

DENETİMİN ETKİNLİĞİ ÇERÇEVESİNDE ANALİTİK İNCELEME VE ÖRNEKLEME

Arş. Gör. Pınar OKAN GÖKTEN *

Arş. Gör. Soner GÖKTEN **

ÖZET

Günümüzde denetimin öneminin ve denetlenecek unsurların artması, çok sayıda denetim firmasının ortaya çıkması, artan rekabet ile denetçilerin hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağlayabilmeyi amaçlamaları gibi nedenler denetim yaklaşımında ve yöntemlerinde birtakım farklılıklar ortaya çıkarmıştır. Denetim firmaları rakiplerinden bir adım daha önde ilerleyebilmek için en etkin denetimi yapmayı amaçlar hale gelmişlerdir. Bu doğrultuda, denetim sürecinde çeşitli denetim yöntemleri ön plana çıkarılmıştır. Önemi ve kullanılma sıklığı artan yöntemlerden ikisi, bu çalışmanın konusunu oluşturan analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemidir. Analitik inceleme teknikleri, beklenmeyen ve anormal sapmaların görüldüğü işletme kalemlerinin incelenmesini içeren bir çeşit denetim tekniğidir. Örnekleme yönteminde ise; denetim riski ve önemlilik derecesi gibi unsurlar göz önüne alınarak ana kütlelerin tamamının incelenmesi yerine, seçilen örneklem grubu üzerinde incelemeler yapılır. Çalışmada; öncelikle analitik inceleme teknikleri hakkında bilgi verilmiş, süreci ve amaçları anlatılmıştır. Ayrıca analitik incelemenin zamanlaması ve kullanılacak teknikler üzerinde durularak hesap hesap incelenmiştir. İkinci olarak; örneklemin önemi, türleri ve örneklem büyüklüğüne etki eden unsurlar tartışılarak; hesap bakiyelerinin maddilik testleri ile istatistikî

* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, pinar.okan@gazi.edu.tr

** Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, soner.gokten@gazi.edu.tr

örnekleme ilişkisine değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Analitik İnceleme, Örnekleme

Jel Sınıflandırması: M42, C83

ANALYTICAL REVIEW AND SAMPLING IN THE FRAME OF THE AUDIT EFFECTIVENESS

ABSTRACT

Nowadays, reasons such as an increase in the importance of the audit, in competition, and in factors that will be audited, the appearance of lots of audit firms, and auditors' aims of providing both cost and time saving have caused some differences in the methods and approach of audit. As a result of these, audit firms have started to aim to do the most effective audit in order to be in a position that is better than their competitors' positions. In this context, different audit methods are brought a question in the foreground in the process of the audit. Two of the methods whose importance and the usage frequency increases are analytical review and sampling method. Analytical review is a kind of audit technique which includes the items that show some unexpected and abnormal changes. In the sampling method, some analysis have to be done on the sampling group instead of all of the items by considering the factors such as the audit risk and the level of importance. In the study, first of all some information was given about analytical review, its process, and aims. Also, an investigation was done by accentuating on the timing and the techniques that will be used. In addition to these, the importance, types and the size of the sampling were analyzed.

Key Words: Audit, Analytical Review, Sampling

Jel Classification: M42, C83

1. GİRİŞ

Günümüzde denetim süreci, artan rekabet çerçevesinde, zaman ve maliyet kısıtlarının önem kazandığı bir faaliyetler bütünü olarak nitelendirilebilmektedir. Bu doğrultuda, beklentilere dayalı olarak kanıt toplanması, süre ve maliyet minimizasyonu amacına dayalı olarak gerçekleştirilmeli; buna karşın bu tür bir optimizasyon hedeflemesinde kaliteden ödün verilmemelidir. Bir başka deyişle olası tüm riskler hesaba katılmalıdır. Bu nedenle, özellikle son yıllarda, analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemi denetim süreci içerisinde ön plana çıkmaktadır.

Analitik inceleme teknikleri beklentilerle gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasına dayalı olarak önemli düzeyde riske işaret edilen noktalara odaklanılmasını sağlamaktadır. Bu çerçevede bir süzgeç görevi gören analitik inceleme teknikleri, erken uyarı sistemi niteliğindedir. Hiç şüphesiz ki, bu tür bir işlevi yerine getiren analitik inceleme teknikleri, denetim sürecinin tüm aşamalarına ilişkin maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Örnekleme ise, doğrulama mekanizmasının çalıştırılmasında, maliyet ve zaman tasarrufu boyutunda analitik inceleme tekniklerini tamamlayan bir araçtır. Önemlilik derecesine göre oluşturulan örneklem, denetçinin analitik incelemele teknikleri vasıtasıyla ortaya koyduğu riskli unsurlara ilişkin yeterli nitelikte ve nicikle kanıt toplanmasına imkan tanımaktadır. Bu çalışmada, günümüzde denetim süreci açısından taşıdıkları önem çerçevesinde, analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemi irdelenmiştir. Çalışmanın takip eden bölümünde denetim aşamaları bazında analitik inceleme süreci ve teknikleri ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde, örnekleme yöntemi ve örneklem büyüklüğünün ne olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde çalışma denetimin etkinliği çerçevesinde sonuçlandırılmıştır.

2. ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

Hesapların incelenmesinde ve doğruluklarının ispatında kullanılmak üzere denetim kanıtları toplanır. Fiziki inceleme, bilgi toplama, kayıtların ve belgelerin incelenmesi, gözlem, yapılan görüşmeler ve analitik inceleme gibi çok sayıda denetim tekniği söz konusu kanıtların toplanmasında kullanılmaktadır.

Son zamanlarda denetçiler açısından önem kazanan ve denetim sürecinin bir parçası haline gelen analitik inceleme tekniklerinin, Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çeşitli tanımları yapılmıştır. Birbirine oldukça benzer nitelikte olan bu tanımları tümüyle kapsayacak bir tanım ortaya konulacak olursa, “analitik inceleme; trend analizi, rasyo analizi, mantıklılık testleri gibi yöntemlere dayalı olarak bir işletmenin mali ve faaliyetleri arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi sonucu elde edilen bilgilerin (denetçinin beklentileri) kullanılarak denetimin planlanmasını, yürütülmesini ve rapor yazımından önce nihai gözden geçirilmesini sağlayan bir tür uyarı sistemidir” denilebilir. Söz konusu tanımları dört parçaya ayırarak inceleyecek olursak, analitik inceleme tekniklerini aşağıdaki gibi detaylandırarak anlatmak mümkündür.

“Analitik inceleme; trend analizi, rasyo analizi, mantıklılık testleri gibi yöntemlere dayalı olarak...” ifadesinde değinilmiş olan analitik inceleme teknikleri kimi zaman basit yapıda kullanılırken, çeşitli durumlarda denetçiler daha ayrıntılı istatistiki hesaplamalar yapmaya gereksinim duymaktadırlar (Mancuso 1992). Mali tablolardaki herhangi bir kalemin yıllar itibariyle karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntem olan trend analizinde denetçi, geçmiş döneme ait verilerden yararlanarak yapmış olduğu analiz ile hem cari hem de gelecek dönemlere ilişkin sonuç tahminlerinde bulunur. Rasyo (oran) analizinde ise, mali tablolardaki kalemler arasındaki ilişkiler karşılaştırılır. Analiz, mali tablodaki herhangi bir kalemin; müşteri işletmeye, sektöre veya başka bir işletmeye ait mali tablodaki diğer bir kaleme oranlanması şeklinde gerçekleşir. Bu yöntem sayesinde işletmenin mali durumu, sektördeki diğer işletmelerle ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılabilmekte ve denetçi, işletmenin performansı hakkında bilgi sahibi olabilmektedir. Denetçi, işletmenin mali nitelikli olmayan faaliyet verilerinden yararlanarak işletmenin herhangi bir hesap kalemini tahmin etme için mantıklılık (ussallık) testlerini uygulayabilir. Diğer bir deyişle, bağımsız değişkenlerden yararlanarak bağımlı değişkendeki değişikliği analiz eder (http://bulentbalkan.com/index_files/Page1952.htm). Makine sayısından hareketle elektrik giderinin, oteldeki müşteri sayısından hareketle elde edilen gelirin tahmin edilmesi mantıklılık testleri uygulanışa yönelik birer örnek oluşturmaktadır. Trend ve rasyo analizleri ile mantıklılık testlerinin denetçiye yeterli bilgi sağlayamadığı durumlarda regresyon ve zaman serisi analizleri gibi daha kapsamlı ekonometrik teknikler kullanılabilir. Belirtilen kapsamlı yöntemlerin kullanılması sonucunda elde edilen verilerden yararlanılarak varılan yargılar çok daha doğru sonuçlar verdiği için, diğer denetim tekniklerinden farklı olarak burada denetçinin asıl yapması gereken güvenilir bilgilere ulaşmak olacaktır (Blocher ve diğerleri 2002).

“...bir işletmenin finansal ve faaliyetleri arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi sonucu elde edilen bilgilerin (denetçinin beklentileri) kullanılarak...” şeklinde ifade edildiği üzere denetçi, müşteri işletmeye ait mali ve mali olmayan verileri işletme içindeki ya da işletme dışındaki kaynaklardan elde eder. Bu verileri işleyerek işletmeye ait bilgilere ulaşır. Elde edilen bilgiler denetçinin beklentilerini, başka bir deyişle, müşteri işletmenin mali tablolarındaki kalemlerin denetçiye göre olması gereken değerlerini ifade eder. Analitik incelemeler sonucunda, beklenen değerlerden anormal

sapma gösteren kalemler ve faaliyetlere ilişkin detaylı inceleme gereği ortaya çıkar (Biggs ve Wild 1985, 607-612).

“...denetimin planlanmasını, yürütülmesini ve rapor yazımından önce nihai gözden geçirilmesini sağlayan...” ifadesinde denetim sürecinin (1) denetimin planlanması, (2) denetimin yürütülmesi ve (3) denetimin tamamlanması şeklinde üç aşamadan oluştuğu belirtilmektedir. Bu şekilde sıralanabilecek bir denetim sürecinin her aşamasında analitik inceleme tekniklerinden yararlanılabilir. Birinci aşamada denetlenilecek müşteri işletme hakkında ön bilgi toplanır ve gerekli anlaşmalar yapılarak denetimin amacını, süresini, ücretini, denetim raporunun teslim edileceği tarihi v.b. içeren denetim sözleşmesi taraflar arasında imzalanır. Bu aşamada denetçi, şirket faaliyetleri hakkında sahip olması gereken bilgileri elde eder, işletmenin iç kontrol sistemini inceler, önemlilik seviyesini tespit eder, denetim riskini belirler ve denetim programını oluşturur. Bu program denetimin yürütülmesi aşamasında uygulamaya konulur. İkinci aşama olan ve test aşaması olarak da ifade edilen denetimin yürütülmesi sürecinde, kontrol testlerinden ve maddilik testlerinden yararlanır (Hitzig 2003). Son aşama olan denetimin tamamlanması sürecinde ise; elde edilen sonuçlar özetlenir ve denetim raporu yazılır. Standartlar analitik inceleme tekniklerinin denetimin her aşamasında ama özellikle de denetimin tamamlanması aşamasında kullanılması gerektiğini vurgulamaktadırlar (Whittington ve Pany 2003, 144).

“...bir tür uyarı sistemidir” ifadesinde, analitik incelemenin en önemli işlevinin erken uyarı sağlaması olduğu vurgulanmaktadır (May 1983). Özellikle denetimin başlangıcında, belirli denetim risklerinin belirlenmesini sağlayıp denetçinin çok daha rahat bir denetim süreci geçirmesine yardımcı olur. Yapılmış olan yanlışların ve hilelerin erken ortaya çıkması, denetimin başarılı bir şekilde gerçekleşmesini sağlar.

Lin ve Fraser (2003), yapmış oldukları çalışmada analitik inceleme tekniklerinin kullanımına yönelik olarak farklı büyüklüklerdeki elli iki denetim firmasında çalışan yüzsekseniki muhasebeciye anket uygulamışlardır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- Ortalamada yapılan denetimlerin %79’unda analitik inceleme tekniklerinin kullanıldığı; büyük işletmelerin küçüklere oranla bu yöntemi daha fazla uyguladıkları sonucuna varılmıştır.
- Analitik inceleme tekniklerinin denetimin hangi aşamasında sıklıkla

kullanıldığına bakılacak olunursa; planlama aşamasında %57, yürütme aşamasında %63 ve tamamlanma aşamasında ise %80 oranında kullanıldığı görülmüştür.

- Ankete katılanların %97'si analitik inceleme tekniklerinin denetçiler tarafından kullanımının gün geçtikçe arttığı yönünde görüş bildirmişlerdir.
- Ankete katılanlara analitik inceleme tekniklerinin kullanımının artma nedenleri sorulduğunda, artan rekabet ile maliyetlerin azaltılması gerektiği ve denetim yaklaşımındaki değişmelerin en önemli faktörler arasında yer aldığı şeklinde cevaplar alınmıştır.

2.1. Analitik İnceleme Süreci ve Amaçları

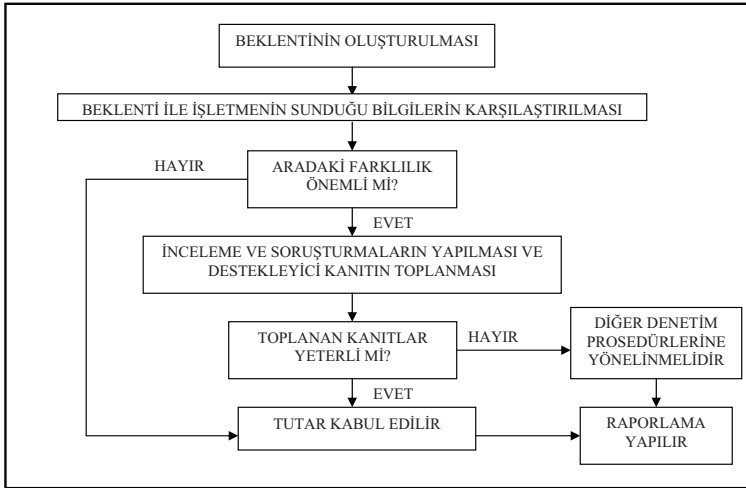
Hirst ve Koonce (1996), yapmış oldukları çalışmada önemli hataların ortaya çıkarılmasını sağlayan analitik inceleme sürecinin; beklentinin oluşturulması, inceleme için tanımlanmış ilişkilerin ve tutarların karşılaştırılması, bilgi araştırması ve açıklamanın değerlendirilmesi, karar alma ve raporlama olmak üzere beş aşamadan oluştuğunu belirtmişlerdir. Şekil 1'de analitik inceleme süreci aşamalarıyla gösterilmiştir.

Beklentinin oluşturulması aşamasında denetçi, müşteri işletmenin cari yıldaki durumunu etkileyebilecek geçmiş yıllardaki mali bilgileri, işletme tarafından hazırlanmış olan bütçe ya da tahmin raporlarını, işletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkındaki bilgileri ve faaliyet bilgileri kullanarak kendince olması gereken tutarlara ulaşır. Yapılan incelemeler neticesinde elde edilen sonuçlar ile işletmenin denetçiye sunduğu bilgilerin karşılaştırılması ikinci aşamayı oluşturur. Karşılaştırmalar sonucunda, tutarlar arasında büyük sapmalar gözlenirse, denetçi bu farklılığı daha detaylı bir şekilde inceleme yoluna giderek sapmanın nedenini araştırır. Bu farklılıklar işletmenin faaliyette bulunduğu iş çevresindeki değişikliklerden, işletmenin yapılan bir işlemi bilerek ya da bilmeyerek kaydetmemesinden v.b. nedenlerden kaynaklanabilir. Genelde denetçileri asıl ilgilendiren husus, yapılan bir işlemin işletme tarafından bilinçli olarak kaydedilmemesiyle ilgilidir. Hile ve usulsüzlük niteliği taşıyan bu gibi durumlar, denetçinin müşteri işletmenin dürüstlüğü hakkında şüpheye düşmesine neden olur. Üçüncü aşamada varılan yargının yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek amacıyla inceleme yapılarak bilgi elde edilir. Bilgiler değerlendirilip yorumlanır ve karara ulaşılır. Denetçinin toplanan kanıtların, varılan yargıyı desteklediği kanaatine ulaşması neticesinde son aşama olan raporlamaya geçilir. Genellikle yazılan raporlarda beklenmeyen

önemli farklılıkların neler olduğu, bu farklılıkların nedenleri, denetçinin vardığı yargıyı destekleyen kanıtlar ve denetçinin kararı hakkında bilgiler bulunur.

Denetim boyunca yapılan gerekli düzenlemelerin, kararların ve ulaşılan sonuçların denetim çalışma kâğıtlarıyla belgelenmesi gerekir (Aksoy 2006, 427). Söz konusu durum belirtilen beş aşama için de geçerlidir. Bu beş aşama, analitik inceleme sürecinde denetimin planlanması, yürütülmesi ve nihai gözden geçirilmesi sırasında ayrı ayrı uygulanmaktadır.

Şekil 1. Analitik İnceleme Süreci



Kaynak: William F. Messier, **Auditing and Assurance Services**, Mc Graw Hill & Irwin, International, 3rd Edition, 2003, s. 193.

Sermaye Piyasası'nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği'nde de belirtildiği üzere analitik inceleme, denetçiye diğer denetim prosedürlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlanmasında yardımcı olur, çeşitli işletme iddiaları hakkında bilgi sunar ve denetimin son aşamasında mali tabloların bir bütün olarak nihai gözden geçirilmesini sağlar. Bu doğrultuda analitik inceleme, müşteri işletmenin ve çevresinin tanınmasını, işletmenin sürekliliğinin sağlanmasını, mali tablolardaki olası hataların tespit edilmesini ve denetim testlerinin azaltılmasını amaçlar.

2.2. Analitik İncelemenin Zamanlaması

Tanımı yapılırken de değinildiği üzere, analitik inceleme tekniklerinin kullanımı; denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlanması şeklinde üç aşamada gerçekleşmektedir. Analitik incelemenin amacı, uygulandığı

ve elde edilen sonuçlar her aşamada farklılık gösterir. Analitik inceleme tekniklerinin özellikle planlama ve raporlama aşamalarında kullanılması denetimin etkinliği açısından önem taşımaktadır (Lowers ve diğerleri 2005, 84).

2.2.1. Denetimin Planlanma Aşaması

Planlama, denetim sürecinin en önemli aşamasıdır. Denetimin planlanmasında izlenecek aşamalar; müşteri işletmenin kendisi ve faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgi elde edilmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması, önemlilik derecesinin ve denetim riskinin belirlenmesi, denetim amaçlarının tanımlanması ve denetim programının oluşturulmasıdır (Messier 1997, 109).

Denetçi, denetimin planlanması aşamasındaki amaçları gerçekleştirebilmek için çeşitli analiz ve testler yapar. Bu analizlerden biri olan trend analizi sayesinde denetçi, temel alınan yıla kıyasla, yıllar itibariyle kalemlerde meydana gelen değişiklikleri incelenme olanağı bulur. Bu sayede işletmenin durumu daha iyi izlenebilir. Trend analizinin gerçekleştirilebilmesi için inceleme döneminin yeteri kadar uzun olması gerekmektedir (Mancuso 1992). Denetçi, trend analizini yaparken hasılat, satılan malların maliyeti, satışlara ait giderler, direkt işçiliklerle ilgili tutarlar, hammadde miktarı, alacakların tahsilatı gibi mali tablo kalemlerini dikkate alır (Kardeş 1996, 77). Ele alınan kalemlerde beklenmeyen önemli farklılıklar söz konusu olursa, denetimin yürütülmesi aşamasında bu farklılıklara yönelik detaylı incelemelerin yapılması yoluna gidilecektir.

Mali tablo oranlarının hesaplanması ve bunların önceki yılların oranları ve endüstri ortalamaları ile karşılaştırılması, denetim açısından büyük önem taşır. Yapılan oran analizi sonucunda ortaya çıkan rakamlar denetçi tarafından incelenir. Eğer dönemler itibariyle hesaplanan oranlarda önemli ve anormal dalgalanmalar mevcut ise denetçinin öncelikli olarak söz konusu dalgalanmaların olduğu kalemleri incelemesi ve bu dalgalanmaların nedenlerini araştırması gerekir. Belirtilen oranların yıllar itibariyle ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılması neticesinde önemli farklılıklar ortaya çıkmazsa, denetimin yürütülmesi aşamasındaki maddilik testlerinin kapsamı daha dar tutulur. Önemli sapmaların söz konusu olması durumunda uygulanacak testlerin kapsamı mümkün olduğunca geniş tutularak olumsuz durumun nedeni ortaya çıkarılmaya çalışılır.

Analitik inceleme teknikleri arasında yer alan mantıklılık testlerini, faaliyetsetel

veriler kullanılarak yapılan basit karşılaştırmalardan oluşmasından ötürü, hem maliyet hem de zaman tasarrufunu en çok sağlayan yöntem olarak belirtmek mümkündür. Mantıklılık testlerinin denetimin planlanması aşamasında kullanılmasının bir diğer nedeni de, denetçinin ilgili bütün mali ve faaliyetler faktörleri göz önüne almasının gerekliliğidir. Gelir tablosu hesaplarının bilanço hesaplarına kıyasla faaliyet verileriyle daha yakından ilgili olması nedeniyle, gelir ve gider hesaplarına mantıklılık testlerinin uygulanması daha kolaydır. Mantıklılık testleri gelir ve gider hesapları ile bilançonun stoklar, alacaklar, tahakkuk etmiş ücretler, borçlar ve tahakkuk etmiş taahhütler gibi hesaplarına uygulanır (Kardeş 1996, 79). Bir gider kalemi bağımlı değişken; faaliyet günleri, makine sayısı, işçi sayısı gibi faktörler de bağımsız değişken olarak belirlendikten sonra bu değişkenler arasında bir ilişkinin olup olmadığı ve varsa derecesi belirlenir. Denetçi, mantıklılık testleri sonucu elde ettiği veriler ile tahminleri karşılaştırılarak etkin bir denetim planı hazırlar.

2.2.2. Denetimin Yürütülmesi Aşaması

Denetimin yürütülmesi aşamasında analitik inceleme teknikleri, tutarların test edilme aracı olarak kullanılır. Denetimin planlama aşamasında denetçi, işletme hakkında gerekli bilgilere sahip olur ve analitik inceleme tekniklerini kullanarak önemli ve beklenmeyen sapmalara yönelik ilerleyen aşamalarda hangi kalemlere ağırlık verilmesi gerektiğini belirler. Denetimin yürütülmesi aşamasına gelindiğinde ise, denetçinin planlama aşamasında belirlediği ve çeşitli hataların söz konusu olabileceği kalemlerle alakalı kanıt toplanmaya başlanır. Fiziki, belgelenmiş, sözlü, yazılı, matematiksel ve analitik kanıtlar gibi pek çok denetim kanıtı mevcuttur. Konumuzu oluşturan analitik kanıtlar, analitik inceleme teknikleri kullanılarak elde edilen ve diğer kanıtlara kıyasla hem daha az maliyetli hem de daha az zaman alan kanıtlardır. Denetçinin kanıt toplama aşamasında analitik inceleme tekniklerini kullanmayı tercih etmesinin başlıca üç nedeni; örneklem büyüklüğünü belirlemek, ana kütle tanımlamak ve maddilik testlerinin oluşturulmasına yardımcı olmaktır (Kardeş 1996, 92).

Analitik inceleme teknikleri hem bilanço hem de gelir tablosu kalemlerinin denetiminde kullanılabilir. Söz konusu kalemlerin denetimindeki temel amaç, bunların doğru beyan edildiğine dair yeterli kanıtların toplanmasıdır. Denetçi yaptığı karşılaştırmalar sonucunda, sapmaların olmadığını tespit ederse ilgili hesap kalemlerinin doğruluğunu destekleyici kanıtlar elde etmiş olur. Belirtilen kalemler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

• **Nakit ve Benzerleri:** Nakit ve benzeri kalemler tüm varlıklar arasında en likit kalemler olduğundan, bu kalemlerde hata yapılma olasılığı oldukça yüksektir. Denetçinin incelemesi gerekenler, temelde kasa ve banka hesaplarıdır. Söz konusu işlemler ile mali ve faaliyetler verileri arasında belirgin, karşılaştırılabilir ve tahmin edilebilir ilişkilerin olmamasından dolayı mantıklılık testlerinin bu kalemlere yönelik olarak uygulanması işe yarar ve olumlu sonuçlar vermemektedir (Messier 2003, 563). Buna karşın bankalar hesabının kalanının bütçelenmiş tutarlarla karşılaştırılarak, bu hesabın önceki dönemler itibariyle gösterdiği eğilim tespit edilebilir. Yapılan karşılaştırmalar sonucunda mantıklı ilişkilerin varlığı söz konusu olursa, elde edilen bilgiler kanıt olarak değerlendirilebilir.

• **Alacaklar:** Alacak kalemiyle ilgili olarak; alacakların olduğundan yüksek ya da düşük gösterilmesi, tahsillerin ya eksik ya da hiç kayda alınmaması, tahsili şüpheli olanlarla olmayanların doğru olarak ayrıştırılmamaları v.b. hatalar söz konusu olabilmektedir. Analitik inceleme tekniklerinin alacaklar hesabına uygulanışı satışlar kalemi de dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir. Alacaklar kaleminde yapılacak hatalar, işletmenin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının kötü olduğu fikrini yaratabilir. Bu nedenle alacaklar, yüksek denetim riski taşımaktadır. Belli bir tutarın üzerindeki müşteri bakiyelerinin önceki yıllarla karşılaştırılması, şüpheli alacakların satışlara oranı ve önceki yıl oranlarıyla karşılaştırılması, alacakların tahsil süresinin önceki yıllarla karşılaştırılması, önceki yılın satış tutarları ile cari yılın satış tutarlarının karşılaştırılması, satışların aylara göre seyrinin izlenmesi, önceki yılın satış düzeltmelerinin satışlara oranı ile cari yılın satış tutarlarının karşılaştırılması gibi analitik inceleme teknikleri alacak hesabıyla ilgili kanıt toplanmasında kullanılır (Bozkurt 2006, 271).

• **Stoklar:** Stoklar hem likiditeyi hem de satışların maliyetini direkt olarak etkileyen bir kalemdir. Bu nedenle, denetim açısından son derece önemli bir yeri sahiptirler. Denetçi, stoklara yönelik analitik inceleme tekniklerini uygularken; satılan malların maliyetinin stoklara oranını, brüt kar oranını, stok devir hızını, stokların dönen varlıklar ve toplam varlıklar içindeki payını v.b. hesaplamalıdır. Bununla birlikte, hem söz konusu oranların hem de birim maliyetlerin, üretim giderlerinin ve fire oranlarının bütçe ve sektör ortalamalarıyla ve bunların yıllar itibariyle gösterdiği hareketler ile karşılaştırılması gerekmektedir. Stoklar için mantıklılık testlerinin uygulanması denetçi açısından fayda sağlar. Müşteri işletmenin birden fazla depoda stoklarının bulunduğu varsayıldığında; denetçi her bir depoda

bulunan stok miktarını depo alanlarıyla ilişkilendirerek karşılaştırabilir. Ayrıca stoklar, miktar ve tutar itibarıyla da karşılaştırılabilir.

- **Duran Varlıklar:** Bu kalemdede dönem boyunca çok fazla hareket olmadığından, denetimi diğer kalemlere kıyasla daha kolaydır. Amortisman giderlerinin ve duran varlıklarla ilgili olarak gerçekleştirilen bakım-onarım giderlerinin analiz edilmesinde analitik inceleme teknikleri kullanılır. Maddi duran varlıkların devir hızı, maddi duran varlıkların verimlilik oranı, maddi duran varlıkların özkaynaklar içindeki payı, bakım-onarım giderlerinin net satışlara oranı, birikmiş amortismanların makine-tesis-cihazlara oranı, net satışların maddi duran varlıklara oranı v.b. hesaplanarak geçmiş yıllardaki oranlarla karşılaştırılmalıdır.
- **Borçlar:** Borç kalemlerinin göstermiş olduğu trendler, yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir. Kısa ve uzun vadeli borçların pasif toplamı içindeki oranları, borçların sermayeye oranı, borçların devir hızı, faiz giderlerinin ortalama borçlara oranı yıllar itibarıyla sektör ortalaması ile mukayese edilebilir.
- **Yatırımlar:** Toplam varlıklar içinde yatırımların oranı, yatırımların karlılık oranı, faiz ve temettü gelirlerinin yıllar itibarıyla gösterdiği değişimler incelenir ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılır.
- **Özkaynaklar:** Analitik inceleme tekniklerinin özkaynaklar kalemine uygulanması sonucunda denetçi, yönetim tarafından yapılan bildirimlerin doğruluğuna ait kanıtlar elde eder. Hisse başına düşen fiyat, özkaynakların devir hızı, özsermaye oranı, kar payı dağıtım oranı, hisse başına kazanç oranı gibi hesaplamalar yapar.
- **Gelirler:** Gelirlere yönelik olarak gerçekleştirilen analitik inceleme tekniklerinin başında brüt kar marjının hesaplanması, miktar ve randıman incelemelerinin yapılması gelmektedir. Ayrıca, satışların ve satış indirimlerinin yıllar itibarıyla karşılaştırılmasında da fayda vardır.
- **Giderler:** Bu kalemlerin doğruluğunun kanıtlanmasında mantıklılık testleri sıklıkla kullanılmaktadır. Kullanılan makine sayısından elektrik giderlerinin, personelin çalışma saatinden personel giderlerinin belirlenmesi örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca, bu giderlerin denetlenecek yıldaki tutarları ile geçmiş yıllardaki durumlarının, sektör ortalaması da dikkate alınarak karşılaştırılması yapılmalıdır. Personel gideri gibi bazı giderler, çalışanlarla yapılabilecek görüşmeler sonucu teyit edilebilir.

2.2.3. Denetimin Tamamlanma Aşaması

Denetimin tamamlanma aşamasında denetçi, mali tablolara yönelik ulaştığı yargının doğruluğunu test etmek için tabloları nihai olarak gözden geçirir. Böylece finansal tablolar bir bütün halinde değerlendirilmiş olur. Bu aşamada analitik inceleme teknikleri; bütün işlemler tamamlandıktan, gelecekteki olası belirsizlikler ve bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar gözden geçirildikten sonra uygulanır. Tekniklerin bu aşamada kullanılmasının amacı, işletme ile ilgili genel bir görünüm elde edebilmektir. Bu aşamada yapılan analiz ve testler sonucunda, denetçinin beklemediği bir durum söz konusu değilse, elde ettiği sonuçlara dayalı olarak ulaşılan yargılarla denetim raporundaki görüş oluşturur. Söz konusu görüşe dayalı olarak da denetim raporu hazırlanır.

3. MUHASEBE DENETİMİNDE ÖRNEKLEME VE ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ

Denetçinin analitik inceleme sürecinde yaptığı karşılaştırmalara ilişkin, doğru bir yargıya ulaşabilmesi için ilgili testleri yaparak kanıt toplaması gerekmektedir. Bu süreçte sıklıkla karşılaşılan durumlardan birisi, denetçinin doğrulama yaparak kanıt elde etmek için örneğin, işletmenin 2500 müşterisi varsa, bunların tamamıyla mı görüşmesi gerektiği yoksa bir kısmı ile görüşmesinin kanıt toplama açısından yeterli olabileceği yönünde karar verme durumudur. Bu durumda “önemlilik derecesi” göz önünde bulundurulmalıdır. Eğer incelenecek unsur denetçi açısından büyük önem taşıyor ise, bu durumda ana kütlede seçilen bir grubun incelenmesi yerine tamamının incelenmesi çok daha anlamlı ve doğru sonuçlar verecektir. Böyle olmasına karşın, önemlilik derecesi yüksek olmayan durumlarda denetçiler, ana kütledeyi oluşturan birimlerin tamamına denetim prosedürlerini uygulamak yerine ana kütlede iradi ya da istatistiksel olarak seçilen örneklem gruplarına söz konusu prosedürleri uygulamaktadırlar. Ana kütlede tamamina, çok sayıda benzer niteliğe sahip işlemlerin benzer yöntemlerle birlikte uygulanabilir olması durumunda, örnekleme yöntemi başarılı sonuçlar vermektedir (Colbert 2001).

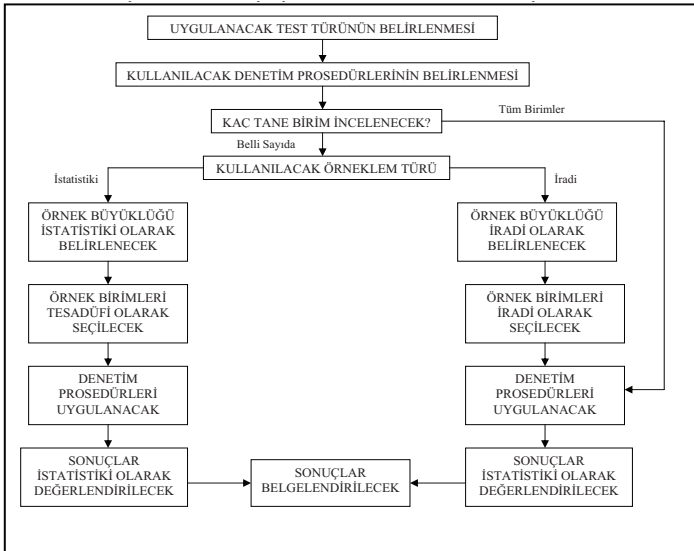
Bütün yerine, bütünün seçilen bir kısmının incelenmesi ve denetim prosedürlerinin bunlara uygulanması hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağladığından, denetçiler tarafından örnekleme yöntemi adı verilen bu uygulama sıklıkla kullanılmaktadır. Söz konusu avantajlarının yanı sıra, ana kütledeyi oluşturan birimlerin tamamının incelenmemesi sonucunda ortaya örnekleme riski çıkmakta ve söz konusu risk hiçbir zaman ortadan

kaldırılmamaktadır (Whittington ve Pany 2003, 309). Örnekleme riskini azaltabilmek için örneklem büyüklüğünün artırılması gerekir. Bu da beraberinde maliyeti arttırmaktadır.

İstatistiki olmayan (iradi) örnekleme yöntemi ve istatistiki örnekleme yöntemi olmak üzere örneklemede iki farklı yaklaşım uygulanabilir. İradi örnekleme yönteminde seçilen örneklem denetçinin iradesi, bilgi ve tecrübesi doğrultusunda belirlenir. Bu yöntemde denetçi; örneklem büyüklüğünün belirlenmesi, örneklerin seçilmesi ve değerlendirilmesinde istatistiksel ve matematiksel modelleri kullanmaz. Ayrıca iradi yöntemde subjektiflik söz konusu olmaktadır. Denetçi belli bir tutarı geçen kalemlerin incelenmesi gibi kendisine özgü yöntemler geliştirebilmektedir. İstatistiki örnekleme yönteminde ise denetçi örneklem büyüklüğünü belirlerken istatistiksel ve matematiksel yöntemlerden yararlanır. Bu nedenle de bu yöntemde objektiflik mevcuttur.

Şekil 2'de denetim test çalışmalarının örnekleme yöntemleri ile birlikte uygulanma sırasını gösteren akış şeması sunulmaktadır.

Şekil 2. Test Etme Çalışmaları ve Örnekleme Yöntemleri İlişkisi



Kaynak: Bozkurt, a.g.e. 2006, s.198.

İki örnekleme yöntemi arasındaki farklar ve benzerlikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İstatistiksel örnekleme yönteminde, örneklem sonucu yüklenilen risk derecesi ölçülebilirken; iradi örnekleme yönteminde ölçülememektedir.
- İradi örnekleme yönteminde, örneklem grubuna girecek birimler arasında eşit seçilme şansı yokken; istatistiki örnekleme yönteminde, ana kütlede seçilecek olan örneklem rassal ve eşit olasılık koşullarında tesadüfi olarak seçildiğinden her birimin eşit seçilme şansı söz konusudur.
- İki yöntemin ortak noktası; örneklemin planlanması, planın uygulanması ve örnekleme sonucu elde edilen kanıtların değerlendirilmesi aşamalarında denetçinin mesleki yargısından ve tecrübelerinden yararlanmalarıdır.
- Örneklem grubunu oluşturan birimlere uygulanan denetim prosedürleri arasında bir fark söz konusu değildir.
- İstatistiksel örnekleme yöntemi genellikle incelenecek belge sayısının yoğun olduğu işletmelerde uygulanırken; iradi örnekleme yöntemi, ana kütlede büyük olmadığı ve incelenecek belge sayısının az olduğu işletmelerde kullanılmaktadır.

Uzun yıllar denetim prosedürleri ana kütlede tamamına uygulanmıştır. Zamanla, hem denetlenmesi gereken işlemlerin gittikçe artması hem de artan rekabet koşulları neticesinde denetçilerin maliyet ve zaman tasarrufu sağlama yoluna gitmeleri, ana kütlede tamamının incelenmesini neredeyse imkansız hale getirmiştir. Tarihte örnekleme ilk olarak 1960'lı ve 1970'li yıllarda istatistiksel örnekleme yöntemi şeklinde rastlanmıştır (<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/504/essentials/p30.htm>). Fakat istatistiksel örnekleme yönteminde kullanılan matematiksel ve istatistiksel yöntemlerin denetçiler tarafından hem yeterince bilinmiyor hem de bu uygulamanın diğerine kıyasla daha çok zaman alıyor olması 1980'lere geldiğinde istatistiksel olmayan örnekleme yönteminin de kullanılmaya başlamasına neden olmuştur. Hitzig (1995), yapmış olduğu çalışmada denetçilerin yüksek oranlarda istatistiksel olmayan örnekleme yöntemini kullandıkları sonucuna ulaşmıştır.

İstatistiksel örnekleme yönteminin sağladığı çeşitli avantajlar söz konusudur. Bunlar; duruma en uygun örneklem büyüklüğünün belirlenebilmesi, arzu edilen güvenlik derecesinin ve hata payının ortaya konulması, örnekleme hatasını tahmin edilmesi, ortaya konulan sonuçların bilimsel olarak savunulması, sonuçların objektif olması şeklinde sıralanabilir (<http://www.auditnet.org/Guides/AuditNet%20Monograph%20Series%20Audit%20Sampling.pdf>). İstatistiksel örnekleme, iç kontrol sistemi incelemeleri bazında

işlem testlerinde ve yıl sonlarında ayrıntılı incelemelerde maddi doğruluk testlerinde kullanılmaktadır.

İstatistiksel örnekleme, niteliklere, bir başka deyişle sahip olunan veya olunmayan özelliklere göre yapılıyorsa “nitel örnekleme”; sayı ya da tutarlarla ifade edilebilen niceliklere göre yapılıyorsa “nicel örnekleme” olarak tanımlanır. İşlemlerin testinde nitel örneklemenin yapılması gerekirken; hesap bakiyelerindeki maddilik testinde nicel örneklemin yapılması gerekmektedir.

Belirlenecek örneklem sayısının denetçinin kendi kararına bağlı olduğu istatistiki olmayan örnekleme yönteminin çoğunun denetçi tarafından kullanılıyor olmasının en önemli nedeni, ayrıntılı matematiksel ve istatistiki yöntemleri gerektirmiyor olmasıdır. Bu yöntem kullanıldığında seçilen örneklem büyüklüğü genelde istatistiki örneklemeyle kıyasla daha küçük olduğundan, maliyet ve zaman bakımından irdelendiğinde bu yöntemin daha az maliyetli olduğunu ve denetçinin daha az zamanını aldığı söylemek mümkündür. Ayrıca, genelde denetçilerin istatistiki örnekleme yönteminde kullanılan matematiksel ve istatistiki yöntemleri bilmemeleri neticesinde, söz konusu yöntemi uygulayabilmeleri için bu konularda uzman çalışanlara sahip olmaları gerekmektedir. Bu da denetim firmaları için fazladan maliyet yaratır.

Genel olarak örnekleme, aşağıda belirtilen temel aşamalardan oluşur:

PLANLAMA {

1. Denetimin amacı belirlenir.
2. Ana kütle tanımlanır.
3. Söz konusu olabilecek riskler, sapmalar ve kabul edilebilecek hata oranları belirlenir.

UYGULAMA {

4. Örneklem büyüklüğü belirlenir.
5. Örneklem unsurları seçilir.
6. Denetim prosedürleri örneklem unsurlarına uygulanır.

DEĞERLENDİRME {

7. Örneklem sonuçları değerlendirilir.
8. Örneklem sonuçlarından hareketle ana kütle hakkında bir sonuca ulaşılır.

1. Denetimin amacı belirlenir.
2. Ana kütle tanımlanır.
3. Söz konusu olabilecek riskler, sapmalar ve kabul edilebilecek hata oranları belirlenir.
4. Örneklem büyüklüğü belirlenir.
5. Örneklem unsurları seçilir.
6. Denetim prosedürleri örneklem unsurlarına uygulanır.
7. Örneklem sonuçları değerlendirilir.
8. Örneklem sonuçlarından hareketle ana kütle hakkında bir sonuca ulaşılr.

3.1. Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Unsurlar

Denetçi, görüşüne temel teşkil edecek yeterli sayıda kanıt toplamalıdır. Kanıtların sayısının yeterliliği denetçi tarafından seçilen örneklem büyüklüğü ile ölçülür. Örneklem büyüklüğünü tespit ederken denetçinin zaman-maliyet-fayda üçgenini dikkate almasında fayda vardır. Örneklem büyüklüğüne karar verirken göz önünde bulundurması gereken bazı unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2006,212):

- Kabul Edilebilir Hata Oranı: Denetçiler örneklemede hatasız bir ortam sağlamanın imkansız olduğunu bildiklerinden, yaptıkları çalışmalarda belli bir hata payını normal seviye olarak değerlendirmektedirler. Söz konusu hata oranı ile örneklem büyüklüğü arasında ters orantı bulunmaktadır.
- Kabul Edilebilir Belirsizlik Riski: Alınan kararın ne derece güvenilir olduğu ortaya konulur. Güvenilirlik derecesi arttıkça belirsizlik riski azalır. Ana kütlenin tamamının incelenmesi yerine seçilen bir örneklem grubu incelendiğinde belirsizlik riskinin sıfır olması mümkün değildir. Belirsizlik riski ile örneklem büyüklüğü arasında ters orantı mevcuttur.
- Ana Kütlenin Tahmini Hata Oranı: Sahip olunan ana kütlenin de bir hata oranı söz konusu olabilir. Bu oranın seviyesi doğrudan örneklem büyüklüğünü etkilemekte ve örneklem büyüklüğü ile doğru orantılı olarak hareket etmektedir.
- Ana Kütlenin Birim Sayısı: Örneklem büyüklüğüne yönelik ana kütlenin birim sayısının bir etkisinin olabilmesi için, ana kütlenin 5000'in altında bir sayıda olması gerekir. Bu durumda ana kütle birim sayısı ile örneklem

büyüklüğü arasında doğru orantı söz konusudur. Ana kütlelerin birim sayısı 5000'in üzerinde ise örneklem büyüklüğü üzerinde bir etkisi olmaz.

- **Önemlilik:** Denetçinin toplayacağı kanıt sayısı ve önemlilik derecesi göz önünde bulundurulması gereken temel unsurlar arasında yer almaktadır. Önemlilik derecesi arttıkça, örneklem büyüklüğü de artar.
- **Kontrol Riski:** Denetçi, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin başarılı çalıştığı kanısına varırsa, toplaması gereken kanıt sayısında azaltma yapabilir.
- **Kanıt Toplama Maliyeti:** Kanıt toplama maliyetinin yüksek olması örneklem büyüklüğüne etki eden unsurlar arasında yer alır. Söz konusu maliyet arttıkça, buna bağlı olarak örneklem büyüklüğü azalmaktadır. Bir başka deyişle, kanıt toplama maliyeti ile örneklem büyüklüğü ters orantılıdır.

Yukarıda belirtilen oranların ve derecelerin belirlenmesinde, denetçinin bilgi ve tecrübesi ile incelenen niteliğin önemlilik derecesi etkili olmaktadır.

3.2. Hesap Bakiyelerinin Maddilik Testleri ve İstatistikî Örneklem İlişkisi

Denetçi, müşteri işletmenin hesap bakiyelerinde gözükten tutarların doğruluğundan emin olabilmek için, maddi doğrulama testlerine başvurur. Zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak için denetçi, işletmenin mali tablolarında bulunan bütün kalemleri söz konusu testlere tabi tutmak yerine, seçmiş olduğu örneklem grubuna maddilik testlerini uygular.

- **Bankalar:** Bankalar hesabının denetim riski yüksek olmamasına rağmen, iç kontrol sistemlerinin zayıf olduğu işletmelerde, söz konusu hesabın tablolarda yanlış gösterilmesi mümkün olabilmektedir. Günümüzde, işletmeler tek bir banka yerine çok sayıda bankayla çalışmayı tercih etmektedirler. Bu durumda işletmenin çalıştığı bütün bankalar yerine iki üç tanesi ile irtibata geçilerek, bankalar hesabının tutarının bankalardaki mevcut mevduatla aynı olup olmadığını test etmek amacıyla mutabakat tekniği kullanabilmektedir. Seçilen bankalara mutabakat (doğrulama) mektubu yollanarak işletmeyle ilgili bilgiler bankalara doğrulattılır.
- **Alacaklar:** Denetçi, müşteri işletmenin özellikle senetsiz alacaklarını doğrulamak amacıyla, işletmenin müşterilerine mutabakat mektubu yollanması yoluna gider. Müşterilerin tamamına mutabakat mektubu göndermek yerine seçilen örneklem grubuna gönderilmesi tercih edilir.

Personelden alacaklar hesabının doğruluğunu test etmenin bir yolu, söz konusu personelin halen işletmede çalışıp çalışmadığını araştırmaktır. Çünkü bazı durumlarda çalışanlar, işletmeden borçlarını ödemediği ayrılabilirler. Bu durumda da işletmeye borcu olan çalışanlar arasında bir örneklem grubu seçilir.

- İlişkili Taraflar: Bankalarda ve alacaklarda olduğu gibi burada da mutabakat yöntemine başvurulur. İşletme ile ilişkili taraflar arasından seçilen örneklem grubuna mutabakat mektubu yollanır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, karşı taraftan gelen yanıtların güvenli olmayabileceğidir. Çünkü denetlenen işletme, ilişkili taraf ile yakın temas halindedir.

- Stoklar: İşletmenin hesaplarında gözüken stokların, depoda yer alan stoklarla karşılaştırılabilmesi için sayım yapılması gerekir. Çoğu zaman işletmelerin birden çok deposu söz konusu olabilmektedir. Bu durumda denetçi, işletmenin bütün depolarında sayım yapmak yerine kendi belirlediği depolara giderek sayımı gerçekleştirmelidir. Eğer örneklem grubu olarak seçilen depolardaki stoklarla hesaplardakiler arasında farklılıklar çıkarsa, denetçi diğer depolarda da sayım yapmalıdır.

- Maddi Duran Varlıklar: Örneklem grubunu oluşturan arsa, arazi ve arsaların tapuları ile tapu dairesine gidilip, mülkiyeti veya kullanımı sınırlayıcı kayıt olup olmadığı araştırılır. Seçilen örneklem grubunu oluşturan taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergi'lerinin zamanında ödenip ödenmediği kontrol edilir. Ana kütteden seçilen tesis, makine ve cihazlar ile demirbaşların gözlem ve fiziki inceleme ile fiilen işletmenin kontrolünde olup olmadığı ve fiziki niteliklerini koruyup korumadıkları tespit edilir.

- Borçlar: Belgeler arasından seçilenler incelenir. Her ne kadar Uluslararası Denetim Standartlarında alacaklarda öngörüldüğü gibi mutabakat mektubu uygulaması ticari borçlarda açısından zorunlu olmasa da denetçiler bu yola başvurabilmektedirler (Kaval 2005, 449). Bu bağlamda, örneklem grubunu oluşturan satıcılara mutabakat mektubu gönderilir.

- Satışlar: Denetçi, örnekleme yoluyla satış yevmiye maddesi ile bunların dayanağı olan müşteri sipariş formunu, yükleme belgesini ve satış faturasını karşılaştırır.

- Personel Giderleri: Seçilen örneklem grubunu oluşturan personele ödenen ücretle, düzenlenen bordro arasında farkın olup olmadığı incelenir. Bunun için örnekleme oluşturan çalışanlarla görüşme yapılabilir.

4. SONUÇ

Kanıt toplama ve kanıtların değerlendirilmesi süreci olarak nitelendirilen muhasebe denetimi, kanıtların elde edilme şekli ve yönteminden doğrudan doğruya etkilenmektedir. Bir başka deyişle, denetimin etkinliği bu sürecin en optimum şekilde işlemesine bağlıdır. Günümüzde artan rekabet koşulları ve mali tablo kullanıcılarının karar verme frekanslarındaki artış, denetim firmaları için maliyet ve zaman tasarrufunu ön plana çıkarmıştır. Bu doğrultuda kanıt toplama ve değerlendirme sürecinde yüksek risk taşıyan noktaların belirlenmesi, o noktalara odaklanılması ve ilgili unsurlara ilişkin en kısa sürede ve en ucuz şekilde kanıt toplanması önem arz eder duruma gelmiştir. Bu bağlamda, analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemi denetçiler tarafından giderek daha sık kullanılmaya başlanmıştır.

Analitik inceleme teknikleri denetçilerin önemli sapmaların bulunmadığı kalemlerde gereksiz bir şekilde maliyeti önemli ölçüde artıran detaylı incelemelerin yapılmasının önüne geçmektedir. İnceleme teknikleri sayesinde, müşteri işletmede söz konusu olabilecek risk unsurları önceden ortaya çıkarılmış olur. Bu sayede denetime ilişkin yol haritasının çerçevesi net bir şekilde çizilebilmekte ve denetimin etkinliği tasarruf boyutunda artırılabilir. Bu yaklaşımın temel sınırlılıklarını fayda sağlayıcılar açısından denetimden beklenen kalite belirler. Denetimin kalitesi ise doğrudan doğruya kanıtların denetçi görüşünü destekler nitelik ve nicelikte olabilmesine bağlıdır.

Yeterli düzeyde kanıt elde edilmesi denetim firmaları açısından kayda değer bir optimizasyon problemidir. Bu noktada, ana kütlelin tamamının incelenmesi sonucunda oluşan zaman kaybının önüne geçmek amacıyla denetçiler, seçilen örneklem grubu üzerinde incelemeler yapabilirler. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde kabul edilebilir hata oranı, belirsizlik riski, ana kütlelin birim sayısı, kontrol riski ve önemlilik derecesi gibi unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Örneklem grubunun seçiminde istatistiksel ve iradi yöntemler arasında yapılacak tercihler, denetimin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. İstatistikî örnekleme yönteminin, örneklem sonucu yüklenen risk derecesini ölçebilme gibi avantajları olmasına karşın; iradi örnekleme yöntemi, denetçilerin kendi mesleki bilgi ve tecrübelerini kullanarak daha doğru örneklem grubu seçimine gitmelerini sağlayabilmektedir.

5. KAYNAKÇA

- Aksoy, T. 2006. Tüm Yönleriyle Denetim. Yetkin Yayınevi, Ankara, 2. Basım.
- Biggs, S.F. ve J.J. Wild. 1985. "An Investigation of Auditor Judgement in Analytical Review" The Accounting Review, (October): 607-612.
- Blocher, E., Krull, G.W., Tashman, L.J. ve S.V.N. Yates. 2002. "Updating Analytic Procedures", The CPA Online Journal, (September).
- Bozkurt, N. 2006. Muhasebe Denetimi, Alfa Yayın, İstanbul, 4. Basım.
- Colbert, J.L. 2001. "Audit Sampling", Internal Auditor, February.
- Hirst, E.D. ve L. Koonce. 1996. "Audit Analytical Procedures: A Filed Investigation", Contemporary Accounting Research, (Fall): 457-486.
- Hitzig, N.B. 2003. "The Hidden Risk in Analytical Procedures: What WorldCom Revealed", The CPA Online Journal, (April).
- Hitzig, N.B. 1995. "Auditing Sampling: A Survey of Current Practice", The CPA Online Journal, (July).
- Kardeş, S. 1996. "Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Sermaye Piyasası Kurulu Yayını (No:29), Ankara.
- Kaval, H. 2005. Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2. Basım.
- Lin, K.Z. ve I.A.M. Fraser. 2003. "The Use of Analytical Procedures by External Auditors in Canada", Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation, 12, s.153-168.
- Lowers, T.J., Ramsay, R.J., Sinasom, D.H. ve J. R. Strawser. 2005. Auditing and Assurance Services, Mc Graw Hill, International.
- Mancuso, A.J. 1992. "Analytical Procedures", The CPA Online Journal, (April).
- May, R.G. 1983. "Analytical Reviews Techniques for Auditors", The Saxe Lectures in Accounting, March, http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1982/may_83.htm, 12 Ocak 2010.
- Messier, W.F. 2003. Auditing and Assurance Services, Mc Graw Hill & Irwin, International, 3rd Edition.
- Messier, W.F. 1997. Auditing A Systematic Approach, Mc Graw Hill, Florida.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X, No:22), Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 2006.
- Whittington, O.R. ve K. Pany. 2003. Principles of Auditing, Mc Graw Hill, International, 14th Edition.
- <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/504/essentials/p30.htm>, 10 Aralık 2009.
- <http://www.auditnet.org/Guides/AuditNet%20Monograph%20Series%20Audit%20Sampling.pdf>, 17 Ekim 2009.
- http://bulentbalkan.com/index_files/Page1952.htm, 10 Eylül 2009.

Düzelme;

Dergimizin Cilt: 2 Sayı: 3 2009 tarihli sayısında yayınlanan “Gerçeğe Uygun Değer Riskinden Korunma Amaçlı Hisse Senedi Endeks Vadeli İşlem Sözleşmeleri Muhasabeleştirilmesi Vob Uygulamaları” Adlı makalenin Dipnotunda aşağıdaki bilgi eksik çıkmıştır.

Öğr. Gör. Dr. Fahrettin Okudan, Fatih Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme bölümü Öğretim Görevlisi