

TC
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİMDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ VE
UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Simge TÜZÜN ŞAHMAROĞLU
1210202001

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME UZAKTAN EĞİTİM

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Peyami ÇARIKÇIOĞLU

OCAK 2016

TC
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİMDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ VE
UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Simge TÜZÜN ŞAHMAROĞLU

1210202001

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME UZAKTAN EĞİTİM

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Peyami ÇARIKÇIOĞLU
Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Taylan ALTINTAŞ
Yrd. Doç. Dr. Levent POLAT

OCAK 2016

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın her aşamasında değerli katkılarını esirgemeyen başta tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Peyami ÇARIKÇIOĞLU'na, her türlü destekleri ve anlayışları için Yüzüncü Yıl Üniversitesi Erciş İşletme Fakültesi'ndeki değerli hocalarıma, çalışma süresince sabırla bana katlanan ve desteğini esirgemeyen sevgili eşime, biricik oğlum EYMEN'e ve canım kızım AZRA'ya çok teşekkür ederim.

Simge TÜZÜN ŞAHMAROĞLU
2016, İstanbul

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
SİMGE LİSTESİ.....	xii
TÜRKÇE ÖZET.....	xiii
YABANCI DİL ÖZET.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Bağımsız Denetim Kavramı.....	3
1.1.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....	3
1.1.2. Bağımsız Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi.....	11
1.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Hedefleri.....	13
1.1.4. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Yararları.....	18
1.2. Denetim ve Denetçi Türleri.....	22
1.2.1. Denetçinin Tanımı ve Türleri.....	22
1.2.1.1. Bağımsız Denetçiler.....	23
1.2.1.2. İç Denetçiler.....	24
1.2.1.3. Kamu Denetçileri.....	24
1.2.2. Denetim Türleri.....	25
1.2.2.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	25
1.2.2.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	26
1.2.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM STANDARTLARI

2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	33
2.1.1. Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar.....	34
2.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	37
2.1.3. Raporlama Standartları.....	39
2.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	42
2.3. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi ve Yasal Çerçevesi.....	44
2.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Düzenlemeleri.....	46
2.3.2. 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	49
2.3.3. Bankacılık Alanındaki Düzenlemeler.....	51
2.3.4. Sigorta Murakabe Kanunu Kapsamında Getirilen Düzenlemeler...	52
2.3.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri.....	52
2.3.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Denetime Getirilen Düzenlemeler....	53
2.3.7. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

3.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması.....	58
3.2. Denetim Planlaması.....	60
3.3. Denetim Programının Yürütülmesi.....	63
3.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlama.....	66

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

4.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Tanımı, Türleri ve Amaçları.....	69
4.2. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanma Aşamaları.....	76

4.3.	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Zamanlama.....	80
4.4.	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimin Uygulama Aşamasında Kullanılması.....	82
4.4.1.	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Planlama Aşamasında Kullanılması.....	82
4.4.2.	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kanıt Toplama Aşamasında Maddi Doğruluk Testi Olarak Kullanılması.....	84
4.4.3.	Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetimin Tamamlanması Aşamasında Kullanılması	92
4.5.	Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler.....	94
4.5.1.	Karşılaştırmalı Tablolar Analizi.....	95
4.5.2.	Dikey Analiz (Yüzde Yöntemi ile Analiz).....	98
4.5.3.	Trend Analizi (Eğilim Yüzdeleri Yöntemi ile Analiz).....	100
4.5.3.1.	Basit Trend Analizi.....	101
4.5.3.2.	Regresyon Analizi.....	103
4.5.4.	Oran Analizleri.....	104
4.5.4.1.	Likidite Oranları.....	107
4.5.4.2.	Mali Oranlar.....	111
4.5.4.3.	Faaliyet Oranları.....	114
4.5.4.4.	Karlılık Oranları.....	119
4.5.5.	Ussallık Testleri.....	122
4.5.6.	Zaman Serisi Analizleri.....	124
4.5.7.	Yapay Sinir Ağları.....	126
4.5.8.	Benford Kanunu.....	129

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KGK'DAN YETKİ ALMIŞ BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Hakkında Genel Bilgiler.....	134
5.1.1.	Bağımsız Denetim Kuruluşlarının KGK Tarafından Yetkilendirilmesi.....	135

5.1.2.	Bağımsız Denetçilerin KGK Tarafından Yetkilendirilmesi.....	137
5.2.	Araştırmanın Amacı.....	138
5.3.	Araştırmanın Kapsamı.....	138
5.4.	Araştırmanın Metodolojisi.....	139
5.4.1.	Araştırmanın Modeli, Veri ve Bilgi Toplama Yöntemi.....	139
5.4.2.	Verilerin Analiz Yöntemi.....	139
5.5.	Araştırmada Elde Edilen Bulguların Yorumlanması.....	140
5.5.1.	Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılma Aşamaları.....	140
5.5.2.	Denetim Sürecinde Yararlanılan Analitik İnceleme Prosedürleri.....	143
5.5.3.	Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Teknikleri.....	145
5.5.4.	Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Nedenleri.....	147
5.5.5.	Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği.....	148
5.5.6.	Analitik İnceleme Tekniklerinin Uygulanmasında Bilgisayar Programı Kullanımı.....	151
5.5.7.	Analitik İnceleme Prosedürleri Uygulanırken Karşılaşılan Zorluklar.....	152
5.5.8.	Güvenilirlik Analizi.....	152
5.5.9.	Hipotez Testleri.....	154
SONUÇ.....	158	
KAYNAKÇA.....	161	
EK 1.....	172	
EK 2.....	175	

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
AİP	: Analitik İnceleme Prosedürleri
BCBS	: Basel Committee on Banking Supervision
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
CPSS	: Committee on Payment and Settlement Systems
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FSF	: Financial Stability Forum
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: International Auditing and Assurance Standart Board
IAIS	: International Association of Insurance Supervisors
IAPC	: International Auditing Practices Committee
IASB	: International Accounting Standarts Board
IFAC	: International Federation of Accountants
IMF	: International Monetary Fund
IOSCO	: International Organization of Securities Commissions
ISAs	: International Standards on Auditing
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KR	: Kontrol Riski
KVYK	: Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
OECD	: Organization of Economic Co-operation and Development
SAS	: Statement on Auditing Standards
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UVYK	: Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

- Tablo 1.1. Denetim Uygulamalarında Kullanılan Yaklaşımlar
- Tablo 1.2. İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları
- Tablo 1.3. Amaçlarına Göre Denetim Türleri
- Tablo 2.1. FSF'nin Yayınladığı 12 Standart
- Tablo 4.1. Denetim Aşamalarına Göre Kullanılan Analitik Prosedürlerin Niteliği ve Amaçları
- Tablo 4.2. Kanıt Türlerinin Sınıflandırılması
- Tablo 4.3. Destekleyici Kanıtlar ve Denetim Arasındaki İlişki
- Tablo 4.4. Bilanço Kalemleri, Yönetim Beyanları ve Analitik İnceleme Prosedürleri Arasındaki İlişkiler
- Tablo 4.5. Oran Analizinde Kullanılan Oranlar
- Tablo 4.6. Benford Kanunu'na Göre Bir Sayının İlk Dört Basamağındaki Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları
- Tablo 5.1. KGK Tarafından Verilen Yetki İle Denetimi Yapılan Şirketler
- Tablo 5.2. Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılma Aşamaları
- Tablo 5.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanım Sıklığı
- Tablo 5.4. Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri İçin Ayrılan Toplam Zamanın Denetim Aşamalarına Göre Dağılımı
- Tablo 5.5. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı
- Tablo 5.6. Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı
- Tablo 5.7. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Nedenleri
- Tablo 5.8. Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği
- Tablo 5.9. Analitik İnceleme Teknikleri Uygulanırken Bilgisayar Programından Yararlanma Oranı
- Tablo 5.10. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar
- Tablo 5.11. Güvenilirlik Analizi

Tablo 5.12. Denetçilerin Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Algılarının En Sık Başvurulan Denetim Aşamasına Göre Farklılığını İnceleyen F Testi

Tablo 5.13. Denetçilerin Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Algılarının Özel Bir Bilgisayar Programı Kullanma Durumuna Göre Farklılığını İnceleyen T Testi

ŞEKİL LİSTESİ

- Şekil 1.1. Muhasebe-Denetim İlişkisi
- Şekil 1.2. Bağımsız Denetim Süreci
- Şekil 1.3. Yönetim İddiaları - Denetim Amaçları İlişkisi
- Şekil 1.4. Denetim Türleri
- Şekil 1.5. Dış Denetim, İç Denetim, Kamu Denetimi Karşılaştırması
- Şekil 1.6 GKGDS
- Şekil 3.1 Denetim Süreci
- Şekil 4.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulama Aşamaları
- Şekil 4.2. Çok Katmanlı Algılayıcı Model
- Şekil 5.1. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı
- Şekil 5.2. Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı
- Şekil 5.3. Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği
- Şekil 5.4. Analitik İnceleme Yapılırken Kullanılan Bilgisayar Programları

SİMGE LİSTESİ

D	: Düzensiz Dalgalanmalar (Zaman Serisi Analizi) / İlk Rakamlar (Benford Kanunu)
K	: Konjonktürel Dalgalanmalar
M	: Mevsimsel Dalgalanmalar
P	: Olasılık
T	: Genel Eğilim (Trend)
X_i	: Bağımsız Değişken
Y	: Bağımlı Değişken (Regresyon Analizi) / Zaman Serisi Değeri (Zaman Serisi Analizi)
β_i	: Bağımsız Değişken Katsayısı
ε_i	: Tesadüfi Hata Terimi

Üniversitesi : İstanbul Kültür
Enstitüsü : Sosyal Bilimler
Dalı : İşletme
Programı : İşletme Uzaktan Eğitim
Danışmanı : Prof. Dr. Peyami Çarıkçioğlu
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek lisans – Ocak 2016

TÜRKÇE ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ VE UYGULAMASI

SİMGE TÜZÜN ŞAHMAROĞLU

Son yıllarda yaşanan finansal krizler, küreselleşen dünya, bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, işletmelerin karmaşıklaşmasına, verilerin çokluğu ve karışıklığı nedeni ile de mali tablolarının güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Bu durum bağımsız denetim mesleğinin geliştirilmesini ve alanında uzman bağımsız denetçilerin yetiştirilmesini de beraberinde getirmiştir. Bilgi kullanıcılarının alacakları kararlara dayanak olmak üzere gereksinim duydukları doğru ve güvenilir finansal bilgiler ancak tarafsız, tecrübeli, alanında uzmanlaşmış bağımsız denetçilerin söz konusu finansal verileri analiz etmesi ve denetlemesi ile elde edilebilir.

Denetim mesleğindeki gelişmelere paralel olarak, ihtiyaçlar doğrultusunda denetim teknikleri de gelişme göstermiştir. Günümüzde gözlem ve sorgulamadan, bilgisayar destekli dijital analizlere kadar pek çok yöntem denetim amacıyla kullanılmaktadır. Söz konusu denetim tekniklerinin en önemlilerinden biride pratik ve kolay uygulanabilen analitik inceleme prosedürleridir. Bu prosedürler denetçiye zaman, maliyet ve iş gücü tasarrufu sağlamanın yanı sıra sapmaları ve tutarsızlıkları tespit ederek denetim çalışmasına ışık tutarlar. Bu tez çalışmasının amacı bağımsız denetimi ve analitik inceleme prosedürlerini tanıtmak ve yapılan bir araştırma ile bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algılarını ortaya koymaktır.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız denetim, analitik inceleme prosedürleri

University : Istanbul Kültür
Institute : Social Sciences
Department : Business Administration
Program : Business Administration Distance Learning
Supervisor : Prof. Dr. Peyami Çarıkçioğlu
Thesis Type and Date : Masters – January 2016

ABSTRACT

ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES AND THEIR APPLICATION IN THE INDEPENDENT AUDIT PROCESS

SİMGE TÜZÜN ŞAHMAROĞLU

Recent financial crises, globalization of the world, and rapid advancements in the information technologies have resulted in more complex organizations. Consequently, the reliability of financial statements is questioned due to high volumes of very complex data. This situation has led to the development of independent auditing profession and subsequently the training of independent expert auditors. Accurate and reliable financial information, which is required by the users of information as a basis for their decision-making process, can only be obtained through an analysis and review of the financial data in question by objective, experienced, and specialized independent auditors.

In line with the developments in the auditing profession, the audit techniques have also advanced to keep up with the requirements. Today, many methods ranging from observation and questioning to computer-aided digital analyses are used for auditing purposes. One of the most important auditing techniques in question is the analytical review procedures that are practical and easy to implement. In addition to providing the auditor with time, cost, and labor savings, such procedures shed light on the audit study by detecting deviations and inconsistencies. The purpose of this thesis study is to introduce the independent auditing process and the analytical review procedures, and through primary data collection, to establish the independent auditors' perceptions of using such analytical review procedures.

Keywords: Independent audit, analytical review procedures

GİRİŞ

Günümüz dünyasında bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişimler adeta bir ilişkiler ağı oluşturarak sermaye ve finans hareketlerinin karmaşıklaşmasına bunun yanında küreselleşen dünya ile birlikte uluslararası işbirliğinin artmasına neden olmuştur. Sermaye piyasalarının da hızla gelişmesi başta yerli ve yabancı yatırımcılar olmak üzere gerçeği yansıtan finansal bilgilere ve makul bir güvence sağlayan denetlenmiş finansal tablolara duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygunluğunu inceleyerek muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttıran bağımsız denetim ekonomik sistemin en önemli parçalarından biri haline gelmiştir. Tüm mali tablo kullanıcıları alacakları finansal kararlara ışık tutması için bağımsız denetçinin ürettiği raporlara gereksinim duymaktadır. Muhasebe denetimi işletme yönetimi tarafından hazırlanarak kamuoyuna sunulan mali tabloların her türlü hata, hile ve usulsüzlükten arındırılmasına, kullanıcılara yol gösteren finansal bilgilerin doğru, dürüst ve gerçekçi olmasına, piyasaların şeffaflaşarak işletmelerin adeta camdan bir evde oturmalarına olanak tanımaktadır.

Yapılan denetimin başarısı ise denetim çalışmasının kalitesi ile doğrudan ilişkilidir. Denetçi işletme beyanlarının ve mali tabloların güvenilirliğini değerlendirirken çeşitli denetim teknikleri kullanarak raporuna dayanak oluşturmak üzere yeterli miktarda denetim kanıtı elde eder. Denetçinin denetim çalışmasında sıklıkla kullandığı ve zaman içerisinde taşıdığı önem nedeni ile uygulanmasının uluslararası standartlar ile zorunlu hale geldiği denetim tekniklerinden biride analitik inceleme prosedürleridir.

Analitik inceleme prosedürleri denetimin planlanması, uygulanması ve tamamlanması aşamalarında kullanılabilen, uygulaması kolay ve pratik olan, olası tutarsızlık ve sapmaları ortaya çıkarmada yararlanılan, yapılacak denetim çalışmalarına yön veren bir denetim tekniğidir. Ayrıca analitik teknikler olağan

olmayan dalgalanmaların, hata ve hilelerin olabileceği hesap veya hesap gruplarına ve denetçinin dikkat etmesi gereken denetim alanlarına işaret ederek yapılacak testlerin sayısını azaltmada, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamada oldukça etkin olarak kullanılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle bu çalışmanın amacı öncelikle bağımsız denetimi ardından ise yapılan denetimin kalitesini ve etkinliğini arttırmada son derece önemli bir yeri olan analitik inceleme prosedürlerini tüm yönleriyle ortaya koymaya çalışmaktır.

Bu bağlamda çalışma beş bölümde yapılandırılmıştır. İlk bölümde bağımsız denetim ile ilgili temel kavramlar ele alınmış olup bağımsız denetimin tanımı, özellikleri, gelişimi, amaçları, yararları, ayrıca denetçi ve denetim türleri incelenmiştir.

İkinci bölümde denetim standartları başlığı altında genel kabul görmüş denetim standartlarına, uluslararası denetim standartlarına, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine ve yasal düzenlemelere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde müşterinin kabulü ile başlayıp denetim raporunun hazırlanması ile sonuçlanan denetim süreci ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde ise analitik inceleme prosedürlerinin türleri, amaçları, aşamaları, bağımsız denetim çalışmasında uygulandığı zamanlar ve aşamalar, kullanılan teknikler ayrıntılarıyla incelenmiştir.

Beşinci ve son bölümde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan yetki almış bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketlerinin analitik inceleme prosedürlerini kullanma düzeylerini ortaya koymak adına bir araştırma yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

1.1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Denetim kelimesi köken olarak Latince “Contra Rotulus” kelimesinden gelmektedir.¹ Denetim, yönetim biliminin temel fonksiyonları arasında yerini alır ve örgütün önceden belirlenmiş hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığının saptanabilmesine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsar.²

Genel olarak denetim, bir örgütün iktisadi faaliyetlerine ilişkin olarak açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini saptamak amacıyla bu iktisadi faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların objektif olarak toplanması, değerlendirilmesi ve neticenin ilgililere raporlanması sürecidir.³

Denetim kavramı uygulamada aralarında kesin sınırların çizilmesinin güç olduğu murakabe, revizyon, teftiş, kontrol gibi kavramlarla çoğu kez eş anlamlı olarak kullanılan bir deyimdir. Bu kavram kargaşası aynı şekilde bu hizmetleri yürüten kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırlarının çizilmesinde de sorunlar

¹ Kamuran Pekiner, İşletme Denetimi. (İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, 1984) 3.

² M. Vefa Toroslu, Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, (İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2012) 47.

³ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 4. Baskı, (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000) 1.

yaratmaktadır. Bu açıdan denetim tanımına benzer kavramları daha yakından incelemek faydalı olacaktır.

Murakabe; olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini ortaya koymak için kullanılır. Bu kavram denetim, revizyon, teftiş ve kontrol gibi kavramları da içine alan geniş kapsamlı bir deyim olarak kullanılmaktadır.⁴

Çoğunlukla mali olayların analizi ve denetlenmesi için kullanılan revizyon ise gözden geçirmek, tekrar incelemek manasına gelir. Genellikle muhasebe ile ilgili kayıtlar tamamlandıktan sonra hesapların vergi kanunlarına veya uygulamada olan diğer muhasebe sistemlerine uygun olup olmadığının yeniden incelenmesidir.⁵

Teftiş; kayıtların, defter ve belgelerin incelenmesi, tetkik edilmesi, gözden geçirilmesi anlamlarında kullanılır. Teftiş daha çok kamu kurum ve kuruluşlarının üst yöneticileri veya onların yetki verdiği kişiler tarafından yapılan inceleme, soruşturma ve denetleme olarak değerlendirilir.⁶ Teftiş belli aralıklarla yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasal düzenlemelere, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmektedir. Teftişin ruhunda bir otorite gizlidir.⁷

Kontrol; ulaşılmak istenen hedefler ile uygulama sonuçlarının karşılaştırılması olarak tanımlanabilir. İşletme biliminde kontrol, yönetsel faaliyetlerden biri olarak ele alınır. Bu açıdan kontrol, bir işletmede yapılan faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirerek gerekirse faaliyet ve sonuçların planlanan amaçlara uygun bir şekilde oluşmasını sağlayacak düzeltici tedbirleri alma işlemidir.⁸

⁴ Toroslu, s.59.

⁵ Nuran Cömert, Şaban Uzay, Seval Kardeş Selimoğlu ve Süleyman Uyar, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. (Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2013) 12, <<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/sakarya/BagimsizDenetim.pdf>> , (erişim: 10/06/2015).

⁶ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması. (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014) 44.

⁷ Toroslu, s.59.

⁸ Toroslu, s.60.

Denetim ve denetim tanımına yakın benzer kavramların ayrımı ve özellikleri:^{9,10}

- Revizyon; yapılmış işlemlerin, kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi sureti ile yapıldığından periyodik ve geçici bir karakter taşıırken kontrol, işlemlerin ve kayıtların yapıldığı anda uygulanır bu nedenle de organik ve devamlı bir nitelik gösterir.¹¹
- Kontrol ve revizyon, kurum faaliyetlerini ve işlemlerini sürekli olarak incelemeye yönelik olmasına rağmen teftiş ihtiyaç halinde ve belirsiz zamanlarda yapılır.
- Denetim işletmenin dışındaki bağımsız kişi veya kuruluşlar tarafından yürütülürken, kontrol işletmeye bağlı birimlerce işletme içinde cereyan eder. Teftiş ise bir makam adına, o makam tarafından yetkilendirilen ve teftiş yapmakla görevli personelce yürütülür.
- Teftiş neticesinde, revizyon ve kontrolde de olduğu gibi eksik, hatalı veya yanlış uygulamalar tespit edilir; ancak açık bir ihmal veya suç teşkil eden fiillerin varlığı halinde sorumlu kişi müfettişlikçe re'sen görevinden alınabilir.
- Bu kavramlar arasındaki anlam ve kapsam açısından var olan farklılıklar meslek unvanlarına da yansımıştır. Kontrol elemanı "kontrolör", teftiş elemanı "müfettiş", murakabe elemanı "murakıp", denetim elemanı ise "denetçi" olarak isimlendirilmektedir.¹²

Denetim kavramı ile yakın ilişki içerisinde olan bir diğer kavram ise "muhasabe" kavramıdır. Muhasabe, dönem başındaki işletme varlıklarında ve bu varlıkların elde edilmesinde kullanılan kaynaklarda dönem içinde oluşan artış ve

⁹ Sağlam, Yolcu, s. 45-46.

¹⁰ Toroslu, s.60.

¹¹ Hüseyin Özer. Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. (Ankara: T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997) 11. Erişim Tarihi: 15/06/2015 <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/135.k4kamper.pdf>>.

¹² Tesmer, Mesleki Uyum Eğitimi Denetim, 2 cilt (Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, 2013) 10.

azalışları kaydeden ve dönem bittiğinde ise bu net nihai değişimleri mali tablolar olarak raporlayan bir bilgi sistemidir.¹³

Muhasebenin fonksiyonu, mali özellik taşıyan her türlü işlemi kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlamaktır. Muhasebenin hedefi kullanıcılara bilgi sunmaktır ve bu görevini büyük ölçüde dönem sonlarında hazırlanan mali tablolar ve raporlar aracılığı ile yerine getirir.¹⁴

Denetimde izlenen yol ise tüm muhasebe sürecini şüpheli bir yaklaşımla ve eleştirel bir gözle analiz ederek mali tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmaktır. Denetçi çeşitli yöntemler kullanarak değerlendirmesini tamamlar ve hazırlanan mali tablolarla ilgili görüşünü bildirir. Böylelikle denetim süreci sona erer.

Amaçları ve uygulama süreçleri birbirinden farklı olan bu iki faaliyetin ortak noktası, finansal bilgilerin üretilmesi ve denetlenmesinde finansal raporlama standartlarının esas alınmasıdır.¹⁵

Diğer önemli bir husus ise muhasebe işini yürüten kişilerin denetim işlevinde bulunmasının yasaklanmış olmasıdır. Aynı zamanda denetim yapacak olan meslek mensuplarının da denetlenecek işletmenin mali tablolarının oluşturulmasında fiilen görev almamış olması gerekir.¹⁶

Finansal tabloların hazırlanması ve denetimi arasındaki ilişkiler Şekil1.1'de özetlenmiştir.¹⁷

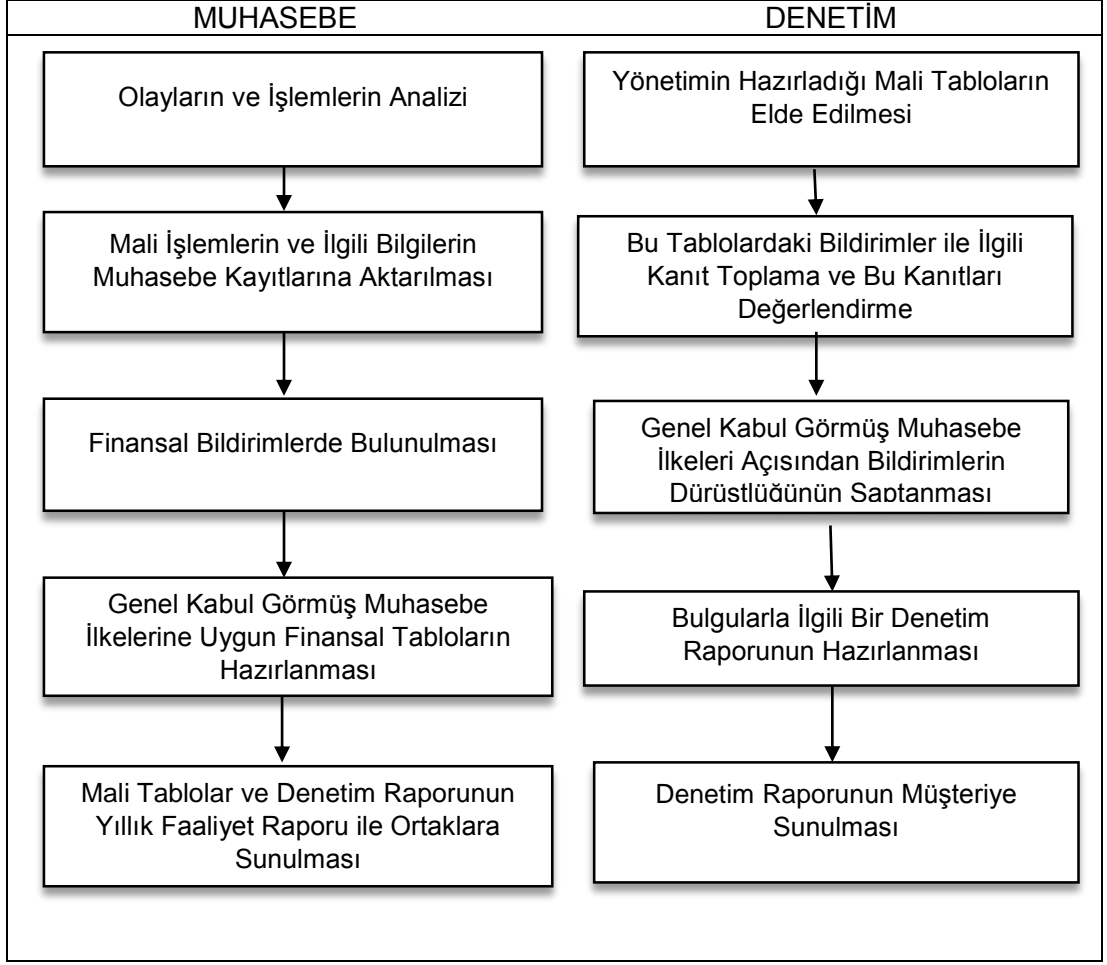
¹³ Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz, Serap Yanık, Muhasebe Denetimi. 4. Baskı. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2014) 3.

¹⁴ Akın Akbulut, Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu (VUK/ TDHP Finansal Tabloları TFRS Finansal Tablolarına Dönüştürülmesi ve Sunumu) (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014) 383.

¹⁵ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. (İstanbul: İSMMMO Yayınları: 130, 2009) 18.

¹⁶ Akbulut, s. 383.

¹⁷ Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014) 24.



Şekil 1.1 Muhasebe – Denetim İlişkileri

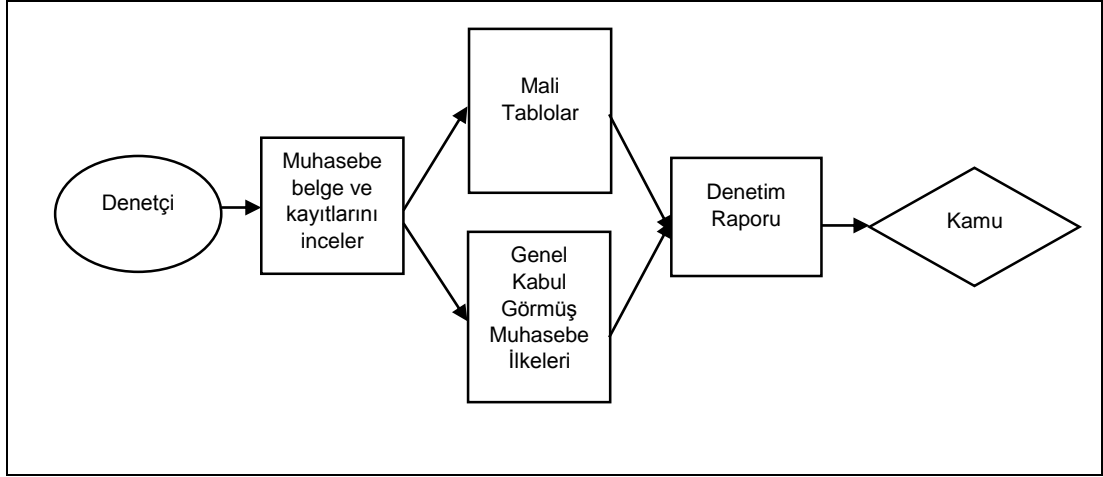
Özü itibari ile denetimden çok farklı olmayan bağımsız denetimi ise çeşitli şekillerde tanımlamak mümkündür. En yaygın tanımı ile Bağımsız denetim:

Bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçların bir rapora bağlanmasıdır.¹⁸

¹⁸ Tesmer, s.10.

Bağımsız Denetim tanımının unsurları ve özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- **Bağımsız denetim sistematik bir süreçtir:** Tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim, finansal tabloların, ilgili bulunduğu muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp sunulmasının doğrulanması süreci olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁹ Bağımsız denetim süreci Şekil 1.2'deki gibi şematize edilebilir.²⁰



Şekil 1.2 Bağımsız Denetim Süreci

Şekil 1.2'de görüldüğü üzere denetçi finansal tablolar hakkında bir kanaate ulaşmak için makul güvence sağlayacak miktar ve tutarda denetim kanıtı elde eder. İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarını denetim teknikleri kullanarak inceler. Finansal tabloların denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) uygunluğunu araştırır ve ulaşılmış olan sonucu bir rapor ile paydaşlara iletir.

Denetim birçok aşamadan oluşan dinamik bir bilgi üretme ve karar verme sürecidir. Bu sistematik süreç birbirini izleyen düzenleştirilmiş evrelerden oluşmaktadır. Denetim süreci anlamlıdır, ussaldır, planlıdır ve bilimseldir.²¹

¹⁹ Akbulut, s.384.

²⁰ Tesmer, s.12.

²¹ Güredin, s.11.

- **Bağımsız denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır:** Her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak belirlenmesi gerekir.²² Denetim alanı işletmenin tamamı olabileceği gibi işletmenin bir birimi de olabilir. Aslında muhasebenin konusunu oluşturan finansal nitelikli işlemler sadece işletmeler için söz konusu değildir. Vakıf, kooperatif, dernek, siyasi parti gibi örgütlerinde finansal tabloları denetlenebilir.²³

Dönem ise denetim çalışmasının hangi zaman aralığını kapsadığını ortaya koyar. Bu çalışmalar, bir veya birkaç yılı kapsayacak şekilde olabildiği gibi, aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibarıyla de yapılmaktadır.²⁴

- **Finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu:** Bağımsız denetimin ilgi alanı işletmenin finansal tablolarıdır. Finansal tablolar ise; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve dipnotlar ve açıklayıcı bilgilerden oluşur.²⁵

Finansal tabloların geçerli olması için GKGMİ'ye, uluslararası muhasebe standartlarına, yasalar ve yönetmeliklere uygun olarak hazırlanması gerekir. Günümüzde muhasebecilerin uyması gereken bu standartlar uluslararası meslek kuruluşları tarafından oluşturulmakla birlikte her ülke yasal düzenlemeleri ile bunları ilan etmektedir.²⁶

- **Makul güvence:** Bağımsız denetim mali tablolarda yer alan işletme iddialarının ve bildirimlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, mali tabloların standartlara ve GKGMİ'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda uygun bir güvence verebilir. Denetim raporu bilgi kullanıcılarına yüzde yüz güvence veremez. Denetim riski nedeni ile hata payı içerebilir ve ancak makul

²² Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi. (İstanbul: Alfa Yayınları, 2014) 23.

²³ Tesmer, s.10.

²⁴ Sağlam, Yolcu, s.43.

²⁵ Hayrettin Usul, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. 1. Baskı. (Ankara: Detay Yayıncılık, 2013) 14.

²⁶ Tesmer, s.10.

bir güvence verebilir. Önemli olan yanılma olasılığını en aza indirecek önlemlerin denetçi tarafından alınmasıdır.²⁷

- **Denetlenecek konu ile ilgili kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi:** Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır.²⁸

Denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşması için yapacağı denetim çalışmaları sırasında yeterli sayıda ve uygun nitelikte kanıtlar toplaması ve bunları çalışma kağıtları şeklinde dosyalaması şarttır.²⁹ Bu kağıtlar işletmeden veya üçüncü kişilerden yazılı veya sözlü olarak sağlanabilir.³⁰ Çeşitli denetim prosedürleri yardımı ile toplanan bu kanıtlar denetçi tarafından özenle incelenip titizlikle değerlendirilerek tarafsız ve objektif bir denetim görüşü oluşturulur.

- **Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür:** Denetim çalışmasını yürüten kişi, yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Denetim ekibi muhasebe ve değerlemeyi ve bunların karşılaştırılacağı ölçütleri çok iyi bilen, konusunda uzman, yetenekli, objektif kişilerden oluşmalıdır. Bağımsızlık denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsuru olduğundan denetçilerin tarafsız olması gerekir.³¹
- **Denetim çalışması sonucunun rapor halinde sunulması:** Denetim sürecinin son aşamasını denetim raporu oluşturur. Denetçi denetim çalışmaları sonucunda işletme yönetim kuruluna hitaben ayrıntılı bir rapor, işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcılarına sunulmak üzere ise özet bir rapor hazırlar.³² Denetçi hazırladığı raporda denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan mali tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet

²⁷ Tesmer, s.11.

²⁸ Bozkurt, s.24.

²⁹ Tesmer, s.11.

³⁰ Sağlam, Yolcu, s.44.

³¹ Bozkurt, s.24.

³² Tesmer, s.11-12.

sonuçlarını GKGMİ açısından doğru, dürüst ve güvenilir bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı hususundaki görüşünü açıklar.³³

1.1.2. Bağımsız Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi

Eski Mısır uygarlığında MÖ 3000’li yıllarda kamu harcamalarının ve gelirlerinin kayıtlarının tutulması ile başladığı kabul edilen³⁴ muhasebe denetiminin ilk örgütlenmesine 1581 yılında Venedik’te rastlanır.³⁵

19. yüzyılda sermayesi hisselerle bölünmüş anonim şirketlerin ortaya çıkması, sermaye birikiminin oluşması, demiryolu şirketlerinin kurulması, bankacılık ve sigortacılığın gelişmesi ile bugünküne benzer denetim uygulamaları yavaş yavaş oluşmaya başlamıştır.³⁶

Modern anlamda bağımsız denetim ise ilk olarak 1800’lü yılların ilk çeyreğinde İngiltere’de uygulanmaya konulmuştur. Bu amaçla, 1845 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri öngörülmüştür.³⁷ Yine aynı yıl günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte&Touch firması William Deloitte tarafından Londra’da kurulmuştur.³⁸

1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü’nün” çalışmaları ile muhasebe denetimi yazılı şekle getirilmiştir.³⁹ Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra Amerika Birleşik Devletleri’ne (ABD) göç eden muhasebeciler, 1886 yılında New York’da “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği’ni kurmuşlardır.⁴⁰

³³ Güredin, s.12.

³⁴ Aslan Yüzgün, Genel Denetim Yaklaşımı. (İstanbul: Dünya Yayınları, 1984) 19.

³⁵ Vasfi Haftacı, Muhasebe Denetimi. 2. Baskı. (Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011) 2.

³⁶ A. Taylan Altıntaş, Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi. (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011) 24.

³⁷ Toroslu, s.51.

³⁸ Tesmer, s.13.

³⁹ Ömer Duman, Muhasebe Denetimi ve Raporlama. 2. Baskı. (Ankara: TESMER Yayını, 2008) 10.

⁴⁰ Duman, 2008, s.10.

1900'lere kadar süren aşamada yapılan bu denetim çalışmalarının asıl amacı muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaktı ve sadece bilanço denetimi yapılmaktaydı.⁴¹ Yirminci asrın başından itibaren ise sadece usulsüzlükler ve yolsuzluklar değil yapılan işlemlerin hatalı olma ihtimali de denetimde ön planda tutulmaya başlanmıştır. Bilançonun yanında gelir tablosunun da denetiminin yapılması sanayi devrimi ile birlikte önem kazanmaya başlamıştır.⁴²

1900'lü yıllarda yapılan denetim çalışmaları her türlü işlem ve belgenin tek tek incelenmesi suretiyle yürütülmekteydi.⁴³ 1930'lu yıllara gelindiğinde ise her bir işlemin, belgenin tek tek incelenmesi yerine örnekleme yoluyla da denetim yapılmaya başlanmıştır.⁴⁴ Bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı ABD'de 1930'lu yıllarda başlamış, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından 1936 yılında "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) komitesi kurulmuştur.⁴⁵

Günümüzde ise modern denetim, geçmişteki faaliyetlerin yeniden incelenmesi fonksiyonunun dışına taşarak iç kontrol sisteminin analiz edilmesi esasına dönüşmüştür.⁴⁶ Muhasebe denetiminin tarihsel süreci içerisinde yaklaşımlarda ve muhasebe denetimine ilgi duyan taraflarda da değişiklikler olmuştur. Başlangıçta denetim ile yalnızca işletme sahipleri ilgilenirken, zamanla yatırımcılar, kredi verenler, devlet gibi ilgililerin sayısı artmıştır.⁴⁷

⁴¹ A. Yasin Karanfiloğlu, "Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri", Sayıştay Dergisi, Sayı:35, Ekim-Aralık 1999: 36. Erişim Tarihi: 28/06/2015
<<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der35m3.pdf>>.

⁴² Toroslu, s.52.

⁴³ Muhasebe Denetimi, Erişim Tarihi: 29/06/2015
<<http://www.scribd.com/doc/56759789/MUHASEBEDENET%C4%B0M%C4%B0>>.

⁴⁴ Toroslu, s.53.

⁴⁵ Şaban Uzay, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:95, Eylül-Ekim 2009: 128.

⁴⁶ Toroslu, s.55.

⁴⁷ Sağlam, Yolcu, s.30.

Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımların zaman içindeki değişiklikleri Tablo 1.1'deki gibi özetlenebilir.⁴⁸

Tablo 1.1 Denetim Uygulamalarında Kullanılan Yaklaşımlar

Sanayi Devrimi Öncesi – 1900	Belge Denetimi Yaklaşımı	Belgelerin tamamının incelenmesine yönelik olarak, defter ve belgelerde hata ve hile olup olmadığının incelenmesi
1900 - 1930	Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı	Finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilerin doğruluğunun tespiti amacıyla, belgelerin kayıtlarla karşılaştırılması
1930 - 2000	Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı	İşletmelerin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve bu yapı içerisinde düzenlenen finansal tabloların güvenilirliği
2000 – günümüz	Yönetim Denetimi Yaklaşımı Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı	Bilgi teknolojilerinin yaygınlaşması sonucu faaliyet denetimi Büyük ölçekli finansal skandallar sonucu ortaya çıkmıştır.

1.1.3. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Hedefleri

Finansal tablolar denetiminin amacı, finansal tabloların ve diğer finansal bilgilerin belirli bir raporlama sistemine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında kullanıcılara güvence sağlayacak bir görüş oluşturmaktır.⁴⁹

Bağımsız denetim, bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili alacakları kararların dayanağı olan finansal tabloların doğru ve dürüst olmasını sağlar. Bağımsız denetim işletmelerin finansal yapılarının ne oranda güvenilir olduğunu belirleyerek oluşan kanaatleri kamuoyuna sunar. İşletmelerin camdan bir evde oturmalarını sağlar.⁵⁰

Denetçilerin temel görevi, mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya koyacak düzeyde kanıt toplamak, değerlendirmek ve sonuçları uygun bir biçimde

⁴⁸ Sağlam, Yolcu, s.30.

⁴⁹ Sağlam, Yolcu, s.51.

⁵⁰ Usul, s.2.

raporlamaktır.⁵¹ Bağımsız denetçi yeterli miktarda güvenilir kanıt toplayarak ve toplanan kanıtları değerlendirerek finansal tabloların tüm önemli yönleriyle işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını GKGMİ doğrultusunda gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bir görüşe ulaşır.⁵²

Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenen amaçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- **Bilgilendirme Amacı:** Dünyada başlayan küreselleşme ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma ihtiyacını karşılayacak mali bilgilere duyulan ihtiyaç giderek artmıştır.⁵³ Karar almak durumunda olan bilgi kullanıcıları kararlarına dayanak oluşturmak üzere güvenilir, tarafsız bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bağımsız denetimin işlevlerinden biri de kamuyu aydınlatarak yatırımcıları risklere karşı bilinçlendirmektir.

Denetimin bu bilgilendirme işlevi dış paydaşlar kadar, işletme yönetimi açısından da önemlilik arz etmektedir. Denetçi yapmış olduğu denetim çalışmaları sırasında işletme yönetimine, işletmenin iç kontrol sisteminin zayıf ve aksayan yönlerini bildirerek önerilerde bulunabilir.⁵⁴

- **Koruyucu Amaç:** Bağımsız denetimin diğer amacı yanıltıcı işlem ve uygulamaları engelleyerek yatırımcıları korumaktır. Bağımsız denetçi kayıt tutma hatalarını ve işletme yöneticilerinin olası kötü niyetli faaliyetlerini önlemeye çalışır. Bu şekilde doğru ve güvenilir bilgi sağlanarak hem işletme verimini yükseltmek ve aksaklıkları iyileştirmek mümkün olabilir⁵⁵ hem de işletme ile ilgili karar alma durumunda olan kişi veya kuruluşlar kötü niyetlere karşı korunabilir.⁵⁶

⁵¹ Bozkurt, s.45.

⁵² Güredin, s.157.

⁵³ Toroslu, s.79.

⁵⁴ Usul, s.2.

⁵⁵ Toroslu, s. 79.

⁵⁶ Usul, s. 3.

- **Caydırıcı Amaç:** Finansal tablolar işletme yöneticileri tarafından hazırlandığı için her zaman işletme çıkarlarını ön planda tutan, haksız kazanç sağlamaya yönelik, kamuoyunu yanıltıcı bilgiler içerebilirler. Muhasebe yöntem ve politikalarının işletme yönetiminin veya sahiplerinin amaçlarına uygun olarak kullanılması muhasebe literatüründe “yaratıcı muhasebe”, “agresif muhasebe”, veya “büyük temizlik muhasebesi” gibi isimlerle adlandırılmaktadır.⁵⁷

Bu gibi kamuoyunu yanlış ve hatalı finansal raporlarla manipüle edici hareketlerin önlenmesi, işletmeye dair yanlış imajlar oluşturulmasının engellenebilmesi için işletmelerin bağımsız denetime tabi olması zorunludur. Böylelikle işletmenin bağımsız denetim incelemesinden geçeceğini bilen yönetici ve çalışanların en baştan bu tarz girişimlerde bulunması engellenmiş olur.

- **Ekonomik Amaç:** Bağımsız denetim sayesinde piyasalar doğru ve şeffaf bir hale gelmekte, bunun sonucunda da yerli ve yabancı yatırımcılar için güven ortamı oluşmakta, yatırımları özendirmek mümkün olmaktadır. Bu durum da ekonomik kalkınmayı beraberinde getirmektedir.⁵⁸

Mali tabloların sağlıklı bir biçimde düzenlenmesinden, öncelikle işletme yönetimi sorumludur. Denetçinin sorumluluğu ise gerekli özeni göstererek, genel kabul görmüş denetim standartlarına (GKGDS) uygun bir denetim çalışması yapmaktır.⁵⁹ Denetçi bu amaçla finansal tabloları oluşturan her bir kaleme ilişkin hesap bakiyeleri ve işlem bazında işletme yönetiminin iddialarının gerçek olup olmadığını saptamaya yönelik denetim çalışması yaparak makul güvence oluşturmaya çalışır.⁶⁰

Bağımsız denetçiler denetim amaçlarını doğrudan yönetim iddiaları adı verilen müşteri işletme yönetiminin mali tablolarla ilgili yapmış oldukları bildirimlere

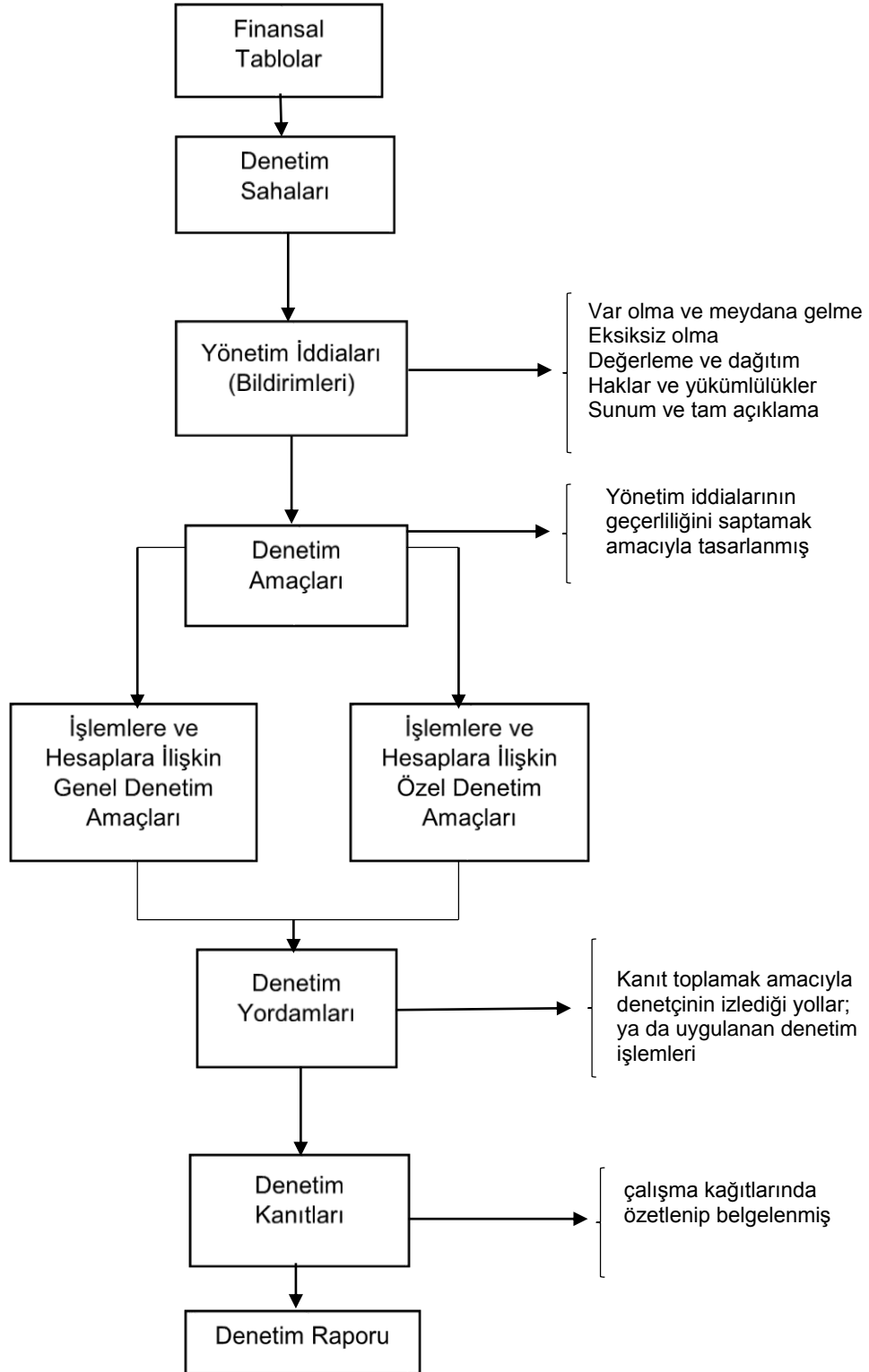
⁵⁷ Usul, s.3.

⁵⁸ Toroslu, s.80.

⁵⁹ Bozkurt, s. 46.

⁶⁰ Sağlam, Yolcu, s.51.

dayandırılır. Yönetim iddiaları ile denetim amaçları arasındaki ilişki ve denetim süreci içindeki yeri Şekil 1.3'de gösterilmiştir.⁶¹



Şekil 1.3 Yönetim İddiaları - Denetim Amaçları İlişkisi

⁶¹ Güredin, s.158-159.

Şekil 1.3'te görüldüğü üzere denetimin konusu olan finansal tablolar ilk olarak denetim sahalarına ayrılır. Daha sonra yönetim iddialarına göre işlemlere ve hesaplara ilişkin genel ve özel denetim amaçları oluşturulur. Ardından da çeşitli denetim teknikleri ile denetim kanıtları elde edilerek çalışma kağıtlarına aktarılır. Tüm bu inceleme ve değerlendirmelerin sonucunda da denetim raporu hazırlanır.

İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar aracılığı ile iddia edilen savlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- **Var Olma ve Meydana Gelme:** İşletme yönetimi bilançoda bulunan varlıkların, yabancı ve öz kaynakların fiilen var olduğunu ve gelir tablosunda yer alan gelir veya giderlerin fiilen oluştuğunu iddia etmektedir.⁶² Yönetimin var olma ve meydana gelme savına karşılık denetçi gerçeklik hedefi ile denetim çalışması yaparak yeterli miktar ve kalitede denetim delilleri elde eder ve bu deliller ışığında işletme yönetiminin iddiasının ne oranda doğru olduğunu ispat eder.⁶³
- **Eksiksiz Olma:** Bu sav ile işletme, kaydedilmemiş varlık, borç ve hesap kalemi olmadığını, finansal tablolara aktarılması gereken tüm işlemlerin ve hesapların kayıt dışı bırakılmadan eksiksiz bir biçimde finansal tablolara aktarıldığını iddia eder.⁶⁴ Denetçi ise tamlık hedefi ile işlemlerin kayıtlara eksiksiz geçirilip geçirilmediğini, rakamların olduğundan düşük veya yüksek gösterilip gösterilmediğini ve yeterli belge elde edilmediği için kayda geçmemiş varlık ve yükümlülüklerin olup olmadığını araştırır.⁶⁵
- **Haklar ve Yükümlülükler:** İşletme bu iddiası ile düzenlendiği tarihte bilançoda bulunan varlıkların gerçekten işletmeye ait olduğunu ve yine bilançoda yer alan borçların ise fiilen işletmenin yükümlülükleri olduğunu iddia etmektedir.⁶⁶ Denetçi sahiplik hedefi ile bilançoda gözükken varlık ve yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığını belirlemeyi öngörür. Bu hedef

⁶² Bozkurt, s. 49.

⁶³ Usul, s.4.

⁶⁴ Güredin, s.160.

⁶⁵ Toroslu, s.73.

⁶⁶ Bozkurt, s.49.

çerçevesinde konsinye mallar stoklarda, hatır senetleri alacak senetleri içerisinde gözükmemelidir.⁶⁷ Denetçi yönetim iddialarını araştırmakla yükümlüdür.

- **Değerleme ve Dağıtım:** Bu sav ile işletme yönetimi finansal tablolarda varlıkların, borçların, öz kaynakların, gelir ve giderlerin doğru miktarlar ile gösterildiğini iddia etmektedir.⁶⁸ Bağımsız denetçi değerlendirme hedefi ile örneğin stokların, duran varlıkların maliyet değeri ile finansal tablolara alınıp alınmadığını, maliyet dağıtım ve yüklemelerinin usulüne uygun yapıp yapılmadığını, yardımcı defter kayıtlarının büyük deftere doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini araştırır. Hesap kalemlerinin uygunluğunun belirlenmesinde GKGMİ'den yararlanır.
- **Sunum ve Tam Açıklama:** Bu sav, gerek bilançoda gerekse gelir tablosunda gözüken tutarların olması gereken biçimde sınıflandırıldığını ve sunulduğunu diğer finansal bilgilerin gerektiğinde dipnotlarda açıklandığını ileri sürer.⁶⁹ Bağımsız denetçi bu sava karşılık açıklama hedefi ile mali tabloda yer alan bilgilerin ve mali tabloların sunuluş biçimlerinin muhasebe standartlarına ve mevzuata uygunluğunu, mali tablo bilgilerinin ve bu bilgilerin dayanaklarının uygun olup olmadığını ve gerçeği doğru bir şekilde yansıtmadığını sorgular. Finansal tablo dipnotlarının kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek nitelikteki bilgileri içerip içermediğini araştırır.⁷⁰

1.1.4. Bağımsız Denetimin Gerekliliği ve Yararları

Toplumu oluşturan kişiler veya kurumlar işletmelerle farklı nedenlerle yakından ilgilenmektedirler.⁷¹ "İşletme ilgilileri" olarak adlandırabileceğimiz işletmeden çeşitli beklentileri olan çıkar grupları için, işletme ile ilgili bilgilerin başında finansal bilgiler gelmektedir. Finansal bilgilerin en önemli kaynağı kamuya açıklanan finansal

⁶⁷ Haftacı, s.23.

⁶⁸ Usul, s. 4.

⁶⁹ Toroslu, s.74.

⁷⁰ Sağlam, Yolcu, s. 58.

⁷¹ Bozkurt, s.19.

tablolar ve bunlara ilişkin açıklayıcı dipnotlarıdır.⁷² Ancak işletme yönetimince sunulan bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri ekonomik faaliyetlerin artması sonucu işlemlerin karmaşık hale gelmesi, verilerin çok olması, ilgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması ve bilgi sağlayanların yanlış tutumlarıdır.⁷³

Yakın geçmişe kadar işletme sahipleri birbiriyle yakın ilişkide bulunan az sayıda kişiden oluşurken bugün işletme sahipleri borsalarında gelişmiş olmasından dolayı binlerce kişiden oluşmaktadır. Dolayısıyla da işletme sahiplerinin birbirini tanınması olanaksız hale gelmektedir. Ayrıca işletme sahipleri ile yöneticilerinin de farklı kişilerden oluşması işletme ile ilgili karar alma durumunda olan pay sahiplerinin bilgi ihtiyacını karşılayacak bir sistemin oluşmasını gerekli kılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi bu ihtiyacı finansal raporlar aracılığı ile karşılarken hata, hile ve yolsuzlukları önlemek, bunun sonucu olarak da çıkar gruplarının yanlış bilgilendirilmesini gidermek adına gerekli inceleme ve denetimin başkası tarafından yapılması zorunlu olmaktadır.⁷⁴

İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcıları Tablo 1.2'de gösterilmiştir.⁷⁵

Tablo 1.2 İşletme İçi ve Dışı Bilgi Kullanıcıları

İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları	İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları
İşletme Ortakları	Yatırımcılar
Yöneticiler	Kredi Verenler
Çalışanlar	Devlet
	Toplum

Bilgi kullanıcıları işletme yönetimi tarafından açıklanan finansal bilgileri verecekleri kararlarda kullanırlar. O nedenle bu bilgilerin bağımsız, konusunda uzman, yetki sahibi üçüncü kişilerce, belirlenen standartlar açısından doğruluğunun teyit edilmesini talep ederler. Yasalarda bazı işletmelerin finansal tablolarını bağımsız denetime tabi olarak kamuoyuna açıklamasını öngörmektedir.

⁷² Toroslu, s.42.

⁷³ Sağlam, Yolcu, s.36.

⁷⁴ Usul, s.1.

⁷⁵ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.2.

Bağımsız denetimin yararlarını, bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar, kamuya sağladığı yararlar ve devlete sağladığı yararlar olmak üzere üç grupta ele almak mümkündür.

- **Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar:**

- Finansal tabloların güvenilirliğini artırır.⁷⁶
- Denetim sonunda verilen olumlu görüşler, işletmelerin daha kolay ve uygun şartlarda yabancı kaynak bulmasını sağlar, kredi olanaklarını genişletir.⁷⁷
- İşletme yönetimi ve çalışanlarına yol göstererek, önerilerde bulunarak bu kişilerin işletmede yaptıkları faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İşletme faaliyetlerinin yasalarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu araştırır, var olan uygunsuzlukları düzeltir.⁷⁸
- İşletme yöneticilerinin ve çalışanlarının hata ve hile yapma eğilimlerini kısıtlar.⁷⁹
- Denetlenmiş mali tablolar işletme yöneticilerine alınacak kararlarda yol gösterici rol oynar.⁸⁰
- Denetlenen mali tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturur. Bu nedenle yapılan bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece vergi denetimi gibi kamusal denetimlerin yapılma olasılığı azalmış olur.⁸¹
- Bağımsız denetim işletmelerin uzun dönemde “güvenilir kurum imajının” oluşmasında saygı değer bir paya sahiptir. Bu imaj işletmeye

⁷⁶ Güredin, s.25.

⁷⁷ Ercüment Güler, “Bağımsız Dış Denetim Süreci, Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi, Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2006: 55.

⁷⁸ Zeki Doğan, Zeynep Hatunoğlu, “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Eylül 1996: 133.

⁷⁹ Sağlam, Yolcu, s.37.

⁸⁰ Kadir Dabbağoğlu, “Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 1998: 4.

⁸¹ Güredin, s.25.

artan pazar payı kazandırmakta ve işbirlikleri için tercih ve öncelik hakkı vermektedir.⁸²

- **Bağımsız denetimin kamuya sağladığı yararlar:**

- Denetlenmiş mali tablolar, bir işletme ile ilişkili olan tüm kurumlara o işletme hakkında yansız, objektif ve güvenilir bilgiler verir.⁸³
- Kamuoyuna sunulan denetlenmiş mali tablolar, işletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcıları yanlış bilgilendirilmeden doğabilecek risklerden korur.⁸⁴
- Bir işletmenin alınıp satılması veya birden fazla işletmenin birleşmesi hallerinde hem alıcı hem de satıcı tarafa güvenilir nesnel bilgiler sağlar.⁸⁵
- Denetlenmiş mali tablolar işveren ile işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal olanakların pazarlık sürecinde nesnel veriler sağlayarak yardımcı olur.⁸⁶

- **Bağımsız denetimin devlete sağladığı yararlar:**

- Bağımsız denetim, işletme ortaklarının ve yöneticilerinin devlete ödeyeceği vergi konusunda hile ve sahtekarlık yapma güdülerini yok ederek, vergi gelirlerinin arttırılmasında devlete yardımcı olur.⁸⁷

⁸² Sadiye Oktay, "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Doktora Tezi, 2003: 8.

⁸³ Sağlam, Yolcu, s.38.

⁸⁴ Deniz Barlas Hüner, "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü", Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, 2014: 23.

⁸⁵ Erol Çelen, "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55 Nisan-Haziran 2001: 186-187.

⁸⁶ Güredin, s.25.

⁸⁷ Hakkı Dede, "Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi", Marmara Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, 1995: 51.

- Kamu yararına faaliyet gösteren kurumlara ait mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulmaları, resmi kurumların bu kuruluşlarda yapacağı denetimin kapsamının daralmasını sağlar.⁸⁸
- Denetlenmiş finansal tablolar iflas halinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız, objektif ve güvenilir bilgi sağlar.⁸⁹
- Devletin teşvik ve kredi politikalarında ayrıca makro iktisadi politikalarda, sağlıklı verilere dayandırılmış bir planlama, kamu gelir ve harcamalarında, daha etkili ve verimli olunmasının temelini oluşturur.⁹⁰
- Bilhassa ülkemizde özelleştirilmek istenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri'ne bağımsız denetim uygulanması, bu kuruluşlarla ilgili yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi verecektir.⁹¹

1.2 DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

1.2.1 DENETÇİNİN TANIMI VE TÜRLERİ

Denetim çalışması yapan ve bu işlevi meslek haline getiren kişiler denetçi olarak adlandırılır.⁹² Başka bir anlatımla denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, bağımsız davranan, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, gerekli ahlaki nitelikleri kişiliğinde barındıran ve çalışmalarında yeterli özen ve titizliği gösterebilen kişidir.⁹³

Denetçi hem özde, hem de görünürde bağımsız olmalı, tarafsız davranabilmeli, kararlarını hiçbir etki altında kalmadan verebilmeli, karar birimleri ile

⁸⁸ Ömer Duman, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, (Ankara: Tesmer Yayınları, Yayın No:37, 2001) 26.

⁸⁹ Güredin, s.26.

⁹⁰ Sağlam, Yolcu, s.39.

⁹¹ Hüner, s.23.

⁹² Usul, s.23.

⁹³ Bozkurt, s.31.

diğer ilgilileri, tarafsızlığı konusunda kuşkulandıracak tutum ve davranışlardan sakınmalıdır.⁹⁴

İyi bir denetçi dürüst, bağımsız ve tarafsız bir konumda çalışan mesleki yetkinliği olan mesleki standartlara ve etik kurallara bağlı davranabilen⁹⁵, sır saklayan, yazışmalarında ve konuşmalarında anlaşılır bir dil kullanabilen, çalışmalarında gerekli özen ve dikkati gösterebilen bir kişiliğe sahip olmalıdır.⁹⁶

Denetçi türleri bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere genel olarak üçe ayrılır.

1.2.1.1 Bağımsız Denetçiler

Herhangi bir kişi veya kuruma tabi olmadan, GKGMİ ile denetim standartları rehberliğinde finansal tabloların güvenilir olup olmadığını araştıran kişilerdir.⁹⁷ Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim kuruluşunda çalışan kişilerden oluşur.⁹⁸ Bağımsız denetçiler ile müşteri işletme arasında işçi-işveren ilişkisi yoktur. Bağımsız denetçiler de doktor ve avukatlar gibi serbest meslek faaliyetlerini idame ettiren ücret karşılığında bağımsız çalışan şahıslardır.⁹⁹

Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir konuma ve sorumluluğa sahiptirler.¹⁰⁰ Uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de yapmakla birlikte bağımsız denetçilerin esas faaliyet alanı mali tablo denetimidir. Dış denetçi olarak da

⁹⁴ Haftacı, s.14.

⁹⁵ Nuran Cömert Doyrangöl, Erişim Tarihi: 02/07/2015 <<http://www.uzmantv.com/iyi-bir-denetci-hangi-ozellikleri-tasimali>>.

⁹⁶ Haftacı, s.14.

⁹⁷ Yurdakul Çaldağ, Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri. 5. Baskı. (Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları, 2007) 42.

⁹⁸ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan 2005: 41.

⁹⁹ Güredin, s.19.

¹⁰⁰ Bozkurt, s.31.

adlandırılan bağımsız denetçiler işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygunluğunu, defter, kayıt ve belgeler üzerinden inceleyen ve sonuçta kanaatini bir raporla açıklayan kişilerdir.¹⁰¹

Bağımsız denetçinin denetim konusunda yetkili sertifikalara sahip olması gerekir. Ülkemizde denetçi olmak için; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları yanında son yıllarda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından açılan bağımsız denetim lisanslama sınavlarında başarılı olmak şartı da aranmaktadır.¹⁰²

1.2.1.2. İç Denetçiler

Bağlı olduğu kuruluşun bünyesinde yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak işlevlerini yürüten denetçilerdir.¹⁰³ İç denetçi ile işletme arasında iş gören – işveren ilişkisi vardır. İç denetçi işletme yönetiminin koymuş olduğu kurallara uygunluğu denetler, iç kontrol sisteminin ne derece etkin çalıştığını inceler ve verimlilik araştırması yapar.¹⁰⁴

İç denetçiler işletme faaliyetlerini incelemek, çalışanlarca yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek, yapılmış olan hata ve yolsuzlukları belirlemek, kanıt toplamak ve kanıtları dayanaklarla değerlemek, sonuç ve önerileri bir raporla üst yönetime sunmak gibi görevleri yerine getirirler.¹⁰⁵

1.2.1.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarında çalışan, kamu yararını gözeterek denetim yapan kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçilerinin, kendi kurumlarında yaptıkları

¹⁰¹ Usul, s.24.

¹⁰² Tesmer, s.16.

¹⁰³ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.10.

¹⁰⁴ Çaldağ, s.42.

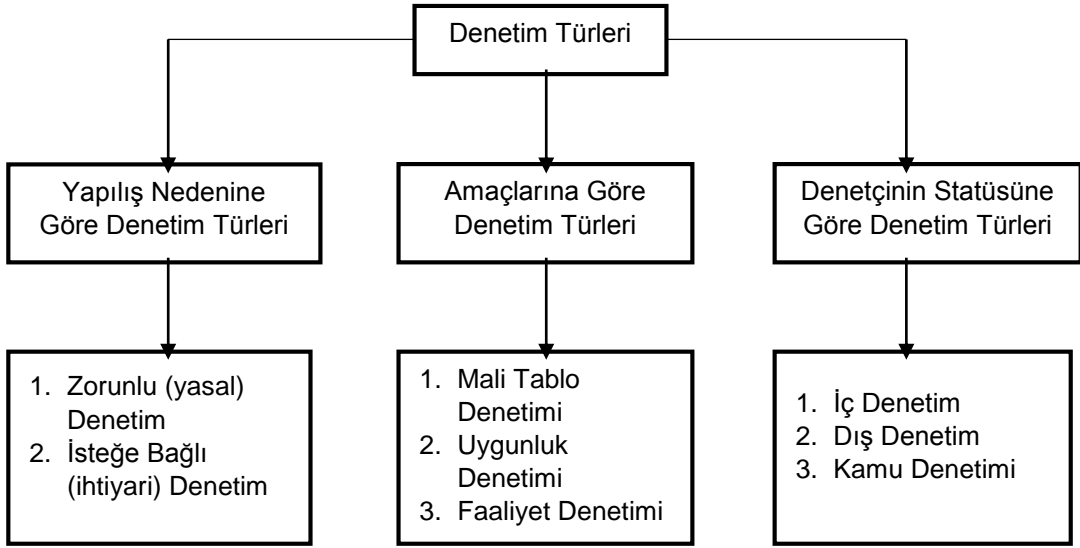
¹⁰⁵ Haftacı, s.15.

denetim çalışmalarına iç denetim, özel sektörde yaptıkları denetim çalışmalarına ise kamu denetimi adı verilir.¹⁰⁶

Devletin çeşitli kurumları içinde kurulan ve örgütlenen bu denetim birimleri, kamuda ve özel sektörde yer alan işletmelerin kanunlara, yönetmeliklere, devletin iktisadi politikalarına ve kamu yararına olan bağlılığını izler ve denetimini yapar.¹⁰⁷

1.2.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim değişik ölçütler altında sınıflandırılabilir. Genel olarak denetim türlerini Şekil 1.4'te görüldüğü üzere, yapılış nedenine göre, amaçlarına göre ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere üç ana grupta toplamak mümkündür.



Şekil 1.4 Denetim Türleri

¹⁰⁶ Bozkurt, s.34.

¹⁰⁷ Başpınar, s.42.

1.2.2.1 YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Yapılış nedenlerine göre denetim türleri zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır.¹⁰⁸

Zorunlu (Yasal) Denetim

Yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri uyarınca mutlak olarak yapılması gereken denetimdir.¹⁰⁹ Yapılmadığı takdirde çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Zorunlu denetim çalışmalarını yürütecek denetçilerin taşımaları gereken nitelikler, yapılacak denetimin kapsamı, hangi amaç ile yapılacağı, denetim çalışmalarında uyulması gereken usul ve esaslar yönetmelik ve tebliğlerde belirlenir. Çeşitli özel kuruluşların, banka ve sigorta şirketlerinin zorunlu denetimleri bu denetim türüne örnek verilebilir.¹¹⁰

İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

Herhangi bir yasal zorunluluk olmadan işletmelerin kendi ihtiyaçlarına göre kendi istekleriyle yaptırdıkları denetimdir. Bu tür denetimlerin çerçevesi, denetimi yaptıranlar tarafından belirlenir. İsteğe bağlı olarak bir denetim çalışması yapılması halinde de denetçi, müşteri işletmenin istekleri doğrultusunda denetim yapamaz.¹¹¹ Bağımsız denetime tabi olmayan ortaklıklarda diledikleri takdirde bağımsız dış denetim yaptırabilirler.¹¹²

¹⁰⁸ Tesmer, s.16.

¹⁰⁹ Çaldağ, s.40.

¹¹⁰ Haftacı, s.8.

¹¹¹ Toroslu, s.70.

¹¹² Yasin Ulusoy, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim. 1. Baskı. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007) 33-34.

1.2.2.2 AMAÇLARINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaca göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılmıştır.¹¹³ Tablo 1.3'de amaçlarına göre denetim türleri karşılaştırılmıştır.

Tablo 1.3 Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim Türü	Denetim Amacı ¹¹⁴	Öngörülen Ölçüt ¹¹⁵
Finansal Tablolar Denetimi	Finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek	GKGMİ
Uygunluk Denetimi	Belli bir otorite tarafından belirlenmiş ölçütlere ne ölçüde uyulduğunu tespit etmek	Yasa, bağitlar, sözleşmeler, yönetmelikler
Faaliyet Denetimi	İşletme faaliyetlerinin etkin yürütülüp yürütülmediğini, hedeflerini gerçekleştirme derecesini ölçmek	İşletmenin saptanmış amaçları

Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetiminde, finansal tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst ve gerçekçi bir şekilde, GKGMİ'ne ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hususunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.¹¹⁶

¹¹³ Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. s.39 Erişim Tarihi: 02/07/2015 <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>>.

¹¹⁴ Hüner, s.14.

¹¹⁵ Güredin, s.18.

Finansal tablolar denetiminde amaç, bir işletmenin finansal tablolarının vergi yasaları ve tabi olduğu diğer yasal mevzuat ile GKGMİ ve standartlara uygun olarak gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmak ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır.¹¹⁷

Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.¹¹⁸ Diğer bir deyişle uygunluk denetiminin amacı, belirli bir kişi veya kuruluşun, işletme yönetimi veya düzenleyici kuruluş gibi bir otorite tarafından belirlenen kurallara ve prosedürlere uygun bir şekilde hareket edip etmediğini belirlemektir.¹¹⁹

Uygunluk denetimi, denetim amacına göre farklı kişiler tarafından yapılabilir. Bu tip denetimlere banka müfettişleri tarafından yapılan denetimler örnek olarak verilebilir.¹²⁰ Denetçi belirlenen kuralları değiştiremediği gibi sorgulayıp eleştiremez sadece veri olarak kabul eder.¹²¹

Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin nasıl bir organizasyon yapısına sahip olduğunu, iş akışlarını, işletme yönetiminin performansını ve verimliliğini saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetidir.¹²²

¹¹⁶ Bozkurt, s.27.

¹¹⁷ Sağlam, Yolcu, s.65.

¹¹⁸ Toroslu, s.67.

¹¹⁹ Brenda Porter, Jon Simon ve David Hatherly, Principles of External Auditing. 2nd Edition. (USA: John Wiley & Sons, Ltd., 2003) 6.

¹²⁰ Usul, s.4.

¹²¹ Çaldağ, s.39.

¹²² Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, s.40.

Faaliyet denetimi işletmenin her türlü faaliyetinde etken ve etkin çalışıp çalışmadığını tespit etmeyi amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin hedeflerine ulaşmada ne ölçüde başarılı olduğunu, etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını hangi ölçüde verimli kullandığını ölçmeye yaramaktadır.¹²³

Geniş tabanlı bir faaliyet denetiminin amacı; işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini objektif bir gözle değerlendirerek, işletme yöneticilerine ve sahiplerine işletme hakkında güvenilir bilgiler sunmaktır.¹²⁴

1.2.2.3 DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetim, denetçinin bulunduğu statüye göre dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır. Eğer denetim çalışması, işletme dışından, bağımsız, konusunda uzmanlaşmış kişiler tarafından yapılıyorsa dış denetim veya bağımsız denetim olarak adlandırılır. Aksine işletme bünyesinde veya işletme adına çalışan denetçiler tarafından yapılıyorsa iç denetim, kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından yapılıyorsa da kamu denetimi adını alır.¹²⁵

İç Denetim

İç denetim; işletme faaliyetlerini inceleyip değerlendirerek yönetime çeşitli raporlar, öneriler ve bilgiler sunan, işletme çalışanlarının görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla işletme içinde oluşturulan bağımsız bir birim tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarıdır.¹²⁶

İç denetim, mali nitelikte olsun veya olmasın tüm işletme faaliyetlerinin incelendiği bir denetim türüdür. İşletme varlıklarının korunması ve önceden belirlenmiş hedef ve politikalara uygunluğun incelenmesidir.¹²⁷ İç denetim, işletme

¹²³ Bozkurt, s.29.

¹²⁴ A. Vecdi Can, Süleyman Uyar, İşletmelerde Faaliyet Denetimi, (Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010) 12.

¹²⁵ Hüner, s.12.

¹²⁶ Haftacı, s.9.

çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti için yapılan bir çalışmadır. İşletme içindeki birimlerce finansal denetim, uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi şeklinde gerçekleştirilebilir.¹²⁸

Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, finansal tablolar, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin, işletmenin talep etmesi üzerine ve bir denetim sözleşmesi kapsamında, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir bağımsız denetçi ya da bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılmasıdır.¹²⁹

Başka bir deyişle; finansal tabloların, raporlama standartları gereğince işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir biçimde gösterip göstermediğine yönelik işletme ile organik bağı olmayan uzman meslek mensuplarınca yapılan denetimdir.¹³⁰

Ülkemizde SPK düzenlemeleri ile halka açık şirketlerde uygulaması başlayan bağımsız denetim, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) düzenlemeleri, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ve 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile yaygınlık kazanmaktadır.¹³¹

Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi adı verilir.¹³² Bir başka deyişle kamu denetimi, görev, yetki ve sorumluluklarını kanunlardan alan ve kamu adına,

¹²⁷ Necmettin Erdoğan, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama. (Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1994) 4.

¹²⁸ Ümit Gücenme, Muhasebe Denetimi, (İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004) 2.

¹²⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlike ve Esasları. 3. Baskı. (İstanbul: HUD Yayınları, 2004) 12.

¹³⁰ Turgut Çürük, s.3. Erişim Tarihi: 04/07/2015 <http://osmaniye.edu.tr/dosyalar/pdf/pnl_pdtc.pdf>.

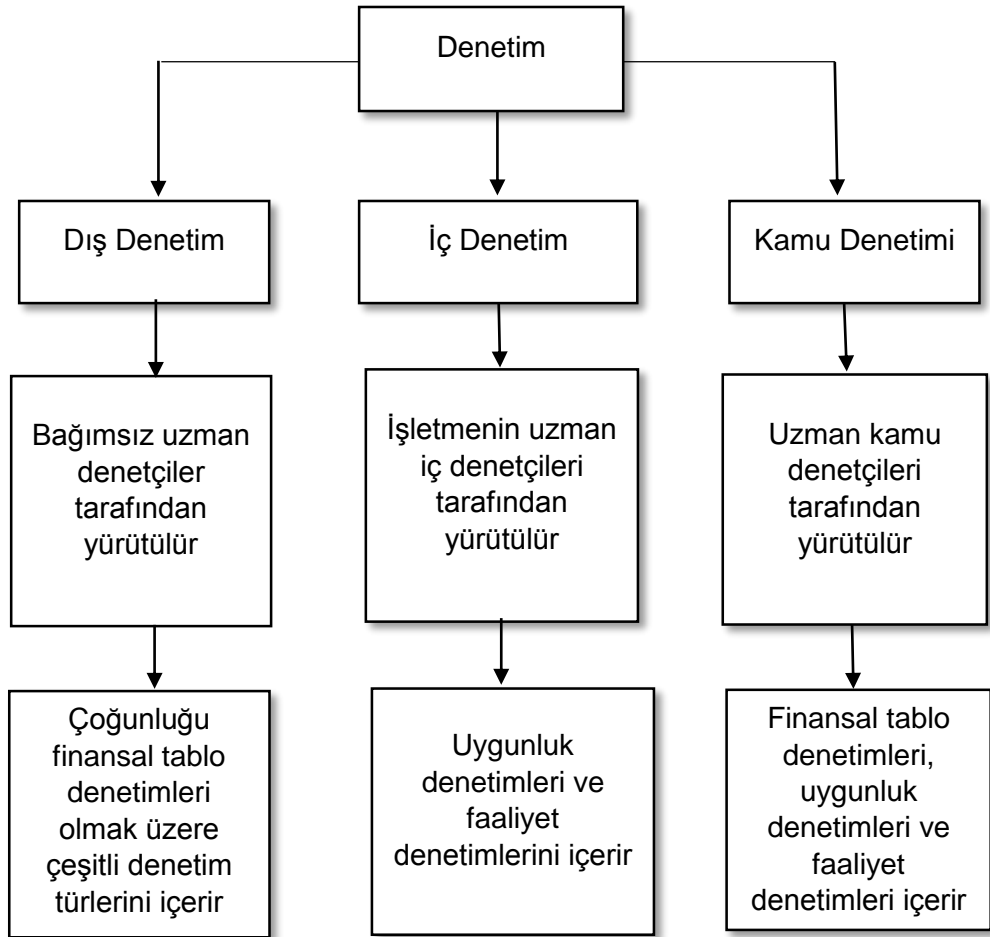
¹³¹ Sağlam, Yolcu, s.74.

¹³² Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, s.38.

kamusal ihtiyaçlara yanıt vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir.¹³³

Türkiye’de kamu denetimi yapan kuruluşlardan en önemlileri Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu, SPK ve BDDK olarak sayılabilir.¹³⁴ Kamu denetim kuruluşu olan bu kurumlar işletme faaliyetlerinin mevzuata, kamu yararına uygunluk derecesini araştırıp denetleyerek denetledikleri kuruluşlarla ilgili olarak bağlı oldukları kamu birimlerine rapor verirler.¹³⁵

Şekil 1.5’te dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi karşılaştırılarak şematize edilmiştir.



Şekil 1.5 Dış Denetim, İç Denetim, Kamu Denetimi Karşılaştırması

¹³³ Başak Ataman, Türk Denetim Kurumları, (İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2000) 11.

¹³⁴ Mehmet Bakır, Denetim. (Rize: Akademisyen Yayınevi, 2003) 21.

¹³⁵ Haftacı, s.10.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM STANDARTLARI

Başkalarının değerlendirmesine ve ölçümüne göre bir şeyin önceden belirlenmiş veya kabul edilmiş mükemmellik ve kalite düzeyi ya da derecesi standart olarak tanımlanır.¹ Bir sektör veya ekonomide yer alan işletmelerin mali durumlarını gösteren mali tablolarının birbiri ile kıyaslanabilir bilgiler içermesinin sağlanması amacıyla temel muhasebe işlemlerinde standartlaşmaya gidilmiştir.²

Muhasebe standartları uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırarak uluslararası alanda finansal bilgi üretilmesi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturur.³ Denetim standartları ise, denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi açısından denetçiye yol gösteren bağlayıcılığı olan ilkeler ve kurallar bütünüdür.⁴ Denetim standartları yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütlerden oluşup, hem denetçinin taşıması gereken özellikleri, hem de başlı başına tüm denetim sürecini kapsar.⁵

Kısaca denetim standartları, “Yasalarca veya mesleki örgütlerce konulmuş, meslekçe kabul edilmiş olan ve denetim uygulamalarının kalitesini ölçen kıstaslardır”

¹ Toroslu, s.93.

² Muzaffer Küçük, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012) 11.

³ Sağlam, Yolcu, s.41.

⁴ Baran Özeren, Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış. (Ankara: Sayıştay Bilgi Notu, 2004) 1. Erişim Tarihi: 15/07/2015. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf>.

⁵ Başpınar, s.35.

şeklinde tanımlanabilir.⁶ Bir denetim çalışması bu standartlara ne ölçüde uygunsa o ölçüde kabul edilebilir bir çalışma olarak algılanır.⁷

Denetim standartları Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları olmak üzere ikiye ayrılır.

2.1 GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI (GKGDS)

Denetim faaliyetinin kim tarafından ve ne şekilde yapılması gerektiğini ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallar bütününe Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir.⁸ Bu standartlar herhangi bir kanunla belirlenmiş değildir. Ancak çeşitli meslek kuruluşlarının rapor hazırlamasında ve birçok yasal düzenlemedeki genel ilkelere temel oluşturdukları gözlenmektedir.⁹

GKGDS ilk olarak, 1974 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmesinin ardından pek çok ülkeye benimsenmiştir.¹⁰ AICPA, ilaveten denetçilere çalışmalarında yol göstermek ve kolaylık sağlamak için açıklayıcı tebliğlerde denilebilecek raporlar hazırlayıp yayınlamaktadır. Bu raporlara “Denetim Standartları Beyanları (Statement on Auditing Standards - SAS)” adı verilmektedir.¹¹

GKGDS, detaylara inen, denetçilere denetim sırasında neyi nasıl yapması gerektiği, hangi denetim yöntemlerini kullanmaları gerektiği gibi konularda detaylı bilgiler veren denetim kılavuzu niteliğinde standartlar değildir. Bunlar genel nitelikli standartlardır.¹²

⁶ Usul, s.35.

⁷ Haftacı, s.24.

⁸ Başpınar, s.54.

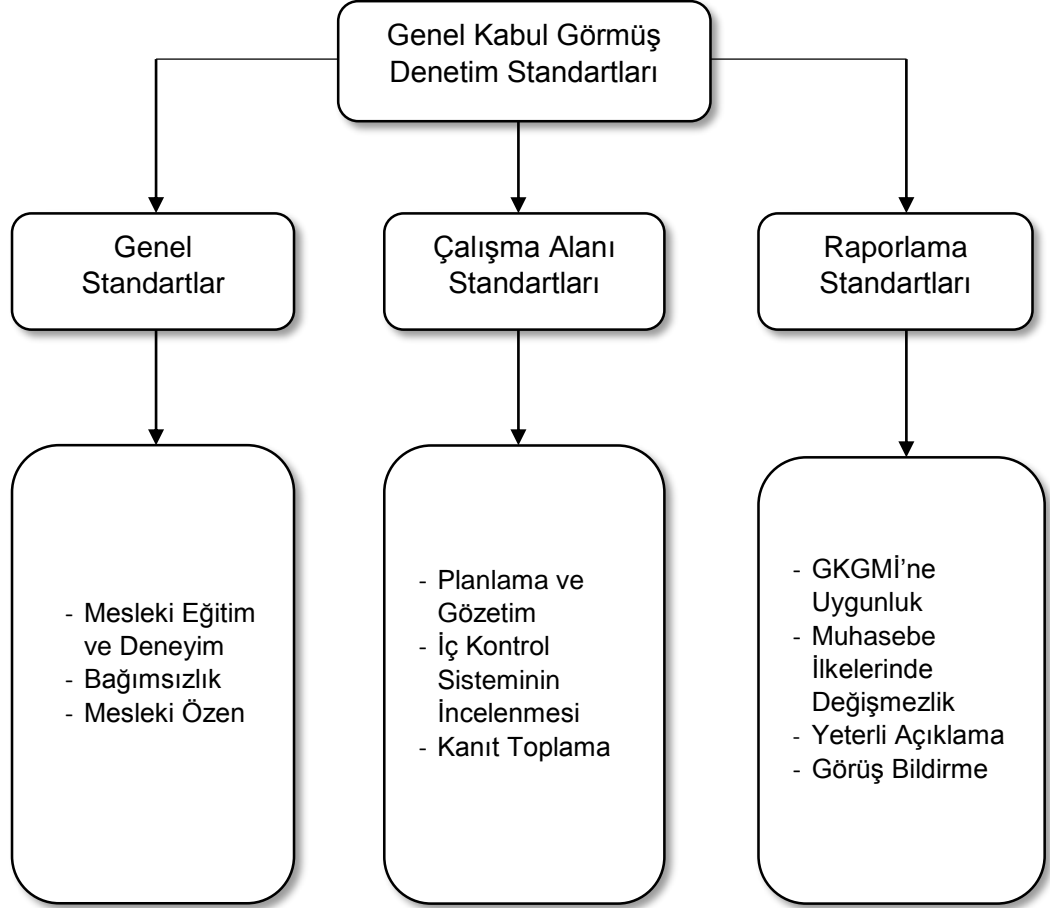
⁹ Toroslu, s.94.

¹⁰ İbrahim Ünsal, “Araştırma Teknikleri”, Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Sayı: 12, 2002, s.15, Erişim Tarihi:15/07/2015
<<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf>>.

¹¹ Bozkurt, s.36.

¹² Gücenme, s.32.

Bu standartlar; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç grupta toplanan 10 adet standarttan oluşmaktadır.¹³ Şekil 1.6'da GKGDS şematize edilmiştir.



Şekil 1.6 GKGDS

2.1.1 GENEL (DENETÇİYE İLİŞKİN) STANDARTLAR

Genel standartlar denetimin üstlenilmesinde, planlanmasında, yürütülmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu hedef alan kurallardır.¹⁴ Bu standartlar uzman denetçilerin karakterleri ve davranışları

¹³ Tesmer, s.19.

¹⁴ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.14.

ile ilgili kişiye has kurallar olup “kişisel standartlar” olarak da adlandırılır.¹⁵ Genel standartlar mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsızlık standardı ve mesleki özen standardı olmak üzere üç başlık altında toplanabilir.

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standarda göre denetim yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip denetçiler tarafından yapılmalıdır. Çıkar guruplarını yanıltmayan, onlara alacakları kararlarda yol gösterici olan güvenilir bilgileri, ancak alanında uzman deneyimli kişiler sağlayabilirler.¹⁶

Bağımsız denetçi olma bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçiliğe ilk adım lisans eğitimi ile başlar.¹⁷ Denetçinin, muhasebe, finans, denetim, istatistik, ticaret hukuku ve vergi hukuku konularında lisans düzeyinde öğrenim görmesi birçok ülkede mesleğe girmek için bir ön koşuldur.¹⁸

Eğitimin ardından ise yeterli mesleki deneyim koşulu aranmaktadır. Teoride öğrenilen bilgiler uygulama hayatındaki deneyimlerle pekiştirilir. Denetçiler genel olarak tecrübeli bir uzman denetçinin yanında yardımcı denetçilik yaparak iş başında da eğitime tabi tutulur.¹⁹

Ülkemizde 3568 sayılı Kanun’un SMMM’ler için aradığı koşullar, denetçi için aranan eğitim koşullarını karşılamaktadır. Gerek muhasebe meslek hukuku gerekse SPK düzenlemeleri denetçi adaylarından asgari üç yıllık staj koşulunu öngörmektedir.²⁰ Daha sonra ise yeterlilik sınavları ile uzmanlık sertifikası alınarak bağımsız denetçi olmaya hak kazanılır.

¹⁵ Başpınar, s.55.

¹⁶ Haftacı, s.25.

¹⁷ Bozkurt, s.37.

¹⁸ Kepekçi, s.15.

¹⁹ Güredin, s.42.

²⁰ Tesmer, s.21.

Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin serbest meslek sahibi olarak çalışmasını, tarafsız ve dürüst davranış içerisinde olmasını öngörür. Bağımsız olma, taraflar arasında çıkar birliğinin korunması açısından denetçinin mesleğinin gereklerini yerine getirecek dürüstlükte olmasını zorunlu kılar²¹

Muhasebe denetiminde bağımsızlığı; “denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde, sonuçların değerlendirilmesinde ve denetim raporunun oluşturulmasında yansız bir bakış açısına sahip olmak” şeklinde tanımlayabiliriz.²²

Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşteri işletmelere ilişkin sorumluluklarının ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme yükümlülükleri bulunmaktadır.²³ Denetçi, denetleme görevinin sonuçları açısından kamuya hizmet sunan bir kişi olarak çıkar gurupları arasında hiçbir etki altında kalmaksızın bağımsız olarak hareket edebilmelidir.²⁴ Denetçiler görevleri ile ilgili hususlarda bağımsız davranma mantığını korumalı, tüm meslek yaşamı boyunca bağımsızlığına şüphe düşürecek davranışlardan kaçınmalıdır.

Mesleki Özen Standardı

Denetçi denetim çalışmalarının her safhasında azami mesleki özen ve titizlik göstermelidir. Çünkü denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir.²⁵ Gereken özen ve titizliğin gösterilebilmesi denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz ve hatasız bir biçimde uymasına bağlıdır.²⁶

²¹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.14.

²² Bozkurt, s.38.

²³ Doğan Kutukız, M. Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortalıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı:41, Ocak 2009: 133.

²⁴ Haftacı, s.25.

²⁵ Bozkurt, s.39.

²⁶ Başpınar, s.56.

Özenli ve titiz davranan bir denetçi, yapacağı denetim çalışmasını en iyi şekilde planlar, yeterli, uygun ve kaliteli kanıt toplayarak analiz eder, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlar, mali tablolar hakkında dürüst ve objektif bir kaniya ulaşır ve bu görüşünü kılı kırk yaran bir titizlikle hazırlayacağı denetim raporunda açıklar.²⁷

2.1.2 ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Çalışma alanı standartları denetçinin denetim çalışmasında asgari olarak dikkat etmesi gereken hususlardan oluşur. Bu standartlar, denetlenecek işletmede yapılacak çalışmalar hakkında denetçiye yol gösterir.²⁸ Çalışma alanı standartları denetçinin kişiliği ile ilgili olmayıp, genel standartlara göre daha özeldir.²⁹

Çalışma alanı standartları planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ve kanıt toplama standardı olmak üzere üç başlık altında toplanabilir.

Planlama ve Gözetim Standardı

Denetim maliyetini makul bir düzeyde tutabilmek, yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek için denetimin planlanması gerekir.³⁰ Etkin bir planlamayla denetim çalışmasının doğru olarak koordine edilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanması, bağımsız denetimin hedefine ulaşması için gerekli çalışmaların planlı ve programlı bir şekilde yürütülmesi sağlanır.³¹

²⁷ Güredin, s.44-45.

²⁸ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.15.

²⁹ Bozkurt, s.39.

³⁰ Tesmer, s.22.

³¹ Haftacı, s.26.

Denetimde planlama safhasına gelindiğinde iş gücü ve zaman planlaması yapılırken kaynakların nasıl daha verimli kullanılacağı da hesaplanmalıdır.³² Müşteri işletmenin organizasyon ve finansal yapısı, ürettiği veya ticaretini yaptığı malların niteliği veya ne tür bir hizmet verdiği, iş ilişkisinde olduğu kişi veya kurumlar gibi birçok konularda bilgi toplanmalı ve uygun bir denetim planı hazırlanmalıdır.³³

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlemeye Tabi Tutulması Standardı

İşletmeler, bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde edebilmek amacıyla “İç Kontrol Yapısı” adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururlar. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir.³⁴

İç kontrol, işletme yönetiminin yükümlülüğünde işletme varlıklarının korunmasını, mali raporların güvenilir olmasını, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, işletme personelinin yasa ve mevzuata, işletme politikalarına ve diğer kurallara uygun davranmasını sağlamaya yönelik bir süreçtir.³⁵ Bir işletmede etkin ve aktif bir iç kontrol sisteminin varlığı yayımlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttırarak denetim riskini azaltır.³⁶

Bu standart, yapılacak denetimin test büyüklüğünü belirlemek için denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin hakkıyla incelenmesini ve değerlendirilmesini şart koşar.³⁷

Denetçinin hazırlayacağı denetim programının çerçevesini belirleyen en büyük unsur müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin veya zayıf olmasıdır. Bu açıdan

³² Başpınar, s.56.

³³ Toroslu, s.98.

³⁴ Bozkurt, s.40.

³⁵ Hüner, s.30.

³⁶ Güredin, s.46.

³⁷ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.15.

iç kontrol sistemini denetlemek uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemeyi sağlayacaktır.³⁸

Kanıt Toplama Standardı

Denetçi, müşteri işletme mali tabloları ile ilgili doğru bir kanıya varabilmek için yeterli sayıda, kaliteli ve güvenilir kanıt toplamak zorundadır.³⁹ Denetçi toplanacak denetim kanıtlarının miktarını, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun özelliklerine ve de işletmenin genel durumuna göre değerlendirerek kendi yargısına göre belirler.⁴⁰

Standart ayrıca bu kanıtların toplanabilmesi için uygun denetim tekniklerinin kullanılmasını önermektedir. Denetim teknikleri, denetim kanıtı elde etmeye yarayan çeşitli araçlardır. Örneğin, sayım, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri kullanılmalıdır.⁴¹

2.1.3 RAPORLAMA STANDARTLARI

Denetim çalışması neticesinde varılan görüşün beyan edildiği raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlara raporlama standartları denir. Raporlama standartlarının hedefi, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda gereksinim duyduğu bilgilerin yeterli, açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır.⁴²

Raporlama standartları denetim çalışması sonunda hazırlanacak denetim raporunun çerçevesini çizerek raporun düzen ve yapısını belirler. Kamuoyunu

³⁸ Güredin, s.46.

³⁹ Tesmer, s.22.

⁴⁰ Başpınar, s.57.

⁴¹ Bozkurt, s.40-41.

⁴² Toroslu, s.100.

aydınlatmada ortak bir dil kullanma zorunluluğu raporlama standartlarını, genel standartlar ve çalışma alanı standartlarına göre daha kesin ve özel kılar.⁴³

Raporlama standartları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı, yeterli açıklama standardı ve görüş bildirme standardı olmak üzere dört başlık altında toplanabilir.

Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standart ile denetçiden düzenleyeceği denetim raporunda müşteri işletmenin mali tablolarının GKGMİ'ne uygunluk düzeyini belirtmesi istenir.⁴⁴ Denetçi, işletmenin finansal işlemlerini tümüyle belgelemiş, muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde kaydetmiş ve mali tablolara yansıtılmış olup olmadığını araştırarak o tabloların doğruluk ve güvenilirliğini belirler ve bunu denetim raporunda açıklar.⁴⁵

İşletmenin mali tablolarının sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar konumda olduğundan⁴⁶ denetçi GKGMİ'yi çok iyi bilmeli ve özümsemelidir.⁴⁷

Bu standarda göre denetçi raporunda GKGMİ'ye uyulduğunu açık bir şekilde bildirmeli, bu ilkelere uyulmamış olduğu hallerde denetçi bunun sonuçlarını da açıklamalıdır.⁴⁸

Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Devamlılık ya da tutarlılık standardı olarak da adlandırılan bu standarda göre muhasebede kullanılan yöntem ve politikaların dönemden döneme değiştirilmemesi

⁴³ Başpınar, s.57.

⁴⁴ Haftacı, s.27.

⁴⁵ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.16.

⁴⁶ Bozkurt, s.41.

⁴⁷ Duman, 2008, s.56.

⁴⁸ Güredin, s.50-51.

gerekmektedir. Şayet zorunlu olarak bir değişiklik olmuşsa, müşteri işletme yönetiminin bu durumu finansal tablolarda açıklaması gerekir.⁴⁹

Bir işletmede GKGMİ'nin yıldan yıla değiştirilmeyip aynı kalması mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar. Aksi takdirde, bu tablolardan faydalanarak çeşitli ekonomik kararlar almak durumunda olan bilgi kullanıcıları gerekli finansal analizleri yapamayacaklardır.⁵⁰

Yeterli Açıklama Standardı

Yeterli açıklama standardına göre denetçi, finansal tabloların doğru olduğunu, bunların GKGMİ'ne uygun olduğunu ve yeterli bilgileri kapsadığını denetim raporunda açıkça belirtmelidir.⁵¹

Finansal tablolar bilgi kullanıcılarının işletme hakkında karar almalarına temel oluştururlar. Bu nedenle finansal tablolar kullanıcıların ihtiyaç duyduğu yeterli bilgiyi içermeli ve anlaşılır olmalıdır. Aynı zamanda karar alıcıların kullanımına sunulacak bu bilgiler zamanlı, eksiksiz, geçerli ve tarafsız bir nitelik taşımalıdır.⁵²

Finansal tablolarda yer alan sayısal bilgilere ilave olarak, işletmeler ilgililerin kafi ölçüde bilgilendirilebilmesi için dipnotlarda da çeşitli bilgiler sunmaktadırlar. Denetçi açıklanan bu bilgilerin yeterli ve doğru olup olmadığını da raporunda belirtmek zorundadır.⁵³

Görüş Oluşturma ve Bildirme Standardı

Yürütülen denetim çalışmasının sonucu bir denetim raporu ile kamuoyuna duyurulur. Bu standarda göre denetçi mali tabloları bir bütün olarak ele almalı ve

⁴⁹ Tesmer, s.23.

⁵⁰ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.17.

⁵¹ Haftacı, s.27.

⁵² Kavut, Taş, Şavlı, s.75.

⁵³ Bozkurt, s.42.

hazırlayacağı denetim raporunda görüşünü bildirmelidir. Denetçi denetim sonucunda herhangi bir denetim görüşüne varamıyorsa, bu durumu nedenleri ile birlikte açıklamalıdır.⁵⁴ Ayrıca denetim raporunda mali tablolarla birlikte denetçinin adı geçecekse, denetçinin yürüttüğü denetim çalışmasının özellikleri ve aldığı sorumluluğun derecesi raporda yer almalıdır.⁵⁵

Denetçinin denetim raporunda bildirebileceği dört çeşit denetim görüşü vardır. Denetçi bu görüş türlerinden en uygun olanı seçer. Bunlar⁵⁶

- Olumlu görüş,
- Olumsuz görüş,
- Şartlı görüş ve
- Görüş bildirmekten kaçınmadır.

2.2 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Dünyada bağımsız denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görülmektedir.⁵⁷ Halen değişik ülkelerin temsilcileri yeni uluslararası denetim standartlarının eşgüdümü amacıyla standart oluşturma projelerinde birlikte çalışmaktadırlar. Bu konuda en büyük görevi “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)” üstlenmiştir.⁵⁸

IFAC, 1977 yılında Almanya'nın Münih şehrinde gerçekleştirilen Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde resmen onaylanmış, politik kimliği bulunmayan, kar amacı gütmeyen ve herhangi bir devlete bağlı olmayan bir örgüttür.⁵⁹ İlk uluslararası denetim standardı (UDS) 1978 yılında IFAC bünyesinde kurulan ve amacı denetim

⁵⁴ Güredin, s.52.

⁵⁵ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.18.

⁵⁶ Tesmer, s.23.

⁵⁷ Toroslu, s.102.

⁵⁸ Güredin, s.52.

⁵⁹ Haftacı, s.39.

standartları ile beraber hem uluslararası denetim kılavuzlarını hem de yönetmelikleri geliştirmek olan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee – IAPC) tarafından 1994’te yayınlanmıştır.⁶⁰

2000’li yıllardan itibaren piyasalarda yaşanan istikrarsızlıklar finansal tablolardaki bilgilerin ve bağımsız denetim uygulamalarının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu nedenle finansal piyasalarda stabilizasyonun sağlanmasında uluslararası kuruluşların iş birliğinden sorumlu Finansal İstikrar Forumu (Financial Stability Forum – FSF), küresel bir mali yapının oluşmasına yardımcı olacak 12 standardı aşağıda Tablo 2.1’deki gibi ilan etmiştir.⁶¹

Tablo 2.1 FSF’nin yayınladığı 12 standart

STANDART	YETKİLİ OTORİTE
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	IASB (International Accounting Standards Board)
Uluslararası Denetim Standartları	IFAC (International Federation of Accountants)
Kurumsal Yönetim İlkeleri	OECD (Organization of Economic Co-operation and Development)
Etkin Bankacılık Gözetimi İçin Temel Prensipler	BCBS (Basel Committee on Banking Supervision)
Menkul Kıymet Düzenlemelerinde Amaç ve İlkeler	IOSCO (International Organization of Securities Commissions)
Sigortacılıkta Temel İlkeler	IAIS (International Association of Insurance Supervisors)
Borcun Geri Ödenmemesi Hususuna İlişkin İlkeler	World Bank
Para ve Maliye Politikalarında Şeffaflık	IMF (International Money Fund)
Bütçede Şeffaflık	IMF
Kara Para Mevzuatı	IMF
Veri Dağıtım	IMF
Menkul Kıymet Ödeme Sistemleri	CPSS (Committee on Payment and Settlement Systems)

Günümüzde IFAC’ın komitelerinden biri olan “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu – (International Auditing and Assurance Standard Board– IAASB) denetçilere kılavuz olan Uluslararası Denetim Standartlarını (International Standards on Auditing – ISAs) oluşturup yayınlamaktadır.⁶²

⁶⁰ Adnan Dönmez, “Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2008: 19.

⁶¹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.29.

Ülkemizde de SPK'nın yayımlamış olduğu bağımsız denetim standartları da büyük oranda Uluslararası Denetim Standartları'na uyumludur (SPK Tebliği Seri X No:22). Aynı şekilde TTK'nun 397. Maddesi dördüncü fıkrası "Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGK'nın yayımladığı Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir" şeklindedir.⁶³

Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihi itibarıyla denetimde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı olarak yayınlanmış ve 2010'da güncellenmiştir.⁶⁴

2.3 TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ VE YASAL ÇERÇEVESİ

Türkiye'de muhasebe mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik yapılması ile başlamıştır. 1926-1934 yılları arasında tanınmış deneyimli muhasebe meslek mensuplarına, yasal düzenlemeler ile vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir.⁶⁵ Maliye Bakanlığı tetkik elemanlarının ve bankalar yeminli murakıplarının yaptığı denetimler kamu adına yapılan denetimler olup, Türkiye'de bağımsız denetim bir anlamda iktisadi devlet teşekküllerinde başlamıştır denilebilir.⁶⁶

İktisadi gelişmelere paralel olarak 1970'li yıllarda yabancı kredi olanaklarından faydalanmak isteyen Türk şirketlerinin, bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu ile karşılaşmaları sonucu muhasebe denetiminin ilk uygulama örnekleri karşımıza çıkmaktadır.⁶⁷

⁶² Güredin, s.52.

⁶³ Usul, s.37.

⁶⁴ El kitabının birinci bölümünü oluşturan bu standartların bir bölümü ek1'de sunulmuştur. Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci", Erişim Tarihi: 23/07/2015 <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>>.

⁶⁵ Uzay, Tanç, Erciyes, s.130.

⁶⁶ Sağlam, Yolcu, s. 31.

⁶⁷ Tesmer, s.41.

Bağımsız denetim alanında ilk düzenleme bankacılık sisteminde Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından 16 Ocak 1987 tarihinde 19343 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ve 24 Aralık 1987 tarihli tebliğlerle gerçekleştirilmiştir.⁶⁸ Bu tarihten itibaren Türkiye’de kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılmaya başlanılmış ve bu doğrultuda “Bağımsız Dış Denetim” kavramı uygulamaya girmiştir.⁶⁹

1989 tarihi itibari ile halka açık şirketlerde bağımsız dış denetim uygulanmaya başlanmış akabinde sigorta şirketleri bağımsız dış denetim kapsamına alınmış ve yine aynı yıl 3568 sayılı Kanun ile muhasebe mesleği üç grup altında toplanarak, muhasebe ve denetim işlevlerini gerçekleştirecek meslek mensuplarının birbirinden ayrılması sağlanmıştır.⁷⁰

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi⁷¹:

- 1) GKGMİ ‘nin oluşturulmasına,
- 2) Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- 3) GKGDS’lerin belirlenmesine,
- 4) Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
- 5) Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans, gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutlarının geliştirilmesine,
- 6) Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakmamaya,
- 7) Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçilerce onaylanması zorunluluğunun getirilmesine bağlı olmuştur.

⁶⁸ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.30.

⁶⁹ Başak Ataman Akgül, “Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi”, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:13. 2005: 119, Erişim Tarihi: 24/07/2015 <<http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd/sbd13/sbd-13-11.pdf>>.

⁷⁰ Tesmer, s.41.

⁷¹ Peyami Çarıkçıoğlu, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu”, 6-8 Nisan 1995. <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc>>.

Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler 7 kategoride incelenebilir.

- a) Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri
- b) 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Getirilen Denetime İlişkin Düzenlemeler
- c) Bankacılık Alanındaki Düzenlemeler
- d) Sigorta Murakabe Kanunu Kapsamında Getirilen Düzenlemeler
- e) Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Düzenlemeleri
- f) Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Denetime Getirilen Düzenlemeler
- g) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

2.3.1. SERMAYE PİYASASI KURULU (SPK) DÜZENLEMELERİ

Ülkemizde 1980'li yıllarda uygulamaya başlanan liberal iktisat politikaları ve yine aynı dönemde yaşanan banker skandalı devletin mali piyasalarla ilgili hukuki düzenlemeler yapmasına neden olmuştur. Bu gelişmelerin sonucu olarak 30 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.⁷²

Bu kanun ile sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi SPK'ya verilmiştir. SPK, bankalar, sigorta şirketleri, leasing, factoring ve tüketici finansman şirketleri hariç, piyasaya katılanların raporlama şartlarını uygulamalarından sorumludur.⁷³ Yine kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak bilgilendirilmesini sağlamak için, SPK genel veya özel nitelikte kararlar almak ve her türlü finansal tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerine ilişkin tebliğler yayımlamak ile yetkilidir.⁷⁴

⁷² Tesmer, s.42-43.

⁷³ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.45.

⁷⁴ Muhammet Bezirci, Fehmi Karasioğlu, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", Selçuk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Sayı:21, 2011:582. Erişim Tarihi: 24/07/2015 <<http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/download/101/100>>.

12 Haziran 2006 tarihinde SPK, IFAC tarafından yayınlanan UDS'lere uyum sağlamak amacıyla, 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"i yayınlamıştır.⁷⁵ Bu tebliğ ile uyulması gereken denetim standartları Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu hale getirilmiş geçmiş yıllardaki düzenlemeler tek bir çatı altında toplanmıştır.⁷⁶

30 Aralık 2012 tarihli 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, 28 Haziran 2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazetede "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" Seri:X, No:28 yayımlanmıştır.⁷⁷

Tebliğ değişikliği ile özetle⁷⁸;

1. Kanun çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacak işletmeler ile ara dönem finansal raporları sınırlı bağımsız denetime tabi tutulacak işletmeler belirlenmiştir.
2. Gelişen İşletmeler Piyasası Listesi'nde bulunan işletmelerin, altı aylık ara dönem finansal raporlarını sınırlı bağımsız denetimden geçirme yükümlülüğüne ilişkin muafiyet korunmuş, bununla birlikte payları Serbest İşlem Platformu'nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal raporlarına ilişkin sınırlı bağımsız denetim yükümlülüğüne de muafiyet getirilmiştir.
3. Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler için, öncelikle KGK tarafından yetkilendirilmiş olma şartı getirilmiştir.
4. Bağımsız denetçilerin, Kanun'a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, KGK tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda en az iki

⁷⁵ Tesmer, s.43.

⁷⁶ Toroslu, s.387.

⁷⁷ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık s.47.

⁷⁸ SPK, Seri: X, No: 28 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ". Erişim Tarihi: 24/07/2015.
<<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c>>.

adet Kanun kapsamında olmayan ortaklığın bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olmaları şartı getirilmiştir.

5. Bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının bünyelerinde en az bir sorumlu ortak baş denetçi nezaretinde çalışacak bir kalite kontrol komitesi kurulması ve bu komite tarafından Kurula periyodik raporlama yapılması zorunluluğu getirilmiştir.
6. Hisseleri borsada işlem gören şirketlerin denetim komitelerine seçilecek üyelerin nitelikleri, Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne uygun hale getirilmiştir.
7. Bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi ve bir bağımsız denetim kuruluşunun müşteriye vereceği denetim hizmetinin azami süresi ve kısıtlamaları hususlarında, 6102 sayılı TTK ve KGK düzenlemeleri ile uyumlu düzenlemeler yapılmıştır.
8. Bağımsız denetim kuruluşlarının, KGK düzenlemeleri uyarınca yaptırmakla yükümlü oldukları mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının, 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.
9. Bağımsız denetim kuruluşları için Tebliğ ile getirilen yeniliklere uyum sağlamak için 31.12.2013 tarihine kadar, bağımsız denetçilere ise KGK düzenlemesi çerçevesinde 31.12.2014 tarihine kadar süre tanınmış; ayrıca bağımsız denetçilerin kazanılmış haklarının korunmasını güvenceye alacak düzenlemeler yapılmıştır.

2.3.2 3568 SAYILI MESLEK YASASI KAPSAMINDA GETİRİLEN DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanununun 1. Maddesinde:

“Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.” denilmektedir.⁷⁹

3568 sayılı Kanun ile mesleğin kapsamı, mesleğe giriş koşulları, staj ve yeterlilik sınavı, YMM’lerin tasdik yetkileri, Oda ve Birlik örgütlenmesi ile disiplin hükümleri alanlarında düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.⁸⁰

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan bir meslek odasıdır.⁸¹ TÜRMOB ülkemizde mesleki yeterliliği değerlendirme ve mesleki unvan verme işlevlerini yerine getirmektedir.

1993 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) kurulmuş ve TÜRMOB’un

⁷⁹ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Erişim Tarihi: 24/07/2015. <<http://www.turmob.org.tr/mbs/3568SayiliYasa1.htm>>.

⁸⁰ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.61-62.

⁸¹ Başpınar, s.43.

denetimi ve koordine etmesi ile aday meslek mensuplarının staj, eğitim ve değerlendirme süreçleri bu merkez tarafından yürütülmeye başlanmıştır.⁸²

3568 sayılı Kanununun 50. maddesi uyarınca hazırlanan SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde denetim standartlarına yer verilmiştir. Ancak daha sonra TÜRMOB muhasebe ve denetim standartları oluşturma görevini Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (TMUDESK) devretmiştir.⁸³ 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde kurulan TMUDESK'in hedefi, ülke çapında faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas alarak ve muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmeye çalışmaktır.⁸⁴

Ağırlıklı olarak muhasebe ve denetim standartları üzerinde çalışmış olan kurul yasal yaptırım gücü bulunmamasından dolayı gerekli başarıyı elde edemeyerek muhasebe standartlarını düzenleme görevini 7 Mart 2002 tarihinde faaliyete başlayan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'ya devretmiştir.⁸⁵

TMSK'nın hedefi mali tabloların gereksinimlere yanıt veren, gerçeği yansıtan, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir niteliklere sahip olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını tespit ederek yayımlamaktır.⁸⁶

2003 yılında yine TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TÜDESK) hedefi ise ulusal nitelikte ve AB standartlarına uyumlu Türkiye denetim standartlarını oluşturmaktır.⁸⁷ Ancak yeni TTK yayımlanması ve izleyen süreçte bu görev KGK'na geçmiştir.

⁸² Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.68.

⁸³ Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:9. 2005:64.

⁸⁴ Hilal Kocamaz, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı:2, 2012:116, Erişim Tarihi: 24/07/2015.
<<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ksuiibf/article/view/5000039277/5000038150>>.

⁸⁵ Tesmer, s.53.

⁸⁶ Sağlam, Yolcu, s.35.

⁸⁷ Tesmer, s.54.

2.3.3 BANKACILIK ALANINDAKİ DÜZENLEMELER

Tasarrufları ve menkul kıymetleri değerlendiren, para ve sermaye piyasasının en önemli aktörlerinden olan bankalar ve özel finans kurumları diğer işletmelerden farklı olarak daha ağır bir denetime ve özel kanunlara tabidirler. Bu kurumların finansal tabloları bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur.⁸⁸

Uluslararası Para Fonu (IMF) ile imzalanan stand-by anlaşması kapsamında bankacılık işlemlerine ilişkin faaliyetleri düzenlemek üzere 1999 yılında yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile özerk bir kuruluş olan BDDK kurulmuştur.⁸⁹

Daha önce bankalar üzerinde denetim yapma sorumluluğu olan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) ile gözetim yapma sorumluluğu olan Türkiye Cumhuriyeti Hazine Müsteşarlığı bu görevlerini BDDK'ya devretmiştir.⁹⁰ Böylelikle bankalarda denetim yapma yetkisini bağımsız denetim kuruluşlarına verme görevi Hazine Müsteşarlığından BDDK'ya geçmiştir.⁹¹

BDDK'nın göreve başlamasıyla bankaların bağımsız denetimindeki ilke ve esasları belirlemek üzere bir dizi düzenleme yapılmıştır. Yine 2005 yılında çıkarılan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile finansal piyasalarda güven ve istikrarın oluşturulmasına, kredi sisteminin daha etkin çalışmasına, tasarruf sahiplerinin haklarının ve çıkarlarının korunmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.⁹²

Kasım 2006'da yürürlüğe giren "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" ile bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ve yetkilendirilmeleri ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır.⁹³

⁸⁸ Başpınar, s.52.

⁸⁹ Kocamaz, s.115.

⁹⁰ Toroslu, s.388.

⁹¹ Kavut, Taş, Şavlı, s.59.

⁹² Sağlam, Yolcu, s.33.

⁹³ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.60.

KGK'nın kurulmasından sonra yapılan değişlikle, bankaların denetimini yapmak isteyen bağımsız denetim kurumlarından istenilecek ilave şartlar TCMB'den ve kuruluş birliklerinden görüş alınarak BDDK tarafından belirlenecek ve bu şartları taşıyan bağımsız denetim kurumlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanacaktır.⁹⁴

2.3.4 SİGORTA MURAKABE KANUNU KAPSAMINDA GETİRİLEN DÜZENLEMELER

Sermaye piyasasının önemli kurumlarından olan sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetleri 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanuna istinaden Hazine Müsteşarlığı 8 Eylül 2003 tarihinde "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" yayınlamıştır.⁹⁵ Yönetmelikle bu şirketlerin bağımsız denetimini yapacak kuruluşların faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir.

Türkiye'de faaliyet gösteren sigorta şirketleri, reasürans şirketleri, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, aracılar, aktüerler ile sigorta eksperleri bu kanun hükümlerine tabidir.⁹⁶

2.3.5 ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURULU (EPDK) DÜZENLEMELERİ

Ülkemizde enerji piyasalarını düzenleme görevini yerine getirmek üzere 19 Kasım 2001 tarihinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) kurulmuştur. SPK düzenlemelerine paralel olarak 3 Ekim 2003 tarihinde yürürlüğe giren "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kurumlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" ile enerji piyasalarında faaliyet ve denetim alanında uygulanacak usul ve esaslar düzenlenmiştir.⁹⁷

⁹⁴ Akbulut, s.392.

⁹⁵ Toroslu, s.388.

⁹⁶ Sağlam, Yolcu, s.34.

⁹⁷ Tesmer, s. 55.

2011 yılında ise bu yönetmeliğe dayanarak halen yürürlükte olan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri No:6) yayınlanmıştır.⁹⁸ Tüm bu düzenlemelerin amacı şeffaf ve istikrarlı bir enerji piyasası oluşturarak denetimini yapmak ayrıca elektriğin, petrolün, doğal gazın ve LPG'nin yeterli, kaliteli, devamlı, düşük maliyetli ve çevreye uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulmasını sağlamaktır.⁹⁹

2.3.6 YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE DENETİME GETİRİLEN DÜZENLEMELER

1957 yılında yürürlüğe girmiş olan eski TTK anonim şirketlerin denetlenmesi gibi hükümlerde gerekli ihtiyaca cevap verememekteydi. Denetçiler işletme bünyesinde bir iç organ gibi görülüyor denetçi olmak için eğitim, deneyim ve uzmanlık gibi ölçütler aranmıyordu. Bu durum etkin ve bağımsız bir şekilde denetim yapılmasına engel oluşturuyordu.¹⁰⁰

Bu ihtiyacı gidermek üzere 2000 yılında çalışmalarına başlanan 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren TTK işletmelerin denetimi ile ilgili köklü değişiklikler yapmıştır. 6102 sayılı TTK iç denetim sistemini kaldırarak tamamen bağımsız denetim esasına dayalı bir denetim sistemi getirmiştir.¹⁰¹

Yeni TTK'nın 397. maddesine göre Bakanlar Kurulu tarafında belirlenen tüm anonim ve limited şirketler ile şirketler topluluğu bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Denetimin kapsamı ise TTK'nın 398. Maddesinde düzenlenmiş olup özetle aşağıdaki gibidir.¹⁰²

⁹⁸ Toroslu, s. 389.

⁹⁹ Sağlam, Yolcu, s. 34.

¹⁰⁰ Toroslu, s. 391.

¹⁰¹ Hakan Aygören, Emin Kurtcebe, “Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve BASEL II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:6, 2010: 3.

¹⁰² Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.32-33.

- Mali tablolar,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu,
- Envanter,
- Muhasebe,
- Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) öngördüğü ölçüde iç denetim,
- Risklerin Erken Teşhisi Komitesi raporudur.

Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim alanında getirdiği yeniliklerin bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Finansal raporlar sadece kamu otoriteleri için hazırlanmaktan çıkmış vergi verilerini elde etmek amaç değil sonuç olmuştur.¹⁰³ Bağımsız denetim vergi denetimi ve vergi menfaatinin korunmasını içermemektedir.¹⁰⁴
- Yalnızca halka açık olan şirketlerin değil, halka açık olmayan şirketlerinde muhasebe sistemlerini TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile uyumlu hale getirmeleri gerekmektedir.¹⁰⁵
- Murakıplar eli ile yapılan denetim kaldırılmış, bunun yerine bağımsız denetimi YMM, SMMM veya bir bağımsız denetim kuruluşunun yapması öngörülmüştür.
- 397. maddeye göre bağımsız denetçinin denetlemediği finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporları düzenlenmemiş hükmündedir.¹⁰⁶
- 400. maddeye göre sermaye şirketlerinde eskiden murakıp olarak seçilebilen pay sahipleri artık bağımsız denetçi olamamaktadır.¹⁰⁷

¹⁰³ İsa Şen, "Yeni TTK'da ticari defterler" , 2011, Erişim Tarihi: 26/07/2015. <<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/isasen/001/>>.

¹⁰⁴ Şeref Demir, "Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi" , Mali Çözüm Dergisi, Sayı:104, Mart-Nisan 2011:47.

¹⁰⁵ Hikmet Ulusan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu(TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012:13, Erişim Tarihi: 27/07/2015 <<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/670/2.pdf>>.

¹⁰⁶ TTK Madde 397, Erişim Tarihi: 27/07/2015. <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397/>>.

¹⁰⁷ TTK Madde 400, Erişim Tarihi: 27/07/2015. <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>>.

- Yine aynı maddeye göre denetçi, denetlemede bulunduğu şirkete, vergi danışmanlığı yapamaz ve vergi denetimi dışında, hizmet veremez. Ayrıca bunları bir yavru şirket aracılığıyla da gerçekleştiremez.¹⁰⁸
- On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez.¹⁰⁹
- Denetçilerin kamu adına denetleyici tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum tarafından denetlenmesi gerekir.¹¹⁰

2.3.7 KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK) DÜZENLEMELERİ

Ülkemizde bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin denetimi, çeşitli kurumlar tarafından 1987 yılından beri yapılmaktadır.¹¹¹ Ancak bağımsız denetimde uygulama birliği sağlamak, kaliteyi ve güveni arttırmak bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek ve bu kuruluşları denetlemek kısacası denetim alanında kamu gözetimi yapmak ihtiyacını karşılamak üzere 26 Eylül 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur.¹¹²

Oldukça geniş yetkiler ile donatılmış olan kurumun yetki ve sorumlulukları 8 Ağustos 2012 tarihinde yayımlanan 28347 sayılı “KGK’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik” ile belirlenmiştir.¹¹³ Buna göre KGK’nın görevlerinden bazıları şöyledir:

¹⁰⁸ TTK Madde 400, Erişim Tarihi: 27/07/2015. <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>>.

¹⁰⁹ TTK Madde 400, Erişim Tarihi: 27/07/2015. <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>>.

¹¹⁰ Ulsan, Eren, Köylü, s. 19

¹¹¹ Şaban Uzay, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, s.21. Erişim Tarihi: 27/07/2015. <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_KG.pdf>.

¹¹² Toroslu, s.389.

¹¹³ Akbulut, s.389.

- Görev alanı ile ilgili dünyadaki gelişmeleri takip etmek ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS'leri oluşturarak yayımlamak,
- Kamu yararını gözeterek uluslararası standartlar ile uyumlu ulusal denetim standartları oluşturarak yayımlamak,¹¹⁴
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına yönelik önlemler almak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının çalışma esaslarını belirleyerek, gerekli şartlara haiz bağımsız denetim kuruluşlarını ve meslek mensuplarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim kurumlarını gözlemleyerek kurumca yayınlanan standartlara uyumunu denetlemek, gerektiğinde bu kurumların faaliyet izinlerini iptal etmek,
- Muhasebe ve denetim alanlarında çalışmalar yapan uluslararası kurullarla işbirliği yapmak, gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,¹¹⁵

¹¹⁴ Toroslu, s.390.

¹¹⁵ Sağlam, Yolcu, s.390-391.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

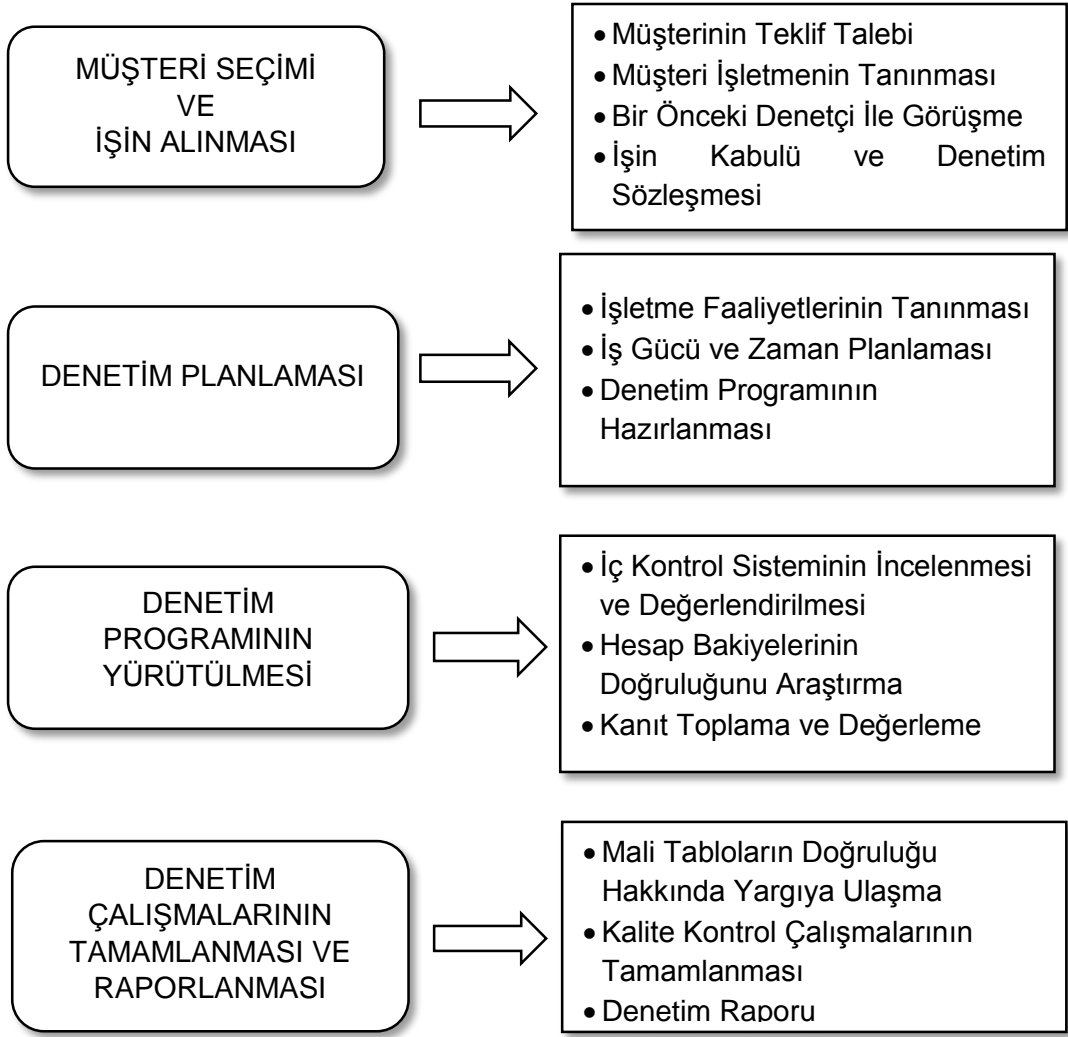
BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Bağımsız denetim genellikle bir yılı aşabilen birbirini zincirleme izleyen birçok safhadan oluşan bir süreçtir. Bu süreç müşteri işletmenin kabulü ile başlar ve denetim faaliyetlerinin tamamlanıp denetim raporunun sunulması ile sona erer. Ancak süreç bitmiş olsa da denetçinin işlevi işletmenin ilk genel kuruluna kadar devam eder. Denetçi işletmenin ilk genel kuruluna katılıp üyelerinin sorularına cevap vermek ile de yükümlüdür.¹

Denetim süreci dört ana aşamaya ayrılarak incelenebilir. İlk aşama müşteri seçimi ve işin alınmasıdır. İkinci aşamada ise denetim riski değerlendirilerek denetimin kapsamı belirlenir ve denetim çalışmasının, iş yükü, zaman, bölümlere ayırma bakımından planlanması yapılır. Bu aşamayı denetim programının yürütülmesi aşaması takip eder. Son aşamada ise denetim çalışması tamamlanarak denetim raporları hazırlanır. Şekil 3.1' de denetim süreci şematize edilmiştir.²

¹ Usul, s.51.

² Güredin, s.179.



Şekil 3.1 Denetim Süreci

3.1 MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN ALINMASI

Bağımsız denetime tabi olan veya tabi olmayıp kendi istekleri ile bağımsız denetim yaptırmak isteyen işletmeler finansal tablolarının yasalara ve standartlara uygunluğunu hazırlanacak denetim raporları ile kamuoyuna ve bilgi kullanıcılarına sunarlar.³

³ Sağlam, Yolcu, s.120.

Denetim süreci işletme yönetimi veya yönetimin görevlendirdiği kişilerin denetim önerisini denetimin niteliğine uygun bir denetçi veya denetim kuruluşuna götürmesi ile başlar. İşletme; denetçinin geçmişi, yaptığı işin kalitesi, tanınırlığı gibi ölçütleri değerlendirerek denetim yaptırmak istediği denetçiyi serbestçe seçebilir.⁴ İşletme yönetimi geçmiş yıllarda denetim yaptırdığı bir denetçiye veya denetim kuruluşuna öneri götürebildiği gibi yeni bir denetçi veya denetim kuruluşu da tercih edebilir.⁵

Denetim kuruluşları her denetim teklifini kabul etmek mecburiyetinde değildir. Denetim kuruluşu genel kabul görmüş muhasebe ve kalite kontrol standartlarında öngörüldüğü üzere müşteri işletme hakkında araştırma yapmak zorundadır.⁶ Kalite kontrol standardı, denetim yaptırmak isteyen müşteri işletmeler hakkında yapılacak araştırma ve incelemeler için benimsenmiş politika ve prosedürlerdir.⁷

Müşterinin teklifini kabul etmeden önce denetçi işletmenin içinde bulunduğu sektörü, işletmenin geçmişteki faaliyetlerini, işletmenin finansal durumunu ve iç kontrol sistemini, devlet kurumları ile olan ilişkilerini, yöneticilerin dürüstlüğü ve itibarını, hangi amaçla denetim yaptırmak istediğini araştırarak bir ön inceleme yapar.⁸ Varsa geçmiş denetçilerle konuşarak işletmeyi tanımaya çalışır. Bu riskin sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi için yapılması gereken bir çalışmadır.

Bağımsız denetim kuruluşu, müşteri işletme ile ilgili kalite kontrol standartlarını, elde ettiği bilgileri ve önceki denetçi ile yaptığı görüşmeyi değerlendirerek bir karara varır. Eğer taraflar anlaşılırsa bir denetim sözleşmesi imzalanır.⁹

Denetim sözleşmesinde, sözleşmenin tarafları, denetimin hangi amaçla yapılacağı, denetimin kapsamı, nerede yapılacağı, denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri, denetim ücretinin hesaplanması, denetim raporunun teslim edileceği tarih

⁴ Bozkurt, s.87.

⁵ Sağlam, Yolcu, s.120.

⁶ Güredin, s.178.

⁷ Bakır, s.40.

⁸ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.89.

⁹ Toroslu, s.119.

gibi hususlar yer alır.¹⁰ Denetim sözleşmesinin imzalanması ile denetim süreci başlamış olur.

3.2 DENETİM PLANLAMASI

Uluslararası denetim standartlarına göre denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için denetim çalışmasının planlanması gerekmektedir. 320. standarda göre denetimin planlanması denetim stratejilerinin belirlenmesini içermeli ve denetim riskinin makul bir seviyeye indirilmesini kapsamalıdır¹¹.

Denetim çalışmasının planlanması, denetim amacına ulaşabilmek için denetim sürecinde yapılacak olan işlerin nasıl, nerede, ne zaman ve kimler tarafından yapılacağına planlanması ve bir denetim programının oluşturulmasıdır. Diğer bir deyişle denetim planının amacı, sözleşmede belirtilen denetim konusunu denetim alanlarına ayırarak her bir denetim alanında uygulanacak denetim tekniklerini ve yöntemlerini belirlemek, bu denetim alanlarında çalışma yapacak uygun vasıflarda denetçileri görevlendirmek ve son olarak da denetim faaliyetini zamanlamaktır.¹²

Denetim planlamasında ilk olarak müşteri işletme hakkında bilgi toplanması gerekir. İşletmeyi daha yakından tanımayı sağlayan bu bilgiler, gerçekleştirilebilir ve etkin bir denetim programı oluşturabilmek açısından zorunludur. Denetim sözleşmesinden önce ön çalışma yapılarak toplanmış olan bilgilerin bir kısmı planlama aşamasında da kullanılabilir. Toplanması gereken bu temel bilgiler işletmenin faaliyet gösterdiği iş kolu, hukuki ve finansal yapısı, organizasyon şeması, satış ve satın alma politikaları, personel ve muhasebe yapısı, iç kontrol sisteminin yapısı gibi hususları kapsamalıdır.¹³

¹⁰ Güredin, s.183-184.

¹¹ Usul, s.79.

¹² Haftacı, s.49.

¹³ Toroslu, s.120.

Elde edilen bilgiler değerlendirilerek denetimin kapsamı belirlenir. Daha sonra ise denetim çalışmasında denetime konu olan mali tablolar küçük birimlere bölünerek denetim alanları oluşturulur. Tüm bu denetim alanlarında çalışmak üzere uygun denetçi ve denetçi yardımcıları görevlendirilir. Birbiri ile yakın ilişkili hesapların denetlenmesi farklı denetçilerin sorumluluğuna verilir.¹⁴

Denetim çalışmasının bölümlendirilmesinde iki farklı yol kullanılabilir. Bunlardan ilki geleneksel yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre finansal tablolar sınıflamasına göre bölümlendirilir. Finansal tablolarda bulunan hesapların her biri ayrı bir denetim alanı olarak kabul edilerek bilanço ve gelir tablosu kalemleri tek tek incelenir.¹⁵ İkincisi ise benzer özellik gösteren birbiri ile ilişkili hesap kalemlerinin bir araya getirilerek toplandığı döngülerin birer denetim alanı kabul edilerek incelendiği döngü yaklaşımıdır. Bu yaklaşım işletmenin iç kontrol sisteminin tanınmasında ve kontrol riskinin değerlendirilmesinde bağımsız denetime katkı sağlar.¹⁶

Bağımsız denetçi denetim planlaması yaparken işletmedeki muhasebe sistemini ve iç kontrol sistemini analiz edip değerlemesini yapmak zorundadır. Çünkü denetim çalışmasının kapsamı ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Eğer müşteri işletme güçlü ve işleyen bir iç kontrol sistemine sahipse denetim çalışmasının kapsamı daha dar tutulabilir. Aksi durumda ise çalışma detaylandırılır ve çalışmanın kapsamı genişletilir.¹⁷

Denetçinin denetimin planlanması aşamasında üzerinde durması gereken bir diğer kavram önemliliktir. Önemlilik, muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata, hile veya düzensizliğin finansal tablo kullanıcılarını verecekleri kararlarla ilgili etkileme olasılığıdır. Eğer bu kararlar olumsuz yönde etkileniyorsa bu durum önemli olarak kabul edilir.¹⁸ Denetçi kendi mesleki yargısına dayanarak planlama aşamasında tüm mali tablo kalemleri için ve mali tabloların tamamı için ayrı ayrı önemlilik tutarı belirler ve bu tutarın altında kalan yanlışlıklar önemsiz kabul edilir.¹⁹

¹⁴ Sağlam, Yolcu, s.165.

¹⁵ Duman, 2008, s.61.

¹⁶ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.79.

¹⁷ Usul, s.93.

¹⁸ Bozkurt, s.97.

¹⁹ Toroslu, s.122.

Denetim planının kapsamını etkileyebilecek önemli unsurlardan bir diğeri de denetim riskidir. Denetim riski finansal tablolarda kullanıcıların yanlış kararlar almasına neden olabilecek düzeyde önemli hata ve yanlışlıklar bulunması halinde denetçinin olumlu görüş beyan etmesidir. Denetim riskinin sifıra indirgenmesi mümkün olmamakla birlikte denetçi ön değerlendirmede topladığı bilgiler ve yapmış olduğu analitik incelemeler ışığında riski minimuma indirebileceği bir denetim planı hazırlamalıdır.²⁰

Denetim planı hazırlanırken ussallık testleri, oran ve yüzde analizleri gibi analitik inceleme yöntemlerinin kullanılması da denetçinin tablo kalemleri açısından bir ön bilgi edinmesini sağlayarak yapılacak denetim çalışmasının kapsamını belirlemede etkili olmaktadır. Böylelikle denetçi yapacağı denetim çalışmasında ne kadar ayrıntıya inmesi gerektiğini saptama imkanına kavuşacaktır.²¹

Denetim programı oluşturulurken dikkat edilmesi gereken bir diğeri önemli nokta zaman planlamasıdır. İşlerin düzenli yürütülmesi, maliyetlerin en aza indirilmesi ve verimli bir denetim çalışması için iyi hesaplanmış bir zamanlama şarttır. Genel olarak denetim çalışmaları mali yılın başlaması ile başlar sona erdikten sonrada devam eder.²² Denetimin ilk ya da tekrarlanan denetim olması, denetim ekibinde deneyimsiz denetçi yardımcılarının bulunması, denetçinin birden fazla işletmeyi denetleyecek olması, işletmeden istenen belgelerin zamanında temin edilememesi gibi durumlar denetimde zamanlamayı etkileyebilir.²³

Planlama esnasında denetim çalışmasının amacına uygun bir şekilde, denetim alanlarında denetim faaliyetlerini yürütebilecek yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip bir denetim ekibi oluşturulur. Müşteri işletmenin büyüklüğü, denetimin kapsamı, çalışma saatleri, denetim maliyetlerinin minimize edilmesi gibi unsurlar denetim sürecinde çalıştırılacak kişi sayısını yakından etkiler.²⁴

²⁰ Sağlam, Yolcu, s.220.

²¹ Güredin, s.188.

²² Bozkurt, s.190.

²³ Haftacı, s. 51-52.

²⁴ Usul, s.90.

Denetim planlaması sürecinin son aşaması denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim programları her bir denetim alanı için uygulanacak denetim tekniklerini ve prosedürlerini, bu alanlarda kimlerin çalışacağını ve çalışmaların hangi zaman dilimlerinde yapılacağını ayrıntıları ile kapsmalıdır.²⁵ Denetim programları her bir denetim alanı için yürütülmesi planlanan işlemlerin türünü ve sırasını içerecek şekilde yazılı olarak hazırlanır. İyi planlanmış bir denetim programı denetim çalışmasının çerçevesini belirleyerek denetimin koordine edilmesine olanak tanır.²⁶ Denetçi için bir kılavuz görevi görür. Denetim çalışmasının kalitesine artırarak denetim amacına ulaşmada başarı sağlar.

3.3 DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

Denetçinin denetim raporunda belirteceği görüşüne temel oluşturacak, denetim sürecindeki en önemli aşama hazırlanmış olan denetim programının uygulanması yani yürütülmesi aşamasıdır. Bu aşamada denetçi denetim programındaki süreci takip ederek denetim kanıtları toplar, denetim testlerini uygular.²⁷

Bu safhada özetle iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması, kanıt toplanması ve değerlemesi faaliyetleri yerine getirilir. Denetçi bu aşamaya iç kontrol sisteminin ayrıntılı olarak incelenmesi ile başlar.

İç kontrol sisteminin analizi; iç kontrol yapısının tanınması, iç kontrolün etkinliğinin test edilmesi ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesi olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilir.²⁸

²⁵ Bozkurt, s.188.

²⁶ Güredin, s.192.

²⁷ Sağlam, Yolcu, s.271.

²⁸ Haftacı, s.54.

Denetçi not alma, akış şemaları ve anket formu yöntemleri ile müşteri işletmenin iç denetim sistemini tanımaya çalışarak denetim çalışmalarında bu sistemin kullanılıp kullanılmayacağını araştırır. Not alma yönteminde denetçi işletme çalışanları ve yöneticilerle görüşmeler sağlayarak notlarını alırken, işletmenin var olan üretim, tedarik, satış gibi fonksiyonel akış şemalarını da detaylandırarak işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini belirlemeye çalışır. Not alma yönteminin gelişmiş bir şekli olan anket yönteminde ise denetçi sektöre ve işletmenin hukuki durumuna uygun doğru sorularla olması gereken ile mevcut durum arasındaki farkları tespit etmeye çalışır.²⁹

Buna ilaveten denetçi muhasebe kontrolü sağlamak amacıyla işletmenin varlıklarını korumaya yönelik olarak almış olduğu tedbirlerin yeterlilik düzeyini, varlık kayıplarını önlemek için alınan yönetim kararlarının yerindeliğini ve doğruluğunu, kasıtlı veya kasıtsız hataların olup olmadığını araştırmalıdır. Finansal raporlara konu olan finansal işlemlerin işletme kayıtlarında izlenmesi amacıyla maddi doğruluk testlerinin uygulanması ve kıymet hareketlerinin muhasebe sistemine zamanında ve doğru olarak kaydedilip edilmediğinin incelenmesi gerekir.³⁰

Denetçi elde etmiş olduğu bilgiler doğrultusunda yönetimin dürüstlüğü, muhasebe kayıtlarının yeterliliği, işletmenin büyüklüğü gibi ölçütleri de dikkate alarak denetim hedefleri doğrultusunda kontrol riskini (KR) belirler. Daha sonra belirlenen KR düzeyini desteklemek ve kontrollerin etkinliğini sınamak için kontrol testleri uygulanır. Kontrol testleri neticesinde sonuç olumlu ise belirlenen KR denetim çalışmalarında kullanılır. Eğer sonuç olumsuzsa KR yeniden değerlendirilir.³¹

Denetimi yürütülmesindeki diğer bir önemli aşama hesap kalanlarının doğruluğunu araştırmadır. Hesap kalemlerini tek tek incelenmesi yerine günümüzde birbiri ile ilişkili hesapların bir araya getirilerek (örneğin satış ve tahsilat döngüsü, personel ve ücret döngüsü gibi) incelendiği döngü yaklaşımı benimsenmiştir. Bu yaklaşıma göre hesap döngüleri farklı kişilerce analiz edilerek hem maliyetler düşürülmekte hem de zaman tasarrufu sağlanmaktadır. Sonuç olarak döngüler birleştirilmekte ve mali tablolar hakkında görüşe varmak mümkün olmaktadır.³²

²⁹ Sağlam, Yolcu, 185-186.

³⁰ Güredin, s.319-321.

³¹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.116-117.

³² Haftacı, s.54-55.

Denetim hedeflerine ulaşmak ve finansal tabloların standartlara uygunluğu ve güvenilirliği hakkında bir kanaate varabilmek için denetçi, denetimin planlama aşamasında belirlemiş olduğu denetim programına uygun olarak çeşitli denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtları toplar ve raporuna dayanak olmak üzere çalışma kağıtları oluşturur. Bu süreçte yapılan her türlü faaliyet denetim testleri olarak adlandırılmaktadır.³³

Denetçinin müşteri işletme hakkında kanaate ulaşabilmesi, işletmenin mali tablolarının standartlara ve yasal düzenlemelere ne derece uygun olduğunu tespit edebilmesi için yararlandığı her türlü bilgi ve belgeye denetim kanıtı denir.³⁴ Denetim çalışmasına esas oluşturan kanıtların niteliği, kalitesi, güvenilir ve objektif olması, bağımsız kaynaklardan elde edilmesi, yapılan denetim çalışmasına uygunluğu, önemlilik düzeyine göre belirlenmesi, zamanlı olması ve yeterliliği gibi unsurlar denetimin kalitesini etkilemektedir. Denetçi mesleki yargısına göre, mali tablolar hakkında bilgi sahibi olurken hata yapma ihtimalini en aza indirecek, belirlediği risk ile doğru orantılı olacak miktarda kanıt toplamalı, maliyeti de göz ardı etmemelidir.

Denetçinin denetim yaparken tüm işlemleri ve hesapları tek tek kontrol etmesi hem zaman hem de maliyet açısından kaynak israfına yol açtığından iktisadi değildir. Denetçi bunun yerine ana kütle içinden önemlilik ve risk düzeyine göre çeşitli örnekleme yöntemleri kullanarak çalışma sahasını daraltır.

Denetçinin denetim kanıtı elde ederken kullandığı tüm araç ve yöntemlere denetim teknikleri adı verilmektedir. Ancak kanıtın niteliğine ve denetim çalışmasının özelliğine göre denetim teknikleri farklılıklar arz etmektedir. Bu teknikler özetle aşağıdaki şekilde sıralanabilir³⁵;

- İşletmenin kayıtlarında gözükken bir varlığın gerçekte var olup olmadığını gözle görme, gerekirse miktarını sayma, işletmeye ait olduğunu teyit etme gibi yöntemlerle yapılan *fiziki inceleme tekniği*,

³³ Toroslu, s.144-145.

³⁴ Usul, s.130.

³⁵ Usul, s.135-142.

- Var olan belgelerin sahte olup olmadığını, gerçekse işletmeye ait olup olmadığını, belgeye uygulanan işlemin işletme faaliyetlerine uygun olup olmadığını, belgenin muhasebe kayıtlarına doğru şekilde geçirilip geçirilmediğini, belgenin üzerinde bulunması gereken, tutar, isim, tarih, sıra no gibi unsurların bulunup bulunmadığını araştıran *belge inceleme tekniği*,
- İşletmede yapılan faaliyetlerin başından sonuna izlenmesi manasına gelen *gözlem tekniği*,
- Sözlü ya da yazılı olarak işletme personeline veya diğer kişilere sorular sorarak bilgi toplamada kullanılan *soruşturma tekniği*,
- Mektup, fax, e-mail gibi haberleşme araçları ile işletmenin kayıtlarında var olan bilgilerin işletme dışındaki kaynaklardan doğrulama işlemi olan *doğrulama tekniği*,
- Amortismanlar, karşılıklar, reeskont hesapları gibi muhasebe kayıtlarında yer alan hesapların matematiksel olarak tekrar kontrol edilmesini sağlayan *yeniden hesaplama tekniği*,
- Müşteri işletmenin finansal olan veya olmayan verilerinin arasındaki rasyonel ilişkileri tespit etmek, elde edilen bulguları değerlendirmek ve sonuçların işletme beklenti ve politikaları ile uyumunu araştırmak amacıyla yapılan *analitik inceleme tekniği*,

3.4 DENETİMİN TAMAMLANMASI VE RAPORLAMA

Denetim sürecinin son aşaması, denetim çalışmalarının tamamlanarak mali tablo kullanıcıları ile kamuoyunu yanıltmayan işletmenin durumuna uygun bir raporun hazırlanarak sunulmasından oluşur.

Denetim sürecini tamamlamadan önce denetçi elde etmiş olduğu kanıtları, çalışma kağıtlarını ve yapılan denetim programını yeniden gözden geçirerek atlanmış

olan önemli bir husus olup olmadığını kontrol eder. Toplanan kanıtların denetim programına uygunluğu, yeterliliği ve güvenilirliği yeniden sorgulanır.³⁶

Denetçi ayrıca işletmeyi zarara uğratabilecek gelecekteki önemli belirsizlikleri değerlendirir. Sonuçlanmamış vergi mahkemeleri, yargı sürecinde bulunan tazminat, kamulaştırma, alacak, borç davaları, devam eden toplu sözleşme görüşmeleri gibi durumların varlığında denetçi bunların gerçekleşme ihtimalini ve önemlilik düzeyini göz önünde bulundurarak mali tabloların dip notlarında gerekli açıklamaların yapılmasını isteyebilir.³⁷

Denetçi kesin bir kanıya varmadan önce bilanço tarihinden raporun sunulacağı güne kadar gerçekleşen önemli olaylar varsa bu olayları ve olası etkilerini de dikkate almalı, denetim tamamlandığında ise gelecekte kanıt olması açısından müşteri işletme yönetiminden beyan mektubu isteyerek dönem içindeki sözlü ifadeleri yazılı hale getirmelidir. Bu beyan mektubu tüm belge ve defterlerin denetçiye verildiği, kayıt ve belgelerde herhangi bir yolsuzluk yapılmadığı, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, yasa ve yönetmeliklere uyulduğu, denetçinin öngördüğü düzeltmelerin yapılmasının taahhüt edildiği gibi bilgileri içermelidir.³⁸

Sonuçların değerlendirme aşamasına gelindiğinde ise denetçi denetim kanıtlarının yeterliliğini gözden geçirerek ihtiyaç halinde yeni denetim kanıtlarının elde edilmesine karar verebilir veya önemli hata ve eksiklik tespit ederse işletme yönetiminden bu konularla ilgili düzeltme yapılmasını talep edebilir. Mali tabloların kabul edilebilir ve güvenilir olduğuna karar vermesine yardımcı olması açısından son aşamada analitik inceleme prosedürlerini bir kez daha uygular. Raporunu düzenlemeden önce analitik inceleme sonucunda tespit edilen önemli sapma, hata ve yanlışlıklar varsa bunların nedenlerini araştırarak düzeltilmesini isteyebilir.

Çift taraflı kontrol amacı ile işletmenin ilişkili olduğu diğer firma veya kurumlardan da beyan mektubu istenir. Denetçi işletme ile ilgili değerlendirmesini yaparken her tür olasılığı düşünerek birçok ihtimali gözden geçirmeli ve tüm sürece mesleki şüphecilikle yaklaşmalıdır.

³⁶ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.164.

³⁷ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.165.

³⁸ Toroslu, s.155-156.

Denetçi son olarak yaptığı denetim çalışmasının sonuçlarını değerlendirerek işletmenin mali tablolarının tam anlamıyla gerçeği doğru dürüst yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaate ulaşır. Denetçi denetim görüşünü açıklarken finansal raporlama standartlarına uymak yükümlülüğündedir.

Raporlama standartlarına göre bağımsız denetim raporu bir başlık taşımali, sözleşmede belirtilen muhabata hitaben düzenlenmeli, giriş paragrafında her bir finansal tablonun başlığı, dip notlarına yapılan atıfları, tarihi ve dönemi belirtilmelidir. Raporda işletme yönetiminin sorumluluğu açıklanmalı, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yapılan denetime dayalı olarak mali tablolara ilişkin görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilmelidir. Denetim teknikleri uygulandığı, görüşe esas olacak yeterli kanıt elde edilebildiği, finansal tabloların sunumunun ve uygulanan muhasebe politikalarının değerlendirildiği de raporda ayrıca belirtilir. Denetim raporu bağımsız denetim görüşünü, denetçinin imzasını ve raporun tarihini de içermelidir.³⁹

³⁹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.173-175.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

4.1. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN TANIMI, TÜRLERİ VE AMAÇLARI

Mali tablo kullanıcılarının ve buna bağlı olarak da mali tablo denetimine duyulan ihtiyacın hızla artması, ekonomideki gelişmelere paralel olarak muhasebe denetiminde yaşanan gelişmeler, çok sayıda karmaşık işlemin varlığı, hata ve hileleri de beraberinde getirmiştir. Bu durum mali tablo verilerinin güvenilirliği araştırılırken finansal tablo kalemlerine etki edebileceği düşünülen her türlü finansal ve finansal olmayan bilginin dikkate alınmasını gerektirerek analitik prosedürlerin uygulanmasını zorunlu kılmıştır.¹

Sözleşme ile belirlenmiş denetim hedeflerine ulaşmada; yapısını, kapsamını, zamanını ve kullanacağı denetim tekniklerini kendisinin belirleyeceği bir denetim programı hazırlamak denetçinin sorumluluğundadır. Yapılacak denetim çalışmasında etkinliğin ve verimliliğin artırılması ise ancak analitik inceleme yapılması ile mümkün olmaktadır.²

Çift taraflı kayıt tutma esasına dayanan muhasebe sisteminde hesaplar arasında mantığa bağlı anlamlı ilişkiler vardır. Analitik incelemeler mali tablo kalemlerinde bulunan hesaplar arasındaki bu anlamlı ilişkilerin gözden geçirilerek incelenmesi, karşılaştırılması ve doğal olmayan sapmaların ortaya konulmasını

¹ Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, "Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Bilig Ahmet Yesevi Üniversitesi Dergisi, Sayı:56, Kış 2011: 122

² Seval Kardeş, "Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1995: 19

sağlayan bir süreçtir.³ Bir başka deyişle analitik inceleme, müşteri işletmenin işlemlerinde ve hesaplarında olası sapmaları tespit etmek için cari yıl hesaplarının geçmiş yıl işlem ve hesapları, bütçe verileri ve sektör ortalaması ile karşılaştırma ve değerlendirme sürecidir.⁴

AICPA'nın yayınlamış olduğu 56 nolu denetim standardında (SAS:56) Analitik İnceleme Prosedürleri (AİP) "Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesi ile elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir." şeklinde tanımlanmıştır.⁵

BDDK'nın 01/11/2006 tarihinde yayınlamış olduğu "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" de 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" şeklinde tanımlamıştır.⁶

Yine KGK tarafından 09/01/2014 tarihinde yayınlanan 28877 sayılı "Analitik Prosedürler (Bağımsız Denetim Standartları (BDS 520)) Hakkında Tebliğ" de analitik prosedürlerin işletmenin finansal bilgilerinin, önceki dönemlere ait işletme verileri ile, işletmenin içinde yer aldığı sektör verileri ile, dönem başında planlanan bütçe gibi işletme yöneticilerinin veya denetçinin tahminleri ile ve finansal nitelikte olmayan bilgiler ile karşılaştırılmasına olanak sağladığı belirtilmiştir.⁷

Analitik teknikler, finansal nitelikli ve finansal nitelikli olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesiyle finansal bilgilerin değerlendirilmesini sağlayarak olağan dışı veya beklenmedik ilişkilerin, hile veya hata kaynaklı önemli

³ Toroslu, s.280

⁴ Usul, s.59

⁵ Bozkurt, s.151.

⁶ BDDK, "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik", sayı: 26333, Erişim Tarihi:24/08/2015.
<<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm>>.

⁷ KGK, "Türkiye Denetim Standartları BDS 520 Analitik Prosedürler", s.8. Erişim Tarihi:24/08/2015.
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf>.

yanlılıkların belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur ve önemli miktarda farklılık arz eden diğer bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların araştırılmasına olanak tanır.⁸

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasındaki temel amaç işletmenin beyanları ile işletme içinden ve dışından elde edilen ilişkili verilerin çeşitli yöntemlerle karşılaştırılmasının yapılması ve ulaşılan sonuçlara göre denetim çalışmalarına yön verilmesidir. Denetçi veriler arasında kendi belirleyeceği ölçütlere göre önemli farklılıklar olduğuna karar verirse denetim çalışmalarını bu yönde yoğunlaştırır.⁹

SPK tarafından yayınlanan Seri: X 22 nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”in 18. kısmının 5. maddesinde analitik inceleme tekniklerinin kullanım amaçları aşağıdaki gibi sayılmıştır:¹⁰

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

Benzer şekilde BDDK'nın yayınlamış olduğu “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin” 33. maddesinin g bendinde analitik inceleme tekniğinin amacı aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.¹¹

Denetim görüşü için kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında doğal kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır. Analitik inceleme, bankanın faaliyet koşullarının ve

⁸ Sağlam, Yolcu, s.249.

⁹ Bozkurt, s. 151-152.

¹⁰ SPK, Seri: X No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, s.86

¹¹ BDDK, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.”

çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için bir risk değerlendirme yöntemi olarak, önemli ölçüdeki yanlış beyan riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde bir denetim tekniği olarak ve denetimin son aşamasında finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla da kullanılır.

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulama amaçlarını dört ana grupta toplamak mümkündür.¹²

- Denetlenecek işletmenin faaliyetlerine ve içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgi edinerek denetim çalışmasına ışık tutmak,
- İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetini ve mali sıkıntı yaşama sıklığını tespit ederek denetim riskini öngörmek,
- Mali tablolarda bulunabilecek olası hata, hile ve yanlışları ortaya çıkarmak,
- Daha az denetim testi uygulanmasını sağlayarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak.

Aynı zamanda analitik inceleme yapılması aşağıda belirtilen hususlarda denetçiye yardımcı olur:¹³

- Kısa ve uzun vadeli borç yapısı ile birlikte işletmenin likiditesi, borç ödeyebilme kabiliyeti ve çalışma sermayesinin yeterliliği tespit edilebilir.
- İşletmenin amaçlarına uygun oranda sermayesinin olup olmadığı, sermaye artırımının gerekip gerekmediği belirlenebilir.
- Sektör ortalamaları ve önceki dönem verileri ile karşılaştırılma yapılarak işletmenin karlılık durumu değerlendirilebilir.
- Analitik incelemede elde edilen bulgular denetimin her aşamasında denetçiye destek olacağından denetim süresinin kısalmasını sağlar.
- Denetim çalışmasının etkinliğini ve verimliliğini artırır.
- Denetim riskini belirlemede denetçiye ışık tutar.
- Hata ve hilelerin tespit edilmesini kolaylaştırır.
- Tahmin edilen veya beklenen sonuçlardan sapmaların bulunmasına olanak tanıyarak denetçinin bu noktalara odaklanmasını sağlar.

¹² Toroslu, s.288.

¹³ Usul, s.60-62.

- Denetim kanıtlarının elde edilmesinde objektiflik sağlar.
- İşletmenin zayıf ve güçlü yönlerine dikkat çekerek denetçiye işletmeyi tanıma ve karşılaşacağı riskleri belirlemede yol gösterir.

Denetçi, denetim çalışmasını planlarken, çalışma süresince gerekli denetim kanıtlarını elde ederken ve denetim çalışmalarını tamamlarken amacına uygun analitik inceleme prosedürlerini kullanmalıdır. Denetçinin duruma göre kullanabileceği analitik prosedürler literatürde beş ana başlık altında toplanmıştır.¹⁴

1. İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması

Bu prosedür işletmenin cari dönem verileri ile geçmiş yıllarda benzer hesap ve hesap gruplarına ait verilerin karşılaştırılmasına, yıllar itibari ile değişimlere dikkat çekilmesine ve bu değişimlerin nedenlerinin araştırılmasına olanak tanır. Bu tür karşılaştırmalardan en etkin sonucun alınabilmesi için mukayese edilen verilerin birbiri ile ilişkili olması gerekir. Karşılaştırma yaparken denetçi değişik yollara başvurabilir.¹⁵

- Cari yılda bir hesabın bakiyesi, geçmiş yıllarda aynı hesaba ait bakiyeler ile karşılaştırılabilir. Örneğin yıllar itibari ile net satışlar hesap kalemindeki değişim izlenebilir. Bu analizde denetçinin hedefi izlenen hesap kaleminin cari yıldaki değerinde geçmiş yıllara göre önemli bir artış ya da azalış olup olmadığını belirleyerek varsa çalışmalarını bu noktaya yoğunlaştırmaktır. Bu karşılaştırma tutar olarak yapıldığından enflasyonun ve fiyat artışlarının etkisinin de dikkate alınması gerekir.¹⁶
- Cari dönemde bazı hesap gruplarında bulunan bakiyelerin geçmiş yıllara göre kıyaslaması yapılabilir. Bu tür karşılaştırmalar uygulamada daha çok oranlama yoluyla yapılır. Örneğin ilgili yıldaki genel yönetim giderlerinin faaliyet giderleri içerisindeki yüzdesel payı geçmiş yıllarda ki aynı oran ile karşılaştırılabilir. Oranlardaki önemli artış ve azalışların nedenleri araştırılır.

¹⁴ Toroslu, s.289

¹⁵ Bozkurt, s.157

¹⁶ Toroslu, s.289

- İlgili yıldaki veriler ile geçmiş yıllardaki verileri kıyaslamamanın bir diğer yolu da çeşitli oran analizleri kullanmaktır.

2. İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş bütçe ve tahminlerin karşılaştırılması

Birçok işletmede işletme yöneticileri beklentileri doğrultusunda işletme faaliyetleri ve bunların mali sonuçlarına ilişkin öngörülerde bulunarak çeşitli bütçeler hazırlamaktadırlar. Bütçede tahmin edilen tutarlar ile fiili durum arasındaki farklılıklar denetçi için önemli hata ve yanlışlıkların erken uyarısı olabilir.¹⁷

Bu karşılaştırmayı yaparken denetçinin dikkat etmesi gereken iki önemli husus vardır.¹⁸

- Bütçenin denetim kanıtı kabul edilebilecek ölçüde gerçekçi tahminlere dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı yani tutarların çeşitli sebeplerle olduğundan düşük veya yüksek gösterilip gösterilmediği ve
- Bütçeyi uygulayacak olan işletme personelinin bütçe hedeflerini yakalayamama kaygılarından dolayı bütçeyi değiştirmiş olmalarıdır.

Denetçi bunları göz önünde bulundurarak çeşitli önlemler alma yoluna gider. İşletmenin bütçe hazırlama prosedürlerini ve geçmiş bütçe tutarlarını incelemek, işletme personeli ile görüşmek, işletmenin kontrol riskini dikkate alarak gerçek verilere ilişkin detay testleri yapmak bu önlemlerden bazılarıdır.¹⁹

3. İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması

Denetçi işletmenin genel durumunu ve geçmiş yıl verilerini değerlendirerek kendi beklenen sonuçlarını hesaplayıp bulduğu sonuçlarla fiili verileri mukayese edebilir. Denetçi tahminde bulunmak için geçmiş yıl verilerine trend analizi, regresyon

¹⁷ Toroslu, s.290.

¹⁸ Bozkurt, s.158.

¹⁹ Dönmez, Ersoy, s.124.

analizi gibi yöntemler uygulayabilir. Beklenen değer ile fiili değer arasındaki olası farkların önem derecesine göre o hesaba ilişkin denetim çalışmasının kapsamını belirler.²⁰

4. İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması

İşletme kayıtlarından elde edilen veriler ile faaliyette bulunulan sektörün ortalama verileri veya aynı sektörde benzer büyüklükteki işletmelerin verileri kıyaslanarak işletmenin sektör içindeki yeri bulunabilir. Stok ve hammadde maliyetlerinin, stok devir hızı ve kar marjı gibi oranların karşılaştırılması işletmenin sektör içindeki başarısının belirlenmesinde oldukça faydalıdır. Mukayeseler sonucunda sektör ortalamasından olumlu ya da olumsuz sapmalar belirlenerek analiz edilir. Elde edilen sonuçlar yapılacak denetim çalışmasının sınırlarını çizmeye yardımcı olur.²¹

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

İşletmenin finansal nitelikte olmayan verileri kullanılarak öngörülebilir bulunan tutarlarının fiili verilerle mukayese edilmesidir. Bu karşılaştırma işleminde bilançodan çok gelir tablosu kalemleri hedef alınır. Örneğin, ulaşım işletmelerinde doluluk oranından ortalama gelirin tahmin edilmesi veya işçi sayısından ve saat ücretlerinden işletmenin maliyetlerinin ve üretim miktarının tahmin edilmesi gibi.²²

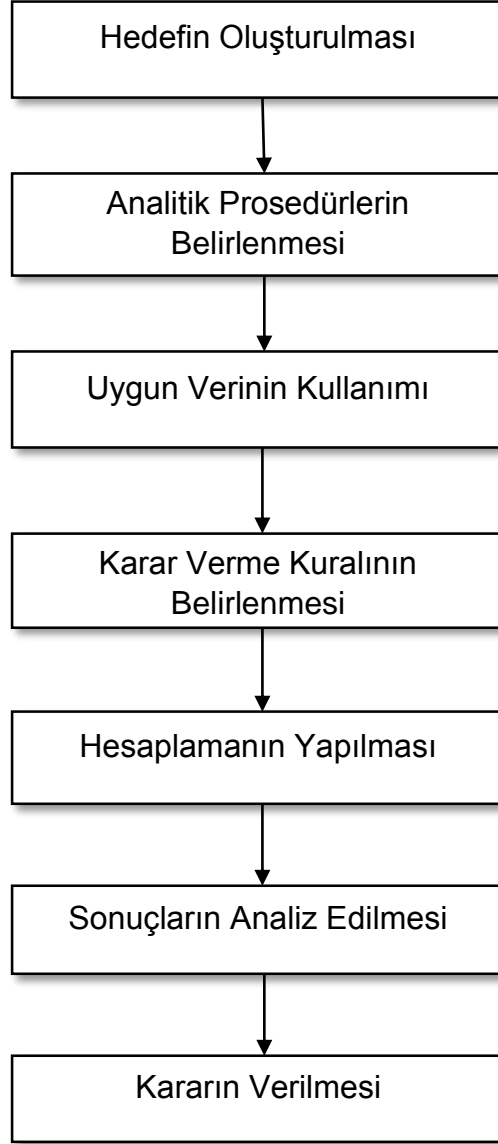
²⁰ Bozkurt, s.159

²¹ Toroslu, s.290

²² Bozkurt, s.159

4.2. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANMA AŞAMALARI

Analitik İnceleme Prosedürleri temel olarak yedi adımda uygulanabilir. Şekil 4.1 analitik inceleme prosedürlerinin uygulama aşamalarını göstermektedir.²³



Şekil 4.1. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulama Aşamaları

²³ Bozkurt, s.160-164

1. Hedefin Oluşturulması Aşaması

Denetçi yapacağı denetimin; planlama aşamasında, kanıt elde etme aşamasında veya denetimin tamamlanma aşamasında analitik inceleme tekniklerine başvurabilir. Denetçi, denetim çalışmasının hangi aşamasında ve hangi maksatla analitik inceleme prosedürlerinden yararlanacağını bu aşamada belirler. Denetçi öncelikle analitik teknikleri uygulayacağı hesap kalemlerini ve bunların kayıtlı tutarlarını tespit eder. Daha sonra ilgili hesaplara ilişkin elde edeceği kanıtların neler olacağına karar verir ve bir sonraki aşamaya geçer.

2. Kullanılacak Analitik İnceleme Prosedürlerinin Belirlenme Aşaması

İkinci aşama hedeflenen hesaplara veya hesap gruplarına ait tutarların doğru olarak kaydedilip edilmediğinin test edilmesi amacı ile en uygun analitik inceleme prosedürünün seçilmesi aşamasıdır. Denetim riskini makul bir seviyeye indirmek için, analitik inceleme prosedürlerinin kullanılıp kullanılmaması kararı da dahil olmak üzere, hangi denetim prosedürünün uygulanacağının belirlenmesi denetçinin muhakemesine bırakılmıştır.²⁴

Belirlenen hedefin niteliğine göre uygulanacak prosedürlerde farklılık gösterecektir. Bunun yanı sıra farklı türdeki analitik prosedürler farklı seviyelerde güvence sağlamaktadır. Bazı analitik prosedürler detay testleri yoluyla ilave doğrulamalar yapma gereksinimini ortadan kaldıracak kadar ikna edici kanıtlar sağlayabildiği halde bazı analitik prosedürler ancak diğer denetim prosedürleri ile birlikte kullanıldığında faydalı olurlar.²⁵

3. Uygun Verinin Kullanılması Aşaması

Analitik inceleme prosedürlerinin etkili olması ve istenen sonucun elde edilebilmesi için prosedürlerin uygulanacağı verilerinde doğru olarak belirlenmesi

²⁴ KGK,BDS 520, s.8. Erişim Tarihi:26/08/2015.
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf>.

²⁵ KGK, BDS 520, s.9

gerekir. Verilerin tercihinde genel olarak üç unsur etkili olmaktadır. Bunlar; verinin ilgili olması, verinin güvenilirliği ve veri elde edilecek geçmiş yıl sayısı olarak sayılabilir.

Verinin İlgili Olması

Karşılaştırma işlemlerinden fayda sağlanabilmesi ancak kullanılacak verilerin belirlenen hedeflere ilişkin olmasına bağlıdır. Örneğin işletmenin alacaklarını tahsil kabiliyeti araştırılıyorsa kredili satış tutarlarının kullanılması yerinde olacaktır.

Verinin Güvenirliği

Kullanılacak verinin güvenilir olması da inceleme sonucunda doğru bir karara varabilmek için son derece önemli bir etkidir. Verilerin güvenilirliği, verilerin elde edildiği kaynaktan ve verilerin niteliğinden etkilenir. İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler işletme içinden elde edilen verilere oranla daha güvenilirdir. Güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı da verilerin güvenilirliğini artırır ancak denetçi denetlenmemiş veriler yerine önceki yılların denetlenmiş verilerini kullanmayı tercih edebilir.

Veri Elde Edilecek Geçmiş Yıl Sayısı

Bilhassa trend analizi ile eğilim yüzdeleri hesaplanacaksa elde edilen sonuçların anlamlı olması yeterli miktarda geçmiş yıla ait verinin kullanılması ile mümkün olmaktadır. Asgari dört yıllık verinin kullanılması araştırma sonuçlarının daha sağlıklı olmasını sağlar.

4. Karar Verme Kuralının Belirlenmesi Aşaması

Analitik inceleme prosedürleri işletme beyanları ile fiili durum arasındaki farkları ortaya çıkarmak ve yapılacak detay testlerinin kapsamını daraltmak üzere başvurulan bir yöntemdir. Denetçinin amacı işletmenin sunduğu finansal tabloların bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirebilecek önemli yanlışlıkları içerip içermediğini inceleyerek makul bir güvence oluşturmaktır. Denetçi bu amacı doğrultusunda karar verirken kendi mesleki bilgi ve deneyimine dayanarak bir önemlilik ölçüsü belirler ve kayıtlardaki tutarlar ile fiili durum arasındaki fark bu ölçüyü aşıyorsa önemli olarak

kabul edilir. Denetçi tarafından bir karar verme kuralı olarak özgürce tayin edilen bu ölçü tutar olarak belirlenebildiği gibi oran olarak da belirlenebilir.

5. Hesaplamanın Yapılması Aşaması

Bu aşamada denetçi daha önce belirlediği hedeflere, seçmiş olduğu analitik inceleme prosedürlerini uygulayarak hesaplamalar yapar. Bu analiz sonucunda denetçi hata ve hile şüphesi uyandıran olağan olmayan durumları tespit eder. Bunun yanı sıra uygulamış olduğu analitik teknikler denetçiye bazı hedef hesapların tutarlarını tahmin etme olanağı da sunar.

6. Sonuçların Analiz Edilmesi Aşaması

Uygulanan analitik inceleme prosedürlerinden elde edilen sonuçların değerlendirildiği aşamadır. Denetçi yapmış olduğu analitik incelemenin ve diğer detay testlerinin sonuçlarını analiz eder. İnceleme sonucunda beklenen değerden önemli ölçüde sapmalar veya diğer ilgili bilgilerle uyuşmayan dalgalanmalar varsa bunların nedenleri araştırılır. Böyle bir durumda yönetim sorgulanabilir ve verilen yanıtlara göre yeni denetim kanıtları gerekebilir. Yönetimin bir açıklamada bulunmaması veya doyurucu bir yanıt verememesi durumunda farklı denetim prosedürleri uygulama ihtiyacı doğabilir.²⁶

Denetçi kesin bir kaniya varmadan önce analiz aşamasında işletme ile ilgili edindiği tüm bilgileri, diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve işletmenin doğal riskini dikkate alarak değerlendirmesini yapar.

7. Kararın Verilmesi Aşaması

Bu aşamada denetçi denetim çalışmasında takip ettiği tüm aşamaları gözden geçirerek gerekli gördüğü takdirde ilave incelemelerde bulunur ve son bir değerlendirme yapar. Neticede işletme beyanlarının bilgi kullanıcılarının kararlarını

²⁶ KGK, BDS 520, s.7-12

olumsuz yönde etkileyecek önemli yanlışlık içerip içermediği hususunda bir karara vararak denetim çalışmasını tamamlar.

4.3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN UYGULANMASINDA ZAMANLAMA

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin hangi aşamasında kullanılacağı tamamen denetçinin amacına bağlı olarak değişmektedir. Eğer denetçinin amacı işletmeyi ve içinde bulunduğu sektörü tanımak veya işletme faaliyetlerinin ne olduğunu anlamak ise analitik tekniklere denetimin planlanması aşamasında başvurulur.²⁷

Aynı şekilde işletmenin riskini belirleyip önemlilik düzeyini tespit etmek, hata ve hile olasılığı daha fazla olan alanları saptayarak bu noktalara yoğunlaşan bir program hazırlamak, kullanılacak denetim tekniklerine ve ihtiyaç duyulacak iş gücüne karar vermek söz konusu olduğunda da AİP'lerden planlama aşamasında yararlanılır.

Denetçi planlanmış bir denetim programı çerçevesinde hesap kalanlarının doğruluğunu araştırmayı, oluşturacağı görüşe dayanak oluşturmak üzere denetim kanıtı toplamayı amaçlıyorsa o takdirde analitik tekniklerden denetimin yürütme aşamasında faydalanacaktır.

Denetçi yapmış olduğu denetim çalışmalarını ve denetim kanıtlarını gözden geçirerek değerlendirmek, daha önce fark edilmeyen bir tutarsızlığın olup olmadığını tespit etmek, beklentilerle gerçekleşen değerler arasında önemli farklılıklar olup olmadığını analiz etmek amacıyla ise analitik teknikleri denetimin son aşaması olan denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında kullanacaktır.

Analitik inceleme prosedürleri denetim süresince uygulanacak testlerin önemli bir kısmını oluşturur. Yapılan araştırmalar denetimin planlanması ve tamamlanması

²⁷ Toroslu, s.304

aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinin daha etkili olduğunu ve bu prosedürlerin önemli hataları ortaya çıkarabildiğini göstermektedir.²⁸

Tablo 4.1'de Denetim Aşamaları ile bu aşamalarda uygulanan analitik prosedürlerinin niteliği ve kullanım amaçları gösterilmektedir.²⁹

Tablo 4.1 Denetim Aşamalarına Göre Kullanılan Analitik Prosedürlerin Niteliği ve Amaçları

DENETİM AŞAMALARI	AMAÇ	KULLANILAN PROSEDÜRÜN NİTELİĞİ
DENETİMİN PLANLANMASI AŞAMASI	<ul style="list-style-type: none"> Müşteri işletmeyi tanıma, Müşteri işletmenin daha önceden denetlenmemiş finansal tablolarında olabilecek hataların değerlemesini yapmak, Önemlilik limitini belirlemek, Yüksek riskli denetim alanlarını belirlemek, Denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını yapmak. 	Müşteri işletmenin denetlenmemiş cari dönemdeki verileri, geçmiş yıllardaki verilerle, işletmenin içinde yer aldığı sektör rakamlarıyla karşılaştırılır. Odak noktası müşteri işletmenin finansal pozisyonuna bağlı olarak performans durumunu tespit etmektir.
DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ (KANIT TOPLAMA AŞAMASI)	<ul style="list-style-type: none"> Hesap bakiyelerini onaylamak veya reddetmek için kanıt elde etmek, 	Birbiri ile ilişkili hesaplar arasında oran analizleri yapılarak hesap bakiyelerinin birbiri ile uyumu test edilir.
DENETİMİN TAMAMLANMASI VE RAPORLAMA AŞAMASI	<p>Ulaşılan sonuçları onaylamak için;</p> <ul style="list-style-type: none"> Gelir Tablosu, Bilanço, Nakit Akım Tablosu vs, Dipnotları, <p>son bir değerlendirmeye tabi tutarak tutarsızlık olup olmadığını araştırmak.</p>	Müşteri işletmenin finansal durumuna, performansına, nakit akışlarına ve dipnotlarına bir bütünlük içerisinde odaklanmak.

²⁸ Tesmer, s.81

²⁹ Usul, s.61

4.4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİMİN UYGULAMA AŞAMASINDA KULLANILMASI

4.4.1. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN PLANLAMA AŞAMASINDA KULLANILMASI

Bağımsız denetimin etkili bir şekilde yürütülebilmesi ancak denetim riskinin makul bir seviyeye indirilebileceği bir planlama ile mümkün olabilir.³⁰ Planlama aşaması denetimin temel yapı taşıdır ve iyi bir planlama yapılacak denetimin kalitesini önemli ölçüde artırır.³¹ Denetimin planlama aşaması, denetime ilişkin genel bir denetim stratejisinin oluşturularak bir denetim programının hazırlanmasını kapsar.³² Bu denetim programı yapılacak denetim çalışmasına kılavuzluk edeceği için büyük önem taşır.

Planlama aşamasında denetimin amacına göre yapılacak çalışmanın kapsamı, denetimde kullanılacak denetim ekibinin büyüklüğü, denetimin maliyeti ve çalışmanın zamanlaması, denetimin içerdiği riskler ve uygulanacak denetim prosedürleri planlanır. Diğer denetim tekniklerinin yanında analitik inceleme prosedürleri de planlama aşamasının vazgeçilmez bir unsurudur.

Nitekim AİP'lerin denetimin planlama aşamasında uygulanması AICPA'nın yayınlamış olduğu "Analitik Prosedürler Yönetmeliği"nde (SAS No:56) ve Türkiye'de SPK'nın yayınlamış olduğu Seri X 22 no'lu tebliğde (18. kısım 3. madde) zorunlu kılınmıştır.³³

Denetimin planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinin kullanılması denetçiye, denetimin kabul edilmesi ile alınan risk düzeyinin ortaya konması açısından önemli bir yarar sağlar.³⁴ Planlama aşamasında uygulanacak olan

³⁰ SPK, Seri: X No:22, s.44

³¹ Kardeş, s.48

³² KGK, BDS 300, s.6. Erişim Tarihi: 27/08/2015.
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf>

³³ Toroslu, s. 303

³⁴ Bozkurt, s.154

analitik prosedürler; müşteri işletmeyi tanıma, faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olma, içinde bulunulan sektördeki yerini görme imkanı sunmasının yanı sıra öngörülen denetim çalışmasının zaman, maliyet, kapsam ve işgücü olarak planlanabilmesine de de olanak tanır.³⁵

Gerçekleştirilecek analitik incelemeler ile işletmenin yapısının, faaliyetlerinin ve muhasebe politikalarının anlaşılması, doğal riske ve kontrol riskine etki edebilecek hesap ve bakiyelerin ortaya konması, önemlilik düzeyinin belirlenmesine katkı sağlanması, diğer destekleyici denetim prosedürlerinin yapı ve kapsam bakımından belirlenmesi amaçlanmaktadır.³⁶

Denetçi başlangıç analitik inceleme prosedürleri çerçevesinde uyguladığı trend ve oran analizinden elde ettiği sonuçları kullanarak işletme verilerini, geçmiş yıllar, rakipler ve sektör ortalamaları ile karşılaştırır. Ayrıca işletmenin borç ödemelerinde sıkıntı yaşayıp yaşamadığını, brüt kar marjını etkileyen hususları, stok tutar ve seviyesindeki dikkat çeken değişiklikleri, satış, maliyet ve üretimde ciddi dalgalanmaların olup olmadığını, dönem içerisinde sektörel, ekonomik veya hukuki açıdan önemli bir gelişmenin yaşanıp yaşanmadığını araştırır. Bu incelemeler neticesinde elde edilen beklenmedik sonuçlar dikkat edilmesi gereken, yanlışlık riskine sahip denetim alanlarına işaret eder.³⁷

Analitik prosedürlerin uygulanması sonucu belirlenen dikkat çekici tutarsızlıklar veya olağan olmayan durumlar varsa denetçi çalışmalarını bu alanlara yoğunlaştıran, bu alanda yapılacak testleri detaylandıran bir program hazırlar.

Analizler sonucunda olağanüstü durumlara rastlanmadığı takdirde denetçi bu alanlarda yapılacak çalışmaları azaltabilir veya hiç uygulamayabilir.³⁸ Başka bir ifade ile yapılan analitik inceleme sonuçları denetçiyi dikkat etmesi gereken konular üzerine yönlendirir.

³⁵ Toroslu, s.303

³⁶ Bozkurt, s.154

³⁷ Tesmer, s.82

³⁸ Bozkurt, s.154

Bu aşamada uygulanacak analitik prosedürler, denetim riskinin ve mali tablo kalemlerinin öneminin belirlenmesinin yanında denetim kanıtlarının elde edilmesinde yararlanılacak denetim tekniklerinin yapısının ve kapsamının belirlenmesinde de denetçiye yardımcı olur.

Planlama aşamasında denetçi analitik prosedürleri kullanarak finansal nitelikli veriler ile hem finansal karakterli hem de finansal olmayan verileri karşılaştırıp analiz etme imkanına sahiptir. Planlama aşamasında hata ve yanlışlıkları tespit etme oranının daha yüksek olması analitik tekniklerin bu aşamada uygulanmasının başka bir nedenidir. Ayrıca denetçi basit oranlardan ileri matematiksel hesaplamalara kadar kullanacağı analitik teknikleri kendi mesleki deneyim ve tecrübesine dayanarak özgürce belirler.³⁹

Sonuç olarak denetçi etkin ve kaliteli bir denetim çalışması yapabilmek için denetimin ilk adımı olan planlama aşamasından başlayarak analitik inceleme prosedürlerinden faydalanmalıdır. Diğer tekniklere oranla hem uygulanması kolay hem de maliyeti az olan analitik teknikler planlama aşamasında kullanılarak denetçiye kanıt toplama aşamasında uygulanacak denetim tekniklerinin kapsam ve miktarını belirlerken hem zaman hem de maliyet tasarrufu sağlar.

4.4.2. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KANIT TOPLAMA AŞAMASINDA MADDİ DOĞRULUK TESTİ OLARAK KULLANILMASI

Denetimin planlama aşamasında denetim programının hazırlanmasının ardından denetçi denetim çalışmalarına başlar. Test aşaması olarak da isimlendirilen bu bölümde kontrol testleri ve maddi doğrulama testleri uygulanır. Analitik prosedürlerden ise maddi doğrulama testlerinin uygulanması aşamasında yararlanır.

Detay testlerinden ve analitik inceleme tekniklerinden oluşan maddi doğrulama testlerinin temel amacı, işletme beyanlarında mevcut olduğu iddia edilen

³⁹ Zeynep Bozkurt, "Muhasebe Denetimi Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim dalı, Uluslararası İşletmecilik Bilim dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2007: 98

kayıtlı tutarların gerçek olup olmadığını araştırmaktır.⁴⁰ Denetçi bu aşamada her türlü işlem ve belgeyi, muhasebe kayıtlarını inceleyerek herhangi bir hata ve hile olup olmadığını denetler. Denetçinin bu incelemeler ve doğrulamalar sırasında ihtiyacına uygun olarak kullanabileceği her türlü bilgi ve belge denetim kanıtı olarak nitelendirilir.⁴¹

Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturma aşamasında varacağı kanıyı desteklemek amacıyla kullanılacağı finansal tablolara temel oluşturan her türlü finansal nitelikte olan veya olmayan bilgi ve belgedir. KGK tarafından yayınlanan BDS 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları Hakkında Tebliğ” e göre denetçi bu aşamada görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşabilmek için yeterli düzeyde ve ihtiyacına uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.⁴²

Denetçi işletme içinden ve dışından elde edebileceği çok sayıda kanıt türünden yararlanabilir. Bu kanıt türlerini tablo 4.2’deki gibi sınıflandırmak mümkündür.⁴³

Tablo 4.2 Kanıt Türlerinin Sınıflandırılması

1. Esas Muhasebe Verileri	2. Destekleyici Bilgiler
<ul style="list-style-type: none">- Yevmiye defteri- Büyük defter ve yardımcı defterler- Hesap planı ve açıklamaları- Mizanlar, gider dağıtım tabloları ve hesap özetleri gibi kayıtlar ve notlar	<ul style="list-style-type: none">- Fatura, çek, senet ve sözleşme gibi belgeler- Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimler- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme yoluyla edindiği bilgiler- Denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler

⁴⁰ Bozkurt, s.154

⁴¹ Dönmez, s.59

⁴² KGK, BDS 500, s.6. Erişim Tarihi: 28/08/2015.
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_500.pdf>

⁴³ Kepekçi, s.87

Muhasebe verileri işletmede hazır bulunan yazılı belgeler ile elektronik ortamdaki kayıt ve belgelerden oluşur. Önemli bir denetim kanıtı olarak kabul edilen muhasebe kayıtları; genel olarak açılış kayıtları, faturalar; sözleşmeler; defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri; hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kâğıtları ve çizelgeleri gibi bilgi ve belgeleri içerir.⁴⁴

Ancak işletme yönetimi tarafından tek taraflı olarak sunulan bu belgelerin dışında işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıt niteliği taşıyan destekleyici bilgiler, üçüncü taraflardan alınan teyitler, analist raporları veya rakiplerden elde edilen mukayese edilebilir veriler, denetim kanıtlarının güvenilirliğini arttırarak uygulanacak testlerin daha sağlıklı sonuçlar vermesini sağlar.⁴⁵

Yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiden oluşan denetim kanıtları genel olarak denetim aşamasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Ancak bunun yanı sıra denetim kanıtları geçmiş denetim çalışmalarındaki verileri veya işletmenin faydalandığı tarafsız bir uzmanın raporundaki bilgileri de içerebilir. Bununla beraber, yönetimin açıklamada bulunmayı reddetmesi gibi bazı hallerde bilgiye ulaşılamaması durumu da bir denetim kanıtı teşkil eder.⁴⁶

Denetçinin dikkat etmesi gereken bir diğer husus da toplanan denetim kanıtlarının yeterli düzeyde olmasıdır. Hem GKGDS'de, hem KGK tarafından yayınlanan BDS 500'de, hem de SPK'nın yayınlamış olduğu Seri X, 22 nolu tebliğde denetçinin görüşüne esas oluşturmak üzere yeterli miktarda denetim kanıtı toplaması zorunlu tutulmuştur.⁴⁷

Denetçi toplanacak denetim kanıtının miktarına karar verirken işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişine, işletmenin genel durumuna, hesabın veya hesap

⁴⁴ KGK, BDS 500, s.6

⁴⁵ KGK, BDS 500, s.6

⁴⁶ KGK, BDS 500, s.9

⁴⁷ Dönmez, s.61

grubunun özelliklerine ilişkin değerlendirmelerde bulunur.⁴⁸ Ayrıca denetim kanıtı miktarını etkileyen diğer faktörler, İncelenecek kalemin niteliği, önemlilik ve risk düzeyi, ana kütleinin büyüklüğü ve maliyet olarak sayılabilir.⁴⁹

Miktarının yanı sıra denetim kanıtının ihtiyaca uygun olması, güvenilir kaynaklardan elde edilmesi de uygulanacak prosedürlerin doğru sonuçlar vermesi açısından son derece önemlidir. Ayrıca denetim kanıtının kalitesi arttıkça miktarı azaltılabilir.⁵⁰

Esas kanıtların yanında denetçinin kullanacağı destekleyici kanıtlar ise⁵¹

- Genellikle maddi duran varlıkların doğrulanmasında kullanılan, doğrudan fiziksel varlığın incelenmesi ile elde edilen *fiziksel kanıtlar*,⁵²
- Sorulan bir konu hakkında bağımsız üçüncü kişilerin denetçiye vermiş olduğu yazılı yanıtlardan oluşan *doğrulamalar*,⁵³
- Mali tablolarda yer alan bilgilerin doğrulanabilmesi için başvuru olan, hesap özeti, faturalar, ödeme emirleri yönetim kurulu toplantı tutanakları gibi belgelerden oluşan *belgelenmiş kanıtlar*,⁵⁴
- Bilgi sahibi sorumlu kişilerin belli bir olay, durum veya hesaba ilişkin vermiş olduğu yazılı ifadelerden oluşan *yazılı bildirimler*,⁵⁵
- Denetçinin işletme personeli ile yüz yüze görüşmeler sonucu elde ettiği *sözlü kanıtlar*,⁵⁶

⁴⁸ Ercan Bayazıtlı, "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması", Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 1991: 119

⁴⁹ Walter G. Kell, William Boynton, Richard Ziegler, Modern Auditing, (New York: John Wiley and Sons Publication, 1989) 104.

⁵⁰ KGK, BDS 500, s. 19

⁵¹ Dönmez, s. 62-63

⁵² Güredin, s. 259

⁵³ Alvin Arens, James Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach, (ABD: Prentice Hall Publication, 1988) 170

⁵⁴ Duman, 2001, s. 75

⁵⁵ Güredin, s.261

⁵⁶ Rüçhan Derici, "Faaliyet Denetimi: Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002: 96

- Bir hesabın aritmetik olarak doğruluğuna ilişkin denetçi tarafından yapılan yeniden hesaplamalardan oluşan *matematiksel kanıtlar*⁵⁷,
- Mali oranlar, ussallık testleri veya çeşitli istatistiksel analizler yoluyla elde edilen *analitik kanıtlardan* oluşur.⁵⁸

Destekleyici kanıtlar esas kanıtlar ile birlikte toplanmalı ve değerlendirilmelidir. Toplanan her kanıt farklı bir amaca ulaşmada denetçiye faydalı olmaktadır. Destekleyici kanıtlar ile denetim amaçları ilişkisi aşağıdaki tablo 4.3'de gösterilmektedir.⁵⁹

Tablo 4.3 Destekleyici Kanıtlar ve Denetim Arasındaki İlişki

Destekleyici Kanıtlar	DENETİM AMAÇLARI					
	Mevcut Olma	Kayıtsal Doğruluk	Bütünlük	Haklar ve Yükümlülükler	Değerleme ve Dağıtım	Sınıflandırma ve Açıklama
Fiziksel Kanıtlar	X					
Doğrulamalar	X	X				
Belgelenmiş Kanıtlar	X	X	X	X	X	X
Yazılı Bildirimler	X		X	X	X	X
Sözlü Kanıtlar	X		X	X	X	X
Matematiksel Kanıtlar		X				
Analitik Kanıtlar	X		X		X	

Denetimin kanıt toplama aşamasında kontrol testleri ve maddi doğrulama testleri olmak üzere iki tip test uygulanır. Kontrol testleri hesap bakiyeleri ve işlemlerin test edilmesinden oluşurken, maddi doğrulama testleri ise mali verilere ulaşmak için uygulanan detay testlerinden ve analitik prosedürlerden oluşur.⁶⁰

⁵⁷ Kepekçi, s. 89.

⁵⁸ Bozkurt, s. 63.

⁵⁹ Kell, Boynton, Ziegler, s.112.

⁶⁰ Dönmez, s.65.

Kontrol testleri diğer adıyla uygunluk testleri işletmede iç kontrol politika ve tekniklerinin uygulamada etkin olup olmadığını anlamak için kullanılan testlerdir.⁶¹ Kontrol testleri, herhangi bir denetim alanında iç kontrol sisteminin yeterliliğinin incelenmesine yönelik olarak yapılan *sistem testleri* ile bu sistem yeterli olsa bile tasarlandığı gibi işleyip işlemediğini sınınamak için yapılan *fonksiyon testlerinden* oluşur. Kontrol testleri ile işletmenin zayıf noktaları ve yüksek riskli denetim alanları belirlenerek bu denetim alanlarına daha ayrıntılı denetim teknikleri uygulanır.⁶²

Maddi doğrulama testleri ise işlem ve hesap kalanı testlerinden oluşan detay testleri ile analitik inceleme prosedürlerini kapsar. Detay testleri riskli denetim alanlarında yeterli sayıda güvenilir kanıt toplamak için, gerektiğinde birkaç denetim tekniğinin birden kullanılabileceği, ileriden geriye veya geriden ileriye doğru daha detaylı incelemelerden oluşur.⁶³ Analitik tekniklerde denetçinin görüşüne dayanarak oluşturacak kanıtları toplamak, hesap kalemleri arasında anlamlı ilişkiler kurarak olağan olmayan durumları ortaya çıkarmak amacı ile uygulanır.⁶⁴

Denetçi denetim testleri aracılığı ile denetim kanıtı elde ederken 3. bölümde de değinilen bir takım denetim tekniklerinden yararlanır. Bunlar hatırlanacağı üzere fiziki inceleme, belge inceleme, gözlem, soruşturma, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme teknikleridir.

Denetçi kanıt toplama aşamasında analitik prosedürlerden, ana kütleyi tanımlamak, örneklem büyüklüğünü ve uygulanacak diğer maddilik testlerini belirlemek amacıyla yararlanmaktadır.⁶⁵ Bu aşamada uygulanacak AİP'lerin diğer maddilik testlerine göre stnlkleri,⁶⁶

- Her bir hesap kalanına ayrı ayrı uygulanabilmesi,
- Gider hesaplarına uygulanan tek maddilik testi olması,

⁶¹ Bozkurt, s.181

⁶² Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003) 106 – 108

⁶³ Dönmez, s.65

⁶⁴ Kaval, s.108

⁶⁵ Kardeş, s.104

⁶⁶ Bozkurt, Zeynep. s.102

- Kayıtlara geçmemiş işlemlerin belirlenebilmesi,
- Hem yıl içinde hem de yıl sonunda uygulanabilmesi şeklinde sayılabilir.

Analitik incelemeye dayalı maddilik testleri denetim kanıtlarının güvenilirliğini arttırmakta ve analitik incelemeyi diğer tekniklere göre daha verimli kılmaktadır.⁶⁷ Bu nedenle denetçi analitik prosedürler sonucu elde ettiği bilgilere dayanarak diğer maddilik testlerinin uygulama alanını daraltabilir böylelikle iş gücü, zaman, maliyet tasarrufu sağlayabilir.

Maddi doğrulama tekniği olarak analitik prosedürleri uygularken denetçi;⁶⁸

- Önemli yanlışlık risklerini göz önünde bulundurarak yönetim beyanlarının niteliğine göre uygulayacağı analitik maddi doğrulama tekniklerine karar verir.
- Belli tutarlara ve oranlara dair oluşturacağı beklentilere kaynaklık eden verilerin güvenilirliğini araştırır.
- Kayıtlı tutarlara ve oranlara ilişkin beklenti geliştirerek bu beklentinin önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek hatayı tespit etmede yeterli olup olmadığını değerlendirir.
- Kayıtlı tutarlar ile beklenen değer arasındaki kabul edilebilir fark miktarını belirler.
- Gerekli gördüğü takdirde verilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği hakkında işletme yönetimini sorgulayabilir. Verilerin doğruluğu hakkında ikna olursa işletme tarafından hazırlanan analitik verileri de kullanabilir.

BDS 520'de belirtildiği üzere zaman içinde tahmin edilebilir olma eğilimi gösteren büyük hacimli işlemler için analitik maddi doğrulama tekniklerinin uygulanması daha uygundur. Bunun sebebi farklı şartların meydana gelmemesi durumunda bu ilişkinin aynen devam edeceği beklentisidir.⁶⁹

Denetçi denetimin planlama aşamasında hazırlanmış olduğu denetim programına göre belirlenmiş olan bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin belirlenen analitik prosedürlerle yönetim beyanlarının doğruluğuna ilişkin incelemesini bu

⁶⁷ Hüseyin Ergin, Denetim, (Kütahya: yy, 2006) 102

⁶⁸ Sağlam, Yolcu, s.250

⁶⁹ KGK, BDS 520, s.8

aşamada gerçekleştirir. Aşağıdaki tabloda bilanço kalemleri, yönetim beyanları ve analitik inceleme prosedürleri arasındaki ilişkiler yer almaktadır.⁷⁰

Tablo 4.4 Bilanço Kalemleri, Yönetim Beyanları ve Analitik İnceleme Prosedürleri Arasındaki İlişkiler

Bilanço Kalemleri	Nakit ve Hasılat İşlemleri		Harcama ve Üretim İşlemleri			Yatırım ve Finansman İşlemleri		
	Nakit	Alacaklar	Stoklar	MDV	KVYK	Yatırımlar	UVYK	Öz Kaynaklar
Var Olma	X	X	X	X	X	X	X	X
Bütünlük	X	X	X	X	X	X	X	X
Haklar ve Yükümlülükler	-	-	-	-	-	-	-	-
Değerleme ve Dağıtım	X	X	X	X	X	X	X	X
Sınıflandırma ve Açıklama	-	-	-	-	-	-	-	-
Kayıtsal Doğruluk	-	-	-	-	-	-	-	-

Tabloda bilanço kalemleri nakit ve hasılat işlemleri, harcama ve üretim işlemleri ve yatırım ve finansman işlemleri olmak üzere üç bölüme ayrılmıştır. Analitik maddi doğrulama teknikleri yönetim iddialarını incelemek üzere bilanço kalemlerine uygulandığında bu iddiaları var olma, bütünlük ve değerlendirme ve dağıtım açısından test etmekte kullanılırlar.

Benzer şekilde analitik maddi doğrulama teknikleri gelir tablosu kalemlerine de doğrudan veya dolaylı olarak uygulanabilir. AİP gelir tablosu hesap bakiyelerinin test edilmesinde en güçlü tekniklerdir. Analitik prosedürler gelir tablosuna doğrudan uygulandığında gelir tablosu kalemlerinin bakiyelerini doğrulamakta kullanılırlarken, dolaylı yoldan ise gelir tablosu ile ilişkili bilanço hesaplarına uygulanarak gelir tablosu hesaplarının kalanlarına ilişkin denetim kanıtı elde edilmesini sağlarlar.⁷¹

Analitik inceleme prosedürlerin kanıt toplama ve maddi doğrulama testi olarak kullanılmasında iki sonuca ulaşabiliriz.⁷²

⁷⁰ Bozkurt, Zeynep. s.104

⁷¹ Kardeş, s. 107

⁷² Bozkurt, s.155

- Bir mali tablo kalemine analitik prosedürlerin uygulanması sonucu herhangi bir dalgalanma veya tutarsızlıkla karşılaşılmazsa uygulanacak diğer denetim tekniklerinin kapsamı daraltılmakta veya başka test olmaksızın veri kabul edilmektedir.
- Uygulanan analitik prosedürler sonucunda beklentilere göre olağan olmayan bir durumla karşılaşılırsa bu durum detay testleri ile daha detaylı incelemelere tabi tutulabilir.

4.4.3. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN DENETİMİN TAMAMLANMASI AŞAMASINDA KULLANILMASI

AICPA yayınlamış olduğu 56 numaralı yönetmelikte denetim çalışmasının tamamlanma aşamasında finansal tabloların ve çalışma kağıtlarının nihai olarak değerlendirilmesinde AİP'lerin kullanılması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca yönetmelik, denetim çalışmalarının gözden geçirilmesinde AİP'lerden; denetimde hedeflenen sonuçlara ulaşmak ve denetlenen finansal tabloları bir bütün halinde değerlendirmek amaçlarıyla yararlanılacağını belirtmektedir.⁷³

KGK tarafından yayınlanan BDS 520'de de benzer şekilde denetçinin denetim çalışmasının son aşamasına geldiğinde, müşteri işletmenin finansal tablolarının tutarlı olup olmadığına yönelik genel bir değerlendirme yaparken, elde ettiği sonuçların desteklenmesi, makul bir sonuca varılmasına yardımcı olması ve raporunda belirteceği görüşüne dayanak oluşturması amacı ile analitik prosedürlerden yararlanabileceği yer almaktadır.⁷⁴

Denetimin bu son aşamasında analitik teknikler yardımı ile veriler arasındaki doğruluk ve tutarlılık test edilerek olası maddi hatalar ve finansal sorunlar tespit edilmeye çalışılır.⁷⁵ Ancak dikkat edilmesi gereken bir noktada bu aşamada AİP'lerin uygulanmasından önce tüm denetim çalışmalarının tamamlanması gerektiği yani tüm

⁷³ AICPA, SAS 56, AU 329.22. Erişim Tarihi:04/09/2015, <<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00329.pdf>>

⁷⁴ KGK, BDS 520, s.7,11,12

⁷⁵ Toroslu, s.304.

mali işlemlerin finansal tablolara yansıtılmış olduğu ve artık herhangi başka bir işlemin olmasının beklenmediğidir.⁷⁶

Denetçi bu aşamada son olarak bazı kanıtlar elde ederek işletmenin finansal tablolarının nihai taslağı üzerindeki bilgilerin güvenilirliğini ölçmek amacı ile genel analitik testler uygular.⁷⁷ Başka bir ifade ile mali tablolarda incelenmesi gereken noktaların kalıp kalmadığını tespit etmek amacı ile finansal tablo verilerini bütçe rakamları, sektör ortalamaları ve geçmiş yıl verileri ile karşılaştırır.⁷⁸ Bu testler bazı tablo kalemlerinin önceki yıllarla veya sektörel değerlerle mukayese edilmesi şeklinde olabileceği gibi finansal nitelikte olmayan üretim, satış hacmi, çalışan sayısı gibi verilerin mukayese edilmesi biçiminde de olabilir.⁷⁹

Burada amaç çok sayıda hesabın incelenmesi değil, birbiri ile ilişkili yeterli sayıda hesabın incelenmesidir. Örneğin, satışlarla kasa ve alacaklar arasında, duran varlıklarla amortismanlar arasında, alış ve satışlarla KDV hesapları arasında, geçmiş yıl karları ile kar dağıtımı arasındaki ilişkiler incelenebilir.⁸⁰ Denetçi, incelemeleri sırasında olağan olmayan tutarsızlıklar veya sapmalar tespit ederse bu noktalar üzerine yoğunlaşarak, hata ve hile olasılıklarını değerlendirir.⁸¹

Analitik prosedürler yaygın olarak denetimin tamamlanma aşamasında yapılan işlemlerin, oluşturulan çalışma kağıtlarının ve nihai mali tabloların gözden geçirilmesinde kullanılmaktadır. Bu teknikler yardımı ile “objektif bakış” adı verilen denetlenmiş mali tablolara gerçekçi bir şekilde bakmak amaçlanmaktadır.⁸² Bu işlem mali tablolara dair toparlayıcı bir görüntü verir. Bu safhada denetçi gerektiğinde işletme yetkilileri ile görüşülerek öneri ve isteklerde bulunulabilir.⁸³

⁷⁶ Bozkurt, Zeynep: 107-108.

⁷⁷ Tesmer, s.157.

⁷⁸ Yolcu, Sağlam, s.607.

⁷⁹ Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.167.

⁸⁰ Usul, s.76.

⁸¹ Sağlam, Yolcu, s.608.

⁸² Toroslu, s.304.

⁸³ Bozkurt, s.155.

Denetçi bu aşamada çalışma kağıtlarını gözden geçirir, elde ettiği kanıtların yeterliliğinin, belirlediği önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son bir değerlendirmesini yaparak saptamış olduğu hataların mali tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları kararları etkileme derecesini araştırır. Gerekli görürse işletme yöneticilerinden düzeltme talep eder, ek denetim testleri yapabilir veya ilave kanıt toplanmasına karar verebilir.⁸⁴

Bu aşamada kullanılan analitik teknikler denetçinin elde ettiği sonuçları yorumlamadan önce geçmişte yapılması gereken ama unutulmuş düzeltmelerin olup olmadığını kontrol etme, gözden kaçan önemli değişimleri yeniden inceleme olanağı sağlarken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine ilişkin incelemelere de katkı sağlar.⁸⁵

Sonuç olarak denetçi mali tablolara uyguladığı analitik prosedürlerin sonuçlarını analiz ederek yorumlar ve denetim çalışmalarını tamamlar. Finansal tabloların makul bir güvenceye sahip olup olmadığı hakkındaki nihai kararını verir ve denetim raporunda açıklar.

4.5. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNDE KULLANILAN TEKNİKLER

Analitik prosedürleri uygulamak için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir. Bu yöntemler basit mukayeselerin uygulanmasından, ileri istatistiki teknikleri kullanarak karmaşık analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir.⁸⁶ Bu teknikler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Karşılaştırmalı Tablolar Analizi
- Dikey Analiz
- Trend Analizi
- Regresyon Analizi
- Oran Analizleri

⁸⁴ Tesmer, s.157-158.

⁸⁵ Kardeş, s.129.

⁸⁶ KGK, BDS 520, s.8.

- Ussallık Testleri
- Zaman Serisi Analizleri
- Yapay Sinir Ağları
- Benford Kanunu

4.5.1. KARŞILAŞTIRMALI TABLOLAR ANALİZİ

Yatay analiz olarak da adlandırılan karşılaştırmalı tablolar analizi, uygulaması kolay ve pratik olan, birden fazla dönemi kapsayan dinamik bir analiz tekniğidir. Bu analiz, bir işletmenin iki veya daha fazla dönemine ait bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim, nakit akım, fon akım, kar dağıtım tabloları gibi finansal tablo kalemlerinin birbirini izleyen dönemler itibariyle mukayese edilmesi, var olan değişimlerin artış veya azalış olarak hesaplanması ve yorumlanmasından oluşur.⁸⁷

Karşılaştırmalı tablolar analizi yönteminde mukayese edilecek finansal tablo bilgileri yan yana getirilerek, kalemlerdeki artış ve azalışlar hem tutar hem de yüzdesel olarak hesaplanır. Sonrasında ise bu değişimlerin işletme üzerindeki etkisi araştırılarak olumlu gelişmelerin devam etmesini desteklemeye, olumsuz gelişmeleri ise ortadan kaldırmaya yönelik tedbirler alınır.⁸⁸

Karşılaştırmalı tablolar analizinden istenen yararın elde edilebilmesi için dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır. Bunlar:⁸⁹

- Karşılaştırmada esas alınacak dönemler aynı zaman dilimlerini kapsamalıdır.
- Karşılaştırılacak finansal tablolar aynı muhasebe ilkeleri ile hazırlanmalıdır.
- Karşılaştırılacak finansal tablolar aynı para birimine göre hazırlanmalıdır.
- Karşılaştırılacak finansal tablolar enflasyon etkisinden arındırılmış olmalıdır.

⁸⁷ Sağlam, Yolcu, s.670-671.

⁸⁸ Usul, s.70.

⁸⁹ Sağlam, Yolcu, s.671.

Bir işletmenin birden fazla döneme ait mali tabloları karşılaştırmalı olarak düzenlendiğinde bu tablolar, işletmenin önceki yıllardaki ve cari dönemdeki finansal durumunu görmeye ve bugünkü finansal durumunun önceki yıllardan farklarını (artış veya azalışlarını) tespit edebilmeye, ayrıca gelecek yıllar içinde çıkarımlarda bulunmaya imkan verir.⁹⁰ Aynı zamanda bir işletmenin benzer işletmelere göre başarısını değerlendirmeye yönelik olarak bir işletmenin cari yıldaki finansal tabloları diğer işletmelerin aynı dönemine ait finansal tabloları ile karşılaştırılabilir.⁹¹

Denetçi karşılaştırmalı tablolar analizi yöntemini kullanarak bir hesabın izlenen dönemler arasında gösterdiği değişimi inceler ve cari dönemdeki durumunu değerlendirmeyi amaçlar. Herhangi bir hesabın incelenen süreç içerisinde olağan olmayan değişimler göstermesi denetçinin o noktaya yoğunlaşmasını sağlar. Aynı zamanda denetçi hesaplardaki değişimler üzerinde neden-sonuç ilişkilerini araştırır. Bir hesaptaki artış veya azalışın ilişkili başka bir hesaptaki değişimden kaynaklanıp kaynaklanmadığını tespit etmeye çalışır.⁹²

Örneğin yüzdesel olarak işletmenin stoklarındaki artış satışlarındaki artıştan fazla ise bunun nedeni yanlış stok politikası olabileceği gibi stokların şişirilmesinden de kaynaklanabilir veya banka kredileri ile kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarındaki artışlar aynı ise alınan kredinin işletme dışı amaçlar için kullanıldığı düşünülebilir.⁹³

Denetçi bir mali tablonun analiz ve yorumunu yaparken diğer bir mali tabloyu da göz önünde bulundurmalıdır. Örneğin bilançonun analizinde gelir tablosundaki verilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan tablolar birlikte değerlendirilmelidir.

Ayrıca denetçinin dikkat etmesi gereken diğer bir hususta bilançoda yer alan kalemlerin elde edildikleri dönemde muhasebeleştirilmelerinden dolayı maliyet değerleri ile bilançoda yer almalarıdır. Bu nedenle mali tablolardaki kasa, bankalar gibi bazı hesap kalemleri yakından izlenebildiği halde maddi duran varlıklar (MDV) yıllar itibari ile bilançoda maliyet tutarı ile gösterilmektedir.⁹⁴

⁹⁰ Çaldağ, s.287.

⁹¹ Usul, s.70.

⁹² Bozkurt, s.169-170.

⁹³ Bozkurt, s.170.

Karşılaştırmalı tablolar analizi iki dönem için yapılacak ise ilk dönem temel alınır. Eğer karşılaştırmalı tablolar ikiden fazla dönemi içerecek şekilde düzenlenirse bu durumda karşılaştırma iki şekilde yapılabilir.⁹⁵

- İlk yıl temel kabul edilerek sonraki dönemler için tüm mukayeseler bu yıla göre yapılır.
- Her yıl kendisinden önce gelen yıl ile mukayese edilir.

Karşılaştırmalı tablolar analizi böylelikle artış ve azalışların hem kümülatif hem de bir önceki döneme göre mukayeseli olarak, hem genel eğilimin hem de son dönemdeki eğilimin ortaya çıkarılmasına olanak sağlar.⁹⁶

Karşılaştırmalı tablolar analizi yapılırken ilk sütuna finansal tablo kalemleri yazılır. Sonra kaç dönem mukayese edilecekse o kadar sütun ilave edilerek bu kalemlerin o dönemdeki mutlak tutarları yazılır. Daha sonra ele alınan dönemden bir eksik sayıda hem mutlak fark hem de oran sütunları açılır. Her dönem için hesap kalemlerinin o dönemdeki değerinden temel yıldaki değeri çıkarılarak işareti ile birlikte mutlak fark sütunlarına yazılır. Burada fark sonucunda çıkan artı veya eksi işareti değişimin yönünü göstermektedir. Oran sütunlarında ise yüzdesel farkı hesaplamak amacıyla her dönem için hesaplanan mutlak fark temel yıldaki değerine bölünerek çıkan sonuç 100 ile çarpılır.⁹⁷

Örneğin 2 dönem için (Y_1 ve Y_2 birbirini izleyen dönemler olmak üzere) karşılaştırmalı tablolar analizi aşağıdaki şekilde yapılır.⁹⁸

HESAP ADI	TUTAR		DEĞİŞİM	
	1. YIL	2. YIL	MUTLAK FARK	ORAN (%)
HHHHHHH	Y_1	Y_2	$(Y_2 - Y_1)$	$((Y_2 - Y_1) / Y_1) * 100$

⁹⁴ Gökhan Çözeli, "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları: Analitik Prosedürler". Mali Ufuklar Dergisi, sayı:43, Ekim-Aralık 2008: 31 .S23-35. Erişim Tarihi:29/08/2015.
<http://www.mersinsmmmo.org.tr/yayinlar/mali-ufuklar-dergisi/eski-sayilar/2008-ekim-aralik.aspx>

⁹⁵ Sağlam, Yolcu, s.671.

⁹⁶ Aydın Karapınar, Figen Ayıkoğlu Zaif. Finansal Analiz, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2009) 134

⁹⁷ Hasan Bakır, Cumhur Şahin. Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi. (Ankara: Detay Yayıncılık, 2009) 170

⁹⁸ İbrahim Lazol, Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları. (Bursa: Ekin Kitabevi, 2000):15

4.5.2. DİKEY ANALİZ (YÜZDE YÖNTEMİ İLE ANALİZ)

Dikey analiz ile finansal tablolarda yer alan her bir hesap kaleminin toplamdaki veya grup içindeki oransal büyüklüğü irdelenir. Bu yöntemde her bir kalemin hem grup içindeki yüzde payı hem de mali tablo toplamı içindeki yüzde payı hesaplanır.⁹⁹

Bu analiz tekniği esas olarak bilanço ve gelir tablosu için kullanılır. Bu tekniğin uygulanması ile mali tabloların anlaşılması kolaylaşır. Tablolar okunurken veya incelenirken yüksek rakamlara boğulmak yerine hesap kalemleri arasındaki ilişkinin yüzdesel olarak ifadesi daha sade bir ifade şeklindedir.¹⁰⁰

Bu analiz tablodaki tutarlardan birinin nispi değerinin 100 kabul edilmesi ve diğer tutarların tek tek buna oranlanması ile bu bütün içinde paylarının bulunması şeklinde uygulanır. Bilançonun dikey yüzdeler yöntemi ile analiz edilmesinde aktif ve pasif toplamı 100 kabul edilir. Daha sonra aktif içindeki kalemler aktife, pasif içindeki kalemler pasife oranlanarak aktif ve pasif içindeki yüzdesel payları bulunmuş olur. Aynı uygulama aktif ve pasif gibi genel bir toplam yerine dönen varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar (KVYK) gibi grup toplamlarının 100 kabul edilmesi ve kalemlerin grup içindeki paylarının hesaplanması içinde kullanılabilir. Gelir tablosuna uygulanırken ise her zaman net satış hasılatı 100 kabul edilir ve diğer tablo kalemlerinin net satış hasılatı içindeki payı hesaplanır.¹⁰¹ Kullanılan formüller aşağıdaki gibidir.¹⁰²

Bilançonun Dikey Analizi

Grup Toplamına Göre Dikey Yüzde = (Hesabın Tutarı / Grup Toplamı) x 100
Genel Toplama Göre Dikey Yüzde = (Hesabın Tutarı / Aktif veya Pasif) x 100

⁹⁹ Bakır, Şahin, s.151

¹⁰⁰ Sağlam, Yolcu, s. 681

¹⁰¹ Doğan Argun, Cemal İbiş, Volkan Demir. "Mali Tablolar Analizi ve Uygulamaları". İSMMMO Yayınları, Yayın No:62. 4. Baskı. 2008: 59.

¹⁰² Bozkurt, s.172.

Gelir Tablosunun Dikey Analizi¹⁰³

$$(Gelir Tablosu Kalemi / Net Satışlar) \times 100$$

Dikey analiz işletmenin bilanço ve gelir tablosunun yüzdesel olarak ifade edilmesini sağlar. Bu yöntemde tek bir yıla ait finansal tablolar kullanılabileceği gibi birden fazla yılın tablolarının yüzdesel değerleri karşılaştırılarak analize dinamizm kazandırılabilir. Bu analiz hem statik hem de dinamik bir analiz yöntemidir.¹⁰⁴

Dikey yüzdeler yöntemi farklı büyüklükteki işletmelerin karşılaştırılabilmesi için zemin oluşturur. Bu yöntem ile işletmenin mali tabloları, rakip işletmelerin mali tabloları ile, sektör ortalamaları ile, geçmiş yıllardaki mali tablolar ile mukayese edilebilir.¹⁰⁵

Denetçi dikey analiz yolu ile bilanço kalemlerini incelerken işletmenin hem varlık ve kaynak dağılımlarını hem de bunların arasındaki ilişkileri rahatlıkla görebilir. İşletmenin varlık dağılımı incelenirken dönen ve duran varlıkların payı önemlidir. Genel olarak ticaret işletmelerinde dönen varlıklar aktifin önemli bir kısmını oluştururken üretim işletmelerinde bunun tersi söz konusudur. Dönen varlıklar içinde de nakit varlıklar ile alacak ve stok dağılımları önemlidir.¹⁰⁶

Kaynak dağılımına bakıldığında ise kaynakların en çoktan en aza doğru öz kaynak, uzun vadeli yabancı kaynak (UVYK) ve kısa vadeli yabancı kaynak şeklinde olması beklenir. Toplam yabancı kaynağın öz kaynaktan fazla olması denetçinin denetim riskini artırır. Aynı şekilde kaynakların nasıl kullanıldığı da denetçinin dikkat etmesi gereken bir diğer husustur.

Dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynaklardan fazla olması işletmede net çalışma sermayesinin varlığını gösterir.¹⁰⁷ Aksi bir durumda ise işletme nakit sıkıntısı

¹⁰³ Bakır, Şahin, s.152.

¹⁰⁴ Toroslu, s.292.

¹⁰⁵ Bakır, Şahin, s.152.

¹⁰⁶ Bozkurt, s.171.

¹⁰⁷ Bpzkurt , s. 171.

çekiyordur. Çok fazla net çalışma sermayesi de işletmede yatırıma dönüşmemiş atıl kaynak olduğunun bir göstergesidir. Dönen varlıkların büyük bir kısmının uzun vadeli yabancı kaynaklar ile finanse edilmesi durumu da işletmenin yüksek maliyet ile borçlandığı anlamına gelebilir.

Dikey analizin gelir tablosuna uygulanması ile ise tablodaki her bir kalemin net satışlarla olan ilişkisi incelenerek kar veya zararın nasıl oluştuğu izlenebilir. Denetçi dikey analiz yoluyla işletmeyi hem kendi içerisinde analiz ederken hem de işletme verilerini geçmiş dönemlerle ve başka işletmeler ile karşılaştırma imkanı bulur. Olağan olmayan önemli değişimler tespit edilirse o noktalara yoğunlaşır.¹⁰⁸

4.5.3. TREND ANALİZİ (EĞİLİM YÜZDELERİ YÖNTEMİ İLE ANALİZ)

Trend analizi analitik inceleme prosedürleri içerisinde sıklıkla başvurulan tekniklerden birisidir. Bu yöntem işletmenin belli bir zaman dilimindeki finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin endekslerin tespit edilmesine, diğer bir deyişle belli bir zaman diliminde seri haldeki finansal tablolarda hesap kalemlerinin eğilimlerinin incelenmesine olanak sağlar. Trend analizi hesap kalemlerindeki artış veya azalışların hesaplanmasına imkan vermesine rağmen bu değişimin sağlıklı bir şekilde yorumlanabilmesi için o hesap kalemi ile anlamlı ilişkisi olan başka bir hesap kaleminin karşılaştırılması gerekir.¹⁰⁹

Bu yöntem, işletmenin mali ve ekonomik yapısının önceki yıllarda göstermiş olduğu seyri değerlendirme, gelecek için tahminde bulunma ve planlama yapma imkanı sunar. Uzun vadede işletmenin finansal yapısının ve faaliyet sonuçlarının olumlu veya olumsuz bir seyir izlemesine neden olabilecek değişimleri en iyi meydana çıkaran yöntem trend analizi yöntemidir.¹¹⁰

¹⁰⁸ Çözeli, s.32.

¹⁰⁹ Yüksel Koç Yalkın, İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri. 5. Baskı. (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:482, 100. Doğum Yılında Atatürk'e Armağan Dizisi:36, 1981) 118.

¹¹⁰ Argun, İbiş, Demir, s.59.

Trend analizleri denetçinin amacına göre iki farklı şekilde kullanılabilir.¹¹¹

- Geçmiş dönem verilerinden yararlanarak bir hesabın beklenen değerini tahmin etmek ve kayıtlı değer ile karşılaştırmak,
- Hesabın cari dönemdeki değeri ile geçmiş dönem verilerini karşılaştırarak olağan üstü bir değişimin olup olmadığını incelemek.

Böylelikle, birbiri ile ilişkili olan hesaplardaki eğilimlerin dönemler itibarıyla etkileşimini incelemek, işletmenin kendi içinde dinamik bir analizini yaparak mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında değerlendirme yapmak mümkün olur.¹¹²

Bu yöntem ile yapılacak bir analizden beklenen faydanın sağlanabilmesi, gerçekçi yorumlar yapılabilmesi için, tabloların enflasyon etkisinden arındırılması, dönemler itibari ile aynı muhasebe ilkelerinin uygulanmış olması ve incelenecek dönemin mümkün olduğunca uzun tutulması gerekir.¹¹³

Trend analizi, denetimin planlama aşamasında olağan olmayan durumların ortaya çıkarılması ve denetim çalışmasının kapsamının belirlenmesi amacı ile kullanılırken, denetimin yürütülme aşamasında bu yöntemden denetçinin bir hesaba ilişkin beklentilerinin oluşturulmasında yararlanılmaktadır. Denetim çalışmalarında trend analizi kullanım amacına göre iki ana bölüme ayrılır.

- Basit Trend Analizi
- Regresyon Analizi

4.5.3.1. BASİT TREND ANALİZİ

Basit trend analizi incelenen kalemlerin birbirini izleyen dönemler itibari ile sahip olduğu bakiyelere uygulanan basit aritmetik hesaplamalarda kullanılan bir

¹¹¹ Bozkurt, s.165-166.

¹¹² Usul, s.74.

¹¹³ Sağlam, Yolcu, s. 690.

tekniktir. Dönemler yıl olarak seçilebileceği gibi aylık, üç aylık finansal tablo verileri de kullanılabilir.¹¹⁴

Trend analizinden beklenen yararın sağlanabilmesi için tabloların karşılaştırılabilir olarak hazırlanması gerekir.¹¹⁵ Bu analiz yöntemi işletmenin diğer işletmelerle mukayese edilmesinden çok kendi içerisinde dönemler itibari ile mukayese edilmesinde fayda sağlar¹¹⁶

Bu yöntemde, mali tablolarda analiz edilecek dönemlere ait bir yıl esas alınır. Esas alınan yıla ait tüm değerler 100 kabul edilerek diğer dönemlere ait tutarlar bu yıldaki tutarlara yüzde yöntemine göre oranlanır.¹¹⁷ Bu yöntemin gerçekçi sonuçlar vermesi için her yönüyle normal sayılan bir yıl baz yıl olarak kabul edilmelidir.¹¹⁸

Trend yüzdesi hesaplanırken her bir kalem için aşağıdaki formül kullanılır.¹¹⁹

$$\text{Trend Yüzdesi} = (\text{Kalemin Diğer Yıllardaki Tutarı} / \text{Kalemin Baz Yıllardaki Tutarı}) \times 100$$

Bu yöntem finansal tablonun tamamına uygulanabildiği gibi sadece aralarında anlamlı ilişkiler kurulabilecek belli hesap kalemlerine de uygulanabilir.¹²⁰ Yapılan analizin sonuçları yorumlanırken birbiri ile ilişkili kalemler birlikte değerlendirilmelidir. Örneğin maddi duran varlıklardaki eğilim değerlendirilirken öz kaynak ve yabancı kaynaklardaki eğilim incelenmelidir.¹²¹

¹¹⁴ Bozkurt, s. 166.

¹¹⁵ Usul, s.75.

¹¹⁶ Vasfi Haftacı, Finansal Tablolar Analizi. (Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2013) 73.

¹¹⁷ Çaldağ, s.292.

¹¹⁸ Toroslu, s.293.

¹¹⁹ Bakır, Şahin, s.160.

¹²⁰ Haftacı, 2013, s.73.

¹²¹ Sağlam, Yolcu, s.691.

Aşağıda basit trend analizi sonucu elde edilen bilgilere yönelik çeşitli yorumlar yer almaktadır.¹²²

- Bir işletmenin satış maliyetleri satışlarından daha hızlı bir artış eğiliminde ise işletme karını az göstermek için maliyetlerini olduğundan fazla gösteriyor olabilir.
- Kasa ve banka hesapları azalma eğiliminde iken ortaklardan alacaklar artıyorsa nakitlerin işletme sahipleri yararına kullanıldığı düşünülebilir.
- İşletmede alınan avanslar artış eğiliminde ise bitirilen işler için fatura kesilmediği düşünülebilir.
- Ticari alacaklar satışlardan daha hızlı bir artış eğiliminde ise bu durum başarısız bir tahsilat politikası sonucu olabileceği gibi işletmenin kaynaklarını başka amaçlarla kullanmasından dolayı kayıtlarda tahsil edilmemiş gibi göstermesinden de kaynaklanabilir.

4.5.3.2. REGRESYON ANALİZİ

Regresyon analizi bir bağımlı değişken ile ilişkili birden çok bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni tahmin etmek amacı ile modellenmesidir. Tıp ve iktisat gibi bilim dallarında kullanım yeri olan bu analiz muhasebe denetiminde geleneksel analitik yöntemlere ilave olarak¹²³ bir hesabın bakiyesinin denetçi tarafından tahmin edilmesi istendiğinde kullanılmaktadır. Teknik, bağımlı değişkeni etkileyen bağımsız değişkenlerin doğru bir şekilde belirlenerek bağımlı değişkenin tahmin edilmesini sağlayacak matematiksel bir model oluşturulabilmesi esasına dayanır.¹²⁴

Bir regresyon modeli aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:¹²⁵

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \dots + \epsilon_i$$

¹²² Bozkurt, s.168.

¹²³ Usul, s.77.

¹²⁴ Bozkurt, s.169.

¹²⁵ Dönmez, s.142.

Bu modelde Y bağımlı değişken olup beklenen değeri tahmin edilmeye çalışılan hesap kalanını temsil etmektedir. $\beta_1 X_{1i}$ birinci bağımsız değişken ve ona ait regresyon katsayısını, $\beta_2 X_{2i}$ ise ikinci değişkeni ve ona ait regresyon katsayısını ifade etmektedir. ϵ_i tesadüfi hata terimidir. Modelde bağımsız değişkenler dışında bağımlı değişkeni etkileyen unsurları simgeler.

Regresyon analizi analitik inceleme tekniği olarak özellikle hesap bakiyelerinin beklenen değerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Gelir tablosu hesapları bilanço hesaplarına göre daha tahmin edilebilir olduğundan regresyon analizinin gelir ve gider hesaplarının tahmininde kullanılması varlık ve kaynak hesaplarına göre daha uygundur.¹²⁶ Ayrıca denetçi regresyon analizinden detay testlerinin kapsamının daraltılması amacı ile faydalanabilir.¹²⁷

Regresyon analizi; işletmenin piyasa değerinin ve mali durumunun sürdürülebilirliğinin tespitinde, kredili mal satışında alacağın tahsil edilebilme yetisinin hesaplanabilmesi gibi çalışmalarda kullanılmaktadır.¹²⁸ Örneğin üretim ve pazarlama politikaları, ekonomik konjonktür gibi değişkenler işletmenin satış hasılatını etkileyebilir. Regresyon analizi kullanılarak kurulacak bir denklem ile bu değişkenlerden yararlanılarak cari yılın satış hasılatı tahmin edilmeye çalışılır.¹²⁹

4.5.4. ORAN ANALİZLERİ

Oran veya yüzde olarak ifade edilen rasyolar finansal tablolarda kalemler arasındaki ilişkiyi göstermek amacıyla kullanılırlar. Mali tablo kalemleri rasyolar yoluyla daha anlamlı hale gelirler. Rasyoların elde edilmesinden çok yorumlanması önem taşır. Bu açıdan rasyoların hesaplanması ile işletme hakkında kesin yargılara varmak doğru değildir.¹³⁰

¹²⁶ Janet L. Colbert , “Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors”, Managerial Auditing Journal, Vol.9, No.5, 1994: 4 (3-7).

¹²⁷ Dönmez, s.146.

¹²⁸ Usul, s.77.

¹²⁹ Bozkurt, s.169.

¹³⁰ Yalkın, s.100.

Bu analiz yöntemi, finansal tablolarda aralarında anlamlı ilişkiler kurulabilen hesaplar arasındaki ilişkilerin, birbirinin yüzdesi veya katı olarak belirlenerek olması gereken yüzde ve katsayılarla karşılaştırılması esasına dayanır.¹³¹

Oran analizinde elde edilen rasyolar ile işletmenin borç ödeme kabiliyetini, varlık hesaplarının verimliliğini, yabancı kaynak kullanımını ve karlılık durumunu ölçmek mümkündür.¹³² Başka bir deyişle hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurularak işletmenin çalışma durumu, karlılığı, mali ve ekonomik yapısına ilişkin bir yargıya varmaya çalışılır.¹³³

Analiz sonuçları yorumlanırken dikkate alınması gereken ölçüler aşağıda sıralanmıştır.¹³⁴

- Denetçinin tecrübesi ve kişisel yargı yeteneği,
- İşletmenin önceki dönemlerine ait hesaplanmış oranları,
- Rakip işletmelerin veya aynı sektörde başarı göstermiş diğer işletmelerin oranları,
- Bütçelerdeki bilgilere göre elde edilmiş tahmini oranlar,
- İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin oranlar veya standartlar,
- Genel standartlar.

Finansal tablolar analizinden beklenen sonuçların elde edilmesi, yalnızca tekniklerin uygulanmasına bağlı olmayıp analizler sonucunda ortaya çıkarılan verilerin gerçekçi ve anlamlı bir şekilde yorumlanmasını da gerekli kılmaktadır. Oran analizinden başarılı sonuçlar elde edebilmek için denetçinin dikkate alınması gereken bazı hususlar aşağıda sıralanmıştır.^{135 136}

¹³¹ Argun, İbiş, Demir, s.60.

¹³² Bakır, Şahin, s.131.

¹³³ Toroslu, s.294.

¹³⁴ Bakır, Şahin, s.132.

¹³⁵ Sağlam, Yolcu, s.693.

¹³⁶ Bakır, Şahin, s. 132-133.

- Finansal tablo kalemlerinden birçok rasyo elde edilmesi mümkün olmakla birlikte denetçi amacına uygun anlamlı hesaplamalar yapmalıdır.
- Elde edilen rasyolar da amacına uygun olarak değerlendirilmeli çift yönlü anlam çıkarılabilecek oranlar değerlendirilirken titiz davranılmalıdır. Örneğin stok devir hızının yüksek olması işletmenin satış politikasının iyi olmasından kaynaklanabileceği gibi, sermaye yetersizliğinden de kaynaklanabilir.
- Oranlar üzerinde enflasyonun, mevsimsel ve konjonktürel hareketlerin etkileri de dikkate alınmalıdır.
- Oranlardaki değişme oranın payında ki veya paydasındaki kalemden kaynaklanabileceği gibi her ikisindeki artış veya azalıştan da kaynaklanabilir. Bu değişikliklerin işletme açısından önemi değerlendirilmelidir.
- Bazen rasyolardaki değişmeleri değerlendirebilmek için ek bilgilere de ihtiyaç duyulabilir. Örneğin üretimdeki bir azalma ilk madde temin edilememesinden veya bir makinenin arızalanmasından kaynaklanıyor olabilir.
- Rasyoların değerlendirilmesinde işletmenin geçmiş yıllardaki verileri ve sektörün genel durumu göz önünde bulundurulmalıdır.
- Yapılan hesaplamalar yalnızca geçmişin muhasebesini yapmak anlamını taşımamalı gelecek ile ilgili tahminlerde bulunmak da amaçlanmalıdır.

Denetçi oran analizini işletmenin hem cari yıl verilerine hem de geçmiş yıl verilerine uygulayarak işletmeyi kendi içerisinde değerlendirebilir. Aynı şekilde elde ettiği sonuçları tahmini değerlerle, diğer işletmelerin verileriyle, sektör ortalamalarıyla ve standartlarla karşılaştırma imkanına da sahiptir. Oran analizinin hem statik hem de dinamik analiz yapmaya elverişli olması denetçinin işini kolaylaştırır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda beklentilere uygun olmayan tutarsızlıklar tespit edilirse bunların nedenleri araştırılır ve çalışmalar o noktalar üzerine yoğunlaştırılır.

Oran analizi dört ana başlık altında incelenebilir. Tablo 4.5'de en sık kullanılan oranlar gösterilmiştir.

Tablo 4.5 Oran Analizinde Kullanılan Oranlar

Likidite Oranları	<ul style="list-style-type: none"> • Cari Oran • Likidite Oranı • Nakit Oran
Mali Oranlar	<ul style="list-style-type: none"> • Borçların Öz kaynaklara Oranı • Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Öz Kaynaklara Oranı • Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı
Faaliyet Oranları	<ul style="list-style-type: none"> • Stok Devir Hızı Oranı • Alacak Devir Hızı Oranı • Aktif Devir Hızı Oranı
Karlılık Oranları	<ul style="list-style-type: none"> • Brüt Kar Oranı • Faaliyet Karı Oranı • Net Kar Oranı

4.5.4.1. LİKİDİTE ORANLARI

Likidite oranları işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün belirlenmesinde, yani likidite riskinin değerlendirilmesinde ve çalışma sermayesinin yeterliliğinin ölçülmesinde kullanılırlar.¹³⁷ Bu analiz yönteminde işletmenin dönen varlıkları ile kısa vadeli borçları arasındaki ilişkiler analiz edilir.

Likiditeye genel olarak işletmenin borçlarını zamanında ödeyebilme performansı olarak bakılırsa likiditenin düşük olması işletmenin riskini arttırmaktadır. Bu nedenle likiditesi zayıf olan işletmelerde denetçi daha dikkatli davranmalı gerekirse elde edilecek kanıt sayısını arttırmalıdır.¹³⁸

¹³⁷ Usul, s.63.

¹³⁸ Bozkurt, s.173.

Denetçi likidite oranlarını hesapladıktan sonra işletmeyi hem geçmiş yıl verileri ile hem de sektör ortalaması ve genel standartlarla karşılaştırarak değerlendirir. Analiz sonuçlarını yorumlarken diğer analiz sonuçlarını da göz önünde bulundurur ve gerekirse işletme yönetiminden ek bilgiler temin eder. Olağan dışı herhangi bir durumla karşılaştığında ilave kanıtlara ihtiyaç duyabilir ve yapılacak testleri detaylandırabilir.¹³⁹

Likidite analizinde temel olarak cari oran, likidite oranı ve nakit oran olmak üzere üç rasyo kullanılır.¹⁴⁰

Cari Oran

İşletmenin dönen varlıklarının kısa vadeli borçlarına bölünmesi ile bulunan rasyodur. Dönen varlıklar ile KVYK'lar arasındaki ilişkiyi kaba biçimde ölçmesine rağmen en sık kullanılan oranlardan biridir. Cari oran aşağıdaki gibi formüle edilebilir.¹⁴¹

$$\text{Cari Oran} = \text{Dönen Varlıklar} / \text{KVYK}$$

İşletmenin KVYK'larının ve beklenmedik yükümlülüklerinin zamanında finanse edilebilmesi, dönen varlıklarda olası değer kayıpları ve nakde çevirmede karşılaşılabilecek zorluklara tedbir olarak bu oranın 2 olması uygun görülür.¹⁴² Ancak bazı durumlarda bunun üzerindeki bir oran yetersiz olarak değerlendirilebildiği gibi, bazı durumlarda da ikinin altındaki bir oran yeterli olarak yorumlanabilir. Dönen varlıkların kayba uğramadan kısa vadeli kreditorlere ne derece dayanabileceğini gösteren bu oranın gelişmekte olan ülkelerde sermaye yetersizliğinden dolayı 1,5 düzeyinde olmasının yeterli sayılacağı düşünülmektedir.¹⁴³

¹³⁹ Dönmez, s.153.

¹⁴⁰ Toroslu, s.295.

¹⁴¹Yalkın, s.106.

¹⁴² Usul, s.63.

¹⁴³ Bakır, Şahin, s. 135.

Oranın 1'den küçük olması ise işletmede net çalışma sermayesi noksanı olduğunu, işletmenin nakit sıkıntısı çektiğini gösterir. Ancak bu noktada işletmenin yönetim becerisi önemlidir. Bazı işletmeler cari oranı düşük olmasına rağmen iyi yönetilerek nakit sıkıntısı yaşamazken aksine bazıları cari oranının yüksekliğine rağmen kötü yönetim sonucu nakit sıkıntısına düşebilir.¹⁴⁴

Cari oranın yüksek olması işletmeye kredi veren kuruluşlar tarafından özellikle aranan bir koşul olmasına karşın işletme için her zaman olumlu bir anlam taşımayabilir. Fonların yatırıma dönüşmeden dönen varlıklar içinde bulunması bu fonların atıl kalmasına neden olarak işletmenin karlılığını olumsuz yönde etkileyebilir.

Denetçi cari oranın yeterli olup olmadığı konusunda sağlıklı bir yorum yapabilmek için dönen varlıkları ve kısa vadeli borçları oluşturan hesap kalemlerinin birleşimlerini de değerlendirmelidir. Örneğin bazı durumlarda cari oranın yüksek olması yanlış satış politikaları neticesinde eritemeyen stoklardan kaynaklanıyor olabilir. Ayrıca denetçi, işletmenin faaliyet konusu, işletme politikaları, sektörün özelliği, mevsimsel dalgalanmalar gibi cari orana etki edebilecek diğer faktörleri de göz önünde bulundurmalıdır.¹⁴⁵

Likidite Oranı (Asit-Test Oranı)

Cari oranı tamamlayarak onu daha anlamlı hale getiren likidite oranı işletmenin hemen nakde dönüşmesi beklenmeyen varlıklarının dönen varlıklardan çıkarılması ile kısa vadeli borçlarını ölçme kabiliyetini göstermektedir. Likidite oranının birden fazla yöntem ile hesaplanması mümkündür.¹⁴⁶

Cari orana göre daha duyarlı bir ölçü olarak kabul edilen likidite oranı hesaplanırken dönen varlıklardan stoklar ve gelecek aylara ait giderler ile varsa ertelenmiş giderler çıkarılır.¹⁴⁷ Likidite oranı aşağıdaki şekillerde hesaplanabilir.

¹⁴⁴ Usul, s.63-64.

¹⁴⁵ Bakır, Şahin, s.135.

¹⁴⁶ Sağlam, Yolcu, s.694.

¹⁴⁷ Haftacı, 2013, s.76.

$\text{Likidite Oranı} = (\text{Hazır Değerler} + \text{Hızlı Paraya Çevrilebilir Değerler}) / \text{KVYK}$

$\text{Likidite Oranı} = (\text{Dönen Varlıklar} - \text{Stoklar} - \text{Diğer Dönen Varlıklar}) / \text{KVYK}$
--

Satışlarının bir anda durması halinde işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyip ödeyemeyeceğini gösteren bu oranın genel olarak 1 olması yeterli görülür. Oranın 1'in altında olması işletme riskini arttırarak denetim açısından ek denetim kanıtlarını gerektirebilir.¹⁴⁸

Denetçi likidite oranını yorumlarken alacakların ve kısa vadeli borçların vadelerini, işletmenin tahsilat kabiliyetini ve satışlar sonucu sağlanacak karların oluşturacağı fonları da göz önünde bulundurmalıdır.¹⁴⁹

Nakit Oran

Cari oran ve likidite oranına göre daha duyarlı bir ölçü olan bu rasyo satışların durduğu, alacakların tahsil edilemediği varsayımı altında işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme performansını ölçmek için kullanılır.¹⁵⁰ Oranın amacı işletmenin bir yıl içinde ödenmesi gereken borçları karşısında nakit gücünü görebilmektir.¹⁵¹ Nakit oran aşağıdaki şekilde hesaplanır.¹⁵²

$\text{Nakit Oran} = \text{Hazır Değerler} / \text{KVYK}$

Oranın çok yüksek olması işletmenin elinde gelir yaratmayan ya da yarattığı gelir fırsat maliyeti gelirinden az olan, atıl durumda kalmış gereğinden fazla nakit bulundurduğunu gösterdiği gibi oranın 0.20'den küçük olması da işletme riskini arttırır.¹⁵³

¹⁴⁸ Yalkın, s.107.

¹⁴⁹ Toroslu, s.296.

¹⁵⁰ Bakır, Şahin, s.136.

¹⁵¹ Bozkurt, s.174.

¹⁵² Toroslu, s.296.

¹⁵³ Argun, İbiş, Demir, s.63.

Denetçi düşük ya da yüksek likidite oranlarına dikkat etmelidir. Çünkü işletmenin düşük likiditeye sahip olması riskini arttırdığı gibi yüksek likiditeye sahip olması da varlık kalemlerinin hatalı olma veya şişirilmiş olma ihtimalini beraberinde getirir. Örneğin tahsil edildiği halde alacaklarda bulunan, satıldığı halde stoklarda gözüken varlıklar olabilir. Aynı şekilde kısa vadeli borçların içinde de gerçek olmayan kredi borçları bulunması mümkündür. Denetçi gerekli incelemelerini yapmadan kesin bir yorumda bulunmaktan kaçınmalıdır.¹⁵⁴

4.5.4.2. MALİ ORANLAR

Kaldıraç rasyoları da denilen bu oranlar işletmenin finansmanında kullanılan yabancı kaynak oranını gösterirler.¹⁵⁵ İşletmenin kaynak yapısının ve uzun vadeli borçlarını ödeme gücünün ölçülmesinde kullanılırlar.¹⁵⁶ Öz kaynaklar ile yabancı kaynaklar arasındaki ilişkiyi ortaya koyarak işletmenin finansman durumuna ve kredi verenlerin emniyet payının yeterliliğine ilişkin sorulara yanıtlar verirler.¹⁵⁷

Varlıkların finansmanında kullanılan ve borç verenler için emniyet marjı kabul edilen öz kaynakların yeterli olup olmadığı, işletmenin borçlanma yapısı, işletmenin gelecekte zarar etmesi, varlıklarının değer kaybetmesi veya nakit akışlarının durması gibi durumlarda borçlarını ödeyip ödeyemeyeceği hususunda önemli bilgiler sağlar.¹⁵⁸

Borçların Öz Kaynaklara Oranı

Finansman oranı olarak bilinen işletmenin mali bağımsızlık derecesini gösteren bu rasyo bazı kaynaklarda borçlanma katsayısı veya ödeme gücü katsayısı olarak da ifade edilmektedir.¹⁵⁹ Bu oran işletmenin uygun bir borçlanma politikası olup

¹⁵⁴ Bozkurt, s.174.

¹⁵⁵ Yalkın, s.109.

¹⁵⁶ Argun, İbiş, Demir, s.63.

¹⁵⁷ Bakır, Şahin, s.137.

¹⁵⁸ Sağlam Yolcu, s.695.

¹⁵⁹ Dönmez, s.157.

olmadığı hakkında denetçiye fikir verir.¹⁶⁰ Öz kaynakların yabancı kaynaklardan fazla olması her zaman arzu edilen bir durumdur. Fakat düşük maliyetli yabancı kaynak kullanılarak katlanılan maliyetten daha fazla kar elde edilebiliyorsa borçlanma yoluna gidilebilir.¹⁶¹

Bu oran aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Borçların Öz Kaynaklara Oranı} = \frac{\text{Öz Kaynaklar}}{\text{Toplam Borçlar}}$$

Oranda yer alan toplam borçlar kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakların toplamından oluşurken, öz kaynaklar ödenmiş sermaye, dağıtılmamış karlar ve dönem karı veya zararını içerir.¹⁶² Genel olarak oranın en az 1 olması istenir. Oranın 1'den küçük olması işletmenin yabancı kaynak ağırlıklı bir finansman yapısı olduğunu gösterir. Bu da işletme riskini arttıran bir unsur olarak ortaklar, alacaklılar ve denetçiler açısından kötü bir görüntüdür.¹⁶³ Zira bu durum işletmenin ağır bir faiz yükü altına girdiğinin göstergesi olabilir.¹⁶⁴

Aynı zamanda bu rasyo borç sahipleri için emniyet marjına da işaret ettiğinden kredi verenler oranın mümkün olduğunca yüksek olmasını talep ederler. Ancak oranın çok yüksek olması işletmenin riskini düşürmekle birlikte düşük maliyetli ve uzun vadeli fonlardan yeterince yararlanılarak karlı yatırımlara çevrilemediğinin de bir göstergesidir.¹⁶⁵

Denetçi bu oranı değerlendirirken alacak devir hızı, satışlar, işletmenin likidite düzeyi gibi diğer faktörleri de dikkate almalıdır. Ayrıca oranın 1'den küçük çıkması durumunda işletmenin nakit girişlerini de incelemelidir. Çünkü nakit girişleri düzenli

¹⁶⁰ Sağlam, Yolcu, s.696.

¹⁶¹ Bakır, Şahin, s. 137.

¹⁶² Yalkın, s. 109.

¹⁶³ Bozkurt, s.175.

¹⁶⁴ Usul, s.67.

¹⁶⁵ Bakır, Şahin, s.137.

olan önemli sapmalara rastlanmayan işletmeler daha düşük (öz kaynak / toplam borç) oranı ile faaliyetlerini sürdürebilirler.¹⁶⁶

Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Öz Kaynaklara Oranı

Kısa vadeli borçların öz kaynaklar içindeki payını gösteren bu oranın sanayi işletmelerinde 1/3 olmasının uygun olacağı belirtilmektedir.¹⁶⁷ Oran aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Öz Kaynaklara Oranı} = \text{KVYK} / \text{Öz Kaynaklar}$$

Oranın büyük olması işletmenin kısa vadeli borçlarını zamanında karşılamakta güçlük çektiğinin bir göstergesidir. Sermayesi yeterli olmayan işletmeler uzun vadeli kredi bulmakta zorlanırlar ve kısa vadeli borçlanma yoluna gidebilirler.¹⁶⁸ Ancak yüksek miktarlarda kısa vadeli borç işletmenin ödeme dengesini bozarak nakit sıkıntısı yaratabilir. Buna rağmen Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde uzun vadeli borçlanmanın yarattığı zorluklar işletmeleri daha fazla kısa vadeli kredi kullanmaya itmektedir.¹⁶⁹

Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı

Bu oran maddi duran varlıkların finansmanında yararlanılan kaynakların içeriğini belirlemek amacı ile kullanılır. Oranda maddi duran varlıkların elde edilmesinde öz kaynakların yüzde kaçının kullanıldığı tespit edilir.¹⁷⁰ Bu rasyo şu şekilde hesaplanır.

$$\text{Maddi Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı} = \text{MDV} / \text{Öz Kaynaklar}$$

¹⁶⁶ Ali Ceylan, Turhan Korkmaz İşletmelerde Finansal Yönetim, (Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1998) 32.

¹⁶⁷ Bozkurt, s.175.

¹⁶⁸ Yalkın, s. 110.

¹⁶⁹ Ceylan, s.32.

¹⁷⁰ Bozkurt, s.175.

Oranın hesaplanmasında maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar düşüldükten sonraki net değeri ile yer almalıdır. Yeni kurulmuş olan sanayi işletmeleri için oranın 0.65 olması uygun görülmektedir. Ancak işletmenin faaliyet konusuna ve özel durumlarına göre oran değişebilir.¹⁷¹

Oranın 1'den büyük olması istenmeyen bir durumdur. Çünkü ağır dönüş hızına sahip işletme aktiflerinin borçla finanse edildiği anlamına gelir. Bu durum işletmenin finansman yapısında uygun bir dengenin bulunmadığına işaret eder.¹⁷²

Oranın 1'den büyük olması durumunda denetçi MDV'lerin finansmanında kullanılan yabancı kaynakların vadesine bakar. İşletmenin katlanmak zorunda olduğu finansman giderlerinin incelemesini yaparak bu durumun işletme için olumsuz bir sonuç doğurup doğurmadığını değerlendirir.¹⁷³ İşletmelerin borçlandıkları kredileri işletme dışı alanlarda kullanıp finansman giderlerini işletmeye aktarmaları olasılığı bulunduğundan denetçi finansman giderlerinin izini sürmelidir.

4.5.4.3. FAALİYET ORANLARI

İşletme varlıklarının kullanılmalarındaki etkinlik derecesini ölçen bu rasyolara verimlilik oranları adı da verilir.¹⁷⁴ Bu oranlar yardımı ile işletme yönetiminin varlıkları etkin ve verimli kullanıp kullanmadığı sektördeki diğer işletmelerle, rakiplerle veya benzer işletmelerle karşılaştırmak sureti ile ölçülebilir.¹⁷⁵

Faaliyet oranlarının kullanımı ile özellikle işletmenin satışları, stokları ve alacakları arasında sağlıklı ilişkiler kurmak mümkündür.¹⁷⁶ Başka bir anlatım ile gelir tablosunda yer alan satışlar ve maliyetler gibi bazı hesaplar ile varlık toplamları, dönen ve duran varlıklar, stok ve alacaklar gibi bilanço kalemleri arasında anlamlı ilişkiler

¹⁷¹ Bakır, Şahin, s.140.

¹⁷² Yalkın, s.110.

¹⁷³ Usul, s.68.

¹⁷⁴ Yalkın, s.111.

¹⁷⁵ Sağlam, Yolcu, s.699.

¹⁷⁶ Bozkurt, s.176.

kurulabilir.¹⁷⁷ Literatürde çok sayıda verimlilik oranına rastlamak mümkün olmakla birlikte denetim süreci açısından önemli olan birkaç tanesi aşağıda incelenecektir.

Stok Devir Hızı Oranı

İşletmede stokların paraya çevrilme çabukluğunu gösteren bu oran genel olarak hesaplanabileceği gibi her stok türü için (yarı mamul, ilk madde ve malzeme gibi) ayrı ayrıda hesaplanabilir.¹⁷⁸ Stok devir hızı genel olarak aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Stok Devir Hızı Oranı} = \text{Satışların Maliyeti} / \text{Ortalama Stoklar}$$

Oranda yer alan ortalama stoklar ise dönem başı ve dönem sonu stok miktarlarının aritmetik ortalamasından oluşur.

$$\text{Ortalama Stoklar} = (\text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem Sonu Stok}) / 2$$

Oranın yüksek olması belli miktardaki bir satış hacminin gerçekleştirilmesinde daha az stok bulundurulduğunu gösterir ve bu durum stok bulundurma maliyetlerinin azalmasına imkan sağlar.¹⁷⁹ Ayrıca stok devir hızı yüksek olan işletmeler daha fazla rekabet gücüne sahip olup görece daha düşük bir fiyattan mal satarak satış hacimlerini genişletebilirler.¹⁸⁰ Ancak bu oranın artması daima işletme karının artacağı anlamına gelmez. Bazen üretim maliyetleri, yönetim, satış ve pazarlama giderleri satış hacmindeki artıştan daha hızlı artabilir.¹⁸¹

Denetçi stok devir hızı oranı hesaplandıktan sonra sonucu geçmiş yıl verileri ile, rakiplerle ve sektör ortalamalarıyla karşılaştırarak değerlendirme yapmalıdır. Oranlar arasında bulunabilecek olası farklılıkların çeşitli nedenleri olabilir. Örneğin işletmenin pazarlama politikalarının kötü olması nedeni ile stokların eritilememesi,

¹⁷⁷ Haftacı, 2013, s.80.

¹⁷⁸ Haftacı, 2013, s.82.

¹⁷⁹ Argun, İbiş, Demir, s.66.

¹⁸⁰ Sağlam, Yolcu, s.701.

¹⁸¹ Bakır, Şahin, s.141.

işletmenin tedarik nedeni ile gereğinden fazla stok bulundurması ya da aksine talepleri karşılayamayacak duruma düşmesi (sıfır stok) gibi.¹⁸²

İşletmenin satış hacmine kıyasla elinde fazla stok bulundurması stokların depolama maliyetlerinin yükselmesine, zamanla stoklarda fiziksel değer kaybı meydana gelmesine ve sigorta giderlerinin artmasına neden olabilir. Aynı zamanda moda, trend veya tüketici tercihlerinin değişmesi gibi nedenler ürünlerin elden çıkarılmasını güçleştirmektedir.¹⁸³

İşletmenin gereğinden az stok bulundurması ise alış iskontolarından yeterince yararlanamamasına, müşteri taleplerine zamanında yanıt verilememesine, üretimde aksama yaşanmasına sonuç olarak da maliyetlerin artmasına neden olabilir.¹⁸⁴

Bu oran yardımı ile stokta kalma süresi de hesaplanabilir. Stokta kalma süresi işletmenin stoklarını ne kadar zamanda sattığını gösterir ve aşağıdaki gibi hesaplanır.¹⁸⁵

$$\text{Stokta Kalma Süresi} = 360 / \text{Stok Devir Hızı}$$

Stok devir hızı yükseldikçe işletmenin stokları azalır ve stokta kalma süresi kısalmır. Böyle bir durumda stoklar hızla nakde dönüştürülebilmektedir.¹⁸⁶

Denetçi stok devir hızı oranının değerlendirmesini yaparken mevsimsel ve konjonktürel hareketleri göz önünde bulundurmalıdır. Oranın düşük çıkması işletme riskini arttırdığı için denetçi ilave testlere gerek duyulabilir. Oranın yüksek çıkması durumunda da denetçi bu yüksekliğin stokların olduğundan fazla değerlendirilmiş olma ihtimali, faturasız satıldığı için stoklardan çıkarılmayan mallar, işletme dışında sarf edilen kredilerin stoklarda gizlenmesi ve işletmenin kar gösterebilmek için stokları

¹⁸² Usul, s.64-65.

¹⁸³ Sağlam, Yolcu, s.701.

¹⁸⁴ Toroslu, s.299.

¹⁸⁵ Toroslu, s.298.

¹⁸⁶ Haftacı, 2014, s.148.

aşırı bir biçimde şişirmiş olması gibi nedenlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığını araştırmalıdır.¹⁸⁷

Alacak Devir Hızı Oranı

Peşin satıştan sonra işletmenin en önemli nakit kaynağı alacakların tahsil edilmesidir. Bundan dolayı denetçi işletmenin alacaklarını tahsil kabiliyeti ve likiditesi ile yakından ilgilenir. Alacak devir hızı da işletmenin alacaklarını tahsil etme yeteneğini ölçmenin iyi bir yoludur.¹⁸⁸

Bu rasyo işletme alacaklarının ne ölçüde etkin yönetildiğini gösterir. Alacakların bir hesap dönemi içinde kaç kez tahsil edilebildiği konusunda denetçiye bilgi verir.¹⁸⁹ Alacak devir hızı aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Alacak Devir Hızı} = \text{Net Satışlar} / \text{Ortalama Alacaklar}$$

Formülde yer alan ortalama alacaklar dönem başı ve dönem sonu alacakların aritmetik ortalamasından oluşur.

$$\text{Ortalama Alacaklar} = (\text{Dönem Başı Alacaklar} + \text{Dönem Sonu Alacaklar}) / 2$$

Oran hesabında işletmenin esas faaliyetlerinden doğan kredili satışlarından senetli ve senetsiz tüm alacakları, alıcılar, alacak senetleri ve diğer ticari hesaplar dikkate alınırken; şüpheli alacaklar, reeskont hesapları ve verilen depozito ve teminatlar oranlamaya dahil edilmez.¹⁹⁰

Oranın yüksek çıkması işletmenin iyi bir tahsilat politikası izleyerek alacaklarını vadesinde tahsil ettiğini ve vadelerin kısaldığını, aksine oranın düşük

¹⁸⁷ Dönmez, s.161.

¹⁸⁸ Bakır, Şahin, s.143.

¹⁸⁹ Usul, s.65.

¹⁹⁰ Sağlam, Yolcu, s.700.

olması ise alacaklarda vadenin uzadığını tahsilatta sıkıntı olduğunu gösterir.¹⁹¹ Oranın sektör ortalamasının altında olması batık alacaklardan, işletmenin hayali alacak hesabı açmış olmasından, tahsil edilen alacakların hesaptan düşülmemesinden veya işletme faaliyetleri ile ilgili olmayan alacakların ticari alacaklar hesabında gösterilmiş olmasından kaynaklanabilir.¹⁹² Ayrıca İşletme ortaklarından, grup şirketlerinden ve faturasız satışlarından doğan tüm alacaklarını ticari alacakları içinde gösteriyor olabilir.¹⁹³

Alacak devir hızı işletmeye kredili satış politikalarını belirlerken yol gösterir. Yüksek devir hızına sahip işletmeler daha düşük cari oran ve likidite oranı ile faaliyetlerine devam edebilirler. Düşük bir devir hızında ise kredi ve tahsilat masrafları daha fazla olacağından cari oranın yüksek olması gerekir.¹⁹⁴

Bu orandan yararlanılarak işletmenin alacaklarını ne kadar zamanda bir tahsil ettiğini gösteren tahsilat süresi hesaplanabilir.¹⁹⁵

$$\text{Alacakların Ortalama Tahsilat Süresi} = 360 / \text{Alacak Devir Hızı}$$

İşletme fonlarının kaç gün için kredili satışlara bağlandığını gösteren bir rasyodur. Başka bir deyişle senetli ve senetsiz alacakların ortalama kaç günde bir paraya çevrilebildiğini ortaya koyar. Denetçi bu oranları sektör ortalaması ve rakiplerle karşılaştırarak bir değerlendirme yapmalıdır. Ayrıca işletmenin alış ve satış kredi sürelerinde bir dengenin bulunması gerektiği de dikkate alınmalıdır.¹⁹⁶

¹⁹¹ Haftacı, 2013, s.80.

¹⁹² Usul, s.65.

¹⁹³ Bozkurt, s.176.

¹⁹⁴ Bakır, Şahin, s.143.

¹⁹⁵ Argun, İbiş, Demir, s.68.

¹⁹⁶ Bakır, Şahin, s. 144.

Aktif Devir Hızı Oranı

İşletme varlıklarının ne oranda etkin kullanıldığını ölçmek için kullanılır. İşletmelerin amaçlarından biri de en az aktif ile en çok satışı gerçekleştirmektir.¹⁹⁷ Oran aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\text{Aktif Devir Hızı} = \text{Net Satışlar} / \text{Aktif}$$

İşletmenin aktif devir hızı oranı sektör ortalamasına göre yüksekse varlıkların verimli ve etkin olarak kullanıldığı düşünülebilir. Oranın yüksek olması karlılığı da arttıran bir unsurdur.¹⁹⁸

Oranın düşük olması ise, toplam varlıklar içerisinde duran varlıkların büyük ağırlığa sahip olduğunun bir göstergesidir.¹⁹⁹ İşletmenin aktifinde duran varlıkların önemli bir yere sahip olması aktif devir hızını yavaşlatır. Aktif devir hızı düşük olan işletmelerin riski artar.²⁰⁰ Rasyonun düşük olması işletmede atıl kapasite bulunduğuna işaret eder.²⁰¹ Denetçi böyle bir durumda dönen ve duran varlık devir hızlarını da incelemeli, atıl kapasite sorunu üzerinde durmalıdır.²⁰²

4.5.4.4. KARLILIK ORANLARI

Karlılık oranları işletmenin ne kadar etkin yönetildiği hususunda nihai bir fikir veren, işletme ve finansman politikalarının başarısını değerlendirmek amacı ile kullanılan rasyolardır.²⁰³ İşletmenin belli bir dönem içinde yeterli düzeyde kar edip

¹⁹⁷ Haftacı, 2013, s.84.

¹⁹⁸ Usul, s.66.

¹⁹⁹ Argun, İbiş, Demir, s. 69.

²⁰⁰ Bakır, Şahin, s.145-146.

²⁰¹ Yalkın, s.116.

²⁰² Argun, İbiş, Demir, s.69.

²⁰³ Yalkın, s.116.

etmediğini ölçmeye yararlar.²⁰⁴ Başka bir deyişle bu oranlar yolu ile işletmenin kazanç gücü ve faaliyetlerin etkinlik derecesi değerlendirilir.²⁰⁵ Bu oranlara en çok ilgi gösterenler işletme ortakları ve işletmeye ortak olma potansiyeli olan yatırımcılardır.²⁰⁶

Bu oranları öz kaynaklar üzerinden karlılık oranları ve satışlar üzerinden karlılık oranları olarak ikiye ayırmak mümkün olmakla birlikte gelir tablosundan hesaplanan karlılık oranları denetim açısından önemli kanıtlar elde etmede kullanılırlar.²⁰⁷ Karlılık oranlarının başlıcaları aşağıdaki gibidir.

Brüt Kar Oranı

Bu oran malların satış fiyatı ile maliyeti arasındaki farktan oluşan brüt satış karının net satışlardaki yerini belirtir.²⁰⁸ Brüt kar oranı işletmenin esas faaliyetlerinden elde ettiği karlılık yüzdesidir. Diğer bir ifade ile faaliyetler sonucu elde edilen kar marjıdır.²⁰⁹ Oran aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

$$\text{Brüt Kar Oranı} = \text{Brüt Satış Karı} / \text{Net Satışlar}$$

Orandaki net satışlar, satış iadelerinden ve iskontolardan arındırılmış satış miktarını göstermektedir.²¹⁰ Bu oranın yeterli olup olmadığını belirlemek amacı ile işletmenin geçmiş yıllardaki durumu ve sektör ortalamaları ile karşılaştırmalar yapılır.²¹¹ Mukayeseler sonucunda brüt kar oranının sektör ortalamasından yüksek olması işletme lehine yorumlanırken, altında olması denetçinin mutlaka dikkate alması gereken istenmeyen bir durumdur.

²⁰⁴ Usul, s.68.

²⁰⁵ Toroslu, s.300.

²⁰⁶ Bakır, Şahin, s.146.

²⁰⁷ Dönmez, s.162.

²⁰⁸ Toroslu, s.300.

²⁰⁹ Usul, s.68.

²¹⁰ Argun, İbiş, Demir, s.72.

²¹¹ Sağlam Yolcu, s.704.

Kar marjı sektör ortalamasından az olan işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmesi oldukça güçtür. Bu durum işletmenin riskini arttıran bir unsurdur. Ancak denetçi işletmenin gizli oto finansman yapmak amacı ile maliyetlerini olduğundan fazla göstererek kar marjını düşük tutabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Eğer böyle bir durum söz konusuysa denetçi işletme yönetiminden yanlış uygulamanın düzeltilmesini talep eder. Olumlu cevap alamazsa denetim raporunu buna göre düzenler.²¹²

Faaliyet Karı Oranı

İşletmenin iş hacmi ve rantabilitesi hakkında bilgiler veren bu oranda işletmenin faaliyet giderleri düşüldükten sonra ulaştığı karlılık değerlendirilir.²¹³ Faaliyet rantabilitesi olarak da adlandırılabilen bu oran aşağıdaki gibi hesaplanır.²¹⁴

$$\text{Faaliyet Karı Oranı} = \text{Faaliyet Karı} / \text{Net Satışlar}$$

Bu rasyo işletmenin esas faaliyet konusundan sağlamış olduğu net gelirini göstermiş olduğu için oldukça önemlidir. Bu oranın denetiminde denetçi geçmiş yıl verileri ve sektör ortalamaları ile karşılaştırmalar yapar. Genel karlılık düzeyinin normal seviyelerde olup olmadığı test edilir. Oranın normal olduğu durumlarda denetim açısından sorun yoktur. Ancak oranda düşme varsa işletmenin faaliyet giderleri artmış demektir. Denetçi bu artışın fiktif olup olmadığını ayrıntılı incelemelidir.²¹⁵

Oranın sektör ortalamasından yüksek olduğu durumda ise denetçi işletmenin karını yüksek göstermek amacı ile bazı giderleri kayıtlara almamış olabileceğini ve faaliyet gelirlerine hayali girişler yapılmış olma ihtimalini değerlendirmelidir.

²¹² Usul, s.69.

²¹³ Bozkurt, s.178.

²¹⁴ Argun, İbiş, Demir, s.72.

²¹⁵ Usul, s. 69.

Net Kar Oranı

Bu oran işletmenin vergiden sonraki karının yeterli olup olmadığını gösterir. Dönem net karının net satışların yüzde kaçını oluşturduğunu belirten bu oran aşağıdaki gibi formüle edilir.²¹⁶

$$\text{Net Kar Oranı} = \frac{\text{Dönem Net Karı}}{\text{Net Satışlar}}$$

Oranın yüksek olması veya yükselme eğilimi göstermesi işletme için olumlu olarak değerlendirilir.²¹⁷ Oranın yorumlanmasında geçmiş yıl verileri ve sektör ortalamaları ile karşılaştırmalar yapılabileceği gibi brüt kar ile birlikte değerlendirilmesinde de fayda vardır. Vergi oranının aynı kaldığı durumlarda brüt kar değişmezken net kar düşüş eğiliminde ise bunun sebebi bazı maliyetlerin satış fiyatına dahil edilememesi olabileceği gibi bilinçli olarak karın düşük gösterilmesi de arzulanıyor olabilir.

Benzer şekilde aynı dönemde net kar oranı değişmezken brüt kar düşmüş ise işletme düşük fiyat politikası uyguluyor ya da varlıklarını etkin kullanamıyor olabilir. Bu tür durumların varlığında denetçi kesin bir kaniya varmadan önce ayrıntılı incelemelerde bulunmalıdır.²¹⁸

4.5.5. USSALLIK TESTLERİ

Ussallık testleri, denetçinin mesleki bilgi ve tecrübesine dayanarak, finansal nitelikte olmayan verilerden yararlanıp bu veriler arasında ilişki kurması, bu ilişki yolu ile de bir hesap kaleminin beklenen tutarının tahmin etmesidir.²¹⁹ Örneğin bir otelde odaların doluluk oranından otel gelirinin tahmin edilmesi²²⁰

²¹⁶ Bakır, Şahin, s.147.

²¹⁷ Toroslu, s.301.

²¹⁸ Usul, s.69-70.

²¹⁹ Usul, s.76.

²²⁰ Bozkurt, s.178.

Diğer bir anlatımla bir bağımlı değişkeni etkileyen bağımsız değişkenler yardımı ile bağımlı değişkenin tahmin edilmeye çalışılmasıdır. Örneğin çalışan işçi sayısı, ortalama ücretler ve işçilik saatleri gibi bağımsız değişkenler kullanılarak işçilik maliyetlerinin tahmin edilmesi²²¹

Denetçi az zaman harcıyıp diğer yöntemlere oranla daha fazla maliyet tasarrufu yaparak her hangi bir hesapla ilgili beklentilerini oluşturabilir.²²² Ancak mali nitelikte olmayan verileri tespit etmedeki güçlükler yöntemin en önemli dezavantajıdır.²²³

Ussallık analizi sürecinde öncelikle bağımsız değişkenler tanımlanır. Sonra tahmin edilecek hesap ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye uygun bir model geliştirilir. Son olarak da uygun tahminler oluşturulur. Ulaşılan tahminler test edilen hesapla önemli bir çelişki oluşturmuyorsa olumlu bir görüşe varmak mümkündür.²²⁴

Finansal olmayan bilgilerin analiz edilmesinde kullanıldığından ussallık testlerinden denetimin planlama aşamasında yararlanılması önemlilik arz eder.²²⁵ Çünkü denetçi ussallık testleri yardımıyla gerçekleşen ve tahmini verileri mukayese edip hata olasılığını yüksek gördüğü riskli alanlara yoğunlaşan çok daha etkin bir plan hazırlama imkanına sahip olur.

Bilanço ve gelir tablosundaki kalemlerin ussallık analizinde birlikte incelenmesi hesaplar arasındaki ilişkileri ve hesapların birbirlerine olan etkilerini ortaya çıkararak işletmenin şu anki ve gelecekteki durumu hakkında bir kanıya varmasında denetçiye yardımcı olur.²²⁶

²²¹ Abdullah Berçin, Muhasebe ve Vergi Denetimi. (İstanbul: Kriter Yayınları, 2011) 65.

²²² Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, Alagöz, Yanık, s.152.

²²³ Toroslu, s. 302.

²²⁴ Toroslu, s. 302.

²²⁵ Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim. (Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002) 262.

²²⁶ Çözeli, s.33.

4.5.6. ZAMAN SERİSİ ANALİZLERİ

Zamana bağılı olarak elde edilen ve zaman sırasında düzenlenerek oluşturulan sayı dizisine zaman serisi denilmektedir.²²⁷ Zaman serilerinde amaç zamana göre sıralanmış sayı dizisinin modellenmesi yoluyla geleceğe ilişkin tahminler elde etmektir.²²⁸

Bir mali olaya ilişkin zaman serilerinde karşılaşılan dalgalanmalar, ekonomik, sosyal, psikolojik vb. etmenlerin söz konusu olayı farklı şiddet ve yönde etkilemesinden kaynaklanır. Bu dalgalanmalar dört grupta toplanabilir.²²⁹

- **Genel Eğilim (Trend) (T)** Zaman serisinde uzun zaman içinde oluşan artma veya azalma yönündeki eğilim. Örneğin tüketici zevk ve alışkanlıklarındaki değişmelerin veya kişi başına düşen gelirdeki değişmelerin fiyat değişimleri üzerindeki etkisi²³⁰.
- **Mevsimsel Dalgalanmalar (M)** Birbirini izleyen yıllar itibarıyla aynı aylarda zaman serisinde meydana gelen benzer dalgalanmalar. Örneğin ramazan ayında alkol ve sigara satışlarının azalması, okul kıyafeti satan bir firmanın eylül ayında satış hacminin artması²³¹
- **Konjonktürel Dalgalanmalar (K)** Bir zaman serisinde trend etrafında bir yıldan uzun süreli olarak görülen periyodik olmayan dalgalanmalardır. Bu dalgalanmalara krizler, ekonomik genişleme veya daralmalar sebep olabilir.²³²

²²⁷ Barış Sıpağı , “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2001: 148-149.

²²⁸ Necmi Gürsakal, Bilgisayar Uygulamalı İstatistik II, (Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları, 1998) 331.

²²⁹ Gürsakal, s.332.

²³⁰ Dönmez, s.168.

²³¹ Zeki Doğan, “Zaman Serilerinin Analizinde ARIMA ve Deterministik Modellerin İncelenmesi”, Harran Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Zootekni Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2000: 20.

²³² Gürsakal, s.332.

- **Düzensiz Dalgalanmalar (D)** Zaman serilerinde trend, mevsimsel ve konjonktürel olmayan beklenmedik nedenlerle ortaya çıkan geçici özellik gösteren düzensiz dalgalanmalardır. Deprem, sel, savaş gibi durumlarda ortaya çıkabilirler.²³³

Bu bileşenler toplamsal veya çarpımsal modellerde bir araya getirilebilirler. Y zaman serisi değeri olmak üzere model aşağıdaki şekillerde oluşturulabilir.²³⁴

$$Y = T + K + M + D$$

$$Y = T \times K \times M \times D$$

Zaman serilerinin tahmin edilmesinde kullanılan yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilir.²³⁵

- Trend Analizi
- Üssel Düzeltme Yöntemleri
- Uyarlayıcı Arındırma Yöntemi
- Ayrıştırma Yöntemleri
- ARMA Modelleri
- Box-Jenkins Modelleri

Bilgisayar olmaksızın uygulanmasının hem güç hem de maliyetli olduğu zaman serisi analizleri konuya ilişkin bilgisayar paket programlarının yaygınlaşması ile denetimin pek çok alanında kullanım alanı bulmaktadır.²³⁶

Zaman serisi analizi, müşteri işletmenin mali verilerindeki olağan olmayan sapmaların ve dalgalanmaların araştırılması için seçilen aylık, üç aylık veya yıllık verilerinin analiz edilmesinde büyük katkı sağlayabilmektedir Bu analiz yöntemi özellikle işletmenin stoklar, alacaklar, borçlar, satış gelirleri, maliyetleri, brüt kar marjı

²³³ Dönmez, s.169.

²³⁴ Gürsakal, s.333.

²³⁵ Doğan, s.2.

²³⁶ Dönmez, s. 170.

ve stok devir hızı gibi verilerinin analiz edilmesinde önemli ölçüde yarar sağlamaktadır.²³⁷

Zaman serisi bileşenleri maddi doğruluk testleri uygulanırken denetim amaçlarıyla bağlantılı olarak kullanılabilir. Örneğin düzensiz dalgalanmalar işletme verilerinde sapmalar olduğunun ipuçlarını verirken, mevsimsel dalgalanmalar verilerdeki değişimin yıldan yıla olağan mevsimsel hareketlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususunda denetçiye yardımcı olur.²³⁸

4.5.7. YAPAY SİNİR AĞLARI

Yapay sinir ağları insan beyninin çalışma prensibinden esinlenerek geliştirilmiş, deneme yanılma yöntemi ile öğrenbilme yeteneğine sahip, yeni durumlara adapte olabilecek esneklikte ve oldukça hızlı bir bilgisayar sistemidir.²³⁹

Yapay sinir ağları regresyon analizindeki gibi önceden belirlenmiş bir modele gereksinim olmadan mevcut veriler arasındaki ilişkiyi öğrenen ve yeni bir durumla karşılaştığında genelleme yapabilen bir sistemdir. Ayrıca yöntem diğer analitik prosedürlerden farklı olarak doğrusal olmayan ilişkileri de tanımlayabilme özelliğine sahiptir.²⁴⁰

Tümevarım mantığı ile çalışan sistem özellikle doğrusal olmayan, çok boyutlu, karmaşık ve kusurlu sorunların çözümünde matematiksel model ve algoritmaların bulunamaması halinde yaygın olarak kullanılmaktadır.²⁴¹

²³⁷ Kenneth S Lorek, Bruce C. Branson, Rhoda C. Icerman, "On The Use of Time Series Models as Analytical Procedures", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.11, No.2, Fall 1992: 66-69 s.66-87.

²³⁸ Dönmez, s.170.

²³⁹ Meltem Karaatlı, Serpil Senal, Mahmut Sami Öztürk. "Denetim Planlaması Aşamasında Analitik İnceleme Tekniği Olarak Yapay Sinir Ağları Kullanımı: Bir Firma Uygulaması", Ege Akademik Bakış Dergisi, cilt.14, sayı 4, ekim 2014: 641 637-648.

²⁴⁰ Eija Koskivaara, "Artificial Neural Networks in Analytical Review Procedures", Managerial Auditing Journal, 19(2), 2004: 192 s.191-223.

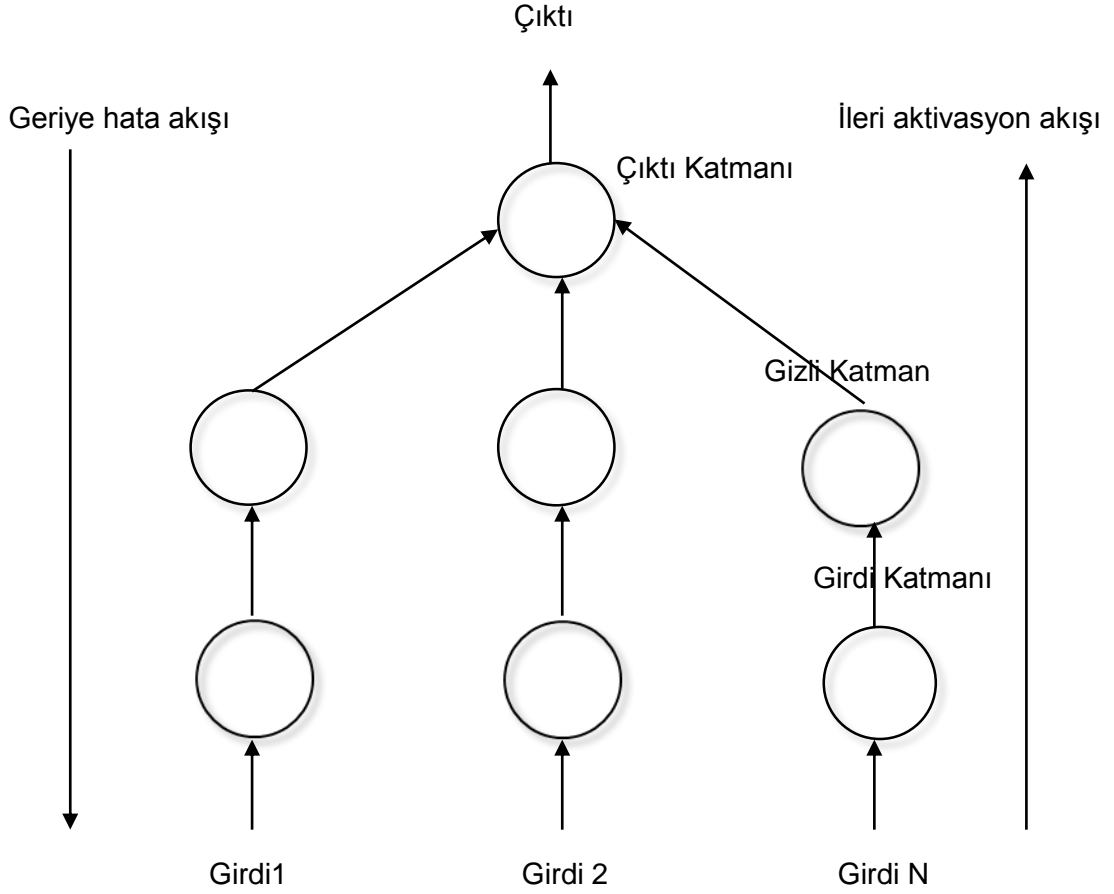
²⁴¹ Usul, s.76.

Sistemde temel süreç elemanları olan nöronlar, birbirlerine ağlarla bağlanmış durumdadırlar ve bu ağlar öğrenme, hafızaya alma, veriler arasındaki ilişkileri ortaya koyma yeteneğine sahiptirler.²⁴² Sistemin giriş ve çıkış katmanları nöronlardan oluşmaktadır. Girdiler giriş katmanı yolu ile dış ortamdan alınır ve çıktılar çıkış katmanından dışarıya iletilir. Girdi katmanı ile çıktı katmanı arasında ise bir kara kutu gibi davranan ve bu iki katman arasındaki ilişkiyi sağlayan saklı (gizli) katman bulunur. Saklı katman girdi ve çıktı katmanları arasında doğrusal olmayan ilişkiler varsa çıktılarından genelleme yapmayı kolaylaştırır. Yöntemde ağın öğrenilebilmesi için ağa örnek bir veri seti sunulur. Katmanlar içinde gruplanmış nöronların ağırlıkları sürekli olarak düzeltilerek öğrenme işlemi gerçekleşir.²⁴³

Tahmin etme ve sınıflandırmada sıklıkla “çok katmanlı algılayıcı” adı verilen, çok sayıda girdi, çıktı ve ara katmandan oluşan ileri beslemeli bir yapay sinir ağı kullanılmaktadır. Şekil 4.2 ‘de çok katmanlı algılayıcı modeli gösterilmektedir.

²⁴² Dönmez, s.165.

²⁴³ Tuğba Efendigil, Semih Önüt ve Cengiz Kahraman, “A Decision Support System For Demand Forecasting With Artificial Neural Networks And Neuro-Fuzzy Models: A Comparative Analysis” Expert Systems with Applications, 36 2009:6699 s.6697–6707.



Şekil 4.2. Çok Katmanlı Algılayıcı Model²⁴⁴

Şekilde görüldüğü üzere sisteme sunulan her girdi vektörü ileriye doğru bir çıktı vektörü üretir. Ağın ürettiği çıktı vektörü ile hedef çıktı vektörü arasındaki fark ağda geriye doğru yayılarak ağırlıkları düzeltilir ve bu süreç öğrenme süreci olarak adlandırılır.²⁴⁵

Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler, yapılan işlemlerin karmaşık olması ve miktarının artması hata ve hile tespitini güçleştirmiş denetim sürecinin uzamasına neden olmuştur. Bu durum denetim çalışmalarında farklı analitik prosedürlerin kullanılmasını gündeme getirmiştir. Sınıflandırma, kümeleme ve tahmin

²⁴⁴ Shaikh A. Hamid, Zahid Iqbal, "Using Neural Networks For Forecasting Volatility Of S&P 500 Index Futures Prices" Journal of Business Research, 57, 2004:1118 s.1116-1125.

²⁴⁵Eija Koskivaara, "Artificial Neural Network Models for Predicting Patterns in Auditing Monthly Balances" Turku Centre for Computer Science, TUCS Technical Report No 67. 1996: 6.

gibi pek çok alanda etkili bir şekilde uygulanabilen yapay sinir ağıları bağımsız denetimde de kullanılmaya başlanmıştır.²⁴⁶

Özellikle, mali açıdan var olan problemlerin ortaya konması, iç kontrol riskinin değerlendirilmesi, maddi hataların ve yönetim hilelerinin meydana çıkarılması ve denetim ücretinin tespit edilmesi gibi alanlarda kullanıldığı görülmektedir.²⁴⁷ Ayrıca bu yöntemden işletme kazancının ve ürün maliyetlerinin tahmin edilmesi, kredi kartı hilelerinin saptanması, kredi riskinin öngörülmesi gibi konularda da yararlanılmaktadır.²⁴⁸

4.5.8. BENFORD KANUNU

20. yüzyılın başlarında ortaya atılan günümüzde matematik, istatistik ve mühendislik gibi pek çok alanda uygulama alanı bulan benford kanunundan bilgisayar destekli dijital analizlerde analitik inceleme prosedürü olarak yararlanılmaktadır. Benford Kanunu bağımsız denetimde düşük ve yüksek tutarlı verilerin aynı risk düzeyinde test edilmesini sağlayarak hata ve hilelerin tespit edilmesine imkan veren bilgisayar destekli bir denetim tekniğidir.²⁴⁹

Dijital analiz son yıllarda popülerliği artan tümden gelim metoduyla hata ve hileleri tespit edilmesinde kullanılan, sayı listelerinin ve şablonlarının test edilebilmesine imkan veren bir analitik inceleme metodudur.²⁵⁰ Diğer bir anlatımla yuvarlanmış rakamları, sayı kombinasyonlarını ve rakamların anormal tekrarlanmalarını inceleyen yeni bir denetim tekniğidir.²⁵¹

²⁴⁶ Karaatlı, Senal, Öztürk, s.646.

²⁴⁷ Koskivaara, 2004, s.202.

²⁴⁸ Dönmez, s.168.

²⁴⁹ Murat Engin Akkaş, "Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 9/1, 2007:204 s. 191-207.

²⁵⁰ Dönmez, s.132.

²⁵¹ Mark J. Nigrini, "Adding Value with Digital Analysis. The Internal Auditor", 56(1), 1999:21 s.21-23.

Benford Kanunu sayıların ilk hanesi başta olmak üzere belirli hanelerinde her bir rakam için rastlanma olasılığının eşit olmadığını farklı oranlarda olduğunu öngören bir matematik kuralını matematiksel olarak formüle edip geliştirmiştir. Başka bir deyişle Benford Kanunu bir sayının belli bir hanesinde herhangi bir rakamın bulunma ihtimaline ilişkindir.²⁵²

Benford gözlemleri sonucunda ilk rakamı düşük olan sayıların ilk rakamı yüksek olan sayılardan daha fazla olduğu sonucuna varmıştır.²⁵³ Burada “ilk rakam” kavramı ile her sayının soldan başlayarak ilk rakamı, ondalıklı sayılarda da benzer şekilde soldan başlanarak sıfırlar göz ardı edildiğinde ulaşılan ilk rakam kastedilmektedir.²⁵⁴

Benford Kanunu bütün ilk rakamlar D harfi ile gösterilmek üzere aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.²⁵⁵

$$\text{Log} (1 + 1 / D) \text{ veya } \text{Log} ((D + 1) / D)$$

Örneğin,

İlk rakamın 3 olma olasılığı

$$\text{Log} (3+1/3) = \text{Log} (4/3)$$

İlk iki rakamın 56 olma olasılığı

$$\text{Log} (56+1/56) = \text{Log} (57/56)$$

İlk üç rakamın 789 olma olasılığı

$$\text{Log} (789+1/789) = \text{Log} (790/789)$$

Aynı formül kullanılarak ikinci, üçüncü, dördüncü ve daha sonraki rakamlar içinde formüller hesaplanabilir. Örneğin 2. Rakamın 3 olması için 13,23,33,.....,93 olma olasılıklarının toplanması gerekir.

$$\text{Olasılık } P = \sum_{d_1=1}^9 \text{Log} ((1 + d_1d_2) / d_1d_2)$$

$$P = \sum_{d_1=1}^9 \text{Log} ((1 + d_13) / d_13) = \text{Log} (14/13) + \text{Log} (24/23) + \dots + \text{Log} (94/93)$$

²⁵² Ramazan Yanık, Tuna Han Samancı, “Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (1), 2013: 336 s.335-348.

²⁵³ Lawrence M. Leemis, Bruce W. Schmeiser, Diane L. Evans, “Survival Distributions Satisfying Benford’s Law”, The American Statistician, 54(4), 2000: 236 s.236-241.

²⁵⁴ Yanık, Samancı, s.336.

²⁵⁵ Yanık, Samancı, s.339.

Bugün benford kanununun denetim alanında kullanımı yaygınlaşmak ile beraber kanun her veriye uygulanamamaktadır. Yöntemin analizde kullanılabilmesi için verilerin bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Bu özellikler aşağıda sayılmıştır.²⁵⁶

- Bir olgu sonucunda elde edilen sayılar aynı olayı ifade etmelidir. Örneğin fonların değerleri veya net karlar gibi.
- Sayılar elde edilirken maksimum veya minimum limitleri olmamalıdır.
- Veriler eşit olasılık şansına sahip atanmış sayılardan oluşmamalıdır.
- Doğal ve rastlantısal olduğunun bir delili olarak veriler büyük parçalardan çok küçük parçalardan oluşmalıdır.

Uygulamada Benford Kanunu için en uygun muhasebe verilerinin alacaklar, borçlar ve satışlar gibi muhasebe kalemleri olduğu görülmektedir.²⁵⁷ Ayrıca yöntem uygulanırken örneklem yerine verinin tamamının alınması analizin güvenilirliğini arttırmaktadır.

Benford testleri, veri üzerinde genel bir fikir veren ilk basamak ve ikinci basamak testlerinden oluşan genel analizler ile ilk iki basamak, ilk üç basamak veya son iki basamak gibi testlerden oluşan özel analizlerden oluşur.²⁵⁸

Tablo 4.6'da Benford Kanunu'na göre bir sayının ilk dört basamağındaki rakamların ortaya çıkış frekansları gösterilmiştir.²⁵⁹

²⁵⁶ Philip D. Drake, Mark J. Nigrini, "Computer Assisted Analytical Procedures Using Benford's Law" Journal of Accounting Education, 18, 2000: 132 s.127-146.

²⁵⁷ Akkaş, s.198.

²⁵⁸ Yanık, Samancı, s.342.

²⁵⁹ C. Mustafa Türkyener, "Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı", Sayıştay Dergisi sayı:64, ocak-mart 2007:115, s. 111-122, Erişim Tarihi:15.09.2015
<<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der64m5.pdf>>

Tablo 4.6 Benford Kanunu'na Göre Bir Sayının İlk Dört Basamağındaki Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları

RAKAMLAR	BASAMAKLAR			
	BİRİNCİ	İKİNCİ	ÜÇÜNCÜ	DÖRDÜNCÜ
0		0,119679269	0,101780	0,100180
1	0,301029996	0,113890103	0,101380	0,100140
2	0,176091259	0,108821499	0,100970	0,100100
3	0,124938737	0,10432956	0,100570	0,100060
4	0,096910013	0,100308202	0,100180	0,100020
5	0,079181246	0,096677236	0,099790	0,099980
6	0,06694679	0,093374736	0,099400	0,099940
7	0,057991947	0,090351989	0,099020	0,099900
8	0,051152522	0,087570054	0,098640	0,099860
9	0,045757491	0,084997352	0,098270	0,099820

İlk Rakamlar Testi: Örnekleme için kullanılmayan genel bir testtir. Verilerin Benford Kanunu'na uygunluğunu ölçmek için kullanılır.²⁶⁰

İkinci Rakamlar Testi: İlk rakamlar testi gibi uygunluğu ölçmede kullanılan genel bir testtir. Aynı şekilde örnekleme için kullanılmaz. Bu iki ön testten alınacak sonuçlar verilerin Benford Kanunu'na uygunluğunu gösterir.²⁶¹

İlk İki Rakam Testi: Denetçinin örnekleme yapabileceği, olası hataların ve sapmaların belirlenebildiği, ilk rakam ve ikinci rakam testinden daha kapsamlı bir testtir.²⁶²

²⁶⁰ Yanık, Samancı, s.343.

²⁶¹ Akkaş, s.199.

²⁶² Yanık, Samancı, s. 343.

İlk Üç Rakam Testi: İlk ve İkinci rakam testlerinden daha kapsamlı bir testtir spesifik örneklemeler yapmak için kullanılabilir.²⁶³ Genellikle 10.000'den fazla olan verilerde uygulanır.²⁶⁴

Analizin uygulanmasında hata ve hileleri ortaya çıkarmak için Benford yasasından yararlanılırken bu yöntem ile tahmin edilen ilk rakamların dağılımları ile gerçek muhasebe verilerinin ilk rakamlarının dağılımları karşılaştırılır.²⁶⁵ Var olan sapmalar belirlenerek bu alanlara ilave denetim teknikleri uygulanır ve daha fazla denetim kanıtı elde edilir.

Analiz sonucunda bulguların yorumlanmasında Ki kare, Z istatistiği, Ortalama Mutlak Sapma gibi istatistiksel yöntemlerden yararlanılır.²⁶⁶

²⁶³ Scott Daniel Petucci. "Benford's Law: Can it Be Used to Detect Irregularities in First Party Automobile Insurance Claims?", Journal of Economic Crime Management, Winter 2005:5.

²⁶⁴ Dönmez, s.136.

²⁶⁵ Yanık, Samancı, s.342.

²⁶⁶ Dönmez, s.137.

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KGK'DAN YETKİ ALMIŞ BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın ilk dört bölümünde bağımsız denetimle ilgili temel kavramlar, denetim standartları, bağımsız denetim süreci ve aşamaları, analitik inceleme prosedürleri ve analitik incelemede kullanılan teknikler teorik olarak ele alınmıştır. Bu bölümde ise KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algısı üzerine yapılan araştırmanın değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

5.1. KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Genel anlamda kamu gözetimi, bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere ve standartlara uygunluğunun, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir.

Türkiye'de kamu gözetimi alanında faaliyet göstermek ve bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak, yüksek kalitede, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunumunu sağlamaktır.

Kurumun başlıca görevleri aşağıdaki gibi sayılabilir:

- Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, gerekli güveni temin etmek ve kaliteyi arttırmak,
- Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

5.1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ KGK TARAFINDAN YETKİLENDİRİLMESİ

KGK bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin KGK tarafından yetkilendirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacı ile 25 Ocak 2013 tarihli 28539 sayılı “Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği”ni yayınlamıştır.

Bu tebliğin “Yetkilendirme Şartları” adını taşıyan 2. bölümünün 5. maddesinde bağımsız denetim kuruluşu olarak yetkilendirme şartları aşağıdaki gibi sayılmıştır.¹

- a) Sermaye şirketi olması,
- b) Paylarının ve hisselerinin nama yazılı olması,
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- d) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- e) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- f) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- g) Denetçilerinin bağımsız denetçi belgesine sahip olması,
- h) En az iki sorumlu denetçisinin bulunması,

¹ Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği. Erişim: 10/12/2015
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_yetkilendirme_tebliqi.pdf>

- i) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- j) Denetim kadrosunun, asgari olarak, denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- k) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- l) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- m) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- n) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- o) Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- p) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmamasıdır.

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları yukarıda belirtilen şartları taşıdıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte KGK'ya başvuruda bulunurlar. Kurum tarafından yapılan incelemeler sonucunda başvuruda bulunan kuruluşlardan gereken şartları sağladığına karar verilenler, doksan gün içinde belirtilen harç ve ücretleri ödemeleri ve Kuruma tescil talebinde bulunmaları durumunda sicile kayıt ve ilan edilerek bu kuruluşlara "Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi" verilir.²

² Sağlam, Yolcu, s.84

5.1.2. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KGK TARAFINDAN YETKİLENDİRİLMESİ

Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği'nin 2. bölümünün 6. maddesinde ise denetçi olmak isteyenlerin sağlaması gereken şartlar aşağıdaki gibi sayılmıştır.³

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- b) Meslek mensubu olması,
- c) Türkiye'de yerleşik olması,
- d) Medeni hakları kullanmaya ehliyeti bulunması,
- e) Uygulamalı mesleki eğitimini tamamlamış olması,
- f) Denetçilik sınavında başarılı olması,
- g) Adli sicil kayıtlarında; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezası, devletin güvenliğine, anayasal düzenin işleyişine, milli savunmaya, devlet sırlarına karşı suçlar ile casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkumiyeti olmamak,
- h) Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- i) Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması.

Denetçi olmak isteyen meslek mensupları yukarıda sayılan şartları taşıdıklarını gösteren bilgi ve belgeler ile birlikte şahsen veya görev aldığı denetim kuruluşu aracılığıyla KGK'ya başvurur. Kurum tarafından gerekli şartları sağladığına karar verilen meslek mensupları gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve kuruma tescil talebinde bulunmaları durumunda sicile kayıt ve ilan edilirler. Tescil işleminin ardından bu kişilere bağımsız denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir.⁴

³ Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği

⁴ Sağlam, Yolcu, s.79-80.

5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırma planlanırken KGK'dan yetki almış bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinden aşağıdaki hususların değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin, denetimin hangi aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinden faydalandıklarını ortaya koymak,
2. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin denetim sürecinde hangi analitik inceleme prosedürlerinden yararlandığını ortaya koymak,
3. Denetim sürecinde bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinden yararlanma nedenlerini ortaya koymak,
4. Denetim sürecinde bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerinden yararlanma sıklığını ortaya koymak,
5. Denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme prosedürlerinin etkinliğini değerlendirmek,
6. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında karşılaşılan zorlukları ortaya koymak,

5.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın ana kütesini 2015 yılı Ağustos ayı itibariyle KGK'dan denetim yetkisi almış bulunan 195 bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlarda çalışan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Ana kütle sınırlı sayıda olduğu için tüm firmalara ve bu firmalarda faaliyetini sürdüren 300'den fazla denetçiye ulaşılmaya çalışılmıştır.

5.4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

5.4.1. ARAŞTIRMANIN MODELİ, VERİ VE BİLGİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Tanımlayıcı araştırma modelinin kullanıldığı araştırmada veri toplama yöntemi olarak verileri nesnel olarak toplayıp istatistiksel analizleri yapabilmeye uygun yöntemlerden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmanın amaçları göz önünde bulundurularak 2 bölümden ve 15 sorudan oluşan anket formu düzenlenmiştir. Ancak soruların zaman alması ve yanıtlayıcıların isteksiz davranması üzerine yanıt yüzdesini arttırmak amacıyla ilk bölümde yer alan denetçilere ve firmalara yönelik sorular anket formundan çıkarılarak 10 sorudan oluşacak şekilde anket formuna son şekli verilmiştir.⁵

Anket formlarının denetim şirketlerine ve bağımsız denetçilere ulaştırılmasında web tabanlı özel bir anket programı kullanılmıştır. Bununla birlikte e-posta ve telefon yolu ile de hatırlatmalar yapılarak geri dönüşüm oranı arttırılmaya çalışılmıştır. Ancak araştırmanın yapıldığı dönemin rapor hazırlama ve ara mali tabloların denetimi sürecine denk gelmesi nedeniyle cevaplama yüzdesi hedeflenen oranda gerçekleşmemiştir.

Sonuç olarak araştırma çerçevesinde 195 bağımsız denetim kuruluşunun tamamı ile iletişime geçilmiş olup 40 farklı firmada çalışan 46 bağımsız denetçi geri bildirimde bulunmuştur. Geri dönüşüm oranı firma bazında %20,51 olarak gerçekleşmiştir.

5.4.2. VERİLERİN ANALİZ YÖNTEMİ

Anket yanıtlarından elde edilen veriler düzenlenerek SPSS 15.0 veri değerlendirme programı ile analize tabi tutulmuştur.

⁵ Araştırmada uygulanan anket EK 2’de yer almaktadır.

5.5. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULARIN YORUMLANMASI

Araştırma kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere hangi tür şirketlerin denetimi yapıldığı sorularak katılımcılardan denetimini yaptıkları tüm şirketleri işaretlemeleri istenmiştir. Verilen yanıtlar Tablo 5.1’de görülmektedir.

Tablo 5.1. KGK Tarafından Verilen Yetki İle Denetimi Yapılan Şirketler

	İşletme Sayısı	Oran (%)
Halka Açık Şirketler	23	50,0
2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Tanımlanmış Olan Kuruluşlar	17	37,0
Factoring Şirketleri	13	28,3
Finansman Şirketleri	8	17,4
Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri	7	15,2
Bankalar	6	13,0
Finansal Kiralama Şirketleri	5	10,9
Diğer	35	76,1

Ankete katılan bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler en çok halka açık şirketlerin denetimini yaptıklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan şirketlerin %50’si KGK tarafından verilen yetki ile halka açık şirketlerin denetimini yaparken, %37’si 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda belirtilen şirketlerin denetimini yapmaktadır. Bu şirketleri sırası ile factoring şirketleri, finansman şirketleri, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve bankalar izlemektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin denetimini en az yaptıkları şirket türü ise finansal kiralama şirketleri olmaktadır. Ayrıca denetçilerin %76,1’i diğer şirketlerin denetimini yaptıklarını da belirtmiştir.

5.5.1. DENETİM SÜRECİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN KULLANILMA AŞAMALARI

Araştırma kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere denetim sürecinin hangi aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinden

yararlandıkları sorulmuştur. Bu soruda denetçilerin birden fazla yanıt işaretlemesine olanak verilerek denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerinden yararlandıkları tüm aşamaların görülmesi amaçlanmıştır. Ankete katılan denetçilerin yanıtları Tablo 5.2'de görülmektedir.

Tablo 5.2. Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanılma Aşamaları

Denetim Aşamaları	İşletme Sayısı	Oran (%)
Planlama Aşaması	23	50,0
Kanıt Toplama Aşaması	38	82,6
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	22	47,8

Tablo 5.2'de görüldüğü üzere denetçiler denetimin her aşamasında analitik inceleme prosedürlerinden yararlanmaktadır. Ankete katılan denetçilerin %50'si analitik inceleme prosedürlerinden denetimin planlama aşamasında faydalanırken, denetçilerin %47,8'i analitik inceleme prosedürlerinden denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında yararlandığını belirtmiştir. Denetçilerin %82,6'sının ise kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerini kullandığı görülmüştür. Sonuç olarak denetçilerin denetim sürecinin her aşamasında analitik inceleme prosedürlerinden yararlandığı ancak en çok kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerini kullandıkları görülmektedir.

Ayrıca araştırmada bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerini en çok hangi denetim aşamasında kullandıkları sorulmuştur. Tablo 5.3'de bağımsız denetçilerin denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerinden yararlanma sıklıkları görülmektedir.

Tablo 5.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Aşamalarında Kullanım Sıklığı

Denetim Aşamaları	İşletme Sayısı	Oran (%)
Planlama Aşaması	7	15,3
Kanıt Toplama Aşaması	29	63,0
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	10	21,7
Toplam	46	100,0

Ankete katılanların yanıtları incelendiğinde denetçilerin %63'ü analitik inceleme prosedürlerine sıklıkla kanıt toplama aşamasında başvurmuştur. Denetçilerin %21,7'si analitik inceleme prosedürlerini en sık denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında kullandığını belirtirken, çoğunlukla planlama aşamasında yararlanmayı tercih eden denetçilerin oranı ise %15,3 olarak gerçekleşmiştir.

Neticede denetçilerin denetim sürecinde en çok kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinden yararlandıkları görülmektedir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin %82,6'sı denetimin kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerinden yararlanırken, %63'ü analitik inceleme prosedürlerine en çok kanıt toplama aşamasında başvurduğunu belirtmiştir.

Araştırmada bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri için ayırdıkları toplam zamanın denetim aşamalarındaki yüzdesel dağılımı sorulmuştur. Katılımcıların yanıtları Tablo 5.4'de yer almaktadır.

Tablo 5.4. Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri İçin Ayrılan Toplam Zamanın Denetim Aşamalarına Göre Dağılımı

		%0-20	%21-40	%41-60	%61-80	%81-100	Toplam
Planlama Aşaması	f	20	8	4	2	1	35
	%	57,1	22,9	11,4	5,7	2,9	100,0
Kanıt Toplama Aşaması	f	4	8	14	8	6	40
	%	10,0	20,0	35,0	20,0	15,0	100,0
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	f	16	9	4	3	3	35
	%	45,7	25,7	11,4	8,6	8,6	100,0

Araştırmaya katılan bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerinin denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri için ayrılan toplam zamanın yüzde kaçını hangi denetim aşamasında kullandığı incelendiğinde;

- Planlama aşamasında denetçilerin %57,1'i zamanının %0-20'sini, %22,9'u zamanının %21-40'ını, %11,4'ü zamanının %41-60'ını, %5,7'si zamanının %61-80'ini, %2,9'u ise zamanının %81-100'ünü harcamaktadır.
- Kanıt toplama aşamasında denetçilerin %10'u zamanının %0-20'sini, %20'si zamanının %21-40'ını, %35'i zamanının %41-60'ını, %20'si zamanının %61-80'nini, %15'i zamanının %81-100'ünü harcamaktadır.
- Denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında denetçilerin %45,7'si zamanının %0-20'sini, %25,7'si zamanının %21-40'ını, %11,4'ü zamanının %41-60'ını, %8,6'sı zamanının %61-80'ini, %8,6'sı zamanının %81-100'ünü harcamaktadır.

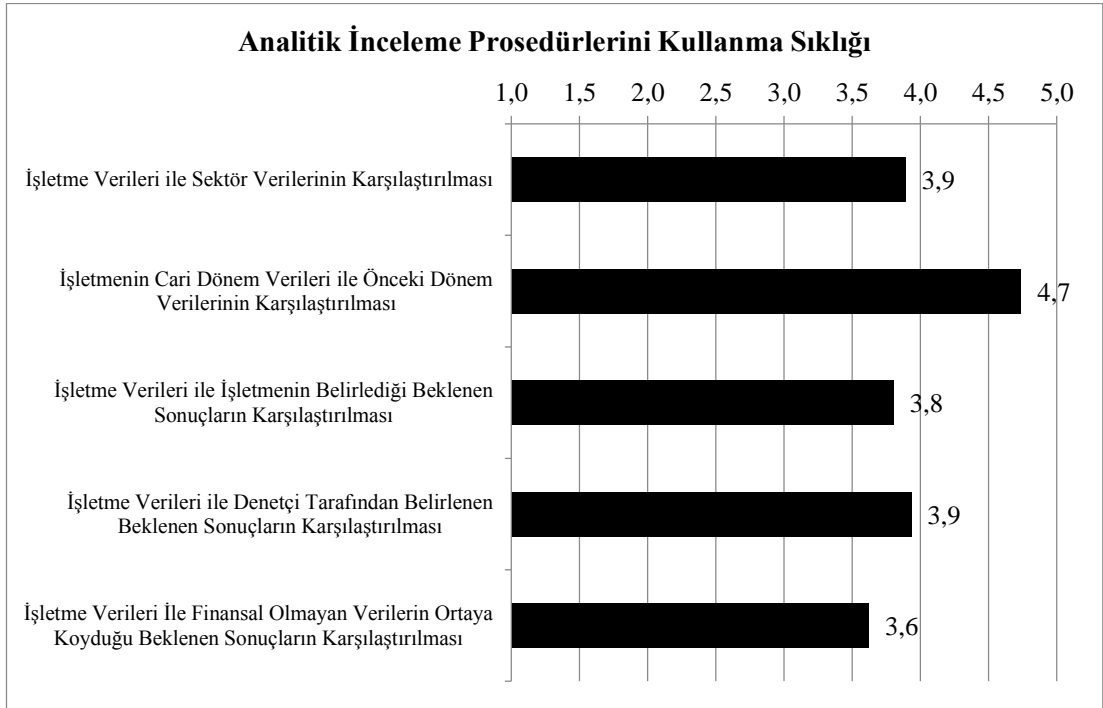
Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin %80'i denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri için ayırdıkları zamanın %0-40'ını planlama aşamasında harcarken, %71,4'ü zamanının %0-40'ını denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında harcamaktadır. Denetçilerin %70'i ise zamanının %40'dan fazlasını kanıt toplama aşamasında harcadığını belirtmektedir. Sonuç olarak ankete katılanların denetimin kanıt toplama aşamasında analitik inceleme prosedürlerine daha fazla zaman ayırdığı görülmektedir.

5.5.2. DENETİM SÜRECİNDE YARARLANILAN ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ

Araştırmada bağımsız denetim şirketlerine ve bağımsız denetçilere analitik inceleme prosedürlerinden ne sıklıkta yararlandıkları sorulmuştur. Katılımcıların yanıtları Tablo 5.5'de gösterilmektedir. Ayrıca tablo 5.5'deki verilerin ağırlıklı ortalaması alınarak Şekil 5.1 elde edilmiştir.

Tablo 5.5. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı

		1 Hiç Başvurulmaz	2 Nadiren Başvurulur	3 Ara Sıra Başvurulur	4 Çoğunlukla Başvurulur	5 Çok Sık Başvurulur	Toplam
İşletme Verileri İle Sektör Verilerinin Karşılaştırılması	f		2	10	25	9	46
	%		4,3	21,7	54,3	19,6	100,0
İşletmenin Cari Dönem Verileri İle Önceki Dönem Verilerinin Karşılaştırılması	f				12	34	46
	%				26,1	73,9	100,0
İşletme Verileri İle İşletmenin Belirlediği Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması	f	1	1	12	24	8	46
	%	2,2	2,2	26,1	52,2	17,4	100,0
İşletme Verileri İle Denetçi Tarafından Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması	f		5	4	25	11	45
	%		11,1	8,9	55,6	24,4	100,0
İşletme Verileri İle Finansal Olmayan Verilerin Ortaya Koyduğu Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması	f	1	5	13	17	9	45
	%	2,2	11,1	28,9	37,8	20,0	100,0



Şekil 5.1. Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin yanıtları incelendiğinde denetçilerin denetim sürecinde en sık olarak (4,7) “işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılması” analitik inceleme prosedürünü kullandığı görülmektedir. Katılımcıların %73,9’u bu prosedüre çok sık başvururken, %26,1’i de çoğunlukla başvurmaktadır.

Diğer prosedürlerin kullanılma sıklığı birbirine yakın düzeydedir. “İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması” prosedürüne bakıldığında katılımcıların %19,6’sı çok sık, %54,3’ü çoğunlukla, %21,7’si ara sıra ve %4,3’ü ise nadiren bu prosedürü kullanmaktadır.

“İşletme verileri ile denetçi tarafından beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürünün kullanılma sıklığına bakıldığında katılımcıların %24,4’ü çok sık, %55,6’sı çoğunlukla, %8,9’u ara sıra, %11,1’i ise nadiren bu prosedüre başvurduğunu belirtmiştir.

“İşletme verileri ile işletmenin belirlediği beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürüne katılımcıların %17,4’ü çok sık, %52,2’si çoğunlukla, %26,1’i ara sıra, %2,2’si nadiren başvurmakta iken, denetçilerin %2,2’si bu prosedürü hiç kullanmadığını belirtmiştir.

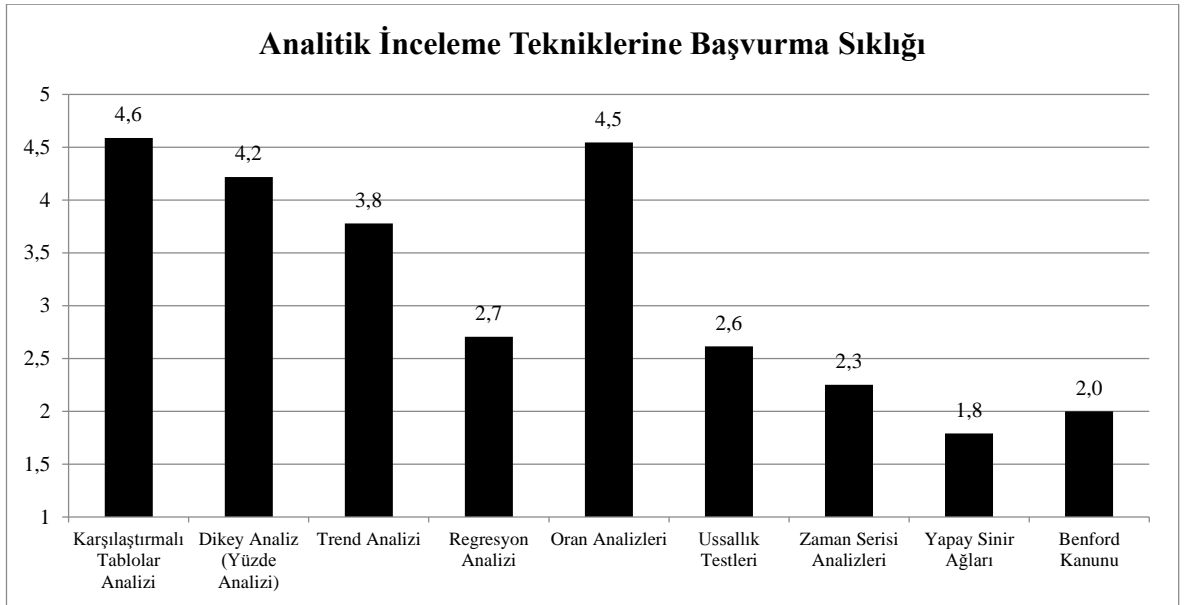
En az yararlanan prosedür olan “İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması” prosedürüne katılımcıların %20’si çok sık, %37,8’i çoğunlukla, %28,9’u ara sıra, %11,1’i nadiren başvururken, %2,2’si hiç başvurmamaktadır.

5.5.3. DENETİM SÜRECİNDE KULLANILAN ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

Araştırma kapsamında bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklıkları sorulmuştur. Katılımcıların vermiş oldukları yanıtlar Tablo 5.6 ‘da düzenlenmiştir. Tablo 5.6 ‘da ki verilerin ortalamaları alınarak Şekil 5.2 oluşturulmuştur.

Tablo 5.6 Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı

Analitik İnceleme Teknikleri		Hiç	Nadiren	Ara Sıra	Çoğunlukla	Çok Sık	Toplam
		Başvurulmaz	Başvurulur	Başvurulur	Başvurulur	Başvurulur	
Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	f			2	15	29	46
	%			4,3	32,6	63,0	100,0
Dikey Analiz (Yüzde Analizi)	f			7	22	17	46
	%			15,2	47,8	37,0	100,0
Trend Analizi	f	1	2	15	15	12	45
	%	2,2	4,4	33,3	33,3	26,7	100,0
Regresyon Analizi	f	7	9	19	8	1	44
	%	15,9	20,5	43,2	18,2	2,3	100,0
Oran Analizleri	f				21	25	46
	%				45,7	54,3	100,0
Ussallık Testleri	f	9	14	10	7	4	44
	%	20,5	31,8	22,7	15,9	9,1	100,0
Zaman Serisi Analizi	f	12	15	11	6		44
	%	27,3	34,1	25,0	13,6		100,0
Yapay Sinir Ağları	f	23	10	7	2	1	43
	%	53,5	23,3	16,3	4,7	2,3	100,0
Benford Kanunu	f	19	12	5	4	2	42
	%	45,2	28,6	11,9	9,5	4,8	100,0



Şekil 5.2. Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı

Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklıkları incelendiğinde en sık başvuru alan analitik inceleme tekniğinin “karşılaştırmalı tablolar analizi” (4,6) olduğu görülmektedir. Katılımcıların %63’ü bu tekniğe çok sık, %32,6’sı çoğunlukla, %4,3’ü ise ara sıra başvurduğunu belirtmiştir.

Katılımcıların “karşılaştırmalı tablolar analizinden” sonra en sık başvurdukları ikinci teknik “oran analizleri” tekniğidir (4,5). Denetçilerin %54,3’ü bu tekniğe çok sık başvururken %45,7’si çoğunlukla bu tekniği kullandığını belirtmiştir.

Bu iki tekniği kullanım sıklığına göre sırasıyla dikey analiz, trend analizi, regresyon analizi, ussallık testleri, zaman serisi analizi ve Benford Kanunu izlemektedir. En az kullanılan analitik inceleme tekniğinin ise “yapay sinir ağları” olduğu görülmektedir. Katılımcıların %2,3’ü bu tekniğe çok sık, %4,7’si çoğunlukla, %16,3’ü ara sıra, %23,3’ü nadiren başvururken, %53,5’i bu tekniğe hiç başvurmamaktadır.

5.5.4. DENETİM SÜRECİNDE ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİ KULLANMA NEDENLERİ

Araştırmada denetçilerin bağımsız denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerine başvuru nedenlerini tespit etmek için katılımcılardan soruda belirtilen bazı kullanım nedenlerini sıralamaları istenmiştir. Verilen yanıtlar değerlendirildiğinde Tablo 5.7 elde edilmiştir.

Tablo 5.7 Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Nedenleri

Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Nedenleri	Ortalama Sıra
Risk Değerlemede Etkili Bir Araç Olduğu İçin	3,2
Tutarsızlıkların Ortaya Çıkarılmasına Yardımcı Olduğu İçin	3,6
Denetimin Etkinliğini Arttırdığı İçin	3,7
Detay Testlerinin Kapsamını Daraltmak İçin	4,4
Analitik Kanıtları Daha Güvenilir Bulduğum İçin	4,8
Maddi Doğrulama Testi Olarak	5,6
Zaman Tasarrufu Sağladığı İçin	6,1
Maliyet Etkinliği Sağladığı İçin	6,6
İş Gücü Tasarrufu Sağladığı İçin	6,9

Tablo 5.7 görüldüğü üzere denetçilerin denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerinden yararlanmasının en önemli nedeni analitik inceleme prosedürlerinin risk değerlemede etkili bir araç olmasıdır. Denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanmasının ikinci nedeni AİP'lerin tutarsızlıkların ortaya çıkarılmasına yardımcı olmasıdır.

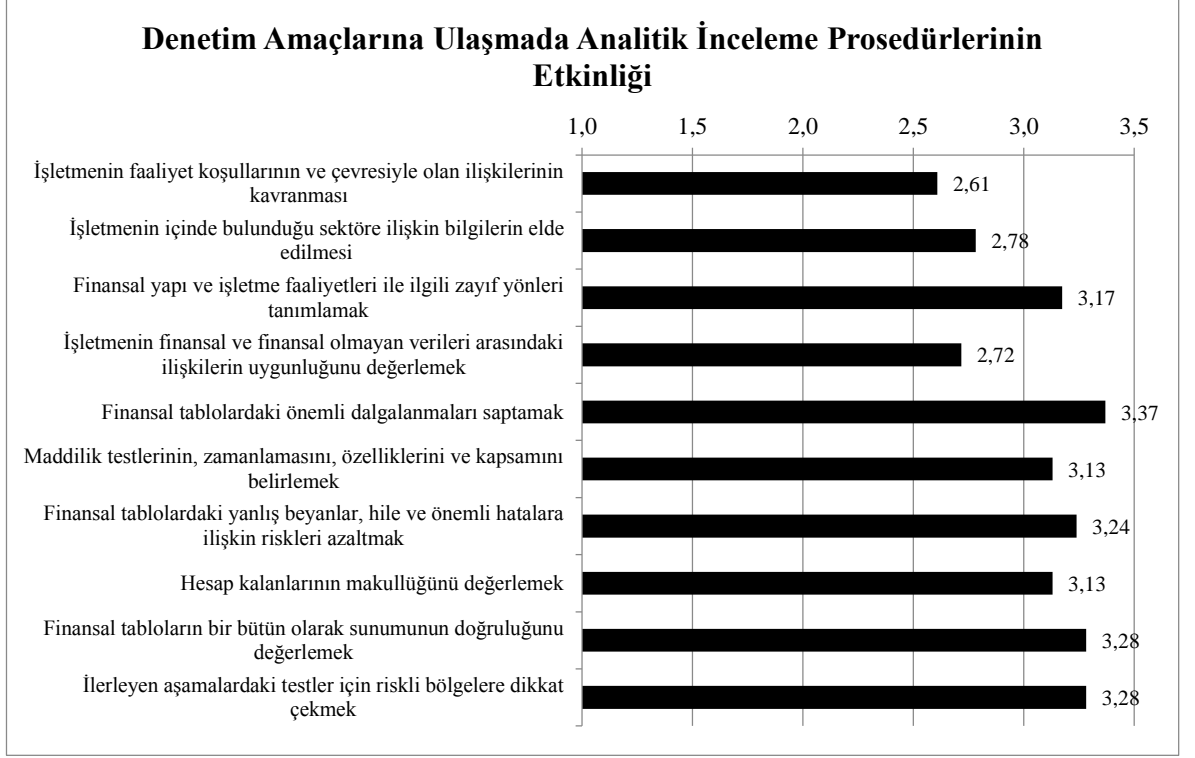
Bu iki kullanım nedenini sırası ile denetimin etkinliğini arttırması, detay testlerinin kapsamını daraltması, analitik kanıtların daha güvenilir olması, maddi doğrulama testi olarak, zaman tasarrufu sağlaması ve maliyet etkinliği sağlaması takip etmektedir. Katılımcılara göre analitik inceleme prosedürlerinin iş gücü tasarrufu sağlaması bu prosedürlerin kullanılmasını etkileyen en az öneme sahip nedendir.

5.5.5. DENETİM AMAÇLARINA ULAŞMADA ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN ETKİNLİĞİ

Araştırmada denetçilere denetim sürecinde yararlanılan analitik inceleme prosedürlerinin denetim amaçlarına ulaşmada ne derece etkin olduğu sorulmuştur. Katılımcıların yanıtları Tablo 5.8 görülmektedir. Tabloda görülen değerlerin ortalaması alınarak Şekil 5.3 elde edilmiştir.

Tablo 5.8. Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği

		Etkili Değil	Az Etkili	Etkili	Çok Etkili	Toplam
İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması	f	4	16	20	6	46
	%	8,7	34,8	43,5	13,0	100,0
İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi	f	4	13	18	11	46
	%	8,7	28,3	39,1	23,9	100,0
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak	f	1	7	21	17	46
	%	2,2	15,2	45,7	37,0	100,0
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek	f	4	15	17	10	46
	%	8,7	32,6	37,0	21,7	100,0
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak	f	3	1	18	24	46
	%	6,5	2,2	39,1	52,2	100,0
Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek	f	4	2	24	16	46
	%	8,7	4,3	52,2	34,8	100,0
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak	f	1	6	20	19	46
	%	2,2	13,0	43,5	41,3	100,0
Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek	f	2	7	20	17	46
	%	4,3	15,2	43,5	37,0	100,0
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek	f		3	27	16	46
	%		6,5	58,7	34,8	100,0
İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek	f	1	5	20	20	46
	%	2,2	10,9	43,5	43,5	100,0



Şekil 5.3. Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği

Katılımcıların yanıtları incelendiğinde denetçilerin en fazla (3,37) “finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları tespit etmek” amacına ulaşmada analitik inceleme prosedürlerini etkin bulduğu görülmektedir. Denetçilerin %52,2’si bu amaca ulaşmada AİP’leri çok etkili, %39,1’i etkili, %2,2’si az etkili olarak değerlendirirken, %6,5’i bu amaca ulaşmada AİP’lerin etkisiz olduğunu belirtmiştir.

“Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek” (3,28) ve “ilerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek” (3,28) analitik inceleme prosedürlerinin etkili oldu diğer denetim amaçlarıdır.

Analitik inceleme prosedürlerini kullanmanın en az etkili olduğu amacın “işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması” olduğu görülmektedir.

5.5.6. ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİNİN UYGULANMASINDA BİLGİSAYAR PROGRAMI KULLANIMI

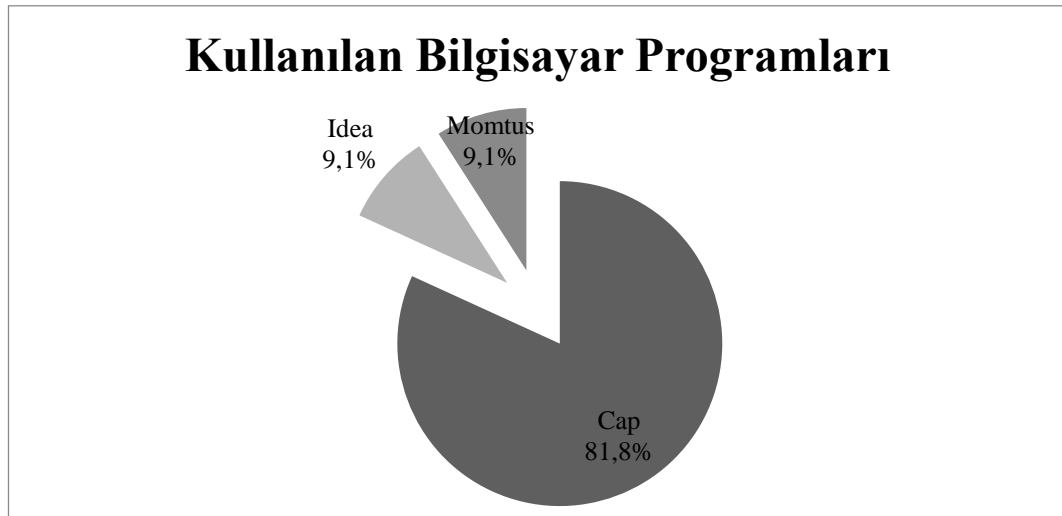
Araştırma kapsamında denetçilere denetim sürecinde analitik inceleme tekniklerini uygularken özel bir bilgisayar programı kullanıp kullanmadıkları sorulmuştur. Katılımcıların yanıtları Tablo 5.9 'da görülmektedir.

Tablo 5.9 Analitik İnceleme Teknikleri Uygulanırken Bilgisayar Programından Yararlanma Oranı

	İşletme Sayısı	Oran (%)
Evet	12	26,7
Hayır	33	73,3
Toplam	45	100,0

Tabloda görüldüğü üzere bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin %73,3'ü analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında özel bir bilgisayar programından yararlanmadığını belirtirken, %26,7'si ise bilgisayar programı kullanmaktadır.

Özel bir bilgisayar programı kullandığını belirten katılımcılara analitik incelemelerde hangi bilgisayar programını tercih ettikleri sorulmuştur. Denetçilerin yanıtları Şekil 5.4 'de görülmektedir.



Şekil 5.4 Analitik İnceleme Yapılırken Kullanılan Bilgisayar Programları

Analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasında özel bir bilgisayar programından yararlandığını belirten denetçilerin %81,8'i Cap programını kullanmaktadır. Bunun yanında denetçiler Idea ve Momtus programlarını da tercih etmektedirler.

5.5.7. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİ UYGULANIRKEN KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR

Araştırmada denetçilerin denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılabileceği bir takım zorluklar belirtilerek denetçilerin bu zorlukları en önemliden en önemsiz doğru sıralaması istenmiştir. Verilen yanıtlar Tablo 5.10 'da görülmektedir.

Tablo 5.10 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanmasında Karşılaşılan Zorluklar

Zorluklar	Ortalama Sıra
Veri Elde Etme Zorluğu	2,21
Kalifiye Eleman Eksikliği	2,33
Karmaşıklık	2,40
Kullanılan Bilgisayar Programının Yetersiz Olması	3,02

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması sırasında denetçilerin karşılaştığı en büyük zorluğun veri elde olduğu görülmektedir. Bunu sırası ile kalifiye eleman eksikliği ve karmaşıklık takip etmektedir. Kullanılan bilgisayar programının yetersiz olması ise en az öneme sahip zorluk olarak değerlendirilmiştir.

5.5.8. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Güvenirlilik analizinin amacı verilerin rastlantısallığını ölçmektir. Ankete verilen cevaplar rastgele dağılım gösteriyorsa anket sonuçlarının güvenilir olduğuna karar verilir. Güvenirlilik analizi seçilen örneğin güvenilirliğini, tesadüfiliğini ve tutarlılığını

test etmekte kullanılır. Tutarlılıktan kasıt, sadece ölçüğe uygun olarak sıralanabilir yanıtlar içeren sorulara verilen yanıtların tutarlılığıdır.⁶

Güvenilirlik analizinde sonuçların güvenilir olup olmadığına Cronbach's Alpha (α) değerine göre karar verilir.⁷

- $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise güvenilir değildir.
- $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise düşük güvenilirliktedir.
- $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise oldukça güveniliridir.
- $0,80 \leq \alpha \leq 1,00$ ise yüksek derecede güveniliridir.

Araştırmada Likert ölçüğü içeren sorulara verilen yanıtlar güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Uygulanan güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 5.11 'da yer almaktadır.

Tablo 5.11 Güvenilirlik Analizi

Ölçek	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı	0,706	9
Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı	0,782	5
Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği	0,860	10

Tablo 5.11'e göre güvenilirlik katsayıları; "analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklığı için" $\alpha=0,706$ yani oldukça güvenilir, "analitik inceleme prosedürlerini kullanma sıklığı" için $\alpha=0,782$ yani oldukça güvenilir ve "denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme prosedürlerinin etkinliği" için $\alpha=0,860$ yani yüksek derecede güvenilir düzeyde bulunmuştur. Bu sonuçlara göre örnek hacminin analiz için uygun düzeyde olduğu görülmektedir. Yani örnek rastgele dağılmaktadır ve tutarlıdır. Örneklerden soru çıkarmaya veya eklemeye gerek yoktur.

⁶ Erişim: 15/12/2015. <<http://www.ekonomianaliz.com/guvenilirlik-analizi-reliability-analysis/>>

⁷ Akçay, Serkan. "Türkiye'de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:15, 2013:68 Erişim Tarihi:10/12/2015. <http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_1/3.pdf>

5.5.9. HİPOTEZ TESTLERİ

Hipotez testi, önceden belirlenmiş bir ana kütle parametresinin elde edilen örneklem kütlenin parametresi ile karşılaştırıp test edilmesidir. Eğer örneklem istatistiği, test edilen parametrik değere yakın ise hipotez doğru olarak kabul edilir, reddedilmez. Fakat örneklem istatistiği test edilen parametrik değerden çok farklı ise hipotez kabul edilmez, hipotez reddedilir.

T (Student) testi, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla kullanılır. T testi, bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirler. T testi için sıfır hipotezi ve alternatif hipotezi aşağıdaki gibidir.

H₀ : İki grubun ortalamaları arasında anlamlı fark yoktur.

H_A : İki grubun ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

Eğer ikiden fazla grubun ortalamaları karşılaştırılacak ise F (Varyans) Testi uygulanır. İki den fazla grubun ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını test eden F testinin hipotezi aşağıdaki gibidir.

H₀ : $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_N$ Yani ortalamalar arasında fark yoktur.

H_A : Ortalamalardan en az ikisi arasında anlamlı fark vardır.

Aşağıda Tablo 5.12 ve 5.13 bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algılarının denetçilerin bu prosedürleri kullanma durumuna göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test eden T Testi ve F Testi sonuçları bulunmaktadır. %95 güven düzeyinde yani $\alpha = 0,05$ anlamlılık ile test edilen F ve T testine göre anlamlılık sütununda bulunan değer $p < 0,05$ ise H₀ hipotezi red edilir. Aksi durumda $p > 0,05$ ise H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 5.12 Denetçilerin Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Algılarının En Sık Başvurulan Denetim Aşamasına Göre Farklılığını İnceleyen F Testi

	En Sık Başvurulan Denetim Aşaması	Denetçi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	F	Anlamlılık (P)
Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı	Planlama Aşaması	7	2,8730	,39767	2,112	0,133
	Kanıt Toplama Aşaması	29	3,3199	,55310		
	Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	10	3,1694	,50243		
	Toplam	46	3,2192	,53633		
Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı	Planlama Aşaması	7	4,0286	,92685	0,530	0,592
	Kanıt Toplama Aşaması	29	3,9379	,42461		
	Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	10	4,1600	,74117		
	Toplam	46	4,0000	,58727		
Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği	Planlama Aşaması	7	2,8286	,39036	1,008	0,373
	Kanıt Toplama Aşaması	29	3,0862	,44699		
	Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması	10	3,2000	,81377		
	Toplam	46	3,0717	,53858		

H₀ : Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algıları, analitik inceleme prosedürlerinin denetim aşamalarında kullanım sıklığına göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algıları, analitik inceleme prosedürlerinin denetim aşamalarında kullanım sıklığına göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Kanıt toplama aşamasında denetçilerin analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklığı (3,3199) diğer denetim aşamalarında analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklığından daha yüksek düzeydedir. Fakat anlamlılık değeri $p=0,133>0,05$ olduğundan bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir. Yani, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklığı analitik inceleme prosedürlerinin en sık kullanıldığı denetim aşamasına göre anlamlı farklılık **göstermez**.

Denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasında denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma sıklığı (4,16) diğer denetim aşamalarında analitik inceleme prosedürlerini kullanma sıklığından daha yüksek düzeydedir. Fakat anlamlılık değeri $p=0,592>0,05$ olduğundan bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir. Yani, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma sıklığı, analitik inceleme prosedürlerinin en sık kullanıldığı denetim aşamasına göre anlamlı farklılık **göstermez**.

Denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasında denetçilerin denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme prosedürlerinin etkinliği ile ilgili algısı (3,2) diğer denetim aşamalarındaki algısından daha yüksek düzeydedir. Fakat anlamlılık değeri $p=0,373>0,05$ olduğundan bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir. Yani, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme prosedürlerinin etkinliği ile ilgili algısı en sık başvurduğu denetim aşamasına göre anlamlı farklılık **göstermez**.

Tablo 5.13 Denetçilerin Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Algılarının Özel Bir Bilgisayar Programı Kullanma Durumuna Göre Farklılığını İnceleyen T Testi

	Program Kullanma	Denetçi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	T	Anlamlılık (P)
Analitik İnceleme Tekniklerine Başvurma Sıklığı	Evet	12	3,3380	,57854	0,958	0,343
	Hayır	33	3,1637	,52521		
Analitik İnceleme Prosedürlerini Kullanma Sıklığı	Evet	12	3,9000	,54272	0,593	0,556
	Hayır	33	4,0182	,60697		
Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürlerinin Etkinliği	Evet	12	3,0417	,37040	0,088	0,930
	Hayır	33	3,0576	,58204		

H₀ : Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algıları özel bir bilgisayar programı kullanma durumuna göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algıları özel bir bilgisayar programı kullanma durumuna göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Analitik inceleme tekniklerine başvurma sıklığı ($p=0,343$), analitik inceleme prosedürlerini kullanma sıklığı ($p=0,556$) ve denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme prosedürlerinin etkinliğinin ($p=0,930$) denetçilerin özel bir bilgisayar programı kullanma durumuna göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için yapılan t testinde tüm durumlar için anlamlılık değerinin $p>0,05$ olduğu görülmektedir. Bu değer algı düzeylerinin yakın olduğunu, farklılık göstermediğini açıklamaktadır. Yani, bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algıları özel bir bilgisayar programı kullanma durumuna göre anlamlı farklılık **göstermez**.

SONUÇ

Son yıllarda gerek ekonomik gerekse teknolojik alanlarda yaşanan hızlı değişimler iletişim ağlarında patlamaya neden olarak artık bilginin aritmetik değil geometrik olarak artmasını sağlamaktadır. Küreselleşmenin bir sonucu olarak sermaye piyasalarının hızla birbirine entegre olması da uluslararası işbirliklerini arttırmış dünya çapında her alanda ortak bir dil, ortak standartlar kullanılmasını gerekli kılmıştır.

İktisadi gelişmelere paralel olarak işletmelerin büyümeleri de faaliyetlerin karmaşıklaşmasına işlem sayısının artmasına kasıtlı veya kasıtsız hata riskinin çoğalmasına neden olmuştur. Bugün yeni yerli veya yabancı yatırımcıya ihtiyaç duyulmasının sonucu olarak işletmelerin halka açılmaları, işletme yöneticileri ile paydaşların birbirinden ayrılmış olması gibi nedenler işletmenin hem iç hem de dış bilgi kullanıcılarının sayısını arttırmıştır. Bilgi kullanıcılarının alacakları ekonomik kararlarda kendilerine yol gösterecek güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyması, işletme beyanlarının tarafsız, alanında uzman tecrübeli ve deneyimli kişilerce doğrulanmasını gerekli kılmaktadır.

Milattan önce 3000'li yıllarda başladığı bilinen denetim işlemi esas itibari ile sanayi devriminden sonra, 1900'lü yıllarda ivme kazanarak hızla gelişmeye başlamış ve özellikle uluslararası denetim standartlarının oluşturulması ile bugünkü modern bağımsız denetimden söz edilir hale gelmiştir. Bağımsız denetim, işletme yöneticilerince hazırlanan mali tabloların doğruluğunu araştırarak finansal bilgilerin güvenilirliğini değerlendirme işlevini yerine getirmektedir.

Bağımsız denetim mali tablolarda yer alan bilgilerin varlığını, doğruluğunu, tamlığını, zamanlılığını ve standartlara uygunluğunu çeşitli denetim teknikleri yordamıyla her türlü bilgi, belge ve kayıtlardan oluşan denetim kanıtı elde ederek değerlendiren bir süreçtir. Bağımsız denetim işletme ile organik bağı olmayan tarafsız

ve bağımsız kişi veya kişilerin işletme iddialarının değerlendirilmesidir. Bağımsız denetim müşteri işletmenin işinin kabul edilmesi ile başlar, denetim çalışmasının planlanması ve denetimin oluşturulan programa uygun bir şekilde yürütülmesi ile devam eder, işlemlerin tamamlanarak denetim raporunun hazırlanması ile son bulur.

Bu süreç içerisinde bağımsız denetçi raporunda yer alacak görüşüne dayanak oluşturmak üzere yeterli düzeyde denetim kanıtı elde etmek zorundadır. Söz konusu denetim kanıtlarının elde edilmesinde ihtiyacına uygun şekilde kullanacağı denetim tekniklerinin seçiminde denetçi özgür bırakılmıştır. Fiziki inceleme, doğrulama, belge inceleme, yeniden hesaplama gibi denetim tekniklerinin yanı sıra sıklıkla kullanılan bir diğer teknik de doğrusal olmayan tutarsızlıkların, anormal sapmaların ortaya çıkartılmasında son derece etkili olan, denetimin kalitesini arttıran ve bu çalışmanın konusunu oluşturan analitik prosedürlerdir.

Analitik inceleme prosedürleri işletmelerin mali ve mali olmayan verileri arasındaki ilişkilerinin tutarlılığını, hesap bakiyelerinin makullüğünü değerlemede, denetim riskinin tespit edilmesinde ve denetim çalışması tamamlanırken mali tabloların bütün olarak değerlendirilmesinde denetçilerin yararlanacağı en önemli araçtır.

Analitik prosedürler denetimin planlama aşamasında, denetimin yürütme aşamasında maddi doğruluk testi olarak ve denetimin tamamlanması ve raporlama aşamasında kullanılmaktadır. Planlama aşamasında kullanılması tutarsızlıklara işaret ederek denetçiye hazırlayacağı denetim programı için yol gösterici niteliktedir. Analitik kanıtlar denetimin yürütme aşamasında uygulanacak detay testlerinin miktarının belirlenmesinde de etkilidir. Denetimin tamamlanma aşamasında uygulanması ise finansal tabloların bir bütün olarak değerlendirilmesine olanak tanıyarak ilave denetim kanıtına ihtiyaç olup olmadığı konusunda denetçiye fikir verir.

Analitik prosedürler uygulamada işletmenin cari dönem verilerinin önceki yıllarla, sektör verileri ile işletme bütçeleri ve denetçi tahminleri ile karşılaştırılmasına olanak tanır. Bu karşılaştırmalar sonucunda ortaya çıkan normal olmayan dalgalanmalar özellikle denetlenmesi gereken alanlara dikkat çeker.

Bağımsız denetimde kullanılan analitik teknikler basit hesaplamalardan ileri istatistiksel yöntemlere ve bilgisayar programları ile yapılan dijital analizlere kadar

çeşitlilik göstermektedir. Uygulamada karşılaştırmalı tablolar analizi, yüzde analizi trend analizi ve oran analizine sıklıkla başvurulduğu görülmektedir.

Bu tez kapsamında bağımsız denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanma algılarını değerlendirmek için KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçiler üzerine anket yoluyla bir araştırma yapılmıştır.

Anket sonuçları değerlendirildiğinde katılımcıların analitik inceleme prosedürlerinden denetimin her aşamasında yararlandığı ancak bu prosedürleri en çok kanıt toplama aşamasında kullandıkları görülmektedir. Denetçilerin %82,6'sı kanıt toplama aşamasında analitik prosedürleri kullanırken %63'ü prosedürlerden en sık bu aşamada yararlandığını belirtmiştir.

Denetçiler denetim sürecinde en sık olarak "işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılması" analitik inceleme prosedürünü kullanırken en sık olarak "karşılaştırmalı tablolar analizi" analitik inceleme tekniğini kullandıklarını belirtmişlerdir. En az yararlanan analitik inceleme tekniği ise "yapay sinir ağları" olmuştur. Denetçilerin %53,5'i bu tekniğe hiç başvurmamaktadır.

Araştırma sonucuna göre denetçilerin analitik inceleme prosedürlerine başvurmalarının en önemli iki nedeni AİP'lerin "risk belirlemede etkili bir araç olması" ve "tutarsızlıkların ortaya çıkarılmasına yardımcı olması" olduğu görülmektedir. Ayrıca denetçiler bu prosedüre başvurmalarındaki en önemli amaçlarının "finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları tespit etmek" olduğunu belirtmişlerdir.

Katılımcıların %73,3'ü analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı sırasında özel bir bilgisayar programı kullanmadığını belirtirken, bilgisayar programı kullanan denetçilerin çoğunlukla "cap" programını kullanmayı tercih ettikleri görülmektedir.

Denetçilerin analitik inceleme prosedürlerini kullanırken karşılaştıkları zorlukların başında "veri elde etme zorluğu" gelmektedir. Bunu sırası ile "kalifiye eleman eksikliği", "karmaşıklık" ve "kullanılan bilgisayar programının yetersiz olması" izlemektedir.

KAYNAKÇA

AICPA, SAS 56, AU 329.22. Erişim Tarihi: 04/09/2015,
<<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00329.pdf>>

Akbulut, Akın. Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu (VUK/TDHP Finansal Tablolarının TFRS Finansal Tablolarına Dönüştürülmesi ve Sunumu). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.

Akçay, Serkan. “Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:15, 2013:57-77 Erişim Tarihi:10/12/2015. < http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/15_1/3.pdf>

Akgül, Başak Ataman. “Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi”, Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:13, 2005:119-125 Erişim Tarihi: 24/07/2015.
<http://journals.manas.edu.kg/mjsr/oldarchives/Vol07_Issue13_2005/421.pdf>.

Akkaş Murat Engin , “Denetimde Benford Kanunu’nun Uygulanması”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 9/1, 2007:191-207

Aksoy, Tamer. Tüm Yönleriyle Denetim. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002

Altıntaş, A. Taylan. Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

Arens, Alvin, James Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach, ABD: Prentice Hall Publication, 1988

Argun, Doğan. Cemal İbiş, Volkan Demir. "Mali Tablolar Analizi ve Uygulamaları". İSMMMO Yayınları, Yayın No:62. 4. Baskı. 2008

Ataman, Başak. Türk Denetim Kurumları. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

Aygören, Hakan. Emin Kurtcebe. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve BASEL II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi". Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı:6. 2010:1-9.

Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği. Erişim: 10/12/2015

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/bagimsiz_denetim_yetkilendirme_teblici.pdf>

Bakır, Hasan. Cumhur Şahin. Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi. Ankara: Detay Yayıncılık, 2009

Bakır, Mehmet. Denetim. Rize: Akademisyen Yayınevi, 2003.

Başpınar, Ahmet. "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". Maliye Dergisi, Sayı: 148. Ocak-Nisan 2005: 35-62.

Bayazıtlı, Ercan, "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması", Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 1991

Berçin, Abdullah. Muhasebe ve Vergi Denetimi. İstanbul: Kriter Yayınları, 2011.

BDDK, "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların

Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik", sayı: 26333, Erişim

Tarihi:24/08/2015. <<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm>>.

Bezirci, Muhammet. Fehmi Karasioğlu. "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi".

Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik

Araştırmalar Dergisi. Sayı 21. 2011:571-592. Erişim Tarihi: 24/07/2015.

<<http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/download/101/100>>.

Bozkurt, Nejat. Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları, 2014.

Bozkurt, Zeynep. “Muhasebe Denetimi Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim dalı, Uluslararası İşletmecilik Bilim dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2007

Can, A. Vecdi. Süleyman Uyar. İşletmelerde Faaliyet Denetimi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.

Ceylan, Ali. Turhan Korkmaz İşletmelerde Finansal Yönetim, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1998

Colbert Janet L. , “Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors”, Managerial Auditing Journal, Vol.9, No.5, 1994:3-7.

Cömert Nuran, Şaban Uzay, Seval Kardeş Selimoğlu ve Süleyman Uyar. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2013. Erişim Tarihi: 10/06/2015.
<<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/sakarya/BagimsizDenetim.pdf>>.

Çaldağ, Yurdakul. Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri. 5. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları, 2007.

Çarıkcıoğlu, Peyami. “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu”, 6-8 Nisan 1995. Erişim Tarihi: 24/07/2015.
<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc>>.

Çelen, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55. Nisan-Haziran 2001. Erişim Tarihi:30/06/2015.
<<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=55>>.

Çözeli, Gökhan. “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları: Analitik Prosedürler”. Mali Ufuklar Dergisi, sayı:43, Ekim-Aralık 2008:23-35. Erişim Tarihi:29/08/2015. <<http://www.mersinsmmmo.org.tr/yayinlar/mali-ufuklar-dergisi/eski-sayilar/2008-ekim-aralik.aspx>>

Çürük, Turgut. Erişim Tarihi: 04/07/2015.

<http://osmaniye.edu.tr/dosyalar/pdf/pnl_pdtc.pdf>.

Dabbağoğlu, Kadir. “Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 1998.

Dede, Hakkı. “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, Marmara Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, 1995.

Demir, Şeref. “Türk Ticaret Kanunu’ndaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı:104. Mart-Nisan 2011:43-72.

Derici, Rüçhan. “Faaliyet Denetimi: Analitik İnceleme Prosedürleri ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002

Doğan, Zeki. “Zaman Serilerinin Analizinde ARIMA ve Deterministik Modellerin İncelenmesi”, Harran Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Zootekni Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2000

Doğan, Zeki. Zeynep Hatunoğlu. “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:45, Eylül 1996:131-140.

Doyrangöl, Nuran Cömert. Erişim Tarihi: 02/07/2015

<<http://www.uzmantv.com/iyi-bir-denetci-hangi-ozellikleri-tasimali>>.

Dönmez, Adnan. “Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”. Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı. Doktora Tezi. 2008.

- Dönmez, Adnan. Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Bilig Ahmet Yesevi Üniversitesi Dergisi, Sayı:56, Kış 2011
- Dönmez, Adnan. P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”. Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:9, 2005: 52-78.
- Drake, Philip D., Mark J. Nigrini, “Computer Assisted Analytical Procedures Using Benford’s Law” Journal of Accounting Education, 18, 2000:127-146
- Duman, Ömer. Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Ankara: Tesmer Yayını, Yayın No:37, 2001.
- Duman, Ömer. Muhasebe Denetimi ve Raporlama. 2. Baskı. Ankara: Tesmer Yayını, 2008.
- Efendigil, Tuğba. Semih Önüt ve Cengiz Kahraman, “A Decision Support System For Demand Forecasting With Artificial Neural Networks And Neuro-Fuzzy Models: A Comparative Analysis” Expert Systems with Applications, 36 2009:6697–6707
- Erdoğan, Necmettin. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama. Ankara: TÜRMOB Yayınları, 1994.
- Ergin, Hüseyin. Denetim, Kütahya: yy, 2006
- Gücenme, Ümit. Muhasebe Denetimi. İstanbul: Aktüel Yayınları, 2004.
- Güler, Ercüment. “Bağımsız Dış Denetim Süreci, Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi, Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Bankacılık Anabilim Dalı, Doktora Tezi. 2006.
- Güredin, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.

Gürsakal, Necmi. Bilgisayar Uygulamalı İstatistik II, Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları, 1998

Haftacı, Vasfi. Muhasebe Denetimi. 2. Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011.

Haftacı, Vasfi. Finansal Tablolar Analizi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2013.

Hamid, Shaikh A. Zahid Iqbal, "Using Neural Networks For Forecasting Volatility Of S&P 500 Index Futures Prices" Journal of Business Research, 57, 2004:1116-1125

Hüner, Deniz Barlas. "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü", Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, 2014.

Karaatlı, Meltem. Serpil Senal, Mahmut Sami Öztürk. "Denetim Planlaması Aşamasında Analitik İnceleme Tekniği Olarak Yapay Sinir Ağları Kullanımı: Bir Firma Uygulaması", Ege Akademik Bakış Dergisi, cilt.14, sayı 4, ekim 2014:637-648

Karapınar, Aydın. Figen Ayıkoğlu Zaif. Finansal Analiz, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009

Kardeş, Seval. "Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 1995

Karanfiloğlu, A. Yasin. "Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri", Sayıştay Dergisi Sayı:35 Ekim-Aralık. 1999: 28-37. Erişim Tarihi: 28/06/2015. <<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der35m3.pdf>>.

Kaval, Hasan. Muhasebe Denetimi, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İstanbul, İSMMMO Yayınları:130, 2009.

Kell Walter G., William Boynton, Richard Ziegler, Modern Auditing, New York: John Wiley and Sons Publication, 1989 104.

Kepekçi, Celal. Bağımsız Denetim. 4. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.

KGK, BDS 300. Erişim Tarihi: 27/08/2015.

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf>

KGK, BDS 500. Erişim Tarihi: 28/08/2015.

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_500.pdf>

KGK, BDS 520. Erişim Tarihi:26/08/2015.

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf>.

KGK, "Türkiye Denetim Standartları BDS 520 Analitik Prosedürler". Erişim Tarihi:24/08/2015. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf>.

Kocamaz, Hilal. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı:2, 2012: 105-120 Erişim Tarihi: 24/07/2015. <<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ksuiibf/article/view/5000039277/5000038150>>.

Koskivaara, Eija. "Artificial Neural Network Models for Predicting Patterns in Auditing Monthly Balances" Turku Centre for Computer Science, TUCS Technical Report No 67. 1996

Koskivaara, Eija. "Artificial Neural Networks in Analytical Review Procedures", Managerial Auditing Journal, 19(2), 2004:191-223.

Kutukız, Doğan. "M. Akif Öncü. Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi". Muhasebe ve Finans Dergisi. Sayı:41. Ocak 2009.:131-139.

Küçük, Muzaffer. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması –Genel Bakış-, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.

Lazol, İbrahim. Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları. Bursa: Ekin Kitabevi, 2000

Lawrence M. Leemis, Bruce W. Schmeiser, Diane L. Evans, "Survival Distributions Satisfying Benford's Law", The American Statistician, 54(4), 2000:236-241

Lorek, Kenneth S. Bruce C. Branson, Rhoda C. Icerman, "On The Use of Time Series Models as Analytical Procedures", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.11, No.2, Fall 1992:66-87

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı. İstanbul: HUD Yayınları, 2004.

Muhasebe Denetimi. Erişim Tarihi: 29/06/2015.

<http://www.scribd.com/doc/56759789/MUHASEBEDENET%C4%B0M%C4%B0>

Nigrini, Mark J. "Adding Value with Digital Analysis. The Internal Auditor", 56(1), 1999:21-23

Oktay, Sadiye. "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinin Kalite Kontrolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2003.

Özer, Hüseyin. Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. Ankara: T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997. 15/06/2015 <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/135.k4kamper.pdf>>.

Özeren, Baran. Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış. Ankara: Sayıştay Bilgi Notu, 2004. Erişim Tarihi: 15/07/2015. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/41_AvrDenetStandart.pdf>.

Pekiner, Kamuran. İşletme Denetimi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, 1984.

Petucci, Scott Daniel Petucci. "Benford's Law: Can it Be Used to Detect Irregularities in First Party Automobile Insurance Claims?", Journal of Economic Crime Management, Winter 2005:5

Porter, Brenda. Jon Simon, David Hatherly. Principles of External Auditing. 2nd Edition. USA: John Wiley & Sons Ltd., 2003.

Sağlam Necdet, Mehmet Yolcu. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014.

Selimoğlu, Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz, Serap Yanık. Muhasebe Denetimi. 4. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Erişim Tarihi: 24/07/2015.
<<http://www.turmob.org.tr/mbs/3568SayiliYasa1.htm>>.

Sipahi, Barış. "Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul, 2001

SPK, Seri: X No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ".

SPK, Seri: X, No: 28 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ". Erişim Tarihi: 24/07/2015.
<<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c>>.

Şavlı, Tuba. "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci". Erişim Tarihi: 23/07/2015.
<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>>.

Şen, İsa. Yeni TTK'da Ticari Defterler. 2011. Erişim Tarihi: 26/07/2015.
<<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/isasen/001/>>.

Tesmer. Denetim. 2 cilt, Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:85, 2013.

Toroslu, M. Vefa. Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi. İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2012.

TTK Madde 397, Erişim Tarihi: 27/07/2015.

<<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397/>>.

TTK Madde 400, Erişim Tarihi: 27/07/2015

<<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>>.

Türkyener, C. Mustafa. "Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı", Sayıştay Dergisi sayı:64, ocak-mart 2007:115, s. 111-122, Erişim Tarihi:15.09.2015
<<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der64m5.pdf>>

Ulusan, Hikmet. Elçin Eren, Çağrı Köylü "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2012:11-34. Erişim Tarihi: 27/07/2015. <<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/670/2.pdf>>.

Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Erişim Tarihi: 02/07/2015

<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>>

Ulusoy, Yasin. Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007.

Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2013.

Uzay, şaban. "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Erişim Tarihi: 27/07/2015.
<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_KG.pdf>.

Uzay, şaban. Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes. "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:95. Eylül-Ekim. 2009: 125-140.

Ünsal, İbrahim. "Araştırma Teknikleri". Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları. Sayı:12. 2002. Erişim Tarihi: 15/07/2015
<<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf>>.

Yalkın, Yüksel Koç. "İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri". 5. Baskı. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:482, 100. Doğum Yılında Atatürk'e Armağan Dizisi:36, 1981

Yanık, Ramazan. Tuna Han Samancı, "Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (1), 2013:335-348

Yüzgün, Aslan. Genel Denetim Yaklaşımı. İstanbul: Dünya Yayınları, 1984.

EK 1**Uluslararası Kalite Kontrol ve Denetim Standartları**

ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARTLARI <i>INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL</i>	
UKKS 1	Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol <i>Quality Controls for Firms that Performs Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements</i>
TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİ <i>AUDITS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION</i>	
Genel İlkeler ve Sorumluluklar <i>General Principles and Responsibilities</i>	
UDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi <i>Overall Objectives of Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards Auditing</i>
UDS 210	Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi <i>Agreeing the Terms of Audit Engagements</i>
UDS 220	Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol <i>Quality Control for an Audit of Financial Statements</i>
UDS 230	Denetimin Belgelendirilmesi <i>Audit Documentation</i>
UDS 240	Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements</i>
UDS 250	Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması <i>Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements</i>
UDS 260	Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi <i>Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance</i>
UDS 265	İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi <i>Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management</i>
Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedürler <i>Risk Assessment and Response to Assessed Risks</i>	
UDS 300	Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması <i>Planning an Audit of Financial Statements</i>

UDS 315	İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi <i>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment</i>
UDS 320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik <i>Materiality in Planning and Performing an Audit</i>
UDS 330	Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler <i>The Auditor's Responses to Assessed Risks</i>
UDS 402	Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı <i>Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization</i>
UDS 450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi <i>Evaluation of Misstatements Identified During the Audit</i>
Denetim Kanıtları <i>Audit Evidence</i>	
UDS 500	Denetim Kanıtı <i>Audit Evidence</i>
UDS 501	Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar <i>Audit Evidence - Specific Considerations for Additional Items</i>
UDS 505	Dış Kaynaktan Doğrulamalar <i>External Confirmations</i>
UDS 510	İlk Denetimler – Açılış Bakiyeleri <i>Initial Audit Engagements - Opening Balances</i>
UDS 520	Analitik İnceleme Teknikleri <i>Analytical Procedures</i>
UDS 530	Denetim Örnekleme <i>Audit Sampling</i>
UDS 540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamalarını da İçeren Muhasebe Tahminlerinin Denetimi <i>Audit of Accounting Estimates Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures</i>
UDS 550	İlişkili Taraflar <i>Related Parties</i>
UDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar <i>Subsequent Events</i>
UDS 570	İşletmenin Sürekliliği <i>Going Concern</i>
UDS 580	Yazılı Teyitler <i>Written Representations</i>
Diğer Çalışmalardan Yararlanma <i>Using Work of Others</i>	

UDS 600	Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi <i>Special Considerations – Audits of Group Financial Statements</i>
UDS 610	İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması <i>Using the Work of Internal Auditors</i>
UDS 620	Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması <i>Using the Work of an Auditor's Expert</i>
Denetim Sonuçları ve Raporlama <i>Audit Conclusions and Reporting</i>	
UDS 700	Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama <i>Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</i>
UDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması <i>Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report</i>
UDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar <i>Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report</i>
UDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar <i>Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements</i>
UDS 720	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements</i>
Uzmanlık Gerektiren Alanlar <i>Specialized Areas</i>	
UDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi <i>Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks</i>
UDS 805	Özel Hususlar – Finansal Tabloların ve Finansal Tablolardaki Tek bir Kalem veya Hususun Denetimi <i>Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specifics Elements, Accounts or Items of a Financial Statement</i>
UDS 810	Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları <i>Engagements to Report on Summary Financial Statements</i>

EK 2

ANKET FORMU

İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

E-MBA YÜKSEK LİSANS PROGRAMI TEZ ÇALIŞMASI

Sayın İlgili,

Bu çalışma İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans öğrencisi Simge Tüzün Şahmaroğlu tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü e-MBA Yüksek Lisans Programı çerçevesinde yürütülen yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmını oluşturmaktadır ve KGK'nın bağımsız denetim yapmakla yetkilendirdiği firmaların ve bağımsız denetçilerin "bağımsız denetim sürecinde analitik inceleme prosedürlerini kullanma algılarını belirlemek amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Çalışmanın başarısı tamamıyla sizin katılımınıza ve soruları cevaplandırırken göstereceğiniz özene bağlıdır. Bu anket verileri sadece bu araştırma için ve akademik amaçlı olarak kullanılacaktır. Araştırma sonuçları istatistiksel olarak derlenecek, kesinlikle kişi ya da işletme ismi açıklanmayacaktır. İstenildiği takdirde sonuçlar ankete katılanlara bildirilecektir. Ankette yer alan soruların doğru ya da yanlış cevapları yoktur. Önemli olan sizlerin görüşleridir. Anket formlarının bağımsız denetimde yetkili bir kişi (sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi yardımcısı) tarafından doldurulmasını rica ederiz. Katılımınız ve ilginiz için şimdiden teşekkür ederiz.

İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

İşletme Bölüm Başkanı

Prof. Dr. Peyami Çarıkçioğlu

YÜZÜNCÜ YIL ÜNİVERSİTESİ

Erciş İşletme Fakültesi

Araş. Gör. Simge Tüzün Şahmaroğlu

1. KGK tarafından verilen yetki ile hangi şirketlerin denetimini yapıyorsunuz?

- Halka Açık Şirketler
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununda Tanımlanmış Olan Kuruluşlar
- Faktoring Şirketleri
- Finansman Şirketleri
- Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri
- Bankalar
- Finansal Kiralama Şirketleri
- Diğer

2. Analitik İnceleme Prosedürlerine Denetimin Hangi Aşamalarında Başvuruyorsunuz. (Birden fazla cevap işaretleyebilirsiniz)

- Planlama Aşaması
- Kanıt Toplama Aşaması
- Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması

3. Analitik İnceleme Prosedürlerine *En Sık* Başvurduğunuz Denetim Aşaması Hangisidir. (Sadece bir seçenek işaretleyin)

- Planlama Aşaması
- Kanıt Toplama Aşaması
- Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması

4. Denetim Sürecinde Analitik Prosedürler İçin Ayrılan Toplam Zamanın % Kaçını Hangi Aşamada Harcıyorsunuz?

Denetim Aşamaları	% 0-20	%21-40	%41-60	%61-80	%81-100
Planlama Aşaması					
Kanıt Toplama (Test) Aşaması					
Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması					

5. Aşağıda Yer Alan Analitik İnceleme Prosedürlerini Ne Sıklıkla Kullanmaktasınız (1 Çok Sık Başvurulur....5 Hiç Başvurulmaz)

İşletme Verileri ile Sektör Verilerinin Karşılaştırılması	
İşletmenin Cari Dönem Verileri ile Önceki Dönem Verilerinin Karşılaştırılması	
İşletme Verileri ile İşletmenin Belirlediği Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması	
İşletme Verileri ile Denetçi Tarafından Belirlenen Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması	
İşletme Verileri İle Finansal Olmayan Verilerin Ortaya Koyduğu Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması	

6. Aşağıdaki Analitik İnceleme Tekniklerine Ne Sıklıkla Başvuruyorsunuz. (1 Çok Sık Başvurulur....5 Hiç Başvurulmaz)

Analitik İnceleme Teknikleri	1	2	3	4	5
Karşılaştırmalı Tablolar Analizi					
Dikey Analiz (Yüzde Analizi)					
Trend Analizi					
Regresyon Analizi					
Oran Analizleri					
Ussallık Testleri					
Zaman Serisi Analizleri					
Yapay Sinir Ağları					
Benford Kanunu					

7. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçlarını Önem Derecesine Göre Sıralayınız. (En önemlisi 1 olmak üzere 1-9 arası sıralayınız)

Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Amaçları	Önem Derecesi
Tutarsızlıkların Ortaya Çıkarılmasına Yardımcı Olduğu İçin	
Denetimin Etkinliğini Arttırdığı İçin	
Risk Değerlemede Etkili Bir Araç Olduğu İçin	
Detay Testlerinin Kapsamını Daraltmak İçin	
Analitik Kanıtları Daha Güvenilir Bulduğum İçin	
Maliyet Etkinliği Sağladığı İçin	
Zaman Tasarrufu Sağladığı İçin	
İş Gücü Tasarrufu Sağladığı İçin	
Maddi Doğrulama Testi Olarak	

8. Sizce Aşağıdaki Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Prosedürleri Ne Derece Etkilidir?

	Etkili Değil	Az Etkili	Etkili	Çok Etkili	Toplam
İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması					
İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi					
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak					
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek					
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak					
Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek					
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak					
Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek					
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek					
İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek					

9. Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması Sırasında Özel Bir Bilgisayar Programı veya Yazılımı Kullanıyor musunuz?

Evet () Lütfen Belirtiniz.....

Hayır ()

10. Analitik İnceleme Prosedürlerini Uygularken Karşılaşabileceğiniz Bir Takım Zorluklar Aşağıda Verilmiştir. Karşılaştığınız Zorlukları Önem Derecesine Göre Sıralar mısınız? (1 En önemlisi olmak üzere 1-4)

Karşılaşılan Zorluklar	Önem Derecesi
Veri Elde Etme Zorluğu	
Kalifiye Eleman Eksikliği	
Karmaşıklık	
Kullanılan Bilgisayar Programının Yetersiz Olması	