilmek için analitik inceleme tekniklerinden ziyade detay testlerine güvenilmesi gerekir” şeklinde bir örnek verilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.8/2-a).

Bağımsız denetim amacına yönelik diğer detay testler hususuna ilişkinse “aynı konuyla ilgili olarak detay testlerin uygulandığı durumlarda, analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasının uygundur” denilerek bu konuya ilişkin olarak ise “bağımsız denetçi tarafından ticari alacakların tahsil edilebilirliği incelenirken, önem sonunu takip eden nakit tahsilâtlar konusunda yapılacak detay testlere ek olarak, müşterilere ilişkin alacakların vadeleri konusunda analitik inceleme teknikleri de uygulanabilir” şeklinde bir örnek verilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.8/2-b).

Analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında kullanılan verilerin güvenilirliğine ilişkin olarak ise; verilerin güvenilirliğinin kaynağına ve yapısına bağlı olduğu ve alındığı koşullardan etkilendiği belirtilmiştir. Denetçinin verilerin güvenilirliği ile ilgili olarak dikkat etmesi gereken hususlar ise şöyle sıralanmıştır: *a) bilginin kaynağı, b) bilgilerin karşılaştırılabilirliği, c) bilginin yapısı ve ilgisi ve d) bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller* (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.9/1). Bu sayılan hususlardan bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller hususuna daha fazla yer verilmiş ve bu konuya ilişkin şu açıklamalar yapılmıştır: “bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygulamasında kullandığı bilgilerin hazırlanmasına dair kontrolleri test eder. Bu kontrollerin etkin olduğu durumlarda, bağımsız denetçi, bilgiye, dolayısıyla analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarına daha fazla güvenir. Finansal olmayan bilgiler üzerindeki kontroller, diğer kontrol testleri ile ilişkili olarak test edilebilir. Bu kapsamda; bir işletme satış faturalarıyla ilgili kontrolleri oluştururken, sürecin içerisine satış adetlerinin kaydedilmesiyle ilgili kontrolleri de ekleyebilir. Bu durumda, bağımsız denetçi, birim satışlar üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliği testini, satış faturalarıyla ilgili kontrollerin işleyiş etkinliği testi ile birlikte gerçekleştirebilir. Bağımsız denetçi, bilginin daha önce bağımsız denetim testine tabi tutulup tutulmadığı hususunu da göz önünde bulundurur” (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.9/2).

Analitik inceleme teknikleri uygulanırken denetçi tarafından geliştirilen beklentinin yeterince güvenilir olup olmadığına ilişkin açıklamalara 10. maddede yer verilmiştir. İstenen güvence seviyesinde önemli yanlışlık riskini belirleyebilmek için, beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi sürecinde, bağımsız denetçinin göz önünde bulundurması gereken hususlar Tebliğ’de aşağıdaki şekilde yer almaktadır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.10):

- a) Temel bağımsız denetim teknikleri ile beklenen sonuçların doğru olarak öngörülmesi
- b) Bilginin kısımlara ayrılabilme düzeyi
- c) Finansal olan ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti

Kayıtlı tutarlar ile beklenen değerler arasındaki kabul edilebilir farklılıklara ilişkin olarak da, bağımsız denetçinin, analitik inceleme tekniklerini tasarlayarak uygularken beklentilerden farklılıkların ilave bir soruşturmaya gerek olmayacak bir seviyede bulunup bulunmadığı

hususunu göz önünde bulundurması gerektiği belirtilmiştir. Yine bu kararda, istenilen güvence seviyesindeki tutarlılık ve önemlilik düzeyinin de etkili olacağı ifade edilmiştir. Önemlilik tutarının belirlenmesinde ise, “*belirli hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlar ile işletme yönetimince yapılan açıklamalardaki yanlışlıkların tutarının kabul edilemez bir düzeye ulaşabileceği hususunun göz önünde bulundurulması gerekir*” denilmektedir. Önemli yanlışlık riskine ilişkin ise; “*bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riski arttıkça, kayıtlı miktarlarla beklenen değerler arasındaki farklılık tutarını, ilave bir soruşturma gerektirmeyecek kabul edilebilir seviyeye indirmek suretiyle, istenilen güvence seviyesini arttırır*” denilmektedir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.11/1).

Kayıtlı tutarlar ve beklenen değerler arasındaki kabul edilebilir farklılıklara ilişkin açıklamaların yer aldığı Tebliğ’in Onsekizinci Kısım 11. maddesi ile “verilerin uygunluğu”, “verilerin güvenilirliği” ve “beklentilerin yeterince doğru olup olmadığı” hususlarının ele alındığı 8., 9. ve 10. maddeleri temel bağımsız denetim tekniklerinin ara dönemde uygulandığı durumlarda da göz önünde bulundurması gerektiği ifade edilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.11/2).

Analitik inceleme tekniklerinin dönem sonundaki genel gözden geçirmede analitik prosedürlerin uygulanma amacına ilişkin açıklamalar 12. maddede açıklanmıştır. Bu maddede “bağımsız denetçi, işletmeye ilişkin kavrayışının genel olarak finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını test etmek ve genel bir görüş oluşturabilmek için, bağımsız denetimin sonunda veya bağımsız denetimin sonuna yakın bir zamanda analitik inceleme teknikleri uygulamak zorundadır” denilerek bu aşamada analitik incelemenin kullanımının zorunlu olduğunu bir kez daha vurgulanmıştır. Analitik incelemenin bu aşamada kullanılma amacı ise “söz konusu bağımsız denetim tekniğinin uygulanması sonucunda varılan değerlendirmeler, bağımsız denetim sırasında finansal tabloların her bir unsurunun bağımsız denetimi ile varılan sonuçların doğrulanması ve finansal tabloların kabul edilebilirliği ile genel bir sonuca ulaşılmasına yardımcı olmak” olarak ifade edilmiştir. Ayrıca analitik inceleme prosedürlerinin bu aşamada kullanılmasıyla daha önce belirlenememiş önemli yanlışlık riskinin tespit edilebileceği ve bunun için bağımsız denetçinin, planlama sürecini ve bir kısım ya da bütün işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve bunlarla ilgili olarak işletme yönetimince yapılan açıklamalara ilişkin risk değerlendirmelerini yeniden gözden geçirmesi gerekliliği de vurgulanmıştır (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.12).

Analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasıyla ortaya çıkarılan olağandışı işlem ve olayların araştırılmasına ilişkin açıklamalar ise Tebliğ'in Onsekizinci Kısım 13.maddesinde ele alınmıştır. Bu maddede; bağımsız denetçilerin, analitik inceleme tekniklerini uygulayarak, önemli sapmalar ya da diğer ilgili bilgilerle tutarsız ilişkiler veya tahmin edilen tutarlarda sapmalar tespit ettiğinde, konuyu araştırmak ve yeterli açıklama ve uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorunda oldukları ifade edilmiştir. Olağandışı sapma ve ilişkilerin araştırılmasında öncelikle işletme yönetimiyle gerçekleştirilen görüşmelerle ilgili olarak inceleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Daha sonra değerlendirilmesi gereken hususlar ise “a) İşletme yönetimi cevaplarının doğrulanması (bu kapsamda cevapların bağımsız denetçinin işletme ile ilgili bilgisiyle veya bağımsız denetim sırasında elde edilen diğer kanıtlarla karşılaştırılması) ve b) İşletme yönetiminin açıklama yapamadığı ya da yapılan açıklamanın yeterli olmadığı durumlarda, yapılan araştırmaların sonuçlarına bağlı olarak diğer bağımsız denetim tekniklerinin uygulanma ihtiyacının gözden geçirilmesi” olarak belirtilmiştir (Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım – m.13).

2.2.4 Analitik İnceleme Prosedürlerine İlişkin Denetim Standartlarının Karşılaştırılması

Bu kısımda analitik inceleme prosedürlerine ilişkin olarak yayınlanan ve yukarıda açıklanan UDS 520, SAS No:56 ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ Onsekizinci Kısım'ının karşılaştırmalı bir değerlendirmesi yapılacaktır.

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Zorunluluğu Açısından Karşılaştırma: Standartlar incelendiği zaman SAS No:56 ve Seri X, No:22'nin denetimin planlama ve nihai gözden geçirme aşamalarında analitik prosedür kullanımını zorunlu kıldığı UDS 520'de ise böyle bir zorunluluk olmadığı görülmektedir.

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Tanımı Açısından Karşılaştırma: UDS 520 ve SPK Tebliğinde yer alan tanımlar birebir aynıdır ve SAS No:56'da yapılan tanımdan biraz daha ayrıntılıdır. SAS 56'da “finansal veriler ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıksal ilişkilere ilişkin çalışma sonuçlarından elde edilen finansal bilgilerin değerlendirilmesidir” şeklinde tanımlanırken UDS 520 ve SPK Tebliği'nde ise SAS No:56'da yer alan ifadeye ek olarak “analitik prosedürler ayrıca, olağandışı dalgalanmaların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan önemli sapmaların araştırılmasını da kapsar” şeklinde bir ifadenin yer aldığı, bu nedenle yapılan tanımlamanın daha geniş kapsamlı olduğu görülmektedir.

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçları Açısından Karşılaştırma:

Standartlar amaçlar açısından değerlendirildiğinde UDS 520 ve SPK Tebliğinde yer alan analitik prosedürlerin amaçlarının aynı kapsamda olduğu görülmektedir. SAS No:56 ile karşılaştırıldığında UDS 520 ve SPK standardının analitik prosedürlerin ilk amacı olarak belirtilen “risk değerlendirme prosedürleri olarak analitik prosedürler” başlığı ile SAS No:56’dan farklılaştığı görülmektedir. SAS No:56’da bu kısım planlama aşamasında analitik prosedürler olarak ele alınmıştır ve UDS 520 ve SPK düzenlemesinde olduğu gibi analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürü olarak kullanılmasına ilişkin bir vurgu yer almamaktadır.

Analitik prosedürlerin maddi doğruluk testi olarak kullanılma amaçlarına ilişkin açıklamalar açısından değerlendirildiğinde UDS 520 ve SPK standardının tamamen aynı olduğu görülmektedir. SAS No:56 ile diğer iki standart arasında benzerliklerin yanında farklılıkların da olduğu görülmektedir. Bu kısımda verilerin güvenilirliği, beklenti tahmini ve önemli farklılıkların araştırılması gibi konular her üç standartta da ele alınmıştır. Ancak UDS 520 ve SPK düzenlemesinde ayrı bir alt aşlıkta yer alan verilerin uygunluğuna ilişkin açıklamalar SAS No:56’da, SAS No:56’da ayrı bir başlıkta yer alan iddiaların yapısına ilişkin açıklamalar ise UDS 520 ve SPK standardında yer almamaktadır. Yine SAS No:56’da yer alan ilişkilerin makullüğü ve tahmin edilebilirliğine ve verilere ulaşılabilirliğe ilişkin açıklamaların da yine diğer iki standartta yer almadığı görülmektedir.

Verilerin güvenilirliği konusunda başlık bakımından bir uyum var gibi görünse de içerik incelendiğinde UDS 520 ve SPK standardının SAS No:56’dan farklı olduğu görülmektedir. Verilerin güvenilirliğinin değerlemesinde dikkat edilecek faktörler sayılırken, elde edilen bilgin kaynağı ve bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller kısmının üç standartta da yer aldığı görülmektedir.

Bunun dışında UDS 520 ve SPK standardında sayılan, elde edilen bilgilerin yapısı ve ilgisi, elde edilen bilgilerin karşılaştırılabilirliğine ilişkin açıklamalar SAS No:56’da yer almamaktadır. SAS No:56’da vurgulanan verilerin geçmiş veya cari yılda denetime tabi olup olmadığı, beklentilerin değişik kaynaklardan elde edilen verilerin kullanılarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konuları ise UDS 520 ve SPK standardında yer almamaktadır.

Beklentilerin güvenilirliğine ilişkin açıklamalar incelendiğinde yine UDS 520 ve SPK standardının aynı olduğu görülürken SAS No:56’daki açıklamaların da bu iki standarttaki açıklamalara paralel olduğu görülmektedir.

Önemli farklılıkların değerlendirilmesi konusunda ise üç standardın da benzer şekilde istenilen güvence ve önemlilik düzeyini vurguladıkları görülmektedir.

Denetimin tamamlanması aşamasında analitik prosedürlerin kullanılması amacına bakıldığında her üç standartta yer alan açıklamalarında benzer türde olduğu görülmektedir.

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Kullanılan Yöntemlere İlişkin Açıklamalar Açısından Karşılaştırma: Standartlar analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılan yöntemler açısından değerlendirildiğinde her üç standartta da denetim prosedürlerin uygulanmasında çok basit modellerle karmaşık analizler arasında değişen çok farklı yöntemlerin kullanılabilmesi belirtilmiştir. Ancak bu standartların üçünde de bu yöntemlerin neler olduğuna dair herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

Analitik İnceleme Prosedürlerinin İçeriği Açısından Karşılaştırma: Standartlar analitik prosedürlerin içeriğine ilişkin bilgiler açısından ele alındığında SAS No:56, UDS 520 ve SPK standardının aynı kapsam da olduğu görülmektedir. Daha önce belirtildiği gibi bütün standartlarda analitik prosedürlerin içeriğine ilişkin olarak, “analitik prosedürler işletmenin finansal verilerinin; bir önceki dönemin karşılaştırılabilir verileri, beklenen sonuçlar, finansal bilgi elemanları arasındaki dönem boyu olan ilişkiler, brüt kar marjı bilgileri gibi müşterinin faaliyet gösterdiği sektörüne ait bilgiler ve finansal bilgiler ile onlarla ilişkili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerle karşılaştırmasını içerir” denilmektedir.

Diğer Farklılıklar: Standartlar arasında yukarıda sayılanlar dışında yer alan en önemli farklılık ise UDS 520'nin Kamu Sektörü açısından da bir değerlemeye yer vermesidir. Bu türlü bir açıklamanın ne Seri X, No:22 sayılı Tebliğ, ne de SAS No:56'da yer almadığı görülmektedir. Yine SAS No:56'ya 2002 yılında eklenen maddi doğruluk testlerinin belgeleri isimli 22. paragrafta yer alan ifadelerin ise SPK standardı ve UDS 520'de yer almadığı görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında Seri X, No:22 sayılı Tebliğ'de yer alan düzenlemelerin UDS 520'yle neredeyse aynı olduğu görülmektedir. Bunun nedeninin, Tebliğ'in amacının UDS'ye uyum sağlamak olduğu düşünülürse, UDS 520'nin çevrisinin yapılarak çok küçük farklılıklarla bize uyarlanması olduğu söylenebilir. Çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği gibi kendisine özgü ulusal denetim standartları geliştirmemiş ülkelere, ulusal

standartlarını oluşturma sürecinde UDS'yi benimsemeleri önerilmektedir. Gerçekten de bu süreçte UDS'nin temel alınması yabancı sermaye yatırımlarını özendirip sermaye birikimini hızlandırarak ülke ekonomisine katkı sağlayabileceği gibi, en önemlisi güvenilir ve şeffaf bir bilgi üretimine katkı sağlayacaktır. Bu açıdan ele alındığında SPK'nın yaptığı bu çalışmanın belirtilen noktalarda önemli katkıları olacağı söylenbilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANMASINDA KULLANILAN TEKNİKLER

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında kullanılan teknikler başlıklı çalışmanın bu bölümünde çalışmanın birinci bölümünde ismen ele alınan tekniklerin açıklamasına çalışılacaktır.

3.1 Benford Kanunu'nun Analitik İnceleme Prosedürü Olarak Kullanılması

Benford Kanunu şirket veri tabanının analizinde kullanılan ve yaklaşık 60 yıllık bir geçmişi olan ancak ön çalışmaları 100 yıla yaklaşan bir kanundur. Benford Kanunu günümüze kadar birçok alanda kullanılmıştır. Muhasebe denetiminde kullanılmaya başlaması ise 1990'lı yıllardan sonra olmuştur. Benford Kanunu'nun denetim alanında kullanımı ise bir dijital analiz tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu kanun ilk olarak Amerikalı matematikçi ve gökbilimci Simon Newcomb tarafından ortaya atılmıştır. Newcomb 1881 yılında American Journal of Mathematics'te yayınlanan makalesinde logaritma kitaplarında dikkatini çeken garip bir olgudan bahsetmiştir. Newcomb'un yaptığı gözlemlere göre logaritma kitaplarının ilk sayfaları diğer sayfalara göre daha kirliydi ve dolayısıyla daha fazla kullanılmaktaydı (Hill, 1998, s.358; Durtschi vd., 2004, s.18).

Newcomb bu logaritma tablolarında yer alan verileri incelediğinde, bilim adamlarının 1 ile başlayan sayılara 2 ile başlayan sayılardan daha fazla, 2 ile başlayan sayılara 3 ile başlayan sayılardan daha fazla ve bu süreç sonunda en az olarak ise 9 ile başlayan rakamlara baktığı fark etmiştir (Geyer ve Williamson, 2004, s.230).

Newcomb gözlemleri sonucu yaptığı bu çıkarılamayı şu şekilde formüle etmiştir (Hill, 1995, s.322): "D'ye eşit olan herhangi anlamlı ilk rakamın bir kümeden çekilme olasılığı aşağıdaki gibi ifade edilir":

Olasılık (İlk Basamaktaki Rakam): $\log_{10} (1 + 1/D)$

D= 1,2,3,4,5,6,7,8,9 (D'ler rakamları ifade etmektedir)

Örneğin 4'ün ilk rakam olma frekansı; $\log_{10}(1+1/4)=0,09691$ 'dir.

Newcomb'un bu makalesi o zaman hiç kimseye inandırıcı gelmemiş ve dikkate alınmamıştır. Bu makale, 1938 yılında General Electric'te çalışan fizikçi Frank Benford logaritma kitaplarına ilişkin Newcomb'un yaptığına benzer bir gözlem yapıcaya dek unutulmuştur. Benford da tıpkı Newcomb gibi logaritma tablolarındaki bu garip olguyu fark etmiştir. Benford yaptığı gözlemden, Dünya'da ilk rakamı (basamağı) düşük olan sayılar ilk basamağı yüksek değerde olan sayılardan daha fazladır sonucunu çıkartmıştır. Newcomb'un logaritma tabloları için vardığı sonuca benzer bir sonuca bağımsız olarak ulaşan Benford, çıkarttığı bu sonucu test etmek için çalışmalara başlamıştır. (Leemis vd., 2000, s.236). Benford büyük bir çaba harcayarak gözlemini büyük sayılarda veri kullanarak test etmeye çalışmıştır. Benford'un çalışmasında yer alan gözlemlerini, nehir uzunlukları, nüfus sayımları, Amerikan basketbol ligi istatistikleri, elementlerin atom ağırlıkları, şehirlerin popülasyonları gibi 300'den fazla ve çok farklı alanlardaki 20229 gözlem oluşturmaktaydı (Erdoğan, 2001, s.1-2; Durtschi vd., 2004, s.20). Oluşturulan bu liste iki tip veri içermekteydi. İlki aralarında nicel ilişkiler bilinen sayı serileriydi. İkincisi ise aralarında nicel olarak hiçbir ilişki olmayan sayılardı. Örneğin nehirlerin uzunlukları ile drenajları, şehirlerin nüfus sayıları gibi sayılar aralarında nicel olarak hiçbir ilişki olmayan verilerdir. Aralarında nicel olarak ilişki olan sayılar ise mühendislik ve fen bilimleri kitaplarından elde edilen fiziksel sabitler ve ağırlıklar gibi tablolanmış verilerdir. Benford, her bir listedeki sayıların ilk rakamlarının ne olduğunu hesaplayarak bunların yüzdelerini buldu. Gazetelerin ilk sayfalarından alınan sayılar gibi aralarında nicel olarak hiçbir ilişki bulunmayan sayıların geliştirmiş olduğu logaritma formülüne aralarında nicel olarak ilişki bulunan sayılara göre daha fazla bağlı olduğunu (uyum gösterdiğini) gördü (Nigrini, 2000(a), s.5-6). Benford çok büyük bir çaba harcayarak topladığı ve tabloştırdığı verileri "Proceeding of the American Philosophical Society" de 1938 yılında bir makale olarak yayımlamıştır (Erdoğan, 2001, s.1-2; Durtschi vd., 2004, s.20). Tablo 3.1'de Benford'un incelemeleri sonucu oluşturduğu 1'den 9'a kadar anlamlı bir sayının ilk basamakta yer alma dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 3.1 Benford'un Araştırma Sonuçları

Sütun	Başlık	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Örneklem
A	Nehirler, Alan	31.0	16.4	10.7	11.3	7.2	8.6	5.5	4.2	5.1	335
B	Nüfus	33.9	20.4	14.2	8.1	7.2	6.2	4.1	3.7	2.2	3259
C	Sabiteler	41.3	14.4	4.8	8.6	10.6	5.8	1.0	2.9	10.6	104
D	Gazeteler	30.0	18.0	12.0	10.0	8.0	6.0	6.0	5.0	5.0	100
E	Özgül Isı	24.0	18.4	16.2	14.6	10.6	4.1	3.2	4.8	4.1	1389
F	Basınç	29.6	18.3	12.8	9.8	8.3	6.4	5.7	4.4	4.7	703
G	Beygir Gücü	30.0	18.4	11.9	10.8	8.1	7.0	5.1	5.1	3.6	690
H	Molekül Ağırlığı	26.7	25.2	15.4	10.8	6.7	5.1	4.1	2.8	3.2	1800
I	Drenaj	27.1	23.9	13.8	12.6	8.2	5.0	5.0	2.5	1.9	159
J	Atom Ağırlığı	47.2	18.7	5.5	4.4	6.6	4.4	3.3	4.4	5.5	91
K	n^{-1} , \sqrt{n}	25.7	20.3	9.7	6.8	6.6	6.8	7.2	8.0	8.9	5000
L	Motif	26.8	14.8	14.3	7.5	8.3	8.4	7.0	7.3	5.6	560
M	Amerikan Magazini	33.4	18.5	12.4	7.5	7.1	6.5	5.5	4.9	4.2	308
N	Maliyet Verileri	32.4	18.8	10.1	10.1	9.8	5.5	4.7	5.5	3.1	741
O	X Ray Cihazı Voltu	27.9	17.5	14.4	9.0	8.1	7.4	5.1	5.8	4.8	707
P	Amerikan Bezbol Ligi	32.7	17.6	12.6	9.8	7.4	6.4	4.9	5.6	3.0	1458
Q	Siyah Irk	31.0	17.3	14.1	8.7	6.6	7.0	5.2	4.7	5.4	1165
R	Adresler	28.9	19.2	12.6	8.8	8.5	6.4	5.6	5.0	5.0	342
S	n^1 , n^2 ... $n!$	25.3	16.0	12.0	10.0	8.5	8.8	6.8	7.1	5.5	900
T	Ölüm Oranları	27.0	18.6	15.7	9.4	6.7	6.5	7.2	4.8	4.1	418
	Ortalama	30.6	18.5	12.4	9.4	8.0	6.4	5.1	4.9	4.7	1011
	Olası Hata	± 0.8	± 0.4	± 0.4	± 0.3	± 0.2	± 0.2	± 0.2	± 0.3		

<http://mathworld.wolfram.com/BenfordsLaw.html>

Benford'un elde ettiği sonuçlara göre, ortalama olarak 1 rakamının anlamlı ilk rakam olma oranı %30,6; 2 rakamının anlamlı ilk rakam olma oranı %18,5'tir. 9 rakamının ilk rakam olma oranı ise %4,7 olmaktadır. Benford bu verilerin dağılımına ilişkin olarak fizik ile ilgili bazı varsayımlarda bulunmuş, bu varsayımlarda integral hesaplamalarından yararlanmış ve basamak kombinasyonlarının ortaya çıkış sıklıklarını hesaplamıştır (Türkyener, 2007, s.114). Benford Kanunu'na göre rakamların birinci basamakta ortaya çıkma sıklıkları Tablo 3.2'de görülmektedir (Busta ve Weinberg, 1998, s.359).

Tablo 3.2 Benford Kanunu'na Göre Rakamların Bir Sayının İlk Basamağında Ortaya Çıkış Frekansları

Bir Sayının İlk Değeri	1	2	3	4	5	6	7	8	9
İlgili Frekans	%30,1	%17,6	%12,5	%9,7	%7,9	%6,7	%5,8	%5,1	%4,6

Newcomb'un iki sayfalık makalesinden 57 yıl sonra Benford'un makalesi yayımlanmıştır. Newcomb'un makalesinin aksine Benford'un makalesi büyük bir ilgiyle karşılanır (ilgi çekmesinin nedeni, dergide kısa sürede ünlü olmuş bir fizik makalesinin bitişiğinde yer alma şansı da bir bakıma olabilir) ve Newcomb'un katkısı tamamıyla unutulmuş "logaritma olasılık kanunu" Benford Kanunu olarak anılmaya başlanmıştır (Hill, 1998, s.358-359).

Benford doğal olarak meydana gelen olayların kaynaklarını düşündüğünde birçok geometrik ve logaritmik şekilde ilerleyen örnek olduğunu düşünerek işe başlamıştır. O, mühendislik ve astronomik ölçüler gibi birçok gerçek doğa olayından bahsetmiştir. Benford yaptığı gözlemlerde, incelediği sayı setlerinde sayıları küçükten büyüğe doğru dizdiğinde bir öncekinden büyük sayının sabit bir oranla arttığı yaklaşık bir geometrik seri olması gerektiğinden hareket etti. Bu geometrik varsayım Benford Kanunu'nun dayanağı oldu. Bu aynı zamanda diğer yasalarda da yaygın biçimde göze çarpmaktadır (Nigrini, 2000(a), s.7).

Benford Kanunu hakkındaki sezgisel açıklamalardan biri de şirketlerin piyasa değeri ya da toplam varlık büyüklükleri hakkında olmuştur. Örneğin bir şirketin piyasa değeri ya da varlık büyüklüğü 10 milyon para birimi olsun. Bu şirketin her yıl %10 büyüdüğünü varsayarsak şirketin değerini gösteren 10 milyon sayısının ilk rakamı olan "1" 'in değişmesi yani "2" olması için şirket şimdiki durumundan %100 bir büyümeye ihtiyaç duyacak ve böylelikle 20 milyon değerine ulaşarak değeri gösteren sayının ilk rakamı olan "1" değişerek "2" olacaktır. Bu ise her yıl %10 sabit bir büyüme oranı ile 7,3 yılda gerçekleşebilecektir. 20 milyonluk şirket ise 30 milyon değerine ulaşmak için (ilk rakamın değişmesi için) %50'lik bir büyüme oranına ihtiyaç duyacaktır. Bu ise %10'luk sabit bir büyüme oranı ile 4,3 yılda gerçekleşebilir. Aynı şekilde 90 milyonluk bir şirket de 100 milyona ulaşması için bu kez olduğu durumdan %11,11 bir büyümeye ihtiyaç duyacak ve bu ise %10'luk bir büyüme oranı ile 1 yılı biraz aşan bir zamanda gerçekleşebilecektir. 100 milyondan 200 milyona çıkmak için de (ilk rakamın değişmesi) yine %100'lük bir büyüme oranına ihtiyaç duyacak ve 7,3 yılda %10'luk sabit bir büyüme ile ancak bu değere erişebilecektir. Böylelikle herhangi bir firmanın piyasa değerini temsil eden sayının ilk rakamının "1" olması diğer rakamlardan daha fazla şekilde muhtemel olacaktır. Aynı şekilde rakamların küçük olma olasılığı da büyük olma

olasılıklarından daha fazla olacak, ilk rakam büyüdükçe piyasada o firmanın değerini gösteren sayıların azalacağı (6'ya göre 3 ile başlayanların daha fazla olması gibi) görülecektir (Drake ve Nigrini, 2000, s.131).

3.1.1 Benford Kanunu'na Uyan ve Uymayan Verilerin Özellikleri

Benford Kanunu'na uyum için geçerli genel matematiksel kural, veriler küçükten büyüğe doğru sıralandıklarında yaklaşık olarak bir geometrik seriyi izlemeleri gerektiğidir. Uygulamada, yaklaşık olarak sağlanan uyumun Benford Kanunu'na uyum için mantıklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Teorik olarak iki sayının aynı olma olasılığı yoktur. Fakat uygulamada örneğin bir şirketin yaptığı harcamalarda sık sık tekrarlamalar görülebilecektir; yine de bu, uyumun çürütülmesinde gerekli sonuç için yeterli değildir (Nigrini, 2000(a), s. 11). Uygulamada Benford Kanunu'na uyum için kullanılan verilerin bazı koşulları sağlaması gerekmektedir. Benford Kanunu'na uyan veri setlerinden beklenenler şunlardır (Drake ve Nigrini, 2000, s.132; Nigrini, 2000(a), s.11–12; Busta ve Weinberg, 1998, s.357) :

- a) Doğal olarak meydana gelen (bir olgu sonucunda) sayılar “aynı olayı” ifade etmelidirler. Örneğin şehirlerin nüfusları, göllerin alanları, şirketlerin piyasa değeri ya da net kazançları, fonların değerleri gibi.
- b) Sayılar maksimum ya da minimum sınırlamaların olmadığı ortamdan elde edilmelidir. Örneğin, bir broker işlem başına minimum komisyonu 50 para birimi olarak belirlerse ve komisyonlar hakkında yıllık bir liste yayımlanırsa bu 50 para birimlik değerden listenin etkileneceği açıktır (Nigrini, 2000(b), s.4).
- c) Veri setlerinin atanmış sayılardan oluşmaması gerekmektedir. Yani doğal bir olayı (olgu) anlatmalıdır. Daha açık bir ifadeyle banka hesap numaraları, telefon numaraları, sosyal güvenlik numaraları, vergi numaraları, posta kodları gibi atanarak yani var olan bir kümeden eşit olasılıkla verilen numaralar olmamalıdır. Bu sebeple Benford Kanunu milli piyango, loto gibi şans oyunlarına uymaz. Çünkü burada var olan bir kümeden eşit olasılıkla verilen numaralar söz konusudur.
- d) Veri setleri büyük parçalardan çok küçük parçalardan oluşmalıdır. Bu, oluşan setlerin doğal ve tesadüfi olarak oluştuğunun bir kanıtıdır. Örneğin, Dünya üzerinde büyük göllerden çok daha fazla sayıda küçük göl, şehirden çok kasaba ve köy, General Motors ve Toyota gibi dev şirketlerden daha fazla küçük şirket vardır.

Muhasebeyle ilgili verilerin büyük çoğunluğunun Benford Kanunu ile uyumlu olması beklenmektedir ve bu nedenle verileri dijital analiz için oldukça uygun birer aday

olmaktadırlar (Durtschi vd., 2005, s.23). Muhasebe verileri çeşitli rakamların bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Örneğin, satın alınan malların sayıları ile mal fiyatının çarpımı alıcılar hesabında oluşan tutarı göstermektedir. Satıcılar, gelir ve gider hesapları tutarları da benzer şekilde oluşmaktadır. Hesaptaki tutar büyüklüğü işlem veya kayıt sayısı ile ilgilidir. Hesaptan örneklem seçerek değil de hesabın tümü için Benford Kanunu uygulandığında Benford Kanunu'ndan elde edilen sonuçlar daha güvenilir olmaktadır. Çünkü kullanılan veri setinde işlem veya kayıt sayısı arttıkça analizin de doğruluk şansı artmaktadır (Durtschi vd., 2005, s.23).

Gerekli bütün özellikleri taşıması halinde bile Benford Kanunu'na uymayan sayı setleri olabilir. Çünkü bu sayı setleri 50 şehrin nüfus sayıları gibi çok az veri içeriyor olabilir. Zaten mantıklı düşünülürse 100 adet veriden oluşan bir sayı setinin incelenmesi durumunda rakamların frekanslarının ondalık kısmının olmasına imkân yoktur. Yani bütün frekanslar yüzde olarak tam sayı ile ifade edilmek durumundadır (30 tane 1'in çıkması durumunda %30; 5 tane 9'un çıkması durumunda %5 gibi). Bu ise daha başından Benford Kanunu ile Benford Kanunu'nun beklenen değerlerinin ondalıklı değerler olduğu için tam olarak uyumun imkânsız olduğunu gösterir. Benford Kanunu en iyi şekilde büyük veri setlerine (10.000'den fazla veri içeren) uygulanabilmektedir (Drake ve Nigrini, 2000, s.132).

Araştırmalar dört ya da daha fazla rakamdan oluşan sayıların Benford Kanunu ile iyi bir şekilde uyumunun olduğunu göstermiştir. Ancak bu dörtten az rakamdan oluşan sayılardan oluşan sayı setlerinin Benford Kanunu'na uyumunun olmadığı anlamına gelmemektedir. Gerçekte dörtten daha az rakama sahip olan sayıların rakamlarının frekansları incelendiğinde frekansların küçük rakamlara doğru daha fazla eğilim gösterdiği yani Benford Kanunu'na göre beklenen 1, 2, 3, gibi rakamların frekans değerlerinin daha fazla çıkabildiği ve diğer rakamların da bundan dolayı beklenen frekanslarının daha az oluşabildiği görülmüştür (Nigrini, 2000(a), s.13).

Benford analizi hesaplara ilişkin birçok tuhafıkları ortaya koyabilmektedir. Bu nedenle ortaya çıkan her olağandışı durum hile olarak adlandırılmamalıdır. Örneğin büyük bir ilaç firmasına ait değişik hesaplara yapılan dijital analizde laboratuvar giderlerinin Benford Kanunu'na uymadığı görülmüştür. Ancak bu konuya ilişkin derinlemesine araştırma yapıldığında 11,40\$'dan yapılan bir çok satın alış tutarının olduğu ve bu tutarın likit nitrojenin satın alma maliyeti olduğu, benzer şekilde 34,95\$ olarak yer alan satın alma tutarlarının da yine ilaç üretme de kullanılan bir kimyasalın maliyeti olduğu saptanmıştır. Bu yinelemeler

çıkarılıp analiz tekrar edildiğinde veri setinin Benford Kanunu'na uyduğu görülmüştür (Durtschi vd., 2005, s.23).

Muhasebe ile ilgili bir takım verilerin de Benford Kanunu'na uymadıkları görülmektedir. Bunlara örnek olarak, çek numaraları, satın alma sipariş numaraları gibi atanmış numaralar veya ürün veya hizmet fiyatları veya ATM'lerden çekilen paralar gibi insan düşüncesinden etkilenen sayılar verilebilir. Atanmış sayılar Benford dağılımı yerine tekdüze bir dağılım takip etmektedirler. Fiyatlar da genellikle psikolojik limitlerin altında kalacak şekilde belirlenmektedirler. Örneğin 20 YTL yerine 19,90 YTL tercih edilmektedir. Böyle bir durumda 9 rakamı hesaplarda daha fazla görünecek ve Benford dağılımından sapma ortaya çıkacaktır (Türkyener, 2007, s.119).

Nigrini (2000(a)) çalışmasında bazı durumları ve bunların Benford Kanunu için uyum durumlarını ele almıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Nigrini Avrupa'daki kasabaların ve şehirlerin nüfus sayılarının Benford Kanunu ile uyumlu olduğunu ortaya koymuştur. Çünkü Benford Kanunu için ne kadar çok gözlem varsa o kadar iyidir. Ancak Litvanya gibi küçük ülkelerin kasaba ve şehir nüfusları Benford Kanunu'na iyi bir uyum göstermeyebilir. Kullanılan ölçeğin önemli olmadığı hipotezi altında Avrupa'daki şehir ve kasabalardaki insanların sol elindeki parmak sayılarının da Benford Kanunu'na uyacağını söyleyebiliriz. Burada her bir kasaba ve şehrin nüfuslarını 5 ile çarpmış oluyoruz ve sıfır hariç sabit bir sayı ile çarpıldığı için Benford Kanunu'na uyum değişmez.

New York Borsası'nda işlem gören yaklaşık 4000 adet şirketin her birinin hisse senetlerinin haftalık alım-satım sayıları da Benford Kanunu için uygundur. Günlük sayılar biraz inişli çıkışlı olmasından dolayı önemli sayılmayacak sapmalar olabilir. Bu sayıların yüzlük olarak raporlanmasından dolayı son iki rakamını bilemeyeceğimizden son iki rakamın Benford Kanunu'nu temel alan bir analizde uygulanması mümkün değildir.

Johannesburg Borsası'nda işlem gören yaklaşık 800 adet şirketin her birinin hisse senetlerinin haftalık alım satım sayılarında yine teorik olarak Benford Kanuna uymaları gerekir. Yalnız burada örnek miktarının fazla olmaması yüzünden borsada meydana gelebilecek anlık eğilimler Benford Kanunu için uyumu güçleştirebilir. Haftalık değil de aylık olarak alınsaydı aylık 21 iş gününden yaklaşık 16.800 veri elde edilirdi ki bu Benford Kanunu için yeterlidir. Hem aylık olarak alınan verilerde günlük olarak anlık ortaya çıkan eğilimler de dengelenmiş olur.

Nigrini kullanılan beş haneli posta kodlarının ise Benford Kanunu için uygun olmadığını belirtmektedir. Bunun nedenini ise posta kodlarının atanmış numaralar olduğunu ve bu yüzden bu kodların 1 olma olasılığı ile 9 olma olasılıklarının aynı olacağı şeklinde açıklamıştır.

Nigrini diğer bir örnek olarak her bir hasar için 500 \$ kesinti yapan bir sigorta şirketinin hasar ödeme verilerini ele almıştır ve bu verilerin de Benford Kanunu için uygun olmadığı ifade etmiştir. Bunun nedeni ise; aslında normal olarak sigorta şirketinin hasar ödeme verilerinin Benford Kanunu'na uyması gerektiği ancak yapılan 500\$'lık kesintiler nedeni ile ödeme miktarlarının rakamları değiştirdiği, bu durumun ise Benford Kanunu'na uyumu bozduğu şeklinde açıklanmıştır.

Amerikan Ulusal Futbol Ligi'nde her bir takımın yaptığı sayıların (30 takımın her biri 14 maç yapıyor ve bizim listemiz 420 adet skordan oluşuyor) ise yine Benford Kanunu'na uygun olmadığı belirtilmiştir. Bunun nedeni olarak da tıpkı posta kodları örneğinde olduğu gibi skorların atanmış sayılar olması gösterilmiştir. Çünkü skoru oluşturan sayılar büyüklüğü değil miktarı ifade etmektedir. Miktarlar oyundaki gol gibi bazı özel durumların gerçekleşmesi ile oluşmaktadır ve bu özel durumların her biri için atanmış sayılar (örneğin gol için 4) mevcuttur.

Denetçi hangi veri setine Benford Kanunu'nu uygulayacağına yukarıda bahsettiğimiz özellikleri dikkate alarak karar verecektir. Denetçiye bu özelliklere bakarak karar vermesinin yanında yardımcı olabilecek bir takım testlerde mevcuttur. Bu testler belli sayı gruplarına Benford Kanunu'nun uygulanıp uygulanamayacağını ortaya koymaktadır (Türkyener, 2007, s.119). Wallace'ın çalışmasında açıkladığı bir test şu şekildedir: “örneğin, eğer bir sayı grubunun ortalaması orta değerinden (medyan) büyük ise ve eğrilik (skewness) değeri pozitifse veri grubu Benford Kanunu'na uymaktadır. Ortalamanın orta değere bölünmesiyle bulunan değer arttıkça veri kümesi Benford Kanunu'na daha fazla uyum göstermektedir” (Aktaran; Durtschi vd., 2005, s.24). Tablo 3.3'de Benford Kanunu'nun kullanılmasının uygun olduğu ve olmadığı durumlar ile bunlara ilişkin örnekler yer almaktadır.

Tablo 3.3 Benford Kanunu'nun Kullanılabileceği ve Kullanılamayacağı Durumlar

Benford Analizinin Kullanışlı Olduğu Durumlar	Örnekler
Sayıların matematiksel kombinasyonundan oluşan sayı grupları – İki dağılımdan gelen sonuçlar	Alıcılar Hesabı (Satılan Mal Sayısı * Fiyat) Satıcılar Hesabı (Alınan Mal Sayısı * Fiyat)
İşlem düzeyindeki veriler – Örnekleme ihtiyacı yok	İadeler, Satışlar, Giderler
Büyük Veri Gruplarında – Gözlem Sayısının Çok Olması Daha iyi	Tüm bir yıla ait işlemler
Sayıların ortalaması orta değerinden büyük olduğunda ve eğrilik değeri pozitif olduğunda	Muhasebe verilerinin çoğu grupları
Benford Analizinin Kullanışlı Olmadığı Durumlar	Örnekler
Atanmış numaralardan oluşan veri gruplarında	Çek numaraları, fatura numaraları, posta kodları
İnsan düşüncesinden etkilenmiş sayı gruplarında	Psikolojik eşige göre belirlenen fiyatlar
Minimum veya maksimum değeri belirli hesaplarda	Belirli sınırı olan personel yemek gideri
Kaydedilmeyen işlemlerde	Hırsızlık, rüşvet

Kaynak: Durtschi vd., 2005, s.119.

3.1.2 Muhasebe Denetiminde Benford Kanunu ve Dijital Analiz

Teknolojinin ilerlemesi sonucu teknoloji temelli hile ortaya çıkarma yöntemleri de yaygınlaşmıştır. Gelişmiş şirketler bu tür yöntemleri uygulayarak etkili ve maliyeti düşük hile bulma yaklaşımlarını şirketlerine adapte etmeye çalışmaktadırlar. Büyük firmalar pahalı ve karmaşık tümevarım yazılımlarını kullanarak, geniş veritabanlarını yetenekli personelleri ile analiz edebilmektedirler. Ancak daha küçük firmalar ise, örneğin dijital analiz gibi daha ucuz ve uygulaması daha basit tümdengelim yaklaşımlarını kullanmayı tercih etmektedirler (Moore ve Benjamin, 2004, s.4).

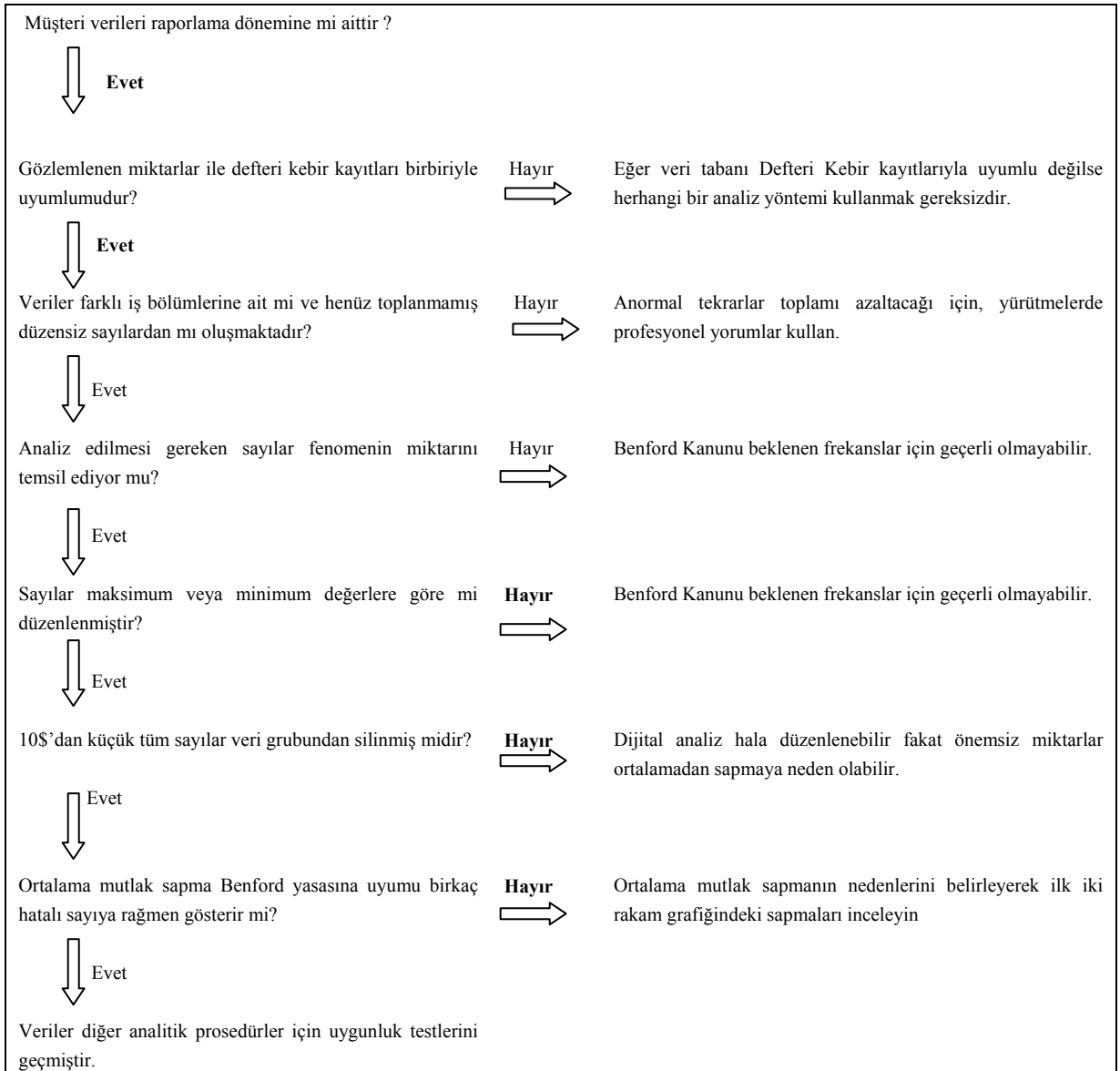
Dijital analiz son dönemlerde popülaritesi artan, hileleri ortaya çıkarmada kullanılan ve Benford Kanunu'nu temel alan bir tümdengelim yöntemidir. Bu yaklaşım daha fazla sıklıkla oluşan rakamları içeren tüm kayıtların incelenmesini gerektirmektedir (Moore ve Benjamin, 2004, s.4).

Dijital analiz, sayı şablonlarının ve sayı listelerindeki rakam şablonlarının test edildiği analitik bir işlem olarak tanımlanmaktadır (<http://www.usfca.edu/fac-staf/huxleys/Benford.html>). Daha geniş bir tanımlamaya göre ise, her bir rakamın anormal tekrarlamalarını, rakam kombinasyonlarını ve yuvarlanmış rakamları araştıran yeni bir denetim teknolojisidir (Nigrini, 1999, s.21).

Muhasebe denetiminde dijital analiz uygulamaları iç ve dış denetime uygulanabilmektedir. İç denetimde dijital analiz, örneğin, hayali mal ve hizmetler ve hayali satıcılara ödenen bedeller ile işçilere ödenen hayali tazminatları tanımlamakta kullanılabilir. Dijital analizin

burada kullanılmasında amaç, tuhaf rakam şablonları veya aşırı tekrarlamaları içeren şüpheli ilişkileri ortaya koymak olmalıdır. Yapılan denetimde denetçi dikkatini kanuni sebepler ve hilekârlıktan kaynaklanan anormalliklere yöneltmelidir. Dış denetçiler açısından bakıldığında ise dijital analizin denetim için örneklem seçmede, hayali envanterler ve muhasebe kayıtlarını kontrol etmede kullanıldığı söylenebilir (Alagöz ve Ay, 2002, s.69-70).

İşletme verilerinde Dijital Analiz uygulamadan önce dikkat edilmesi ve üzerinde durulması gereken bir kaç konu vardır. İlk olarak verilerin aylık, üç aylık ya da mali yıl gibi raporların düzenlendiği zaman dilimlerinden gelmesi gerekmektedir. Denetçi büyük defter kayıtlarından bu verileri elde edebilir. İkinci olarak, verilerin belirli bir alandan gelmesi gerekir. Yani veriler belirli bir olguyu temsil eden hareketlerden (örneğin satış faturaları) oluşmalıdır. Eğer veriler birbiriyle alakasız iki ya da daha fazla bölümden geliyorsa ve bunlar birleştirilirse, o zaman anormal rakamlar, birbiri ile aynı sayılar ortaya çıkabilir. İki ya da daha fazla bölüm birleştirildiğinde bir bölümdeki sayıların özellikleri diğer bölüm veya bölümler içinde eriyebilir. Birleştirilen bir bölüm kendi başına Benford Kanunu ile az bir uyum gösteriyorsa veya hiç bir uyum göstermiyorsa bile birleştirilen veri setleri Benford Kanunu ile uyumlu olabilir. Üçüncü olarak üzerinde durmamız gereken konu ise verilerin mümkün olduğu kadar spesifik bir seviyede incelenmesi gerektiğidir. İncelenecek olan hesabı oluşturan unsurların teker teker analize dahil edilmesi gerekmektedir. Örneğin seyahat harcamaları ele alınırken hiçbir şekilde toplamlara bakılmamalı, satır satır bu veriler inceleme kapsamına alınmalıdır. Söz gelimi toplama yapılmışsa bu belki de her bir satırda yapılan yuvarlamaların gizlenmesine ve ortaya çıkartılmamasına yol açacaktır. Dördüncü ve son olarak ise, veriler Dijital Analiz'e hazırlanmadan önce bir takım elemelerden geçirilmelidir. Belli bir miktardan düşük miktarlar ile sıfır ve negatif sayılar analiz dışı tutulmalıdır. Burada küçük sayıların analiz dışında tutulmalarının nedeni bunların tüm denetim testlerinde materyal olarak öneminin olmadığı ve dolayısıyla ihmal edilebilir özellikte olmalarından dolayıdır. Negatif ve pozitif sayılar ayrı ayrı analiz edilmelidir. Çünkü bunlar farklı şekillerdeki düzensizlikleri belirtirler (Drake ve Nigrini, 2000, s.133). Dijital analiz testlerinin uygulanışına ilişkin akış diyagramı Şekil 3.1'de görülmektedir.



Şekil 3.1 Dijital Analiz İçin Karar Destek Akış Diyagramı (Kaynak: Drake ve Nigrini, 2000, s.136.)

Dijital Analiz testleri aşağıdaki gibidir (Nigrini ve Mittermaier, 1997, s.57).

1. İlk Rakamlar Testi
2. İkinci Rakamlar Testi
3. İlk İki Rakam Testi
4. İlk Üç Rakam Testi
5. Son İki Rakam Testi
6. Yuvarlanan Sayılar Testi
7. Kopya (tekrar eden) Sayılar Testi
8. Aynı, Aynı, Farklı Sayılar Testi
9. Aynı, Aynı, Aynı Testi

İlk Rakamlar Testi: Genellikle uygunluk testlerinin üst seviyeleri için kullanılır (Nigrini ve Mittermaier, 1997, s.58). Verilerin Benford Kanunu ile uyumu için gerekli olan kriterleri sağlayan veriler ile çalışılmalı ve verilerin bu kriterleri taşıması sağlanmalıdır. Daha büyük veri setleri sayesinde çeşitlenen veriler ve daha uzun bir zaman dilimini kapsayan veriler, gerçekleşen oranlar ile Benford Kanunu'na göre beklenen oranlar arasındaki uygunluğu arttırabilecektir. Daha uzun zaman dilimleri çoğunlukla fiyat değişimlerini de içereceğinden bazı anormal rakam kopyalamalarını düşürebilecektir (Drake ve Nigrini, 2000; 133).

İkinci Rakam Testleri: Çoğunlukla üst seviyelerdeki uygunluk testlerinin ikincisi olarak kullanılır. ABD ve Kanada'da inceleme konusu olan veri setlerinde Benford Kanunu'na göre beklenen değerlerden çoğunlukla 0 ve 5 rakamlarının gerçekleşen değerleri farklılık gösterir. Benford Kanunu doğal olaylara uygulanır ve insanların ürünler ve hizmetler için oluşan fiyatları yuvarlama eğiliminden dolayı ikinci rakamın 0 ve 5'e dönüştürülmesi doğallığı bozar (Hipermarket örneğinden hatırlanacağı üzere süpermarket sektöründe fiyatlar oluşturulurken de ikinci rakamlar genellikle 9'a dönüştürülmekteydi) (Drake ve Nigrini, 2000, s.134). Burada da ilk rakamlar testi için uygunluğu arttıran açıklamalar geçerlidir.

İlk İki Rakam Testi: Amacı uç noktalara (gerçekleşen değerlerin beklenen değerleri dikkat çekici bir miktarda aştığı durumlar) bakmaktır. Denetim hedefi uç noktalara neden olan sayılardır. Denetçi psikolojik sınırlar sonucu oluşan uç noktaları da kontrol etmelidir. Psikolojik sınırlar 500, 1.000, 5.000, 10.000, 100.000... gibi değerlerdir. Uç noktaların çoğunlukla ilk iki rakam için 48-49 ya da 98-99 olduğu görülebilir. Çünkü bu değerlerin aşılması ve psikolojik sınırların geçilebilmesi durumlarında denetimin konusu oluşabilecektir. Müdürler de bu durumda oluşan miktarları söz konusu psikolojik sınırların altına çekme eğilimi gösterebilmektedir. Çünkü hemen hemen hiç bir müdür dış denetimi sevmez ve mümkün olduğunca denetimden kaçmaya çalışır. Bu durumdaki müdürler psikolojik sınırları denetimin konusu ile eşleştirebilirler ve belli sınırlar altında kalan miktarların denetim dışında kalacağını zannedip denetçi için sinyal teşkil edebilen miktarları sinyal vermeyeceklerini sandıkları şekle getirirler (Drake ve Nigrini, 2000, s.134).

İşletme içi limitlere bağlı olarak oluşan uç noktaların ilk iki rakamın analizinde göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğin bir sigorta işletmesi 3.000 ve 10.000 olarak iki ayrı yetki limitini kendi iç bünyesinde, gelen taleplere göre tespit etmiş olsun. İlk iki rakamın incelemesi yapıldığında ilk iki rakamın frekanslarının 29 ve 99'da uç noktalar oluşturacağı ve yetki limitlerinin hemen altında oluşan hesapların Benford Kanunu kapsamında beklenen ilk

iki rakamın frekanslarına göre anormallik göstereceği aşikârdır. Analistin bu iki ayrı yetki limitini göz önünde bulundurarak analizini yapması gerekmektedir. Aynı şekilde idari müdürün 5.000'lik bir harcama limiti olduğunu varsayarsak, bu limiti aşmamaya çalışan idari müdürün yapacağı harcamaların 4800-4900'lü miktarlarda bu limit olmaksızın yapacağı harcamalara göre fazlaştığı görülür. Eğer limit olmasaydı şüphesiz ki ilk iki rakam 48 ve 49'da uç noktalar göstermeyecekti (Drake ve Nigrini, 2000, s.134).

Denetimin buradaki hedefi grafikteki dikkat çekici pozitif farklılıklar (uç noktalar) dır. Bu numaraların fazla kullanılmasının nedeninin ne olduğu (muhasabe düzensizliği-hile, bazı psikolojik eğilimler ya da yetki sınırları mı olduğu) araştırılmalıdır (Drake ve Nigrini, 2000, s.135).

İlk Üç Rakam Testi: İlk üç rakam testi ilk iki rakam testi gibidir; öyle ki ilk rakam ve ikinci rakam testlerine oranla daha kapsamlıdır. Bu test veri tabanındaki her sayının ilk üç rakamının varoluş sayılarını hesaplar. Bu toplamları tablo haline getirdikten sonra Benford Kanununun beklenen değerleriyle karşılaştırılır. Bu test genelde veri tabanının 10.000 kayıttan daha fazla elemanı olması durumunda uygulanır ve bu analizlerde anormallikler üzerine odaklanır (<http://www.totalaudit.com/definition.html>).

Son İki Rakam Testi: (00,01,02,...99) olasılıklar 0,01 ve 4 denetim örneklerindeki hedeflenen ilişkilerdir. Son iki rakam testleri veri tabanındaki sayıların son iki rakamlarının varoluş sayılarını hesaplar. Bu sayılar aynı frekanslara sahip rakamlar gibi matematiksel kurullarla karşılaştırılmazlar. Bu yüzden bütün son iki rakam sayıları, 0,01'lik bir beklenen değere sahiptir. Bu test yuvarlanan rakamlar testiyle işbirliği içerisindedir ve fazla satış yapan satıcıların tanımlanmasına yardımcı olur (<http://www.totalaudit.com/definition.html>).

Yuvarlanan Rakamlar Testi: Yuvarlanan rakamlar testi; 10, 25, 50, 100 ve 1000'in katları olan sayıların hesaplanmasında kullanılır. Bu test satıcıların tanımlanmasında, tahmini gereksiz miktarlardaki faturalar ve ödemelerde kullanılır (<http://www.totalaudit.com/definition.html>).

Tekrarlanan Rakamlar Testi: Tekrarlanan rakamlar testi, veri tabanındaki tekrarlanan dolar miktarlarını araştırır. Bu testin önemi muhasabe ödemelerindeki önemsiz tekrarlamalara dikkat çekmesidir. Bu, yapılan muhasabe ödemelerinin azalmasına yardım edebilir. Ek olarak

aynı, aynı, farklı ve aynı, aynı, aynı testlerinde kullanılan ödemelerin anormalliklerinin tanımlanmasına yardımcı olur (<http://www.totalaudit.com/definition.html>).

Aynı, Aynı, Farklı: Aynı, aynı, farklı; veri tabanındaki birbirine çok yakın olan kayıtların bulunmasında kullanılır. Bu doğru satıcılara yapılan ödemelerle, yanlış satıcılara yapılan ödemelerin tanımlanmasına yardımcı olur. Aynı, aynı, farklı; aynı fatura miktarları, ikinci aynı dolar miktarları, farklı ise satıcı sayıları olarak ifade edilmektedir (<http://www.totalaudit.com/definition.html>).

Aynı, Aynı, Aynı: Aynı, aynı, aynı; veri tabanındaki aynı kayıtların bulunmasında kullanılır. Bu aynı satıcılara yapılan tekrarlı ödemelerdeki kanunsuzluk ve hataların bulunmasında kullanılır. Aynı, aynı, aynı testinde aynı fatura miktarları, ikinci aynı dolar miktarları ve son aynı ise satıcı sayıları olarak ifade edilmektedir (<http://www.totalaudit.com/definition.html>).

Bu testlerden ilk üçü ve son iki rakam testi doğrudan doğruya Benford Kanunu frekanslarını test edilen verilerin frekansları ile karşılaştırmaktadır.

3.1.3 Dijital Analiz Testlerinin Sonuçlarının Yorumlanması

Dijital Analiz Testleri sonucunda elde ettiğimiz verilerin Benford Kanunu ile uyumunun olup olmadığını Z-İstatistiği, Ki-Kare, Kolmogorov-Smirnoff gibi istatistiksel testleri kullanarak yapabiliriz (Wallance, 2002, s. 21). Bunun yanında Ortalama Mutlak Sapma yöntemi de uygunluk kriteri olarak kullanabilmektedir (Nigrini, 2000(b), s.8).

Ki-kare testini kullandığımızda, gözlemlenen değerler ile beklenen değerler arasında az bir oransal fark olsa bile sıfır hipotezi reddedilebilmektedir. Benford Kanunu için ise çok örnekten oluşan veri setleri gereklidir. Bu durumda fazla örnekten oluşan testlerde sonuçları yorumlamak için Ki-Kare testi yanlış yorumda bulunulmasına yol açabilmektedir (Nigrini, 2000(b), s.7).

Kullanılabilecek diğer bir yöntem ise Z-istatistiği (testi) dir. Bu yöntem 1996 yılında Nigrini (1996) ve Wallace (2002) tarafından kullanılmıştır. Burada ise örnek miktarının fazla olmasından dolayı problem ortaya çıkmış ve tıpkı Ki-kare testinde olduğu gibi yanlış yorumlarda bulunabilecek durumlar oluşmuştur (Wallace, 2002, s.21).

Üçüncü yöntem ise Kolmogorov-Smirnov testinin kullanılmasıdır. Herhangi bir noktada görünen Kolmogorov-Smirnov değerini aşan fark nedeni ile denetçi hemen ilişkinin olmadığını anlar ve daha derin bir inceleme başlatabilir. Bunun yanında Kolmogorov-Smirnov testi duruma özgüdür. Yani, sözgelimi denetçi devam eden bir durumu test ediyorsa ve her defasında yeni veriler oluşuyorsa bu durumda da Kolmogorov-Smirnov'un kümülatif olarak maksimum farka göre değerlendirme yapmasından dolayı yeni eklenen veriler kümülatif olarak analize dahil olacak ve Benford Kanunu'ndan sapmalar görülebilecektir (Nigrini, 2000(b), s.8).

Dördüncü alternatif ise dijital analiz testlerinde uygunluk testi olarak sıklıkla kullanılan Ortalama Mutlak Sapma (OMS) yöntemidir. Bu yöntem mutlak farkların (bütün farkların mutlak değerleri alınır) toplamının hesaplanması ve daha sonra bunun ne kadar sayıda fark değeri varsa o sayıya bölünmesi (aritmetik ortalamasının alınması) ile hesaplanır. Örneğin ilk rakam için 9 tane ilk rakam değeri olduğundan bu dokuz değerde oluşan Benford Kanunu ile gözlem değerlerinin farkının mutlak değerleri alınarak toplanır ve 9 tane mutlak fark toplandığından sonuç 9'a bölünür. Elde edilen sonuçlar ise daha önce yapılmış olan araştırmalardan ve elde edilen deneyimler sonucu hesaplanan kriterlere göre değerlendirilir. İlk rakam, ikinci rakam ve ilk iki rakam testleri için belirlenmiş bu kriterler Tablo 3.4'teki gibidir.

Tablo 3.4 Ortalama Mutlak Sapma Kriterleri

	İlk Rakam Testi	İkinci Rakam Testi	İlk İki Rakam Testi
Yakın ilişki	0,000 — 0,004	0,000 — 0,008	0,0000 — 0,0006
Kabul Edilebilir İlişki	0,004 — 0,008	0,008 — 0,012	0,0006 — 0,0012
Marjinal Kabul Ed. İlişki	0,008 — 0,012	0,012 — 0,016	0,0012 — 0,0018
İlişkisiz	0,012'den fazla	0,016'den fazla	0,0018'den fazla

Kaynak: Drake ve Nigrini, 2000, s.133–134.

Yukarıdaki OMS değerleri ile Benford Kanunu'na veri setinin uyup uymadığı hakkında yorum yapılabilir. Bu yöntemin eleştirisi karar kriterlerinin objektif olmaması ve deneyimler sonucu elde edilmiş olması ile OMS'nin bazı sapmaları saklayabilmesidir. Örneğin ilk iki rakam testinde 88 sayısının beklenen değerden iki kat fazla olması ve/veya başka iki rakamın frekanslarının neredeyse sıfır olması durumunda bile ortalama sonucu Benford Kanunu ile uyumlu çıkabilecek ancak bu değerler gözden kaçabilecektir. Uyum çıkması durumunda bile bu yöntemde uç noktalara bakılmalıdır. Burada da yine objektif olmayan değerlendirme

ortaya çıkmaktadır (Nigrini, 2000(b), s. 8). OMS testi de Nigrini ve Mittermaier (1997) ile Drake ve Nigrini (2000) tarafından yapılan çalışmalarda kullanılmıştır.

3.2 Trend Analizi

Trendler, zaman boyunca oluşan gidişat veya sistematik değişimler anlamına gelmektedir. Trend analizi de geçmiş veriler yardımı ile geleceğe ilişkin tahminler yapmada bu sistematik değişimlerin tanımlanmasıyla ilgilenmektedir (Mckee, 1989, s.57). Trend analizi analitik inceleme teknikleri içinde en çok kullanılan tekniklerden biridir. Analizin temeli, bir hesaba ait bakiyelerin dönemler itibariyle değişimlerinin bulunması ve analizinin yapılmasına dayanır.

Trend analizinin uygulanabilmesi için inceleme döneminin yeterince uzun olması gereklidir. Denetçiler, uzun dönemde finansal tablolarda yer alan kalemlerin göstermiş oldukları değişimler karşılaştırılarak, incelenen dönemin olumlu ya da olumsuz gelişmeleri hakkında bilgi elde edebilmektedirler.

Denetçiler, analitik inceleme prosedürü olarak trend analizini bilanço ve gelir tablosu kalemlerine uygulayabilecekleri gibi, aralarında anlamlı ilişkiler kurulabilecek kalemlere de uygulayabilir. Trend analizi oran analizleri ile karşılaştırıldığında tahmin yapmaya daha uygun bir yöntemdir. Bu nedenle geleceğe yönelik tahmini bütçeler hazırlanırken trend analizinden elde edilen tahmini veriler kullanılır (Graham, 1981, s.20).

Trend analizi bir zaman serisi analizi yöntemidir (Kardeş, 1996, s28). Zamana bağlı olarak elde edilip zaman sırasında düzenlenmesiyle elde edilen sayı dizisine zaman serisi denilmektedir. Trend yönü ve değişim hızı bakımından hep aynı kalmayabilir. Bu nedenle trend analizinde kullanılan serinin eğilimi doğrusal olabileceği gibi eğrisel de olabilir. Trend analizi denetim çalışmalarında, zaman içerisinde çeşitli unsurlarda meydana gelen değişimlerin ortaya konması ve ortaya çıkan bu sonuçlara dayalı olarak beklenmeyen ve olağandışı değişimlerin saptanarak bunların nedenlerinin araştırılması şeklinde yer almaktadır (Sipahi, 2001, s.148-149).

Trend analizi denetçiler tarafından iki farklı amaç için kullanılabilir (Lee ve Colbert, 1997, s.683; Bozkurt, 2000, s.165):

- İlgili hesabın geçmiş dönemlere ait verilerinden yararlanarak, denetlenen dönemde olması beklenen bakiyeyi tahmin etmek ve kayıtlı tutar ile karşılaştırmak.
- İlgili hesabın geçmiş dönemlere ait verileri ile denetlenen döneme ait tutarını karşılaştırarak, olağan olmayan bir değişim olup olmadığını incelemek.

Trend analizi, bünyesinde birçok farklı teknik barındırması nedeniyle önemli kalemler hakkında denetçilere çok faydalı bilgiler sağlayabilmektedir. Ancak kanıt toplanacak unsurlar üzerinde birden fazla değişkenin etkisi olması nedeniyle regresyon modellerinin kullanılmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Sipahi, 2001, s.149-150).

Trend analizi denetimin planlaması aşamasında, çalışmaların kapsamı belirlenirken, olağan olmayan dalgalanmaların veya beklenmeyen durumların ortaya çıkarılması amacıyla kullanılır. Denetimin yürütülmesi yani kanıt toplama aşamasında ise genellikle incelenen hesabın denetçi tarafından beklenen tutarının tahmin edilmesinde kullanılmaktadır (Bozkurt, 2006, s.166). Denetim sürecindeki bu kullanım amaçları doğrultusunda trend analizi aşağıdaki gibi iki ana bölümde ele alınmaktadır;

- Basit Trend Analizi
- Regresyon Analizi

3.2.1 Basit Trend Analizi

Basit trend analizi aritmetik hesaplamaların olduğu ancak istatistiki temeli olmayan bir tekniktir (Güler, 2006, s.92). Basit trend analizi, işletme için her yönden normal kabul edilebilecek bir yıla kıyasla izleyen dönemler itibariyle mali tablolarda yer alan kalemlerdeki artış veya azalışları gösteren bir endeks olarak tanımlanabilir (Akgüç, 2006, s.360). Analizin daha etkili sonuç verebilmesi için, incelenen dönem sayısının oldukça fazla olması gerekmektedir (Bozkurt, 2006, s.166). Basit trend analizi, belli tarih veya dönemler arasında mali tablolarda yer alan artış veya azalışları ve bu değişikliklerin temel alınan yıla oranla görece önemlerini ortaya koyarak dinamik bir analiz yapılmasını olanaklı kılmaktadır (Akgüç, 2006, s.360).

Basit trend analizinin uygulanmasında iki yöntem kullanılmaktadır. İlk yöntemde, finansal tablolarda bir yıl “baz veya temel” yıl olarak kabul edilmektedir. Baz dönemdeki hesaplara ilişkin tutarlar 100 kabul edilerek izleyen dönemlere ilişkin aynı tür hesapların tutarlarının baz

yıla göre yüzde olarak değişimi hesaplanmaktadır. İkinci hesaplama şekli ise, her yılın mali tablo kalemlerindeki değişikliklerin bir önceki yılın kalemlerine göre tespit edilmesidir. Yani her yıl için bir önceki yıl temel yıl olarak kabul edilmektedir (Gücenme, 2005, s.180; Akdoğan ve Tenker, 1998, s.567). Trendin hesaplanmasında kullanılan formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Trend Eğilimi} = (\text{Hesabın İzleyen Dönemdeki Tutarı} \times 100) / \text{Hesabın Baz Yılda Tutarı}$$

Basit trend analizi, tek bir hesaba uygulanabileceği gibi, birbiriyle yakın ilişkili olan hesaplar arasında karşılaştırma yapmak için de kullanılabilir. Basit trend analizinin uygulanması sırasında birbiriyle ilişkili hesapların eğilim yüzdelerinin hesaplanarak yorumlanması biçimi daha yararlı görülmektedir (Sipahi, 2001, s.151; Bozkurt, 2006, s.167; Akgüç, 2006, s.388). Denetçi açısından, basit trend analizinin bilanço kalemlerine nazaran gelir tablosu kalemlerine uygulanması daha etkili ve yararlı bilgiler sağlamaktadır (Güler, 2006, s.92).

Denetçi görüşünü desteklemek amacıyla kanıt toplarken basit trend analizini kullandığı durumlarda, ilişkili hesapların eğilimlerini karşılaştırarak aşağıdaki gibi kanıtlar elde edebilir (Bozkurt, 2006, s.168; Sipahi, 2001, s.151-152):

- İşletmenin stok tutarları artarken satışları azalıyorsa bunun nedenleri denetlenen işletmenin faturasız satış yapması, yanlış stok politikası izlemesi veya satışların maliyetini düşük göstermek amacıyla stokları gerçek olmayan bir biçimde yüksek değerlemesi olabilir.
- İşletmenin ticari alacaklarının artış trendi satışlarından fazla ise bunun nedenleri denetlenen işletmenin alacakların tahsilinde başarısız olması, işletmenin alacaklarını tahsil ettiği halde nakit kaynaklarını başka amaçlarla kullanabilmek için bu tahsilâtları kayıtlarda göstermemesi olabilir.
- İşletmenin satış gelirlerine göre satış maliyetleri daha fazla artış eğilimindeyse bunun denetim açısından en önemli nedeni, denetimi yapılan işletmenin karını azaltmak amacıyla maliyetlerini gerçek olmayan biçimde şişirmesi olabilir.
- İşletmenin faaliyet giderleri satış gelirlerinden daha fazla artış eğiliminde ise bunun nedeni, işletmenin kar planlaması amacıyla dürüst olmayan gider belgelerini kayıtlara geçirmiş olması olabilir.

Denetçi yukarıda belirtilen tüm hususlara ilişkin olağandışı bir eğilimle karşılaşırsa mutlaka derinlemesine inceleme yaparak bunun nedenini araştırmalıdır.

3.2.2 Regresyon Analizi

Regresyon analizi; bir değişkenin diğer bir değişken veya değişkenlerden tahmin edilmesi amacıyla kullanılan, iki veya daha fazla kantitatif değişken arasındaki ilişkileri araştıran istatistiksel bir araçtır. Bu yöntem sosyal bilimler, yönetim bilimleri ve işletme biliminin muhasebeyi de içeren bir çok alanında yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Bu modelden denetçiler ise özellikle analitik inceleme tekniği olarak yararlanmaktadırlar (Wilson, 1992, s.33).

Denetçiler regresyon analizinden bir hesabın beklenen değerini bulurken faydalanmaktadırlar. Denetçiler analitik inceleme tekniği olarak regresyon analizini kullanarak diğer detay testlerinin kapsamını da daraltabilmektedirler (Leininger ve Conley, 1980, s.43).

Analitik inceleme teknikleri içinde önemli bir yeri olan regresyon analizinde, değişkenler arasındaki ilişki matematiksel bir modelle incelenmektedir. Analizde incelenen olayla ilgili değişkene bağımlı veya açıklanan değişken (Y), bu olayı etkileyen değişkenlere ise bağımsız veya açıklayıcı değişkenler (X) denilmektedir (Sipahi, 2001, s.153). Örneğin satışlar ve reklam harcamalarından oluşan iki değişkenli bir veri kümesi ile ilgileniyorsak, firmanın reklam harcamaları bağımsız, satışları ise bağımlı değişken olacaktır. Böyle bir durumda reklam harcamaları bağımsız değişkeni aracılığı ile satışlar bağımlı değişkeni açıklanmaya çalışılacaktır (Gürsakal, 1998, s.257).

İçerdiği değişken sayılarına bağlı olarak, basit ve çoklu olmak üzere iki tür regresyon modeli vardır. Regresyon analizinde tek bir bağımsız değişkenle ilgileniyorsak basit doğrusal regresyon, buna karşılık birden çok bağımsız değişkenle bağımlı değişkeni açıklamaya çalışıyorsak çoklu regresyon modeli söz konusu olmaktadır (Gürsakal, 1998, s.258).

Basit ve çoklu regresyon modelleri aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Blocher ve Willingham, 1988, s.225):

Basit Regresyon Modeli: $Y_i = \beta_0 + \beta_1 X + \epsilon_i$

Çoklu Regresyon Modeli: $Y_i = \alpha + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \dots + \epsilon_i$

Basit regresyon modelinde, Y bağımlı (sonuç) değişken olup tahmin edilmesi gereken hesap kalanı veya unsuru temsil etmektedir ve belli bir hataya sahip olduğu varsayılır. X bağımsız (sebepl) değişken olup hatasız ölçüldüğü varsayılır. α sabit olup $X=0$ olduğunda Y'nin aldığı değerdir. β ise regresyon katsayısı olup, X'in kendi birimi cinsinden 1 birim değişmesine karşılık Y'de kendi birimi cinsinden meydana gelecek değişme miktarını ifade eder. ϵ tesadüfî hata terimi olup, modeldeki bağımsız değişken veya değişkenler dışındaki faktörlerin bağımlı değişke üzerindeki etkilerini göstermektedir.

Çoklu regresyon modelinde ise basit regresyon modelinden farklı olarak $\beta_1 X_{1i}$ birinci bağımsız değişkeni ve ona ait regresyon katsayısını, $\beta_2 X_{2i}$ ise ikinci bağımsız değişkeni ve ona ait regresyon katsayısını ifade etmektedir.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında basit regresyon modelinin daha fazla kullanılması nedeniyle (Sipahi, 2001, s.154) çalışmamızda basit regresyon modeli ele alınacaktır.

Regresyon çözümlemesinin amacı, bağımlı değişken ile bağımsız değişken arasındaki ilişkinin modellenmesidir. Bu modelleme sırasında karşılaşılan en önemli sorun, özellikle işletmecilik ve iktisat uygulamalarında, geri planda var olabilecek ilişkinin fonksiyonel biçiminin tam olarak bilinmemesidir. Örneğin hane başına gelirin yüksek olduğu dönemlerde hane başına perakende satışların da yüksek olması beklenir ancak bundan fazla pek bir şey bilinmez. Böyle durumlarda olabildiğince akla uygun ve basit bir önerme kullanmak yani ilişkinin doğrusal olduğunu kabul etmek uygun olacaktır⁷ (Newbold, 2000, s.494).

İki değişken arasındaki (bir bağımlı, bir bağımsız değişken) ilişkiyi açıklamak için kullanılacak doğrusal modelin ifadesi $Y = a + bx$ şeklinde olacaktır (Mckee, 1989, s.126). Ancak uygulamada hangi iki değişken alınır alınsın, aralarında tam doğrusal bir ilişki olduğunu söylemek mümkün olmayacak bir takım sapmalar olacaktır (Sipahi, 2001, s.157). Bu nedenle basit doğrusal regresyon modeli daha önce de ifade ettiğimiz gibi; $Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \epsilon_i$ şeklinde olacaktır. Formüldeki, β_0 parametresi regresyon doğrusunun Y eksenini kestiği noktanın ordinatı, β_1 parametresi regresyon doğrusunun eğimini (yani X'deki bir birimlik

⁷ Çok sayıda işletmecilik ve ekonomi konusu için bu ilişkinin doğrusal olduğunu saymak mantıklıdır. Ancak, veriler güçlü bir şekilde bunun tersini gösteriyorsa yani doğrusal bir ilişki olmadığını gösteriyorsa, araştırmacı bu varsayımı terk etmeye hazır olmalıdır.

artışa karşılık Y'deki değişimi), X parametresi de bağımsız değişkeni ifade etmektedir. ϵ_i ise rassal hatayı ifade etmektedir.

Regresyon modelinin basit doğrusal regresyon kabul edilmesi ve tahminin geçerli olabilmesi için “ ϵ ” rassal hata terimi için bazı varsayımların geçerli olması gereklidir. Bu varsayımlar,

1. Hata terimlerinin beklenen değeri sıfırdır: $E(\epsilon)=0$
2. Hata terimlerinin dağılımı normaldir.
3. Hata terimlerinin varyansı sabittir ve bütün x değerleri için; σ^2 ne eşittir.
4. Farklı “Y” değerlerine ilişkin rassal hatalar birbirinden bağımsız dağılmaktadır. Yani $E(\epsilon_i \epsilon_j)=0$ $i \neq j$ dir.

şeklinde özetlenebilir (Gürsakar, 1998, s.252; Sipahi, 2001, s.157; Koutsoyiannis, 1992, s.49-50; Newbold, 2000, s. 503).

Model oluşturulduktan sonra ilgili istatistiklerin (R^2 , Standart Sapma, F ve T istatistikleri) hesaplaması yapılır⁸.

Hesaplanan değerlerden bir tanesi belirlilik katsayısı olarak ifade edilen R^2 değeridir. Belirlilik katsayısı regresyon modelinin direkt güvenilirlik ölçüsü olarak kabul edilmekte ve sıklıkla modelin açıklama gücü olarak da tanımlanmaktadır (Blocher ve Willingham, 1988, s.241). Belirlilik kat sayısı daha açık bir ifade ile bağımlı değişkende meydana gelen değişimlerin modelde yer alan bağımsız değişken tarafından açıklanma oranı anlamına gelmektedir (Sipahi, 2001, s.158). Belirlilik katsayısı $0 \leq R^2 \leq 1$ arasında bir değer alır. Değer bire yaklaştıkça oldukça güvenilir bir modelden bahsedilirken, değer sıfıra yaklaştıkça modelin güvenilirlik düzeyi de düşmektedir (Blocher ve Willingham, 1988, s.241). Denetim çalışmalarında bu değer %70 ve üzerinde bir değer olması kabul edilebilir sayılmaktadır (McKee, 1989, s.129).

Basit regresyon modelinde verilere en uygun doğrunun bulunmasında en küçük kareler tekniğinden yararlanılmaktadır. En küçük kareler tekniği bağımlı değişkenin gerçek değerleri ile tahmin edilecek regresyon denkleminde bulunacak değerleri arasındaki farkların kareleri

⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz: Gürsakar N., 1998 Bilgisayar Uygulamalı İstatistik II.

toplaminin minimum olması esasına dayanmaktadır. Bu koşulu sağlayan doğru en küçük kareler doğrusu olarak adlandırılmaktadır ⁹(Gürsakal, 1998, s.263).

Modelin tahmin edilmesinden sonra seçilen bir anlamlılık düzeyine göre tahmin edilen modele güvenilip güvenilmeyeceği ise t ve F hipotez testleri aracılığı ile belirlenmektedir. t-testi modelde yer alan katsayıların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadıklarını araştırmak için yapılmaktadır. Sabit ve değişken katsayılara bu hipotez testi ayrı ayrı uygulanır. Gerekli hesaplamalar yapıldıktan sonra t test istatistiğinin mutlak değeri, belirlenen anlamlılık düzeyi ve n-k serbestlik derecesine göre t tablosundan bulunacak değer ile karşılaştırılır. Burada n gözlem sayısı iken k tahmin edilen parametre sayısını ifade etmektedir. Bulunan değerlere göre yorumlama ise şu şekilde yapılacaktır (Sipahi, 2001, s.162):

$|t| > t_{\alpha, n-k}$ ise H_0 hipotezi reddedilecek, yani katsayının istatistiki olarak anlamlı olduğu

$|t| < t_{\alpha, n-k}$ ise H_0 hipotezi reddedilmeyecek yani katsayının sıfır olduğu söylenebilecektir.

F testi ise modelin genel olarak anlamlılığının test edilmesinde kullanılmaktadır. Gerekli hesaplamalar yapıldıktan sonra model için hesaplanan F istatistiği değeri belirlenen anlamlılık düzeyi ve serbestlik derecelerine göre F tablosundan bulunacak değerle karşılaştırılır. Eğer F hesap değeri tablo değerinden büyük ise H_0 hipotezi reddedilecek yani modelin genel olarak anlamlı olduğu söylenecek, F hesap değeri F tablo değerinden küçük ise H_0 hipotezi reddedilmeyecek yani modelin anlamlı olmadığı söylenecektir (Sipahi, 2001, s.162).

Regresyon analizi analitik inceleme tekniği olarak özellikle hesap kalanlarının beklenen değerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır. Gelir tablosunda yer alan hesaplar bilânçoda yer alan hesaplara nazaran daha tahmin edilebilir oldukları için regresyon analizinin gelir ve gider hesaplarının tahmininde kullanılması varlık ve kaynak hesaplarına göre daha uygun olmaktadır (Colbert, 1994, s.4).

Denetçiler özellikle üretim işletmelerine ilişkin denetimlerinde regresyon analizi kullanarak gelir ve gider hesaplarının ayrıntılı incelemelerinden önemli bilgiler elde edebilirler. Örneğin haftalık işçilik giderleri bağımlı değişken kabul edilerek bu bağımlı değişkeninin değerinin oluşmasında etki eden çalışılan süre, çalışan işçi sayısı ve ortalama

⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz: Gürsakal N., 1998, Bilgisayar Uygulamalı İstatistik II.

saat ücreti gibi faktörler de bağımsız değişken olarak kullanılarak, haftalık işçilik giderlerinin olması gereken değeri denetçi tarafından regresyon analizi aracılığı ile tahmin edilir. Denetçinin buradaki amacı, beklenen değer ile haftalık işçilik giderlerinin gerçekleşen değeri arasında önemli bir farklılık olup olmadığının araştırılmasıdır. Eğer denetçi önemli bir farklılıkla karşılaşmışsa daha ayrıntılı bir inceleme yaparak bu farklılığın nedenini ortaya çıkarmaya çalışacaktır.

Denetçiler regresyon analizini bir analitik inceleme tekniği olarak detay testlerinin kapsamının daraltılması amacıyla da kullanabilirler. Denetçi regresyon analizini bu amaçla kullanacağı zaman bağımlı değişken olarak kullanacağı değişkeni tahmin etmede kullanacağı iç ve dış bilgi kaynaklarından yararlanarak elde ettiği bağımsız değişkenlerin bağımsızlığını gerekli testleri yaparak ortaya koymalıdır (Leininger ve Conley, 1980, s.46) Örneğin denetçinin regresyon analizini karın düşük gösterilip gösterilmediğini anlamak için satışları test etmede kullandığını ve satışların maliyetini de bağımsız değişken olarak kullandığını varsayalım. Burada denetçinin öncelikle, satışların maliyetinin olması gerekenden fazla değerlendirilip değerlendirmediğini satışların maliyetini bağımsız bir şekilde test ederek ortaya koyması gerekir. Satışların maliyeti, özellikle stoklara ilişkin olarak yapılan fiziksel gözlemler aracılığı ile test edildikten sonra artık regresyon analizinde satışların tahmininde bağımsız değişken olarak kullanılabilir ve bu da satışlara ilgili detaylı işlem testlerinin kapsamının daraltılmasına yardımcı olur.

3.3 Karşılaştırmalı Tablolar Analizi

Denetçi denetim çalışmalarını yürütürken sadece cari yıl verilerini değerlendirerek sağlıklı sonuçlara ulaşamayabilir. İşletmenin cari yılına ilişkin verilerini incelemek denetçiye o işletme hakkında bir görüş kazandırabilir. Ancak, işletmenin gerçek anlamda tanınıp doğru bir değerlendirme yapılabilmesi için işletmeye ait mali tablo verilerindeki değişimlerin önceki dönemleri de kapsayacak biçimde gözden geçirilmesi gerekmektedir (Gücenme, 2005, s.172). Karşılaştırmalı tablolar analizinden sadece mali tablolar için değil işletmenin kayıtlı diğer verileri için de yararlanılabilir (Dericci, 2002, s.72).

Bir işletmenin birbirini izleyen ve aynı uzunluktaki iki veya daha fazla döneme ilişkin finansal tablolarının birbirini izleyen dönemler itibariyle karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi ve bu tablolarda yer alan hesap kalemlerinin zaman içerisinde göstermiş olduğu değişimlerin incelenmesine karşılaştırmalı tablolar analizi adı verilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1998,

s.511). Denetim açısından bu tekniğin uygulanmasındaki amaç, bir hesabın dönemler itibariyle değişimini inceleyerek denetlenen dönemdeki durumu hakkında bir fikir sahibi olabilmektir (Bozkurt, 2006, s.169).

Bu tekniğin etkinliğinin arttırılabilmesi için dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır (Güler, 2006, s.93):

- Karşılaştırmaya esas alınan dönemlerin aynı uzunlukta olması,
- Finansal tabloların içerdikleri bilgilerin aynı muhasebe ilke ve kuramlarına göre düzenlenmiş olması,
- Rakamların enflasyondan arındırılmış olması,
- Rakamların birbirleriyle karşılaştırılabilir nitelikte olması.

Finansal tabloların iki dönemli olarak düzenlenmesi durumunda cari dönem verileri geçmiş dönem verileri ile karşılaştırılır, artış ve azalışlar ve bunların yüzdeleri buna göre saptanır. İki'den fazla dönemi içeren karşılaştırmalı tabloların oluşturulmak istenmesi durumunda ise karşılaştırmalar iki şekilde yapılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.511):

- En önceki yıl baz yıl olarak alınmakta ve tüm karşılaştırmalar bu yıla göre yapılmaktadır. Baz yıl olarak seçilecek yılın daha önce basit trend analizinde de bahsedildiği gibi normal bir faaliyet yılı olmasına dikkat edilmelidir.
- Her yıl kendisinden önce gelen yıl ile karşılaştırılmaktadır.

Yöntemde hesaplanan artış veya azalışlar hem mutlak hem de yüzde olarak ifade edilmektedir. Artış veya azalışın mutlak değer olarak tespitinde iki dönem arasındaki fark alınırken yüzde hesaplamasında ise aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır (Bozkurt, 2006, s.169; Sipahi, 2001, s.165):

$$(\text{Fark} / \text{İki Yılda İlkini Tutarı}) \times 100 = \% \text{ Değişim}$$

Karşılaştırmalı tablolar analizi tekniğinin sonuçları iki şekilde yorumlanabilir. Basit bir şekilde farklar ve yüzdelere bakılarak hesapların dönemler itibariyle olağandışı dalgalanmalar gösterip göstermediğine bakılarak olağandışı dalgalanmaların olduğu dönemlere yoğunlaşılır. Diğer bir yorum biçimi ise, değişimlerin neden-sonuç ilişkisine dayandırılmasıdır. Yani bir

hesaptaki artış veya azalışın nedeninin diğer bir hesaptaki değişim nedeni ile olabileceği kabul edilmektedir (Bozkurt, 2006, s.170).

Denetçi tekniğin yorumunda ikinci yöntemi kullandığı durumda aşağıdaki kanıtları elde edebilir:

- Denetlenen işletmenin satışlarındaki değişim yüzdesi stoklarındaki değişim yüzdesinden daha az ise, bunun nedeni yanlış stok politikası olabileceği gibi, stokların gerçek olmayan bir biçimde şişirilmiş olması da olabilir.
- Denetlenen işletmenin satışlarında meydana gelen değişimler ile satışların maliyetinde ortaya çıkan değişim dengesiz ise bunun nedeni denetlenen işletmenin kar planlaması amacıyla maliyetlerle oynaması olabilir.
- Gelir kalemlerindeki değişime oranla gider kalemlerinde daha fazla artış gözleniyorsa bunun nedeni gerçek dışı giderlerin yaratılması olabilir.

Denetçi elde ettiği bu tür kanıtlar sonucu ilgili kalemlere ilişkin derinlemesine inceleme yoluna gitmelidir.

3.4 Dikey Analiz

Dikey analiz yönteminde, finansal tablolarda yer alan her kalem, içinde bulunduğu grup toplamına veya aktif pasif toplamına oranlanmakta ve yüzde olarak ifade edilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.547; Sipahi, 2001, s.166). Örneğin, stok tutarının dönen varlıklar tutarına oranı, maddi duran varlıkların duran varlıklar toplamındaki oranı, kısa vadeli yabancı kaynakların pasif toplamına oranı, satışların maliyetinin net satışlara oranı gibi. Dikey analiz tekniği ile sadece denetlenen dönemin oranları analiz edildiği zaman statik bir analiz durumunda iken denetlenen dönemle önceki dönemlerin oranları veya sektör ortalama oranları da karşılaştırılarak dinamik bir analiz halini alabilmektedir (Bozkurt, 2006, s.170; Derici, 2002, s.74).

Bir işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili tam bir fikir elde edebilmek için, işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri kolundaki diğer işletmelerle de karşılaştırılması gerekir. Karşılaştırma yapılabilmesi için verilerin aynı yıllara ait olması gerekir. Dikey analiz adı verilen bu analiz tekniğinde her tablo verisinin yüzde olarak ifade edilmesi, tabloların anlaşılması ve analiz edilmesini daha kolay hale getirmektedir. Çünkü mutlak rakamların

okunması ve anlaşılması daha zor olabilmektedir. Ayrıca bazı durumlarda yanıltıcı yorumlara da neden olabilmektedir. Şöyle ki, farklı işletmelerde aynı mutlak rakama sahip bir tablo verisinin toplam içindeki payı farklı ise taşıdığı anlam da değişecektir (Gücenme, 2005, s.184-185).

Dikey analiz yönteminin karşılaştırmalı tablolar analizi ve basit trend analizi yöntemlerine göre iki önemli üstünlüğü bulunmaktadır (Akgüç, 2006, s.381)

1. Diğer analiz teknikleri, bilânço kalemlerinin toplam içindeki görece önemlerini göstermedikleri halde, dikey analiz yöntemi her bir kalemin toplam içindeki görece önemini ifade eder.
2. Bilânço kalemlerindeki değişiklikler salt tutar olarak ifade edildiğinde, aynı endüstri kolundaki işletmeler arasında anlamlı karşılaştırmalar yapmak olanaklı olmamaktadır. Buna karşılık bilânçolar ortak bir paydaya indirgenerek, yüzdelerle ifade edildiğinde aynı endüstri kolundaki diğer işletmelerle de anlamlı karşılaştırmalar yapılması imkânı elde edilmektedir.

Dikey analiz tekniği bilânço kalemlerine uygulandığında, bir hesabın içinde bulunduğu hesap grubuna, aktif ve pasif toplamına oranı bulunabilir. Gelir tablosu kalemlerine dikey analiz uygulandığında ise, her hesabın net satışlara oranı bulunur (Bozkurt, 2006, s.171). Dikey analizin bilânço ve gelir tablosu kalemlerine uygulanmasında kullanılan formüller aşağıdaki gibidir:

Grup Toplamına Göre Dikey Yüzde= (Hesabın Tutarı / Grup Toplamı)x100

Genel Toplama Göre Dikey Yüzde= (Hesabın Tutarı / Aktif veya Pasif Toplamı)x100

Net Satışlara Göre Dikey Yüzde= (Gelir Tablosu Hesabını Tutarı / Net Satışlar)x100

Denetçi işletmenin genel durumunu incelemek amacıyla bilanço kalemlerine dikey analiz uyguladığında üç ana unsuru dikkate alır (Bozkurt, 2006, s.171):

- Varlık dağılımının incelenmesi
- Kaynak dağılımının incelenmesi
- Varlık-Kaynak ilişkisinin incelenmesi

Varlık kaynak dağılımına bakıldığında, dönen varlık ve duran varlıkların aktif içindeki dağılımları önemlidir. Genel olarak ticaret işletmelerinde dönen varlık oranı, üretim işletmelerinde ise duran varlık oranı ağırlıkta olmalıdır. Yine dönen varlıklar içinde nakit, alacak ve stokların dağılımı da önemlidir. Kaynak dağılımında da kaynakların pasif dağılımı içindeki ağırlıkları önemlidir. Pasif içinde de ağırlık olarak büyüklük sırasının öz kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar şeklinde olması beklenir. Yabancı kaynakların ağırlığının öz kaynaklardan veya kısa vadeli yabancı kaynaklar oranının diğer kaynakların oranlarından çok daha fazla olması denetçinin işletmedeki denetim riskini arttırabilir (Bozkurt, 2006, s.171). Tekniğin gelir tablosu kalemlerine uygulandığı durumlarda ise her bir gelir tablosu kaleminin net satışlara oranının yeterlilikleri değerlendirilir.

Denetçi finansal tablolara dikey analiz tekniğini uyguladıktan sonra elde ettiği veriler ışığında önemli gördüğü noktalarda araştırmalarının detayını arttıracak, gerekirse bu konulara ilişkin ek kanıt toplama yolunu seçecektir.

Bu analiz tekniğinin kullanılması ile ortaya çıkarılabilecek bir takım düzensizlikler ve bunların nedenlerine ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Denetlenen işletmenin stoklarının dönemler itibariyle dönen varlıklar içinde yüksek bir ağırlıkta seyretmesi, gerçek olmayan stok veya yüksek değerlendirme göstergesi olabilir.
- Dönemler itibariyle duran varlıklar oranı fazla değişme göstermemesine rağmen uzun vadeli yabancı kaynaklar oranının giderek yükselmesi, gerçek dışı bir kredi yaratıldığının göstergesi olabilir.
- Satışların maliyeti oranının dönemler itibariyle giderek artması, maliyetlerle oynanmış olabileceğinin göstergesi olabilir.
- Satışların karlılığı oranında diğer dönemlere göre normal olmayan azalışlar, açıktan satış yapıldığı anlamına gelebilir.
- Faaliyet giderleri oranının diğer dönemlere nazaran net satışlar içindeki payının aşırı artması, gerçek olmayan bir gider yaratıldığının göstergesi olabilir.

3.5 Oran Analizleri

Bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları incelenir ve değerlendirilirken, işletmenin finansal tablolarında görülen rakamlardan çok, bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler daha anlamlı olmakta, bu nedenle finansal analizde oranlardan geniş ölçüde yararlanılmaktadır (Akgüç, 1998, s.20).

Oran, mali tablolarda yer alan çeşitli kalemler arasındaki basit matematiksel bir ilişkiyi gösterir. Bu ilişkinin ifadesi, bayağı kesir, yüzde ya da salt rakam olarak ifade edilebilir (Ceylan, 1998, s.25). Oran analizi, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını, kendi içinde ve aynı veya farklı sektörden diğer işletmelerin sonuçlarıyla ya da sektör sonuçlarıyla karşılaştırarak incelenmesi amacıyla kullanılır. Bu amaçlarla yapılan finansal analiz sadece bir dönem için olabileceği gibi iki veya daha fazla dönem için de olabilir. Oran analizi tekniğinin en büyük özelliği, incelenmek istenen tek bir konuda bile uygulanabilir olmasıdır. Bu nedenle oranlar, finansal tabloların bünyesinde gizli olarak var olan kalemler arasındaki her türlü ilişkinin ortaya çıkmasını sağlamakta ve böylece finansal tabloların daha kolay anlaşılmasına imkân vermektedir (Akpınar, 2006, s.33). Oran analizlerinden sağlanacak temel fayda, belirli bir normdaki veya planlanmış sonuçlarla değişkenler arasındaki ilişkiyi oluşturan unsurların karşılaştırılabilmesidir (Kardeş, 1996, s.68-69).

Denetim açısından özellikle gelir tablosu hesaplarının oran analizine tabi tutulması denetçiye daha fazla kanıt toplama şansı vermektedir. Çünkü, gelir tablosunda yer alan hesapların bilançoda yer alan hesaplarla yakın ilişki içinde olması dolayısıyla oran analizlerinin gelir tablosu hesaplarına uygulanması ile bilanço hesaplarına ilişkin de kanıt toplanmış olur (Sipahi, 2001, s.173).

Denetçi oranları kullanarak karşılaştırma yaparken denetlediği işletmenin oranlarının aynı yöntemle elde edilip edilmediğine veya önemli farklılıkların olup olmadığına mutlaka karar vermelidir (Mckee, 1989, s.76).

Oran analizlerini uygulayacak olan denetçi, işletmenin içinde bulunduğu sektör ve sektör içindeki rekabet gücü, satış hacmi, faaliyet etkinliği, finansal yapı, işletme yönetiminin etkinliği, sektörel ve ekonomik gelişmeleri göz önünde bulundurarak bu teknikten yararlanmalıdır (Sipahi, 2001, s.174).

Bilânço ve gelir tablosu hesaplarının birbirine bölünmesi ile çok sayıda oran elde edilebilir. Ancak, denetçi boyutuyla baktığımızda önemli olan anlamlı ve önemli oranların hesaplanmasıdır. Gereğinden fazla oran hesaplaması bir takım karışıklıklara da neden olabilir. Bu nedenle, yalnız amaca uygun oranların hesaplanması daha yararlı olacaktır (Ceylan, 1998, s.25).

Oranlar yolu ile analizde sadece oranların hesaplanması ve finansal tablolarda yer alan kalemler arasında basit matematiksel ilişkilerin gösterilmesi denetçiye hiçbir şey ifade etmez. Önemli olan hesaplanan oranların belli kıstaslara göre yorumlanarak olağanüstü bir durumun olup olmadığının ortaya konmasıdır.

Hesaplanan oranların değerlendirilmesi ve yorumlanmasında genellikle şu ölçülerden yararlanılmaktadır (Akgüç, 1998, s.21):

1. Hesaplanan oranların, firmanın geçmiş faaliyet dönemlerindeki oranları ile karşılaştırılması.
2. Oranların benzer firmaların veya firmanın faaliyette bulunduğu endüstri kolundaki tipik oranlar veya endüstri ortalaması ile karşılaştırılması.
3. Hesaplanan oranların deneyimler sonucu bulunmuş oranlarla karşılaştırılması.

Yukarıda bahsedilen ölçülerden ilk ikisi birinci bölümde de ele alınan ve tezin temelini oluşturan analitik prosedürlerin uygulanmasında oran analizlerinin nasıl kullanıldığını da göstermektedir.

Teori ve uygulamada yer alan çok sayıda oran türü bulunmaktadır. Ancak daha önce de bahsettiğimiz gibi bunların hepsinin değil yararlı olacağı düşünülenlerin hesaplanması yarar sağlayacaktır. Bu bağlamda bu oranların en sık kullanılan ve denetimde önemli bulgulara ulaşılmasını sağlayacak olanlardan bazıları aşağıdaki gruplar içinde yer almaktadır (Büker vd., 1997, s.36-37; Akgüç, 2005, s.396; Gücenme, 2005, s.187-188):

- Likidite oranları
- Mali oranlar
- Faaliyet oranları
- Karlılık oranları

3.5.1 Likidite Oranları

Likidite genel olarak, işletmenin borçlarını ödeyebilme yeteneğini ifade eden bir kavramdır (Büker vd., 1997, s.41). Likidite oranları ise, firmanın kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ölçmek, diğer bir ifade ile likidite riskini değerlendirmek ve çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığını saptamak için kullanılmaktadır (Colbert, 1994, s.6; Akgüç, 2005, s.396). Likidite açısından zayıf olan işletmeler denetçiler açısından daha fazla risk taşıdıkları için, denetçilerin bu işletmelerin denetiminde daha dikkatli olmaları gerekmektedir (Bozkurt, 2006, s.173).

Likidite oranlarının denetçi tarafından hesaplanmasındaki amaç, kısa vadeli yabancı kaynaklarla dönen varlıkların birlikte değerlendirilmesinde geçmiş yıllara ve sektör ortalamalarına göre ortaya çıkabilecek olası farklılıkların belirlenmesi ve olağanüstü bir durumla karşılaşırsa duruma göre ek kanıtların toplanmasıdır.

Denetlenen işletmenin çok yüksek veya çok düşük likidite oranlarına sahip olması denetim açısından üzerinde durulması gereken olaylardır. Düşük likiditenin olduğu durumlarda denetçi açısından işletme riski artmaktadır. Yüksek likidite oranlarında ise, dönen varlıklar kaleminin tutar olarak gerçek olup olmadıkları araştırılmalıdır. Çünkü dönen varlıklar içinde satıldığı halde stoktan düşülmemiş mallar, tahsil edildiği halde bekletilen alacaklar vb. olabilir. Yine kısa vadeli borçların da içeriğine dikkat etmek gereklidir. Örneğin kur farkı gideri yazabilmek için ödendiği halde bekletilen dövizli borçlar, gerçek olmayan bir biçimde yaratılan banka kredileri vb. olabilir (Bozkurt, 2006, s.174).

Denetçi ortaya çıkacak farklılıkları analiz ederken mutlaka mevsimsel dalgalanmaları ve denetlenen işletmenin içinde bulunduğu ekonomik durumu göz önünde bulundurmalıdır. Ayrıca işletmenin likiditesini yakından ilgilendiren özellikle devir hızı oranları gibi diğer oranların da değerlendirme sırasında dikkate alınması gerekir.

Bazı kaynaklarda kısa dönem likidite veya kısa dönem borç ödeme gücü oranları olarak da adlandırılan bu grupta aşağıdaki oranlar yer almaktadır:

- Cari Oran
- Hazır Değerler Oranı
- Asit-test oranı

Cari Oran: Cari oran, dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar arasındaki ilişkiyi gösteren ve çok yaygın kullanımı olan bir orandır (Weygandt vd., 1996, s.799). Cari oran aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Weygandt vd., 1996, s.799; Bozkurt, 2006, s.174; Akgüç, 1998, s.23; Mckee, 1989, s.80):

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

Cari oran işletmenin bir yıl içinde ödemekle yükümlü olduğu borçlarını ödeyebilme gücü hakkında bilgi verir. Oranın birden büyük olması işletmenin pozitif net işletme sermayesine¹⁰ sahip olduğunun da ifadesidir (Güler, 2006, s.97). Bu oran hesaplanırken, dönen varlıklar için ayrılan karşılıkların düşülmesi ve eğer firmanın bankalarca bloke edilmiş parası var ise bunların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Akgüç, 1998, s.23-24).

Cari oranın çoğunlukla 2 olması yeterli görülmektedir. Ancak bazı durumlarda bunun çok üstünde bir oran yetersiz, bazı durumlarda da 2'nin altında bir oran yeterli görülebilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından likiditenin çok yeterli olmaması nedeniyle cari oranın 1.5 veya %150 olması yeterli kabul edilebilmektedir (Akgüç, 2005, s.398). Bu oranın denetim açısından ve ülkemiz koşulları da ele alındığında 2 olması beklenmemelidir.

Cari orana göre değerlendirme yapılırken sadece orana bakarak bir değerlendirme ve işletmeler arası karşılaştırma yapma yanıltıcı olabilmektedir. Bu nedenle denetçiler cari oran üzerinden bir karşılaştırma yaparken a)Dönen varlıkları oluşturan kalemlerin dönen varlıklar içindeki ağırlığı (dönen varlıklar başlığı altında toplanan değerlerin hepsi aynı nitelikte değildir. Para ve para benzeri kalemler dönen varlıklara dâhil olduğu gibi paraya çevrilmesi zaman alabilecek stoklar da bu varlıklara dâhildir. Bu nedenle, para, stok ve alacakların dönen varlıklar içindeki ağırlıkları, işletmenin kısa vadeli borç ödeme gücünü de etkilemektedir), b)İncelenen firmanın dönen varlıklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar kalemlerinin son yıllarda göstermiş oldukları eğilimler (incelenen işletmenin son bilançosuna göre hesaplanan cari oran kadar, işletmenin cari oranının son yıllarda göstermiş olduğu eğilim de önemlidir. Cari oranı sürekli artış gösteren firmanın likidite durumu, son bilançolarına göre cari oranları eşit olsa bile, cari oranı düşüş gösteren firmaya kıyasla daha olumlu yorumlanmaktadır), c) Mevsimlik dalgalanmalar (İşletme faaliyetlerinin en yüksek düzeye ulaştığı mevsimde, cari oran düşük, buna karşılık işletmenin, stoklarını satıp, alacaklarını tahsil edip, borçlarını

¹⁰ Net işletme sermayesi, işletmenin dönen varlıklarından kısa vadeli yabancı kaynaklarının çıkarılması ile elde edilmektedir.

ödediği başka bir ifade ile faaliyetinin en düşük düzeye indiği dönemlerde ise cari oranı yüksek olabilir), d) Dönen varlıkların gerçek değeri (denetçinin bu noktada öncelikle dönen varlıkların gerçek değerleriyle değerlendirilip değerlendirilmediği, dönen varlıkların içine duran varlıklar niteliğindeki kalemlerin dahil edip edilmediğini saptaması gerekir. Ayrıca, burada yapılabilecek olan, şüpheli alacaklara karşılık yazılmaması, değersiz alacakların zarar yazılmaması, uzun süreli alacaklar ile derhal satış kabiliyeti olmayan finansal varlıkların dönen varlıklar içinde gösterilmesi gibi olası düzensizliklerin de denetçi tarafından göz önünde bulundurulması gerekir), e) İşletmenin faaliyette bulunduğu iş kolu, f) Stokların devir hızı (Bir işletmenin stoklarının devir hızı yavaş ise, normal olarak böyle bir işletmenin cari oranının da yüksek olmaması gerekir), g) Alacakların devir hızı (alacakların devir hızının düşük olduğu bir işletmede cari oranında düşük olması beklenir) gibi faktörleri de göz önüne alması gerekmektedir (Akgüç, 2005, s.398-402).

Cari oranı incelenen işletmenin oranı çoğunlukla 1'in altında seyrediyorsa bu durumda işletmenin kısa vadeli borçlarını ödemede oldukça büyük bir riske sahip olduğu söylenebilir. Bu durumda denetçinin işletmenin dönen varlıklarında meydana gelen hareketleri yıllar itibariyle derinlemesine araştırması ve ek kanıtlar toplaması gerekecektir.

Hazır Değerler Oranı: Denetçi açısından büyük önem taşıyan bu oran cari oranı tamamlayan ve onu daha anlamlı kılan bir orandır. Bu oranın hesaplanmasında amaç işletmenin kısa vadeli borçları karşısında nakit gücünü görebilmektir. Nakit oranı olarak da bilinen bu oranın hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanılır (Gücenme, 2005, s.190):

$$\text{Hazır Değerler Oranı} = (\text{Hazır Değerler} + \text{Menkul Kıymetler}) / \text{Kısa Vadeli Borçlar}$$

Hazır değerler oranı hesaplanırken pay kısmında, paraya çevrilmesi zaman alabilecek olan değerlere yer verilmesi nedeniyle, cari orana kıyasla işletme likiditesinin ölçülmesinde daha yararlı bir ölçü olarak kabul edilmektedir (Akgüç, 1998, s.28).

Bu oranın genel standardı 1:1 olarak kabul edilmektedir. Ancak enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde yer alan işletmelerin, faaliyetlerinin finansmanında kısa vadeli borç kullanımlarının yoğun olmasından ötürü işletmeden işletmeye, sektörden sektöre ve ülkeden ülkeye bu oranda değişiklikler olabilmektedir (Sipahi, 2001, s.178). Gelişmiş ülkelerde bu oranın %20'nin altına düşmemesi gerektiği genel bir kural olarak ileri sürülmektedir.

Ülkemizdeki sınıai işletmelerinde ise kısa vadeli borçlanma giderlerinin fazlalığı nedeniyle bu oran genellikle %20'nin altında yer almaktadır (Akgüç, 2006, s.405).

Asit-Test Oranı: Bu oran olağanüstü durumlar karşısında işletmenin karşılaşması muhtemel olumsuzluklar karşısındaki durumunu göstermektedir. Özellikle sektörel ve ülke ekonomisinde yaşanan krizlerde işletmenin satışlarının azalması durumunda borç ödeme gücü hakkında fikir vermektedir (Güler, 2006, s.97). Bu oran, dönen varlıkların stok toplamı çıkarıldıktan sonra kalan kısmı ile kısa vadeli yabancı kaynaklar arasındaki ilişkiyi gösterir ve aşağıdaki gibi hesaplanır (Büker, 1997, s.44; Bozkurt, 2006, s.174).

$$\text{Asit-Test Oranı} = (\text{Dönen Varlıklar} - \text{Stoklar}) / \text{Kısa Vadeli Borçlar}$$

Asit-test oranının 1 olması yeterli kabul edilmektedir. Bu durumda işletme stokları düşüldükten sonra dönen varlıklarıyla kısa vadeli borçlarını karşılayabiliyor demektir. Ancak alacaklarını tahsilde güçlük çeken bir işletmenin bu oranının 1'den yüksek olması bile bazen bir şey ifade etmez. Çünkü oranı 1'den düşük olup stoklarını nakde çevirme kabiliyeti iyi olan bir işletmenin borç ödeme gücü daha iyidir diyebiliriz (Gücenme, 2005, s.190).

Denetçi yukarıda açıklanan likidite oranlarını hesapladıktan sonra daha önce de belirttiğimiz gibi işletmenin geçmiş dönemlerine ait oranlarıyla ve ait olduğu endüstri kolunun ortalamalarıyla karşılaştırır. Denetçi bu yapılan karşılaştırmalar sonucu iki farklı durumla karşılaşabilir. Birinci durumda hesaplanan oranlar geçmiş yılların oranları ve endüstri ortalamalarıyla bir uyum gösterebilir. İkinci durumda ise hesaplanan oranlar, hem önceki dönemlerin oranlarına hem de endüstri ortalamalarına göre önemli farklılıklar gösterebilir. Denetçi ilk durum söz konusu olduğunda, işletmenin istikrarlı bir durumda olduğu kanaatine ulaşır ve maddilik testlerine ilişkin denetim programını oluştururken sonraki aşamalarda yapılacak olan detay testlerinin kapsamını dar tutarak zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu sağlayarak daha etkin bir denetim çalışması yapmış olur. Eğer yapılan analizler sonucu ikinci durumla karşılaşılmışsa bu durumda denetçi, hazırlanacak maddi doğruluk testleri programında yer alacak olan detay testlerinin kapsamını daha ayrıntılı belirleyerek bu olumsuz durumun nedenlerini ortaya koymaya çalışacaktır.

3.5.2 Mali Oranlar

İşletmenin finansmanında yabancı kaynaklardan ne derece yararlandığını ortaya koyan oranlar mali oranlardır (Bozkurt, 2006, s.175; Gücenme, 2005, s.190). Başka bir ifade ile, işletmenin öz kaynağının yeterli olup olmadığı, kaynak yapısı içinde borç ve öz kaynağın dengesi ve öz kaynak olarak yaratılan fonları ne tür dönen varlık ya da duran varlıklara kullanıldığının ölçülmesinde kullanılan oranlardır (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.610). Bu oranların mali analizde kullanılmasının amacı, işletmenin öz kaynaklarının kaç katı kadar borçlandığının tespit edilmesidir. Denetim açısından önemi ise, yıllar itibariyle ya da diğer karşılaştırma kriterlerine göre mali oranlarda meydana gelen değişimleri veya sapmaları tespit edebilmek ve önemli değişimlerden hareketle kanıt toplamaktır (Sipahi, 2001, s.179-180). Bu oranların değerlendirilmesinde özellikle aşağıdaki hususlara açıklık getirilmeye çalışılır (Güler, 2006, s.101);

- Borçlanma düzeyinin önceki yıllara oranla gösterdiği eğilim.
- İşletmenin etkili bir otofinansman politikası uygulayıp uygulamadığı.
- İşletme otofinansman yoluyla öz sermayeyi güçlendiremiyorsa, bunun sebeplerinin araştırılması.
- İşletme öz sermayesinin süreklilik niteliği, borçlanmada kısa, orta ve uzun vadeli dış kaynak dengesinin kurulup kurulmadığı, kurulmamışsa bunun nedenlerinin araştırılması.

Mali yapı analizinde kullanılan oranlar aşağıdaki gibidir:

Borçların Öz Kaynaklara Oranı: Bu oran, yabancı kaynaklar toplamının öz sermayeye bölünmesi yoluyla elde edilir (Akgüç, 2005, s.412). İşletmenin mali bağımsızlık derecesini gösteren oran, ödeme gücü katsayısı, borçlanma katsayısı veya finansman oranı olarak da ifade edilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.612). Bu oranın hesaplama formülü aşağıdaki gibi gösterilebilir (Bozkurt, 2006, s.175):

$$\text{Borçların Öz Kaynaklara Oranı} = (\text{Toplam Borçlar} / \text{Öz Kaynaklar}) * 100$$

Bu oran mali analiz açısından işletmenin pasif yapısının oluşumu hakkında bir fikir sahibi olunmasını sağlarken, denetim açısından ise yıllar itibariyle meydana gelen dalgalanmalar ile bu hesap sınıfında yer alan hesap grupları ve hesaplar hakkında ek kanıt toplanıp

toplanmaması gerekliliğine ilişkin denetçinin fikir sahibi olmasına yardımcı olur (Sipahi, 2001, s.180).

Bu oran gelişmiş Batı ülkelerinin ölçülerine göre orta büyüklükte bir sanayi işletmesi için 1:1 olmalıdır (Akgüç, 2005, s.413). Bu oranın 1:1'den büyük olması işletmenin borçlarının öz kaynaklarından fazla olduğunu gösterir. Bu durumda denetçiler, ortaklar, alacaklılar, yatırımcılar ve kredi veren kuruluşlar açısından pek olumlu bir durum değildir. Genel olarak işletmenin kaynaklarının büyüklük açısından öz kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklar sırasında olması tercih edilir (Bozkurt, 2006, s.175).

Borçlar/öz sermaye oranı değerlendirilirken, işletmenin satışlarının istikrarlı olup olmadığı, sektördeki rekabet, aktiflerin likiditesi, alacakların devir hızı, üretim maliyetlerinde dalgalanma olasılığı gibi faktörler mutlaka göz önünde tutulmalıdır. Nakit girişleri düzenli ve nakit girişlerinde daha az sapmalar olan işletmeler, daha yüksek "borç/öz sermaye" oranı ile faaliyetlerini sürdürebilirler (Ceylan, 1998, s.32).

Türkiye'de koşulların ve kurumsal yapının gelişmiş Batı ülkelerine göre farklı oluşu, işletmelerimizin finansal yapılarında da farklılıklara neden olmaktadır. Batı ülkelerine göre tehlikeli sayılabilen finansman biçimleri ülkemizde normal kabul edilmektedir. Borçlar/öz sermaye oranının da 1:1'den büyük olması hatta %150-200 gibi oranlar olması normal kabul edilebilmektedir (Akgüç, 2005, s.413; Ceylan, 1998, s.32).

Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Öz Kaynaklara Oranı: Bu oran işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarının öz kaynakları ile ilişkisini gösterir. Oranın hesaplanması aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2006, s.175):

$$\text{KVYK'ların Öz Kaynaklara Oranı} = (\text{KVYK}/\text{Öz Kaynaklar}) * 100$$

Bu oranın hesaplanmasında amaç, işletmenin öz kaynaklarının yüzde kaç kadar kısa vadeli borcu olduğunu ortaya koymaktır. Kısa vadeli borç oranının yüksek oranlarda olması işletmenin ödeme dengesini bozacağından, denetçiler tarafından önemle üzerinde durulması gereken bir noktadır (Derici, 2002, s.79). Bu oranın sanayi işletmeleri için 1/3 olması normal kabul edilir. Ancak ülkemizde uzun vadeli borç temini daha zor olduğu için bir çok işletmenin bu sınırı aştığı görülmektedir (Ceylan, 1998, s.32; Akgüç, 2005, s.192).

Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı: Bu oran ile işletmenin maddi duran varlıkları ve özkaynakları arasında ilişki kurulur. Oranın hesaplanmasında amaç, maddi duran varlıkların finansmanında kullanılan kaynakların içeriğini belirleyebilmektir (Bozkurt, 2006, s.175). Oranın hesaplanmasında kullanılan formül aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

$$\text{Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı} = (\text{MDV} / \text{Öz Kaynaklar}) * 100$$

Oranın birden küçük olması işletmenin maddi duran varlıklarının tamamını öz kaynakları ile finanse ettiğini gösterir. Özellikle sanayi işletmeleri açısından bu oranın 1:1'in altında olması beklenir (Akgüç, 1998, s.41). Oranın %100'den büyük çıkması ise işletmenin maddi duran varlıkların finansmanında yabancı kaynaklardan da yararlandığını gösterir. Bu durum denetçi açısından önem taşımaktadır. Bu noktada kullanılan yabancı kaynağın kısa veya uzun vadeli olması önem taşımaktadır. Denetçi özellikle bu oranların yıllar itibariyle seyrine bakmakla işe başlamalıdır. Önemli artış ve azalışlar dikkate alınarak, yabancı kaynaklarda meydana gelen önemli artışlar, gerçek olup olmama ve kullanım alanları açısından incelenmelidir. Özellikle, yabancı kaynak kullanımının artması beraberinde finansman giderlerini de arttıracığından son derece önemlidir. İşletmeler çeşitli nedenlerle hayali borç yaratmış olabilirler veya alınan krediler işletme dışında kullanılarak faiz giderleri işletmeye aktarılmış olabilir (Bozkurt, 2006, s.176).

Denetçi yukarıda açıklanan mali yapı oranlarını hesapladıktan sonra bunları önceki dönemlerin sonuçları ve sektör ortalamalarıyla karşılaştırarak beklenmeyen veya normal olmayan dalgalanmaların olup olmadığını tespit eder. Burada da likidite oranlarında olduğu gibi işletmenin finansal yapısına ilişkin iki durum belirlenir. Sonuçlara göre işletme ya istikrarlı ya da istikrarsız bir finansal yapıya sahiptir. Eğer denetçi yapacağı karşılaştırmalar sonucu işletmenin istikrarlı bir yapıya sahip olduğuna karar verirse, hazırlanacak olan maddi doğruluk testlerine ilişkin denetim programının kapsamını dar tutarak, maliyet, zaman ve işgücü tasarrufu sağlayacaktır. Eğer incelenen işletmenin istikrarsız olduğu sonucuna varılırsa, bu durumda maddi doğruluk testleri denetim programının kapsamı daha geniş tutularak, istikrarsızlığın nedenleri ortaya çıkarılmaya çalışılacaktır.

3.5.3 Faaliyet Oranları

Faaliyet oranları işletmelerin sahip oldukları varlıkları ne derece etkin kullandıklarını gösteren oranlardır (Ceylan, 1998, s.34). Likidite oranlarının tek başlarına incelenmesi gerçek nakit yaratma gücü hakkında tek başına yeterli bilgi vermemektedir. Faaliyet oranlarının incelenmesi ile, müşterilerin kendilerine tanınan geri ödeme sürelerine uyup uymadığı, stoklara yapılan yatırımların uygun olup olmadığı hakkında çeşitli bilgiler elde edilmektedir. Özellikle bu oranlar aracılığı ile stoklar ve alacaklar arasında önemli ilişkiler kurularak denetim açısından önemli kanıtlar elde edilebilmektedir (Bozkurt, 2006, s.176). Verimlilik veya devir hızı oranları olarak da adlandırılan bu oranların yüksek olması genellikle işletme lehine yorumlanır (Akgüç, 2005, s.192-193). Çok sayıda faaliyet oranı olmakla birlikte denetim süreci ve denetçi açısından önemli olan belli başlıları aşağıdaki gibidir:

Alacakların Devir Hızı Oranı: Bu oran alacakların tahsil yeteneğini gösteren önemli bir orandır (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.620). Alacak devir hızı bir yılda alacakların kaç kez nakde çevrildiğini gösterir ve bu da etkin bir alacak yönetiminin sonucu olarak ortaya çıkar (McKee, 1989, s.82). Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanabilir (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.620; McKee, 1989, s.82):

$$\text{Alacakların Devir Hızı Oranı} = (\text{Kredili Satışlar/Ortalama Ticari Alacaklar}) * 100$$

Yüksek bir alacak devir hızı gelişmiş bir alacak yönetiminin işareti olabileceği gibi, olası işlem kapatma problemleri (faturası henüz gönderilmediği halde satışın kayda alınması gibi) veya kredi belgelerinin uygunsuz kullanımının da işareti olabilir (McKee, 1989, s.82). Düşük bir alacak devir hızı ise, işletmenin alacaklarını tahsil etmede zorluk çektiğini, alacakların batık durumda olduğunu, tahsil edilmiş olan alacakların kayıtlarda bekletildiğini, başka hesaplarla ilgili tutarların alacakların içine gizlenmiş olabileceğini gösterebilir (Bozkurt, 2006, s.176).

Alacakların Ortalama Tahsilât Süresi: İşletmenin yaptığı satışların ne kadar süre içerisinde tahsil edilebileceğini gösteren bu oranın mali analiz açısından, özellikle enflasyonist ortamlarda olabildiğince küçük olması işletme açısından olumludur. Denetim açısından ele alındığında ise, özellikle geçmiş yıllarla ve sektör ortalamalarıyla yapılan karşılaştırmalarda saptanan beklenmedik dalgalanmalar ek kanıtların toplanmasını gerektirecektir (Sipahi, 2001,

s.183). Alacakların ortalama tahsil süresi aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır (Akgüç, 2005, s.193; McKee, 1989, s.82):

$$\text{Alacakların Ortalama Tahsilât Süresi} = 360 / \text{Alacakların Devir Hızı Oranı}$$

Alacakların ortalama tahsilat süresi kısa bir süreyi gösteriyor ise, işletmenin kredili satışlarından olan alacaklarının daha düzenli ve daha kısa süreler içerisinde tahsil edilebileceği anlaşılır. Eğer ortalama tahsilât süresi uzun bir süre ise bu durum alacakların tahsilinde bir sıkıntı olduğuna işaret eder (Akdoğan ve Tenker, 1998, s,622).

Stok Devir Hızı Oranı: Bu oran, bir işletmenin belli bir dönem içinde stoklarını ortalama kaç kez sattığını ortaya koymaktadır ve aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (McKee, 1989, s.82):

$$\text{Stok Devir Hızı Oranı} = \text{Satışların Maliyeti} / \text{Ortalama Stoklar}$$

Bu oranın gerek mali analiz gerekse denetim açısından yorumlanması sırasında finansal tabloların düzenlenme tarihi ve mevsimlik dalgalanmaların göz önünde tutulması gerekmektedir (Sipahi, 2001, s.185).

Bu oranın yüksek çıkması işletme için olumlu karşılanmaktadır. Orandaki önemli bir düşüklük ise denetim açısından dikkat çekici olmaktadır. Bunun nedenleri ise satışların düşmesi, stokların yüksek değerlenmesi, işletmenin modası geçmiş stoklara sahip olması, faturasız satıldığı için stoklardan çıkarılmayan mallar, işletme dışında harcanan kredilerin stoklarda gizlenmesi ve işletmenin zarardan kurtulup kar gösterebilmek için stokları aşırı bir biçimde şişirmiş olması gibi nedenler olabilir (Bozkurt, 2006, s.177; McKee, 1989, s.73).

Denetçilerin devir hızı oranlarından gereken faydayı sağlayabilmesi için hesaplanan devir hızı oranlarını mutlaka ya işletmenin geçmiş yıllarına ilişkin oranlarıyla zaman serisi şeklinde ya da sektör ortalaması veya rakip işletmelerin oranlarıyla karşılaştırması gerekmektedir. Denetçi yapacağı karşılaştırmalar sonucu oranların istikrarlı veya istikrarsız olması şeklinde iki sonuçla karşılaşacaktır. Eğer denetçi, karşılaştırmalar sonucu devir hızı oranlarında önemli tutarsızlıklar olmadığını saptarsa, stok devir hızı oranları ve alacak devir hızı oranları için hazırlanacak olan maddi doğruluk testleri denetim programının kapsamını daraltır. Ancak devir hızı oranlarında önemli dalgalanmalar saptamışsa, maddi doğruluk testlerine ilişkin

denetim programını hazırlarken daha ileride yapacağı detay testlerinin kapsamını genişleterek bu sapmaların nedenlerini ortaya çıkarmaya çalışmalıdır.

3.5.4 Karlılık Oranları

Karlılık işletmeler için ve finansal piyasalarda yer alan tüm aktörler için en önemli göstergelerin başında gelmektedir (Güler, 2006, s.98). Denetim açısından önemli sonuçları olan oranlardır ve özellikle gelir tablosunda yer alan değerlere dayanılarak hesaplama yapılır (Bozkurt, 2006, s.177). Denetçi gelir tablosunu karlılık açısından değerlendirerek oldukça önemli kanıtlar elde edebilmektedir (Sipahi, 2001, s.186). Karlılık oranlarından özellikle denetim açısından önem taşıyanlar aşağıdaki gibidir:

Brüt Kar Oranı: Oran, satılan malların satış fiyatı ile maliyeti arasındaki farktan oluşan brüt satış karının, net satış hasılatı içindeki görece önemini göstermektedir (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.627). Bu oranın hesaplanması aşağıdaki gibidir (Gücenme, 2005, s.197):

$$\text{Brüt Kar Oranı} = (\text{Brüt Satış Karı} / \text{Net Satışlar}) * 100$$

Bu oranın hesaplanması ile, işletme faaliyetlerinde satışların maliyetinin yüksek olup olmadığı, işletmenin fiyat baskısı altında bulunup bulunmadığı ve işletmenin satış fiyatlarında artış ya da azalış yönünde bir değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığı yönünde fikir edinilir (Gücenme, 2005, s.198).

Denetçi açısından, işletmenin gerçek olmayan bir biçimde karlılık oranı ile ilgili bir düzenleme yapıp yapmadığını ortaya koymaya yarar. Bu oran özellikle net satışlar ve satışların maliyetinden etkilenir. Özellikle işletmelerin faturasız satış yapma olanağı bulunmuyor ise, karı azaltabilmek için satışların maliyetini gerçek olmayan bir biçimde şişirme yoluna gidebilirler (Bozkurt, 2006, s.177).

Faaliyet Karı Oranı: Faaliyet karı, işletmenin elde etmiş olduğu brüt kardan faaliyet giderleri olarak bilinen araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri düşüldükten sonra elde edilen kardır. Bu oranın hesaplanması aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$\text{Faaliyet Karı Oranı} = (\text{Faaliyet Karı} / \text{Net Satışlar}) * 100$$

Bu oran, özellikle işletmenin karlılığı üzerinde faaliyet giderlerinin etkisinin değerlendirilmesinde kullanılması ve faaliyet giderlerinin satışların maliyetinden sonra karlılığı etkileyen en önemli hesap grubu olması nedeniyle denetim açısından büyük önem taşımaktadır (Sipahi, 2001, s.187). Burada denetçi tarafından değerlendirilmesi gereken unsur faaliyet giderlerinin kar üzerindeki etkisi olacaktır. Çünkü bu noktada denetlenen işletme kar planlaması amacıyla faaliyet giderlerini gerçek olmayan bir biçimde fazla göstermiş olabilir (Bozkurt, 2006, s.178).

Net Kar Oranı: Net kar, işletmenin bir faaliyet dönemi süresince elde etmiş olduğu tüm gelirlerden, tüm giderler ve varsa vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarının düşülmesi ile bulunan tutardır. Net kar oranının hesaplanması ise aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$\text{Net Kar Oranı} = (\text{Net Kar} / \text{Net Satışlar}) * 100$$

Bu oran, işletme faaliyetlerinin net rantabilitesi hakkında bilgi verir. Burada işletmenin kuruluş amacı dışında kalan faaliyetlerinden doğan tüm faaliyet dışı gelir ve kar unsurları ile birlikte faaliyet dışı gider ve zarar unsurları da dikkate alınmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1998, s.628). Net kar oranı sonuç karlılığını göstermesi nedeniyle de oldukça önemli bir orandır. Oranın, yıllar itibariyle seyri ve sektör ortalamalarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmesi denetim açısından da büyük önem taşımaktadır. Denetçi gelir tablosunu genel anlamda bu orana bakarak değerlendirerek meydana gelen farklılıklar nedeniyle ayrıntılı inceleme yaparak ek kanıt toplama yoluna gidebilir (Bozkurt, 2006, s.178; Sipahi, 2001, s.188).

Denetçi karlılık oranlarına ilişkin elde ettiği sonuçları da yine diğer oran gruplarında olduğu gibi geçmiş dönemlere ait oranlarla ve sektör ortalamalarıyla karşılaştırır. Burada da denetçi işletmenin istikrarlı veya istikrarsız olduğu şeklinde iki sonuca ulaşacaktır. Denetçi işletmenin istikrarlı olduğuna karar verirse maddi doğruluk testleri denetim programını oluştururken denetim programında detay testlerinin kapsamını daraltabilir. Ancak işletmenin karlılık oranlarında bir istikrarsızlık mevcutsa bu durumda maddi doğruluk testleri denetim programı oluşturulurken sonraki aşamalarda yapılması planlanan detay testlerinin de kapsamı geniş tutularak bu istikrarsızlığın nedenleri ortaya çıkarılmaya çalışılacaktır.

3.6 Ussallık Testleri

Ussallık testleri, finansal olmayan veriler veya faaliyetle ilgili verilerin bağımsız değişken olarak kullanılarak hesap kalanlarına ilişkin beklenen tutarların tahmin edilmesidir (Colbert, 1994, s.3; Alderman ve Maltzman, 1987, s.92; Bozkurt, 2006, s.178).

Ussallık testlerinin uygulanması trend analizi ve oran analizinden farklılık göstermektedir. Trend analizinin uygulanması bir zaman serisini gerektirirken ussallık testleri için tek döneme dayalı bir model geçerlidir. Oran analizlerinin uygulanması finansal bilgilere dayalı sonuçların karşılaştırılmasını gerektirirken, ussallık testlerinde finansal olmayan faaliyet verileri de kullanılabilir (Alderman ve Maltzman, 1987, s.93). Ussallık testleri üç aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir (McKee, 1989, s.115):

- Test edilecek hesap ile ilgili değişkenlerin tanımlanması,
- Hesaplar ve değişkenler arasındaki ilişkilere ait uygun modele karar verilmesi,
- Değişkenlerin bir araya getirilerek hesaplara ilişkin tahminlerin yapılması.

Ussallık testlerinin uygulanmasında karşılaşılan en önemli zorluk finansal olmayan nitelikteki bilginin elde edilmesi sırasında yaşanan güçluktur. Denetçinin ussallık testlerini uygularken kullanacağı finansal olmayan verileri tespit ederek uygulaması oldukça zaman alıcı ve diğer testlere nazaran da maliyetli olmaktadır. Bu konuya ilişkin diğer önemli bir nokta da elde edilen finansal olmayan bilgiler üzerindeki kontrollerin yeterli olup olmadığı konusudur. Eğer işletme etkin bir iç kontrol sistemine sahip değilse bu durumda finansal olmayan bilgilere ilişkin bir güvenilirlik sorunu ortaya çıkacaktır. Finansal olmayan bilgilerin kullanımında denetçinin bu hususları mutlaka göz önüne alması gerekmektedir. Ussallık testlerinin uygulanması aşamasında yaşanan diğer bir sıkıntı da uygulamanın ikinci aşamasını oluşturan hesaplar ve değişkenler arasındaki ilişkilere ait uygun modelin oluşturulması aşamasında ilişkilerin iyi bir şekilde tanımlanamaması sonucu oluşturulan modelin de uygun olmamasından kaynaklanan güçluktur. Denetçi, ussallık testlerini uygularken oluşturacağı model çok karmaşık ise istatistiksel bir teknik olan regresyon analizinden yararlanabilir (McKee, 1989, s.122).

Ussallık testlerine ilişkin aşağıdaki bir takım örnekler verilebilir (McKee, 1989, s.119-120):

- Satışlarla ilgi maaşlar (Personel sayısı, taban maaş, komisyon oranları gibi verilerle ilişkilendirilebilir)
- Maaşlar (Fazla mesai saatleri, çalışan sayısı, çalışılmayan zaman, maaş dereceleri gibi verilerle ilişkilendirilebilir)
- Satışların maliyeti (Üretim teknolojileri, satılan miktar, stoklar gibi verilerle ilişkilendirilebilir)

Ussallık testleri yukarıda saydığımız sınırlamalarına rağmen diğer denetim testlerinden farklı olarak finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de kullanılmasına olanak sağlaması nedeniyle denetçiler için çok önemli bir analitik inceleme tekniğidir.

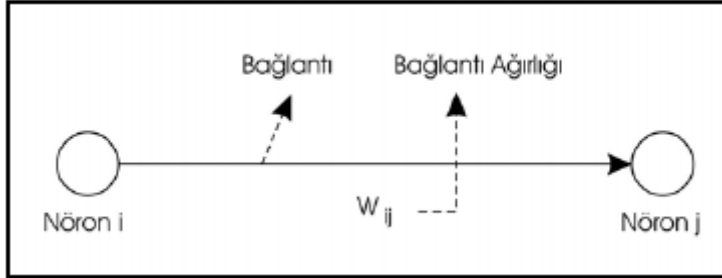
3.7 Yapay Sinir Ağları

Yapay Sinir Ağları (YSA) teknolojisi insanlığın doğayı araştırma ve taklit etme çabalarının en son ürünlerinden bir tanesidir. YSA, basit biyolojik sinir sisteminin çalışma şeklini taklit etmek için tasarlanan programlardır. Simüle edilen sinir hücreleri (nöronlar) içerirler ve bu nöronlar çeşitli şekillerde birbirlerine bağlanarak ağı oluştururlar. Bu ağlar öğrenme, hafızaya alma ve veriler arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarma kapasitesine sahiptirler. Diğer bir ifadeyle, YSA'lar, normalde bir insanın düşünme ve gözlemlemeye yönelik doğal yeteneklerini gerektiren problemlere çözüm üretmektedir. Bir insanın, düşünme ve gözleme yeteneklerini gerektiren problemlere yönelik çözümler üretebilmesinin temel sebebi ise insan beyninin ve dolayısıyla insanın sahip olduğu yaşayarak veya deneyerek öğrenme yeteneğidir (Yurtoğlu, 2005, s.4).

Bir insanın, düşünme ve gözleme yeteneklerini gerektiren problemlere yönelik çözümler üretebilmesinin temel sebebi ise insan beyninin ve dolayısıyla insanın sahip olduğu yaşayarak veya deneyerek öğrenme yeteneğidir. Biyolojik sistemlerde öğrenme, nöronlar arasındaki sinaptik (synaptic) bağlantıların ayarlanması ile olur. Yani, insanlar doğumlarından itibaren bir “yaşayarak öğrenme” süreci içerisine girerler. Bu süreç içinde beyin sürekli bir gelişme göstermektedir. Yaşayıp tecrübe ettikçe sinaptik bağlantılar ayarlanır ve hatta yeni bağlantılar oluşur. Bu sayede öğrenme gerçekleşir. Bu durum YSA için de geçerlidir (Usta, 2007, s.23). Öğrenme, eğitime yoluyla örnekler kullanarak olur; başka bir deyişle, gerçekleştirme girdi/çıktı verilerinin işlenmesiyle, yani eğitime algoritmasının bu verileri

kullanılarak bağlantı ağırlıklarını bir yakınsama sağlanana kadar, tekrar tekrar ayarlamasıyla olur (Yurtoğlu, 2005, s.5).

YSA'ların yapısı üç ana eleman içermektedir ve Şekil 3.2'deki gibidir.

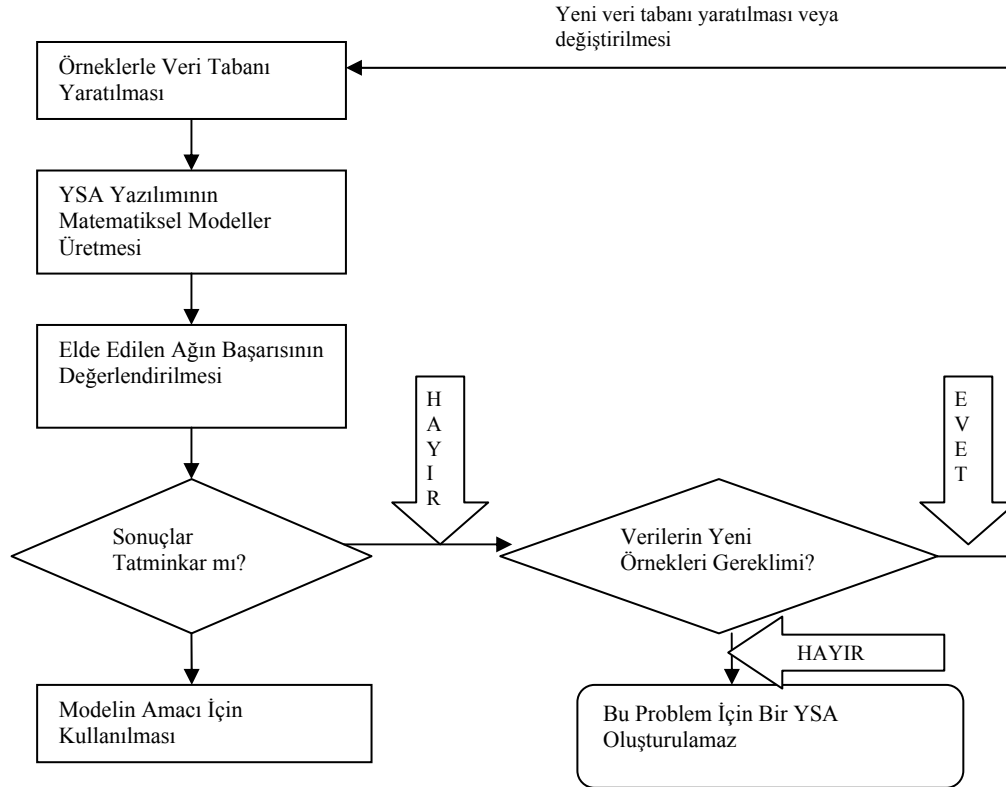


Şekil 3.2 YSA Mimarisinin Temel Elemanları (Kaynak: Yurtoğlu, 2005, s.6).

Şekilden de görülebileceği gibi, YSA'ların yapısını oluşturan üç ana eleman temel işlem elemanı olan nöron, girdi ve çıktı yolunu sağlayan bağlantı ve bu bağlantıların sağlamlığını gösteren bağlantı ağırlığıdır.

Genel olarak YSA metodolojisinin uygulama adımlarına bakıldığında, YSA'nın basit ama yoğun yapısı ve bazı temel özellikleri daha açık anlaşılabilir. Tipik olarak, bir YSA'nın mimarisi (veya yapısı) oluşturulur ve çeşitli matematiksel algoritmalarla bir tanesi kullanılarak üretilen çıktıların doğruluk (accuracy) düzeyinin maksimize edilmesi için gerekli olan ağırlık değerleri belirlenir. YSA'lar önceki örnekleri kullanarak ağırlıkları belirlemek yoluyla girdi değişkenler ile tahmin edilen değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya çıkartırlar; diğer bir deyişle YSA'lar eğitilir. Bir kez bu ilişkiler ortaya çıkartıldıktan sonra (yani ağ eğitildikten sonra), YSA yeni verilerle çalıştırılabilir ve tahminler üretilebilir. Bir ağın performansı, amaçlanan sinyal ve hata kriteri ile ölçülür. Ağın çıktısı, amaçlanan çıktı ile karşılaştırılarak hata payı elde edilir. Geri Yayılma (backpropagation) olarak adlandırılan bir algoritma hata payını azaltacak şekilde ağırlıkları ayarlamak için kullanılır. Bu işlem defalarca tekrar edilerek ağ eğitilir. Eğitim işleminin amacı performans ölçümleri bazında optimum çözüme ulaşmaktır (Yurtoğlu, 2005, s.7).

YSA'nın gelişim süreci Şekil 3.3'te görüldüğü gibidir.



Şekil 3.3 Yapay Sinir Ağları Gelişim Süreci (Kaynak: Erdoğan, 2006, s.182)

Şekilden de görüldüğü gibi YSA yazılımına tarihsel sayısal örnek değerlerin girilmesiyle bir veri tabanı oluşturulmaktaydı. Oluşturulan veri tabanı bağımsız girdi değişkenleri ve bunlara ilişkin bağımlı çıktı değişkenlerini içermelidir. Veri tabanının yaratılması aşaması matematiksel bir model yaratılmasında kullanıldığı için YSA gelişim sürecinin en önemli aşamasıdır. Örneğin YSA denetçi tarafından denetlenen işletmenin iflas öngörüsü tahmininde kullanılacaksa öncelikle, sayıları YSA kullanıcısı tarafından belirlenen iflas etmiş ve iflas etmemiş işletmelere ilişkin mali oranlar bağımsız değişkenler olarak sisteme girilir. Bir sonraki adım ise modelin oluşturulmasıdır. Yazılım otomatik olarak oranları (girdileri) ve iflas eden ve etmeyen firmaları (çıktıları) gözden geçirerek girdilerle çıktılar arasındaki ilişkileri ve yapıları tanıyan bir model ortaya koyacaktır. Daha sonra ise test verileri kullanılarak YSA'nın tahminleri ile test verilerinin gerçek değerleri karşılaştırılarak farklar saptanır. Eğer bulunan sonuçlar kabul edilemez düzeyde ise yazılım içindeki parametrelerde değişiklikler yapılır. Bu değişikliklerin yapılmasına kabul edilebilir bir modele ulaşmaya kadar devam edilir. Kabul edilebilir bir modele ulaşılmaması durumunda ya veri tabanına girilen örneklerin sayısı artırılır ya da daha iyi temsil özelliğine sahip verilerin elde edilmesi yoluna gidilir. Eğer sonuçlar tatminkar bulunmuşsa, iflas tahmini yapılacak işletmenin modelde kullanılacak değerleri yani mali oranları girilerek çıktı değerleri alınır. Bu değer de denetlenen işletmenin iflas etme veya etmeme olasılığını gösterir (Erdoğan, 2006, s.182-183).

YSA'lar denetim alanında da kendisine uygun kullanım alanları bulmaktadır. Özellikle, maddi hataların ortaya konması, yönetim hilelerinin ortaya çıkarılması, finansal problemlerin ortaya çıkarılması, iç kontrol riski değerlendirme ve denetim ücretinin tespiti gibi alanlarda kullanıldığı görülmektedir (Koskivaara, 2004, s.202). Bunların yanı sıra müşteri işletmenin kazançlarının öngörülmesi, kredi kartı hilelerinin saptanması, kredi riski tahmini, ürün maliyeti tahmini gibi konularda da kullanım alanı bulmaktadır (Erdoğan, 2006, s.183).

3.8 Zaman Serisi Analizleri

Zaman serisi, bir rassal değişkenin zamana göre yapılan ölçümlerinin ard arda sıralanmış bir kümesidir (Newbold, 2000, s.761). Zaman serisi analizleri ile zaman serilerinin modellenmesi ve modellemelerden yararlanılarak geleceğe dönük tahminlerin yapılması amaçlanır (Gürsakal, 1998, s.331).

Bir ekonomik olaya ilişkin zaman serilerinin seyrinde gözlenen bazı dalgalanmalar, ekonomik, sosyal, psikolojik vb. sebeplerin olay üzerindeki etki, yön ve şiddetinin farklı olmasından ileri gelebilir. Bu dalgalanmalar dört ana grupta toplanmaktadır (Gürsakal, 1998, s.332; Newbold, 2000, s.777):

- Genel Eğilim (Trend) (T)
- Mevsimsel Dalgalanmalar (M)
- Konjonktürel Dalgalanmalar (K)
- Düzensiz (Rassal) Dalgalanmalar (D)

Genel eğilim: Bir zaman serisinde uzun zaman içinde artma yada azalma yönündeki eğilime genel eğilim ya da trend adı verilir (McKee, 1989, s.141). Bu genel eğilimler doğrusal veya eğrisel olabilir. Trend bileşeni, zamana bağlı değişken üzerindeki genel eğilime neden olan uzun dönemli etkileri açıklar. Bu etkileri genel olarak, demografik özelliklerdeki, coğrafi dağılımdaki, kişi başına gelirdeki, teknolojik gelişmelerdeki, tüketici zevk ve alışkanlıklarındaki değişmelerdeki ve fiyat değişmelerindeki etkiler olarak saymak mümkündür (Aktürk, 2003, s.5).

Mevsimsel Dalgalanmalar: Birbirini izleyen yılların aynı aylarında bir zaman serisinin gösterdiği birbirine benzeyen dalgalanmalardır. Bu tür dalgalanmalar bir yıl içerisinde meydana gelen bir olayın etkisiyle ortaya çıkar. Örneğin; yılbaşından önce mağazalardaki

satışların artması, önlük satan bir firmanın her yılın Eylül ayında satışlarının artması, Ramazan ayında sigara ve içki tüketiminin azalması, mevsimlere göre aylık ortalama sıcaklık değerlerinin artması veya azalması bu türden dalgalanmalardır (Doğan, 2000, s.20; Gürsakal, 1998, s.333).

Konjonktürel Dalgalanmalar: Bir zaman serisinde trend etrafında görülen uzun süreli dalgalanmalardır. Bu tür dalgalanmalar periyodik değildir yani dalga uzunlukları birbirine eşit değildir. Bu tür dalgalanmalar bir yıldan daha uzun olmak üzere herhangi bir uzunluğa sahip olabilirler (Gürsakal, 1998, s.332; Doğan, 2000, s.19). Bu tür dalgalanmalar ekonomide ve işletmede birbirini izleyen canlanma, yükselme, duraklama, daralma ve kriz gibi aşamaları gösterir. Örneğin, dünya ikliminde düzensiz aralıklarla meydana gelen değişimler tarımsal ürünlerin bazı yıllarda bol olmasına bazı yıllarda ise kıtlaşmasına yol açar. Bu da o ürününün üretiminin ve fiyatının değişmesine, dolayısıyla ülke ekonomisinde bir devre süreceği olan konjonktürel dalgalanmaya neden olur (Doğan, 2000, s.19).

Düzensiz Dalgalanmalar: Beklenmeyen sebeplerle ve geçici olarak ortaya çıkan dalgalanmalara düzensiz (rassal) dalgalanmalar adı verilir. Zaman serilerinde trend, mevsimlik ve konjonktürel dalgalanmalar dışındaki tüm dalgalanmalar düzensiz dalgalanmalardır. Bu tür dalgalanmaların ne zaman ve nasıl meydana gelebileceği bilinmediği için tahmini mümkün değildir (McKee, 1989, s.141; Doğan, 2000, s.21). Düzensiz dalgalanmalar belirsiz bir zamanda yangın, sel, deprem, salgın hastalık ve savaş gibi olaylardan etkilenerek çıkabilir (Gürsakal, 1998, s.333).

Zaman serisini oluşturan yukarıda açıkladığımız bileşenler bir toplamsal veya çarpımsal modelde bir araya getirilebilir. Eğer bahsedilen dört bileşenin zaman serisi üzerindeki etkilerinin toplanarak zaman serisi oluşturulduğu düşünülüyorsa model aşağıdaki şekilde olacaktır (Gürsakal, 1998, s.333; Newbold, 2000, s.781):

$$Y = T + K + M + D$$

Y: Zaman serisi değeri

T: Trend bileşeni

K: Konjonktürel dalgalanma bileşeni

M: Mevsimlik dalgalanma bileşeni

D: Düzensiz dalgalanma bileşeni

Bileşenlerin etkilerinin çarpılarak zaman serisinin oluştuğu düşünülüyorsa bu durumda model (Gürsakar, 1998, s.333; Newbold, 2000, s.781)

$$Y = T \times K \times M \times D$$

şeklinde olacaktır.

Zaman serilerinin tahmininde kullanılan başlıca yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Doğan, 2000, s.2):

- Trend analizi,
- Üssel düzeltme yöntemleri,
- Uyarlayıcı arındırma yöntemi,
- Ayırıştırma yöntemleri,
- ARMA modelleri,
- Box-Jenkins modelleri

Zaman serisi analizlerinin denetim alanında oldukça önemli uygulama alanları mevcuttur. Zaman serisi analizi, denetçi tarafından müşterinin finansal bilgilerinin olağandışı işlemlerin ve dalgalanmaların araştırılması amacıyla seçilen aylık, üç aylık veya yıllık verilerinin ayırıştırılmasında büyük katkı sağlayabilmektedir Zaman serilerini oluşturan bileşenlerden trend, mevsimsel dalgalanma ve düzensiz dalgalanma bileşenleri maddi doğruluk testlerinin uygulanması için geleneksel denetim amaçları ile bağlantılı olarak kullanılabilir. Örneğin mevsimsel dalgalanma bileşeni denetçiye dalgalanmaların yıldan yıla oluşan mevsimlik hareketlerden kaynaklanıp kaynaklamadığını göstermede yardımcı olurken, düzensiz dalgalanmalar bileşeni de bu bileşeni oluşturan türde dalgalanmalar nedeniyle işletme verilerinde dalgalanmalar ve sapmalar olup olmadığı konusunda denetçiye yardımcı olur (Dugan ve diğ, 1985, s.14-15). Zaman serisi analizleri denetlenen işletmenin net gelirleri, satış gelirleri, satışların maliyeti, alacaklar, borçlar, stoklar, stok devir hızı, brüt kar marjı gibi verilerinin analizinde ve önemli ölçüde faydalı olmaktadır (Lorek vd., 1992, s.66-69).

Zaman serisi analizlerinin denetçiler tarafından kullanılabilme imkânları yöntemlere ilişkin bilgisayar paket programlarının geliştirilmesi ile daha da artmıştır. Zaten bu tekniklerin bilgisayarlardan yararlanılmadan kullanılması hem güç hem de maliyetli olacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SPK’DAN YETKİ ALMIŞ DENETİM FİRMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın ilk üç bölümünde bağımsız denetime ilişkin genel kavramlar, denetim standartları, bağımsız denetim süreci, analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci aşamalarında kullanılması, analitik inceleme prosedürlerinin denetim standartları içindeki yeri ve analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında kullanılan teknikler teorik olarak ele alınmaya çalışılmıştır. Bu bölümün amacı ise, ilk üç bölümde teorik olarak ele alınan konuların, SPK’dan yetki alan denetim firmaları üzerine bir araştırma yaparak uygulama açısından da bir değerlendirmesini yapmaktır.

4.1 Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Hakkında Genel Bilgiler

Türkiye’de sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili ilk düzenleme 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”le yapılmıştır. SPK’nın bu yönetmeliği hazırlamasındaki amaç yönetmeliğin birinci maddesinde de belirtildiği üzere, kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması maksadıyla, bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların, Sermaye Piyasası Kurulunca 2499 sayılı kanun çerçevesinde tespit edilecek ve esas ve standartlar dahilinde bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine dair esasları belirlemektir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, m.1). SPK bu yönetmeliğin ardından yayınladığı diğer seri X ile başlayan tebliğler ile de sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin esasların çerçevesini çizmiştir.

Türkiye’de sermaye piyasasında bağımsız denetim yapma yetkisi, bağımsız denetim firmalarına aittir ve bu yetki SPK tarafından bağımsız denetim firmalarına verilmekte, belirli aralıklarla da bir liste halinde ilan edilerek kamunun bilgilenmesi sağlanmaktadır.

SPK tarafından yapılan düzenlemelere göre, bağımsız denetim firmalarının sermaye piyasasında bağımsız denetim yetkisi alabilmesi için aşağıda belirtilen kuruluş şartlarını taşımaları gerekmektedir (Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ – İkinci Kısım – m.3/1):

a)Anonim şirket şeklinde kurulmuş olması ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
 b)Ticaret unvanlarında “bağımsız denetim” ibaresinin bulunması,
 c)Ortaklarının Tebliğin bu Kısmının 4.maddesinde yer alan ve aşağıda sıralanan “yönetici ve bağımsız denetçiler” başlıklı maddesinde sayılan nitelikleri haiz gerçek kişilerden olması (söz konusu maddenin birinci fıkrasının (4.), (5.) ve (10.) bentlerindeki şartlar ortakların tamamı için aranmaz. Ayrıca merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir bağımsız denetim kuruluşuna katılması halinde bu şart aranmaz),

1) 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları,

2) Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkûm bulunmamaları,

3) Türkiye'de yerleşik olmaları,

4) Sorumlu ortak baş denetçilerin, en az iki yıl süreyle Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile çalışmış olmaları,

5) Sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olmaları,

6) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilmemiş olması,

7) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,

8) Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması,

9) Kanunun ilgili maddeleri uyarınca sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmış olmaması,

10) Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı görev yapmaları, şarttır.

ç)Esas sermayenin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,

d)Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermeleri,

e)Organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,

f)Hazine Müsteşarlığı ve Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlık tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mesleki sorumluluk sigortası yaptırılması, şarttır.

Yukarıda sayılan kuruluş şartlarını taşıyan bağımsız denetim firmaları, bağımsız denetim yetkisini alabilmek için aşağıda belirtilen hususları içeren bilgi ve belgelerle SPK'ya başvururlar (Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, İkinci Kısım –md.5/1).

- a) Kuruluşun esas sözleşmesi,
- b) Merkez ve varsa şube adresleri,
- c) Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar,
- ç) Başvuru tarihindeki mizan veya son bilanço,
- d) Ortak, yönetici ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler ile Tebliğin bu Kısımının “yönetici ve bağımsız denetçiler” başlıklı maddesinde sayılan niteliklere sahip olduğunu gösteren belgeler (nüfus cüzdanı örneği, imza sirküleri, mesleki ruhsat örneği, sermaye piyasası faaliyetleri ileri düzey lisans belgesi, diploma örneği, müflis olunmadığına ve mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle uğraşılmadığına ilişkin beyan, adli sicil kaydı, ikametgah belgesi, sorumlu ortak baş denetçilerin mesleki deneyim süresinin en az iki yılını fiilen bağımsız denetim kuruluşlarında geçirdiğine ve görev aldıkları bağımsız denetim işlerine ilişkin belge ve Kurulca istenen diğer belgeler),
- e) Kuruluşun organizasyonu, donanımı, istihdam ettiği destek personel ve finansal durumu hakkında genel bilgiler,
- f) Tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmesi, işletme türleri itibariyle ayrı ayrı hazırlanmış ve Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin tüm düzenlemelerini kapsayan genel bağımsız denetim programı ve çalışma kağıdı örneği ile program ve çalışma kağıtlarını ilişkilendiren kodlama sistemini tanıtan bilgiler,
- g) Merkezi yurtdışında bulunan bir başka şirket ile hukuki bir bağlantının bulunması durumunda söz konusu şirket ile yapılan sözleşmenin kuruluş yetkilerince onaylanmış bir örneği.

SPK gerekli incelemeleri yaptıktan sonra, eğer başvuran bağımsız denetim firması gerekli özellikleri taşıyorsa firmayı bağımsız denetimle yetkilendirir.

Bağımsız denetim firmalarında denetim faaliyetlerini yürütecek kişiler kıdem esasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısı şeklinde sıralanır. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir. Baş denetçi unvanının kazanılması için en az

fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kadememin gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler (Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ – İkinci Kısım – md.6/1).

Bağımsız denetim firmaları her bir bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak baş denetçi başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı aşağıdaki kıstaslara göre yapılır (Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ – İkinci Kısım – md.19/1):

a) Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür,

b) Kıdemli denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır; önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.

c) Denetçi, bağımsız denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmalarını süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

4.2 Araştırmanın Amacı

SPK'dan yetki alan denetim firmaları üzerinde araştırmayı planlarken, yapılacak olan araştırmadan amaçlanan hususlar aşağıdaki gibidir:

1. Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerinden ve tekniklerinden yararlanma düzeyini ortaya koymak,
2. Analitik inceleme prosedürlerinin denetim firmaları tarafından kullanım amaçlarını veya kullanılmama nedenlerini ortaya koymak,
3. Ulusal ve uluslararası denetim standartlarında analitik inceleme prosedürlerine ilişkin olarak önemle üzerinde durulan hususların bağımsız denetim firmaları tarafından nasıl algılandığını ortaya koymak,
4. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasını etkileyen ve kullanımını arttıran hususların denetçiler tarafından nasıl algılandığını saptamak,
5. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yaşanan zorlukları saptamak.

4.3 Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın ana kütesini 2007 Kasım ayı itibariyle Sermaye Piyasası Kurulu'ndan bağımsız denetim yetkisi alan 96 denetim firması oluşturmaktadır. Ancak ana kütle sınırlı sayıda olduğu için 1/1 örnekleme yöntemi uygulanarak ana kütle oluşturulan bütün firmalara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Araştırma kapsamında firmaların tamamına ulaşılmaya çalışılmış ancak firmalardan 5 tanesi SPK listesinde olmalarına rağmen aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde yapmadıklarını bu nedenle ankete katılmak istemediklerini, 6 firma ise iş yoğunluğu nedeniyle anketin gönderilmesini istemediklerini bildirmişlerdir.

4.4 Araştırmanın Metodolojisi

4.4.1 Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada, araştırmanın amacına uygunluğu açısından, mevcut durumu belirlemeye yönelik "tanımlayıcı araştırma modeli" uygulanmıştır. Tanımlayıcı araştırma modelinde

amaç, eldeki problemi, problemle ilgili durumları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaktır (Kurtuluş, 2006, s.252).

4.4.2 Veri ve Bilgi Toplama Yöntemi

Bu çalışmada araştırma modeline uygunluğu açısından veri ve bilgi toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır.

Anket formu oluşturulduktan sonra ilgisiz soruların atılması ve gözden kaçabilecek hususların da dikkate alınabilmesi amacıyla denetim alanında çalışan bazı akademisyenlerden ve SPK' dan yetki alan iki denetim firmasının yetkililerinden görüş alınarak ankete son şekli verilmiştir. Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, anketi yanıtlayan denetçilere ve firmalarına yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise analitik inceleme prosedürleri ve tekniklerine ilişkin sorular bulunmaktadır. Ek 1'de örneği verilen anket formu açıklayıcı bir ön yazı ile birlikte toplam 32 adet sorudan oluşmaktadır.

Anket formlarının denetçilere ulaştırılmasında büyük ölçüde internet olmak üzere posta ve faks yöntemlerinden de yararlanılmıştır. Ayrıca firmalara telefon açılarak ve gönderilen e-postalar sürekli tekrarlanarak anketlerin geri dönüşüm oranı arttırılmaya çalışılmıştır. Ancak uygulama zamanının yıl sonu denetimlerinin yoğun olduğu zamana denk gelmesi anket geri dönüşüm oranını büyük ölçüde etkilemiştir. Sonuç itibariyle araştırma kapsamında 85 firmaya, e-posta, posta ve faks yoluyla anketler gönderilmiştir. Gönderilen anketlerden 32 tanesi geri dönmüştür. Geri dönüşüm oranı %38 olarak gerçekleşmiştir.

4.4.3 Verilerin Analiz Yöntemi

Anket sonuçlarından elde edilen veriler, bilgisayar aracılığıyla analiz edileceğinden analize uygun şekilde formüle edilmiştir. Bilgisayara girişi için hazır hale getirilen veriler SPSS 15.0 paket programına aktarılarak verilerin analizi gerçekleştirilmiştir.

4.5 Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması

4.5.1 Anket Formunu Yanıtlayan Denetçiler ve Denetim Firmalarının Özellikleri

Ankete yanıt veren denetçilere ve firmalarına ilişkin bir takım özellikler aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 4.1 Anketi Cevaplandıran Kişilerin Firmadaki Unvanları

Unvanlar	Sayı	Yüzde
Sorumlu Ortak Baş denetçi	12	37,5
Baş Denetçi	6	18,8
Kıdemli Denetçi	3	9,4
Denetçi	6	18,8
Denetçi Yardımcısı	5	15,6
Toplam	32	100,0

Tablo 4.1’de görüldüğü gibi anket gönderilen firmalarda cevaplayıcıların %37,5’i “Sorumlu ortak baş denetçi”, %18,8’i “baş denetçi”, %9,4’ü “kıdemli denetçi”, %18,8’i “denetçi” ve %15,6’sı da “denetçi yardımcısı” unvanına sahiptirler. Bu yüzelere bakıldığında ankete katılan denetçilerin %50’sinden fazlasını “sorumlu ortak baş denetçi” ve “baş denetçi” pozisyonundaki kişilerin yanıtladığı görülmektedir.

Tablo 4.2 Anketi Cevaplandıranların Mesleki Unvanları

Mesleki Unvan	Sayı	Yüzde
SMMM	16	50,0
YMM	16	50,0
Toplam	32	100,0

Ankete yanıt verenlerin %50’sinin unvanı SMMM iken %50’sinin YMM’dir.

Tablo 4.3 Anketi Cevaplandıranların Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde
Lisans	25	78,1
Yüksek Lisans	6	18,8
Doktora	1	3,1
Toplam	32	100,0

Tablo 4.3’te görüldüğü gibi ankete yanıt verenlerin %78,1’i lisans %18,8’i yüksek lisans, %3,1’i de doktora eğitimi almış kişilerdir.

Tablo 4.4 Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Tecrübeleri

Meslekte Geçen Süre	Sayı	Yüzde
1-7 yıl	11	34,4
8-15 yıl	9	28,1
16 yıl ve üzeri	12	37,5
Toplam	32	100,0

Denetçilerin meslekte çalıştıkları yıl sayısı mesleki tecrübelerini gösteren en önemli göstergedir. Bu bağlamda ankete yanıt verenlerin meslekteki çalışma süreleri incelendiğinde, %34,4'ünün 1-7 yıl arasında tecrübeye, %28,1'inin 8-15 yıl arasında tecrübeye ve %37,5'inin ise 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. Meslekte geçen 8 yıl ve üzerindeki yılların tecrübe için oldukça önemli olduğu düşünüldüğünde ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunun mesleklerinde tecrübeli kişiler olduğu görülmektedir.

Tablo 4.5 Denetim Firmalarının Faaliyet Süreleri

Denetim Firmasının Faaliyet Süresi	Sayı	Yüzde
1-5 yıl	11	34,4
6-10 yıl	5	15,6
11-15 yıl	7	21,9
16 yıl ve üzeri	9	28,1
Toplam	32	100,0

Araştırma kapsamında ankete yanıt veren denetçilerin çalıştıkları firmaların hizmet süreleri incelendiğinde, %34,3'ünün 1-5 yıl arası bir faaliyet süresine, %15,6'sının 6-10 yıl arası bir faaliyet süresine, %21,9'unun 11-15 yıl arası faaliyet süresine %28,1'inin ise 16 yıl ve üzerinde bir faaliyet süresine sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 4.6 Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Denetim Firmalarının Sermaye Yapısı

Denetim Firmalarının Sermaye Yapısı	Sayı	Yüzde
Yabancı Ortaklık/Üyelik /Temsilcilik	18	56,3
Yerli	14	43,7
Toplam	32	100,0

Araştırma kapsamında ele alınan SPK'dan yetki alan denetim firmalarının çoğunluğunu yerli sermaye ağırlıklı firmalar oluşturmaktadır. Ankete yanıt veren firmaları ele aldığımızda ise, %56,3'ü yabancı sermaye payına sahip veya yabancı ortaklık veya temsilcilik şeklinde iken %43,7'si yerli firmalardan oluşmaktadır. Bu oranlar, araştırma süresince iletişim kurmaya çalışılan firmalardan yabancı sermaye payı olanlar veya yabancı bir firmayla ortaklık veya temsilcilik şeklinde kurulanların, akademik bir çalışmaya katkı konusunda yerli firmalara oranla daha fazla ilgili oldukları yönündeki gözlemi destekler niteliktedir.

4.5.2 Analitik İnceleme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

4.5.2.1 Analitik İnceleme Prosedürleri Kullanımı

Araştırma kapsamında SPK'dan yetki alan denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerini uygulayıp uygulamadıklarını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya verilen yanıtlar Tablo 4.7'de sunulmuştur.

Tablo 4.7 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Durumu

Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma	Sayı	Yüzde
Evet	32	100,0
Hayır	0	0
Kısmen	0	0
Toplam	32	100,0

Tablo 4.7'den de görüldüğü gibi araştırma kapsamında ankete yanıt veren denetçilerin tamamı denetim faaliyetleri sırasında analitik inceleme prosedürlerini kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlar bağımsız denetimin ve bağımsız denetimin yürütülmesinde analitik inceleme prosedürleri kullanımının son derece önem kazandığı ve denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirildiği günümüz koşullarında bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren firmalardan beklentilerle de örtüşmektedir.

4.5.2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılma Nedenleri

Anketin ikinci bölümünün üçüncü sorusu analitik inceleme prosedürlerini kullanan firmaların kullanım nedenlerini öncelik sırasına göre belirlemek amacıyla sorulmuştur. Bu soruya verilen yanıtlar Tablo 4.8'de sunulmuştur.

Tablo 4.8 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Nedenlerine Verilen Öncelik

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Nedenleri	Ortalama \pm St. Sapma
Denetimin etkinliğini artırmak için	2,94 \pm 2,17
Risk değerlendirilmede etkili bir araç olduğunu düşündüğüm için	4,16 \pm 2,71
Tutarsızlıkların ortaya çıkarılmasına yardımcı olduğu için	4,56 \pm 2,71
Standartlar zorunlu kıldığı için	4,66 \pm 3,71
Analitik kanıtları elde etmede daha güvenilir sonuçlar verdiğini düşündüğüm için	5,09 \pm 3,20
Maddi doğruluk testi olarak	5,88 \pm 2,66
Zaman tasarrufu sağladığı için	6,47 \pm 2,94
Detay testlerinin kapsamını daraltmak için	6,88 \pm 2,69
Müşterinin işinin anlaşılabilirliğini sağladığı için	6,91 \pm 3,59
Maliyet etkinliği sağladığı için	6,97 \pm 3,13
İş gücü tasarrufu sağladığı için	7,63 \pm 3,39

Tablo 4.8’de prosedürlerin kullanım nedenlerine verilen puanların ortalaması alınarak amaçlar en önemliden önemsizye doğru sıralanmıştır. Ortalaması en düşük olan en önemli amacı ifade etmektedir. Tabloya bakıldığında araştırma kapsamında ankete yanıt veren denetçilerin analitik inceleme prosedürlerine başvurmalarının en önemli nedeni *denetim etkinliğini arttırmak* olarak ortaya çıkmıştır (Ortalama=2,94). Çalışma kapsamında da sürekli ele alındığı gibi, analitik inceleme prosedürleri gerektiği şekilde kullanıldığı zaman etkin bir denetim gerçekleştirilmesini sağlayacak en önemli araçlardan biridir. Analitik inceleme prosedürlerinin denetçiler tarafından kullanılmasının ikinci derecede önemli nedeni ise *risk değerlendirme yöntemi* olarak kullanılmasıdır (Ortalama=4,16). Günümüzde mevcut denetim yaklaşımı yerini riske dayalı denetim yaklaşımına bırakmıştır. Riske dayalı denetim yaklaşımının önemi denetim standartlarında da vurgulanmakta ve analitik inceleme prosedürlerinin risk değerlendirme prosedürü olarak nasıl kullanılacağı ayrıntılı olarak anlatılmaktadır. Bu bağlamda denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini bu amaçla kullanmaları oldukça önemlidir. Prosedürlerin kullanımında üçüncü önemli nedenin tutarsızlıkların ortaya çıkarılması (Ortalama=4,56), dördüncü önemli nedenin ise standartların zorunlu kılması (Ortalama=4,66) olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara bakıldığında çalışmanın ikinci bölümünde üzerinde durulan amaçların denetçiler tarafından da önemli bulunduğu görülmüştür. Özellikle 2.ve 3.sırada önemli bulunan kullanım nedenleri denetim standartlarında da üzerinde önemle durulan, vurgu yapılan nedenlerdir.

Denetçiler arasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanım nedenlerine verdikleri önem dereceleri açısından bir farklılaşma olup olmadığını saptamak amacıyla Kendall W testi yapılmıştır. Kendal W testi, k-bağımlı örneğin aynı popülasyondan alınmış rasgele örnekler olduğu varsayımını test eder. Diğer bir test ettiği özellik ise, n birimlik bir grubun t işlem için puanları arasında uyumluluk olup olmadığını, yani n değerlendirici ya da gözlemcinin t farklı fenomeni değerlendirmelerinde uyum olup olmadığıdır (Özdamar, 2004(a), s.513).

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanım nedenlerine verilen öncelik sorusu için yaptığımız Kendall Uyum testi sonucunda: Kendall Uyum Katsayısı: 0,186, Ki-kare değeri: 59,604 ve P: 0,000 bulunmuştur. Bu sonuçlar bize analitik inceleme prosedürlerinin kullanım nedenlerine verilen önem dereceleri için denetçi görüşleri arasında bir benzerlik olmadığını göstermektedir.

4.5.2.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanımı, Denetim Aşamaları İçin Yararı ve Prosedürlerin Türleri Açısından Kullanım Durumu

Analitik inceleme prosedürlerine hangi denetim aşamasında daha sık başvurulduğunu ve denetçiler tarafından hangi denetim aşamasının daha yararlı bulunduğunu saptamak amacıyla sorulan sorulara ilişkin tablolar aşağıda sunulmuştur.

Analitik inceleme prosedürleri daha önce de bahsedildiği gibi denetimin her aşamasında kullanılmaktadır. SAS No:56 ve Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ planlama ve denetimin tamamlanması aşamalarında analitik inceleme prosedürleri kullanımını zorunlu tutarken kanıt toplama aşaması için kullanımı ise isteğe bağlı bırakmıştır (SAS No:56, para. 1; Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Onsekizinci Kısım, m.3).

Tablo 4.9 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanım Sıklığı

Denetim Aşamaları	Sayı	Yüzde
Planlama Aşaması	5	15,6
Kanıt Toplama Aşaması	21	65,6
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	6	18,8
Toplam	32	100,0

Anketin analitik inceleme prosedürlerine ilişkin kısmının ikinci sorusu, analitik inceleme prosedürlerinin uygulamada hangi denetim aşamasında daha yoğun kullanıldığını saptamak için sorulmuştur. Buna göre ankete yanıt verenlerin analitik inceleme prosedürlerini %65,6'lık

oranla en yoğun olarak kanıt toplama aşamasında kullandıkları görülmektedir. Denetimin tamamlanması aşamasında yoğun kullananların oranı %18,8 iken, planlama aşamasında daha sık kullananların oranı ise %15,6'dır.

Tablo 4.10 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarındaki Yararına İlişkin Denetçi Görüşleri

Denetim Aşamaları	Sayı	Yüzde
Planlama Aşaması	6	18,8
Kanıt Toplama Aşaması	18	56,2
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	8	25
Toplam	32	100,0

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim aşamaları için yararına ilişkin olarak denetçilerin %56,2 oranında büyük bir çoğunluğu kanıt toplama aşaması demişlerdir. %25'i denetimin tamamlanması aşaması için yararlı bulunduğunu belirtmiş, %18,8 oranında denetçi ise analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşaması için daha yararlı olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 4.9 ve 4.10'da yer alan sonuçlar arasındaki ilişkiyi görebilmek amacıyla analitik inceleme prosedürlerinin denetim aşamalarında kullanım sıklığı ve denetim aşamaları için yararı soruları için çapraz tablo yapılmıştır.

Tablo 4.11 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanımı-Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamaları İçin Yararı İlişkisi

AİP'nin Denetim Aşamaları İçin Yararı	AİP'nin Denetim Aşamalarında Kullanımı							
	Planlama		Kanıt Toplama		Tamamlama		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Planlama	4	66,7	2	33,3	—	—	6	100,0
Kanıt Toplama	—	—	18	100,0	—	—	18	100,0
Tamamlama	1	12,5	1	12,5	6	75,0	8	100,0

Tablo 4.11'den görüldüğü gibi, analitik inceleme prosedürlerini planlama aşamasında daha sık kullandığını belirtenlerin %66,7'si yine planlama aşaması için analitik inceleme prosedürlerinin daha yararlı olduğunu belirtirken, %33,3'lük kısmı ise kanıt toplama aşaması için daha yararlı olduğunu belirtmiştir. Analitik inceleme prosedürlerini kanıt toplamada daha sık kullandığını belirtenlerin tamamı analitik inceleme prosedürlerinin kanıt toplama aşaması için daha yararlı olduğu düşüncesindedirler. Analitik inceleme prosedürlerini tamamlama

aşamasında daha sık kullandıklarını belirtenlerin %75'i yine kanıt toplama aşaması için daha yararlı olduğunu düşünürken, %12,5'i planlama, %12,5'i ise kanıt toplama aşaması için yararlı bulunduğunu belirtmişlerdir.

Analitik inceleme prosedürlerinin türleri itibariyle kullanım sıklıklarını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya ilişkin denetçi görüşleri Tablo 4.12'de sunulmuştur.

Tablo 4.12 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri İtibariyle Kullanım Sıklığı

Analitik İnceleme Prosedürleri	1 Hiç Başvurulmaz		2 Başvurulmaz		3 Ara sıra başvurulur		4 Başvurulur		5 Çok sık başvurulur		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması	2	6,3	6	18,8	14	43,8	5	15,6	5	15,6	32	100,0	3,16
İşletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait verilerin karşılaştırılması	—	—	1	3,1	2	6,3	1	3,1	28	87,5	32	100,0	4,75
İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması	1	3,1	6	18,8	8	25,0	15	46,9	2	6,3	32	100,0	3,34
İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması	3	9,4	1	3,1	12	37,5	8	25,0	8	25,0	32	100,0	3,53
İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması	4	12,5	9	28,1	7	21,9	8	25,0	4	12,5	32	100,0	2,97

Tablo 4.12'den de görüldüğü üzere %87,5 oranla çok sık başvurulur seçeneği işaretlenen ve 4,75 ortalamaya sahip “işletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait işletme verilerinin karşılaştırılması” prosedürü en sık başvurulmuş prosedür olarak belirlenmiştir. İkinci sırada en sık başvurulmuş prosedür olarak ise “işletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş sonuçların karşılaştırılması” prosedürü yer almaktadır (Ortalama= 3,53). İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması prosedürü ve işletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması prosedürü ise en az başvurulmuş prosedürler olarak görülmektedir.

4.5.2.4 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Yararlanılan Teknikler

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında birçok teknikten yararlanılabildiği ve bu tekniklerin neler olduğu çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu tekniklerden uygulama da ne düzeyde yararlanıldığını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar Tablo 4.13'te sunulmuştur.

Tablo 4.13 Analitik İnceleme Teknikleri Kullanımı

Analitik İnceleme Teknikleri	1 Hiç Başvurulmaz		2 Başvurulmaz		3 Ara sıra başvurulur		4 Başvurulur		5 Çok sık başvurulur		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Trend Analizi	1	3,1	3	9,4	7	21,9	10	31,3	11	34,3	32	100,0	3,84
Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	—	—	—	—	1	3,1	5	15,6	26	81,3	32	100,0	4,78
Dikey Analiz	—	—	1	3,1	2	6,3	8	25,0	21	65,6	32	100,0	4,53
Ussallık Testleri	1	3,1	2	6,3	5	15,6	12	37,5	12	37,5	32	100,0	4,00
Oran Analizleri			1	3,1	1	3,1	16	50,0	14	43,8	32	100,0	4,34
Zaman Serisi Analizleri	6	18,8	8	25,0	8	25,0	7	21,9	3	9,3	32	100,0	2,78
Regresyon Analizi	14	43,9	9	28,1	5	15,6	3	9,3	1	3,1	32	100,0	2,00
Benford Kanunu	21	65,6	7	21,9	4	12,5	—	—	—	—	32	100,0	1,47
Yapay Sınır Ağları	21	65,6	8	25,0	3	9,4	—	—	—	—	32	100,0	1,44

Tablo 4.13'te kullanım sıklıklarının yanında teknikler arasında kullanım sıklığı açısından bir ayırım yapabilmek amacıyla ortalamalara da yer verilmiştir. Tablodaki sonuçlar değerlendirildiğinde araştırma kapsamında ankete yanıt veren denetçilerin en sık başvurdukları tekniğin karşılaştırmalı tablolar analizi olduğu görülmektedir. Bu teknik için denetçilerin %81,3'ü çok sık başvurulur, %15,6'sı da başvurulur yanıtını vermişlerdir. Yanıtlara ilişkin ortalama değer ise 4,78 olarak bulunmuştur. İkinci sırada sık başvuru alan teknik ise dikey analiz tekniğidir. Bu teknik içinde yanıt verenlerin %65,6'sı çok sık başvurulur, %25'i ise başvurulur yanıtı vermişlerdir. Ortalama değer 4,53'tür. Denetçilerin sık başvurduğu bir diğer teknik ise oran analizleridir. Oran analizleri için denetçilerin %37,5'i çok sık başvurulur yanıtını verirken, %37,54'i de başvurulur yanıtı vermişlerdir. Bu teknik için bulunan ortalama değer ise 4,34'tür. Ussallık testleri (Ortalama=4,00) ve trend analizi tekniği de (Ortalama=3,84) denetçilerin yoğun olarak başvurdukları diğer tekniklerdir. Literatürde geleneksel yöntemler olarakta nitelendirilen bu yöntemler dışında kalan ve istatistiksel temelli olan diğer yöntemlere ise (özellikle Benford Kanunu ve Yapay Sınır Ağları) denetçilerin hiç başvurmadıkları görülmektedir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde ele alınan bu yöntemlerin iyi düzeyde bilgisayar ve istatistik bilgisi gerektirmesinin, biraz karmaşık olmasının ve çok sayıda veri gerektirmesinin çok az uygulanmalarına veya hiç uygulanmamalarına neden olduğu söylenilebilir.

4.5.2.5 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler

Araştırma kapsamında belirlenen bazı faktörlerin analitik inceleme prosedürleri üzerinde ne derece etkili olduğunu saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin olarak ankete katılan denetçilerin bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 4.14'te sunulmuştur.

Tablo 4.14 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlere İlişkin Dağılım

AİP'nin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler	1 Çok Etkisiz		2 Etkisiz		3 Ne etkili Ne etkisiz		4 Etkili		5 Çok Etkili		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İşletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşma	—	—	2	6,3	3	9,4	10	31,3	17	53,1	32	100,0	4,31
İşletmenin bulunduğu sektöre ilişkin bilgilere ulaşma	1	3,1	2	6,3	12	37,5	8	25,0	9	28,1	32	100,0	3,68
Önceki denetimlere ilişkin elde edilen bilgiler	—	—	2	6,3	1	3,1	12	37,5	17	53,1	32	100,0	4,37
Denetçi beklentilerinin oluşturulması	1	3,1	3	9,4	5	15,6	17	53,1	6	18,8	32	100,0	3,75
Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin denetim firması politikaları	3	9,4	2	6,3	7	21,9	13	40,6	7	21,9	32	100,0	3,59
Finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik	2	6,3	1	3,1	9	28,1	10	31,3	10	31,3	32	100,0	3,78
Ulaşılan bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği	—	—	1	3,1	1	3,1	4	12,5	26	81,3	32	100,0	4,71
Diğer kanıt toplama teknikleri ile karşılaştırıldığında analitik inceleme prosedürleri kullanımının sağladığı maliyet etkinliği	3	9,4	6	18,8	12	37,5	9	28,1	2	6,3	32	100,0	3,03
Müşteri işletme çalışanlarına ulaşılabilirlik	2	6,3	4	12,5	11	34,4	4	12,5	11	34,4	32	100,0	3,56

Tablo 4.14'te de görüldüğü gibi *işletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşma* faktörüne denetçilerin %31,3'ü etkili yanıtı verirken %53,1'i ise çok etkili yanıtını vermişlerdir. Çalışmanın ikinci bölümünde de planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçlarından biri olarak ele aldığımız ayrıca ISA 520, SAS No:56 ve Seri X, No 22 sayılı Tebliğ'de analitik inceleme prosedürlerinin amaçları arasında sayılan bu faktör denetim çalışmaları için çok önemlidir. Burada çıkan sonuçlar da ankete yanıt veren denetçilerin de bu amacın öneminin farkında olduklarını göstermektedir. *İşletmenin bulunduğu sektörle ilgili bilgilere ulaşma* faktörü ise katılımcıların %25'i tarafından etkili, %28,1'i tarafından da çok etkili bulunmuştur. Geri kalanların %37,5'lik kısmı ne etkili ne etkisiz seçeneğini işaretlemişlerdir. Önceki denetimlere ilişkin bilgilere ulaşma faktörüne %37,5 oranında etkili yanıtı verilirken, %53,1 oranında da çok etkili yanıtı verilmiştir. Bu oranlarda göstermektedir ki yapılan denetimler sırasında önceki denetimlere ait yeterli bilgilere ulaşılması analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliği ve planlaması için çok önemlidir. *Denetçi beklentilerinin oluşturulması* faktörünü incelediğimizde ankete yanıt verenlerin %53,1'i etkili cevabını verirken, %18,8'ise çok etkili yanıtını vermişlerdir. Denetçi beklentilerinin oluşturulması çalışmanın ikinci bölümünden de hatırlanacağı üzere analitik inceleme prosedürlerinin uygulama adımlarının ilkinin oluşturmaktadır ve büyük önem taşımaktadır. Burada çıkan sonuçlar da bize (%72'lik bir kesim etkili veya çok etkili cevabı

vermiştir) ankete yanıt verenlerin bu faktörün öneminin farkında olduğunu göstermektedir. *Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin denetim firması politikası* faktörünü ankete katılanlar %40,6 oranında etkili ve %21,9 oranında çok etkili bulduklarını belirtmişlerdir. Burada da yine katılımcıların %50'den fazlası firma politikalarının da analitik prosedürlerin uygulanmasında etkili olduğunu düşünmektedir. *Finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik* faktörü de %31,3 oranında etkili bulunurken %31,3 oranında da çok etkili olarak ifade edilmiştir. Hatırlanacağı üzere analitik inceleme prosedürlerinden bir tanesi de işletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması prosedürü idi. Denetçilerin %50'sinden fazlası burada verdikleri cevaplarda analitik prosedürlerin uygulanmasında finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik faktörünü etkili bulmalarına rağmen bir analitik inceleme prosedürü olarak en az kullandıkları prosedür olarak belirtmişlerdir. *Ulaşılan bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği* faktörü Tablo 4.14'ten de görüldüğü üzere ankete yanıt verenler tarafından en etkili faktör olarak belirtilmiştir (%81,3 çok etkili – Ortalama 4,71). Analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetim standartlarında da (ISA 520 para.4-12/c; SAS No:56 para.15-16; Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ-On Sekizinci Kısım- md.4-9) önemle vurgulanan bu faktöre denetçilerin de büyük önem verdikleri görülmektedir. *Analitik inceleme prosedürleri kullanımının sağladığı maliyet etkinliği ve müşteri işletme çalışanlarına ulaşılabilirlik* faktörlerinin ise diğer faktörlerle karşılaştırıldığında analitik prosedürlerin uygulanması üzerinde daha az etkili olduğu düşünülmektedir.

4.5.2.6 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçları

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları olarak belirlenen unsurların denetçiler tarafından ne derece önemli bulunduğunu saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtların dağılımı ve ortalamaları Tablo 4.15'te sunulmuştur.

Tablo 4.15'te analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarını önem derecesine göre sıralamak amacıyla yanıt seçeneklerinin sıklıklarıyla beraber ortalamalarda verilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi ankete yanıt verenler analitik inceleme prosedürlerinin en önemli amacı olarak, "*finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak*" amacını belirtmişlerdir. Bu amaç için yanıt verenlerin %75'i çok önemli derken %21,9'u da önemli bulduklarını belirtmişlerdir. Verilen bu yanıtlara ilişkin ortalama ise 4,65 olarak bulunmuştur. Bu amaç analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetim standartlarında da (ISA 520, para.3; Seri X, No:22 Sayılı Tebliği-Onsekizinci Kısım-m.2) analitik inceleme prosedürlerinin en önemli amaçları arasında sayılmaktadır.

Tablo 4.15 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçlarına Verilen Önem

AİP'nin Kullanım Amaçları	1 Çok Önemsiz		2 Önemsiz		3 Ne önemli ne önemsiz		4 Önemli		5 Çok Önemli		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması	—	—	4	12,5	11	34,4	12	37,5	5	15,6	32	100,0	3,56
İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi	1	3,1	3	9,4	13	40,6	10	31,3	5	15,6	32	100,0	3,46
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak	1	3,1	2	6,3	2	6,3	8	25,0	19	59,4	32	100,0	4,31
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek	2	6,3	1	3,1	4	12,5	12	37,5	13	40,6	32	100,0	4,03
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak	1	3,1	—	—	—	—	7	21,9	24	75,0	32	100,0	4,65
Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek	—	—	2	6,3	6	18,8	16	50,0	8	25,0	32	100,0	3,93
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak	1	3,1	—	—	1	3,1	7	21,9	23	71,9	32	100,0	4,59
Hesap katanlarının makullüğünü değerlemek	2	6,3	2	6,3	6	18,8	7	21,9	15	46,9	32	100,0	3,96
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek	—	—	1	3,1	2	6,3	11	34,4	18	56,3	32	100,0	4,43
İlerleyen aşamalarda riskli bölgelere dikkat çekmek	—	—	—	—	4	12,5	10	31,3	18	56,3	32	100,0	4,43

İkinci sırada önem verilen amacın ise “*finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltma*” amacı olduğu görülmektedir. Bu amaç için ankete yanıt verenlerin %71,9’u çok önemli, %21,9’u ise önemli yanıtını vermişlerdir. Verilen yanıtlara ilişkin ortalama ise 4,59 olarak bulunmuştur. “*Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek*” ve “*ilerleyen aşamalarda riskli bölgelere dikkat çekmek*” amaçları ise üçüncü sırada önem verilen amaçlar olarak saptanmıştır. Bu amaçlara ilişkin verilen yanıtların ortalaması 4.43 olarak bulunmuştur. Analitik inceleme prosedürlerinin bu iki amacı da denetim çalışmaları için çok önemli amaçlardır ve denetim standartlarında da (ISA 520 para.7-8-13; SAS No:56, para.4-6-23.; Seri, No:22 Sayılı Tebliğ Onsekizinci Kısım- m.5-6-12) önemle üzerinde durulan amaçlardır. Sonuçlar denetim standartlarında da vurgulanan bu amaçların öneminin araştırmamıza katılanlar tarafından da anlaşıldığını göstermektedir. Diğer amaçlar ise verilen önem derecesine göre şu şekilde sıralanmıştır: Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak (Ortalama=4,31), işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek (Ortalama=4,03), hesap katanlarının makullüğünü değerlemek

(Ortalama=3,96), maddilik testlerinin zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek (Ortalama=3,93), işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerin kavranması (Ortalama=3,56), işletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi (Ortalama= 3,46).

Bu tabloda yer alan sonuçların, araştırmaya katılanların analitik inceleme prosedürlerinin kullanım nedenlerini önceliklerine göre sıralayan Tablo 4.8'deki sonuçlarla da paralellik taşıdığı görülmektedir.

Araştırma kapsamında yukarıda Tablo 4.15'te yer alan analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarının başarılmasında analitik inceleme prosedürlerinin ne kadar etkili olduğuna ilişkin soruya verilen yanıtlara ilişkin dağılım ve seçeneklere ilişkin ortalamalar Tablo 4.16'da yer almaktadır.

Tablo 4.16 Denetim Amaçlarını Başarmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliğine İlişkin Denetçi Görüşleri

AİP'nin Kullanım Amaçları	1 Çok etkisiz		2 Etkisiz		3 Ne etkili ne etkisiz		4 Etkili		5 Çok etkili		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması	1	3,1	4	12,5	12	37,5	10	31,3	5	15,6	32	100,0	3,44
İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi	2	6,3	5	15,6	13	40,6	9	28,1	3	9,4	32	100,0	3,19
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak	—	—	2	6,3	3	9,4	9	28,1	18	56,3	32	100,0	4,34
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlendirmek	—	—	2	6,3	3	9,4	12	37,5	15	46,9	32	100,0	4,25
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak	—	—	—	—	—	—	9	28,1	23	71,9	32	100,0	4,72
Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek	—	—	—	—	6	18,8	17	53,1	9	28,1	32	100,0	4,09
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak	—	—	—	—	1	3,1	12	37,5	19	59,4	32	100,0	4,56
Hesap kalanlarının makullüğünü değerlendirmek	2	6,3	1	3,1	5	15,6	8	25,0	16	50,0	32	100,0	4,09
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlendirmek	—	—	—	—	2	6,3	12	37,5	18	56,3	32	100,0	4,50
İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek	—	—	1	3,1	4	12,5	9	28,1	18	56,3	32	100,0	4,38

Ankete yanıt veren denetçiler analitik inceleme prosedürlerinin başarmada en etkili olduğu amaç olarak *“finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak”* amacını belirtmişlerdir. Bu amacın başarılmasında analitik inceleme prosedürlerinin etkinliğine ilişkin

katılanların %71,9 çok etkili ve %28,1'i de etkili yanıtını vermişlerdir. Bu yanıtlara ilişkin ortalama ise 4,72'dir. Analitik inceleme prosedürlerinin başarmada etkili olduğu düşünülen ikinci sıradaki amaç ise “*finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak*” olarak saptanmıştır. Bu amaç için %59,4 oranın çok etkili ve %37,5 oranında da etkili yanıt verilmiştir. Yanıtlara ilişkin ortalama değer ise 4,56'dır.

Üçüncü sırada başarılmasında etkili olduğu düşünülen amaç ise “*finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek*” amacıdır. Bu amaç için de katılanların %56,3'ü çok etkili ve %37,5'i de etkili yanıtlarını vermişlerdir. Ortalama ise 4,50 olarak bulunmuştur. Diğer amaçlar ise ortalamalarına göre şu şekilde sıralanmaktadır: İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek (Ortalama=4,38), finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak (Ortalama= 4,34), işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek (Ortalama=4,25), maddilik testlerinin zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek (Ortalama=4,09), hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek (Ortalama=4,09), işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin tanımlanması (Ortalama=3,44), işletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi (Ortalama=3,19).

Yukarıdaki sonuçlar ankete yanıt veren denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarına verdikleri öneme ilişkin sonuçlarla da paralellik taşımaktadır. Sonuçlardan denetçilerin öncelikli olarak önemli buldukları amaçları başarmada analitik inceleme prosedürlerinin de daha etkili olduğunu düşündükleri ortaya çıkmaktadır.

4.5.2.7 Analitik İnceleme Tekniklerinin Kanıt Toplamadaki Etkinliği

Analitik inceleme çalışmanın ikinci bölümünde kanıt toplama teknikleri ele alınırken bir kanıt toplama tekniği olarak ta ele alınmıştı. Analitik incelemenin bu amacı için kullanılan tekniklerin etkinliğine ilişkin denetçi düşüncelerini ortaya koymak amacıyla sorulan soruya verilen yanıtlar Tablo 4.17'de ortalamalarıyla beraber verilmiştir.

Tablodan da görüldüğü gibi ankete yanıt veren denetçiler, kanıt toplamada kullanılan en etkili analitik inceleme tekniği olarak “karşılaştırmalı tablolar analizi” tekniğini belirtmişlerdir. Denetçilerin %56,3'ü bu teknik için çok etkili, %40,6'sı da çok etkili yanıtını vermişlerdir. Verilen yanıtlara ilişkin ortalama değer ise 4,53'tür.

Tablo 4.17 Analitik İnceleme Tekniklerinin Kanıt Toplamadaki Etkinliğine İlişkin Denetçi Görüşleri

Analitik İnceleme Teknikleri	1 Çok Etkisiz		2 Etkisiz		3 Ne etkili ne etkisiz		4 Etkili		5 Son derece etkili		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Trend Analizi	—	—	2	6,3	6	18,8	15	46,9	9	28,1	32	100,0	3,97
Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	—	—	—	—	1	3,1	13	40,6	18	56,3	32	100,0	4,53
Dikey Analiz	—	—	1	3,1	3	9,4	16	50,0	12	37,5	32	100,0	4,22
Ussallık Testleri	—	—	2	6,3	6	18,8	9	28,1	15	46,9	32	100,0	4,16
Rasyo Analizleri	—	—	1	3,1	4	12,5	12	37,5	15	46,9	32	100,0	4,28
Zaman Serisi Analizleri	2	6,3	4	12,5	8	25,0	15	46,9	3	9,4	32	100,0	3,41
Regresyon Analizi	3	9,4	10	31,3	16	50,0	1	3,1	2	6,3	32	100,0	2,66
Benford Kanunu	4	12,5	7	21,9	19	59,4	2	6,3	—	—	32	100,0	2,59
Yapay Sinir Ağları	4	12,5	7	21,9	19	59,4	2	6,3	—	—	32	100,0	2,59

Denetçilerin kanıt toplamada daha etkili olduğunu düşündükleri ikinci sıradaki teknik ise rasyo analizleri olarak bulunmuştur. Bu teknik için katılanların %46,9'u çok etkili ve %37,5'i ise etkili yanıtını vermişlerdir. Verilen yanıtlara ilişkin ortalama değer ise 4,28'dir. Üçüncü sırada etkili olduğu düşünülen teknik ise dikey analiz tekniğidir. Bu teknik için katılanların %37,5'i çok etkili, %50'si ise etkili yanıtını vermişlerdir. Verilen yanıtların ortalama değeri ise 4,22'dir. Ussallık testleri ise denetçiler tarafından etkili olduğu düşünülen diğer bir tekniktir. Bu teknik için %46,9 oranında katılımcı çok etkili yanıtını verirken, %28,1'i ise etkili yanıtını vermişlerdir. Ortalama değer ise 4,16 olarak bulunmuştur. Diğer teknikler ise ortalamalarına göre şu şekilde sıralanmaktadır: Trend analizi (Ortalama=3,97), zaman serisi analizleri (Ortalama= 3,41), regresyon analizi (Ortalama=2,66), Benford Kanunu (Ortalama=2,59), yapay sinir ağları (Ortalama=2,59).

Tablo 4.13'te yer alan analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklıklarına ilişkin sonuçlarla karşılaştırıldığında denetçilerin tekniklerin kullanım sıklıklarına verdikleri yanıtlarla tekniklerin kanıt toplamadaki etkinliğine ilişkin yanıtlarının paralellik taşıdığı görülmektedir. Buradan hareketle denetçilerin uygulamada daha sık başvurdukları tekniklerin kanıt toplamada daha etkin olduğunu düşündükleri söylenilebilir.

4.5.2.8 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımını Artıran Faktörler

Çalışmanın önceki bölümlerinde de değinilen ve analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttıracak düşünülen bir takım faktörlerin denetçiler tarafından nasıl algılandığını saptamak amacıyla sorulan soruya verilen yanıtlara ilişkin dağılım ve ortalamalar Tablo 4.18'de sunulmuştur.

Tablo 4.18 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımını Arttıran Faktörlerin Öneme İlişkin Dağılım

AİP'nin Kullanımını Etkileyen Faktörler	1 Çok Önemsiz		2 Önemsiz		3 Ne önemli ne önemsiz		4 Önemli		5 Çok önemli		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Denetim etkinliğini artırma amacı	—	—	—	—	2	6,3	10	31,3	20	62,5	32	100,0	4,56
Analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılan tekniklerin anlaşılabilirliğinin artması	—	—	—	—	7	21,9	19	59,4	6	18,8	32	100,0	3,97
Ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerin etkisi	1	3,1	2	6,3	4	12,5	8	25,0	17	53,1	32	100,0	4,19
Tekniklerin kullanımını kolaylaştıracak bilgisayar paket programlarına ulaşılabilirlik	—	—	6	18,8	7	21,9	8	25,0	11	34,4	32	100,0	3,75
Mevcut denetim yaklaşımının değişerek riske dayalı denetim yaklaşımının benimsenmesi	—	—	2	6,3	7	21,9	12	37,5	11	34,4	32	100,0	4
Firmalar arasında artan rekabet	4	12,5	11	34,4	8	25,0	8	25,0	1	3,1	32	100,0	2,72
Son yıllarda yaşanan denetim skandallarının etkisi	1	3,1	7	21,9	6	18,8	13	40,6	5	15,6	32	100,0	3,44

Araştırma kapsamında ankete katılan denetçiler analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının artmasındaki en önemli faktörün *denetim etkinliğinin artırılması amacı* olduğunu düşünmektedirler. Bu faktöre verilen yanıtlara bakıldığında denetçilerin %62,5'i çok önemli ve %31,3'ü de önemli yanıtını vermişlerdir. Verilen yanıtlar için bulunan ortalama değer ise 4,56'dır. Bu sonuç denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma nedenleri arasında ilk sırada saydıkları (Tablo 4.8) denetim etkinliğinin artırılması amacıyla da paraleldir ve denetçilerin verdikleri yanıtlarda tutarlı olduklarını göstermektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttırdığı düşünülen ikinci önemli faktör ise *“ulusal ve uluslararası düzenlemelerin etkisi”* dir. Bu faktöre ilişkin olarak denetçilerin %53,1'i çok önemli, %25'i ise önemli yanıtını vermişlerdir. Ortama değer ise 4,19 olarak bulunmuştur. Çalışmanın ikinci bölümünden de hatırlanacağı üzere ülkemizdeki düzenlemeler açısından bakıldığında SPK'nın yayınlamış olduğu Seri X, No:22 sayılı Tebliğ'de yer alan düzenlemeler analitik inceleme prosedürlerinin planlama ve tamamlama aşamalarında kullanımını zorunlu hale getirmekteydi. Sonuçlarda göstermektedir ki, analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının artmasında denetçiler açısından en önemli faktörlerden birisi de bu zorunluluktur. Prosedürlerin kullanımını arttıran faktörlerden üçüncü sırada önem verilen ise *“analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında yararlanılan tekniklerin anlaşılabilirliğinin artması”* faktörüdür. Denetçiler tarafından önemli bulunan diğer bir önemli faktör ise *“mevcut denetim yaklaşımının değişerek riske dayalı denetim yaklaşımının benimsenmesi”*dir. Denetçiler bu faktör için %34,4 oranında çok önemli yanıtı verirken,

%37,5 oranında ise önemli yanıtı vermişlerdir. Ortalama değer ise 4 olarak bulunmuştur. Denetim standartlarında da önemle üzerinde durulan analitik prosedürlerin risk değerlendirme aracı olarak kullanılması faktörünün denetçiler tarafından da analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının artmasında oldukça önemli bulunduğu görülmektedir. Diğer nedenler ise önem derecelerine göre, tekniklerin kullanımını kolaylaştıracak bilgisayar paket programlarına ulaşılabilirlik (Ortalama=3,75), son yıllarda yaşanan denetim skandallarının etkisi (Ortalama=3,44), firmalar arasında artan rekabet (Ortalama=2,72) şeklinde sıralanmaktadır.

4.5.2.9 Ulusal ve Uluslararası Denetim Standartlarında Yer Alan Unsurların Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımındaki Önemi

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında etkili olan faktörler denetim standartlarında da ayrıntılı olarak ele alınmış ve açıklanmıştır. Standartlarda yer alan bu faktörlerin denetçiler tarafından ne derece önemli bulunduğunu saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtların dağılımı ve ortalama değerleri Tablo 4.19'da verilmiştir.

Tablo 4.19 Denetim Standartlarında Yer Alan Unsurların Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımındaki Önemi İlişkin Dağılım

AİP'nin Kullanımında Önemli Olan Faktörler	1 Çok Önemsiz		2 Önemsiz		3 Ne önemli ne önemsiz		4 Önemli		5 Çok önemli		Toplam		Ort.
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği	—	—	—	—	1	3,1	8	25,0	23	71,9	32	100,0	4,69
Prosedürlerin uygulanması esnasında kullanılacak bilgilerin karşılaştırılabilir olması	—	—	—	—	1	3,1	8	25,0	23	71,9	32	100,0	4,69
Kullanılacak analitik prosedürlerin amaca uygunluğu	—	—	—	—	2	6,3	10	31,3	20	62,5	32	100,0	4,56
Kullanılacak bilgilerin hazırlanma sürecine ilişkin kontrollerin yapılması	1	3,1	—	—	2	6,3	17	53,1	12	37,5	32	100,0	4,22
Kullanılan bilgilerin kısımlara ayrılabilir düzeyi	—	—	2	6,3	7	21,9	11	34,4	12	37,5	32	100,0	4,03
Finansal ve finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik	—	—	2	6,3	3	9,4	7	21,9	20	62,5	32	100,0	4,41
Denetçinin istenilen güvenilirlik düzeyinde beklentileri oluşturmaması	—	—	2	6,3	4	12,5	14	43,8	12	37,5	32	100,0	4,13
Kullanılan bilgilere ilişkin doğrulamalarda işletme yönetiminin tutumu	—	—	2	6,3	5	15,6	7	21,9	18	56,3	32	100,0	4,28
Kayıtlı tutarlar ile denetçi beklentileri arasındaki farklılıklar	2	6,3	—	—	7	21,9	14	43,8	9	28,1	32	100,0	3,88

Araştırma kapsamında ankete katılanların bu soruya verdiği yanıtlara bakıldığında standartlarda yer alan “*analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği*” ve “*prosedürlerin uygulanması esnasında kullanılacak bilgilerin karşılaştırılabilir olması*” faktörlerini analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında en önemli faktörler olarak buldukları görülmektedir. Bu faktörlerin önemine ilişkin olarak denetçiler %71,9 oranında çok önemli ve %25 oranında da önemli yanıtını vermişlerdir. Yanıtlara ilişkin ortalama değer ise 4,69’dur. Bu sonuçlar Tablo 4.14’te yer alan analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını etkileyen faktörlere ilişkin sonuçlarla da paralellik taşımaktadır. Hatırlanacağı gibi denetçiler verilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliğini en etkili faktör olarak belirtmişlerdi. Bu sonuçlar denetçilerin sorulara verdikleri yanıtlar konusunda tutarlı olduklarını göstermektedir.

Standartlarda yer alan faktörlerden ikinci sırada önemli bulunan ise “*kullanılacak analitik prosedürlerin amaca uygunluğu*” faktörüdür. Bu faktör için denetçilerin %62,5’i çok önemli ve %31,3’ü ise önemli yanıtını vermişlerdir. Ortalama ise 4,56’dır. “*Finansal ve finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik*” ise dördüncü sırada önemli bulunan nedendir. Denetçilerin %62,5’i bu faktörü çok önemli bulurken %21,9’u ise önemli bulduklarını belirtmiştir. Verilen yanıtlara ilişkin ortalama ise 4,41 olarak bulunmuştur. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı sırasında finansal olmayan verilerden de denetçilerin yararlanması hususu denetim standartlarında sürekli olarak vurgulanan hususlardan biridir (ISA 520, para.12/e; SAS No:56, para. 18, Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Onsekizinci Kısım, m.10/c). Standartlarda önemle üzerinde durulan bu faktörün denetçiler tarafından da oldukça önemli bulunduğu görülmektedir. Standartlarda vurgulanan diğer faktörler ise denetçiler tarafından verilen önem derecesine göre şu şekilde sıralanmaktadır: Kullanılan bilgilere ilişkin doğrulamalarda işletme yönetiminin tutumu (Ortalama=4,28), kullanılan bilgilerin hazırlanma sürecine ilişkin kontrollerin yapılması (Ortalama=4,22), denetçilerin istenilen güvenilirlik düzeyinde beklentileri oluşturması (Ortalama=4,13), kullanılan bilgilerin kısımlara ayrılabilme düzeyi (Ortalama=4,03), kayıtlı tutarlar ile denetçi beklentileri arasındaki farklılıklar (Ortalama=3,88).

Yukarıdaki açıklamalarda önem derecesine göre bir sıralama yapılmış olmasına karşılık genel olarak bir değerlendirme yapıldığında standartlarda vurgulanan unsurların neredeyse tamamının denetçiler tarafından da önemli kabul edildiği görülmektedir.

4.5.2.10 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Yararlanılan Veriler

Araştırma dahilinde denetçilere analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında yararlanılan veriler ve elde edilmesine ilişkin bazı sorular da yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen yanırlar aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.

Tablo 4.20 Denetçilerin İşletme Dışı Veri Kaynaklarından Yararlanma Durumu

İşletme Dışı Veri Kaynakları	Yararlanılıyor		Yararlanılmıyor		Toplam
	Sayı	Kümülatif Yüzde	Sayı	Kümülatif Yüzde	Sayı
Merkez Bankası	24	25,2	8	12,3	32
SPK	17	17,9	15	23,1	32
İMKB	20	21,1	12	18,5	32
Ticaret Odaları	14	14,7	18	27,7	32
TUİK	20	21,1	12	18,4	32
Toplam	95	100,0	65	100,0	160

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında dış veri ihtiyacı olduğu zaman hangi kaynaklardan yararlanıldığına ilişkin soru birden fazla seçeneğin işaretlenebildiği bir sorudur. Tablo 4.20’de de görüldüğü tüm seçenekler için yararlanılıyor yanırları içinde %25,2 oranla Merkez Bankası ilk sırada yer almaktadır. Daha sonra ise %21,1 ile İMKB ve TUİK denetçilerin en fazla yaralandıkları dış veri kaynakları olarak görülmektedir. En az yararlanılan dış veri kaynağı ise ticaret odalarıdır.

Tablo 4.21 Denetçilerin Finansal Olmayan Verilerden Yararlanıp Yararlanmamalarına İlişkin Dağılım

Finansal Olmayan Verilerden Yararlanma Durumu	Sayı	Yüzde
Evet	18	56,2
Hayır	14	43,8
Toplam	32	100,0

Daha önce de değinildiği gibi analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında finansal veriler kadar finansal olmayan verilerden yararlanılması oldukça önem taşımaktadır. Finansal olmayan verilerin kullanılıp kullanılmadığına ilişkin soruya ankete yanıt veren denetçilerin %56,2’si analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerden de faydalandıklarını belirtmişlerdir. %43,8’lik kesim ise finansal verilerden yararlanmadığını ifade etmiştir. Bu oran daha önceki sorularda yer alan finansal

olmayan verilerin önemine ilişkin değerlendirmelerle karşılaştırıldığında biraz düşük kabul edilebilecek bir orandır. Çünkü denetçiler finansal olmayan verilere ulaşılabilirliği ve finansal olmayan veriler ile finansal veriler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesini oldukça önemli bulmalarına rağmen neredeyse %50'sine yakınının finansal olmayan verilerden yararlanmadığını belirtmesi biraz düşündürücüdür.

Yukarıda sorunun devamı niteliğinde olan “finansal olmayan verilerden yararlanıyorsanız bunların neler olduğunu belirtiniz” açık uçlu sorusuna yanıt veren firmaların yararlandıklarını belirttikleri finansal olmayan veriler ise şu şekilde özetlenebilir: Üretim miktarı (adet), satış miktarı (adet), personel sayısı, personelin işten ayrılma oranı, şirket politikaları, stratejileri ve hedefleri, sektörel gelişmeler, firma genel eğilimleri, ilgili SPK mevzuatı, planlamaya ilişkin bilgiler ve bunların gerçekleşme durumları, ulusal ve uluslararası trendler, yeni çıkarılan ürünler, üretimi/satışı durdurulan ürünler, müşteri başına gelir, kapasite, fire oranları, sektördeki ortalama kar marjı, makine ve teçhizatın nitelikleri, hisse adedi, şirketin bilgi işlem sisteminin yapısı, iç kontrol sisteminin var olup olmadığı ve varsa çalışma şekli, makine kullanım saatleri, personel çalışma saatleri, makine ve araç sayısı.

4.22 Tablo Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Sırasında Kullanılan Verilerin Etkinliğine İlişkin Dağılım

Veriler	Sayı	Yüzde
Aylık veriler	12	37,5
Üç aylık veriler	7	21,9
Yıllık veriler	13	40,6
Toplam	32	100,0

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında denetçiler aylık, üç aylık ve yıllık olmak üzere değişik türde verilerden yararlanabilmektedirler. Denetçilerin bu kullandıkları verilerden hangilerinden elde ettikleri sonuçların daha etkili olduğunu düşündüklerini saptamaya yönelik soruya verilen yanıtlar Tablo 4.22’de yer almaktadır. Tabloda da görüldüğü gibi denetçilerin %40,6’sı yıllık verilerin, %37,5’i aylık verilerin %21,9’u ise üç aylık verilerin daha etkili sonuçlar verdiğini düşünmektedir. Analitik inceleme prosedürleri ile ilgili çalışmalara bakıldığında ise daha yoğunluklu olarak aylık ve üç aylık verilerin uzun periyotlar halinde kullanıldığı, yıllık verilerin ise çok fazla tercih edilmediği görülmektedir.

4.5.2.11 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Bilgisayar Kullanımı

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında bilgisayarlar ve denetim yazılımları büyük önem taşımaktadır. Araştırmamıza katılanların bilgisayar program ve yazılımlarına verdikleri önem ve özel bir program veya yazılım kullanıp kullanmadıkları sorularımıza ilişkin yanıtlar aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.

Tablo 4.23 Bilgisayar Programlarının Analitik İnceleme Prosedürleri Kullanımında Önemi

Analitik İnceleme Prosedürleri Kullanımında Bilgisayar Programlarının Önemi	Sayı	Yüzde
Çok Önemli	13	40,6
Önemli	12	37,4
Kararsızım	2	6,3
Önemsiz	3	9,4
Çok Önemsiz	2	6,3
Toplam	32	100,0

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında bilgisayar programlarının önemine ilişkin soruya katılanların %40,6'sı çok önemli, %37,4'ü ise önemli yanıtını vermişlerdir. Bu oranlardan anlaşıldığı gibi ankete yanıt verenlerin büyük bir çoğunluğu bilgisayar kullanımını analitik inceleme prosedürleri için önemli bulmaktadır.

Tablo 4.24 Firmaların Özel Bir Bilgisayar Programı Kullanıp Kullanmadıklarına İlişkin Dağılım

Özel Bir Bilgisayar Programından Yararlanıyor musunuz?	Sayı	Yüzde
Evet	6	18,7
Hayır	26	81,3
Toplam	32	100,0

Firmaların analitik inceleme prosedürlerini uygularken özel bir bilgisayar programından yararlanıp yararlanmadıklarını saptamaya yönelik soruya firmaların sadece %18,7'si evet yanıtı vermişlerdir. Yanıt verenlerin tamamı burada yazılım ismi vermemiş, sadece firmalarına özel bir yazılım olduğunu ifade etmişlerdir.

4.5.2.12 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında karşılaşılan zorluklar olarak belirlenen faktörlerin önem derecesini belirlemek amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar ve ortalamaları Tablo 4.25'de verilmiştir.

Tablo 4.25 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Sırasında Karşılaşılan Zorlukların Önem Derecelerine Göre Dağılımı

Karşılaşılan Zorluklar	ÖNEM DERECELERİ						Ort . ± St. Sp				
	1.derecede önemli		2.derecede önemli		3.derecede önemli			4.derecede önemli		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Veri elde etme zorluğu	16	50,0	8	25,0	4	12,5	4	12,5	32	100,0	1,88. ± 1,07
Kalifiye eleman eksikliği	9	28,1	11	34,4	6	18,8	6	18,8	32	100,0	2,28. ± 1,08
Eğitim eksikliği	4	12,5	7	21,9	11	34,4	10	31,3	32	100,0	2,84. ± 1,02
Karmaşıklık	3	9,4	7	21,9	10	31,3	12	37,5	32	100,0	2,97. ± 1,00

Tablo 4.25’de her bir zorluk faktörüne verilen önem dereceleri dağılımları ile beraber bunlara ilişkin ortalama ve standart sapmalar da verilmiştir. Ortalama değerler baz alınarak faktörler zorluk dercesine verilen önem açısından sıralanmıştır. Tabloda ortalaması en küçük olan zorluk faktörü en önemli unsuru ifade etmektedir.

Buradan hareketle ankete katılan denetçilerin en önemli zorluk olarak “*veri elde etme zorluğu*”nu gördükleri tablodaki değerlerden de görülmektedir. Denetçilerin %50’si veri elde etme zorluğu birinci derecede, %25’i ikinci derecede, %12,5’i üçüncü derecede ve %12,5’lik kısım da dördüncü derecede önemlidir seçeneklerini işaretlemişlerdir. Verilen önem derecelerine ilişkin ortalama değer 1,88 ve standart sapması da 1,07’dir. İkinci derecede önemli zorluğun ise “*kalifiye eleman eksikliği*” (Ortalama=2,28) olduğu görülmektedir. Daha sonra ise sırasıyla “*eğitim eksikliği*” (Ortalama=2,84) ve “*karmaşıklık*” (Ortalama=2,97) faktörlerinin üç ve dördüncü derecede önemli zorluklar olarak yer aldığı görülmektedir.

Denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan zorluklara verdikleri önem dereceleri arasında bir fark olup olmadığını saptamak amacıyla Kendall W testi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda Kendall Uyum Katsayısı=0,154, Ki-kare Değeri=14,793, P= 0,002 bulunmuştur. Bulunan bu sonuçlar denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan zorlukların önem dereceleri hakkındaki düşünceleri açısından uyumlu olmadıklarını göstermektedir.

4.5.2.13 Analitik İnceleme Prosedürü Olarak Kullanılan Oranlar

Çalışmanın üçüncü bölümünde analitik inceleme teknikleri arasında teorik olarak ele alınan oran analizlerinin hangilerinin kullanılıp hangilerinin kullanılmadığını saptamaya yönelik soruya ilişkin dağılımlar Tablo 4.26’da sunulmuştur.

Tablo 4.26 Denetçilerin Oran Analizlerini Kullanıp Kullanmadıklarına İlişkin Dağılım

Oranlar	Kullanılıyor		Kullanılmıyor		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Cari Oran (Dönen Varlıklar / KVK)	31	96,9	1	3,1	32	100,0
Nakit Oranı (Hazır Değerler+Men. Kıy./ KVK)	27	84,4	5	15,6	32	100,0
Stoklar / Dönen Varlıklar Oranı	23	71,9	9	28,1	32	100,0
Asit Test Oranı : (Dönen V. – Stoklar) / KVK	22	66,8	10	31,3	32	100,0
Stok Devir Hızı Oranı	29	90,6	3	9,4	32	100,0
Alacak Devir Hızı Oranı	29	90,6	3	9,4	32	100,0
Alacakların Ortalama Tahsil Süresi	27	84,4	5	15,6	32	100,0
Yabancı Kaynak Toplamı / Varlık Toplamı	28	87,5	4	12,5	32	100,0
Yabancı Kaynak Toplamı / Öz Kaynak Toplamı	24	75,0	8	25,0	32	100,0
Öz Kaynak / Kaynak (Pasif) Toplamı . Oranı	20	62,5	12	37,5	32	100,0
KVK / Öz Kaynak Oranı	20	62,5	12	37,5	32	100,0
KVK / Kaynak (Pasif) Toplamı	18	56,3	14	43,2	32	100,0
UVK / Kaynak (Pasif) Toplamı	18	56,3	14	43,2	32	100,0
Maddi Duran Varlıklar / Öz Kaynaklar Oranı	21	65,6	11	34,4	32	100,0
Brüt Kar Oranı (Brüt Sat.Karı/ Net Sat.)	29	90,6	3	9,4	32	100,0
Satışların Karlılığı Oranı (Net Kar/Net Sat.)	29	90,6	3	9,4	32	100,0
Faaliyet Karı Oranı (Faaliyet Karı / Net Satışlar)	29	90,6	3	9,4	32	100,0
Satılan Malın Maliyeti / Net Satışlar Oranı	29	90,6	3	9,4	32	100,0

Tablo 4.26 incelendiğinde denetçiler tarafından en fazla kullanılan oranın %96,9 kullanım oranıyla cari oran olduğu görülmektedir. Yüksek düzeyde kullanıma sahip diğer oranlar ise %90,6'lık kullanım oranıyla nakit oranı, alacak devir hızı oranı, satışların karlılığı oranı, brüt kar oranı, faaliyet karı oranı ve satılan malın maliyetinin net satışlara oranıdır.

Tabloya genel olarak bakıldığında oranların tamamı denetçilerin %50'sinden fazlası tarafından kullanılmaktadır. Bu sonuçların daha önce değerlendirmiş olduğumuz analitik inceleme tekniklerine başvurulması sıklıklarında yer alan sonuçlarla da paralellik taşıdığı görülmektedir. Çünkü oran analizleri denetçilerin sık başvurduğu teknikler arasında yer almaktaydı.

Tablo 4.27 Oran Analizleri Sonuçlarının Karşılaştırılmasında Kullanılan Yöntemlere İlişkin Dağılım

Karşılaştırma Yöntemleri	Sayı	Yüzde
Sektör ve diğer firmalarla karşılaştırma	2	6,3
Zaman serisi analizleri	9	28,1
Her ikisi	20	62,5
Hiç birisi	1	3,1
Toplam	32	100,0

Oran analizlerinin analitik inceleme prosedürleri olarak kullanımı sırasında da değinildiği gibi denetçilerin oran analizlerinden gereken faydayı elde edebilmeleri için elde ettikleri sonuçları ya firmanın bulunduğu sektör ortalamaları veya rakip firmaların oranlarıyla ya da

yıllar itibariyle firmanın kendi içinde karşılaştırması gerekmektedir. Bu karşılaştırmalar sonucu eğer olağandışı bir dalgalanma ile karşılaşırsa denetçinin bunların nedenlerini daha ileri düzeyde araştırması gerekecektir. Oran analizlerine ilişkin bu durumun uygulamada nasıl olduğunu saptamak amacıyla sorulan soruya ankete yanıt veren denetçilerin %62,5'i her ikisini de kullanıyoruz, %28,1'i zaman serisi analizleri, %6,3'ü sektör ve diğer firmalarla karşılaştırma geriye kalan %3,1'i ise hiç birisi yanıtını vermişlerdir. Sonuçlardan da görüldüğü gibi denetçilerin çoğunluğu her iki karşılaştırma yöntemini de kullandıklarını belirtmişlerdir.

4.5.2.14 Analitik İnceleme Prosedürleri ve Detay Testleri Kullanımını Etkileyen Faktörler

Analitik inceleme prosedürleri çalışmanın ikinci bölümünden de hatırlanacağı üzere denetimin kanıt toplama aşamasında kullanıldığında maddi doğruluk testi olarak detay testlerinden önce kullanılmaktaydı. Analitik inceleme prosedürlerinin detay testlerinden önce kullanım nedeni etkin bir şekilde kullanılarak detay testlerinin kapsamını daraltmak veya gerektiğinde daha ayrıntılı detay testlerinin yapılmasını sağlamaktır. Analitik inceleme prosedürleri ve detay testleri arasındaki dengeyi etkileyebileceği düşünülen bir takım denetim çevresi faktörlerine ilişkin olarak denetçilerin görüşlerini saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar Tablo 4.26'da sunulmuştur.

Tablo 4.28 Denetim Çevresi Faktörlerinin Analitik İnceleme Prosedürleri ve Detay Testlerine Etkisine İlişkin Dağılım

Çevresel Faktörler	-1*		0		1		Toplam	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Müşterinin yeni müşteri olması	21	65,6	10	31,3	1	3,1	32	100,0
Müşterinin sürekli bir müşteri olması	—	—	12	37,5	20	62,5	32	100,0
Müşteri işletmedeki küçük değişiklikler	1	3,1	28	87,5	3	9,4	32	100,0
Müşteri işletmedeki önemli değişiklikler	25	78,1	5	15,6	2	6,3	32	100,0
Az sayıdaki denetçi-müşteri anlaşmazlığı	3	9,4	27	84,4	2	6,3	32	100,0
Çok sayıdaki denetçi-müşteri anlaşmazlığı	19	69,4	10	31,3	3	9,4	32	100,0
Müşterinin iç kontrol yapısının etkili olması	2	6,3	6	18,8	24	75,0	32	100,0
Müşterinin iç kontrol yapısının zayıf olması	24	75,0	3	9,4	5	15,6	32	100,0

*-1: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını düşürür detay testlerinin kullanımını artırır, 0: Etkisi olmaz, +1: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını artırır detay testlerinin kullanımını azaltır.

Araştırma kapsamında ankete yanıt veren denetçilerin %65,6'sı müşterinin yeni bir müşteri olması faktörünün analitik inceleme prosedürlerine başvurmayı azaltarak detay testlerinin kapsamının artırılmasına neden olacağını, %31,3'ü hiçbir etkisinin olmayacağını, %3,1'i ise

detay testlerinin kapsamını daraltacağını düşünmektedirler. Yeni bir müşteri, denetçi için her zaman sürekli bir müşteriye göre daha fazla risk taşımaktadır. Bu nedenle yeni bir müşteri kabulünde müşterinin detaylı olarak incelenmesi riskin belirlenmesi için de önemlidir. Araştırmaya katılan denetçilerin büyük bir kısmı da yeni bir müşteri için daha detaylı testler yapılması gerektiğini düşünmektedirler. Müşterinin sürekli bir müşteri olması faktörü için denetçilerin %62,5'i detay testlerinin kapsamını düşürür analitik inceleme prosedürleri kullanımını artırır derken %37,5'i ise bu faktörün mevcut duruma etkisi olmayacağını ifade etmişlerdir. Müşteri işletmedeki küçük değişiklikler için denetçilerin %87,5 gibi büyük bir çoğunluğu etkisi olmaz yanıtını vermişlerdir. Müşteri işletmedeki önemli değişiklikler içinse denetçileri %78,1'i analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını azaltır detay testlerinin kapsamını artırır yanıtı verirken %15,6'sı etkisi olmaz, %6,3'ü de detay testlerinin kapsamını daraltır yanıtı vermişlerdir. Eğer müşteri işletmede önceki yıllar itibariyle uygulanan muhasebe ilkelerinde ve politikalarında, üretim şeklinde v.b. konularda önemli değişimler olmuşsa denetçilerin bu durumlara ilişkin olarak ayrıntılı incelemeler yapması gerekecektir. Sonuçlar ankete yanıt veren denetçilerin de büyük bir çoğunluğunun aynı görüşte olduğunu göstermektedir. Az sayıdaki denetçi müşteri anlaşmazlığı faktörü için denetçilerin %84,4'ü etkisi olmaz derken %9,34'ü detay testlerinin kapsamı artırılır analitik inceleme prosedürleri kullanımı azaltılır, %6,3'ü ise detay testlerinin kapsamı daraltılır yanıtını vermişlerdir. Çok sayıdaki denetçi müşteri anlaşmazlığı faktörü içinse denetçilerin %59,4'ü detay testlerinin kapsamı artırır analitik inceleme prosedürleri kullanımını azaltır, %31,3'ü etkisi olmaz, %9,4'ü ise detay testlerinin kapsamını azaltır yanıtı vermişlerdir. Denetçi ve müşteri arasında yaşanabilecek anlaşmazlıkların boyutu denetim çalışmasının sonucu için büyük önem taşımaktadır. Çünkü denetçi ve müşteri arasında örneğin kullanılan bilgilerin doğrulanması, çalışanlara ulaşılabilirlik gibi konularda yaşanabilecek önemli anlaşmazlıklar, denetçinin denetim çalışması sonucunda vereceği denetim raporunun şartlı görüş bildiren bir rapor olmasıyla sonuçlanabilir. Bu tür anlaşmazlıkların olduğu durumlarda denetçilerin daha ayrıntılı incelemeler yapması gerebilir. Ankete yanıt veren denetçilerin yarısından fazlasının da bu görüşte olduğu görülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının etkili olması faktörü için denetçilerin %75'i analitik inceleme prosedürleri kullanımını artırır detay testlerinin kapsamını daraltır, %18,8'i etkisi olmaz ve %6,3'ü ise analitik inceleme prosedürleri kullanımını azaltır yanıtını vermişlerdir. İç kontrol yapısının zayıf olması faktörünün etkisine ilişkin olarak ise denetçilerin %75'i analitik inceleme prosedürleri kullanımını azaltır detay testleri kullanımını artırır, %9,4'ü etkisi olmaz, %15,6'sı ise detay testlerinin kapsamını daraltır analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını artırır yanıtını vermiştir. Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıyor olması denetçinin katlanacağı

denetim riskinin de düşük olmasını sağlamaktadır. Ancak iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmıyorsa ve denetçi buna kanaat getirmişse, bu durumda denetçinin işletmeyle ilgili daha ayrıntılı incelemeler yapması yani detay testlerini daha yoğun kullanması gerekecektir. Araştırma sonuçlarından da görüldüğü gibi ankete yanıt veren denetçilerin büyük bir çoğunluğu da bu görüşü desteklemektedir.

4.5.3 Değişkenler Arası Korelasyon Analizleri

Araştırma kapsamında oluşturulan anket formunda yer alan ve aralarında bir ilişki olması beklenen soru seçenekleri arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon analizi yapılırken değişkenler Likert ölçeği ile ölçüldüğü için parametrik korelasyon katsayısı Pearson Korelasyonu yerine parametrik olmayan korelasyon katsayısı olan Spearman Korelasyon katsayısı kullanılmıştır.

Yaklaşık aralıklı veya aralıklı ölçekle elde edilmiş, normal dağılım varsayımı ve veri çiftleri arasında doğrusal bir bağıntının olduğu varsayımını gerektirmeyen veri çiftlerinde X ve Y arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla Spearman Korelasyon katsayısından yararlanılır (Özdamar, 2004(a), 521-522).

Yapılan korelasyon analizine ilişkin sonuçlar toplu bir şekilde Tablo 4.29'da sunulmuştur.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre soru 6a ve 8b arasında $\alpha = 0,01$ yanılma düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. Denetçilerin analitik inceleme prosedürü türlerinden biri olan “işletme verileri sektör verilerinin karşılaştırılması” prosedürüne başvurma sıklıkları ile analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkili olduğu düşünülen faktörler arasında sayılan “işletmenin bulunduğu sektöre ilişkin bilgilere ulaşma” faktörünün etkisine ilişkin düşünceleri arasında pozitif yönde bir ilişki vardır. Spearman Korelasyon katsayısı = 0,496, $P=0,004$ 'tür.

Aralarında anlamlı bir ilişki olması beklenen soru 6a ve 9b arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Tablo 4.29 Değişkenler Arası Korelasyonlar

Değişkenler	Spearman Korelasyon Katsayısı	P	N
Soru 6a: İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması * Soru 8b: İşletmenin bulunduğu sektöre ilişkin bilgilere ulaşma	,496**	,004	32
Soru 6a: İşletme verileri ile sektör verilerin karşılaştırılması * Soru 9b: İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi	,276	,127	32
* Soru 8b: İşletmenin bulunduğu sektöre ilişkin bilgilere ulaşma * Soru 9b: İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi	,384*	,030	32
Soru 6d: İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması * Soru 8d: Denetçi beklentilerinin oluşturulması	,170	,353	32
Soru 6d: İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması * Soru 14g: Denetçilerin istenilen güvenilirlik düzeyinde beklentileri oluşturması	,423*	,016	32
Soru 8d: Denetçi beklentilerinin oluşturulması * Soru 14g: Denetçilerin istenilen güvenilirlik düzeyinde beklentileri oluşturması	,188	,302	32
Soru 6e: İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması * Soru 8f: Finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik	,280	,120	32
Soru 6e: İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması * Soru 9d: İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki uygunluğu değerlemek	,455**	,009	32
Soru 8f: Finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik * Soru 9d: İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki uygunluğu değerlemek	,582**	,000	32
Soru 9a: İşletmenin faaliyet koşullarıyla çevresiyle olan ilişkilerin kavranması * Soru 10a: İşletmenin faaliyet koşullarıyla çevresiyle olan ilişkilerin kavranması	,711**	,000	32
Soru 9b: İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi * Soru 10a: İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi	,667**	,000	32
Soru 9c: Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak * Soru 10c: Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak	,391*	,027	32
Soru 9d: İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek * Soru 10d: İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek	,592**	,000	32
Soru 9e: Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak * Soru 10e: Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak	,569**	,001	32
Soru 9f: Maddilik testlerinin zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek * Soru 10f: Maddilik testlerinin zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek	,740**	,000	32
Soru 9g: Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak * Soru 10g: Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak	,770**	,000	32
Soru 9h: Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek * Soru 10h: Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek	,853**	,000	32
Soru 9i: Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek * Soru 10i: Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek	,737**	,000	32
Soru 9j: İlerleyen aşamalarda riskli bölgelere dikkat çekmek * Soru j: İlerleyen aşamalarda riskli bölgelere dikkat çekmek	,515**	,003	32
Soru 7a: Trend analizi * Soru 11a: Trend analizi	,521**	,002	32
Soru 7b: Karşılaştırmalı tablolar analizi * Soru 11b: Karşılaştırmalı tablolar analizi	,507**	,003	32
Soru 7c: Dikey analiz * Soru 7c: Dikey analiz	,306	,088	32
Soru 7d: Ussallık testleri * Soru 11d: Ussallık testleri	,552**	,001	32
Soru 7e: Oran analizleri * Soru 11e: Oran analizleri	,458**	,008	32
Soru 7f: Zaman serisi analizleri * Soru 7f: Zaman serisi analizleri	,245	,176	32
Soru 7g: Regresyon analizi * Soru 11g: Regresyon analizi	,461**	,008	32
Soru 7h: Benford Kanunu * Soru 7h: Benford Kanunu	,104	,570	32
Soru 7i: Yapay sinir ağları * Soru 7i: Yapay sinir ağları	,094	,608	32
Soru 13d: Analitik inceleme tekniklerinin kullanımını kolaylaştıracak bilgisayar paket programlarına ulaşılabilirlik * Soru 16: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında bilgisayar programlarının ve yazılımlarının önemi	,653**	,000	32

** : Korelasyon 0,01 düzeyinde anlamlı , * : Korelasyon 0,05 düzeyinde anlamlı

Korelasyon analizi sonuçlarına göre soru 8b ve 9d arasında $\alpha=0,05$ yanılıgı düzeyinde istatistiksel olarak önemli bir ilişki vardır. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkili faktörler arasında sayılan “sektöre ilişkin bilgilere ulaşma” faktörünün etki derecesine ilişkin denetçi görüşleri ile analitik inceleme prosedürlerinin amaçları arasında sayılan “işletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi” amacının önem düzeyine ilişkin denetçi düşünceleri arasında pozitif yönde bir ilişki vardır. Spearman Korelasyon katsayısı 0,384’tür.

Aralarında ilişki olması beklenen soru 6d ve 8d arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre soru 6d ve 14g arasında $\alpha=0,01$ yanılıgı düzeyinde istatistiksel olarak önemli bir ilişki vardır. Analitik inceleme prosedürlerinin türleri arasında sayılan “işletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürüne ilişkin denetçi düşünceleri ile denetim standartlarında analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması için önemli unsurlar arasında sayılan “ denetçilerin istenilen güvenilirlik düzeyinde beklenti oluşturması” faktörünün önemine ilişkin düşünceleri arasında pozitif yönde bir ilişki vardır. Spearman Korelasyon katsayısı = 0,423, P =0,009’ dur.

Aralarında bir ilişki olması beklenen soru 8d ve 14g ile soru 6e ve 8f arasında ise korelasyon analizi sonucunda istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki çıkmamıştır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre soru 6e ve 9d arasında $\alpha=0,01$ yanılıgı düzeyinde istatistiksel olarak önemli bir ilişki vardır. Analitik inceleme prosedürlerinin türleri arasında sayılan “işletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu sonuçların karşılaştırılması” prosedürüne başvurma sıklıklarına ilişkin denetçi görüşleri ile pozitif yönde bir ilişki vardır. Spearman Korelasyon katsayısı=0,455, P=0,009’ dur.

Soru 8f ve 9d arasında da yapılan korelasyon analizi sonuçlarına göre $\alpha=0,01$ yanılıgı düzeyinde istatistiksel olarak önemli bir ilişki vardır. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkili faktörler arasında sayılan “finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik” faktörünün etkisine ilişkin denetçi görüşleri ile analitik inceleme prosedürlerinin amaçları arasında sayılan “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki uygunluğu değerlemek” amacının önemine ilişkin denetçi görüşleri arasında pozitif yönde ve güçlü bir ilişki vardır. Spearman Korelasyon katsayısı=0,582, P=0,000’ dir.

Analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarına verilen öneme ilişkin denetçi düşüncelerinin saptanması amacıyla sorulan anketin ikinci bölümünün 9. ve bu amaçların başarılmasında analitik inceleme prosedürlerinin ne derece etkili olduğuna ilişkin denetçi görüşlerinin ortaya çıkarılması için sorulan 10. sorularının bütün seçenekleri için korelasyon analizi yapılmıştır. Tablo 4.29'dan da görüldüğü gibi soru 9a/10a, 9b/10b, 9d/10d, 9e/10e, 9f/10f, 9g/10g, 9h/10h, 9i/10i ve 9j/10j arasında $\alpha=0,01$ yanılğı düzeyinde istatistiksel olarak önemli ilişkiler vardır. Soru 9c/10c arasında ise $\alpha=0,05$ yanılğı düzeyinde istatistiksel olarak önemli bir ilişki vardır. Denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarının önemine ilişkin düşünceleri ile amaçların başarılmasında analitik inceleme prosedürlerinin etkinliğine ilişkin düşünceleri arasında pozitif yönde bir ilişki vardır.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında kullanılan tekniklere başvurma sıklıklarının sorulduğu anketin ikinci bölümünün 7.sorusu ile bu tekniklerin kanıt toplamada ne derece etkili olduğuna ilişkin denetçi görüşlerinin belirlenmesi amacıyla sorulan 11.sorusunun bütün seçenekleri için korelasyon analizi yapılmıştır. Tablo 4.29'dan da görüldüğü gibi korelasyon analizi sonuçlarına göre soru 7a/11a (trend analizi), 7b/11b (karşılaştırmalı tablolar analizi), 7d/11d (ussallık testleri), 7e/11e (oran analizleri), 7g/11g (regresyon analizi) arasında $\alpha=0,01$ yanılğı düzeyinde istatistiksel açıdan önemli bir ilişki vardır. Diğer seçenekler arasında ise anlamlı bir ilişki yoktur. İstatistiksel olarak anlamlı bulunan seçenekler için denetçilerin tekniklere başvurma sıklıklarına ilişkin düşünceleri ile bu tekniklerin kanıt toplamadaki etkinliği düşünceleri arasında pozitif yönde ilişkiler vardır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre soru 13d/16 arasında da $\alpha=0,01$ yanılğı düzeyinde istatistiksel olarak önemli bir ilişki vardır. Denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını artıran faktörler arasında sayılan “tekniklerin kullanımını kolaylaştıracak bilgisayar paket programlarına ulaşılabilirlik” faktörünün önemine ilişkin düşünceleri ile “analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında bilgisayar programlarının önemi”ne ilişkin düşünceleri arasında pozitif yönde güçlü bir ilişki vardır. Spearman Korelasyon katsayısı=0,653, $P=0,000$ 'dır.

4.5.4 Değişkenler Arası Uyum (Correspondence) Analizi

Analitik inceleme prosedürlerinin amaçlarına verilen önem derecesine ilişkin denetçi görüşlerinin sorulduğu anketin ikinci bölümünün 9.sorusu ile analitik inceleme

prosedürlerinin amaçlarının başarılmasında analitik inceleme prosedürlerinin ne derece etkili olduğuna ilişkin denetçi görüşlerini saptamak amacıyla sorulan anketin ikinci bölümünün 10.sorusu arasında uyum (correspondence) analizi yapılmıştır.

Uyum (correspondence) analizi, kategorik olarak elde edilmiş ya da kategorize edilerek tablolaştırılmış olan ve tablo tipi, gözlerdeki frekansların yetersizliği nedeniyle ki-kare analizinin yetersiz kaldığı, ki-kare analizi ile analiz edildiğinde değişken kategorileri arasındaki sıra, sütun gösterimlerinin önem sıralamalarının eşanlı yapılamadığı durumlarda, çapraz tablolarda göz frekanslarının yetersiz olması nedeniyle birleştirme yapılması gerektiği r*c tablolarında ki-kare analizi yerine uygulanması tercih edilen bir yöntemdir (Özdamar, 2004(b), s.462).

Uyum analizi, satır ve sütunları noktalar olarak gösterilen, negatif olmayan verilerden oluşan ve veri matrisini özel bir grafik haline dönüştüren çok değişkenli keşfedici bir tekniktir (Akıncı ve Atılğan, 2005, s.4). Uyum tablosunun içerdiği değişken ve boyut sayısına göre basit uyum analizi ve çok değişkenli uyum analizi olmak üzere iki türü bulunmaktadır (Özdamar, 2004(b), s.463).

Çalışma kapsamında değişkenlerin özelliği dolayısıyla basit uyum analizi kullanılmıştır. Basit uyum analizi iki yönlü ilişkileri araştırmada kullanılmaktadır. Basit uyum analizi bir frekans tablosunun ağırlıklı bir temel bileşen analizini gerçekleştirir. Eğer frekans tablosu r satır ve c sütundan oluşuyorsa, alt boyutların sayısı (r-1) ya da (c-1)'in küçük olanıdır. Temel bileşenlerdeki gibi değişkenlik boyutlandırılır, toplam varyansın bölümlendirilmesinden ziyade, basit uyum analizi Pearson ki-kare istatistiğini bölümlendirir. Geleneksel olarak uyum analizi χ^2 ziyade eylemsizlik (inertia) ya da toplam eylemsizlik terimi olarak adlandırılan χ^2 / n 'yi kullanır (Akıncı ve Atılğan, 2005, s.7). Basit uyum analizinde ilk olarak eksenler belirlenir. Uyum tablosunda her bir değişkene ilişkin kategorilerin birbirinden uzaklıklarını daha az sayıda boyut ile açıklamak için uyum analizinde toplam eylemsizliğin (inertianın) en yüksek orandaki bölümünü açıklayan ana eksenler belirlenir. İlk ana eksen toplam eylemsizliğin en büyük değerini açıklayan eksendir. İkinci eksen ise geriye kalan diğer eksenlerden en büyük eylemsizlik değerine sahip eksen olarak alınır¹¹ (Özdamar, 2004(b), s.464).

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kazım Özdamar, Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizleri 2, 2004,463-498.

Araştırma kapsamında analiz edilecek değişkenler analize tabi tutulmadan önce araştırmanın amacı doğrultusunda değişkenler için yanıt seçenekleri birleştirilerek 5 kategoriden 3'e indirilmiştir. Soru 9 ve 10'un aynı ifadelerden oluşan bütün seçenekleri için uyum analizi yapılmış aralarında anlamlı bir ilişki çıkanlara ilişkin sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

Analiz dahilinde ilk olarak soru 9-a ve 10-a için uyum analizi yapılmıştır. Çıkan sonuçlar Tablo 4.30, Tablo 4.31 ve Şekil 4.1 de sunulmuştur.

Tablo 4.30 Soru 9-a ve 10-a İçin Uyum Tablosu

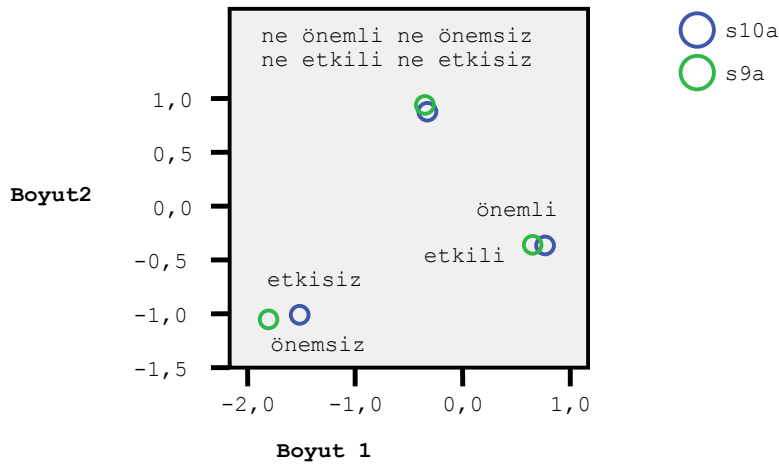
9-a İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması	10-a İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması			
	Etkili	Ne etkili ne etkisi	Etkisiz	Toplam
Önemli	13	3	1	17
Ne önemli ne önemsiz	2	8	1	11
Önemsiz	0	1	3	4
Toplam	15	12	5	32

Tablo 4.31 Soru 9-a ve 10-a İçin Uyum Analizi Özeti

Boyut	Tekil Değer	Eylemsizlik (Inertia)	χ^2	P	Eylemsizliğin Oranı	
					Hesaplanan	Kümülatif
1	,675	,456			,636	,636
2	,511	,261			,364	1,000
Toplam		,717	22,935	,000(a)	1,000	1,000

a Serbestlik derecesi=4

Tablo 4.31'de ki sonuçlara bakıldığı zaman iki değişkenin birbiriyle ilişkili olduğunu gösteren ki-kare değerinin anlamlı olduğu görülmektedir. Eylemsizlik değeri de oldukça yüksektir ve verilerin toplam varyansın %71,7'ini açıkladığını göstermektedir. Bu sonuçlar denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin "işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin tanınması" amacına verdikleri öneme ilişkin düşünceleri ile bu amacın analitik inceleme prosedürlerinin başarmadaki etkinliğine ilişkin düşünceleri arasında bir uyum olduğunu göstermektedir. Bu uyum Şekil 4.1 aracılığı ile daha iyi görülmektedir.



Şekil 4.1 Soru 9-a ve 10-a İçin Boyutlar

Soru 9b ve 10b için yapılan uyum analizi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4.32 Soru 9-b ve 10-b İçin Uyum Tablosu

9b İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi	10b İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi			
	Etkili	Ne etkili ne etkisi	Etkisiz	Toplam
Önemli	10	3	2	15
Ne önemli ne önemsiz	2	9	2	13
Önemsiz	0	1	3	4
Toplam	12	13	7	32

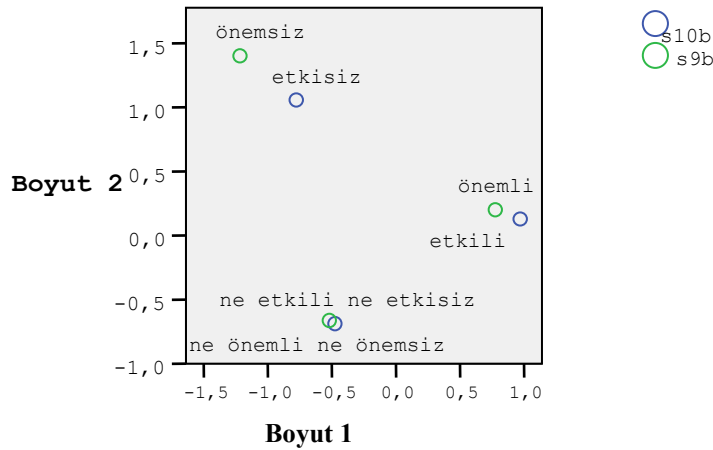
Tablo 4.33 Soru 9-b ve 10-b İçin Uyum Analizi Özeti

Boyut	Tekil Değer	Eylemsizlik (Inertia)	χ^2	P	Eylemsizliğin Oranı	
					Hesaplanan	Kümülatif
1	,577	,33			,629	,629
2	,443	,196			,371	1,000
Toplam		,529	16,939	,002(a)	1,000	1,000

a Serbestlik derecesi=4

Tablo 4.33'deki sonuçlara bakıldığı zaman iki değişkenin birbiriyle ilişkili olduğunu gösteren ki-kare değerinin anlamlı olduğu görülmektedir. Eylemsizlik değeri ise verilerin toplam varyansın %52,9'unu açıkladığını göstermektedir. Bu sonuçlar denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin "işletmenin içinde bulunduğu sektöre ait bilgilerin elde edilmesi"

amacına verdikleri öneme ilişkin düşünceleri ile, bu amacı analitik inceleme prosedürlerinin başarmadaki etkinliğine ilişkin düşünceleri arasında bir uyum olduğunu göstermektedir. Bu uyum Şekil 4.2 aracılığı ile daha iyi görülmektedir.



Şekil 4.2 Soru 9-b ve 10-b için Boyutlar

Soru 9-d ve 10-d arasında yapılan uyum analizi sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.34 Soru 9-d ve 10-d için Uyum Tablosu

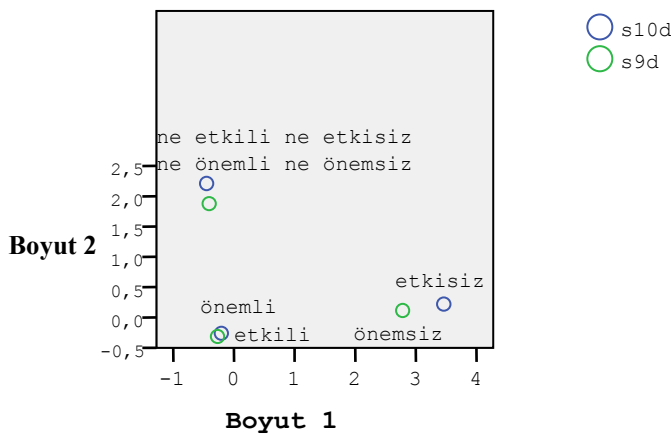
9d İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki uygunluğu değerlemek	10d İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki uygunluğu değerlemek			
	Etkili	Ne etkili ne etkisi	Etkisiz	Toplam
Önemli	24	1	0	25
Ne önemli ne önemsiz	2	2	0	4
Önemsiz	1	0	2	3
Toplam	27	3	2	32

Tablo 4.35 Soru 9-d ve 10-d için Uyum Analizi Özeti

Boyut	Tekil Değer	Eylemsizlik (Inertia)	χ^2	P	Eylemsizliğin Oranı	
					Hesaplanan	Kümülatif
1	,804	,647			,706	,706
2	,519	,269			,294	1,000
Toplam		,916	29,314	,000(a)	1,000	1,000

a Serbestlik derecesi=4

Tablo 4.35'deki sonuçlara bakıldığı zaman iki değişkenin birbiriyle ilişkili olduğunu gösteren ki-kare değerinin anlamlı olduğu görülmektedir. Eylemsizlik değeri ise verilerin toplam varyansın %91,6'sını açıkladığını göstermektedir. Bu sonuçlar denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin “işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek” amacına verdikleri öneme ilişkin düşünceleri ile bu amacı analitik inceleme prosedürlerinin başarmadaki etkinliğine ilişkin düşünceleri arasında bir uyum olduğunu göstermektedir. Bu uyum Şekil 4.3 aracılığı ile daha iyi görülmektedir.



Şekil 4.3 Soru 9-d ve 10-d için Boyutlar

Soru 9-h ve 10-h için yapılan uyum analizi sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 4.36 Soru 9-h ve 10-h İçin Uyum Tablosu

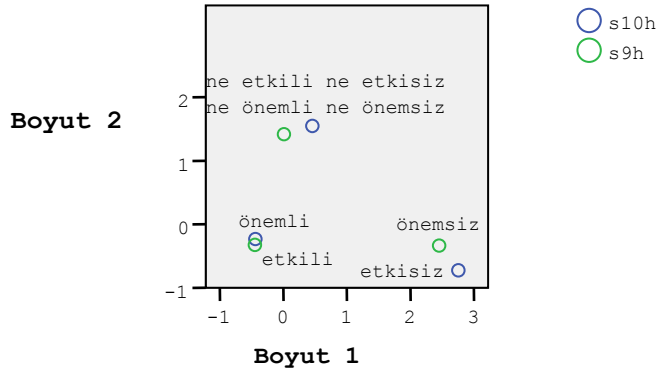
9h Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek	10h Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek			
	Etkili	Ne etkili ne etkisi	Etkisiz	Toplam
Önemli	21	1	0	22
Ne önemli ne önemsiz	3	3	0	6
Önemsiz	0	1	3	4
Toplam	24	5	3	32

Tablo 4.37 Soru 9-h ve 10-h İçin Uyum Analizi Özeti

Boyut	Tekil Değer	Eylemsizlik (Inertia)	χ^2	P	Eylemsizliğin Oranı	
					Hesaplanan	Kümülatif
1	,890	,791			,786	,786
2	,467	,215			,214	1,000
Toplam		1,007	32,218	,000(a)	1,000	1,000

a Serbestlik derecesi=4

Tablo 4.37'deki sonuçlara bakıldığı zaman iki değişkenin birbiriyle ilişkili olduğunu gösteren ki-kare değerinin anlamlı olduğu görülmektedir. Eylemsizlik değeri ise verilerin toplam varyansın tamamını açıkladığını göstermektedir. Bu sonuçlar denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinin “hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek” amacına verdikleri öneme ilişkin düşünceleri ile, bu amacı analitik inceleme prosedürlerinin başarmadaki etkinliğine ilişkin düşünceleri arasında bir uyum olduğunu göstermektedir. Bu uyum Şekil 4.4 aracılığı ile daha iyi görülmektedir.



Şekil 4.4 Soru 9-h ve 10-h için Boyutlar

SONUÇ

Ekonomik yaşamın çok hızlı bir şekilde gelişmesinin ve küreselleşmenin de etkisiyle işletmelerin dışarıya açılma faaliyetleri ve yine bunun sonucu olarak yabancı sermayenin de ülkelere girişi hız kazanmıştır. Sürekli gelişip daha karmaşık bir hal alan bu ekonomik yaşam, beraberinde işletmelerle ilgili doğru ve güvenilir bilginin sağlanmasında en önemli araç olan “bağımsız denetim”in önemini arttırmış ve işletmeler için bir zorunluluk haline getirmiştir.

Bağımsız denetimin işletmeler için bir zorunluluk haline gelmesi nedeniyle denetim firmalarının daha etkin denetim çalışmaları yapmaları gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu gereksinimi karşılamak amacıyla da bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sırasında analitik inceleme prosedürleri yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Analitik inceleme prosedürleri, işletmelerin finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin tutarlılığını değerlemede, denetim riskinin tespitinde, hesap kalanlarının makullüğünü değerlemede ve denetim sonunda finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlendirmede denetçilerin yararlanmaları gereken en önemli araçtır. Taşıdığı önem nedeniyle, analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarında kullanılması denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirilmiştir.

Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin standart düzeyinde ilk düzenleme AICPA tarafından 1978 yılında yayınlanan SAS No:23 Analitik İnceleme Prosedürleri yönetmeliği ile yapılmıştır. Bu yönetmelikte analitik inceleme prosedürlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir ancak bu yönetmelik prosedürlerin kullanımına ilişkin herhangi bir zorunluluk getirmemiştir. Daha sonra ise günün koşullarına göre gerekli değişiklikler yapılarak 1988 yılında SAS No:56 Analitik Prosedürler yönetmeliği çıkarılmış ve SAS No:23’ün yerini almıştır. SAS No:56 analitik inceleme prosedürlerinin, planlanma, kanıt toplama ve tamamlama olmak üzere denetimin her aşamasında kullanımına ve analitik inceleme prosedürleri kullanımında önemi olan unsurlara ilişkin açıklamalara yer vermektedir. SAS No:56’nın SAS No:23’e göre getirdiği en önemli yenilik denetimin planlama ve kanıt toplama aşamaları için analitik inceleme prosedürlerinin kullanılmasını zorunlu hale getirmesidir.

Denetim standartları açısından önemli düzenlemelerden biri olan Uluslararası Denetim Standartları içinde de analitik inceleme prosedürlerinin önemli bir yeri vardır. İlki 1994

yılında yayınlanan ve sürekli güncellenerek günümüze kadar gelen Uluslararası Denetim Standartları içinde analitik inceleme prosedürlerine ilişkin düzenleme UDS 520 Analitik Prosedürler standardı ile yapılmıştır. Bu standartta, analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci aşamalarında kullanımı ve analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması için önemli olan hususlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır. UDS 520 analitik inceleme prosedürlerinin denetim faaliyetlerinde kullanımına ilişkin olarak ise bir zorunluluk getirmemektedir.

Bağımsız denetim alanında ülkemizdeki en önemli çalışmaların SPK tarafından yapıldığı görülmektedir. SPK tarafından yapılan düzenlemelerde analitik inceleme prosedürleri ilk kez 1996 yılında yayınlanan Seri X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de yer almıştır. Bu Tebliğ’de analitik inceleme prosedürleri denetim teknikleri içinde bir teknik olarak sayılmıştır. Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin en ayrıntılı düzenleme ise SPK tarafından UDS’ye uyum amacıyla 12/06/2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak çıkarılan Seri X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasına Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile yapılmıştır. Bu Tebliğ’in Onsekizinci Kısmı analitik inceleme teknikleri başlığını taşımaktadır ve Tebliğ’de UDS 520’ye karşılık geldiği belirtilmektedir. Bu Tebliğ’de de analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci aşamalarında kullanımı ve analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında önem taşıyan hususlara ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş ve denetimin planlama ve tamamlama aşamaları için kullanılması zorunlu hale getirilmiştir.

Çalışmanın ana amacı kapsamında analitik inceleme prosedürlerine ilişkin denetim standartları ayrıntılı olarak incelenmiş ve birbirleriyle karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmalar sonucu ulaşılan bazı önemli noktalar aşağıdaki gibi belirtilebilir:

- Standartlar analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasının zorunluluğu açısından karşılaştırıldığında AICPA tarafından yayınlanan SAS No:56 ve SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de denetimin planlama ve tamamlanması aşamaları için zorunlu tutulduğu, kanıt toplama aşamasında kullanımının ise isteğe bağlı bırakıldığı görülmüştür. UDS 520’de ise AİP kullanımına ilişkin bir zorunluluk yer almamaktadır.
- Analitik inceleme prosedürlerinin tanımı açısından bakıldığında, UDS 520 ve Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de yapılan tanımlamanın birbirinin paralelinde ve SAS No:56’da yapılan tanımlamadan daha kapsamlı olduğu görülmektedir.

- Standartlar analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları açısından karşılaştırıldığında UDS 520 ve SPK Tebliğinde yer alan analitik prosedürlerin amaçlarının aynı kapsamda olduğu görülmektedir. SAS No:56 ile karşılaştırıldığında UDS 520 ve SPK standardının analitik prosedürlerin ilk amacı olarak belirtilen “risk değerlendirme prosedürü olarak analitik prosedürler” başlığı ile SAS No:56’den farklılaştığı görülmektedir. SAS No:56’da bu kısım planlama aşamasında analitik prosedürler olarak ele alınmıştır ve UDS 520 ve SPK düzenlemesinde olduğu gibi analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürü olarak kullanılmasına ilişkin bir vurgu yer almamaktadır.
- Standartlar analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılan yöntemler açısından değerlendirildiğinde her üç standartta da denetim prosedürlerinin uygulanmasında çok basit modellerle karmaşık istatistiksel analizler arasında değişen çok farklı yöntemlerin kullanılabilmesi belirtilmiştir. Ancak bu yöntemlerin neler olduğuna dair standartların üçünde de herhangi bir açıklama yapılmamıştır.
- Standartlar analitik prosedürlerin içeriğine ilişkin bilgiler açısından ele alındığında her üç düzenlemenin de aynı kapsamda olduğu görülmektedir. Bütün standartlarda analitik prosedürlerin içeriğine ilişkin olarak, “analitik prosedürler işletmenin finansal verilerinin; bir önceki dönemin karşılaştırılabilir verileri, beklenen sonuçlar, finansal bilgi elemanları arasındaki dönem boyu olan ilişkiler, brüt kar marjı bilgileri gibi müşterinin faaliyet gösterdiği sektöre ait bilgiler ve finansal bilgiler ile onlarla ilişkili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerle karşılaştırmasını içerir” denilmektedir.
- Standartlar arasındaki bir farklılık da UDS 520’de yer alan “Kamu Sektörü Bakış Açısı” başlığı altında kamu kurum ve kuruluşlarında yapılacak denetimlerde analitik inceleme prosedürleri kullanımına ilişkin olarak yapılan açıklamaların SAS No:56 ve Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’de yer almamasıdır.

Standartların incelenmesi ve karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan en önemli sonuç ise, Seri X, No:22 sayılı Tebliğ’in çok küçük farklılıklar dışında UDS 520’nin paralelinde hatta birebir aynı olduğudur.

Çalışmanın son bölümünde önceki bölümlerde teorik olarak ele alınan konuları, ülkemizde bağımsız denetimle yetkili firmaların uygulamaları ve algılamaları açısından değerlendirmek amacıyla bir araştırma yapılmıştır.

Araştırmaya katılan denetim firmalarının tamamı denetim faaliyetlerinde analitik inceleme prosedürlerini kullanmaktadırlar. Analitik inceleme prosedürlerinin en yoğun kullanıldığı denetim aşaması ise kanıt toplama aşamasıdır. Ayrıca denetçiler analitik inceleme prosedürlerinin en yararlı olduğu aşamanın kanıt toplama aşaması olduğunu düşünmektedirler.

Araştırmaya katılan denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanmalarının en önemli nedenlerinin; denetim etkinliğini arttırmak, risk değerlendirme aracı olarak kullanılması, tutarsızlıkların ortaya çıkarılması ve denetim standartlarının zorunlu kılması olduğu söylenilebilir.

Denetçilerin en sık kullandığı analitik inceleme prosedürleri ise; “işletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait işletme verilerinin karşılaştırılması” ve “işletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürleridir. Araştırmaya katılan denetçilerin prosedürlerin uygulanmasında en sık başvurduğu teknik karşılaştırmalı tablolar analizi tekniğidir. Yoğun olarak yararlanılan diğer teknikler ise; dikey analiz, oran analizleri, usullük testleri ve trend analizleridir. Zaman serisi analizi, regresyon analizi, Benford Kanunu ve Yapay Sinir Ağları gibi istatistiksel ve bilgisayar temelli tekniklere ise denetçiler tarafından neredeyse başvurulmadığı görülmektedir. Bu tekniklerin iyi düzeyde bir bilgisayar ve istatistik bilgisi gerektirmesi kanımızca kullanılmama nedenlerinin başında gelmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre denetçiler, analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliğini etkileyen en önemli faktörün analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında kullanılan bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği olduğunu düşünmektedirler. Önceki denetimlere ilişkin elde edilen bilgiler ve işletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşma faktörleri de öncelikli olarak önem verilen diğer faktörlerdir.

Araştırmaya katılan denetçiler analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları içinde en önemli amacın “finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak” olduğunu düşünmektedirler. Denetçilerin öncelikli olarak önemli bulduğu diğer amaçlar ise, “finansal

tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltma”, “finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlendirme” ve “denetimin ilerleyen aşamalarındaki riskli bölgelere dikkat çekme” amaçlarıdır. Denetçiler tarafından öncelikli olarak önemli bulunan bu amaçların hepsi analitik inceleme prosedürlerine ilişkin denetim standartlarında da önemle üzerinde durulan amaçlardır.

Araştırmaya katılan denetçiler kanıt toplamada en etkili analitik inceleme tekniğinin karşılaştırmalı tablolar analizi tekniği olduğunu düşünmektedirler. Denetçilerin kanıt toplamada etkili olduğunu düşündükleri teknikler ise oran analizleri, dikey analiz, ussallık testleri ve trend analizleridir. Burada denetçilerin tekniklere başvurma sıklıklarıyla birlikte bir değerlendirme yapıldığında en çok başvurdukları tekniklerin kanıt toplamada da daha etkili olduğu düşüncesinde oldukları söylenilebilir.

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttıran en önemli faktör olarak “denetim etkinliğini artırma amacı” görülmektedir. Denetçiler, “mevcut denetim yaklaşımının değişerek riske dayalı denetim yaklaşımının benimsenmesi” ve ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerin etkisi”ni ise analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının artmasında diğer öncelikli öneme sahip faktörler olarak görmektedirler.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında önemli olan ve denetim standartlarında önemle üzerinde durulan faktörlerin tamamı denetçiler tarafından da önemsenmektedir. Analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği ve prosedürlerin uygulanması sırasında kullanılacak bilgilerin karşılaştırılabilir olması faktörleri diğer faktörlere nazaran daha önemli kabul edilmektedir.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında analitik inceleme prosedürlerinin özü itibariyle finansal olmayan veriler önemli yer tutmaktadır. Ancak araştırmaya katılan denetçilerin önemli bir kısmı finansal olmayan verilerden yararlanmadıklarını belirtmişlerdir. Bu durum analitik inceleme prosedürlerinin bu firmalar tarafından ne derece etkin kullanıldığı konusunda bir soru işareti oluşturmaktadır.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan veri elde etme, prosedürleri uygulayacak kalifiye eleman eksikliği, eğitim eksikliği ve karmaşıklık gibi zorluklar arasında en önemli zorluğun “veri elde etme zorluğu” olduğu düşünülmektedir.

Bu araştırmanın sonuçlarının SPK'dan yetki almış denetim firmalarının tamamına ulaşılammış olması nedeniyle firmaların tümüne ilişkin görüşleri yansıtmasa da, firmaların bağımsız denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin ve tekniklerinin kullanımı ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin diğer önemli hususlardaki firma algılamalarına ilişkin genel eğilimi ortaya koyma açısından katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak benzer bir çalışmanın bütün firmaları kapsayacak şekilde gerçekleştirilmesi, konunun daha iyi ve açık bir şekilde ortaya konmasına yardımcı olacaktır.

KAYNAKCA

AICPA, Audit Guide: Analytical Procedures, New York, 2007.

AICPA, AU Section 150: Generally Accepted Auditing Standards, New York, 2001.

AICPA, AU Section 311: Planning and Supervision, New York, 1978.

AICPA, AU Section 312: Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, New York, 1984.

AICPA, AU Section 319: Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit, New York, 1990.

AICPA, AU Section 326: Evidential Matter, New York, 1980.

AICPA, AU Section 329: Analytical Procedures, New York, 1989.

AICPA, Statements on Auditing Standarts No:23 Analytical Review Procedures, New York, 1978.

AICPA, Statements on Auditing Standarts No:56 Analytical Procedures, New York, 1989.

AICPA, Statements on Auditing Standarts No:61 Communication With Audit Committees, New York, 1988.

AICPA, Statements on Auditing Standarts No:106 Evidential Matter, New York, 2006.

Akdoğan N., “Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları”, İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, 1988.

Akdoğan N., Tenker N., Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

Akgüç Ö., Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:17, İstanbul, 1998.

Akgüç Ö., Mali Tablolar Analizi, Arayış Basım ve Yayıncılık, İstanbul, 2005.

Akıncı S., Atılğan E., “Pazarlama Araştırmalarında Kategorik Verilerin Haritalanması: Görsel İlişki Analizi ve Uygulama Örneği”, Akdeniz Ü. İ.İ.B.F Dergisi, 9, (2005), 1-17.

Akpınar M.G., Bankacılık Keisiminin Oran Analizleri ve Altı Büyük Bankaya İlişkin Uygulama, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2006.

Aksoy K., Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının 3568 Sayılı Yasa Hükümleri İle Karşılaştırılması, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2001.

Aktuğlu M., Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir, 1996.

Aktürk E., İktisadi Zaman Serileri Arasındaki Nedensel İlişkinin Araştırılmasında Granger Nedensellik Testi ve Bir Uygulama, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisan Tezi, Eskişehir, 2003.

Alagöz A., Ay M., “Muhasebe Denetiminde Benford Kanunu Temelli Dijital Analiz”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2:4, (2002), 59-76.

Alderman C.W., Maltzman M.A., “An Overview of The Use of Analytical Review Procedures in an Audit”, CPA Journal, Vol.57, No.1, January (1987), 91-93.

Ameen E.C., Strawser J.R., “Investigating The Use of Analytical Procedures: An Update and Extension”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.13, No.2, (1994), 69-76.

Arens A., Loebbecke J., Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall Publication, ABD, 1988.

Arens A., Loebbecke J., Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall Publication, ABD, 2000.

Arens A., Elder R.J., Beasley M.S., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Prentice Hall Publication, ABD, 2005.

Bagget W.O., "Documentation Suggestions For The Small Practitioner", The CPA Journal, April (1990),s.62-67.

Başpınar A., "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı 148, Ocak-Nisan (2005), 35-62.

Bayazıtlı E., Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 1991.

Blocher E., Willingham J.J., Analytical Review: A Guide to Analytical Procedures, Prentice Hall Publication, New Jersey, 1988.

Blocher E., Patterson G.F., "The Use of Analytical Procedures", Journal of Accountancy, February (1996), 53-55.

Boynton W.C., Kell W.G., Modern Auditing, John Wiley and Sons Publication, New York, 1996.

Bozkurt N., Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

Bozkurt N., Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 2006.

Busta B., Weinberg R., "Using Benford's Law and Neural Networks As a Review Procedure", Managerial Auditing Journal, Vol.13, No.6, (1998), 356-366.

Büker S., Aşıkoğlu R., Sevil G., Finansal Yönetim, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997.

Carmichael D.R., Willingham J.J., Schaller A.A., Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice, McGraw-Hill Publication., USA, 1996.

Ceylan A., İşletmelerde Finansal Yönetim, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998.

Choo T.M., Chua M.K., Ong C.B., Tan T.H., “Analytical Procedures for New and Matured Industries”, Managerial Auditing Journal, 12/3, (1997), 123-134.

Cokk J.W., Winkle G.M., Auditing, Houghton Mifflin Company, Boston, 1984.

Colbert J.L., “Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors”, Managerial Auditing Journal, Vol.9, No.5, (1994), 3-7.

Çelen E., “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm Dergisi, No:55, Nisan-Mayıs-Haziran (2001), 29-34.

Çelik O., “Sermaye Piyasalarında Gönüllü Kamuya Açıklama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:6, Subat 2002, s.75-90.

Çömlekçi F., Mali Tabloların Denetimi, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1997.

Daroca F.P., Holder W.W., “The Use of Analytical Procedures in Review and Audit Engagements”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.4, No.2, 1985, 80-92.

Dede H., Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 1995.

Demir V., “İç Kontrol Yapısı ve SAS 58 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, Muhasebe-Finans Uygulama ve Araştırma Dergisi: Analiz, Sayı:11, (1999), 89-105.

Demirkan Ş., Türkiye’de Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkenliği, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir, 1988.

Derici R., Faaliyet Denetimi: Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002.

Doğan Z., Zaman Serilerinin Analizinde ARIMA ve Deterministik Modellerin İncelenmesi, Harran Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Zootekni Anabilim Dalı Doktora Tezi, Şanlı Urfa, 2000.

Dönmez A., Berberoğlu B., Ersoy E., Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 9, (2005), 52-78.

Drake P.D., Nigrini, M.J. “Computer Assisted Analytical Procedures Using Benford’s Law” Journal of Accounting Education, 18, (2000), 127-146.

Dugan M.T., Gentry J.A., Shriver K.A., “ The X-11 Model: A New Analytical Review Technique for The Auditor”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.4, No.2, Spring (1985), 11-22.

Duman Ö., Muhasebe Denetimi ve Raporlama, TESMER Yayınları, Yayın No:37, Ankara, 2001.

Durtschi C., Hillison W., Pacini C., “The Effective Use of Benford’s Law to Assist in Detecting Fraud İn Accounting Data”, Journal of Forensic Accounting, Vol.5, (2004), 17-34.

Dusenbury R.B., Reimers J.L., Wheeler S.W., “The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies Among Assessed Component Risk, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.19, No.2, (2000), 105-117.

Elder R.J., Allen R.D., “A Longitudinal Field Investigation of Auditor Risk Assesments and Sample Size Decisions”, The Accounting Review, Vol.78, No:4, 2003, s.983-1002.

Erdoğan M., “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 3, (2001), 1-8.

Erdoğan M., Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Fraser I.A.M., Hatherly D.J., Lin K.Z., “An Empirical Investigation of The Use of Analytical Review By External Auditors”, British Accounting Review, 29, (1997), 35-47.

Geyer C.L., Williamson P.P., “Detecting Fraud in Data Sets Using Benford’s Law”, Communication in Statistics, Vol.33, No.1, (2004), 229-246.

Graham, L.E., “Analytical Review Techniques: Some Neglected Tools”, CPA Journal, Vol.51, Issue 10, October (1981).

Graham L.E., “Audit Risk-Part IV”, CPA Journal, Vol.55, Iss.1, November (1986), 38-44.

Gücenme Ü., Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi, Aktüel Yayınları, İstanbul, 2005.

Güler E., Bağımsız Dış Denetim Süreci-Kurumsal Sosyal Sorumluluk İlişkisi-Bankacılık Sektörü Uygulaması, Marmara Üniversitesi., Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2006.

Güredin E., Denetim, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 1998.

Gürbüz H., Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

Gürsakal N., Bilgisayar Uygulamalı İstatistik II, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998.

Hayes R., Dassen R., Schilder A., Wallage P., Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, Prentice Hall Publication,UK, 2005.

Hill T.P., “The Significant Digit Phenomenon”, The American Mathematical Monthly, Vol.102, No.4, (1995), 322-327.

Hill, T.P., “The First-Digit Phenomenon”, American Scientists, 86, (1998), 358-363.

Holder, W.W., Colmer, S., “Analytical Review Procedures: New Relevance”, The CPA Journal, 50, November (1980), 29-35.

IFAC, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, New York, 2006.

IFAC, Auditing, Assurance, And Related Services Contents, http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related_Services/2007_A030_A_E_Contents.pdf, 10.12.2007.

IFAC, International Standards on Auditing 300: Planning An Audit of Financial Statements, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, New York, 2007.

IFAC, International Standards on Auditing 320: Materiality, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, New York, 2007.

IFAC, International Standards on Auditing 500: Audit Evidence, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, New York, 2007.

IFAC, International Standards on Auditing 520: Analytical Procedures, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, New York, 2007.

Johnson R., “Evaluating Audit Risk Component”, Accountancy (UK), February, 1987.

Kardeş S., Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılması ve Türkiye’de ki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayınları, Yayın No:29, Ankara, 1996.

Kaval, H., Muhasebe Denetimi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Kavut L., “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.2, Sayı.4, (2000), 9-28.

Kaya İ., Denetim Ders Notları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1994.

Kell, W.G., Boynton C., Ziegler R., Modern Auditing, John Wiley and Sons Publication, New York, 1989.

Kepekçi C., Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000.

Kinney W.R., “The Predictive Power of Limited Information in Preliminary Analytical Review: An Empirical Study,” A Journal of Accounting Research, Vol.17, (1979), 148-165.

Kinney W.R., Uecker W.C., Mitigating The Consequences of Anchoring in Auditor Judgements”, The Accounting Review, Vol.62. No.1, January (1982), 55-69.

Kinney W.R., “Achieved Audit Risk and The Audit Outcome Space”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.8, (1989), 67-84.

Koutsoyiannis A., Ekonometri Kuramı, Çev.Şenesen Ü, Şenesen G. G., İstanbul Teknik Üniversitesi Matbaası, İstanbul, 1992.

Koskivaara E., “Artificial Neural Networks in Analytical Review Procedures”, Managerial Auditing Journal, 19/2, (2004), 191-223.

Koskivaara E., “Integrating Analytical Procedures into The Continuous Audit Environment”, Journal of Information Systems and Technology Management, Vol.3, No.3, (2007), 331-346.

Kunitake W.K., Luzi A.D., Glezen G.W., “Analytical Review for Audit and Review Engagements”, The CPA Journal, April (1985), 18-26.

Kurtuluş K., Pazarlama Araştırmaları, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2006.

Küçükşavaş N., Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulaması, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.

Küçüksözen C., Sayar Z., “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 2, Sayı 6, (2002), 49-56.

- Lee M., Colbert J.L., “Analytical Procedures: Management Tools for Monitoring Controls”, *Management Decision* 35/9, (1997), 682-688.
- Leemis, L.M., Schmeiser B.W., Evans D.L., “Survival Distributions Satisfying Benford’s Law”, *The American Statistician*, 54(4), (2000), 236-241.
- Leininger W.E., Conley M.J., “Regression Analysis in Auditing”, *The CPA Journal*, October (1980), 43-47.
- Libby R., Frederick D.M., “Experience and the Ability to Explain Audit Findings”, *Journal of Accounting Research*, Vol.28, No:2, (1990), 348-367.
- Lorek K.S., Branson B.C., Icerman R.C., “On The Use of Time Series Models as Analytical Procedures”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.11, No.2, Fall (1992), 66-87.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1999.
- McKee T., “Developments in Analytical Review”, *The CPA Journal*, January (1982), 36-42.
- McKee T., *Modern Analytical Auditing: Practical Guidance for Auditors and Accountants*, Quorum Boks, New York, 1989.
- Meigs W.B., Whittington O.R., Meigs R.F., Lam W.İ., *Principles of Auditing*, Irwin Pub., Canada, 1987.
- Messier W.F., Glover S.M., Prawitt D.F., *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, McGraw-Hill, ABD, 2006.
- Messier W., Austen L.A., “Inherent Risk and Control Risk Assessments: Evidence on The Effect of Pervasive and Specific Risk Factors, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*”, Vol.19, No.2, Fall (2000), 119- 131.
- Moore, G.B., Benjamin, C.O., “Using Benford Law for Fraud Detection, *Internal Auditing*, 19(1), (2004). ss.4-9.

Newbold P., İşletme ve İktisat için İstatistik, Çev. Şenesen Ü., Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2000.

Nigrini M.J., Mittermaier L.J., “The Use of Benford’s Law as an Aid in Analytical Procedures”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 16:2, (1997), 52-67.

Nigrini, M.J. “Adding Value with Digital Analysis. The Internal Auditor”, 56(1), (1999), 21-23.

Nigrini, M.J., Excerpt From Digital Analysis Using Benford’s Law: Test & Statistics for Auditors, Global Audit Publications: Vancouver, Canada, 2000-a..

Nigrini, M.J. (2000-b). *Continuous Auditing*. ([http:// fetew.ugent.be](http://fetew.ugent.be) Erişim: 07.07.2004)

Oktay S., Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2003.

Özdamar K., Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi 1, Kaan Kitabevi, Eskişehir, 2004(a).

Özdamar K., Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi 2 (Çok Değişkenli Analizler), Kaan Kitabevi, Eskişehir, 2004(b).

Roussey S., “The Development of International Standards on Auditing”, The CPA Journal, Vol.69, (1999), 14-20.

Sayar Z., “Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler”, 2005, Ankara.

Sevilengül O., Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Sipahi B., Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2001.

Şehirli K., “Kurumsal Yönetim”, SPK Araştırma Raporu, Ankara, 1999.

Talu H., “Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:172, 2001.

Tursi M.A., Audit Planning: Revised Edition, AICPA, New York, 1989.

Türker M., Pekdemir R., “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler”, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 2002.

Türker M., “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Yıl:6, Sayı: 19, (2006), 87-98.

Türkyener C.M., “Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı”, Sayıştay Dergisi, Sayı 64, (2007), 111-122.

Ulusoy Y., Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Denetim, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir, 2006.

Usta A.S., Yapay Sinir Ağları Uygulaması Kullanılarak Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) Değerlerinin Öngörü Modellemesi ve Analizi, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

Uyar S., Çelik M.“Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İMKB’de Bir Araştırma, XXVI.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 23-27 Mayıs 2007.

Uzay Ş., İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayınları, Yayın No:132, Ankara, 1999.

Wallace, W.A., “Assessing the Quality of Data Used for Benchmarking and Decision-Making”, *The Journal of Government Financial Management*, 51(3), (2002), 16-22.

Weygandt J.J., Kieso D.E., Kell W.G., *Accounting Principles Volume III*, John and Wiley Publication, New York, 1996.

Wilson A. C., “The Effect of Autocorrelation on Regression-Based Model Efficiency and Effectiveness in Analytical Review”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.11, No.1, (1992), 32-46.

Yalkın Y.K., *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.

Yalkın Y.K., “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 5, (2001), 1-16.

Yavuz S.T., “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:42, (2002), 39-57.

Yıldırım M., *Bağımsız Dış Denetim*, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu, İstanbul, 1999.

Yurtoğlu H., *Yapay Sinir Ağları Metodolojisi İle Öngörü Modellemesi: Bazı Makroekonomik Değişkenler İçin Türkiye Örneği*, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara, 2005.

Sermaye Piyasası Kurulu, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Seri X, No:22, 12.06.2006, 26196 Sayılı Resmi Gazete.

13 Aralık 1987 tarihli Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik

BDDK Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.

http://web.ifac.org/download/IAASB_Brief_History.pdf-29.11.2007

<http://mathworld.wolfram.com/BenfordsLaw.html> (28-08-2007)

<http://www.usfca.edu/fac-staf/huxleys/Benford.html> (25-07-2007)

<http://www.totalaudit.com/definition.html> (17-08-2007)

Ek 1:

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
İŞLETME ANABİLİM DALI DOKTORA PROGRAMI TEZ ÇALIŞMASI

Sayın İlgili,

Bu çalışma Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırma Görevlisi Adnan Dönmez tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı çerçevesinde doktora tez çalışmasının uygulama kısmını oluşturmaktadır ve SPK'nın bağımsız denetim yapmakla yetkilendirdiği firmalarının “bağımsız denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri kullanım düzeyi ve denetim standartlarında yer alan unsurlar hakkındaki algulamalarını belirlemek amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Çalışmamızın başarısı tamamen sizin katılımınıza ve soruları cevaplandırırken göstereceğiniz titizliğe bağlıdır. Bu anket verileri yalnızca bu araştırma için ve akademik amaçlı kullanılacaktır. Araştırma sonuçları istatistiksel olarak derlenecek, kesinlikle kişi ya da işletme ismi açıklanmayacaktır. İstenildiği takdirde sonuçlar ankete katılanlara bildirilecektir. Ankette yer alan soruların doğru ya da yanlış cevapları yoktur. Bizim için önemli olan sizlerin görüşleridir. Anket formlarının bağımsız denetimle yetkili bir kişi (sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi yardımcısı) tarafından doldurularak, vereceğimiz faksa veya e-mail adresine yollamanızı rica ederiz. Katılımınız ve ilginiz için şimdiden teşekkür ederiz.

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
İ.İ.B.F. İşletme Bölümü
Muhasebe- Finansman Ana Bilim Dalı Başkanı
Prof. Dr. Ayten ERSOY

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
İ.İ.B.F. İşletme Bölümü
Arş. Gör. Adnan DÖNMEZ
Tel : (242) 310 18 40
0505 205 96 42
Fax : (242) 227 44 54
E-posta: adonmez@akdeniz.edu.tr

Not: İşaretlemelerinizi () içine “X” işareti koyarak yapabilirsiniz.

A-DEMOGRAFİK BİLGİLERE İLİŞKİN SORULAR

1-Firma İçindeki Unvanınız:

Sorumlu Ortak Baş Denetçi () Baş Denetçi () Kıdemli Denetçi () Denetçi () Denetçi Yardımcısı ()

2-Eğitim Durumu: Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

3-Mezun olduğunuz bölüm

İktisat () İşletme () Maliye () Kamu Yönetimi () Diğer () (.....)

4-Mesleki Unvanınız YMM () SMMM ()

5-Yaşınız:

6-Denetim Mesleğinde Çalışılan Süre:

1-3 yıl () 4-7 yıl () 8-10 yıl () 11-15 yıl () 16 yıl ve üzeri ()

7- Firmanız kaç yıldır bağımsız denetim hizmeti vermektedir?

1-5 () 6-10 () 11-15 () 15 yıldan fazla ()

8-Firmanızda yabancı sermaye payı veya yabancı bir firmaya ortaklık üyelik var mı? Evet () Hayır ()

B- ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNE LİŞKİN SORULAR

1-Firmanızda yapılan denetimler sırasında analitik inceleme prosedürleri kullanılıyor mu?

Evet ()

Hayır ()

Kısmen ()

2-1.soruya cevabınız hayır ise analitik inceleme prosedür ve tekniklerini hangi nedenler/nedenlerden dolayı kullanmadığınızı önem derecesine göre sıralayınız?

(En önemlisi 1 olmak üzere 1-6 arasında sıralayınız)

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmama Nedenleri	Önem derecesi
Bu konuda bilgi sahibi olunmaması	
Analitik incelemeyi gereksiz gördüğümüz için	
Analitik incelemeyi gerçekleştirecek eleman olmaması	
Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının bilinmemesi	
Analitik incelemenin yapılabilmesi için gerekli verilere ulaşılamaması	
Prosedürlerin karmaşık olması	
Diğer (.....)	

3- 1.soruya cevabınız evet ise analitik inceleme prosedürlerini kullanma nedenlerinizi önem derecesine göre sıralayınız. (En önemlisi 1 olmak üzere 1-12 arası sıralayınız)

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçları	Önem derecesi
Maliyet etkinliği sağladığı için	
Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri (Seri X No 22 Sayılı Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Kısım 18) ve Uluslararası denetim standartları (ISA 520) zorunlu kıldığı için	
Denetimin etkinliğini artırmak için	
Risk değerlemede etkili bir araç olduğunu düşündüğüm için	
Maddi doğruluk testi olarak	
Detay testlerinin kapsamını daraltmak için	
Müşterinin işinin anlaşılabilirliğini sağladığı için	
Analitik kanıtları elde etmede daha güvenilir sonuçlar verdiğini düşündüğüm için	
Zaman tasarrufu sağladığı için	
İş gücü tasarrufu sağladığı için	
Tutarsızlıkların ortaya çıkarılmasına yardımcı olduğu için	
Diğer (Varsa belirtiniz)	

4-Analitik inceleme prosedürleri denetimin aşamalarının hangisinde daha sık kullanılmaktadır? (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz)

Planlama Aşaması ()

Kanıt Toplama (Test) Aşaması ()

Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması ()

5- Sizce analitik inceleme prosedürleri hangi aşama için daha yararlıdır? (Sadece bir seçeneği işaretleyiniz)

Planlama Aşaması ()

Kanıt Toplama (Test) Aşaması ()

Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması ()

**6- Aşağıda yer alan analitik inceleme prosedürlerini ne sıklıkla kullanmaktasınız?
(1-Çok Sık Başvurulur ... 5-Hiç Başvurulmaz)**

Analitik Prosedürler	1	2	3	4	5
a)İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması					
b)İşletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait verilerinin karşılaştırılması					
c)İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması					
d)İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması					
e)İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması					

7- Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında aşağıdaki tekniklerden hangi/hangilerine ne sıklıkta başvurulduğunu belirtiniz. (1-Çok Sık Başvurulur ... 5-Hiç Başvurulmaz)

Analitik İnceleme Teknikleri	1	2	3	4	5
a)Trend analizi					
b)Karşılaştırmalı Tablolar Analizi					
c)Dikey Analiz (Yüzde Analizi)					
d)Mantıksallık (ussallık) testleri					
e)Oran analizleri					
f)Zaman serisi analizleri					
h)Regresyon analizi					
i)Benford Kanunu					
j)Yapay Sinir Ağları					

8- Sizce aşağıdaki faktörler analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliği üzerinde ne derece etkilidir? (1-Çok önemli ... 5-Çok önemsiz)

Analitik Prosedürlerin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler	1	2	3	4	5
a)İşletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşma					
b)İşletmenin bulunduğu sektöre ilişkin bilgilere ulaşma					
c)Önceki denetimlere ilişkin elde edilen bilgiler					
d)Denetçi beklentilerinin (tahminlerinin) oluşturulması					
e)Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin denetim firması politikaları					
g)Finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik					
h)Ulaşılan bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği					
i)Diğer kanıt toplama teknikleri ile karşılaştırıldığında analitik inceleme prosedürleri kullanımının sağladığı maliyet etkinliği					
j)Müşteri işletme çalışanlarına ulaşılabilirlik					

**9-Analitik inceleme prosedürlerinin aşağıdaki amaçları size ne kadar önemlidir?
(1-Çok önemli . . . 5-Çok önemsiz)**

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanma Amaçları	1	2	3	4	5
a)İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması					
b)İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi					
c)Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak					
d)İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek					
e)Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak					
f)Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek					
g)Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak					
h)Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek					
i)Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek					
j)İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek					

**10-Sizce aşağıdaki denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme prosedürleri ne derece etkilidir?
(1-Çok etkili . . . 5-Çok etkisiz)**

Denetim Amaçları	1	2	3	4	5
a)İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması					
b)İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi					
c)Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak					
d)İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek					
e)Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak					
f)Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek					
g)Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak					
h)Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek					
i)Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek					
j)İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek					

**11-Sizce aşağıdaki analitik inceleme teknikleri kanıt toplama da ne kadar etkili bir araçtır?
(1-Çok etkili . . . 5-Çok etkisiz)**

Analitik İnceleme Teknikleri	1	2	3	4	5
a)Trend analizi					
b)Karşılaştırmalı Tablolar Analizi					
c)Dikey Analiz (Yüzde Analizi)					
d)Mantıksallık (ussallık) testleri					
e)Oran analizleri					
f)Zaman serisi analizleri					
h)Regresyon analizi					
i)Benford Kanunu					
j)Yapay Sınır Ağları					

12-Denetim sürecinde analitik prosedürler için ayrılan toplam denetim zamanının % kaçını hangi denetim aşamalarında kullanıyorsunuz?

AŞAMALAR	%0-20	%21-40	%41-60	%61-80	%81-100
Planlama Aşaması					
Kanıt Toplama Aşaması					
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması					

13-Sizce aşağıdaki faktörler analitik inceleme prosedürlerinin denetim faaliyetlerinde kullanımının artmasında ne kadar önemlidir? (1-Çok Önemli . . . 5-Hiç Önemli Değil)

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımını Etkileyen Faktörler	1	2	3	4	5
a)Denetim etkinliğini artırma amacı					
b)Analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılan tekniklerin anlaşılabilirliğinin artması					
c)Ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerin etkisi (- AICPA tarafından yayınlanan SAS NO: 56 Analitik Prosedürlerin içeriği, - IASB tarafından yayınlanan ISA 520 Analitik prosedürlerin içeriği, - SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 Sayılı Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin içeriği)					
d)Tekniklerin kullanımını kolaylaştıracak bilgisayar paket programlarına ulaşılabilirlik					
e)Mevcut denetim yaklaşımının değişerek riske dayalı denetim yaklaşımının benimsenmesi					
f)Firmalar arasında artan rekabet					
g)Son yıllarda yaşanan denetim skandallarının etkisi					

14-Sizce aşağıda verilen, Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri X No 22 sayılı Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de de yer alan faktörler analitik inceleme prosedürlerinin denetim faaliyetlerinde kullanımı sırasında ne kadar önemlidir? (1-Çok Önemli . . . 5-Hiç Önemli Değil)

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımında Önemli Olan Faktörler	1	2	3	4	5
a)Analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği					
b)Prosedürlerin uygulanması esnasında kullanılacak bilgilerin karşılaştırılabilir olması					
c)Kullanılacak analitik prosedürlerin amaca uygunluğu					
d)Kullanılacak bilgilerin hazırlanma sürecine ilişkin kontrollerin yapılması					
e)Kullanılan bilgilerin kısımlara ayrılabilme düzeyi					
f)Finansal ve finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik					
g)Denetçinin istenilen güvenilirlik düzeyinde beklentileri (tahminleri) oluşturması					
h)Kullanılan bilgilere ilişkin doğrulamalarda işletme yönetiminin tutumu					
i)Kayıtlı tutarlar ile denetçi beklentileri arasındaki farklılıklar					

15- Analitik prosedürlerinin kullanılması sırasında daha çok hangi dönem/dönemlere ait veriler kullanılmaktadır? (Cevabınız birden fazla seçenek olabilir)

Cari dönem verileri () Geçmiş döneme ait veriler () Gelecek döneme ait tahminler ()

16-Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında bilgisayar programlarının önemi konusunda ne düşünüyorsunuz? (1-Çok önemli . . . 5-Çok önemsiz)

1 () 2 () 3 () 4 () 5 ()

17-Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında özel bir bilgisayar programı veya yazılımı kullanıyor musunuz?

Evet () (Lütfen belirtiniz.....) Hayır ()

18- Analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli olan işletme dışı verileri (endüstri ortalamaları, enflasyon oranları gibi) hangi kaynaklardan elde ediyorsunuz? (Cevabınız birden fazla seçenek olabilir)

Merkez Bankası () SPK () İMKB () Ticaret Odaları ()

Türkiye İstatistik Kurumu () Diğer (Lütfen belirtiniz) (.....

19-Analitik inceleme prosedür ve tekniklerini kullanırken karşılaşılabilecek bir takım zorluklar aşağıda verilmiştir. Karşılaştığınız zorlukları önem derecesine göre sıralayınız. (En önemlisi 1 olmak üzere 1-4 arası sıralayınız)

Karşılaşılan Zorluklar	Önem Derecesi
a)Veri elde etme zorluğu	
b)Kalifiye eleman eksikliği	
c)Eğitim eksikliği	
d)Karmaşıklık	
e)Diğer (Varsa belirtiniz)	

20-Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında finansal olmayan verilerden faydalanıyor musunuz?

Evet () Hayır ()

21- Finansal olmayan verileri kullanıyorsanız bunların neler olduğunu lütfen belirtiniz?

.....

22-Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında kullanılan verilerden hangisinin daha etkili sonuçlar verdiğini düşünüyorsunuz?

Aylık veriler () Üç aylık veriler () Yıllık veriler ()

23-Analitik inceleme sırasında aşağıdaki temel rasyolardan hangileri firmanız tarafından kullanılmaktadır?

Rasyolar	(X) İşareti Koyunuz
Cari Oran (Dönen Varlıklar / KVYK)	
Nakit Oranı (Hazır Değerler+Men. KIy./ KVYK)	
Stoklar / Dönen Varlıklar Oranı	
Asit Test Oranı : (Dönen V. – Stoklar) / KVYK	
Stok Devir Hızı Oranı	
Alacak Devir Hızı Oranı	
Alacakların Ortalama Tahsil Süresi	
Yabancı Kaynak Toplamı / Varlık Toplamı	
Yabancı Kaynak Toplamı / Öz Kaynak Toplamı	
Öz Kaynak / Kaynak (Pasif)Toplamı . Oranı	
KVYK / Öz Kaynak Oranı	
KVYK / Kaynak (Pasif) Toplamı	
UVYK / Kaynak (Pasif) Toplamı	
Maddi Duran Varlıklar / Öz Kaynaklar Oranı	
Brüt Kar Oranı (Brüt Sat.Karı/ Net Sat.)	
Satışların Karlılığı Oranı (Net Kar/Net Sat.)	
Faaliyet Karı Oranı (Faaliyet Karı / Net Satışlar)	
Satılan Malın Maliyeti / Net Satışlar Oranı	

24- Rasyo analizlerini kullandığınız zaman, müşteri işletmenize ait verilerin, aynı büyüklükteki diğer firmalarla ve sektörle karşılaştırılması veya zaman serisi analizleri (müşteri işletmenin kendi içinde yıllar itibariyle karşılaştırılması) ni de kullanıyor musunuz?

Sektör ve Diğer Firmalar ile Karşılaştırma () Zaman serisi analizi () Her ikisi () Hiç birisi ()

25-Analitik inceleme prosedürleri ve detay testleri arasındaki dengede aşağıdaki denetim çevresine ilişkin faktörlerin etkileri sizce nasıldır?

-1= Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını düşürür detay testlerinin kullanımını artırır,

0=Etkisi olmaz,

+1=Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını artırır detay testlerinin kullanımını azaltır

Çevresel Faktörler	-1	0	1
Müşterinin yeni müşteri olması			
Müşterinin sürekli bir müşteri olması			
Müşteri işletmedeki küçük değişiklikler			
Müşteri işletmedeki önemli değişiklikler			
Az sayıdaki denetçi-müşteri anlaşmazlığı			
Çok sayıdaki denetçi-müşteri anlaşmazlığı			
Müşterinin iç kontrol yapısının etkili olması			
Müşterinin iç kontrol yapısının zayıf olması			

Katılımınız İçin Çok Teşekkürler

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI :Adnan DÖNMEZ

Doğum Tarihi ve Yeri :03.07.1977 / Antalya

Medeni Durumu :Evli

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise :Antalya Lisesi

Lisans Diploması :Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü (1994-1998)

Yüksek Lisans :Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı (99-2002)

Tez Konusu :Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin
Bir Değerlendirme

Yabancı Dil / Diller :İngilizce

İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar :Akdeniz Üniversitesi S.B.E Araştırma Görevlisi (1999- ...)

Adres :Zafer Mah. Büyükkada Sit. A/32 Blok Kat.1 Daire
Antalya

Tel. no. : (242) 335 05 28