

Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*

Adnan Dönmez**
Ayten Ersoy***

Özet: Bu araştırmanın amacı, analitik inceleme prosedürlerinin ve tekniklerinin, Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş denetim firmalarında ne ölçüde ve hangi amaçlarla uygulandığının ve uygulama sırasında karşılaşılan sorunların neler olduğunun ortaya konmasıdır. Araştırmanın evrenini 2007 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetki verilen 96 denetim firması oluşturmaktadır. Çalışma, araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanan bir anket aracılığıyla yürütülmüş ve elde edilen veriler SPSS 15.0 paket programı aracılığıyla analize tabi tutulmuştur. Araştırma sonucunda denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanmalarının en önemli nedenleri olarak; denetim etkinliğini arttırmak, risk değerlendirme aracı olarak kullanım, tutarsızlıkların ortaya çıkarılması ve denetim standartlarının zorunlu kılması nedenleri tespit edilmiştir. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında denetçilerin karşılaştığı en önemli sorunun ise veri elde etme zorluğu olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Analitik inceleme prosedürleri, analitik inceleme teknikleri, bağımsız denetim, bağımsız denetim firmaları.

1.Giriş

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

* Bu çalışma Akdeniz Üniversitesi Rektörlüğü Bilimsel Araştırma Projeleri Yönetim Birimi’nce desteklenmiştir.

** (Sorumlu Yazar) Yrd. Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü / ANTALYA
adonmez@akdeniz.edu.tr

*** Prof.Dr., Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü / ANTALYA
aytenersoy@akdeniz.edu.tr

incelemenin yapılması kaçınılmazdır. İşte bu noktada “denetim kavramı” ortaya çıkmaktadır.

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

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

Bu çalışmada ilk olarak analitik inceleme prosedürlerinin tanımı, türleri, amaçları ve zamanlamasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra ise analitik inceleme prosedürlerinin uygulamadaki durumunu ortaya koymak amacıyla Türkiye’de SPK’dan yetki almış denetim firmalarına yönelik olarak yapılan araştırmanın bulgularına ve bu bulguların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

2. Analitik İnceleme Prosedürleri

2.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Tanımı, Türleri ve Amaçları

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

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 520 Analitik Prosedürler’de ise; “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin maddeliğini araştıran çalışmalardan elde edilen finansal verilerin değerlendirilmesi ve

olağandışı dalgalanmaların, tutarsız ilişkilerin ve tahmin edilen tutarlardan sapmaların karşılaştırılmasıdır” şeklinde bir tanımlama yapılmıştır (ISA 520, parag. 3).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından yayınlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'te yer alan tanımlama ise şu şekildedir: “analitik inceleme; finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir”

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

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

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

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

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim planlama, test etme ve nihai gözden geçirme aşamalarında kullanılmasında en önemli aşamalardan biri en uygun denetim prosedürünün seçilmesidir. Literatürde ve denetim standartlarında aşağıda açıklanan beş çeşit analitik inceleme prosedüründen bahsedilmektedir (Koskivaara 2004: 194, ISA 520, parag.2, Daroca ve Holder 1985: 82-83, SAS No:56, parag.5, McKee 1982: 39, Alderman ve Maltzman 1987: 91).

2.1.1 İşletme Verileri ile Önceki Yıllara Ait Benzer Verilerin Karşılaştırılması

Bu tür karşılaştırmalarda işletmenin geçmiş yıllara ait verileri ile denetlenen dönemdeki benzer verileri karşılaştırılır. Bu tür karşılaştırmalardan etkili bir sonuç alınabilmesi için karşılaştırılan verilerin birbirleriyle ilişkili olması ön koşuldur (Arens ve Loebbecke 2000: 192-193). Karşılaştırma işlemleri yapı-

larken denetçiler farklı yollar deneme imkânına sahiptirler. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2000: 157–158):

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

2.1.2 İşletme Verileri ile İşletme Tarafından Belirlenmiş Bütçe ve Tahminlerin Karşılaştırılması

Birçok işletme, faaliyetleri ve finansal sonuçları ile ilgili olarak bütçeler hazırlamaktadır. Bütçeler işletme yönetimlerinin geleceğe dönük beklentilerini yansıtmaktadır. Bu nedenle bütçedeki tutarlar ile gerçekleşen tutarlar arasındaki önemli farklar denetçi için önemli hata ve yanlışlıkların erken uyarısı olarak kabul edilebilir (Arens ve Loebbecke 2000: 194). Denetçinin, müşterinin fiili sonuçlarını bütçeler ile karşılaştırırken iki önemli noktaya dikkat etmesi gerekmektedir. İlk olarak, bütçelerin gerçekçi planlar olup olmadıkları değerlendirilmelidir. Bazı işletmelerin bütçeleri fazla düşünülmeden, dikkat edilmeden hazırlanmış olabilir ve bu nedenle de gerçekçi beklentiler değildir. Böyle bir bilgi de denetim kanıtı olarak bir değer taşımamaktadır. Dikkat edilmesi gereken ikinci nokta ise, mevcut finansal bilginin bütçeye uygunluk sağlanması amacıyla denetlenen firma personeli tarafından değiştirilmiş olma olasılığıdır. Eğer böyle bir durum gerçekleşmişse denetçi, bütçelenmiş ve fiili tutarlar arasında bir farklılık tespit edemeyecektir. Bu sakıncaların ilkinine ilişkin olarak, işletme personeli ile bütçe hazırlama prosedürleri hakkında görüşme yapılmalıdır. İkinci duruma ilişkin olasılığın azaltılması içinse genellikle, kontrol riskinin değerlendirilmesi ve gerçek verilere ilişkin detay testleri yapılmaktadır (Arens vd. 2005: 213).

2.1.3 İşletme Verileri ile Denetçi Tarafından Belirlenmiş Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması

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

2.1.4 İşletme Verileri İle Sektör Verilerinin Karşılaştırılması

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

2.1.5 İşletme Verileri İle Finansal Olmayan Verilerin Ortaya Koyduğu Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması

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

2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Yararlanılan Teknikler

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında bir takım tekniklerden yararlanılması gerekmektedir. Denetim araştırmacıları da, analitik inceleme prosedürlerini desteklemek amacıyla birçok model ve teknikler geliştirmiş ve kullanmışlardır. McKee (1989) çalışmasında analitik inceleme tekniklerine Tablo 1’de görüldüğü şekliyle yer vermiştir.

Tablo 1: Analitik Denetim Teknikleri

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

Kaynak: Mckee 1989:5.

Ameen ve Strawser (1994) ise analitik prosedürlerin kullanımına ilişkin yaptıkları araştırmada bu teknikleri; (i)-Önceki yılların hesap bakiyelerinin incelenmesi, (ii)-Gözden geçirme (scanning), (iii)-Yargısal trend analizi, (iv)-Hesapları içeren oran analizleri, (v)-Zaman serisi analizleri, (vi)-Regresyon analizi olmak üzere altılı bir sınıflamaya tabi tutmuşlardır.

Nigrini ve Mitermaier (1997) çalışmalarında ilk kez yeni bir analitik inceleme tekniği olarak Benford Kanunu'nu ele almışlardır. Busta ve Weinberg ise (1998) çalışmalarında analitik inceleme prosedürü olarak Benford Kanunu'nun yanında Yapay Sinir Ağları'nı da ilk kez bir analitik inceleme tekniği olarak ele almışlardır.

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

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

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

2.3 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Zamanlama

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

Analitik inceleme prosedürleri denetimin planlanması aşamasında, müşteri işletme, müşteri işletmenin işi, müşteri işletmenin sektörü, yapılacak denetim çalışmasının zamanı, yapısı, kapsamı ve önceki denetim dönemlerinde mey-

dana gelmiş işlem ve olaylara ilişkin bilgi elde etmede kullanılır (SAS No:56, parag.6, ISA 520, parag.8, Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ-Onsekizinci Kısım-m.6/1, Arens ve Loebbecke, 1988, 206, Carmichael vd. 1996: 156, Arens vd. 2005: 208). Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin planlama aşamasında kullanılmasını AICPA tarafından yayınlanan SAS No:56 Analitik Prosedürler Yönetmeliği ve ülkemizde SPK tarafından yayınlanan Seri X, No:22 sayılı Tebliğ de zorunlu kılmaktadır (SAS No:56, parag.1, Seri X, No:22 sayılı Tebliğ – Onsekizinci Kısım- m.3).

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

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

Analitik inceleme prosedürlerine denetimin hangi aşamasında başvurulacağı tamamen denetçinin amacına bağlıdır. Örneğin amaç müşterinin işinin ve sektörünün tanınması olduğunda denetçi analitik inceleme prosedürlerine denetimin planlanması aşamasında başvuracaktır. Yönetim hilelerinin ortaya çıkarılması amaçlandığında ise denetçi analitik prosedürlere planlama, kanıt toplama ve tamamlama aşamalarının her üçünde de başvuracaktır (Koskivaara 2007: 336). Denetçilerin hangi amaçlar için hangi aşamada analitik prosedürlere başvurabileceğine ilişkin örnekler Tablo 2’de görülmektedir.

Tablo 2: *Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanlaması*

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

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

3. Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma

3.1 Araştırmanın Amacı

SPK’dan yetki alan denetim firmaları üzerine araştırma planlanırken, yapılacak olan araştırmadan aşağıdaki amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir:

- Analitik inceleme prosedürlerinin denetim firmaları tarafından kullanım amaçlarını veya kullanılmama nedenlerini ortaya koymak,
- Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasını etkileyen ve kullanımını arttıran hususların denetçiler tarafından nasıl algılandığını saptamak,
- Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yaşanan zorlukları saptamak.

3.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın ana kütesini 2007 Kasım ayı itibarıyla Sermaye Piyasası Kurulu’ndan bağımsız denetim yetkisi alan 96 denetim firması oluşturmaktadır. Ana kütle sınırlı sayıda olduğu için firmaların tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır.

Firmalardan 5 tanesi SPK listesinde olmalarına rağmen aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde yapmadıklarını bu nedenle ankete katılmak istemediklerini, 6 firma ise iş yoğunluğu nedeniyle anketin gönderilmesini istemediklerini bildirmişlerdir.

Bu çalışmada, araştırmanın amacına uygunluğu açısından, mevcut durumu belirlemeye yönelik “tanımlayıcı araştırma modeli” uygulanmıştır. Tanımlayıcı araştırma modelinde amaç, eldeki problemi, problemle ilgili durumları, değişkenleri ve değişkenler arasındaki ilişkileri tanımlamaktır (Kurtuluş 2006: 252).

Bu çalışmada araştırma modeline uygunluğu açısından veri ve bilgi toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır.

Anket formlarının denetçilere ulaştırılmasında, büyük ölçüde internet olmak üzere posta ve faks yöntemlerinden de yararlanılmıştır. Ayrıca firmalara tele-

fon açılarak ve gönderilen e-postalar sürekli tekrarlanarak anketlerin geri dönüşüm oranı artırılmaya çalışılmıştır. Sonuç itibarıyla, araştırma kapsamında 85 firmaya, e-posta, posta ve faks yoluyla anketler gönderilmiştir. Gönderilen anketlerden 32 tanesi geri dönmüştür. Geri dönüşüm oranı %38 olarak gerçekleşmiştir.

Anket sonuçlarından elde edilen veriler, bilgisayar aracılığıyla analiz edileceğinden analize uygun şekilde formüle edilmiştir. Bilgisayara girişi için hazır hale getirilen veriler SPSS 15.0 paket programına aktarılarak verilerin analizi gerçekleştirilmiştir.

3.3. Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması

3.3.1 Anket Formunu Yanıtlayan Denetçilerin Özellikleri

Ankete yanıt veren denetçilere ilişkin bir takım özellikler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3'te görüldüğü gibi, anket gönderilen firmalarda cevaplayıcıların %37,5'i "Sorumlu ortak baş denetçi" ve %18,8'i "baş denetçi" dir. Bu yüzdelerle bakıldığında anketlerin %50'sinden fazlasını "sorumlu ortak baş denetçi" ve "baş denetçi" pozisyonundaki kişilerin yanıtladığı görülmektedir.

Tablo 3: Anketi Cevaplandıran Kişilere İlişkin Genel Özellikler

Anketi Yanıtlayanların Unvanları	Sayı	%
Sorumlu Ortak Baş denetçi	12	37,5
Baş Denetçi	6	18,8
Kıdemli Denetçi	3	9,4
Denetçi	6	18,8
Denetçi Yardımcısı	5	15,6
Toplam	32	100,0
Denetçilerin Meslekte Geçen Süreleri	Sayı	%
1-7 yıl	11	34,4
8-15 yıl	9	28,1
16 yıl ve üzeri	12	37,5
Toplam	32	100,0

Denetçilerin meslekte çalıştıkları yıl sayısı mesleki tecrübelerini gösteren en önemli göstergedir. Bu bağlamda ankete yanıt verenlerin meslekteki çalışma süreleri incelendiğinde (Tablo 3), %34,4'ünün 1-7 yıl arasında tecrübeye, %28,1'inin 8-15 yıl arasında tecrübeye ve %37,5'inin ise 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. Meslekte geçen 8 yıl ve üzerindeki yılların tecrübe için oldukça önemli olduğu düşünüldüğünde ankete cevap verenlerin büyük çoğunluğunun mesleklerinde yeterli tecrübeye sahip kişiler olduğu görülmektedir.

3.3.2 Analitik İnceleme Prosedürlerine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

3.3.2.1 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılma Nedenleri

Çalışmada analitik inceleme prosedürlerinin kullanılma nedenlerini önem derecesine göre ortaya koymak amacıyla sorulan soruya verilen yanıtlar Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: *Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Nedenlerine Verilen Öncelik*

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Nedenleri	Ortalama ± St. Sapma
Denetimin etkinliğini artırmak için	2,94 ± 2,17
Risk değerlendirilmede etkili bir araç olduğunu düşündüğüm için	4,16 ± 2,71
Tutarsızlıkların ortaya çıkarılmasına yardımcı olduğu için	4,56 ± 2,71
Standartlar zorunlu kıldığı için	4,66 ± 3,71
Analitik kanıtları elde etmede daha güvenilir sonuçlar verdiğini düşündüğüm için	5,09 ± 3,20
Maddi doğruluk testi olarak	5,88 ± 2,66

Tablo 4’te prosedürlerin kullanım nedenlerine verilen puanların ortalaması alınarak amaçlar en önemliden önemsizye doğru sıralanmıştır. Ortalaması en düşük olan en önemli amacı ifade etmektedir. Nedenler arasında ortalaması 6 ve daha yukarı çıkanlar tabloya dahil edilmemiştir. Tabloya bakıldığında araştırma kapsamında ankete yanıt veren denetçilerin analitik inceleme prosedürlerine başvurmalarının en önemli nedeni denetim etkinliğini arttırmak olarak ortaya çıkmıştır (Ortalama=2,94).

Analitik inceleme prosedürleri gerektiği şekilde kullanıldığı zaman etkin bir denetim gerçekleştirilmesini sağlayacak en önemli araçlardan biridir. Analitik inceleme prosedürlerinin denetçiler tarafından kullanılmasının ikinci derecede önemli nedeni ise risk değerlendirme yöntemi olarak kullanılmasıdır (Ortalama=4,16). Riske dayalı denetim yaklaşımının önemi denetim standartlarında da vurgulanmış ve analitik inceleme prosedürlerinin risk değerlendirme prosedürü olarak nasıl kullanılacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu bağlamda denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini bu amaçla kullanmaları oldukça önemlidir.

3.3.2.2 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanımı

Araştırmamıza katılan denetim firmalarının analitik inceleme prosedürlerine hangi denetim aşamasında daha sık başvurduklarını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar Tablo 5’te sunulmuştur.

Tablo 5: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanım Sıklığı

Denetim Aşamaları	Sayı	%
Planlama Aşaması	5	15,6
Kanıt Toplama Aşaması	21	65,6
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	6	18,8
Toplam	32	100,0

Analitik inceleme prosedürleri, denetimin her aşamasında kullanılmaktadır. SAS No:56 ve Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ planlama ve denetimin tamamlanması aşamalarında analitik inceleme prosedürleri kullanımını zorunlu tutarken, kanıt toplama aşaması için kullanımını ise isteğe bağlı bırakmıştır (SAS No:56, parag. 1, Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Onsekizinci Kısım, m.3). Tablo 5'te, ankete yanıt verenlerin analitik inceleme prosedürlerini %65,6'lık oranla en yoğun olarak kanıt toplama aşamasında kullandıkları görülmektedir. Denetimin bütün aşamaları çok önemli olmasına rağmen kanıt toplama aşaması ise denetçinin nihai görüşe ulaşmasını sağlayacak verilerin elde edildiği aşama olması nedeniyle biraz daha fazla öneme sahiptir.

3.3.2.3 Analitik Prosedürlerin Türleri Açısından Kullanım Durumu

Analitik inceleme prosedürlerinin türleri itibarıyla kullanım sıklıklarını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya ilişkin denetçi görüşleri Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Türleri İtibarıyla Kullanım Sıklığı

Analitik İnceleme Prosedürleri	Hiç Başvurulmaz	Başvurulmaz	Ara sıra başvurulur	Başvurulur	Çok sık başvurulur	Toplam	Ortalama
	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	
İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması	2 - 6,3	6 - 18,8	14 - 43,8	5 - 15,6	5 - 15,6	32 - 100,0	3,16
İşletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait verilerin karşılaştırılması	— —	1 - 3,1	2 - 6,3	1 - 3,1	28 - 87,5	32 - 100,0	4,75
İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması	1 - 3,1	6 - 18,8	8 - 25,0	15 - 46,9	2 - 6,3	32 - 100,0	3,34
İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması	3 - 9,4	1 - 3,1	12 - 37,5	8 - 25,0	8 - 25,0	32 - 100,0	3,53
İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması	4 - 12,5	9 - 28,1	7 - 21,9	8 - 25,0	4 - 12,5	32 - 100,0	2,97

Tablo 6'dan da görüldüğü üzere %87,5 oranla çok sık başvurulur seçeneği işaretlenen ve 4,75 ortalamaya sahip "işletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait işletme verilerinin karşılaştırılması" prosedürü en sık başvuru alan prosedür olarak belirlenmiştir. İkinci sırada en sık başvuru alan prosedür olarak ise "işletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş sonuçların karşılaştırılması" prosedürü yer almaktadır (Ortalama=3,53). Analitik inceleme prosedürlerinin türlerine göre kullanım sıklığına ilişkin bulunan sonuçlar,

Daroca ve Holder (1985) tarafından yapılan çalışmanın sonuçları ile de paralellik göstermektedir.

3.3.2.4 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Yararlanılan Teknikler

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında birçok teknikten yararlanılabildiği ve bu tekniklerin neler olduğu çalışmanın ikinci bölümünde ele alınmıştır. Bu tekniklerden uygulamada ne düzeyde yararlanıldığını ortaya koymak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7: Analitik İnceleme Teknikleri Kullanımı

Analitik İnceleme Teknikleri	Hiç Başvurulmaz	Başvurulmaz	Ara sıra başvurulur	Başvurulur	Çok sık başvurulur	Toplam	Ortalama
	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	
Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	— —	— —	1 - 3,1	5 - 15,6	26 - 81,3	32 - 100,0	4,78
Dikey Analiz	— —	1 - 3,1	2 - 6,3	8 - 25,0	21 - 65,6	32 - 100,0	4,53
Oran Analizleri	— —	1 - 3,1	1 - 3,1	16 - 50,0	14 - 43,8	32 - 100,0	4,34
Ussalık Testleri	1 - 3,1	2 - 6,3	5 - 15,6	12 - 37,5	12 - 37,5	32 - 100,0	4,00
Trend Analizi	1 - 3,1	3 - 9,4	7 - 21,9	10 - 31,3	11 - 34,3	32 - 100,0	3,84

Tablo 7’de kullanım sıklıklarının yanında, teknikler arasında kullanım sıklığı açısından bir ayırım yapabilmek amacıyla ortalamalara da yer verilmiştir. Ortalaması 3’ün altında olan teknikler tabloya dahil edilmemiştir. Ankete yanıt veren denetçilerin en sık başvurdukları tekniğin karşılaştırmalı tablolar analizi olduğu görülmektedir (Ortalama=4,53). İkinci sırada sık başvuru alan teknik ise dikey analiz tekniğidir (Ortalama=4,34). En az kullanılan teknikler ise ortalaması 3’ün altında olup tabloda yer almayan Benford Kanunu ve Yapay sinir ağlarıdır. Bu sonuçlar daha önce Fraser vd. (1997), Ameen ve Strawser (1994), Lin ve Fraser (2003) ve Cho ve Lew (2000) tarafından yapılan çalışmaların sonuçlarıyla da paralellik göstermektedir.

3.3.2.5 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler

Araştırma kapsamında belirlenen bazı faktörlerin analitik inceleme prosedürleri üzerinde ne derece etkili olduğunu saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin olarak ankete katılan denetçilerin bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8’de de görüldüğü gibi analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin en önemlileri, ulaşılan bilgilerin karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği (Ortalama=4,71), önceki denetimlere ilişkin elde edilen bilgiler (Ortalama=4,37) ve işletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşma (Ortalama=4,31) olarak sıralanmaktadır.

Tablo 8: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlere İlişkin Dağılım

AİP'nin Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörler	Çok etkisiz	Etkisiz	Ne etkili ne etkisiz	Etkili	Çok etkili	Toplam	Ortalama
	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	
Ulaşılan bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği	— —	1 - 3,1	1 - 3,1	4 - 12,5	26 - 81,3	32 - 100,0	4,71
Önceki denetimlere ilişkin elde edilen bilgiler	— —	2 - 6,3	1 - 3,1	12 - 37,5	17 - 53,1	32 - 100,0	4,37
İşletmenin yapısı ve faaliyetlerine ilişkin bilgilere ulaşma	— —	2 - 6,3	3 - 9,4	10 - 31,3	17 - 53,1	32 - 100,0	4,31
Finansal bilgilere destek olan finansal olmayan bilgilere ulaşılabilirlik	2 - 6,3	1 - 3,1	9 - 28,1	10 - 31,3	10 - 31,3	32 - 100,0	3,78
Denetçi beklentilerinin oluşturulması	1 - 3,1	3 - 9,4	5 - 15,6	17 - 53,1	6 - 18,8	32 - 100,0	3,75
İşletmenin bulunduğu sektöre ilişkin bilgilere ulaşma	1 - 3,1	2 - 6,3	12 - 37,5	8 - 25,0	9 - 28,1	32 - 100,0	3,68
Analitik inceleme prosedürlerine ilişkin denetim firması politikaları	3 - 9,4	2 - 6,3	7 - 21,9	13 - 40,6	7 - 21,9	32 - 100,0	3,59
Müşteri işletme çalışanlarına ulaşılabilirlik	2 - 6,3	4 - 12,5	11 - 34,4	4 - 12,5	11 - 34,4	32 - 100,0	3,56
Diğer kanıt toplama teknikleri ile karşılaştırıldığı analitik inceleme prosedürleri kullanımının sağladığı maliyet etkinliği	3 - 9,4	6 - 18,8	12 - 37,5	9 - 28,1	2 - 6,3	32 - 100,0	3,03

3.3.2.6 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçları

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları olarak belirlenen unsurların denetçiler tarafından ne derece önemli bulunduğunu saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtların dağılımı ve ortalamaları Tablo 9'da sunulmuştur. Tablo 9'da amaçlara verilen önem dereceleri sıralama açısından ortalamalarıyla beraber verilmiş olup yalnızca ortalaması 4 ve üzeri çıkan amaçlar Tablo 9'da yer almıştır.

Ankete yanıt verenler analitik inceleme prosedürlerinin en önemli amacı olarak, “finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak” amacını belirtmişlerdir. Bu amaç için yanıt verenlerin %75'i “çok önemli” derken %21,9'u da “önemli” bulunduğunu belirtmiştir (Ortalama=4,65). Bu amaç analitik inceleme prosedürleri ile ilgili denetim standartlarında da (ISA 520, parag.3, Seri X, No:22 Sayılı Tebliği-Onsekizinci Kısım-m.2) analitik inceleme prosedürlerinin en önemli amaçları arasında sayılmaktadır. İkinci sırada önem verilen amacın ise “finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltma” olduğu görülmektedir (Ortalama=4,59). Analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları için bulunan sonuçlar, Cho ve Lew (2000) ve Mulligan ve Inkster (1999) tarafından yapılan çalışma sonuçlarıyla da paralellik göstermektedir.

Tablo 9: *Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçlarına Verilen Önem*

AİP'nin Kullanım Amaçları	Çok önemsiz	Önemsiz	Ne önemli ne önemsiz	Önemli	Çok önemli	Toplam	Ortalama
	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak	1 - 3,1	---	---	7 - 21,9	24 - 75,0	32-100,0	4,65
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak	1 - 3,1	---	1 - 3,1	7 - 21,9	23 - 71,9	32-100,0	4,59
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlendirmek	---	1 - 3,1	2 - 6,3	11 - 34,4	18 - 56,3	32-100,0	4,43
İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek	---	---	4 - 12,5	10 - 31,3	18 - 56,3	32-100,0	4,43
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak	1 - 3,1	2 - 6,3	2 - 6,3	8 - 25,0	19 - 59,4	32-100,0	4,31
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlendirmek	2 - 6,3	1 - 3,1	4 - 12,5	12 - 37,5	13 - 40,6	32-100,0	4,03

3.3.2.7 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımını Artıran Faktörler

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttıracığı düşünülen bir takım faktörlerin denetçiler tarafından nasıl algılandığını saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar incelendiğinde denetçiler, analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının artmasındaki en önemli faktörün “denetim etkinliğinin artırılması amacı” olduğunu düşünmektedirler. Bu faktöre verilen yanıtlar incelendiğinde, denetçilerin %62,5’i “çok önemli” ve %31,3’ü de “önemli” yanıtını vermişlerdir (Ortalama=4,56). Bu sonuç denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma nedenleri arasında ilk sırada saydıkları (Tablo 4) denetim etkinliğinin artırılması amacıyla da paraleldir ve denetçilerin verdikleri yanıtlarda tutarlı olduklarını göstermektedir. Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttırdığı düşünülen ikinci önemli faktör ise “ulusal ve uluslararası düzenlemelerin etkisi” dir (Ortalama=4,19). Prosedürlerin kullanımını arttıran faktörlerden üçüncü sırada önem verilen faktör ise “mevcut denetim yaklaşımının değişerek riske dayalı denetim yaklaşımının benimsenmesi” dir (Ortalama=4). Bu sonuçlar, Fraser vd. (1997), Ameen ve Strawser (1994) ve Mulligan ve Inkster (1999) tarafından yapılan çalışmalarda ulaşılan sonuçlarla da benzerlik göstermektedir.

3.3.2.8 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında karşılaşılan zorluklar olarak belirlenen faktörlerin önem derecesini belirlemek amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar ve ortalamaları Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Sırasında Karşılaşılan Zorlukların Önem Derecelerine Göre Dağılımı

Karşılaşılan Zorluklar	ÖNEM DERECELERİ (1: En çok önemli, 4: En az önemli)					Ort. ± St. Sp
	1.derecede önemli	2.derecede önemli	3.derecede önemli	4.derecede önemli	Toplam	
	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	
Veri elde etme zorluğu	16 - 50,0	8 - 25,0	4 - 12,5	4 - 12,5	32 - 100,0	1,88. ± 1,07
Kalifiye eleman eksikliği	9 - 28,1	11 - 34,4	6 - 18,8	6 - 18,8	32 - 100,0	2,28. ± 1,08
Eğitim eksikliği	4 - 12,5	7 - 21,9	11 - 34,4	10 - 31,3	32 - 100,0	2,84. ± 1,02
Karmaşıklık	3 - 9,4	7 - 21,9	10 - 31,3	12 - 37,5	32 - 100,0	2,97. ± 1,00

Tablo 10'da her bir zorluk faktörüne verilen önem dereceleri dağılımları ile beraber bunlara ilişkin ortalama ve standart sapmalar da verilmiştir. Ortalama değerler baz alınarak faktörler zorluk derecesine verilen önem açısından sıralanmıştır.

Buradan hareketle ankete katılan denetçiler, en önemli zorluk olarak “veri elde etme zorluğu”na işaret etmektedir (Ortalama=1,88). İkinci derecede önemli zorluğun ise “kalifiye eleman eksikliği” olduğu görülmektedir (Ortalama=2,28). Daha sonra sırasıyla “eğitim eksikliği” (Ortalama=2,84) ve “karmaşıklık” (Ortalama=2,97) faktörlerinin üç ve dördüncü derecede önemli zorluklar olarak yer aldığı görülmektedir. Elde edilen sonuçların Kardeş (1996) tarafından yapılan çalışmanın sonuçlarıyla da paralel olduğu görülmektedir.

3.3.2.9 Analitik İnceleme Prosedürleri ve Detay Testleri Kullanımını Etkileyen Faktörler

Analitik inceleme prosedürleri, denetimin kanıt toplama aşamasında kullanıldığında maddi doğruluk testi olarak detay testlerinden önce kullanılırlar. Analitik inceleme prosedürlerinin detay testlerinden önce kullanım nedeni etkin bir şekilde kullanılarak detay testlerinin kapsamını daraltmak veya gerektiğinde daha ayrıntılı detay testlerinin yapılmasını sağlamaktır. Analitik inceleme prosedürleri ve detay testleri arasındaki dengeyi etkileyebileceği düşünülen bir takım denetim çevresi faktörlerine ilişkin olarak denetçilerin görüşlerini saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin yanıtlar Tablo 11’de sunulmuştur.

Tablo 11: Denetim Çevresi Faktörlerinin Analitik İnceleme Prosedürleri ve Detay Testlerine Etkisine İlişkin Dağılım

Çevresel Faktörler	-1*	0	1	Toplam
	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %	Sayı - %
Müşterinin yeni müşteri olması	21 - 65,6	10 - 1,3	1 - 3,1	32 - 100,0
Müşterinin sürekli bir müşteri olması	---	12 - 37,5	20 - 62,5	32 - 100,0
Müşteri işletmedeki küçük değişiklikler	1 - 3,1	28 - 87,5	3 - 9,4	32 - 100,0
Müşteri işletmedeki önemli değişiklikler	25 - 78,1	5 - 15,6	2 - 6,3	32 - 100,0
Denetçi ve müşteri arasında küçük anlaşmazlıklar	3 - 9,4	27 - 84,4	2 - 6,3	32 - 100,0
Denetçi ve müşteri arasında çok sayıda anlaşmazlık	19 - 69,4	10 - 31,3	3 - 9,4	32 - 100,0
Müşterinin iç kontrol yapısının etkili olması	2 - 6,3	6 - 18,8	24 - 75,0	32 - 100,0
Müşterinin iç kontrol yapısının zayıf olması	24 - 75,0	3 - 9,4	5 - 15,6	32 - 100,0

*-1: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını düşürür, detay testlerinin kullanımını arttırır, 0: Etkisi olmaz, +1: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttırır, detay testlerinin kullanımını azaltır.

Tablo 11'den de görüldüğü gibi denetçilerin %65,6'sı müşterinin yeni bir müşteri olması faktörünün analitik inceleme prosedürlerine başvurmayı azaltarak detay testlerinin kapsamının arttırılmasına neden olacağını düşünmektedir. Yeni bir müşteri, denetçi için her zaman sürekli bir müşteriye göre daha fazla risk taşımaktadır. Bu nedenle, yeni bir müşteri kabulünde müşterinin detaylı olarak incelenmesi, riskin belirlenmesi için de önemlidir. Araştırmaya katılan denetçilerin büyük bir kısmı da yeni bir müşteri için daha detaylı testler yapılması gerektiğini düşünmektedir. Müşterinin sürekli bir müşteri olması faktörü için de denetçilerin %62,5 gibi büyük bir kısmı detay testlerinin kapsamını düşürür analitik inceleme prosedürleri kullanımını arttırır düşüncesindedirler. Müşteri işletmedeki küçük değişiklikler için denetçilerin %87,5 gibi büyük bir çoğunluğu etkisi olmaz yanıtını vermiştir. Müşteri işletmedeki önemli değişiklikler içinse, denetçilerin %78,1'i analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını azaltır, detay testlerinin kapsamını arttırır yanıtı vermişlerdir. Eğer müşteri işletmede önceki yıllar itibarıyla uygulanan muhasebe ilkelerinde ve politikalarında, üretim şeklinde v.b. konularda önemli değişimler olmuşsa denetçilerin bu durumlara ilişkin olarak ayrıntılı incelemeler yapması gerekecektir. Sonuçlar ankete yanıt veren denetçilerin de büyük bir çoğunluğunun aynı görüşte olduğunu göstermektedir. Denetçi ve müşteri arasındaki küçük anlaşmazlıklar faktörü için denetçilerin çoğunluğu (%84,4) etkisi olmaz yanıtını vermişlerdir. Denetçi ve müşteri arasında çok sayıda anlaşmazlık faktörü içinse, denetçilerin yarısından fazlası (%59,4) detay testlerinin kapsamı arttırır, analitik inceleme prosedürleri kullanımını azaltır yanıtı vermiştir. Denetçi ve müşteri arasında yaşanabilecek anlaşmazlıkların boyutu denetim çalışmasının sonucu için büyük önem taşımaktadır. Çünkü denetçi ve müşteri arasında örneğin kullanılan bilgilerin doğrulanması, çalışanlara ulaşılabilirlik gibi konularda yaşanabilecek önemli anlaşmazlıklar, denetçinin denetim çalışması sonucunda vereceği denetim raporunun şartlı görüş bildiren bir rapor olmasıyla sonuçlanabilir. Bu tür anlaşmazlıkların olduğu durumlarda denetçilerin daha ayrıntılı incelemeler yapması gerekebilir. Denetçilerin yarısından fazlasının da bu görüşte olduğu görülmektedir. İşletmenin iç kontrol yapısının etkili olması faktörü için denetçilerin %75'i, analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttırır, detay testlerinin kullanımını azaltır yanıtını vermiştir. İç kontrol yapısının zayıf olmasının etkisine ilişkin olarak ise denetçilerin %75'i analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını azaltır detay testlerinin kullanımını arttırır yanıtını vermiştir. Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıyor olması denetçinin katlanacağı denetim riskinin de düşük olmasını sağlamaktadır. An-

çak iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmıyorsa ve denetçi buna kanaat getirmişse, bu durumda denetçinin işletmeyle ilgili daha ayrıntılı incelemeler yapması, yani detay testlerini daha yoğun kullanması gerekecektir. Analitik inceleme prosedürleri ve detay testleri arasındaki dengeyi etkileyebileceği düşünülen bir takım denetim çevresi faktörlerine ilişkin olarak denetçilerin görüşlerini saptamak amacıyla sorulan soruya ilişkin elde edilen sonuçlar Mulligan ve Inkster (1999) ve Ameen ve Strawser'in (1994) çalışma sonuçları ile de paralellik göstermektedir.

Sonuç

Analitik inceleme prosedürleri, işletmelerin finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin tutarlılığını değerlemede, denetim riskinin tespitinde, hesap kalanlarının makullüğünü değerlemede ve denetim sonunda finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlendirmede denetçilerin yararlanmaları gereken en önemli araçtır. Taşıdığı önem nedeniyle, analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarında kullanılması denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirilmiştir.

Araştırmaya katılan denetim firmalarının tamamı, standartlarında zorunlu hale getirmesi nedeniyle, denetim faaliyetlerinde analitik inceleme prosedürlerini kullanmaktadır. Denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini en yoğun kullandıkları denetim aşaması kanıt toplama aşamasıdır. Ayrıca denetçiler analitik inceleme prosedürlerinin en yararlı olduğu aşamanın kanıt toplama aşaması olduğunu düşünmektedir.

Araştırmaya katılan denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanmalarının en önemli nedenleri sırasıyla; denetim etkinliğini arttırmak, risk değerlendirme aracı olarak kullanım, tutarsızlıkların ortaya çıkarılması ve denetim standartlarının zorunlu kılmasıdır.

Denetçilerin en sık kullandığı analitik inceleme prosedürü "işletme cari dönem verileri ile önceki dönemlere ait işletme verilerinin karşılaştırılması" prosedürüdür. Araştırmaya katılan denetçilerin prosedürlerin uygulanmasında en sık başvurduğu teknik, karşılaştırmalı tablolar analizi tekniğidir. Zaman serisi analizi, regresyon analizi, Benford Kanunu ve Yapay Sınır Ağları gibi istatistiksel ve bilgisayar temelli tekniklere ise denetçiler tarafından neredeyse başvurulmadığı görülmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre denetçiler, analitik inceleme prosedürlerinin uygulanabilirliğini etkileyen en önemli faktörün analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında kullanılan bilgilerin güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği olduğunu düşünmektedir.

Araştırmaya katılan denetçiler, analitik inceleme prosedürlerinin kullanım amaçları içinde en önemli amacın "finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak" olduğunu düşünmektedir.

Araştırmaya katılan denetçiler kanıt toplamada en etkili analitik inceleme tekniğinin karşılaştırmalı tablolar analizi tekniği olduğunu düşünmektedirler. Burada, denetçilerin, tekniklere başvurma sıklıklarıyla birlikte bir değerlendirme yapıldığında, en çok başvurdukları tekniklerin kanıt toplamada da daha etkili olduğu düşüncesinde oldukları söylenebilir.

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımını arttıran en önemli faktör olarak “denetim etkinliğini artırma amacı” görülmektedir. Denetçiler, “mevcut denetim yaklaşımının değişerek riske dayalı denetim yaklaşımının benimsenmesi” ve “ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerin etkisi”ni analitik inceleme prosedürlerinin kullanımının artmasında diğer öncelikli öneme sahip faktörler olarak görmektedirler.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan veri elde etme, prosedürleri uygulayacak kalifiye eleman eksikliği, eğitim eksikliği ve karmaşıklık gibi zorluklar arasında en önemli zorluğun “veri elde etme zorluğu” olduğu düşünülmektedir.

Bu araştırmanın sonuçlarının SPK’dan yetki almış denetim firmalarının tamamına ulaşılammış olması nedeniyle firmaların tümüne ilişkin görüşleri yansıtmasa da, firmaların bağımsız denetim çalışmalarında analitik inceleme prosedürlerinin ve tekniklerinin kullanımı ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin diğer önemli hususlardaki firma algılamalarına ilişkin genel eğilimi ortaya koyma açısından katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak benzer bir çalışmanın bütün firmaları kapsayacak şekilde gerçekleştirilmesi, konunun daha iyi ve açık bir şekilde ortaya konmasına yardımcı olacaktır.

Kaynaklar

- AICPA (1989). *Statements on Auditing Standards*. No:56. Analytical Procedures. New York.
- Alderman Wayne C. and Michael A. Maltzman (1987). “An Overview of The Use of Analytical Review Procedures in an Audit”. *CPA Journal* 57 (1): 91-93.
- Ameen Elsie C. and Jerry R. Strawser (1994). “Investigating The Use of Analytical Procedures: An Update and Extension”. *A Journal of Practice and Theory* 13(2): 69-76.
- Arens Alvin and Randy J. Loebbecke (1988). *An Integrated Approach*. USA: Prentice Hall Publication.
- (2000). *An Integrated Approach*. USA: Prentice Hall Publication.
- Arens Alvin, Randy J. Elder and Mark S. Beasley (2005). *An Integrated Approach*. USA: Prentice Hall Publication.

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (2006). "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik". (01.01.). 26333 Sayılı Resmi Gazete.
- Bozkurt Nejat (2000). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yay.
- Bozkurt Nejat (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yay.
- Busta Bruce and Randy Weinberg (1998). "Using Benford's Law and Neural Networks As a Review Procedure". *Managerial Auditing Journal* 13 (6): 356-366.
- Carmichael Douglas R., John J. Willingham and Carol A. Schaller (1996). *Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice*. USA: McGraw-Hill Publication.
- Cho, Stella and Albert Y. Lew (2000). "Analytical Review Applications Among Large Audit Firms In Hong Kong". *Managerial Auditing Journal* 15 (8): 431-438.
- Choo Teck M. et al. (1997). "Analytical Procedures for New and Matured Industries". *Managerial Auditing Journal* 12/3: 123-134.
- Daroca Frank P. and William W. Holder (1985). "The Use of Analytical Procedures in Review and Audit Engagements". *A Journal of Practice and Theory* 4 (2): 80-92.
- Fraser Ian A.M., David J. Hatherly and Kenny Z. Lin (1997). "An Empirical Investigation of The Use of Analytical Review By External Auditors". *British Accounting Review* 29: 35-47.
- Hayes Rick et al. (2005). *An Introduction to International Standards on Auditing*. UK: Prentice Hall Publication.
- IFAC (2007). *International Standarts on Auditing 520: Analytical Procedures, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. New York.
- McKee Thomas (1982). "Developments in Analytical Review". *The CPA Journal* 52 (1): 36-42.
- McKee Thomas (1989). *Modern Analytical Auditing: Practical Guidance for Auditors and Accountants*, Quorum Boks. New York.
- Kardeş Seval (1996). *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılması ve Türkiye'de ki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: SPK Yay.
- Koskivaara Eija (2004). "Artificial Neural Networks in Analytical Review Procedures". *Managerial Auditing Journal* 19 (2): 191-223.
- Koskivaara Eija (2007). "Integrating Analytical Procedures into The Continuous Audit Environment". *Journal of Information Systems and Technology Management* 3 (3): 331-346.
- Kurtuluş Kemal (2006). *Pazarlama Araştırmaları*. İstanbul: Literatür Yay.
- Lin, Kenny Z. and Ian A.M. Fraser (2003). "The Use of Analytical Procedures by External Auditors in Canada". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 12: 153-168.

- Mulligan, Christina and Nicola Inkster (1999). "The Use of Analytical Procedures in The United Kingdom". *International Journal of Auditing* 3: 107-120.
- Nigrini Mark J. and Linda J. Mittermaier (1997). "The Use of Benford's Law as an Aid in Analytical Procedures". *A Journal of Practice and Theory* 16 (2): 52-67.
- Sermaye Piyasası Kurulu (2006). "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ". Seri X, No:22. (12.06.) 26196 Sayılı Resmi Gazete.

Analytical Review Procedures in independent Auditing Process: A Study On The Auditing Firms Authorized By The Capital Market Board in Turkey*

Adnan Dönmez**
Ayten Ersoy***

Abstract: The aim of this study is to explore to what extent and for which purposes have analytical review procedures been employed by auditing firms authorized by Capital Markets Board and to state the problems faced in practice. The population of the research is 96 auditing firms which are authorized by SPK in 2007. Research is conducted through a survey coherent with the aim of the study and the results are analysed by SPSS 15.0 package programme. Results of the survey reveal that the most important reasons for employing analytical analysis procedures are; to improve the auditing efficiency, to use as a risk evaluation tool, to explore the inconsistencies and obligation of the usage of analytical analysis procedures within auditing standards. Moreover, it has been observed that the most important problem faced by auditors is the difficulty on collecting data.

Key Words: Analytical review procedures, analytical review techniques, independent auditing, independent auditing firms.

* This study has been supported by the Department of Scientific Research Projects of Akdeniz University.

** (Corresponding Author) Assist. Prof. Dr., Akdeniz University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration / ANTALYA
adonmez@akdeniz.edu.tr

*** Prof. Dr., Akdeniz University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration / ANTALYA
aytenerso@akdeniz.edu.tr

Процедуры аналитического анализа в процессе независимого аудита: исследование аудиторских фирм, уполномоченных Советом по рынку капитала в Турции*

Аднан Донмез**
Айтен Эрсой***

Аннотация: Цель данного исследования заключается в изучении того, в какой мере и для каких целей используются аналитические исследования и методы аудиторскими фирмами, уполномоченными Советом по рынку капитала и выявлении проблем, возникающих в процессе их реализации. Предметом исследования являются 96 аудиторских фирм, уполномоченным Советом в 2007 году. Исследование проводилось с помощью анкеты, вопросы которой были составлены в соответствии с целью исследования, результаты были проанализированы с помощью программы SPSS 15.0. В результате исследования как наиболее важные причины использования аудиторами процедур аналитического исследования были указаны: повышение эффективности аудита, использование как инструмента оценки рисков, выявление несоответствий и обязательность аудиторских стандартов. Наиболее важной проблемой, с которой сталкиваются аудиторы при аналитических процедурах, является сложность получения данных.

Ключевые Слова: процедуры аналитического анализа, методы аналитических исследований, независимый аудит, независимые аудиторские фирмы.

*. Эта работа написана при поддержке управления научно-исследовательскими проектами ректората Средиземноморского университета.

** (Ответственный автор) доцент, Средиземноморский университет, факультет экономических и административных наук, кафедра менеджмента/АНТАЛЪЯ
adonmez@akdeniz.edu.tr

*** Профессор доктор, Средиземноморский университет, факультет экономических и административных наук, кафедра менеджмента/АНТАЛЪЯ
aytenersoy@akdeniz.edu.tr