

## Muhasebe Denetiminde Kontrol Riskinin Hesaplanması Ve Türkiye Uygulamaları\*

Aynur IŞIK\*\*

### ÖZET

Türkiye’de işletmelerin muhasebe denetiminde, dünyada uygulanan standartlara erişmesi ve denetim kalitesinin artırılması Kamu Gözetim ve Denetim Kurulu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarının uygulanması ile mümkün olmaktadır. Bağımsız Denetim Standartlarının sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve güvenilir sonuçlar elde edilmesi işletmelerin kontrol riskinin tespiti ile yakından ilgilidir. Bu nedenle denetim işlemlerinde işletmelerin öncelikle kontrol riskinin hesaplanması, denetçinin işini kolaylaştırmaktadır. Kontrol riski hesaplamaları, işletmelerdeki mevcut kontrol sisteminin varlığı ve bu sistemin etkin olarak işletilip işletilmediğinin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak araştırılmasını kapsamaktadır. Bu çalışmada literatür taraması ile kontrol riski kavramı ve kontrol risk düzeyinin denetim açısından önemi açıklanmış, Uluslararası denetim standartları paralelindeki Türkiye bağımsız Denetim Standartları referans alınarak kontrol riski tespiti için yapılması gereken sorgulamalardan bahsedilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç kontrol, kontrol riski, denetim riski, iç denetim

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42

### Calculation of Control Risk in Accounting Audit and Applications in Turkey

#### ABSTRACT

Reaching world standards in the accounting audit of the enterprises and increasing the quality of audit in Turkey is possible with the application of the Independent Auditing Standards issued by the Public Oversight and Auditing Board. The soundness of the Independent Auditing Standards and the achievement of reliable results are closely related to the identification of control risks of the enterprises. For this reason, the calculation of control risk primarily by the enterprises in the auditing process facilitates the auditor's work. Control risk calculations include the presence of an existing control system in the business and the investigation of whether this system is being operated effectively in accordance with the International Standards on Auditing, or not. In this study, the concept of control risk and the importance of levels of control risk are explained through literature review, and the investigations needed to determine the control risk by referring to the Turkish Independent Auditing Standards paralleling International Audit Standards are addressed.

**Keywords:** Internal control, control risk, audit risk, internal audit

**Jel Classification:** M41, M42

\* Bu çalışma, Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı’nda, Aynur Işık tarafından hazırlanan ve 2022 yılında kabul edilen “Muhasebe Denetiminde Kontrol Riskinin Hesaplanması ve Bir Uygulama” konulu doktora tezinden türetilmiştir.

**Makale Gönderim Tarihi:** 12.07.2022, **Makale Kabul Tarihi:** 07.09.2022, **Makale Türü:** Kuramsal Makale

\*\*Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, aynurisik@gmail.com, ORCID: 0000-0001- 9510-6833

## 1. GİRİŞ

Bağımsız denetimin amacı, finansal raporların doğru ve samimi olup olmadığının tespitidir ve bu amaç doğrultusunda iç kontrol sisteminin hata ve hileleri önleyici nitelikte olup olmadığı, süreçlerle ilgili ve düzenli uygulanan kontrolleri içerip içermediği incelenmelidir. Bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla yönetim tarafından belirlenmiş politika ve prosedürler olarak tanımlanan iç kontrol sistemi bir işletmeye; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlama sürecinde güvenilirlik, yasalara ve düzenlemelere uygunluk, amaçların gerçekleştirilmesinde makul güvence ve varlıkların zararlara karşı korunması gibi faydalar sağlar (UYAR, 2010: 38).

Ülkemizde 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız muhasebe denetimi, "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)" tarafından yayımlanan ve "Uluslararası Denetim Standartları( UDS)'ler" ile uyumlu "Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'na" göre gerçekleştirilir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ( TTK) ve Uluslararası Denetim Standartları( UDS) paralelindeki Türkiye Bağımsız Denetim Standartları( BDS), Türkiye'deki muhasebe ve denetim uygulamalarına köklü değişiklikler getirmektedir. Türkiye Denetim Standartları içinde yer alan "BDS 300 Finansal Tablo Bağımsız Denetiminin Planlanması" standardında, denetçi tarafından genel denetim stratejisi oluşturulurken işletmelerin iç denetim biriminin bulunup bulunmadığı, eğer bu birim bulunmakta ise denetimde, işletmenin iç denetim uygulamalarının dahil edilip edilmeyeceği, dahil edilecekse ne ölçüde başvurulacağı ya da iç denetçiler var ise, iç denetçilerden ne ölçüde yardım isteneceği hususları üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmada, Türkiye için geçmişi çok uzak olmayan bağımsız denetim çalışmalarında kontrol riskinin hesaplanması ve değerlendirilmesi ile ilgili sorgulanması gereken hususlara açıklık getirilmeye çalışılmaktadır. Literatür ve mevzuat taramasına dayanan çalışmada, kontrol riskinin hesaplanması için işletmelerde iç kontrol sisteminin sorgulanmasına ilişkin teorik bir model oluşturulmaya çalışılmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada, "bağımsız denetimde kontrol riski" ve "kontrol riski" anahtar sözcükleri kullanılarak Türkiye'de bu konu ile ilgili yapılan araştırmalarla ilgili literatür taraması yapılmıştır. Bozkurt (1995), "Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmada işletmelerdeki iç kontrol yapısının unsurları açıklanarak denetçinin işletmenin iç kontrol riskini belirleme aşamaları üzerinde durulmuştur. Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına yaklaşımında ortaya çıkan yenilikler açıklanmıştır.

Akışık (2005), "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri" başlıklı çalışmada iç kontrol sistemlerinin farklılıkları ve özellikleri karşılaştırılmış ve bağımsız denetim çalışmalarındaki etkisinden bahsedilmiştir.

Tuan (2009), "Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmada bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetçinin, iç kontrol sistemini incelemek ve değerlendirmek için yapması gereken çalışmalar üzerinde durulmuştur.

Topçu (2021), "Bağımsız Denetim ile İç Kontrol Arasındaki İlişki ve Denetim Risk Modeli Kapsamında Kontrol Riski" başlıklı çalışmada Bağımsız Denetim Kuruluşlarına

(14 adet küçük ve orta ölçekli firma, big four şirketleri) mülakat şeklinde kontrol riski yaklaşımları hakkında sorular sorulmuştur.

Tez (2021), “Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrolün Etkileşimi” başlıklı çalışmada bağımsız denetim standartları ve iç kontrol kavramları arasındaki etkileşim incelenmiştir. İç kontrollerle ilgili işletme yönetiminin sorumluluğu, iç kontrol sisteminin kurulumu, prosedür ve kontrol eylemlerinin oluşturulması, önemli yanlışlık ve hile risklerinin tespit edilmesi, iç kontrollerin etkililiğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi, iç kontrol sistemindeki eksik ve ihlallerin tespiti ve önlenmesi, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve iç denetim faaliyetlerinden yararlanılması gibi etkileşim konuları tespit edilmiştir.

Alkaya (2019), “İç Kontrol Sistemi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma” başlıklı çalışmada bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkinin derece ve yönünü belirlemek için SPK’ya kayıtlı bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetçilerin görüşlerini öğrenmeye yönelik anket çalışması uygulanmıştır. Araştırma sonucunda iç kontrol sisteminin etkinliğinin bağımsız denetimi pozitif yönde olumlu olarak etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

### **3. BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNDE İÇ KONTROLÜN YERİ**

Bağımsız denetimde, finansal raporlamaya etkisi nedeniyle işletmelerin iç kontrol sistemi ile ilgilenilmekte, işletmelerin finansal tablolarının doğruyu yansıtması adına gerçekleştirdiği kontrol ve önlemlerin etkisi sorgulanmaktadır. Denetçi bu kontrol ve önlemlerin varlığını, amaca uygunluğunu ve tatbikatını değerlendirmektedir.

İç kontrol, hedeflere ulaştıracak bilgilerin paylaşılmasına dayanan bir sistemdir. Ayrıca personelin birbirini kontrolü ve izlemesiyle çalışanların sürecin içinde aktif yer alması esastır. Özellikle büyük işletmelerde iç kontrollerin işlevselliği hakkında raporların düzenlenmeye başlandığı görülmektedir. Bu çalışmalar kurumsal yönetim uygulamasının değerlendirmesinin bir parçasını oluşturmaktadır (Airout, 2022: 6). Bu doğrultuda sağlam bir iç kontrol sisteminin dış denetimin sonuçlarına etkisinin büyük olduğuna inanılmaktadır.

Başlangıçta işletmelerdeki hile ve hataya en açık nokta olan nakit işlemlerinde oluşturulan iç kontrol sistemi, zamanla finansal tabloların güvenilirliği ile birlikte idari işlerin yönetiminde rehberlik etmeye başlamıştır. Denetim çalışmalarında da iç kontrol sistemi denetçinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Denetçi, iç kontrol sistemine güvendiği ölçüde örnekleme yöntemine de güvenilebilmektedir. (Airout, 2022: 7). Muhasebe denetiminde, iç kontrol faaliyetleri her seviyede süreçleri ve çalışanları sürekli değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. BDS 315’e göre bilgi sistemlerindeki kontrol faaliyetleri yetkilendirme, onay, mutabakat, doğrulama, görevler ayrılığı ve varlıkların korunması açısından doğrudan değerlendirilmektedir. İşletmelerin kontrol çevresi, risk değerlendirme süreci ve iç kontrol sistemini izleme sürecini de dolaylı kontrol kapsamında değerlendirilmektedir. Bu aşamada iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek için COSO (Committee of Sponsoring Organizations) modeli kullanılabilir. COSO, özel ya da kamu her büyüklükteki işletme için iç kontrol sistemlerini değerlendirebilecekleri genel kabul görmüş bir çerçeveden oluşmaktadır (Sevim ve Gül, 2012: 103). Kontrol çevresi, risk değerlemesi, bilgi sistemi ve iletişim, kontrol faaliyetleri ve kontrolleri izleme bileşenlerinden

oluşan model, iç kontrol yapısı ve bileşenlerine ait güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi gereken alanların tespitinde yararlı olmaktadır (Aksoy, 2020: 53). Kontrol çevresi, iç kontrolle ilgili yönetimin ve yöneticilerin tutum, davranış ve farkındalıkları ve işletmenin bunlara verdiği önem olarak tanımlanmaktadır. Kontrol çevresi, yönetim biçimini, kurum kültürünü ve tüm çalışanlar tarafından paylaşılan değerleri kapsamaktadır. İşletmenin kontrol uygulamaları için temel oluşturur (SAS 300, 1995: 3). Kurumun hedef ve amaçlarının net olarak ortaya konması risk değerlemesinin başlangıç noktasıdır. Bu takdirde işletmeler, amaçlarına ulaşmada engel teşkil eden olayları risk olarak algılamakta ve bu riskler için gerekli önlemleri alabilmektedir (Cengiz, 2010: 87). Bilgi sistemleri, finansal raporlama için gerekli işlemlerin tanımlanmasını, analiz, kayıt ve raporlama sistemlerinin belirlenmesini ve işletme varlık ve yükümlülüklerinin durumunu açıkça ortaya koyan yöntemlerin belirlenmesini kapsamaktadır. İletişim iç kontrol politika ve prosedürlerinin personel tarafından anlaşılır olması, bireylerin prosedürleri uygulama şekilleri ve sorumlulukların yerine getirilmesiyle açıklanabilmektedir. İletişim, işletmelerin organizasyon yapısına göre yazılı ya da sözlü şekilde gerçekleştirilebilmektedir (Demirbaş, 2005: 171). Kontrol faaliyetleri bir periyot dahilinde planlanan şekline uygun olarak, düşük maliyetli, kapsamlı ve işletme amaçlarıyla bağlantılı olarak düzenlenmeli ve organizasyon içindeki her seviyede ve her fonksiyonda yapılmalıdır (ISSAI, 2015: 28). Son olarak iç kontrol sistemi, izleme fonksiyonuyla sistem performansının kalitesini değerlendirebilmek için izlenebilmektedir.

Dolayısıyla sağlam bir iç kontrol sisteminden elde edilen veriler denetçinin işini kolaylaştırmakta ve net raporlar üretmesine yardımcı olmaktadır. İşletme ve yönetim faaliyetlerinin iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyetleri ile denetlenmesi ve değerlendirilmesi artık işletmelerin farkında olması gereken konular arasındadır. Muhasebe sistemlerinin sonuçlarının izlenmesi, kontrol edilmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesine ihtiyaç duymaktadırlar (Savlı, 2021: 56).

#### **4. BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİ RİSKLERİ**

Bağımsız denetimde, denetçiler, doğal risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere üç tür riskle karşı karşıya kalmaktadır. Doğal risk, iç kontrolün olmadığı göz önünde tutularak hesap veya sınıfların tek tek veya toplamlarındaki yanlışlıklar ile hesap bakiyesindeki veya işlem sınıflarındaki fiziksel yanlışlıklara karşı müşterinin duyarlılığı ile ölçülmektedir. (<http://www.dummies.com>, 2016) Yapısal risk olarak da isimlendirilen doğal risk, iç kontrol prosedürlerinin olmadığı durumlarda, bir hesap bakiyesinde veya işlemler grubunda önemli hata veya düzensizliklerin oluşma olasılığıdır. Fiziksel hesap kalanlarının ve hesap sınıflarının açıklanan seviyede olup olmadığının tespitine bağlı olarak doğal risk seviyesi tespit edilir ve denetçi, mevcut duruma göre denetim programını hazırlar. Denetçi doğal riski tespit edebilmek için kendi mesleki muhakemesini kullanmaktadır (ISA 400, 2004: 360).

Kontrol riski, iç kontrol ve muhasebe sistemleri tarafından zamanında engellenememiş, tespit edilememiş veya düzeltilememiş hesap veya hesap sınıflarında tek tek veya toplamlarındaki yanlışlıklar ile hesap kalanları veya işlem sınıflarında fiziksel yanlışlıkların meydana geldiği risk türüdür (SAS 300, 1995: 2).

Bulgu riski ise, denetçi tarafından yapılan maddi doğrulama testlerinin hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki yanıltıcı bir beyanı ortaya çıkarmama riskidir. Bu risk türünü

yöneten, aynı zamanda kanıt toplama uygulamalarından sorumlu olan denetçidir. Denetçi tarafından etkin bir denetim prosedürü uygulanması bu riski azaltmaktadır (Çömlekçi, 2004: 41).

“BDS 315 “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standardında doğal (yapısal) risk ve kontrol riski işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarda ortaya çıkan yanlışlıklar olarak ifade edilmektedir. Bu standartta denetim çalışmalarında bu risklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Yapısal risklerin dayanağını hata ve hilelerin oluşturduğu varsayılmakta ve denetçinin bunları tespit etmek için bazı prosedürler uygulaması gerekmektedir. “BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” standardına göre, yönetimin işletme içi hileyi önlemek için yaptığı çalışmaların zamanlamaları ve içerikleri sorgulanmaktadır. Yönetimin mali işlemler, hesap bakiyeleri gibi konularda hileyi önlemeye yönelik tutumu sorgulanmakta, işletme yönetiminin hile riskinin belirlenmesi ile ilgili çalışmaları incelemektedir. İşletme yönetiminin, etik kuralların uygulanmasında çalışanlarla kurduğu iletişim sorgulanmaktadır. Denetçi önemli yanlışlık risklerini değerlendirebilmek için:

- “İşlem sınıfları, hesap kalanları veya açıklamalarla” ilgili riskleri ve yönetim beyanı düzeyinde iç kontrol eksikliğinden kaynaklanan riskleri tespit etmektedir.
- Tanımlanan risklerin finansal tablolara etkisini ve yönetim beyanına etkisini araştırmaktadır.
- Bu risklere karşılık işletmenin önlemeye yönelik kontrol faaliyetlerini değerlendirmektedir.
- Değerlendirme sonucunda birden fazla yanlışla karşılaşma ihtimali söz konusuysa bu yanlışlık önemli bir yanlışlık olarak sayılmaktadır (BDS 315, madde 25-26).

Denetçi hesap bakiyeleri ve açıklamalarında yönetim tarafından “önemli yanlışlık” riski oluşması ile ilgili yanlışlıkları şu çerçevede değerlendirmektedir. Bu yanlışlıklar, muhasebeleştirilme, ölçme, sunum ile ilgili olabilmektedir. İşlem sınıfı ve olayları; tam olma, doğruluk, sınıflandırma ve hesap kesimi bilgileriyle değerlendirilmektedir. Dönem sonlarında hesap bakiyeleri ise; “*var olma, hak ve yükümlülükler, tam olma, değerlendirme ve dağıtım*” kriterlerine göre değerlendirilmektedir. Sunum ve açıklamalar; “*gerçeklik, hak ve yükümlülükler, tam olma, sınıflandırma, anlaşılabilirlik*” kriterlerine göre değerlendirilmektedir (BDS 315, madde 25b).

## 5. KONTROL RİSKİNİN HESAPLANMASI

Denetçinin, işletmenin finansal raporlama araçlarını etkileyen ve iç kontrol yapısının eksikliğinden kaynaklanan kontrol riskini, tanımak ve tespit etmek sorumluluğu bağımsız denetim standartlarında açıkça ifade edilmektedir. Aynı zamanda işletmenin kontrol izleme faaliyetlerinin güvenilir olduğundan da emin olmak için işletmenin iç kontrol yapısını tanımak zorundadır. Denetçi kontrol riskini tespit ederken önce işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmek amacıyla aşağıdaki konularda bilgi edinmeye çalışmaktadır.

- Şirket yönetim kadrosu hakkında bilgi edinme
- İşletme yönetimine katılan ve katılmayan ortaklar hakkında bilgi edinme
- Şirket misyon ve vizyonu, kurumsal yönetime yaklaşımı hakkında bilgi edinme

- Hazırlanmış bütçe hakkında bilgi edinme
- Şirketin kalite, karlılık, verimlilik, maliyet, müşteri memnuniyeti vb. hedefleri hakkında bilgi edinme
- Finansal performans ölçümü ve gözetimi hakkında bilgi edinme
- Finansal performans göstergelerinde hissedarların ihtiyaç ve beklentilerinin etkisi
- Analistlerin şirket hakkında beklentileri

Her bir denetim alanı için uygulanmakta olan kontrollere ilişkin soruların yer aldığı soru formuna verilen cevaplar doğrultusunda başlangıç risk düzeyi saptanmaktadır. COSO tarafından belirlenen 5 bileşen (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde, işletmede iç kontrolün sağlıklı bir şekilde çalışıp çalışmadığı test edilmektedir. İş akış şemaları da riskli alanları ve noktaları tespit konusunda yardımcı olabilmektedir. Bu aşamalarda uygulamada kamu kurumları için zorunlu hale getirilen iç kontrol standartları yol gösterici olmaktadır. Kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemi çalışmalarındaki örnekler risk değerlendirme sürecinde katkı sağlamaktadır. Örneğin, işletme faaliyetlerinde yer alan bir iş adımı için aşağıdaki sorular sorulabilmektedir (Yalova Üniversitesi, 2016):

- İş adımı hangi durumlarda uygulanamaz?
- İş adımı hangi durumlarda yanlış ya da eksik uygulanır?
- İş adımı bir önceki ve bir sonraki adım ile uyumlu mu?
- İş adımı verimli bir şekilde uygulanıyor mu?
- İş adımını yetkili kişiler mi yürütüyor?
- İş adımı işe uygun personel tarafından mı yürütülüyor?
- Manuel yürütülen iş adımlarında olası hatalar neler olabilir?
- İş adımını etkileyen çevresel faktörler nelerdir?
- İş adımlarında zarara uğrayabilecek kaynak veya varlık var mıdır?
- İş adımında kullanılan sistemin çökme olasılığı var mıdır?
- Olası bir hatanın süreçteki diğer adımlara etkisi nedir?
- İş adımlarında yolsuzluk yapılabilir mi?
- İş adımı veya iş adımlarında yaşanabilecek sorunlar, tıkanıklıklar olabilir mi?
- İş adımının yasal dayanağı var ise uyulmadığında ne olur?

İç kontrol soru formundan istatistiki çalışmalar sonucu elde edilen başlangıç risk düzeyi %100'ün altında hesaplanırsa diğer bir deyişle işletmede iç kontrol yapısını oluşturan politika ve prosedürlerin var olduğunu tespit edilmişse, kontrol testlerine başvurulmaktadır.

Kontrol testleri, “işletmede var olan iç kontrol politika ve prosedürleri etkin bir şekilde uygulanmakta mıdır” sorusuna cevap bulmak için uygulanmaktadır (Bozkurt,2012:143-146). İç kontrol sisteminin alınan notlarda, cevaplandırılan anketlerde veya akış şemalarında tespit edildiği gibi işleyip işlemediği araştırılmaktadır. Denetçi örnekleme yöntemiyle seçilmiş bir işlemi, başlangıcından sonuna kadar takip etmektedir.(Gürbüz, 1995:74) Her bir denetim alanında ayrı ayrı uygulanacak kontrol testlerinin sonucunda nihai risk düzeyleri belirlenmiş olmaktadır. İşletmeler, faaliyetlerin zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi için iç kontrol hedefleri koymakta ve bu hedefe ulaştıracak iç kontrol politika ve prosedürleri uygulamaktadır. Denetçi, ilk olarak her bir işlem için belirlenen politika ve prosedürlerin o işlem için uygun olup olmadığını test etmektedir. Örneğin, işletmenin bilgi sisteminde rutin olarak takibini yaptığı cari hesaplarının durumunu kontrol edebilir. Bu işlemin aşamaları ve yetkili personelin kim olduğu ile ilgili somut veriler elde edecektir (Bozkurt, 2012: 182). Bu testler denetçinin, muhasebe sistemi, gelir döngüsü, gider döngüsü, duran varlıklar, bordro sistemi, üretim döngüsü, finansman döngüsü, bilgi sistem kontrolü vb. başlıkları altında oluşturdukları sorularla muhasebe sistemindeki iç kontrol prosedürleri açısından işletme değerlendirilebilmektedir. Sorular görevlerin ayrımı, bilgi sistemlerinde erişim kısıtlamaları, varlıkların fiziksel denetimi, standart doküman sistemi, mutabakat ve onay sistemi gibi konularda bilgi edinmeye yönelik hazırlanmaktadır. Sorulara verilen ‘evet’ ve ‘hayır’ şeklindeki cevaplar risk seviyesini ve riskli alanları belirlemektedir.

“BDS 315 Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standardında kontrollerin test edilmesi aşamasında denetçinin uygulaması gereken risk değerlendirme prosedürleri sıralanmıştır. Bunlar:

**Sorgulama:** Yönetimin sorgulanması finansal tabloların hazırlandığı ortamı tanıma açısından bilgi sağlamaktadır. İşletmenin hukuk danışmalarından, şirket davaları, teminat ve satış sonrası hizmet sözleşme şartlarının uygulanması, ortaklık anlaşmaları hakkında bilgi sağlamaktadır. İşletmenin satış stratejileri, satış trendleri ve müşteri sözleşmeleri hakkında bilgiyi de pazarlama ve satış personelinin elde etmektedir. Eğer işletmenin bir iç denetim mekanizması mevcut ise, görevli kişilerin sorgulanması işletmenin faaliyetleri, iş hayatı riskleri, kontrol eksiklikleri ve riskleri hakkında denetçiye veri sağlamaktadır. Denetçi bu verileri işletmenin risk değerlendirmesini yaparken kullanabilmektedir.

**Analitik prosedürlerin uygulanması:** Denetçi, amacına uygun analitik inceleme tekniğini seçtiği takdirde finansal tablolardaki hilelere daha çabuk ulaşacaktır. Bu sebeplerle analitik inceleme tekniği olarak denetçi trend analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi, dikey analiz ve usallık testlerini kullanabilir.

**Gözlem ve tetkik:** Denetim esnasında gözlem ve tetkik kapsamında “işletme faaliyetleri, belgeler (iş plan ve stratejileri), kayıtlar, iç kontrol rehberleri, üç aylık yönetim raporları, ara dönem finansal tabloları, yönetim kurulu toplantı tutanakları, işletmenin tesis ve üretim yerleri” incelenebilmektedir.

## 6. RİSK KONTROL MATRİSİNİN HAZIRLANMASI VE RİSKİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Risklerin tanımlanmasından sonraki adım, risk kontrol matrisinin oluşturulmasıdır. *“Risk Kontrol Matrisi, bir süreç içerisinde yer alan her aşamadaki riskleri, bu risklere karşılık yapılması gereken kontrolleri, kontrol faaliyetlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesi ve yeterli olmayan kontrollerle ilgili düzeltici önerileri özetlemektedir.”*

Risk kontrol matrisi hazırlanırken şu adımlar izlenmektedir (Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2014: 35-36):

- İş akışlarında karşılaşılan riskler matrise yerleştirilmektedir.
- Risk kategorisi tespit edilmektedir.
- Risk açıklaması yapılmaktadır.
- Riskleri önlemek adına yapılan kontrollerin tanımı yazılmaktadır.
- Kontrolü yapan, kontrolün sıklığı, şekli (otomatik/manüel) ve kontrol tipi belirlenmektedir.
- Kontrollerde bilgi teknolojileri sistemi kullanılacaksa ifade edilmektedir.
- Kontrol faaliyeti sonucu ‘yeterli’ ya da ‘yeterli değil’ olarak ifade edilmektedir.
- Faaliyet sonucu ‘yeterli değil’ olarak ifade edilen riskler için düzeltici faaliyetler yazılmaktadır.

Risk matrisleri, iş sağlığı ve güvenliği, finansal ve finansal olmayan işlemler, çevresel riskler gibi çok farklı disiplinler için kullanılabilmesi sebebiyle en çok tercih edilen uygulaması basit bir yöntemdir. Özellikle de kontrol riskleri işletmedeki sayılan ve sayılmayan, mali ve mali olmayan çok sayıda ve nitelikte işlem ve olaylardan oluştuğu için kişisel karar ve değerlendirme yapmak zorunlu olmaktadır (Umarusman ve Seldüz, 2018: 97). Yine her işletmeye uyarlanabilecek standart bir risk sınıflandırmasında bulunmak uygun olmamaktadır. Her işletmenin faaliyetleri doğrultusunda karşılaşacakları riskler farklılık gösterebilmektedir.

## 7. SONUÇ

Bu çalışmada, bağımsız denetim çalışmalarında iç kontrolden kaynaklanan ve denetçi için, denetim çalışmalarında göz ardı edilmemesi gereken kontrol riski ile kontrol riski tespiti ve hesaplama konusu Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde ele alınmıştır. Kontrol riski, işletmelerin iç kontrol yapısının etkin bir şekilde işlememesinden kaynaklanmaktadır. Bu risk, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir ve Bağımsız Denetim Standartları çerçevesinde yapılacak çalışmalar ile tespit edilerek, denetçiye çalışmalarında yön vermektedir. Kontrol riskinin tespiti, işletmenin tanınması ve denetim raporunda güveniler sonuç elde edilmesi açısından çok önem taşımaktadır. Denetçi tarafından uygulanan iç kontrol soru formları ve kontrol testlerinin istatistiksel olarak doğru ve güvenilir bir şekilde matrislere dökülmesi denetimin kalitesini artırmaktadır.

Bağımsız denetim riskleri olarak kabul edilen bu risklerin, denetçi tarafından hiçbir zaman sıfıra indirilmesi söz konusu olamaz. Çünkü denetçi, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarının tamamını inceleme olasılığı bulamamaktadır. Ayrıca yanlış bir denetim tekniği uygulanması ya da uygulanan tekniğin yanlış yorumlanması söz konusu



olabilmektedir. Ancak uygun bir planlama, denetim çalışmalarında kontrol ve gözetimi sürdürme, mesleki şüpheciliği ön planda tutma yoluyla risk en aza indirgenebilmektedir. Standartlarda yer alan risk değerlendirmesi, şirketlerin iç kontrol sistemini oluşturan bileşenlerin anlaşılması ile mümkün olmaktadır. Denetim çalışmalarını yönlendiren bu değerlendirmelerde denetçi özgür hareket etmektedir. Bilgi sistemleri kullanımının işletmeden işletmeye farklılık gösterdiği durumlarda denetim firmaları standart bilgisayar programlarından yararlanmaktadır. Her durumda denetçi işletmeye özel riskleri dikkate almalıdır. Bu riskler, denetçi firmalara işletmelere iç kontrol sistemi eksiklikleri hakkında kılavuzluk etme olanağı sunarken denetim çalışmalarında da önemli ipuçları sunmaktadır.

### **KAYNAKLAR**

Airout, Rana M. (2022), “Control Environment Effectiveness: The Influence Of Control Systems On The External Audit Procedures Quality”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 26(2), pp.1-19.

Akgül, Zehra Esmâ (2016), “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Denetimdeki Yeri”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, S.1, Nisan-Haziran, ss.67-82.

Akışık, Orhan (2005), “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, ss. 89-102.

Aksoy L. (2020). İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğinin küresel skandallar, ulusal/uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler ışığında karşılaştırmalı sistematik analizi ve kurumsal işletmeler için yeni coso modeliyle uyumlu bir iç kontrol listesi önerisi [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Türk Hava Kurumu Üniversitesi.

Alkaya Y.(2019). İç kontrol sistemi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin incelenmesi ve daha iyi bir bağımsız denetim uygulaması için iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği üzerine bir araştırma [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi.

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, 10 Aralık 2013 tarihli 28847 sayılı Resmi Gazete

BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 30 Aralık 2013 tarihli 28867 sayılı Resmi Gazete

BDS 315 “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, 13 Aralık 2017 tarihli 30269 sayılı Resmi Gazete

BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler, 24 Aralık 2013 tarihli 28861 sayılı Resmi Gazete

Bozkur, Nejat (1995), Bağımsız denetimde iç kontrol yapısının tanınması ve kontrol riskinin değerlendirilmesi. *Öneri Dergisi*, 1(2), ss.29-34.

Bozkurt, Nejat (2012), *Muhasebe Denetimi*, 6.b., Alfa Yayınları, İstanbul.

Cengiz S. (2010). İhracatçı firmaların muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kontrol riskinin analizi: Ankara örneği [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Hitit Üniversitesi.

Çömlekçi, Ferruh (2004), Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.

Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7, ss.167-188.

Gürbüz, Hasan (1995), Muhasebe Denetimi, 4.b., Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir.

How to Assess Inherent Risk in an Audit, <http://www.dummies.com/how-to/content/how-to-assess-inherent-risk-in-an-audit.html>(23.07.2016).

International Standard on Auditing (ISA) 400 Risk Assessments and Internal Control, [https://nanopdf.com/download/risk-assessments-and-internal-control\\_pdf](https://nanopdf.com/download/risk-assessments-and-internal-control_pdf) (30.06.2016)

ISSAI (2015). Guidelines for internal control standards for the public sector- INTOSAI GOV 9100, [http://www.issai.org/media/13329/intosai\\_gov\\_9100\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf)

SAS 300 Accounting and Internal Control Systems and Audit Risk Assessments, March 1995, <https://silo.tips/download/300-accounting-and-internal-control-systems-and-audit-risk-assessments> (30.06.2016).

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (2014), İç Kontrol ve Risk Yönetimi Uygulama Rehberi (Süreç ve Risk Çalışmaları), Yalova, [www.yalova.edu.tr](http://www.yalova.edu.tr) (10.11.2016).

Savlı P. ve Akın O (2021), “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi, 5(1), ss. 31-58.

Sevim A. – Gül M (2012), “Elektronik İşletmelerde (E-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, XIV, II, ss.91-118.

Topçu F. (2021). Bağımsız denetim ile iç kontrol arasındaki ilişki ve denetim risk modeli kapsamında kontrol riski [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Işık Üniversitesi.

Tez, Berna (2021), “Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrolün Etkileşimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 89, ss. 113-132.

Tuan, Koray (2009), “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 13(2), ss. 1-15.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları (2013), İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti, İstanbul.

Ulaştırma Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (2014), İş akış şeması çizim standartları, <https://docplayer.biz.tr/1222974-Udh-is-akis-semasi-cizim-standartlari-is-akis-semasi-cizim-standartlari.html> (10.11.2016).

Umarusman, Nurullah ve Seldüz Hakan (2018), “İç Kontrol Kapsamındaki Risk Değerlendirmesinde Bulanık Çıkarım Sistemlerinin Kullanımı: Örnek Bir Çalışma”, Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, 4(6), ss. 85-116.

Uyar, Süleyman ( 2010), “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 2/2, ss. 37-60.

