

ANALİTİK DENETİM PROSEDÜRLERİ^(*)

Çeviren: Hüseyin YILMAZ^(**)

ÖZET

Analitik denetim prosedürleri beklenti geliştirme ,beklenmeyen değişimleri belirleme ve beklenmeyen değişikliklerin incelenmesini içeren birbirini izleyen üç adımdan oluşmaktadır.

Beklentiler önceki dönemin tutarlarından, bütçelerden, hesaplar arasındaki ilişkilerden, finansal olmayan ölçülerden, endüstri standartlarından ve örgüt içindeki diğer birimlerden geliştirilir. Geliştirilen beklentiler tek bir değer yerine bir dizi çıktı olarak düşünülmelidir. Bu dizi içine düşen değişimler inceleme gerektirmez.

Beklenmeyen değişimlerin belirlenmesinde regresyon analizinden yararlanılabilir. Ancak denetçiler genellikle profesyonel yargılarını kullanırlar. Ancak, bu yargılar mekanik olarak uygulanmamalıdır. Amaç, önemli hatalar, düzensizlikler ve etkinsizliklerden dolayı oluşan değişikliklerin belirlenmesidir.

Beklenmeyen değişikliklerin incelenmesinde denetlenen faaliyetin işgörenleri tarafından yapılan açıklamalar, denetçinin görüşme yetenekleri ve açıklamaların sayısal olarak kanıtlanması önemlidir.

1. Giriş

Finansal verilerdeki beklenmeyen ilişkiler üzerinde duran bir teknik olan ADP, iç ve dış denetçilerin her ikisine de yardımcı bir araçtır.

Gün geçtikçe daha çok denetçi finansal tablolarda kaydedilen ekonomik olaylar arasında nispeten dengeli ilişkiler olduğu kavramı üzerine kurulan ADP'lerden yararlanmaktadır. Denetçinin beklentisi bu ekonomik olayları özetleyen ve sunan finansal kayıtlardaki tutarların nispeten sağlam ilişkiler tarafından belirleneceği yönündedir. Bu beklenen ilişkilerden sapmalar belirlendiği zaman denetçi hangi maddi hataların, düzensizliklerin veya faaliyet etkinsizliklerinin olduğunu belirlemek amacıyla araştırma yapmaya başlar.

ADP'ler denetçilere çok sayıda avantaj sağlamaktadır. ADP'lerin hata ve düzensizlik risklerinin yüksek olduğu yerleri belirlemede yararlı olması nedeniyle iç denetçiler kıt olan iç denetim kaynaklarını daha etkili olarak kullanabilirler. İç denetim için tahsis edilen zamanın önemli bir kısmı yüksek

^(*)GAUNTT James E. ve G. William GLEZEN, " Analytical Auditing Prodecures ", *Internal Auditor* , Vol. 54-1 (February 1997), pp. 56 -60.

^(**) Araş.Gör., D.E.Ü.Sos.Bil.Enst.

risk taşıyan alanlara ayrılabilir ve düşük risk bölgelerine tahsis edilmesi gereken zaman azalır.

Operasyonel görüş açısından bakıldığında, analitik prosedürlerin sonuçları iç denetçilerin finansal ve işletme problemlerinin erken ikazı ile yönetim oluşturma çabalarında yararlı olabilir. Buna ilaveten, ADP'lerin iç denetçiler tarafından kullanımı iç denetçinin yaptığı denetim çalışmasına dış denetçilerin güvenmesine esas teşkil eder.

2. Beklenti Geliştirme

Beklenti geliştirmede en çok kullanılan yaklaşım önceki dönem tutarlarının kullanımudur. Önceki dönemin gerçekleşen sonuçlarının genellikle cari dönem için beklenti olacağı varsayılır.

Bazı durumlarda ancak beklentilere artısal bir yaklaşım kullanılır. Yani önceki yılın gerçek miktarları yoluyla bilinen değişiklikler için düzeltme yapılır. Örneğin büyüme eğilimini saptamak amacıyla trend analizinden yararlanılabilir. Belirli hesaplardaki ortalama büyüme oranı belirli bir zaman dilimi için hesaplanır ve önceki yıl tutarlarına uygulanabilir. Daha sonra denetçi bu trendin altında kalan veya trendi aşan cari yıl tutarlarını araştıracaktır.

Önemli satın almalar veya varlık satışları, iş hacminde veya türünde değişimler veya diğer faktörler önceki yıl miktarlarının cari yıl miktarları ve önceki eğilimlerden önemli düzeyde farklılaşmasına neden olabilir. Bu durumlarda önceki yıl tutarları cari yıl beklentilerini göstermeyecektir. Ancak değişiklikler için düzeltme gereksinimi konusunda beklentiler oluşturacaktır.

Beklentilerin başka bir kaynağı olan bütçeler ve tahminler cari yıldaki olağanüstü fakat tahmin edilebilen işlem ve olayları analize dahil etme olanağı verecektir. Örneğin, eğer yönetim cari yıl içinde bir fabrikanın kapatılmasını tahmin eder ve bütçelerse, bu bütçenin önceki yıl tutarları yerine cari yıla yakın olması daha muhtemel olacaktır. Eğer bütçeler uygun ve gerçekçi olarak hazırlanırsa daha etkili beklentiler için temel oluşturur.

Beklentilerin üçüncü bir kaynağını hesaplar arasındaki ilişkiler oluşturur. Denetçiler hem belirli bir finansal tablo içinde ve hem de değişik finansal tablolar içindeki bazı hesapların birbiri ile ilişkili olarak değişmesini bekler. Örneğin satış giderleri ve alacaklar hesaplarının her ikisinin genellikle satışlarla ilişkili olarak değişeceği beklenir. Kira giderleri gibi önemli ölçüde sabit nitelikli hesaplarda çok az değişiklik olması beklenir.

Bazı beklentiler finansal olmayan ölçülerden geliştirilebilir. Perakende mağaza satışlarının raf yerinin metrekaresi ile değişeceği beklenebilir. Doğal gaz işletmesinin gelirleri tarihi sıcaklık derecelerinden sıcaklık sapmalarına bağlıdır. (Geçmiş yıllara göre hava sıcaklığı artarsa doğal gaz satışı azalacak ve

buna bağlı olarak gelirler de azalacak, hava sıcaklığı düşerse doğal gaz satışları artacak ve dolayısıyla gelirler de artacaktır). Petrol şirketi geliri, üretilen benzinin variline bağlıdır. Finansal olmayan ölçülerin bir avantajı bunların genellikle muhasebe departmanının dışında yaratılmasıdır.

Endüstri standartları genellikle bir beklenti kaynağı olarak önerilir. Bu, istikrarlı endüstrilerde güvenilir bir kaynak olabilir. Fakat denetçi endüstri verilerinin genellikle güncelleştirildiğini göz önünde bulundurmalıdır. Bir sınıai ticari birliğin endüstrideki bir çok işletmeden bilgi toplaması, analiz etmesi ve yayınlaması uzun aylar gerektirebilir. Eğer bu bilgi sadece yıllık olarak yayınlanırsa denetçi genellikle önceki yıl tutarları ile çalışacaktır. Dinamik bir endüstride önceki yıl bilgisi cari yıl beklentileri için bir temel olmayabilir.

Son olarak, çok sık olarak beklentiler örgüt içindeki diğer birimlerden geliştirilebilir. Örneğin, bir çok perakende mağazayı işleten bir işletmenin denetçileri benzer genişlik ve yerde bulunan farklı mağazaların faaliyetlerini karşılaştırabilir. Eğer tek bir birim bir model olarak kullanılacaksa, bu birimin uygun bir standart olduğundan emin olmak için yeterli denetim prosedürleri uygulanmalıdır.

Denetçinin geliştirdiği beklentiler tek bir beklenen değer yerine bir dizi çıktı olarak düşünülmalıdır. Bu dizi içine düşen değişimler inceleme gerektirmez. Bu dizinin dışına düşen değişimlerin incelenmesine gereksinim vardır.

3. Beklenmeyen Değişimleri Belirleme

Bir değişikliğin artık bir tesadüfi değişiklik olarak düşünülemez, yani incelenmesine gerek olduğu veya incelenmesi gereken bir miktar olmadığına karar vermek için gerçek ve beklenen miktarlar ne kadar olmalıdır? Bazı önemlilik (materiality) ve risk varsayımları altında bu fark matematiksel olarak regresyon analizi kullanılarak ölçülebilir. Fakat çoğu denetçi hangi değişikliklerin incelenmesi gerektiğini belirlemede profesyonel yargılarını kullanır. Gerçek hesap kalanının %10'unu aşma veya belirli bir miktarı aşma gibi bazı yargısal kuralları vardır. Böyle kurallar faydalı olduğu halde bunların hiç biri mekanik olarak uygulanmamalıdır. Örneğin yukarıdaki kurallardan ikisi de bir hesabın önceki yıla göre değişiklik göstermesi gerektiğini fakat değişmediğini ortaya koyamaz. Amaç önemli hatalar, düzensizlikler ve etkinsizliklerden dolayı meydana gelen değişiklikleri belirlemektir. İşletmenin ticari faaliyetleri hakkında önemli düzeyde bilgi ADP'lerin başarısı için gereklidir.

ADP'lerin aylık veya üç aylık gibi sık zaman aralıkları ile uygulanması yıllık olarak uygulanmasına göre bireysel hesapların daha büyük miktarlarda hesap kalanı vermesi sonucunu doğurur. Sonuç olarak, hesap kalanları içindeki

normal değişmeler dönemlerin daha kısa olması nedeniyle daha büyük olacaktır. Zaman içinde özetlenen hesaplar sonuçların düzleşmesini sağlar. Yıllık hesap kalanlarının incelenmesi için tatmin edici bir kural daha kısa dönemlerde kalanların gereksiz yere incelenmesine yol açabilir. Benzer bir şekilde birkaç hesabın birikimini gösteren kalanlar bireysel hesaplara göre daha az normal göreceli değişiklikleri gösterecektir.

4. Beklenmeyen Değişiklikleri İnceleme

Önemli bir beklenmeyen değişiklik belirlendikten sonra bunu incelemek denetçinin görevidir. Bir denetçinin itibarına hataya veya düzensizliğe yol açabilecek beklenmeyen bir sapmayı tam olarak incelemedeki başarısızlık kadar zarar verecek çok az şey vardır.

Denetlenen faaliyetin işgörenleri tarafından yapılan açıklamalar beklenmeyen değişikliklerin incelenmesinde yararlı olabilir. Mümkün olduğu yerde denetçi sorunları incelenen konu için direkt olarak sorumlu bireylerle tartışmalıdır. Örneğin satışlardaki değişmeler satış müdürü ile, üretimdeki değişmeler fabrika müdürü ile tartışılmalıdır.

Bu durumlarda bir denetçinin görüşme yetenekleri aşırı derecede önemli olmaktadır. Sık sık görüldüğü gibi açık uçlu sorular tahmini yanıtları veren çoktan seçmeli sorulara göre daha tarafsız yanıtlar alınmasını sağlar. Örneğin “Bana satışların geçen yıla göre nasıl olduğunu söyle” şeklindeki bir soru “Satışlar, satış fiyatı artışı nedeniyle mi arttı?” şeklindeki bir giriş sorusuna göre çok daha iyi olacaktır.

Bazı denetçiler faaliyet personeli ile konuşmadan önce kendilerinin iş deneyimi ve bilgisine dayalı olarak beklenmeyen değişiklikler için kendi açıklamalarını geliştirmelerinin iyi olacağına inanmaktadır. Bu taktik, elde edilen açıklamaların hızlıca değerlendirilmesine yardımcı olur ve hazır ve anlamlı başka sorulara esas teşkil eder.

İşgörenlerin açıklamaları kanıt denemesi ile doğrulanmalıdır. Eğer satış yöneticisi satışlardaki artışı satış fiyatı artışına yoruyorsa denetçi bu açıklamayı fiyat-hacim analizi ve önceki ve cari yıl faturaları üzerindeki satış fiyatlarının incelenmesi yoluyla doğrulamalıdır. Diğer yandan, eğer satışlardaki artış etkin bir reklam kampanyası ile nitelendirilirse denetçi reklam kampanyasının kanıtı için “reklam giderleri” hesabını incelemelidir.

Beklenmeyen bir değişiklikle ilgili kritik kanıt değerlendirmesi için denetçinin önemli düzeyde yargısı gerekmektedir. Denetçiler genellikle sayısallaştırılabilen bir açıklama ile kendilerini daha rahat hissederler. Örneğin eğer satış artışına ilişkin bir açıklama fiyat artışına yorulursa denetçi fiyattaki artışı satılan birim sayısı ile çarparak açıklamayı sayısallaştırmalıdır. Denetçi

önemli bir kısmın sayısallaştırıldığında beklenmeyen bir farkı incelemeyi durdurmalıdır.

5. Analitik Denetim Prosedürleri Yönteminin Kullanım Alanları

Sayfa 58-59'daki açıklama daha fazla incelemeye gereksinim duyulan bölgeleri belirlemek için bir denetimin planlama aşaması sırasında yararlanılabilecek ADP'lerin uygulanmasını göstermektedir. ADP'lerin sonuçları denetim çabasını planlamak için risk değerlemesi ve ortaya çıkması en olası olabilecek problemleri bölgelerin kombinasyonu için de kullanılabilir. Eğer ADP'ler işletmenin özet raporları üzerinde kullanılırsa denetim çabasının bu tahsisatı yıl içinde denetlenebilecek birimlerin belirlenmesi ile sonuçlanabilir. ADP'ler aynı zamanda denetleme faaliyetine konsantre olmak için de kullanılabilir.

Açıklama tek bir birim için faaliyet tablosunu gösterdiği halde ADP'ler aynı zamanda benzer fonksiyonları olan bir çok birim arasındaki faaliyetleri karşılaştırmak amacıyla kullanılabilir. Birim düzeyindeki performans raporları beklenenlerden farklı özellikleri olan birimlerin belirlenmesini olurlu kıldığı için karşılaştırılabilir. Yine ADP'ler yıl içinde denetlenecek birimleri belirlemede yardımcı olabilir.

6. ADP'lerin Kullanımının Yaygınlaşması

Analitik Denetim Prosedürleri çok değişik şekiller alabilir ve zamanla her iç denetçi mesleki çalışmalarda faydalı olacak kişisel bir araç seti geliştirecektir. Bu tekniklerden tam olarak yararlanmak için beklentiler geliştirmek, beklenmeyen gelişmeleri, değişimleri incelemek için prosedürler oluşturmak önemlidir.

7. ADP'lere İlişkin Mesleki Standartlar

7.1 AICPA Standartları

56 nolu Denetim Standartlarının İfadesi (1988)

(23 nolu Denetim Standartlarının yerine geçmiştir).

Bu standart analitik prosedürleri "finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesi ile elde edilen finansal bilginin değerlendirilmesi" olarak tanımlar. Analitik prosedürler basit karşılaştırmalardan verilerin birçok ilişki ve bileşenlerini kapsayan karmaşık modellerin kullanımına kadar uzanır. Analitik denetim prosedürleri uygulamasında genellikle veriler arasında ilişkiler olması beklenir ve ilişki olmaması durumunda ADP'lerden randıman alınamaz.

Bu standart aynı zamanda dış denetçilerin bir denetimin planlama ve nihai gözden geçirme aşamalarının her ikisinde analitik prosedürlerden yararlanmayı gerektirir ve finansal tablolarda görülen sonuçlar için temel oluşturan denetim kanıtını sağlamak amacıyla önemli testler olarak denetim prosedürlerini kullanmaya olanak sağlar.

7.2. IIA Standartları

İç Denetim Standartlarının İfadesi No:8 (1992)

Bu standart analitik denetim prosedürlerini iç denetçilerin temel aracı olarak tanımlar. Bu standart ADP'leri SAS 56'ya benzer bir anlatım ile tanımlar: "Analitik Denetim Prosedürleri hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkileri inceleme ve karşılaştırma yoluyla uygulanır... terimine dayanır. Bu, bilinen şartların yokluğunun aksine, bilgiler arasındaki ilişkilerin var olduğunu ve devam ettiğini varsayar.

Analitik Denetim Prosedürleri aşağıdaki konuları içerir:

- Cari dönem bilgisini önceki dönemlerin benzer bilgileri ile karşılaştırma,
- Cari dönem bilgisi ile bütçe veya tahminlerin karşılaştırılması,
- Finansal bilgiler ve uygun görülen finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkileri araştırma,
- Bilgilerin bileşenleri arasındaki ilişkileri araştırma,
- Bilgilerin örgütün diğer birimleri için yaratılan benzer bilgiler ile karşılaştırılması,
- Bilgilerin işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri için üretilen benzer bilgiler ile karşılaştırılması."

Bu standart aynı zamanda gösterir ki ADP'lerden "parasal birimleri, fiziksel miktarları, rasyoları veya oranları kullanarak yararlanılabilir" ve gösterir ki spesifik ADP'ler "rasyo, trend ve regresyon analizleri, uygunluk testleri, dönem dönem karşılaştırmalar, bütçeler, tahminler ve dış ekonomik bilgiler ile karşılaştırmaları içerir fakat bunlarla sınırlandırılmaz".

8. Analitik Denetim Prosedürleri Uygulaması

Aşağıdaki faaliyetler tablosu tek bir mağazanın sonuçlarını göstermektedir Aynı rakamlar bir şirket, şube veya tek bir yer olarak düşünülebilir. Yıl içinde mağaza çeşitli araç ve cihazların satıldığı yeni bir hizmet departmanı kurmuştur.

Önceki yıla göre karşılaştırma, yıllar arasında önemli değişiklikler beklenmediği varsayımı altında yapılır. Denetçi incelenmesi gerekli değişimleri içeren hesapları bilmek isteyecektir.

Denetçi tek tek hesaplara bakmadan önce inceleme yapılan işletmenin dönemle ilgili faaliyetlerini genel olarak anlamalıdır.

Tabloya gelişigüzel bakıldığında satışların ılımlı şekilde artmasına karşın net gelirin iki kattan daha fazla arttığı görülmektedir. Artışın çoğu brüt kar düzeyinde olmuştur. Bunu göz önünde bulundurarak denetçi şimdi ayrı ayrı tüm hesaplara ve bunların birbiri ile ilişkilerine bakabilir.

Brüt satışlar yaklaşık %7 artmıştır. Bu yeni hizmet departmanı ile ilişkilendirilebilir. Bu değişme kendi içinde önemli olmayabilir, fakat satışların satış iadeleri ile (%223 artış) ve satış komisyonları ile (%6 azalış) ilişkisi incelenmelidir.

Eğer denetçi incelemeden önce beklenmeyen değişimler için mantıksal olarak potansiyel nedenler oluşturursa ADP'ler daha etkili olarak uygulanabilir. Denetim prosedürlerine araştırma sırasında bu potansiyel nedenleri kanıtlamak veya aksini kanıtlamak amacıyla başvurulmalıdır. Örneğin, satış iadelerinin brüt satışların %3'üne ulaşması iadeleri kabul etme konusunda daha liberal politikanın, hatalı ürünlerdeki önemli artışın, muhasebe kayıtlarındaki yanlış sınıflamanın veya hırsızlıkları örtmek için satış iadelerini bir hile entrikası olarak kullanmanın sonucu olabilir.

Satış komisyonlarındaki değişiklik sadece %6 olmasına rağmen bu beklenen yönde değildir. Normal olarak bir kimse satışlar artarsa satış komisyonlarında artış bekleyebilir. İki potansiyel açıklama, satış komisyonu politika veya oranında değişme veya satış iadeleri gibi başka bir hesaba yanlış sınıflama olabilir. Satış komisyonlarının pratik incelenmesi satış komisyonu oranını net satışlarla çarparak ve bunu satış komisyonları giderleri ile karşılaştırarak yapılabilir.

Satılan malın maliyetindeki azalış satışlardaki artış ile tutarsızdır ve öncelikle dönem sonu stoklarındaki artış ile açıklanır. Bu, brüt karda %31'lik bir artış ve brüt kar rasyosunda %30'dan %48'e artış ile sonuçlanmıştır. Bu artış için olası bazı nedenler, maliyet artmadan satış fiyatındaki artış ve emtia maliyetindeki azalıştır.

Eğer denetçi brüt kar rasyolarındaki bu artışı bu nedenlerle açıklayamazsa hayali satışlar, kaydedilmeyen satınalmalar, şişirilen stoklar gibi diğer potansiyel faktörleri dikkate almalıdır. Stoklar mevcut olmayan miktarlar ilave edilerek, modası geçmiş mallar dahil edilerek ve alınan ve gönderilen malların uygun olmayan tahmini rakam ile kaydedilmesi ile şişirilebilir.

Nitekim reklam giderlerinin %100'den daha çok artması kendi başına önemli inceleme gerektirebilir. Ancak, denetçi aynı zamanda muhtemelen reklamdaki böyle büyük bir artış ile satışların niçin sadece %6 arttığını sorgulamak zorundadır.

Elektrik, su, doğal gaz, vb. giderlerdeki azalış özellikle yeni bir hizmet departmanı eklenmesi nedeniyle şaşırtıcıdır. Denetçi, dönemle ilgili hiçbir elektrik, su, doğal gaz faturasının yanlış sınıflandırılmadığından veya kaydının yapılmadığından emin olmak zorundadır.

Tamir giderleri %300'den daha fazla artmıştır. Buna bir denetçinin ilk düşünel tepkisi yeni bölüm için bazı mal ve donanım ilavelerinin muhtemelen hatalı şekilde masraf kaydedildiği şeklinde olacaktır. Diğer olası açıklamalar ise yangın gibi felaketler veya eskime sonucu önemli yenilemeler veya muhasebe hesapları bakımından yanlış kayıtlar olabilir. Örneğin satış komisyon giderleri veya elektrik su giderleri yanlışlık sonucu tamir giderlerine kaydedilmiş olabilir.

Yeni hizmet departmanı için personel alımı nedeniyle işgörenlerin sayısını ve ücret ve maaş giderlerini artırması beklenilir, değişme olağandışı değildir. Ancak, ücret ve maaş giderlerinde artış olduğu halde ücret vergisi giderlerindeki azalma, beklenmeyen bir durumdur. Ya yetersiz miktar kaydedilmiş veya masraf yanlış hesaba kaydedilmiştir.

Emlak vergisi önceki yıla göre değişmemiştir. Bu, emlak vergi oranlarında veya toplam arsa ve binalarda değişme olmaması ile tutarlı olabilir, ancak denetçi yeni departmanı birleştirmek için mağazanın büyütüldüğünü bilmektedir. Denetçi cari yıl emlak vergisinin hesaplanmasında cari yıl emlak ilavelerinin dikkate alınıp alınmadığını belirlemek zorundadır.

Şüpheli alacak giderleri yaklaşık üçte bir azalmıştır. Bu hesap diğerlerine göre daha subjektiftir ve bu yüzden önyargıya ve yolsuzluklara daha çok konu olur. Denetçi, dönem içindeki kredi politikasındaki değişiklikleri dikkate alarak şüpheli alacak karşılıkları ile toplam alacaklar arasındaki ilişkileri incelemek zorundadır.

Son olarak denetçi gelir vergisi giderlerinin gelir vergileri öncesi net gelire oranı olan efektif gelir vergisi oranının düşük olmasının nedenini anlamak isteyecektir. Bu oran 1994'te %37'den 1995'te %23'e gerilemiştir. 1995'teki efektif vergi oranı yasal orandan önemli derecede düşüktür.

Hüseyin Yılmaz

FAALİYETLER TABLOSU

Satışların Yüzdesi

Satışlar	Aralık 31 1995	Aralık 31 1994	Fark	95'in 94'e oranı	1995	1994
Brüt Satışlar	\$10,000,000	\$9,380,000	\$620,000	1.066	1.000	1.000
Satış İadeleri	<u>300,000</u>	<u>93,000</u>	<u>207,000</u>	3.226	.030	.010
Net Satışlar	9,700,000	9,287,000	413,000	1.044	.970	.990
Satılan Malın Maliyeti						
DB Stok	1,800,000	1,700,000	100,000	1.059	.180	.181
Satılmamalar	<u>6,100,000</u>	<u>5,735,000</u>	<u>365,000</u>	1.064	.610	.611
Mevcut	7,900,000	7,435,000	465,000	1.063	.790	.793
DSS	<u>3,000,000</u>	<u>1,800,000</u>	<u>1,200,000</u>	1.667	.300	.192
SMM	<u>4,900,000</u>	<u>5,635,000</u>	<u>(735,000)</u>	0.870	.490	.601
Brüt Kar	4,800,000	3,652,000	1,148,000	1.314	.480	.389
Giderler						
Satış Komisyonları	300,000	328,000	(28,000)	.938	.030	.035
Promosyon Giderleri	23,000	22,000	1,000	1.045	.002	.002
Reklam Giderleri	375,000	164,000	211,000	2.287	.038	.017
Elektrik, Su vb. Giderleri	110,000	198,000	(88,000)	.556	.011	.021
Faaliyet Giderleri	80,000	73,000	7,000	1.096	.008	.008
Tamir Giderleri	133,000	31,000	102,000	4.290	.013	.003
Amortisman Giderleri	600,000	564,000	36,000	1.064	.060	.060
Ücret ve Maaş Giderleri	520,000	489,000	31,000	1.063	.052	.052
Bordro Vergi Giderleri	49,000	50,000	(1,000)	.980	.005	.005
Emlak Vergisi Giderleri	40,000	40,000	0	1.000	.004	.004
Faiz Giderleri	400,000	375,000	25,000	1.067	.040	.040
Şüpheli Alac. Giderleri	<u>40,000</u>	<u>61,000</u>	<u>(21,000)</u>	.656	.004	.007
Toplam Giderler	2,670,000	2,395,000	275,000	1.115	.267	.255
Net Gelir						
Gelir Vergisi. Öncesi	2,130,000	1,257,000	873,000	1.695	.213	.134
Gelir Vergisi Gideri	<u>500,000</u>	<u>470,000</u>	<u>30,000</u>	<u>1.064</u>	<u>.050</u>	<u>.050</u>
Net Gelir	1,630,000	787,000	843,000	2.071	.163	.084

9. Sonuç

Analitik denetim prosedürleri gerek denetim faaliyetinin etkinliği gerekse denetim planlaması açısından yararlı bir yaklaşımdır. ADP uygulanarak denetim faaliyetinin sistematikleştirilmesi sağlanacak ve denetçinin zamanının ve denetim için ayrılmış olan kaynakların boşa harcanması önlenmiş olacaktır.

Beklentilerin saptanması ile beklenmeyen değişmelerin ortaya konulmasına temel olacak standartlar oluşacaktır. Böylece denetim kaynaklarının büyük bir bölümü beklenmeyen değişmelerin incelenmesine ayrılmış olacaktır. Denetim maliyetinin azalmasına katkıda bulunacak ADP uygulaması hem iç denetim hem de dış denetim için yararlı olacaktır.

ABSTRACT

Analytical auditing procedures consists of three steps which follow each other. These steps are developing expectations, identifying unexpected variations, and investigating unexpected variations.

Expectations are developed from prior period amounts, budgets and forecasts, relationships among accounts, non-financial measures, industry standards, and other units in the organization. The expectations should be considered as a range of outcomes rather than as a single expected value. Variations which fall within this range require no investigation.

Regression analysis can be used to identify unexpected variations, but most auditors use professional judgement in determining which variations to investigate. However, this judgements should not be applied mechanically. The objective is to identify variations that result from significant errors, irregularities, and inefficiencies.

By the time the unexpected variations are investigated, the explanations by employees of the operation being audited, the auditor's interviewing skills, and examination of evidence are important.

KAYNAKÇA

GAUNT James E, William GLEZEN, (February 1997) , "Analytical Auditing Procedures", *Internal Auditor*, Vol. 54-1, s. 56-60.