

BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİM RİSKİ VE BİLEŞENLERİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARI: NİTEL BİR ARAŐTIRMA¹

Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA*
Serap GÖKBAYRAK**

ÖZET

Çalışmanın amacı bağımsız denetim riskini etkileyen faktörleri tespit etmek ve bağımsız denetçilerin denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik yaklaşımlarını araştırmaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden mülakat (görüşme) tekniği kullanılmıştır. İstanbul’da faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapan toplam 30 bağımsız denetçi ile yüzyüze görüşmeler gerçekleştirilerek, bağımsız denetçilere yarı yapılandırılmış 12 açık uçlu soru yöneltilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre denetim riskini en çok etkileyen üç faktör; denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği, işletmenin açtığı veya işletmeye karşı açılan davalar ve denetimin ilk defa yapılacak olmasıdır. Türkiye’de gerçekleştirilen bağımsız denetimlerin orta seviyenin üstünde denetim riski taşıdığı tespit edilmiştir. Bunun temel sebepleri arasında; ekonomik yapının istikrarlı olmaması, işletmelerin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmemesi, denetim bilincinin yerleşmemesi ve işletme sahiplerinin yüksek kazanç beklentileri olduğu saptanmıştır. Çalışmanın sonucunda Türkiye’deki bağımsız denetim risklerini azaltmak ve denetimin güvenilirliğini artırmak için başta vergi sisteminin daha etkin hale getirilmesi, kayıtdışı ekonominin önlenmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması olmak üzere çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız denetim, denetim riski, denetim riski bileşenleri.

¹ Bu çalışma 2020 yılında Serap GÖKBAYRAK tarafından Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı’nda Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA danışmanlığında hazırlanmış olan “Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçilerin Denetim Riskine Yönelik Yaklaşımlarının Araştırılması” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir. Ayrıca Serap GÖKBAYRAK tarafından 21-23 Şubat 2020 tarihleri arasında Adana’da düzenlenen 4. Çukurova Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi’nde bildiri olarak sunulmuş ve bildiri kitapçığında özet olarak yayımlanmıştır.

*Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-8736-088X, pkaya@ahievran.edu.tr

**Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, SBE İşletme ABD, ORCID: 0000-0002-1096-9451, sergokbayrak@gmail.com
Araştırma Makalesi/Research Article, Geliş Tarihi/Received:24/03/2021–Kabul Tarihi/Accepted: 09/06/2021

APPROACHES OF INDEPENDENT AUDITORS TO AUDIT RISK AND AUDIT RISK COMPONENTS: A QUALITATIVE RESEARCH

ABSTRACT

The aim of the study is to determine the factors affecting the audit risk and to investigate the approaches of independent auditors to reduce the audit risk to an acceptable level. In the study, interview technique is used from qualitative research methods. Face to face interviews are conducted with 30 independent auditors working in independent audit organizations in İstanbul, Turkey. During the interviews, 12 semi-structured open ended questions are asked to the independent auditors. According to the findings obtained from the study; the three factors that most affect audit risk; the existence and effectiveness of the internal control system of the auditee, the lawsuits filed by the company or against the company and the fact that the audit will be carried out for the first time. Independent audits conducted in Turkey have been found to pose an audit risk above the average level. Among the main reasons for this; the economic structure is not stable, companies are not managed by professional managers, audit awareness is not established, and company owners have high earnings expectations. As a result of the study, various proposals are made to reduce the risks of independent audit in Turkey and to increase the reliability of the audit, mainly to make the tax system more effective, to prevent the informal economy and to ensure economic stability.

Keywords: Independent audit, audit risk, audit risk components.

GİRİŞ

Bağımsız denetimin amacı bilgi kullanıcılarının denetime tabi finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Denetimin bu amacına ulaşmasında bağımsız denetçilere önemli görev ve sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından denetim süreci sonunda verilen denetim görüşü, finansal tabloların bir bütün olarak hata ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul bir güvence sağlar. Makul güvencenin sağlanabilmesi bağımsız denetçilerin denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmesine bağlıdır.

Denetim riski; “*finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir*” (BDS 200, paragraf 13/c). Denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski olmak üzere üç bileşenden oluşur. Denetim riskinin her bir bileşen ile doğrusal bir ilişkisi vardır. Yapısal riskin, kontrol riskinin ve tespit edememe riskinin artması denetim riskini artırır; azalması ise denetim riskini azaltır. Ancak yapısal risk ve kontrol riski ile tespit edememe riski arasındaki ilişki ters yönlüdür. Denetim riskini kabul edilebilir makul bir seviyede tutmak için; yapısal risk ve kontrol riski seviyesi yüksekse, tespit edememe riskinin düşürülmesi gerekir.

Önemli yanlışlık riskinin bileşenleri olan yapısal risk ve kontrol riski denetçinin kontrolünde olmayan işletmeye ait risklerdir. Tespit edememe riski ise bağımsız denetçinin kontrolünde olan ve etkin bir denetimin gerçekleştirilmesi ile makul seviyeye düşürülmesi mümkün olan risktir. Denetim riskini azaltmak için bağımsız denetçilerin müşteri işletmeye ait yapısal risk ve kontrol risk düzeyini iyi analiz etmesi ve müşteri kabul aşamasından başlamak üzere bağımsız denetim sürecinin her aşamasını başarı ile tamamlaması gerekir. Denetim riskini sıfırlamak mümkün değildir, ancak kabul edilebilir makul bir seviyeye indirmek mümkündür. Bu açıdan bağımsız denetim sürecinde denetçilerin denetim riski ve bileşenlerine yönelik yaklaşımları kritik öneme sahiptir.

Yapılan bu çalışmanın, bağımsız denetim riskini azaltmak ve Türkiye’de gerçekleştirilen bağımsız denetimlerin güvenilirliğini artırmak açısından literatüre katkı sağlaması beklenmektedir. Bağımsız denetimlerin güvenilirliği, sermaye piyasalarının etkin işleyişi ve ülke ekonomisinin gelişimi açısından büyük öneme sahiptir.

1. DENETİM RİSKİ

Çalışmalarda denetim riskinin iki şekilde tanımlandığı görülmektedir. Bir kısmında denetim riski; “*finansal tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde denetçinin finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirme olasılığı*” (Bozkurt, 1998: 105; Abdioğlu, 2006: 92; Güredin, 2007: 225; Kiracı, 2012: 64; Selimoğlu vd., 2011: 85) olarak tanımlanmıştır. Diğer çalışmalarda ise denetim riski; “*finansal tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde denetçinin finansal tablolarla ilgili olumlu görüş bildirme veya isabetsiz görüş verme olasılığıdır*” (Kaval, 2008: 111; Karacan ve Uygun, 2012: 82; İnaltong ve Taş, 2015: 76). Yapılan bu ikinci tanımın birinci tanımı kapsadığı görülmektedir. BDS 200’de de açıkça belirtildiği gibi denetim riski; finansal tablolar önemli yanlışlık içerdiği halde denetçinin söz konusu finansal tablolara olumlu görüş veya duruma uygun olmayan bir başka görüş verme riskidir.

Bağımsız denetim süreci sonunda denetçilerin hangi durumda ne tür bir görüş vermesi gerektiği denetim standartları kapsamında belirlenmiştir. Bağımsız denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığını tespit ederse olumlu görüş verir. Eğer denetçi elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse olumlu görüş dışında bir görüş (sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma) vermelidir (BDS 700, paragraf 16-17).

Bağımsız denetçinin olumlu görüş dışındaki diğer görüş türlerinden hangisini vermesi gerektiğine ilişkin hükümler BDS 705’de düzenlenmiştir. Bu standart çerçevesinde bağımsız denetçinin denetim sürecinde elde ettiği denetim kanıtlarına göre denetimi yapılan işletmenin denetime tabi finansal tablolarının önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması durumunda, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüşten birini vermesi gerekir.

Buna rağmen bağımsız denetçi tarafından söz konusu işletmeye olumlu görüş verilmesi denetim riskinin ortaya çıkmasına sebep olur. Aynı şekilde işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlık içermesi ve bu yanlışlığın finansal tablolar üzerinde önemli ve yaygın bir etki oluşturması durumunda denetçi tarafından olumsuz görüş verilmesi gerektiği halde sınırlı olumlu görüş verilmesi de duruma uygun olmayan (isabetsiz) bir denetim görüşü olarak değerlendirileceği için denetim riski oluşturacaktır.

Denetim riskinin ne olduğunun yanı sıra ne olmadığı da BDS 200’de açıklanmıştır. Buna göre, önemli bir yanlışlık içermediği hâlde denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği şeklinde görüş bildirmesi önemsiz kabul edilmekte ve denetim riski olarak değerlendirilmemektedir. Ayrıca denetim riski, denetim sürecine ilişkin teknik bir terim olduğu için dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya finansal tabloların denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin iş hayatına ilişkin riskleri de ifade etmemektedir (BDS 200, paragraf A35).

2. DENETİM RİSKİ BİLEŞENLERİ

Denetim riski, “önemli yanlışlık riski” ve “tespit edememe riski”nin bir fonksiyonudur (BDS 200, paragraf A34). Önemli yanlışlık riski; “*finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir*”. Bu risk yönetim beyanı düzeyinde yapısal risk ve kontrol riski olmak üzere iki bileşenden oluşmaktadır (BDS 200, paragraf 13/h). Bu doğrultuda denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski olmak üzere üç temel bileşene sahiptir.

Doğal risk olarak da adlandırılan yapısal risk; işletmenin iç ve dış çevresindeki çeşitli faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan ve denetçi tarafından kontrol edilmesi mümkün olmayan işletmeye ait risklerden biridir. Yapısal riskler, işletmenin etkin bir iç kontrol ve muhasebe sistemi olmadığı varsayımı altında ortaya çıkabilecek risklerin toplamıdır (Karacan ve Uygun, 2012: 82). Yapısal riskler bağımsızlık sistemi olmadığını kabul ettiğimiz bir insanın hastalığa yakalanma riskine benzetilebilir.

Yapısal riski etkileyen faktörler arasında; değerlendirme yöntemlerinde uygulanan farklı muhasebe politikaları, karmaşık hesaplamalar, önemli belirsizlikler içeren muhasebe tahminleri, hesap kalemlerinin büyüklüğü ve diğer hesaplarla ilişkisi, denetlenen işletmenin yapısı, çalışan devir hızı, üst yönetimin dürüstlüğü ve yönetim anlayışı, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri, işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması, işletmenin ticari ve hukuki ilişkileri, denetimin ilk defa yapıyor olması, önceki denetimin sonuçları, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir daralmanın ortaya çıkması, teknolojik gelişmeler ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik şartlar sayılabilir (BDS 200, paragraf A40; Helliar vd., 1996: 47; Bozkurt, 1998: 106-108; Kaval, 2008: 112).

İşletmeye ait risklerden bir diğeri denetim riskinin kontrol riski bileşenidir. Kontrol riski; işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenemeyen veya tespit edilerek düzeltilemeyen yanlışlıklardan kaynaklanan risktir. Kontrol riski iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak değişir. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, azalır ancak yapısal kısıtlamalar sebebiyle hiçbir zaman sıfır olmaz (Karacan ve Uygun, 2012: 83). İç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişi işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğu için denetçilerin kontrol riski üzerinde herhangi bir etkisi yoktur. Buna rağmen denetime tabi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmak, elde ettiği bilgilere dayanarak hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek denetçinin sorumluluğundadır.

Denetlenen işletmenin iç denetim personelinin eğitimi ve mesleki tecrübesi, çalışanlar arasındaki görevler ayrılığı ve yetkilendirme, yetkisiz erişimin kısıtlanması, belgelendirme ve veri işleme sisteminin etkinliği, fiziksel sayım sonuçları ile muhasebe kayıtları arasındaki tutarsızlıkların araştırılması, varlıklar üzerindeki fiziksel korumalar gibi faktörler kontrol riskini etkilemektedir (Ritchie ve Khorwatt, 2007: 55-57).

Denetim riskinin bir diğer bileşeni tespit edememe riskidir. Tespit edememe riski; *“denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın ortaya çıkarılmaması riskidir”* (BDS 200, paragraf 13/i). Tanımdan da anlaşılacağı gibi tespit edememe riski diğer denetim riski bileşenlerinden farklı olarak, denetçinin kontrolünde olan ve denetçi tarafından yönetilebilen bir risktir. Tespit edememe riski, analitik prosedür riski ve detay testleri riski bileşenlerinden oluşur (Karavardar, 2016: 97). Temel etik ilkelere bağlı kalarak, denetim sürecinin her aşamasını başarılı bir şekilde uygulayan denetçinin tespit edememe riskini azaltabilmesi ve dolayısıyla denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirebilmesi mümkündür.

Tespit edememe riskini etkileyen faktörler arasında; denetim ekibinin yeterli sayı ve nitelikte denetçilerden oluşmaması, denetim sürecinde etik ilkelerin göz ardı edilmesi, denetçilerin yetersiz planlama yapması, yanlış denetim prosedürü seçmesi ve uygulaması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, denetim sonuçlarını yanlış yorumlaması sayılabilir. Diğer riskler gibi tespit edememe riskinin de tamamen ortadan kaldırılması mümkün değildir. Denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle bu risk sadece azaltılabilir. Belirli bir tespit edememe riski her zaman var olacaktır (BDS 200, A45-46).

Yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riskini etkileyen tüm faktörler denetim riskini de etkilemektedir. Denetim riskinin belirlenmesi açısından denetim riskini ortaya çıkaran bileşenlerin, kendi arasındaki ilişkilerin ve denetim riski üzerindeki etkilerinin iyi analiz edilmesi gerekir. Yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riskinin çeşitli kısıtlamalar sebebiyle hiçbir zaman sıfıra indirilmesi mümkün olmadığı için denetim riskini de ortadan tamamen kaldırmak imkansızdır. Denetçi açısından önemli olan denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmek ve finansal tablolara makul düzeyde güvence sağlamaktır. Bu açıdan yapısal risk ve kontrol risk düzeyine göre tespit edememe riskinin yönetilmesi kritik öneme sahiptir.

3. DENETİM RİSKİ MODELİ

Denetim standartları bağımsız denetçilerden denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmelerini istemekte ancak bu seviyenin ne olması gerektiğini belirtmemektedir. Denetim güvence seviyesi üzerinde doğrudan etkili olan denetim riski denetçinin muhakeme konusudur. Örneğin; kabul edilebilir denetim riski %4 olarak belirlenmişse, denetçinin denetim sonunda sağlayacağı makul güvence seviyesi %96 olacaktır. Denetçiler, kabul edilebilir bir tespit edememe riski seviyesine ulaşmak için denetim riski bileşenlerinin genel ilişkisini matematiksel terimlerle ifade eden bir model kullanabilir (BDS 200, paragraf A38). Denetim riski ve bileşenleri arasındaki ilişkiyi gösteren aşağıdaki formül denetim riski modeli olarak adlandırılmaktadır. Bu modeli uygularken denetçilerin denetim riski bileşenlerini yüzde (%) olarak ölçmeleri gerekmektedir (Ritchie ve Khorwatt, 2007: 42).

$$\text{Denetim Riski} = \text{Yapısal Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Tespit Edememe Riski}$$

Formüle göre, denetim riski ile bileşenleri arasında doğrusal bir ilişki vardır. Yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riskinin artması denetim riskini artırır; azalması ise denetim riskini azaltır. Belirli bir denetim riski düzeyinde, tespit edeme riski ile önemli yanlışlık riskinin bileşenleri olan yapısal risk ve kontrol riski arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Yapısal risk ve kontrol riski ne kadar yüksekse tespit edememe riski o kadar düşük olmalıdır. Denetim risk modelinde yer alan tespit edememe riski denetçi tarafından kontrol edilebilen tek değişkendir. Yukarıdaki formül tespit edememe riskine göre aşağıdaki gibi düzenlenebilir.

$$\text{Tespit Edememe Riski} = \text{Denetim Riski} / \text{Yapısal Risk} \times \text{Kontrol Riski}$$

Denetime tabi işletmenin yapısal risk ve kontrol riski düzeyini değerlendiren bağımsız denetçi denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için tespit edememe riskini hesaplar. Hesapladığı tespit edememe riskine göre de denetim sürecini planlar. Tespit edememe riskine göre denetim riskini belirleme yaklaşımı uygulamada bağımsız denetçiler tarafından daha çok tercih edilmektedir (Kiracı, 2012: 69). Örneğin; denetçinin yapısal riski ve kontrol riskini %90, denetim riskini ise %3 olarak belirlemesi durumunda;

$$\text{Tespit edememe riski} = \%3 / \%90 \times \%90 \Rightarrow \%3,7 \text{ olarak hesaplanır.}$$

Denetim riski seviyesine göre, denetçinin tespit edememe riskini ayarlaması ve denetim sürecini buna uygun şekilde yapılandırması mümkündür. Denetim risk modeli, teorik olarak mükemmel bir model olmasına rağmen uygulamada denetçilerin risk seviyesini belirlerken, sayılar yerine "düşük", "orta" ve "yüksek" gibi terimleri kullanma eğiliminde olmaları sebebiyle eleştirilere maruz kalmaktadır (Chang vd., 2008: 1054, 1066).

Literatürde geleneksel denetim risk modelinin yeterli etkinliğe sahip olmadığı gerekçesi ile denetimin kalitesini artırmak, denetim maliyetlerini ve denetim başarısızlığı riskini azaltmak ve denetçilerin denetlenen işletmedeki riskleri daha iyi değerlendirmelerine yardımcı olmak için bulanık teori metodolojisini kullanarak yeni denetim risk modeli tasarlayan çalışmalar yer almaktadır (Hajiha, 2011: 235-246; Chang vd., 2008: 1053-1067).

Ayrıca literatürde yer alan ve dikkat çeken bir çalışmada denetim risk modelini oluşturan bileşenler revize edilerek, denetim riski öncelikle denetlenen işletmeye ait riskler ve denetim kuruluşuna ait riskler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Denetlenen işletmeye ait riskler; yapısal risk, motivasyon riski ve kontrol riski; denetim kuruluşuna ait riskler ise tespit edememe riski, yetkinlik riski ve bağımsızlık riski olmak üzere üçer bileşenden oluşturulmuştur (Beattie vd., 2005: 71). Denetim modeline yönelik yapılan tüm çalışmalar bu modelin uygulanabilirliğini ve sağlayacağı faydayı artırmayı amaçlamaktadır.

4. LİTERATÜR

Denetim riskinin her bileşeni, bileşenlerin birbiri ile ilişkisi, risk bileşenlerini etkileyen faktörler ve denetçilerin bu risk bileşenlerine yönelik algıları denetim riski açısından büyük öneme sahiptir. Denetim riski ve bileşenleri ile ilgili literatürde yer alan ampirik çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Denetçilerin yapısal risk ve kontrol riski değerlendirmeleri arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığının tespiti amacıyla yapılan bir çalışmada, bu iki risk arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır (Waller, 1993: 783-803). Bu sonucun aksine, denetçilerin denetim risk modelinin yapısal risk ve kontrol riski bileşenleri arasındaki karşılıklı bağımlılığa ilişkin görüşlerinin araştırıldığı bir başka çalışmada; fiili uygulamada yapısal risk ve kontrol riski değerlendirmesinin iç içe geçtiği ve bu iki risk bileşeninin birbirine bağlı olduğu tespit edilmiştir (Haskins ve Dirsmith, 1993: 63-83). Benzer şekilde Libya’da faaliyet gösteren denetçiler ile önce anket daha sonra görüşmeler yapılan bir diğer çalışma sonuçları; denetçilerin yapısal risk faktörleri ile kontrol risk faktörleri arasında ayırım yapmakta zorlandıklarını, bu riskleri birbirine bağlı olarak değerlendirdiklerini ve hesap düzeyine bağlı olarak risk farklılıklarının farkında olduklarını ortaya koymuştur (Ritchie ve Khorwatt, 2007: 39-59).

İngiltere’de faaliyet gösteren denetçilerin yapısal riski etkileyen faktörlere ilişkin algılarını tespit etmek amacıyla yapılan anket çalışması sonucunda; denetçilerin yapısal risk değerlendirmelerinde yüksek riskli değişkenlere daha fazla önem verdikleri, işletmenin yönetim kazançlarına bağlı ikramiye planlarının, üst yönetim kadrosundaki yüksek devir hızının ve üst yönetimin olağandışı iş riskleri alma konusunda itibarının yapısal riskin temel belirleyicileri olduğu ve denetçilerin yapısal risk ve kontrol riski faktörlerini ayırt etmekte zorlandıkları ortaya çıkmıştır (Helliard vd., 1996: 45-72). Bir başka çalışmada Sydney (Avustralya), Kuala Lumpur (Malezya) ve Auckland’da (Yeni Zelanda) faaliyet gösteren kıdemli denetçiler ile anket ve görüşme yoluyla veriler elde edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; denetçiler yapısal risk faktörlerini mantıksal olarak sırasıyla içsel risk, dışsal risk, sistem riski ve gözetim tehditleri şeklinde gruplandırmış ve denetçilerin üçte biri yapısal risk ve kontrol riskini birlikte değerlendirmiştir (Shailer vd., 1998: 455-464).

Bir diğer çalışmada denetim risk modeli çerçevesinde yapısal risk değerlendirmelerinin Avustralya’da altı büyük denetim kuruluşu tarafından nasıl yapıldığı araştırılmıştır. Bu kapsamda denetçilerden görüşme tekniği ile veriler elde edilmiştir. Çalışma sonucunda; denetim kuruluşlarının riske dayalı bir denetim metodolojisi benimsediği ancak aynı yapısal risk ve kontrol riski yaklaşımını benimsemediği, tamamının finansal tablo düzeyinde yapısal risk ile ilgili bilgi toplamasına rağmen sadece dördünün bu düzeyde resmi bir değerlendirme yaptığı, üç denetim kuruluşunun yapısal risk ve kontrol riskini birlikte değerlendirdiği ve denetim kuruluşlarının tamamının yapısal risk ve denetim prosedürleri arasındaki ilişkiyi benimsediği tespit edilmiştir (Martinov ve Roebuck, 1998: 103-126).

Blay vd. (2007: 149-163) tarafından yapılan bir çalışmada ABD’de faaliyet gösteren ve 1996-1999 yılları arasında dört büyük denetim kuruluşunun denetimini gerçekleştirdiği 78 teknoloji şirketinin denetim dosyalarından elde edilen veriler kullanarak hile riski ve süreklilik riski ile denetim risk modeli arasındaki ilişki araştırılmıştır. Elde edilen bulgular, hem hile riskinin hem de süreklilik riskinin “önemli yanlışlık riski” ile önemli ölçüde ilişkili olduğunu ortaya koymuştur. Hogan ve Wilkins (2008) ise denetçilerin yüksek kontrol riskine sahip işletmelere nasıl tepki verdiklerini araştırmak ve denetlenen işletmelerin kontrol riski ile denetim ücretleri arasındaki ilişkiyi değerlendirmek amacıyla yaptıkları çalışmada; kontrol riskinin artmasının denetim ücretlerinde bir artışa sebep olduğunu, iç kontrol eksikliği bulunan işletmelerin sektördeki diğer işletmelere göre daha yüksek düzeyde yapısal risk ve bilgi riskine sahip olduğunu ve bu risklerin denetim ücretleri ile de pozitif yönde ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir. Sonuç olarak denetçilerin, denetim risk modeli ile tutarlı olarak, kabul edilebilir bir denetim riski düzeyine ulaşmak için, denetim çabalarını artırmakta ve bu duruma artan denetim ücretleri ile cevap vermekte oldukları ortaya çıkmıştır (Hogan ve Wilkins, 2008: 219-242).

Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetim risk modeli hakkındaki tutumlarının incelenmesi amacıyla deneyimli denetçiler üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Çalışma sonucunda; denetim risk modelinin en önemli bileşenin yapısal risk olduğu, denetçilerin denetim riski bileşenlerinin her birinin değerlendirilmesi gerektiği hususunda hemfikir oldukları ve kanıt miktarının bu değerlendirmeden önemli ölçüde etkilendiği, Türkiye’de denetim risk modelinin çok fazla bilinmediği ve yaygın olarak kullanılmadığı ancak denetçilerin risk odaklı denetim yaklaşımını uygulamada istekli oldukları tespit edilmiştir (Altıntaş, 2010: 130-136). Bir başka çalışmada stratejik sistem eğitime ve deneyimine sahip 44 ABD’li denetçiler ile işlem odaklı eğitime ve deneyime sahip 49 Kanadalı denetçilerin iş riski yargılarını “önemli yanlışlık riski” yargılarına ne ölçüde entegre ettikleri incelenmiştir. Çalışma sonucunda sadece stratejik sistem yaklaşımını kullanmak için eğitilmiş denetçilerin, önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmeleriyle iş riski değerlendirmelerini etkin bir şekilde entegre ettikleri tespit edilmiştir (Schultz vd., 2010: 238-251).

Denetim riski ile ilgili bir başka çalışmada, denetim risk modeline uygun olarak kanıtsal ağ yaklaşımı ile Türkiye’de faaliyet gösteren bir işletmenin bilanço düzeyindeki denetim riski hesaplanmıştır. İşletmenin denetim dosyasında yer alan denetim kanıtları doğrultusunda kanıtsal ağ sonuçlarına göre denetim riski %11,46 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç, denetçilerin denetim raporunda belirttikleri denetim görüşünün, elde edilen denetim kanıtları ile desteklendiğini ortaya koymuştur (Karavardar, 2016: 96-108). Varıcı ve Karakaş tarafından yapılan bir diğer çalışmada, BİST Sınai Endeksi’nde faaliyet gösteren 121 işletmenin 2014 yılına ait verileri kullanılarak kazanç temelli değişkenlerin denetim riski üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetim riskini etkileyen en önemli kazanç temelli değişkenin “hisse başına kazanç” olduğu ve hisse başına kazanç oranı arttıkça denetim riski olasılığının azaldığı tespit edilmiştir (Varıcı ve Karakaş, 2017: 193-214).

Makro-ekonomik değişikliklerin denetçilerin denetim riski değerlendirmeleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı bir çalışmada, Mısır’daki dört büyük denetim kuruluşunda çalışan toplam 40 denetçiye farklı ekonomik koşullar altında anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda; ekonomik açıdan zorluk yaşanan dönemlerde denetçilerin denetim riskini değerlendirirken destekleyici kanıt olarak finansal olmayan verilere ve bilgilere bağımlılıklarını artırdıkları tespit edilmiştir. Ayrıca makroekonomik koşulların kötüleştiği dönemlerde denetim kuruluşlarının riskleri azaltmak ve denetim kararını iyileştirmek için denetim ekiplerinde deneyimli üst düzey denetçilerden yararlanma eğiliminde oldukları ortaya çıkmıştır (Awadallah ve Elsaid, 2020: 345-361). Endonezya’da 53 denetçi ile yapılan bir başka anket çalışması sonuçlarına göre kabul edilebilir denetim riski üzerinde; müşteri işletmenin finansal açıdan zor durumda olma olasılığının pozitif, denetçi profesyonelliğinin negatif etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir (Fitriana vd., 2020: 109-122). Tahran borsasında işletmelerin sosyal sorumluluk açıklamalarının denetim riski üzerindeki etkisinin araştırıldığı bir çalışmanın sonucunda ise; sosyal sorumluluk açıklaması ile denetim riski arasında doğrusal bir ilişki olduğunu ortaya çıkmıştır (Dahmarde vd., 2021: 7-30).

Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin denetim riskine etkilerinin araştırıldığı bir çalışmada İstanbul’da faaliyet gösteren bağımsız denetçiler üzerinde anket yapılmıştır. Çalışma sonucunda; denetim riskini en çok etkileyen faktörün bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımı esnasında yazılımlara yetkisiz kişilerin erişimi ve kişilere uygunsuz yetki verilmesi olduğu tespit edilmiştir. Bilişim teknolojilerinin kullanımı sırasında beklenmedik gecikmelerin ve maliyet artışlarının ise denetim riskini en az etkileyen faktör olduğu saptanmıştır. Ayrıca çalışmada faaliyetleri karmaşık olan ve büyük miktarda veriye sahip işletmelerin denetimlerinin bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılmadan yapılmasının denetim riskini artıracacağı vurgulanmıştır (Bakan ve Dursun, 2020: 55-81). Bir başka çalışmada ise bağımsız denetçilerin dijitalleşmenin denetim riski üzerindeki etkisine ilişkin görüşleri araştırılmıştır. Çalışma sonucunda bağımsız denetimde dijital envanter defterinin kullanımının denetim riskini doğrudan etkilediği ve düşürdüğü tespit edilmiştir (Karahan ve Karahan, 2021: 103-122).

5. NİTEL ARAŞTIRMA

Çalışmanın uygulama kısmını oluşturan bu bölümde, bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçilerin denetim riski ve bileşenlerine yönelik yaklaşımları nitel araştırma yöntemi kullanılarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın temel amacı; Türkiye’de bağımsız denetim riskini etkileyen faktörleri tespit etmek, denetim riskini kabul edilebilir makul bir düzeye indirmek ve böylece bağımsız denetimlerin güvenilirliğini artırmak için yapılması gerekenleri ortaya koymaktır. Araştırmanın bu temel amacına hizmet eden alt amaçları şunlardır:

- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikaları doğrultusunda denetim riski yüksek müşterilerin denetimini kabul etme ya da reddetme yaklaşımlarını ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetim kuruluşlarının müşterilere yönelik belirli bir kabul edilebilir denetim riski düzeyleri olup olmadığını tespit etmek,
- Bağımsız denetçilerin müşterilerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini ve böylece kontrol risk düzeyini nasıl tespit ettiklerini ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetçiler açısından bir işletmenin yapısal riski ve kontrol riski en yüksek hesap kalemlerinin neler olduğunu tespit etmek,
- Yapısal risk ve kontrol risk düzeyinin bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği hangi iş ve işlemleri, ne şekilde etkileyeceğini ortaya çıkarmak,
- Bağımsız denetçilerin tespit edememe riskini düşürmeye yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetleri tespit etmek,
- Denetim riskini etkileyen faktörleri önem sırasına göre belirlemek,
- Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim risk düzeyini ortaya çıkarmak,
- Türkiye’de bağımsız denetim riskini azaltmak ve denetimin güvenilirliğini artırmak için neler yapılması gerektiğini değerlendirmektir.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada nitel araştırma yönteminin kullanılması tercih edilmiş olup, araştırmaya ilişkin veriler görüşme (mülakat) tekniği ile elde edilmiştir. Nitel araştırmalar araştırma problemini yorumlayıcı bir yaklaşımla incelemeyi benimser. Bu yönüyle nitel araştırmalarda araştırmacı bir kâşif gibi hareket ederek ilave sorularla gerçekliğin izini sürer, muhatabının öznel bakış açısını ortaya çıkarmaya çalışır ve elde ettiği sonuçları yorumlar (Karataş, 2015: 63). Nitel araştırmalar, geleneksel araştırma yöntemleriyle ifade edilmesi zor olan sorulara cevap aramak açısından gereklidir (Ataseven, 2012: 547).

Nitel araştırmalarda örneklemin niceliği değil, niteliği önemlidir ve örnekleme seçimi/büyüküğü konusunda belirlenmiş bir kıstas olmadığı için araştırmacılar örnekleme büyüküğünü, örnekten elde edilecek zengin bilgi miktarına göre belirlemektedir. İncelenen olguya ilişkin durumlar bilgi yükülyse, küçük bir grup insandan edinilen derinlemesine bilgiler, çok sayıda örneklemden elde edilen kısıtlı bilgidenden daha değerli olabilir (Baltacı, 2018: 261-269).

Nitel araştırmanın amacı doğrultusunda İstanbul'da faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapan toplam 30 bağımsız denetçi ile 08.11.2019-27.12.2019 tarihleri arasında yüzyüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya gönüllü katılım sağlayan denetçilerden görüşmenin gerçekleştirilebilmesi için önceden randevu alınmıştır. Bağımsız denetçilere araştırmanın amacına uygun olarak önceden hazırlanmış ve yarı yapılandırılmış 12 açık uçlu sorular yöneltilmiştir. Görüşme öncesinde denetçiler konu hakkında kısaca bilgilendirilmiştir. Denetçilerden çalıştıkları denetim kuruluşu ve kendi kimlikleri gizli kalmak şartıyla ses kaydı alınması ile ilgili olarak izin alınmıştır. Ses kayıtları, yapılan görüşmelerden sonra yazılı doküman haline getirilmiş ve analiz edilmiştir.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Nitel araştırmalarda kullanılan görüşme tekniği; görüşme yapılacak kişileri belirlemek, bu kişilerle iletişim kurmak, randevu almak ve görüşmeleri gerçekleştirmek açısından zaman ve maliyet kıstına sahiptir. Bu kıst sebebiyle elde edilen verilerin yeterlilik düzeyine göre araştırmanın örnekleme 30 katılımcı ile sınırlandırılmıştır. Görüşme tekniğinde katılımcılar kendilerine yöneltilen soruları tecrübelerine dayanarak kişisel görüşleri doğrultusunda cevapladıkları için görüşmelerden elde edilen sonuçların genellenebilirliği sınırlıdır. Araştırmanın bir diğer kıstı ise görüşmeye katılan denetçilerin sadece İstanbul'da faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler arasından seçilmiş olmasıdır. Bunun sebebi bağımsız denetim kuruluşlarının en yoğun faaliyet gösterdiği ilin İstanbul olmasıdır.

5.4. Araştırmanın Bulguları

Denetçilerin denetim riski ve bileşenlerine yönelik sorulara vermiş oldukları yanıtlardan elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

Soru 1. Demografik Özellikler

Görüşmeye katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine ilişkin bilgiler aşağıdaki Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Demografik Özellikler

Cinsiyet	N	%	Öğrenim Durumu	N	%	Denetim Kuruluşu	N	%
Erkek	20	67	Lisans	16	53	Dört Büyükler	15	50
Kadın	10	33	Lisansüstü	14	47	Diğer Kuruluşlar	15	50
Toplam	30	100	Toplam	30	100	Toplam	30	100
Yaş	N	%	Unvan	N	%	Mesleki Tecrübe	N	%
25-35	16	54	Denetçi	16	53	3-10 yıl	16	54
36-50	13	43	Uzman Denetçi	8	27	11-25 yıl	13	43
50 üzeri	1	3	Sorumlu Ortak Denetçi	6	20	26 yıl ve üzeri	1	3
Toplam	30	100	Toplam	30	100	Toplam	30	100

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %67’si erkek, %33’ü kadındır. Öğrenim durumları açısından incelendiğinde bağımsız denetçilerin %53’ünün lisans mezunu, %47’sinin ise lisansüstü mezunu olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçilerin %67’si işletme, %23’ü iktisat, %7’si finans ve %3’ü ise maliye bölümü mezunudur. Görüşme yapılan denetçilerin %50’si dört büyükler olarak adlandırılan bağımsız denetim kuruluşlarında çalışırken, %50’si diğer denetim kuruluşlarında çalışmaktadır. Denetçilerin %54’ü 25-35 ve %43’ü 36-50 yaş aralığında olup kalan %3’ü ise 50 yaşın üzerindedir. Katılımcıların %53’ü denetçi, %27’si uzman denetçi (baş denetçi ve kıdemli denetçi) ve %20’si sorumlu ortak denetçi unvanına sahiptir. Mesleki tecrübe süresi açısından denetçilerin %54’ü 3-10 yıl arası, %43’ü 11-25 yıl arası, %3’ü ise 26 yıl ve üzeri bağımsız denetçi olarak çalışmaktadır.

Soru 2. Denetim kuruluşu olarak müşteri kabul politikanız var mı? Varsa hangi özelliklere sahip işletmelerin denetimini yapmayı reddediyorsunuz? Şu ana kadar denetimini yapmayı reddettiğiniz işletmeler oldu mu? Reddetme sebepleriniz neler olmuştur?

Denetçilerin tamamı çalıştıkları denetim kuruluşunun bir müşteri kabul politikası olduğunu ifade etmiştir. Ancak denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikaları arasında benzerlikler olsa da bazı hususlarda farklılıklar da bulunmaktadır.

Denetim kuruluşları ilk defa denetim için kendilerine teklif veren işletmelere ilişkin ön bir araştırma yapmakta ve bu araştırma kapsamında işletmelerin; önceki denetim raporları, daha önce çalıştıkları denetim kuruluşları ile olan ilişkileri, finansal yapısı, hukuki durumu, organizasyon yapısı, sektördeki durumu, pazar payı, ortakları ve yöneticilerinin dürüstlüğü, algılanan güvenilirliği, halka açık olup olmaması, vergi cezaları gibi konularda bilgi toplamaktadır. Elde edilen bilgilere göre müşterilerin riskli olup olmadığı değerlendirilmekte ve karşı telif sunma veya sunmama kararı verilmektedir. Daha önce bağımsız denetim sonucu olumsuz görüş veya şartlı görüş alan işletmeler hakkında daha detaylı bilgi toplanmaktadır. Denetçiler özellikle daha önce denetimini yaptıkları veya danışmanlık hizmeti verdikleri işletmelerde risk değerlendirmesi açısından sorun yaşamadıklarını ifade etmişlerdir.

Dört büyük denetim kuruluşunda görev yapan denetçiler müşteri kabul sürecinde etkin olarak görev almadıklarını, bu sürecin denetim kuruluşunun sorumlu ortakları tarafından yürütüldüğünü ve sürece risk departmanlarının da katkı sağladığını belirtmiştir. Ayrıca işletmenin hukuki durumunun tespiti için avukatlardan da bilgi alındığını ileri sürmüştür. Diğer denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler müşteri ile ilgili bilgi toplama sürecine katkı sağlayabilmektedir. Bu kuruluşlarda da müşterinin kabul edilip edilmemesinin sorumlu ortakların kararına bağlı olduğu tespit edilmiştir.

Görüşme yapılan denetçilerin üçte biri (%50'si dört büyük denetim kuruluşunda, %50'si diğer denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler) bağlı bulunduğu denetim kuruluşu tarafından reddedilen işletmelerin olduğunu ifade etmiştir. Denetim kuruluşlarının müşteriyi reddetme sebeplerinin başında; karşılıklı olarak denetim ücretinde anlaşılabilmesi ve denetim kuruluşunun mevcut kaynaklarının (denetçi sayısı, iş yükü gibi) bir işletmenin denetimini yapmak için yeterli olmaması gelmektedir. Diğer sebepler ise işletmenin; muhasebe kayıt sisteminde birçok aksaklıklar olması, muhasebe standartlarını tam olarak uygulayamaması, kayıt dışı işlemleri bulunması, daha önce yasal müeyyidelerle karşılaşmış olması, bağımsızlık ihlali yaratacağının muhtemel olması, riski yüksek bir sektörde faaliyet göstermesi, yolsuzluk şüphesi olması, süreklilik varsayımına sahip olmadığını düşünülmesi, daha önce olumsuz görüş alması ve eski denetçileri ile davalık olmasıdır.

Denetim kuruluşlarının genel eğilimi, sorunlu olarak adlandırdıkları yüksek riskli işletmelere daha yüksek bir ücret teklifi sunmak ve işletmelerin bu ücreti kabul etmesi durumunda müşteri olarak denetimini yapmayı kabul etmek yönündedir. Denetçilerin büyük bir çoğunluğunun bağlı bulunduğu kuruluşun amacının kâr elde etmek olduğunu ve müşteri kabul sürecinde kazancın, ücret-performans ilişkisinin ve ücret politikasının önemine vurgu yapması bu sonucu destekler niteliktedir. Denetim kuruluşlarının bir kısmı ise yüksek riskli işletmelerin teklifini reddetmek yerine, kabul edilmesi mümkün olmayan çok yüksek ücret teklinde bulunmak suretiyle karşı tarafın reddetmesini sağlamaktadır.

Soru 3. Müşterilerinize yönelik belirli bir kabul edilebilir denetim riski düzeyiniz var mı? Yapısal risk ve kontrol risk düzeyi yüksek olan bir işletmenin denetimini yapmayı kabul ediyor musunuz? Kabul ediyorsanız, bu müşterilere özel farklı uygulamalarınız var mı?

Denetim kuruluşlarının müşteri kabul politikalarından da anlaşıldığı gibi bir işletmenin yapısal risk ve kontrol riski düzeyinin yüksek olması, söz konusu işletmenin denetim müşterisi olarak kabul edilmesine engel değildir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin tamamı müşterilere ilişkin risk düzeylerinin yüksek, orta ve düşük olarak belirlendiğini ve bu risk düzeyine göre denetimin planlanması aşamasında işletmeler arasında değişiklikler olduğunu ifade etmiştir.

Denetçiler risk düzeylerinin herbirinde uygulanan teknik ve prosedürlerin aynı olduğuna, fakat risk düzeyine göre; uygulanan analiz ve test sayılarının, örneklem ve kanıt sayılarının değişiklik gösterdiğine dikkat çekmiştir.

Ayrıca yapısal risk ve kontrol riski yüksek müşteriler için sektörde uzmanlaşmış deneyimli denetçilerden oluşan bir denetim ekibi oluşturmak, denetçi sayısını artırmak ve denetime daha fazla zaman ayırmak suretiyle denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye düşürülebileceğini ifade etmiştir.

Denetim riskini düşürmek açısından bağımsız denetçilerin bir kısmının dikkat çektiği önemli hususlardan biri de denetim kuruluşunun kendi içinde oluşturduğu iç kontrol sisteminin etkin çalışmasıdır. Bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği denetim ile ilgili tüm çalışmaların, denetim kuruluşu içindeki ikinci bir ekip tarafından kontrol edilmesinin ve gözden kaçan hataların bu şekilde önüne geçilmesinin fayda sağlayacağı ifade edilmiştir. Böylece denetim kuruluşları hem denetim riskini azaltabilecek hem de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) denetimlerini sorunsuz atlatabilecektir.

Soru 4. Müşterilerinizin kontrol riski düzeyini, diğer bir ifade ile iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını nasıl belirliyorsunuz?

Denetçiler genel olarak müşterilerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini; analitik testler ve maddi doğrulama testleri yaparak, iç kontrolden sorumlu kişilerle görüşerek, gözlemler yaparak ve belge incelemesi yaparak değerlendirdiklerini belirtmiştir. Denetçilerin büyük çoğunluğu daha önce denetimini yaptıkları işletmelerin iç kontrol sistemlerini iyi tanıdıkları için bu işletmelerde kontrol riskini düşük, ilk defa denetimini yapacakları işletmelerde ise kontrol riskini en yüksek seviyede tuttıklarını ifade etmiştir.

Diğerlerinden farklı olarak bir denetçi, kontrol riskinde işletmenin çalışma ve yönetim şekli etkili olduğu için kontrol riskini düşük değil de orta ya da yüksek düzeyde aldıklarını belirtmiştir. Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini benzer şekilde değerlendiren iki farklı denetçi görüşü ise aşağıdaki gibidir.

“Türkiye’de iç kontrol sistemleri işletmeler tarafından çok ciddiye alınmıyor, sistemlerin çok düzgün çalıştığını söyleyemeyiz, bu yüzden genellikle kontrol seviyesini orta olarak belirleriz.”-(K15)

“Türkiyede iç kontrol sisteminin tam olarak çalıştığı söylenemese de, işletmeler artık bu konuya önem vermeye başladılar.” -(K29)

Bağımsız denetçilerin görüşleri çerçevesinde; ulusal işletmelere göre uluslararası işletmelerin iç kontrol sisteminin daha etkin olduğu ve bu sebeple uluslararası işletmelerin kontrol riskinin genellikle düşük veya orta, ulusal işletmelerin ise yüksek düzeyde tutulduğu, ulusal işletmelerde kontrol riskinin yüksek olmasının bu işletmelerde kayıtdışılığın fazla olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bir denetçi diğerlerinden farklı olarak, profesyonel yöneticiler ile çalışan işletmelerde genellikle iç kontrol sisteminin iyi çalışıyor olduğunu ancak aile şirketlerinde iç kontrol sisteminin iyi çalıştığının söylenemeyeceğini vurgulamıştır.

Denetçi görüşlerine göre kontrol riskini etkileyen faktörler; veri giriş süreleri, iç kontrolde görev yapan personelin bilgi düzeyi, deneyimi, bağımsızlığı, bilgiye ulaşma derecesi, iç kontrol raporları, bu raporlarda yer alan hataların düzeltilip düzeltilmediği, üst yönetimin desteği, işletmenin bilgi teknolojilerini kullanma düzeyi, işletme içi iletişim ve çalışanlara verilen yetkilerin sınırları olarak sayılabilir. Bu sayılanlar arasında denetçiler iç kontrolde görev yapan personelin bağımsızlığını, bilgi düzeyini ve deneyimini en önemli faktör olarak değerlendirmektedir.

Soru 5. Sizce bir müşterinin yapısal riski ve kontrol riski en yüksek hesap kalemleri hangileridir?

Görüşmeye katılan denetçilerin %43'ü yapısal risk ve kontrol riski yüksek olan hesap kalemlerinin müşterinin faaliyette bulunduğu sektöre göre değişmekte olduğunu ifade etmiştir. Bir bağımsız denetçi buna ilave olarak, müşterinin halka açık olup olmamasına ve üst yönetim başta olmak üzere prim sisteminin nasıl düzenlendiğine bağlı olarak riskli hesap kalemlerinin farklılık gösterebileceğine dikkat çekmiştir. Bir başka denetçi için, en çok dikkat edilmesi gereken riskli hesaplar, müşteri işletmenin en yüksek göstermeye çalıştığı kalemlerdir. Ayrıca denetçilerin %47'sine göre hesabın büyüklüğü arttıkça yapısal risk ve kontrol riski düzeyi de artmaktadır ve denetimlerde en çok dikkat edilmesi gereken hesap kalemleri, yüksek tutarlı hesap kalemleridir. Bazı denetçilere göre en çok değişiklik gösteren, diğer bir ifade ile en çok işlem gören hesap kalemleri ile ana hesap kalemlerinin dışında dönemsel olarak aynı seyri izlemeyen hesap kalemleri de risklidir. İki denetçi ise ilk defa denetimini yapacakları işletmenin her hesap kaleminin yüksek risk taşıdığını belirtmiştir.

Bağımsız denetçilere göre genel olarak yapısal risk ve kontrol riski en yüksek hesap kalemleri sırasıyla; gelir hesapları, gider hesapları, stok hesapları, alacak ve borç hesapları, sabit kıymetler, şerefîye ve kasa hesabıdır. Riskli kalemlerin sektöre göre değiştiğini ifade eden bağımsız denetçiler özellikle üretim sektöründe; sabit kıymetler, stoklar ve gelir hesapları, sigorta sektöründe; yatırım hesapları, finans sektöründe; alacak-borç hesap kalemleri ve kredi hesapları, çok uluslu şirketlerde ve holdinglerde ise iştirakler hesabının yüksek risk taşıdığına dikkat çekmiştir.

Üç bağımsız denetçi ise, insan kaynakları bölümünde ortaya çıkan risklerin önemli olduğunu belirtmiştir. Denetçiler; işletmede çalışan işçi sayısı ile bordroda görünen işçi sayısının birbirini tutmadığını, çalışanların ücret bordrolarında görünen maaşları ile aldıkları maaşlar arasında farklılıklar olduğunu ve özellikle çalışan sayısının fazla olduğu işletmelerde elden ödmeden kaynaklanan riskler bulunduğunu ifade etmiştir.

Soru 6. Müşterilerinizin yapısal risk ve kontrol risk düzeyi sizin gerçekleştireceğiniz hangi işlemleri etkiler?

Denetçiler müşteri işletmenin yapısal risk ve kontrol risk düzeyi arttıkça analiz ve test sayısının, örneklem büyüklüğünün, kanıt sayısının ve denetim ekibindeki denetçi sayısının arttığı hususunda hemfikirdir.

Ayrıca gerekli olması durumunda ikinci bir denetim ekibinin yapılan çalışmaları kontrol ettiğini ifade eden denetçi görüşleri de bulunmaktadır. Denetçilere göre; risk düzeyinin yüksek olması denetim için daha fazla zaman harcanmasına ve buna bağlı olarak maliyet artışına sebep olmaktadır. Denetçilerin bir kısmı kendi denetim kuruluşlarının bir mevzuatı olduğunu ve bu mevzuata uygun olarak belirli bir risk düzeyine göre örneklem ve kanıt sayısı belirlediklerini ifade etmiştir. Risk oranı arttıkça daha detaylı prosedürler uyguladıklarını, hesap kalemlerinde değişik denetçilerin çalışabildiğini, mutabakatların, detay analizlerinin ve kanıt toplama işinin başka denetçiler tarafından yapılabildiğini ileri süren denetçi görüşleri mevcuttur. Denetçilerin tamamı riske bağlı olarak denetimde uygulanan teknik ve prosedürlerde değişiklik olmadığını ifade etmiştir. Denetçiler denetim risk düzeyinin gerçekleştirdikleri işlemleri nitel olarak değil de nicel olarak etkilediğini, yaptıkları işlemlerin türünün aynı olmakla birlikte sayılarında artış olduğunu belirtmiştir.

Soru 7. Tespit edememe riskini düşürmeye yönelik gerçekleştirdiğiniz temel faaliyetler nelerdir?

Denetçilerin %20'sine göre tespit edememe riskinin diğer denetim riski bileşenlerine göre belirlenmesi daha zordur ve bu sebeple denetçiler tarafından en çok dikkat edilmesi gereken risk, tespit edememe riskidir. Diğer risk bileşenleri üzerinde denetçilerin yerine, işletme yönetiminin etkili olması, tespit edememe riskini düşürmek açısından denetim kuruluşlarına ve denetçilere önemli sorumluluklar yüklemektedir.

Denetim kuruluşu açısından değerlendirildiğinde tespit edememe riskini düşük seviyeye indirebilmek için öncelikle denetim ekibinin doğru seçilmesi gerekir. Birbiri ile koordineli bir şekilde çalışan denetçilerin aynı ekipte yer alması, denetim ekibinin sektörde uzman ve mesleki şüpheciliği yüksek denetçilerden oluşturulması büyük öneme sahiptir.

İşletmenin denetimini yapacak denetçilerin işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında yeterli bilgisinin olması, sektör deneyiminin bulunması, mesleki şüpheciliği, mesleki etik ilkelere bağlılığı, mesleği ile ilgili meydana gelen değişiklikleri düzenli olarak takip etmesi, gerekli eğitimleri alması, denetim planını doğru ve kapsamlı oluşturması ve işletme çalışanları ile etkili iletişim kurması tespit edememe riskini düşürmek açısından önem arz etmektedir. Denetçilerin büyük çoğunluğu ne kadar yüksek olursa olsun, tespit edememe riskinin harcanan zamanla ve emekle düşürülebilmesinin mümkün olduğu görüşüne sahiptir. Denetçilerin %30'una göre ise; iç kontrol sistemi etkin çalışan işletmelerde kontrol riski düşük, tespit edememe riski yüksek seviyededir. Bunun sebebi, iyi çalışan bir sistemde aksayan yönleri, hata ve hileyi bulmanın daha zor olmasıdır.

Denetçiler tespit edememe riskini düşürmek için ilk olarak hesap kalemleri bazında kontrollerini artırdıklarını, riski yüksek hesapların önemlilik düzeyini de dikkate alarak hesap hareketlerinin hızlı değiştiği dönemlerde yeterli sayıda örneklem ile ya da örneklem yerine anakütle üzerinde daha detaylı inceleme yaptıklarını, hesap mutabakatlarını ve kanıt sayısını artırdıklarını ve işletmenin yaptığı bütün işlerin birbiri ile ilişkisini inceleyerek tutarlı olup olmadığını kontrol ettiklerini belirtmişlerdir. Denetçilerin tespit edememe riskini düşürmeye yönelik gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin verdikleri cevaplardan dikkat çeken bazıları direkt alıntı şeklinde aşağıdaki gibidir.

“Müşteri işletme tatil yöresinde faaliyet gösteren bir otel ise, örneklem seçimini satışlarını en çok yaptığı döneme göre ayarlıyoruz.”-(K2)

“Tespit edememe riskinin düzeyini düşürmek için bazı işletmelerde kasa sayımını ve stok sayımını bizzat yapıyoruz.”-(K26)

“Denetim yaptığımız işletmenin bir çalışanı konuşmamız esnasında farkında olmadan bize bazı bilgiler verebiliyor ve bu tür bilgiler de bizim tespit edememe riskimizin seviyesini düşürüyor.”-(K13)

“Kesilen faturalarla stok çıkış belgelerini kontrol edebiliyoruz ya da stok sayımları ile fatura tutarlarının uyumuna bakıyoruz. Örneğin fatura kesilmiş bir malın depodan çıktığı tarih ile satıldığı tarihi, dış teyitlerle stok ve faturaları karşılaştırıyoruz.”-(K4)

“Stokları çok riskli görülen bir işletmede stok sayımı yapılırken örneklem seçmek yerine tüm stokların sayılması tercih edilebilir.”-(K7)

“Bir işletmenin birçok küçük hesap tutarı vardı. Karşı taraftan hesap mutabakatı istediğimiz zaman böyle bir işletmenin hiç olmadığını tespit ettik. Böylece bütün hesapların mutabakatını tek tek yapmak zorunda kaldık ve ne yazık ki bir kısmı gerçek çıkmadı.”-(K13)

“Tespit edememe riskinin seviyesinin düşürülmesinde kanıtın sayısı değil, kalitesi önemlidir.”-(K20)

Soru 8. Sizce denetim riskini en çok etkileyen faktörler nelerdir?

Denetçilerin denetim riskini etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri değerlendirildiğinde; risk faktörlerinin önem sırası açısından denetçiler arasında farklılıklar olduğu görülmektedir. Denetçi görüşleri doğrultusunda denetim riskini en çok etkileyen faktörlerin önem sırasına göre aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği,
- Denetlenen işletmenin açtığı veya işletmeye karşı açılan ve devam eden davalar,
- Denetimin ilk defa yapılacak olması,
- Denetlenen işletmenin muhasebe ilkelerine ve politikalarına olan bağlılığı,
- Denetlenen işletmede kullanılan muhasebe yazılımlarının yapısı ve kalitesi,

- Denetlenen işletmenin bir önceki denetçisi ile olan ilişkisi,
- Denetlenen işletme yönetiminin, denetçiye karşı sergilediği tutum ve davranış,
- Denetlenen işletmenin bilgi teknolojilerini kullanma düzeyi,
- Denetlenen işletmenin çalışan devir hızı,
- Denetlenen işletmenin mali işler departmanı personelinin bilgi düzeyi ve deneyimi.

Bağımsız denetçilerin bir kısmı yukarıda sıralanan faktörlere ilave olarak denetlenen işletmenin organizasyon yapısının, faaliyet gösterdiği sektörün, ilişkili taraflarla olan işlemlerinin ve devletle olan vergi ilişkilerinin de denetim riski üzerinde etkili olabileceğini belirtmiştir. Denetlenen işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün denetim riskini etkilemediğini, sadece denetçilerin denetim için harcadıkları zamanı ve maliyeti artırdığını ifade eden karşıt görüşler de mevcuttur. Aynı şekilde işletmenin organizasyon yapısının kendileri için sorun teşkil etmediğini, gerekli olan bilgi ve evrakları alamadıkları taktirde bu hususu denetim raporlarına yansıttıkları için bir denetim riski oluşturmayacağı görüşüne sahip denetçiler de bulunmaktadır.

Bağımsız denetçiler teknolojide yaşanan gelişmeler ve teknoloji kullanımının sadece denetlenen işletmeler için değil, aynı zamanda bağımsız denetim kuruluşları açısından da denetim riskini önemli ölçüde etkilediğine dikkat çekmiştir. Bilgi teknolojilerinin aktif bir şekilde kullanılmasının denetim risk düzeyinin düşürülmesinde önemli bir etken olduğunu ifade etmişlerdir.

Soru 9. Sizce Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyi nedir? Diğer bir ifade ile bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyi nedir?

Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyini bağımsız denetçilerin %10’u çok yüksek, %33,3’ü yüksek, %30’u orta-yüksek, %26,7’si ise orta derece olarak değerlendirmiştir. Dört büyük denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyinin diğer denetim kuruluşlarına göre daha yüksek olduğunu belirten denetçi görüşleri bulunmaktadır. Söz konusu görüşe sahip olan dört büyük denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler Türkiye’deki denetim riskinin yükselmesinin sebebi olarak diğer denetim kuruluşlarının yaptıkları denetimlere işaret etmektedir. Hatta denetçilerden biri sadece mizan incelemesi yaparak denetim raporu hazırlayan denetim kuruluşlarının bile olduğunu iddia etmiştir. Ancak son yıllarda KGK tarafından yapılan incelemelerin artmasının ve bağımsız denetimleri standartlara uygun olarak gerçekleştirmeyen kuruluşlara ciddi yaptırımlar uygulanmasının denetim raporlarına duyulan güveni önemli ölçüde artırdığı hususunda denetçiler arasında görüş birliği bulunmaktadır. Ayrıca denetçilerin sürekli eğitime tabi tutulmalarının ve denetimde zorunlu rotasyon uygulamasının da denetim riski üzerinde olumlu etkisi olduğunu belirten denetçi görüşleri mevcuttur.

Bağımsız denetçilere göre Türkiye’de yapılan bağımsız denetimlerin denetim riski düzeyinin yüksek olmasının sebepleri arasında; ekonomik yapının istikrarlı olmaması, aile

şirketlerinin sayıca fazla olması, işletmelerin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmemesi, denetim bilincinin yerleşmemesi, işletme sahiplerinin yüksek kazanç beklentileri, işletmelerin finansal yapısındaki zayıflıklar, vergi oranlarının çok yüksek olması, vergi mevzuatının karmaşıklığı, denetim kuruluşlarının finansal kaynağının denetledikleri işletmeler olması, daha düşük ücretle güvenli olmayan denetimler gerçekleştiren denetçilerin mevcut olması ve denetim kuruluşlarının yetersizliği yer almaktadır.

Soru 10. Sizce Türkiye’de denetim risklerini azaltmak ve denetimin güvenilirliğini artırmak için neler yapılmalıdır?

Bağımsız denetçilerin Türkiye’de denetim riskini azaltmaya ve bağımsız denetimlerin güvenilirliği artırmaya yönelik önerileri önem sırasına göre aşağıdaki gibidir.

- Vergi sisteminin daha anlaşılır ve daha etkin hale getirilmesine, basitleştirilmesine ve vergi oranlarının düşürülmesine yönelik düzenlemeler yapılması ve böylece işletmelerin kayıt dışı işlemlerinin azaltılması ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi,
- Türkiye’de yaşanan ekonomik krizlerin, kur artışlarının ve belirsizlik ortamının denetime tabi işletmeler üzerinde olumsuz etkiler oluşturması sebebiyle ekonomik istikrarın sağlanmasına yönelik politikaların benimsenmesi,
- Denetime tabi işletmelere muhasebe ve raporlama standartları hakkında eğitimler verilmesi ve böylece işletmelerin mevzuatı doğru uygulamasının ve değişikliklere kolay uyum sağlamasının kolaylaştırılması,
 - Denetçilerin eğitim seviyesinin artırılması ve sektöre göre uzman yetiştirilmesi,
 - KGK tarafından yapılan incelemelerin tarafsız, yapıcı ve gerçekçi olması,
 - Denetim kuruluşu ile denetlenen işletme arasında bir çıkar ilişkisinin bulunmaması ve ortak çıkarlara sahip olunmaması,
 - Denetime tabi işletmelerin aile üyeleri tarafından değil, profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesi,
 - Denetime tabi işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin hale getirilmesi,
 - Denetim sektöründe oluşan rekabeti önlemeye ve denetim ücretlerinin düşürülerek daha kalitesiz denetimler yapılmasına engel olmaya yönelik tedbirler alınması ve belli şartları sağlamayan denetim kuruluşlarının yetkilerinin sınırlandırılması,
 - Bağımsız denetim kuruluşlarının finansal kaynağını denetimini yaptıkları işletmelerden sağlamaması,
 - Denetim kuruluşlarının iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması,
 - Teknolojik gelişmelerin yakından takip edilmesidir.

Türkiye’de denetim risklerini azaltmaya ve bağımsız denetimin güvenilirliğini artırmaya yönelik dört büyük denetim kuruluşunda görev yapan denetçiler ile diğer denetim kuruluşlarında görev yapan denetçiler arasında yukarıda belirtilen önerilerin önem sırası açısından bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Dört büyük denetim kuruluşunda görev yapan bağımsız denetçilere göre vergi sistemine yönelik düzenlemelerin yapılması ve kayıtdışı ekonominin önlenmesi, diğer denetim kuruluşlarında görev yapan denetçilere göre ise ekonomik istikrarın sağlanması, denetim riskinin azaltılmasında ve denetim güvenilirliğinin artırılmasında birinci derecede öneme sahiptir.

Soru 11. Olumlu görüş verdiğiniz bir müşterinizin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar olduğu sonradan ortaya çıkan herhangi bir olayla karşılaştınız mı? Bu durumla ilgili ne tür yaptırımlarla karşıya kaldınız?

Görüşme yapılan bağımsız denetçilerin tamamı, denetim riski ile karşı karşıya kalmadıklarını ifade etmişlerdir. Ancak denetim sektöründe bu tür bir olayla karşılaşan ve çok zor durumda kalan denetçiler olduğunu ileri süren denetçi görüşleri bulunmaktadır. Denetçilerin tamamı özellikle KGG’nin kurulması ile birlikte denetim faaliyetleri ile ilgili en ufak bir hatalarında bile çok ciddi yaptırımlarla karşılaşabileceklerinin bilincindedir. Denetçiler geçmişte bu tür skandalların yaşandığını ve hem denetime tabi işletmelerin hem de denetim kuruluşlarının ve denetçilerin çok ağır bedeller ödediğini ifade etmişlerdir. Denetçilere göre bu olaylardan sonra yürürlüğe giren kanunlar ve kurulan Kamu Gözetim Kurumları denetim riskinin oluşmaması açısından kritik öneme sahiptir.

Denetçilere göre denetim riskinin ortaya çıkmasında denetim kuruluşu ile denetlenen işletmenin ortak çıkarlarının olması ya da denetçinin iyi bir eğitim almamış olması etkilidir. Ancak denetçilerin büyük çoğunluğu bu tür bir durumun mevzuat açısından mümkün olmadığı ve sık yaşanmayacağı düşüncesine sahiptir. Denetçilerden biri en çok denetlenen işletmenin iflas etmesi durumunda kendilerinin işletmeye vermiş olduğu görüşün sorgulandığını ifade etmiştir. Bağımsız denetçiler denetim riski ile karşı karşıya kalmamak için gerekli önlemleri aldıklarını, denetimleri büyük bir dikkat ve titizlikle yürüttüklerini ifade etmişlerdir. Bu kapsamda denetim kuruluşu bünyesinde kalite kontrol sistemi kurulduğunu, denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin farklı denetçiler tarafından da kontrol edildiğini ve kontrol esnasında ortaya çıkan yanlışlıkların ve eksikliklerin derhal düzeltildiğini belirtmişlerdir.

Denetim riski ile ilgili denetçilerin dikkat çeken ifadeleri aşağıdaki gibidir.

“Hepimiz temelde insanız. Bazen her şeyi mükemmel yaptığınızı düşündüğünüz bir işte bile sonradan fark edeceğiniz hatalar olabilir. Burada bizler için önemli olan denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sarsacak bir şey olmaması”-(K7).

“Böyle bir durum denetçinin kabusudur” -(K8).

“Bu tür bir durumla hiçbir meslektaşım karşılaşmak istemez” -(K9).

“Eğer böyle bir durum yaşasaydık şu anda sizinle konuşuyor olmazdım”-(K12).

“Denetim mesleğini yürüten denetçiler olarak çok emek verdiğimiz bir işe karşı riske girip mesleğimizi tehlikeye atmıyoruz”-(K16).

“Emek ve zaman harcadığım mesleğimden olmamak için dikkatli çalışıyorum” -(K22).

“Bu kadar emek verdiğim mesleğimden ihraç edilmek istemem, kimse istemez”-(K26).

“Artık Kamu Gözetim Kurumu ceza uygulaması yapıyor, denetçi ve denetim kuruluşu olarak gereksiz olan bu riskleri üstlenmek bize çok zarar verebiliyor” -(K23).

“Biz denetçiler olarak detaylı eğitimler alıyor ve bu meslek için çok çalışıyoruz. Bence sadece maddi çıkarlar için bu riskleri almak gereksiz. KGK’nın sitesinden cezalara bakarak aynı hataları yapmamaya çalışıyorum” -(K30).

Yukarıda yer alan ifadelerden anlaşıldığı üzere bağımsız denetçiler için denetim riski çok ciddi bir konudur, hiçbir denetçi bu riski almak ve KGK’nın yaptırımları ile karşılaşmak istemez.

Soru 12. Son olarak denetim riski ile ilgili belirtmek istediğiniz herhangi bir husus var mı?

Denetçilerin denetim riskine yönelik son olarak ifade etmek istedikleri hususlar; denetim riskinin varoluşuna, her zaman da varolacağına ve hiçbir zaman sıfır olmayacağına işaret etmektedir. Denetçiler denetim riskine ilişkin ifadeleri aşağıdaki gibidir.

“Denetimde çok rahat olmamak lazım. Denetimi biraz diken üstünde götürmek lazım ki işin ciddiyeti kaybolmasın”-(K3).

“Denetçiler her zaman risklerle karşı karşıyadır. Denetimin riski olmasaydı, her şey düzgün yürüseydi zaten denetim diye bir konu konuşuyor olmazdık”-(K13).

“Denetçi her zaman denetim riski ile karşılaşır. Bu bitmeyen bir döngüdür”-(K14).

“İnsan istiyor ki denetime hiç gerek kalmasın. Her şey olması gerektiği bir düzende ilerlesin ama gerçek dünyada işler böyle yürümüyor”-(K16).

“Dürüst çalışan, işini iyi yapmaya çalışan kişiler sadece bağımsız denetimde değil her alanda risklere minimum seviyede maruz kalırlar”-(K25).

“Denetim olduğu sürece riskide olacaktır. Önemli olan riskleri minimuma indirmektir”-(K28).

Denetçiler denetim risklerinin en aza indirilmesinde üniversite öğrencilerine de önemli görevler düştüğünü ifade etmiştir. Eğitimli, bilgili ve çalışmayı seven gençlerin denetim mesleğine yönelmesi ile birlikte bağımsız denetimin güvenilirliğinin artacağına inanmaktadırlar. Denetçiler gençlere denetim mesleğini tavsiye etmekle birlikte bu mesleğin sorumluluğunun ağır olduğunu ve bunu göze alan öğrencilerin stajyer olarak göreve başlayabileceğini özellikle belirtmişlerdir.

SONUÇ

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun olması bu bilgilere dayanarak verilecek kararlar açısından büyük önem taşımaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği, hem finansal tabloları hazırlayan işletmelerden hem de bu işletmelerden herhangi bir çıkar beklentisi olan taraflardan bağımsız olan ve kamu çıkarını korumayı amaçlayan bağımsız denetçiler tarafından sağlanır. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin makul düzeyde güvence sağlaması hiçbir zaman sıfır olmayan denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir düzeye indirilmesine bağlıdır.

Geçmişte yaşanan denetim skandalları denetim riskinin önemini çok açık şekilde ortaya koymuştur. İşletmeler tarafından hileli bir şekilde hazırlanan finansal tablolara bağımsız denetçilerin de olumlu görüş vererek destek olması büyük ölçekli işletmelerin iflas etmesine, birçok çalışanın işini kaybetmesine, işletme ile iş ilişkisi olan tarafların olumsuz etkilenmesine, denetçilerin ve denetim kuruluşlarının itibar kaybına uğramasına, bazı denetçilerin meslekten ihraç edilmesine, bağımsız denetime duyulan güvenin azalmasına ve zincirleme olarak sermaye piyasalarının ve ülke ekonomisinin zarara uğramasına sebep olmuştur. Bu tür olaylar ülkelerin bağımsız denetime ilişkin sıkı tedbirler almasına yol açmış olsa da, denetim riski her zaman varolan ve üzerinde titizlikle durulmasına gereken önemli bir konudur.

Denetim riskini en aza indirmek ve finansal tabloların güvenilirliğini artırmak için denetime tabi işletmelere, bağımsız denetçilere, denetim kuruluşlarına, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na ve ülke yöneticilerine önemli sorumluluklar düşmektedir. Çalışma kapsamında elde edilen bulgular doğrultusunda denetim riskini düşürmek için öncelikle yapısal risk ve kontrol riski bileşenleri üzerinde etkiye sahip olan işletmeler tarafından dikkat edilmesi gereken önemli hususlar ortaya çıkmıştır. Bunlar;

- İşletmenin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesi,
- İşletme sahip/sahiplerinin ve yöneticilerinin dürüst kişiliğe sahip olması ve kendi çıkarlarını işletmenin çıkarlarından üstün tutmaması,
- İşletme içinde etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- İşletme yöneticilerine ve çalışanlarına muhasebe ve raporlama standartları konusunda eğitimler verilmesi,
- Muhasebe ilkelerine, politikalarına ve standartlarına uygun şekilde davranılması ve işletmede kaliteli muhasebe yazımlarının kullanılması,
- İşletme faaliyetlerinde bilgi teknolojilerinden üst seviyede yararlanılması,
- İşletme içinde güçlü bir organizasyon yapısının oluşturulması ve işletme içi iletişimin etkin olması,
- İşletmede mali işler, iç kontrol ve iç denetim birimlerinde görev yapan çalışanların bilgi düzeyi yüksek ve deneyimli kişilerden oluşturulması,

- İşletme içinde denetim bilincinin oluşturulmasıdır.

Denetime tabi işletmeler tarafından yukarıda sıralanan hususlara dikkat edilmesi yapısal risk ve kontrol riskini düşürmede etkilidir. Bunların yanısıra denetim riskini oluşturan bir diğer bileşen tespit edememe riskidir. Denetime tabi işletmenin yapısal risk ve kontrol riski düzeyi yüksek olsa bile bağımsız denetçilerin denetim riskini düşürebilmek için tespit edememe riskini en aza indirmesi mümkündür. Bu kapsamda bağımsız denetim sürecinde denetçiler tarafından dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- Denetçinin işletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması,
- Denetimi mesleki etik ilkeler çerçevesinde gerçekleştirmesi,
- Mesleği ile ilgili değişiklikleri düzenli olarak takip etmesi ve gerekli eğitimleri alması,
- Denetim planını doğru ve kapsamlı oluşturması,
- Denetime tabi işletme çalışanları ile etkili iletişim kurmasıdır.

Denetim riskini düşürmek için bağımsız denetim kuruluşları tarafından dikkat edilmesi gerektiği düşünülen hususlar şunlardır:

- Denetim ekiplerinin mesleki şüpheciliği yüksek ve birbiri ile uyumlu çalışan denetçilerden oluşturulması,
- Sektöre göre uzman denetçilerin yetiştirilmesi ve denetim ekiplerinin ilgili sektörde uzmanlaşmış denetçilerden seçilmesine özen gösterilmesi,
- Denetçilerin sürekli eğitiminin etkin şekilde sağlanması,
- Denetim kuruluşu içinde etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- Denetimlerde bilgi teknolojilerinden üst seviyede yararlanılmasıdır.

Çalışma kapsamında denetim riskinin düşürülmesinde ve denetimin güvenilirliğinin artırılmasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun da önemli etkisi olduğu tespit edilmiştir. KGK tarafından yapılan incelemelerin artmasının ve mevzuata uygun hareket etmeyen denetim kuruluşlarına ve denetçilere ciddi yaptırımlar uygulanmasının Türkiye'de denetime duyulan güven düzeyini artırdığı ifade edilebilir. Görüşmeler esnasında bağımsız denetçilerin KGK denetimlerini sorunsuz atlatmak istediklerini, KGK'nın web sayfasında açıklanan yaptırımları takip ettiklerini ve herhangi bir yaptırım ile karşı karşıya kalmamak için denetim riski almamaya özen gösterdiklerini belirtmeleri KGK'nın bağımsız denetim üzerindeki olumlu etkisini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Ayrıca KGK'nın denetçilere yönelik sürekli eğitim ve denetimde rotasyon uygulamalarının da denetim riskini olumlu etkilediği görülmektedir.

Ancak denetçi görüşleri doğrultusunda; KGK tarafından yapılan incelemelerin daha tarafsız ve yapıcı olmasına dikkat edilmesinin, bağımsız denetim kuruluşlarının finansal kaynağını denetimini yaptıkları işletmelerden sağlamamaları yönünde bir düzenleme yapılmasının ve denetim sektöründe rekabeti önlemeye ve daha düşük ücrete daha kalitesiz denetimler yapılmasına engel olmaya yönelik tedbirler alınmasının denetim riskini daha da düşürmek açısından yararlı olacağı ifade edilebilir.

Bağımsız denetçilere göre Türkiye'deki bağımsız denetimlerin denetim riskini azaltmak için ülke yöneticilerine de önemli sorumluluklar düşmektedir. Çalışma kapsamında ortaya çıkan öneriler; vergi sisteminin daha anlaşılır ve etkin hale getirilmesine ve vergi oranlarının düşürülmesine yönelik düzenlemelerin yapılması ve ekonomik istikrarın güçlendirilmesine yönelik politikaların benimsenmesidir. Böylece hem kur artışlarının ve belirsizlik ortamının denetime tabi işletmeler üzerindeki olumsuz etkisini hem de işletmelerin kayıt dışı işlemlerini azaltmak mümkün olabilecektir.

Denetim riski üzerinde etkisi olan tüm tarafların üzerine düşen sorumluluğu en iyi şekilde yerine getirmesi Türkiye'de gerçekleştirilen bağımsız denetimlerin güvenilirlik düzeyine olumlu katkı sağlayacaktır. Ülke ekonomisinin daha güçlü hale gelmesi, sermaye piyasalarının etkin işleyişine bağlı olduğu için, denetim risklerinin kabul edilebilir düşük bir düzeye indirilmesi kritik önem taşımaktadır.

Denetim riski sadece denetçilerin kontrolünde olan tespit edememe riskinden oluşmadığı için diğer denetim riski bileşenlerinin minimum düzeye indirilmesinde işletme yönetimlerine de önemli sorumluluklar düşmektedir. Gelecek çalışmalarda denetime tabi işletmelerin üst yönetimlerinin yapısal risk ve kontrol riski bileşenlerini düşürmeye yönelik tedbir, tutum ve yaklaşımları araştırılabilir. Aynı zamanda dijital muhasebe uygulamalarının denetim riski üzerindeki etkileri de incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2006). Denetimde Önemlilik Planlaması ve Risk Olgusu Çerçevesinde Vergi Denetimi. Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 86, s. 87-99.
- Altıntaş, T. (2010). Attitudes to Audit Risk Model And Materiality: Evidence From Turkey. Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 1, s. 130-136.
- Ataseven, B. (2012). Nitel Bilimsel Araştırmalarda Veri Kalitesinin Önemi. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 33(2), s. 543-564.
- Awadallah, A. A. ve Elsaid, H. M. (2020). Investigating the Impact of Macro-Economic Changes on Auditors' Assessments of Audit Risk: A Field Study. Journal of Applied Accounting Research, 21(3), s. 345-361.
- Bakan, S. ve Dursun, A. (2020). Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri: İstanbul'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bir Uygulama. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 61, s. 55-82.

- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örneklem Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(1), s. 231-274.
- Beattie, V., Fearnley, S. ve Brandt, R. (2005). Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation. Journal of International Accounting Research, 4(1), s. 39-71.
- Blay, A. D., Sneathen, L. D. ve Kizirian, T. (2007). The Effects of Fraud and Going-Concern Risk on Auditors' Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures. International Journal of Auditing, 11(3), s. 149-163.
- Bozkurt, N. (1998). Muhasebe Denetimi. ALFA Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı.
- BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi.
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama.
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi.
- Chang, S., Tsai, C., Shih, D. ve Hwang, C. (2008). The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using The Fuzzy Theory and Audit Risk Model. Expert Systems with Applications, 35, s. 1053-1067.
- Dahmarde G. M., Yazdifar, H. ve Zarei, H. (2021). The Effect of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk. Auditing Research Journal, 1(1), s. 7-30.
- Fitriana, Y. N. F., Zakaria, A. ve Anwar, C. (2020). The Effect of Engagement Risks, The Probability of Client's Financial Difficulties, and Professionalism Auditors on Acceptable Audit Risk. Jurnal Akuntansi, Perpajakan, Dan Auditing - JAPA, 1(1), s. 109-122.
- Gökbayrak, S. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinde Denetçilerin Denetim Riskine Yönelik Yaklaşımlarının Araştırılması. Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 11. Baskı.
- Hajiha, Z. (2011). Fuzzy Audit Risk Modeling Algorithm. Management Science Letters 1, s. 235-246.
- Haskins, M. E. ve Dirsmith, M. W. (1993). Control and Inherent Risk Assessments in Client Engagements: An Examination of Their Interdependencies. Journal of Accounting and Public Policy, 14, s. 63-83.
- Helliar, C., Monroe, G. S. ve Woodliff, D. R. (1996). UK Auditors' Perceptions of Inherent Risk. British Accounting Review, 28, s. 45-72.
- Hogan, C. E. ve Wilkins, M. S. (2008). Evidence on The Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in The Presence of Internal Control Deficiencies? Contemporary Accounting Research, 25(1), s. 219-242.
- İnaltong, C. ve Taş O. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 401, s. 73-89.
- Karahan, U. ve Karahan, M. (2021). Envanter Defterinin Bağlantısal Bütünsellik Çerçevesinde Dijitalleşmesinin Denetime Etkisi. İşletme Akademisi Dergisi, 2(1), 103-122.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi, 1(1), s. 62-80.
- Karavardar, A. (2016). Bilanço Düzeyindeki Denetim Riskinin Kanıtsal Ağ Yaklaşımı ile Gösterimi: Türkiye'de Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 45(2), s. 96-108.

- Kaval, H. (2008). Muhasebe Denetimi. Gazi Kitabevi, 3. Baskı.
- Kiracı, M. (2012). Muhasebe Denetimi. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı.
- Karacan, S. ve Uygun R. (2012). Denetim ve Raporlama. Umuttepe Yayınları, 1. Baskı.
- Martinov, N. ve Roebuck, P. (1998). The Assessment and Integration of Materiality and Inherent Risk: An Analysis of Major Firms' Audit Practices. International Journal of Auditing, 2, s. 103-126.
- Ritchie, B. ve Khorwatt, E. (2007). The Attitude of Libyan Auditors To Inherent Control Risk Assessment. The British Accounting Review, 39, s. 39-59.
- Schultz, J. J., Bierstaker, J. L. ve O'Donnell, E. (2010). Integrating Business Risk Into Auditor Judgment About The Risk of Material Misstatement: The Influence of a Strategic-Systems-Audit Approach. Accounting, Organizations and Society, 35, s. 238-251.
- Selimoğlu Kardeş, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2011). Muhasebe Denetimi. Gazi Kitabevi, 3. Baskı.
- Shailer, G., Wade, M., Willett, R. ve Yap, K. L. (1998). Inherent Risk and Indicative Factors: Senior Auditors' Perceptions. Managerial Auditing Journal, 13(8), s. 455-464.
- Waller, W. S. (1993). Auditors' Assessments of Inherent and Control Risk in Field Settings. The Accounting Review, 68(4), s. 783-803.
- Varıcı, İ. ve Karakaş, E. (2017). Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13), s. 193-214.