

Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi

Süleyman YÜKÇÜ¹

Nur OKUR²

Özet

Bağımsız denetim meslek mensupları bağımsız denetçiler denetimlerinde her daim belli bir düzeyde risk faktörleriyle karşı karşıya gelmektedir. Bu risk faktörlerinin değerlerinin az veya çok olması yazılacak denetim raporunda önemli katkı sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı doğrultusunda, bağımsız denetim alanında risk faktörlerinin incelenip denetimin sürecinin, denetim sonuç raporunun, denetlenen firmanın ve bağımsız denetim meslek mensupları bağımsız denetçilerin denetim süreçlerinde karşılaştıkları risk faktörleri ve bu faktörlerin alanları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Risk, Denetim, Risk Alanları Denetimi

Risky Areas Audit in Independent Audit

Abstract

Independent auditors, who are independent audit professionals, always face a certain level of risk factors during their audits. The audit report to be written will be affected highly by the risk factors' values, if they are high or low. In line with the purpose of this study, the risk factors in the field of independent auditing, the audit process, the audit result report, the audited firm and the independent auditors, and the risk factors that they will encounter in the audit processes and the areas of these factors are examined.

Keywords: Risk, Audit, Risk Areas Audit

1.GİRİŞ

Bağımsız denetim tarihine baktığımızda, yaşanan denetim skandalları bizlere bağımsız denetim sürecinde risk alanlarının öneminin bilincine varmamızı sağlamıştır. Risk alanlarında yapılacak özenli çalışmalar ve mevzuatlara uygun denetim süreçlerinin yönetilmesi bağımsız denetimlerin güvenilirliğini, kalitesini ve doğruluğunu arttırdığı görülmüştür. Bağımsız denetim sürecinde risk alanlarına verilen önemin artması bağımsız denetçilere karşı kaybolan değerleri tekrar kazandırmıştır. Bağımsız denetimde riskin olmaması imkânsızdır. Önemli olan var olan riski en az değerle bağımsız denetim sürecini tamamlamaktır. Bu araştırmanın amacı; bağımsız denetim alanında risk faktörlerinin inceleyip denetimin sürecinin, denetim sonuç raporunun, denetlenen firmanın ve bağımsız denetçinin etkilerini belirlemektir.

Derleme Makale / Review Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 11.3.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 23.7.2021

¹Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, İzmir/Türkiye, suleyman.yukcu@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1514-5953

² Sorumlu Yazar, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı, İzmir/Türkiye, nur.okur@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4644-2560

Atf (Citation):: Yükçü, S., ve Okur, N. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 36-47.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada, ‘‘hesap uzmanları derneği yayınları’ ‘bağımsız denetim standartları’, TÜRMOB Yayınlarından ve DergiPark sosyal bilimler veri tabanından 1980’li yıllardan başlayarak ilgili yayınlar incelenmiştir. İncelemeler sırasında anahtar sözcük olarak ‘risk’, ‘risk faktörleri’ bağımsız denetim’ ‘kilit denetim’ kullanılmıştır. ilgili araştırma ve incelemeler yapılarak literatür taranmıştır.

Karapınar (2018), ‘‘Denetim Risk Modeli ve Denetim Sürecine Etkisi’’ başlıklı çalışmasında bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi sürecinde denetim risk modelinin ve unsurlarının taşıdığı önem aktarılmış ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim risk modelini tespit edilmesi üzerine tespitlerde bulunmuştur.

Mert, Güner ve Duyar (2019) ‘‘İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin Bist Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması’’ adlı çalışmalarında borsaya kote firmaların bağımsız denetim süreçlerinin bağımsız denetçi meslek mensubu üzerindeki etkilerine yer verilmiştir.

Tokmar (2019) ‘‘Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları: Tekstil Firması Örneği’’ adlı çalışmasında bağımsız denetim süreçlerinin tüm aşamalarını değerlendirmiş olup bağımsız denetçi meslek mensubunun sorumlulukları hakkında çıkarımlarda bulunmuştur.

Taş, Mert ve Başkaya (2020) ‘‘Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları ve Bist Kapsamında Farklı Sektörlere Yönelik Bir Araştırma’’ adlı çalışmalarında bağımsız denetçi meslek mensubunun raporunun şeffaflığı ihtiyacının artması ve denetçi raporlarında standartların uygulanması, içerik ve detaylar açısından ele alınmıştır.

3. RİSK KAVRAMI

Risk sözcüğü Fransızca kökenli olup, sözcüğün kökeni ‘‘riziko’’dur. Riziko sözcüğü sözlük anlamı ise zarara uğrama tehlikesidir (Özbilgin, 2012: 88).

Bir başka deyişle risk, insan hayatı, sağlık mülkiyet ya da çevre üzerindeki istenmeyen, olumsuz sonuçların gerçekleşme olasılığıdır.

Risk, ‘‘ beklenmeyen sonuçlarla karşılaşma tehlikesi’’ olarak da tanımlanabilir.

Yaşamımızla ilgili attığımız her adımın bize getirecekleri, yani gelecekte gerçekleşebilecek olaylar hakkında kesin bir yargıya varamamamızın temeli riskin her daim hayatımızda var olmasıdır. Yaşam mücadelesi devam ettiği sürece riskin ortadan kaldırılması mümkün değildir. Bu sebeple önemli olan, karşılaşabileceğimiz risk faktörlerinin etkilerini olabildiğince azaltarak sürecin iyi yönetilmesini sağlamaktır.

Yaşamımızın her alanını etkileyen risk faktörü oldukça çeşitliliğe sahiptir. Bu risk çeşitlerinden biri de mesleki risktir.

Mesleki risk, en genel anlamıyla yapılan iş edimi gerçekleştirilirken iş sebebiyle ya da iş sırasında zarara uğrama tehlikesidir (Kepekçi, 1998: 38).

Denetim mesleğinin icra eden denetçiler her daim denetim riskleriyle karşı karşıyadır. Denetim riski beraberinde riskini de barındırmaktadır. Denetçinin mesleki icraatlarını ortaya koyarken uğrayabileceği kayıp veya zararlar anlamına gelen iş riski meslek erbaplarına belli yükümlülükler getirmektedir. Denetçinin görevi yükümlülüklerinin gerekliliklerinin ışığında denetim sürecini en az risk ile yürütüp, sonuçlandırmaktır.

4.BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK KAVRAMI

Bağımsız denetimde risk işletmenin finansal tablolarını hatalı şekilde beyan etmesi ve meslek mensubunun önemli yanlışlıkları tespit etmeden mali tabloların doğru olarak beyan edildiği şeklinde görüş verme riskidir (Sağlam, Uyar ve Yolcu, 2020: 391).

Bir başka deyişle, işletmenin özünden kaynaklanan risk olup, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde meslek mensubunun mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirme olasılığıdır (Kepekçi, 1998: 38).

Hatasız bir denetim yapılması mümkün olmadığından meslek mensupları için her zaman denetim riski söz konusudur. Bu noktada önemli olan meslek mensubunun mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediği hakkında güvence vererek denetim planlamasını oluşturması ve yürütmesidir (Sağlam ve diğerleri, 2020: 391).

Meslek mensubu hazırladığı denetim raporunda bir görüşe varmak için mali tablolarla ilgili önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve güvenilir kanıt toplar ve bunlar üzerinden değerlendirme yapar. Meslek mensupları denetim riskini subjektif yargılarına ve denetim politikalarına göre belirler. Denetimde risk belirlenirken, meslek mensupları önemlilik düzeyine ulaşmayan hataları önemsememektedirler.

Meslek mensubu denetimini sürdürürken belirli risklerle ve belirsizliklerle karşılaşacağına farkında olmalıdır. Çalışma sırasında ulaştığı delillerin güvenilirliği ve mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediği gibi hususlarla ciddi belirsizlikler söz konusudur. Meslek mensubu denetim sürecinin yürütürken söz konusu riskleri göz önünde bulundurarak hareket etmelidir.

İşletmeler denetleme sürecinde meslek mensubuna yanlışlık içeren finansal tablolar vererek görüşünü etkilemeye çalışabilmektedir. Meslek mensubu mali tabloların gerçeğe uygun olması hususunda karşılaşılabilecek risklerin en az seviyeye indirilmesi, bu risklerin ortadan kaldırılması ve mali tabloların tamamıyla doğruları yansıtması hususunda sorumluluğa sahiptir.

Denetim riski, meslek mensubu tarafından kabul edilebilir bir düzeyde olmalıdır. Yüksek ve düşük riskler içeren denetim süreçlerinin işleyişleri de farklı olacaktır. Yüksek risk faktörü bulunduran bir denetim sürecinde meslek mensubunun, birlikte çalışacağı ekibin daha kapsamlı çalışması sağlamalı denetim faaliyetleri için daha fazla mesai harcamalı ve çalışan kişilerin sayılarını arttırması gerekmektedir (Kepekçi, 1998: 39).

Meslek mensubu denetim riskini belirlerken BDS 315 ölçütlerine göre hareket etmelidir. Bu ölçütlerin bazılarını sıralayacak olursak;

- İşletmenin mali tablolarına ulaşım sağlayan kullanıcı sayısı,
- Rapor sonucuna göre işletmenin problemlerle karşılaşp karşılaşmayacağı,
- İşletmenin daha önce çalıştığı meslek mensubu ile ilişkisi,
- İşletmenin muhasebe standartlarına olan bağlılığı,
- İşletmenin müdahil olduğu davalar,
- İşletmenin iç yüzünde kontrol mekanizmasının olup olmadığı,
- İşletme çalışanlarının eğitim ve bilgi seviyeleri,
- İşletmenin kullandığı programların düzeyi,
- İşletme yönetim kurulunun denetim ekibine bakış açısı ve davranışları.

Meslek mensubunun denetim faaliyetini sürdürürken mali tabloların doğruluktan uzak olarak önemli yanlışlıklar içerebileceğini ile hareket ederek mesleki şüpheciliğini göz önünde bulundurarak yukarıda bazılarını yer verilen BSD 315 ölçütlerine göre hareket etmesi gerekmektedir. Meslek mensubunun bu tavrı oluşabilecek risk unsurlarını minimum seviyeye indirmektedir.

5. BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK FATÖRLERİ

Meslek mensubu denetim sürecini için ihtiyacı olan kanıtlar ve gerçeği yansıtan mali tablolara ulaşmak amacıyla denetim şeması oluşturması gerekmektedir. Meslek mensubu bu şema neticesinde sorumluluğunda olan risk seviyesini belirler. Bu şemada üç risk tür riskten oluşur. Bunlar; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve bulgu riskidir (Kepekçi, 1998: 41).

5.1. Yapısal (Doğal) Risk

Denetimi yapılan firmanın mali tablolarında önemli yanlışlıkların bulunması halidir. İşletmenin iç kontrol sisteminin oluşmasını sağlayan prosedür ve politikaların olmadığına oluşabilecek yapısal ve çevresel nitelikler nedeniyle hesap kalanının önemli yanlışlıklardan etkilene bilirliğiğidir.

İç kontrol sistemi devre dışı kaldığında ortaya çıkan mali tablolarda oluşan yanlışlar yapısal (doğal) riski belirlemektedir. Mali tablolardaki yanlışlıkların fazla olduğunda yapısal (doğal) risk de fazla olacaktır.

Yapısal (doğal) risk belirlenirken etkileyici olan değişkenler şöyledir (Karapınar, 2019: 40-43);

- Müşteri İşletmenin Yapısı
- Mali Raporlarda Hilelerden Doğan Hata Faktörleri
- Bir Önceki Denetim Sürecinin Sonuçları
- Şirket Sorumlarının mali Tablolara Karşı Tutumu
- Denetimin Sayısı
- İlişkili Taraflarla Olan İşlemler
- Olağan Dışı İşlemler
- İşletme Varlıklarının Kötü Kullanılması

5.2. Kontrol Riski

Mali tablolarda ve diğer kaynaklarda oluşan yanlışlığın bulunması mümkünken işletmenin iç kontrol sistemi tarafından gerektiği zamanda engellenememesi, tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır. Mali tabloların önemli hatalar içerip içermediğine ilişkin değerlendirmeler niteliksel veya niceliksel veriler olarak elde edilir. Denetimden sorumlu meslek mensubu kontrol risk düzeyi seviyesine iç kontrol ve muhasebe sistemimdeki araştırmalarından sonra ulaşır.

İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin elverişli olması kontrol risk seviyesinde azalma eğilimi gösterir. Kontrol sisteminin elverişliliği işletmeye bağlı çalışanlar tarafından oluşturulmaktadır. Bu doğrultuda mükemmel bir elverişlilik beklemek mümkün olmayacaktır. Sonuç olarak denetim sürecinde kontrol riski hiçbir şekilde sıfır olarak belirlenemez (Sağlam ve diğerleri 2020: 392).

İşletmedeki kontrol sisteminin elverişli çalışması meslek mensubuna pozitif yönde sirayet eder. Etkin bir kontrol sistemi işletmenin hem alıcılarıyla olan ilişkilerinin hem de çalışanlarının iş yürütmelerinin denetim süreci dışında denetime tabi tutulduğunun göstergesidir.

Olası risklerin değerlendirilmesi ve analizleri anlaşılır ve kolay olacaktır. Sağlıklı bir kontrol sistemine sahip işletme meslek mensubuna maliyet tasarrufu sağlar.

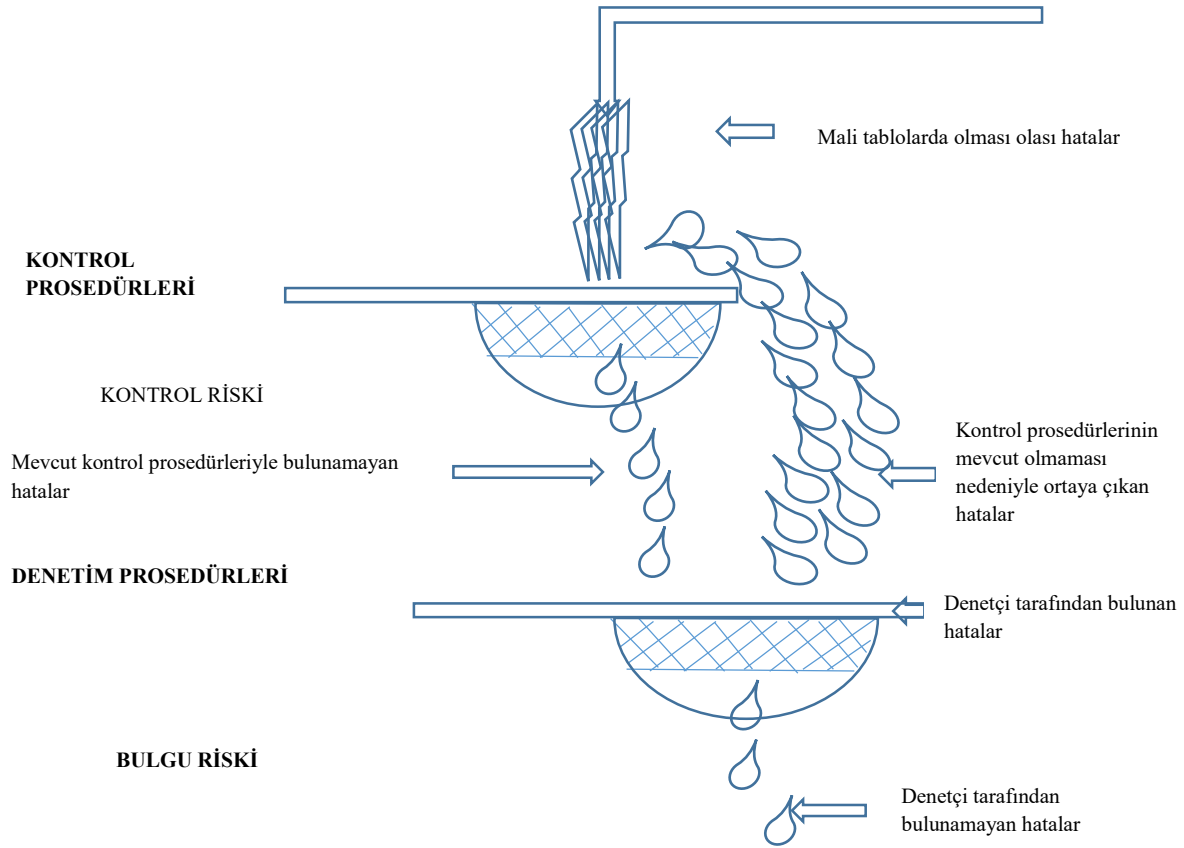
5.3. Bulgu Riski

İşletmenin mali tablolarında oluşan önemli yanlışlığın iç kontrol sistemi tarafından tespit edilememesinden sonra meslek mensubunun denetimi sonucunda da tespit edilememesidir. Bu risk denetim faaliyetlerinin sonucunda meslek mensubunun sorumluluğunu üstlendiği bir risktir.

Yapısal (doğal) risk ve kontrol riski kontrolleri meslek mensubunun elinde değilken bulgu riski meslek mensubuna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Meslek mensubu yapısal (doğal) riski ve kontrol riskini denetim sürecinde değerlendirirken bulgu riskini ortaya koyar ve risk düzeyi belirler (Kepekçi, 1998: 40).

Bulgu riskinin düşük olması hem meslek mensubu tarafından hem de denetime tabi olan firma tarafında istenilen bir sonuçtur.

Meslek mensubu bulgu riskine sebep olan önemli yanlışlıkları tespit etmek için daha fazla delil toplamalı ve gerekirse denetim sürecini uzatıp daha fazla mesai harcamalıdır.



Şekil 1. Yapısal (Doğal) Risk

Kaynak: Kepekçi, 1998: 40 Şekil 3.1 Denetim Riski

Denetim risk faktörleri yukarıda resim olarak açıklanmıştır. Denetim süreci içerisindeki faaliyet konusundan, mükelleflerden veya yapılan işlemlerin özelliklerinden doğabilecek önemli yanlışlıkların mali tablolara yansımaları (yapısal risk) musluk olarak çizilmiştir. İlk süzgeç müşterilerin önemli yanlışlıklarını bulmak ve önlemek için kurulan iç kontrol sistemini göstermektedir. İç kontrol sisteminin, finansal tablolara aktarılmadan önemli yanlışlıkları bulması gerekmektedir. İç kontrol sistemiyle ulaşılamayan ya da iç kontrol sistemi aşamasında gözden kaçan yanlışlıklar riski (kontrol riski) vardır. Örnek vermek gerekirse, iç kontrol sürecinde sistem aksaklığı veya yetersizliği sebebiyle süzgeçten geçen önemli yanlışlıklar olması mümkündür.

Geride kalan önemli yanlışlıklar ise iç kontrol sisteminin kayıtlarına girmemiş, sistemde ulaşma imkânı olmayan yanlışlıklardır. İç kontrol sistemi yetersiz ise birçok yanlışlık, gözden kaçmaktadır. Mükelleflerin iç kontrol sistemleri önemli yanlışlıkları bulamazsa, finansal tablolara aktarılmış olan önemli yanlışlıkları bulmak meslek mensubuna kalmaktadır. Meslek mensubu, planlanan süre ve maliyetle yanlışlıklara ulaşmayı sağlayacak denetim prosedürlerini ortaya koyar. Denetim prosedürleri ikinci süzgeçte çizilmiştir. Meslek mensubu önemli yanlışlıkların tümünün bulunmuş olduğunun güvencesini veremez. Bu noktada bulgu riski mutlaka olacaktır (Kepekçi, 1998: 41).

Meslek mensubunu ortaya koyduğu denetim planında öngörülen denetim riski mümkün olduğunca düşük olmalıdır. Örnek verecek olursak, hesap kalanları noktasında denetim riski %3 veya %5 olmalıdır.

Denetim riski aşağıdaki formül ile gösterilmektedir (Kepekçi, 1998: 41);

$$DR = YR \times KR \times BR$$

DR = Öngörülen denetim riski

YR = Yapısal (doğal) risk

KR = Kontrol riski

BR = Bulgu Riski

Denetim sürecini planlanırken risk formülü iki şekilde kullanılmaktadır. Denetim riski formülü meslek mensubuna planladığı denetim sürecinin mantığa uygun olup olmadığını değerlendirmesi hususunda yardımcı olmaktadır.

Örneğin, denetimi planlarken, meslek mensubu yapısal (doğal) riskin %75 kontrol riskinin %45 ve bulgu riskinin % 15 olması gerektiğine karar verirse hesaplanan denetim riski % 5 (0,75 x 0,45 x0,15) olacaktır. Meslek mensubunun süreç için öngörümlediği risk % 5 ‘ ten büyük ise, sürecin sağlıklı olarak yürütüleceği meslek mensubu tarafından kabul edilmektedir.

Yukarıda anlatılan yöntemle bulunan denetim risk oranı meslek mensubunun kabul edilebilir denetim riskine ulaşmasına yardımcı olmasının yanında, verimlilik konusunda yeterli olamamaktadır. Verim düzeyinin üst düzeye sahip olduğu denetim riskine ulaşmak isteyen meslek mensupları bu formülü başka şekilde kullanmaktadırlar. Kullandıkları bu formül doğrultusunda bulgu riskine ve kanıt sayısına ulaşılacaktır.

Bu doğrultuda formül aşağıdaki gibidir (Kepekçi,1998: 41);

$$BR = \frac{DR}{YR \times KR}$$

Önceki örneğimizden yola çıkarsak, meslek mensubunun denetim riskinin % 4 olarak planladığını varsayalım. Denetim planı, % 11,85 bulgu riski 0,04(0,75 x 0,45) düzeyinde uygun sayıda kanıt toplamak üzere değişecektir.

6. ÖZEL RİSK ALANLARI DENETİMİ

Denetim riskinin özel alanları, denetim sürecinin işleyişinde meslek mensubunun yükümlülüklerini etkiler. Denetçi, gerçekleşen bir hata veya hilenin münferit bir olay olduğunu varsayamaz. Bu sebeple, tespit edilen yanlışlığın “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri nasıl etkilediğinin dikkate alınması, değerlendirmenin geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğinin belirlenmesinde önemlidir. (BDS330) Bu etki denetim sürecinin yürütülmesinin de ötesinde sonuçlanmasında ve raporlanmasında da önemli yere sahiptir.

Özel risk alanları aşağıdaki gibidir (Kepekçi,1998: 42);

- Yönetici yolsuzlukları
- Yasadışı eylemler
- Mükellef olan işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar
- Mükellefin faaliyetlerine son verme olasılığı

6.1.Yöneticilerin Yolsuzlukları

Finansal tabloları açıklanan verilerde bulunan önemli yanlışlıkları, yanlışlıklar ve yolsuzluklar olarak iki başlık altında incelemek meslek mensubunun yükümlülüklerinin çerçevesini çizmek için uygun bulunmaktadır.

Yanlışlık kavramı, finansal tablolarda isteyerek yapılmayan hatalı veri izahatlarının yapılması veya veri bilgi girişinin unutulması anlamına gelmektedir.

Finansal tablolarda ortaya çıkan yanlışlıklar aşağıdaki maddeler gibi özetlenebilir (Kepekçi,1998: 41);

- Muhasebe kayıtlarının sistem girişlerinde oluşan kayıtlar
- Muhasebe işlemlerinin sonucunda yapılan yorumlamaların hatalı olması sonucu yanıltıcı muhasebe öngörümlemeleri (yanıltıcı tahminler)
- Muhasebe ilkelerinin yanlış uygulanması

Yolsuzluk kavramı, finansal tablolarda bile isteye yapılan hatalı veri bildirimlerinin yapılmasını veya verilerin yine bile isteye finansal tablolara yansıtılmamasını ifade eder. Yolsuzluklar, gerçek dışı bilgileri içeren finansal tablolar oluşturulmasını ve varlıkların çalınmasını kapsar.

Meslek mensubu için yolsuzluklara ulaşmak önemli yanlışlık içeren kayıtlara ulaşmaktan daha zordur. Bu noktada meslek mensubu, denetim mesleğinin yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla yüksek düzeyde önem ve dikkat gerektiren bir denetim süreci yürütmelidir.

Meslek mensubu ilk olarak mükellef işletmenin koşullarını sorgulayarak önemli yolsuzluk olasılığını değerler, sonrasında yolsuzluklara belirlenen plan çerçevesinde ulaşmak için denetim sürecini planlar. Meslek mensubunun bu noktada mükellef firmanın yöneticilerinin dürüst olup olmadıklarıyla ilgili düşünce bildirmemelidir. Değerlendirme yapması gereken konu denetim riskidir. Meslek mensubunu önemli yolsuzluk risk oranını yüksek belirlemesi mükellef işletmenin yöneticilerinin dürüst olmadığı görüşüne ulaştırmamaktadır. Meslek mensubu mükellef işletmenin yöneticilerinin dürüst olmadığı görüşüne varırsa finansal tablolar üzerinde denetim gerçekleştirmez, kabul eder. Meslek mensubu yolsuzluk riskini önemli yanlışlıklara ulaşma riskini en az seviyeye indirmek için denetimi sürecini yürütmek için belirler (Kepekçi,1998: 42).

Meslek mensubundan önemli yanlışlıklara ulaşma noktasında gösterdiği performansı önemli yolsuzluklara ulaşması için de göstermesi beklenmemelidir. Yapılan yolsuzluklara ulaşmanın zorluğu ve mükellef işletmenin yöneticilerini yolsuzlukları saklamak için verdikleri uğraş bütün önemli yolsuzluklar ulaşılmasını engeller.

Mükellef işletmenin yöneticilerinin yapmış olduğu yolsuzluklar için, meslek mensubunun bulduğu yanlışlıklara aynı düzeyde güvence vermesi maliyetli değildir. Ancak, meslek mensupları mükellef işletme yöneticilerinin yolsuzluklarına ulaşmak sorumluluğundadır. Meslek mensubu yolsuzluk yapılabilecek etkenleri belirler ve etkenler mükellef işletme yöneticilerinin özellikleri ve mükellef işletmenin faaliyet alanına ilişkin bilgiler içerir. Örnek verecek olursak, mükellef işletmenin karlılık oranlarının piyasaya göre düşük olması, yöneticilerinin iş çevresinde iyi olmaması gibi etkenlerdir (Kepekçi,1998: 43).

Meslek mensubunun mükellef işletmenin çalışanlarının önemli yolsuzluklarına ulaşma yükümlülüğü önemli yanlışlıklara ulaşma yükümlülüğünden daha azdır. Meslek mensubu tüm çalışanların önemli yolsuzluklar yapip yapmadığına ulaşma yükümlülüğünde olsaydı denetim test sayıları olabildiğince fazlalaşacaktı. Çalışan dağılımının oldukça çeşitli olduğu mükellef işletmede önemli yolsuzluğa oldukça zordur. Örneğin, bir grup çalışanın katıldığı önemli yolsuzluk belge sahteciliğini içeriyor ise, bu yolsuzluğa ulaşmak normal denetim sürecinde mümkün olmayacaktır.

6.2.Yasadışı Eylemler

Yasadışı eylemler denetim alanı açısından yasalara ve diğer hükmedici kurallar karşı yapılan eylemler olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarına ve çevre kanunlarına karşı eylemler yasadışı eylem olarak kabul edilmektedir. Vergi kanunlarına karşı yapılan eylemler finansal tabloları doğrudan etkilerken, çevre kanunlarına ilişkin eylemler eğer bir maddi ceza doğruyorsa finansal tabloları etkiler. Meslek mensuplarının çevre kanunları üzerine bilgisi olması ve bu kanunlar üzerine değerlendirme yapması beklenemez (Kepekçi,1998: 43).

Yasadışı eylemler, finansal tabloları denetim sürecinde olan mükellef işletme tarafından veya işletme yöneticileri ve çalışanları tarafından yapılan mükellef işlemeye hakkı olmayan çıkarlar sağlayan eylemlerdir. Mükellef işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili olmayan çalışanların yasadışı eylemleri bu kapsam içinde değildir.

Meslek mensubunun yasadışı eylemleri bulma yükümlülüğü, önemli yolsuzlukları bulma yükümlülüğünden net bir şekilde ayırmak gerekmektedir. Mükellef işletmenin çalışanlarının veya yöneticilerinin eylemlerini yasadışı olması finansal tablolardaki verilerin saklanmasıyla doğrudan ilişkilidir.

Meslek mensupları yasadışı eylemleri bulma yükümlülükleri üç başlık altında incelenmektedir(Kepekçi,1998: 43);

- Yasadışı eylemlerin varlığına inanmak için neden olmaması
- Yasadışı eylemlerin varlığına inanmak için neden olması
- Yasadışı eylemlerin varlığının bilinmesi

6.2.1. Yasadışı Eylemlerin Varlığına İnanmak İçin Neden Olmaması

Normal şartlar altında hazırlanmış bir denetim süreci yasadışı eylemlerin var olup olmadığına ulaşmak için hazırlanmamaktadır. Önemli yanlışlıklara ve önemli yolsuzluklara ulaşma noktasında yürütülen çalışma sırasında yasadışı eylemlerin varlığına ulaşılabilir. Mükellef işletmenin yönetim kurulu karar defterini incelemek, yöneticileriyle ve hukuk danışmanlarıyla görüşmeler yapmak ve hesap kalanlarına maddi doğru testleri yapmak gibi işlemler varsa eğer yasadışı eylemlere ulaştırabilir.

Meslek mensupları bu eylemlerin önüne geçmek için mükellef işletmenin yöneticileriyle görüşmeler yapar. Bu görüşmeler sonucunda yasadışı eylemlerin varlığına dair bir nedene ulaşamazsa, araştırmaya son vermelidir (Kepekçi,1998: 44).

6.2.2 Yasadışı Eylemlerin Varlığına İnanmak İçin Neden Olması

Belli kanun ve mevzuatların finansal tablo verilerinin belirlenmesinde önemli etkileri vardır. Vergi mevzuatı finansal tablo verilerini gider kalemleri noktasında doğrudan etkiler. Meslek mensupları bu mevzuatları hukuki açıdan daha çok gerçekleştirdiği denetim doğrultusunda değerlendirmelidir. Meslek mensuplarının finansal tablolardaki verilerin oluşmasını doğrudan etkileyen yasadışı eylemlerden oluşan yanlışlıklara ulaşması ve raporuna ekleme yükümlülüğü önemli yanlışlıklara ve önemli yolsuzluklara ulaşma yükümlülüğüyle eş değerdedir. Finansal tabloları dolaylı olarak etkileyecek yasadışı eylemlerin, bazı noktalarda önemli etkisi vardır. Meslek mensubu her ihtimali göz önünde bulundurarak hareket etmelidir. Meslek mensubu yaptığı çalışmalar doğrultusunda yasadışı eylemlerin var olabileceğine dair bulgulara ulaşırsa, bu bulguları kanıtlamak için denetim çerçevesini oluşturan prosedürleri uygulamalıdır. Ancak, genel kabul görmüş denetim süreç uygulamaları gerçekleşmiş yasadışı eylemlere ulaşılabilmesine dair güvence vermemektedir.

Meslek mensubu yasadışı eylemlerin var olduğuna inanırsa bu eylemlerin özelliklerini ve finansal tablolara olan etkilerini incelemek üzere gerekli kanıtlar toplamalıdır. Bu süreçte meslek mensubu mükellef işletmenin yöneticileriyle görüşmeli eğer görüşmeden istediği sonuçlara ulaşamazsa işletmenin hukuk danışmanlarıyla ve ilgili çalışanlarla görüşüp, ilgili şüphesi topladığı kanıtlarla gerekçelendirmekle yükümlüdür (Kepekçi,1998: 44).

6.2.3. Yasadışı Eylemlerin Varlığının Bilinmesi

Meslek mensubu ulaştığı kanıtlar doğrultusunda yasadışı eylemlerin var olduğunu sonucuna ulaştıysa eylemlerin finansal tablolara olan etkileri önceleyerek şartı veya olumsuz görüş bildirmelidir. Meslek mensubu yasadışı eylemlerin var olup olmamasıyla alakalı kanıt toplama sürecinde olumsuzluklarla karşılaşarsa görüş bildirmekten kaçınmalı; mükellef işletme meslek mensubunun bu tür görüş bildirmesini kabul etmez ise, meslek mensubu denetim sürecinden çekildiğini mükellef işletmenin yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmelidir.

6.3. Mükellef Olan İşletmenin İlişkili Olduğu Kişi ve Kuruluşlar

Mükellef işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar arasında işletmenin iştirakleri ve bağlı ortakları, yönetimi veya faaliyet politikasının etkilendiği diğer işletmeler, işletmenin büyük ortakları, büyük ortaklarının diğer işletmeleri yer alır.

Mükellef işletme ve ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar arasında önemli ticari faaliyetler olabileceği gibi önemsiz işlemlerde olabilir veya hiç işlem olmayabilir. Muhasebe ilkeleri mükellef işletmenin ilişkili olduğu kurum ve kuruluşlarla önemli olan tüm faaliyetlerini açıklama zorunluluğu getirmektedir. Bu kurum ve kişilerle olan ilişkiler doğrultusunda mükellef işleme yöneticilerinin dürüstlüğü konusunda değerlendirme yapılmamalıdır. Bu işlemlerin önemli yolsuzluklara sebep olabilecek etkileri Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan örtülü sermaye (m.16) ve örtülü kazanç (m.17) işlemlerinden kaynaklanmaktadır.

Mükellef işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kurumlarla yaptığı işlemler aşağıdaki maddeleri içeriyor ise önemli yönetim yolsuzluğu varlığı kabul edilir (Kepekçi,1998: 46).

- Piyasa faiz oranlarına oranlara önemli derecede az veya yüksek faiz uygulayarak borç vermek veya borçlandırmak

- Piyasa değerlerinden önemli sayılacak farklı değerler üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemleri
- Emsallere göre çalışanlara önemli derece farklı değerler üzerinden maaş, ikramiye ve prim gibi ödemeler gerçekleştirme
- Piyasa değerlerinden önemli sayılacak farklı değerler üzerinden duran varlık imalat, inşaat işleri yapma veya yaptırma, satma veya satın alma işlemleri
- Piyasa değerlerinden önemli sayılacak farklı değerler üzerinden hammadde ve mamul satın alma ve satma işlemleri

Bu maddeler üzerinden meslek mensubu ilgili kurumları ve bu kurumlarla olan işlemleri belirlemeli, denetlemeli, finansal tablolara olan etkilerinin aydınlatıcı olma hususunu değerlendirmelidir (Kepekçi, 1998).

Denetim sürecinde normal işlemler dışında önemli işlemlerin taraflarıyla yapılan işlemlerin mükellef işletmenin ilişkili olduğu taraflar olmasaydı, diğer kişilerle bu işlemlerin oluşup oluşmadığını belirlemek imkânlar dâhilinde değildir.

6.4. Mükellefin Faaliyetlerine Son Verme Olasılığı

Meslek mensubu yürüttüğü denetim sürecinin sonucunda mükellef işletmesinin iflas etme riskini dikkate alarak hareket etmelidir. Mükellef işletmenin iflası; meslek mensubunun sonuçlandığı denetim sürecinin kalitesini mahkemede savunmak durumunda kalma riskini arttırır. Meslek mensubu denetimini gerçekleştirdiği finansal tabloların düzenleme tarihlerinden itibaren bir yıl içinde mükellef işletmesinin iflasına ilişkin görüş bildirmekle yükümlüdür. Meslek mensubunun bu görüşüne yürüttüğü denetim sürecinde elde ettiği verilerle ulaşır.

Meslek mensubu yeni mükellef işletmeyle veya eski mükellef işletmeyle devam etmede anlaşma sağlamadan önce işletmelerin iflas etme risklerini göz önünde bulundurarak karar vermelidir. Meslek mensupları dava sürecinin yüksek olması sebebiyle iflas riski taşıyan işletmelerle anlaşma sağlamayacaktır. Bu durum denetim riskinden işletme riskini etkiler (Kepekçi,1998: 47).

7. Risk Değerlendirilmesinin Gözden Geçirilmesi ve Belgelendirme

Mükellef işletmenin yönetimi tarafından sunulan veri ve belgelerin önemli yanlışlık riskinin meslek mensubu tarafında değerlendirilmesi mevcut denetim sürecinde elde edilen kanıtlara dayanır ve süreç esnasında elde edilen ek kanıtlara bağlı olarak değişkenlik gösterebilir (Sağlam ve diğerleri, 2020: 398).

Risk değerlendirme süreci çoğunlukla mükellef işletmenin sağladığı veri ve belgelerin önemli yanlışlıkların işleyen kontrol sistemleri tarafından engellenebileceği veya önemli yanlışlığa ulaşıp yanlışlığın giderilmesi beklentisine dayanabilir.

Kontrollerin etkin işlemesine yönelik denetim kanıtları elde etmek üzerine yapılan testler meslek mensubuna söz konusu kontrollerin denetim sürecinde sağlıklı veri sağlamadığı sonucu verirse bu testler de denetim kanıtı sayılmaktadır.

Meslek mensubu uyguladığı denetim sürecine ek olarak teknikler uygulayarak elde ettiği kanıtları risk değerlendirme sürecinde denetim sürecinde elde ettiği kanıtlarla karşılaştırmalıdır. Olası çelişkili sonuçlarda meslek mensubu risk değerlendirmesini tekrar gözden geçirmekle yükümlüdür.

Meslek mensubu denetim süreci sonucunda ulaştığı risk değerlemelerini mükellef işletme yönetime veya yönetimden sorumlu kişilerle paylaşmakla mükelleftir. Paylaşımları sonucunda ilgili kişilerden süreç ile ilgili geri bildirim alamayan veya risk değerlendirme sürecinde önemli yanlışlıklar olduğunu kanaatine varan meslek mensubu ilgili risk değerlemelerini üst yönetimin bilgisine sunmakla yükümlüdür.

Meslek mensubu finansal tabloları etkileyecek, belirlenmiş önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek üzerine yapılacak denetim sürecinin süresini, maliyetini ve içeriğini mükellef işletme yönetiminin sağladığı verilerle değerlendirilmiş risklerin bağlantısı ortaya koyarak yazılı olarak bildirmekle yükümlüdür. Meslek mensubu daha önceki denetim süreçlerinden elde edilen verileri kullanmayı düşündüğünde önceki denetim sürecinde test edilmiş

kontrollere dayanarak ulaştığı sonuçları yazılı olarak belgelendirmekle yükümlüdür (Sağlam ve diğerleri, 2020: 397).

8. SONUÇ

Küreselleşmenin, işletmeler üzerine yarattığı rekabet, belirsizlik ve muhattap çevrelerin hızlı değişimleri olumsuz etkileri doğrultusunda finansal tablolarda önemli yanlışlıkların ve önemli yolsuzlukların arttığı görülmüştür. Tarihte görmüş olduğumuz denetim skandalları (Enron, Worldcom, Parmalat gibi) işletmelerin yönetim stratejilerinin, ilişkilendikleri kurum ve kuruluşların bu yanlışlık ve yolsuzluklara sebebiyet verebildiği tespit edilmiştir. İşletmelerin finansal verilerinden etkilenen tablo kullanıcılarının doğru ve tarafsız bilgilerle hazırlanmış tablolara ihtiyaçları artmıştır. Bu noktada devreye bağımsız denetim girmiştir. Tarafsız ve mevzuata uygun yürütülen bağımsız denetim süreçlerinin öneminin arttığı görülmüştür. Çalışma doğrultusunda bağımsız denetim alanında risk faktörlerinin incelendiği denetimin sürecinin, denetim sonuç raporunun, denetlenen firmanın ve bağımsız denetçinin görüşlerinin sonucunda, bağımsız denetim sürecinde meslek mensuplarının en dikkatli çalışmalarını risk alanları konusunda icra etmeleri tespit edilmiştir. Risk alanları ve bu alanlardaki tehditler her daim vardır ve var olmaya devam edecektir. Küreselleşmenin etkileri, yaşanan denetim skandalları ve bunların ışığında kazanılan deneyimler doğrultusunda, önemli olanın tarafsız ve mevzuata uygun bir bağımsız denetim raporu için risk değerlerini en az seviyeye indirmek olduğu tespit edilmiştir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Yazar Katkısı: Süleyman YÜKÇÜ (%50), Nur OKUR (%50)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors declare that there is no conflict of interest.

Funding: The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Author Contributions: Süleyman YÜKÇÜ (50%), Nur OKUR (50%)

KAYNAKÇA

Bağımsız Denetim Standartları 315

Bağımsız Denetim Standartları 350

Hesap Uzmanları Derneği (2004). *Denetimin İlke ve Esasları*. 1. Cilt 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği.

Karapınar, N. (2018). Denetim risk modeli ve denetim sürecine etkisi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Yaşar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İzmir.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). 5520 Sayılı Kanun Cilt:45 Sayı: 26205

Mert, Ü. H., Güner, M., ve Duyar, G. (2019). İşletmenin sürekliliği standardının denetim raporlarına etkilerinin bist kapsamındaki şirketler üzerinde araştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış= Accounting & Auditing Review*, 19(57), 119-140.

Öztürk, Y., Türker, İ., Biçer, A., ve Gündoğdu, S. (2013). *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı*. Cilt 1 Yıl 2013 Türmob Yayınları 464

Sağlam, N, Uyar, S., ve Yolcu, M. (2020). *Bağımsız denetim uygulama rehberi*. Baskı 1, Bursa: Muhasebe Tr Yayınları.

Taş, O., Mert, H., ve Başakaya, A. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve Bist kapsamında farklı sektörlere yönelik bir araştırma. *PressAcademia Procedia*, 9(1), 155-159.

Tokmar, E., (2019). Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları: tekstil firması örneği. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

SUMMARY

The distrust left by the audit scandals of the past to the field of independent auditing and to the professionals practicing the profession has increased the importance of risk areas. Independent audit professionals have made risk factors one of the important stages of independent audit processes in line with what has happened over the years. In this study, the risk factors that independent audit professionals may encounter during their audit activities and the areas of these risk factors are examined. In line with these examinations, it has been observed that the independent auditor professionals work very hard to keep the risk factors and risk areas at a minimum level. In the light of these studies, independent auditor professionals use three different risk factors in order to reach objective evidence and the most accurate financial statements while preparing the audit chart. These are inherent (natural) risk, control risk, and discovery risk. The effect of faulty accounting records on the financial statements, the inherent risk in the detection of material errors caused by taxpayers, the control risk in the detection of malfunctions that may arise from the taxpayers' own internal control systems, the remaining material errors are the data that are not recorded in the taxpayer's system and cannot be accessed systematically. In these cases, independent audit professionals cannot provide full assurance of material misstatements that will be reached by applying the planned audit procedures. In the detection of these, there is a risk of discovery. After the independent auditor has completed the risk factor examinations, the independent auditor determines the risk level by using the determined formulas. It is essential that the risk ratio is low. The fact that the audit risk is low indicates that the audit procedures of the independent auditor profession are set up correctly. After the independent auditor examines the risk factors and determines the risk level, he continues to examine the special risk areas and advances the audit process. Special areas in audit risk also directly affect the obligations of the independent auditor profession. Independent auditors are obliged to audit special areas regarding whether the errors they reach carry the risk of material misstatement. There are stages of work to be done in line with the control of these areas. These stages are; Managerial corruption, illegal actions, persons and organizations associated with the taxpayer are the possibility of ending the activities of the taxpayer. Independent auditors are obliged to inform the management about the audit process and to share their opinions in line with the data they provide. As a result, in line with the studies carried out, it has been seen that the independent auditor professions have improved the process by carefully examining all the risk factors and risky areas they encounter in order to make the independent audit processes progress through transparency, with the experience gained over the years. In the process, it has been determined that the independent auditor professions try to keep the risk levels of the independent audit reports at the lowest level by giving importance to their work on risk factors and risky areas while performing their profession.