

ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ

Gelişim Tarihi: 10.04.2018

Doç. Dr. Jale SAĞLAM¹

Kabul Tarihi: 26.06.2018

Gökten AKÇALI²

Makale Türü: Derleme Çalışması

Özet

Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını kendine görev edinen denetim alanı, gerek şirket yöneticileri gerek bilgi kullanıcıları tarafından muhasebe mesleği ile bütünlük halinde görülmektedir. Teknolojinin ilerlemesi, ekonomik yapıların büyümesi ve hatta iş dünyasının sınır tanımaz bir hale gelmesi ile daha da önemli duruma gelen bilgilerin güvenilirliğini artırma ihtiyacı denetim faaliyetlerinin önemini bir kez daha ortaya koymuştur. Makul bir güvence oluşturmak amacıyla yapılan denetim faaliyetleri fiziki inceleme, gözlem, yeniden hesaplama, soruşturma, analitik inceleme gibi teknikler kullanılarak yapılabilmektedir. Analitik inceleme prosedürleri denetim sürecinin planlamadan raporlamaya kadar denetimin her aşamasında kullanılan etkili tekniklerden biridir. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim sürecinin planlama, yürütme ve tamamlamadan önceki son raporlama aşaması da olmak üzere denetimin üç farklı yerinde karımıza çıkan analitik inceleme prosedürlerinin denetim sürecine etkisini belirlemektir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Analitik İnceleme, Analitik İnceleme Prosedürleri.

Jel Kodları: M42.

EFFECT OF ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES ON AUDITING PROCESS

Abstract

The audit field which takes on the task of revealing error and fraud is seen to be integrated with the accounting profession by both company managers and information users. Thanks to the development of technology, the growth of economic structures and even the business world becoming boundless, the necessity to increase the reliability of information that has become even more important once again emphasized the importance of audit activities. These reliabilities can be made by using techniques such as inspection, observation, inquiry, confirmation, recalculation, re-performance and analytical review procedures. One of the most important auditing techniques is the analytical review procedures. The main purpose of study in this direction is to determine the impact of the analytical review procedures that are confronted in three different areas of audit, including the planning, execution and final reporting stage before the completion of the independent audit process.

Keywords: Auditing, Analytical Review, Analytical Review Procedures.

Jel Codes: M42.

¹ Çukurova Üniversitesi, İİBF, İktisadi İstatistik Bölümü, jsaglar@mail.cu.edu.tr

² Çukurova Üniversitesi, Muhasebe Tezli Yüksek Lisans, goksenakali01@gmail.com

1. G R

Geli en dünya ekonomisinde ve buna ba lı olarak de i en ve büyüyen finansal ekonomik yapılanmalarda denetim faaliyetleri, hem irketler hem de karar alıcılar açısından muhasebe mesle inin ayrılmaz bir parçası haline gelmi tir. Denetim alanı muhasebe mesle inde kritik bir nokta olarak de erlendirilmektedir (Kritzinger, 2015, s. 1). Ba ımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve de erlendirme süreci olan denetim, birbiriyle ili kili birçok alt dallardan olu maktadır. Bu dalların olu umundaki asıl neden önceden belirlenmi ölçütlere göre, eldeki verilerin uygunlu unun de erlendirilmesi konusunda ba ımsız denetçinin kar ıla ca ı riski en aza indirmektir ve bunu yaparken de birtakım tekniklerin kullanılması gerekmektedir (Çözeli, 2008: 24). Bu teknikler, fiziki inceleme, gözlem, do rulamalar, yeniden hesaplama, soru turma, belgelerin incelenmesi, kayıt sisteminin yeniden incelenmesi gibi tekniklerdir. Analitik inceleme prosedürleri de bu teknikler arasında sayılmaktadır (T/Dialogue, 2009, s. 2).

Bu çalı ma içerisinde denetim açısından önemli bir yere sahip olan analitik inceleme tekniklerinin denetim sürecine ve denetim görü üne etkisi tartı ılmaktadır.

2. ANAL T K NCELEME TEKN KLER N N L TERATÜRDEK YER

Analitik nceleme Teknikleri ile ilgili farklı ekillerde ancak aynı temelde pek çok tanım yapıldı ı tespit edilmi tir.

Florea (2011)' ya göre, analitik prosedürler; hem mali hem de mali olmayan finansal verileri makul bir güvence olu turacak ekilde de erlendirmektir (Florea, 2011, s. 354). Bir ba ka tanımda ise analitik prosedürler, geleneksel olarak bir oran kullanılarak gerçekleştirilen, mü teri i letmenin finansal verilerini denetçinin beklentilerine, sektördeki rakamlara veya i letmenin önceki yıl performanslarına göre de erlendirerek önemli sapmaları vurgulamak için hesap bakiyelerinin kar ıla tırılması ekinde ifade edilmektedir (Feroz, Kim ve Raab, 2005, s. 18).

Bednarek (2016) analitik prosedürler de denilen analitik denetim prosedürlerini hem mali hem de mali olmayan verilerin beklenmeyen sapmalarını tespit etmek için denetçi tarafından uygulanan yöntemlerdir ekinde tanımlarken (Bednarek, 2016, s. 10); Nigrini ve Mittermaier (1997) ise analitik prosedürleri; a ır ı gelir beyanları, hayali satı lar ve alacaklar, a ır ı de erli envanterler ve dü ük seviyedeki borçlar, kaydedilmemi satın alma yükümlülükleri, gerçek olmayan masraf tutanakları gibi yanlış beyanları önceki dönem verileri ile kar ıla tırarak dönemler ve mali unsurlar arasındaki ili kiyi gösteren teknikler ekinde tanımlamı lardır (Nigrini, Mittermaier, 1997, s. 53).

D nescu1ve Sp t cea (2009) analitik prosedürleri, elde mevcut bulunan mali ve mali olmayan verilerin, tutarlı olmayan dalgalanmalara ve beklenen de erden önemli ölçüde farklılık gösterip göstermedi ine bakmak için kullanılan yöntemler olarak açıklamı lardır (D nescu1, Sp t cea, 2009, s. 24).

Selimo lu ve Uzay (2008)'a göre analitik inceleme, ba ımsız denetçinin finansal tabloları etkileyebilecek önemli yanlış lık riskini kabul edilebilir dü ük seviyelere indirmek için uyguladı ı, genellikle tahmin edilebilecek yüksek hacimli i lerde kullanılabilen teknikler iken, Çalı (2011) A P'leri, i letme içinden ve dı ından elde edilen finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında var olan mantıklı ili kileri inceleyerek, mali tablolardaki yanlış lıkları saptamaya yönelik çalı malardır ekinde tanımlamı tır.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA-American Institut of Certified Public Accountant) tarafından 1988 yılında yayınlanan Statement on Auditing Standard No:56 (SAS No:56)' ya göre Analitik Prosedürler : “Çe itli finansal ve finansal olmayan veriler ile i letmenin kayıtları arasındaki anlamlı ili kilerin incelemesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geli tirilen beklentilere uyup uymadı na bakılması i lemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir.” ekinde tanımlanmı tır (Dönmez, Ersoy, 2009, s. 37).

Ba ımsız Denetim Standardı (BDS) 520'de ise Analitik Prosedürler, “Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ili kilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin de erlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ilaveten, beklenen de erlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya di er ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmi dalgalanmaların veya ili kilerin gerekti inde ara tırılmasını da kapsar” ekinde tanımlanmı tır (KGK, BDS 520, 2014, s. 6).

3. ANAL T K NCELEME PROSEDÜRLER N N AMACI, YARARLARI VE KULLANIM YERLER

Analitik inceleme prosedürleri, i letme içinden ve dı ından alınan verilerle i letmenin iddiası olan finansal tablolardaki verilerin kar ıla tırılması ve varsa sapmaların bulunmasına yönelik bir denetim tekni i oldu undan, ba ımsız denetçinin yapmı oldu u denetim çalı malarına yön vermektedir (Bozkurt, 2010, s. 151-152). Ayrıca analitik inceleme prosedürleri hataları belirlemede ve denetim faaliyetlerine rehberlik etmede hatırı sayılır bir güç olması dolayısıyla, denetimin etkinli ini artırma potansiyeline sahiptir (Çalı , 2011, s. 32).

Analitik inceleme prosedürlerinin denetimde uygulanmasının iki nedeni vardır. Birincisi i letmelerde yetersiz incelemenin ve denetimin yürütülmesindeki yapısal yakla ımın bir bütün halinde karma ık hale gelmesidir. kincisi ise çok karma ık olan bu prosedürlerin uygulan ımın bilgisayar yardımıyla denetçinin kullanımına imkân vermesidir (Karimi, 2014, s. 15). Bununla birlikte analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalı malarında kullanılmasının ana amaçları: mü terinin i inin anla ılabilmesini sa lama, i letmenin faaliyetlerinin süreklili ini sa lama kabiliyetinin belirlenmesi, mali tablolardaki olası hataların varlı ımın tespiti, denetim testlerinin detayının azaltılması ekinde sayılabilir (Dönmez, Ersoy, 2009, s. 39).

Ba ımsız Denetim Standardı' na göre analitik inceleme tekniklerinin denetçiye faydaları, analitik maddi do rulama prosedürleri kullanıldı ında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek ve finansal tabloların denetçinin i letmeye ili kin anlayı ı ile tutarlı olup olmadı na dair genel bir sonuç olu tururken kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri denetimin sonuna do ru tasarlamak ve uygulamaktır (KGK, BDS 520, s. 6).

Analitik nceleme Prosedürleri, denetim sürecindeki üç a amadan herhangi birinde kullanılabilir. Bu a amalar: planlama, yürütme ve tamamlanma a amasıdır (T/Dialogue, 2009, s.3). Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin hangi a amasında kullanılaca ı tamamen denetçinin amacına ba lı olarak de i mektedir (Toroslu M, 2012, s. 304). Denetçinin amacı i letmeyi ve içinde bulundu u sektörü tanımak veya i letme faaliyetlerinin ne oldu unu anlamak ise analitik tekniklere denetimin planlanması a amasında ba vurulur (Toroslu M, 2012, s.304). Benzer olarak i letmenin önemlilik düzeyini belirlemek ve riskini tespit etmek amacıyla ya da hata ve hile olasılı ımın fazla olabilece i alanları belirleyerek bu yerlere daha fazla zaman ayıracak ekinde bir program olu turmak için ve kullanılacak denetim tekniklerine

ve ihtiyaç duyulacak i gücüne karar verilirken analitik inceleme prosedürlerinden planlama a amasında yararlanır. Di er bir ifadeyle, denetimin planlama a amasında yapılan analitik incelemeler, denetçinin mü teri i letmeyi ve i letme çevresini tanımasını sa lamaktadır. Bununla birlikte analitik inceleme sürecinin sonuçları, denetçinin i letme ile ilgili de erlendirmesi gereken risk alanlarını belirlemesine de yardımcı olmaktadır (Karaatlı, Senal, Öztürk, 2014, s. 639).

Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı daha etkili ve verimli denetimlere yardımcı olması nedeniyle bu prosedürlerin temel faydası "dikkat yönlendirici" bir araç görevi üstlenmesidir (Kritzinger, 2015, s. 102). Burada dikkat yönlendiriciden kastedilen, denetçinin dikkatini sapmaların oldu u yüksek riskli alanlara yönlendirmektir. Riskin bu derece önemli olmasının nedeni gelecekteki muhtemel problem, tehdit ve tehlikeye i aret etmesi ve kurum hedeflerini engelleyebilme potansiyelinin olmasıdır (Kır, 2010, s.53). Ba ımsız Denetim Standardı 315'e göre risk de erlendirme prosedürleri ise u ekinde tanımlanmıştır: "Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve de erlendirmek amacıyla i letmenin iç kontrolü dâhil i letme ve çevresini tanımak için uygulanan denetim prosedürleridir". Ba ımsız Denetim Standartları'nın kabulü ile 9.4.2014 tarihinde yürürlükten kaldırılıncaya kadar Türkiye' de denetim alanında yapılmı en geni yasal düzenleme olan Sermaye Piyasasında Ba ımsız Denetim Standartları Hakkında Tebli (Seri X No: 22) 'de risk "finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermeye riski ile ba ımsız denetçinin bu yanlışlı ı ortaya çıkarmama riskinin bir fonksiyonudur" ekinde tanımlanmıştır. Analitik inceleme tekni i bu riskin varlı ının tespitinde kullanılan en önemli tekniklerden birisidir.

Denetim programlarının yürütülmesi a amasında analitik prosedürlerin kullanılması, hesap bakiyelerinin do rulanması ve uygun denetim kanıtının toplanması içindir. Bu testler genellikle di er prosedürlerle birlikte kullanılabilirler. Olası hataları tespit etmeye ve detaylı test miktarını azaltmaya yardımcı olurlar (T/Dialogue, 2009, s. 3). Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin yürütülmesi a amasında kullanılması durumunda iki farklı sonuç ortaya çıkmaktadır. Birincisi, herhangi bir analitik inceleme tekni inin bir hesap bakiyesine uygulanması sonucunda, denetçi beklentilerine göre ola an dı ı bir durumla önemli bir farklılık veya dalgalanma ile karşılaşmazsa, di er denetim prosedürlerinin kapsamını daraltmakta veya hiç uygulanmadan bakiyeyi kabul etmektir. kincisi ise analitik inceleme prosedürleri aracılı ıyla yapılan incelemelerde beklentilerin dı ında bir durum ile karşılaşılırsa, bu sonuç önemli hata ya da hile olasılı ı uyarısı kabul edilerek; ayrıntılı incelemeye ba lanmaktadır (Çalı , 2011, s. 35).

Analitik nceleme Prosedürleri (A P) son olarak denetimin tamamlanması a amasında kullanılır. Analitik inceleme prosedürleri ile genel bir de erlendirme yapılır ve e er herhangi bir sorun tespit edilirse detaylı bir incelemeye geçilmesi için kullanılır. Bu i lem objektif olarak denetlenmi mali tablolar hakkında toparlayıcı bir görüntü verir. Aksaklıklar ve i letmenin içinde bulundu u durum hakkında son olarak denetçinin bir fikir sahibi olmasına olanak sa lar (Bozkurt, 2010, s. 155). A P'lerin denetimin tamamlama a amasında kullanımının denetçiler tarafından zorunlu oldu u Ba ımsız Denetim Standartları(BDS) 520'nin 6. Paragrafında " Denetçi finansal tabloların, denetçinin i letme hakkındaki anlayı ı (i letmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığı na dair genel bir sonuç olu tururken, denetimin sonuna do ru, kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri tasarlar ve uygular." ekinde ifade edilmiştir.

Tablo 1’de Analitik inceleme prosedürlerinin denetimin hangi a amasında hangi temel denetim amacı için yapıldığı, Tablo 2’de hangi a amada, hangi denetim amacı için ne tür analitik inceleme prosedürlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Tablo 1: Denetimin Amacına Göre Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı

Denetimin Amacı	Planlama	Yürütme	Tamamlama
Mü teri i letmeyi ve i letmenin içinde bulundu u endüstriyi anlamak	X		
letmenin süreklili ini de erlendirmek	X		X
Mümkün olabilecek hataları tespit etmek	X	X	X
Yapılacak detaylı test miktarını azaltmak	X	X	

Kaynak: (Karaatlı, Senal, Öztürk, 2014, s. 639)

Tablo 2: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Niteli İ Kullanım Amaçları

Denetim A amaları	Amaç	Kullanılan Prosedürün Niteli İ
Denetim Planlaması A amaları	<ul style="list-style-type: none"> Mü teri i letmeyi tanıma, Mü teri i letmenin daha önceden denetlenmemi finansal tablolarına Olabilecek hataların de erlemesini yapmak, Önemlilik limitini belirlemek, Yüksek riskli denetim alanlarını belirlemek, Denetim prosedürlerinin niteli ini, kapsamını ve zamanlamasını yapmak. 	<ul style="list-style-type: none"> Mü teri i letmenin denetlenmemi cari dönemdeki verileri, geçmi yıllardaki verilerle, i letmenin içinde yer aldı ı sektör rakamları ile karşılaştırılır. Odak noktası mü teri i letmenin finansal pozisyonuna ba lı olarak performans durumunu tespit etmektir.
Denetimin Yürütülmesi (Kanit Toplama) A aması	<ul style="list-style-type: none"> Hesap bakiyelerini onaylamak veya reddetmek için kanıt elde etmek 	<ul style="list-style-type: none"> Birbiri ile ili kili hesaplar arasında oran analizleri yapılarak hesap bakiyelerinin birbiri ile uyumu test edilir.
Denetimin Toplanması ve Raporlanması A aması	<ul style="list-style-type: none"> Ula ılan sonuçları onaylamak için; Gelir Tablosu, Bilanço, Nakit Akım Tablosu Dipnotlar Kısmını son bir de erlemeye tabi tutarak, tutarsızlık olup olmadığını ara tırmak. 	<ul style="list-style-type: none"> Mü teri i letmenin finansal durumuna, performansına, nakit akı larına ve dipnotlarına bir bütünlük içerisinde odaklanmak.

Kaynak: (Usul, H: 2013, s.61)

4. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNİN BAŞLIMLI DENETİM SÜRECİNDEKİ YERİ

Analitik inceleme prosedürlerine denetim sürecinin de i ik safhalarında başvurulabilmektedir.

Denetimin planlaması safhasında mı, denetimin yürütülmesi safhasında mı ya da denetim raporunun tamamlanmasından hemen önce mi uygulanacağı denetçinin amacına ba lıdır (Güredin, 2014, s.188). Analitik İnceleme Prosedürleri SAS 56 (AU 329) da temel olarak bilanço hesaplarının beklenen geli imi, beklenenle elde edilen arasındaki fark, irket bilançosuyla beklenen bilançoların karşılaştırılması, bilanço hesaplarında beklenen anlamlı sapmalar ekinde dört adımda olu ur (Çalı , 2011, s. 34).

Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarına uygulanmasında denetçi hangi amaçta bu prosedürlerden yaralanırsa yararlıdır bunları belli bir sıra ile takip edip yerine getirmesi gerekir (Karimi, 2014, s. 19). Bazı kaynaklarda dört amaçlı bir uygulama görülse de genel olarak, “Yedi Adım Yaklaşımı” olarak isimlendirilen yöntem uygulanmaktadır (Bozkurt, 2010, s. 160-164):

- Bu amaçlar, A P'nin uygulanacağı hesaplar ve bunların kayıtlarda görünen tutarının belirlendiği ve A P'nin uygulanmasıyla elde edilmesi gereken kanıtların ne olacaktırına karar veren **hedefin oluşturulması** ile başlar.

- İlk amaçta belirlenen hedeften sonra bu hedefe ulaşacak en uygun analitik inceleme tekniğinin ne olacaktırını **analitik prosedürün belirlenmesi** amacıyla yapılır. Burada amaç belirlenen hedefin niteliğine uygun bir prosedür belirlemektir.

- A P'lerin denetçinin kararı üzerinde etkili olabilmesi için verilerin denetim amacı ile ilgili olması; elde edilen bu verilerden güvenilir ve anlamlı sonuçlar elde edilebilmesi için de yeterli miktarda veriye ulaşılması; yeterli miktarda verinin elde edilmesi için de geçmiş yıldaki verilerin incelenmesi olması gerekir. Bu nitelikteki veriler **uygun veri kullanımı** amacıyla belirlenir.

- Beklenen sonuç ile fiili sonuç arasındaki farkların büyüklüğüne göre tutar ya da yüzde eklerinde önemlilik düzeyi belirlenir. İşte bütün bunlar **karar verme kuralının belirlenmesi** amacıyla yapılır.

- Bu amaçlardan sonra inceleme sırasında karşılaşılabilecek olan olmayan hata ve hile olasılığını uyandıran durumlar ve incelenen hesabın bakiyesinin denetçi tarafından tahmin edilmesi sonucu ortaya çıkan tutarlar gibi iki farklı durumla karşılaşılan, önceden belirlenmiş A P'lerin uygulandığı **hesaplamanın yapılması** amacıyla yapılır.

- Bulunan sonuçlar **sonuçların analiz edilmesi** amacıyla değerlendirilir. Bu değerlendirme, işletme yönetimiyle yapılan görüşmeler sonucu elde edilen bilgiler, denetçinin işletme ile ilgili sahip olduğu bilgiler, diğer denetim prosedürlerinden gelen destekleyici bilgiler ve işletmenin sahip olduğu diğer risk düzeyi unsurları dikkate alınarak yapılır.

- Son amaç olan ve denetçinin A P'leri uyguladıktan sonra ortaya çıkan sonuçlara göre vereceği kararın belirlendiği **kararın verilmesi** amacıyla bazı seçenekler dikkate alınır. Bunlar, önemli olmayan farklar varsa başka çalışma yapılmaz ama farklar sonuç kısmında belirtilir, farklar önemli düzeyde fakat yönetim bu sonuçlara açıklama yapabiliyorsa dar kapsamlı ek çalışma yapılır ve farklar önemli düzeyde ise ve yönetimden destek gelmiyorsa gerekli denetim prosedürleri ayrıntılı olarak uygulanır.

İşletmenin finansal bilgileri; önceki döneme ait karşılaştırılabilir bilgiler, bütçe ve tahminler gibi işletme tarafından beklenen sonuçlar ya da amortisman tahmini gibi denetçinin beklentileri, benzeri sektör bilgileri ya da işletmenin satışlarının ticari alacaklara oranının sektör ortalamalarıyla veya aynı sektördeki karşılaştırılabilir ölçekteki diğer işletmelerle karşılaştırılması biçiminde bir çalışma yapılabilmektedir (Çözeli, 2008, s. 29). Analitik inceleme prosedürlerinin denetim planlama, test etme ve nihai gözden geçirme amaçlarında kullanılmasında en önemli amaçlardan biri en uygun denetim prosedürünün seçilmesidir (Dönmez, Ersoy, 2009, s. 39).

Denetçilerin kullanabileceği birçok analitik inceleme prosedürleri bulunmaktadır (Bozkurt, 2010, s. 155):

İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması: Burada amaç, işletmenin kayıtlarından elde edilen veya hesaplamalar sonucu elde edilen bilgiler ile işletmenin faaliyet

gösterdi i sektörün verilerini kar ıla tırarak de erlendirmeler yapabilmektir. Yapılan bu tür kar ıla tırmalar i letmenin sektördeki ba arısını göstermede oldukça yararlıdır. Bu kar ıla tırmada özellikle i letmenin stok devir hızı oranı ve kar marjı oranlarının sektör oranları ile kar ıla tırılması i letmenin sektör kar ısındaki durumuna ili kin yararlı bilgiler vermektedir (Dönmez, Ersoy, 2009, s. 40).

letme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin kar ıla tırılması: Bu tür kar ıla tırmalarda i letmenin geçmi yıllara ait verileri ile denetlenen dönemdeki benzer verileri kar ıla tırılır. Bu tür kar ıla tırmalardan etkili bir sonuç alınabilmesi için kar ıla tırılan verilerin birbirleriyle ili kili olması ön ko uldur (Dönmez, Ersoy, 2009, s. 40). Örne in i letmenin satı ları ile ticari alacakları arasında anlamlı bir ili ki vardır. Ancak ticari alacaklar ile maddi duran varlıklar arasında bir ili ki kurabilmek zordur. Kar ıla tırma i lemi yapılırken farklı yollar kullanılabilir. Örne in; herhangi bir hesabın geçmi yıllardaki bakiyeleri ile ilgili yıldaki bakiyesi kar ıla tırılabilir ya da belli hesap grupları içinde yer alan bakiyelerin önceki dönem bakiyeleri ile kar ıla tırılması yapılabilir, çe itli oran analizleri kullanılarak ilgili yılda bulunan de erler ile önceki yıl de erleri kar ıla tırılabilir (Bozkurt, 2010, s. 155).

letme verileri ile i letme tarafından beklenen sonuçların kar ıla tırılması: Birçok i letme faaliyetleri ve mali sonuçları ile ilgili olarak çe itli bütçeler hazırlamaktadır. Bütçeler i letme yönetimindeki beklentileri yansıtmaktadır. Bu nedenle bütçedeki tutarlar ile gerçekte en tutarların kar ıla tırılması sonucu bulunabilecek önemli farklılıklar denetçi için önemli yanlı lıkların önceden fark edilmesini sa layabilir. Fakat fiili durum ile bütçe kıyaslanırken denetçi açısından dikkate alınması gereken iki sakınca vardır. Birisi; bütçe hazırlanırken gerçekte davranılmamı olması iken ikincisi; fiili tutarlar, bütçeye uygunluk kaygısıyla uygulayıcılar tarafından de i tirilmi olmasıdır. Denetçi bu sakıncaları azaltmak için bütçeyi hazırlayanlarla görü me yapmak, geçmi bütçe tutarlarını incelemek, i letmenin kontrol riskini dikkate almak gibi önlemler alabilir (Bozkurt, 2010, s. 155).

letme verilerinin denetçi tarafından belirlenmi beklenen sonuçlarla kar ıla tırılması: Kritzing (2015)' e göre analitik inceleme prosdürleri içinden en önemli olanı denetçilerin beklentileri ile yönetimin iddialarının kar ıla tırılmasıdır. Çünkü beklenmedik bir fark denetimin durdurulmasına ve kararın yönünün de i tirilmesine kadar gidebilir (Kritzing, 2015, s. 73). Denetçi bu prosedürü uygularken, bir hesabın bakiyesini tahmin etmek için di er ilgili hesaplardan yararlanabilir veya geçmi yıllardaki bakiyelerin trendini kullanabilir. Di er taraftan denetlenen i letmenin geçmi yıl bakiyelerine regresyon analizi tekni ini uygulayarak da ilgili yılda olması gereken tutarı tahmin edip i letmenin fiili verileri ile kar ıla tırılabilir (Dönmez, Ersoy, 2009, s. 40).

letme verilerinin finansal olmayan verilerin ortaya koydu u beklenen sonuçlarla kar ıla tırılması: Bu tür kar ıla tırma i letmenin finansal olmayan verilerinden finansal verilerin olması gereken tutarların tahmin edilmesidir. Örne in i letmenin üretimdeki kullandı ı enerji miktarı ve makinelerin çalı tı ı saatleri üretim miktarının tahmin edilmesinde yararlı olur veya çalı an i çi sayısı ve üretim miktarı maliyetlerin tahmin edilmesinde kullanılabilir. Bu kar ıla tırmada finansal olmayan verilerin güvenilir olması arttır. Ayrıca bu kar ıla tırma ço unlukla gelir tablosu kalemlerinin tespitine yöneliktir.

5. ANALİTİK İNCELEME PROSEDÜRLERİNDE KULLANILAN TEKNİKLERİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ

Analitik inceleme prosedürlerini kullanmak için birtakım farklı yöntemlerden yararlanır. Bu yöntemler basit kar ıla tırmalardan, ileri istatistikî analizlere kadar çe itlilik gösterir (KGK, BDS 520, 2014: A3). A P'lerde kar ıla tırmalı tablolar analizi, dikey analiz, trend analizi, oran analizi, regresyon analizi, ussallık testleri, zaman serisi analizleri, yapay sinir a ları ve Benford Kanunu gibi teknikler kullanılır. Bu tekniklerden yaygın olarak kullanılan kar ıla tırmalı tablolar analizi, dikey analiz, trend analizi, oran analizi a a ıda açıklanacaktır.

• Kar ıla tırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz)

Bir işletmenin iki veya daha fazla dönemlerine ait finansal tabloları, birbirini izleyen dönemlerde kar ıla tırmalı olarak analiz edilmek istendi inde bu analiz tekni inden yararlanır (Çalda , 2007, s. 287). Di er bir ifadeyle, bir işletmenin birbirini izleyen aynı uzunluktaki dönemlere ait mali tablo hesaplarının gösterdikleri de i melerin incelenerek yorumlanmasıdır. Denetim açısından bu tekni in uygulanmasındaki amaç, bir hesabın dönemler itibariyle de i imini inceleyerek denetlenen dönemdeki durumu hakkında fikir sahibi olabilmektir (Bozkurt, 2010, s. 169). Bu yöntemle yapılan analizde beklenen yararın sağlanabilmesi için tablolardaki verilerin enflasyondan arındırılması olması gerekir. Aksi durumda kar ıla tırmalar anlamsız olur (www.baskent.edu.tr). Kar ıla tırmalı tablolar analizi tekni inin sonuçları iki ekilde yorumlanabilir. Basit bir ekilde farklar ve yüzdelere bakılarak hesapların dönemler itibariyle ola andı ı dalgalanmalar gösterip göstermedi ine bakılarak ola andı ı dalgalanmaların oldu u dönemlere yo unlanır. Di er bir yorum biçimi ise, de i imlerin neden-sonuç ili kisine dayandırılmasıdır. Yani bir hesaptaki artı veya azalı ın nedeninin di er bir hesaptaki de i im nedeni ile olabilece i kabul edilmektedir (Dönmez, 2008, s. 148).

• Yüzde Yöntemiyle Analiz (Dikey Analiz)

Bu analiz yönteminde, finansal tablolarda yer alan her kalem aynı tabloda yer alan belirli bir kaleme ya da belirli bir toplama oranlanmakta ve bulunan yüzdelere göre yorum yapılmaktadır (Çalda , 2007, s. 290). Dikey yüzdeler bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemlerin nasıl da ıldı ına ili kin olarak ve gelir tablosundaki kalemlerin net satışlar kar ısındaki da ılımının incelenmesi açısından yapılan bir analiz tekni idir. Bu analiz işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının da ılımını göstermesi açısından önemlidir. Bu analiz tekni i, tek bir döneme ait finansal tabloların analizinde kullanılmaktadır ve bu nedenle de statik bir analiz türüdür. Ancak istendi i takdirde yüzde yöntemine göre hazırlanmış birden fazla döneme ili kin finansal tabloların kar ıla tırılmasının yapılarak bu analiz tekni ine dinamik bir nitelik kazandırılabilir (Karimi, 2014, s. 51). Denetçi dikey analiz yolu ile bilanço kalemlerini incelerken işletmenin hem varlık ve kaynak da ılımlarını hem de bunların arasındaki ili kileri rahatlıkla görebilir. İşletmenin varlık da ılımının incelenmesinde dönen ve duran varlıkların payı önemlidir. Dönen varlıklar içinde de nakit varlıklar ile alacak ve stok da ılımları önemlidir. Dikey analizin gelir tablosuna uygulanması ile ise tablodaki her bir kalemin net satışlarla olan ili kisi incelenerek kar veya zararın nasıl olu tu u izlenebilir (Ahmaro lu, 2016, s. 99). Dikey analiz, işletmenin varlık yapısını, kaynak yapısını ve gelir tablosunda karın veya zararın nasıl olu tu unu ortaya koydu u için, bir taraftan işletmeyi kendi içerisinde analiz ederken; di er taraftan da ba ka işletmelerle kar ıla tırma olana ı sağlamaktadır (Çözeli, 2008, s. 32).

• E ilim Yüzdeleri (Trend) Analizi

Trendler, zaman boyunca oluşan gidiat veya sistematik değişimler anlamına gelmektedir. Trend analizi de geçmiş veriler yardımı ile geleceğe ilişkin tahminler yapmada bu sistematik değişimlerin tanımlanmasıyla ilgilenmektedir (Dönmez, 2008, s. 139). E ilim yüzdeleri analizi, birbirini izleyen çok sayıda yıla ait bilanço ve gelir tablolarında yer alan kalemlerin zaman içerisinde gösterdikleri değişimleri ayrıntılı ve dinamik olarak incelenmesini sağlar (Karimi, 2014, s. 46). Trend analizi, bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin zaman içerisinde göstermiş oldukları değişimlerin belirlenmesi ve incelenmesini ifade eder. Böyle bir analiz karlı tırmalı tablolar analizi ve dikey analize göre daha fazla yılı kapsayarak uzun süreli bir analize imkân verir (Çözeli, 2008, s. 30). Trend analizinin uygulanabilmesi için inceleme döneminin yeterince uzun olması gereklidir. Denetçiler, uzun dönemde finansal tablolarda yer alan kalemlerin göstermiş oldukları değişimleri karşılaştırarak, incelenen dönemin olumlu ya da olumsuz gelişmeleri hakkında bilgi elde edebilmektedirler (Dönmez, 2008, s. 139). Bir işletmenin birbirini izleyen birkaç döneme ait finansal tablo kalemlerinin baz olarak alınan bir yıldaki değere oranlanarak değişiminin izlenmesine olanak sağlar için dinamik analiz yöntemidir. Bu yöntemle analizin amacı birbirleri ile ilişkili olan kalemlerdeki değişimlerin uzun dönemdeki etkilerini incelemektir. Böylece firmanın kendi içinde dinamik bir analizi yapılarak, finansal durumun ve faaliyet sonuçlarının bütünü hakkında bilgi sahibi olmak mümkün olur (Çaldı, 2007, s. 292). Trend analizleri, denetimin yürütülmesi amacıyla genellikle incelenen hesabın denetçi tarafından beklenen tutarının belirlenmesinde kullanılmaktadır. Denetimin planlanması amacıyla ise çalışanların kapsamı belirlenirken, olmayan dalgalanmaların veya beklenmeyen durumların belirlenmesi amacıyla kullanılabilir (Bozkurt, 2010, s. 166).

• Oran Analizleri

Bir işletmenin denetlenen yıldaki hesapları arasında matematiksel ilişkiler kurularak bulunan oranlarla yapılan incelemeye oran analizi denilir. Bu analiz yardımıyla işletmenin borç ödeme gücünü, verimliliğini, kaynakların kullanım durumunu ve karlılığını ölçmek ve bulunan oranlarla önceki yıllardaki oranları, sektör ortalama oranlarını ve deneyler sonucu bulunan genel kabul görmüş oranları karşılaştırmak mümkündür (Bozkurt, 2010, s. 173). Bu analiz tekniğinde, finansal tablolardaki kalemler arasındaki anlamlı ilişkiler, birbirinin yüzdesi veya birkaç katı olarak belirlenmektedir. Bu yöntemde hesap veya hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurulmak suretiyle, işletmenin; ekonomik ve finansal yapısı, karlılık, likidite, çalışan durumu hakkında bir yargıya ulaşmaya çalışılmaktadır (Çaldı, 2007, s. 294). Oran analizinden sağlanan temel fayda belirli bir normdaki veya planlanmış sonuçlarla değişkenler arasındaki ilişkiyi oluşturan unsurların karşılaştırılabilmesidir (Karimi, 2014, s. 53). Denetim açısından özellikle gelir tablosu hesaplarının oran analizine tabi tutulması denetçiye daha fazla kanıt toplamaansı vermektedir. Çünkü gelir tablosunda yer alan hesapların bilançoda yer alan hesaplarla yakın ilişkisinde olması dolayısıyla oran analizlerinin gelir tablosu hesaplarına uygulanması ile bilanço hesaplarına ilişkin de kanıt toplama olur (Dönmez, 2008, s. 151).

Likidite Oranları:

Bu oranlar aracılığıyla işletmenin dönen varlıkları ile kısa vadeli yabancı kaynakları arasında ilişkiye bakılır. Likidite oranları işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilme güçlerini göstermeleri açısından önemlidir. Bu nedenle işletmeye borç verenlerin güvencede olup olmadığı belirlenirken net işletme sermayesi miktarı yanında varlıkların kalitesi ve likidite derecesine de bakmak gerekir. Likidite açısından sıkı olan işletmelerde denetim

yaparken denetçiler daha da dikkatli olmalıdır. Bu oranlar; cari oran, asit-test oranı, hazır de erler oranıdır (Bozkurt, 2010, s. 173).

Mali Oranlar:

letmenin mali yapısının ve uzun vadeli borç ödeme gücünün göstergesidir. Kaldıraç oranları olarak da adlandırılan bu oranlar varlıkların ne kadarlık kısmının yabancı kaynaklarla ne kadarlık kısmının öz kaynaklarla finanse edildi ini gösterir. letmenin finansmanında yabancı kaynaklardan ne derece yararlanıldı nı ortaya koyan oranlardır. Bu oranlar i letmenin öz kayna nın yeterli olup olmadı nı, kaynak yapısı içinde borç ve öz kayna ın dengesi ile öz kaynak olarak yaratılan fonların ne tür dönen varlık ya da duran varlıklarına edinilmesinde kullanıldı nın ölçerler (Dönmez, 2008, s. 157). Öz kaynaklar ile yabancı kaynaklar arasındaki ili kiyi ortaya koyarak i letmenin finansman durumuna ve kredi verenlerin emniyet payının yeterlili ine ili kin sorulara yanıtlar veren bu oran, varlıkların finansmanında kullanılan ve borç verenler için emniyet marjı kabul edilen öz kaynakların yeterli olup olmadı ı, i letmenin borçlanma yapısı, i letmenin gelecekte zarar etmesi, varlıklarının de er kaybetmesi veya nakit akı larının durması gibi durumlarda borçlarını ödeyip ödeyemeyece i hususunda önemli bilgiler sa lar (ahmaro lu, 2016, s. 111). Mali oranlar i letmenin ta ıdı ı riski ölçmede kullanılırlar ve borçların öz kaynaklara oranı, kısa vadeli yabancı kaynakların öz kaynaklara oranı, maddi duran varlıkların öz kaynaklara oranından olu urlar (Bozkurt, 2010, s. 175).

Faaliyet Oranları:

letme varlıklarının kullanılmalarındaki etkinlik derecesini ölçen bu oranlara verimlilik oranları adı da verilir. Bu oranlar yardımı ile i letme yönetiminin varlıkları etkin ve verimli kullanıp kullanmadı ı sektördeki di er i letmelerle, (rakiplerle veya benzer i letmelerle) kar ıla tırmak sureti ile ölçülebilir (ahmaro lu, 2016, s. 114). Faaliyet oranları i letme aktiflerinin verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadı nı ölçmeye yarar. Özellikle i letmenin satı ları ile stokları ve alacaklar arasında ili ki kurularak önemli bilgiler elde edilebilir. Stok devir hızı, alacak devir hızı, net çalı ma sermayesi devir hızı, dönen varlık devir hızı, duran varlık devir hızı, aktif devir hızı gibi oranları içerir (Bozkurt, 2010, s. 176).

Karlılık Oranları:

Bu oranlar i letmenin yeterli derecede kar elde edip edemedi ini ölçmeye yarar. Denetim açısından önemli sonuçları olan oranlardır. Özellikle gelir tablosunda yer alan de erlere dayanılarak hesaplama yapılır. Bu oranlar içinde, gayri safi rantabilite oranı olarak da isimlendirilen brüt satı ların net satı lara oranlanması, net satı lar içindeki faaliyet karının payı ekinde de bilinen i letme rantabilitesi oranları, ola an karın net satı lara bölünmesi ile bulunan oranlar, dönem karı ve dönem net karının net satı lara oranlanması ile ula ılan oranlar bulunmaktadır. Bu oranlar sayesinde i letmenin kazanç gücü ve faaliyetlerin etkinlik derecesi de erlendirilir. Bu oranlara en çok ilgi gösterenler i letme ortakları ve i letmeye ortak olma potansiyeli olan yatırımcılardır (Bozkurt, 2010, s. 176).

6. SONUÇ ve DE ERLEND RME

Bu çalı mada, denetimin üç a amasında da kar ımıza çıkan analitik inceleme prosedürleri ele alınmı tır. Analitik inceleme prosedürleri yönetimin iddiası olan finansal tabloların önceden belirlenmi ölçütlere göre kıyaslanması sonucu bulunan sapmalara göre denetime yön veren bir tekniktir. Planlama a amasında, mü teri i letmeyi ve i letmenin içinde bulundu u endüstri kolunu anlamak, i letmenin süreklili ini de erlendirmek, mümkün

olabilecek hataları tespit etmek ve yapılacak detaylı test miktarını azaltmak gibi genel konularda denetçiye yardımcı olurken; denetimin yürütme amaçlarında hata ve hileleri tespit etme ve detaylı test miktarını azaltma gibi daha özellikli konularda denetçiye yarar sağlar. Görülmesi halinde turmadan önceki son amaçta ise, işletmenin sürekli inceleme ve en genel şekilde tablolardaki hata ve hileler bulunmaya çalışılır ve bunun yanı sıra denetçinin denetim görüşüne karar vermeden önce son bir kez daha yüzeysel bir inceleme yapmasını sağlar. Analitik inceleme prosedürleri uygulanırken birçok teknikten yararlanmak mümkündür, denetçiler tarafından genel olarak karlı tırmalı tablolar, dikey, trend ve oran analizleri tercih edilmektedir.

Karlı tırmalı tablolar analizinde denetçi, işletmenin birbirini izleyen aynı uzunluktaki dönemlerine ait verilerinin değişimlerini incelemek suretiyle işletme hakkında yorum yapmaya ve varsa hata ve hileleri bulmaya çalışırken; dikey analizde, finansal tablolarda bulunan kalemleri hesap sınıflarına ve hesap gruplarına oranlayarak varlık dağılımını, kaynak dağılımını ve varlık- kaynak dağılımını belirlemeye çalışır. Trend analizinde ise bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin zaman içerisinde göstermiş oldukları değişimlere bakılarak yönetimin iddiası ile tahmini bakiyeler arasında sapma olup olmadığı anlaşılmasına çalışılır. Oran analizleri ise bütün bir denetim boyunca yaygın olarak kullanılabilir. Çünkü hem işletmenin önceki dönemleri ile kıyaslanması sonucu genel durumu hakkında bilgi verir hem de sektör kıyaslaması yapılarak işletmenin içinde bulunduğu endüstride ne durumda olduğu hakkında denetçinin kanaat getirmesine yardımcı olur.

Sayısal verilerdeki yoğun artışı ve güvenilir bilgiye ulaşılabilirlik gereksinimi, teknolojinin gelişmesiyle de beraber bu prosedürlerin önemini bir kez daha gün yüzüne çıkarmıştır. Hile denetiminin önemini arttıran günümüzde Analitik inceleme Prosedürleri riskli alanları belirlemede kullanılan en etkin yöntem olup, bağımsız denetim, iç denetim ve vergi denetimi gibi denetimin pek çok alanında kullanılmaktadır. Bu prosedürler, denetim faaliyetlerini yerine getiren kişiler için vazgeçilmez bir tekniktir. Ayrıca son derece faydalı olan bu konunun denetim müfredatına dahil edilmesi mesleğin gelişmesi için çok önemli bir adımdır.

KAYNAKÇA

- AICPA, (1989). Statements on Auditing Standards. No:56 New York: Analytical Procedures. <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU00329.pdf>
- Aydın, F. Mali Analiz Teknikleri, Analiz Başarı Koşulları, Analiz Sonuçlarını Değerlendirirken Dikkate Alınması Gereken Unsurlar. <http://www.baskent.edu.tr/~ferhan/MaliTablolar/Mali%20Analiz%20Teknikleri.pdf>
- KGK, (2013). İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS_315.pdf
- KGK, (2014). Türkiye Denetim Standardı Bağımsız Denetim Standardı 520, Analitik Prosedürler http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_520.pdf
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22). <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 1 Kasım 2006, 26333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bankalarda Ba ımsız Denetim Gerçekle tirecek Kurulu ların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik.
- Bednarek, P. (2016). Evaluating The Usefulness Of Quantitative Methods As Analytical Auditing Procedures. Research Papers of the Wroclaw University of Economics/Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wroclawiu, (434).
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*. 5.Baskı. stanbul: Alfa Yayıncılık.
- Chow, D. (2009). "Analytical Procedures – A Powerful Tool for Auditors." Learning Zone – T/Dialogue. <http://www.hkiaat.org/images/uploads/articles/Analytical.pdf>
- Çalda , Y. (2007) *Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*.5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çalı , Y. (2011). Ba ımsız Denetim Sürecinde Analitik nceleme Prosedürleri. *Denetim*, (8), 31-40.
- Çözeli, G. (2008). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları: Analitik Prosedürler. *Mali Ufuklar Dergisi*, (43), 23-35.
- Danescu, T., & Spatacean, O. (2009). Analytical Procedures Used In Financial Audit For The Valuation of Portfolio Performances-case of Financial nvestment Companies. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 24.
- Dönmez, A., & Ersoy, A. (2009). Ba ımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik nceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından De erlendirilmesi. *World of Accounting Science*. 2009, Vol. 11 Issue 2, p35-64. 30p. 1 Chart.
- Dönmez, A. (2008). *Ba ımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik nceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından De erlendirilmesi Ve Türkiye’de Spk’dan Yetki Alın Denetim Firmaları Üzerine Bir Ara turma*. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Feroz, E. H., Kim, S., & Raab, R. L. (2005). Analytical procedures: A data envelopment analysis approach. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 2(1), 17-31.
- Florea, R., & Florea, R. (2011). Audit techniques and audit evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 14(1), 350.
- Güredin, E. (2014). *Denetim Ve Güvence Hizmetleri-SMMM ve YMM’lere Yönelik lkeler ve Teknikler*. 14.Baskı. stanbul: Türkmen Kitabevi
- Karaatlı, M., Senal, S., & Öztürk, M. S. (2014). Denetim Planlaması A amasında Analitik nceleme Tekni i Olarak Yapay Sinir A ları Kullanımı: Bir Firma Uygulaması. *Ege Academic Review*, 14(4), 637-648.
- Karimi, K. (2014). *Muhasebe Denetiminde Analitik nceleme Prosedürleri Ve Bir Uygulama*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kır, H. (2010). Stratejik Denetim Ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetim* (4), 47- 61.
- Kritzinger, J. A. (2015). *The Application Of Analytical Procedures In The Audit Process*. University Of Pretoria Faculty Of Economic And Management Sciences.
- Nigrini, M. J., & Mittermaier, L. J. (1997). The use of Benford's law as an aid in analytical procedures. *Auditing*, 16(2), 52.

- Selimo lu, Karde , S.- Uzay, . (2008). *Muhasebe Denetimi*. 1.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ahmaro lu, Tüzün, S. (2016). *Ba ımsız Denetimde Analitik Prosedürleri Ve Uygulaması*.
istanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, istanbul.
- Toroslu, M. V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*.
istanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Ba ımsız Denetim*.
1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.