

**DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASINDA
ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN
KULLANIMI VE TÜRKİYE'DEKİ DENETİM
FİRMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

(Doktora Tezi)

Seval KARDEŞ

Eskişehir - 1995

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTIRILMASINDA
ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI VE
TÜRKİYE'DEKİ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK
BİR ARAŞTIRMA

(Doktora Tezi)

Danışman
Prof.Dr. Ferruh ÇÖMLEKÇİ

Seval KARDEŞ

Eskişehir - 1995

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

ÖZET

Türkiye'deki denetim olgusu ilk kez 1989 yılında çıkan 3568 sayılı meslek yasası ile başlamıştır. Söz konusu yasayla birlikte ülkemizde ulusal ve uluslararası düzeyde bir çok denetim firması faaliyet göstermeye başlamıştır. Para ve sermaye piyasalarının hızla gelişmesi, bu piyasalarla ilgili bilgi kullanıcılarının alacakları finansal kararlarında yanılmamaları gereğinin ortaya çıkması sonucu denetim önem kazanmıştır. Bu bağlamda yapılan denetime yönelik olarak ortaya çıkan ve giderek artan ihtiyaç karşısında yapılan denetimlerin de kalitesinin artırılması gerekir. Denetim kalitesinin artırılması ise çalışmanın daha etkin ve yeterli hale getirilmesi ile mümkündür.

Bu çalışmada denetim firmalarının yaptıkları denetimlerde etkinliği arttırmak için kullanabilecekleri analitik inceleme prosedürleri ele alınarak bunların denetim sürecinde uygulanış biçimleri ve elde edilen sonuçların denetim üzerinde yarattığı etkiler incelenmiştir. Bu amaçla Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu'na ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne bağlı olarak faaliyet gösteren 43 adet denetim firması üzerinde araştırma ve inceleme yapılmıştır. Araştırma, kişisel görüşme yoluyla anket şeklinde yapılmıştır.

Daha etkin bir denetim yapmak isteyen denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerinin neler olduğunu, uygulama biçimlerini ve uygulayacakları denetim aşamalarını belirlemeleri gerekmektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmasının her aşamasında yoğun bir şekilde kullanılması hem denetimin etkinliğinin artırılması hem de denetçinin objektif bir denetim görüşüne ulaşması açısından çok önemlidir. Bu çalışmada yapılan denetimlerin etkinliğin artırılması açısından analitik inceleme prosedürlerinin ne kadar önemli ve gerekli olduğu ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

Auditing, with the same meaning as it is today, started first with the Professional Law (3568) dated 1989. Beginning with that Professional Law many auditing firms at national and international level began to operate in our country. Auditing gained importance with the rapid advances of money and capital markets and also with the need of reliability in the financial decisions of the information users. Furthermore, as the result of the increasing need for auditing, the quality of auditing should be developed. This increase in the quality can be achieved by more efficient and effective auditing.

In this study, the analytical review procedures, that are used to increase the effectiveness of the auditing process, are discussed with their application and the effects on auditing gained from the results of the procedures. In order to achieve that goal 43 Auditing firms of Capital Market Board and Union of Chamber of Registered Book Keeping And Certified Public Accountants of Turkey are visited and questioned. This research is made as a questionnaire work with personal interview.

Auditing firms must determine their analytical review procedures, their application methods and auditing stages that they plan to perform. The widespread usage of analytical review procedures in every stage of audit is very important as it increases the audit effectiveness and it causes the auditor to gain objective auditing view as well. In this study has attempt to demonstrate how the analytical review procedures are important and necessary in order to increase the effectiveness of audit.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
GİRİŞ	1

Birinci Bölüm

MALİ TABLOLARIN DENETİMİ

I. MUHASEBE BİLGİLERİNİN DOĞRULUĞUNUN VE GÜVENİLİRLİĞİNİN ARAŞTIRILMASININ GEREĞİ.....	4
II. DENETİMİN TANIMI VE BAĞIMSIZ DENETÇİ.....	5
III. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	8
IV. DENETİM SÜRECİ.....	10
1. MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN KABULÜ	11
2. DENETİMİN PLANLANMASI	12
3. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ	17
4. DENETİMİN TAMAMLANMASI	18

İkinci Bölüm

ANALİTİK İNCELEMENİN GENEL YAPISI VE DENETİM SÜRECİNDEKİ YERİ

I. ANALİTİK İNCELEMENİN TANIMI VE AMAÇLARI.....	20
II. ANALİTİK İNCELEMENİN ZAMANLAMASI.....	23
III. ANALİTİK İNCELEMENİN SÜRECİ.....	25

IV. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ.....	28
1. TREND ANALİZİ	31
1.1.Trend Analizinin Etkin Kullanımında Rol	
Oynayan Faktörler	33
1.1.1. Nedensellik Yaklaşımının Kullanımı	33
1.1.2. Tahmin Hatasının Belirlenmesi	34
1.1.3. Verilerin Güvenilirliğinin Belirlenmesi	35
1.1.4. Uygun Akışın Sağlanması	36
1.2.Trend Analizi Teknikleri.....	36
2. REŞYO ANALİZİ	37
3. USSALLIK TESTLERİ	40
V. ANALİTİK İNCELEMAYA İLİŞKİN OLARAK YAYINLANMIŞ	
MESLEKİ STANDARTLAR.....	42
1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI	42
2. AMERİKA'DA YAYINLANMIŞ DENETİM STANDARTLARI	43
3. TÜRKİYE'DE YAYINLANMIŞ DENETİM STANDARTLARI	45
VI. ANALİTİK İNCELEMENİN DENETİMLE OLAN İLİŞKİSİ.....	46

Üçüncü Bölüm

PLANLAMA AŞAMASINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

I. DENETİM AÇISINDAN PLANLAMANIN ANLAMI VE ÖNEMİ.....	50
II. DENETİMİN PLANLANMASINDA İZLENECEK SÜREÇ.....	51
III. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİMİN PLANLANMASI AÇISINDAN ÖNEMİ VE KULLANIM AMACI.....	53
IV. PLANLAMA SÜRECİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANILDIĞI AŞAMALAR.....	57
1. MÜŞTERİNİN İŞİNE VE ENDÜSTRİ KOLUNA İLİŞKİN BİLGİ EDİNME AŞAMASI	57
2. ÖNEMLİLİĞİN BELİRLENMESİ AŞAMASI	60

3. DENETİM RİSKİNİN BELİRLENMESİ AŞAMASI	63
3.1. Denetim Riski ve Dikkate Alınacak Unsurlar.....	63
3.2. Denetim Riskinin Unsurlarına Göre Belirlenmesi ve Kontrol Altına Alınması.....	66
3.3. Belirlenen Denetim Riski Doğrultusunda Müşteri Plan Defterinin Hazırlanması	71
4. DENETİM PROGRAMININ OLUŞTURULMASI AŞAMASI	73
V. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN PLANLAMA SÜRECİNDE UYGULANIŞI.....	76
1. REŞYO ANALİZİ	76
1.1. Kısa Dönem Likidite Reşyoları.....	79
1.2. Nakit Durumu Reşyoları.....	80
1.3. Stok Devir Hızı Reşyoları.....	81
1.4. Alacak Devir Hızı Reşyoları.....	82
1.5. Yatırım Kârlılığı (Kârlılık) Reşyoları.....	83
1.6. Sermaye Devir Hızı Reşyoları.....	84
1.7. Finansal Kaldıraç Reşyoları.....	84
2. TREND ANALİZİ	85
3. USSALLIK TESTLERİ	88

Dördüncü Bölüm

DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

I. DENETİM AÇISINDAN KANIT TOPLAMA AŞAMASININ ÖNEMİ.....	91
II. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI VE TÜRLERİ.....	92
III. DENETİMİN AMAÇLARI İLE KANIT TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER.....	96
IV. KANITLARIN TOPLANMASINDA VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE DENETİM TESTLERİ.....	99
1. DENETİM TESTLERİ TÜRLERİ VE DENETİM TEKNİKLERİ	99
2. KANITLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	101

V. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASI AÇISINDAN ÖNEMİ.....	103
VI. MADDİLİK TESTLERİ OLARAK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASINDA UYGULANIŞI	108
1. BİLANÇO KALEMLERİNİN DENETİMİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANIŞI	109
1.1.Nakit İşlemleri	109
1.2.Alacaklar	111
1.3.Stoklar	114
1.4.Maddi Duran Varlıklar.....	116
1.5.Borçlar	119
1.6.Yatırımlar	123
1.7.Öz Kaynaklar.....	125
2. GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN DENETİMİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANIŞI	127

Beşinci Bölüm

DENETİMİN TAMAMLANMASI AŞAMASINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

I. DENETİMİN TAMAMLANMASI AŞAMASININ KAPSAMI VE ÖNEMİ.....	132
II. DENETİMİN TAMAMLANMASINDA İZLENECEK SÜREÇ.....	133
1. ÇALIŞMANIN TAMAMLANMASI	136
1.1.Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara Yönelik Çalışma.....	136
1.2.Olası Olaylara, Belirsizliklere ve Taahhütlere Yönelik Çalışma	139
1.3.Müşteri İşletmenin Beyan Mektubunun Temini.....	142
1.4.Nihai Gözden Geçirmede Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanış Amacı ve Biçimi.....	142
2. DENETİM BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇLARININ RAPORLANMASI	147

Altıncı Bölüm

**TÜRKİYE'DEKİ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK
ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

I. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	151
II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	153
III. ANKET FORMU.....	154
VI. VERİ ANALİZİ.....	155
V. ARAŞTIRMANIN KISITLAMALARI.....	155
VI. ARAŞTIRMANIN GENEL BULGULARI.....	155
1. ANKET FORMUNU YANITLAYAN DENETÇİLERİN ÖZELLİKLERİ... ..	155
2. ARAŞTIRMA KAPSAMINDAKİ DENETİM FİRMALARININ ÖZELLİKLERİ	157
2.1. Firmaların Sermaye Yapıları.....	157
2.2. Firmaların Faaliyet Süreleri	158
2.3. Firmaların Denetimin Maliyetini Belirlemede Gözönüne Aldıkları Faktörler.....	159
2.4. Firmaların Denetim Süreleri İle Müşteri İşletmenin Büyüklüğü Arasındaki İlişki.....	160
2.5. Firmaların Yaptıkları Denetimlerin Personel Başına Maliyeti	161
VII. DENETİM ÇALIŞMALARINA YÖNELİK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANAN VE KULLANMAYAN DENETİM FİRMALARININ ÖZELLİKLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI.....	162
VIII. DENETİM ÇALIŞMALARINA YÖNELİK OLARAK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANAN FİRMALARDAKİ UYGULAMA.....	163
1. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİMDE KULLANILMA YOĞUNLUĞU	163
2. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİM SÜRECİ AŞAMALARINDAKİ KULLANIM DAĞILIMI	164
3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN TÜRLERİNE GÖRE KULLANIM ORANLARI	165

4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNDEN ELDE EDİLEN TASARRUF DÜZEYİ	166
4.1. Tasarruf Edilen Zaman	166
4.2. Tasarruf Edilen Maliyet.....	167
4.3. Tasarruf Edilen İşgücü	168
5. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR	169
6. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA BİLGİSAYARDAN YARARLANMA YOĞUNLUĞU	170
7. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIM SÜRECİNDE GÖREV ALANLAR	171
8. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA İŞLETME DIŞI VERİLERDEN YARARLANMA ORANI VE VERİLERİN ELDE EDİLDİĞİ KAYNAKLARIN DAĞILIMI	172
9. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA FİNANSAL OLMAYAN VERİLERİN TÜRLERİ VE YARARLANMA ORANI	173
10. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMININ İLGİLİ DENETİM ÇALIŞMASI DÖNEMLERİNE DAĞILIMI	174
11. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN BİLANÇO VE GELİR TABLOSU KALEMLERİNE GÖRE KULLANIMINDAKİ DAĞILIM	175
12. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNDE KULLANILAN VERİLERİN AİT OLDUKLARI DÖNEMLER	175
13. DENETİM FİRMALARININ ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜLERİNİ KULLANMADAKİ AMAÇLARININ BELİRLENMESİ	176
IX. DENETİM ÇALIŞMALARINA YÖNELİK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANMAYAN FİRMALARDAKİ DURUMUN BELİRLENMESİ.....	177
X. DENETİM FİRMALARININ ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINA YÖNELİK TUTUMLARI.....	178
SONUÇ	180
EK	186
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	193

TABLOLAR

TABLO 1. Yönetimin Bildirimleri ve Amaçları	15
TABLO 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Karakteristikleri	30
TABLO 3. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Sürecindeki Yeri, Amaçları, Yapısı, Kapsamı	47
TABLO 4. Müşteri Plan Defteri	72
TABLO 5. Analitik İnceleme Prosedürlerine Ait Not Defteri	75
TABLO 6. Denetçinin Denetim Çalışmasında Kullandığı Reşyo Kategorileri	78
TABLO 7. Denetimin Amaçları ile Kanıt Türleri Arasındaki Temel İlişkiler	97
TABLO 8. Türlerine ve Amaçlarına Göre Denetim Testleri Matrisi	105
TABLO 9. Bilanço Kalemleri, Yönetim Bildirimleri ve Analitik İnceleme Prosedürleri Arasındaki İlişkiler	106
TABLO 10. Nakit İşlemlerine İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	110
TABLO 11. Alacaklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	112
TABLO 12. Stoklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	115
TABLO 13. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	118
TABLO 14. Kısa Vadeli Borçlara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	121
TABLO 15. Uzun Vadeli Borçlara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	122
TABLO 16. Yatırımlara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	124
TABLO 17. Öz Kaynaklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı	126
TABLO 18. Denetimin Tamamlanması Aşamasının Kategorileri ve Süreci	135
TABLO 19. Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Firma İçindeki Görevleri	156
TABLO 20. Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Yaşları	156
TABLO 21. Denetçilerin Meslekte Çalıştıkları Yıl Sayısı	157
TABLO 22. Denetim Firmalarının Sermaye Yapısı	158
TABLO 23. Denetim Firmalarının Faaliyet Süreleri	158

TABLO 24. Denetimin Maliyetlerini Belirlemede Rol Oynayan Faktörlerin Dikkate Alınma ve Alınmama Oranları	159
TABLO 25. Denetim Süresinin Müşteri İşletmenin Büyüklüğüne Göre Oransal Dağılımı	160
TABLO 26. Denetimin Personel Başına Maliyetinin Dağılımı	161
TABLO 27. Denetim Çalışmalarına Yönelik Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanma ve Kullanmama Yoğunluğu	162
TABLO 28. Denetim Firmalarına Yönelik Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Yoğunluğu	163
TABLO 29. Denetim Çalışmalarında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Sürelerinin Dağılımı	164
TABLO 30. Denetim Çalışmalarında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanıldığı Aşamalar	164
TABLO 31. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri	165
TABLO 32. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Sonucu Elde Edilen Tasarruf	166
TABLO 33. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmasıyla Elde Edilen Zaman Tasarrufunun Oransal Dağılımı	167
TABLO 34. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmasıyla Elde Edilen Maliyet Tasarrufu	168
TABLO 35. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmasıyla Elde Edilen İşgücü Tasarrufu	168
TABLO 36. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımında Karşılaşılan Zorlukların Önem Sıralaması	169
TABLO 37. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanan Denetim Firmalarında Bilgisayar Kullanım Yoğunluğu	170
TABLO 38. Bilgisayar Kullanım Yoğunluğu İle Denetim Firmalarının Prosedürleri Kullanmada Ortaya Çıkan Zorlukların Karşılaştırılması	171
TABLO 39. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımında Görev Alan Kişilerin Oransal Dağılımı	171
TABLO 40. Analitik İnceleme Prosedürlerinde İşletme Dışı Verileri Kullananların Oransal Dağılımı	172
TABLO 41. İşletme Dışı Verilerin Elde Edildikleri Kaynaklara Göre Dağılımı	172
TABLO 42. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Finansal Olmayan Verileri Kullananların Oransal Dağılımı	173

TABLO 43. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Finansal Olmayan Veri Türleri ve Oransal Dağılımı	174
TABLO 44. Denetim Çalışması Dönemlerine Göre Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımının Oransal Dağılımı	174
TABLO 45. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemlerine Göre Kullanımındaki Oransal Dağılımı	175
TABLO 46. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Verilerin Ait Oldukları Dönemlere Oransal Dağılımı	176
TABLO 47. Denetim Firmalarının Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanmadaki Amaçları	176
TABLO 48. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmamasının Nedenlerinin Oransal Dağılımı	178
TABLO 49. Tutumlar Açısından Firmalar Arası Test Sonuçları	178

ŞEKİLLER

ŞEKİL 1. Denetimin Kavramsal Gösterimi	6
ŞEKİL 2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	9
ŞEKİL 3. Analitik İncelemenin Denetim Sürecindeki Kullanım Yerleri	24
ŞEKİL 4. Analitik İncelemenin Uygulanış Süreci	27
ŞEKİL 5. Zaman Serileri Yöntemleri	31
ŞEKİL 6. Denetim Çalışmasının Zaman Boyutu	48
ŞEKİL 7. Denetim Riski ve Unsurlarının Şekilsel Gösterimi	67
ŞEKİL 8. Denetim Riski Unsurlarını Oluşturan Etkenler	69
ŞEKİL 9. Denetim Riskini Kontrol Altına Almada Kullanılan Faktörler	70
ŞEKİL 10. Denetim Eşitliği	93
ŞEKİL 11. Denetim Testleri, Teknikleri ve Kanıt Türleri Arasındaki İlişkiler	100
ŞEKİL 12. Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesi	102
ŞEKİL 13. Denetim Sürecinde Tamamlama Aşamasının Yeri ve Kategorileri	134
ŞEKİL 14. Olası Olayların Zaman Boyutları	137

GİRİŞ

Son yıllarda denetimin bilgi kullanıcılarına sağladığı faydadan dolayı hem toplumda hem de iş çevrelerinde çok önem kazandığı görülmektedir. Bu bağlamda denetime yönelik olarak ortaya çıkan ve giderek artan bu ihtiyaç karşısında yapılan denetimlerde yeterli etkinliğe ve verimliliğe ulaşılması da zorunlu hale gelmektedir. Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği (AICPA) tarafından denetim standartlarına ilişkin olarak yayımlanan 31 nolu yönetmelikte (AU 326-21) “Denetçi, çalışmasını ekonomik kısıtlamalar yani zaman ve maliyet açısından en uygun şartlar içinde gerçekleştirmelidir ki bunun sonucunda etkin bir çalışma oluşturabilsin” şeklinde bir ifade yer almaktadır. Bu ifade doğrultusunda ve son yıllarda rekabet şartlarındaki değişme nedeniyle denetim firmaları daha etkin denetimler yapmaya zorlanmaktadır. Bunun sonucu olarak denetim firmaları yapacakları denetim çalışmalarının etkinliğini arttırmak amacı doğrultusunda çeşitli önlemler almaya ve çalışmalar yapmaya yönelmişlerdir. Denetim çalışmalarının etkinliğini arttırmada önemli bir rol oynayan unsur da analitik inceleme prosedürleridir.

1973 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği (AICPA) tarafından yayımlanan 23 nolu yönetmelikle analitik inceleme prosedürlerine ilişkin ilk kez düzenleme yapılarak açıklama getirilmiştir.

1988 yılında ülkemizde de ilk kez Sermaye Piyasası Kanununun “Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlanmasının İlke ve Kurallarına” ilişkin olarak yayımlanan 4 nolu yönetmeliğinde analitik inceleme prosedürleri denetleme teknikleri adı altında yer alarak açıklanmıştır.

Günümüzde Türkiye’deki bazı denetim firmalarınca uygulanmaya çalışılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarına olan etkileri bugüne kadar pek dikkate alınmamıştır. Bunun nedenleri ise denetim olgusunun daha yeni olmasıyla ilişkili olarak bu konuda ilgili kuruluşların yayınları içinde yeterli açıklamaların yapılmamış olması, denetim firmalarındaki denetim görevini üstlenmiş kişilerin analitik inceleme prosedürlerine ilişkin kavram ve uygulamalarına olan eksiklikleri ve prosedürlerin uygulanması durumunda ihtiyaç duyulan işletme içi-dışı verilerin temininde çeşitli zorluklarla karşılaşılması şeklinde sıralanabilir. Belirtilen bu nedenlerin yanısıra bu konu hakkında yeterli makale, kitap ve araştırmaların ülkemizde çok kısıtlı olması da önemli bir etkendir. Bunun sonucunda da denetim firmaları yaptıkları denetim çalışmalarında istenilen etkinliğe ulaşamamaktadır. Bu noktadan hareketle “Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” bu çalışmanın konusu olarak seçilmiştir. Bu çalışmada geniş bir alanı olan denetim bir bütün halinde ele alınarak analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışına yönelik boyutu incelenmiştir. Analitik inceleme prosedürleri hem kendisinden sonra yapılacak hem de yapılmış olan denetim çalışmalarının sonuçlarına yönelik uygulanışı nedeniyle denetimin bütünü içinde işlenmiştir. Çalışmada kapsamlı bir literatür taramasıyla denetim çalışmalarına ilişkin olarak analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışına ilişkin gerekli bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Ülkemizdeki denetim firmalarını kapsayan bir alan araştırmasıyla da, bu konudaki bilgi birikimine katkıda bulunma yönünde bir çaba gösterilmiştir.

Denetimin etkinliğini arttırmaya yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışını inceleyen bu çalışma altı bölümde yapılandırılmıştır.

Analitik inceleme prosedürleri sistematik bir süreç olan denetim çalışmasının bütünü içinde yer almaktadır. Bu bakımdan analitik inceleme prosedürlerini denetim çalışmasından ayrı olarak düşünmek mümkün değildir. Bu bağlamda birinci bölümde mali tabloların denetimine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiş ve denetim çalışmasının kavramsal boyutu ve süreci işlenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde denetim çalışmasına yönelik olarak kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin kavramsal boyutu, kapsamı, uygulanış zamanı, türleri, uygulanış biçimi açıklanmıştır. Ayrıca prosedürlere ilişkin olarak uluslararası düzeyde, Amerika'da ve Türkiye'de yapılan düzenlemeler ve çıkarılan yönetmelikler tarihsel bir dizin halinde işlenmiştir. Daha sonra ise analitik inceleme prosedürlerinin denetim ile olan ilişkisi ortaya konulmuştur.

Analitik inceleme prosedürleri denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlanması aşamalarının hepsinde de ayrı ayrı kullanılmaktadır. Üçüncü bölüm denetimin planlanması aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin açıklamaları içermektedir. Bu bölümde denetimin planlanması aşamasının hangi işleri içerdiği ve önemi ortaya konmuş ve prosedürlerin bu aşamada ne şekilde uygulandığı, uygulama sonucu elde edilen bilgilerden denetim çalışmasının etkinliğinin nasıl etkilendiği incelenmiştir.

Dördüncü bölümde denetimin yürütülmesinin kanıt toplama aşamasının gereği vurgulanmış ve analitik inceleme prosedürlerinin bu aşamada hangi amaçla, ne şekilde uygulandığı açıklanmıştır. Bu bölümde prosedürlerin uygulanmasının denetimin etkinliğine nasıl etki ettiğine değinilmiştir.

Beşinci bölümde analitik inceleme prosedürlerinin denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasındaki kullanımına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu bölümde öncelikle denetimin tamamlanması kısaca ele alınmış, daha sonra analitik inceleme prosedürlerinin bu aşamada ne şekilde ele alındığı ve denetimin etkinliğinin artırılmasına yönelik etkilerinin neler olduğu incelenmiştir.

Çalışmanın altıncı ve son bölümü, ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu'na ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) tabi denetim firmalarının denetim çalışmalarına yönelik analitik inceleme prosedürleri üzerine bir araştırmayı kapsamaktadır. 43 denetim firması üzerinde yürütülen ve tanımlayıcı bir nitelik taşıyan bu araştırmayla denetim firmalarının çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinin kullanılıp kullanılmadığı, eğer kullanılıyor ise hangi düzeyde kullanıldığı ve prosedürlerin kullanımında karşılaşılan zorlukların neler olduğu hakkında bilgi alınmıştır.

Birinci Bölüm

MALİ TABLOLARIN DENETİMİ

I. MUHASEBE BİLGİLERİNİN DOĞRULUĞUNUN VE GÜVENİLİRLİĞİNİN ARAŞTIRILMASININ GEREĞİ

Günümüzde ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi ekonomik etkinlikleri daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Bu karmaşık ekonomik etkinliklerin yerine getirilmesi de her geçen gün zorlaşmaktadır. İşte zorlaşan bu ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde gereken önemini ve yerini kazanmaktadır.

Bilgi kullanıcıları açısından işletme faaliyetleriyle ilgili bilgiler her gün biraz daha önem kazanmaktadır. Başta yöneticiler olmak üzere işletmeyle ilgili pek çok kişi ve kurum kendi çıkarları doğrultusunda finansal kararlar almak zorundadırlar. Alınacak olan bu finansal kararlar için ilgili tarafların muhasebe bilgisine ihtiyaçları vardır. Bu bilgiler muhasebe bilgi sisteminden elde edilirler. Muhasebe sistemi, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgiyi üretme ve bilgi kullanıcılarına rapor halinde sunma gibi ortak bir amaca yönelik birbirleriyle ilişkili ögeler bütünüdür. Ögelerin birleştirilmesiyle oluşturulan sistemde sonuçta muhasebe bilgilerinin elde edilmesi ve raporlanması gibi iki önemli nokta ortaya çıkmaktadır. Elde edilen muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olması bilgi kullanıcıları açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü bilgi kullanıcıları ve işletme yöneticileri sonuçta elde edilen doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerine dayanarak doğru finansal kararlar alabilsinler ki bu alınan kararlar hem kendileri için hem de işletme için yerinde ve tutarlı olsun.

Finansal kararların alınmasında kullanılacak olan muhasebe bilgisinin doğruluğu; finansal nitelikli işlem ve olayların kaydedilmesinde, sınıflanmasında, özetlenmesinde ve mali tablolar haline getirilerek raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve kanunlara bağlı kalmakla sağlanabilir. Güvenilirliği ise, gerçekleşmiş tüm işlem ve olayların belgelenip tamamının kayıtlara geçirilmesiyle sağlanabilir. Bütün bu işlemlerin yerine getirilmesinin diğer bir deyişle doğru ve güvenilir muhasebe bilgisinin sağlanmasının sorumluluğu ise tamamen işletme yönetimine aittir.

Her ne kadar işletme yönetimi sorumluluğunu yerine getirmeye çalışsa da bilgisizlik, dikkatsizlik, ihmal, çeşitli aksaklıklar veya yöneticilerin kötü niyetleri sonucu raporlanacak olan bilgiler yanıltıcı olabilir. Bu nedenle raporlanacak olan bilginin sadece işletme yönetimince doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması bilgi kullanıcıları için yeterli olmayabilir. Bilgi kullanıcılarının finansal kararlarda kullanacakları bilginin analiz ve yorumu yapılmadan önce doğru ve güvenilir olduğuna inanmaları için işletme dışından tarafsız ve bağımsız kimselerce muhasebe bilgilerinin incelenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

II. DENETİMİN TANIMI VE BAĞIMSIZ DENETÇİ

"Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgilerin önceden oluşturulmuş ilkelere uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları bu bilgilerle ilgili olanlara bildirmek amacıyla objektif olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir"¹. Bu tanıma göre denetim ayrıştırılacak olursa konu şu ana noktalarda toplanabilir²:

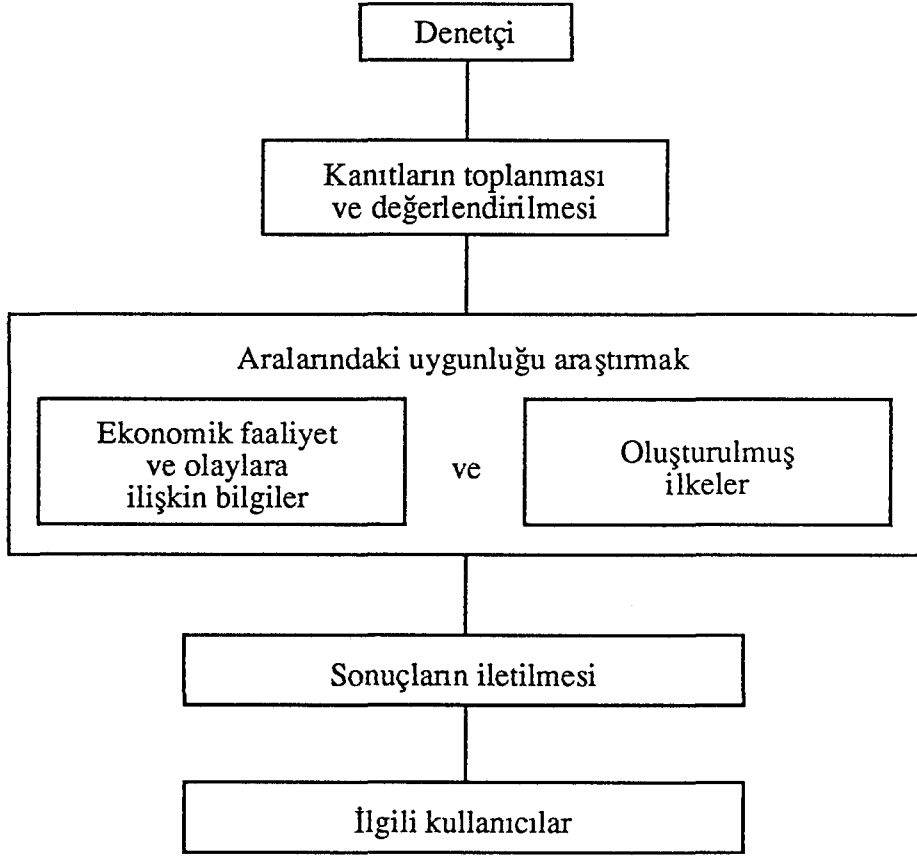
- Mantıksal, planlanmış ve örgütlenmiş basamaklar veya prosedürlerden oluşturulmuş sistematik bir süreç olması,
- Objektif olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi,
- Denetimin konusunun, muhasebe sisteminden, bilgi sisteminden ve mali tablolardan elde edilen ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerden meydana gelmesi,

¹ Auditing Concept Committee, "Report of The Committee on Basic Auditing Concepts", *The Accounting Review*, Vol.47, Supplement 1972, s.18.

² D.R. CARMICHAEL-John J. WILLINGHAM, *Auditing Concepts and Methods*, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Company, 1989, s.4.

- Elde edilmiş bilgilerin karşılaştırılabileceği standartların oluşturulması (Bu kriterler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve devletin koyduğu kanunlardır.),
- Denetçinin değerlemeleri sonunda vardığı yargının bir denetim raporuyla ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmesidir.

Bu temel noktalar birer kavram haline getirilecek olursa aralarındaki ilişkiler Şekil 1 üzerinde görülebilir.



Kaynak: Don M. GUY-C. Wayne ALDERMAN, **Auditing**, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1986, s.5.

ŞEKİL 1. Denetimin Kavramsal Gösterimi

Yapılan bu tanım doğrultusunda denetimin muhasebenin bir alt dalı veya alt bölümü olmadığı görülmektedir³. Denetim, muhasebe bilgilerinin gerçeğe uygun olup olmadığı ile ilgilidir. Aynı zamanda muhasebe sisteminin iyi çalışıp çalışmadığını, yeterli olup

³ Arthur W. HOLMES-Waynes OVERMAYER, **Basic Auditing Principles**, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc., 1972, s.1.

olmadığını ve düzensizlikleri bulunup bulunmadığını araştırır. Bu araştırma ise muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin çeşitli yöntemler kullanılarak denetlenmesi sırasında yapılır. Bu denetim işini işletme dışından bağımsız uzman kişiler yapar ve bu kişilere denetçi adı verilir. Genelde denetçinin tanımı şu şekilde yapılmaktadır⁴:

"Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişidir."

Denetçiler bağımsız denetçiler, devlet denetçileri ve iç denetçiler olmak üzere üçe ayrılır⁵. Denetçi için yapılmış olan tanım bu üç türü de kapsamaktadır. Yalnız belirtilen denetçi türlerinin hepsinin de sorumlulukları farklıdır.

Bağımsız denetçiler, dış denetçi olarak da adlandırılan serbest muhasebe uzmanlarıdır. En büyük özellikleri ise denetledikleri işletme ile hiçbir şekilde iş ilişkilerinin olmamasıdır.

Bağımsız denetçi işletme yönetiminin hazırladığı mali tabloları incelemek ve onların doğruluğu hakkında görüş bildirmekten sorumludur⁶. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçinin temel sorumluluğu mali tabloların denetimidir. Bunun sonucunda ise mali tabloların doğruluğuna ilişkin görüş bildiren bir denetim raporu hazırlar. Denetçi tüm bu sorumluluklarını yerine getirirken de gözönüne genel kabul görmüş denetim standartları olarak adlandırılan kriterleri almalıdır.

Mali tabloları incelemek ve bunların doğruluğu hakkında bir görüş bildirmek denetçinin temel sorumluluğu olsa da denetçinin bunun yanında üç tane de ikincil sorumluluğu vardır. Denetçi, denetim yaparken temel sorumluluğu ile birlikte bu üç ikincil sorumluluğunu da yerine getirmek zorundadır.

⁴ Julian VENABLES-Ken IMPEY, *Internal Audit*, Butterworth Company, 1988, s.42.

⁵ John W. COOK-Gary M. WINKLE, *Auditing: Philosophy and Techniques*, Second Edition, Houghton Mifflin Company, 1980, s.4.

⁶ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Codification of Auditing Standards and Procedures", *Statements on Auditing Standards (SAS) No. 1 (AU 110.02)*, 1990.

İkincil sorumluluklar olarak adlandırılan sorumluluklar⁷;

- 1) Mali tablolardaki bütün önemli hata ve hilelerin bulunması,
- 2) Müşteri tarafından yapılan tüm kanunsuz işlerin tespit edilip, ortaya çıkarılması,
- 3) İşletmenin hayatının gelecekte de süreklilik göstereceğinin tespit edilerek bu bağlamda mali durumunun da yeterli derecede güvence altında olduğunun belirlenmesidir.

Özetle denetçiler denetim işlevini yerine getirme sorumluluğunu üzerine almış kişiler olarak yapılan bir denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasıyla yakından ilgilidirler. Diğer bir deyişle, denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması denetçinin sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirmesiyle bağıntılıdır.

III. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetimin bir süreç olduğu ve bu sürecin iyi bir şekilde yürütülmesi görevinin de denetçiye ait olduğu gözönüne alınacak olunursa denetçinin denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında oynadığı rolün önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Sorumluluğunun bilincine varmış olan bir denetçi yapacağı denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırmada neleri gözönüne alacağını önceden belirlemelidir.

Bu durumda denetçinin ilk olarak gözönüne alması gereken şey denetim standartları olmalıdır. Denetim standartları muhasebe performansının niteliğini ölçen emredici kurallardır⁸. Diğer bir ifadeyle, standartlar denetimin temel taşlarıdır ve denetçinin etkin ve verimli bir denetim yapabilmesi için uyulması gereken kurallar dizisidir.

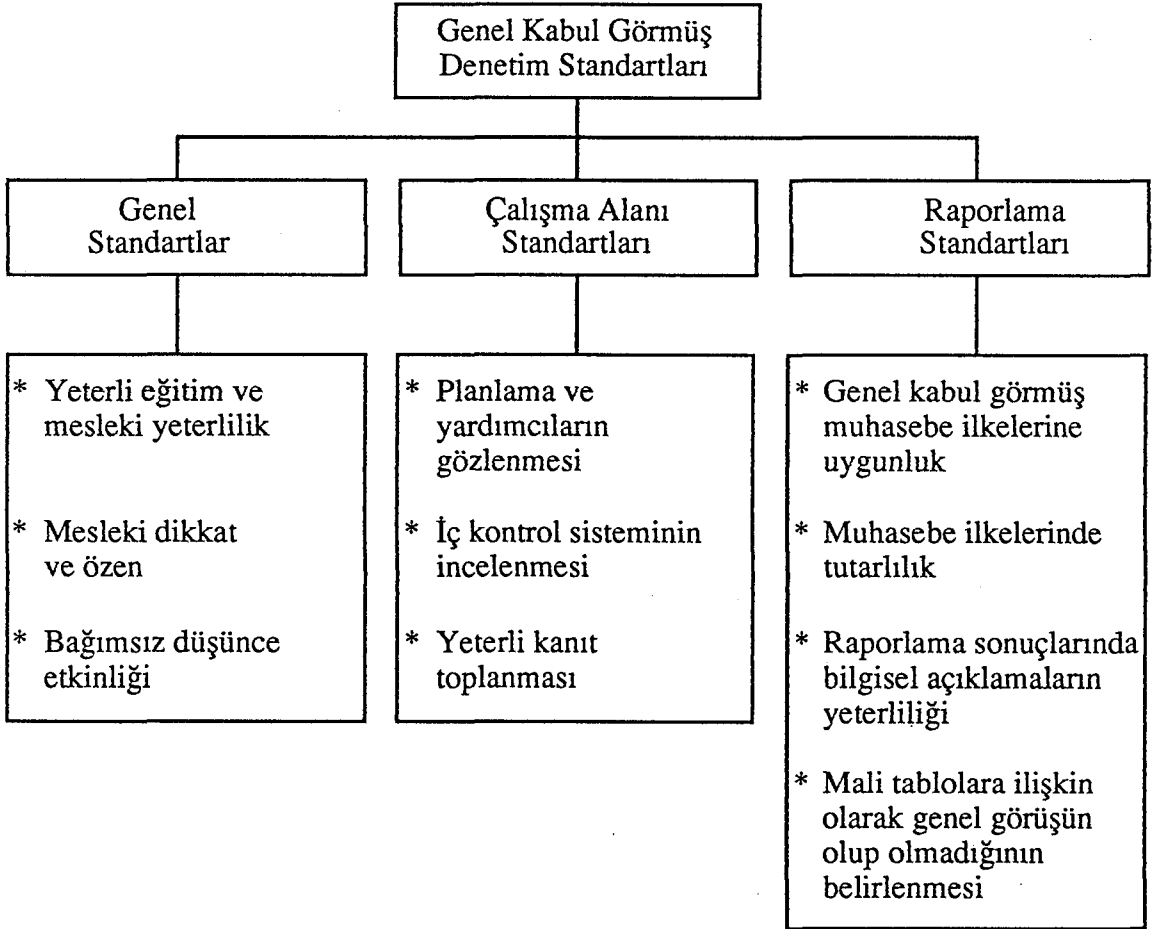
Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından belirlenen denetim standartları üç bölümden oluşmaktadır⁹. Birinci bölüm standartlar genel standartlardır ki bunlar denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve nitelikleri gösteren standartlardır. İkinci bölüm standartlar ise çalışma alanı standartlarıdır. Bu standartlar

⁷ Walter G. KELL-William C. BOYNTON-Richard E. ZIEGLER, *Modern Auditing*, Fourth Edition, John Wiley and Sons, Inc., 1989, s.47.

⁸ Walter MEIGS, *Principles of Auditing*, Richard D. Irwin, Inc., 1959, s.9.

⁹ AICPA, SAS No.1 (AU 150.01).

yapılacak olan denetim çalışmasının uygun bir şekilde planlanmasına ve yardımcılardan gerekli olan desteğin sağlanmasına ilişkindir. Aynı zamanda bu standartlar denetçinin yapacağı denetim planlaması ile denetim sürecine güvenilirlik kazandırılmasını amaçlarlar. Yapılacak olan denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için denetçinin yapacağı bütün çalışmalar ve alacağı kararlar bu bölümde ele alınır ve kullanılır. Üçüncü ve son bölüm standartlar ise denetçinin yaptığı denetim sonunda ulaştığı yargıları ve sonuçları yazacağı denetim raporunun özelliklerini belirleyen standartlardır. Bu standartlara da raporlama standartları denilmektedir. Denetimin anayasası olan bu standartlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.



Kaynak: Alvin A. ARENS-James K. LOEBBECKE, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice-Hall International Edition, Inc., 1988, s.17.

ŞEKİL 2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Şekil 2'de gösterilen denetim standartları yapılacak bir denetimde mutlaka biraraya gelerek yer almalıdırlar. Denetim standartları yapılacak denetimin her aşamasına tek tek uygulanırlar. Denetim standartlarının denetim sürecinin her aşamasında dikkate alınması ve analitik incelenmesinde bütün bu aşamalarda yapılıyor olması standartlarla analitik incelemenin denetim çalışmalarında beraber ele alındıklarının bir göstergesidir. Denetçi yapacağı denetimle standartları birleştirerek denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırma yönünde ilk ve en önemli adımı atmış olur. Diğer bir anlatımla denetçinin çalışmasını planladığı sürede ve personeline zamanını en iyi şekilde kullanarak tamamlaması oldukça önemli bir noktadır. Bunun yanında alacağı kararların objektifliğinin sağlanması da söz konusudur.

IV. DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci birbirini zincirleme olarak izleyen çeşitli aşamalardan meydana gelmiş bir süreçtir. Bu süreç müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayıp, denetim çalışmalarının yürütülmesiyle devam edip denetçinin bu çalışmalar sonucunda ulaştığı görüşü ilgili bilgi kullanıcılarına raporlamasıyla sona erer.

Denetim sürecinin her aşaması yapılan çalışmanın anlaşılabilirliği artırıcı yönde olmak zorundadır. Sürecin her aşamasında denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarına sıkı sıkıya bağlı kalması gerekir. Bunun sonucunda ise yapılan denetimin etkinliği ve verimliliği artmış olur. Bir denetim çalışmasının en önemli öğeleri planlama, esneklik ve denetimin çeşitli aşamalarında oluşan yargının denetim çalışmasında görev alan kişileri bilgilendirmede kullanımıdır¹⁰. Bu öğeler denetim süreci boyunca devamlı olarak önemli kararların alınmasında ve zaman içinde denetimle ilgili diğer taraflara sonuçların iletilmesinde önemli rol oynarlar.

Denetim sürecinin kapsamı ve zorluk derecesi müşteri işletmenin daha önceki dönemlerde denetime tabi olup olmadığına bağlı olarak farklılık gösterir. Yinelene denetimlerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi ilk kez yapılacak denetime göre daha

¹⁰ Philip L. DEFLIESE-Henry R. JAENICKE-Jerry D. SULLIVAN-Richard A. GNOSPELIUS, *Montgomery's Auditing*, Tenth Edition, John Wiley and Sons, Inc., 1984, s.33.

düşüktür. Çünkü denetçi, ilk defa denetleyeceği müşteri işletme için bazı ek çalışmalar yapma gereksinimi duyar. Bu ek çalışmalar hesaplarla ilgili dönembaşı bakiyelerinin doğruluğunun kontrolü gibi çalışmaları kapsar. Bu kontrol esnasında eğer denetçi ihtiyaç duyarsa birkaç faaliyet dönemi geriye giderek araştırma da yapabilir. Bunun yanısıra müşteri işletme hiç denetlenmemiş ise bu durumda denetçiye başka ek görevler de yüklenmiş olur. Ayrıca, müşteri işletme daha önce başka denetçiler tarafından denetime tabi tutulmuş ise yeni denetçi işletme hakkında ihtiyaç duyabileceği bilgiler için eski denetçilere de danışabilir. Denetim süreci başlıca 6 aşamadan meydana gelir¹¹:

- a) Müşteri işinin, muhasebe sistemlerinin ön anlaşılabilirliğinin sağlanması, buna ilişkin belgelerin toplanması ve denetim stratejisini etkileyebilecek faktörlerin gözönünde bulundurulması,
- b) Denetim işinin planlanması ve denetim programının hazırlanması,
- c) Denetçinin güvenilirliğine inandığı iç kontrol sisteminin bir ön değerlendirmesini yapması,
- d) Denetçinin güvenilirliğine inandığı iç kontrol sistemine uygunluk testlerini uygulaması,
- e) Maddilik testlerinin uygulanması,
- f) Mali tablolara ilişkin raporun hazırlanması.

Bu süreç, bağımsız bir denetçi tarafından yapılan mali tabloların denetimine aittir. Altı aşamalı olarak ifade edilen bu denetim süreci özetle dört ana aşamada toplanabilir. Bunlar müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlama olarak sıralanabilir. Önemli olan nokta, denetçinin denetim sürecinin bütün aşamalarına sıkı sıkıya bağlı kalarak ve bu sürecin aşamalarını etkin bir şekilde yerine getirerek sonuçta etkinliği ve verimliliği yüksek bir denetim çalışmasıyla doğru bir sonuca ulaşmasıdır.

1. MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN KABULÜ

Denetim sürecine başlayabilmek için öncelikle denetim işinin alınmış olması gerekir. Bir denetim işinin kabulü denetim sürecinin planlamadan önceki aşaması olarak kabul edilip müşteri seçimi olarak adlandırılır. Denetçinin denetim planlamasına geçebilmesi için

¹¹ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPILIUS, s.203.

müşteri işletmeye ait bilgileri toplayıp bunları inceleyerek denetim işini kabul edip etmeyeceğine ilişkin karar vermesi gerekir. Denetçi müşterisinin kabulünde müşteri işletmenin dürüstlüğüne incelenmesi, önceki denetçilerle görüşme, işletmenin kendisi ile görüşme ve elde edilen bilgilerin denetlenebilirliği açısından inceleme gibi dört önemli noktaya dikkat etmelidir¹². Bu önemli dört noktayı incelemede denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarını gözönüne alarak inceleme yapar ve sonuçta ise görevi kabul etme veya etmeme kararı verir.

Denetçinin yeni bir müşteri işletme kabulü konusunda ve hali hazırda çalışmakta oldukları müşteri işletme konusunda birbirinden farklı politikalar izlemesi gerekir. Bunun yanısıra yeni bir müşteri işletmenin kabulünde yapılacak olan denetim sözleşmesi denetçiye denetim riski yükler¹³. Denetçinin ortaya çıkan bu denetim riskini işi kabul etmeden önce gözönüne alması ve bu riskin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını tespit etmesi gerekir.

Denetim işini yapacak olan denetçi bağlı olduğu firmanın veya kendinin iş kabul politikaları doğrultusunda müşteri işletme seçimini yaparak denetlemeyi kabul ederse bunun sonucunda müşteri işletmeye bir anlaşma mektubu göndererek kararını bildirir. Eğer müşteri işletme bu mektubu imzalayarak geri gönderirse bu taraflar arasında denetim işinin sözleşmesi olarak kabul edilir. Bu anlaşma mektubu denetimin amacını, süresini, ücretini ve raporun teslim edileceği tarih gibi önemli bilgileri kapsar¹⁴.

2. DENETİMİN PLANLANMASI

Müşteri seçimi ve anlaşma mektubunun imzalanmasından sonra denetim sürecinin ilk aşaması olan denetimin planlanması aşamasına geçilir. Bu aşama denetim sürecinin en önemli aşamasıdır. Denetimin planlanması aşaması da kendi içinde sekiz unsurdan oluşur. Bu unsurlar; müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolunun anlaşılabilirliğinin sağlanması, müşterinin iç kontrol sisteminin anlaşılabilirliğinin sağlanması, önemliliğin

¹² GUY, ALDERMAN, s.5.

¹³ David N. RICCHIUTE, **Auditing: Concepts and Standarts**, South-Western Publishing Co., 1982, s.84.

¹⁴ AICPA, "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", Statement on Auditing Standards No. 47 (AU 312.20), 1990.

belirlenmesi, denetim riskinin belirlenmesi, denetimin amaçlarının tanımlanması, denetim programlarının oluşturulması, çalışmanın programlanması ve denetim firmasının uzman personelinin anlaşmayı imzalamasıdır.

Denetimin planlanması denetimin yapısı ve akışı ile ilgili olarak bir bütün halinde planın oluşturulması aşamasıdır. Denetçi, kanunsuzluklar, hata ve düzensizlikler, yönetimin doğruluğu gibi konularda mesleki şüphecilik davranışı ile birlikte denetimi planlamalıdır¹⁵. Müşteri hakkında denetçinin uzmanlığı, bilgisi ve müşterinin yapısının karmaşıklığı ve büyüklüğü anlaşmanın gerektirdiği planlamanın genişliğini etkiler. İlk kez yapılacak olan bir denetim süregelen bir denetime nazaran daha uygun planlamaya ihtiyaç gösterir ki, bu da çok daha fazla ve yoğun bir çalışma gerektirir.

Denetimin planlanmasının ilk unsuru olan müşterinin işi ve ait olduğu endüstri dalının anlaşılabilirliğinin sağlanması aşamasında denetçi, işletmenin önceki yıllara ait çalışma kağıtlarını inceler, iş ve endüstriye ait verileri gözden geçirir, işletmenin faaliyetlerini anlamaya yönelik geziler düzenler, yönetim kurulu ile iletişim kurar, yönetim ile ilgili araştırma yapar, analitik inceleme prosedürleri yerine getirir. Bütün bunları sırası ile yerine getirdikten sonra ikinci unsuru olan müşterinin iç kontrol sisteminin anlaşılabilirliğini sağlamaya çalışır ve kontrol riskini belirler¹⁶. Bu aşamada ise kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri incelemeye tabi tutulur. İşletme hakkında genel bir inceleme yapıldıktan ve işletmenin iç kontrol sistemi anlaşıldıktan sonra sıra yapılacak denetim işinin önemliliğinin belirlenmesine gelir¹⁷. Bir denetim çalışmasında önemlilik mali tablolar ve büyük defter hesapları açısından denetimin planlanması ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından değerlendirilmesi durumunda gözönüne alınır¹⁸.

Önemlilik belirlendikten sonra planlamanın dördüncü unsuru olan denetim riskinin belirlenmesine geçilir. Denetim riskinin üç unsuru vardır ki bunlar, asıl risk (inherent risk), kontrol riski (control risk) ve dedeksiyon riski (detection risk) dir¹⁹. Bu üç riskin

¹⁵ Howard F. STETTLER, *Auditing Principles*, Fifth Edition, Prentice-Hall, Inc., 1982, s.114.

¹⁶ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.70.

¹⁷ AICPA, SAS No. 47 (AU 312.08).

¹⁸ AICPA, SAS No. 47 (AU 312.20a).

¹⁹ Ferruh ÇÖMLEKÇİ-Celal KEPEKÇİ-Melih ERDOĞAN, *Muhasebe Denetimi*, Birlik Ofset Yayıncılık, 1992, s.34.

birleşimi denetim riskinin ifadesidir. Denetim riski mali tablo ve hesap seviyesinde belirlenir. Çünkü bu iki seviyede belirlenen denetim riski denetimin yapısını, akışı ve bütün denetim programını önemli derecede etkiler. Burada belirlenen riskin derecesidir ki bu derece anlaşmanın personel kadrosunu, gözlemcinin yapısını ve mesleki şüphencilik derecesini belirlemede gözönüne alınmakta ve oldukça etkili olmaktadır²⁰. Risk derecesinin normal, yüksek veya düşük olması denetim testlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemede önemli rol oynamaktadır.

Denetim riskinin derecesi belirlendikten sonra denetçi yapacağı denetimin hedeflerini tanımlamalıdır. Denetim hedeflerinin belirlenmesi denetimin planlanması unsurlarının en önemli bölümüdür. Bu hedefler yönetim tarafından mali tabloların unsurlarını da kapsayacak şekilde oluşturulan doğrulayıcılardan meydana gelmektedir. Amaçların dayandırıldığı bildirimler beş tane olarak belirlenmiştir ki bunlar mevcut olmak ve gerçekleşme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklamadır²¹. Denetimin hedeflerinin oluşturulmasında kullanılan bu beş bildirim altıncı bir bildirim olan kayıtsal doğruluk da eklenmelidir. Denetimin hedeflerini oluşturan bildirimler ve amaçları Tablo 2'de gösterilmiştir.

Denetçi bilanço ve gelir tablosunda kalemler, dipnotlar ve ekler şeklinde yapılmış olan bildirimlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini genelde bu altı açıdan araştırır. Bu altı bildirim belirlendikten ve tanımlandıktan sonra denetim programı hazırlanır. Denetim programının hazırlanması planlamanın altıncı aşamasını oluşturmaktadır. Denetim programı, bir denetim çalışmasının her aşamasını yerine getirirken kullanılacak olan denetim tekniklerini içeren bir listeden oluşur. Denetim programının hazırlanması denetçiye aşağıda belirtilen şu faydaları sağlar²²:

- a. Yapılacak çalışmanın ana hatlarını belirler ve nasıl tamamlanabileceği hakkında bilgi verir.
- b. Denetimin kontrolü, gözlemlenmesi ve yürütülmesi için bir temel oluşturur.
- c. Yapılan çalışmayı yazılı hale getirir.

²⁰ AICPA, SAS No. 47 (AU 312.20).

²¹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.82.

²² KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.85.

Yönetimin Bildirimleri	Bildirimlerin Amaçları
Kayıtsal Doğruluk (Clerical Accuracy)	Hesapların yardımcı kayıtlarla ilişkilendirilerek kontrolü ve muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğunun belirlenmesi
Mevcut olmak ve Gerçekleşme (Existance and Occurance)	Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin tutar olarak ne miktarda mevcutları ve alacakları olduğu, dönem itibarıyla de ne tutarda gelir ve gider gerçekleştiğinin belirlenmesi
Bütünlük (Completeness)	Mali tablolardaki kalemlere ait tutarların kayıtlarla desteklendiği ve aktarılmamış varlık, borç, gelir ve giderin olmadığı belirlenmesi
Haklar ve Yükümlülükler (Rights and Obligations)	Bilanço tarihi itibarıyla sahip olunan mevcutlar ve alacaklar, yani varlıklar hakları, borçlar ise yükümlülükleri gösterir. Bu yükümlülük ve hakların gerçek olup olmadığının belirlenmesi
Değerleme ve Dağıtım (Valuation and Allocation)	Tablo kalemlerin doğru miktarlarda ifade edildiğinin araştırılması
Tablonun Sınıflandırılması ve Açıklanması (Statement Presentaion and Disclosure)	Sunulan tablo kalemlerinin uygunluğunun ve ek açıklamaların yeterliğinin belirlenmesi

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.85.

TABLO 1. Yönetimin Bildirimleri ve Amaçları

Bir denetim programını her prosedür için çalışma kağıdında performansın belgelendirilebilmesi için dipnotlara yer verilmesini, çalışmanın başarısını denetçinin imzalamasını veya paraflamasını ve zamanında tamamlanmasını sağlar. Denetim programları denetçinin dedeksiyon riski ile ilgili olarak hesap kalanlarının doğrulanması içindir. Genellikle, denetim programının kapsamıyla hesaptaki maddi hatayı denetçinin denetim testleriyle bulamama riski arasında ters bir ilişki vardır. Denetimin planlanması esnasında temel denetim programları oluşturulur. Bununla beraber çalışma süreci içinde de planlanan programın değiştirilme gerekliliği ortaya çıkabilir. Bu nedenle hazırlanan denetim programları esnek olmalıdır. Denetim programı anlaşmanın ilk olmasına veya tekrarlanan olmasına göre farklılık gösterir.

Denetim programı oluşturulduktan sonra planlamanın yedinci aşaması olan çalışmanın programlanmasına geçilir. Çalışma programı müşterinin onayıyla denetim programının uygulanmaya geçilmesi aşamasıdır ve bu program yazılı bir şekilde hazırlanır. Çalışmanın zamanlaması yıl sonu çalışması ve dönem içi çalışması olarak genel olarak iki kategoride toplanır. Denetçi dönemiçi çalışmasında iç kontrol sistemini değerlendirir, dönem sonu çalışmasında ise hesap kalanlarının doğruluğu ile ilgili çalışma yapar. Denetimin zamanlaması 1 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'a kadar devam eder ve çoğu işletme için kabul edilen bir hesap dönemini kapsayıp 15 Şubat'a kadar genel değerlendirmelerin yapılıp raporun yazılmasıyla son bulur²³. Özellikle de testlerin zamanlaması bu süreçte çok büyük önem taşır.

Denetim planlamasının en son unsuru denetçiye çalışmasında yardımcı olacak denetim firmasının uzman personelinin anlaşmayı imzalamasıdır. Bu unsur aynı zamanda kalite kontrolün unsurlarından birisidir. Anlaşma için uzman personel müşterinin işi hakkında bilgiye, planlanmış denetim programına ve denetçinin pozisyonunun tanımlanmasına ihtiyaç duyar. Uzman personel anlaşmayı imzalarken denetim grubunun niteliklerini oluşturan deneyimin, sorumluluğun, gözlemciliğin ve teknik uzmanlığın göz önüne alınması gerekir. Denetim grubu bir ortak, bir veya daha fazla yönetici, bir veya daha fazla baş denetçi ve yardımcı personelden meydana gelir. Ayrıca muhasebe

²³ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.86.

firmalarındaki ve araştırma firmalarındaki çalışan uzman personelden de denetim grubunun ihtiyaç duyduğu destekleyici bilgileri sağlamada yararlanılmaktadır. Bunun yanısıra denetlenen müşteri işletmenin muhasebe departmanı personeline ve iç denetçilere de denetim sırasında ihtiyaç duyuldukça danışılır.

Bu sekiz planlama unsuru bir araya toplanıp sırasıyla yerine getirildiğinde denetimin planlama aşaması tamamlanmış ve denetim programı hazırlanmış olur. Böylece denetçi denetim programının uygulamasına başlayabilir.

3. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

Denetimin yürütülmesi denetim sürecinin üçüncü aşamasını oluşturur. Bu aşamada oluşturulan denetim programı uygulamaya konur. Denetim programının uygulamaya konması ise denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması işleminin ifadesidir. Diğer bir deyişle denetçi denetimin yürütülmesi aşamasını iki kademeli olarak yerine getirir ki bunlar uygunluk testlerinin ve maddilik testlerinin yapılmasıdır²⁴. Bunlardan uygunluk testleri aşamasında denetçi planlama aşamasında ikinci unsur olarak yerine getirdiği müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve inceleme işini daha da geliştirerek bir değerlemeye tabi tutar ve belirlediği kontrol riskinin derecesini değerler²⁵. Eğer denetçi planlama aşamasında kontrol riskinin düzeyini azaltırsa, istenilen kontrol riski düzeyini desteklemek için yeterli kanıt elde edilip edilmediğini belirlemek ve gerekli kanıtları elde etmek için iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin kabulünün ve işleyişinin değerlendirilmesiyle ilgili uygunluk testlerini yapar. Bunun tam tersi olarak denetçi kontrol riski düzeyini azaltamazsa işlemlere yönelik maddilik testlerini de yapar. En son olarak da mali tablolardaki olası hata ve düzensizliklerin bulunma olasılıkları belirlenir.

Denetimin yürütülmesi aşamasında uygunluk ve maddilik testlerinden sonra ikinci basamak olarak bir maddilik testi olan hesap kalanlarının test edilmesine geçilir. Bu basamakta amaç uygun olarak düzenlenmiş mali tablolardaki dipnotlar ve dönem sonu kalanlarına dayanılarak yeterli ek kanıtların elde edilmesidir. Bu çalışmanın yapısı ve

²⁴ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.88.

²⁵ Kontrol riski değerlendirme, finansal tablolardaki hata ve düzensizlikleri önleme ve bulmada bir işletmenin iç kontrolünün etkinliğini inceleme sürecidir. (Bu konuda daha geniş bilgi için ÇÖMLEKÇİ-KEPEKÇİ-ERDOĞAN, s. 69.)

kapsamı daha önceki aşamalarda elde edilen bulgulara bağlı olarak belirlenir. Hesap kalanlarına ilişkin iki tür maddilik testleri vardır. Bunlar analitik prosedürler ve hesap kalanların testleri olmak üzere iki kategoride toplanmaktadır²⁶. Bunlardan analitik inceleme prosedürleri bütün işlemlerin ve hesap kalanların uygunluğunu belirlemede kullanılır. Hesap kalanı testleri ise mali tablolarındaki hesapların kalanlarındaki parasal hataların test edilmesine yönelik denetim tekniklerinin kullanımını ifade eder. Analitik inceleme prosedürlerinin hesap kalanı testlerinden önce uygulanmaları idealdir. Çünkü analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı diğer testlerin kullanımına oranla daha düşük maliyetlidir. Bunun dışında hesap kalanı testlerinin dönem sonu bilanço tarihinden sonra yapılması da analitik inceleme prosedürlerinin öncelikli olarak kullanımına etki eden faktörlerdendir. Eğer analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı sonucu denetçi incelediği hesap kalanlarına yönelik tatmin edici sonuçlara ulaşırsa, dönemsonu itibarıyla hesap kalanlarına ilişkin olarak yapacağı testleri elimine edebilir veya kapsamını daraltabilir ki, bu da denetçiye yapılan çalışmada zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu sağlar.

Denetçi denetimin yürütülmesi aşamasında hazırladığı denetim programını uygulamaya koyarak gerekli testleri yaptıktan sonra bu testler sonucunda ihtiyaç duyduğu kanıtları elde eder. Bunun sonucunda ise işletme hakkında bir yargıya ulaşmak için sonuçları özetlemesi ve yargısını bir denetim raporu hazırlayarak tamamlaması gerekir. Bu noktada denetim sürecinin en son aşaması olan denetimin tamamlanmasına geçilir.

4. DENETİMİN TAMAMLANMASI

Denetimin tamamlanması aşaması en son denetim süreci aşamasıdır. Bu aşamada elde edilen sonuçların özetlenmesi ve denetim raporunun yayınlanması gerekliliği vardır. Bu aşama da kendi içinde beş kategoride toplanabilir. Bunlar; bilanço sonrası olayların olası olayların, belirlenmesi, belirsizliklerin ve taahhütlerin belirlenmesi, Beyan Mektubunun temini, nihai gözden geçirmenin yapılması ve bulguların değerlendirilip raporun yazılmasıdır²⁷. Bunlardan ikinci kategori içinde yer alan işletmenin şarta bağlı borçlarının bilançonun esas kalemlerinden biri gibi açıklanmasının yanısıra mali tabloların

²⁶ ARENS-LOEBBECKE, s.332.

²⁷ ARENS-LOEBBECKE, s.332.

dipnotlarında da zorunlu olarak açıklanması zarurietiyi vardır. Denetçi bu borçların yeterli olarak açıklandığından emin olmalıdır. Şarta bağlı borçların incelenmesi bir bölüm olarak denetim sürecinin ilk üç aşamasında da göz önüne alınmalıdır. Fakat bu borçlara ilişkin ek testler en son aşama olan denetimin tamamlanması aşamasında yapılmalıdır. Şarta bağlı borçlar gözden geçirildikten sonra sıra sonradan ortaya çıkabilecek olayların gözden geçirilmesine gelir. Bu olaylar mali tabloların hazırlanmasından önce meydana gelebilecek olaylardır ki bunların mali tablolarda bilgi olarak sunulması denetçinin raporunda belirteceği görüşünü önemli ölçüde etkiler²⁸.

Denetçi bu aşamada elde ettiği sonuçları değerlemeye tabi tutar. Bu aşamaya aynı zamanda nihai gözden geçirme veya nihai inceleme de denilmektedir. Denetçi toplanılan kanıtlarla ulaştığı kararları ve değerlemeye tabi tuttuğu sonuçları yönetici ile birlikte görüşür. Bu aşamada çalışma kağıtlarının hataları ortaya çıkarmada uzmanlaşmış kişilerce gözden geçirilmesi ve bunun sonucunda ulaşılan yargının ve sonuçların değerlemesi yapılmaktadır. Denetçi bu aşamada analitik inceleme yaparak gözden kaçırdığı önemli olayları yakalama ihtimalini artırmak yoluna gitmektedir. Denetçi yaptığı analitik inceleme ile dikkati sonradan ortaya çıkabilecek ilave olası olaylarda yoğunlaştırarak bu olayları ortaya çıkartabilir ve tanımlayabilir. Çalışma kağıtlarının tekrardan gözden geçirilmesindeki temel amaç denetimin etkinliğini, verimliliğini, kalitesini ve denetim grubunda diğer çalışanların yargılarının bağımsızlığını onaylamaktır.

Nihai gözden geçirme işi de yerine getirildikten sonra sıra elde edilen kanıtlara ve denetim bulgularına dayanılarak uygun denetim raporunun yazılmasına geçilir. Denetim raporu belirlenmiş olan dört standarda bağlı olarak hazırlanır, yazılır ve yayınlanır. Raporlama standartlarını oluşturan bu dört standart da denetlenen işletmenin mali tablolarının muhasebe ilkeleriyle olan ilişkisi ile denetçinin mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüşünün bildirilmesi, denetimin uzman kişi veya kişilerce yapıldığının ifadesi ve denetimin yapılışına ve belirtilen düşünceye ilişkin sorumluluğun belirtilmesini ifade eder²⁹.

²⁸ ARENS-LOEBBECKE, s.333.

²⁹ Burada temel finansal tablolardan ifade edilmek istenilen Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akımı Tablosu ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosudur.

İkinci Bölüm

ANALİTİK İNCELEMENİN GENEL YAPISI VE DENETİM SÜRECİNDEKİ YERİ

I. ANALİTİK İNCELEMENİN TANIMI VE AMAÇLARI

Günümüzde yapılan denetimlerde etkinliğin sağlanması çok önemli bir noktadır. Denetimde belirli bir etkinliğe ulaşan denetçilerin bunu belirli bir düzeyde bırakmayıp daha da artırmaya yönelmeleri gerekmektedir. Çünkü teknolojik ve sosyo-ekonomik şartlar hızla değişmekte buna bağlı olarak da yapılan denetimlerin etkinliğinin artırılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Denetimin amaçlarına ulaşabilmek için denetim prosedürlerinin seçilmesi, zamanının, yapısının ve kapsamının belirlenmesi denetçinin sorumluluğunda olan bir iştir. Bu sorumluluğa dayalı olarak denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için de denetçinin analitik incelemeyi kullanması gerekmektedir¹.

Analitik incelemenin kullanımının denetim çalışmalarında çok önemli bir duruma gelmesinin iki nedeni vardır². Birincisi işletmelerde yapılan yetersiz incelemelerin ve denetimin yürütülmesindeki yapısal yaklaşımın bir bütün halinde karmaşık hale gelmesidir. İkincisi ise, çok karmaşık olan bu prosedürlerin uygulanışının bilgisayar yardımıyla denetçinin kullanımına imkan vermesidir. Analitik inceleme hem bilgi verici

¹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.638.

² Robert J. CAMPBELL-Larry J. RANKIN, "Regression Analysis In Planning and Testing", CPA Journal, Vol. 56, Iss.5, May, 1986, s.51.

hem de maliyeti etkileyici bir uygulamadır³. Ayrıca maliyet azaltımında etkili bir test olan analitik inceleme uygulamaları oldukça yüksek kalitede eğitimi olan denetçi gerektirir.

Analitik İnceleme, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki olası ilişkilerin incelenmesi yoluyla finansal bilginin değerlendirilmesidir⁴.

Yapılan bu tanım Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği'ne (AICPA) aittir. Bu tanım daha da genişletilerek yapıldığında⁵:

Analitik İnceleme, "ussallık testlerinin, trendlerin ve reşyoların kullanılarak bir işletmenin finansal ve faaliyetleri arasındaki olası ilişkilerin analiziyle, denetimin planlanmasını, denetim kanıtlarının toplanmasını ve nihai gözden geçirmeyi sağlayan testlerin bir türü" dür.

Denetim Standartları Komitesi analitik incelemenin çok önemli olduğu ve bütün denetimlerde kullanılması gerektiği sonucuna varmıştır. Aynı zamanda komite yayınladığı Analitik İncelemeye ilişkin 56 no'lu standartta da denetçinin bu analitik incelemeyi çalışma alanı ile ilgili standartlarla birlikte uygulamasının gerekliliğini de belirtmiştir. Analitik incelemenin etkin bir şekilde yapılabilmesi muhasebe hatalarının az olmasına ve prosedürlerin hata bulma yeteneğine bağlıdır⁶.

³ David N. RICCHIUTE, "Overauditing-The State of the Art", CPA Journal, Vol.53, Iss.3, 1983, s.9.

⁴ Analitik inceleme için literatürde farklı ifadeler kullanılmaktadır. Bunlardan yaygın olarak kullanılanları: Analitik Prosedürler, Destekleyici Testler, Denetimde İşletme Yaklaşımı, Karşılaştırmalı Denetim, Ayrıcalıklı Denetim, Analitik Denetim ve Performans Göstergesi İnceleme.

⁵ AICPA, "Analytical Procedures", Statements on Auditing Standards No. 56 (AU 329.02), 1990.

⁶ Edward BLOCHER-John J. WILLINGHAM, Analytical Review: A Guide To Evaluating Financial Statements, McGraw-Hill Book Company, 1985, s.1.

Analitik İncelemenin kullanımının en önemli amaçları dört başlık altında toplanabilir⁷:

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

Denetim sürecinin ikinci aşamasını oluşturan denetim planlamasının ilk unsuru olarak müşteri işletmenin işi ve ait olduğu endüstri kolu hakkında bilgiye ihtiyaç duyulduğu daha önceden belirtilmişti. İşte bu bilginin elde edilmesinde en yaygın olarak kullanılan tekniklerden birisi analitik incelemedir. Bu aşamada cari yıla ilişkin denetlenmemiş bilgilerle daha önceki dönemlere ait bilgiler karşılaştırılarak değişimler belirlenir ve bu belirlenen değişimler daha sonra denetim planlaması yapılırken gözönüne alınır.

İkinci amaç sebep olan müşteri işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini sağlama kabiliyetinin belirlenmesinde analitik incelemenin kullanılması çok yararlıdır. Şöyle ki, işletmenin şiddetli mali zorluklarla karşılaşması sıklığını belirlemede analitik inceleme çok yararlıdır. Denetçi, yönetimin süreklilik varsayımını dikkate alarak hazırladığı mali tablolara ilişkin olarak ortaya çıkabilecek denetimle ilgili riskleri belirlemede mali başarısızlık olasılığını gözönüne almalıdır⁸. İşte bu noktada denetçinin dikkatini yoğunlaştırarak analitik incelemeyi kullanması çok yararlı sonuçlar doğurabilir.

Analitik incelemenin mali tablolardaki olası hataları tespit etmede de önemli bir kullanım yeri vardır. Analitik inceleme bu amaçta dikkat çekme (attention-directing) yöntemi doğrultusunda kullanılmaktadır. Amaç doğrultusunda karşılaştırmalarda kullanılan veriler ile denetlenmemiş cari yılın finansal verileri arasında önemli beklenmeyen farklılıklar belirlenmektedir. Beklenmeyen farklılıklardan ifade edilmek

⁷ William R. KINNEY Jr.; "The Predictive Power of Limited Information in Preliminary Analytical Review: An Empirical Study", *Journal of Accounting Research* Vol. 17, Supplement 1979, s.149.

⁸ ARENS-LOEBBECKE, S.204-205.

istenen normal olmayan veya olağandışı dalgalanmalardır. Denetçinin bu noktalara dikkat çekecek özel denetim alanlarındaki hata ve düzensizlikleri bulabilmek için çok daha detaylı teknikleri kullanmaya geçmesi gerekir.

Analitik incelemenin son amacı olan hesap kalanı testlerinin azaltılmasında kullanılmasıdır ki, bu, denetçi açısından hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağlanmasına yol açar. Bu durum da denetçilerin analitik incelemeyi hesap kalanı testlerine tercih etmelerine sebep olmaktadır. Özellikle de analitik inceleme sonucunda elde edilen maddilik testleri kanıtların güvenilirliği daha yüksek olmaktadır. Denetçinin belirlenen denetim amaçlarına ulaşmasında ve bazı koşulların gerçekleşmesinde de analitik incelemeyi kullanması diğer tekniklere göre çok daha etkili ve verimli olmaktadır.

Ayrıca bütün bu amaçların yanısıra analitik inceleme işlemlerin doğru olarak sınıflandırılmasını, kayıtlanan işlemlerin bütünlüğünü, yönetimin yargılarının doğruluğunu ve önemli olanlarının belirlenmesini kapsar. Bütün denetim amaçları ve ayrıntıları için dikkati çekmede ve doğrulayıcı kanıtların toplanmasında güvenilirliği sağlama açısından da analitik inceleme diğer tekniklere göre üstünlük taşır.

II. ANALİTİK İNCELEMENİN ZAMANLAMASI

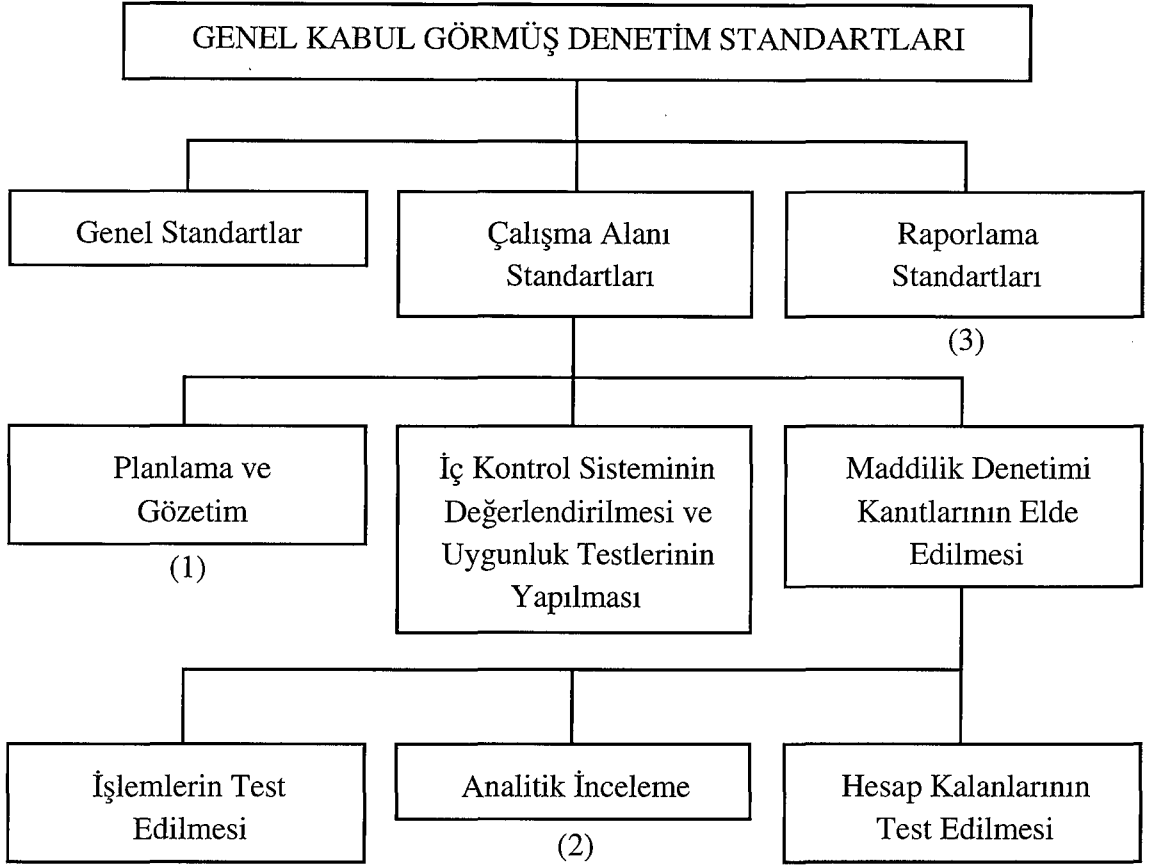
Analitik incelemenin denetim süreci içinde üç yerde kullanılması denetim standartları komitesi tarafından 56 no'lu standartta belirtilmiştir⁹. Analitik incelemenin zamanı ile amaçları arasında yakın bir ilişki vardır. Şöyle ki, kullanım amaçları aynı zamanda kullanılacak zamanı da göstermektedir. Buna göre analitik incelemenin zamanlaması ve yeri Şekil 3'te şöyle gösterilmiştir¹⁰. Şekil 3'te gösterildiği ve SAS NO: 56'da belirtildiği üzere analitik inceleme;

- Denetimin Planlanması (1)
- Kanıt Toplama (2)
- Nihai Gözden Geçirme (3)

olmak üzere denetim sürecinde üç aşamada da kullanılmaktadır.

⁹ AICPA, SAS No. 56 (AU 329.04).

¹⁰ D.C. SMITH, *Analytical Review*, Research Study, The Canadian Institute Of Chartered Accountants (CICA), 1983, s.2.



Kaynak: SMITH, s.2.

ŞEKİL 3: Analitik İncelemenin Denetim Sürecindeki Kullanım Yerleri

Denetimin planlanması aşamasında kullanılmasında çalışmanın zamanını, yapısını ve kapsamını belirlemede yardımcı olur. Planlama esnasında analitik incelemenin başarıyla kullanımı denetçiye çalışmanın ileri aşamalarına ilişkin önemli konuları özel olarak gözden geçirmesinde yardımcı olmak şeklinde belirir.

Analitik incelemenin kanıt toplama aşamasında kullanımı ise diğer denetim testleriyle birlikte kanıtları değerlemede ve destekleyici kanıtların toplanmasında kullanılır. Bu kullanımdan dolayı denetçiye zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu sağlayarak diğer denetim testlerinin kullanımına olan ihtiyacı da ya azaltır ya da ortadan kaldırabilir.

Son aşama olan raporlama aşamasında analitik incelemenin kullanımını nihai gözden geçirme aşamasında maddi yanlışların veya mali problemlerin tespit edilmesinde yardımcı olmaktadır. Bunların yanısıra denetçiye “objektif bakış” denilen ve denetlenmiş mali tablolara son bir kez daha gerçekçi bir şekilde bakmasını da sağlar. Analitik incelemenin raporlama aşamasında çalışma kağıtlarının ve mali tabloların nihai gözden geçirilmesinde kullanılması en yaygın kullanış şeklidir. Özellikle müşteri işletmenin işinin, ait olduğu endüstri kolunun ve süregelen ilişkilerinin iyi anlaşılmasıyla birlikte etkin analitik incelemenin yapılması bir denetimde söz konusu olacak olası yanlışların belirlenmesinin en iyi yoludur ve bu belirleme de bu aşamada yapılır.

III. ANALİTİK İNCELEMENİN SÜRECİ

Bütün analitik inceleme çalışmalarının genel olarak yazılı bir içeriğinin hazırlanması gerekir. Bu içerikte yapılacak işlerin tamamının, yapılış sıklığı yer almalı ve bunlara dayalı olarak alınacak kararların önemli noktalarının belirtilmesi zorunludur. Bunun sonucunda da analitik inceleme prosedürleri denetçiye yapacağı denetim çalışması açısından objektif sonuçlar elde etmesini ve ölçümler yapmasını sağlar.

Analitik inceleme prosedürlerinin planlanmasında ve yerine getirilmesinde dört aşama söz konusudur. Aynı zamanda bu aşamalar da kendi içinde belli temel noktalara ayrılmaktadır. Denetçi denetimin hangi aşamasında analitik incelemeyi kullanırsa kullansın bu aşamaları sırası ile takip edip yerine getirmek zorundadır. Bu aşamalar aynı zamanda analitik inceleme süreci olarak isimlendirilir ki bunlar¹¹:

1. Prosedürlerin oluşturulması

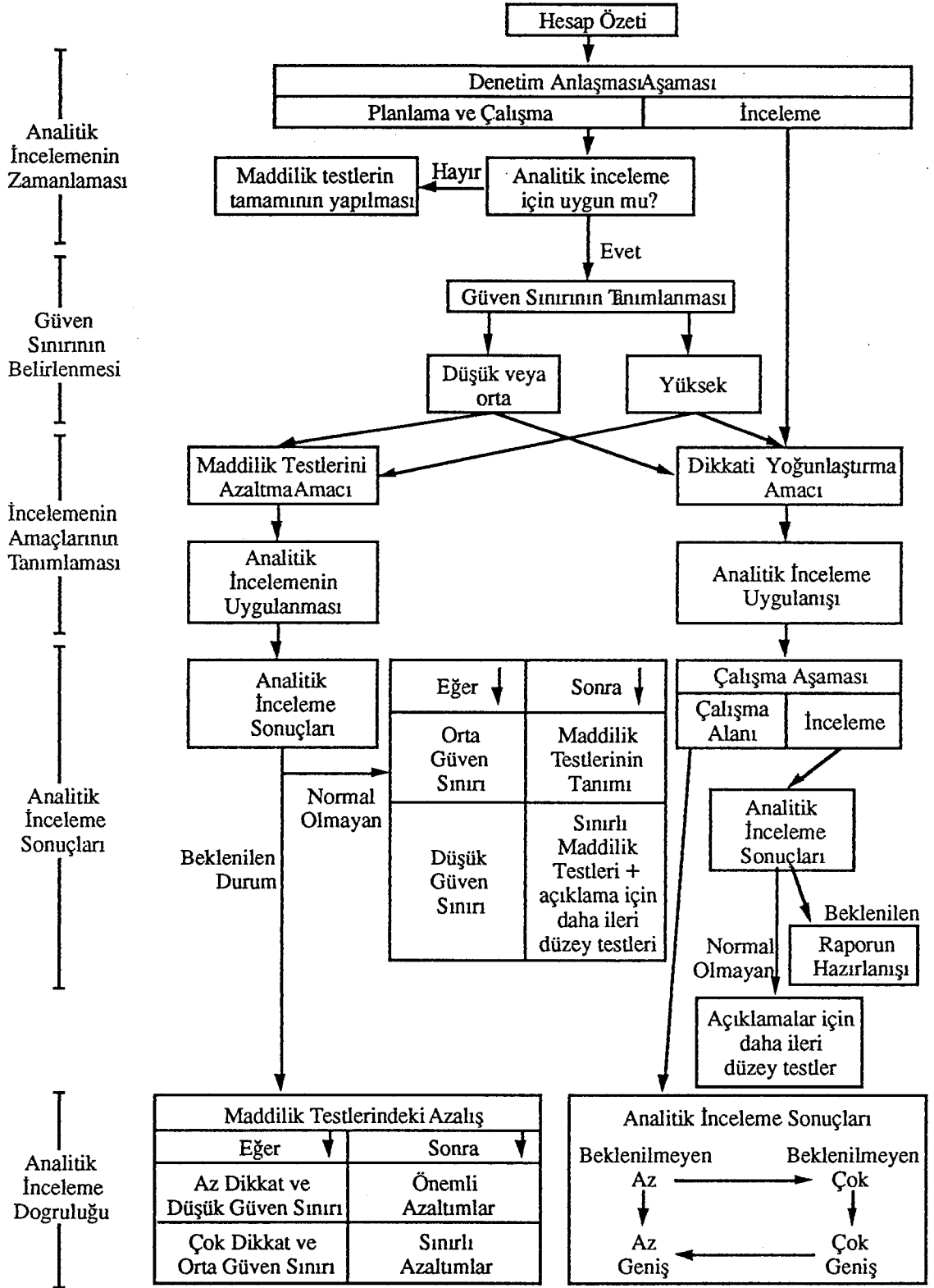
- a. İncelenecek ilişkilerin ve muhasebe tutarlarının tanımlanması,
- b. İnceleme prosedürlerinin amaçlarının tanımlanması,
- c. Kullanılacak değerlendirme metodlarının belirlenmesi,
- d. İncelenen ilişkilerdeki ve tutarlardaki önemli dalgalanmaların belirlenmesi,
- e. Analitik inceleme prosedürlerinden istenilen güvenilirliğin belirlenmesi.

¹¹ D.C. SMITH, s.15.

2. İnceleme için tanımlanmış ilişkilerin ve tutarların karşılaştırılması
 - a. Verilerin bilgisayarlı mı, bilgisayarsız mı karşılaştırılacağına karar verilmesi,
 - b. Örneklemdışı riskin kontrolü (mesela yardımcı denetçilerin analitik inceleme prosedürleri konusunda doğru olarak eğitilmeleri gibi)
 - c. Denetim kontrolünü sağlamak,
 - d. Karşılaştırma yapmak,
3. Önemli dalgalanmaların değerlendirilmesi
 - a. Önemli dalgalanmaların tanımlanması
 - b. Önemli dalgalanmaların araştırılması
4. Sonuçların değerlendirilmesi
 - a. Karara ulaşmak.

Belirtilen aşamaların herbiri için yapılan gerekli düzeltmelerin, alınan kararların ve ulaşılan sonuçların denetim çalışma kağıtlarıyla belgelenmesi gerekir. Bu belgelerin yardımıyla standart denetim programları bu on iki aşamanın herbiri ile ilişkilendirilerek yapılmalıdır¹². Buraya kadar anlatılan analitik inceleme prosedürlerinin uygulama süreci Şekil 4'de gösterilmiştir. Şekilden anlaşılacağı üzere analitik inceleme prosedürlerinin uygulanış süreci zamanlama, güven sınırının belirlenmesi, amaçların tanımlanması, sonuçların elde edilmesi ve doğruluk olmak üzere beş temel noktada toplanmıştır. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı hesap özetinden başlayıp her türlü olasılığı gözönüne alıp sonuca ulaşmaktadır.

¹² International Auditing Practices Committee of The International Federation of Accountants (IFAC), **Analytical Review**, International Auditing Guideline Number 12, 1983, s.2.



Kaynak: IFAC, Analytical Review, No. 12, 1983, s.2.

ŞEKİL 4. Analitik İncelemenin Uygulanış Süreci

Sonuç olarak denetçinin hazırlayacağı maddilik testleri denetim programının analitik incelemeye ilişkin kısmı bu sürecin paralelinde olacaktır. Bu bağlamda da yapılacak denetim çalışmalarından elde edilmek istenen etkinlik artırılmış olur¹³.

IV. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

Denetim esnasında planlama, kanıt toplama ve raporlama aşamalarında denetçinin kullanacağı analitik inceleme prosedürleri yaygın olarak üç çeşit olarak belirlenmiştir. Bunlar¹⁴:

1. Trend Analizleri
2. Reşyo Analizleri
3. Ussalık Testlerdir.

Denetçi bu üç prosedür çeşidini analitik incelemeyi yapacağı denetim süreci aşamalarının hepsinde de birarada kullanabilir veya sadece birini de kullanabilir. Prosedürlerin hepsini veya hangi türünü, hangi aşamada kullanacağına ilişkin kararı verme denetçiye aittir.

Yapılacak olan analizlerde kullanılacak olan karmaşık prosedürler karşısında denetçinin şu noktaları çok iyi anlaması gerekir¹⁵:

- Prosedürlerin yapılış şekli
- Prosedürlerin limitleri
- Analizlerde kullanılacak olan verilerin ve bu verilerin ilişkilendirilme şekilleri hakkında prosedürlerin oluşturulması.

¹³ Richard M. TUBBS-William F. MESSIER, Jr.-W. Robert KNECHEL; "Regency Effects in the Auditor's Belief-Revision Process", *The Accounting Review*, Vol. 65, No.2., April 1990, s.454.

¹⁴ Analitik inceleme prosedürleri yaygın olarak üç çeşit belirlenmiştir. Bunun yanısıra bazı kitaplarda bu prosedürlerin çeşitleri 6 veya 7 olarak belirlenmiştir.

¹⁵ W. Robert KNECHEL, "Applications and Implementation: A Simulation Study of the Relative Effectiveness of Alternative Analytical Review Procedures", *Decision Sciences*, Vol.17, Iss.3, Summer, 1986, s.378.

Analitik inceleme prosedürlerini başarıyla uygulayabilmek için denetçinin iyi bir matematikçi olmasına gerek yoktur. Ama denetçi prosedürlerin uygulanışını, limitlerini ve tahminlerini çok iyi anlamalıdır. Bununla beraber prosedürlerin uygulanışında gereken faydanın elde edilebilmesi için de denetçinin şunları da yerine getirmesi gerekir¹⁶:

- Çok detaylı olan prosedürlere ilişkin açıklayıcı materyalleri okumak,
- Eğitim kurslarına katılmak,
- Ek resmi eğitimler almak,
- Özel uygulayıcıların (Uzman kimselerin) desteğini almak.

Bütün bunların yanısıra denetçi bilgisayar kullanmak suretiyle de prosedürleri uygulayabilir ve bu bağlamda zaman ve işgücü tasarrufu sağlar. Denetçinin kullanacağı prosedür türüne ilişkin vereceği kararlar Denetim Standartları Komitesi'nce 56 no'lu standardta belirtilmiş olan karşılaştırma türleri ile belirlenir. Denetçi bu karşılaştırmalara göre hangi prosedüre ihtiyacı olduğunu belirleyip onu kullanır. Komitenin belirlediği beş tane karşılaştırma türü vardır ki bu karşılaştırma türleri analitik inceleme prosedürlerinin yapısını oluşturmaktadırlar¹⁷:

- a. Geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırılabilir bilgilerle finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- b. Bütçeler veya tahminler gibi önceden belirlenmiş sonuçlarla finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- c. Müşteri işletme hakkında denetçi deneyimine dayalı olarak mali tablolarındaki uyumu doğrulayabilirler. Örnek mali tablolarla uyumlu olduğu varsayılarak mali tablonun unsurları ve aralarındaki ilişkilerin araştırılması,
- d. Müşteri işletmenin faaliyetleri ve ait olduğu endüstri kolu dikkate alınarak elde edilen aynı türden finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- e. Finansal karakterli olmayan bilgilerle finansal karakterlilerin arasındaki ilişkilerin araştırılması.

Komitenin 56 no'lu standardı denetçinin yapacağı karşılaştırmaları belirledikten sonra denetçiyi bu karşılaştırmaları yapmada kullanacağı analitik inceleme prosedürlerinin

¹⁶ KWECHER, s.379.

¹⁷ BLOCHER-WILINGHAM, s.9.; SMITH, s.21.; GUY-ALDERMAN, s.455.; DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPILIUS, s.438.

seçiminde serbest bırakmıştır. Analitik inceleme prosedürleri mali tabloların unsurlarındaki, kalemlerindeki veya tek bir hesaptaki mevcut hataların analizinde kantitatif prosedürlerin kullanımını içerir. Prosedürlerin karakteristikleri tablo halinde şöyle gösterilebilir¹⁸:

KARAKTERİSTİKLER	ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ
Temel amaç	Mali tablolardaki herbir hesap kalemindeki maddi hataların bulunması ve analizi
Prosedür	Üç tür prosedürden bir veya daha fazlasının kullanımı: (1) Trend Analizleri, (2) Reşyo Analizleri, (3) Ussallık Testleri Denetçinin emrinde çalışan personel ile birlikte prosedürleri kullanması
Gerekli bilgi	(1) Müşterinin işine, işletmesine ve (2) Müşterinin mali ve iş ilişkilerine ilişkin güvenilir bilginin elde edilmesi
Gerekli veri	Müşteri işletmenin mali durumu ve işi hakkındaki veriler
Gerekli değerlendirme ve analizler	(1) Basit hesaplamalar , (2) Hesap kalanlarının ne olması gerektiği hakkında bir yargının geliştirilmesi; raporlanan miktarların bu yargıyla karşılaştırılması; farklılıkların analiz edilmesi

Kaynak: DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPELIUS, s.438.

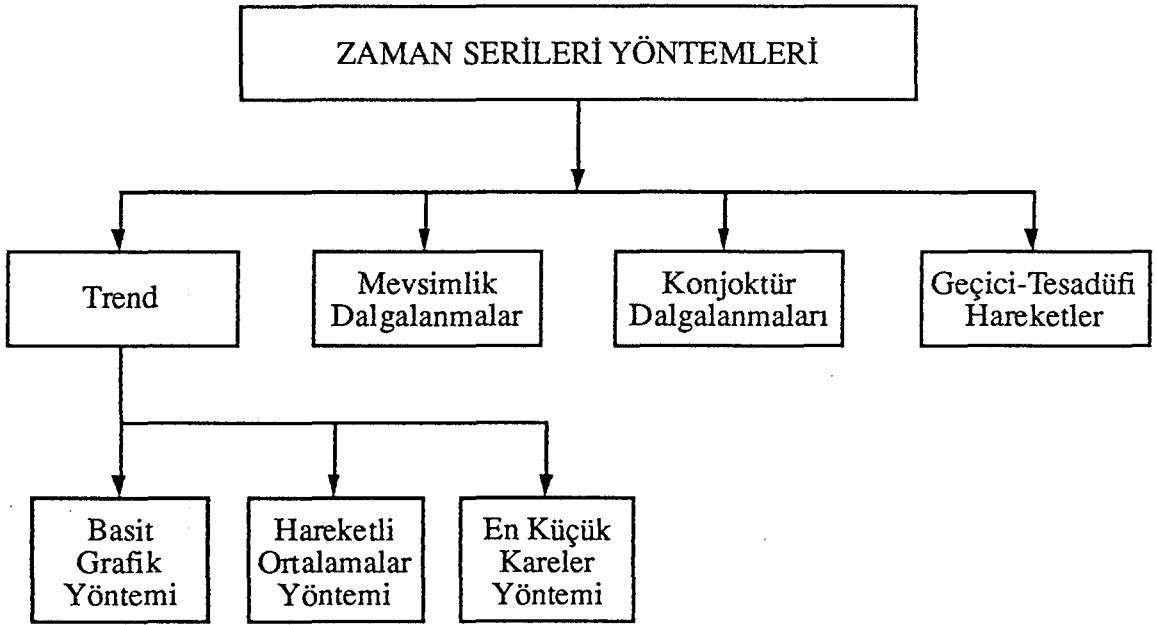
TABLO 2: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Karakteristikleri

¹⁸ SMITH, s.15.

Tablo 3'te gösterildiği gibi prosedürlerin kullanımında denetçinin izleyeceği bir akış vardır. Denetçi denetim süreci içinde analitik incelemeyi yaparken kullanacağı prosedürleri sözü edilen bu kullanım akışını takip ederek uygulamak zorundadır.

1. TREND ANALİZİ

Trend analizi, analitik inceleme prosedürlerinin içinde en yaygın olarak kullanılan türüdür. Bu analiz bir zaman serisi yöntemi olup gözlem sonuçlarının, yıl, ay, hafta ve gün gibi bir zaman özelliğinin şıklarına göre sıralanmasıyla elde edilen seriler olarak tanımlanırlar¹⁹. Zaman serileri tekniğinin trend analizi dışında pek çok yöntemi vardır. Trend analizi ile birlikte söz konusu bu yöntemler Şekil 5'de gösterilmiştir:



Kaynak: Spyros MAKRIOAKIS-C. Steven WHEELWRIGHT-E. Victor MCGEE, **Forecasting Methods and Applications**, John Wiley and Sons, Inc., 1989, s.8-9.

ŞEKİL 5. Zaman Serileri Yöntemleri

¹⁹ David R. ANDERSON-Dennis J. SWEENEY-Thomas A. WILLIAMS, **Quantitative Methods For Business**, Second Edition, West Publishing Company, 1983, s.151.

Zaman serisi yöntemleri analiz sürecinin sebep-sonuç ilişkisine dayalı yöntemlerle birlikte sayısal (kantitatif) boyutunu oluşturur. Sayısal analizin uygulanması, başlıca üç koşula bağlıdır²⁰:

- Geçmişe dayalı bilgilerin bulunması
- Bu bilgilerin sayısal veri şeklinde ifade edilmesi
- Geçmişe dayalı veri modelinin belirli bir ölçüde geleceğe yansımaları.

Sıralanan bu koşullardan sonuncusu “süreklilik varsayımı” olarak tanımlanmaktadır. Zaman serileri tekniği bu süreklilik varsayımına dayalı olarak geçmişe ait verilerin doğrusal veya doğrusal olmayan bir şekilde geleceğe uzatılmasını kapsar.

Muhasebe açısından trend analizi konusu irdelendiğinde geçmiş muhasebe dönemlerinin unsurlarındaki, kalemlerindeki veya hesap kalanlarındaki değişmelerin analiz edildiği görülür. Trend analizinde geçmiş muhasebe dönemleri genellikle yıllık dönemler şeklinde ele alınırlar. Denetçi geçmiş dönemlere ait verilerden yararlanarak yaptığı analizle cari döneme ve gelecek dönemlere ilişkin sonuç tahminleri de geliştirebilir.

Trend analizinin yapılabilmesi için üç yöntem kullanılmaktadır²¹:

- Basit grafik yöntemi
- Hareketli ortalamalar yöntemi
- En küçük kareler yöntemidir.

Basit grafik yöntemiyle trend belirlemede temel ilke, seriyi iki eşit kısma bölerek elde edilecek iki kısmi serinin ortalamalarından yararlanmaktır.

Hareketli ortalamalar yöntemi ile trendin belirlenmesi için önce zaman serisinde dalga uzunluklarının tesbit edilmesi gerekir. Yöntemin esası, zaman serisindeki değerleri normal büyüklükte kümeler halinde toplamak, her küme için bir aritmetik ortalama hesaplamak ve bu ortalamaları o kümede tam ortaya düşen asli kıymetin yerine koymaktır.

²⁰ DR. CHARMICHAEL, “An Overview of The Use of Analytical Review Procedures in An Audit”, CPA Journal, Vol. 57, Iss 1, January 1988, s.32.

²¹ ANDERSON-SWEENEY-WILLIAMS, s.158.

En küçük kareler yöntemindeki temel yaklaşım ise zaman ile sonuçlar arasında bir fonksiyonel ilişki bulmaktır. Bulunan fonksiyonel ilişki doğrusal veya eğrisel olabilir. Bir olaya ilişkin eğilimin belirlenmesinde ve geleceğe yönelik tahminlerin (projeksiyonlar) yapılmasında en çok kullanılan yöntemdir.

1.1. Trend Analizinin Etkin Kullanımında Rol Oynayan Faktörler:

Trend analizinin etkin bir şekilde kullanılabilmesi için dört tane önemli etmen söz konusudur ki bu etmenlerin denetçi tarafından doğru olarak algılanması ve uygulanması gerekir. Söz konusu etmenler şöyle sıralanmaktadır²²:

- Nedensellik yaklaşımının kullanımı,
- Tahmin hatasının belirlenmesi,
- Verilerin güvenilirliğinin belirlenmesi,
- Uygun akışın sağlanması.

Denetçi trend analizini etkin bir şekilde kullanmak isterse belirlenmiş olan dört unsur çok iyi olarak anlamak ve uygulamak durumundadır. Bu unsurların uygulanmasında denetçinin göstereceği başarı aynı zamanda trend analizinin başarı derecesini de belirleyecektir. Buna paralel olarak da denetim çalışmasının etkinliği ve verimliliği de olumlu yönde etkilenecektir. Yukarıda belirtilen bu etkenlerden ilki nedensellik yaklaşımının kullanımıdır.

1.1.1 Nedensellik Yaklaşımının Kullanımı

Denetçi, trend analizinde ya nedensellik ya da tanısal yaklaşım kullanır²³. Nedensellik yaklaşımında denetçi verilerin trendine dayanarak doğru bir tahminde bulunur. Oysa, denetçi tanısal yaklaşımı kullandığında kesin tahminlere dayanmayan ve kapsam dışındakileri tanımlayan geçmiş zamanlara dayalı trendler ile cari tutarları karşılaştırır. Diğer bir ifadeyle tanısal yaklaşım dışarıdan olaya bakarak tahminde

²² Vicky B. HEIMAN, "Auditor's Assessments of the Likelihood of Error Explanations in Analytical Review", The Accounting Review, Vol. 65, No. 4, October 1990, s.881.

²³ BLOCHER-WILLINGHAM, s.48.

bulunulmaktadır. Eğer olay keşfedilemezse tahmin edememe riskini içerir. Diğer bir deyişle, denetçi konulara dikkatle bakamazsa çok önemli bir hatayı gözden kaçırarak olur verir ki bu da önemli bir sorundur. Bundan dolayı denetçilere nedensel yaklaşımın kullanımı önerilmektedir. Nedensellik yaklaşımında denetçi hesabı analiz etmesi sonucu tespit edeceği hata ve yolsuzlukların sebebinin ne olduğunu anlamaya çalışır, bunu kullanarak da tutarları tahmin eder ve sonra raporlanan sonuçlarla tahmin edilenleri karşılaştırır. Denetçi bu yolla hesapta önceki yıllarda meydana gelmiş küçük veya büyük değişmeleri nedensel faktörlerle ilişkilendirerek tespit eder ve hesaptaki mevcut problemi bulur. Nedensellik yaklaşımı tanısal yaklaşımına göre daha fazla çaba harcamayı gerektirir ve çok daha fazla maliyetlidir²⁴. Bu nedenle denetçinin bu iki yaklaşım arasında maliyet-kâr analizi yapması gerekir. Aynı zamanda denetçinin bu iki yaklaşımdan birinin seçimi sırasında denetim riski ve önemlilik gibi unsurları da gözönüne alarak seçim yapması gerekir²⁵.

1.1.2. Tahmin Hatasının Belirlenmesi

Hem tanısal yaklaşımda hem de nedensellik yaklaşımında tahmin hatasının olma olasılığı mevcuttur. Trend analizinde yargı ve tahmin temel bir süreçtir. Öyle ki, sürecin en önemli bölümünü tahmin hatasının değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Tahmin hatası gerçek (normal) serilerle tahmini diziler arasındaki nisbi farktır ve şu formül yardımıyla hesaplanmaktadır²⁶:

$$\text{TAHMİN HATASI} = \frac{\text{Gerçek Değer} - \text{Tahmini Değer}}{\text{Gerçek Değer}}$$

²⁴ Charles W. GROSS-Robin T. PETERSON, **Business Forecasting**, Houghton Mifflin Company, 1976, s.26.

²⁵ William R. KINNEY-Jr. Gerald L. SALAMON-Wilfred C. UECKER, **Computer Assisted Analytical Review System (CAARS)**, AICPA Accounting Education Series, Vol. No.7, 1986, s.9.

²⁶ BLOCHER-WILLINGHAM, s.49.

Bu formül yardımıyla bulunan tahminin mutlak hatasının ne kadar olduğu tespit ediliyor. Genelde kabul edilebilir hata %5 - %10 dur. Diğer bir ifadeyle geçmiş serilerde %10 tahmin hatası bulunmuş ise geleceğe yönelik tahminlerin yapılmasında bu seri uygundur anlamı çıkarılabilir. Aynı zamanda denetçinin bu serileri analitik inceleme prosedürlerini de güvenerek kullanabileceği anlamına da gelmektedir. Diğer bir ifadeyle kullanılacak olan bu serilerin güvenilirliği oldukça yüksektir. Denetçi bütün finansal tahminlerinde bu süreç içinde yapılan tahminlerin kalitesini dikkate alarak trend analizi yardımıyla hatanın varlığını değerlendirir. Trend analizinin kapsamı içinde yapılan mevcut hataların ortaya çıkarılması ve çıkarma işleminin değerlemesinin yapılması analitik inceleme prosedürlerinin güvenilirliğini artırdığından denetim sürecinin ileriki aşamalarında uygulanacak maddilik testlerinin kapsamını daraltıcı yönde etkili bir rol oynar. Tahmin hatasının belirlenmesi denetçi açısından çok önemlidir. Bu konuda ise denetçi istatistiksel metodlardan sadece birini kullanabilir. Bu konuda özellikle regresyon analizi tahmin hatasını belirlemede en objektif ölçümü yapan trend analizi tekniğidir. Yapılan analiz sonucunda denetçi tahmin hatasının seviyesini yüksek veya düşük bulabilir. Yargı sürecinin bu noktasında denetçi trend analizini kullanarak tahmin hatası seviyesinin değerini belirler ve bunu takdir gücüyle birleştirerek daha da yükseltme yoluna gidebilir.

1.1.3. Verilerin Güvenilirliğinin Belirlenmesi

Verilerin güvenilirliğinin sağlanması önemli bir denetim işidir ve aynı zamanda trend analizinin doğruluğunu da direkt olarak etkileyen bir olaydır. Denetçi endüstri veya genel ekonomik değişkenler için dış veri kaynaklarını kullanabilir. Bu dış kaynakların sağladığı verilere denetim çalışmasının her aşamasında gereksinim duyulabilir²⁷. Bu nedenle denetçi trend analizinde kullanılacak bu verilerin güvenilirliğinin test edilip edilmediğini gözönünde bulundurmalıdır ve buna dayalı olarak da hata bulma gücünü artırmaya yönelmelidir²⁸. Kullanılacak olan bu verileri denetçiler işletmeden, işletmenin bağlı

²⁷ Burada adı geçen kaynaklardan ifade edilmek istenen özel şirketlerin ve devletin yayınlamış olduğu ekonomiye, endüstri kollarına ve işletmelere ait özel raporları, reyşoları ve istatistikleri içeren yayınlardır.

²⁸ BLOCHER-WILLINGHAM, s.50.

olduğu sermaye piyasası kurulu gibi kuruluşlardan ve devlet istatistik enstitüsünden elde eder. Eğer denetçi işletmeyi değerlerken yeterli derecede güvenilir bulursa işletmenin kendisine sunacağı verileri rahatlıkla kullanabilir. Bunun yanısıra denetçi piyasada bu tür verileri temin eden ve kullanılacak hale getiren uzmanlık firmalarından da yardım alabilir.

1.1.4. Uygun Akışın Sağlanması

Etkin bir trend analizinin en son unsuru analizin daha ileri aşamalardaki araştırmaları için uygun akışın sağlanmasıdır. Akış denetim kanıtları ve diğer denetim teknikleri ile ilgili olarak aynı kriterlerin belirlenmesini içeren bir kavramdır. Yani kanıtların ilgili ve doğrulayıcı bir şekilde elde edilmesidir. Bu yaklaşımın en yaygın kullanımı önemli dalgalanmaların açıklanmasının yönetimden yapılan soruşturmalara uygun bir şekilde olması ve denetçinin de yönetimin doğrulamalarının kesinliğine ve bağımsız olarak doğruladığına inanması gerekir.

1.2. Trend Analizi Teknikleri

Trend analizi teknikleri kullanım şekline göre tek veya çok değişkenli modeller olmak üzere iki şekilde sınıflandırılır²⁹. Tek değişkenli model bir hesabın önceki zaman serileri verilerine dayanılarak tutarını tahmin etmek gibi olayları içerir. Oysa çok değişkenli modelde tahmin sürecinde iki veya daha fazla değişken için zaman serisi modeli verileri kullanılır. Çok değişkenli modelin en yaygın kullanımı zaman serileri regresyon modelidir. Bu modelde belirlenen tutar bağımlı değişken ve eldeki zaman serileri verilerine dayanılarak iki veya daha fazla belirleyici de bağımsız değişkenler olarak kabul edilir³⁰. Bunun sonucunda da bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler incelenir. Her iki model de analitik incelemede kullanılan en yaygın trend analizi türleridir.

Bu iki tekniğin arasında yapılarından kaynaklanan önemli farklar vardır. Bundan dolayı da denetçi mesleki uzmanlığı olan kişilerden yardım almaksızın tek değişkenli modeli gereken dikkati göstererek kolayca uygulayabilir. Ama çok değişkenli modeller uygulamada bilgisayar kullanımını gerektirmektedir.

²⁹ R.E. WILLIS, A Guide To Forecasting For Planners and Managers, Prentice-Hall, Inc., 1987, s.22.

³⁰ BLOCHER-WILLINGHAM, s.51.

En karmaşığından en basitine kadar tek değişkenli olmak üzere trend analizi üç çeşit yöntemi içermektedir³¹:

Bu tekniklerin çok karmaşık olanları genellikle doğru olma olasılığı yüksek sonuçlar verirler. Fakat aynı zamanda bu teknikler denetçinin deneyimi, zaman ve verilerin elde edilmesi gibi büyük denetim kaynaklarına dayandırılarak kullanılmayı gerektirirler. Bu durumda denetçi her denetim çalışmasının gereksinimlerine göre bu teknik türleri arasından seçim yaparak birini uygular. Sözü edilen trend tekniklerinden basit olanları etkin ve yeterli bir personel kapasitesi ile kalem, kağıt ve hesap makinesi yardımıyla yapılabilirken, karmaşık olanlarının denetim çalışması içinde yapılabilmesi için bilgisayar kullanımına gerek duyulur³².

2. REŞYO ANALİZİ

En eski analitik inceleme prosedürlerinden biri de reşyo analizidir. Bu analiz tekniğinde mali tabloların kalemleri arasındaki ilişkilerin yapısal olarak zaman içinde karşılaştırması yapılır³³.

Reşyo analizi analitik inceleme için kullanımı en yararlı olan prosedürdür. Çünkü, denetçi bu analizde ele alacağı ilişkilerde kendi bilgisini kullanmaktadır. Aynı zamanda müşteri işletmenin mali durumu diğer işletmelerle karşılaştırılmakta ve bu karşılaştırma müşteri işletmenin şu andaki performansı ile geçmiş dönemlerdeki performansının da karşılaştırılmasını içermektedir. Reşyo analizinde yapılan bu karşılaştırmalar müşteri işletmenin geçmiş yılları ele alınarak şu andaki durumunu karşılaştırma veya müşteri işletmenin gene geçmiş yıllar ele alınarak endüstri ortalamaları ve diğer işletmelerle durumunun karşılaştırılması şeklinde yapılır.

³¹ Thomas E. MCKEE, *Modern Analytical Auditing*, Greenwood Press, Inc., 1989, s.58.; F.P. DAROCA-W.W. HOLDER, "The Use of Analytical Procedures in Review and Audit Engagements", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, 1985, s.80-92.

³² MCKEE, s.58.; Burada sözü edilen bilgisayar destekli istatistik programları olarak LOTUS 123, Macro TSP, STAR, SSPS-X veya CAARS gibi paket programlardır.

³³ Philip M.J. RECKERS-A.J. STAGLIANO, "More Effective and Efficient Audits Through Use Of Analytical Reviews", *The Woman CPA*, Vol.17, Iss.3, July, 1985, s.10-15.

Diğer bir deyişle analitik inceleme prosedürlerinden biri olan reşyo analizinde denetçiler tarafından çok yaygın olarak kullanılan iki metod vardır ki bunlar: zaman serisi analizi ve yüzde metodu analizidir³⁴. Birinci metod cari reşyo veya devir hızı reşyoları gibi mali tablo kalemleri arasındaki oranlar temeline dayanır. İkinci metod ise varlıkların toplamı, satışların toplamı veya giderlerin toplamı gibi bütün toplamlarla ilgili dikey yüzdelerin her hesap kalanı için hesaplanarak gösterimi temeline dayanır³⁵. Reşyo analizinin zaman serisi metodu ile yapılan analizinde önemli ve karşılıklı ilişki içinde bulunan yedi grup bilanço kalemi vardır. Belirlenen bu yedi grup şöyledir³⁶:

- 1) Nakit sistemi
- 2) Alacaklar
- 3) Stoklar
- 4) Maddi duran varlıklar (binalar, taşıtlar gibi)
- 5) Borçlar
- 6) Yatırımlar
- 7) Özkaynaklar

Reşyo analizinin yatay yüzde metodu ile yapılan analizinde ise hazırlanan yüzde tabloları hem bilanço hem de gelir tablosu kalemleri için hazırlanır. Bununla beraber yapılacak olan analizin denetçiye daha fazla yardımcı olabilmesi için bilanço kalemlerinin analizinden daha çok gelir tablosunu oluşturan gelir ve gider kalemlerinin dikkate alınması tercih edilir. Özellikle gelir tablosu kalemlerinden bu analiz türü için belirlenmiş önemli dört tane gider kalemi vardır. Bu analiz türünde gelir tablosu ile ilgili olarak bir de brüt satışlar kalemi dikkate alınır.

³⁴ BLOCHER-WILLINGHAM, s.72.

³⁵ MCKEE, s.76.

³⁶ BLOCHER-WILLINGHAM, s.76.

Gelir tablosu kalemleri için belirlenen bu gruplar şunlardır:

- 1) Brüt satışlar
- 2) Satış iade ve indirimleri
- 3) Satılan malların maliyeti
- 4) Satış giderleri
- 5) Araştırma ve geliştirme giderleri dir.

Burada belirtilen gelir ve gider hesaplarının yüzde analizi tekniğinde analiz edilmesinin nedeni denetçi için zaman içinde müşteri işletmenin yüzdelerinin karşılaştırılmasının sonucunda elde edilecek verilerin diğer verilere göre daha fazla anlamlı olmasıdır.

Reşyo analizi analitik incelemenin diğer kullanılan prosedürlerine göre daha ucuz ve daha basittir. Bu yararlarının yanısıra reşyo analizinin de diğer prosedürlere göre üç tane sınırlaması vardır ki bunlar³⁷:

- Verilerin ancak bir bütün halinde olduğu takdirde kullanılması zorunludur.
- Değişik muhasebe tekniği kullanmak sebebiyle işletmeler aynı endüstri kolunda dahi olsalar karşılaştırma olanağının ortadan kalkması.
- Fiyat seviyesindeki değişimler

Reşyo analizinin bu üç sınırlayıcısı bütün reşyo metodu türlerinde kullanımı önemli ölçüde etkiler. Bunların reşyo analizi metodlarında ortaya çıkışı problemler alanlar olarak tanımlanır ve bazen denetçiyi zor durumda bırakırlar.

Denetçinin reşyo analizi yapabilmesi için işletme içi ve işletme dışından verilere gereksinimi olacaktır. Özellikle denetçi yüzde analizi metodunu uygularken diğer işletmelere ait verileri ve endüstri ortalamalarını dışarıdan temin etmek zorundadır. Gereksinim duyulan bu verilerin temini ve karşılaştırılması bazı kitaplarda ayrı bir analitik inceleme prosedürü olarak ele alınmaktadır. Oysa bu veriler kendi başlarına bir anlam ifade etmezler. Diğer bir deyişle reşyo analizinin parçasıdırlar ve bunlar analitik inceleme prosedürlerinden reşyo analizi içinde ele alınmalıdırlar.

³⁷ RECKERS-STAGLIANO, s.10-15.

Müşteri işletmenin reşyolarının karşılaştırılmasında kullanılan endüstri verilerinin elde edilmesinde bazı zorluklarla ve risklerle karşılaşmaktadır. Bu verilerin kullanıldığı likidite ve faaliyet reşyoları açısından asıl risk söz konusudur³⁸. Asıl riskin dışında ek olarak üç tane de zorluk ortaya çıkmaktadır. Bunlar;

1. Endüstri kolunun tanımlanması,
2. Belirlenmiş endüstri kategorisine giren işletmelerin aralarındaki yapısal farklılıklardan kaynaklanan sayısız ihtimallerin karşılaştırılması (coğrafik farklılık, fiyat seviyelerindeki ve işletme faaliyetlerinin maliyetlerindeki farklılıklar, mali yapı farklılıkları, bilanço ve gelir tablolarındaki faaliyet dışı faktörlerin farklılıkları, kullanılan kapasite farklılıkları, mamul çeşitliliği, müşteri karması ve müşteri sayısındaki farklılıklar gibi),
3. İçinde bulunulan endüstrideki mevcut farklılıkların karşılaştırılacak reşyolara yansıtılması ve yanlış sonuçlara ulaşılmasına yol açmasıdır³⁹.

Gelişmiş ülkelerde denetçiler bu tür zorluklarla karşılaşmamaktadırlar. Oysa gelişmekte olan ve gelişmemiş ülkelerde henüz bu tür verilerin hazırlanmamış olması ve elde edilme zorluğu söz konusu olmaktadır.

3. USSALLIK TESTLERİ

Üçüncü ve son analitik inceleme prosedürü ise ussallık testleridir (Reasonableness Tests). Ussallık testleri faaliyet bilgilerinin bağımsız değişkenler olarak kullanılarak hesaplanan tahmini tutarlara dayalı karşılaştırmaları içerir⁴⁰. Ussallık testlerinin uygulanması hem trend analizinden hemde reşyo analizinden farklılık gösterir. Trend analizi birden fazla dönemi kapsayan bir zaman serisi modeli iken ussallık testleri tek döneme dayalı bir modeldir. Yine bu bağlamda reşyo analizinde finansal bilgiler arasındaki ilişkilere dayalı olarak karşılaştırmalar yapılırken ussallık testlerinde finansal olmayan faaliyet bilgileri arasındaki ilişkiler de karşılaştırılmaktadır.

³⁸ BLOCHER-WILLINGHAM, s.88.

³⁹ Baruch LEV-Steward YARWOOD, "Methodological Issues in The Use of Financial Ratios", *Journal of Accounting and Economics*, 1979, s.187-210.

⁴⁰ C. Wayne ALDERMAN-Michael A. MALTZMAN, "An Overview of The Use of Analytical Review Procedures in an Audit", *CPA Journal*, Vol.57, No.1, January, 1987, s.91-93.

Genellikle ussallık testlerinin yoğun olarak kullanımı denetimin planlama aşamasında olmaktadır. Denetçinin bu noktada en önemli beklentisi finansal ve faaliyet verilerine dayalı olarak belirlediği bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkilerin ortaya konmasıdır. Diğer bir deyişle bağımsız değişkenlerle ilgili değişmelerin analiz edilerek bağımlı değişkende meydana gelen değişimin açıklanmasına ilişkin basit bir modelin oluşturulmasında denetçiye yardımcı olmaktır. Ussallık testleri hem bir hemde birden fazla bağımsız değişkenli olarak uygulanabilirler. Bu testlerin uygulanışı zaman serisi analizleri ve zaman serisi modelleri ile paralellik gösterir. Aynı zamanda bu testler bazı yazarlarca regresyon analizi olarak da adlandırılmaktadırlar⁴¹. Ussallık testleri üç aşamalı olarak yapılırlar. Bu aşamalar⁴²;

- 1) Test edilecek hesapla ilgili değişkenlerin tanımlanması,
- 2) Hesap ve değişkenler arasındaki ilişkilere ait uygun modelin oluşturulması,
- 3) Değişkenlerin bir araya getirilerek hesaba ilişkin tahminin yapılmasıdır.

Ussallık testlerinin de reşyo analizinde olduğu gibi uygulamada bazı sınırlamaları vardır. Bu sınırlamalardan en önemlisi güvenilir nitelikte uygun finansal karakterli olmayan bilgilerin elde edilmesindeki zorluklardır. Denetçi ussallık testlerini denetim sürecinin ilk aşaması olan planlama aşamasında uygulayacağı için bu testler uygulamada denetçinin fazla vaktini alır ve yapılacak olan diğer testlere göre daha fazla maliyetlidir. Bu nedenle denetçinin uygulamada bu noktayı gözönüne alması gerekir. Denetçinin bu testleri yaparken kullanacağı verilerin güvenilirliğinden de emin olması gerekir. Çünkü testlerde kullanılan veriler genellikle işletme içinden elde edilen verilerdir.

Ussallık testlerinin kullanılmasında ikinci önemli sınırlayıcı ise hesap ile mevcut faktörler arasındaki ilişkilerin iyi bir şekilde tanımlanması ve buna dayalı olarak kurulacak modelin de uygun olması şarttır ki; bazen modelin kurulmasında ilişkiler iyi tanımlanamadığı için kurulan model de uygun model olmamakta ve denetçiyi yanlış sonuçlara ulaştırmaktadır. Bunun yanısıra tanımlanan ilişkiler ve kurulacak model çok karmaşık ise regresyon analizine başvurularak bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler bulunur ve model kurulur.

⁴¹ MCKEE, s.114.

⁴² MCKEE, s.114-115.

Ussallık testlerinin kullanımında bazı önemli sınırlamalar olsa da analitik inceleme de denetçinin vazgeçemeyeceği bir prosedür türüdür. Çünkü bu testler denetçinin finansal olmayan bilgileri analiz edebilmesine yardımcı olur. Özellikle de planlama aşamasında kullanılmaları ussallık testlerinin denetçi açısından olan önemini daha da artırmaktadır.

V. ANALİTİK İNCELEMeye İLİŞKİN OLARAK YAYINLANMIŞ MESLEKİ STANDARTLAR

1. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 1979 yılında A.B.D.'nin ve 49 ülkenin katılımıyla kurulmuştur.

Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) de bu organizasyon bünyesinde oluşturulmuştur. Komite denetim standartları ile birlikte hem uluslararası denetim kılavuzlarını hemde yönetmelikleri geliştirmektedir. Belirlenen denetim standartlarının tüm ülkelerde uygulanması amaçlanmaktadır. Bununla beraber ülkelerin kendi denetim standartlarının da bu standartlarla aynı paralellikte olmasına çalışılır. Oluşturulan bu denetim standartları hakkındaki yönetmeliklerin içinde analitik incelemenin yer alması kronolojik olarak şöyledir:

(1980) Yönetmelik NO:3, bu yönetmelik denetim kanıtlarının toplanmasına ilişkindir. Analitik inceleme kanıtların elde edilmesinde kullanılan uygunluk ve maddilik testleri arasında yer almıştır.

(1982) Yönetmelik NO:8, mali tabloların doğrulanmasıyla ilgili olarak elde edilecek denetim kanıtları konusunda belirtilen beş bildirim için analitik incelemenin kullanımı önerilmiştir ve bu yönetmelikte analitik inceleme prosedürlerinin çeşitlerine de yer verilmiştir.

(1983) Yönetmelik NO:12, bu yönetmelik analitik incelemeye ilişkindir. Analitik incelemenin tanımı, kapsamı, yapısı, amaçları, zamanlaması ve prosedürlerine ait tüm açıklamaları kapsamaktadır.

(1984) Yönetmelik NO:16, bilgisayar destekli denetim tekniklerine ilişkin olan bu yönetmelikte denetim prosedürleri arasında analitik inceleme de sayılmakta ve bu prosedürlerin bilgisayar kullanılarak yapılması önerilmektedir.

(1986) Yönetmelik NO:23, bu yönetmelik süreklilik kavramına ilişkindir ve Amerikan denetim standartları 56 nolu yönetmeliğinin kapsam ve içerik olarak paralelinde hazırlanmıştır. Her iki yönetmelik de denetçinin müşteri işletmenin iş hayatının sürekliliği konusunda görüş bildirmesi konusunda yoğunlaşmıştır. Bu doğrultuda yönetmelikte denetim tekniklerinin planlanmasına, kullanımına ve sonuçların değerlendirilmesine yönelik olarak analitik incelemenin etkin kullanımı öngörülmektedir. Özellikle de analitik inceleme prosedürlerinin reşyo analizinin süreklilik kavramı doğrultusunda etkin olarak kullanılması zorunluluğu vurgulanmaktadır.

Buraya kadar belirtilen konularda çıkartılan yönetmeliklerin dışında önemlilik, denetim riski, hata ve hileler ile ilgili konularda yayınlanmış yönetmeliklerde de analitik incelemenin etkin olarak kullanımına ilişkin açıklamalara yer verildiği görülmektedir.

2. AMERİKA'DA YAYINLANMIŞ DENETİM STANDARTLARI

Amerika'da denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulanması ile ilgili tek kuruluş vardır ki, bu, Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) dır. Bu dernek 1917'den beri çeşitli türde denetim standardı yayınlamaktadır. Denetçilerin etkinliği ile ilgili olarak dört çeşit denetim standardı belirlemiştir. Bunlar⁴³:

- Doğrulama taahhüdü ile ilgili standartlar hakkındaki yönetmelikler (SSAE)
- Denetim standartları hakkındaki yönetmelikler(SAS)
- Muhasebe ve inceleme hizmetlerine ilişkin standartlar hakkındaki yönetmelikler (SSARS)
- İstenilen finansal bilgiler ile ilgili olarak muhasebecilerin hizmetlerine ilişkin standartlar hakkındaki yönetmelikler(SSASPFİ)

Bu dört çeşit denetim standardından sadece denetim standartları hakkındaki yönetmelikler ile muhasebe ve inceleme hizmetlerine ilişkin standartlar hakkındaki yönetmelikler analitik inceleme ile ilgilidir. Özellikle de analitik inceleme hakkında en çok bilgiyi sağlayan ve açıklamada bulunan yönetmelikler denetim standartları ile ilgili olanlardır⁴⁴. Bu nedenle de Amerika'daki analitik inceleme ile ilgili olan standartlar olarak sadece bunların ele alınması yeterlidir.

⁴³ MCKEE, s.44.

⁴⁴ ———, "Professional Standards Bulletin", *Internal Auditor*, April 1989, s.59.

Denetim standartları ile ilgili yönetmeliklerde analitik inceleme ilk kez 1972 yılında 54 nolu denetim prosedürlerine ilişkin yönetmelikte ele alınmıştır. Daha sonra denetim standartlarının 1 nolu yönetmeliği olan "denetim standartları ve prosedürleri" ne ilişkin kurallarındaki maddelik testlerinin türleri olarak bilinen işlemlerin ve hesap kalanlarının test edilmesinin içinde analitik incelemeye de yer verilmiş ve açıklamalarda bulunulmuştur. 1973 yılında 23 nolu yönetmelik yayınlanana kadar analitik inceleme standartlarda bu şekilde yer almıştır.

1973 yılında yayınlanan 23 nolu yönetmelik tamamen analitik inceleme ile ilgilidir. Bu yönetmelik analitik incelemenin tanımı, kapsamı, yapısı, zamanı, amaçları ve prosedürleri hakkında detaylı olarak açıklama yapmıştır.

1988'de 23 nolu yönetmeliğin günün gereklerine göre düzeltilmesi ve genişletilmesi ile analitik incelemeye ilişkin 56 nolu yeni bir yönetmelik yayınlanmıştır. 56 nolu yönetmelikte denetçinin denetimin planlanması ve sonuçların nihai gözden geçirilmesi aşamasında analitik incelemeyi mutlaka kullanması zorunluluğu açıklanmıştır. Aynı zamanda bu yönetmelik "denetçinin hata ve düzensizlikleri tespit edip, raporlamasına ilişkin sorumluluğunu" belirleyen 53 nolu yönetmelikle, "müşteri işletmenin faaliyetlerindeki devamlılık kabiliyetinin denetçi tarafından belirlenmesine" ilişkin 59 nolu yönetmelikle, ve "müşterinin kanun dışı faaliyetleri" ile ilgili 54 nolu yönetmelikle aynı paralellikte kullanılması zorunluluğunu da getirmektedir.

Bunların yanısıra "dönemsel finansal bilgilerin incelenmesi" konulu 36 nolu yönetmelikte bu bilgilerin analitik inceleme prosedürlerinin kullanılarak incelenmesi gerekliliği belirtilmektedir. Ayrıca kullanılması öngörülen analitik inceleme prosedürlerinin muhasebe ve inceleme hizmetlerine ilişkin standartlar hakkındaki yönetmeliklerle (SSARS) ilgili olarak yapılan açıklamalarla ilişkilendirilerek kullanılması da belirtilen önemli bir noktadır.

Amerika'da analitik incelemenin kullanımına ilişkin olarak iç denetçilerin ve devlet denetçilerinin bağlı olduğu enstitülerin de yayınlamış oldukları özel mesleki standartlar vardır. Özellikle de devlet denetçilerinin bağlı oldukları birlik bu konu üzerinde titizlikle

durarak analitik inceleme konusunda AICPA'nın yayınlamış olduğu yönetmeliklere bağlı kalınarak bu konuda gereken uygulamanın yapılmasını şart koşturmuş⁴⁵. Analitik incelemenin yapılması sadece dış denetim standartlarıyla bağımsız denetçilere değil aynı zamanda iç denetçilere ve devlet denetçilerine de bağlı oldukları enstitülerce yayınlanan standartlarla da kullanma zorunluluğu getirilmektedir⁴⁶.

3. TÜRKİYE'DE YAYINLANMIŞ DENETİM STANDARTLARI

Türkiye'de denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulanması ile ilgili kuruluşlar Sermaye Piyasası Kurulu ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) dir. Bu birlik 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ile yasal bir statüye sahip olmuştur. 3568 sayılı yasanın 2. maddesinin (b) bendi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali müşavirlerin denetim hizmetini verebilecekleri hususundadır.

Türkiye'de bağımsız dış denetlemeye ilişkin hükümler ilk kez 18 Haziran 1988'de 19846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan tebliğ ile belirlenmiştir. Bu tebliğ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. maddesi ve "Sermaye Piyasalarında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Yönetmelik" hükümleri uyarınca hazırlanmıştır. Bu tebliğ hali hazırda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından da kabul edilmiş olup Türkiye'de uygulanacak olan denetim standartlarını, bağımsız denetleme kuruluşlarını, denetçilere ilişkin genel esasları ve mesleki ilkeleri kapsamaktadır⁴⁷.

Bu tebliğler Sermaye Piyasası Kanunu'nun 3 ve 4 nolu tebliğlerini oluşturmaktadır. Her iki tebliğ de birbirini tamamlayıcı yönde çıkarılmıştır. 3 nolu tebliğ "Bağımsız

⁴⁵ U.S. General Accounting Office, "Standards for Audit of Governmental Operations, Programs, Activities, and Functions", Revised Edition, Washington D.C.: Superintendent of Documents, U.S. Government Printing Office, 1981, s.47.

⁴⁶ Institute of Internal Auditors, "Standards of The Professional Practice of Internal Auditing", 1978, s.10.

⁴⁷ Necmettin ERDOĞAN, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayın No.4, 1994, s.1.

Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine ilişkin Genel Esasları", 4 nolu tebliğ ise "Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlanmasına İlişkin İlke ve Kuralları" içermektedir. Bu tebliğlerden 4 nolu olanı analitik inceleme ile ilgili ilke ve kuralları kapsamaktadır.

Analitik inceleme 4 nolu tebliğin 13. maddesinde kanıt toplama tekniklerinden biri olarak yer almaktadır. Analitik incelemenin kullanımına ilişkin olarak detaylı bilgi yer almamakta hatta denetçinin isteğine bağlı olarak kullanılabilceği belirtilmektedir.

Türkiye'de analitik incelemenin kullanımına ilişkin iç denetçilerin ve devlet denetçilerinin bağlı oldukları birimlerde de yayınlanmış herhangi bir özel meslek standardı veya açıklaması yoktur. Analitik incelemenin kullanılması sadece dış denetime ilişkin denetim standartlarında yer almakla birlikte yeterince açıklanmamıştır.

Türkiye'de denetim konusunda analitik incelemenin kullanımına ilişkin büyük bir eksiklik vardır. Bu eksikliğin giderilebilmesi için analitik incelemenin kullanımına ilişkin gereken hükümlerin ve açıklamaların konması zaruridir. Bu görev de TÜRMOB'a düşmektedir. Çünkü yapılan denetim çalışmalarının etkin bir hale getirilmesinde analitik incelemenin rolü küçümsenemez.

VI. ANALİTİK İNCELEMENİN DENETİMLE OLAN İLİŞKİSİ

Denetim sürecinin ne olduğu ve hangi aşamalardan oluştuğu bundan önceki başlıklarda açıklanmıştır. Bilindiği gibi denetim süreci temelde üç aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar planlama, kanıt toplama ve raporlamadır. Analitik inceleme bu üç aşamanın hepsinde de uygulanmaktadır. Fakat analitik incelemenin her aşamada yapılışının amacı, uygulanışı ve elde edilen sonuçları farklılık gösterir⁴⁸. Analitik incelemenin denetim sürecini oluşturan aşamalarda ne şekilde ve hangi amaçla kullanıldığı Tablo 3'de ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

⁴⁸ William W. HOLDER-Sherly COLLMER, "Analytical Review Procedures: New Relevance", CPA Journal, Vol.50, No.11, November, 1980, s.29.

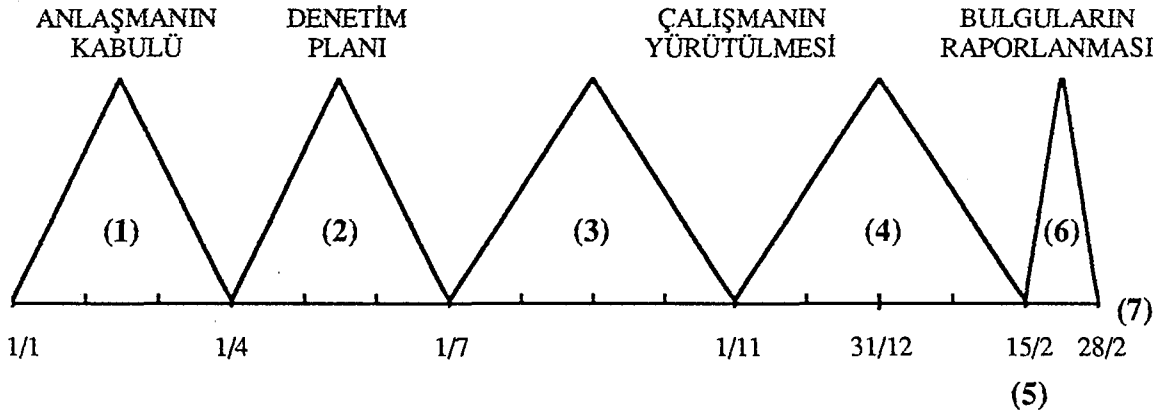
DENETİM SÜRECİ AŞAMALARI		
PLANLAMA	YÜRÜTME	TAMAMLAMA
<p>Amaçları</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Müşterinin işinin ve ait olduğu endüstrinin anlaşılması 2. Olası hata ve düzensizliklerin ayrılması 3. Faaliyetsel ve mali zayıflıkların ortaya çıkarılması 4. Mali tabloların uygunluğunun ayrıntılı olarak değerlendirilmesi <p>Yapısı</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Trend analizi (Tahmin) 2. İşletme içi reşyo analizi 3. İşletmenin ayrıntılı olarak performansının değerlendirilmesi her hesabın ve endüstri oranlarının analizlerinin yapılması (Değerleme) <p>Kapsamı</p> <p>Planlama işinin açık ve sınırsız bir biçimde yerine getirilmesi</p>	<p>Amaçları</p> <p>Düşünceyi desteklemek için her hesabın uygunluğu ile ilgili doğru kanıtların elde edilmesi</p> <p>Yapısı</p> <p>Şartlara göre mali tabloların herbir unsuruna trend, reşyo ve diğer analizlerin uygulanması</p> <p>Kapsamı</p> <p>Denetim için planlama esnasında analitik inceleme prosedürlerinin ve/veya yeterli muhasebe kontrollerinin sonuçlarının sınırlı olarak elde edilmesi</p>	<p>Amaçları</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gelir tablosu hesaplarının uygunluğuna ilişkin doğru kanıtların sağlanması 2. Örneklemeyle dayalı olarak sonuçların doğrulanması 3. Ele alınan tüm mali tabloların uygunluğunun ayrıntılı olarak değerlendirilmesi <p>Yapısı</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bütün hesapların trend analizlerinin yapılması 2. Toplanmış mali verilerin ve denetlenmiş her hesabın reşyo analizlerinin yapılması <p>Kapsamı</p> <p>Denetlenmiş mali tabloların uygunluğunun nihai gözden geçirmede açık ve sınırsız bir şekilde incelenmesi</p>

Kaynak: NOLDER-COLLMER, s.30.

TABLO 3. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Sürecindeki Yeri, Amaçları, Yapısı, Kapsamı

Tablodan görüleceği üzere analitik inceleme denetim sürecinin her aşamasında uygulama alanı bulmaktadır. Denetim sürecinin bir denetim çalışmasını ifade ettiği düşünülecek olursa planlanmasından başlayıp, yürütülmesi ve tamamlanıp raporlanmasına kadar olan bütün işlerde analitik inceleme sonucu elde edilen bütün sonuçlardan yararlanılmaktadır.

Bir denetim çalışması genelde 10 ay süren bir çalışma dönemini kapsar. Bu çalışmanın zamanı yıl içi denetim çalışması ve yıl sonu denetim çalışması olmak üzere iki kategoriye ayrılır. Yıl içi denetim çalışmaları bilanço tarihinden önceki altı ay veya daha fazla bir süreyi kapsar. Yıl sonu denetim çalışmaları ise bilanço tarihinden sonraki iki veya daha fazla ayı kapsar. Bu sürecin içinde analitik inceleme prosedürleri hem yıl içi hem de yıl sonu denetim çalışmaları içinde uygulama alanı bulmaktadır⁴⁹. Şekil 6'da bir denetim çalışmasının zaman boyutu gösterilmiştir.



- (1) Anlaşmanın Kabulü Üç Aşamada Tamamlanır.
- (2) Denetim Planının Unsurları Tamamlanır.
- (3) İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlemesi.
- (4) Hesap Kalanlarının Doğrulanması.
- (5) Denetim Raporu Tarihi ve Çalışmanın Sonu.
- (6) Ulaşılan Görüşe Göre Tabloların Doğruluğunun Belirlenmesi ve Denetim Raporunun Yazılarak, Sunulması.
- (7) Denetim Raporunun Açıklanma Tarihi.

Kaynak: KELL-BOYNTON-SIEGLER, s.88.

ŞEKİL 6. Denetim Çalışmasının Zaman Boyutu

⁴⁹ KELL-BOYNTON-SIEGLER, s.88.

Şekilde verilmiş olan denetim sürecinin (1) nolu aşaması denetçinin veya denetim firmasının ilk defa denetleyeceği işletmeler için sözkonusu olur. Genel de denetçinin veya firmanın sürekli denetimini yaptığı işletmelerde bu süreç (2) nolu aşamadan başlar. Aşamalardan (2) ve (3)'ün tamamı (4)'ün yarısı yıl içi denetim çalışmaları kapsamına girerken (4)'ün diğer yarısı (5), (6) ve (7) yıl sonu çalışmalarının kapsamına girmektedir. Analitik inceleme prosedürleri ise bu akışın (2), (4) ve (5) nolu aşamalarda uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle (2) ve (4)'de uygulanmakla yıl içi çalışmaları kapsamına (5) nolu da uygulanarak da yıl sonu çalışmaları kapsamına girmektedir.

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim sürecinin her aşamasında uygulanış amacı ve ulaştırdığı sonuçları farklıdır. Yıl içinde planlama aşamasında yapılan analitik inceleme denetlenmemiş mali tablolar bazında olmaktadır. Ayrıca, kanıt toplama aşamasında yıl içinde işlemler ve ara dönem mali tablolar üzerinden incelemeye gitmek yoluyla maddilik testlerinin bir türü olarak uygulanmasıyla yıl sonunda yapılacak olan hesap kalanı testlerinin de kapsamını daraltmak hatta elimine etmek yönünde de rol oynamaktadır. Öte yandan yıl sonunda nihai gözden geçirme aşamasında analitik inceleme uygulanışı ise denetlenmiş mali tablolar bazında olmaktadır. Bu da denetçinin bütün bir süreç boyunca gözden kaçırdığı ayrıntıları tespit edip elimine etmesine yönelik olarak önemli bir rol oynar.

Bütün bu noktalar gözönüne alınacak olursa analitik inceleme yapılarak denetçinin bütün bir denetim çalışması boyunca harcayacağı zamandan, işgücünden ve maliyetten tasarruf edeceği küçümsenemeyecek bir durumdur. Ayrıca AICPA'nın 31 nolu yönetmeliğine göre de denetçi yapacağı denetim çalışmasına ilişkin denetim programı hazırlarken maliyet, işgücü ve zaman unsurlarını gözönüne almak zorundadır⁵⁰.

Denetim süreci ile içiçe bir ilişki içinde olan analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışması boyunca denetçiye sağlayacağı faydalar yapılan denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırıcı yönde önemli bir etkiye sahiptir. Bu bağlamda denetçi analitik inceleme prosedürlerini uygulayarak sağladığı maliyet, zaman ve işgücü tasarrufunu uyguladığı diğer denetim testleri ile fayda-maliyet analizleri yaparak karşılaştıracak olursa analitik incelemenin diğer denetim testlerine göre üstünlük sağladığını da görebilir⁵¹.

⁵⁰ AICPA, SAS No. 31 (AU 326.21).

⁵¹ RECKERS-STAGLIANO, s.10-15.

Üçüncü Bölüm

PLANLAMA AŞAMASINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

I. DENETİM AÇISINDAN PLANLAMANIN ANLAMI VE ÖNEMİ

Planlama, bütün denetim çalışmalarının en önemli aşamasını oluşturur¹. Diğer alanlarda olduğu gibi denetimde de planlamanın yapılma amacı aynıdır. Genel olarak planlamanın amacı belirlenen hedeflere ulaşmak için aşamaların ve bölümlerin sistemli bir şekilde düzenlenmesidir². Başka bir ifadeyle planlama sistematik bir süreçtir.

Denetimde planlama çalışma alanı standartlarından birincisini oluşturmaktadır. Bu standarda göre “denetim çalışmasının yeterli bir şekilde planlanması ve gerekirse yardımcılarının uygun olarak gözlenmesi” şarttır³. Denetçi planlama yapmadan denetime başlamamalıdır.

Yapılacak olan bütün denetimlerin kaliteli olabilmesi için denetçilerin planlama yapması zorunludur. Bu bağlamda başarılı denetimler iyi bir planlama temeline dayandırılırken, başarısız denetimlerin temel nedeni olarak da zayıf planlama gösterilmektedir. Diğer bir ifadeyle denetim çalışması denetim alanları, işgücü ve zaman

¹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.68.

² Donald H. TAYLOR-G.William GLEZEN-Keith B.EHRENREICH, *Case Study in Auditing*, Fourth Edition, John Wiley and Sons, Inc., 1989, s.1.

³ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), “*Planning and Supervision*”, Statement on Auditing Standards No. 22 (AU 311.01), 1990.

açısından denetçi tarafından planlanırsa ve yardımcılar da gözetim altında bulundurulursa denetimin kalitesi yükselir.

AICPA'nın "Planlama ve Gözetime" ilişkin 22 nolu yönetmeliğine göre "Planlama, denetimin yapısına ve yürütülmesine ilişkin ayrıntılı bir stratejinin geliştirilmesi" olarak tanımlanmıştır⁴. Bu tanım doğrultusunda denetçinin planlama yapmasındaki amaç denetimin konusunu denetim alanlarına göre ayırmak, yardımcılarını denetim alanlarına göre görevlendirmek, denetim alanları için gerekli denetim prosedürlerini ve testlerini belirlemek ve denetim çalışmasını zamanlamaktır. Özetle, denetimin zamanında ve başarıyla tamamlanmasını sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için denetçi ve yardımcılar arasında denetim planlanmasının gerektirdiği bütün sorumluluklar paylaşılmalıdır. Her zaman uygun bir planlama ile denetçinin ve yardımcılarının verimlilikleri artacağından sonuçta çok daha başarılı bir denetim çalışması elde edilir⁵.

Denetçi planlama yaparken gereken esnekliği sağlamalıdır. Çünkü denetim çalışması esnasında ortaya çeşitli değişiklikler çıkabilir. Bu bağlamda, yapılan planın ortaya çıkan değişikliklerle kolayca uyumlaştırılması gerekir. Başlangıçta oldukça esnek hazırlanan planın esnekliği denetim çalışmaları ilerledikçe azalır.

Planlama, denetim anlaşmasının kabulünden önce başlar ve bütün denetim süreci boyunca devam eder ve yapılan çalışmanın sonunda denetçi ve yardımcılar gelecek yılın çalışmasını da planlamaya başlarlar. Denetim çalışmasının her aşamasında planlama yapılırken elde edilen veriler kullanılır. Bu nedenle planlama aşaması denetim sürecinin temel taşı niteliğinde olup denetimin kalitesinin artırılmasıyla aynı paralellikte oluşan bir aşamadır.

II. DENETİMİN PLANLANMASINDA İZLENECEK SÜREÇ

Denetçi yapacağı denetim çalışmasını istediği etkinlikte yapabilmek ve kalitesi yüksek bir denetim sonucuna ulaşabilmek için iyi bir denetim planı yapmak zorundadır.

⁴ AICPA, SAS No. 22, (AU 311.03)

⁵ Michael A. TURSİ, *Audit Planning*, Revised Edition, Technical Information for Practitioners Series. 2 AICPA, Inc., 1990, s.1.

Planlamanın denetimin başarısıyla olan yakın ilgisi gözönüne alınacak olursa denetçinin tüm yeteneğini ve bilgisini bu aşamada kullanması gerekir. Hazırlanacak olan planın mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bir görüşe ulaşabilmek için gerekli denetim teknikleri ile testlerinin ve denetim çalışmasının uygun bir şekilde zamanlanmasını içermelidir. Bu nedenle denetçi bir denetimin planlanmasında izlenecek olan aşamalara bağlı kalarak gerekenleri yapmalıdır. Denetimin planlanmasında izlenecek olan aşamalar yedi tane olarak belirlenmiştir⁶. Bu aşamalar şu şekilde sıralanmaktadır⁷:

- 1) Müşterinin işine ve endüstri koluna ilişkin bilginin elde edilmesi,
- 2) Müşterinin iç kontrol sisteminin anlaşılabilirliğinin sağlanması,
- 3) Önemliliğin belirlenmesi,
- 4) Denetim riskinin belirlenmesi,
- 5) Denetim amaçlarının tanımlanması,
- 6) Denetim programının oluşturulması,
- 7) Çalışma için meslek elemanlarının belirlenmesi.

Denetimin planlanması temelde tasarım ve uygulama aşaması olmak üzere iki aşamadır. Yukarıda sıralanan yedi aşamadan ilk beşi tasarım aşamasını oluşturur. Tasarım aşaması denetçinin denetim planını yazılı hale getirebilmek için yaptığı ön hazırlık çalışmasını içerir. Denetçi tasarım aşamasında elde ettiği sonuçlara göre planlamaya geçer. Diğer bir ifadeyle denetim alanlarını, bu alanların incelenmesinde takip edilecek yöntemleri ve yapılacak denetim işlemlerini belirler. Bunun devamında ise denetim planını yazılı hale getirir. Denetim alanlarının belirlenmesi denetçinin seçimine bağlıdır. Denetçi isterse bilanço ve gelir tablosu hesapları olarak belirler, isterse işlemler itibarıyla belirler⁸.

Denetçi planlamanın bu aşamalarını sırası ile yerine getirerek denetimin yapısı ve akışı ile ilgili olarak bir bütün halinde denetimin planını oluşturur. Bu bağlamda denetçinin bu aşamaları mesleki şüpheciliğini de kullanarak yerine getirmesi zorunludur. Denetimin planlanmasında denetçinin kullandığı iki döküman vardır. Bunlar planlama not defteri ve

⁶ Bu aşamaların sayısı bazı yazarlarca altı, oniki veya onüç olarak da ifade edilmektedir.

⁷ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, S.70.

⁸ Son zamanlarda denetim alanlarının belirlenmesi konusunda yazarların çoğu denetim işlemlerini temel almaktadırlar.

kontrol listesidir⁹. Bu dökümanların karmaşıklığı ve şekli denetçinin tercihinine ve çalışmanın kapsamına bağlı olarak değişir. Denetçi planlama çalışmaları esnasında kullandığı not defterinden ve kontrol listesinden bütün bir denetim süresince de yararlanır. Denetçi söz konusu olan bu dökümanlara planlama esnasında gereken dikkati göstererek belirlenen önemli noktalarda gerekli güvenilirliği sağlamış olur.

III. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİMİN PLANLANMASI AÇISINDAN ÖNEMİ VE KULLANIM AMACI

Daha öncede belirtildiği gibi analitik prosedürler denetim sürecinde planlama, kanıt toplama ve raporlama aşaması olmak üzere üç aşamada kullanılmaktadır. Özellikle analitik inceleme prosedürlerinin planlama ve raporlama aşamalarında kullanılması denetimin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır¹⁰. Çünkü planlama aşaması denetimin temel taşı olarak bütün bir denetim süreci boyunca yapılacak olan çalışmaların planlanmasını kapsar ve denetimin kalitesini belirlemede önemli rol oynar. İşte bu noktada denetçinin iyi bir denetim planı hazırlayabilmesi için mesleki şüpheciliğini de kullanarak detaylı bir inceleme yapması gerekir. Sonuç olarak ise etkin ve etkili bir denetim ortaya çıkar. Denetçinin planlama aşamasında muhasebe sistemi ve sektörel bazda yapacağı detaylı incelemelerde analitik inceleme prosedürleri kullanmasıyla hedeflenen bu amaca ulaşması kolaylaşır.

Analitik inceleme prosedürleri finansal karakterli verilerin hem finansal olmayan verilerle hem de finansal karakterli veriler arasındaki mevcut ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen sonuçların değerlendirilmesinden oluşmaktadır. Denetçinin bu değerlendirmeyi planlama aşamasında yapmasındaki amaç ise hata bulma oranının yüksek olmasıdır. Planlama aşaması hata bulma olasılığının ilk basamağı olarak kabul edilecek olursa, denetçi bu amaca, denetimin planlanması aşamasında diğer aşamalara göre daha kolay ulaşabilir¹¹.

⁹ TURSI, s.1.

¹⁰ Robert LIBBY-David M. FREDERICK, "Experience and The Ability to Explain Audit Findings", *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, No. 2, Autumn 1990, s.354.

¹¹ Walter K. KUNITAKE-Andrew D. LUZI-G. William GLEZEN, "Analytical Review for Audit and Review Engagements", *CPA Journal*, Vol. 55, Iss. 4, April 1985, s.18.

Denetim planının hazırlanmasında denetçinin mesleki yeterliliği (deneyimi), iç kontrol sisteminin güvenilirliği ve analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları çok etkilidir. Hazırlanacak denetim planı aynı zamanda denetimin kalitesini de doğrudan etkileyeceği için denetçinin analitik inceleme prosedürlerini planlama aşamasında göz ardı etmemesi gerekir. Denetçi planlama aşamasında kullanacağı analitik inceleme prosedürlerinin seçiminde serbesttir. Prosedürler basit reşyolar ile matematiksel ve regresyon analizlerini kapsayan istatistiksel metodlardan meydana gelmektedir¹².

Analitik inceleme prosedürleri planlama aşamasında kullanıldığında denetçiye şu faydaları sağlar¹³:

- a. Finansal zorluk ve başarısızlıkların önceden tesbit edilmesi,
- b. Çoğu gelir tablosu hesaplarının uygunluğunun belirlenmesi,
- c. Gelir tablosuyla doğrudan ilgili bilanço hesaplarının (stoklar, alacaklar gibi..) uygunluğunun belirlenmesi,
- d. Yüksek risk alanları için işletmenin kaynaklarını denetçiye tahsis ederek iflas durumuna gelmeye sebep olacak normal olmayan dalgalanmaların veya finansal zorlukların tesbit edilmesi.

Denetimin planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılmasının yukarıda belirtilen nedenlerin yanısıra diğer bir nedeni ise işlemlerin sınıflandırılmasında veya özel hesap kalanları için gerekli kanıtların toplanmasında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısının, kapsamının ve zamanının planlanmasında denetçiye yardımcı olmaktır¹⁴. Denetçinin bu amaca ulaşabilmesi için analitik incelemeyi planlama sürecinde ön hazırlığı oluşturan tasarım aşamasında iki durumda kullanması gerekir. Bunlar¹⁵:

- a. Müşterinin işinin, ait olduğu endüstri kolunun, işlemlerin ve son denetim tarihinden bu yana meydana gelen olaylarının daha iyi bir şekilde denetçi tarafından anlaşılabilirliğinin sağlanması,

¹² Maniuddin AFZA-Frank R. URBANIC, "The Current Stage of Analytical Review in Auditing", *Akron Business and Economic Review*, Vol.14, No.3, Fall 1983, s.29.

¹³ HOLMER-COLLMER, s.31.

¹⁴ TURSİ, s.38.

¹⁵ TURSİ, s.38.; KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.73.; CARMICHAEL-WILLINGHAM, s.131.; AICPA, SAS No. 56 (AU 329.06).

- b. Kalemlerin önemliliğinin, denetim riskinin belirlenmesi ve denetim riskinin kontrolü (Denetim esnasında inceleme gerektirebilecek verilerdeki beklenmeyen dalgalanmaların ve normal olmayan ilişkilerin belirlenmesidir.)

Denetçi analitik inceleme prosedürlerinin denetim süreci aşamalarından kanıt toplama ve raporlama aşamalarında denetlenmiş mali tabloların rakamlarını kullanırken planlama aşamasında denetlenmemiş mali tablo rakamları ile geçmiş yıllara ait denetlenmiş mali tablo rakamlarını kullanır¹⁶. Denetlenmemiş mali tablo rakamlarının kullanılması denetçi açısından elde edilecek analitik inceleme prosedürlerinin sonuçlarına olan güveni sarsacak gibi de görünse geçmiş yılların denetlenmiş rakamlarıyla yapılan karşılaştırmalar bu durumu elimine etmektedir. Kullanılan analitik inceleme prosedürlerinden elde edilen sonuçlar denetçiye ulaşacağı denetim görüşü için objektif sonuçlar ve ölçümler yapmasını sağlar¹⁷. Bu bağlamda denetçi elde ettiği analitik inceleme prosedürlerinin sonuçlarına göre yapacağı denetim çalışması boyunca neye ve hangi çalışmalara ağırlık vereceğini belirler. Bu açıdan elde edilen sonuçlar denetçiyi alacağı kararlarda da yönlendirmektedir. Planlama aşamasında denetçinin alacağı kararların doğru ve isabetli olması da denetimin etkinliğini artırmada önemli rol oynamaktadır.

Denetimin planlanması aşamasındaki analitik inceleme prosedürlerinde bir bütün halinde toplanmış veriler kullanılır. Ayrıca denetçinin yargısına dayalı olarak seçilecek olan analitik inceleme prosedürlerinin zamanı, yapısı ve kullanım şekli genellikle müşteri işletmenin büyüklüğüne ve yapısının karmaşıklığına bağlıdır¹⁸. Analitik inceleme prosedürleri bazı işletmeler için denetçinin genel geçici mizandaki veya geçmiş yıllara ait büyük defter hesaplarındaki değişimleri incelemesinden ibaret olabilir. Bunun tersine, analitik inceleme prosedürleri diğer işletmelerde dönemsel mali tabloların detaylı analizini de içerebilir. Her iki durumda da analitik inceleme prosedürleri, denetçinin müşteri işletme hakkındaki bilgisiyle birleşerek etkin bir planlama ve ek bir inceleme temeline dayandırılarak kullanılırlar.

¹⁶ Frederick G. DAVIS-Jack C. ROBERTSON, *Auditing*, Fourth Edition, Business Publication, Inc., Plano, 1985, s.29.

¹⁷ HOLDER-COLLMER, S.29.

¹⁸ TURSI, s.38.; AICPA, SAS No. 56 (AU 329.07)

Denetimin planlama aşamasında olsun diğer aşamalarında olsun analitik inceleme prosedürlerinin uygulanış şekli değişmez, 56 nolu yönetmelikte belirtilen beş adet karşılaştırma şeklinin hepsi de her aşamada kullanılır ve elde edilen sonuçlar değerlendirilir. Belirlenmiş olan bu karşılaştırmalar şöyle sıralanmaktadır¹⁹:

- a. Müşteriye ait daha önceki dönemlerin karşılaştırılabilir bilgileri ile finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- b. Tahmini sonuçlar (bütçeler, tahminler gibi..) ile finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- c. Müşteri işletmenin deneyimlerine dayanarak önceden tahmin edilen sonuçları ile finansal bilgi unsurlarının arasındaki ilişkilerin uygunluğunun incelenmesi,
- d. Müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri koluna ait benzer finansal bilgilerle kendi finansal bilgilerinin karşılaştırılması,
- e. Finansal karakterli olan bilgiler ile bunlarla ilgili finansal karakterli olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi.

Bu karşılaştırmalardan 1., 2., ve 3. işletme içinden elde edilecek verilerle ilgilidir. Diğer karşılaştırmalarda ise işletme dışından elde edilecek veriler kullanılır. Bütün bu karşılaştırmaların yapılmasında reşyo analizleri, trend analizleri ve ussallık testleri kullanılır. Bunların yanısıra analitik inceleme prosedürlerinde finansal karakterli veriler kullanılmakla birlikte finansal karakterli olmayan veriler de (çalışanların sayısı, satış alanının yüzölçümü, üretilen malların miktarı gibi...) kullanılmaktadır²⁰. Bundan hedeflenen ise prosedürlerin denetimin etkinliğini artırma yönündeki çabalarına katkıda bulunmaktadır.

Denetçinin analitik inceleme prosedürlerini planlama aşamasında kullanması denetim çalışmasının ileriki aşamalarına da olumlu yönde etki eder. Şöyleki ; ilk olarak analitik inceleme prosedürleri denetim çalışmasının yıl içi çalışmalarını oluşturan denetim planlaması aşamasında kullanılırlar²¹. Ara dönemlerde kullanılan analitik inceleme

¹⁹ AICPA, SAS No. 56 (AU 329.05)

²⁰ The Institute of Chartered Accountants, Auditing Guideline No: 47, **Analytical Review**, The Priory Press Staples Printers St. Albans Ltd., April, 1988, s.4.

²¹ Barry E.CUSHING-James K. LOEBBECKE, **Comparison of Audit Methodologies of Large Accounting Firms**, Studies in Accounting Research No: 26, Publication of American Accounting Association (AAA), 1986, s.18.

prosedürlerinde müşteri işletmenin o yıla ait ve o ana kadar olan hesap kalanları ile daha önceki yıllara ait denetlenmiş mali tablo rakamları dikkate alınır. Bu durumda denetçi dönem içinde hesap kalanlarını incelediği ve onlara ait bir görüşe vardığı için dönem sonunda yapacağı maddilik testlerinden hesap kalanları testlerini duruma göre elimine eder veya azaltır. Maddilik teslerinin azaltılması da denetçiye işgücü, zaman ve maliyet tasarrufu sağlar çünkü bu testler denetim çalışmasının maliyeti en yüksek olan testleridir. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımıyla sağlanan bu maliyet tasarrufu da denetimin etkinliğini artırıcı bir unsur olarak dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak analitik inceleme prosedürlerinin planlamanın tasarım aşamasında kullanılması hem denetçinin müşterisinin muhasebe sistemini ve ait olduğu endüstri kolunu iyi bir şekilde analiz etmesine hem de elde ettiği bilgilerin denetiminin ilerideki aşamalarına olumlu yönde etki etmesine katkıda bulunmak yoluyla denetimin etkinliğini artırır. Ayrıca tasarım aşamasında yapılan analitik inceleme sonucu elde edilen bilgilerden planlamanın uygulama aşamasında oluşturulacak olan denetim programında önemli ölçüde etkilenmektedir.

IV. PLANLAMA SÜRECİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANILDIĞI AŞAMALAR

Analitik inceleme prosedürlerinin sonuçları denetim planlaması sürecinin bütün aşamalarında kullanılır. Bunun yanısıra daha çok müşteri işinin ve ait olduğu endüstrinin daha iyi anlaşılması, önemliliğin belirlenmesi ve denetim riski ile unsurlarının belirlenerek, kontrol edilmesinde kullanılmaktadır.

1. MÜŞTERİNİN İŞİNE VE ENDÜSTRİ KOLUNA İLİŞKİN BİLGİ EDİNME AŞAMASI

Analitik inceleme prosedürleri denetim planlaması sürecinin ilk ve en önemli unsurunu oluşturan müşterinin işinin ve endüstri kolunun anlaşılabilirliğinin sağlanmasında kullanılmaktadır. Bu aşama planlamada etkinliği artırmada önemli rol oynar. Bu nedenle denetçi bu aşamaya gereken önemi vermek zorundadır. Denetçinin

denetim amaçlarına ulaşması, denetim işinin güvenilirliğini sağlayabilmesi ve gerekli denetim testlerini planlayabilmesi için müşterinin işini ve ait olduğu endüstri kolunu iyi anlamış olması gerekir²². Bir denetim planlamasında müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolunun iyi bir şekilde anlaşılabilirliğinin sağlanması sonucu denetçi şu faydaları sağlar²³;

- a. Problemler alanlarda yoğunlaşan etkili ve maliyet tasarrufu temeline dayalı bir denetim planının hazırlanması,
- b. Yararlı olacak mevcut bilgilerin ve analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmasının daha ileriki bölümlerinde kullanımlarının belirlenmesi,
- c. Sunulan mali tablolardaki asıl riskin (inherent risk) belirlenmesi,
- d. Analitik incelemeyi de kapsayan anlamlı test sonuçlarının yorumlanması.

Planlama sürecinin en maliyetli aşaması bu aşamadır. Eğer denetçi bu aşamaya gereken önemi ve dikkati verir ise sonuçta hazırlayacağı denetim planında istenen optimallığe ulaşır ve büyük bir maliyet tasarrufu sağlamış olur²⁴. Tabii ki sağlanacak maliyet tasarrufunda en önemli pay denetçinin bu aşamada analitik inceleme prosedürlerini kullanmasına aittir. Çünkü denetçinin bu aşamada uyguladığı analitik inceleme prosedürleri diğer testlerin kullanımını azaltır, hatta elimine eder²⁵.

Bu aşamada denetçi müşterinin sektörel bazda analizini yapmaya ve mali tabloların üzerinde önemli etkileri olabilecek olayları, işlemleri ve uygulamaları anlamaya olanak tanıyacak bilgileri elde etmeye çalışır. Denetçinin müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolunun anlaşılabilirliğini sağlamak için şu bilgilere ihtiyacı vardır²⁶:

- İşin türü, mamullerin ve hizmetlerin türleri, işletmenin yerleşim bölgesi ve işletmenin üretim, pazarlama, tedarik gibi faaliyetlerinin özellikleri,

²² Grant THORNTON, *Audit Manual*, Third Edition, Longman Group UK Ltd., 1986, s.37.

²³ THORNTON, s.37-38.

²⁴ TURSI, s.8.

²⁵ Walter D. BAGGETT, "Documentation Suggestions For The Small Practitioners", *CPA Journal*, Vol. 60, Iss. 4, April 1990, s.63.

²⁶ AICPA, SAS No. 22 (AU 311.06) ; KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.70.

- Endüstri türü, değişen ekonomik koşullarda endüstrinin zarar görme olasılığı ve temel endüstri politikaları ve uygulamaları,
- Endüstriyi ve müşteriye etkileyen hükümet düzenlemeleri,
- Müşteri işletmenin iç kontrol yapısı,
- Sermaye Piyasası Kurulu gibi yönetici kurumlara sunulan raporların kapsamaları.

Denetçiye gerekli olan bu bilgilerin toplanmasında önceki yıllara ait çalışma kağıtlarının incelenmesi, işletmeye ve endüstriye ait verilerin gözden geçirilmesi, işletmenin faaliyetlerini anlamaya yönelik işletme içi gezilerin düzenlenmesi, yönetim kurulu ile iletişim kurulması ve analitik inceleme prosedürleri gibi çeşitli teknikler kullanılır²⁷. Bu tekniklerin seçimi denetçinin isteğine ve ihtiyacına bırakılmıştır. Bunun yanı sıra son zamanlarda bu tekniklerden analitik inceleme prosedürleri gittikçe önem kazanmıştır²⁸. Bu bağlamda denetçinin sadece analitik inceleme prosedürlerini kullanarak bu bilgileri toplaması ve analiz ederek ihtiyaç duyduğu sonuçlara ulaşması denetçiye denetim işinde maliyet tasarrufu ve etkinlik sağlar²⁹. Müşteri ve sektörü hakkında detaylı bir inceleme yapılarak daha iyi bir şekilde anlaşılabilirliğinin sağlanması ve bunun da yapılacak denetimin maliyetini azaltıcı rol oynaması denetimin etkinliğini artırıcı yönde önemli bir adımdır. Çünkü, denetçi en çok zaman, iş gücü ve maliyet kaybına planlama sürecinin bu aşamasında uğramaktadır³⁰.

Denetçi analitik inceleme prosedürlerini bu aşamada müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolunun daha iyi anlaşılmasını sağlamada topladığı bilgileri reşyolar, trendler ve destekleyici testler yardımıyla karşılaştırma yapmak yoluyla kullanılır³¹. Analitik inceleme prosedürlerinden elde edilen sonuçlar doğrultusunda da denetim çalışmalarında kullanacağı denetim prosedürlerinin zamanını, kapsamını ve yapısını belirler. Bütün

²⁷ THOMAS-WARD-HENKE, s.250.

²⁸ Lisa KOONCE, "Explanation and Counterexplanation During Audit Analytical Review", *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 1, January 1992, s.75.

²⁹ K.M. GLASER, *Auditing: Made Simple Books*, Richard Clay Ltd., Bungay, England, 1990, s.215.

³⁰ MCKEE, s.1.

³¹ AICPA, SAS No. 56 (AU 329. 06).

bunların yanısıra denetçi müşteri ile ilgili bilgileri elde ederken ve değerlerken analitik inceleme prosedürlerini kullanmakla ortaya çıkabilecek mevcut riskleri de belirler³². Denetici bu risklerin yüksek yada düşük olmasını işletmenin hesaplarına ve yapısına bağlı olarak belirler. Denetçi planlamanın tasarım aşamasında müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolunun iyi bir şekilde anlaşılabilmesini sağlamanın yanısıra muhasebe kontrol sisteminin güvenilirliğini, sorun yaratacak olası alanları, ilgili tarafları ve önemli ve riskli kalemleri belirlemek gibi diğer kriterleri de gözönüne alarak çalışmalarda bulunur. Bütün bunların sonucunda elde edilen bilgilere göre denetçi maddilik testlerini nasıl yapacağına ilişkin denetim programını hazırlar. Eğer bu aşamada denetçi yeterli, doğru ve güvenilir bilgi toplarsa yapılacak denetim çalışması da o derecede etkin ve etkili olur. İşte bu aşamada denetçi analitik inceleme prosedürlerini kullanmak suretiyle amacına kolaylıkla ulaşabilir. Bütün bu açıklamalar doğrultusunda, AICPA'nın 56 nolu yönetmeliğinde de belirtildiği üzere, planlama aşamasında prosedürlerinin kullanımı zorunlu olmaktadır.

2. ÖNEMLİLİĞİN BELİRLENMESİ AŞAMASI

Denetimin planlanmasının tasarım aşamasında üçüncü unsur olarak önemliliğin belirlenmesi yer almaktadır. Önemlilik, genel kabul görmüş denetim standartlarına yönelik uygulamaların temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle önemlilik mali tabloların denetimine ilişkin çalışmaların tamamına yayılmış bir etkiye sahiptir. Önemlilik kavramını yorumlamak denetçinin yargısını gerektirir. Bu kavram hem muhasebede hemde denetimde aynı anlamda ve yoğunlukta kullanılmaktadır. Bu nedenle önemlilik kavramına denetimde muhasebe açısından yaklaşılmakta olup finansal muhasebe standartlarında yapılan tanımda baz olarak alınmaktadır. Finansal muhasebe standartlarına göre önemlilik kavramı tanımı şu şekilde yapılmıştır³³:

“Önemlilik, muhasebe bilgilerinin, mali tablolarla ilgili bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkileyemediklerine bakarak, eğer etkiliyorsa önemli olarak kabul

³² Stanley F. BIGGS-Theodore J. MOCK-Paul R. WATKINS, “Auditor's Use of Analytical Review in Audit Program Design”, *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, January 1988, s.148.

³³ Financial Accounting Standards Board (FASB), *Qualitative Characteristics of Accounting, Standard, Standards of Financial Accounting Concepts No. 2*, 1980, s.15.

edilip mali tablolarda açıklanması gerektiğine ilişkin uzman bir kişinin yargıya ulaşması olarak tanımlanmıştır.”

Denetim standartlarına ilişkin 47 nolu yönetmeliğe göre denetçi önemliliği hem denetimin planlanması hemde denetim bulgularının değerlendirilmesi aşamalarında kullanılmalıdır³⁴.

Denetçi denetimin planlanması aşamasında ön bir yargıya varır. Denetimin planlanması aşamasında denetçi önemlilik kavramını iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesinde, değerlendirilmesinde, denetim programının yapılmasında ve toplanacak kanıtların miktarını belirlemede gözönüne almaktadır. Bu aşamada denetçinin önemlilikle ilgili olarak ulaştığı yargı “önemliliğin planlanması” olarak ifade edilmektedir. Önemliliğin planlanması, denetim bulgularının değerlendirilmesi aşamasında belirlenen önemlilik seviyelerine göre farklılık gösterir. Çünkü önemlilik seviyelerinin belirlenmesine kadar ki süre içerisinde sözkonusu olan çevre koşulları değişebilir ya da denetimin yürütülmesi aşamasında müşteri işletme hakkında ek yeni bilgiler elde edilebilir³⁵.

Önemliliği tanımlamak için yapılan denemelere bakıldığında önemliliğin hem nicel (kantitatif) hemde nitel (kalitatif) bakımından ele alındığı gözlemlenmektedir. Nicel açıdan ele alındığında bir yüzde baz kabul edilmiş ve bu yüzdeden büyük değere sahip olan kalemler önemli kabul edilmiştir. Bilgi kullanıcısına hangi yüzde noktasının etki edeceği bilinmediğinden, böyle bir yüzdenin uygulanması denetçiye bağlıdır. Önemlilik nitel açıdan ele alındığında ise incelenecek olan kalemdeki önemli hata olma olasılığı dikkate alınmakta eğer önemli hata olma olasılığı varsa kalem önemli kabul edilmektedir. Ayrıca genelde çok hareket gören kalemler az hareket gören kalemlere göre önemli kabul edilirler.

Bir kalemin nitel olarak öneminin belirlenmesinde denetlenecek olan mali tablolarda tutar cinsinden ifade edilmiş olması gerekir. Fakat nicel açıdan kalemin önemliliği bir takım sebeplerle ilişkilendirilerek belirlenmektedir. Bir kalem nicel olarak önemsiz olsa dahi nitel açıdan önemli kabul edilebilir.

Denetim çalışmasında önemlilik mali tablolar ve hesap kalanları seviyelerinde hem planlama hemde denetim bulgularının değerlendirilmesi aşamalarında ele alınmaktadır³⁶.

³⁴ AICPA, SAS No. 47 (AU 312.08).

³⁵ THOMAS-WARD-HENKE, s.77.

³⁶ CHARMICHAEL-WILLINGHAM, s.114.

Her iki seviyede de ele alınan önemlilik kavramı aynı olmakla birlikte kullanım bakımından denetçinin amacına, şartların uygunluğuna ve uygulamada duyulan ihtiyaca göre farklılık göstermektedir. Mali tablolar seviyesinde ele alınmasının nedeni denetçide mali tabloların tamamının doğruluğuna ilişkin bir görüş oluşturmaktadır. Hesap kalanları seviyesinde ele alınmasının nedeni ise denetçinin mali tablolarının doğruluğuna ilişkin ayrıntılı bir sonuca ulaşmasında hesap kalanlarının doğruluğunu araştırmasıdır.

Denetçi denetimin planlanması aşamasında, mali tablolarla ilgili bir taneden fazla önemlilik seviyesi belirleyebilir. Her tablonun bir kaç tane önemlilik seviyesi olabilir. Mesela gelir tablosunun önemlilikle ilgili seviyeleri toplam hasılatları, faaliyet geliri, vergi öncesi geliri ve net geliri olabilir. Bilançonun önemlilik seviyeleri ise toplam aktifleri, dönem varlıkları, çalışma sermayesi ve öz kaynakları temeline dayanabilir. Denetçinin önemliliğe ilişkin ön bir yargısının oluşabilmesi için bilanço tarihinden altı ya da dokuz ay öncesini ele alması gerekir. Yani cari döneme ait olarak hazırlanmış ara dönem mali tablo verileri temel alınarak önemlilik belirlenebilir. Bunun yanısıra ekonominin ve endüstrinin trendlerinin genel durumları gibi cari değişmelere göre düzeltilmiş önceki döneme ait bir ya da daha fazla mali tablolarda önemliliği belirlemede kullanılabilir. İşte analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı bu noktada sözkonusu olmaktadır. Denetçi cari dönemin ve geçmiş dönemin verilerini ele alarak hesapladığı reşyolardan ve yaptığı trendlerin analizlerinden yararlanarak önemliliği belirlemektedir.

Mali tablolar seviyesinde önemliliğin belirlenmesi ile hesap kalanları seviyesinde belirlenmesi birbirini tamamlayan iki olaydır. Denetçi hesap kalanları seviyesinde önemliliğin seviyesi hakkında bir yargıya varırken hesap kalanlarının önemliliği ile mali tabloların önemliliği arasındaki ilişkileri gözönüne almak zorundadır. Hesap kalanları için önemlilik seviyesi maddi hataların gözönüne alınmasından önce hesapta kabul edilebilir. Hatanın olup olmadığı ile belirlenebilir. Önemlilik seviyesi belirlenirken mali tablolarda yer alan herbir kalem ait olduğu grubun toplamına tutar olarak ele alınarak oranlanır ve bunun sonucunda eğer kalem grubun %10'nundan fazlasını oluşturuyorsa önemli kabul edilir. Bunun yanısıra işletmenin faaliyet konusu ve ele alınan kalemin bunun içindeki önemide dikkate alınır. Kalemin grup toplamına oranlanarak bulunan sonuç bir tür analitik inceleme prosedürüdür. Bundan dolayı analitik inceleme prosedürlerinin önemliliğin belirlenmesindeki rolü küçümsenemez.

Denetçi hem mali tablolar seviyesinde hemde hesap kalanları seviyesinde önemliliğin planlanmasını yaparken şu üç tür bilgiyi gözönüne almalıdır³⁷:

- Denetlenmiş mali tabloları
- Aradönem finansal bilgileri
- Önceki döneme ait mali tabloları

Dikkate alınan bu veriler arasında gereken ilişkiler kurularak ve reşyo analizleri, trend analizleri, ussallık testleri olarak bilenen analitik inceleme prosedürleri kullanılarak hem mali tabloların hemde hesap kalemlerinin önemliliği planlanmış olur. Planlanan önemlilikle birlikte belirlenen denetim riski sonucunda ise denetçi denetim programını oluştururken denetim çalışmasında öncelikle inceleyeceği kalemleri belirlemiş olur³⁸.

3. DENETİM RİSKİNİN BELİRLENMESİ AŞAMASI

3.1. Denetim Riski ve Dikkate Alınacak Unsurlar

Denetim riskinin belirlenmesi denetimin planlanması sürecinin tasarım aşamasında yer alan unsurlardan dördüncüsüdür. Denetçi sözkonusu denetim riskini denetim süreci içinde denetimin planlaması, denetim işlemlerinin belirlenmesi ve mali tabloların bütün halinde değerlendirilmesi aşamalarında olmak üzere üç yerde belirleme çalışmaları yapar. Denetim riskinin bu aşamalarda belirlenmesi iki seviyede olmaktadır³⁹:

- Mali tablolar seviyesinde genel denetim riskinin belirlenmesi,
- Mali tablolarda yer alan kalemlere ve işlemlere ilişkin olarak herbiri için ayrı ayrı denetim riskinin belirlenmesi.

Bunlardan mali tablolar seviyesinde genel denetim riskinin belirlenmesi denetimin planlanmasının tasarım aşamasında yapılır. Oysa mali tablolarda yer alan kalemler ile işlemlerin herbiri için ayrı ayrı olarak belirlenecek olan denetim riski ise maddilik testlerine ilişkin olarak hazırlanacak denetim programının oluşturulması esnasında dikkate alınmaktadır.

³⁷ CHARMICHAEL-WILLINGHAM, s.115.

³⁸ Richard SCOTT-Jhon PAGE-Paul HOOPER, *Auditing: A System Approach*, Restan Publishing Co., Inc., 1982, s.61.

³⁹ AICPA, SAS No. 47 (AU 312.08).

Bu bağlamda denetim riski, mali tablolarda maddi hata olabileceği ve bunların denetçi tarafından tesbit edilemeyip gözden kaçırılabilmesi olarak ifade edilmektedir⁴⁰. Denetim riskinin özellikle denetimin planlanması aşamasında tespit edilmesi gerekir. Çünkü bu aşamada denetim planının hazırlanmasına ilişkin olarak alınacak diğer kararlar belirlenecek olan denetim riskinden etkilenmektedirler. Planlama aşamasında denetim riskinin belirlenmesinde denetçi tarafından yeterli mesleki dikkat ve özen gösterilmeli, hatta deneyimli personelden yararlanılmalı ve çalışanlara yönelik gözetim yoğun olarak yapılmalıdır. Denetçi denetim riskinin planlamanın tasarım aşamasında mali tablolar seviyesinde belirlerken bu riski etkileyen bazı unsurları da gözönünde olması gerekir. Sözkonusu bu unsurlar aynı zamanda hesap kalanları seviyesinde tespit edilen denetim riskinide doğrudan etkilemektedirler. Bahsedilen unsurlara denetlenecek müşteri işletmenin yüksek bir teknolojiye sahip olması bu nedenle de stoklarının değerlerine ilişkin bazı özel problemlerle karşılaşılması gibi durumlar örnek olarak verilebilir.

Denetçiler planlama aşamasında denetim riskini artırıcı etkiye sahip bazı şartların varlığını belirlemeye yönelik bir anket formu yada liste kullanırlar ve sonuçta anket formunu değerlendirerek elde ettikleri sonuçlara göre müşteri işletmenin denetim riski derecesini belirlerler. Sözkonusu bu anket formunda şu konulara ilişkin sorular yer almaktadır⁴¹:

- Müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği çevre
- Yönetimin kredibilitesi veya tutumları
- Muhasebe ilkelerinin uygulanmasına veya muhasebe tahminlerinin yapılmasına ilişkin özel problemlerin varlığı

Denetimin planlamasında denetim riskinin belirlenmesinde sayılan unsurların yanısıra denetçi şu unsurları da gözönüne almalıdır⁴²:

⁴⁰ Martin A. MILLER-Larry P. BAILEY, **GAAS Guide 1989-A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standards**, Miller Accounting Publications, Inc., 1989 s.8-14.

⁴¹ CHARMICHAEL-WILLINGHAM, s.117.

⁴² CHARMICHAEL-WILLINGHAM, s.117.

- Yönetim hilesinin olma olasılığı
- Mevcut bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin olması
- Kanunsuz faaliyette bulunma olasılığı
- İşletmenin iş hayatında başarısız olma olasılığı

Denetçi denetim riskine ilişkin olarak belirtilen bu özel alanlardaki incelemelerini yaparak riskin derecesini belirler. Diğer bir ifadeyle denetçinin mali tablolarındaki hata ve yolsuzlukları bulamaması ve bir görüş elde edememesi sonucu denetim işini kabul etmemesi bile sözkonusu olabilir. Çünkü sözkonusu olan heriki durumda denetim riski derecesinin yüksekliğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Denetim riski derecesi yüksek olan bir müşteri işletmenin denetim işi alınacak olursa bu durum denetim firması açısından büyük problemler yaratabilir ve beraberinde denetim firmasına önemli sorumluluklar getirebilir ki, bu da denetim firmasının gelecekteki iş hayatını olumsuz olarak etkileyebilir.

Genellikle denetçiler yapacakları denetim çalışmalarına yönelik olarak belirleyecekleri denetim riski derecesini tespit ederken %95'lik güvenilirlik payı ve %5'lik hata olma olasılığı payı öngörmektedirler⁴³. Belirlenen denetim riski derecesi yapılacak olan denetimin zaman, maliyet ve işgücü gibi faktörlerini de önemli ölçüde etkilemektedir. Denetçi denetim riski yüksek bir çalışmada daha çok kanıt toplamaya yöneleceği için normalden daha fazla zaman ve işgücü harcar ki, bu da denetimin maliyetini artıran bir etkidir. Planlamanın tasarım aşamasında belirlenen denetim riski seviyesine bağlı olarak denetçi denetim programını hazırlar. Denetim programında yer alacak olan maddilik testlerine ilişkin bölümün kapsamı denetim riski derecesinin yüksek olması durumunda daha geniş tutulacaktır. Oysa denetim riski derecesinin düşük olması durumunda ise maddilik testlerine ilişkin olarak hazırlanacak denetim programının kapsamı dar tutulacaktır. Bir denetim çalışmasında denetim testlerinin tam anlamıyla yerine getirilebilmesi ve objektif bir görüşe ulaşılabilmesi için planlama aşamasında denetim riski derecesinin düşük olarak tutulmuş olması gereklidir⁴⁴. Denetçi planlama aşamasında denetim riski derecesini yüksek olarak belirlemiş ise bu riskin derecesini denetim

⁴³ Lynford E. GRAHAM, "Audit Risk-Part IV", CPA Journal, Vol 55, Iss 1, November 1985, s.38.

⁴⁴ CARMICHEAL-WILLINGHAM, s.83.

çalışması boyunca azaltmak yönünde çaba sarf etmelidir. Bu amaca ise denetim testlerinin kapsamı ve yapısı belirlenirken ulaşılabilir. Bu bağlamda iki yaklaşım sözkonusudur ki denetçi çoğu zaman bu yaklaşımların herikisini de birlikte kullanmayı tercih etmektedir⁴⁵:

a. Denetim testlerinin yapısı ve kapsamı belirlenirken kalemlerin doğal yapısına, müşteri işletmenin muhasebe sistemine, kontrol çevresine ve mali tablolarındaki maddi hatalarına ilişkin olarak belirlenen denetim riski derecesinin etkili kontrol prosedürlerinden yararlanılarak azaltılması ve bu doğrultuda istenilen yeterli güvenilirliğe ulaşılması

b. İncelemeye tabi tutulmuş olanlarda denetçinin maddi hataların mevcudiyetine ilişkin olarak yeterli güvenilirliğe ulaşması durumunda ilgili kalemin doğruluğuna ilişkin doğrulamanın yapılacak denetim testlerinin oluşturulması

3.2. Denetim Riskinin Unsurlarına Göre Belirlenmesi ve Kontrol Altına Alınması

Denetim riski üç temel unsurdan meydana gelmektedir. Bunların yüzdelerinin birbirleriyle çarpılması sonucu elde edilen yüzde denetim riski derecesini verir. Sözkonusu hesaplama şu şekilde formüle edilmiştir⁴⁶:

$$\text{DENETİM RİSKİ} = \text{Asıl Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Dedeksiyon Riski}$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{Analitik} \\ \text{Prosedür} \\ \text{Riski} \end{array} \right\} \times \left\{ \begin{array}{l} \text{İşlem} \\ \text{Testleri} \\ \text{Riski} \end{array} \right\}$$

Denetim riskinin unsurları olarak kabul edilen asıl risk, kontrol riski ve dedeksiyon riski AICPA'nın 47 nolu yönetmeliğinde şu şekilde tanımlanmaktadır⁴⁷:

Asıl risk, işletmenin doğal ve çevresel özelliklerinden kaynaklanan ve mali tablolarda hata ve yolsuzluk olma olasılığıdır⁴⁸.

⁴⁵ CARMICHEAL-WILLINGHAM, s.83.

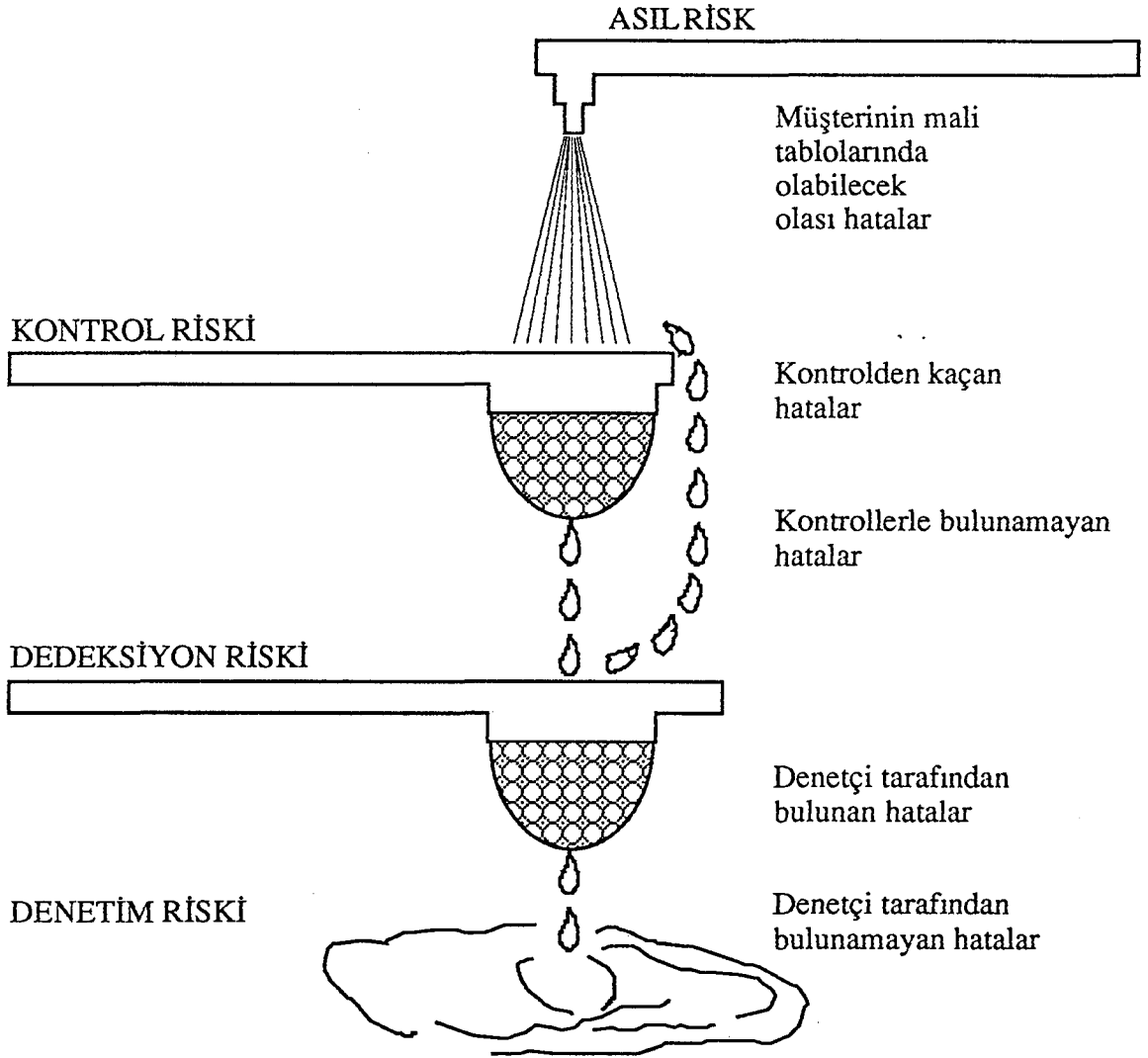
⁴⁶ AICPA, SAS No. 47 (AU 312. 20).

⁴⁷ Roger ADAMS, "Risks In The Foreground", Accountancy (UK), Vol. 103, Iss. 1147, March 1989, s.102.

⁴⁸ AICPA, SAS No. 47, (AU 312.20a), Ayrıca bu risk bazı denetimciler tarafından işletme riski olarak tanımlanmaktadır.

Kontrol riski, hata bulmada ve düzeltmede iç kontrol sisteminin yetersizliği yani muhasebe kontrol sisteminin doğabilecek veya olası hataları ortadan kaldıramaması durumunda sözkonusu olan risktir⁴⁹.

Dedeksiyon riski ise, denetçinin yetersizliğine dayalı olarak mali tablolardaki hata ve yolsuzlukları bulamamasından kaynaklanan riskdir⁵⁰.



Kaynak: CARMICHAEL-WILLINGHAM, s.217.

ŞEKİL 7. Denetim Riski ve Unsurlarının Şekilsel Gösterimi

Şekilden de görüleceği gibi denetim riski üç riskin birleşiminin sonucu ortaya çıkan bir risktir.

⁴⁹ AICPA, SAS No. 47, (AU 312.20b).

⁵⁰ AICPA, SAS No. 47, (AU 312.20c).

Dedeksiyon riskinin seviyesi ise diğer iki riskin seviyesi baz alınarak aşağıda verilmiş olan formül yardımıyla hesaplanmaktadır⁵¹:

$$\text{DEDEKSİYON RİSKİ} = \frac{\text{DENETİM RİSKİ}}{\text{ASIL RİSK} \times \text{KONTROL RİSKİ}}$$

Dedeksiyon riski de kendi içinde iki unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar analitik inceleme prosedürü riski ve işlem testleri riskidir. Bu iki unsurun birleşmesi sonucu elde edilen yüzde dedeksiyon riski seviyesini verir.

Denetçi bu üç unsurdan asıl riskin belirlenen seviyesini değiştiremez. Asıl riskin ortaya çıkışında stoklar, borçlar ve kredilere ait hesapların yüksek hata oranına sahip olması önemli rol oynamaktadır⁵². Bu tür hesaplarda belirlenecek hata oranı sıklığına bağlı olarak denetçi belirleyeceği asıl risk seviyesini analitik inceleme ve işlem testlerini yoğun şekilde kullanarak belirleyebilir. Bunun yanısıra müşteri işletmenin boyutu ile bağıntılı olarak ortaya çıkan personel problemleri arasındaki ilişkinin de asıl riskin seviyesinin yüksek olmasına sebep olan ikinci önemli etken olduğu belirlenmiştir. Asıl riski ortaya çıkaran etkenler denetçi tarafından elimine edilemeyeceğinden dolayı bu riskin seviyesinde herhangi bir değişme yapılamaz. Oysa diğer risk unsurları için denetçi kontrol riskinin ve dedeksiyon riskinin belirlenmiş seviyelerini azaltıcı yönde çalışmalar yapabilir. Denetçi kontrol riski seviyesini müşterinin kontrol çevresinden, muhasebe sisteminden ve etkin şekilde kullanılan kontrol prosedürlerinden elde edeceği kanıtlarla düşürebilir. Dedeksiyon riski seviyesi ise analitik prosedürlerin ve işlem testlerinin etkin bir şekilde kullanımıyla azaltılabilir⁵³. Denetçi söz konusu prosedürler ve testler arasındaki seçimini en az maliyetli olanı yönünde yaparak kullanır. Denetim riskinin unsurları aşağıda şekil yardımıyla gösterilmiştir:

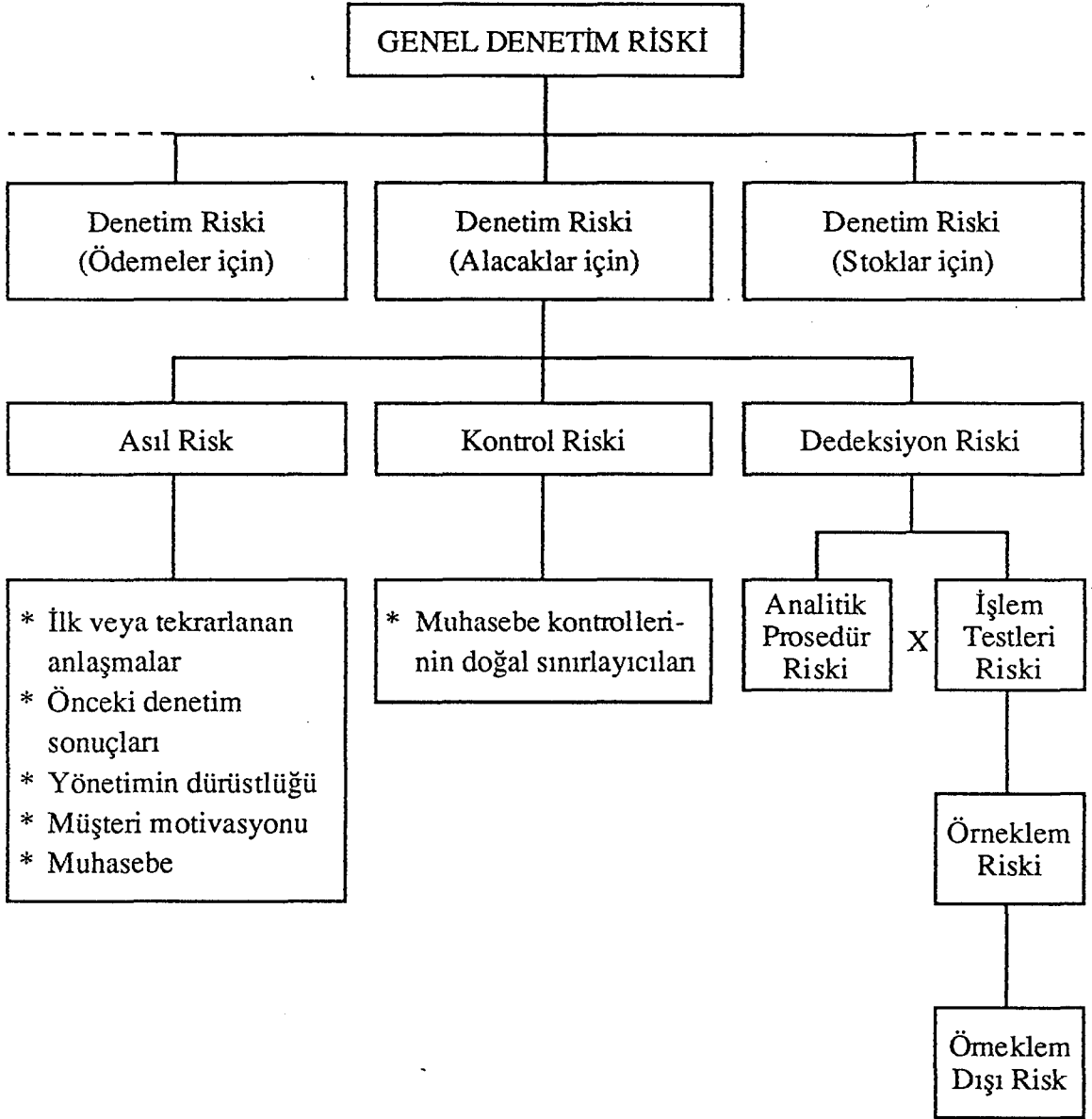
Denetim riski unsurlarının oluşmasında önemli rol oynayan etkenler vardır. Bu etkenlerin de riskin belirlenmesinde ve kontrolünde gözönüne alınmaları gerekir⁵⁴. Söz konusu etkenler Şekil 8'de gösterilmektedir.

⁵¹ THOMAS-WARD-HENKE, s.164.

⁵² Raymond JOHNSON, "Evaluating Audit Risk Components", *Accountancy (UK)*, Vol.99, Iss.1122, February, 1987, s.124.

⁵³ AICPA, *Audit of Small Businesses*, Auditing Procedure Study, 1985, s.44.

⁵⁴ ADAMS, s.102.



Kaynak: ADAMS, s.102.

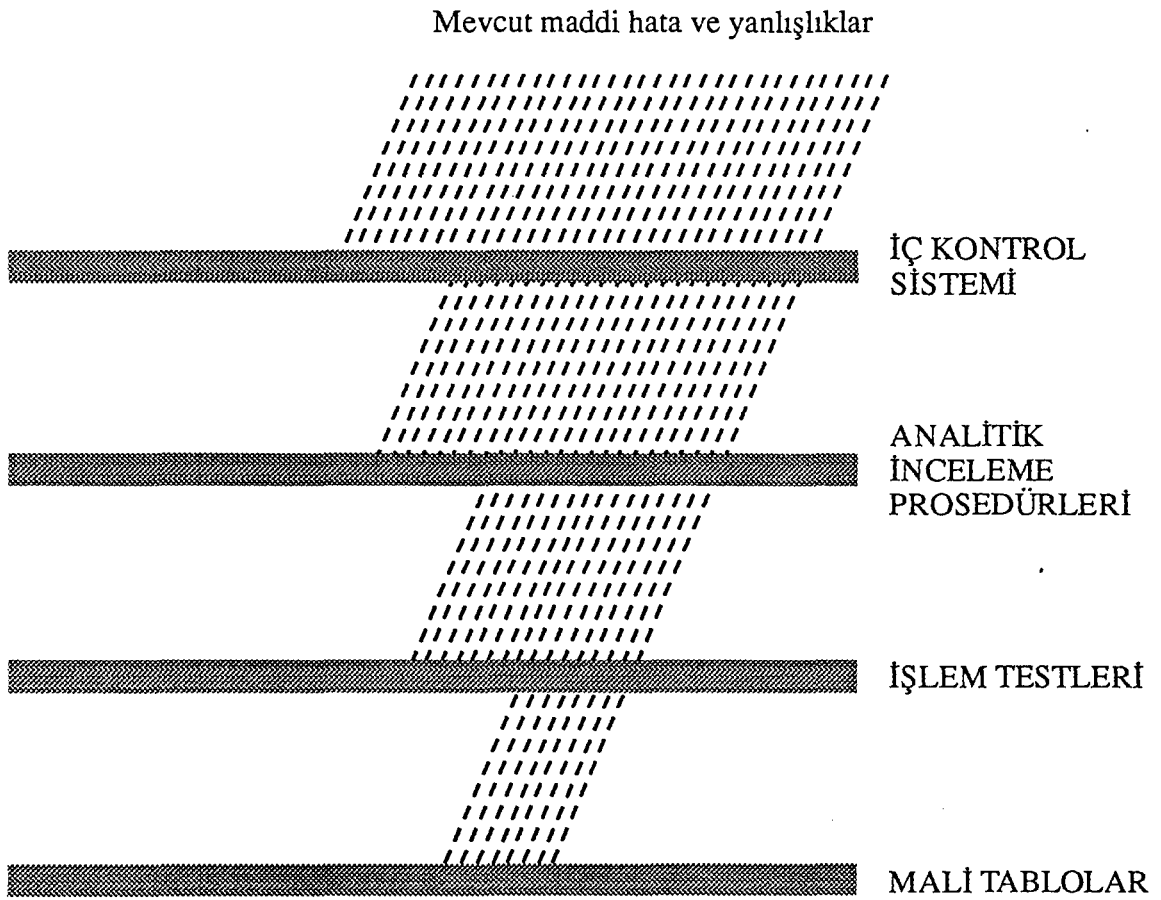
ŞEKİL 8. Denetim Riski Unsurlarını Oluşturan Etkenler

Şekilden de anlaşılacağı üzere analitik inceleme prosedürlerinin kullanımından dolayı ortaya çıkacak risk dedeksiyon riskini oluşturan unsurlardan birisi olarak görülmektedir⁵⁵. Denetçi analitik inceleme prosedürlerini denetim riski seviyesini düşük tutmak amacıyla kullansa da sonuçta analitik inceleme prosedürlerinden doğan bir risk söz

⁵⁵ Jack C. ROBERTSON-Robert ROUSE, "Substantive Audit Sampling-The Challenge of Achieving Efficiency Along With Effectiveness", *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 1, March 1994, s.37.

konusudur. Bu risk analitik inceleme prosedürlerinin gerçekten maddi olan fakat normal olmayan ve önemli olan dalgalanmaları ya da dalgalanmayı tespit edememesi sonucu ortaya çıkar. Özetle analitik inceleme prosedürleri riski, prosedürlerin maddi hataları bulup ortaya çıkaramayacağı durumlarda söz konusu olan risktir⁵⁶.

Denetçi denetim riskinin unsurlarını bu üç tür riski belirledikten sonra kontrol altına alabilmek için girişimlerde bulunur. Bu bağlamda denetçi bu riskleri iç kontrol sistemini, analitik inceleme prosedürlerini, ve işlem testlerini etkin şekilde kullanmak yoluyla kontrol edebilir⁵⁷. Bu ise aşağıdaki şekilde gösterilmiştir:



Kaynak: DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPELIUS, s.253.

ŞEKİL 9. Denetim Riskini Kontrol Altına Almada Kullanılan Faktörler

⁵⁶ ADAMS, s.102.

⁵⁷ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPELIUS, s.253.

Denetçinin bu üç risk unsurunu kontrol altına almasındaki amacı denetimin güvenilirliğini yükselterek etkin ve etkili bir denetim çalışması ortaya çıkarmaktır. Analitik inceleme prosedürlerinin de bu amaç doğrultusunda kullanılması denetimin etkinliğinin artırılmasında önemli rol oynar. Özellikle asıl riskin ve dedeksiyon riskinin seviyelerinin belirlenmesinde ve kontrolünde analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı zorunludur.

Asıl riskin belirlenmesinde ve kontrolünde denetçinin izlemesi gereken akışın en önemli bölümünü müşterinin işi ve ait olduğu endüstri kolunun, faaliyetlerinin özelliklerinin ve işindeki sürekliliğinin belirlenmesi oluşturur. İşte bu noktada denetçi analitik inceleme prosedürlerinden yararlanarak güvenilir, düşük maliyetli ve zaman tasarruflu bilgiler elde ederek asıl riskin seviyesini belirler ve kontrol altına alabilir. Aynı durum dedeksiyon riski için de sözkonusudur. Şöyle ki, analitik inceleme prosedürleri mali tablolarda yer alan büyük boyuttaki hata ve yolsuzlukları bulmada denetçiye yol gösteren ve maliyet tasarrufu sağlayan prosedürlerdir⁵⁸. Bir denetim çalışması içinde maliyet tasarrufu sağlayarak denetimi etkin hale getiren prosedürlerin oynadığı rol küçümsenemez. Dedeksiyon riskinin belirlenmesinde ve kontrolünde denetçi analitik inceleme prosedürlerini etkin bir şekilde kullanacak olursa denetim sürecinin ileriki aşamalarında yapacağı hesap kalanı testlerinin kapsamını daraltarak azaltabilir. Analitik inceleme prosedürlerinin etkin kullanımı ise denetçinin işletmenin şu andaki durumu hakkında sahip olduğu bilginin ne derece güvenilir ve yeterli olduğuna bağlıdır. Eğer denetçi işletmeyle ilgili yeterli derecede bilgiye ve analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı hakkında gereken deneyime sahip ise ortaya çıkacak dedeksiyon riskinin seviyesini azaltabilir.

3.3. Belirlenen Denetim Riski Doğrultusunda Müşteri Plan Defterinin Hazırlanması

Denetçi planlamanın tasarım aşamasında müşterinin işi ve ait olduğu endüstri kolunun iyi bir şekilde anlaşılabilirliğinin sağlanması, önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesi esnasında elde ettiği bilgileri ve yaptığı hesaplamaların sonuçlarını müşteri hakkında tuttuğu plan defterine kaydeder. Denetçi daha sonra denetim programının

⁵⁸ GRAHAM, s.44.

oluşturulması aşamasında müşteri hakkında tutulan bu plan defterindeki bilgilerden yararlanır⁵⁹. Denetçinin müşteri hakkında elde ettiği bilgileri yazdığı plan defterinin şekli ve içeriği Tablo 4’de verilmiştir:

..... İŞLETMESİ	
TARİH	
Müşteri İşletmenin Adı	.....
İşletmenin Türü	.....
İşin Kapsamı	.....
Anlaşmanın Türü	.....
Özel Denetim Problemleri	.....
İşletmenin sonuçlanmayan davası var mı?	..... (EVET) (HAYIR)
Kayıtlar ve defterler istenilen durumda mı?	.....
(İç kontrol sisteminin ön değerlendirmesine göre)	.....
.....
.....
Önemli risk alanları	.....
(Uygulanan analitik inceleme prosedürleri sonuçlarına göre)	.....
.....
.....
Düşük risk alanları	.....
(Uygulanan analitik inceleme prosedürleri sonuçlarına göre)	.....
.....
.....
Önemlilik hakkındaki öngörüşler	.....
.....
.....

Kaynak: TAYLOR-GLEZEN-EHRENREICH, s.73.

TABLO 4. Müşteri Plan Defteri

⁵⁹ TAYLOR-GLEZEN-EHRENREICH, s.70.

Denetçi müşteri hakkında bu plan defterini hazırlarken iç kontrol sisteminin ön bir değerlemesini yaptıktan ve analitik inceleme prosedürlerini uyguladıktan sonra elde ettiği bilgilere dayanarak ulaştığı yargıları dikkate almaktadır. Aynı zamanda denetçi iç kontrol sistemini incelerken ve analitik inceleme prosedürlerini uygularken her ikisine ilişkin olarak ayrı ayrı plan defterleri tutmakta ve bu plan defterlerinden faydalanarak müşteri hakkındaki genel plan defterini hazırlamaktadır. Bunun yanısıra denetçi her iki inceleme için de ayrı ayrı tuttuğu bu plan defterlerinden uygulamanın planlanması aşamasına geçtiğinde denetim programını hazırlarken yararlanmaktadır.

4. DENETİM PROGRAMININ OLUŞTURULMASI AŞAMASI

Denetçinin planlamanın tasarım aşamasında elde ettiği bilgilere göre denetimin ileriki aşamalarında yapacağı faaliyetlerini planladığı ve yazılı denetim programı hale getirdiği programa denir. Denetim programı, denetimin yürütülmesi esnasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yazılı olarak belirlendiği taslaklardır⁶⁰. Tanımdan da anlaşılacağı üzere denetçi bu noktada denetim alanlarını tesbit ederek bu alanlarda kullanacağı denetim işlemlerinin türünü ve yapılış sırasını belirlemek gibi denetim çalışmasının temelini oluşturan önemli bir işi yapmaktadır. İşte bu noktada denetçiye hangi alanlara ne derecede önem vereceği, hangi işlemleri ne yoğunlukta kullanacağı konusunda tasarım aşamasında uyguladığı analitik inceleme prosedürlerinden elde ettiği sonuçları kaydettiği not defteri yardımcı olacaktır⁶¹. Çünkü analitik inceleme beklenmeyen ve normal olmayan dalgalanmaları ve ilişkileri ortaya çıkarmanın yanısıra uygulanacak olan denetim tekniklerinin yapısını, kapsamını ve zamanını belirlemede de önemli rol oynamaktadır⁶².

⁶⁰ Belverd E. NEEDLES Jr.-Doyle Z. WILLIAMS: *The CPA Examination; A Complete Review* 1980-81, Vol.1, Prentice-Hall, Inc., 1980, s.812.

⁶¹ Adı geçen not defteri bazı yazarlarca analitik prosedürlere ilişkin denetim programı olarak da adlandırılmaktadır. (Bu konuda daha geniş bilgi için Larry I. PERRY, *Guide to Quality and Efficiency For Prentice Hall's Small Business Audit Manual*, Prentice-Hall, Inc., 1987, s.84).

⁶² TAYLOR-GLEZEN-EHRENREICH, s.73.

Denetçinin analitik inceleme prosedürlerinin sonuçlarının yer aldığı not defterini denetim planında gözönüne alması zorunludur. Sözkonusu bu not defterinde müşteri işletmenin geçmiş dönemlerinin ve cari döneminin verileri kullanılarak mali tabloları ve hesap kalanları seviyelerinde önemliliği ve denetim riski belirlenmiş ve bunlara ilişkin ayrıntılı hesaplamalar yer almaktadır. Bunun yanısıra not defterinde mali tabloların unsurlarına ait beklenmeyen ya da normal olmayan dalgalanmaların olup olmadığı eğer varsa hangi kaleme ne tutarda olduğu ve bunun nedeninin açıklanıp açıklanmadığıda yer almaktadır. Denetçi bu not defteri doğrultusunda hangi kaleme daha fazla önem vereceğine, hangi kaleme hangi tekniği uygulayacağına ve ne tür bir incelemeye tabi tutacağına ilişkin kararlar vererek denetim programını oluşturacaktır.

Denetçinin denetim programını oluşturmak için kullanacağı analitik prosedürlerin sonuçlarını içeren not defterinin örneği ve içeriği Tablo 5'te gösterilmiştir.

ANALİTİK PROSEDÜRLER	PROSEDÜRÜ UYGULAYAN KİŞİNİN ADI	ÖNERİLEN ANALİZLERDE KULLANILAN KAYNAKLAR
<ol style="list-style-type: none"> 1. Karşılaştırmalı finansal tabloların elde edilmesi, 2. Benzer işletmeler dikkate alınarak mevcut endüstri istatistiklerinin elde edilmesi, 3. Varsa, işletme içinde hazırlanmış bütçelerin ve tahminlerin elde edilmesi, 4. Birinci aşamada elde edilen finansal tabloların elde edilmiş endüstri istatistikler, bütçeler ve önceki dönemlere ait verilerle ilişkilendirilerek analiz edilmesi, <ol style="list-style-type: none"> A. Reşyo analizleri: hesaplanan reşyoların hem önceki dönem hemde endüstri istatistikleriyle karşılaştırılması, <ol style="list-style-type: none"> 1. Genel satışlara ilişkin çeşitli giderlerin kontrolünde işletme yönetiminin kabiliyetinin ve yatırım fonlarıyla ilgili kârların ölçülmesinde işletme yönetiminin bütün olanak etkinliğinin belirlenmesi için (faaliyet kârı marjı reşyosu, brüt kâr reşyosu gibi) kârlılık reşyolarının analiz edilmesi, 2. Tahsil edilebilirlikteki gibi önemli dalgalanmaların belirlenmesi için (stok ve alacak devir hızı reşyoları gibi) faaliyet reşyolarının analiz edilmesi, 3. İşletmenin likidite seviyesinin belirlenmesi için finansal yönetim reşyolarının analiz edilmesi (aktif toplamının çalışma sermayesine reşyosu gibi), B. Hesaplar arasındaki önemli dalgalanmalar için bilançonun analiz edilmesi (uzun vadeli borçlarla duran varlıkların, kısa vadeli borçlarla dönen varlıkların değerlendirilmesi), C. Nakit akışı tablosunun incelenmesi: tablonun hazırlanmasında kullanılan ve analize uygun bütün hesapların analiz edilmesi, D. Önemli dalgalanmalar için gelir tablosunun analiz edilmesi 		

Kaynak: TAYLOR-GLEZEN-EHRENREICH, s.74-75.

TABLO 5. Analitik İnceleme Prosedürlerine Ait Not Defteri

Denetçi, Tablo 5'te verilen plan defterinde yer alacak bilgiler doğrultusunda Maddilik testlerinin yerine getirilmesi aşamasında yapılacak olan çalışmalarda baz alacağı normal olmayan dalgalanmaları belirleyecek ve bu bağlamda analitik inceleme prosedürlerinden denetçinin elde edeceği güvenilirlik derecesinin yüksekliği de yapılacak olan hesap kalanı testlerini elimine edecektir⁶³. Aynı zamanda bu plan defteri çalışma kağıtları için de yararlanılabilecek belge niteliği taşımaktadır.

V. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN PLANLAMA SÜRECİNDE UYGULANIŞI

Denetçiye daha etkin ve etkili bir denetim çalışması yapma olanağı sağlayan analitik inceleme prosedürlerinin planlama aşamasında kullanılmasının zorunlu olduğu evvelce belirtilmişti. Bu bağlamda denetçi analitik inceleme prosedürlerini daha önce de belirttiği üzere reşyo analizi, trend analizi ve ussallık testleri olmak üzere üç temel şekilde uygular.

1. REŞYO ANALİZİ

Reşyolar denetçi tarafından bütün bir denetim süreci boyunca yaygın bir şekilde kullanılmaktadır⁶⁴. Çünkü reşyolar mali tabloların bünyesindeki kalemler arasında gizli olarak var olan her türlü ilişkinin ortaya çıkmasını sağlamakta ve bu nedenle de tabloların çok kolay anlaşılabilirliğine imkan sağlamaktadır. Aynı zamanda reşyolar müşterinin mali tablolarını farklı şekilde karşılaştırabilmede, farklı tablolara ait unsurların birbirleriyle olan ilişkilerinin kurulmasında, mali tablolardaki önemli eğilimlerin belirlenmesinde ve endüstri ortalamalarıyla müşterinin faaliyetlerinin karşılaştırılabilmesinde denetçiye asiste eder ve mevcut ilişkileri kolayca kurabilmesine olanak tanır⁶⁵. Denetim açısından önemli bazı mali tablo oranlarının hesaplanması ve bu oranların önceki yılların oranları ile ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırılması şarttır. Oranlardaki önemli değişimler, denetçi tarafından

⁶³ TAYLOR-GLEZEN-EHRENREICH, s.72.

⁶⁴ Charles N. GIBSON, *Financial Statement Analysis: Using Financial Accounting Information*, Fifth Edition, South-Western Publishing Co., 1992, s.144.

⁶⁵ John C. LERE, *Managerial Accounting: A Planning-Operating-Control Framework*, John Wiley and Sons, Inc., 1991, s.687.

incelenmesi gereken alanlara işaret eder ve bu değişmelerin nedenlerinin araştırılmasına temel hazırlar.

Reşyo analizinden sağlanacak temel fayda belirli bir normdaki veya planlanmış sonuçlarla değişkenler arasındaki ilişkiyi oluşturan unsurların karşılaştırılabilmesidir⁶⁶. Denetçinin gerekli karşılaştırmaları yapabilmesi için işletmenin reşyolarının aynı normlarda veya önemli farklılıklarda olup olmadığını belirlemelidir. Genelde reşyo analizi için normlar iki yoldan birisi ile belirlenir. Bunlar, zaman serisi analizi veya dikey analizdir⁶⁷. Söz konusu bu iki norm kaynakları yapılacak olan karşılaştırmaların daha iyi anlaşılabilmesini sağlarlar.

Denetçinin bu normları kullanarak reşyo analizini yapabilmesi için müşterinin denetlenen döneme ve geçmiş döneme ait mali tablolarını temin etmiş olması gerekir. Denetçi hesapladığı reşyolara dayalı olarak yaptığı karşılaştırmalarda elde ettiği sonuçlara göre maddilik testlerine ilişkin hazırlayacağı denetim programının kapsamını oluşturacaktır. Oluşturulacak denetim programında incelenecek olan işlemleri etkileyen kalemlere ilişkin kullanılacak denetim prosedürlerinin türünün, kapsamının, yapısının ve zamanının ne şekilde olacağı denetçinin planlama aşamasında uygulayacağı analitik inceleme prosedürlerinin sonucunda elde edeceği sonuçlar doğrultusunda belirlenecektir⁶⁸.

Mali tabloların tamamı gerçekte binlerce reşyonun hesaplanmasına olanak tanır. Fakat denetim açısından olaya bakıldığında denetçinin bütün reşyoları hesaplaması gerekmez. Genelde normal bir denetim çalışmasında denetçinin en az yedi farklı kategoriye ayrılarak hesaplanan reşyoları dikkate alması gerekir⁶⁹. Bu ise denetçiye normal bir işletme için ekonomik ilişkilerin temelini teşkil eden önemli verileri elde etme olanağı sağlar. Eğer denetçi farklı özellikler gösteren bir işletmeyi denetleyecek ise bu reşyolara ek olarak bazı reşyoları da hesaplama ihtiyacı duyabilir.

⁶⁶ Michael R. TYRAN; *Handbook of Business and Financial Ratios*, Prentice-Hall, Inc., 1992, s.3.

⁶⁷ MCKEE, s.76.

⁶⁸ THOMAS-WARD-HENKE, s.243.

⁶⁹ MCKEE, s.79.

Denetçinin normal bir işletmenin denetiminde hesaplayacağı reşyolar Tablo 6’da gösterildiği şekilde kategorize edilmişlerdir⁷⁰.

KATEGORİLER	REŞYOLAR
KISA DÖNEM LİKİDİTE REŞYOLARI	Cari Reşyo Hazır Değerler Reşyosu Kısa Vadeli Yab. Kaynakların Toplam Aktiflere Reşyosu
NAKİT DURUMU REŞYOLARI	Net Satışların Nakitlere Reşyosu Aktiflerin Nakitlere Reşyosu
STOK DEVİR HIZI REŞYOLARI	Stok Devir Hızı Reşyosu
ALACAK DEVİR HIZI REŞYOLARI	Alacak Devir Hızı Reşyosu Alacakların Ortalama Tahsil Dönemi Reşyosu
YATIRIM KÂRLILIĞI (KÂRLILIK) REŞYOLARI	Net Kâr Reşyosu Öz Sermaye Kârlılığı Reşyosu Aktiflerdeki Fon Artışı Reşyosu
SERMAYE DEVİR HIZI REŞYOLARI	Dönen Vadıklar Reşyosu Aktif Devir Hızı Reşyosu Satışların Öz Sermaye Reşyosu
FİNANSAL KALDIRAÇ REŞYOLARI	Kaldıraç Reşyosu Borçların Öz Kaynaklara Reşyosu Borç Ödeme Gücü Reşyosu

Kaynak: MCKEE, s.81.

TABLO 6. Denetçinin Denetim Çalışmasında Kullandığı Reşyo Kategorileri

⁷⁰ MCKEE, s.80.

Tablo 6'da gösterilen yedi kategorinin herbiri normal bir işletmenin gerçek ekonomik boyutunu oluşturan faktörleri ifade etmektedir. Her kategori için birden fazla reşyo hesaplama olasılığı vardır. Bu durum denetçi açısından ele alınacağı için amacın farklılığı gözönünde tutularak her kategorinin birbiriyle ilişkilendirilebileceği reşyoların belirlenip, gerçekte denetim için gerekli olanların hesaplanması yerinde olur.

1.1. Kısa Dönem Likidite Reşyoları

Denetçinin amacına uygun olarak hesaplaması gereken ilk reşyo kategorisini kısa dönemli likidite reşyoları oluşturmaktadır. Bu işletmenin kısa dönem likiditesini en iyi şekilde cari reşyo, hazır değerler reşyosu, borç devir hızı reşyosu ve kısa vadeli yabancı kaynakların toplam aktiflere reşyosu ölçer⁷¹. Kısa vadeli likidite reşyolarının denetçi tarafından hesaplanmasındaki amaç kısa vadeli yabancı kaynakların ve dönen varlıkların sınıflandırılmalarındaki ortaya çıkabilecek olası hataların belirlenmesidir. Özellikle bu reşyoların yalnız olarak hesaplanmalarına yol açacak bir sınıflandırma yapılmış ise denetçi bunu belirleyerek gereken düzeltmeleri yapar.

Kısa dönem likidite işletmenin mevcut cari finansal kaynaklarıyla sadece kısa dönem borçlarını karşılayabilme kabiliyetini ifade eder. Bu ölçümün altındaki temel beklenti işletmenin ek borçlanmaya gitmeksizin veya normal olmayan varlıklarını elden çıkartmaksızın faaliyetlerini normal olarak sürdüreceğidir. Bunun anlamı ise belli bir zamandaki durumda bu şartları işletmenin karşılayabilme yeteneğinin gerçekten ölçülebilmesi imkanının olabileceğidir. İyi bir kısa dönem likidite durumu işletmenin verimli alacaklar, stoklar ve borçlar yönetimine sahip olduğunun göstergesidir. Eğer analiz sonucu ya alacaklar yada stoklar alanlarında problemler tesbit edilmiş ise denetçi iyi bir kısa dönem likiditesini ortadan kaldıracak olan ya ödemelerin kesilmesi yada kayda alınmaması problemi olasılığı için uyarılmalıdır. Zayıf bir kısa dönem likidite durumu ise ya yönetim tarafından yapılan gereksiz muhasebe tahminleri, yada düzenli bir şekilde riskin artması sonucudur ve bu yönetim üzerinde olanağın dışı bir baskı oluşturabilir.

Denetçi işletmenin kısa dönemli likiditesini belirlemede hesapladığı reşyoları geçmiş

⁷¹ MCKEE, s.81.

dönemlere ait hesaplanmış reşyolarıyla ve ait olduğu endüstri kolunun ortalamalarıyla karşılaştırır. Yapılan araştırmalar sonucunda denetçi için iki farklı durum sözkonusu olur. Bu bağlamda denetçi ortaya çıkacak olan her durum için farklı kararlar alır. Birinci durumda hesaplanan reşyoların sonuçları geçmiş yılların sonuçlarına ve endüstri ortalamasına göre uygun bir seyir gösterir. İkinci durumda ise hesaplanan reşyoların sonuçları hem geçmiş yılların reşyolarının hemde endüstri ortalamalarının üstünde veya altında seyreden önemli değişimler gösterebilir. Denetçi, birinci durum söz konusu olduğunda işletmenin istikrarlı bir tutum içinde olduğu kanısına ulaşır ve maddilik testlerine ilişkin denetim programını oluştururken ileriki aşamalarda yapılacak olan işlem testlerinin ve hesap kalanı testlerinin kapsamını dar tutarak zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu sağlayarak daha etkin bir denetim çalışması yapmış olur. Bunun aksine ikinci durum sözkonusu olursa işletmenin kısa dönem likidite durumunun kötü ve istikrarsız olduğu ortaya çıkar ki, denetçi, bu durumda, hazırlanan maddilik testleri programında yer alacak işlem testlerinin ve hesap kalanı testlerinin kapsamını alabildiğince geniş tutarak bu olumsuz durumun nedenini ortaya çıkartabilir. Denetçi işletmenin kısa dönemli likidite durumunda istikrarsızlık tesbit ettiğinde bu durumu belirlemede kullandığı reşyoları oluşturan kalemler olan stokları, alacakları, menkul kıymetleri ve bankaları daha detaylı ele alarak , gerekirse ek reşyolar hesaplayarak incelemeye tabi tutmalıdır. Bunların yanısıra denetçi istikrarsızlığa yol açabilecek etkenlerden olan enflasyon etkilerini, mevsimlik dalgalanmaları, hükümet politikalarını ve sektörün özelliklerini de göz önüne almak zorundadır. Denetçinin bütün etkenleri göz önüne alarak ve ilgili kalemleri gerekli denetim prosedürleri ile detaylı olarak inceleyerek meydana gelen istikrarsızlık durumunun nedenlerini belirlemesi daha kolay olur.

1.2. Nakit Durumu Reşyoları

Nakit durumu reşyoları denetçinin ikinci olarak ele alacağı reşyo kategorisidir. Denetçi bu durumu belirlemede net satışların nakitlere reşyosu ve aktiflerin nakitlere reşyosu olmak üzere iki çeşit reşyo hesaplar. Nakit durumu işletmenin normal faaliyetlerini devam ettirebilmek için yeterli miktarda nakite sahip olma kabiliyetinin ifadesidir. Aynı zamanda nakit durumu nakit yönetiminin yansımasıdır.

İyi bir nakit durumu işletmenin normal faaliyetlerinde ihtiyaç duyacağı yeterli miktarda nakite sahip olduğunu gösterir. Fazla miktarda nakit, olası problemlerin ifadesi olabilir. Şöyleki, özel bir amaç için biriktirilmiş ve yeterli kazanç elde edilememiş ise olası problemler ortaya çıkabilir. Bu durumu ortadan kaldırmak için ideal olanı bütün nakiti işletmenin çalıştığı bankaya yatırması bunun üzerinden bir faizin kazanılmasıdır. Bu noktada denetçinin işletmenin nakit durumunu geliştirebilecek bankalar arası nakit transferleri dönemlerinin dönem sonu kayıtlarındaki olası kesim hatalarına karşı dikkatli olması gerekir. Zayıf veya olumsuz bir nakit durumu ise işletmenin nakit durumu politikalarının yeniden gözden geçirilmesi gereğinin ifadesidir. Eğer ihtiyaç varsa eldeki mevcut nakit kaynaklarıyla birlikte nakit durumu analiz edilmeli ve halihazırdaki kredi limitinin de göz önüne alınmasına dikkat edilmelidir. Zayıf nakit durumunu değerlerken denetçi işletmenin olası gider ödeme kayıtlarını gözönüne almalıdır.

Nakit durumunu belirlemede denetçi işletme için hesapladığı reşyoların sonuçlarını önceki dönemlerde hesaplananlarla ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırmak suretiyle işletmenin istikrarlı veya istikrarsız bir yapıya sahip olup olmadığını tesbit eder. Eğer işletme istikrarlı bir yapıya sahip ise nakitler için hazırlanacak olan maddilik testleri denetim programında yer alan işlem testlerinin ve hesap kalanı testlerinin kapsamını dar tutar. Bu şekilde de işgücü, maliyet ve zaman unsurlarında tasarruf sağlayarak hem daha kaliteli kanıt toplamış hemde etkin bir denetim çalışması yapmış olur. Denetçi işletmenin nakit durumunu belirlemede hesapladığı reşyolarda önceki yıllara göre ve endüstri ortalamaları ile arasında beklenmeyen ve normal olmayan değişimler tesbit etmiş ise hazırlanacak olan maddilik testleri programındaki işlem testlerinin ve hesap kalanı testlerinin kapsamını geniş tutmak zorundadır.

1.3. Stok Devir Hızı Reşyoları

Reşyo analizinde üçüncü kategori olarak stok devir hızı dikkate alınmaktadır. Denetçi stoklara ilişkin devir hızını belirlemede stok devir hızı reşyosu ve günlük satışlar olmak üzere iki reşyo hesaplar. Bir işletmenin stok devir hızı belli bir dönem içinde satılan ortalama stokların ne kadar süreyle paraya çevrildiğinin ifadesidir. Yüksek bir stok devir

hızı işletmenin ortalama stoklara eşit miktarda stoğu çok hızlı bir şekilde sattığı anlamına gelir. Bu reşyolar aynı zamanda işletmenin stok yönetimi politikasının göstergesidir. Aktiflerini yüksek oranda stoklarına bağlamış işletmeler için bu reşyo oldukça önemlidir. Ayrıca yüksek bir stok devir hızı işletmenin bazı hatalarına rağmen satılan malların maliyetini iyi anladığı veya dönem sonu stok mevcudunun bazı nedenlerden dolayı anormal düşüklükte olduğu anlamına da gelebilir. Düşük stok devir hızı ise işletmenin fazla, modası geçmiş veya yavaş hareket eden stoklara sahip olduğunu veya muhasebe dışı envantere dayalı düzeltmelerin kayda alınmadığının ifadesidir.

Denetçi stok devir hızını belirlemek için hesapladığı reşyoların sonuçlarını işletmenin önceki dönemlerine ait reşyolarla ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırdığında ya istikrarlı yada beklenmeyen veya normal olmayan değişimler gösteren bir sonuca ulaşır. Eğer denetçi istikrarlı bir sonuca ulaşmış ise maddilik testlerine ilişkin denetim programını oluştururken işlem testlerini ve hesap kalanı testlerini azaltma yoluna gider. Bunun tersine denetçi istikrarsız sürekli dalgalanmalar gösteren bir stok devir hızı belirlerse maddilik testlerine ilişkin denetim programını oluştururken daha ileride yapacağı işlem testlerini ve hesap kalanı testlerini kapsam olarak genişletir.

1.4. Alacak Devir Hızı Reşyoları

Denetçi alacak devir hızı reşyoları olarak alacak devir hızı reşyosunu ve alacakların ortalama tahsil dönemi reşyosunu göz önüne alır. Alacak devir hızı bir yılda alacakların ortalama olarak kaç kere nakte çevrildiğinin göstergesidir. Bu ise etkin bir alacak yönetiminin sonucu olarak ortaya çıkar. Yüksek bir alacak devir hızı gelişmiş bir alacak yönetiminin, olası işlem kapatma probleminin (faturası henüz gönderilmediği halde satışın kayda alınması gibi) veya kredi belgelerinin uygunsuz kullanımının ifadesidir. Düşük alacak devir hızı ise alacakların tahsil edilebilirliği, faturalama yöntemleri veya kredi dönemleri ile ilgili mevcut problemlerin sonucudur.

Denetçi alacak devir hızına ilişkin olarak hesapladığı reşyolarda kredili satışları kullanması istenir. Ancak kredili satışlara ilişkin veriler elde edilmemiş ise mevcut toplam satışlar hesaplamalarda kullanılır. Eğer kredili satışlar işletmenin toplam satışları içinde

yüksek bir paya sahip ise toplam satışlar ile kredili satışlar arasında çok az bir farklılık olacağından şüphesiz ki toplam satışların hesaplarda kullanılmasının bir sakıncası olmayacaktır. Bütün bunların yanısıra denetçinin alacaklar kalemine ilişkin olarak satış miktarı, satış fiyatı, satış politikaları ve şartları ,müşteri takip ve tahsilat servislerinin çalışma koşulları, iş kolundaki müşterilerin ödeme alışkanlıkları gibi konuları da göz önüne alması gerekir.

Denetçi hesapladığı reşyoların sonuçlarını önceki dönemlere ait sonuçlarıyla ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırarak durum tesbiti yapar. Yapılan karşılaştırma sonucu işletmenin alacak devir hızında ya istikrarlı yada istikrarsız bir durum tesbit edilir. Eğer istikrarlı bir durum tesbit edilmiş ise denetçi alacaklar kalemine ilişkin olarak hazırlayacağı maddilik testleri denetim programının kapsamını daraltır. Denetçinin istikrarsız bir durum tesbiti sözkonusu olduğunda ise hazırlanacak maddilik testleri denetim programının kapsamını genişletir ve gerekirse ek reşyo hesaplamalarına giderek tesbit edilen beklenmeyen ve normal olmayan dalgalanmaların nedenlerini ortaya çıkarır.

1.5. Yatırım Kârlılığı (Kârlılık) Reşyoları

Denetçi beşinci kategori olarak yatırım kârlılığı (kârlılık) reşyolarını hesaplar. Bu kategoride net kâr, öz sermaye kârlılığı ve aktiflerdeki fon akışı reşyoları hesaplanır. Yatırım kârlılığı faaliyetlerle ilgili varlıklardan elde edilen fonların faaliyetlerde kullanılmasını ifade eder. Bu durum aynı zamanda işletme için uygun sermaye yatırım projelerinin seçiminde yönetimin uzun dönemdeki başarısını yansıtır.

İyi bir yatırım kârlılığı işletmenin iyi bir rantabiliteye sahip olduğunun ve bütün kaynaklarını verimli kullandığının göstergesidir. Denetçi yatırımın kârlılığının beklenilenden yüksek olduğu zaman olası hasılat ve gider hesaplarını kapatma problemleri konusunda dikkatini yoğunlaştırmalıdır. Zayıf bir yatırım kârlılığı ise faaliyetlerde kullanılan varlıklarla ilgili olarak işletmenin rantabilitesinin zayıf olduğunu ifade eder. Bu durumda denetçi hala defterlerde gösterilen fakat faaliyetlerde kullanılmayan eski donatımlar konusunda uyanık olmak zorundadır. Aynı zamanda zayıf yatırım kârlılığı hesap kapatma problemlerine de işaret edebilir.

Hasılat ve gider unsurlarının detaylı bir analizi ise genellikle önceki yılları ve cari yılı birbirleriyle hesaplanan dikey ve yatay yüzdeleri itibariyle denetçi tarafından yapılır. Yapılan bu analiz sonuçları yatırım kârlılığının incelenmesi aşamasında denetçi tarafından dikkate alınır; hatta yapılacak yorumlarda bu sonuçlar kullanılır. Denetçi elde ettiği sonuçları önceki döneme ait sonuçlarla ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırdığında ya istikrarlı yada istikrarsız bir durum tesbit eder. İstikrarlı durum tesbit edildiğinde denetçi hazırlayacağı maddilik testlerine ait denetim programının kapsamını dar tutar. Bunun tersine, istikrarsız durumda ise denetçi hazırlanan maddilik testlerine ait denetim programının kapsamını olabildiğince detaylı tutarak tesbit edilen dalgalanma ve değişmelerin nedenlerini bulabilir.

1.6. Sermaye Devir Hızı Reşyoları

Denetçinin reşyo analizinde hesaplayacağı altıncı reşyo kategorisi sermaye devir hızı reşyolarıdır. Bu kategoride dönen varlıklar reşyosu, aktif devir hızı reşyosu ve satışların öz sermayeye reşyosu hesaplanır. Sermaye devir hızı bir dereceye kadar yatırımın kârlılığı ile aynıdır. Fakat sermaye devir hızı faaliyetlerden sağlanan kârın tersine faaliyetlerdeki sermayenin akışının ifadesidir. Anormal bir sermaye devir hızı kayda alınmış hasılat veya aktiflerdeki problemin varlığını gösterir. Denetçi hesapladığı reşyolarda ve yaptığı karşılaştırmalarda beklenmeyen veya olağandışı dalgalanmalar ve değişmeler tesbit ederse bunu hazırlayacağı maddilik testleri denetim programına kapsamını genişletmek suretiyle yansıtır. Eğer normal bir gelişme var ise hazırlanacak maddilik testleri denetim programının kapsamını daraltarak maliyet, zaman ve işgücü tasarrufu sağlar ve etkin bir denetim çalışması yapmış olur.

1.7. Finansal Kaldıraç Reşyoları

Finansal kaldıraç reşyoları denetçinin dikkate alacağı yedinci kategoriyi oluşturmaktadır. Bu kategoride kaldıraç reşyosu, borçların öz kaynaklara reşyosu ve borç ödeme gücü reşyosu hesaplanır. Finansal kaldıraç, işletme sahibinin yatırımının borçları karşılayabilme derecesinin ifadesidir. Yüksek kaldıraç derecesi işlerin iyi olduğu ve sahipler için yüksek kârın olduğunun veya işlerin kötü olduğu ve iflas etme riskinin yüksekliğinin göstergesidir.

Olağan dışı yüksek bir finansal kaldıraç durumu borçların kayda alınmasındaki olası problemleri ifade eder. Aynı zamanda bu durum ana borç sözleşmesi şartlarının ihlal edildiği anlamına da gelebilir. Düşük finansal kaldıraç durumu ise olası kayıtlanamamış borç problemlerinin olduğunu gösterir.

Denetçi finansal kaldıraç reşyolarının sonuçlarını değerlendirirken işletmenin yeniden değerlendirme yapıp yapmadığını da dikkate almalıdır. Çünkü gerçekte borç oranı yüksek olan işletmeler, yeniden değerlendirme sonucu, borç oranı düşük görünümü verebilirler. Buda hesaplanan reşyoların hem önceki döneme ait sonuçlarla hemde endüstri ortalamasıyla karşılaştırılıp yanlış olarak yorumlanmasına sebep olabilir. Bu nedenle denetçinin bu konuya gereken dikkati göstermesi gerekir.

Denetçi finansal kaldıraç reşyolarının sonuçlarını önceki dönemlere ait sonuçlarla ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırarak beklenmeyen veya normal olmayan dalgalanmaların olup olmadığını tesbit eder. Bu bağlamda işletmenin finansal yapısına ilişkin ya istikrarlı yada istikrarsız durum belirler. İlk durumda hazırlanacak maddilik testlerine ilişkin denetim programının kapsamını dar tutar. Bu da maliyet, zaman ve işgücü tasarrufu sağlar. Eğer ikinci durum sözkonusu ise hazırlanan maddilik testleri denetim programının kapsamını geniş tutar ve beklenmeyen olağandışı dalgalanma ve değişmelerin nedenini ortaya çıkartır.

2. TREND ANALİZİ

Trend analizi bir işletmenin uzun bir zaman dönemi içindeki değişimlerinin, endüstrideki diğer işletmelere oranla yada o işletmenin baz olarak alınan yılına oranla ne yönde olduğunu belirlemek için yapılır. Trend analizi denetçiler tarafından kullanılan en yaygın yollardan biridir. Çünkü temel yıla kıyasla kalemlerde olan değişikliklerin incelenmesiyle eğilimler bulunarak, bir işletmenin gelişmesi daha iyi kavranabilir ve o işletme ile ilgili daha doyurucu bir görüş elde edilerek tutarlı tahminler yapılabilir⁷².

⁷² Öztin AKGÜÇ, *Mali Tablolar Analizi*, Yedinci Baskı, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayın No.51, Avcıol Matbaası, 1987, s.11.

Trend analizinin uygulanabilmesi için inceleme döneminin oldukça uzun olması gerekir. Uzun dönemde mali tablolarda yer alan kalemlerin göstermiş oldukları eğilimler karşılaştırılarak, inceleme döneminin olumlu yada olumsuz gelişmeleri hakkında denetçi fikir sahibi olur. Denetçi trend analizini yaparken zaman içindeki eğilim, aynı endüstri kolundaki diğer işletmelerdeki durum ve işletmenin özel durumu olmak üzere bu üç önemli faktörü göz önüne almak zorundadır⁷³.

Denetçi trend analizini bilanço ve gelir tablosundaki bütün kalemlere uygulayabileceği gibi sadece aralarında anlamlı ilişkiler kurabileceği bir kısım kalemlere de uygulayabilir⁷⁴. Trend analizi reşyo analizine göre tahmin yapmaya çok daha uygundur⁷⁵. Bu nedenle geleceğe yönelik tahmini bütçeler hazırlanmasında trend analizinden elde edilen veriler kullanılır.

Trend zaman içerisinde unsurlarda meydana gelen değişimlerin ortaya konması ve denetçinin ortaya çıkan bu sonuçlara dayalı olarak beklenmeyen veya normal olmayan değişimleri tesbit ederek bunların nedenlerini araştırması şeklinde denetim çalışmalarında yer alır. Denetçi trend analizini yaparken hasılat, satılan malların maliyeti, satışlara ait giderler, direkt işçilikle ilgili tutarlar, hammadde miktarı, alacakların tahsilatı gibi mali tablo kalemlerini dikkate alır⁷⁶. Bu kalemler zaman içinde gösterdikleri eğilimleri açısından ele alınabileceği gibi aralarında mantıki ilişkiler bulunan diğer kalemlerle de karşılaştırılabilirler. Bu karşılaştırmalar yıl boyunca her aya ilişkin olarak yapılabileceği gibi üç aylık yada altı aylık dönemlerde de yapılabilir.

Yapılacak karşılaştırmalarda bağımlı değişken olarak belirlenen değişken ile arasında önemli ilişki bulunan bağımsız bir değişken temel alınır⁷⁷. Denetçi yapacağı

⁷³ Doğan BAYAR-Nurhan AYDIN, *İşletmelerde Finansal Yönetim*, İkinci Baskı, ETAM A.Ş. Matbaa Tesisleri, 1994, s.61.

⁷⁴ Lynford E. GRAHAM, "Analytical Review Techniques: Some Neglected Tools", *CPA Journal*, Vol. 51, Iss.10, October, 1981, s.20.

⁷⁵ Bu konuda daha geniş bilgi için Sabri BEKTÖRE-Ferruh ÇÖMLEKÇİ-Halim SÖZBİLİR, *Mali Tablolar Analizi*, Birlik Ofset-Yayıncılık, 1993, s.112.

⁷⁶ Kenneth W. STRINGER, "A Statistical Technique for Analytical Review", *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, Supplement, 1975, s.5.

⁷⁷ STRINGER, s.5.

karşılaştırmalarda müşteri işletmenin muhasebe kayıtlarından, işletme içindeki diğer kaynaklardan veya endüstri istatistikleri, genel ekonomik göstergeler gibi işletme dışı kaynaklardan elde edeceği bilgileri kullanır.

Denetçinin denetim sürecinin planlama aşamasında trend analizini kullanmasındaki amacı mali tabloların unsurlarında beklenmeyen veya normal olmayan dalgalanmaların olup olmadığını tespit ederek, ortaya çıkan dalgalanmalara nelerin sebep olduğunu araştırmak için maddilik testlerine ilişkin olarak hazırlanacak denetim programının kapsamını genişletmek görevini yerine getirmektir. Denetçinin hazırlayacağı denetim programının kapsamını genişletmesi, kullanılacak örneklem sayısını artırarak, yapılacak işlem testlerinin, hesap kalanı testlerinin ve analitik testlerin uygulandığı alanları genişletmesi anlamına gelmektedir⁷⁸.

Özellikle trend analizinin denetimin planlanması aşamasında kullanılması diğer analitik inceleme prosedürlerine göre denetimin etkinliğini artırıcı yönde önemli rol oynar⁷⁹. Bunun yanı sıra trend analizinin kullanılabilmesi için denetçinin gerekli deneyime ve bilgiye sahip olması da gerekmektedir. Çünkü trend analizi istatistiksel bir analiz türü olup yapılması ve yorumlanması uzmanlık gerektirmektedir. Ayrıca trend analizinin yapılabilmesi için denetçinin elde ettiği verilerin güvenilir ve doğru olması da gerekir.

Denetçi planlama aşamasında yapacağı trend analizinin sonucunda beklenmeyen önemli sapmaların varlığını belirlemiş veya beklenen sapmaların meydana gelmediğini belirlemiş yada normal olmayan durumlara rastlamış ise bunların nedenlerini araştırmalıdır. Yapılacak olan araştırmanın ilk aşaması denetçinin bu durumu işletme yöneticilerine bildirmesini ve yönetimden sapmaların nedenlerini açıklayıcı ve tatmin edici yanıtlar almasını öngörmektedir⁸⁰. Denetçi yönetimin verdiği yanıtları değerlendirerek bu yanıtların başka yöntemlere de başvurularak desteklenmesinin gerekip gerekmediğine karar vermesi gerekir. Denetçi yönetimin verdiği yanıtların geçerliliğini değerlendikten

⁷⁸ Arnold WRIGHT-Robert H. ASTON "Identifying Audit Adjustments with Attention-Direction Procedures", *The Accounting Review*, Vol. 64, No. 4, October, 1989, s.727.

⁷⁹ MCKEE, s.91.

⁸⁰ W. Robert KNECHEL, "The Effectiveness of Statistical Analytical Review as a Substantive Auditing Procedure: A Simulation Analysis", *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, January, 1988, s.91.

sonra bu yanıtları destekleyici bilgiyi diğer denetim tekniklerini uygulayarak toplamaya başlar. Eğer yönetim sapmalarına ilişkin olarak yeterli açıklamalar yapamamışsa, denetçi denetimin yürütülmesi sırasında uygulayacağı denetim işlemlerinin kapsamını genişletme yoluna gitmelidir.

Yapılan trend analizinin sonucunda denetçi herhangi bir sapma veya normal olmayan durum tespit etmemiş ise hazırlanacak olan denetim programında yer alacak olan denetim işlemlerinin kapsamı örneklem sayısı azaltılarak ve işlem testleri, hesap kalanı testleri, analitik testlerin uygulama alanları dar tutularak denetim çalışmasında maliyet, işgücü ve zaman tasarrufu sağlayacaktır ki, bu da etkinliği artırıcı bir unsur olarak ortaya çıkar.

3. USSALLIK TESTLERİ

Denetimin planlama aşamasında kullanılacak üçüncü ve son analitik inceleme prosedürü ussallık testleridir⁸¹. Ussallık testi, istatistiksel olmayan bir model olarak tanımlanabilir. Ussallık testinin yapılışındaki amaç kıstas olarak alınan veriler arasında uygun ilişkiler olup olmadığının araştırılmasıdır. Genelde ussallık testi çok basit bir karşılaştırmayla ve karşılaştırmalar serisiyle ilgili finansal ve faaliyetler verileri kullanarak bir tutar tahmininin yapılması olarak ifade edilebilir⁸². Ussallık testlerinde sınırlı sayıda verilerle ve basit karşılaştırmalar yapılarak ulaşılan tahmini sonuçların en iyi oldukları tespit edilmiştir. Denetçi ussallık testlerini yaparken çok az zaman harcayarak diğer tahmin metodlarına göre daha fazla maliyet tasarrufu sağlar. Bu da yapılan denetim çalışmasında da zaman tasarrufuna neden olacağı için etkinliği artırıcı bir unsur olarak ortaya çıkar.

Ussallık testlerinin zaman tasarrufunun yanısıra denetimin planlanması aşamasında uygulanmasının en önemli bir diğer etkisi ise denetçinin tutarları tahmin etmek için ilgili bütün finansal ve faaliyetler faktörleri gözönüne almasını gerektirmesidir. Bunun sonucunda denetçinin bağımsız değişkenlerle ilgili değişmelerin analiziyle bağımlı değişkendeki değişmeyi açıklayan basit bir modelin geliştirmesini sağlar. Diğer bir

81 “Ussallık testlerine” bazı denetçiler tarafından “regresyon analizi de” denilmektedir. Fakat denetçilerin çoğu arasında “Ussallık testleri” terimi daha çok kabul görmektedir.

82 BLOCHER-WILLINGHAM, s.100.

ifadeyle hesap kalanındaki değişmelerle ilgili veya sebep olan daha önceden belirlenmiş hesap kalanını etkileyen faktörlerin gözönüne alınarak denetçinin ussallık testlerine ilişkin yapısal bir modeli oluşturması gerekir.

Denetçi ussallık testlerine ilişkin modeli oluştururken üç aşamayı yerine getirmesi gerekir. Oluşturulacak modelde bağımlı, bağımsız değişkenlerin belirlenmesinde denetçi çok titiz davranmalıdır. Ussallık testi, daha önceden belirlenmiş hesap kalanıyla ilgili faaliyet verileri ile hesaplar arasındaki basit ilişkinin kurulmasıyla yapılır. Bu durumda da gelir tablosu hesapları faaliyet verileriyle bilanço hesaplarına göre çok daha doğrudan ilgilidirler, ki bu da gelir tablosu hesaplarını oluşturan hasılat ve gider hesaplarına bu testlerin daha kolay uygulanabilirliğini ortaya çıkarmaktadır⁸³. Ussallık testleri, gelir tablosunun hasılat ve gider hesaplarına uygulanırken, bilançoda ise stoklar, alacaklar, tahakkuk etmiş ücretler, borçlar ve tahakkuk etmiş taahhütler gibi hesaplara uygulanır.

Denetçi hasılat hesabı olarak cari dönemin satışlarını bağımlı değişken olarak ele alarak fiyat seviyelerini, satış tutarını, satışlarla ilgili işletme koşullarını ve satışlara ilişkin olarak yapılan giderleri bağımsız değişkenler olarak kabul ederek aralarında uygun ilişkiler olup olmadığını çoklu bir regresyon modeli kurarak ortaya koymaya çalışır⁸⁴. Ayrıca, denetçi geçmiş dönemlerdeki ilişkilerine dayandırarak diğer değişkenlerin değerlerini temel alır ve cari dönemin satışlarını tahmin etmeye çalışır. Denetçinin daima çoklu regresyon yapmasına gerek yoktur, bazen de satışlar için sadece bir bağımsız değişkeni temel alarak basit regresyon modeli de kurup analiz ederek, tahminde bulunabilir.

Denetçi hasılat hesabı için kurduğu modeli gider hesapları için de oluşturabilir. Burada söz konusu olan giderler gelir tablosunu oluşturan faiz, bakım ve onarım, ısınma, seyahat, ücretler, satış temsilcilerinin ücretleri, aydınlanma ve satılan malların maliyetinden meydana gelmektedir. Regresyon analizi yapılırken bu gider türleri bağımlı değişken olarak ve bunların etkileyen finansal ve faaliyetsetel faktörler de (enflasyon, fiyat değişmeleri, üretim veya satış miktarı, faaliyet günleri, makina sayısı, işçi sayısı, ödenen komisyon tutarı, zaman, faiz oranları, makina saati gibi) bağımsız değişkenler olarak kabul edilir. Bağımlı değişkeni oluşturan hesapla onu etkileyen bağımsız değişken olarak kabul edilen faktörler arasında herhangi bir ilişki olup olmadığı ve ilişki varsa ne ölçüde

⁸³ MCKEE, s.117.

⁸⁴ GRAHAM, s.22.

ne derecede bağımlı değişkeni etkilediğinin ortaya konarak çeşitli sonuçlar elde edilir. Elde edilen bu sonuçlara göre denetçi müşteri işletmenin iş çevresini ve yapısını etkileyen faktörleri tespit ederek ve onlara gereken dikkatini yoğunlaştırarak işletmenin sürekliliği ile ilgili durumunu ortaya koyar. Bu ise denetçinin “müşteri ağırlıklı” denetim yaptığını ifade eder⁸⁵.

Bilanço hesapları açısından ele alındığında ise denetçi stoklar, alacaklar ve borçlar gibi hesapları bağımlı değişken ve bunları etkileyen enflasyon oranı, faiz oranı, satışlar, tahsilat dönemi, ödeme dönemi gibi faktörleri de bağımsız değişken olarak kabul eder ve aralarında ilişki olup olmadığını varsa bu ilişkinin derecesini belirleyerek, yorumlar.

Hem bilanço hemde gelir tablosunu oluşturan hesapların ussallık testlerine tabi tutularak incelenmesi sonucu aralarındaki ilişkilerin derecesi ve birbirlerini ne ölçüde etkilediklerinin tespit edilmesi denetçinin müşteri işletmenin şu andaki durumu ve gelecekteki durumu hakkında önemli yargılara sahip olmasına yardım eder. Çünkü denetçi ussallık testlerinde gerçekleşmiş verilerle tahmini verileri karşılaştırarak ve hata olma olasılığı yüksek hesapların risk derecesini yüzde olarak belirleyerek çok daha etkin bir plan hazırlayabilir⁸⁶.

Denetçinin hazırlayacağı plan hatalara yol açan durumları tespit edip, ortaya çıkmasına neden olan faktörleri belirleyecek ara dönemde ve yıl sonunda yapılacak işlemleri kapsar⁸⁷. Diğer bir ifadeyle denetçinin planlama aşamasında analitik inceleme prosedürü olarak ussallık testini yapması sonucu denetimin yürütülmesi aşamasında hangi hesabın daha fazla araştırma ve inceleme gerektirdiğine ilişkin bir yargıya varmasında önemli rol oynamaktadır⁸⁸. Bu bağlamda da çok daha etkin bir denetim çalışması ortaya konmaktadır.

⁸⁵ Wanda A. WALLACE, “Analytical Review: Misconceptions, Applications and Experience-PART II”, *CPA Journal*, Vol. 53, Iss. 2, February, 1983, s.26.

⁸⁶ CAMPBELL-RANKIN, s.55.

⁸⁷ Wanda A. WALLACE, “Analytical Review: Misconceptions, Applications and Experience-PART I”, *CPA Journal*, Vol. 53, Iss. 1, January, 1983, s.32.

⁸⁸ Arlette C. WILSON, “Forecasting For Analytical Reviews In Auditing”, *Journal of Business Forecasting*, Vol. 6, No. 3, Fall, 1987, s.9.

Dördüncü Bölüm

DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

I. DENETİM AÇISINDAN KANIT TOPLAMA AŞAMASININ ÖNEMİ

Denetçi planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerini uygulayarak önemli ve beklenmeyen dalgalanmalara dayalı ileriki aşamalarda ağırlık verilecek kalemleri belirledikten ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi edindikten sonra hazırladığı denetim planını uygulamaya başlar. Denetimin yürütülmesi mevcutlar, belgeler ve işlemler gibi olayları incelemeye tabi tutarak ve bu olaylarla ilgili muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini anlamaya çalışarak buna ilişkin bir görüş bildirmektir. İşte denetçinin bir görüş elde etmesine ve bir sonuca ulaşmasına yarayan her türlü belge, bilgi ve kayıtlar denetim kanıtıdır. Ayrıca söz konusu olan bu kanıtlar denetçinin denetim raporunda belirttiği görüşünü destekleyici belgeleridir.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standardının üçüncüsünde kanıt toplama “İncelenmekte olan mali tablolara ilişkin temel bir görüşe ulaşmak için inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama yoluyla yeterli ve güvenilir miktarda kanıt toplanmalıdır” şeklinde belirtilmektedir¹.

Bu standart denetçinin sadece yeterli, güvenilir türde ve sayıda kanıt toplaması gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçinin bu kanıtları toplamada ne tür denetim prosedürleri kullanacağı standartta belirtilmemektedir.

¹ AICPA, “Evidential Matter”, Statement on Auditing Standard No. 31 (AU 326.01), 1990.

Genelde denetim bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Toplanacak kanıtlar yeterli sayıda ve güvenilir olmalıdır. Kanıtın yeterli sayıda olması nitelik ve nicelik ile ölçülür. İlgili ve geçerli olması ise kanıtın güvenilirliğini ölçen kriterlerdir. Denetçi, toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın ve hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirler². Bunun yanısıra kalemin sayısını belirlerken incelenecek kalemin önemlilik derecesi, risk derecesi, toplama maliyeti, niteliği ve ana kütlelerin büyüklüğü ve özelliği gibi faktörlerinde gözönünde bulundurulması gerekir³. Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplamasının yanısıra bu kanıtların güvenilir olmasında çok önemlidir. Güvenilirlik ise kalite ile eş anlamda kullanılan kavramlar olup yeterli sayıda olması gibi güvenilirliğinde de denetçinin kişisel yargısı büyük önem taşır. Toplanacak kanıtların güvenilirliğini kanıtın geçerli olması, kaynağı, zamanlılığı ve objektifliği gibi faktörler etkilemektedir⁴.

Denetim kanıtları denetlenen işletme tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından gerekli denetim testleri uygulanmak suretiyle işletme içinden ve işletme dışından toplanabilir.

II. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI VE TÜRLERİ

Yapılacak olan denetim çalışmasında denetçinin toplayacağı kanıtlar için ana kütlelerin belirlenmesi, unsurların seçimi ve ne zaman toplanacağı büyük önem taşır. Bu üç etken de toplanacak kanıtın niteliği ve türü ile yakından ilgilidir.

Denetim kanıtları nitelikleri bakımından “esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar” ve “destekleyici bilgilerden oluşan denetim kanıtları” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetçinin uygun bir denetim yapabilmesi için her iki gruptan da kanıt toplaması gerekir⁵. Bazı denetçiler nasıl ki muhasebede bir eşitlik var ise denetimde de

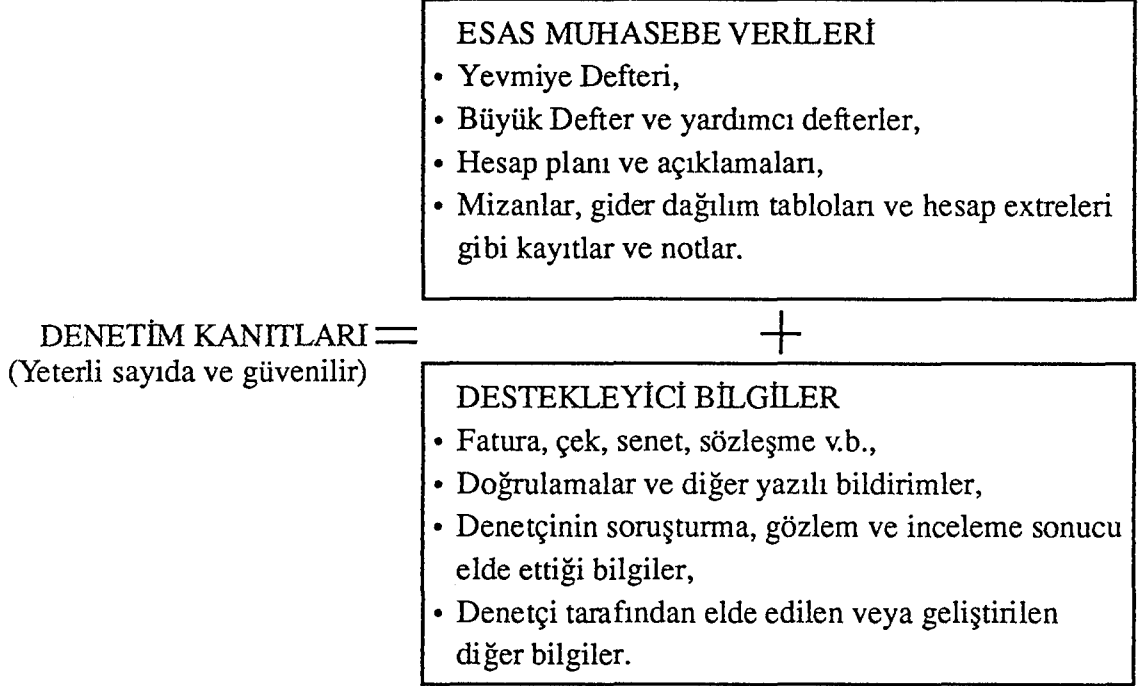
² AICPA, SAS No. 31 (AU 326.19).

³ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPELIUS, s.192-193.

⁴ AICPA, SAS No. 31 (AU 326.20); KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.105.

⁵ AICPA, SAS No. 31 (AU 326.01).

“denetim eşitliği” denen ve denetimin kişiliğini ifade eden bir eşitliğin olduğunu kabul etmektedirler⁶. Denetim eşitliğinin gösterimi Şekil 10’daki gibidir:



Kaynak: CARMICHAEL-WILLINGHAM, s.79.

ŞEKİL 10. Denetim Eşitliği

Bu denetim eşitliği mali tabloların denetiminin kavramsal mantığını ifade ettiğinden dolayı temel olarak kabul edilebilir. Denetçinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir denetim çalışması yapabilmesi için denetim kanıtı toplaması yapılabilmesi zorunludur.

Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamını oluştururlar. Esas muhasebe verileri müşteri işletmenin mali tablolarına temel oluşturduğu ve denetçinin elinin altında daima hazır olarak bulunduğu için denetlenmesi ve kanıtlanması zorunludur⁷.

⁶ CARMICHAEL-WILLINGHAM, s.78.

⁷ Ersin GÜREDİN, Denetim, Üçüncü Baskı, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayın No. 57, 1988, s.78.

Destekleyici bilgiler ise esas muhasebe verilerini desteklemek amacıyla toplanırlar. Muhasebe raporlarının doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak için esas muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması gerekir. Bu araştırma ise destekleyici nitelikte kanıtların toplanmasıyla yapılır.

Bütün bunların yanısıra denetim kanıtları elde edildikleri kaynağa göre de sınıflandırmaya tabi tutulurlar. Bu sınıflandırma ise işletme içi ve işletme dışı kaynaklar olarak yapılmıřtır⁸. Denetçinin işletme dışından topladığı kanıtlar işletme içinden topladığı kanıtlara nazaran çok daha güvenilirlerdir. İşletme dışından toplanan kanıtlar genelde işletme ile ilgili üçüncü kişilerden elde edilirler. Oysa işletme içinden toplanan kanıtlar işletme dışından elde edilen kanıtlara nazaran daha az güvenilirlerdir. Ayrıca işletme içinden toplanan kanıtların güvenilirliği işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğru orantılıdır. Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar işletme içinden toplanırlar. Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar ise hem işletme içinden hemde işletme dışından toplanırlar.

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar yedi türde sınıflandırmaya tabii tutulmuştur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir⁹.

- a. Fiziki kanıtlar,
- b. Doğrulamalar,
- c. Belgelenmiş kanıtlar,
- d. Yazılı kanıtlar,
- e. Matematiksel kanıtlar,
- f. Sözlü kanıtlar,
- g. Analitik kanıtlar.

Fiziki kanıtlar, maddi varlıklara ait kalanların doğrulanmasında başvurulan destekleyici kanıt türüdür. Bu tür kanıtlar direkt olarak ilgili varlığın fiziki olarak incelenmesi yoluyla toplanırlar. Direkt olarak toplanmaları nedeniyle fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri en yüksek kanıtlardır.

⁸ TAYLOR-GLEZEN, s.437.

⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.112.

Doğrulamalar, hakkında özel olarak bilgi sorulmuş finansal konularda bilgi sahibi üçüncü kişilerin direkt olarak denetçiye verdikleri yazılı cevaplardır¹⁰. Aynı zamanda doğrulamalar belgelenmiş kanıtların özel bir türüdür. Eğer doğrulamalarda cevaplar direkt olarak denetçiye gönderiliyorsa toplanan kanıtların güvenilirlik dereceleri yükselir. Bu tür kanıtlar özellikle bir hesapla ilgili bakiyenin varlığının ve doğruluğunun araştırılmasında önemli rol oynarlar.

Belgelenmiş kanıtlar, Mali tabloların içerdiği bilgilerin doğrulanması için toplanırlar. Bu tür kanıtların güvenilirliği kanıtın kaynağına, toplanış biçimine ve niteliğine bağlı olarak değişir. Denetim süresince denetçinin sık sık başvurduğu kanıt türü belgelenmiş kanıtlardır. Belgelenmiş kanıtlar işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki çeşittir¹¹. Belgelenmiş kanıtlar eğer işletme dışından üçüncü kişilerden elde edilmiş ise işletme içinden elde edilenlere göre çok daha fazla güvenilirdir.

Denetçi belgelenmiş kanıtlarda şu üç noktaya dikkat etmelidir¹².

- İşletmede oluşan işlemlerin belgeye dayandırılmış olmasına ve işlemlerin bu belgelere dayandırılarak kayda alınmış olmasına,
- Belgenin kendisinin güvenilirliğine,
- Hazırlanan belgenin kimler tarafından hazırlandığına.

Yazılı bildirimler, bilgi sahibi sorumlu kişinin belirli bir olay, durum, hesap veya işlemle ilgili olarak imzalayıp denetçiye verdiği yazılı ifadedir. Bu kanıt türü de belgelenmiş kanıtlar içinde yer alır. Yazılı bildirim kanıtları hem işletme içinden hemde işletme dışından elde edilebilirler. Denetim standartları gereği denetçi müşteri işletmenin yönetiminden “doğruluk bildirim” adı verilen bir bildirim almak zorundadır. Bunun yanısıra denetçinin her konuda uzman olmadığı gözönüne alınacak olursa özel bilgi gerektiren konularda uzmanlaşmış kişilerin görüşüne başvurur. Aynı zamanda uzman kişilerin bilgisine başvurularak alınan bilgilerin güvenilirlikleri de denetçi için oldukça yüksektir.

¹⁰ GÜREDİN, s.115.

¹¹ GUY-ALDERMAN, s.186.

¹² STETTLER, s.174.

Matematiksel kanıtlar, denetçinin müşteri işletmenin kayıtlarının doğruluğunu araştırmak için yaptığı hesaplamaları ve yeniden hesaplamaları sonucu topladığı kanıtlardan oluşur. Bu kanıtlar denetçiye tutarların aritmetik doğrulukları hakkında direkt olarak bilgi verir. Bütün bunların yanısıra matematiksel kanıtlar tek başlarına yeterli ve güvenilir kanıtlar değildir.

Sözlü kanıtlar, denetçinin kanıt toplamak amacıyla işletmede çalışan personelle yüz yüze yaptığı görüşmeler sonucu elde edilen kanıtları ifade eder. Bu tür kanıtlar sözlü soruşturma niteliğindeki kanıtlardır. Sözlü kanıtlar sonucu denetçi yapacağı denetim çalışmasında hangi tür kanıtları toplayacağını ve çalışmaların hangi denetim alanlarında yoğunlaşacağını belirler. Fakat bu kanıt türünün diğerlerine nazaran güvenilirliği oldukça düşüktür.

Analitik kanıtlar, denetçinin karşılaştırmalar yaparak ve ilişkiler kurarak hesap kalanlarının uygun olup olmadığına dair elde ettiği kanıt türüdür. Finansal oranlar (reşyolar), çeşitli istatistiksel analiz yöntemleri (zaman serisi analizleri) ve ussallık testleri ile elde edilen bütün kanıtlar analitik kanıtları oluşturur. Analitik kanıtlar diğer kanıt türlerine göre güvenilirliği en yüksek kanıtlardır. Bu tür kanıtlarda güvenilirlik derecesi karşılaştırmalarda kullanılan finansal karakterli ve finansal karakterli olmayan verilerin güvenilirliğine bağlıdır¹³.

Denetçi destekleyici bilgilerden oluşan bu kanıt türlerini esas muhasebe verilerinin beraberinde toplamak zorundadır. Hangi tür, ne miktarda kanıt türü toplanacağına denetçi kendisi karar verir.

III. DENETİMİN AMAÇLARI İLE KANIT TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Denetimin temel amacı mali tabloların doğruluk ve güvenilirliği hakkında görüş elde etmek ve bunu denetim raporunda bilgi kullanıcılarına açıklamaktır ve bunun yanısıra denetimin bazı özel amaçları da vardır. İşte denetimin bütün bu amaçlarının temelini yönetimin bildirimler olarak isimlendirilen kayıtsal doğruluk, mevcut olmak ve

¹³ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.113.

gerçekleşme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklama şeklinde belirlenmiş olan altı adet bildirim oluşturmaktadır¹⁴. Bu altı bildirim işletme yönetiminin mali tabloları aracılığıyla yapılır¹⁵. Denetçi ise bu altı bildirim temel olarak denetimin amaçlarını oluşturur. Belirlenen temel amaç ve özel amaçlar doğrultusunda denetçi yeterli ve güvenilir kanıt toplamak zorundadır¹⁶. Toplanan kanıt türlerinin herbiri farklı denetim amacına ulaşmaya yardımcı olur. Denetimin amaçlarıyla toplanacak kanıt türleri arasındaki mevcut temel ilişkiler Tablo 7’de gösterilmiştir.

DENETİM KANITLARININ TÜRLERİ	DENETİMİN AMAÇLARI					
	Kayıtsal doğruluk	Mevcut olmak ve Gerçekleşme	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 Kanıtlar	X				X	
Sözlü Kanıtlar		X	X	X	X	X
Analitik Kanıtlar		X	X		X	

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.74.

TABLO 7. Denetimin Amaçları ile Kanıt Türleri Arasındaki Temel İlişkiler

¹⁴ THOMAS-WARD-HENKE, s.188-189.

¹⁵ AICPA, SAS No. 31 (AU 326.03).

¹⁶ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.112.

Denetçi denetimin bu amaçları doğrultusunda bilanço ve gelir tablosundaki her kalemlerle ilgili kanıt toplamak zorundadır. Denetimin belirlenen amacına ulaşmasında toplanacak olan kanıt türü farklılık gösterir.

Denetçi kayıtsal doğruluğun amacı ile ilgili olarak ana hesapları yardımcı hesaplarla ilişkilendirerek doğruluğunu kontrol etmek için ve muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğunu belirlemek için kanıt toplar¹⁷. Bunu da doğrulamalarla, belgelenmiş kanıtları ve matematiksel kanıtları toplamak suretiyle sağlayabilir.

Bilançoda görüldüğü kadar varlık ve borcun olduğunu, gelir tablosundaki kadar gelir ve gider gerçekleştiğini belirlemek amacıyla denetçinin fiziki kanıtlar, belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, sözlü kanıtlar, analitik kanıtlar ve doğrulamalar olmak üzere altı tür kanıt toplaması zorunludur.

Kayıtlardaki işlemlerin ve hesapların mali tablolara eksiksiz bir şekilde yansıtıldığını tespit etmek için denetçinin belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlardan oluşan kanıt türlerini toplar.

Mali tablolardaki kalemlerin doğru bir şekilde değerlendirildiği, maliyetlerin bilanço ile gelir tablosu arasında doğru bir şekilde dağıtıldığı, hasılatın ilgili olduğu dönemde gösterildiğini saptamada ise denetçinin belgelenmiş kanıtları, yazılı bildirimleri, sözlü kanıtları toplaması gerekir.

Varlıkların işletmenin gerçek hakları, borçların işletmenin gerçek yükümlülükleri olduğunun denetçi tarafından tespit edilebilmesi için belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, matematiksel kanıtlar, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlardan meydana gelen kanıt türlerini toplaması zorunludur.

Gruplandırma şartlarının yerine getirildiği, kalemlerin anlaşılır ve ilgili açıklamaları içerdiğinin belirlenmesi için ise belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler ve sözlü kanıtlar toplanır.

Denetimin amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması gereklidir. Denetçi müşteri işletmenin yönetiminin mali tablolar aracılığıyla yaptığı

¹⁷ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.74.

bildirimlere dayanarak işlemlerin sınıflandırılması ve herbir hesap kalanı ile ilgili özel denetim amaçlarını belirledikten sonra, bu amaçlara ulaşmada kullanacağı denetim tekniklerini seçer.

IV. KANITLARIN TOPLANMASINDA VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE DENETİM TESTLERİ

1. DENETİM TESTLERİ TÜRLERİ VE DENETİM TEKNİKLERİ

Denetimin amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplamak ve değerlemek için çeşitli denetim testlerinin kullanılması gerekir. Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, toplanacak kanıtların mevcut olan iki çeşit denetim testi kullanılarak toplanmasını öngörmektedir¹⁸. Söz konusu testlerden birincisi hesap kalanlarının ve işlemlerin test edilmesi, ikincisi ise analitik inceleme prosedürleridir. Bu testler maddilik testleri veya doğruluğu kanıtlayıcı testler olarak adlandırılmaktadır.

Hesap kalanları ve işlem testleri, işlemlere ve kalanlara ilişkin muhasebe tutumunun doğruluğuna ve geçerliliğine yönelik kanıtların toplanmasına katkıda bulunur. Bu testlerin amacı işlemlerde ve hesap kalanlarında olabilecek herhangi bir hata veya düzensizliğin belirlenmesine yöneliktir. İşlemlere ilişkin olarak yapılan maddilik testleri yıl içindeki ve dönem sonuna yakın tarihlerdeki denetim çalışmalarında yer alırlar. Hesap kalanı testleri ise dönem sonundaki denetim çalışmalarında yer alırlar.

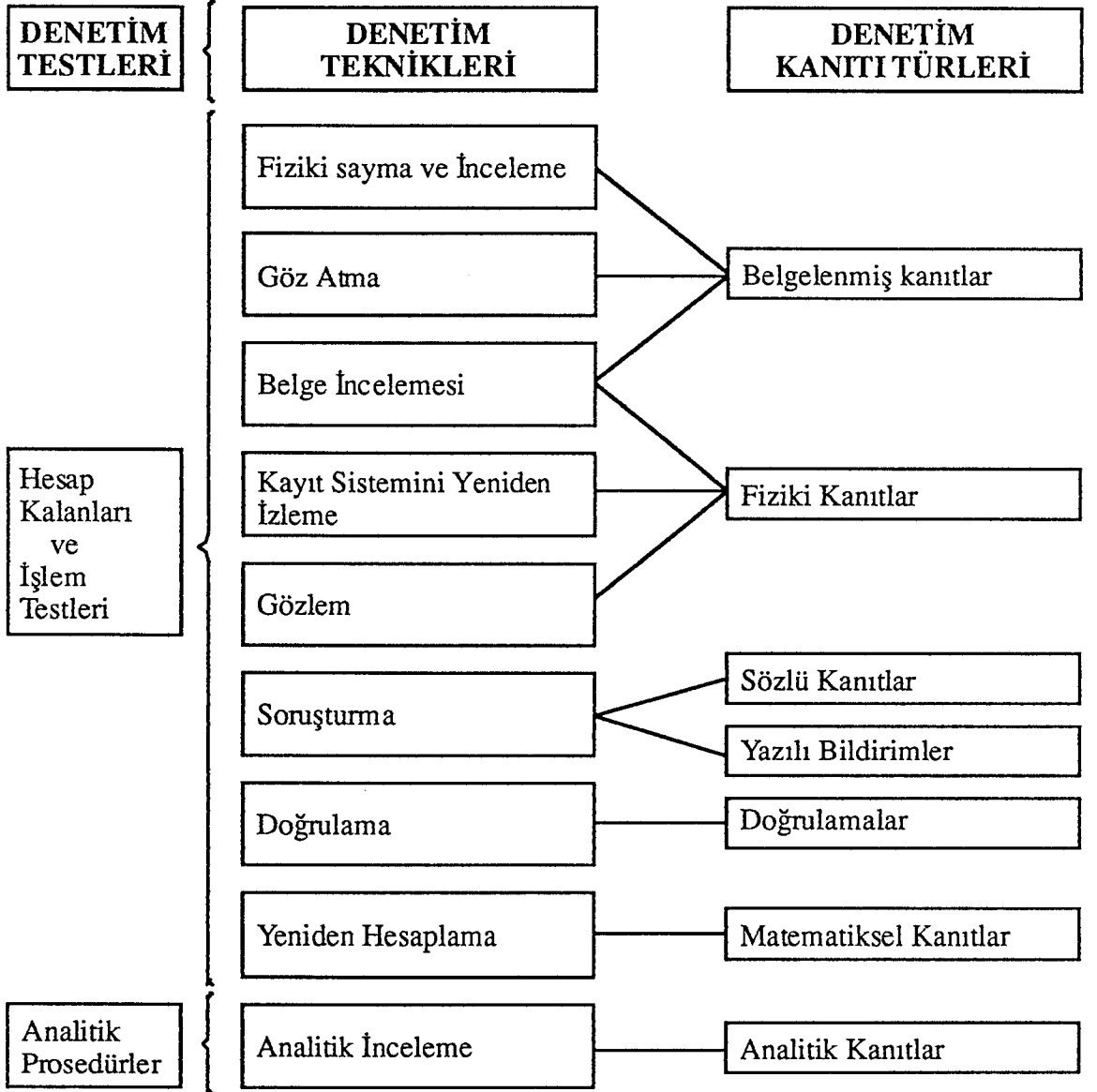
Analitik inceleme prosedürleri ise maddilik testlerinin ikinci türünü oluştururlar. Bu prosedürler veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve karşılaştırılması ile ilgili çalışmaları kapsar. Denetim sürecinin kanıt toplama aşamasında destekleyici bilgilerden oluşan analitik kanıtları elde etmede kullanılırlar. Dönem içi ve dönem sonu olmak üzere bütün bir denetim çalışması boyunca yer alırlar.

Denetçi destekleyici bilgilerden oluşan kanıtları elde etmede dokuz tane denetim tekniğine başvurur¹⁹. Bunlarda ilk sekiz tanesi hesap kalanı ve işlem testlerinin

¹⁸ AICPA, SAS No. 31 (AU 326.05).

¹⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.113.

uygulanmasında oldukça yoğun bir şekilde kullanılmaktadır²⁰. Dokuzuncu ve sonuncu teknik ise analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yer almaktadır. Adı geçen denetim teknikleri ile kanıt türleri arasındaki mevcut ilişki Şekil 11’de gösterilmiştir.



Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.120.

ŞEKİL 11. Denetim Testleri, Teknikleri ve Kanıt Türleri Arasındaki İlişkiler

²⁰ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.117.

Şekil 11’de gösterildiği gibi denetçinin toplayacağı kanıt türlerinin herbiri için farklı farklı denetim tekniklerine başvurulması gerekmektedir. Denetçinin denetim tekniklerini kullanmadaki temel amacı maksimum faydayı elde etmektir. Bu faydayı elde ederken ise bazı önemli etkenlerin gözönüne alınması gerekir. Çünkü kullanılacak olan denetim tekniklerinin herbiri belirli şartlara uymayıp aralarında farklılıklar gösterirler. Bu noktada denetçiye düşen önemli görev ise mevcut şartlara uyan en iyi tekniği seçerek, hem en kaliteli kanıtı elde etmesine yardımcı olmak hem de zaman tasarrufu sağlamaktır.

Denetçinin kullanacağı denetim tekniğini belirlerken şu önemli etkenleri gözönüne alması gerekir²¹.

- Elde edilmek istenen kanıtın türü,
- Kanıtın güvenilirliği ve kalitesi,
- Tekniğin kullanılmasından doğacak giderler,
- Diğer tekniklerle uyumluluk,
- Çok yönlülük ve uygulanabilirlik,
- Müşteri işletmece kabul edilebilirlik,
- Mesleki yönden kabul edilebilirlik,
- Pratik oluşu.

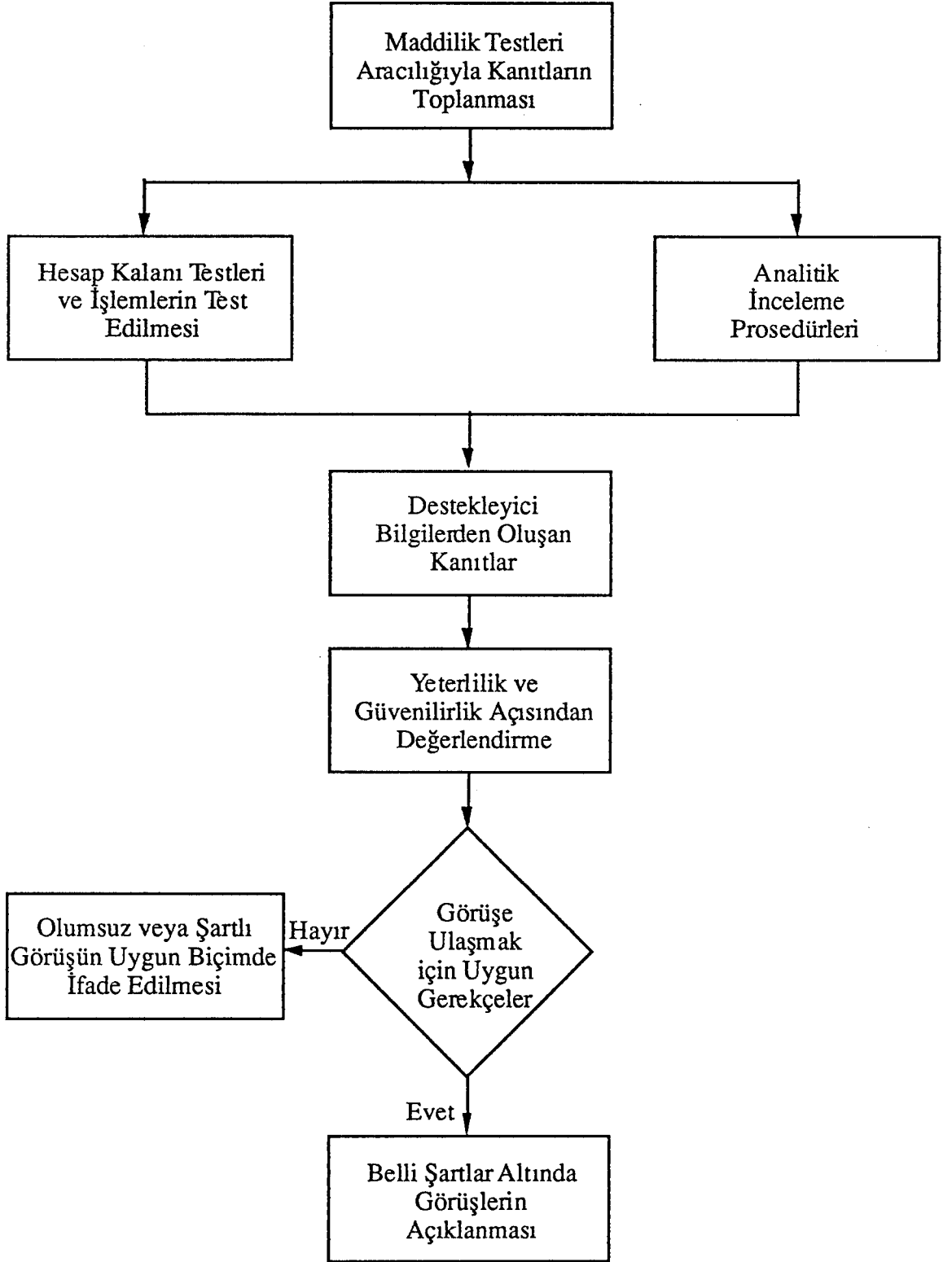
Denetim tekniklerinin yardımıyla denetim işlemleri uygulanır ve kanıtlar toplanır. Belirlenmiş olan bu dokuz denetim tekniğinin hangilerinin kullanılacağını denetçi gereken etkenleri gözönüne alarak hem denetim programını hazırlama aşamasında hemde denetim çalışması ilerledikçe programda gerekli değişimleri yapacağı sırada kararlaştırır.

2. KANITLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetçi hangi denetim tekniklerini kullanacağını ve bu bağlamda ne tür kanıtlar toplayacağını kararlaştırdıktan sonra topladığı kanıtları değerlendirmeye tabi tutar²². Kanıtların toplanması ve değerlendirilmesine ilişkin akış şeması Şekil 12’de gösterildiği gibidir.

²¹ Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Fasikül 1., T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No. 118, Etam A.Ş., 1992, s.74.

²² KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.120.



Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.120.

ŞEKİL 12. Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesi

Şekil 12'den anlaşılacağı üzere bu akış şeması aynı zamanda denetimin yürütülmesi aşamasının sürecini de ifade etmektedir. Denetçi tespit ettiği denetim tekniklerine bağlı olarak ihtiyaç duyduğu kanıt türlerini elde eder. Buna dayalı olarak ta elde ettiği kanıt türlerini güvenilirlik ve yeterlilik açısından değerlendirmeye tabi tutar. Sonuçta ise olumlu, olumsuz veya şartlı bir görüşe oluşur. diğer bir ifadeyle bu akış yapılan denetim çalışmasının iskeletini oluşturmaktadır²³. Aynı zamanda bu akış denetim testlerinin, denetim tekniklerinin ve kanıt toplamanın bir bütün olarak ele alındığının ve ayrıştırılmayacağını bir göstergesidir.

V. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASI AÇISINDAN ÖNEMİ

AICPA'nın 56 nolu yönetmeliği gereğince analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama, ve nihai gözden geçirme aşamalarında kullanılmasının zorunlu olduğu ama kanıt toplama aşamasında kullanımının zorunlu olmadığı daha önceki bölümlerde belirtilmişti. Bu bağlamda denetçinin denetimin yürütülmesi aşamasını oluşturan kanıtların toplanması ve değerlendirilmesinde analitik inceleme prosedürlerini uygun gördüğü sürece etkin bir biçimde kullanması gerekir²⁴. Prosedürlerin kullanımı kanıt toplama aşamasının başından sonuna kadar söz konusudur²⁵.

Denetçi denetimin planlanması sürecinin tasarım aşamasında ilk olarak analitik inceleme prosedürlerini uygular ve bu uygulama sonucunda elde ettiği sonuçlara dayanarak denetim işlemlerini belirler ve bu işlemler doğrultusunda toplayacağı kanıt türleri ile denetim testlerinin uygulanmasına yönelik denetim programını hazırlar.

Denetçinin belirlemiş olduğu denetim programında yer alan kanıt türlerinden birisi de analitik kanıtlardır. Analitik kanıtlar elde edilmesi açısından diğer kanıt türlerine göre daha güvenilir, daha az maliyetli ve daha az zaman gerektiren kanıtlardır²⁶. Ayrıca her

²³ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPELIUS, s.188.

²⁴ AICPA, SAS No. 56 (AU 318.01).

²⁵ William R. KINNEY-William L. FELIX, "Analytical Review Procedures", *Journal of Accountancy*, October, 1980, s.99.

²⁶ William R. KINNEY-Willfred C. UECKER, "Mitigating The Consequences of Anchoring in Auditor Judgments", *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 1, January, 1982, s.57.

denetim çalışmasında mutlaka denetçi tarafından toplanması gereken bir kanıt türüdür. Denetçi analitik kanıtları elde ederken maddilik testlerinin kapsamında yer alan analitik inceleme prosedürlerini kullanır. Diğer bir ifadeyle denetçi analitik inceleme prosedürlerini uygulayarak sonuçta destekleyici bilgilerden oluşan analitik kanıtları elde eder. Kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin elimine edilmesi söz konusu olamaz. Bunun tersine maddilik testlerinin kapsamına giren işlem testleri ve hesap kalanı testlerinin kapsamlarının daraltılması veya elimine edilmesi söz konusu olabilir.

Temel olarak kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında denetçinin analitik inceleme prosedürlerini kullanmayı tercih etmesinin üç sebebi vardır. Bunlar, örneklem büyüklüğünü belirlemek, ana kütleyi tanımlamak ve diğer maddilik testlerinin oluşturulmasına yardımcı olmaktır²⁷. Ayrıca denetçi analitik inceleme prosedürleri yardımıyla yönetimin mali tablolar aracılığıyla yapacağı bildirimlerden varolmak ve gerçekleşmenin, eksiksizliğin, değerlendirme ve dağıtımın doğruluğunu araştırarak analitik kanıtlar toplar²⁸. Bu aşamada uygulanan diğer maddilik testlerine göre analitik inceleme prosedürlerinin herbir hesap kalanına ayrı ayrı uygulanabilmesi, gider hesaplarına uygulanan tek maddilik testi olması, kayıtlanmamış işlemlerin belirlenmesini sağlaması, hem yıl içi hemde yıl sonu denetim testi olarak uygulanması gibi üstünlüklere de sahiptir²⁹. Bütün bu üstünlüklerin yanısıra analitik inceleme prosedürlerinin kullanımıyla denetçi diğer maddilik testlerinin uygulanış alanlarını daraltarak yaptığı denetim çalışmasında zaman, işgücü ve maliyet tasarrufu da sağlayarak daha etkin bir denetim de yapmış olur³⁰. Bu bağlamda denetimin kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında uygulanacak olan testler içerikleri bakımından büyük önem taşımaktadırlar.

Hesap kalanı testleri, işlem testleri ve analitik inceleme prosedürleri olarak belirlenmiş olan denetim testlerinin amaçlarına ve türlerine göre Tablo 8'de gösterildiği şekilde bir matris oluşturularak aralarındaki uygulanış farklılıkları ifade edilmiştir.

²⁷ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPILIUS, s.436-437.

²⁸ AICPA, SAS No. 56 (AU 318.12).

²⁹ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPILIUS, s.437.

³⁰ GUY-ALDERMAN, s.239.

		DENETİM TESTLERİNİN AMAÇLARI	
		Maddilik Testleri	Uygunluk Testleri
T E S T T Ü R L E R İ N İ N	Analitik İnceleme Prosedürleri	Uygulanabilir	Uygulanamaz
	İşlemlerin Test Edilmesi	Uygulanabilir	Uygulanabilir
	Hesap Kalanı Testleri	Uygulanabilir	Uygulanamaz

Kaynak: GUY-ALDERMAN, s.239.

TABLO 8. Türlerine ve Amaçlarına Göre Denetim Testleri Matrisi

Tablo 8'den anlaşılacağı üzere denetim testlerinden işlem testleri hem uygunluk hemde maddilik testlerinin amaçlarının gerçekleşmesinde kullanılmaktadır. Bu nedenle işlem testleri çift taraflı testler olarak adlandırılmaktadır. Çift taraflı testlerde hem uygunluk hemde maddilik testlerinin birlikte yapılması gerekir³¹. Diğer denetim testlerinden analitik inceleme prosedürleri ve hesap kalanı testleri tek taraflı yani sadece maddilik testlerinde kullanılmaktadır. Ayrıca bu iki test türünün maddilik testlerinin amacına hizmet etmeleri sebebiyle her ikisinin de amacı mali tablolardaki mevcut tutarların ve bu tutarları etkileyen kıymet hareketlerinin maddi doğruluğunun araştırılmasıdır. Bu açıdan analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması nedeniyle elde edilen sonuçların güvenilirliğinin yüksek olması hesap kalanı testlerinin uygulanışının kapsamını daraltabilir veya elimine edebilir.

Denetçi kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında maddilik testlerinden biri olarak analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında hazırlanmış denetim programının aşamalarını takip eder. Bu denetim programı analitik inceleme prosedürlerine ilişkindir.

³¹ GUY-ALDERMAN, s.237.

Bu program analitik inceleme prosedürlerin hangi bilanço ve gelir tablosu kalemlerine ne şekilde uygulanacağını ve uygulamada hangi kalemin hangi bildirim ile ilişkilendirilerek ele alınacağını kapsamaktadır. Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin olarak hazırlanmış olan bu programda prosedürlerin ilişkilendirileceği bilanço kalemleri ve incelenecek bildirimler Tablo 9’da şu şekilde gösterilmektedir.

Yönetim Bildirimleri	Nakit ve Hasılat İşlemleri		Harcama ve Üretim İşlemleri			Yatırım ve Finansman İşlemleri		
	Nakit	Alacaklar	Stoklar	Maddi Duran Varlıklar	Kısa Vadeli Yab. Kay.	Yatırımlar	Uzun Vadeli Yab. Kay.	Öz Kaynaklar
Mevcut olmak ve Gerçekleşme	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	—	—	—	—	—	—	—	—

TABLO 9. Bilanço Kalemleri, Yönetim Bildirimleri ve Analitik İnceleme Prosedürleri Arasındaki İlişkiler

Tablo 9’da bilanço kalemleri nakit ve hasılat işlemleri, harcama ve üretim işlemleri, yatırım ve finansman işlemleri olmak üzere üç bölüme ayrılarak ele alınmıştır. Yapılan bu sınıflama doğrultusunda analitik inceleme prosedürlerinin yönetimin üç bildirimden incelenmesi şeklinde uygulandığı tabloda da gösterilmektedir. Diğer bir ifadeyle, analitik inceleme prosedürleri bilanço kaleminde kullanıldığında yönetimin bildirimlerinden mevcut olmak ve gerçekleşme, bütünlük, değerlendirme ve dağıtım açısından olay incelemeye tabi tutulmaktadır.

Bilanço kalemlerinin yanısıra analitik inceleme prosedürleri gelir tablosunu oluşturan kalemler için de uygulanmaktadır. Analitik inceleme prosedürleri gelir tablosu kalanlarına ilişkin denetim kanıtlarının toplanmasındaki en güçlü denetim araçlarıdır. Maddilik testlerinin bu türü gelir tablosu kalemlerine ya doğrudan ya da dolaylı olarak uygulanabilir³². Doğrudan uygulanan analitik inceleme prosedürleri bir hasılat veya bir gider hesabının kalanının uygunluğunu belirleme ile ilgili verilerin karşılaştırılmasını içerir. Oysa dolaylı olarak uygulanan analitik inceleme prosedürleri bilanço ile ilgili hesaplara prosedürlerin uygulanmasıyla gelir tablosu kalanlarına ilişkin kanıtların elde edilmesini kapsar.

Analitik inceleme prosedürlerinin kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında maddilik testi olarak etkin ve etkili kullanılması şu dört unsura bağlıdır³³.

- Bildirimlerin doğal durumuna
- İlişkilerin makul ve doğru olmasına
- Tahminlerin yapılmasında kullanılan verilerin güvenilirliğine ve hazır halde bulunmasına
- Tahminlerin doğruluğuna.

Denetçi analitik inceleme prosedürlerinin kanıt toplama aşamasındaki etkinliğini ve yeterliliğini bu dört unsuru gözönüne alarak sağlar. Aynı zamanda bu durum prosedürlerin işlem testleri ile karşılaştırıldığında daha etkin ve yeterli bir uygulama olanağının olduğunu ortaya çıkarmaktadır³⁴.

Analitik inceleme prosedürlerinin maddilik testleri olarak kanıt toplama aşamasında kullanılması halinde denetçinin beklenmeyen önemli farklılıkların olup olmadığını araştırması gerekir. Beklenmeyen önemli farklılıklar beklenmeyen dalgalanmaları, beklenen fakat ortaya çıkmamış dalgalanmaları, ve denetçinin denetim için önemli kanıtları ifade ettiğine inandığı ve analitik inceleme prosedürleri tarafından tespit edilmiş diğer kalemlerin içerdiği normal olmayan dalgalanmaları gösterir.

³² KELL-BOYNTON-SIEGLER, s.603.

³³ AICPA, SAS No. 56 (AU 329.11).

³⁴ MILLER, s.8-53.

Denetçinin beklenmeyen bu farklılıkları değerlemesi esnasında prosedürlere şu üç faktörü de dahil etmesi daha yararlı olur³⁵.

- Yapılan tahminlerde gözönüne alınan faktörlerin ve kullanılan metodların yeniden gözden geçirilmesi
- Yönetimin araştırması
- İşletme yönetiminin farklılıklara yönelik araştırmaları.

Beklenmeyen önemli farklılıkların araştırılmasının temeli bu üç faktöre dayandırılmakla beraber genelde denetçi tarafından yapılan araştırma, yönetimin yapacağı araştırma doğrultusunda yoğunlaştırılmalıdır. Çünkü üç faktör de temelde yönetimin araştırmasına dayalıdır.

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin kanıt toplama aşamasında uygulanması sonucu hem diğer maddilik testlerinin kapsamını daraltıcı veya elimine edici etkisi hem de beklenmeyen önemli dalgalanmaları tespit edip nedenlerini araştırmaya yönelik işlevi nedeniyle oldukça büyük bir öneme sahip olduğu göz ardı edilemez. Aynı zamanda bunlar yapılan denetim işinin daha etkin ve verimli bir hale gelmesine de sebep olur. Diğer bir ifadeyle yapılan incelemenin denetçiye sağlayacağı maliyet, zaman ve işgücü tararrufu ile yapılan denetim işinin etkinliği artar.

VI. MADDİLİK TESTLERİ OLARAK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASINDA UYGULANIŞI

Denetçi müşterinin mali tablolarına ilişkin bir görüş oluşturabilmek için yeterli ve güvenilir sayıda kanıt toplamak zorundadır. Söz konusu bu kanıtların toplanması da maddilik testleri doğrultusunda olabilir. Maddilik testleri üç tür olarak belirlenmiştir ki bunlar:

- İşlem Testleri
- Analitik İnceleme Prosedürleri
- Hesap Kalanı Testleri.

³⁵ CHARMICHAEL-WILLINGHAM, s.133.

Bu testler, maddilik testlerinin amacını oluşturan mali tablolardaki önemli parasal ve açıklama hatalarının olup olmadığını belirlemesine yardımcı olur. Bu testlerden işlem testleri ara denetim denilen ve yıl içinde yürütülen denetim çalışmalarında yer alır. Hesap kalanı testleri ise esas denetim denilen ve yıl sonunda yürütülen denetim çalışmalarında yer alır. Analitik inceleme prosedürleri ise hem ara denetim hemde esas denetim çalışmalarında yer alır. Fakat uygulanışı bakımından analitik inceleme prosedürlerinin ara denetim çalışmalarında yer alması denetçi açısından daha büyük yararlar sağlamasına yol açar. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda denetçi esas denetim çalışmasında yer vereceği hesap kalanı testlerinin kapsamını daraltabilir veya elimine edebilir. Bu bağlamda da denetçi maliyet tasarrufu sağlayarak yaptığı denetim çalışmasının etkinliğini ve etkililiğini artırabilir.

1. BİLANÇO KALEMLERİNİN DENETİMİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANIŞI

Bilanço kalemleri açısından analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı nakit sistemi, alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar, yatırımlar, borçlar ve öz kaynaklar olmak üzere yedi kalem bazında dikkate alınmaktadır.

1.1. Nakit İşlemleri

Nakit kalemler işletmenin tüm varlıkları içinde en likit olanlarıdır. Bu nedenle de yolsuzluk ve hata yapılması riski en yüksek olan kalemlerdir. Denetçinin bu durumu gözönüne alarak nakit sisteminin denetimine büyük önem vermesi gerekir. Nakit sisteminin denetiminde uygulanan maddilik testleri bilançoda kaleme ait tutarın doğru gösterildiğine ilişkin olarak denetçinin kanıt toplanmasını sağlar. Bu kalemlerle ilgili olarak yapılan denetim çalışmasında denetim riskini oluşturan temel bildirimler nakitin mevcut olmak, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklama ve kayıtsal doğruluk olarak belirlenmiştir.

Denetçi müşterisinin nakit sistemi olarak kasa ve bankalar kalemlerini inceler³⁶. Nakit sistemine ilişkin olarak maddilik testleri uygulanırken denetçi Tablo 10’da verilmiş olan denetim programı akışını takip eder:

NAKİT İŞLEMLERİ DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kasa programının onaylanması ve kasa programının doğruluğunun araştırılması 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanışı 3. Kasanın sayılması 4. Banka kalanlarının doğrulanması 5. Kasa kapanış hesap özeti testlerinin uygulanması 6. Banka mutabakatlarının hazırlanması veya değerlendirilmesi 7. Banka kapanış hesap özeti kullanımı ve elde edilmesi 8. Banka işlemlerinin ayrıntılı incelenmesi 9. Nakit düzeltimlerinin yapılması 10. G.K.G. Muhasebe standartları ile sunulan tabloların karşılaştırılması 		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.481.

TABLO 10. Nakit İşlemlerine İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Tablo 10’da verilmiş olan nakit sistemine ilişkin maddilik testleri denetim programında analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı ikinci sırada yer almaktadır.

³⁶ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.481.

Analitik inceleme prosedürlerinin nakit sistemine uygulanması ile denetçi belirlenmiş olan altı bildirimden mevcut olmak, bütünlük, değerlendirme ve dağıtım olmak üzere üç tanesinin doğruluğunu araştırmaktadır.

Analitik inceleme prosedürleri nakit kalanından özellikle bankalar kaleminin kalanına uygulanmaktadır. Nakit işlemleri işletme yönetiminin alacağı finansal kararları ve stratejileri önemli ölçüde etkilemektedir. Bununla beraber bu işlemler ile finansal ve faaliyet verileri arasında belirgin ilişkiler yoktur. Buna rağmen analitik inceleme prosedürlerinin nakit işlemlerine uygulanması bazı durumlarda yarar sağlayabilir. Denetçi kalanları bütçelenmiş tutarlarla karşılaştırabilir veya bankalar hesabının kalanını aylar ve önceki dönemler itibariyle gösterdiği eğilimi tespit edebilir. Bu karşılaştırmaların sonucu olarak mantıklı ilişkilerin varlığının belirlenmesi nakit işlemlerinin mevcut olduğuna, bütünlüğüne ve uygun bir şekilde gösterildiğine ilişkin kanıtların elde edilmesini sağlar.

Sonuç olarak analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı nakit işlemler açısından mümkün değildir. Denetçi prosedürleri uygulasa bile elde edeceği sonuçlar nakit işlemlerine ilişkin olarak yapılan maddilik testleri açısından pek fazla önem taşımayacaktır.

1.2. Alacaklar

Alacaklar kalemi işletmenin ana faaliyetlerinden doğan alacaklar ile yan faaliyetlerinden doğan senetli ve senetsiz alacaklarını kapsar³⁷. İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından doğan alacaklar “Ticari Alacaklar”, yan faaliyetlerden doğanlar ise “Diğer Alacaklar” adını alır ve bilançonun aktifinde gösterilirler.

Alacakların denetiminin temel amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kalemin doğru beyan edildiğine ilişkin yeterli kanıt toplamaktır³⁸. Bu bağlamda denetçi belirlenen tutarın güvenilirliğini, belirtilen tutarın borçlular açısından geçerliliğini ve tahsil edilebilirliğini belirlemeye yönelik çalışmalar yapar³⁹. Alacaklar doğuşunda eksik yazılması, tahsil işlemlerinin gecikmesi veya hiç tahsil edilememesi, ya da tahsillerin geçici olarak veya hiç kayda alanmaması gibi nedenlerle işletmenin mali

³⁷ GÜREDİN, s.255.

³⁸ GUY-ALDERMAN, s.651.

³⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.493.

durumunun veya faaliyet sonuçlarının kötü olduğu fikrini yaratabilecek ve denetim açısından oldukça yüksek denetim riski taşıyacak bir kalemdir. Alacaklar kalemi denetlenirken denetçi mal ve hizmet satışına ilişkin olarak elde edilen hasılatla ilgili de önemli kanıtlar toplar⁴⁰.

Alacakların denetimine ilişkin olarak hazırlanmış maddilik testleri denetim programı Tablo 11’de şu şekilde gösterilmiştir.

ALACAKLARIN DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alacaklar hesabının kesin mizan kalanıyla ve büyük defter hesaplarıyla doğruluğunun teyit edilmesi 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Alacakların doğrulanması 4. Alacakların destekleyici belgelerle doğrulanması 5. Satışların kapanış hesap özeti hazırlanması 6. Sonraki tahsilatların değerlendirilmesi 7. Destekleyici belgelerle kesin mizan kalanının doğrulanması 8. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolardaki sunumun karşılaştırılması 		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.493.

TABLO 11. Alacaklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

⁴⁰ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.493.

Tablo 11’de verilen alacaklara ilişkin maddilik testleri denetim programında analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı ikinci aşama olarak yer almaktadır. Analitik inceleme prosedürleri alacakların denetiminde önemli rol oynarlar. Alacaklar kalemine analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışında belli finansal ilişkiler dikkate alınır ve formüller kullanılır. Özellikle analitik inceleme prosedürlerinin alacaklar hesabına uygulanışı satışlar ve alacaklar, satışlar ve karşılık hesapları, satışlar ve satışların maliyeti arasındaki finansal ilişkiler reşyolar ve tutarlar bazında ele alınarak karşılaştırmaya tabi tutulma ve yorumlanma şeklinde olmaktadır. Söz konusu finansal ilişkiler şu şekilde belirlenebilir⁴¹.

- Alacakların devir hızı
- Alacakların toplam dönen varlıklar içindeki payı
- Net satışların verimlilik oranı
- Tahsil edilemeyen giderlerin net kredili satışlara oranı

Denetçi endüstri verileriyle, tahmini sonuçlarla ve önceki dönemlerle herbir ilişkiyi karşılaştırması sonucu önemli dalgalanmaların olmadığını tespit etmiş ise bir anlamda ilgili hesap kalanların uygunluğunu destekleyici kanıtları elde etmiş olur. Bunun aksine denetçi eğer önemli dalgalanmalar tespit etmiş ise araştırmasını daha da derinleştirmek zorundadır. Analitik inceleme prosedürleri temelde mevcut olmak ve bütünlük bildirimleri ile ilgilidir. Ticari alacaklar kaleminin mevcut olması, işletmenin bilanço tarihi itibariyle tutar olarak ne miktarda alacaklarının olduğunu ve bu dönem itibariyle işletmenin ne tutarda gelir elde edeceğinin ifadesidir. Denetçi ticari alacaklarına doğrulama tekniğini uygulayarak bilançodakine eşit tutarda alacağının mevcut olup olmadığını test edebilir. Bunun yanısıra denetçinin bilanço tarihi itibariyle sahip olunan alacakların müşteri işletmenin gerçek hakları olup olmadığını ve bunların mali tablolarda genel kabul görmüş nuhasebe ilkelerine uygun olarak hakkıyla sınıflandırılmış ve açıklanmış olup olmadığını da dikkate alması gerekir. Bununla beraber tahsil edilemeyen gider hesapları ile ilgili finansal ilişkiler nedeniyle maddilik testlerinden olan analitik inceleme prosedürleri alacaklar hesabına ilişkin değerlendirme bildirimini doğrultusunda da kanıt toplanmasına yardımcı olmaktadır.

⁴¹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.494.

1.3. Stoklar

Stoklar kalemi mali tablolar açısından oldukça büyük öneme sahip bir kalemdir. Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elinde bulundurduğu malları veya mamulleri, üretimde kullanılacak olan yarı mamul, hammadde ve malzemeleri kapsar. Dönen varlıkların bir unsuru olarak stoklar likiditeyi ve satışların maliyetini doğrudan etkilemesi sebebiyle denetim içinde önemlidir. Yapılan denetimlerde stoklar denetçinin en çok zamanını alan ve en zor denetlenen kalemdir.

Bu varlık kaleminin süreklilik temeline göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtları kayıtlı olmadığı ve mali tablolarda doğru bir şekilde raporlanıp raporlanmadığının belirlenmesi stokların denetiminin temel amacını oluşturmaktadır⁴².

Denetçinin stokların denetimini oluşturan bu amaca ulaşabilmesi için stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulunduğunu, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru bir fiyatlandırmaya tabi tutulduklarını tespit etmesi zorunludur. Yapılacak olan bu tespitler esnasında stokların sayımı, stokları değerlemede kullanılan yöntemler ve yapılan hesaplamaların aritmetik doğruluğu da gözönüne alınmalıdır. Stokların gerçek maliyetinin belirlenmesi oldukça güç bir iştir⁴³. Bütün bunların yanısıra hurda mallar, fireler ve konsinye mallar da stokların gerçek maliyetlerini tespit etmede etkili olan etmenlerdir ve denetim esnasında gözönüne alınmak zorundadırlar.

Denetim standartları stokların fiziken var olduklarının saptanmasını öngörür. Stokların denetçi tarafından fiziki sayımının mutlaka gözlemlenmesi gerekir. Denetçi fiziki sayımı uygun ve geçerli bir şekilde gözleyebildikten sonra diğer denetim tekniklerine de başvurarak tutarın dürüstlüğü hakkında destekleyici kanıt elde etme yoluna da gidebilir⁴⁴. Stokların denetimine ilişkin olarak uygulanacak olan ve denetçinin aşama aşama takip etmesi gereken maddilik testleri denetim programı Tablo 12’de verilmiştir.

⁴² GÜREDİN, s.275.

⁴³ Stokların maliyeti bunların hali hazırda buldukları yere ve duruma getirilebilmeleri için doğrudan ve dolaylı olarak katılan tüm maliyetlerin toplamına eşittir.

⁴⁴ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.526.

STOKLARIN DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Stok kalanlarıyla sürekli kayıtların onaylanması ve stok listelerinin doğruluğunun belirlenmesi 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Müşterinin stok alışlarının gözlemlenmesi 4. Depolardaki stokların doğrulanması 5. Destekleyici belgelerle satın alış kayıtlarının doğrulanması 6. Satın alma kapanış hesap özeti hazırlanması 7. Mülkiyetin yönetimden sorulması 8. Stokların kalitesiyle ilgili verilerin incelenmesi 9. Stokların fiyatlarının değerlendirilmesi ve doğrulanması 10. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolarındaki sunumun karşılaştırılması 		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.526.

TABLO 12. Stoklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Tabloda görüldüğü üzere stoklarla ilgili maddilik testleri denetim programında analitik inceleme prosedürleri ikinci sırada yer almaktadır. Analitik inceleme prosedürleri stokların denetiminde oldukça yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. Analitik inceleme prosedürlerinin bütün kalemlerin maddilik testlerine ilişkin denetim programlarında ikinci sırada yer almasının nedeni yıl sonunda yapılacak olan hesap kalanı testlerinin kapsamını

daraltması hatta elimine etmesi bu bağlamda da işgücü, zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmasıdır. Prosedürlerin ikinci sırada yapılması ile denetçi kaleme ilişkin beklenmeyen ve önemli değişmelerin, normal olmayan dalgalanmaların olup olmadığını tespit ederek, kaleme ilişkin maddilik testleri programının kapsamını genişletip genişletmemeyi belirler. Denetçi stokların denetiminde prosedürleri uygularken şu finansal karakterli ilişkileri dikkate almaktadır⁴⁵.

- Brüt kâr oranı
- Stok devir hızı
- Stokların satış günü sayısı
- Stokların dönen varlıklar içindeki payı

Denetçi önceki yıllar ile, bütçe tahminleri ve endüstri istatistiklerinden elde ettiği normal veya tahmini sonuçları karşılaştırdığı zaman stoklar kalemine ilişkin değerlendirme, bütünlük ve mevcut olmak bildirimlerinin doğrulanmasına ait destekleyici kanıtları elde eder. Eğer denetçi yaptığı karşılaştırmalar sonucu beklenmeyen veya normal olmayan dalgalanmalar tespit ederse, daha derin incelemeler yapmak zorundadır. Stoklar kalemine ilişkin olarak analitik inceleme prosedürleri reşyoların karşılaştırılması şeklinde uygulanmaktadır. Özellikle de müşteri işletmenin hammadde ve işçiliğe ait genel giderlerinin hem cari dönem hem de geçmiş dönemler itibariyle endüstri ortalamalarıyla ve ait olduğu sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırılarak elde edilecek sonuçlar denetçi için önemli maddilik testi kanıtlarıdır. Ayrıca bu kanıtlar denetçinin yargısını etkileyebilecek önemliliktedirler. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı pek çok denetim alanlarına göre stoklar alanında çok daha kuvvetli, önemli ve yoğundur.

1.4. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar bilançonun aktifinde yer alan varlıklardır. Bu varlıklar bir yıldan daha uzun süreli olarak işletmenin ana faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kullanılırlar, aşınma ve yıpranmaya uğrarlar ve normal de satılmak ya da paraya çevrilmek amacıyla elde edilmezler. Maddi duran varlıklar elde edildikleri andaki değerleri (maliyet

⁴⁵ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.526.

değeri) ile kayda alınır ve varlığın kullanım süresi içinde amortisman ayrılmak suretiyle muhasebe dönemlerine dağıtılarak sıfırlanır.

Faaliyet dönemi içinde fazlaca hareket görmedikleri için bu kalemin denetimi diğer kalemlerin denetimine göre daha kolaydır ve az zaman alır. Maddi duran varlıkların denetiminin işletmede fiziken var olduklarını, işletmenin sahipliğinde olup olmadığını ve bu varlıklara ilişkin yapılan muhasebe işlem ve kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun ve süreklilik temeline dayalı olarak yapıldığını belirlemek gibi üç temel amacı vardır⁴⁶.

Maddilik testleri açısından bu varlık kaleminin denetiminde hesap bakiyelerinde meydana gelen değişiklikler gözden geçirilip incelenir⁴⁷. Maddi duran varlıkların denetiminde maddilik testlerine ilişkin olarak oluşturulmuş denetim programı Tablo 13'de verilmiştir.

⁴⁶ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.537.

⁴⁷ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.538.

MADDİ DURAN VARLIKLAR DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	1. Maddi duran varlıkların hesap bakiyeleriyle yardımcı büyük defterlerin karşılaştırılması ve listelerin doğrulanması 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Fabrika eklerinin araştırılması 4. Finansal kiralama kontratlarının ve tapu belgelerinin değerlendirilmesi 5. Ek maddi duran varlıkların doğrulanması 6. Elden çıkarılan maddi duran varlıkların doğrulanması 7. Bakım onarım giderlerinin tamamının analiz edilmesi 8. Bütün birikmiş amortismanların incelenmesi 9. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolardaki sunumun karşılaştırılması		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.538.

TABLO 13. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Tablo'dan görüleceği üzere analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı maddi duran varlıkların maddilik denetimi testleri içinde ikinci sırada yer almaktadır. Söz konusu prosedürler bu varlık kaleminde oldukça sık kullanılmaktadır.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışında şu dört finansal karakterli ilişki gözönüne alınmaktadır⁴⁸:

- Maddi Duran Varlıkların Devir Hızı
- Maddi Duran Varlıkların Verimlilik Oranı
- Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklar İçindeki Payı
- Bakım-Onarım Giderlerinin Net Satışlar İçindeki Payı.

Denetçi tespit edilen fiili veya tahmini sonuçlarla diğer verileri bu ilişkiler açısından karşılaştırdığı zaman hesabın bakiyesine ilişkin değerlendirme, eksiksizlik ve mevcudiyet bildirimlerini doğrulayıcı yönde destekleyici kanıtlar elde eder. Özellikle analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı maddi duran varlıkların bir yüzdesi olarak amortisman giderlerinin analiz edilmesi yönünde olmaktadır. Bunun yanısıra bu konuda maddi duran varlıklarla ilgili katlanılan bakım-onarım giderlerinin, sigorta giderlerinin bütçelenen tutarlar ve önceki dönemler itibariyle karşılaştırılarak gösterdikleri dalgalanmalar ve değişimlerin tespit edilmesi de sözkonusu olmaktadır. Maddi duran varlıkların denetiminde analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışı ile denetçi yanlış hesaplanan amortismanları, kayıtlanmamış elden çıkarmaları ve yanlış sınıflandırılmış ilaveleri kolayca tespit edebilir ki; bu da denetim çalışması açısından çok önemlidir.

1.5. Borçlar

Borçlar bilançonun pasifinde yer alan ve işletmenin üçüncü şahıslara olan yükümlülüklerinin ifadesidir. Borçlar ödenmesi gereken vadeleri itibariyle kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılırlar. İşletmenin bilançosunun düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenmesi gereken borçlar kısa vadeli borçlar olarak, bir yıl içinde ödenmesi gerekmeyen yükümlülükleri ise uzun vadeli borçlar olarak ifade edilmektedir. Kısa vadeli borçlar kapsamına ticari borçlar ve diğer borçlar (ücret ödemeleri, ödenecek vergi borçları gibi) girmektedir. Uzun vadeli borçlar da kapsam olarak kısa vadeliyle aynıdır. Bütün bunların yanısıra uzun ve kısa vadeli borçların kapsamına faiz giderleri ve ilgili diğer hesaplar da (nakit ödemeleri, alışlar, stoklar gibi) dahil edilmelidir.

⁴⁸ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, 540.

Denetçinin borçların denetimini yapmadaki temel amacı borçların olduğundan düşük gösterilip gösterilmediğini veya muhasebe kayıtlarında yer alıp almadığını tespit etmeye yöneliktir. Borçlar kaleminin denetiminde denetçi bu yükümlülüklerin olduğundan düşük ya da hiç gösterilmemiş olduğunu saptamak gibi bir zorlukla karşı karşıya kalır. Bunu da uygulayacağı maddilik testleri ile elimine edebilir. Maddilik testlerinin kısa ve uzun vadeli borçlara ilişkin olarak hazırlanmış denetim programı farklılık gösterir⁴⁹. Denetçi her iki borç türü içinde farklı maddilik testleri denetim programı hazırlayarak, takip etmek zorundadır. Çünkü, dönemsellik ilkesi gereği her iki borç türünün arasında önemli farklılıklar vardır. Kısa vadeli borçlar bir yıl ve daha kısa sürede ödenmesi gereken, uzun vadeli borçlar ise bir yıldan daha uzun sürede ödenmeyi gerektiren borçları ifade etmektedir.

Kısa vadeli borçlara ilişkin olarak hazırlanmış maddilik testleri denetim programı Tablo 14’de verilmiştir.

⁴⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.546.

KISA VADELİ BORÇLAR DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kısa vadeli borçların kalanlarıyla mutabakatın sağlanması ve listelerin doğruluğunun teyit edilmesi 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Destekleyici belgelerle ödeme kayıtlarının değerlendirilmesi 4. Borçların doğrulanması 5. Sonraki ödemelerin değerlendirilmesi 6. Kayıtlanmamış borçlar hesaplarının araştırılması 7. Tahakkuk etmiş ücretlerin ve ödenecek vergilerin yeniden hesaplanması 8. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolardaki sunumun karşılaştırılması 		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.578.

TABLO 14. Kısa Vadeli Borçlara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Uzun vadeli borçlara ilişkin olarak hazırlanmış maddilik testleri denetim programı ise Tablo 15’de gösterilmiştir.

UZUN VADELİ BORÇLAR DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	1. Uzun vadeli borçların kalanlarıyla mutabakatın sağlanması ve listelerin doğruluğunun teyiti 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Yetkilerin ve anlaşmaların incelenmesi 4. Borçların doğrulanması 5. Uzun vadeli borç hesaplarının tamamının incelenmesi 6. Faiz giderlerinin yeniden hesaplanması 7. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolardaki sunumun karşılaştırılması		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.578.

TABLO 15. Uzun Vadeli Borçlara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Her iki tablodan da görüleceği üzere analitik inceleme prosedürleri uygulanış açısından maddilik testleri denetim programında ikinci sırada yer almaktadır. Denetçi borçlar kaleminin denetiminde karşılaşacağı zorlukların büyük bir kısmını analitik inceleme prosedürlerini kullanmak suretiyle elimine edebilir.

Kısa vadeli borçlar açısından analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışında denetçinin dikkate alacağı finansal ilişkiler alacaklar kalemindekiyle benzerlik göstermektedir⁵⁰. Alacaklar kaleminde müşteriler açısından ele alınan olaylar borçlar kaleminde satıcılar açısından ele alınmaktadır. Denetçi borçların devir hızını ve toplam

⁵⁰ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.579.

borçlar içinde kısa vadeli borçların payını hesaplamak zorundadır. Eğer borçların devir hızı oranı yüksek tespit edilmiş ise bunun sebebinin borçların kayıtlanmamış olmasından ileri gelip gelmediği denetçi tarafından detaylı bir inceleme ile tespit edilir.

Uzun vadeli borçlar açısından analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışında ise denetçi hesap kalanlarını önceki dönemlerle karşılaştırır, nakit akışı tasarılarıyla yeni borç ödeme usullerini ve temel ödeme şekillerini karşılaştırır ve üç tane önemli reşyo hesaplar. Denetçinin uzun vadeli borçlara ilişkin olarak borçların sermayeye oranını, faiz giderlerinin ortalama borçlara oranını ve faizin kazanılma sayısının oranını hesaplar. Hesaplanan her reşyo ayrı ayrı önceki dönemlerle, bütçelenen tahminler ve endüstri ortalamalarıyla karşılaştırılarak yorumlanır. Eğer denetçi uzun vadeli borçlar kalemine ilişkin beklenmeyen bir değişme veya dalgalanma tespit ederse ileride yapacağı araştırmayı derinleştirmelidir.

Hem kısa hem de uzun vadeli borçların denetiminde analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışındaki amaç yönetimin sunduğu mevcut olmak veya gerçekleşmekle, bütünlük, değerlendirme ve yükümlülüklerle ilgili olarak kanıt toplamaktır.

1.6. Yatırımlar

Yatırımlar kalemi hem geçici hem de uzun dönemli menkul kıymetler yatırımlarını kapsar ve bilançonun aktifinde yer alır. Bu yatırımlar kapsamına hisse senetleri, özel kesim tahvilleri, devlet kesimi tahvilleri ve hazine bonoları girmektedir. Bunlar istendiği anda paraya çevrilmek amacıyla elde bulunduruluyorsa geçici yatırım olarak adlandırılırlar. Ama uzun vadeli olarak elde bulunduruluyorlarsa mali duran varlıklar olarak adlandırılırlar.

Yatırımlar kaleminin denetiminin amaçları bu varlıkların ve varlıklara bağlı olarak elde edilen gelirlerin mali tablolarda doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin belirlenmesi, işletmenin sahipliğinde bulduklarının ve mevcudiyetinin tespit edilmesi ve bu varlıkların ve varlıklara ilişkin olarak elde edilen gelirin genel kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda muhasebe kayıtlarına geçirilip geçirilmediğinin tespit edilmesidir.

Yatırımlar kaleminin denetiminde uygulanan maddilik testlerinden elde edilen kayıtların güvenilirliği uygunluk testlerine göre çok daha yüksektir. Tablo 16'de yatırımların denetimine ilişkin olarak hazırlanmış maddilik testleri denetim programı verilmiştir.

YATIRIMLAR DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Yatırımlar kaleminin kalanlarının yardımcı defterlerle mutabakatının sağlanması ve listelerin doğruluğunun teyit edilmesi 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Eldeki menkul kıymetlerin fiziki olarak sayılması ve araştırılması 4. Diğer menkul kıymetlerin doğrulanması 5. Yatırım hesaplarının tamamının doğrulanması 6. Kazanılan gelirin yeniden hesaplanması 7. Piyasa fiyatıyla ilgili belgelerin incelenmesi 8. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolardaki sunumun karşılaştırılması 		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.571.

TABLO 16. Yatırımlara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Denetçi Tablo 16’da verilmiş olan denetim programı doğrultusunda aynen nakit işlemlerinde olduğu gibi doğrudan çalışanların bilgisine başvurarak ve işletme dışından bağımsız kaynaklarla iletişime girerek kanıt toplar⁵¹. Yatırımlar kaleminin denetiminde analitik inceleme prosedürleri uygulanış bakımından ikinci sırada yer almaktadır. Analitik inceleme prosedürleri kalemin mevcut olmasına, bütünlüğüne ve değerlendirme veya dağıtımına ilişkin bildirimlerin doğruluğunun araştırılması açısından kanıt toplanmasına yardımcı olur. Prosedürlerin uygulanışı reşyo analizleri ve özel hesapların karşılıklı ilişkilerinin incelenmesi şeklinde olmaktadır. Hesap ilişkileri yatırım olarak elde tutulan tahvilin faiz oranı ile tahvilin faiz geliri arasında mutabakatın sağlanmasını ifade eder. Reşyo analizinde ise denetçi yatırımlar kalemi için toplam varlıklar içinde yatırımların oranı ve yatırımların kârlılık oranı olmak üzere iki reşyo hesaplar. Denetçi hesapladığı bu reşyoları hem endüstri ortalamalarıyla hem de geçmiş yıllara ait oranlarla karşılaştırmak yoluyla işletmenin yatırımlarının kârlılığını ve toplam varlıklar içindeki payına ilişkin istikrarlı mı yoksa istikrarsız mı bir durum içinde olduğunu belirler. Eğer denetçi yatırımlar kalemine ilişkin olarak prosedürleri uygulamanın sonucunda beklenmeyen dalgalanmalar ve mutabakat sağlanamayan unsurlar tespit ederse hesaptaki hata ve yanlışları açıklamalıdır.

1.7. Öz Kaynaklar

Öz kaynaklar bilançonun pasifinde yer alır ve işletme sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını ifade eder. Öz kaynaklar işletme kurulurken veya sonradan ortaklar tarafından işletmeye konan sermayeyi ve kârların işletmede bırakılması sonucu yaratılan kaynakları kapsar⁵². Denetçinin öz kaynaklar kaleminin denetiminden amacı bu kaleme ilişkin borç ve alacak kayıtlarının uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırmak ve bilançoda kalemin doğru ve uygun olarak sunulup sunulmadığını belirlemektir. Bu kalemin denetiminde uygulanacak olan maddilik testlerinin yönetimin mali tablolara ilişkin olarak sunduğu altı bildirim doğruluğuna ilişkin olarak uygulanması ile elde edilecek kanıtlar oldukça yüksek güvenilirliktedir⁵³.

⁵¹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.570.

⁵² GÜREDİN, s.329.

⁵³ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.582.

Tablo 17’de öz kaynaklar kaleminin denetimine ilişkin olarak hazırlanmış maddilik testleri denetim programı verilmiştir.

ÖZ KAYNAKLAR DENETİM PROGRAMI			
ÇALIŞMA KAĞIDI REFERANSI NO:	MADDİLİK TESTLERİ	YAPILIŞI	
		DENETÇİ	TARİH
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Öz kaynaklar kaleminin kalanlarının yardımcı defterlerle mutabakatının sağlanması ve listelerin doğruluğunun teyit edilmesi 2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin uygulanışı 3. Kanunlara göre şirket sözleşmelerinin incelenmesi 4. İhraç edilen hisse senetlerine ait sözleşme koşulları ve verilen yetkilerin incelenmesi 5. İhraç edilmiş ama henüz tutarları tahsil edilmemiş olan hisse senetlerine ilişkin doğrulamaların yapılması 6. Hisse senedi defterinin incelenmesi 7. Sermaye hesaplarının tamamının doğrulanması 8. Dağıtılmamış kârların tamamının doğrulanması 9. G.K.G Muhasebe Standartlarıyla mali tablolardaki sunumun karşılaştırılması 		

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.546.

TABLO 17. Öz Kaynaklara İlişkin Maddilik Testleri Denetim Programı

Öz kaynaklar kalemine ilişkin olarak uygulanacak olan maddilik testleri denetim programında ikinci sırada analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması yer almaktadır. Analitik inceleme prosedürlerinin öz kaynaklar kalemine uygulanması sonucunda denetçi mevcudiyet, eksiksizlik ve değerlemeye ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan bildirimlerin doğruluğuna ait kanıtlar elde eder. Denetçi prosedürleri öz kaynaklar kalemine reşyo analizi yapmak suretiyle uygular. Öz kaynaklar kalemine ilişkin olarak hisse başına düşen fiyat, özkaynakların devir hızı, öz sermaye oranı, kâr payı dağıtımı reşyosu, hisse başına kazanç reşyosu olmak üzere beş adet reşyo hesaplanır. Bu reşyoların hesaplanmasında hem işletme içinden hem de işletme dışından elde edilen veriler kullanılabilir. Bu veriler kendi aralarında karşılaştırma yoluyla kullanılabilir.

Bu hesaplanan reşyoların sonucunda eğer denetçi kaleme ilişkin olarak beklenmeyen dalgalanmalar veya anlaşılmayan unsurlar belirlerse yapmakta olduğu incelemeyi derinleştirmek zorundadır.

2. GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN DENETİMİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANIŞI

Müşteri işletmenin temel mali tabloları bilanço, gelir tablosu ve mali durumdaki değişmeler tablosudur. Denetçi bu tablolar hakkında görüş bildirmek için denetim yapar. Bilanço ve gelir tablosunun ayrıntılı olarak incelenip denetlenmesi gerekir. Oysa mali durumdaki değişmeler tablosu için buna gerek yoktur. Çünkü bu tablo bilanço ve gelir tablosundan yararlanılarak hazırlanır. Denetçi bilanço ve gelir tablosunu denetledikten ve mali durumdaki değişmeler tablosunu inceledikten sonra görüşünü oluşturmaya yarayacak yeterli sayıda ve güvenilir kanıtları elde etmiş olur.

Denetçinin gelir tablosunu oluşturan kalemleri denetlemesinin temel amacı tabloda yer alan gelirlerin ve giderlerin işletmenin sürekliliği temeline göre genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda muhasebeleştirilmiş olup olmadıklarını ve cari döneme ait faaliyetlerin sonuçlarının doğru bir biçimde ifade edilip edilmediğini belirlemektir⁵⁴.

⁵⁴ THOMAS-WARD-HENKE, s.682.

Denetçi bilanço kalemlerinin denetiminde doğruluğunu incelediği bildirimleri gelir tablosu kalemleri açısından da dikkate alır; bunların doğruluğunu incelemek suretiyle gelir tablosu kalemlerine ilişkin olarak maddilik testlerini uygulamış olur. Gelir tablosu kalemleri açısından doğrulukları incelenecek olan bildirimler bilanço kalemlerine göre çok az farklılıklar gösterir.

Bilanço kalemleri açısından yapılan incelemede mevcut olmak, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme, sınıflandırma ve açıklama olarak belirlenen bildirimler, gelir tablosu açısından ise gerçekleşme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, dağıtım, sınıflandırma ve açıklama olarak belirlenmiştir⁵⁵.

Denetçi gerekli incelemeleri yapmak suretiyle cari döneme ait gerçekleşen gelirleri ve kaydedilmiş tüm gelirlerin gerçekten elde edilmiş olduklarını belirlemelidir. Bununla beraber gelirlerin elde edilmesinde katlanılan giderlerin uygun bir şekilde kayıtlanıp kayıtlanmadığının ve gelirlerle karşılaştırılıp karşılaştırılmadığının da belirlenmesi gerekir. Ayrıca gelir tablosunda gelir ve gider kalemlerine ilişkin sınıflandırmanın doğru olarak yapılıp yapılmadığı da tespit edilmelidir.

Gelir tablosu kalemlerinin denetiminde denetçi bilanço kalemlerinin denetiminde olduğu gibi ayrıntılı bir inceleme yapmaz. Gelir tablosu kalemleri bir bütün olarak ele alınır ve incelemeye tabi tutulur.

Denetçi gelir tablosu kalemlerinin denetiminde belirlenmiş denetim amaçlarına ulaşmak için maddilik testleri olarak analitik inceleme prosedürlerine, işlem testlerine ve hesap kalanı testlerine başvurabilir. Analitik inceleme prosedürleri gelir tablosu kalemleri hakkında denetim kanıtı elde etmedeki en güçlü denetim aracıdır⁵⁶. Maddilik testlerinin bu türü gelir tablosu kalemlerinin denetiminde doğrudan veya dolaylı olarak uygulanabilir. Analitik inceleme prosedürleri gelir tablosu kalemlerine daha çok ussallık testleri ve trend analizi şeklinde sınıflandırma ve bütünlükle ilgili doğruluğun araştırılmasında gerekli güvenilirliği sağlamak için uygulanırlar.

⁵⁵ CHARMICHAEL-WILLINGHAM, s.421.

⁵⁶ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.603.

Bunun yanısıra gelir tablosu kalemlerini önceki dönem verileriyle ve bütçelerle karşılaştırmak suretiyle de analitik inceleme prosedürleri uygulanır. Eğer denetçi gelir tablosu kalemlerine analitik inceleme prosedürlerinin uygulaması sonucunda mantıklı ve tarihsel ilişkilerde önemli dalgalanmalar tespit ederse bunların uygunluklarını ve açıklamalarını dikkate alarak incelemeyi derinleştirmek suretiyle kanıt toplamalıdır. Analitik inceleme prosedürleri özellikle giderlere ilişkin uygun sınıflandırmanın gözönüne alınmasında çok önemlidir.

Denetçi analitik inceleme prosedürlerini gelir tablosu kalemlerinin bütününe de uyguluyor olsa gene de gelir tablosu kalemlerini satış hasılatı -satış indirimleri ve maliyetler -giderler olarak iki ana gruba ayırarak ele almak zorundadır⁵⁷. Prosedürler satış hasılatı ve satıştan indirimleri düzeyinde kullanıldığında şu ilişkiler temel olarak alınır ve incelenir;

- Önceki dönemlere ait satışların ve tahmin edilen satışların ürün çeşitleri başında ele alınarak gerçekleşen ve cari yıla ait satışlarla karşılaştırılması,
- Üretime ve satışa ait kayıtların gönderilen miktarlarla karşılaştırılması,
- Brüt kâr marjı reşyosunun hesaplanarak önceki dönemlerinin reşyolarıyla karşılaştırılıp, tespit edilen değişmelerin analiz edilmesi,
- Satış indirimlerinin cari yıl baş alınarak önceki dönemlerle karşılaştırılması, yapılan karşılaştırma neticesinde değişme olup olmadığı eğer varsa nedeninin ne olduğunun araştırılması,

Gelir tablosu kalemlerinden maliyet ve giderlere ilişkin alanlarda ise prosedürler şu şekilde kullanılır;

- Önceki dönemlere ait ve bütçelenen tutarlarla ürün ürüne göre elde edilecek brüt kârın karşılaştırılması,
- Önceki dönemlere ait ve bütçelenen tutarlarla gerçekleşen giderlerin (genel yönetim giderleri gibi) karşılaştırılması,
- Satış miktarı, üretim miktarı gibi verilerle ilgili gider reşyolarının karşılaştırılması.

⁵⁷ Simon C. DZENG, "A Comparison of Analytical Procedure Expectation Models Using Both Aggregate and Disaggregate Data", *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol. 13, No. 2, Fall 1994, s.3.

Analitik inceleme prosedürlerinin gelir tablosu kalemlerine doğrudan uygulanmasından sadece gelir tablosu kalemleri arasında gerekli ilişkileri kurup uygulanması ifade edilmektedir. Mesela, hasılat işlemlerine ait kontrollerin güvenilir bulunması, denetçinin analitik inceleme prosedürlerini satış iadelerine ve iskontolarına uygulayabileceğini gösterir.

Gelir tablosu kalemlerine analitik inceleme prosedürlerinin dolaylı olarak uygulanmasından ise, bilanço kalemlerine analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasıyla gelir tablosu kalemlerine ilişkin kanıtların elde edilmesi ifade edilmektedir. Mesela, alacaklar hesabının doğrulanmasında alacak devir hızının kullanılması ve bulguların değersiz alacak giderlerinin gereği gibi gösterilip gösterilmediğinin belirlenmesini etkilemesinin denetçiyi sonuçta gelir tablosu kalemlerine ilişkin kanıt elde etmeye yöneltmesi gibi.

Gelir tablosu kalemlerine ilişkin güvenilir kanıt elde etme, analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışında güvenilirliği yüksek karşılaştırılabilir verilerin kullanılması temeline dayanmaktadır. Eğer kullanılacak olan veriler işletme dışından elde ediliyorsa, kanıtlar güvenilir olabilir. Analitik inceleme prosedürlerinin gelir tablosu kalemlerine uygulanışı iki şekilde olmaktadır⁵⁸.

- a. Veriler arasındaki beklenen dalgalanmaların ve normal ilişkilerin doğrulanması,
- b. Normal olmayan ve beklenmeyen değişmelerin ve dalgalanmaların tanımlanması.

Denetçi analitik inceleme prosedürlerini gelir tablosu kalemlerine uygulaması sonucunda beklenmeyen ve normal olmayan dalgalanmalar tespit ettiğinde incelemesini şu üç noktada derinleştirmek zorundadır:⁵⁹

- a. Yönetimin Dürüstlüğü,
- b. Yönetimin Sorumluluğunun Değerlendirilmesi,
- c. Diğer maddilik testleri doğrultusunda yönetimin destekleyici cevaplar vermesi.

⁵⁸ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.603.

⁵⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.603-604.

Bu üç noktanın doğrultusunda denetçinin incelemesini şu dört etken de önemli ölçüde etkileyecektir:⁶⁰

- a. Kalemin yapısı,
- b. Denetçinin müşterinin işi hakkındaki bilgisi,
- c. Diğer maddilik testlerinin sonuçları,
- d. Denetçinin iç kontrol sistemini gözönüne alması.

Sonuçta ise denetçi tespit ettiği normal olmayan ve beklenmeyen değişmelerin sebeplerini tespit edebilecektir. Bütün bunlar gözönüne alınacak olursa gelir tablosu kalemlerinin denetiminde analitik inceleme prosedürlerinin oynadığı rol küçümsenemez. Diğer maddilik testlerine göre analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı sonucu daha az maliyetli, zamanlı ve iş gücüyle yapılan daha etkin bir denetim çalışması ortaya çıkar. Denetçi analitik inceleme prosedürlerini gelir tablosu kalemlerine uyguladığında kalemlerde tespit edeceği normal olmayan dalgalanmalar, beklenmeyen ve önemli değişmeler doğrultusunda bunlara ilişkin olarak yapılacak hesap kalanı testlerinin kapsamını genişleterek, bu dalgalanmaların ve değişmelerin sebeplerini derinlemesine inceleme yaparak öğrenmeye çalışır. Eğer prosedürlerin kullanılması sonucu denetçi gelir tablosu kalemlerinde istikrarlı bir durum tespit ederse bunun sonucunda ise uygulayacağı maddilik testlerinin kapsamını daraltmaya hatta elimine etmeye kadar gidebilir ki bunun sonucunda da zaman, maliyet ve işgücü gibi denetim çalışmasının temel unsurlarında tasarruf sağlar.

⁶⁰ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.604.

Beşinci Bölüm

DENETİMİN TAMAMLANMASI AŞAMASINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI

I. DENETİMİN TAMAMLANMASI AŞAMASININ KAPSAMI VE ÖNEMİ

Bir denetim çalışmasının üçüncü ve son aşamasını denetimin tamamlanması ve ulaşılan görüşün raporlanması oluşturmaktadır. Denetçi denetim anlaşmasını mart ayında imzaladıktan sonra uygunluk ve maddilik testlerini yapmaya başlar ve tamamlar. Sözkonusu olan tamamlama işlemini yaparken de çalışma kağıtlarını tutar. Çalışma kağıtları, denetçinin izlediği denetim yöntem ve usullerini, uyguladığı testleri, elde ettiği kanıtları ve incelemelerine bağlı olarak değerlendirme sonuçlarını kaydettiği kağıtlardır¹. Denetçinin tuttuğu bu çalışma kağıtlarını toplu halde gözden geçirmesi de denetimin tamamlanması aşamasının kapsamına girmektedir.

O halde denetimin tamamlanması aşaması, denetçinin bütün incelemelerini bitirdikten sonra, hazırladığı denetim programına bakarak unutulmuş veya eksik bir işin olup olmadığını belirlediği, çalışma kağıtlarının bütün olarak gözden geçirildiği ve dosyalanmaya hazır olup olmadığını belirlediği bir aşama olarak tanımlanabilir².

¹ P.C. JONES; J.G. BATES, **Public Sector Auditing: Practical Techniques for an Integrated Approach**, Second Edition, Chapman-Hall, 1994, s.73.

² Lain GRAY-Stuart MANSON, **The Audit Process: Principles, Practice and Cases**, Chapman-Hall, 1989, s.350.

Denetçi yaptığı denetim çalışmasını tamamlarken önce yaptığı çalışmaları tamamlar daha sonra ise elde ettiği bulguları değerlendirir. Daha önceki çalışmaların tamamlanmasında denetçi ek maddilik testlerinden faydalanır. Bulguların değerlemeye tabi tutulmasında ise çalışma kağıtlarının incelenmesi ve mali tablolara ilişkin görüşün oluşturulması işlemleri yer alır.

Denetçinin mali tablolara ilişkin bir görüşe ulaşması yapılan denetim çalışmasının son gününe kadar topladığı kanıtlara ve raporlama zamanına kadar dikkatini yoğunlaştırdığı bilgilere dayanır³. Denetim görüşünün oluşmasında kullanılan kanıtlar ve bilgiler denetim teknikleri sonucu elde edilirler. Bu nedenle denetçinin görüşünün oluşmasında en önemli etkenler denetim teknikleri olarak belirlenmektedir. Denetçi denetim çalışması boyunca denetim tekniklerini kullanırken; bilanço tarihinden sonra başlayan denetimin tamamlanması aşamasında da söz konusu olan bu denetim tekniklerini kullanır. Bu aşamada kullanılan denetim tekniklerinin içinde analitik inceleme prosedürleri de dahildir. Belirtilen denetim tekniklerinden en çok ve yaygın şekilde kullanılanı analitik inceleme prosedürleridir⁴.

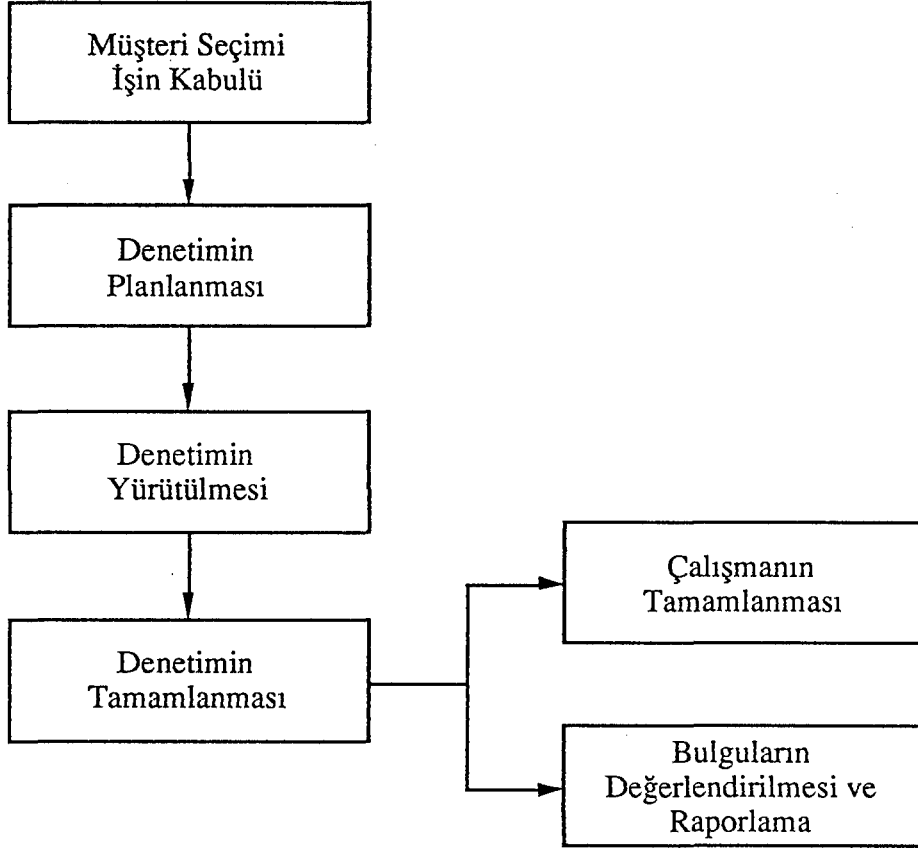
Denetçinin yazacağı raporda yer alacak olan görüş denetimin tamamlanması aşamasının temelini teşkil ediyor olması nedeniyle yapılan denetim çalışmasının içinde önemli bir yere sahiptir.

II. DENETİMİN TAMAMLANMASINDA İZLENECEK SÜREÇ

Denetim süreci içinde son aşamayı oluşturan tamamlanma aşaması da kendi içinde yapılacak çalışmalara göre iki kategoriye ayrılmaktadır. Denetimin tamamlanması aşamasının denetim sürecindeki yeri ve kategorileri Şekil 13'de gösterilmiştir.

³ Stanley F. BIGGS-John J. WILD, "An Investigation of Auditor Judgment in Analytical Review", *The Accounting Review*, Vol. 60, No. 4, October, 1985, s.612.

⁴ KINNEY-UECKER, s.56.



ŞEKİL 13. Denetim Sürecinde Tamamlama Aşamasının Yeri ve Kategorileri

Denetimin tamamlanması aşaması Şekil 13’de görüleceği üzere çalışmaların tamamlanması ve bulguların değerlendirilip, raporlanması olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır⁵. Bu kategoriler de kendi içlerinde yapılacak olan işlere göre çeşitli aşamalara ayrılmaktadırlar. Söz konusu kategoriler ve her kategoride yapılacak olan çalışmalar Tablo 18’de verilmiştir.

⁵ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.606.

ÇALIŞMANIN TAMAMLANMASI	BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ
<ul style="list-style-type: none"> – Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara Yönelik Çalışma – Olası Olaylara, Belirsizliklere ve Taahhütlere Yönelik Çalışma – Müşteri İşletmenin Beyan Mektubunun Temini – Nihai Gözden Geçirmede Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanışı 	<ul style="list-style-type: none"> – Denetim Riskinin ve Önemliliğinin Nihai Olarak Belirlenmesi – Mali Tablolara İlişkin Görevin Oluşturulması – Çalışma Kağıtlarına İlişkin İncelemelerin Tamamlanması – Mali Tabloların Teknik Yönden İncelenmesi – Denetim Firmasıyla İletişime Geçilmesi – Tavsiye Mektuplarının Hazırlanması

Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.606.

TABLO 18. Denetimin Tamamlanması Aşamasının Kategorileri ve Süreci

Tablo 18’da görüldüğü üzere denetimin tamamlanması aşamasının birinci kategorisi yapılacak olan işleri içermektedir. Denetçi sözkonusu olan bu işleri tamamladıktan sonra toplanılan kanıtları ve bilgileri değerlendirir ve bir görüşe ulaşarak yazacağı denetim raporunu oluşturur⁶. Yapılan denetim çalışmasının bir sonucu olarak hazırlanacak olan denetim raporunun temeli belirtilen bu akışa dayanmaktadır.

Birinci kategoriyi oluşturan çalışmanın tamamlanmasında bilanço tarihinden sonraki olaylar incelenmesi, olası olaylar belirlenmesi ve incelenmesi, nihai gözden geçirme yapılması ve müşteri işletmeden beyan mektubu alınması gibi işler yapılmaktadır. Denetçi analitik inceleme prosedürlerini nihai gözden geçirme aşamasında kullanmak zorundadır. Çünkü nihai gözden geçirme aşamasından önceki yapılacak olan incelemeler sonucu denetlenmiş mali tabloların kalemlerinde çeşitli değişmelere yol açabilir. Bu sebeple

⁶ Donald V. MOSER, “The Effects of Output Interference, Availability, and Accounting Information An Investors, Predictive Judgments”, *The Accounting Review*, Vol. 64., No. 3, July, 1989, s.444.

analitik inceleme prosedürleri sözkonusu değişimlerde kapsayacak şekilde tüm aşamalar tamamlandıktan sonra kullanılmaktadır.

Denetimin tamamlanması aşaması denetim çalışmasının zaman boyutu içinde bilanço gününden sonra (15 Şubat), denetim raporunun yazılışına kadar olan dilimde yer almakta ve belirtilen tüm işler bu zaman diliminde yapıp, sonuçlandırılmalıdır. Bu bağlamda denetim sürecini oluşturan diğer aşamalara nazaran denetimin tamamlanması aşamasının yapılan çalışmalara göre önemli bir ayrıcalığı ise denetlenmiş mali tablolar üzerinden bütün incelemelerin yapıyor olmasıdır⁷.

İkinci kategoriye oluşturan bulguların değerlendirilmesi ise denetçinin yaptığı denetime ilişkin olarak son kez denetim riskini ve önemliliği tespit etmesini, birinci kategoriye göre yapılan işlerden doğan son düzeltmeleri mali tablolar ve çalışma kağıtları üzerinde yapmasını, denetim raporunu yazmadan önce çalışma yaptığı denetim grubu arkadaşlarıyla iletişime geçmesini ve müşteri işletmenin yönetimine ulaştığı sonuçları bildiren bir tavsiye mektubu yazmasını kapsamaktadır.

Hem birinci hem de ikinci kategorilerde yapılacak olan işler denetimin tamamlanması aşamasında izlenecek olan süreçtir. Denetçi bütün bu işleri sırası ile gerektiği şekilde yaparak sonuçta ulaştığı görüşe ilişkin denetim raporunu yazar.

1. ÇALIŞMANIN TAMAMLANMASI

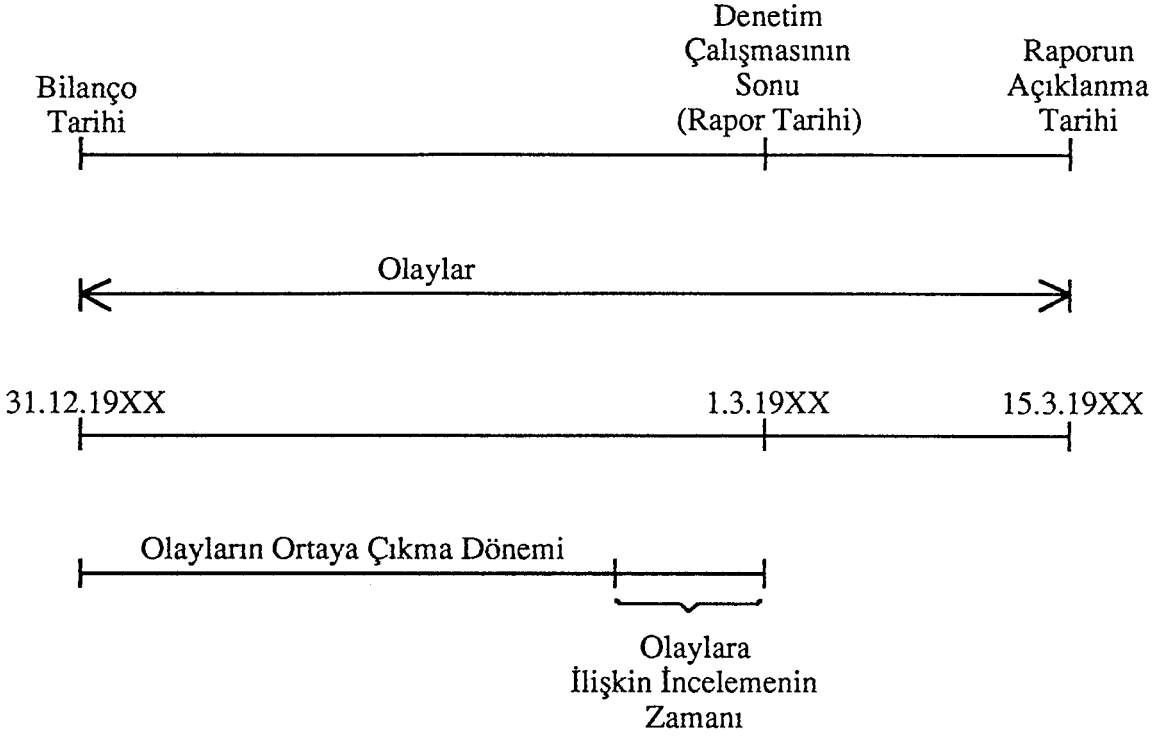
1.1. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara Yönelik Çalışma

Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesi denetimin tamamlanması aşamasında denetçinin yapmak zorunda olduğu ilk çalışmadır. Denetçinin denetlenen mali tabloların açıklanmasına ve değerlendirilmesine etki eden herhangi bir olayın olup olmadığının belirlenmesinde bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan işlemleri ve olayları inceleme sorumluluğu vardır. Bu olayların ve işlemlerin doğrulanmasında denetçi denetim tekniklerinden yararlanır⁸.

⁷ Srikant M. DATAR-Gerald A. FELTHAM-William S. HUGNES, "The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 14, Iss. 1, 1991, s.4.

⁸ AICPA, SAS No. 1 (AU 560.01).

Denetçinin bilanço tarihi sonrasındaki olayların incelemesindeki sorumluluğu bilanço tarihinde başlar ve denetim raporunun sunulma tarihi ile biter. Söz konusu olayların incelenmesi denetim çalışmasının bitimine yakın bir zamanda tamamlanmalıdır⁹. Bilanço tarihi sonrası olayların ortaya çıkışı ve incelenmesine ilişkin zaman boyutu Şekil 14'de görülebilir.



Kaynak: KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.603.

ŞEKİL 14. Olası Olayların Zaman Boyutları

⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.606.

Denetçinin değerlendirmelerinde ve işletme yönetimi tarafından gözönünde bulundurulması gereken iki tür bilanço tarihi sonrası olay vardır¹⁰:

- 1) Mali tabloları doğrudan etkileyen ve düzeltme gerektirenler
- 2) Mali tabloları doğrudan etkilemeyen fakat dipnotlarda açıklanması uygun olanlar.

Mali tabloları doğrudan etkileyen ve düzeltmeler gerektiren olay türü kalanların doğrulanmasında denetçiye ve bilanço tarihindeki kalanların değerlerinin belirlenmesinde yönetime ek bilgiler sağlayan işlemleri ve olayları ifade etmektedir. Cari yılın mali tablolarındaki hesap kalanlarını etkileyen ve düzeltme gerektiren olaylar şu şekilde belirlenmiştir¹¹:

- Henüz tahsil edilmemiş alacaklar hesabının kalanı ile alıcının finansal durumunun bozulmasından dolayı iflasının ilanı,
- Davalı bir tutarın defterde kayıtlı hesaptan farklı olması,
- Faaliyetlerde kullanılmayan maddi varlığın hurda değerinin fiyatının cari defter değerinden düşük olması,
- Yatırımların satış fiyatlarının kayıtlı değerinin altında olması.

Yukarıda belirtilen bu olaylar mali tabloları doğrudan etkileyen olaylar olup denetçiye ek kanıtlar sağlar, mali tabloları hazırlaması esnasında tahminlerini etkiler. Bu bağlamda da denetçi müşteri işleme ait mali tabloları düzeltir.

Mali tabloları doğrudan etkilemeyen fakat dipnotlarda açıklanması uygun olan olaylar ise denetçinin açıklamasını gerektirir ama mali tablolarda herhangi bir düzeltmeyi gerektirmezler. Sözkonusu olaylar ise şu durumlarda ortaya çıkmaktadırlar¹²:

- Yeniden satılmak üzere ve geçici yatırım amacıyla elde bulundurulan menkul kıymetlerin piyasa değerlerinde bir düşme olması ihtimali,
- Hisse senedi veya tahvil ihracı ihtimali,
- Hükümet faaliyetlerinin bir sonucu olarak satışı yasaklanmış bir ürünün stoklarının piyasa değerinin düşmesi ihtimali,
- Sigortasız stokların bir yangın sonucu yok olması ihtimali.

¹⁰ AICPA, SAS No. 1 (AU 560.03-05).

¹¹ ARENS-LOEBBECKE, s.741.

¹² ARENS-LOEBBECKE, s.742.

Denetçi bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayları belirlemede ve değerlendirmedeki sorumluluğunu iki şekilde yerine getirir¹³:

- 1) Yıl sonu maddilik testlerinin ortaya çıkan olası olayların dikkate alınarak yapılmasıyla,
- 2) Cari dönemin mali tablolarında yer alan hesap kalanlarından ve dipnotlarındaki açıklamalardan elde edilen bilgilerin amaçları doğrultusunda özel denetim testlerinin yapılmasıyla.

Denetçi birinci şekilde testleri yerine getirirken denetimin değerlendirme ve hesap dönemi sonu amaçlarını dikkate alarak yıl sonu maddilik testlerini (hesap kalanı testleri) yapar. İkinci şekilde ise yapacağı denetim testleri özel testlerdir, bunlar yönetimden sorma, işletmenin avukatlarından bilgi alma, bilanço tarihinden sonra hazırlanan işletme içi tabloların ve kayıtların incelenmesi, toplantı tutanaklarının değerlendirilmesi ve beyan mektubunun sağlanması gibi altı başlıkta toplanan konularda yapılır¹⁴.

Bilanço tarihi sonrası olayların göz önünde bulundurulmasıyla elde edilen sonuçlar denetçinin raporunu önemli ölçüde etkilemektedir. Eğer sonuçlar mali tabloları önemli ölçüde etkiliyorsa bu durum denetçinin yazacağı raporu da etkiler. Tespit edilen önemliliğinin derecesine bağlı olarak denetçi raporunda ya şartlı görüş bildirir yada görüş bildirmez.

1.2. Olası Olaylara, Belirsizliklere ve Taahhütlere Yönelik Çalışma

Denetçi denetimin tamamlanması aşamasında ikinci olarak müşteri işletmenin olası olaylarını, taahhütlerini ve belirsizliklerini inceler. Bu üç unsurun da mali tablolarda önemli etkilere sahiptir. Yapılan bir denetim çalışmasının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılması gerekir. Bu bağlamda denetçinin olası olaylar, belirsizlikler ve taahhütler olarak belirtilen bu üç unsura ilişkin olarak bazı destekleyici kanıtları toplamak gibi denetim işlemlerini yapması gerekir¹⁵. Yapılan tüm bu denetim

¹³ AICPA, SAS No. 1 (AU 560.12).

¹⁴ AREUS-LOEBBECKE, s.742-743.

¹⁵ AICPA, *Inquiry of Client's Lawyer Concerning Litigation Claims, and Assessments*, Statement on Auditing Standards No. 12 (AU 337.01).

işlemleri sonucunda denetçi müşteri işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlandığına ilişkin kanıt toplamış olur.

Bu başlıkta yer alan olası olaylar, müşteri işletmenin şarta bağlı borçlarını ve zararlarını oluşturan davaları, vergi uyumsuzluklarını ve tazminatları, belirsizlikler ise şarta bağlı olayların işletmenin hayatını etkileyecek büyüklükte olanlarını ve taahhütler ise bağlı ortaklık ve iştirakler gibi yükümlülüklerden dolayı girilen taahhütleri ifade etmektedirler. Olası olaylara, belirsizliklere ve taahhütlere yönelik çıkartılan finansal raporlama standartları bilanço kalemlerindeki şarta bağlı olaylara ilişkin olarak oluşturulmuşlardır¹⁶. Denetimin tamamlanması aşamasında da bu konu finansal raporlama standartları doğrultusunda ele alınmıştır.

Denetçinin bu olası olayların, belirsizliklerin ve taahhütlerin varlığını araştırıp, belirlemesi ve belirlenenlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini, açıklanıp açıklanmadığını incelemesi gerekir. Bunların gelecekte de gerçekleşmeleri kesin değildir. Söz konusu olası olayların paralelinde ortaya olası zararlar, borçlar veya kârlar çıkar. Gelecekte gerçekleşme ihtimali yüksek olan zararlar tahakkuk ettirilip, raporlanırken gerçekleşme ihtimali zayıf olanlar ise sadece mali tablolarda dipnotlar olarak açıklanırlar. Kârların ortaya çıkması pek söz konusu değildir. Çıkmaları durumunda ise onlar da mali dipnotlarda açıklanır.

12 nolu yönetmelikte belirtilen ve 5 nolu finansal raporlama standardı doğrultusunda olası olaylara, belirsizliklere ve taahhütlere ilişkin olarak denetçinin toplamak zorunda olduğu destekleyici kanıtlar şunlardır¹⁷:

- Sonuçta zarara sebep olacak şartların belirlenmesi,
- Sonucunda zarar ortaya çıkacak bir olayın meydana geldiği dönemi belirlemek,
- Zarar olasılığının belirlenmesi,
- Tahmini zararı veya oranını belirlemek.

¹⁶ AICPA, Exhibit 1: Excerpts from Statement of Financial Accounting Standards No. 5: Accounting for Contingencies, SAS No. 12 (AU 378.01).

¹⁷ Larry P. BAILEY, GAAS Guide 1994 "A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standards", College Edition, Harcourt Brace Co., 1994, s.11/06.

Denetçi olası olaylara, taahhütlere ve belirsizliklere ilişkin kanıtları şu denetim amaçları doğrultusunda toplar¹⁸:

- a. Bütün önemli olası olayların, taahhütlerin ve belirsizliklerin bilanço tarihi gününde uygun ve doğru bir şekilde mali tablolarda gösterilip gösterilmediğinin belirlenmesi,
- b. Bütün taahhütlerin ve belirsizliklerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak açıklanıp açıklanmadığının belirlenmesi.

Olası olaylara, taahhütlere ve belirsizliklere ilişkin olarak denetçi belirlediği denetim amaçlarına ulaşmak için şu özel denetim işlemlerini yerine getirmelidir¹⁹:

- Taahhüt ve belirsizlikleri belirlerken ve değerlerken müşteri işletme ile görüşme yapma ve yönetimi soruşturmaya tabi tutma,
- Müşteri işletmeden taahhütlerin ve belirsizliklerin değerlendirilmesine ilişkin bir listeyi elde etmek,
- Avukatlardan gelen mektup ve faturalar dahil müşteri işletmede bulunan dava, tazminat ve vergi konusundaki dökümanları incelemek,
- İşletmenin yasal yükümlülüklerden doğan borçlarına ilişkin detaylı ve yazılı bir şekilde dökümanlar elde etmek,
- İncelenen döneme ve sonrasına ait hissedarlar, yönetim kurulu ve ilgili komite toplantı tutanaklarını incelemek,
- Anlaşmaları, kredi sözleşmelerini, kira kontratlarını ve vergi dairesinden ve diğer devlet kurumlarından gelen yazıları incelemek,
- Banka doğrulama mektuplarından tazminatlarla ilgili bilgileri elde etmek,
- Müşteri işletmenin tazminatlarına ilişkin diğer dökümanları incelemek.

Uygulanan bu işlemler sonucunda denetçi ilgili kanıtları elde eder. Toplanan bu kanıtlar ise mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığını ifade eder.

¹⁸ TAYLOR-GLEZEN, s.699.

¹⁹ BAILEY, s.11/06, 11/07.

1.3. Müşteri İşletmenin Beyan Mektubunun Temini

Denetim çalışması boyunca denetçi müşteri işletmenin personeli ile soru sorma ve sözlü yanıt alma temeline dayalı görüşmeler yapar. Ayrıca denetçi ile müşteri işletme arasındaki yanlış anlaşma ihtimalini ortadan kaldırmak için ve sözlü ifadeleri doğrulamak için müşteri işletmeden yazılı ifadeler de alınması zorunludur²⁰. Bu amaç doğrultusunda denetçi müşteri işletme yönetiminden bir Müşreti Beyan Mektubu alır. Bu beyan mektubu mali tabloların usulüne uygun olarak sunulduğunun bir ifadesidir. İşletme yönetiminden temin edilen beyan mektubu denetçiye şu yararları sağlar²¹:

- Denetçiye verilen sözlü ifadelerin doğrulanması,
- Bu gibi ifadelerin uygunluğunun sürekli olarak belgelendirilmesi,
- Yönetimin ifadeleri ile ilgili olarak yanlış anlaşılma olasılığının elimine edilmesi.

Hazırlanacak olan beyan mektubu müşteri işletmede hazırlanmalı, denetçiye gönderilmeli, çalışanlara ayrılmış yeri imzalanmalı, ve denetçinin rapor tarihini taşımalıdır. Elde edilen beyan mektubu bir denetim kanıtı olarak kullanılamaz. Çünkü yönetimin taraf tutması olasılığı söz konusu olabilir ki bu da mektubun güvenilirliğini azaltıcı bir etkendir²². Eğer müşteri işletme yönetimi bir beyan mektubu vermekten kaçınırsa bu denetçinin yazacağı raporu olumsuz yönde etkiler ve denetçinin raporunda şartlı görüş bildirmesine sebep olur. Temin edilen beyan mektubunun doğruluğunun araştırılmasına ilişkin olarak uygulanabilecek herhangi bir temel denetim tekniği yoktur ki, bu da bu konuda denetçinin en büyük sınırlayıcısıdır.

1.4. Nihai Gözden Geçirmede Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanış Amacı ve Biçimi

Denetim çalışmasının tamamlanmasına ilişkin olarak yapılacak son çalışma denetlenmiş mali tabloların nihai olarak gözden geçirilmesidir. Denetçi doğruluğu ve

²⁰ AICPA, **Client Representation**, Statement on Auditing Standards No. 19 (AU 333.01).

²¹ AICPA, SAS No. 19 (AU 333.02).

²² Jane L. BUTT, "Frequency Judgments in an Auditing-Related Task", **Journal of Accounting Research**, Vo. 26, No. 2, Autumn, 1988, s.329.

güvenilirliği onaylanmış mali tablolara ilişkin önceden ulaşılmış yargısının doğru olup olmadığını belirlemek için denetlenmiş mali tabloları bir bütün halinde ele alıp maddi hatalar ve mali problemler açısından tekrar nihai olarak gözden geçirmek zorundadır. Bu nihai gözden geçirme çalışması denetim literatüründe denetlenmiş mali tablolara son bir “objektif bakış” olarak ifade edilmektedir²³.

AICPA'nın 56 nolu yönetmeliğinde denetçinin mali tablolarını ve çalışma kağıtlarını nihai olarak gözden geçirmede analitik inceleme prosedürlerini kullanmak zorunda olduğu belirtilmektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin nihai gözden geçirme çalışmalarında uygulanmasının iki amacı vardır²⁴:

- a. Denetimde belirlenen sonuçlara ulaşmak
- b. Denetlenen ve hazırlanan mali tabloları bir bütün halinde değerlendirmek

Nihai gözden geçirme çalışmalarında denetçi analitik inceleme prosedürlerini çok yoğun olarak uygular ve elde ettiği sonuçlara göre denetlenmiş mali tablolara ilişkin olarak son bir değerlendirme yapar. Diğer bir ifadeyle denetçi prosedürleri hem denetim çalışmasının sonucunda elde ettiği sonuçları kesinleştirmek hemde mali tabloları bir bütün olarak değerlendirmek amacıyla yönelik olarak uygulamaktadır.

Denetim çalışmasının tamamlanması aşamasında bilanço tarihinden sonraki olaylar, olası olaylar, belirsizlikler, taahhütler incelendikten ve müşteri işletmeden beyan mektubu temin edildikten sonra aşamanın en son çalışması olarak nihai gözden geçirmede analitik inceleme prosedürleri uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, tüm işler tamamlandıktan sonra elde edilen sonuçların mali tablolara yansıtılıp tablolar tamamlandıktan ve artık beklenen değişimlerden başka hiçbir değişikliğin olmayacağından emin olunduktan sonraki zaman diliminde analitik inceleme prosedürleri uygulanmaya başlanır. Prosedürlerin uygulanış biçimi aynen denetimin planlanması aşamasındaki gibidir²⁵. Denetçi prosedürlerin uygulanışını tamamlarken denetim çalışmasıyla ilgili olarak yapılmış olan bütün düzeltmelerin yarattığı etkileri ve bu etkilerin oluşturduğu yargıları büyük bir dikkat ve titizlikle gözönüne almalıdır.

²³ ARENS-LOEBBECKE, s.206.

²⁴ AICPA, SAS No. 56 (AU 329.22).

²⁵ Grant THORNTON, *Audit Guide*, Grant Thornton International, London, 1994, s.299.

Yapılan uygulama sonuçta müşterinin işinin ve ait olduğu endüstri kolundaki mevcut ilişkilerin süreklilik göstermesi nedeniyle denetçinin bu ilişkileri daha iyi anlayabilmesine yardımcı olur. Özellikle müşterinin işi ile ilgili bilgilerin analitik inceleme prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulanışıyla birleştirilmesi denetim çalışmasındaki mevcut ya da ortaya çıkabilecek hataların tespit edilmesindeki en iyi yollardan biridir. Bunun yanısıra nihai gözden geçirme aşamasında prosedürlerin uygulanışı yönetimin kontrollerindeki gelişmelere ilişkin olarak denetçiye yönetime önerilerde bulunma imkanı da sağlar²⁶.

Bu aşamada analitik inceleme prosedürlerinin denetlenmiş mali tablolar üzerinden uygulanışı denetimi yapmakla sorumlu olan baş denetçi yada yönetici tarafından yapılmalıdır. Denetlenmiş mali tabloların bütün halinde ele alınıp nihai gözden geçirilmesi yapılırken analitik inceleme prosedürleri de şu alanlara uygulanır²⁷:

- Denetim çalışması sırasında belirlenmiş kritik denetim alanlarına
- Gerekli düzeltmeler ve sınıflandırmalar yapıp denetim çalışması tamamlandıktan sonra hazırlanan denetlenmiş mali tablolardaki bilgilere

Denetçiyi bu aşamada analitik inceleme prosedürlerini denetlenmiş mali tablolar üzerinde uygulamaya yönelten noktalar ise şu şekilde belirlenmiştir²⁸:

1. Aşağıdaki belirtilenler de gözönüne alınarak dipnotlarla beraber mali tablolar denetçi tarafından incelenmelidir.

- Denetimin planlanması veya yürütülmesi aşamalarında tespit edilmiş olan beklenmeyen veya normal olmayan dalgalanmalar konusunda yeterli kanıtın toplanması,
- Önceden belirlenememiş olan beklenmeyen ve normal olmayan dalgalanmaların belirlenmesi,
- Cari dönemin mali tablolarına ilişkin olarak denetçinin elde ettiği bilgiler uygun olsa bile önceki döneme ait tablolarla karşılaştırılmaları.

²⁶ DEFLIESE-JAENICKE-SULLIVAN-GNOSPILIUS, s.438.

²⁷ Jean C. BEDARD-Stanley F. BIGGS, "Pattern Recognition, Hypotheses Generation, and Auditor Performance in an Analytical Task", *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 3, July, 1991, s.639.

²⁸ THORNTON, s.300.

2. Denetçinin görüşünü destekleyecek sayıda yeterli kanıt toplayıp toplamadığı gözönüne alınmalıdır.

3. Denetim çalışmasının bitiminde elde edilen sonuçlarla nihai gözden geçirme birleştirilmeli ve bulunamayan hataların sebep olduğu maddi hataların mali tablolarda yer alması sonucu sözkonusu asıl riskin düşük olarak gerçekleşmesine yönelik ek güvenilirlik sağlanmalıdır.

4. Bilanço tarihi sonrası olayların incelenmesi sırasında belirlenen ve ilgili olan bütün faktörlere nihai gözden geçirmede de ihtiyaç duyulur.

Nihai gözden geçirme aşamasında uygulanacak olan analitik inceleme prosedürlerinde şu veriler dikkate alınmaktadır²⁹:

- Tahmini işletme verileri (bütçeler gibi)
- Mevcut endüstri ortalamaları
- Finansal karakterli olmayan veriler (çalışanların sayısı, üretim ve satış miktarları, faiz oranları gibi)

Denetçi belirtilen bu veri türlerini toplar ve bunları karşılaştırır. Gerekli karşılaştırmaları yapabilmek için ise reşyo analizini, trend analizini ve ussallık testlerini kullanır. Bunlardan reşyo analizi ve ussallık testleri nihai gözden geçirme aşamasında en çok kullanılan prosedürlerdir³⁰. Nihai gözden geçirme aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin uyarlanması planlama ve maddilik testleri olarak kullanım aşamalarındaki uyarlanışına göre farklılık göstermektedir. Bu aşamada denetçi işletme ve endüstri reşyolarını gözönüne almalıdır. Bu bağlamda denetçi denetim çalışmasının sonucunda elde ettiği sonuçları dikkate almadan yeniden denetlenmiş mali tabloları analitik incelemeye tabi tutar ve bunun sonucunda denetlenmiş mali tablolarda hala hata ve düzensizlikler tespit ederse bunların nedenlerini araştırmaya yönelir. Sözkonusu değerlendirme yapılırken işletmenin mali likidite durumunun da tekrardan gözönüne alınması gerekir.

²⁹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.614.

³⁰ Robert E. NYLAS-Robert N. ASHTON, "Audit Dedection of Financial Statement Errors", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 4, October, 1982, s.764.

Nihai gözden geçirme aşamasında reşyo analizi yapılırken denetçi temel olarak şu reşyoları gözönüne almalıdır³¹.

- Asit test reşyosu
- Cari reşyo
- Stok devir hızı reşyosu
- Alacak devir hızı reşyosu
- Brüt kâr marjı reşyosu
- Öz sermaye kârlılığı reşyosu
- Aktiflerin satışlara reşyosu

Denetçi bu temel reşyoların yanısıra ihtiyaç duyarsa diğer reşyoları da hesaplayabilir. Bu hesaplamalar sonucu elde edilen bu reşyo sonuçları işletmenin ait olduğu endüstri ortalamaları ile ya da geçmiş on-onbeş yıllık verilerle karşılaştırılarak yorumlanırlar. Bu yorumlar yapılan denetim çalışması açısından çok önemlidir. Çünkü denetçi mali tabloları bütün halinde ele alarak incelediği için elde ettiği sonuçlarda aynı zamanda denetim kanıtlarını destekleyici nitelik taşımaktadır. Ayrıca hesaplara ilişkin olarak tekrardan çeşitli analizler yapılması hesaplarda geçmişte yapılması gereken ama yapılmamış yada unutulmuş olan düzeltmelerin yapılmasına olanak tanımaktadır. Yine bütün beklenmedik denetim bulgularının önceden tanımlanmış olup olmadığına bakılmaksızın denetim çalışması açısından önemli olan unsurların tutarlarının dikkate alınarak tespit edilmesinde de çok büyük faydalar sağlar. Bütün bu faydaların yanısıra yine müşteri işletmenin hayatının sürekliliğine ilişkin yapılacak olan incelemelere de katkıda bulunur³². Söz konusu bu katkılar, denetçinin denetlenmiş mali tabloları işletmenin hayatının sürekliliği açısından nasıl karşılaştıracağı, asıl riski nihai olarak nasıl belirleyeceği ve diğer deneyimlerinden, bilgilerden ne şekilde yararlanacağı konularında olmaktadır.

Denetçi nihai gözden geçirme aşamasında analitik inceleme prosedürlerini uygulaması sonucunda denetlenmiş mali tablolardaki kalemlerde yine beklenmeyen ve normal olmayan dalgalanmalar tespit edebilir.

³¹ THORNTON, s.300.

³² AICPA, "The Auditor's Consideration of An Entity's Ability to Continue as A Going Concern", Statement on Auditing Standards No. 59 (AU 341.01).

Bunu ise şu üç belli başlı nedene bağlayabilir³³:

- Hem nakit akışı hemde kârlılıkla ilgili faaliyetlerdeki değişmelere,
- Müşteri işletmenin faaliyetleri ile ilgili unsurlardaki istisnai durumlara,
- Muhasebedeki değişmelere

Ayrıca analitik inceleme prosedürlerinin nihai gözden geçirme aşamasında kullanılmasının bir diğer nedeni ise hesap kalanlarının doğruluğu ihtimalini kuvvetlendirmektir³⁴. Bütün bunların yanısıra denetçinin analitik inceleme prosedürlerini uygulamasıyla elde ettiği sonuçlar ve bunlara dayalı olarak yapılan yorumlar müşteri işletmenin mali tablolarının doğrulanmasına ilişkin olarak yapılan çalışmada ve iş hayatının sürekliliğine ilişkin olarak yapılan değerlendirmede önemli rol oynarlar.

Sonuç olarak denetçi denetlenmiş mali tabloların ve çalışma kağıtlarının bütününi analitik inceleme prosedürleri yardımıyla nihai olarak gözden geçirdikten sonra elde ettiği sonuçlara dayalı olarak ulaştığı yargılarla denetim raporunda açıklayacağı görüşü belirler.

2. DENETİM BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE SONUÇLARININ RAPORLANMASI

Denetim bulgularının değerlendirilmesi denetimin tamamlanma aşamasının ikinci kategorisini oluşturmaktadır. Bu kategoride denetçi denetim riskini ve önemliliği nihai olarak belirler, mali tablolara ilişkin görüş oluşturur, çalışma kağıtlarını gözden geçirir, mali tabloları teknik yönden inceler, denetim komitesi ile iletişime geçer ve tavsiye mektubu hazırlar³⁵.

Denetçinin bu aşamadaki amacı mali tabloların doğruluğunu desteklemek için yerine getirildiği bütün denetim testlerinin sonuçlarını gözönüne alarak elde ettiği bulguları değerlendirmeye tabi tutmaktır³⁶. Bulguların değerlendirilmesi aşaması daha çok çalışma kağıtları üzerinde yoğunlaşmaktadır.

³³ THOMAS-WARD-HENKE, s.869.

³⁴ William R. PASEWARK-Jerry R. STRAWSER, "An Investigation of Auditor Judgment of The Effect of Preliminary Analytical Prodecures on The Extent of Substantive Testing", *Accounting and Finance*, Vol. 32, No. 2, 1992, s.104.

³⁵ BAILEY, s. 11/15.

³⁶ BAILEY, s. 11/14.

Denetçi mali tablolara ilişkin ulaştığı görüşü formüle edebilmek için öncelikle denetim çalışması esnasında elde ettiği kanıtları özümsemek zorundadır. Nihai olarak denetim riskini ve önemliliği belirlemenin temel şartı raporda yer alacak görüşün ne olacağına karar vermektir. Buna da her hesaba ilişkin saptadığı hataların türünü belirleyerek başlar. Sözkonusu hatalar şu şekilde iki kategoride toplanmaktadır³⁷:

- Bilinen hatalar, bunlar müşteri işletme tarafından doğrulanmamış fakat denetim prosedürleri sonucunda bulunan hatalardır.
- Olası hatalar, bunlar diğer denetim prosedürleri tarafından ölçülen ve analitik inceleme prosedürleriyle bulunan hatalardır.

Denetçi bu hataları dikkate alarak denetim riskinin kabul edilebilir seviyede olup olmadığını tespit eder. Önemliliği ise denetimin planlanması aşamasında ulaştığı yargı doğrultusunda hem her bir hesap seviyesinde hem de mali tablo seviyelerinde belirler.

Denetçinin mali tablolara ilişkin görüş oluşturması ise denetimin tamamlanması için zorunludur. Çünkü mali tabloları bir bütün olarak ele alarak buna dayalı bir görüşe ulaşmak için eldeki bulguların özetlenerek, değerlendirilmesi gerekir. İşte eldeki bulguların özetlenmesi işlemi mali tablolar yardımıyla yapılmaktadır. Mali tabloların bir bütün halinde ele alınıp incelenmesi sonucu denetçi ulaştığı görüşü müşteri işletmenin yönetimiyle sözlü bir şekilde görüşerek üzerinde tartışır. İşletme yönetimiyle yapılan bu toplantıda yapılan düzeltmeleri ve ek açıklamaları sunar ve bunların mantıklı olduğu konusunda ikna edici çabalar göstererek yönetime açıklamalar yapar.

Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesine ilişkin olarak denetçi sonuçların çıkartılması, kanıtların toplanması ve tamamlanan çalışmanın değerlendirilmesi işlemlerini yerine getirir. Denetçi çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesine ilişkin olarak denetim grubu ile birlikte çalışarak denetim çalışmasını tamamlar. Çalışma kağıtlarının ek olarak gözden geçirilmesinde denetimden sorumlu baş denetçi ve denetim grubundan sorumlu yönetici devreye girer ve gereken çalışmaları yaparlar. Yapılan çalışmada çalışma

³⁷ Walter O. BAGGETT, "Documentation Suggestions for the Small Practitioner", CPA Journal, Vol. 60, Iss. 4, 1990, s.68.

kağıtlarının incelenmesine ilişkin bir kontrol listesi hazırlanır³⁸. Bu listede yapılacak işler sırası ile yer alır ve her yapılan işin karşısına işaret konularak yapıldığı belirtilir. Ayrıca yapılacak önerilerin yazılması için her işin karşısında belli bir boşluk bırakılır.

Denetçi denetimin tamamlanabilmesi için finansal raporlama sürecini idare etmekten sorumlu olan denetim komitesi ile iletişim kurmak zorundadır³⁹. Denetçi şu konularda denetim komitesi ile iletişim kurar⁴⁰.

- Genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen denetçinin sorumlulukları,
- Önemli muhasebe politikası,
- Yönetimin yargıları ve muhasebe tahminleri,
- Önemli denetim düzeltmeleri,
- Yönetimle olan anlaşmazlıklar,
- Diğer muhasebecilerle olan görüşmeler,
- Temel konularda yönetimle yapılan önceki tartışmaların hatırlanması,
- Denetimin yapılışında karşılaşılan zorluklar.

Bu konulara ek olarak denetçi müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında da denetim komitesine bilgi verir.

Sonuçları raporlamadan önce denetçi son olarak müşteri işletmenin yönetimine bir tavsiye mektubu yazar. Tavsiye mektubunun verilip verilmeyeceği denetim anlaşmasında yer alır. Bu mektup, müşteri işletmenin iç kontrol sistemiyle ilgili fakat raporlanması gerekmeyen konuları, nakit stoklar ve yatırımlar gibi kaynakların yönetimine ilişkin önerileri ve vergi ile ilgili konuları içerir⁴¹. Tavsiye mektubunda yer alan öneriler için çalışma kağıtları yeterli belgeleri sağlar. Aynı zamanda bu önerilerin yönetimle tartışılması halinde büyük yararlar elde edilebilir. Tavsiye mektubu büyük bir itina ile hazırlanmalı, iyi organize edilmiş ve yapıcı bir dille yazılmış olmalıdır.

³⁸ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.617.

³⁹ AICPA, *Communication with Audit Committees*, Statement on Auditing Standards No. 61 (AU 380.01)

⁴⁰ AICPA, SAS No. 61 (AU 380.06-14)

⁴¹ KELL-BOYNTON-ZIEGLER, s.621.

Sonuç olarak denetçi belirtilen bütün bu işleri yaptıktan sonra elde ettiği bulguları raporlar. Genel kabul görmüş denetim standartlarından üçüncü raporlama standartlarıdır. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanışı ile ilgili standartları içerir⁴². Bu standartlara göre denetçi yaptığı denetimi hazırlayacağı bir raporla tamamlar. Mali tabloları kullananlar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğunun tek kanıtı yayınlanan denetim raporudur.

⁴² AICPA, SAS No. 1 (AU 150.01)

Altıncı Bölüm

TÜRKİYE'DEKİ DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

I. ARAŞTIRMANIN AMACI

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ile ilgili olarak yapılan araştırmalar incelendiğinde, konu hakkındaki çalışmaların sadece denetim firmalarını kapsadığı gözlemlenmektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin yapılan denetim çalışmaları üzerine etkisi ve denetçilerin tercih ettiği analitik inceleme prosedürleri ve denetim çalışmalarına katılan denetçilerin özelliklerinin belirlenmesi gibi konular araştırmaların yoğunlaştığı temel noktaları oluşturmaktadır. Araştırma biriminin denetim firmalarından oluşturulduğu çalışmaların yapılacak olan denetim çalışmalarına önemli katkılar sağlayacağı açıktır. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanım yoğunluğuna ve bu yoğunluğa bağlı olarak denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarından sağladıkları etkinliğe ilişkin herhangi bir araştırmayla karşılaşmamaktayız. Ülkemizde de analitik inceleme prosedürlerine ilişkin olarak yapılmış herhangi bir araştırma mevcut değildir. Prosedürlere yönelik olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde ise beş adet araştırma yapılmıştır¹. Bu araştırmalardan en sonuncusu 1994 yılında Elsie C. Ameen ve Jerry R. Strawser tarafından daha önceki yıllarda yapılmış olan araştırmaları güncelleştirmek amacıyla

¹ Söz konusu araştırmalar 1983 yılında HOLDER; 1984 yılında BIGGS ve WILD; 1985 yılında DAROCA ve HOLDER; 1985 yılında TABOR ve WILLIS tarafından yapılmışlardır.

yapılan araştırmadır. Ameen ve Strawser tarafından yapılan bu araştırmada analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarında kullanımına, bu konuda denetçinin mesleki deneyiminin etkisinin belirlenmesine ve prosedürlerin kullanımını etkileyen faktörlerin olup olmadığına yönelik konular incelenmiştir. Belirtilen bu konular yapılmış daha önceki araştırmalarda da ele alınmıştır. Yapılan araştırmaların birbirlerinden en önemli farkı her defasında daha büyük örneklem sayısıyla çalışılmış olmasıdır.

Çalışmanın ilk beş bölümünde de dikkat edileceği gibi, ülkemizdeki denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerini kullanmalarına ilişkin hiç bilgi verilmemiştir. Bunun sebebi ise bu konu ile ilgili olarak yayınlanmış veri ve araştırmaların mevcut olmamasıdır. Bu nedenle ülkemizdeki denetim firmaları yönlü analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı hakkındaki genel bilgi birikimine katkıda bulunabilmek bu araştırmadaki temel hareket noktası olmuştur.

Araştırmanın amaçları ve katkıları şöyle özetlenebilir:

- a) Denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmaları içinde analitik inceleme prosedürlerinin yeri nedir?
- b) Denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerini kullanmaya yönelik tutumları nelerdir?
- c) Analitik inceleme prosedürlerini kullanan ve kullanmayan denetim firmaları arasında farklar var mıdır?
- d) Literatürde belirtilen analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ülkemiz açısından da geçerli midir, bu durumu etkileyen faktörler nelerdir?
- e) Analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmalarında bu süreçten kimler sorumludur? Denetim firmalarında analitik inceleme prosedürleri hangi yoğunluk düzeyinde ve hangi aşamalarda kullanılıyor, prosedürlerin kullanımından elde edilen sonuçlar ne şekilde değerlendiriliyor ve prosedürlerin kullanımı sonucu yapılan denetim çalışmalarında hangi unsurlarda, ne oranda tasarruflar sağlanıyor?

II. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına yönelik olarak yapılan bu araştırma “tanımlayıcı bir araştırma” olarak nitelendirilebilir. Tanımlayıcı araştırma modelinde amaç, eldeki problemi, bu problemle ilgili durumları, değişkenleri ve bu değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaktır². Tanımlayıcı araştırma modellerinde en yaygın veri toplama yöntemi ankettir. Kişisel görüşme aracılığıyla anket, bu araştırmada kullanılan temel veri toplama yöntemi olmuştur. Kişisel görüşmeyle anket yöntemi anketörün cevaplayıcı ile karşı karşıya gelmesi ve soruları sorması temeline dayanmaktadır³. Eğer anket çok uzunsa ve yüksek geri dönme hızı isteniyorsa kişisel görüşmeyle anket yöntemi büyük yarar sağlar. Kişisel görüşmeyle anket yönteminde anketör görüşme yapmak istemeyen kişileri ikna edebilir, soru sormanın yanı sıra gözlem yoluyla da bilgi edinebilir, kişi ve çevre koşulları ile ilgili gözlem yapabilir, soruları anlamayanlara gerekli açıklamalar yapabilir, ve kişisel ilişki sonucu güven duygusu yaratacağından daha çok işbirliği sağlayabilir.

Türkiye’de analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmalarına ilişkin bir liste bulunmadığı için araştırma evrenini Sermaye Piyasası Kurulu’na ve TÜRMOB’a bağlı denetim firmaları oluşturmaktadır. Bu konudaki varsayımımız SPK’ya ve TÜRMOB’a bağlı tüm denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanma eğiliminde olacaklarıdır. Bu nedenle SPK’ya ve TÜRMOB’a bağlı olan ve 7 Haziran 1994 tarihli ve 21953 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 62 adet denetim firması araştırmanın kapsamına alınmıştır⁴.

Araştırmada veri kaynağı denetim firmalarındaki denetim görevinden sorumlu kişiler (baş denetçiler) olarak belirlenmiştir. Denetim firmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin ana sorumluluğun baş denetçilerde toplanması nedeni ile bu seçim yapılmıştır.

² Özer SERPER- Necmi GÜRSAKAL, Araştırma Yöntemleri Üzerine, Filiz Kitabevi, 1983, s. 67.

³ Birol TENKEKİOĞLU, Pazarlama Araştırması, T.C. Anadolu Üniversitesi E.S.B.A.Ç.V. Ya. No: 37, 1988, s. 57.

⁴ Resmi Gazete, 7 Haziran 1994, s. 21953.

Araştırmada kullanılan anket formları kişisel görüşmeyle yanıtlanmaya 23 Ocak 1995 tarihinde başlanmış ve toplam 53 denetim firmasına bizzat gidilmiştir. Gidilen bu denetim firmalarından 43 tanesi anket formunu yanıtlamayı kabul etmiştir. Toplam 53 denetim firmasından 43 tanesi anket formlarını yanıtlamıştır. 43 adet anket formundan 43'ünde kullanılabilir nitelikte olduğu belirlenmiş ve analiz kapsamına alınmıştır. Anket kapsamındaki 62 adet denetim firmasından 9'una gidilmemiştir. Çünkü bu 9 adet firma henüz denetim çalışması yapmamakta sadece Yeminli Mali Müşavirlik Hizmeti vermektedir.

III. ANKET FORMU

Araştırma aracı olarak kullanılan ve EK'de bir örneği verilen anket formu açıklayıcı bir ön yazı ve üç bölümden oluşmaktadır. Ön yazı anketin cevaplanması için kabul oranını ve sorulara doğru yanıt alma olasılığını artırmak amacıyla hazırlanmıştır. Ön yazıda çalışma hakkında bilgi verilmekte ve formu yanıtlayacak kişilere çeşitli açıklamalar yapılmaktadır. Anket formunun birinci bölümünün tüm denetim firmaları tarafından yanıtlanması istenmiştir. İkinci bölüm sadece analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmaları tarafından yanıtlanmıştır. Üçüncü bölüm ise analitik inceleme prosedürlerini kullanmayan denetim firmaları tarafından yanıtlanmıştır.

İlk beş bölümü oluşturmak amacıyla yaptığımız literatür taraması anket sorularının tasarlanmasında temel oluşturmuştur. Sorular hazırlanırken araştırmanın amacına ulaşması açısından soruların gerekliliği ve yeterliliği gözönüne alınmıştır. Anket formunda yer alan 3, 12 ve 17 nolu sorular 1991 yılı Amerikan CPA (Yeminli Mali Müşavirlik) sınavı soru kitapçığından⁵, 4 nolu soru ise BIGGS ve WILD'ın Analitik İncelemedeki Uygulamalara İlişkin Araştırmasından uyarlanmıştır⁶. Anket formunun anlaşılabilirliği hakkında denetim firmalarında çeşitli görevlerde bulunan denetçilerin görüşleri alınmıştır. Bir denetim firmasında çalışan baş denetçi ile yapılan ön-test sonucunda anket formu son şeklini almıştır.

⁵ Irwin N. GLEIM- William A. HILLISON, **Auditing and EDP: Objective, Questions and Explanations**, Fourth Edition, The Gleim Series, 1991, s. 250-251.

⁶ Stanley F. BIGGS- John J. WILD, "A Note on the Practice of Analytical Review", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 3, No. 2, Spring, 1984, s. 69-70.

Anket formunda kullanılan dilin uygulamacıların kullandığı literatüre yakın olmasına özellikle dikkat edilmiştir.

Anket formlarının yanıtlanma oranını yükseltmek amacıyla kişisel görüşme yolu seçilmiştir. Çünkü denetim firmaları meslekleri gereği bilgi vermede ve açıklamalarda bulunmada çok tutucu davrandıklarından dolayı ön bir konuşma ile anketteki hiçbir bilginin açıklanmayacağına, anketlerde sadece genel bir değerlendirme yapılacağına belirtilmesinin de anket formunu yanıtlamayı kabul etme oranını yükseltmede çok olumlu olduğu söylenebilir.

IV. VERİ ANALİZİ

Kullanılabilir nitelikteki 42 adet anket formlarındaki verilerin analizinde SPSSX (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) kullanılmıştır. Analiz öncesinde sorular kodlanmış, açık uçlu sorular gruplanarak istatistiki analize uygun hale getirilmiştir. Verilerin analizinde istatistiki analiz yöntemlerinden yüzde analizi, ki-kare analizi ve t-testlerinden faydalanılmıştır.

V. ARAŞTIRMANIN KISITLAMALARI

Daha öncede belirtildiği gibi araştırma evrenini SPK'ya kayıtlı 62 denetim firması oluşturmuştur. Bu 62 adet denetim firmasından analitik inceleme prosedürlerini kullananlar ve kullanmayanlar başta belirlenememiştir. Sonradan analitik inceleme prosedürlerini kullanan firmaların sayısı 30, kullanmayan firmaların sayısı ise 13 olarak ortaya çıkmıştır. İki grup sayısının birbirinden farklı olması gruplararası karşılaştırma yapmayı zorlaştırmıştır. Bunun yanısıra anket sadece iki büyük şehir olan İstanbul ve Ankara'daki denetim firmaları arasında yapılmıştır ki buda bir nevi kısıtlama sayılabilir.

VI. ARAŞTIRMANIN GENEL BULGULARI

1. ANKET FORMUNU YANITLAYAN DENETÇİLERİN ÖZELLİKLERİ

Anket formunu yanıtlayan denetçilerin firma içindeki görevleri, yaşları ve meslekte çalıştıkları yıl sayısı aşağıdaki tablolarda verilmektedir.

GÖREV	SAYI	YÜZDE
Yön. Kurulu Üyesi / Ortak	17	39.5
Genel Müdür	9	20.9
Müdür Yardımcısı	2	4.7
Baş Denetçi	13	30.1
Denetçi Yardımcısı	1	2.4
Belirsiz	1	2.4
TOLPAM	43	100.0

TABLO 19. Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Firma İçindeki Görevleri

Tablo 19'dan da görüleceği gibi araştırmaya katılan denetçilerin yüzde 39.5'u yönetim kurulu üyesi/ortak, yüzde 30.1'i baş denetçi, yüzde 20.9'u genel müdür, yüzde 4.7'si müdür yardımcısı, yüzde 2.4'ü denetçi yardımcısıdır. Yanıtlayan denetçilerin yüzde 2.4'ü görevlerini belirtmemiştir.

YAŞ GURUBU	SAYI	YÜZDE
25-35	9	21.0
36-45	6	14.0
46-55	14	32.5
56-65	5	11.6
66-75	5	11.6
Belirsiz	4	9.3
TOPLAM	43	100.0

TABLO 20. Anketi Yanıtlayan Denetçilerin Yaşları

Araştırmaya katılan denetçilerin yüzde 21'i 25-35 yaş grubunda, yüzde 14'ü 36-45 yaş grubunda, yüzde 32.5'i 46-55 yaş grubunda, yüzde 11.6'sı 56-65 ve 66-75 yaş gruplarında yer almaktadır. Denetçilerin yüzde 9.3'ü yaşlarını belirtmemiştir.

YIL	SAYI	YÜZDE
1-10	28	65.1
11-20	9	20.9
21-30	3	6.9
31-40	1	2.4
41 ve daha fazla	2	4.7
TOPLAM	43	100.0

TABLO 21. Denetçilerin Meslekte Çalıştıkları Yıl Sayısı

Anket formunu yanıtlayan denetçilerin yüzde 65.1'i 1-10 yıl arası, yüzde 20.9'u 11-20 yıl arası, yüzde 6.9'u 21-30 yıl arası, yüzde 2.4'ü 31-40 yıl arası, yüzde 4.7'si 41 yıl ya da daha uzun süredir denetim mesleğini çeşitli firmalarda veya kurumlarda sürdürmektedir.

2. ARAŞTIRMA KAPSAMINDAKİ DENETİM FİRMALARININ ÖZELLİKLERİ

2.1. Firmaların Sermaye Yapıları

Araştırma kapsamına giren denetim firmalarının sermaye yapıları anket formunun 1. bölümünde yer alan soruyla öğrenilmiştir. İşletmelerin Türk ve yabancı şirketlerle ortaklık/üyelik şeklinde kurulabileceği gözönüne alınarak araştırmada analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin farklılıkların belirlenebilmesi amacıyla bu duruma ilişkin oluşturulan sorunun yanıtlanması istenmiştir.

SERMAYE YAPISI	SAYI	YÜZDE
Yabancı ortaklık veya üyelik	11	25.6
Yerli	32	74.4
TOPLAM	43	100.0

TABLO 22. Denetim Firmalarının Sermaye Yapısı

Tablo 22'den de görüldüğü gibi örneği oluşturan 43 denetim firmasının yüzde 25.6'sı yabancı denetim firmalarıyla ortaklık veya üyelik olarak, yüzde 74.4'ü ise tamamen Türk ortaklıklar olarak anonim şirket şeklinde kurulmuşlardır.

2.2. Firmaların Faaliyet Süreleri

Anketimizde öğrenilmeye çalışılan Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarının denetim işi kaç yıldır yaptıklarıdır.

FAALİYET SÜRESİ	SÜRE	YÜZDE
1-10	37	86.0
11 ve daha fazla	3	7.0
Belirsiz	3	7.0
TOPLAM	43	100.0

TABLO 23. Denetim Firmalarının Faaliyet Süreleri

Tablodan görüleceği gibi örneği oluşturan denetim firmalarının 37 tanesi son 10 yıldır, 3 tanesi 11 yıl ya da daha fazla yıldır denetim konusunda ülkemizde faaliyet göstermektedir. 3 denetim firması ise bu soruyu yanıtlamamıştır. Türkiye'de denetim faaliyetinde bulunan firmalar bu konunun yanı sıra yeminli mali müşavirlik faaliyetinde de bulunmaktadır. Fakat firma içinde yeminli mali müşavirliğin gereği olan tasdik

faaliyetleri ile denetim faaliyetleri birbirlerinden ayrıştırılmış ve farklı bölümler olarak oluşturulmuşlardır.

2.3. Firmaların Denetimin Maliyetini Belirlemede Gözönüne Aldıkları Faktörler

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının yapacakları denetim çalışmalarının maliyetlerini belirlemede gözönüne aldıkları faktörler Tablo 24’de görülmektedir.

FAKTÖRLER	DİKKATE ALINIYOR	DİKKATE ALINMIYOR	YÜZDE TOPLAMI
Şube Sayısı	84.6	15.4	100.0
İşçi Sayısı	38.1	61.9	100.0
Personel Sayısı	64.3	35.7	100.0
Faaliyet Konusu	90.7	9.3	100.0
Denetim Firmasına Uzaklığı	60.5	39.5	100.0
Önceki Dönem Ciro	64.3	35.7	100.0
n=43			

TABLO 24. Denetimin Maliyetlerini Belirlemede Rol Oynayan Faktörlerin Dikkate Alınma ve Alınmama Oranları

Araştırmamıza katılan 43 denetim firması yapacakları denetim çalışmalarının maliyetini belirlemede öncelik sırasına göre müşteri işletmenin faaliyet konusunu, şube sayısını, personel sayısını, önceki dönemin cirosunu, denetim firmasına olan uzaklığını ve işçi sayısını dikkate almaktadır. Bu belirlenen faktörlerin yanısıra yapılan kişisel görüşmelerde firmalar müşteri işletmenin iyi bir iç kontrol sisteminin olup olmasının ve müşteri işletmenin daha önce denetlenip denetlenmediğinin de denetimin maliyetini etkileyen faktörler arasında sayılabileceğini belirtmişlerdir.

2.4. Firmaların Denetim Süreleri İle Müşteri İşletmenin Büyüklüğü Arasındaki İlişki

Araştırmamızda incelenen denetim firmalarının özelliklerinden biri de firmanın yaptığı denetim çalışmalarında harcadığı sürenin müşteri işletmenin büyüklüğüne göre değişme göstermesidir.

MÜŞTERİ İŞLETME BÜYÜKLÜKLERİ SÜRE (GÜN)	KÜÇÜK ÖLÇEKLİ	ORTA ÖLÇEKLİ	BÜYÜK ÖLÇEKLİ
1-20	69.7	53.4	16.2
21-40	4.7	9.2	35.0
41-60	—	4.7	9.2
60 ve daha fazla	—	4.7	30.4
Yanıtsız	25.6	28.0	9.2
TOPLAM	100.0	100.0	100.0

TABLO 25. Denetim Süresinin Müşteri İşletmenin Büyüklüğüne Göre Oransal Dağılımı

Tablo 25'den de görüldüğü gibi araştırmamıza katılan denetim firmalarının %67.7'si oranında 1-20 gün arasında, %4.7'si 21-40 gün arasında küçük ölçekli işletmeleri denetlemektedirler. Araştırma örneğini oluşturan firmalardan %25.6'sı ise küçük ölçekli işletmeleri denetleme süreleri hakkında bilgi vermemiştir. Denetim firmalarının %53.4'ü 1-20 gün arasında, %9.2'si 21-40 gün arasında, %4.7'si 41-60 gün arasında ve daha fazla sürede orta ölçekli işletmeleri denetlemektedirler. Örneği oluşturan firmaların %28'i orta ölçekli işletmeleri denetim süreleri hakkında bilgi vermemiştir. Firmaların %35'i 21-40 gün arasında, %30.4'ü 60 gün ve daha fazla sürede, %16.2'si 1-20 gün arasında, %9.2'si 41-60 gün arasında büyük ölçekli işletmeleri denetlemektedir. %9.2'si bu soruyu yanıtsız bırakmıştır.

Tablodan anlaşılacağı üzere denetim firmaları genellikle denetim çalışmalarını 1-20 gün arasında tamamlamaktadırlar. Denetim süresinin belirlenmesinde müşteri işletmenin büyüklüğü pek etkili olmamaktadır. İşletmenin büyüklüğünden çok yapılması talep edilen işin kapsamı ve maliyeti denetim süresini belirleyen unsurlar olduğu yapılan kişisel görüşme sırasında öğrenilmiştir.

2.5. Firmaların Yaptıkları Denetimlerin Personel Başına Maliyeti

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarında görev alan kişilerin maliyetinin oransal dağılımı Tablo 26'da görülmektedir.

DEĞER (TL)	SAYI	YÜZDE
125.000.—	1	3.8
500.000.—	1	3.8
1.000.000.—	2	7.7
1.250.000.—	1	3.8
1.500.000.—	4	15.4
2.000.000.—	16	61.5
2.500.000.—	1	3.8
Belirsiz	17	—
TOPLAM	48	100.0

TABLO 26. Denetimin Personel Başına Maliyetinin Dağılımı

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının %61.5'i personel başına maliyeti 2.000.000.-TL olarak belirtirken, %15.4'ü 1.500.000.-TL olarak, %7.7'si 1.000.000.-TL olarak, %3.8'i 125.000.-TL, 500.000.-TL, 1.250.000.-TL ve 2.500.000.-TL olarak belirtmiştir. Araştırma örneğini oluşturan firmaların 17 tanesi ise bu soruya yanıt vermemiştir. Yapılan kişisel görüşme sonucu denetim çalışmalarındaki personel başına maliyetin her yıl maliye bakanlığınca belirlendiğini ve bunun tüm denetim firmaları için

asgari ödenmesi gereken tutar olduğu öğrenilmiştir. 1995 yılı için bu tutar 2.000.000.-TL olarak tespit edilmiştir⁷.

VII. DENETİM ÇALIŞMALARINA YÖNELİK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANAN VE KULLANMAYAN DENETİM FİRMALARININ ÖZELLİKLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanıp kullanmadığı konusunda bilgi almak amacıyla faaliyetlerine başladıkları yıldan itibaren bu güne kadar olan faaliyetleri ölçü alınmıştır. Firmaların analitik inceleme prosedürlerini kullanıp kullanmadıklarının belirlenmesinin yanısıra eğer kullanıyorlarsa hangi yoğunlukta kullanmakta oldukları da araştırma için önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu amaca hizmet edecek soru oluşturulmuştur. Bu soruya aldığımız yanıtlara göre araştırmaya katılan firmaların yüzde 31'i analitik inceleme prosedürlerini çok yoğun olarak, yüzde 39'u kısmen, yüzde 31'i hiç kullanmıyor.

YOĞUNLUK	SAYI	YÜZDE
Çok Yoğun Kullanılıyor	13	31.0
Kısmen Kullanılıyor	17	38.0
Kullanılmıyor	13	31.0
TOPLAM	43	100.0

TABLO 27. Denetim Çalışmalarına Yönelik Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma ve Kullanmama Yoğunluğu

Denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanmayan firmalar gelecekte prosedürleri kullanmayı düşünmektedirler. 13 denetim firmasının 12'si gelecekte denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanacaklarını belirtirken, 1 tanesi kullanmayacağını belirtmiştir.

⁷ Resmi Gazete, 23 Aralık 1994, Sayı: 22150.

VIII.DENETİM ÇALIŞMALARINA YÖNELİK OLARAK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANAN FİRMALARDAKİ UYGULAMA

1. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİMDE KULLANILMA YOĞUNLUĞU

Tablo 27'den de görüleceği üzere araştırmamıza katılan denetim firmalarının %69'u yaptıkları çalışmalarda analitik inceleme prosedürlerini kullanmaktadır. Bu aşamadan sonraki analizlerimiz sadece bu denetim firmalarını kapsamaktadır. Bu denetim firmalarında analitik inceleme prosedürlerinin hangi boyutta kullandığını öğrenmek için bu prosedürleri hangi yoğunlukta kullandıkları sorulmuştur.

YOĞUNLUK	SAYI	YÜZDE
Çok Yoğun Kullanım	13	43.3
Kısmen Kullanım	17	56.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 28. Denetim Firmalarına Yönelik Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Yoğunluğu

Analitik incelemeyi benimseyen firmaların %56.7'si kısmen, %43.3'ü çok yoğun olarak denetim çalışmalarına yönelik analitik inceleme prosedürlerini kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Araştırmamızda firmaların denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kaç yıldan beri kullandıklarına ilişkin bir soru da yer almaktadır. Bu soruya verilen yanıtlarda dağılım Tablo 29'da görüldüğü şekilde olmuştur. Tablo 29'dan da görüleceği üzere denetim firmalarının %67'si 6-10 yıldan beri, %23'ü 1-5 yıldan beri, %7'si 11-15 yıldan beri, %3'ü ise 16-20 yıldan beri analitik inceleme prosedürlerini çeşitli yoğunluklarda kullanmaktadır.

KULLANIM SÜRESİ (YIL)	SAYI	YÜZDE
1-5	7	23
6-10	20	67
11-15	2	7
16-20	1	3
TOPLAM	30	100.0

TABLO 29. Denetim Çalışmalarında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Sürelerinin Dağılımı

2. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİM SÜRECİ AŞAMALARINDAKİ KULLANIM DAĞILIMI

Araştırmamızda incelenen 27 adet denetim firması analitik inceleme prosedürlerini son 10 yıldan beri çok yoğun veya kısmen yoğun olarak kullandıklarını belirtmişlerdir. Araştırmamızda firmaların analitik inceleme prosedürlerini yaptıkları denetim çalışmalarının en çok hangi aşamalarında kullandıkları ise Tablo 30'da gösterilmiştir.

DENETİMİN AŞAMALARI	KULLANAN FİRMA SAYISI	YÜZDE
Planlama Aşaması	15	50.0
Kanıt Toplama Aşaması	19	63.3
Tamamlama Aşaması	20	66.6
n=30		

TABLO 30. Denetim Çalışmalarında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanıldığı Aşamalar

Firmaların %66.6'sı analitik inceleme prosedürlerini denetimin tamamlanması aşamasında, %63.3'ü kanıt toplama aşamasında, %50'si ise denetimin planlanması aşamasında kullanmaktadır. Kişisel olarak yapılan görüşmeler sonucu anketi yanıtlayan

kişiler analitik inceleme prosedürlerini daha çok yılsonunda tamamlama aşamasında kullandıklarını belirtmişlerdir. Prosedürler tam anlamıyla denetim çalışmalarının her aşamasında kullanılması gerekirken sadece bir ya da iki aşamada kullanılıyor olması gereken etkinliğin sağlanmasını engelleyici yönde olmaktadır.

3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN TÜRLERİNE GÖRE KULLANIM ORANLARI

Denetim firmalarının çalışmalarında kullandıkları analitik inceleme prosedürleri reşyo analizi, trend analizi ve ussalık testleridir. Anketimizde bu prosedürlerden en çok hangisinin kullanıldığının belirlenmesine yönelik olarak sorulan sorulara verilen yanıtlar Tablo 31’de görüldüğü gibidir.

PROSEDÜRLER	KULLANAN FİRMA SAYISI	YÜZDE
Reşyo Analizi	25	83.3
Trend Analizi	11	36.6
Ussalık Testleri	27	90.0
n=30		

TABLO 31. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri

Firmaların %90’nı ussalık testlerini kullanarak analitik inceleme yapmayı tercih etmektedirler. Denetim çalışmalarında en çok tercih edilen ikinci prosedür ise reşyo analizidir. Reşyo analizinin kullanılma oranı %83.3’dür. Trend analizi ise %36.6 oranında kullanılmaktadır. Denetim firmaları bu prosedür türlerinin birini veya ikisini birarada kullandıklarını yapılan kişisel görüşme sonucu belirtmişlerdir.

4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNDEN ELDE EDİLEN TASARRUF DÜZEYİ

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının büyük çoğunluğunun denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanmaları sonucu işgücü, maliyet ve zaman tasarrufu sağladıkları görülmektedir. Bunun sonucunda da yaptıkları denetimlerin etkinliği artmaktadır.

TASARRUF DÜZEYİ	SAYI	YÜZDE
Çok Sağlanıyor	11	36.7
Kısmen Sağlanıyor	16	53.3
Hiç Sağlanmıyor	3	10.0
TOPLAM	30	100.0

TABLO 32. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Sonucu Elde Edilen Tasarruf

Anketimizi yanıtlayan firmaların %53.3'ü denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanmak yoluyla kısmen tasarruf sağladıklarını belirtmişlerdir. Çok tasarruf sağlayan firma oranı %36.7'i ve hiç tasarruf sağlamayan firma oranı ise %10'dur.

4.1. Tasarruf Edilen Zaman

Firmalarda analitik inceleme prosedürleri kullanılarak yapılan denetim çalışmalarında elde edilen zaman tasarrufunun dağılımı Tablo 33'de görüldüğü gibidir.

ZAMAN TASARRUFU	SAYI	YÜZDE
%5-10	5	16.6
%11-20	6	20.0
%21-30	8	26.8
%31-40	6	20.0
%41-50	5	16.6
TOPLAM	30	100.0

TABLO 33. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmasıyla Elde Edilen Zaman Tasarrufunun Oransal Dağılımı

Firmaların %26.8'i analitik inceleme prosedürlerini kullandığından dolayı zamandan %21-30 oranında, %20'si %11-20 ve %31-40 arasında, %16.6'sı ise %5-10 ve %41-50 arasında tasarruf elde ettiklerini belirtmişlerdir. Tablo'dan da anlaşılacağı üzere prosedürleri çok yoğun olarak ya da kısmen yoğun olarak kullanan bütün denetim firmalarında yapılan çalışmalar sonucu mutlaka az ya da çok zamandan tasarruf sağlanmaktadır. Sağlanan zaman tasarrufunun oranının yükselmesi için prosedürlerin kullanmayı bilen kişiler tarafından etkin bir şekilde kullanılması gerektiği yapılan kişisel görüşmeler sonucu öğrenilmiştir.

4.2. Tasarruf Edilen Maliyet

Aşağıdaki tablo denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı sonucu denetimin maliyetine olan etkisini göstermektedir. Tablodan da görüleceği gibi firmaların %36.6'sı %11-20 arasında, %30'u %5-10 arasında, %23.4'ü %21-30 arasında, %6.7'si %41-50 arasında, %3.3'ü ise %31-40 arasında yaptıkları denetim çalışmaları esnasında analitik inceleme prosedürlerini kullanarak maliyetlerinde tasarruf sağlamaktadırlar.

MALİYET TASARRUFU	SAYI	YÜZDE
%5-10	9	30.0
%11-20	11	36.6
%21-30	7	23.4
%31-40	1	3.3
%41-50	2	6.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 34. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmasıyla Elde Edilen Maliyet Tasarrufu

4.3. Tasarruf Edilen İşgücü

Tablo 35'te firmaların işgücünden ne oranda tasarruf ettikleri gösterilmektedir.

İŞGÜCÜ TASARRUFU	SAYI	YÜZDE
%5-10	9	30.0
%11-20	5	16.6
%21-30	13	43.4
%31-40	1	3.3
%41-50	2	6.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 35. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmasıyla Elde Edilen İşgücü Tasarrufu

Tablodan da görüleceği üzere denetim firmalarının %43.4'ü %21-30 arasında, %30'u %5-10 arasında, %16.6'sı %11-20 arasında, %6.7'si %41-50 arasında, %3.3'ü %31-40 arasında yapılan denetim çalışmalarından işgücü tasarrufu sağlamaktadırlar.

5. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Ülkemizde denetim olgusunun daha çok yeri olması ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin gerekli düzenleme ve açıklamaların olmaması gözönüne alınacak olursa, bu prosedürleri kullanan denetim firmalarının çeşitli zorluklarla karşılaşabilecekleri gözardı edilemez. Bu bağlamda araştırmamıza katılan denetim firmalarının prosedürlerin kullanımında karşılaştıkları zorluklar üç temel başlıkta toplanmıştır.

ZORLUKLAR	1. DERECE ÖNEMLİ	2. DERECE ÖNEMLİ	3. DERECE ÖNEMLİ	TOPLAM
Verilere Ulaşım Zorluğu	9 (%30.0)	6 (%20.0)	5 (%16.7)	20 (%66.6)
Eğitim Eksikliği	6 (%20.0)	6 (%20.0)	7 (%23.3)	19 (%63.3)
Personel Yetersizliği	5 (%16.7)	7 (%23.3)	4 (%13.3)	16 (%53.3)
Zorluk Yok	6 (%20.0)	—	—	6 (%20.0)
n=30				

TABLO 36. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımında Karşılaşılan Zorlukların Önem Sıralaması

Tablo 36'dan da görüleceği üzere denetim firmaları analitik inceleme prosedürlerini kullanırken çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu zorluklar prosedürlerin etkin bir şekilde kullanımını da etkileyen unsurlardır. Araştırmamızdaki firmaların %66.6'sı verilere ulaşım zorluğu ile, %63.3'ü eğitim eksikliği ile, %53.3'ü personel yetersizliği ile karşı karşıya kaldıklarını belirtmişlerdir. Anketimizi yanıtlayan denetim firmalarının %20'si hiçbir zorlukla karşılaşmadıklarını ifade etmişlerdir. Karşılaşılan bu zorlukların prosedürlerin kullanımını olumsuz yönde etkilemeleri nedeniyle gelecekte de denetim firmalarının prosedürlere olan kullanma eğilimlerini olumsuz etkileyebilecekleri gözardı edilemez.

6. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA BİLGİSAYARDAN YARARLANMA YOĞUNLUĞU

Denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanırken bilgisayardan yararlanma yoğunluğunun firmaların prosedürleri kullanmalarına yönelik eğilimlerini etkileyeceği düşüncesiyle anket formunda bu konunun yoğunluk derecesi hakkında bilgi alınmıştır. Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi firmalar analitik inceleme prosedürlerini kullanmada bilgisayardan kısmen yada çok yoğun olarak yararlanmaktadır. Analitik inceleme prosedürlerini kullanmayan denetim firmalarında bilgisayar kullanımı ise söz konusu değildir. Tablo 37'den de anlaşılacağı üzere analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmalarının %70'i kısmen, %28.3'ü çok yoğun olarak bilgisayardan yararlanmaktadır. %6.7'lik kısım ise prosedürlerin kullanımında bilgisayardan hiç yararlanmamaktadır.

YOĞUNLUK	SAYI	YÜZDE
Çok Yoğun	7	28.3
Kısmen Yoğun	21	70.0
Hiç Yararlanmayan	2	6.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 37. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanan Denetim Firmalarında Bilgisayar Kullanım Yoğunluğu

Araştırmamızın bu kısmında ayrıca analitik inceleme prosedürlerini kullanırken bilgisayardan yararlanan denetim firmaları ile bu firmaların prosedürleri uygulamada karşılaştıkları sorunlar arasında yapılan ki-kare analizi sonucunda istatistiki açıdan anlamlı bir ilişkiye rastlanmıştır. ($\chi^2 = \%13.27$, $p < 0.01$) Dolayısıyla denetim firmalarının çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanmada bilgisayardan kısmen ya da çok yoğun olarak yararlanmaları sonucu karşılaştıkları zorlukları ortadan kaldırma eğiliminde oldukları söylenebilir.

ZORLUKLAR	ÇOK YOĞUN YARARLANAN	KISMEN YARARLANAN	HİÇ YARARLANMAYAN
Verilere Ulaşım	5 (%16.6)	14 (% 46.6)	1 (%3.3)
Personel Yetersizliği	4 (%13.3)	11 (%36.6)	1 (%3.3)
Eğitim Eksikliği	5 (%16.6)	13 (%43.3)	1 (%3.3)
Zorluk Yok	—	5 (%16.6)	1 (%3.3)
n=30			

TABLO 38. Bilgisayar Kullanım Yoğunluğu İle Denetim Firmalarının Prosedürleri Kullanmada Ortaya Çıkan Zorlukların Karşılaştırılması

7. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIM SÜRECİNDE GÖREV ALANLAR

Araştırmamıza katılan denetim firmalarından denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürleri kullananlara yönelik olarak hazırlanan bu anket sorusu prosedürlerin kullanımında denetim işinde görevli ve farklı kademelerde bulunan kişilerden kimlerin ne ölçüde görev aldığı belirlenmesi amaçlanmıştır. Tablodan da izlenebileceği gibi analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında firmalardan alınan cevaplara göre %86.6'sında baş denetçiler, %63.3'ünde yardımcı denetçiler ve %33.3'ünde yöneticiler görev almaktadır. Firmalar değerlendirme sürecinde birden fazla ölçütü gözönüne almaktadırlar. Kişisel görüşme sonucu genelde analitik inceleme prosedürlerinin özel bir bilgi birikimi gerektirdiği bu nedenle de baş denetçiler düzeyinde kullanılması gerektiği öğrenilmiştir.

PROSEDÜRLERİ KULLANAN	SAYI	YÜZDE
Yöneticiler	10	33.3
Baş Denetçiler	26	86.6
Yardımcı Denetçiler	19	63.3
n=30		

TABLO 39. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımında Görev Alan Kişilerin Oransal Dağılımı

8. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA İŞLETME DIŞI VERİLERDEN YARARLANMA ORANI VE VERİLERİN ELDE EDİLDİĞİ KAYNAKLARIN DAĞILIMI

Araştırmamızda denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerini kullanırken işletme dışından (endüstri ortalamaları gibi) elde edilen verileri büyük çoğunlukla kullandıkları öğrenilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere denetim firmalarının %73.3'ü işletme dışı verileri kullandıklarını belirtmişlerdir. %26.7'sinin ise işletme dışı verileri kullanmadıkları görülmektedir.

VERİ KULLANIMI	SAYI	YÜZDE
Kullananlar	22	73.3
Kullanmayanlar	8	26.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 40. Analitik İnceleme Prosedürlerinde İşletme Dışı Verileri Kullananların Oransal Dağılımı

Anketimizde sorulan bu sorunun doğrultusunda denetim firmalarına prosedürlerin kullanımında yararlandıkları işletme dışı verileri hangi kaynaklardan temin ettikleri sorulmuştur.

KAYNAKLAR	SAYI	YÜZDE
Sermaye Piyasası Kurulu	21	70.0
Ticaret Odaları	13	43.3
İ.M. Kıymetler Borsası	14	46.6
Merkez Bankası	5	16.6
n=30		

TABLO 41. İşletme Dışı Verilerin Elde Edildikleri Kaynaklara Göre Dağılımı

Firmaların %70'i Sermaye Piyasası Kurulundan, %46.6'sı İstanbul Menkul Kıymetler Borsasından, %43.3'ü Ticaret Odalarından ve %16.6'sı ise Merkez Bankasından yapılan yayınlardan ihtiyaç duydukları işletme dışı verileri temin etmektedirler. Genelde denetim firmaları Sermaye Piyasası Kurulu'na bağlı olarak görev yaptıkları için kurulun yayınladığı endüstri ortalamalarını kullanmaktadır. İşletme dışı verilerin temininde Merkez Bankası yayınlarının kullanımının söz konusu olduğu durumlar sadece banka denetimleridir.

9. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINDA FİNANSAL OLMAYAN VERİLERİN TÜRLERİ VE YARARLANMA ORANI

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında mutlaka finansal olmayan verilerin de dikkate alınması gerekir. Çünkü bu verileri ussallık testlerinin yapılmasına temel teşkil ederler. Bu nedenle anketimizde bunu tespit etmek amacıyla bu soru sorulmuştur. Alınan yanıtlar sonucu Tablo 42'de görülen sonuçlar elde edilmiştir. Bu sonuçlara göre denetim firmalarının %53.3'ü bu verileri kullanırken, %46.7'si kullanmamaktadır. Tablo 42'de ulaşılan sonuçlara göre 16 denetim firması finansal olmayan verileri kullanmaktadırlar. Yani ussallık testlerini yapmaktadırlar. Elde edilen bu sonuçla Tablo 31'de ussallık testlerini kullanıyor olarak tespit edilen 27 denetim firmasından 11'inin samimiyetten uzak ve bilgisizce bu soruyu yanıtladıkları kanısına varılmış olup söz konusu 11 denetim firması elimine edilmiştir.

VERİ KULLANIMI	SAYI	YÜZDE
Kullanıyor	16	53.3
Kullanmıyor	14	46.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 42. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Finansal Olmayan Verileri Kullananların Oransal Dağılımı

Denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanan firmaların finansal olmayan verileri kullanmalarının yanısıra bu verilerin ne tür olduğu da anketimizde sorulmuştur. Tablodan da görüleceği gibi firmaların %50'si üretim miktarını, %37.5'u satış miktarını, %12.5'u ise personel sayısını yaptıkları denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinde kullanmaktadırlar.

FİNANSAL OLMAYAN VERİ TÜRLERİ	SAYI	YÜZDE
Üretim Miktarı	8	50.0
Personel Sayısı	2	12.5
Satış Miktarı	6	37.5
TOPLAM	16	100.0

TABLO 43. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Finansal Olmayan Veri Türleri ve Oransal Dağılımı

10. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMININ İLGİLİ DENETİM ÇALIŞMASI DÖNEMLERİNE DAĞILIMI

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin %66.7'si hem yıl içi hemde yılsonu denetim döneminde, %30'u sadece yılsonu denetim döneminde, %3.3'ü ise sadece yıl içi denetim döneminde kullanmaktadır. Firmaların analitik inceleme prosedürlerini daha çok kanıt toplama ve denetimin tamamlanması aşamalarında kullandıkları da gözönüne alınacak olursa bu oransal dağılımın beklenebilir bir dağılım olduğu söylenebilir.

DENETİM ÇALIŞMASI DÖNEMLERİ	SAYI	YÜZDE
Yıl İçi Denetim	1	3.3
Yıl Sonu Denetim	9	30.0
Her İki Denetimde de	20	66.7
TOPLAM	30	100.0

TABLO 44. Denetim Çalışması Dönemlerine Göre Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımının Oransal Dağılımı

11. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN BİLANÇO VE GELİR TABLOSU KALEMLERİNE GÖRE KULLANIMINDAKİ DAĞILIM

Araştırmamıza göre denetim firmaları çalışmalarına yönelik olarak kullandıkları analitik inceleme prosedürlerinden reşyo analizini %83.3 oranında bilanço, %77 oranında ise gelir tablosu kalemlerinde kullanmaktadır. Trend analizini ise %30 oranında bilanço, %36.6 oranında gelir tablosu kalemlerinde kullanılmaktadır. Ussallık testlerin kullanımı ise %53.3 oranında bilanço, %43.3 oranında gelir tablosu kalemlerinde olmaktadır. Söz konusu bu tabloda ussallık testlerinin kullanımı ile ilgili araştırmada (Tablo 42) finansal olmayan verileri kullanıyorum diye yanıtlayan 16 firma baz alınmış ve bu firmalar üzerinden değerlendirme yapılmıştır. Yeterli bilgiye sahip ve samimi olmamaları nedeniyle Tablo 42’de elimine edilen 11 denetim firması bu tabloda da elimine edilmiştir. Firmalar bu soruda değerlendirme sürecinde birden fazla ölçütü gözönüne almaktadırlar. Yapılan kişisel görüşme sonucu firmalar trend analizlerini yapabilmek için işletme içinden yeterli verilere ulaşamadıklarını bu nedenle de bu prosedür çeşidinin kullanımını minimum düzeyde tuttıklarını belirtmişlerdir.

PROSEDÜRLER	BİLANÇO	GELİR TABLOSU
Reşyo Analizi	25 (%83.3)	23 (%77.0)
Trend Analizi	9 (%30.0)	11 (%36.6)
Ussallık Testler	16 (%53.3)	13 (%43.3)
n=30		

TABLO 45. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemlerine Göre Kullanımındaki Oransal Dağılımı

12. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNDE KULLANILAN VERİLERİN AİT OLDUKLARI DÖNEMLER

Denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında denetim firmaları müşteri işletmenin %96.7’si oranında cari dönem, %90 oranında geçmiş dönem, %43.3’ü oranında ise gelecek dönem verilerini dikkate almaktadır. Adı geçen bu verilerden cari dönem verileri ve geçmiş dönem verileri (en fazla 2 veya 3 yıllık) ulaşımı kolay verilerdir. Bu nedenle prosedürlerin kullanımında bu dönemlere ait veriler daha yoğun şekilde kullanılmaktadır. Türkiye’deki işletmelerin henüz yeterince geleceğe yönelik tahminler ve bütçeler hazırlamamaları ve ülkenin enflasyonist bir ortamda

olmasının da buna imkan vermemesi nedeniyle gelecek dönemlere ait verilerin (projeksiyonlar) kullanılması oranı düşük olmaktadır.

DÖNEMLER	SAYI	YÜZDE
Cari Dönem	29	96.7
Geçmiş Dönem	27	90.0
Gelecek Dönem	13	43.3
n=30		

TABLO 46. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Verilerin Ait Oldukları Dönemlere Oransal Dağılımı

13. DENETİM FİRMALARININ ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANMADAKİ AMAÇLARININ BELİRLENMESİ

Ülkemizde denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kısmen ya da çok yoğun olarak kullanan denetim firmalarının bu prosedürleri kullanmadaki amaçları Tablo 47’de belirtildiği gibi sıralanmaktadır. Anketimizde yer alan bu soruda firmalar değerlendirme sürecinde birden fazla ölçütü gözönüne almaktadır. Sorunun sorulmasındaki amaç firmaların hangi nedenlerle bu prosedürleri kullandıkları ve nedenlerin önem sırasını belirlemektir.

AMAÇLAR	SAYI	YÜZDE
Maddilik Testi Olarak	9	30.0
Kanıt Toplamak	7	23.3
Tasarruf Sağlamak	8	26.6
Etkin Denetim İçin	16	53.3
Müşteri İşletmeyi Daha İyi Anlayabilmek İçin	5	16.6
n=30		

TABLO 47. Denetim Firmalarının Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanmadaki Amaçları

Tablo 47'den de izleneceği gibi denetim firmalarının %53.3'ü daha etkin bir denetim yapabilmek için, %30'u maddilik testi olarak, %26.6'sı maliyet, işgücü ve zaman tasarrufu sağlayabilmek için, %23.3'ü analitik kanıtları toplayabilmek için, %16.5'i ise müşteri işletmeyi daha iyi anlayabilmek için analitik inceleme prosedürlerini denetim çalışmalarında kullanmaktadır.

IX. DENETİM ÇALIŞMALARINA YÖNELİK ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANMAYAN FİRMALARDAKİ DURUMUN BELİRLENMESİ

Daha önceki bölümde denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmalarının durumları incelenmişti. Bu bölümde ise prosedürleri kullanmayan denetim firmalarının durumları incelenecektir. Yapılan araştırmamızdaki örneklem sayımızı oluşturan 43 adet denetim firmasından 13 tanesinin denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini hiçbir şekilde kullanmadıkları tespit edilmiştir.

Denetim firmalarının çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanmamalarına neden olan faktörlerin neler olduğunu belirlemek amacıyla ankette bu soruya yer verilmiştir. Alınan yanıtlara göre Tablo 48'den de görüleceği üzere denetim firmalarının %39'u prosedürlerin kullanımını bilmemeleri, %23'ü prosedürler hakkında bilgi sahibi olmamaları veya gerekli verilere ulaşamamaları, %7.5'u ise prosedürlerin kullanımını gereksiz görmeleri veya yeni kurulmaları nedenleriyle analitik inceleme prosedürlerini kullanmamaktadırlar. Yapılan kişisel görüşme sonucu gerçekten de prosedürleri kullanmayan firmaların pekçoğunun prosedürlerin ne olduğu, nasıl ve ne zaman kullanılacağı konusunda pek bilgi sahibi olmadıkları görülmüştür. Buna sebep olarak da Türkiye'de bu konuda açıklayıcı ve yazılı halde bir materyalin olmaması gösterilmiştir.

NEDENLER	SAYI	YÜZDE
Bilgi Sahibi Değil	3	23.0
Gereksiz Görmek	1	7.5
Kullanımını Bilmemek	5	39.0
Verileri Temin Edememek	3	23.0
Yeni Kuruluş Olmak	1	7.5
n=13	13	100.0

TABLO 48. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılmamasının Nedenlerinin Oransal Dağılımı

X . DENETİM FİRMALARININ ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANIMINA YÖNELİK TUTUMLARI

Araştırmamızda denetim firmalarının denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinin kullanımıyla ilgili tutumları öğrenilmeye çalışılmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi bu prosedürlerin gerekliliği, kullanım biçimi ve kullanım zamanı hakkında farklı görüşler bulunmaktadır. Denetim firmalarının Türk veya yabancı ortaklık/üyelik şeklinde kurulanlarından hangisinin daha yoğun düzeyde analitik inceleme prosedürlerini kullanma tutumunda olduklarını ve bu tutumları arasında istatistiki anlamlı bir fark olup olmadığını incelemek için t-test uygulanmıştır. T-test sonuçları aşağıdaki tabloda verilmektedir.

TUTUMLAR	t	P
Tutum a	-2.50	0.614
Tutum b	0.65	0.413

TABLO 49. Tutumlar Açısından Firmalar Arası Test Sonuçları

T-testi sonuçlarına göre denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmalarından yabancı ortaklık ya da üyelik olanlar ile

prosedürlerin çok yoğun düzeyde kullanımı konusunda istatistiki açıdan anlamlı bir fark vardır. Diğer bir ifadeyle yabancı ortaklık ya da üyelik olan denetim firmalarındaki denetçiler denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini çok yoğun düzeyde kullanmakta olup bunun gerekli olduğuna daha fazla inanmaktadırlar. ($t= 2.50$, $p<0.05$) Diğer tutum b de ise Türk ortaklı denetim firmalarındaki denetçilerin çalışmalarına yönelik olarak prosedürlerin çok yoğun düzeyde kullanılması arasında anlamlı fark görülmemiştir. Sonuç olarak, yabancı ortaklık ya da üyelik olan denetim firmaları prosedürlerin kullanılmasına yönelik olumlu bir tutum göstermektedirler.

Ayrıca denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerini kullanan denetim firmalarının bilgisayardan yararlanmaya yönelik tutumları da araştırmamızda ele alınmıştır. bu konuda firmaların analitik inceleme prosedürlerini kullanmada tasarruf sağlama ile bilgisayardan yararlanma tutumları açısından istatistiki anlamlı bir fark olup olmadığını incelemek için t-test uygulanmıştır. T-testi sonuçlarına göre prosedürlerin kullanımından elde edilecek tasarruf ile bilgisayardan yararlanma tutumları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. ($t= 0.65$, $p<0.05$) Bu da prosedürlerin kullanımı sonucu işgücü, maliyet ve zaman unsurlarında elde edilen tasarrufun bilgisayardan yararlanma ile zayıf bir ilişkinin olduğunu göstermektedir.

SONUÇ

Günümüzde işletmelerin dünya piyasalarına entegrasyonundan dolayı süratle dışarıya açılmaları ve bundan dolayı da yabancı sermayenin ülkelere girişi hızlanmıştır. Dolayısıyla işletmeler için yabancı ortaklıkların sözkonusu olmasıyla, hissedarlarına, yatırımcılara, devlet organlarına ve ticari ilişki içinde bulunduğu işletmelere ve bankalara karşı sorumluluklar taşıması nedeniyle bilgi aktarımı ve denetim önemli bir boyut kazanmış ve zorunluluk haline gelmiştir. Denetimin zorunluluk haline gelmesiyle de denetim firmalarının etkin ve etkili denetim çalışmaları yapmaları zaruriyeti ortaya çıkmıştır. Yapılan denetim çalışmalarının etkinliğini arttırmaya yönelik olarak da denetim firmaları tarafından analitik inceleme prosedürleri yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı tüm denetim çalışması içerisinde yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle yapılan denetim çalışmasının etkinliğini arttırabilmek için analitik inceleme prosedürlerinin denetim sürecinin her aşamasında gerektiği şekilde kullanılması üzerinde durulması gereken en önemli konudur. Analitik inceleme prosedürlerinin bir denetim çalışmasının planlanması, yürütülmesi ve tamamlanması aşamalarında yeri geldikçe kullanılmaları gerekir. Ön bir şart olarak denetim yapmakla görevli olan denetçinin analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı hakkında yeterli bilgiye sahip olması gereklidir. Bu kullanımı çok iyi bilen denetçi kendi gözetiminde çalışan yardımcılarını analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı doğrultusunda yönlendirerek sonuçta yapılan denetim çalışmasının etkinliğini artırabilir.

Denetim çalışmalarının temelini oluşturan her üç aşamada da analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı farklılıklar gösterir. Öncelikle prosedürlerin kullanılabilmesi için

denetçi müşteri işletmeye ait cari dönem, geçmiş dönem ve gelecek döneme ait finansal karakterli ve finansal karakterli olmayan verilere ihtiyaç duyar. Denetçi denetimin planlanması aşamasında analitik inceleme prosedürlerini müşterinin işine ve ait olduğu endüstri koluna ilişkin bilgi toplanmasına, önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesine yönelik olarak kullanır. Prosedürlerin bu aşamada kullanımında denetlenmemiş mali tablolar dikkate alınır. Elde edilen sonuçlara göre denetçinin çalışmada ağırlık vereceği kalemler belirlenerek denetim programı hazırlanır. Denetim programında denetim çalışmasının ihtiyaç duyduğu işgücü ve zamana yönelik planlama yapılarak denetimin maliyeti belirlenir. Denetçi analitik inceleme prosedürlerini bu aşamada kullanmakla bazı maddilik testlerinin kapsamını daraltabilir hatta elimine edebilir ki bu da denetim çalışmasında işgücü ve zaman tasarrufu sağlayarak denetimin maliyetini azaltır.

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmasındaki ikinci kullanım yeri denetimin yürütülmesindeki kanıt toplama aşamasıdır. Bu aşamada prosedürler bir maddilik testi olarak kullanılmaktadır. Denetçi analitik kanıtları toplamaya yönelik olarak da analitik inceleme prosedürlerinden yararlanır. Denetimin bu aşamasında prosedürlerin maddilik testi olarak kullanılması ile elde edilen sonuçlar doğrultusunda denetçi dönemsonunda yapacağı hesap kalanı testlerinin kapsamını daraltarak hatta elimine ederek zamandan ve işgücünden tasarruf sağlar.

Denetim çalışmasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanıldığı üçüncü ve son aşama ise denetimin tamamlanması aşamasıdır. Bu aşamada analitik inceleme prosedürleri müşteri işletmenin denetlenmiş mali tablolarına yönelik olarak kullanılır. Denetçinin denetimin tamamlanması aşamasında analitik inceleme prosedürlerini kullanmaya yönelmesindeki amaçlar müşteri işletmenin hayatının sürekliliği konusunda bir yargıya ulaşması ve denetlenmiş mali tabloların denetime tabi tutulmalarına rağmen hala olası hata ve düzensizlikleri içerip içermediğini belirliyerek bunların nedenlerini araştırıp ve gidermeye çalışmasıdır. Özetle, denetlenmiş mali tabloları denetçinin objektif bir bakışla tekrar gözden geçirmesi amacına yönelik olarak analitik inceleme prosedürleri kullanılır.

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmasının etkinliğinin artırılmasına yönelik etkisi, denetimin maliyetini belirlemede rol oynayan zaman ve işgücü unsurlarında belli ölçüde tasarrufa gidilmesiyle maliyeti azaltıcı yönde rol oynaması olarak açıklanabilir.

Bu nedenle analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarıyla uyumlu ve eşgüdümlü olarak kullanılması gerekir. Denetim firmaları yapacakları amaçları belirlenmiş denetimlerde analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına yer vererek rakiplerine göre daha etkin denetimler yapabilirler ki, bu da firmaların piyasadaki rekabet güçlerini artırır. Bizim bu tez çalışması boyunca vurgulamaya çalıştığımız nokta analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarının bütünleşik bir parçası olması gereğidir.

Türkiye’de denetim yapma görevini üstlenen 43 denetim firmasını kapsayan araştırmamız tüm denetim görevi yapan denetim firmaları için genelleştirilemez ise de, ülkemizdeki uygulama konusunda önemli ipuçları vermektedir. Araştırmamıza katılan denetim firmaları ülkemizde en çok denetim görevi üstlenen denetim firmaları arasından seçilmiş ve genellikle uluslararası ve ulusal düzeyde faaliyet gösteren denetim firmalarını temsil etmektedirler. Araştırmamıza katılan denetim firmalarının %26’sı yabancılarla ortaklık ya da üyelik, %74’ü ise tamamen yerli ortaklık şeklinde kurulmuştur. Araştırma sonuçlarına göre ülkemizdeki denetim firmalarının çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı yoğun düzeyde değildir. Araştırmamıza katılan denetim firmalarının %69’u denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini yoğun ya da kısmen kullanmakta iken, %31’i hiç kullanmamaktadır. Araştırma verilerine dayanarak yaptığımız analize göre denetim firmasının yabancılarla ortaklık ya da üyelik şeklinde kurulmuş olmasıyla, analitik inceleme prosedürlerinin kullanım yoğunluğu arasında istatistiki açıdan anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle yabancılarla ortaklığı ya da üyeliği bulunan denetim firmalarının çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanmaya daha eğilimli oldukları söylenebilir. Araştırmamıza katılan denetim firmalarının %90’nı denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini son 10 yıldan beri kullanmaktadırlar. Bu ise ülkemizde denetim çalışmalarına yönelik olarak analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının son yıllarda önceki yıllara göre artış gösterdiğinin ve bu konunun giderek önem kazandığının göstergesidir.

Araştırmamız kapsamındaki denetim firmaları denetim süreci içinde analitik inceleme prosedürlerini en ağırlıklı olarak tamamlama aşamasında kullanmaktadır. İkinci derecede ise kanıt toplama aşamasında ve üçüncü olarak da planlama aşamasında kullanmaktadırlar.

Ülkemizde prosedürlerin kullanımına yönelik detaylı bir açıklama olmaması nedeniyle denetim firmaları analitik inceleme prosedürlerini çalışmalarının sadece bir tek aşamasında kullanmaktadırlar. Oysa sözkonusu prosedürlerin denetim sürecinin bütün aşamalarında kullanılması gerekmektedir. Araştırmamıza katılan denetim firmaları çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin türlerinden en çok reşyo analizini ve ussallık testlerini kullanmaktadırlar. Firmaların en az kullandıkları prosedür ise trend analizidir. Araştırmamıza katılan denetim firmaları çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanmakla maliyet, zaman ve işgücü gibi unsarlarda büyük ölçüde tasarruf elde etmektedirler. Firmalar sağladıkları tasarrufun sonucu olarak da yaptıkları denetim çalışmasının etkinliğini arttırmaktadırlar.

Araştırma sonuçlarına göre denetim firmalarının çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımlarıyla ilgili olarak işletme içinden ve dışından ihtiyaç duyulan verilere ulaşım zorluğu ve prosedürlerin kullanımına ilişkin bilgi eksikliği karşılaşılan en önemli zorluklar olarak tespit edilmiştir. Bu karşılaşılan iki önemli zorluğun yanısıra denetim firmasındaki personel sayısının yetersizliği de prosedürlerin kullanımında etkili olan bir faktördür. Araştırmamıza katılan denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerini uygularken ihtiyaç duydukları işletme dışı verileri en çok Sermaye Piyasası Kurulu'ndan temin ettikleri belirlenmiştir. Ülkemizde bu tür işletme dışı verilerin temin edilmesi oldukça zordur. Ayrıca yayınlanan bu verilerin tüm sektörleri ve tüm işletmeleri kapsamaması nedeniyle de kullanımından yeterince faydalanılamamaktadır.

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerini yaptıkları denetim çalışmalarından hem yıl içi hem de yıl sonu çalışmalarda daha yoğun olarak kullanmakta olduklarını söyleyebiliriz. Bilindiği üzere denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanım yoğunluğu bilanço ve gelir tablosu kalemlerine göre farklılık göstermektedir. Araştırmamızda ortaya çıkan sonuçlardan biri de denetim firmalarının çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinden reşyo analizini ve ussallık testlerinin kullanımını bilanço kalemleri, trend analizini ise gelir tablosu kalemleri üzerine yoğunlaştırmış olmalarıdır. Gerçekte ise bütün prosedürlerin hem bilanço hem de gelir tablosu kalemlerinin üzerine aynı yoğunlukta kullanılıyor olması gerekir. Ayrıca araştırmamızdan ortaya çıkan diğer bir sonuç ise denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında müşteri işletmenin cari dönem ve geçmiş dönem verilerinden

daha çok yararlanmakta, gelecek döneme ait verilerden fazlaca yararlanmamakta olmalarıdır.

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının çalışmalarına yönelik olanak analitik inceleme prosedürlerini kullanmalarındaki en önemli amacın daha etkin bir denetim yapmak olduğu söylenebilir. Bunun yanısıra denetim firmalarının prosedürleri kullanmaktaki amaçları, kanıt toplamak, müşteri işletmeyi daha iyi anlayabilmek ve maddilik testleri olarak kullanmak şeklinde sıralanabilir. Denetim firmaları açısından prosedürleri kullanmak suretiyle maliyet, zaman ve işgücü gibi unsurlarda tasarruf sağlanması sonucu daha etkin denetim çalışmalarına ulaşılmaktadır ki, bu da oldukça normal bir sonuçtur.

Bu araştırmanın ülkemizdeki denetim firmalarının yaptıkları denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin genel eğilimleri ile ilgili bilgi birikimine katkıda bulunulacağı düşünülmektedir. Ayrıca araştırmada denetim firmalarının çalışmalarında kullandıkları analitik inceleme prosedürleri ile ilgili olarak tutumları ve görüşleri de ortaya konmaya çalışılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda ülkemizdeki denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ile ilgili çeşitli eksiklikler ve yetersizlikler olduğu belirlenmiştir. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı ile ilgili olarak belirlenen bu yetersizlik ve eksikliklerden kurtulabilmek için ülke bazında denetime yönelik bazı değişikliklerin ve yeniliklerin yapılması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda şunların yapılması yerinde olur:

– Ülkemizde denetimin boyutlarını belirleyen ve ilgili standartları oluşturan kuruluşlar olarak bilinen Sermaye Piyasası Kurulu'nun ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) denetim firmalarının yaptıkları denetimlerde analitik inceleme prosedürlerinin kullanımına ilişkin zorunluluk getirerek, bunun uygulanışına yönelik yeterli ve detaylı açıklamaları yapan yönetmelikleri ve tebliğleri yayınlamaları gerekir.

– Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışında denetim firmalarının ihtiyaç duyacağı çeşitli işletme dışı verilerin (endüstri ortalamaları ve sektörel ortalamalar gibi) düzenli ve kolayca ulaşılabilecek bir şekilde bu işten sorumlu kurum ve kuruluşlarca yayınlanması gerekir.

– Denetim firmalarınca bünyelerinde çalışan yardımcı denetçiler için analitik inceleme prosedürlerinin uygulanışına ilişkin hizmet içi eğitim programları düzenlenmeli ve prosedürlerin uygulanışına yönelik olarak firma içi el kitapçıkları ve kılavuzlar yayınlanarak ilgili kişilere dağıtılmalıdır.

Bu eksiklikler giderilerek, gerekli düzeltmeler yapılacak olursa ülkemizde denetim firmaları açısından yapılacak olan denetimlerin etkinliğinin artırılması yönünde önemli bir adım atılmış olacaktır.

EK

Sayın Başkanetçi,

Son yıllarda ülkemizde bağımsız denetimin önem kazandığı gözlenmektedir. Bu önemle birlikte denetim firmalarının da sorumluluk ve çalışmalarının önemi artmıştır. Tüm bunlar gözönüne alındığında denetim firmalarının yaptıkları çalışmaların yeterli düzeyde ve etkinlikte olması yönünde çaba göstermeleri gerekir. Bu konuda analitik inceleme yaklaşımı önemli bir yöntemdir. Analitik inceleme, finansal ve finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak normal olmayan olayların ve beklenmeyen dalgalanmaların tespit edilmesi anlamına gelmektedir.

Yapılmakta olan doktora tez çalışmasının önemli bir bölümünü oluşturacak olan bu anket, denetim firmalarının yaptıkları çalışmalar içinde analitik incelemenin yerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Anket formu Türkiye'de faaliyet gösteren yabancı ve yerli denetim firmalarının çalışmalarını kapsamaktadır. Anket formunu cevaplamak için harcayacağınız zaman ve değerli görüşleriniz bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır. Bu anket ile elde edilecek veriler toplu olarak değerlendirilecektir, firma adlarının ve firmalara ilişkin diğer bilgilerin açıklanması kesinlikle sözkonusu değildir.

Firmanız analitik inceleme prosedürlerini kullanmıyorsa anket formunun 1. ve 3. bölümlerindeki soruları cevaplayınız. Analitik inceleme prosedürlerini kullanıyor iseniz sadece 1. ve 2. bölümdeki soruları cevaplayınız. Anketimize katıldığınız, zaman ayırdığınız ve değerli katkılarda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

SAYGILARIMIZLA

Araştırma Görevlisi
Seval KARDEŞ
Anadolu Üniversitesi - İ.İ.B.F.
Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı
Yunus Emre Kampüsü, 26470 ESKİŞEHİR
TEL 222-3350581/3215

BÖLÜM 1

ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANAN VE KULLANMAYAN DENETİM FİRMALARI İÇİN KİMLİK BİLGİLERİ

Firma Adı:

Anket formunu yanıtlayan kişinin adı soyadı:

Firma içindeki ünvanınız:

En son bitirdiği okul:

Yaşı:

Denetim mesleğinde çalıştığınız süre: yıl

Firmanızda yabancı sermaye payı var mı? Evet Hayır

BÖLÜM 2

DENETİM ÇALIŞMALARINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANAN DENETİM FİRMALARI İÇİN

1. Firmanızda analitik inceleme prosedürlerini hangi düzeyde kullanıyorsunuz?

- Çok yoğun olarak kullanıyorum
 Kısmen kullanıyorum
 Hiç kullanmıyorum

(Cevabınız son şıkkı ise lütfen 3. bölümdeki sorulara geçiniz.)

2. Firmanızda analitik inceleme prosedürleri kaç yıldır kullanılmaktadır?

.....YIL

3. Analitik inceleme prosedürlerini yaptığınız denetim çalışmasının hangi aşamalarında / aşamasında kullanıyorsunuz?

- Denetimin planlanması aşamasında
 Kanıt toplama aşamasında
 Denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasında

4. Analitik inceleme prosedürlerinden hangilerini / hangisini kullanıyorsunuz?
- Reşyo analizi (Rasyo veya Oran Analizi)
- Trend analizi
- Ussalık testleri
- Diğer (AÇIKLAYINIZ.....)
5. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması zaman, maliyet ve işgücü tasarrufu sağlıyor mu?
- Çok sağlıyor
- Kısmen sağlıyor
- Hiç sağlamıyor
- (5. soruya cevabınızı "a" veya "b" şıkları olarak verdinizse 6., 7., ve 8. soruları cevaplayınız)**
6. Tasarruf ettiğiniz ortalama süreyi % olarak aşağıdaki boşluğa yazınız.
- %
7. Tasarruf ettiğiniz ortalama maliyeti % olarak aşağıdaki boşluğa yazınız.
- %
8. Tasarruf ettiğiniz ortalama işgücünü % olarak aşağıdaki boşluğa yazınız.
- %
9. Analitik inceleme prosedürlerini kullanırken karşılaşılabilecek bazı zorluklar aşağıda verilmiştir. Karşılaştığınız zorlukları önem derecesine göre 1,2,3,..... şeklinde numaralar vererek sıralayınız.
- Verilere ulaşım zorluğu
- Eğitim eksikliği
- Personel yetersizliği
- Zorluk yok
- Diğer (AÇIKLAYINIZ.....)
10. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında bilgisayardan hangi düzeyde yararlanıyorsunuz?
- Çok yoğun yararlanılıyor
- Kısmen yararlanılıyor
- Hiç yararlanılmıyor
11. Firmanızda analitik inceleme prosedürlerinin kullanım sürecinde kimler görev almaktadır? (Cevabınız birden fazla seçenek olabilir.)
- Yöneticiler
- Baş Denetçiler
- Yardımcı denetçiler
- Diğer (AÇIKLAYINIZ.....)

12. Analitik inceleme prosedürlerini hangi denetim çalışmalarınızda daha yoğun olarak kullanıyorsunuz?

- Sadece yıl içi denetim çalışmalarında
- Sadece yılsonu denetim çalışmalarında
- Hem yılıçi hem de yılsonu denetim çalışmalarında

13. Müşteri işletmenin verileri ile dahil olduğu sektörün verilerini karşılaştırıyor musunuz?

- Evet
- Hayır

14. Finansal olmayan verileri analitik inceleme prosedürlerinde kullanıyor musunuz?

- Evet
- Hayır

15. Finansal olmayan verileri kullanıyor iseniz bu verilere örnekler veriniz?

.....

.....

16. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması için gerekli olan işletme dışı (endüstri ortalamaları gibi) verileri temin için hangi kaynaklardan yararlanıyorsunuz? (Cevabınız birden fazla seçenek olabilir.)

- Sermaye Piyasası Kurulu
- İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
- Ticaret Odaları
- Diğer (AÇIKLAYINIZ.....)

17. Analitik inceleme prosedürlerini kullanmadaki amaçlarınızı önem sırasına göre 1,2,3,..... şeklinde sıralayınız.

- Maddilik testi olarak
- Analitik kanıtları elde edebilmek için
- Maliyet, zaman ve işgücü tasarrufu sağlayabilmek için
- Daha etkin ve yeterli denetim yapabilmek için
- İşletmeyi ve ait olduğu endüstri kolunu daha iyi bir şekilde anlayabilmek için

18. Firmanız analitik inceleme prosedürlerinin kullanımında daha çok hangi dönem/dönemlere ait verileri kullanmaktadır? (Cevabınız birden fazla seçenek olabilir.)

- Cari döneme ait verileri
- Geçmiş döneme ait verileri
- Gelecek döneme ait tahminleri (projeksiyonlar)

19. Aşağıda belirtilen analitik inceleme prosedürlerinden hangilerini bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde kullandığınızı ilgili sütuna işaretleyiniz.

	BİLANÇO	GELİR TABLOSU
Reşyo analizi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Trend analizi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ussalık testleri	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

BÖLÜM 3

DENETİM ÇALIŞMALARINDA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANMAYAN DENETİM FİRMALARI İÇİN

20. Bir denetim çalışmasının maliyetini bulurken, süresini ve işgücünü planlarken hangi faktörleri gözönüne alıyorsunuz? (Cevabınız birden fazla seçenek olabilir.)

- Şube sayısı
 İşçi sayısı
 Personel sayısı
 Firmanın faaliyet konusu
 Denetim firmasına olan uzaklığı
 Bir önceki yılın satış tutarı
 Diğer (AÇIKLAYINIZ.....)

21. Müşteri işletmenin personel sayısı aşağıdaki gibi olduğunda denetim süresi ne olabilir? (Denetim personeli sayısı X Çalışılan gün sayısı)

<u>İşletmelerin Büyüklüğü</u>	<u>GÜN</u>
Küçük ölçekli
Orta ölçekli
Büyük ölçekli

22. Firmanızca yapılan bir denetim çalışmasının personel başına ortalama maliyetini TL/Saat olarak aşağıdaki boşluğa yazınız.

..... TL / saat

23. Yaptığınız denetim çalışmalarınızda etkinlik ve verimlilik ölçümünde ne tür kriterler kullanıyorsunuz?

.....

24. Aşağıdaki hangi neden / nedenlerden dolayı analitik inceleme prosedürlerini kullanmıyorsunuz?

- Bilgi sahibi olmadığım için
- Gereksiz gördüğüm için
- Kullanım şeklini bilmediğim için
- Gerekli verileri temin edemediğim için
- Nitelik ve nicelik yönünden yeterli elemanım olmadığı için
- Diğer (AÇIKLAYINIZ.....)

25. Gelecekte yapacağınız denetim çalışmalarınızda analitik inceleme prosedürlerini kullanmayı düşünüyor musunuz?

- Evet
- Hayır

NOT: Ankete katıldığınız için ve soruları içtenlikle cevapladığınız için teşekkür ederiz. Anket uygulaması ile ilgili size yönelttiğimiz sorular ve ankette güdülen amaç itibariyle eksik bıraktığımız sizce bilinen hususlar varsa aşağıdaki boşluğa yazmanızı önemle rica ederiz.

GÖSTERDİĞİNİZ İLGİDEN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ADAMS, Roger : "Risks In The Foreground", **Accountancy (UK)**, March 1989.
- AFZA, Maniuddin/
URBANIC Frank R. : "The Current Stage of Analytical Review in Auditing", **Akron Business and Economic Review**, Fall 1983.
- AKGÜÇ, Öztin : **Mali Tablolar Analizi**, 7. Baskı, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 51, İstanbul, 1987.
- ALDERMAN, C. Wayne/
MALTZMAN, A. Michael : "An Overview of The Use of Analytical Review Procedures In An Audut", **CPA Journal**, January 1987.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Auditing Standarts
Board : **Statement on Auditing Standards No. 1: Codification of Auditing Standards and Procedures**, New York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Procedure : **Statement on Auditing Standards No. 19: Client Representation**, New York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Procedure : **Statement on Auditing Standards No. 22: Planning and Supervision**, New York, 1990.

- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Procedure : **Statement on Auditing Standards No. 31:
Evidential Matter**, New York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Procedure : **Statement on Auditing Standards No. 47:
Audit Risk and Materiality in Conducting
An Audit**, New York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Procedure : **Statement on Auditing Standards No. 56:
Analytical Procedures**, New York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Procedure : **Statement on Auditing Standards No. 61:
Communication with Audit Committees**, New
York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Financial Accounting
Standards Board : **Statement of Financial Accounting
Standards No. 2: Qualitative Characteristics
of Accounting**, New York, 1980.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Financial Accounting
Standards Board : **Statement of Financial Accounting
Standards No. 5: Accounting for
Contingencies**, New York, 1990.
- American Institute of
Certified Public Accountants
(AICPA), Committee on
Auditing Concept : **"Report of The Committee on Basic Auditing
Concepts", The Accounting Review,
Supplement 1972.**

- ANDERSON, David R./
SWEENEY, J. Dennis/
WILLIAMS, A. Thomas : **Quantitative Methods For Business**, Second Edition, West Publishing Co., 1983.
- BAGGETT, Walter D. : "Documentation Suggestions for The Small Practitioners", **CPA Journal**, April 1990.
- BAILEY, Larry P. : **Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) Guide 1994: A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standards**, College Edition, Harcourt Brace Co., San Diego, 1994.
- BAYAR, Doğan/
AYDIN, Nurhan : **İşletmelerde Finansal Yönetim**, 2. Baskı, ETAM A.Ş., 1994.
- BEDARD, Jean C./
BIGGS, F. Stanley : "Pattern Recognition, Hypotheses Generation, and Auditor Performance in an Analytical Task", **The Accounting Review**, July 1991.
- BEKTÖRE, Sabri/
ÇÖMLEKÇİ, Ferruh/
SÖZBİLİR, Halim : **Mali Tablolar Analizi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993.
- BIGGS, F. Stanley/
WILD, J. John : "A Note on the Practice of Analytical Review", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Spring 1984.
- BIGGS, F. Stanley/
WILD, J. John : "An Investigation of Auditor Judgment In Analytical Review", **The Accounting Review**, October 1985.
- BIGGS, F. Stanley/
MOCK, J. Theodore/
WATKINS, R. Paul : "Auditor's Use of Analytical Review in Audit Program Design", **The Accounting Review**, January 1988.
- BLOCHER, Edward/
WILLINGHAM, J. John : **Analytical Review: A Guide To Evaluating Financial Statement**, McGraw-Hill Book Co., New York, 1985.

- BUTT, Jane L. : "Frequency Judgments in an Auditing-Related Task", **Journal of Accounting Research**, Autumn 1988.
- CAMPBELL, Robert J./
RANKIN, J. Larry : "Regression Analysis In Planning and Testing", **CPA Journal**, May 1986.
- CHARMICHAEAL, D.R. : "An Overview of The Use of Analytical Review Procedures in An Audit", **CPA Journal**, January 1988.
- CHARMICHAEAL, D.R./
WILLINGHAM, J. John : **Auditing Concepts and Methods**, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Co., New York, 1989.
- COOK, John W./
WINKLE, M. Gary : **Auditing: Philosophy and Techniques**, Second Edition, Houghton Mifflin Co., Boston, 1980.
- CUSHING, Barry E./
LOEBBECKE, K. James : **Comparison of Audit Methodologies of Large Accounting Firms**, **Studies in Accounting Research No. 26**, Publication of American Accounting Association, 1986.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Fasikül 1, Anadolu Üniversitesi Yayın No. 118, ETAM A.Ş., 1992.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh/
KEPEKÇİ, Celal/
ERDOĞAN, Melih : **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1992.
- DAROCA, F.P./
HOLDER, W.W. : "The Use of Analytical Procedures in Review and Audit Engagements", **Auditing: A Journal of Theory and Practice**, Spring 1985.
- DATAR, Srikant M./
FELTHAM, A. Gerald/
HUGNES, S. William : "The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues", **Journal of Accounting and Economics**, 1991.

- DAVIS, Frederick G./
ROBERTSON, C. Back : **Auditing**, Fourth Edition, Business Publications, Inc., Texas, 1985.
- DEFLIESE, Philip L./
JAENICKE, R. Henry/
SULLIVAN, D. Jerry/
GNOSPELIUS, A. Richard : **Montgomery's Auditing**, Tenth Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1984.
- DZENG, Simon C. : "A Comparison of Analytical Procedure Expectation Models Using Both Aggregate and Disaggregate Data", **Auditing: A Journal of Theory and Practice**, Fall, 1994.
- NEDDLES, Jr. E./
WILLIAMS, Z. Doyle : **The CPA Examination: A Complete Review 1980-81**, Prentice-Hall, Inc., 1980.
- ERDOĞAN, Necmettin : **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama**, TÜRMOB Yayın No: 4, Ankara, 1994.
- GIBSON, Charles N. : **Financial Statement Analysis: Using Financial Accounting Information**, Fifth Edition, South-Western Publishing, California, 1992.
- GLEIM, Irwin N./
HILLISON, A. William : **Auditing and EDP**, Fourth Edition The Gleim Series, New York, 1991.
- GLASER, K.M. : **Auditing**, Richard Clay Ltd., London, 1990.
- GRAHAM, Lynford E. : "Analytical Review Techniques: Some Neglected Tools", **CPA Journal**, October 1981.
- GRAHAM, Lynford E. : "Audit Risk-Part IV", **CPA Journal**, November 1985.
- GRAY, Lain/
MANSON, Stuart : **The Audit Process: Principles, Practice and Cases**, Chapman-Hall, Inc., London, 1989.
- GROSS, Charles W./
PETERSON, T. Robin : **Business Forecasting**, Houghton Mifflin Co., San Diego, 1976.

- GÜREDİN, Ersin : **Denetim**, 3. Baskı, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayın No. 57, İstanbul, 1988.
- HEİMAN, Vicky B. : "Auditor's Assessments of the Likelihood of Error Explanations in Analytical Review", **The Accounting Review**, Üctober 1990.
- HOLDER, William W./
COLLMER, Sherly : "Analytical Review Prosedures: New Relevance", **CPA Journal**, November 1980.
- HOLMES, Arthur W./
OVERMAYER, Waynes : **Basic Auditing Principles**, Fourth Edition, Richard D. Irwin, Inc., New York, 1972.
- Institute of Internal Auditors
(IIA) : **Standard of The Professional Practice of Internal Auditing Handbook**, AAA, Florida, 1978.
- International Auditing
Practice Committee of The
International Federation of
Accountants (IFAC) : **International Auditing Guideline No. 12: Analytical Review**, London, 1983.
- JOHNSON, Raymond : "Evaluating Audit Risk Components", **Accountancy (UK)**, February 1987.
- JONES, P.C./
BATES, J.G. : **Public Sector Auditing: Practical Techniques for on Intergrated Approach**, Second Edition, Chapman-Hall, Inc., 1994.
- KELL, Walter G./
BOYNTON, C. William/
ZIEGLER, E. Richard : **Modern Auditing**, Fourth Edition John Wiley and Sons, Inc., New York, 1989.
- KINNEY, William R. Jr. : "The Predictive Power of Limited Information in Preliminary Analytical Review: An Emprical Study", **Journal of Accounting Research**, Supplement, 1979.

- KINNEY, William R. Jr./
SALAMON, L. Gerald/
UECKER, C. Wilfred : **Computer Assisted Analytical Review System (CAARS)**, AICPA Accounting Education Series, New York, 1986.
- KINNEY, William R. Jr./
UECKER, C. Wilfred : "Mitigating The Consequences of Anchoring in Auditor Judgment", **The Accounting Review**, January, 1982.
- KINNEY, William R. Jr./
FELIX, L. William : "Analytical Review Procedures", **Journal of Accountancy**, October, 1980.
- KNECHEL, W. Robert : "The Effectiveness of Statistical Analytical Review as a Substantive Auditing Procedure: A Simulation Analysis", **The Accounting Review**, January 1988.
- KOONCE, Lisa : "Explanation and Counterexplanation During Audit Analytical Review", **The Accounting Review**, January, 1992.
- KUNITAKE, Walter K./
LUZI, D. Andrew/
GLEZEN, William : "Analytical Review for Audit and Review Engagement", **CPA Journal**, April, 1985.
- KWECHHEL, W. Robert : "Applications and Implementation: A Simulation Study of The Relative Effectiveness of Alternative Analytical Review Procedures", **Decision Science**, Summer, 1986.
- LERE, C. John : **Managerial Accounting: A Planning-Operating-Control Framework**, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1991.
- LEV, Baruch/
YARWOOD, Steward : "Methodological Issues In The Use of Financial Ratios", **Journal of Accounting and Economics**, 1979.
- LIBBY, Robert/
FREDERICK, M. David : "Experience and The Ability to Explain Audit Findings", **Journal of Accounting Research**, Autumn 1990.

- MCKEE, Thomas : **Modern Analytical Auditing**, Greenwood Press., Inc., 1989.
- MEIGS, Walter : **Principles of Auditing**, Richard D. Irwin, Inc., 1959.
- MILLER, Martin A./
BAILEY, P. Larry : **A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standards**, Miller Accounting Publications, Inc., New York, 1989.
- MOSER, Donald V. : "The Effects of Output Interference, Availability and Accounting Information an Investors, Predictive Judgments", **The Accounting Review**, July, 1989.
- NYLAS, Robert E./
ASHTON, N. Robert : "Audit Dedection of Financial Statement Errors", **The Accounting Review**, October, 1982.
- PASEWARK, William R./
STRAWSER, R. Jerry : "An Investipation of Auditor Judgment of The Effect of Preliminary Analytical Procedures on The Extent of Substantive Testing", **Accounting and Finance**, 1992.
- PERPY, I. Larry : **Guide to Quality and Efficiency For Prentice Hall's Small Business Audit Manual**, Prentice-Hall, Inc., New York, 1994.
- RECKERS, Philip M.J./
STAGLIANO, A.J. : "More Effective and Efficient Audits Through Use of Analytical Review", **The Woman CPA**, July, 1985.
- RICCHIUTE, David N. : "Overauditing-The State of The Art", **CPA Journal**, 1982.
- RICCHIUTE, David N. : **Auditing**, South-Western Publishing Co., Chicago, 1982.
- ROBERTSON, C. Jack/
ROUSE, Robert : "Substantive Audit Sampling-The Challarge of Achiving Efficiency Along With Effectiveness", **Accounting Horizons**, March, 1994.

- SCOTT, Richard/
PAGE, John/
HOOPER, Paul : **Auditing: A System Approach**, Reston Publishing Co., Inc., New York, 1982.
- SERPER, Özer/
GÜRSAKAL, Necmi : **Araştırma Yöntemleri Üzerine**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.
- SMITH, D.C. : **Analytical Review, Research Study**, The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), Toronto, 1983.
- STETTLER, Howard F. : **Auditing Principles**, Fifth Edition, Prentice-Hall, Inc., New York, 1982.
- STRINGER, Kenneth W. : "A Statistical Technique for Analytical Review", **Journal of Accounting Research**, Supplement 1975.
- TAYLOR, Donald H./
GLEZEN, William/
EHRENREICH, B. Keith : **Case Study in Auditing**, Fourth Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1989.
- TENEKECİOĞLU, Birol : **Pazarlama Araştırması**, Anadolu Üniversitesi Yayın No. 37, Eskişehir, 1988.
- The Institute of
Chartered Accountants
(ICA) : **Auditing Guideline No. 47: Analytical Review**, The Priory Press Ltd., London, 1988.
- THORNTON, Grant : **Audit Guide**, Grant Thornton International, London, 1994.
- THORNTON, Grant : **Audit Manual**, Third Edition, Longman Group (UK) Ltd., London, 1986.
- TUBBS, Richard M./
MESSIER, F. William/
KNECHEL, Jr.W. Robert : "Regency Effects in The Auditor's Belief-Revision Process", **The Accounting Review**, April 1990.
- TURSI, Michael A. : **Audit Planning**, Revised Edition, AICPA, New York, 1990.

- TYRAN, Michael R. : **Handbook of Business and Financial Ratios**,
Prentice-Hall, Inc., New York, 1992.
- United States General
Accounting Office : **Standards for Audit of Governmental
Operations, Programs, Activities, and
Functions**, Revised Edition, U.S. Government
Printing Office, Washington D.C., 1981.
- VENABLES, Julian/
IMPEY, Ken : **Internal Audit**, Butterworth Co., London, 1988.
- WALLACE, Wanda A. : "Analytical Review: Misconceptions, Applications,
and Experience-PART II", **CPA Journal**, February
1983.
- WALLACE, Wanda A. : "Analytical Review: Misconceptions, Applications,
and Experience-PART I", **CPA Journal**, January
1983.
- WILLIS, R.E. : **A Guide To Forecasting For Planners and
Managers**, Prentice-Hall, Inc., New York, 1987.
- WILSON, Arlette C. : "Forecasting For Analytical Reviews In Auditing",
Journal of Business Forecasting, Fall 1987.
- WRIGHT, Arnold/
ASTON, H. Robert : "Identifying Audit Adjustments with Attention-
Direction Procedures", **The Accounting Review**,
October 1989.
- , : "Professional Standard Bulletin", **Internal
Auditor**, April 1989.

DİĞER KAYNAKLAR

- 13 Aralık 1987 Tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete
- 18 Haziran 1988 Tarih ve 19846 Sayılı Resmi Gazete
- 7 Haziran 1994 Tarih ve 21953 Sayılı Resmi Gazete
- 23 Aralık 1994 Tarih ve 22150 Sayılı Resmi Gazete