

**YAPISAL RİSKİN BAĞIMSIZ DENETİM RİSKİNİN DENETÇİ AÇISINDAN KABUL
EDİLEBİLİRLİĞİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ**

MURAT YILMAZ

**IŞIK ÜNİVERSİTESİ
2019**

T.C.
İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

YAPISAL RİSKİN BAĞIMSIZ DENETİM RİSKİNİN DENETÇİ
AÇISINDAN KABUL EDİLEBİLİRLİĞİ ÜZERİNDEKİ
ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

MURAT YILMAZ

215MAC9228

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Sait Saygın EYÜPGİLLER

İstanbul, 2019

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YAPISAL RİSKİN BAĞIMSIZ DENETİM RİSKİNİN DENETÇİ AÇISINDAN KABUL
EDİLEBİLİRLİĞİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

MURAT YILMAZ

ONAYLAYANLAR:

Prof.Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER

Işık Üniversitesi

(Tez Danışmanı)



Prof. Dr. Dilek TEKER

Işık Üniversitesi



Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi



ONAY TARİHİ : 16.09.2019

ÖNSÖZ

Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak yapılan bu çalışma “ Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi” adını taşımaktadır.

Çalışmanın amacı: denetimde yapısal risk ve bağımsız denetim riskleriyle ilgili genel bilgiler verilerek, denetimde yapısal riskin denetçi açısından kabul edilebilirliği teorik bir bakış açısıyla incelenmesidir. Çalışmanın diğer amacı ise; yapısal riskin bağımsız denetim riski içinde denetçi açısından kabul edilebilirlik düzeyinin değerlendirilmesidir.

Uzun ve yoğun bir mesainin ürünü olan bu bilimsel çalışmanın; hazırlanmasında, şekillenmesinde katkıları bulunan ve yardımını hiç esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Sait Saygın EYÜPGİLLER' e sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Uygulama ve mülakat bölümünün hazırlanması aşamasında yardımları dokunan Bağımsız Denetçi ve Uluslararası Denetim Standartları dersi hocam Hüseyin GÜRER' e, Yüksek Lisans eğitimim sürecinde bana desteklerini esirgemeyen hocalarım Halil Emre AKBAŞ, Ahmet Faruk DOĞAN ve Masum TÜRKER' e minnettarım. Özellikle SMMM Stajını yapmakta olduğum değerli meslek mensubu SMMM Hasan Hüseyin AKKAYA 'ya yardımlarından dolayı teşekkür ederim. Ayrıca beni bu günlere gelmemi sağlayan ailem ve bu çalışma ile ilgili olarak kaynak toplama ve hazırlama aşamalarında yanımda olan ve sürekli destek veren Annem Fadime YILMAZ' a çok teşekkür ederim.

Eylül , 2019

Murat YILMAZ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	İ
İÇİNDEKİLER	İİ
ÖZET	Vİİ
ABSTRACT	Vİİİ
TABLolar LİSTESİ	İX
ŞEKİLLER LİSTESİ	X
KISALTMALAR LİSTESİ	Xİ
GİRİŞ	1-4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BAĞIMSIZ DENETİMDE YAPISAL RİSK VE DENETİM RİSKİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Denetim Riski	5
1.1.1. Denetim Riski Kavramı ve Özellikleri	6
1.1.2. Denetim Riski Bileşenleri	7
1.1.3. Denetim Risk Modeli	7
1.1.4. Denetim Risk Süzgeçi	9
1.1.5. Denetçi	10
1.1.5.1. Denetçinin Tanımı ve Özellikleri	10
1.2. Bağımsız Denetimde Risk Modeli	11
1.2.1. Yapısal Risk	11
1.2.2. Kontrol Riski	12
1.2.3. Bulgu Riski	13
1.2.4. Denetim Riski	13

İKİNCİ BÖLÜM

2. YAPISAL RİSK VE BAĞIMSIZ DENETİMDE MÜŞTERİ KABUL SÜRECİ

2.1. Yapısal Riskte Genel Bir Bakış	16
2.1.1. Yapısal Riskin Unsurları	17
2.1.2. Yapısal Risk Analizi	24
2.2. Denetçi Açısından Yapısal Risk	24
2.2.1. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Tanımı	25
2.2.2. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Kabul Edilebilirliği	25
2.2.3. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Önemi	25
2.2.3.1. Yapısal Riskin Müşteri Kabulüne Etkileri	26
2.2.3.2. Yapısal Riskin Denetim Programına Etkisi	26
2.2.3.3. Yapısal Riskin Denetim Görüşüne Etkisi	26
2.2.4. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Düzeyi	27
2.2.4.1. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Kabul Edilebilirlik Düzeyi	32
2.2.4.2. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Analiz Yöntemleri	42
2.2.4.3. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Ölçülmesi ve Takibi	43
2.2.5. Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü ve Denetim Standartları	44
2.2.5.1. Kalite Kontrol Standardı 1 e Göre Müşteri Kabulü	44
2.2.5.2. BDS240 Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu	45
2.2.5.3. BDS250 Bağımsız Denetimde Mevzuatın Dikkate Alınması ..	45
2.2.5.4. BDS315 Önemli Yanlılık Risklerinin Tanımlanması	46
2.2.5.5. BDS320 Denetimin Planlanması ve Yürütmesinde Önemlilik	46
2.2.5.6. BDS330 Denetçinin Değerlendirilmiş Riskleri Karşılması ..	47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YAPISAL RİSKİN, DENETÇİ AÇISINDAN MÜŞTERİNİN KABUL EDİLEBİLİRLİK DÜZEYİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Yapısal Riskin Değerlendirilmesinde Denetçinin Dikkate Alacağı Hususlar	49
3.1.1. İşletmenin Faaliyet Alanı İle İlgili Bilgi Edinme	49
3.1.2. İşletme Yönetiminin Dürüstlük ve Meslek Ahlakı Değerleri	50
3.1.3. Müşteri İşletmenin Yapısı (İştirak veya Bağlı Ortaklık)	50
3.1.4. Yönetim Felsefesi ve Yönetim Şekli	50
3.1.5. Yönetim Kurulu ve Denetim Politikaları	51
3.1.6. Yetki ve Sorumluluklar Arasındaki İlişkiler	51
3.1.7. Finansal Raporlarda Yolsuzluklardan ve Mevzuata Aykırılıklardan Kaynaklanan Hatalarla İlgili Faktörler	52
3.1.8. Önceki Denetim Sonuçları İle İlgili Bilgiler	52
3.1.9. Olağandışı (Rutin Olmayan) İşlemler	53
3.1.10. Denetimin İlk Kez veya Yenilenen Bir Denetim Olup Olmadığı	53
3.1.11. İlişkili Tarafların Varlığı, Sayısı ve İlişkilerin Karmaşıklığı	54
3.1.12. Varlıkların Suistimale Konu Olması Şüphesi	54
3.1.13. Tek Tek Yapılan Hataların Toplanma Etkisi	55
3.1.14. Yönetim Tahminlerini Gerektiren Hesap ve Değerlendirmelerin Sayısının ve Kapsamının Fazlalığı	55
3.1.15. İşletmenin Halka Açık Olması ve Kamu Yararını İlgilene Kuruluş (KAYİK) Olması	55
3.1.16. Personeldeki Sürekli Değişim	56
3.2. Yapısal Riskin Denetçi Açısından Müşterinin Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Kararının Değerlendirilmesi	56
3.2.1. Yapısal Riskin Kabul Edilebilirliği Üzerinde Denetim Firmasının Kararı	56
3.2.1.1. Denetçinin Yapısal Risk Modeli Oluşturmasındaki Etmenler	57
3.2.1.2. Denetçinin Yapısal Riski Önleyici Kontrol Ortamlarını Test Etmesi	57
3.2.1.3. Denetçinin Yapısal Risk Hakkındaki Tecrübesi ve Mesleki Muhakeme Gücü	58
3.2.1.4. Denetçinin Hile Riski Değerlendirmesi (Müzakeresi)	59
3.3. Denetçi Hangi Durumlarda Yapısal Riskin Kabul Edilebilir Olmadığına Karar Verir	60

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE’DE DENETİM KURULUŞLARININ YAPISAL RİSKİ DEĞERLENDİRME YÖNTEMLERİ

4.1. Türkiye’de Denetim Kuruluşlarının Yapısal Riski Değerlendirme Yöntemleri : Mülakatlar	62
4.2. Denetim Kuruluşlarının Yapısal Riski Değerlendirme Yöntemleri	62
4.2.1. Denetim Riski ve Önemlilik Çalışmaları	63
4.2.2. Müşteri İşletmenin Büyüklüğü ve İşlemlerin Karmaşıklığı	65
4.2.3. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Yapısı	65
4.2.4. Müşteri İşletmeyi ve Çevresini Tanıması	66
4.2.5. Önemli Yanlışlık Riskini Tanımlamak ve Değerlendirmek	67
4.2.6. Uygulanacak Denetim Prosedürlerinin Yapısını, Kapsamını ve Zamanını Belirlemek	69
4.2.7. Finansal Tablo Açıklamalarının Yeterliliği	70
4.2.8. Özel Denetim İlgisine İhtiyaç Olan Alanların Saptanması	70
4.2.9. Analitik İncelemelerin Ne Zaman Uygulanacağı Konusunda Beklentilerin Geliştirilmesi	70
4.2.10. Denetim Riskini Uygun Bir Düzeye Düşürmek İçin Uygulanacak İleri Denetim Tekniklerinin Tasarlanması	71
4.2.11. Finansal Tablolarla İlgili Dış Kullanıcıların Sayısı	72
4.2.12. Yönetimin Dürüstlüğüne İlişkin Denetçinin Değerlendirmeleri	73
4.2.13. Mesleki Şüphencilik	73
4.2.14. Yapısal Riskin Belirlenmesine Odaklanma	75
4.2.15. Yönetimin Riske Karşı Yaklaşımlarını Değerlendirme	76
4.2.16. Mesleki Yargının Kullanılması	77

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. TÜRKİYE’DE DENETİM KURULUŞLARININ MÜŞTERİYİ RED KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1. Araştırmanın Amacı Kapsamı ve Kısıtları	80
5.2. Araştırmanın Metodolojisi	81
5.2.1. Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı	81
5.2.2. Örneklem Süreci	81
5.2.3. Literatür Taraması	81
5.2.4. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri	85
5.3. Araştırmanın Bulguları	88
SONUÇ	99
KAYNAKÇA	104
EKLER	112
ÖZGEÇMİŞ	119

ÖZET

Günümüz Türkiye şartlarında bağımsız denetime tabi olan işletme kapsamının artışına paralel olarak bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının sayısı da hızlı bir artış göstermiştir. Denetlenen işletmelerin finansal tablolarındaki hatalardan ve hilelerden dolayı bağımsız denetçinin denetim riskini hedeflenen düzeye indirememesi yapısal risk faktörünü ve kontrol ortamlarının risk seviyelerini doğru tespit ederek denetim riskinin makul bir düzeyde sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle denetçinin hangi durumlarda yapısal riskin kabul edilebilir olmadığına karar vermesi veya yapısal riski çok yüksek olsa dahi kontrol testleri sonucu denetim riskini hedeflenen düzeye indirebileceğini yorumlanması ve bazı ölçek yeni yöntemlerle ulaştığı sonuca bağlı kararını vermesi gerekmektedir.

Çalışmamızda, bağımsız denetçilerin, denetim öncesi müşteri firmayı ve sektörü tanıma, firma hakkında bilgi ve referans toplama ve denetime olan ihtiyacın bilinmesi ayrıca varsa önceki denetçi ile görüşülerek firmanın finansal durumu ve yönetimin profili hakkında bilgi alınarak, bu denetim işinin etik kurallar gereği mesleğin itibarına leke düşürecek bir durum taşımadığı farkındalığı ile denetim öncesi yapısal riski ve kontrol riski analizini hangi politika ve prosedürlerle yapıldığını araştırarak, denetçinin hangi durumlarda müşteriyi kabul veya reddetme kararı aldığı incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim riski, Yapısal risk, Yapısal risk unsurları, Risk Değerlendirme Yöntemleri.

ABSTRACT

EVALUATION OF THE ROLE OF INHERENT RISK ON ACCEPTABILITY OF INDEPENDENT AUDIT RISK FOR THE AUDIT ENGAGEMENT

Today the number of companies' subject to independent audit in Turkey has increased in parallel to the number of independent auditors and audit firms. This fact is accompanied by a gain on the one hand for auditors and a risk on the other hand. Failing to calculate the risk of finding positive or conditionally positive reports that the auditor should choose one of the limited number of audit firms and the risk aspect is that the independent auditor cannot fully respond to the management's claims due to mistakes and missteps in the financial statements of the companies, it will have reported incorrectly. It should be ensured that the audit risk is at a reasonable level by correctly identifying the inherent risk factors and the risk levels of the control environments. In this case, the auditor decides in which circumstances the inherent risk is acceptable and in which cases he accepts the client using his / her professional reasoning in the light of the data obtained from the audit risk method and the analysis that the risk of the control tests is too low even if the inherent risk is very high the process of adapting to the rejection of the engagement, its interpretation.

We tried to reach out to the conclusion, independent auditors should be informed about the company and the industry before the acceptance of the audit, considering the need for collecting information and reference about the company and also the need for the audit and if there is a consultation with the previous auditor, by examining the policies and procedures for analyzing the structural risk and control risk before the audit and examining the decision of the auditor to accept or reject the client in order to investigate the role of the evaluation of the inherent risk.

Keywords: Audit risk, Inherent risk, Inherent risk elements, Risk Assessment Methods.

TABLolar LİSTESİ

TABLO - 1. Soru 1 de Denetim müşterinizin dürüstlüğü ile ilgili kalite kontrol şartlarını nasıl yerine getiriyorsunuz?	90
TABLO - 2. Soru 2 de Denetimde etik hükümlere uygunluğu hangi politika ve prosedürlerle sağlıyorsunuz?	91
TABLO - 3. Soru 3 de Firmanızın denetim müşterisinin ihtiyaçlarını sağlayabilecek beceri ve kapasitesini hangi prosedürlerle belirliyorsunuz?	92
TABLO - 4. Soru 4 de Yapısal risk ve kontrol riskini hangi ölçek ve hangi yöntemle belirliyorsunuz?	93
TABLO - 5. Soru 5 de Denetim riskini kabul edilebilir düzeye çekebilmek için denetim müşterinizin kabulü aşamasında önemli yanlışlık riski aşağıdakilerden azami hangi düzeyde olmalıdır?	94
TABLO - 6. Soru 6 da Denetim risklerini denetim sürecinde daha gerçeğe yakın olarak belirlediğinizde maliyet ve süre bakımından karşınıza çıkan ilave yükleri müşteriye ne ölçüde yansıtılabiliyorsunuz?	95
TABLO - 7. Soru 7 de Denetim işinden önceki yılda maliyet ve süre bakımından zarar ettiğiniz takdirde içinde bulunduğunuz yıl denetim ücretini ne şekilde uyguluyorsunuz?	95
TABLO - 8. Soru 8 de Firmanızın müşteri kabul kriterlerine uygun olan işletme ile sözleşme imzalandıktan sonra, önemli yanlışlık riski ve dolayısıyla denetim tiski yüksek olan bir işletme işe karşılaştığınızda ne yapıyorsunuz?	96
TABLO – 9a. Soru 9a. da Denetim müşterisinin yapısal riskinin yüksek olması müşteriye ret için gerekçe oluşturur.	97
TABLO – 9b. Soru 9b. de Denetim müşterileri, denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanırlar.	97
TABLO - 10. Soru 10 da Denetimde yapısal risk unsurları bakımından aşağıdaki şıklardan en önemli olan 5 tanesini işaretleyiniz.	98

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL – 1. Denetim Risk Süzgeci	9
ŞEKİL – 2. Yapısal Risk %90 ve Kontrol Riski %50 iken Denetim Riski	27
ŞEKİL – 3. Kontrol Riski %90 ve Bulgu Riski %20 iken Denetim Riski	28
ŞEKİL – 4. Yapısal Risk %50 ve Kontrol Riski %90 iken Denetim Riski	29
ŞEKİL – 5. Kontrol Riski %50 ve Bulgu Riski %20 iken Yapısal Risk	30
ŞEKİL – 6. Kontrol Riski %70 ve Bulgu Riski %20 iken Yapısal Risk	31
ŞEKİL – 7. Denetim Riski %10 ve Bulgu Riski %20 iken Yapısal Risk	32
ŞEKİL – 8. Denetim Riski %1 ve Kontrol Riski %50 iken Yapısal Risk	33
ŞEKİL – 9. Denetim Riski %5 ve Kontrol Riski %60 iken Yapısal Risk	34
ŞEKİL – 10. Kontrol Riski %50, Bulgu Riski %20 ve Denetim riski %1-%10	35
ŞEKİL – 11. Kontrol Riski %60, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1-%10	36
ŞEKİL – 12. Kontrol Riski %70, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1-%10	37
ŞEKİL – 13. Kontrol Riski %80, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1-%10 ...	38
ŞEKİL – 14. Kontrol Riski %90, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1-%10	39
ŞEKİL – 15. Kontrol Riski %99, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1-%10 ...	40

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Sertifikalı Hile İncelemeleri Birliği
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BİST	: Borsa İstanbul
BR	: Bulgu Riski
CEO	: (Chief Executive Officer) Yönetim Kurulu Başkanı
CFO	: (Chief Financial Officer) Finans Yöneticisi
CAO	: (Chief Accounting Officer) Muhasebe Yöneticisi
DR	: Yapısal Risk
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDR	: Kabul Edilen Denetim Riski
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KR	: Kontrol Riski
SAS	: Statement on Auditing Standards / Denetim Standardı
SAS 47	: Statement on Audit Standards 47 (47 No' lu Denetim Standardı)
SEC	: Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Türkiye’de bağımsız denetimin, Sermaye Piyasaları Kurulu’ndan lisanslı ve Kamu Gözetimi Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetçi Resmi Siciline kayıtlı denetçiler tarafından kurulan Bağımsız Denetim firmaları tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetim güvence hizmeti olarak üç taraf arasında sonuca bağlanan bir süreçtir.

Öncelikle bağımsız denetim faaliyetine başlanılabilmesi için, müşteri işletmeden gelen bağımsız denetim işini kabul etmesi şarttır. Denetçi firma, müşteri işletmeden gelen denetim işini kabul etmesi halinde iki firma arasında denetim sözleşmesinin imzalanması sonucu ancak denetim faaliyetine başlanabilir. Finansal tablolardaki verilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin ölçüsü paydaşlar açısından önem arz etmektedir. Doğru ve güvenilir verilere ulaşmadaki engeller sebebiyle bu bilgileri içeren verilerin güvenilirliğinin sağlanmasının yapılması, raporlanması ve son olarak onaylanması bir ihtiyaçtır. Bağımsız denetim süreci finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştıran ve analizleri sonucunda raporlamayı ifade eder. Bağımsız denetçinin asli görevi ise işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların olası gerçekleri açık, doğru ve dürüst bir şekilde belirtip belirtmediği hakkındaki görüşünü mesleki muhakeme gücünü kullanarak ve denetim için gerekli kalite kontrol standartlarını yerine getirerek, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanmış olduğu raporu dürüst ve tarafsız bir şekilde açıklamasıdır.

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır.

Bağımsız denetimin Türkiye’de ortaya çıkması ve gelişmesindeki en büyük etken Sermaye Piyasaları Kurulu’nun (SPK) kurulması olmuştur. SPK’nın kurulması ile birlikte halka açık anonim şirketlere bağımsız denetimden geçme zorunluluğu getirilmiştir. Bu vesile ile Türkiye’de yatırım yapmaya hazırlanan çokuluslu firmalar ancak bağımsız denetimden geçmiş güvenilir işletmelere yatırım yapmayı tercih etmişlerdir. Bu gelişmeler ışığında bağımsız denetimde küresel olarak hizmet veren firmalar sırasıyla Türkiye’de faaliyet alanlarında yerlerini almaya başlamışlardır.

Sonrasında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile denetim mesleği kavramsallaşmış, gelişen Türkiye çerçevesinde yasal otoriterlerin yaptığı düzenlemeler ile birlikte denetim işletmeleri kurulmaya başlanmış ve bağımsız denetim sektörü ortaya çıkmıştır.

Kabul gören işletmelerin kendi bünyelerinde oluşturdukları mali tabloların, bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenerek rapora bağlanması sonucu bu mali tablolara olan güvenin artacağı aşikârdır. Buradan hareketle işletmeye mevcut ortak olan veya ortak olmaya aday diğer üçüncü şahıslar firmanın finansal durumuna ilişkin değerlendirmelerini daha güvenli ve sağlıklı bir şekilde yapmış olurlar. Çünkü bağımsız denetimden geçmiş ve hakkında bir görüş oluşturulmuş mali tabloların kamuya vermiş olduğu güven söz konusudur. Diğer taraftan bağımsız denetçinin mali tablolardaki hata veya hileleri gerekli kontrol prosedürleri ile tespit edemeyip bu mali tablolar hakkında yanlış bir görüş verme ihtimalide göz önünde bulundurmamak gerekir.

Bağımsız denetçi, denetimin her aşamasında belirli ölçeklerde denetim riski adı verilen risk ile karşı karşıyadır. Denetçi denetimin ilk aşamasında müşteri işletmeden gelen denetim teklifi değerlendirirken, müşteri firma hakkında topladığı bilgiler (Sektör, Yönetim, Sosyal Medya) neticesinde kendi mesleki muhakeme gücünü de kullanarak, belirlemiş olduğu denetim riskinin üstünde bir risk varsa ilk aşamada müşteri firmayı ret etme olasılığı yüksektir.

Eğer risk, işi ret edecek kadar yüksek değil makul bir seviyede ise denetim işini kabul eder ve sözleşme imzalanır. Daha sonraki planlama aşamasında denetçi risk unsurlarını öncelikli olarak değerlendirir ve denetim faaliyetini buna göre planlar. Risk derecesinin yüksek olarak kabul edildiği hesap kalanları alanlarına daha yoğun bir denetim çalışması yapılırken, risk derecesi düşük olan hesap kalanlarına ilişkin denetim çalışması daha seyrek olarak planlanacaktır.

Bağımsız denetimi yürütme aşamasında denetçi karşılaştığı olay ve durumlarla denetim riskini daha net edebilir ve yapmış olduğu denetim planlamasını tekrar gözden geçirmesi ve gerekirse revize etmesi gerekebilir.

“Denetçi denetim riskini asla sıfıra indiremez, denetçi denetim çalışmalarını bitirip, raporu hazırlama ve kamuoyuna sunma aşamasından sonra, derecesini kesin olarak saptayamadığı denetim riskini resmen üstlenmiş olur”

Bağımsız denetçiler denetim işinin kabulü aşamasından denetim raporunun hazırlamasına anına kadar geçen süreçte çalışmalarını titizlikle yürüterek var olan denetim riskini en aza indirmeye çalışırlar. Bu sayede yanlış bir görüş verme olasılıkları düşer veya en aza indirme çabası içinde olurlar.

‘Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi’ isimli çalışmamın amacı, Denetim müşterisinin seçilmesi ve işin kabulü aşamasından başlayarak, bağımsız denetim faaliyetinin esnasında yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskinin tüm süreçlerinde denetim riskinin önemini ve bağımsız denetçinin rolünü açıklamaktır.

Bu amaca ulaşmak kaydıyla; birinci bölümde bağımsız denetimde yapısal risk ve denetim riski ile ilgili kavramsal çerçeve, denetim risk bileşenleri, denetim risk modeli, denetim risk süzgeci birbirleri arasındaki ilişkiler ve bağımsız denetimde yapısal risk kavramları arasındaki bağlantıyı ayrıntılı bir şekilde irdelenmiştir.

İkinci bölümde; bağımsız denetimde yapısal risk ve müşteri kabul süreci safhaları ve denetçi açısından yapısal riskin kabul edilebilirlik düzeyi sayısal varsayımlarla incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; yapısal riskin, denetçi açısından müşterinin kabul edilebilirlik düzeyi üzerindeki rolü değerlendirilerek, bağımsız denetçinin yapısal riski değerlendirmesinde dikkate alacağı hususlar üzerinde denetçiyi en çok etkileyen durum ve olaylar açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde; Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının yapısal riski değerlendirme yöntemleri üzerinde müşteriye red durumunun uygulama araştırması mülakat ve anket yöntemi ile yapılmıştır. Bağımsız denetimde denetçilerin müşteri kabulü öncesinde yaptıkları kalite kontrol standartları ve müşteri işletmenin çevresini tanıma aşamasında uyguladıkları analiz yöntemlerine dayalı olarak yapılan araştırmada denetimde müşterinin red durumunun sonuçları açıklanmıştır.

Beşinci bölümde ise, Türkiye’de denetim kuruluşlarının müşteriye red kararlarının değerlendirilmesi hususunda yapılan araştırmaya ait amaç, kapsam ve kısıtlar belirtilmiştir. Araştırmanın metodolojisi kısmında veri ve bilgi toplama yöntemleri, örnekleme süreci ve araştırmanın modeli ve değişkenleri açıklanmıştır. Son olarak araştırmanın bulguları ve ankete verilen cevaplar değerlendirilecek sonuca ulaşılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. BAĞIMSIZ DENETİMDE YAPISAL RİSK VE DENETİM RİSKİ İLE İLGİLİ KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Denetim Riski

“Denetim riski, önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir mali tablo hakkında istemeden olumlu görüş verme olasılığıdır.”¹ Şeklinde tanımlanmaktadır.

Başka bir deyişle, denetçilerin uyguladıkları analitik incelemeler ve kalite kontrol prosedürleri çerçevesinde önemli hata ve hileleri ortaya çıkartamamaları ihtimaliyeti olarak adlandırılabilir. Denetim riskleri denetim çalışmalarının bütün aşamalarında denetçinin mutlak karşılaşılabileceği bir durum olmakla birlikte, bunun asla tamamıyla ortadan kaldırabilmesi muhtemel değildir. Bağımsız denetçiden beklenen karşılaştığını denetim riskini en aza indirebilmesidir. Bu açıdan denetim riskini azaltan unsur, denetimin güvenilirliğidir.

Ayrıca “Denetim riski, denetçinin denetim standartlarına uygun bir denetimi gerçekleştirmemesi ve gerekli özeni göstermemesi sonucu ortaya çıkar”² görüşü de denetim riskinin çoğunlukla her ne kadar yönetimin sunmuş olduğu mali tablolardan kaynaklandığı varsayımı karşısında denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerine bağlı olarak gözden kaçan veya yetersiz kalan analizler sonucu ortaya çıkan denetim riskinin, aslında denetçinin sorumluluğunda olduğu bilinmektedir.

“Denetim riski denetçi tarafından kabul edilebilir bir düzeyde oluşturulur”³

“Risk derecesinin normal, yüksek veya düşük olması denetim testlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemede önemli rol oynamaktadır”⁴

¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 7.Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd.Şti., Yayın no 457, İstanbul, 2015, s.111

² Münevver Yılcı, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Yayın no 522, Eskişehir, 2013, s.33

³ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu yayını, Yayın no.132, 1999, s.50

⁴ Seval Kardeş, **Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Yayın no.29, İstanbul, 1996, s.14

1.1.1. Denetim Riski Kavramı ve Özellikleri

Denetim riski kavramı en geniş anlamda denetçiye işletme yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların içerdiği hata veya hileden kaynaklı uygunsuzluklar sonucu istemeden doğru olmayan bir görüş vermesini ifade eder. Denetim riskinin en belirgin örneği ise yönetimden gelen yanıltıcı beyanları denetçinin ortaya çıkartamaması nedeniyle olumlu bir görüş verebilmesidir.

Risk her zaman yapısı itibariyle bir olumsuzluk içerir. Bu sebeple riske konu olan işlem veya durumun olumsuz olma ihtimalinin olumlu bir sonuç verme ihtimalinden daha büyük olduğu durumlarda ortaya çıktığı görülmüştür.

Denetim riski, denetimin organize ve çok iyi planlandığı durumlarda dahi her zaman bahse konu olmuştur. Elbette ki bu riskin sıradan plansız ve dikkatsizce işlem yapan denetçiler tarafından yapıldığı durumlarda riskin çok daha yüksek olması doğal bir sonuç olarak gözükmemektedir.

“Denetçiler, denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeyi için kabul edilebilirliğin çok düşük olması dışında resmi bir standarda sahip değildirler. Denetim riski, denetim performansı için bir kavramsal ‘kalite kriteri’ dir.”⁵

Denetim riski en açık haliyle ve en belirgin özelliği itibariyle denetimin her alanında olmasıdır. Varoluşu ve doğası gereği denetim işinin alınmasından raporlama aşamasına kadar geçen süreçte denetçi açısından bulgu riski veya ortaya çıkartmama riski olarak adlandırılan risk türüdür. Bu risk denetçinin aleyhine işlemesi ve sonuçta yeterli ve uygun kanıt toplayamayarak ilgili denetim raporunda sehven olumlu bir görüş vererek kendisini ve firmasını tehlikeye sokması durumu ifade eder.

⁵ Ferruh Çömlekçi vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın no 1585, Eskişehir, 2008, s.40

1.1.2. Denetim Riski Bileşenleri

Denetim risk modeline göre denetim risk bileşenleri üç temel risk elemanından oluşur; Bunlar 1.Yapısal Risk, 2.Kontrol Riski ve 3.Bulgu Riski' dir.

Yapısal risk, denetlenmesi yapılacak olan işletmenin finansal tablolarında işletmenin sektöründen kaynaklı olabilecek önemli hata ve usulsüzlükler içeren yanlışlıkların bulunabilmesidir. Yapısal risk değerlendirilmesinde iç kontrol sistemi ve mekanizmasının olmadığı varsayılmaktadır.

Kontrol Riski, işletmenin iç kontrol sistemi ve işleyişine bağlı olarak kullandığı prosedürlerle olası hataları önlemek veya ortaya çıkartmaktaki başarısızlığından meydana gelir.

Bulgu Riski, denetlenecek işletmenin finansal tablolarındaki hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit edememesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bulgu riski tamamıyla denetçinin kontrolünde olup hata ve hileleri ortaya çıkartabilmesindeki becerisi kendi mesleki yeterliliği ve muhakeme gücüne bağlıdır.

1.1.3. Denetim Risk Modeli

“Denetim risk modeli denetim faaliyetinin planlanma aşamasında her denetim alanı ile ilgili ne kadar kanıt toplanması gerektiğini tespit etmek için kullanılır.”⁶
“Denetçi, denetim planlaması aşamasında her işletme iddiası için uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim risk modelini oluşturmaktadır.”⁷

Denetim risk modeli analizi ile denetçi, ne kadar riske katlanacağını, ne kadar kanıt toplaması gerektiğini ve ne kadar belirsizliği tolere edeceğini tespit eder.

⁶ Alvin A.Arens, James K. Loebbecke, **Auditing-An Integrated Approach**, Prentice-Hall, Inc. New Jersey, 1991, s.255

⁷ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.117

“Denetim risk modeli üç temel risk unsurundan oluşmaktadır.”⁸

I- Yapısal (Doğal) Risk (Inherent Risk),

II-Kontrol Riski (Control Risk),

III-Bulgu (Ortaya Çıkartma) Riski (Detection Risk).

Denetim risk modelinde yer alan unsurlardan, yapısal risk ve kontrol riski işletmelerin iç ve dış çevreleriyle ilgili olduğundan, denetçinin denetim riskinin söz konusu unsurları üzerinden doğrudan bir etkisi olamamaktadır. Dolayısıyla denetim riskinin mümkün olan en az düzeye indirmeyi amaçlayan ve denetçinin etki edebileceği tek unsur olarak bulgu riski diğer bir deyişle tespit edememe riski kalmaktadır.⁹

⁸ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.112

⁹ A. Eilifsen, W.F. Messier, S.M. Glover ve D.F. Prawitt,(2010), **Auditing & Assurance Services**, McGraw-Hill Irwin, London, s.79.

1.1.4. Denetim Risk Süzgeci

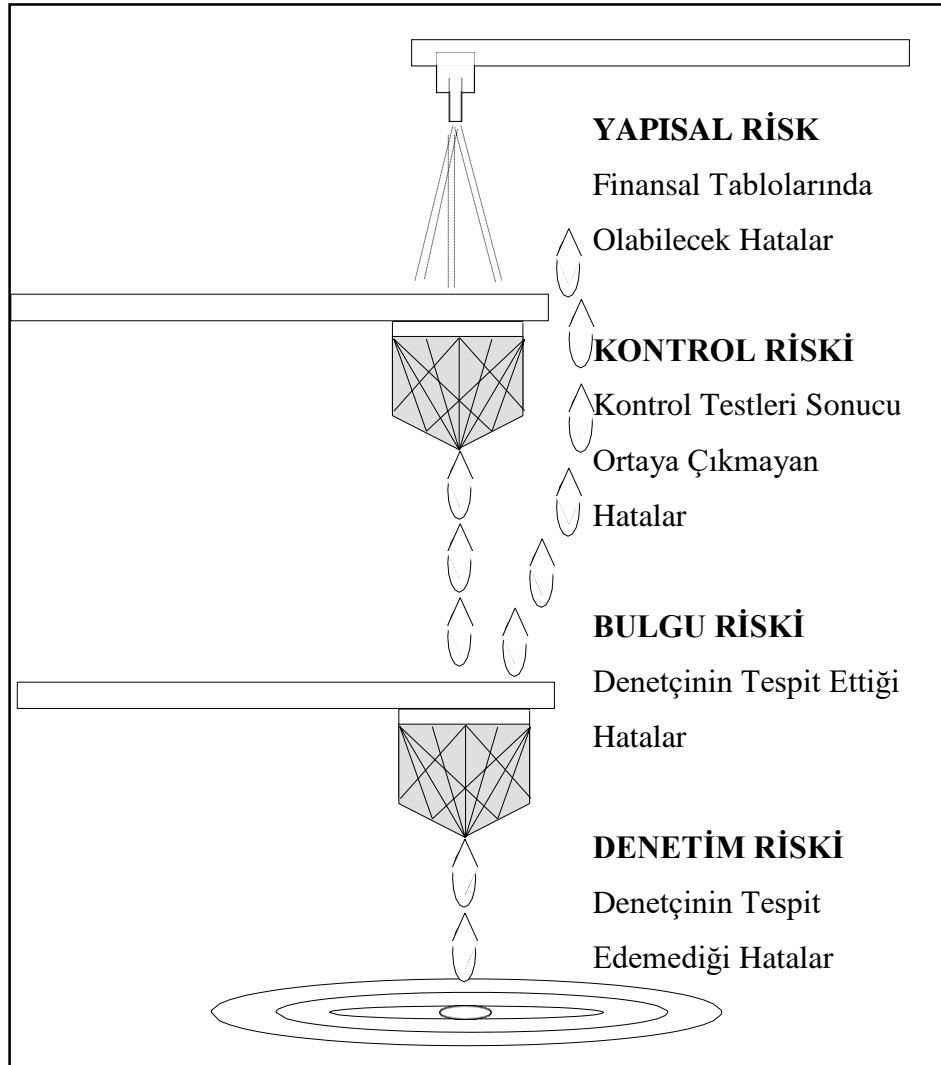
Denetim riski süzgecinde aşağıdaki şekilde görsel olarak anlatılmak istenen, denetim sürecinde denetçinin müşterinin mali tablolarında olabilecek olası hataların varlığı yapısal riski dolayısıyla şekildeki açık olan musluğu ifade etmektedir.

İşletmeye ait iç kontrol prosedürlerinin etkisini de göz önünde bulundurarak şekildeki musluğun hemen altında yer alan ilk süzgeçte işletmenin iç kontrol sisteminin de denetiminden kaçan hataların bulunduğu görülmüştür.

Denetçi kontrolünde olan bulgu riski de işletmeye ait kontrol testlerinden kaçan hataların denetçi tarafından yapılan analiz ve çeşitli ölçekler sonucu ortaya çıkartılmaması ve ikinci süzgeçten de arta kalan damlalar denetçinin karşı karşıya

Olduğu denetim riskini yansıtmaktadır.

Şekil 1. Denetim Risk Süzgeci



1.1.5. Denetçi

Denetçi, denetim faaliyetlerini mesleki tecrübesi ve deneyimi ile sürdüren, bağımsız ve yüksek ölçüde ahlaki değerler barındıran yetenekli şahsiyettir. Sahip olmaları beklenen ve hatta gereken şahsi ve mesleki niteliklerinin yoğunluğu nedeni ile bağımsız denetçiler çoğu zaman gerçek bir kişilik olmaktan ziyade ideal bir karakter olarak görülmektedirler.¹⁰

1.1.5.1. Denetçinin Tanımı ve Özellikleri

“Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir.”¹¹ Anlaşılacağı üzere denetçi, mesleki bilgi birikimlerine sahip deneyimli ve bağımsız hareket eden yüksek ölçüde ahlaki değerler taşıyan, çalışma ortamlarında azami özen ve dikkat gösteren, yaptığı işin önemine haiz ve vasfına uygun bir kişiliğe sahip olmalıdır.

“Genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtildiği gibi, bir denetim çalışmasının ve bunun sonucu hazırlanan denetim raporunun güvenilir olabilmesi için denetçinin şu nitelikleri taşıması gerekir;

- Denetçi, bağımsız olmalıdır.
- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır.
- Denetçi, çalışmalarında mesleki özen göstermelidir.
- Denetçi, yüksek kişisel ve ahlaki nitelikler taşımalıdır.”¹²

“Mautz ve Saharaf (1961:135-138) İdeal bağımsız denetçiyi basiretli bağımsız denetçi olarak tanımlamış ve aşağıda belirtilen hususların bu basiretli bağımsız denetçi tarafından her zaman göz önünde bulundurulmasının önemini vurgulamışlardır.”

¹⁰ Ömür Kızılgöl, (2013) **Bağımsız Denetçi-Müşteri Firma İlişkilerinde Kullanılan Müzakere Teknikleri: Bir Araştırma**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Doktora Tezi), İstanbul, s.13.

¹¹ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.37

¹² Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Yayın no.486, İstanbul, 1995, s.17

- Basiretli bağımsız denetçi, başkaları için ortaya çıkabilecek her türlü makul olmayan riski ve zararı öngörmesini mümkün kılacak ve hali hazırda mevcut bulunan her türlü bilgiye ulaşmak için gayret göstermelidir,
- Mesleki tecrübesini veya denetlenen işletmenin geçmişini göz önünde tutarak herhangi bir çalışan, departman, varlık veya işlem türü ile bağlantılı olarak ortaya çıkabilecek fazladan risklere hazırlıklı olmalıdır,
- Denetim faaliyeti planlanırken ve yürütülürken ortaya çıkabilecek her türlü olağandışı koşulları ve ilişkileri dikkate almalıdır,
- Alışılmadık durumları fark ederek bunlara karşı koşulların izin verdiği her türlü önlemi almalıdır,
- Görüşü açısından önemli olan konularda ilgili cevaplanmamış soruları veya şüpheli durumları açıklığa kavuşturmalıdır,
- Uzmanlık alanı ile ilgili her türlü gelişmeyi yakından takip etmelidir,
- Yardımcılarının çalışmalarını gözden geçirmenin önemini kavramalı bu öneme uygun olarak söz konusu gözden geçirmeleri gerçekleştirmelidir.¹³

1.2. Bağımsız Denetimde Risk Modeli

Bağımsız denetimin temelini oluşturan risk modeli üç ana risk unsurundan meydana gelir. Bunlar 1- Yapısal Risk, 2- Kontrol Riski, 3- Bulgu Riski' dir.

1.2.1. Yapısal Risk

Yapısal risk müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin olmaması durumunda; bazı işlem türlerinin belli yapısal ve çevresel özellikler nedeniyle yanlış kaydedilmesi veya hiç kaydedilmemesi, bu yanlış kayıtların birleşerek önemli bir tutara ulaşması ve

¹³ David N., Ricchuite (1992), **Auditing, Third Edition**, South Western Publishing, Cincinnati, Ohio, s.30

böylece işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içermesi olasıdır.¹⁴ Şeklinde tanımlanmaktadır.

KGK ‘nun yayınlamış olduğu BDS200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standardına Uygun Olarak Yürütülmesi” ilgili tebliğde, yapısal riskin: “İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur”¹⁵

Yapısal risk, iç kontrolü oluşturan sisteminin olmadığı varsayılarak hesap kalemlerinin önemli hata veya hilelerden etkilenme olasılığını yansıtır.

1.2.2. Kontrol Riski

Kontrol riski, bir hesap veya işlem akımından meydana gelebilecek önemli bir yanlışlığın işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi ya da ortaya çıkarılamamasıdır.¹⁶

SPK Tebliğ’i 8(b)’ de kontrol riski “münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememe olasılığı” olarak tanımlanmıştır.

¹⁴ Hayrettin Usul, **Bağımsız Denetim**, 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Yayın no.545, Ankara, 2015, s.90

¹⁵

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%20B1/DENET%20C4%20B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf

¹⁶ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Baskı, Türkmen Kitabevi, Yayın no.344, İstanbul, 2010, s.228

1.2.3. Bulgu Riski

Bulgu riski, ortaya çıkarma riski olarak da adlandırılır. Denetçinin finansal tablolarda bulunan önemli kabul edilebilecek bir hatayı bulmada başarısız olma olasılığıdır.¹⁷ Başka bir ifadeyle bulgu riski, denetçinin uyguladığı analizler ve denetim prosedürlerinin yeterli olmaması nedeniyle karşılaştığı risk türüdür. Yapısal riskin ve kontrol riskinin aksine bulgu riski, denetçinin mali tablolar üstünde uyguladığı denetim prosedürleri ve analitik çalışmaları etkisiyle asgari seviyeye çekilebilecek bir risk unsurudur.

1.2.4. Denetim Riski

Denetim riski, Bağımsız denetçinin uygun bir görüş oluşturmama riskidir. Önemli yanlışlıkların olduğu finansal tablolar hakkında olumlu bir denetim görüşü verme olasılığı denetim riskini ifade eder.¹⁸ Diğer bir deyişle, bağımsız denetçinin finansal tablolar üstünde riski düşük belirlemek istemesi sonucu olarak önemli yanlışlıkların olmadığı konusunda azami güvenilirlik ile ölçüm yapmak istemesi halinde ortaya çıkar. Günümüz iş dünyasının en önemli sorunlarından biri güvenilir ve güncel muhasebe bilgileri edinmeye olan ihtiyaçtır.¹⁹ Tanıma bakıldığında genel olarak denetçiden beklenen, İşletmenin mali tabloları hakkında mantıkla bir görüş oluşturabilmesidir.²⁰ Günümüzde muhasebe bilgilerinin değerini, yeterlilik, doğruluk ve zamanlılık kavramları belirlemektedir. Ayrıca zamanında elde edilemeyen bilgiler ne kadar yeterli ve doğru olursa olsun önemli bir değer taşımamaktadır. Aynı düzeyde zamanında elde edilen doğru bilgilerde kapsamı itibariyle yetersiz kalıyorsa değersiz kabul edilirler. Kısaca özetlemek gerekirse, muhasebe verileri yeterlilik, doğruluk ve zamanlılık özelliklerinin üçünü bir arada sağlamıyorsa, bahse konu muhasebe verilerinin değersizliğinin akabinde taşıdıkları riskten de söz etmek gerekir. İşletmenin mali tablolarında yer alan bilgiler, ilgili tarafların işletmenin belirli dönemlerindeki

¹⁷ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.115

¹⁸ Ersin Güredin, a.g.e., s.229

¹⁹ Tom Lee, (1986), **Company Auditing 3 Ed.**(Berkshire: Van Nostrand Reinhold (UK) Co. Ltd.), s.176

²⁰ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.105.

faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi edinebilecekleri temel kaynaklar arasında yer almaktadır.

Muhasebe denetimi; İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.²¹ Tanıma bakıldığında mali tabloların denetiminde amacın “mali tablo ve eklerinde sunulmuş olan bilgilerin G.K.G.M.İ. ne olan uygunluk derecesi hakkında bir görüşe varmak”²² sonucuna ulaşılabilir. Bu bağlamda, bağımsız denetçinin yürüttüğü denetim çalışmaları sonucunda ulaştığı görüş, denetlenen mali tablolardan istifade edip karar alanlar açısından yüksek ölçüde önem taşımaktadır.

Denetçinin, denetim çalışması sonucunda ulaştığı sonuç birçok unsurun etkisinden sebep yanlış veyahut doğru olabilir. Denetçinin ulaştığı sonucun doğru olması hem kendisi hem de mali tablo kullanıcılarının lehine sonuçlar çıkarabilir. Ancak bunun aksi bir durumda denetim görüşünün hata içermesi ihtimalide olası bir durumdur ve bu durumda denetim riski olarak denetçinin karşısına çıkar. İlk tanımda, denetçi açısından denetim riski; “önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan mali tablo hakkında istemeden olumlu görüş bildirme olasılığı”²³ olarak ifade edilmektedir. Tanımda yer verilen hata kavramında belirtilen maddi hataların varlığı ve düzensizlikler ise ilgili mali tabloların G.K.G.M.İ. ne ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine aykırı olması nedeniyle usulsüzlükler içerdiğinden bahsedilmektedir.

Denetçinin yukarıda anlatılmak istenen hata ve usulsüzlükler barındıran mali tablolar hakkında oluşturduğu rapor sonucu olumlu bir görüş bildirmesinin beraberinde getirdiği sonuç denetim riskini ifade eder. Özetle bağımsız denetçi uygulamış olduğu denetim prosedürleri ve analizler sonucunda söz konusu önemli hata ve usulsüzlükleri ortaya çıkartamamıştır. Başka bir tanımda ise denetim riskini; “denetime sunulan mali tabloların önemli hatalar içermesi ve bu önemli hataların

²¹ Ersin Güresin, a.g.e., s.11.

²² Nejat Bozkurt, a.g.e., s.29.

²³ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.111.

denetim prosedürlerince ortaya çıkartılmama ihtimallerinin bir birleşimi”²⁴ olarak ifade etmektedir.

Denetim riskini farklı açıdan algılayan bir tanımda “ bir hesap bakiyesinde kabul edilebilir seviyeden daha büyük bir seviyede hatalar bulunması ve denetçinin bu hataları ortaya çıkartmakta başarısız olması”²⁵,nı denetim riski olarak tanımlamaktadır.

²⁴ Grant Thornton, (1986), **Audit Manual**, (London; Longman Group (UK) Ltd.), s.51.

²⁵ D.H. Taylor ve G.W. Glezen, (1997), **Auditing: An Assertions Approach** (Toronto: John Wiley & Sons. Inc.), s.427.

İKİNCİ BÖLÜM

2. YAPISAL RİSK VE BAĞIMSIZ DENETİMDE MÜŞTERİ KABUL SÜRECİ

2.1. Yapısal Riskte Genel Bir Bakış

Denetim riski bileşenlerinden biri olan yapısal risk denetim faaliyetini etkileyen en önemli unsurlardan birisidir. “Yapısal risk; hiçbir kontrol yapısı ögesinin olmadığı varsayımı altında, bir iddianın önemli bir hataya karşı hassasiyetidir”²⁶ Yapısal risk, bağımsız denetime konu firmanın iç işleyişiyle alakalı kontrol sistemlerinin etkisi göz ardı edildiğinde oluşabilecek hataların varlığını yansıtmaktadır.

“Yapısal risk koşulları tarafından etkilenmesi ihtimali en yüksek olan denetim hedefleri- diğer bir ifade ile mali tablo iddiaları (çevrenin notu) – değerlendirme, haklar ve borçlar ile sunuş ve açıklamadır”²⁷

Anlamı itibariyle anlaşılacağı üzere, yapısal risk, denetimi yapılacak olan işletmenin faaliyet yapısındaki zafiyetlerden etkilenmektedir. Bu zafiyetler işletmenin içsel veya dışsal faktörlerden etkilenmesi sonucu ortaya çıkıyor olabilir. İçsel faktörler olarak işletmenin kendi iç kontrol yapısı, yönetimin tutumu, işletmenin finansal ve idari yapıları, çalışanların bilgi ve becerileri vs. kapsamaktadır. Dışsal faktörler ise de işletmeyi çevreleyen koşullar, faaliyet alanı, sektördeki rekabet düzeyi, Türkiye ekonomisindeki yeri, işletmeyi bağlayıcı nedenlere ilişkin hukuki ve ticari bağlantılara ait risklerde bu kapsamda incelenmektedir.

Yapısal riski incelerken, nispi risk arasındaki ilişkiden de söz etmek gerekir. “Nispi risk kavramı yapısal riskle yakından ilgilidir. Denetim uygulamasında, nispi risk, daha az ya da daha çok yapısal risk içeren koşullara işaret eder”²⁸

²⁶ J.D. Wilson ve S.J. Root.(1989), **Internal Auditing Manual 2 nd Ed.** (Boston. Massachusetts: Waren, Gorham & Lamont), s.14-15.

²⁷ Vincent M. O'Reilly ve diğerleri, (1985), **Montgomery's Auditing 11 th Ed.** (Toronto: John Willey & Sons Inc.), s.175.

²⁸ J.C. Robertson, (1996), **Auditing 8 th Ed.** (Chicago: Richard D. Irwin Inc.), s.154.

2.1.1. Yapısal Riskin Unsurları

Yapısal risk belli durumlarda firmaya ait tüm varlıkları, bazı durumlarda ise yalnızca belirli hesap bakiyelerini etkiler. İşletmenin tüm varlıklarını etkileyen faktörler bir tanımda şöyle sıralanmıştır: “(1) Çıkar çatışmaları, (2) İşletme sermayesindeki kritik kısıtlar, (3) Yönetimin faaliyet sonuçlarında hileye başvurma eğilimi ve (4) Yönetim ve muhasebede kilit noktadaki personelin yüksek değişim hızı”²⁹. Hesapları etkileyen faktörlerde şu şekilde sıralanabilir: “ihtilafli muhasebe belgeleri, denetimi zor olan işlemler ve bakiyeler, hesaplamaların karmaşıklığı, muhasebe tahminlerinin güvenilirliğini sağlayan yönetim prosedürleri, belli varlıkların zarara, hırsızlığa ya da hileye karşı hassasiyeti”³⁰

Dışsal faktörlerle ilgili risklerden bahsetmek gerekirse yine nispi risk içeriği kapsamında mesela; bazı sektörler yapısal sebeplerle diğerinden daha riskli sayılabilirler, “yeni gelişen yüksek teknoloji bir sektör, kararlı bir aracılık sektörüne nazaran her türden hataya daha müsaittir”³¹. Türkiye’de yasal mevzuatlarda açıkların bulunduğu durumlarda, daha sıkı düzenlenmiş kanunların bulunduğu bir duruma göre hile ve hataya daha meyillidir.

Belli durumlarda işletme açısından içsel ve dışsal faktörleri aynı anda bünyelerinde barındırırlar; “Sektöre nispeten tutarsız karlılık, ekonomik faktörlere karşı aşırı hassas faaliyet sonuçları, devamlılık sorunları geçmiş dönemlerde tespit edilmiş büyük, bilinen ve muhtemel hatalar, yönetimin muhasebe bilgisinin yetersiz olması vs.”³² Yapısal riski oluşturan unsurlar irdelendiğinde, denetçinin bu unsurlar üzerinde herhangi bir etkisinin olamayacağı anlaşılmıştır. Bu nedenle yapısal risk üzerinde denetçinin yapabileceği pek fazla bir şey yoktur.

²⁹ W.G. Kell, W.C. Boynton ve R.E. Ziegler, (1989), **Modern Auditing 4 th Ed.** (Toronto: John Wiley & Sons.Inc.), s.477.

³⁰ W.G. Kell, W.C. Boynton ve R.E. Ziegler, a.g.e., s.477.

³¹ A. Millichamp, (1990), **Auditing: A Complete Course Text 5 th Ed.** (London: DP Publications Ltd.), s.217.

³² O.R. Whittington ve Kurt Pany, (1995), **Principles of Auditing 11 th Ed.** (Chicago: Richard D.Irwin, Inc.), s.120.

Denetçi yapısal riski oluşturan unsurları en sağlıklı şekilde anlamak amacıyla işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü, Türkiye ekonomisindeki yeri, işletmeyi bağlayıcı hukuki ve ticari olayları gelişmeleriyle birlikte izleyerek özenle analiz etmelidir. Bu vesile ile denetçi yapısal risk unsurlarının işletmenin mali tabloları üzerindeki olumsuz etkilerini tahmin ederek uygulayacağı denetim prosedürlerini belirleyecektir. Yapısal risk her işletmede farklı yönleriyle ortaya çıkıyor olsa da birçok uzman için ve Türkiye şartlarında denetimin geneli itibariyle aşağıdaki yapısal risk unsurları denetçilerin karşılıklarına çıkmıştır;

- a) İşletmenin yapısı
- b) Yönetimin dürüstlüğü
- c) İşletmenin eğilimi
- d) Önceki denetim çalışmalarının sonuçları
- e) Denetimin ilk olması
- f) İlgili taraflar
- g) Olağanüstü işlemler
- h) İşletmede süregelen sorunlar
- i) Personeldeki sürekli değişim
- j) Teknolojik değişimler
- k) Ülkedeki siyasi istikrarsızlık
- l) Uluslararası yatırım ve ortaklıklar

Yukarı verilen yapısal risk unsurlarını bir örnekle incelemek gerekirse;

a) İşletmenin (sektör) yapısı;

İşletmenin yapısına bağlı yapısal risk faktörü bulunduğu sektörü ifade etmektedir. Finansal tabloları denetlenecek olan işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri yapısal riski doğrudan etkiler. Örneğin hızlı teknolojik gelişimin etkisini hissedilen bilişim sektöründe stokların değerini kaybetme ve mali tablolarında olduğun daha yüksek bir değerle gösterilme ihtimali oldukça yüksektir.

Ayrıca yüksek risk içeren sektörler olarak Türkiye de inşaat ve tekstil olarak gösterilmektedir. Örneğin bazı hesap kalanlarındaki yapısal risk düzeyi işletmenin yapısından (sektör) etkilenir. Uygun bir örnek verecek olursak bir tekstil fabrikasında daha fazla satılmayan ürün ve bir inşaat firmasında daha fazla satılmayan daire olduğu kabul edilmektedir. Bunun sonucu olarak stoklar ve alacaklar üzerindeki yapısal risk işleminin yapısal riskini artıracaktır.

Ekonomik belirsizlik içindeki bir sektörde faaliyet gösteren bir işletmenin alacaklarını ele aldığımızda, sektörün durgunluğundan faydalanmak isteyen borçlular bu işletmeye olan vadesi gelmiş borçlarını ödemek istemeyebilir. Bu durum işletmenin alacaklarının denetiminde, denetçiyi yüksek yapısal risk derecesi ile karşı karşıya bırakabilir. Denetçi, denetleyeceği işletmenin faaliyet konusuna uygun yasal düzenlemeler ve mevzuatın gerektirdiği şekilde, sektörde devlet müdahalelerinin olup olmadığı dikkate almalıdır. Örneğin tekstil sektöründe faaliyetini sürdüren ve ürettiği ürünlerin yüzde doksanlık bir kısmını yurtdışına ihraç eden bir işletmeye karşı ülke politikaları gereğince getirilebilecek kota sınırlamaları büyük ihtimalle işletmeyi pazarlama sıkıntısı içerisine sokacaktır. Bu unsurlar yapısal risk düzeyini doğrudan etkilemektedir.

b) Yönetimin dürüstlüğü;

Denetçi hile riskini belirlerken, yönetimin hile riskiyle ilgili anlayışını elde etmek ve yönetimin işletme içinde yapılmış hile bilgisine sahip olup olmadığını, yönetimin riskleri nasıl karşıladığını belirlemek için yönetimi soruşturmalıdır.³³

Dürüst davranmayan bir yönetim ekibinin kasıtlı olarak finansal tablolarda hile yapma olasılığı oldukça yüksektir. Denetçi belirli olgular sonucunda yönetimin dürüstlüğünden şüphe ediyorsa yapısal risk derecesini yüksek belirlemek durumunda kalır. Denetçi bilgi ve tecrübesi ile yönetimin dürüstlüğünden emin olduğu kanaatine varırsa denetim işini kesin olarak red edecektir.

³³ Nurten Erdoğan, “Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, s.25.

Ayrıca denetçi tüm finansal yetki ve karar mekanizmasının tek bir kişide toplandığı küçük bir işletme veya kurumsallığı tam anlamıyla uygulamayan bir aile şirketi ile karşılaştığı takdirde yapısal risk derecesini yüksek olarak belirmesi gerekecektir. İşletmede yönetimin dürüstlüğü ile alakalı olumsuz bir gelişme veya tutarsızlık olduğu zaman, bunun yansımaları doğrudan finansal tabloları etkilemektedir. Örneğin yönetimin dürüst olmaması durumunda ortaya çıkabilecek en önemli risklerden biri hata ve hile karışık olarak sunulan finansal tablo kalemleridir. Bir diğeri ise şirket varlıklarını kötüye kullanma ve suiistimal olarak sıralanabilir.

c) İşletmenin eğilimi;

İşletmenin eğilimi birçok durumda da yine yöneticilerin dürüst olmaması ve kendilerine bir yarar sağlayacağını düşünmeleri nedeniyle yapmış olduğu işlemlerle ortaya çıkardığı düzensizliklerden bir şekilde faydalanmaya çalıştıkları görülmüştür. Örneğin yöneticiler bankalardan kredi veya işletmeden ciro primi alabilmek için satışları ve karlılığı yüksek gösterme eğiliminde olabilirler. Başka bir örnek yöneticiler vergiden kaçınmak veya kar payı (temettü) dağıtmama gibi düşünce içerisinde olduklarında karlılığı düşürücü bazı hamleler yapmaları muhtemel bir sonuç olacaktır.

d) Önceki denetim çalışmalarının sonuçları;

Denetçi önceki yıllarda yapılan denetimlerde bulunan hataları dikkate almalıdır. Geçmiş denetimlerde tespit edilen hatalar cari denetim döneminde de devam ediyor olabilir. İşletmelerin hataları düzeltmeleri zaman alır. Bu sebeple cari yılda önceki yıllarda hatalı olan noktalar gözden geçirilir. Aynı hataların devam ediyor olma ihtimali yüksektir.³⁴ Bu hatalı alanlarda denetçi yapısal risk düzeyini yüksek tutar.

Önceki denetim çalışmalarının sonuçları denetçiler için bir trend analizi niteliğinde olduğundan, denetlenen işletmede geçmiş yıllarda ilgili hesap kalanına ilişkin rastlanan hataların devam eden yıllarda da süre gelme olasılığı yüksek gözükmektedir.

³⁴ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.113.

Denetçiler önceki denetim çalışmalarında hata bulunan hesaplara ilişkin risk düzeyini yüksek tutarlar. Örneğin stok değerlendirme yöntemi veya amortisman yöntemi hatalı bulunmuşsa denetçi bu yönde yapısal risk düzeyini artıracaktır.

Diğer taraftan denetimlerde hiç hataya rastlanmamış bir denetim sahası ile karşı karşıya kaldığında bu olumlu durumu değerlendirir ve bu denetim sahası için yapısal risk düzeyini düşük belirler.³⁵

Önceki yıl denetimlerinde ortaya çıkan hataların ve bu hataların ortaya çıkmasının nedenleri olan eksikliklerin giderilip, giderilmediği denetçi tarafından tespit edilerek, ilgili hesap kalanı hakkında katlanılacak yapısal risk seviyesi belirlenmelidir.

e) Denetimin ilk denetim olması;

Denetimin ilk olması denetçi için en yüksek yapısal risk kriterlerinden birisidir. Denetim ilk olarak yapıldığında denetçinin işletmeyi ve çevresini henüz tam anlamıyla tanımaması nedeniyle nasıl bir risk ile karşı karşıya kaldığını bilmediğinden yüksek bir risk seviyesi belirleyecektir. Denetlenecek işletmenin yapısal riskini belirlemeye çalışan denetçi bu işletmeyi ilk kez denetlediğinde yapısal risk derecesinin yüksek olması beklenmektedir. Yinelenen denetimlerde ise denetçiler aynı işletme için ortaya çıkarma olasılığı olan hatalara daha hâkim olmuşlardır. Yinelenen denetimlerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi ilk kez yapılacak denetimlere oranla her zaman daha düşük olur.³⁶ İlk kez yapılan denetimlerde yapısal risk oranı sonraki denetimlere oranla daha yüksek olur. Her denetim sonucunda, işletmenin denetçi tarafından daha anlamlı bir şekilde tanınmasından dolayı yapısal risk seviyesi ileriki denetimlerde gitgide düşecektir.

³⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.113.

³⁶ Seval Kardeş, a.g.e., s.11.

f) İlgili taraflar;

İlgili taraflardan kasıt, denetimi yapılacak olan işletmenin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri belirtilmek istenmiştir. Denetlenecek olan firmanın bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile olan ilişkilerine denetçi dikkat etmelidir. Örneğin, denetlenen muhasebe döneminde, işletmenin, satışlarının yüzde altmışını bağlı ortakları veya iştiraklerine yapması şirketin değerlendirmesinde önemli bir husustur.³⁷ Bu işlemler sonucu işletmeler arası kar transferleri söz konusu olma ihtimali yüksektir. Denetçi yapısal riski belirlerken bağlı ortaklık ve iştirakleri ile olan önemli işlem kayıtlarını göz önüne alması gerekir.

Holdingleter veya grup anonim ortaklıklar arasında yapılan işlemlerde hata ve düzensizliklerden meydana çıkan sonuçlar yapısal riski artan oranda etkilemektedir. Örneğin şirketler arası satışlar veya finansal borçlanmalar nedeniyle ilgili hesap kalanları yüksek risk taşımaktadır.

g) Olağanüstü işlemler;

Denetlenecek işletmede sıra dışı olan işlemlerin kaydında rutin yapılan işlemlere oranla daha fazla hata olasılığı mevcuttur. İşletmelerde meydana gelen olağanüstü işlemlerde hata bulunma olasılığı, diğer işlemlere kıyasla her zaman yüksektir. Örneğin kurmaca bir olay sonucu anlık/dönemlik değer kaybıyla olağandışı zararlar yüksek gösterilebilir. Veya maddi duran varlıkların alım ve satımına ilişkin işlemlerin kar/zarar sonuçları etkilemesi durumunda bu hesap kalanlarında yapısal risk düzeyi yüksek olarak belirlenecektir. İşletmenin işi hakkında toplanılan bilgiler ve gerek genel kurul toplantı tutanakları gerekse yönetim kurulu kararları gözden geçirilmesi olağanüstü işlemlerin tespit edilebilmesi açısından önem taşımaktadır.

³⁷ D.R. Carmicheal, John J. Willingham (1989), **Auditing Concepts and Methods**, Mc Graw-Hill, Inc. ADB., s.116.

h) İşletmede süre gelen sorunlar;

İşletmede süre gelen sorunlar işletmenin mali yapısında olan bozukluklar ve önlenemeyen düzensizlikler nedeniyle ortaya çıkar. Bu sorunlar denetçinin yapısal risk ölçüsünü maksimum düzeyde belirlemesine neden olacaktır. Örneğin devamlı olarak net işletme sermayesi noksanlığı çeken bir işletme için yapısal risk seviyesi yüksek olacaktır. Veya faaliyet alanı üretim olan bir işletmenin sürekli hammadde bulamaması satış ve alacak döngüsünü etkileyeceğinden yapısal riskin artmasına neden olacaktır.

i) Personeldeki sürekli değişim;

Personeldeki sürekli değişim itibariyle üst ve orta seviyedeki kilit yöneticilerdeki sürekli yaşanan değişiklikler, özellikle finansal ve idari hizmetler bölümlerinde çalışan personeldeki sürekli değişim daha çok hata ve düzensizliğe sebep olacağından dolayı işletmenin yapısal riskinin yükseltmesi muhtemel bir sonuçtur. Özellikle iç denetim ve muhasebe bölümlerinde sıkça meydana gelen değişikliklerde hata yapma ihtimalini artırdığından, denetçilerin bu konuda yapısal riski yüksek değerlendirmesine sebep olmaktadır.

j) Teknolojik gelişmeler;

İşletmenin içinde bulunduğu sektörde yeni teknolojik gelişmelerin varlığı ve buna yetişememesi sonucunda karşı karşıya kaldığı sorunlar neticesinde yapısal risk seviyesinde artış söz konusu olacaktır. Bu durum işletmenin elinde olan tesis makine ve cihazları olumsuz etkileme olasılığı yüksektir. Örneğin, teknolojik gelişmeler, stokların bazılarını kullanılamaz durumu sokabilir ve stokların değerlerinin tespitinde, olduğundan fazla gösterilmesine yol açabilir. Bu da yapısal riskin yükselmesine neden olur.³⁸

³⁸ David N., Ricchuite (1995), **Auditing, Fourth Edition**, South Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, s.38

k) Ülkedeki siyasi istikrarsızlıklar;

İşletmenin varlığını sürdürdüğü Ülkedeki siyasi istikrarsızlıklar da denetçinin yapısal risk seviyesini yüksek tutmasına neden olabilmektedir. Örneğin sadece ithalat ve ihracat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin çalıştığı Ülkeler ile kendi Ülkesi arasındaki siyasi ilişkileri nedeniyle aralarında yaşanan ithalat/ihracat kotaları ve gümrük vergileri nedeniyle çıkan çatışmalar, denetçilerin yapısal risk seviyesini yüksek tutmasına neden olacaktır.

l) Uluslararası yatırım ve ortaklıklar;

İşletmenin aktifinde bulunan Uluslararası (Kıtalararası) yatırım ve ortaklıklarda denetçinin yapısal risk seviyesini yüksek tutmasına neden olmaktadır. Örneğin Uzakdoğu Ülkelerinden Tayvan'a yapılan bir yatırım sonucunda alınan üretim tesisi, deprem bölgesi olarak bilinen Ülkede her zaman yapısal riske maruz kalabilmektedir.

2.1.2. Yapısal Risk Analizi

Yapısal risk analizi, işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Bunun nedeni ise yapısal riskin belirlenmesinde dikkat edilecek pek çok değişken vardır. Bunlardan en önemlileri işletmenin içinde bulunduğu sektör yani faaliyet konusu ve yönetimin dürüstlük derecesi sayılabilir.

2.2. Denetçi Açısından Yapısal Risk

Denetçi açısından yapısal risk, denetim işinin alınmasından önceki periyotlarda müşteri işletmenin sektör itibarıyla piyasadaki durumu ve yöneticilerinin dürüstlük derecesine göre şekillenir.

2.2.1. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Tanımı

Denetçi açısından yapısal riskin tanımı yapıldığında; işletmede iç kontrol sisteminin varlığı söz konusu olmadığı durumda, işletmenin yapısı ve personelinin karşılaştığı olumsuzluklardan kaynaklanan yanlış tahmin ve hatalı işlemlerden dolayı mali tablolarının önemli yanlışlık içerebilmesidir. Yapısal riskin belirlenmesi konusunda denetçi her zaman tutucu davranmalıdır.

2.2.2. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Kabul Edilebilirliği

Denetçi açısından sabit bir yapısal risk kabul edilebilirlik düzeyi olmadığı gibi, her işletme için yapısal riskin belirlenmesinde farklı prosedürler uygulanmaktadır. Denetçi her bir denetim sahasının yapısal riskini belirleyen faktörleri ayrı ayrı tespit etmelidir. Bazı faktörler pek çok denetim sahasının yapısal risk derecesini etkileyebilir, örneğin yönetimin sürekliliği.³⁹

Bu konuyla ilgili Denetim Standartları Kurulu'nun (Auditing Standard Board) yayınlamış olduğu 47 no' lu standart (Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, SAS 47) denetçinin denetimi planlarken yapısal risk derecesini, olabilecek en yüksek seviyede belirlemesi gerektiğini belirtmiştir.⁴⁰ Örneğin önceki yıl denetimde stoklarla ilgili önemli eksiklikler belirlenmişse, sonrasında cari yıl yapılan denetimde stok devir hızının gereğinden düşük olduğu saptanmışsa, denetçi stoklarla ilgili olan yapısal risk derecesini muhtemel olarak yüksek belirleyecektir.

2.2.3. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Önemi

Bu bölümde yapısal riskin denetçi açısından öneminin, müşteri kabulüne, denetim programına ve denetim görüşüne etkisinden bahsedilmiştir.

³⁹ Meryem Öcal, **Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı ve Bir İnceleme Örneği**, 1995, İstanbul Üniversitesi, Doktora Tezi, s.64

⁴⁰ P.Larry Bailey, GAAS Guide, Aspen Law & Business, **A division of Aspen publishers, Inc**, Miller, New York, 2002, s.56

2.2.3.1. Yapısal Riskin Müşteri Kabulüne Etkileri

Yapısal riskin müşteri kabulüne etkileri açısından incelendiğinde bu konuda uygulamacıların tarafından tam bir görüş birliği oluşturulamamıştır. Denetçilerin, denetim firmalarının kendi kalite kontrol prosedürleri gereği oluşturduğu belli başlı kriterler mevcuttur. Bu kriterler yeni bir müşteriyi kabul veya red etmelerinde kendilerine kılavuzluk edecek bir rehber niteliğindedir. Dolayısıyla özetle belirtmek gerekirse bu kriterlere uyan ve yapısal riski orta veya düşük ise iş kabul edilir, yüksek veya çok yüksek ise denetim işi red edilir şeklinde açıklanabilir.

2.2.3.2. Yapısal Riskin Denetim Programına Etkisi

Yapısal riskin yüksek olması denetim programına olan etkisi bakımından en büyük etken, denetçiye zaman ve maliyet bakımından ilave yükler getirmesidir. Denetçinin denetimin kapsamını ve zamanlamasını genişletmek, bilanço tarihine yakın zamanlarda çalışmalarını yoğunlaştırmak ve ayrıntı testlerine daha fazla yer vermek zorunda bırakır. Tüm bu işlemlerden toplanacak kanıt miktarının artmasına ve denetçinin denetim maliyetinin yükselmesine neden olacaktır.

Yüksek yapısal riske sahip faaliyetlerin yoğun olduğu riskli durumlarında, işletme kaynaklarının da büyük olduğu düşünülürse, çok sayıda işlemin bulunduğu ve faaliyetlerin yapısının karmaşık olduğu söz konusu ise bu risk ölçütünde meydana gelen değişimler, denetim planlamasında daha fazla ve uygun kanıt toplamasını sebep olduğundan, denetim ücretinde bir artışa gitmesini gerektirir.

2.2.3.3. Yapısal Riskin Denetim Görüşüne Etkisi

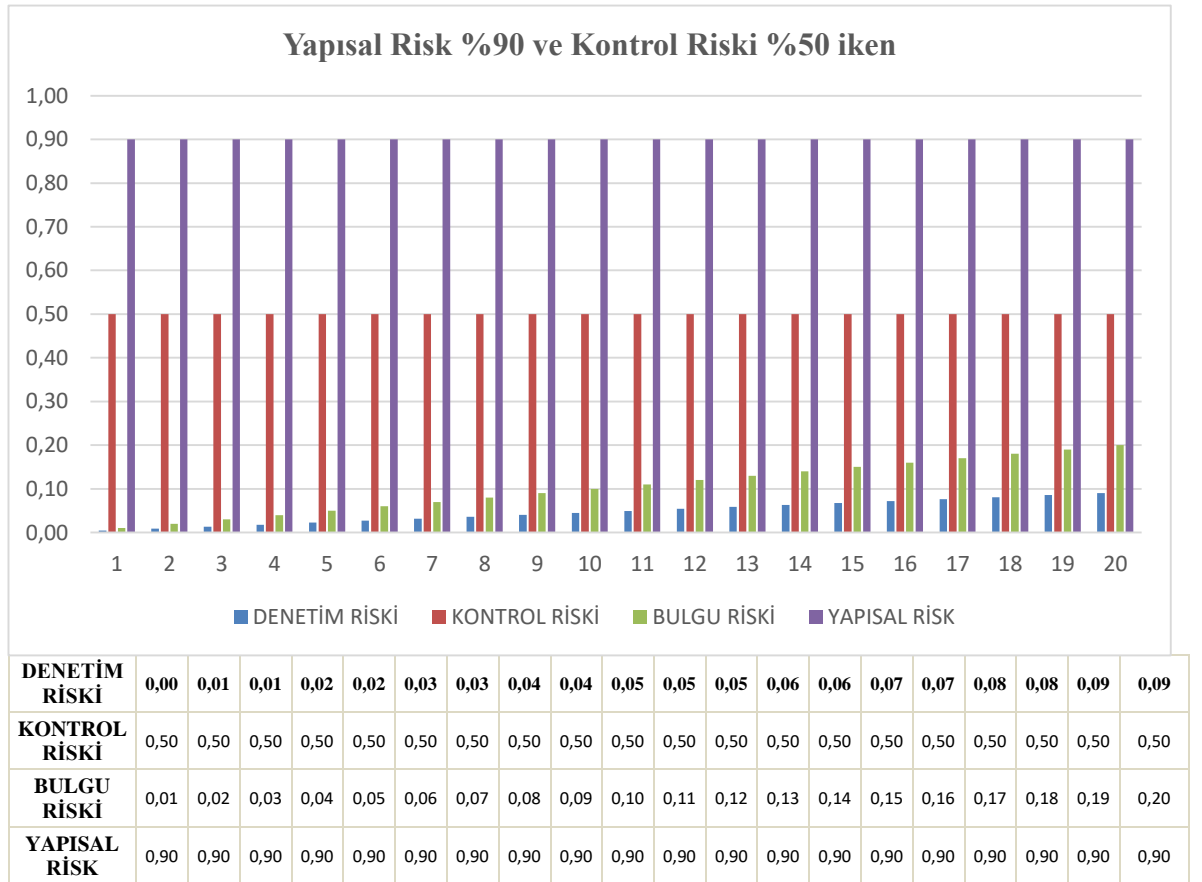
Yapısal riskin denetim görüşüne etkisi göz önüne alındığında işletmeden kaynaklı ihmal veya hataların birleşiminden, eğer düzeltilemeyecek önemli bir yanlışlık içerebilmesi neticesinde denetim görüşüne etkisi olabilir. Bu etki de denetçinin bu görevi reddetmesi veya olumsuz bir görüş vermesine neden olabilir.

2.2.4. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Düzeyi

Mali tabloların denetlenmesine başlamadan önce yapısal risk düzeyinin ne olacağı, başka bir deyişle hangi hata ve hilelerin taşıdığı riskin önemli kabul edileceğinin belirlenerek, denetçi için makul bir yapısal risk düzeyi saptanır.

Denetçi bu çalışmayı yaparken bazı ölçek ve yöntemlerden faydalanacaktır. Denetçinin üzerinde direkt olarak etkili olamayacağı risk unsurlarından işletmenin mali tablolarında olabilecek sektör ve çevresel koşullardan kaynaklı yapısal risk düzeyini %90 olarak kabul edelim. Diğer taraftan yine denetçinin etki edemeyeceği işletmenin iç işleyişi ilgili kontrol ortamından doğan, kontrol riskini de %50 olarak kabul edelim. Şimdi son olarak da tamamen denetçinin inisiyatifinde olan bulgu riskinin de minimum %1'den maksimum %20 oranında derecelendirerek ortaya çıkan denetim riskini ele alalım.

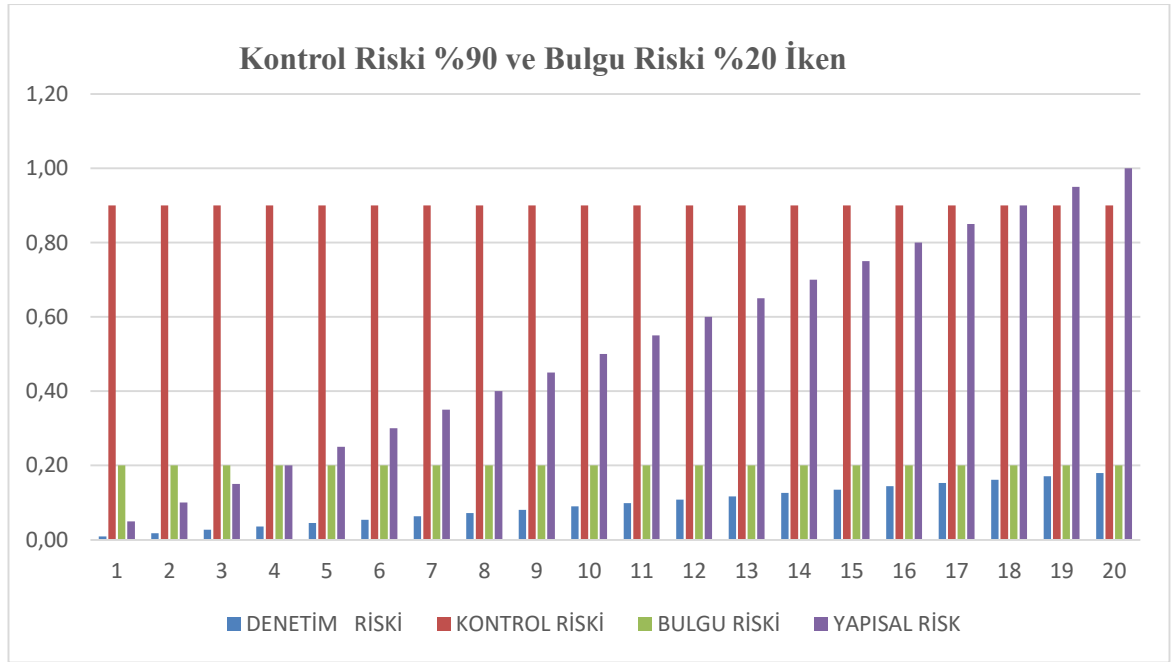
Şekil 2. Yapısal Risk %90 ve Kontrol Riski %50 iken Denetim Riski



Şekil 2’deki grafikte birbiri ile eşgüdüm içerisinde hareket eden bulgu riski ve denetim riskinde, bulgu riski arttıkça denetim riskinin de buna bağlı olarak arttığı görülmüştür. Yapısal risk ve kontrol riski sabitken bulgu riskinin en alt seviyeden derecelendirilmesi ile karşılaşılan sonuca göre bulgu riskinin denetim risk belirlenmesindeki önemi oldukça fazladır. Özetle denetçi ne kadar yüksek bir denetim riskine katlanacaksa, taşıdığı bulgu riski de artacaktır.

Başka bir örnekte denetim risk düzeyini ölçebilmek için kontrol riskini %90 olarak kabul edersek. Buna bağlı olarak bulgu riskini de maksimum %20 olarak kabul edelim. Ve varsayılan yapısal riski de minimum %5’den maksimum %100 olarak derecelendirerek denetçi açısından ortaya çıkabilecek denetim riski düzeyini inceleyelim.

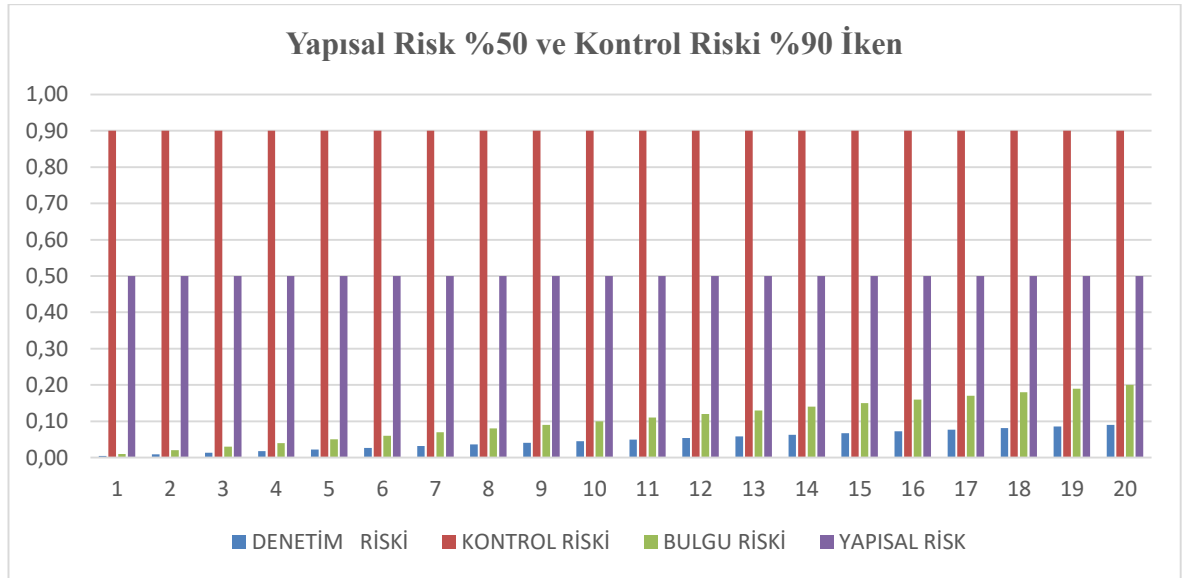
Şekil 3. Kontrol Riski %90 ve Bulgu Riski %20 iken Denetim Riski



Şekil 3' deki grafikte kontrol riskini %90 olarak varsaydık ve bulgu riskini de en yüksek değer olarak belirlediğimiz %20 oranında kabul ettik. Yapısal riskinde minimum %5'den %100'e kadar derecelendirdiğimizde, yapısal riskteki artışın denetim riskini de aynı artış yönünde etkilediği sonucuna ulaştık.

Başka bir ölçek analizinde kabul edilebilecek denetim riskini belirlemek için, yapısal risk ölçüsünü %50 ve kontrol riski ölçüsünü %90 oranında belirledik. Bulgu riskini de en düşük %1'den %20'ye kadar derecelendirerek, denetçi açısından kabul edilen denetim riski seviyesini inceleyelim.

Şekil 4. Yapısal Risk %50 ve Kontrol Riski %90 iken Denetim Riski

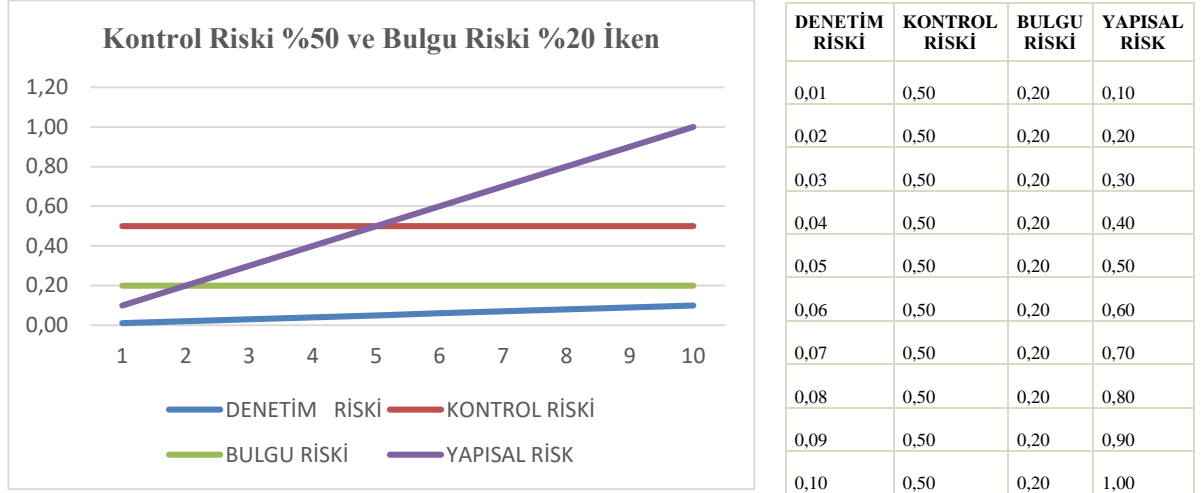


DENETİM RİSKİ	0,00	0,01	0,01	0,02	0,02	0,03	0,03	0,04	0,04	0,05	0,05	0,05	0,06	0,06	0,07	0,07	0,08	0,08	0,09	0,09
KONTROL RİSKİ	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90
BULGU RİSKİ	0,01	0,02	0,03	0,04	0,05	0,06	0,07	0,08	0,09	0,10	0,11	0,12	0,13	0,14	0,15	0,16	0,17	0,18	0,19	0,20
YAPISAL RİSK	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50

Şekil 4' deki grafikte yapısal riski %50 ve kontrol riskini de %90 olarak sabitledik. Bulgu riskinin minimum %1'den %20 oranı yükseltme aralığında, denetim riskinde de aynı yönde artış gözlemlenmiştir.

Diğer bir analizde kabul edilecek yapısal riski belirleyebilmek için, kontrol riskini %50 ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de olabilecek en düşük %1'den %10'a kadar olan aralıkta derecelendirerek, denetçi açısından kabul edilebilecek yapısal risk oranını bulmaya çalışalım.

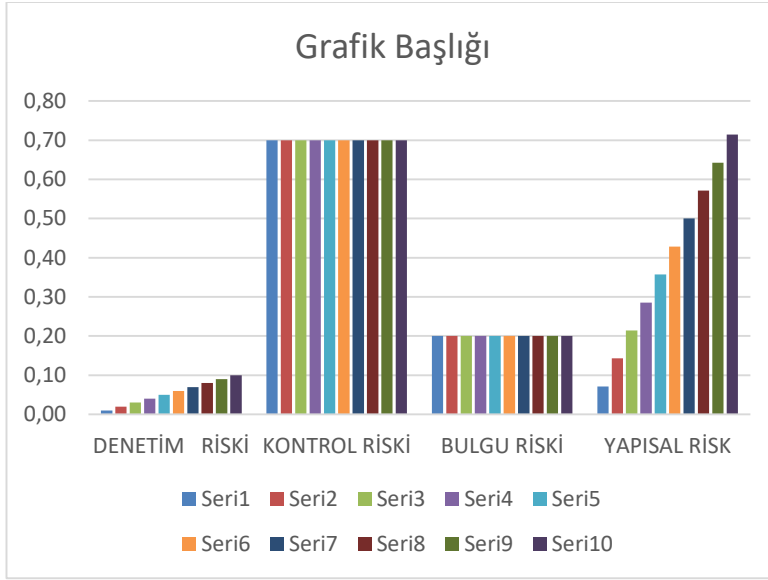
Şekil 5. Kontrol Riski %50 ve Bulgu Riski %20 iken Yapısal Risk



Şekil 5'deki grafikte kontrol riskini %50 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 oranında kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1'den %10'a kadar derecelendirdiğimizde, denetim riskindeki her bir birimlik artışın yapısal riski hemen hemen 10 kata kadar yükseliş yönünde etkilediği görülmüştür.

Diğer bir ölçek çalışmasında yapısal riski ölçümlmek için, kontrol riskini %70 ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de %1'den %10'a kadar derecelendirerek, denetçinin kabul edebileceği yapısal riski bulmaya çalışalım.

Şekil 6. Kontrol Riski %70 ve Bulgu Riski %20 iken Yapısal Risk



DENETİM RİSKİ	KONTROL RİSKİ	BULGU RİSKİ	YAPISAL RİSK
0,01	0,70	0,20	0,07
0,02	0,70	0,20	0,14
0,03	0,70	0,20	0,21
0,04	0,70	0,20	0,29
0,05	0,70	0,20	0,36
0,06	0,70	0,20	0,43
0,07	0,70	0,20	0,50
0,08	0,70	0,20	0,57
0,09	0,70	0,20	0,64
0,10	0,70	0,20	0,71

Şekil 6'daki grafikte kontrol riskini %70 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 oranında kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1'den %10'a kadar derecelendirdiğimizde, denetim riskindeki her bir birimlik artışın yapısal riski 7 kata kadar artırdığı yönündeki etkisi görülmüştür.

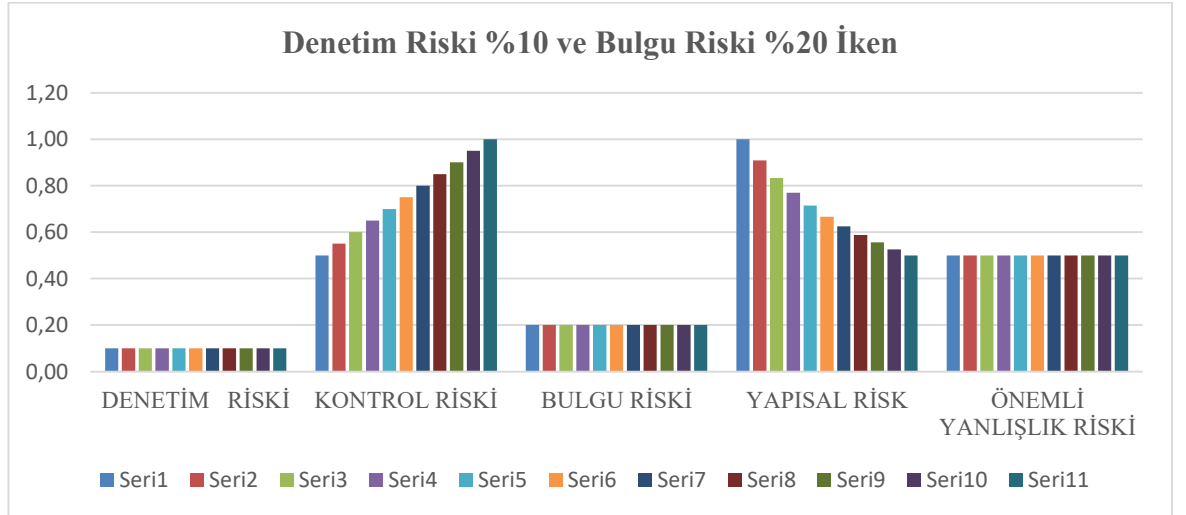
2.2.4.1. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Kabul Edilebilirlik Düzeyi

Denetçi açısından yapısal riskin kabul edilebilirlik düzeyi konusunda herhangi bir resmi kıstas mevcut değildir.

Bir kısım denetçiler yapısal riskin belirlenmesi için sayısal kıstasların oluşturulmasını gerekli bulmakta iken, bir kısım denetçiler ise bunun denetçinin kendi mesleki muhakeme gücüne bağlı olduğunu ileri sürmektedirler. Bu konuda aşağıda yapmış olduğumuz risk derecelendirme örnekleme çalışmaları ile denetim risk modeli çerçevesinde kabul edilebilir sonuçları değerlendirelim.

Aşağıdaki risk derecelendirmesinde denetim riski maksimum olan %10 ve bulgu riski de %20 olarak kabul edelim. Kontrol riskini de minimum %50'den %100'e kadar %5'er dilimlik oranlarda artırarak, yapısal risk oranında değişimi inceleyelim.

Şekil 7. Denetim Riski %10 ve Bulgu Riski %20 iken Yapısal Risk

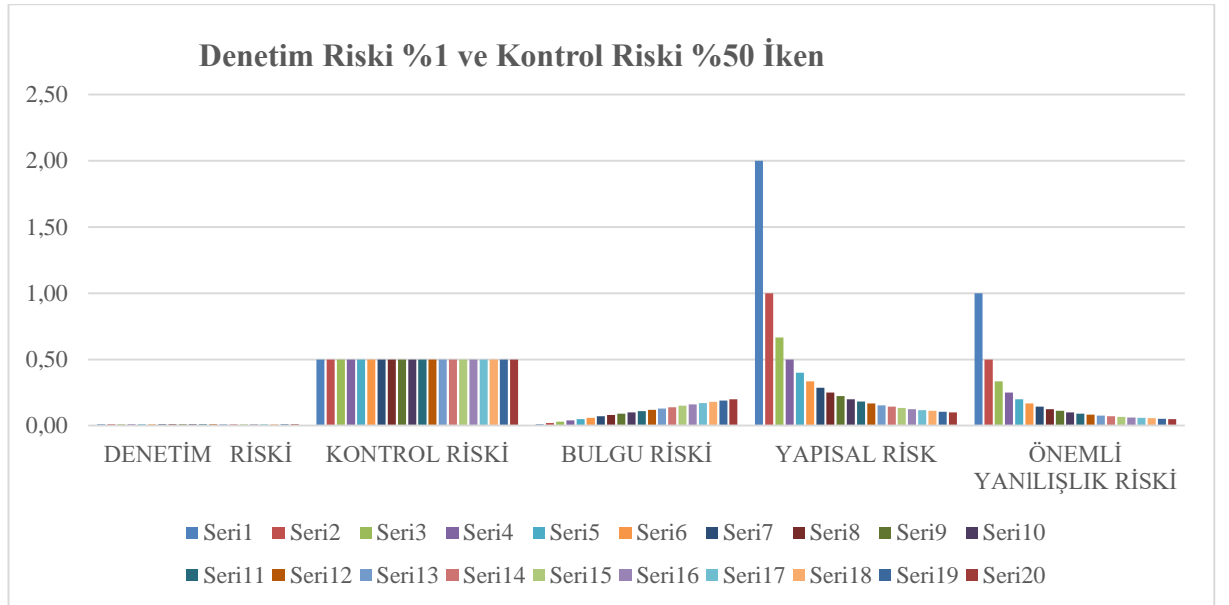


Risk Türü	Seri1	Seri2	Seri3	Seri4	Seri5	Seri6	Seri7	Seri8	Seri9	Seri10	Seri11
DENETİM RİSKİ	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10	0,10
KONTROL RİSKİ	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00
BULGU RİSKİ	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
YAPISAL RİSK	1,00	0,91	0,83	0,77	0,71	0,67	0,63	0,59	0,56	0,53	0,50
ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKİ	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50

Şekil 7’deki grafikte denetim riskini %10 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetçinin kontrolünde olan bu iki risk unsuru sabitken kontrol riskindeki her bir artış yapısal riski ters yönlü olarak düşüş yönünde etkilediği görülmüştür.

Başka bir ölçek analiz örneğimizde denetim riskini minimum %1 ve kontrol riskini de minimum %50 olarak kabul edelim. Bulgu riskini de en düşük %1’den en yüksek %20 oranına kadar %1’er dilimlerde artırarak yapısal risk seviyesindeki değişimi inceleyelim.

Şekil 8. Denetim Riski %1 ve Kontrol Riski %50 iken Yapısal Risk

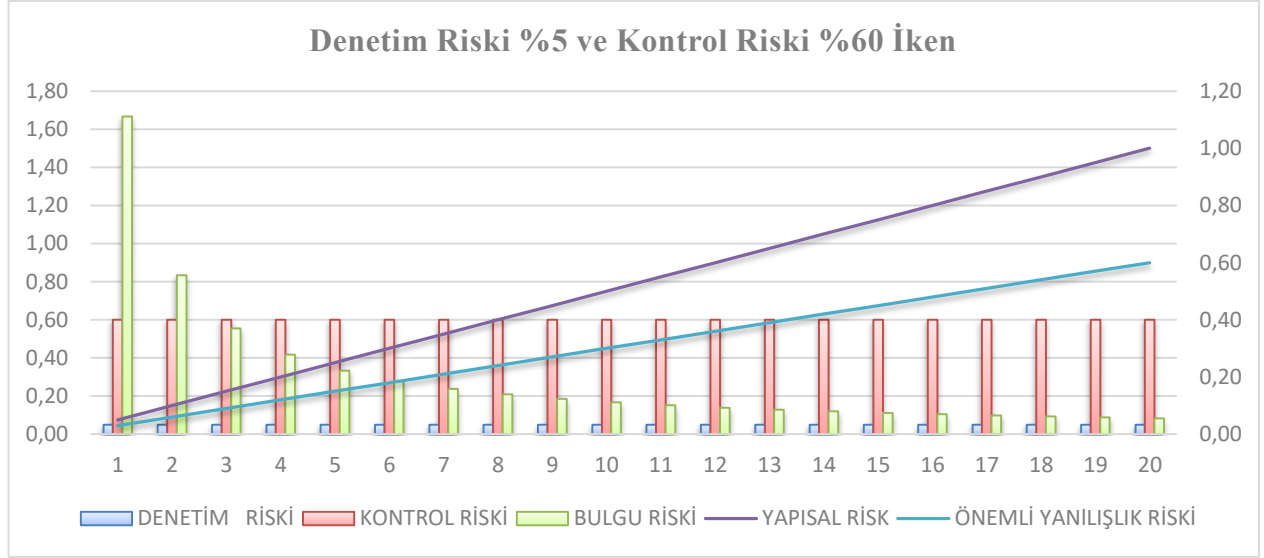


DENETİM RİSKİ	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	
KONTROL RİSKİ	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	
BULGU RİSKİ	0,01	0,02	0,03	0,04	0,05	0,06	0,07	0,08	0,09	0,10	0,11	0,12	0,13	0,14	0,15	0,16	0,17	0,18	0,19	0,20
YAPISAL RİSK	2,00	1,00	0,67	0,50	0,40	0,33	0,29	0,25	0,22	0,20	0,18	0,17	0,15	0,14	0,13	0,13	0,12	0,11	0,11	0,10
ÖNEMLİ YANILSIZLIK RİSKİ	1,00	0,50	0,33	0,25	0,20	0,17	0,14	0,13	0,11	0,10	0,09	0,08	0,08	0,07	0,07	0,06	0,06	0,06	0,05	0,05

Şekil 8’deki grafikte denetim riskini %1 olarak belirledik ve kontrol riskini de %50 olarak kabul ettik. Bulgu riskindeki her bir birimlik artışta yapısal risk oranında düşüş gözlemlenmiştir.

Diğer bir ölçekte denetim riskini %5 ve kontrol riskini de %60 olarak kabul edelim. Yapısal riski de minimum %5'den %100'e kadar %5'lik eşit oranlarda artırarak bulgu riskindeki değişikliği inceleyelim.

Şekil 9. Denetim Riski %5 ve Kontrol Riski %60 iken Yapısal Risk

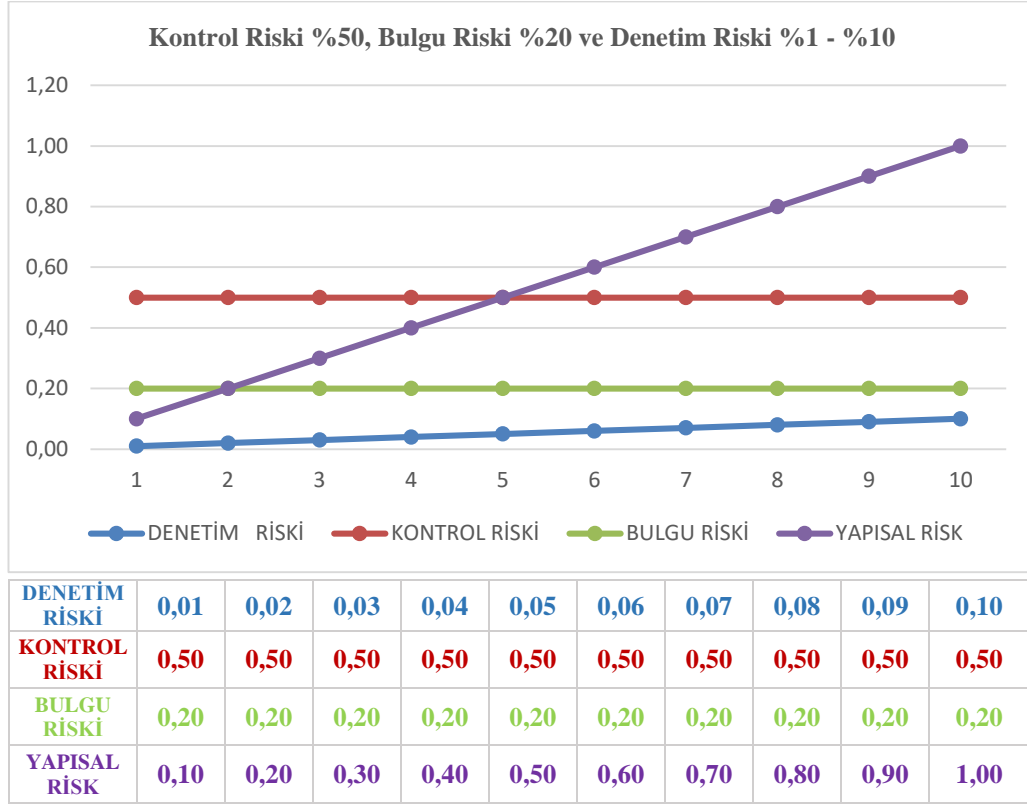


DENETİM RİSKİ	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05
KONTROL RİSKİ	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60
BULGU RİSKİ	1,67	0,83	0,56	0,42	0,33	0,28	0,24	0,21	0,19	0,17	0,15	0,14	0,13	0,12	0,11	0,10	0,10	0,09	0,09	0,08
YAPISAL RİSK	0,05	0,10	0,15	0,20	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00
ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKİ	0,03	0,06	0,09	0,12	0,15	0,18	0,21	0,24	0,27	0,30	0,33	0,36	0,39	0,42	0,45	0,48	0,51	0,54	0,57	0,60

Şekil 9'daki grafikte denetim riskini %5 olarak belirledik ve kontrol riskini de %60 olarak kabul ettik. Yapısal riskteki 20 kademelik her bir %5'lik artış sonucu bulgu riskindeki yaşanan düşüşe kıyasla önemli yanlışlık riskinde yükselme kaydedilmiştir.

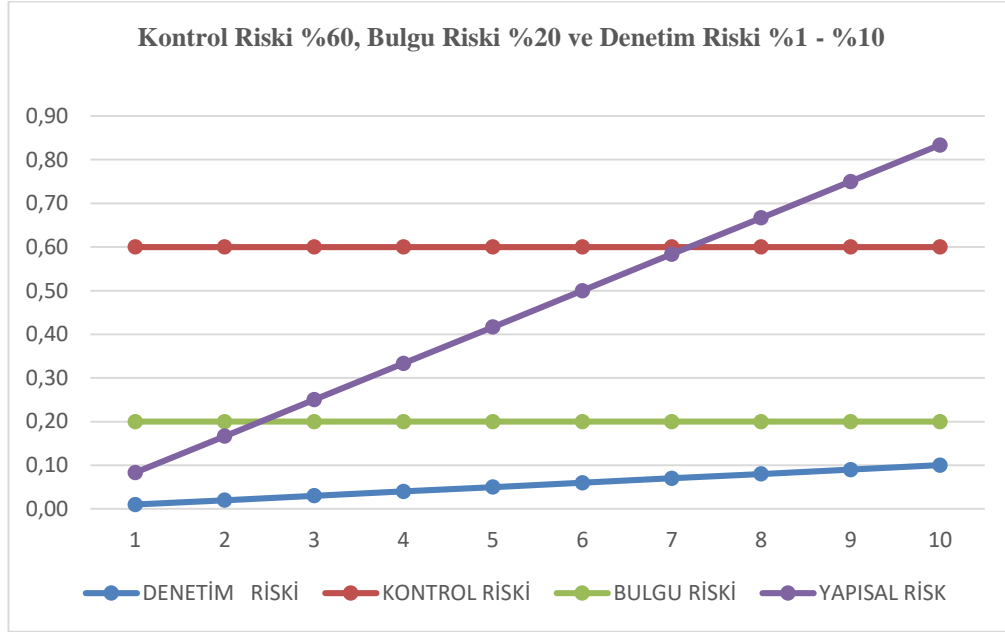
Bundan sonraki örneklerde hipotezimize dayanan eyleme göre tespit (bulgu) riskinin minimum %20 olduğuna göre, kontrol riskinin de minimum %50 olarak belirlenmesi durumunda yapısal riskin gerçek hayatta denetim riskini kabul edilebilir olan %1 - %10'a düşürebilmesi mümkün müdür inceleyelim. Özetle kontrol riskinin minimum %50 ve bulgu riskinin minimum %20 ise denetim riski %1'den %10'a aralığında iken yapısal risk kaç olacaktır bulmaya çalışalım.

Şekil 10. Kontrol Riski %50, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1 - %10



Şekil 10'daki grafikte kontrol riskini %50 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1'den maksimum %10'a derecelendirdiğimizde, denetçi aynı zamanda yapısal riski %50'nin altında düşünemeyeceğinden kontrol riski ve bulgu riski bu oranlarda sabitken denetçinin hedefleyeceği denetim riski minimum %5 ve maksimum %10 olduğu görülmektedir. Bu ölçekte yapısal riskte en az %50 ve en fazla %100 olabileceği tespit edilmiştir.

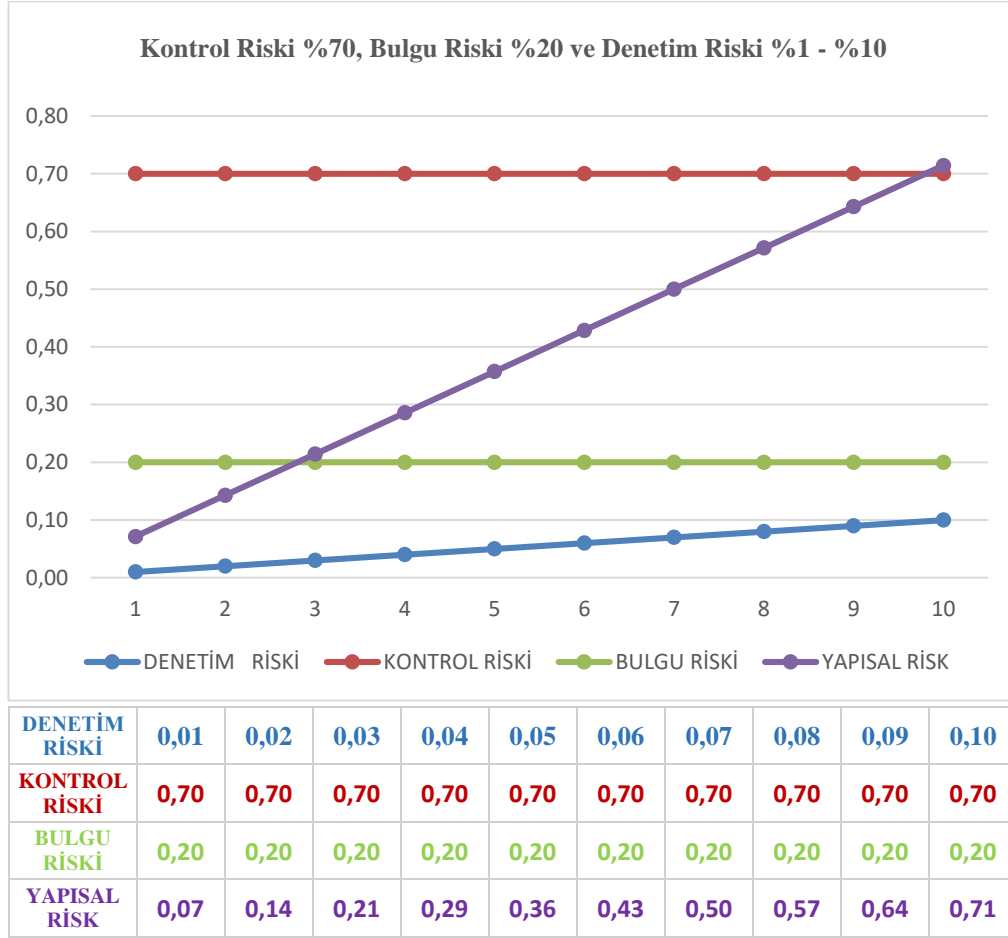
Şekil 11. Kontrol Riski %60, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1 - %10



DENETİM RİSKİ	0,01	0,02	0,03	0,04	0,05	0,06	0,07	0,08	0,09	0,10
KONTROL RİSKİ	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60
BULGU RİSKİ	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
YAPISAL RİSK	0,08	0,17	0,25	0,33	0,42	0,50	0,58	0,67	0,75	0,83

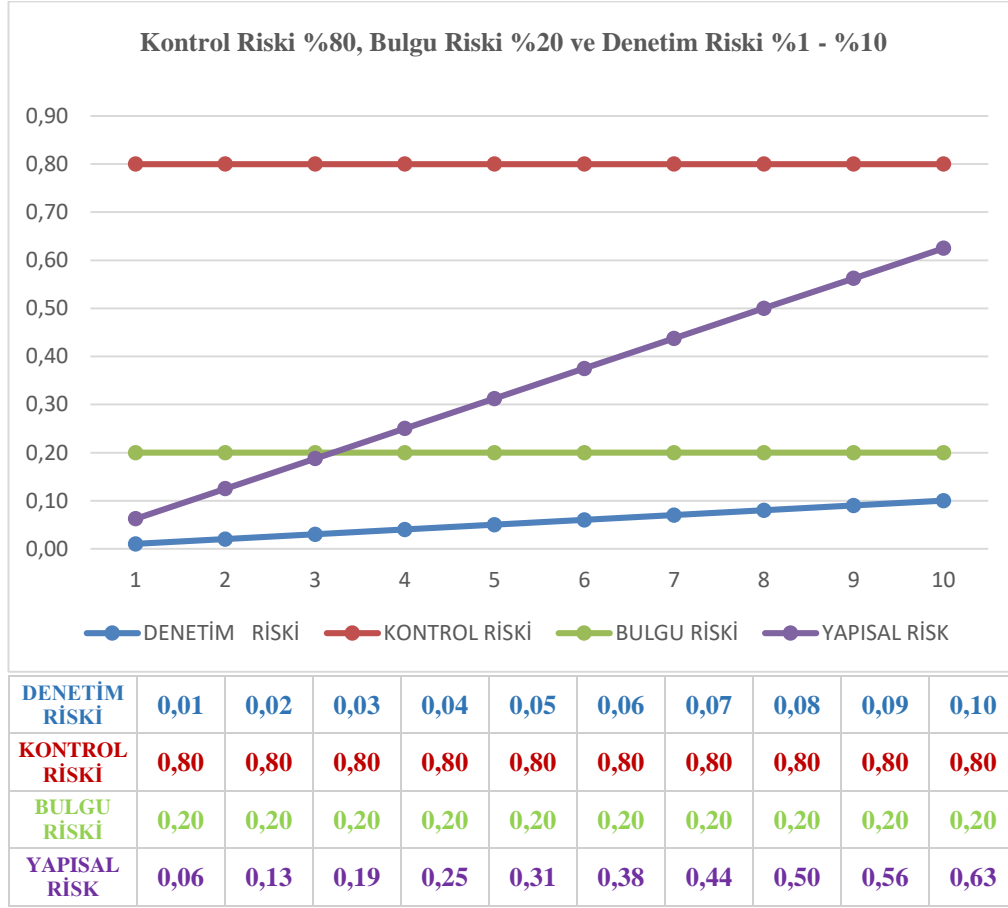
Şekil 11'deki grafikte kontrol riskini %60 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1'den %10'a derecelendirdiğimizde, yapısal riskinde %50'nin altında olamayacağı varsayımıyla kontrol riski ve bulgu riski oranları sabitken denetçinin hedefleyeceği denetim riskinin minimum %6 ve maksimum %10 olduğu görülmektedir. Bu ölçekte yapısal riskin en az %50 ve en fazla %83 olabileceği tespit edilmiştir.

Şekil 12. Kontrol Riski %70, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1 - %10



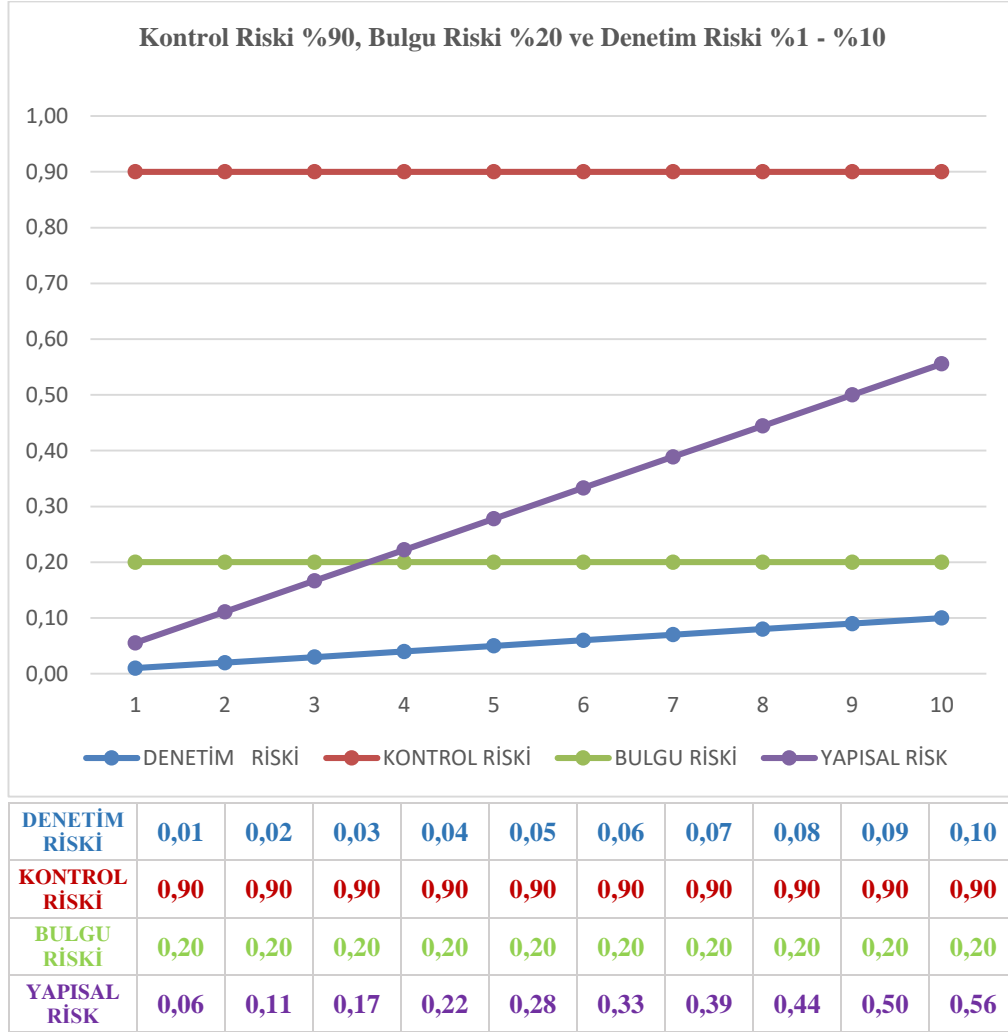
Şekil 12’ deki grafikte kontrol riskini %70 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1’den %10’a derecelendirdiğimizde, yapısal riskin de %50’nin altın olamayacağı varsayımıyla hareket ederek kontrol riski ve bulgu riski sabitken denetçinin hedefleyeceği denetim riskinin minimum %7 ve maksimum %10 olduğu görülmüştür. Bu ölçekte yapısal riskin en az %50 ve en fazla %71 olabileceği tespit edilmiştir.

Şekil 13. Kontrol Riski %80, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1 - %10



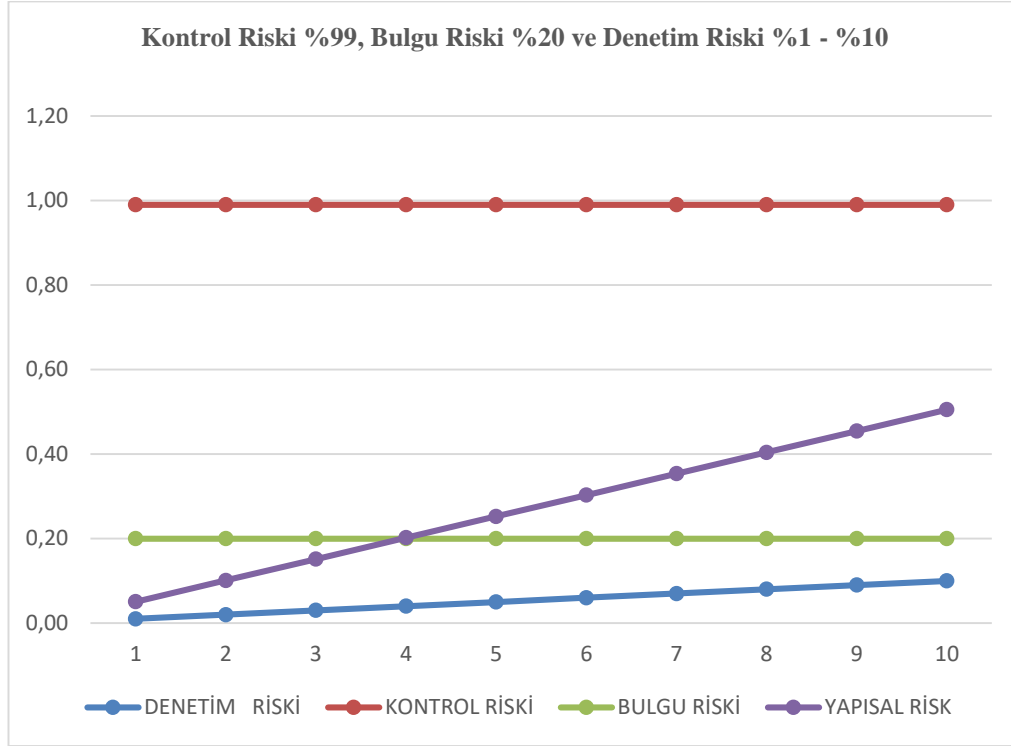
Şekil 13'deki grafikte kontrol riskini %80 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1'den maksimum %10'a derecelendirdiğimizde, yapısal risk faktörünün %50'nin altında olamayacağı varsayımından yola çıkarak kontrol riski ve bulgu riski sabitken denetçinin hedefleyebileceği denetim riskinin minimum %8 ve maksimum %10 olduğu anlaşılmıştır. Bu ölçekte yapısal riskin en az %50 ve en fazla %63 olabileceği saptanmıştır.

Şekil 14. Kontrol Riski %90, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1 - %10



Şekil 14'deki grafikte kontrol riskini %90 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1'den maksimum %10'a derecelendirdiğimizde, yapısal risk seviyesinin %50'nin altında olamayacağı varsayımıyla kontrol riski ve bulgu riski sabitken denetçinin hedefleyebileceği denetim riskinin minimum %9 ve maksimum %10 olduğu görülmüştür. Bu ölçekte yapısal riskin en az %50 ve en fazla %56 oranında kalacağı görülmüştür.

Şekil 15. Kontrol Riski %99, Bulgu Riski %20 ve Denetim Riski %1 - %10



DENETİM RİSKİ	0,01	0,02	0,03	0,04	0,05	0,06	0,07	0,08	0,09	0,10
KONTROL RİSKİ	0,99	0,99	0,99	0,99	0,99	0,99	0,99	0,99	0,99	0,99
BULGU RİSKİ	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20	0,20
YAPISAL RİSKİ	0,05	0,10	0,15	0,20	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,51

Şekil 15’deki grafikte kontrol riskini %99 olarak belirledik ve bulgu riskini de %20 olarak kabul ettik. Denetim riskini de minimum %1’den maksimum %10’a derecelendirdiğimizde, yapısal risk faktörünün de %50’nin altına düşmeyeceği varsayımıyla kontrol riski ve bulgu riski sabitken denetçinin hedefleyebileceği tek denetim riski maksimum seviyesi olan %10 olarak gözükmektedir. Bu ölçekte yapısal riskte tek değer %51 olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hipotezimize uyan eylemlerden ortaya çıkarttığımız ölçeklerden ulaştığımız sonuçta, bulgu riskinin minimum %20 olduğuna göre ve yapısal riskin de minimum %50 olduğu varsayımıyla, kontrol riskini en az %50 en fazla %99 belirlediğimizde denetim riskinin minimum %5 ve maksimum %10 olacağı görülmüştür.

Araştırmanın ikinci bölümü 2.2.4. kısmında denetçi açısından yapısal risk düzeyi hesaplamalarına ilişkin çalışmamızda, kullanmış olduğunuz yöntemde literatürden alınan bazı oranlar temel alınarak hazırlanmış ölçeklerimizde, yapısal risk maksimum ve kontrol riski minimum düzeyde iken, kabul edilebilecek bulgu riskinin minimum %20 olduğu düşünülerek kabul edilebilecek denetim riskinin minimum %9 olarak ulaşabileceği kontrol riski maksimum %90 ve bulgu riski minimum %20 iken kabul edilebilen denetim riski sınırlarında yapısal riskin maksimum %50 - %55 oran aralığında olabileceği hesaplanmıştır. Yapısal riskin %50 ve kontrol riskinin %90 olduğu durumda bulgu riski minimum %20 iken ancak denetim riskinin %9 olabileceği anlaşılmıştır.

Kontrol riski %50 ve bulgu riski %20 iken minimum yapısal risk seviyesi olan %50' de denetim riski %5 olarak belirlenmiştir. Kontrol riski %70 ve bulgu riski %20 iken denetim riskinin ancak minimum %7 olduğu durumda kabul edilebilen bir yapısal risk oranı hesaplanmıştır. Denetim riskinin %1 ve bulgu riskinin minimum %20 olduğu durumda, kontrol risk karşılığı %50 iken kabul edilemeyecek düzeyde yapısal risk oluşmaktadır. Denetim riski %1 ve kontrol riski %50 iken bulgu riskinin de minimum %20'nin altına düşmeyeceğinden ortaya çıkan yapısal risk oranı %10 olarak hesaplanmaktadır. Bu düzey kabul edilemez bir sonuçtur.

Araştırmanın ikinci bölümü 2.2.4.1. kısmında denetçi açısından yapısal riskin kabul edilebilirlik düzeyi hesaplamalarına ilişkin çalışmamızda, kullanmış olduğumuz yöntemde denetçiler açısından önceden belirlenmiş bazı minimum ve maksimum risk oranlarını taban alarak hazırlanmış olduğumuz ölçeklerimizde kontrol riskinin minimum %50 ve bulgu riskinin minimum %20'nin altında olmayacağı ve kabul edilebilen denetim riskinin de genel olarak minimum %1 ve maksimum %10 oranında olduğu kısıt alındığında, denetçinin hedeflediği denetim riskine göre katlanabileceği yapısal riskin seviyesi belirlenmiştir. Kontrol riski ve bulgu riski belirlenen minimum oranda sabitken hedeflenen denetim riski %1 ise olması gereken yapısal risk %10 olarak hesaplanmaktadır. Yapısal riskin %50'nin altına düşmediğine göre bu gerçek hayatta kabul edilebilen bir sonuç değildir. Denetim riskinin minimum %5 olduğu durumda ancak yapısal risk makul bir seviye olan %50 olduğu anlaşılmıştır.

Farlı ölçeklerde yapılan analiz sonuçlarımıza göre, kontrol riskinin %50, %60, %70, %80, %90 ve %99 oranlarında artırılıp bulgu riski sabit tutulduğunda, denetçinin planladığı denetim riskinin minimum %1 ve maksimum %10 olması gerektiği temel alınarak hazırlanmış formüllerde, kontrol riskinde yaşanan her artış denetçinin hedeflediği denetim riskini yükseltirken kabul edilebilecek yapısal risk oranının da düşmesine sebep olmaktadır.

Denetçinin hedefleyebileceği makul bir denetim riskine göre kabul edebileceği maksimum yapısal risk oranı, kontrol riski %50 iken %100 yapısal risk, kontrol riski %60 iken %83 yapısal risk, kontrol riski %70 iken %71 yapısal risk, kontrol riski %80 iken %63 yapısal risk, kontrol riski %90 iken %56 yapısal risk ve kontrol riski %99 iken %51 yapısal risk sonucuna ulaşılmıştır. Denetçi bu oranların üzerinde bir yapısal risk ile karşılaştığında işi red etmelidir.

2.2.4.2. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Analiz Yöntemleri

Denetçiler açısından potansiyel bir yapısal risk analiz yöntemi bulunmamaktadır. Her denetçinin veya denetim firmasının müşteri firma üzerinde uyguladığı farklı yapısal risk analiz yöntemleri vardır. Yapısal riskin belirlenmesinde göz önüne alınan pek çok değişken vardır, bu değişkenler şunlardır; ⁴¹

- Denetlenen işletmenin faaliyet konusu niteliği
- Yönetimin dürüstlük derecesi
- Şirket yetkililerinin mali tabloları olduğundan farklı gösterme eğilimi
- Önceki denetimlerin sonuçları
- İlk defa yapılan denetimlere karşın tekrarlanan denetimler
- Bağlı ortaklıklar ve iştirakler ile olan ilişkiler

⁴¹ Alvin A.Arens, James K.Loebbecke, **Auditing-An Integrated Approach**, Prentice-Hall, Inc. New Jersey, 1991, s.246-248

- Tekdüze olmayan işlemler
- Nakit veya nakde kolay çevrilme özelliği olan varlıklar üzerindeki kontrol

Geneli itibariyle yapısal risk üzerinde kullanılan analiz yöntemleri bunlardır. Yapısal riskin unsurlarının sayısının artırılması mümkündür.

2.2.4.3. Denetçi Açısından Yapısal Riskin Ölçülmesi ve Takibi

Denetçi açısından yapısal riskin ölçülmesi için yukarıda da belirttiğimiz gibi pek çok değişken vardır. Yapısal riskin ölçülmesi için her denetim firmasının uyguladığı farklı prosedürler bulunmaktadır. Bunun nedeni ise konuyla ilgili kısıtlayıcı bir standardın bulunmaması ve her denetim firmasının kendi kalite kontrol politika ve prosedürlerini geliştirmiş ve uyguluyor olmasıdır. Yapısal risk; organizasyonun ve faaliyetlerin doğasından kaynaklanan risklerdir.⁴²

Diğer bir anlatımla üst yöneticilerin ve diğer paydaşların firmadaki günlük iş performansı sırasında işlemlerin niteliği ve karmaşıklığı sonucu hata veya hileye neden olmaları sonucu karşılaşılabilecekleri risklerdir. Operasyona bağlı riskleri de kendi arasında aşağıdaki gibi bölümlendirebiliriz.

Rekabet Riski : Rakip firmalar arasında rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla hem ekonomik olmada hem de üretim kalitesini arttırmada başarısız olma olasılığıdır.

Fiziksel Risk : Yangın nedeniyle meydana gelebilecek zararlar; güvenlik ve kaza önleme tedbirlerindeki eksiklikler; kuruma ait binalar, araçlar, makine ve teçhizatlarla ilgili emniyet problemleri fiziksel riskleri doğuran unsurlardır.

Sözleşme Riski: Yüklenici firmaların hizmet ya da malları istenilen zamanda, istenilen maliyetle ve özellikle teslim edememe riskidir.⁴³

⁴² David M. Griffiths, (2006a), **Risk Based Internal Auditing: An Introduction**, Marc, <https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiainroduction.pdf> (Erişim Tarihi:11.11.2018)

⁴³ Phil Griffiths, (2005), **Risk-Based Auditing**, Gower Publishing Limited, Aldershot-England., s.22.

Bu anlamda denetçi yapısal riskin ölçülmesinde denetleyeceği işletmenin rakiplerine oranla nasıl bir yapıya sahip olduğunu inceleyecektir. İşletmenin bulunduğu yere ait gerekli güvenlik sistemlerinin yeterliliği ve işletmede bulunan tüm maddi varlıkların üzerindeki emniyet sorunlarını dikkate alacaktır. İşletmenin müşterilerine sağlamak zorunda olduğu mal veya hizmetlere ilişkin işlemlerde müşterinin istekleri doğrultusunda cevap verip veremediğini araştıracaktır.

2.2.5. Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü ve Denetim Standartları

Bu bölümde denetçilerin bağımsız denetimde müşteri kabulü ile uyguladıkları kalite kontrol standartları ve bazı bağımsız denetim standartlarına yer verilmektedir.

2.2.5.1. Kalite Kontrol Standardı 1 e Göre Müşteri Kabulü

Kalite kontrol standartları 1 e göre kabulü için kalite kontrol sisteminin unsurları aşağıdaki şekildedir.

Denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar: ⁴⁴

- Denetim şirketi bünyesindeki kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
- İlgili etik hükümler.
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
- İnsan Kaynakları.
- Denetimin yürütülmesi.
- İzleme.

Denetim şirketi, politika ve prosedürleri yazılı hale getirir ve personeline bildirir. Denetim şirketleri bu koşulları sağladığında ancak müşteri kabulüne ilgili yasal mevzuata uygun olarak kabul etmiş olur.

⁴⁴ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Resmi Gazete, Sayı:28783, 2013, s.10

2.2.5.2. BDS 240 Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumlulukları

BDS 200’de belirtildiği üzere denetimin yapısal kısıtlamalarının muhtemel etkileri özellikle yanlışlığın hileden kaynaklanması durumunda önemlidir. Hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi hilenin; sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması gibi hilenin saklanması amacıyla dikkatlice tasarlanmış ve karmaşık planlar içerebilmesidir.

2.2.5.3. BDS 250 Bağımsız Denetimde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması

Bu BDS’ de yer alan hükümler, denetçinin finansal tablolarda yer alan ve mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılıkları önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden her tür mevzuata ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenemez. Denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvence elde etmekle sorumludur. Denetçi, finansal tabloların denetimini yürütürken yasal ve düzenleyici çerçeveyi dikkate alır. Bir denetim BDS’ lere uygun olarak planlansa ve yürütülse dahi, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesine ilişkin kaçınılmaz bir risk vardır. Mevzuat bağlamında, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı, denetimin yapısal kısıtlamalarının denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme kabiliyeti üzerindeki muhtemel etkileri daha fazladır: ⁴⁵

- Esas olarak işletme faaliyetleriyle ilgili olan, ancak genellikle finansal tabloları etkilemeyen ve işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi

45

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%20B1/DENET%20BOM%20STANDARTLARI/BDS_250.pdf 11.11.2018 S.5-6

sistemlerinin kapsamında yer almayan çok sayıda düzenlemenin bulunması.

- Aykırılıkların; muvazaa, sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi veya denetçiye gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması gibi söz konusu aykırılıkları gizlemek için tasarlanmış davranışları içerebilmesi.
- Bir eylemin/fiilin aykırılık oluşturup oluşturmadığının, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konu olması.

Genellikle, bir aykırılığın finansal tablolara yansıtılan olay ve işlemlerle ilgisi ne kadar az ise, denetçinin böyle bir durumdan haberdar olma veya aykırılığı bilme ihtimali de o kadar azdır.

2.2.5.4. BDS 315 Önemli Yanlışlık Risklerinin Tanımlanması ve Değerlendirilmesi

İşletmenin iç kontrolü dâhil, işletme ve çevresinin tanınması (bundan sonra “işletmenin tanınması” veya “işletmeyi tanıma” olarak ifade edilecektir) denetim boyunca bilgilerin toplanmasını, güncellenmesini ve analizini içeren ve süreklilik arz eden dinamik bir süreçtir. Bu tanıma süreci, denetimi planlarken ve denetim boyunca mesleki muhakemede bulunurken denetçiye, örneğin: ⁴⁶

2.2.5.5. BDS 320 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu düzenler. BDS 450, belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde önemliliğin nasıl uygulanacağını açıklar.

⁴⁶ <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf> 11.11.2018 S.13

2.2.5.6. BDS 330 Denetçinin Değerlendirilmiş Riskleri Karşılması

Denetçi, mali tabloların “önemli yanlışlık” riskini derecelendirebileceği risklere oranla tasarladığı bütün işlemleri uygular. Denetçi; özelliği, zamanı ve kapsamı, yönetimden gelen beyan doğrultusunda “önemli yanlışlık” riski olabileceğini değerlendirirken riskleri temel alıp ve bahse konu risklere karşılık verebilecek denetim analizlerini belirler ve hayata geçirir.

Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlar: ⁴⁷

- Her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirmenin aşağıdakileri de içeren gerekçelerini dikkate alır:
- İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali (yapısal risk) ve
- Risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri dikkate alıp almadığı (kontrol riski); dolayısıyla, kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla denetçinin denetim kanıtı elde etmesinin gerekip gerekmediği (denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmek isteyebilir).
- Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder.

Mali tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılabilecek genel işlemler aşağıdakileri içerebilir: ⁴⁸

⁴⁷ <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20330-Site.pdf> 11.11.2018 s.5-6

⁴⁸ <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20330-Site.pdf> 11.11.2018, S.12

- Denetim ekibine mesleki şüpheciliği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi.
- Daha deneyimli personelin veya özel becerilere sahip kişilerin görevlendirilmesi veya uzmanların kullanılması.
- Daha fazla yönlendirme ve gözetim yapılması.
- Uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin seçimine daha fazla öngörülemezlik unsurlarının dâhil edilmesi.
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili genel değişiklikler yapılması. Örneğin, maddi doğrulama prosedürlerinin ara dönem yerine dönem sonunda uygulanması veya daha ikna edici denetim kanıtları elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. YAPISAL RİSKİN, DENETÇİ AÇISINDAN MÜŞTERİNİN KABUL EDİLEBİLİRLİK DÜZEYİ ÜZERİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Yapısal Riskin Değerlendirilmesinde Denetçinin Dikkate Alacağı Hususlar

Bu bölümde yapısal riskin değerlendirilmesinde denetçinin dikkate alacağı hususlar üzerinde durulmuştur.

3.1.1. İşletmenin Faaliyet Alanı ile İlgili Bilgi Edinme

Mali tabloları incelenecek olan şirketin faaliyet gösterdiği sektörün özellikleri yapısal riski doğrudan etkiler. İşletmenin faaliyet türü, kendisine özgü ve karmaşık işlemler gerektirmesi halinde yapısal risk yüksek düzeyde oluşacaktır. Nakit hareketleri çok yönlü ve yüksek düzeyde olan işletmelerin hazır değerlerinin yapısal riski yüksek olacaktır.

Öte yandan, fiziksel varlıkların işletmeler arasında hareket ve işlem gördüğü sektörlerde stokların muhafazası ve izlenmesi güç olabilirken, hızlı teknolojik gelişimin etkisini hisseden bilişim sektöründe stokların değerini yitirme ve mali tablolarda olduğundan daha yüksek bir değerle gösterilme ihtimali oldukça yüksektir.

49

⁴⁹ Hakan Yolasığar, “Bağımsız Denetimde Risk ve Müşteri Seçiminde Risk Unsurlarının Tespitine Yönelik Pilot Bir Araştırma”, 2002, İstanbul Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.7

3.1.2. İşletme Yönetiminin Dürüstlük ve Mesleki Ahlaki Değerleri

İşletme yönetiminin dürüstlük derecesi ve mesleki ahlaki değerleri hileye karşı tutumuna ve piyasadaki itibari değerlerine göre belirlenir. Denetçi hile riskini belirlerken, yönetimin hile riskiyle ilgili anlayışını elde etmek ve yönetimin işletme içinde yapılmış hile bilgisine sahip olup olmadığını, yönetimin riskleri nasıl belirlemek için yönetimi soruşturmalıdır.⁵⁰

3.1.3. Müşteri İşletmenin Yapısı (İştirak veya Bağlı Ortaklık)

Denetçi, denetimi yapılan işletmenin iştirak veya bağlı ortaklıkları ile olan ilişkilerine dikkat etmelidir. Örneğin, denetlenen muhasebe döneminde, işletmenin satışlarının yüzde atmasını bağlı ortakları veya iştiraklerine yapması şirketin değerlendirmesinde önemli bir husustur.⁵¹

Bu şirketler arasında bazı özel durumlardan dolayı kar transfer amacı olabilir. Denetçi yapısal riski belirlerken iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile önem derecesi yüksek hareketlere dikkat etmelidir.

3.1.4. Yönetim Felsefesi ve Yönetim Şekli

Denetçi, işletmeyi yönetim felsefesi açısından incelediğinde bürokrasisi ve kurumsallaşması adına yapılan işlemler, işlemlerin akış hızları ve sonuca doğru ulaşılabilmesindeki kolaylıkları gözden geçirir. Yönetim şekli ise nasıl bir hiyerarşik yapıya sahip olduğunun, yani birimler arası iş paylaşımları ve karar verme organlarının yönetmeliklere uygun olarak hareket edip etmediği üzerinde durulur.

⁵⁰ Nurten Erdoğan, “**Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002, s.25

⁵¹ D.R. Carmichael, Jonh J. Willingham, **Auditing Concepts and Methods**, Mc Graw-Hill, Inc. A.B.D., 1989, s.116

3.1.5. Yönetim Kurulu ve Denetim Politikaları

Denetçinin, büyük önem verdiği hususlardan biride yönetim kurullarıdır. Denetçinin en çok dikkat ettiği husus, yönetim kurulunun işletme hissedarlarından mı yoksa işletme dışından, bağımsız kişiler olup olmadığı yönündedir.

Denetim, yönetimin planlama örgütlenme, yöneltme ve koordinasyon eşgüdümleme fonksiyonlarından sonra gelmekle birlikte esas itibariyle bu dört fonksiyonun birleşmesi sonucunda meydana gelen çıktı üzerinde bir değerlendirme yapılması ve yeni stratejilerin, politikaların ve hatta yeni bir yönetim felsefesinin belirlenmesi açısından hem yönetim faaliyetlerinin geribildirimini sağlayan, hem de mevcut örgüt yapısının dinamik bir yapıya kavuşmasına katkı sağlayan önemli bir yönetim kontrol aracıdır.⁵²

Yönetim kurullarının aldığı kararlar neticesinde yapılması planlanan denetimlerin, kurumsal yönetim (yönetişim) ilkelerine uygulanması önem taşımaktadır.. Müşteri işletmenin denetim politikaları ve bünyesinde barındırdığı iç denetim komitelerinin çalışma prensipleri, yönetime olan yakınlığı da denetçi için yapısal riskin önde gelen unsurlarından biridir.

3.1.6. Yetki ve Sorumluluklar Arasındaki İlişkiler

Denetimde yapısal risk açısından önem arz eden diğer bir konu ise yetki ve sorumluluklar arasındaki ilişkilerdir. Bu konunun yapısal riski etkileme oranının yüksek olacağı saptanmıştır. Örneğin işletmede kullanılacak olan muhasebe belgeleri ve muhasebe sisteminde uygulanacak prosedürler önceden belirlenmemiş ayrıca işletme içinde yetki ve imza sınırları somut bir halde belirlenmemiş ise denetçi açısından yapısal riskin bu kriteri doğrultusunda risk oranını artan değerde etkilemesi muhtemel bir sonuç olacaktır.

⁵² <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423911523.pdf> 19.11.2018 s.64

3.1.7. Finansal Raporlarda Yolsuzluklardan ve Mevzuata Aykırılıklardan Kaynaklanan Hatalarla İlgili Faktörler

Hemen hemen her işletmede karşılaşılabilen yapısal sorunlardan bir tanesi de finansal raporlarda yolsuzluklar ve mevzuata aykırı olarak yapılan hatalardır. İşletme sahip ve ortaklarının her ne kadar dürüst ve mevzuata uygun olarak davransalar bile, işletme yöneticilerinin aynı tutum ve davranış içerisinde olmaması nedeniyle belli başlı yolsuzluklara veya hatalara katlandıkları söylenebilir. Denetçinin bu hususta yine yöneticilerin dürüstlüğünü ve denetime olan bakışlarını iyi analiz etmelidir. Finansal raporlarda yapılan yolsuzlukların ve hataların nedeni genel itibariye yöneticilerin kendilerine olan güvenin ve yetkilerinin kötüye kullanılması ile vuku bulur.

“SEC uzmanları tarafından finansal raporlamada eğer üzerinde durulmazsa, yatırımcıların Amerikan Borsasına kote olmuş kayıtlı şirketlerin mali tablolarının şeffaflık ve itibarını sorgulamalarına sebep olmak suretiyle Amerikan piyasalarının öngörülmuş istikrarlı durumunu tehdit edebilecek bazı temayüller fark etmişlerdir. SEC, söz konusu temayüllerin, kazançların uygunsuz yönetiminden başlayıp hileye, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) uygun olmayan uygulamalarına ve G.K.G.M.İ.’nin agresif uygulamalarına kadar yayıldığını belirtmiştir”⁵³

3.1.8. Önceki Denetim Sonuçları İle İlgili Bilgiler

Denetçinin önceki denetim sonuçları ile bilgilere ulaşmak veya teyit etmek amacıyla önceki denetçi ile görüşme yapması gerekir. Ancak denetçilerin önemli bir sorumluluğu olan sır saklama yükümlülüğünden dolayı bu konuda müşteri işletmeden izin alması esastır. Eski denetçinin yönetimin dürüstlüğü, denetim görevinden ayrılmasının nedenleri, muhasebe ilkelerinin uygulanması açısından yöneticilerin davranışları, denetim sırasında karşılaşmış olduğu önemli sorunlar hakkında verebileceği bilgiler yeni işin alınıp alınmama kararına ışık tutar.⁵⁴

⁵³ A.P. Fitzsimons ve V.L. Shoaf. (1999), “SEC Coments on Audit Risk,” Bank, Accounting & Finance. Spring, Sayı.12, ss.58-60.

⁵⁴ Ersin Güredin, a.g.e., s.180

Dolayısıyla yöneticilerin yeni denetçiye, önceki denetim ile ilgili sonuçlara ulaşabilmek amacıyla eski denetçi ile görüşmesine izin vermesi olumlu bir davranış olarak kabul edilir. Aksi takdirde yani izin verilmemesi durumunda ise denetçi açısından yapısal riskin yüksek değerlendirileceğine işarettir.

3.1.9. Olağandışı (Rutin Olmayan) İşlemler

İşletmelerde alışılmışın dışında yaşanan gelişmeler ve olağanüstü nitelik barındıran durumlarda hataların bulunabilmesi diğer sıradan olaylara nazaran çok yüksek bir olasılıktır. Örneğin olağandışı işlemlere ait zararlar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntemleri, ilk kez yapılmış türlü sözleşmeler yapısal riskin artmasına neden olmaktadır.

Denetçilerin olağandışı olaylara ait kayıtların yaygınlığını dikkate alarak yapısal risk ölçüsün belirlemelidirler. Ancak denetçi bu tip işlemlere ait bilgilere müşteri kabulü öncesinde ulaşabilmesi pek mümkün değildir. Bu vesile ile olağandışı işlemlere ait bilgileri kısmen de olsa önceki denetçi ile yaptığı görüşmeler neticesinde elde etmeye çalışacaktır.

3.1.10. Denetimin İlk Kez veya Yenilenen Bir Denetim Olup Olmadığı

Denetçinin denetim işini almadan önce göz ününde tutması gereken en önemli noktalardan birisi, müşteri açısından denetimin ilk denetim mi yoksa tekrarlanan bir denetim mi olduğu hususudur. İlk denetimin genellikle zorluk derecesi yüksek, iş yoğunluğu fazla, tekrarlanan denetimin ise zorluk derecesi daha düşük, iş yoğunluğu daha azdır.⁵⁵ Denetçi bir işletmeyi ilk kez denetleyebileceği gibi, denetim yineleniyor da olabilir. Denetçinin ilk kez yaptığı denetim, yinelenen denetimlere göre daha zordur. Denetçinin devam eden yinelenen denetim sözleşmelerinde müşterisi hakkında bilgi sahibi olması faydalı olacaktır. Dolayısıyla ilk kez yapılacak olan denetimlerde, denetçiler daha yüksek bir yapısal risk düzeyi belirleme eğiliminde olurlar. Denetim yinelandıkçe yapısal risk düzeyi azabilmektedir.

⁵⁵ Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, Yayın no 50, Kocaeli, 2016, s.46

Müşteri işletmenin ilk defa denetlenmesi durumunda bazı ek çalışmalara gereksinim vardır. Bu ek çalışmaların başında hesaplarla ilgili dönem başı bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması gelir. Hesapların açılış bakiyelerinin o dönemin finansal tablolarına doğrudan etki yapacağı dikkate alınarak, bu bakiyelerin doğruluğu, gerekirse birkaç faaliyet dönemi de geriye giderek araştırılmalıdır.⁵⁶

3.1.11. İlişkili Tarafların Varlığı, Sayısı ve İlişkilerin Karmaşıklığı

Denetçinin değerlendireceği yapısal risk unsurlarından biri olan ilişkili taraflarla olan ilişkilerin varlığı ve karmaşıklığı konusu yapısal riski doğrudan etkilemektedir. Denetlenecek olan müşteri holding ve grup şirketlerin aralarındaki bağlantılar, başka firma ile olan işlemlerden ayrı gösterebilir. İlişkili firmalar aralarındaki alışverişlerinde düzensizlik bulunabilmesi yüksek düzeydedir. Dolayısıyla düzensiz işlemlerin sayısı ve önemi yapısal risk düzeyini artırmaktadır.

3.1.12. Varlıkların Su istimale Konu Olma Şüphesi

Denetçi tarafından uygulanacak analizler sonucu işletmede varlıkların suistimale konu olma şüphesi doğmuş ise işletmenin varlıkları üzerindeki yapısal riski yüksek tutulma ihtimali vazgeçilmez bir gerçektir. Buna örnek vermek gerekirse, işletmeye ait makine, teçhizat veya araçlarını işletme amaçları dışında, kendi nam ve hesabına başka işlerde kullanmak, yıpratmak veya kullandırmak sayılabilir.

Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınma yoluyla elde edilmesi anlamına gelmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması birçok yoldan yapılabilir (zimmetine para geçirmek, maddi veya maddi olmayan duran varlıkları çalmak veya bir işletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olmak); genellikle işlenen bu suçların devamında, varlıkların eksildiğini veya yok olduğunu gizlemek için yanlış veya eksik kayıtlar ve belgeler hazırlanır.⁵⁷

⁵⁶ Ersin Güredin, a.g.e., s.177

⁵⁷ Nergis Nalan Altıntaş, (2010), **Denetimde Hata ve Hile**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.156.

3.1.13. Tek Tek Yapılan Hataların Toplanma Etkisi

Denetçi tek tek yapılan hataların toplanma etkisini araştırırken, işletmede çalışan personelin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olup olmaması, işletmeye ait iç kontrol ortamına ait mekanizmanın doğru ve güvenilir çalışıp çalışmadığını değerlendirerek karar verir. Bunun sonucuna bağlı olarak da bu tip hataların toplanma etkisini ölçerek yapısal riski ne oranda etkileyebileceği konusunda nihai kararını belirler.

3.1.14. Yönetim Tahminlerini Gerektiren Hesap ve Değerlendirmelerin Sayısının ve Kapsamının Fazlalığı

Denetçinin, yönetimin tahmin gerektiren hesap ve değerlendirmelerine gereksinim duyması sonucu, bu işlemlerle ilgili olan sayının ve kapsamının fazlalığı, bu konuda bir doğrulama yapmasını ve yapılan işlemlerin güvenilirliğini sorgulamasında denetçiyi oldukça zorlamaktadır. Bu tahminlere bir örnek vermek gerekirse faaliyet alanı üretim olan işletmelerde, mamulün üretiminin tamamlanabilmesi için gerekli olan ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin doğru hesaplanarak, ilgili mamulün maliyetinin saptanarak hesap kalanlarına aktarılması hususunda bir hata yapılabiliyor olmasıdır. Üretime ait işletme giderlerinin denetimi, fiyat incelemeleri ve satış fiyatlarının doğrulunun test edilmesi kimi işletmelerde işlemlerin sayısı ve karmaşıklığı yüzünden çok kolay bir işlem olmadığından, denetçinin yönetim tahminlerini doğrulayacak bir uzmana ihtiyaç duymasına neden olabilir.

3.1.15. İşletmenin Halka Açık Olması ve Kamu Yararını İlgilene Kuruluş (KAYİK) Olması

Denetçinin yapısal riski göz önünde bulundururken dikkate alacağı diğer bir hususta denetlenecek firmanın halka açık veya faaliyetleri hep göz önünde olan bir şirket ve Kamu Yararını İlgilene Kuruluş (KAYİK) olup olmadığı sorusunun cevabına bağlı olarak değişmektedir. Halka açık şirketlerin mali tabloları ve bağımsız

denetim raporları <https://www.kap.org.tr/tr/> de yayınlanması gerektiğinden, denetçilerin bu riski değerlendirirken daha dikkatli olmaları kendilerinin ve denetim firmalarının itibarını korumak açısından büyük önem taşımaktadır.

3.1.16. Personeldeki Sürekli Değişim

Denetçi açısından sorgulanması ve yorumlanması gereken personeldeki sürekli değişimin nedenleridir. Denetimi yapılacak olan firmanın üst ve orta yönetiminde süregelen değişimler, işletmenin yapısal riskinin artmasına neden olmaktadır. Özellikle muhasebe ve iç denetim bölümünde sıkça meydana gelen sürekli değişimler hata yapma olasılığını artırdığından, denetçiler bu olguya dikkat etmek zorundadırlar.

3.2. Yapısal Riskin Denetçi Açısından Müşterinin Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Kararının Değerlendirilmesi

Bu bölümde yapısal riskin denetçi açısından, müşterinin kabul edilebilirliği üzerindeki kararının değerlendirmesinde izlediği yol ve yöntemler üzerinde durulmuştur.

3.2.1. Yapısal Riskin Kabul Edilebilirliği Üzerinde Denetim Firmasının Kararı

Yapısal riskin kabul edilebilirliği konusunda denetim firmasının vereceği kararı belirleyen etmenler, her denetim firmasının kendi bünyesinde oluşturmuş olduğu müşteri kabul ve kalite kontrol standartlarına göre değişim göstermektedir. Ayrıca bağımsız denetim işletmesi kendilerine başvuran bütün müşterileri kabul edebilecek durumda ve zorunda değildir. Denetim işletmesi yeni müşteri seçerken yapılacak denetim anlaşmasının denetim işletmesine yükleyebileceği denetim riskini dikkate alırlar. Yeni denetim anlaşmasının gerektireceği denetim riskinin kabul edilecek düzeyden fazla tahmin edilmesi halinde, denetim işletmesi bu görevi kabul etmez.⁵⁸

⁵⁸ Ersin Güredin, a.g.e., s.178

3.2.1.1. Denetçinin Yapısal Risk Modeli Oluşturmasındaki Etmenler

Denetçinin yapısal risk oluşturmasındaki etmenler olarak dikkate alacağı hususlar hakkında önceden belirlenmiş bazı risk modelleri oluşturulmuş olmasına rağmen yüksek oranda ihtiyaç duyulan şey, denetçinin yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması ile istenilen sonuca ulaşacaktır.

Ayrıca denetçi, müşteri işletmeyi sektördeki yeri, yöneticilerinin ve sahiplerinin dürüstlüğü ve finansal durumu gibi mümkün olduğunca çeşitli yönlerden analiz yaparak araştırmasını tamamlar. Çünkü kaliteli denetçilere sahip olan ve kaliteli hizmet sunarak müşterilerinin saygınlığını ve beğenisini kazanan denetim işletmesi muhasebe piyasasında aranan bir işletme olur.⁵⁹

3.2.1.2. Denetçinin Yapısal Riski Önleyici Kontrol Ortamlarını Test Etmesi

Denetçinin yapısal riski önleyici kontrol ortamlarını test etmesine bağlı olarak en önemli husus işletmeye ait iç kontrol sistemlerinin yapısal riski önleyici faktörlerinin doğru ve güvenilir çalışıp çalışmadığına göre değerlendirmesiyle başlar. İşletmeye ait iç denetim personelinin iç kontrol sistemini kullanma ve sorgulama alanı üzerindeki yetkilerinin bağımsızlığı yönünden bir engelin olup olmadığı konusunda da emin olmak zorundadır.

Finansal raporların, hazırlayanlar tarafından manipüle edilmesinin , hileli finansal raporlamaya konu olmasının bağımsız denetçi açısından kesin bir denetim riski oluşturduğu düşünüldüğünde bağımsız denetçinin benzer bir durumda ilk önlem olarak muhafazakâr yaklaşımları tercih etmesi söz konusu riski azaltmada faydalı olacaktır.⁶⁰

⁵⁹ Ersin Güredin, a.g.e., s.178

⁶⁰ Ömür Kızılgöl, (2013), a.g.e., s.23.

3.2.1.3. Denetçinin Yapısal Risk Hakkındaki Tecrübesi ve Mesleki Muhakeme Gücü

Denetçi, denetimi yapacağı işletmenin yapısal risk hakkındaki tecrübesini ilgili işletmenin faaliyet alanında yapmış olduğu daha önceki denetim çalışmalarından elde eder. Şüphesiz denetim elemanının da gerçek bir profesyonel olabilmesi için mesleğin gereklerini yerine getirmiş olması ve karar verme yeteneğine sahip olması gerekir. Bu yetenek önce eğitim, sonra bilgi, bilgide yeterlilik, bilişsel yeteneğin gerçekleştirilmesi ve tecrübe ile kazanılır.⁶¹

Mesleki muhakeme gücünün pek çok özelliği belirtilmiştir. Aşağıda söz edilen bu özelliklerden başlıcaları yer almaktadır ⁶²:

- Mesleki yargı mantıklı bir seçimi ifade etmektedir.
- Mesleki yargıya ilişkin süreç karmaşık ve inceliklidir.
- Deneyim ve uzmanlık gerektiren mesleki yargı oluşumuna ilişkin süreç, zaman alan bir süreçtir.
- Zihinsel süreçlerin mesleki yargı süreçlerinin tümü üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla kişisel zayıflıklar ve üstünlükler mesleki yargıyı etkileyebilmektedir.
- Mesleki yargı süreci; güdüleyiciler, sınırlamalar, maliyetler, üstünlükler, riskler gibi etkenlerin yer aldığı bir çevrede gerçekleşmektedir.
- Mesleki yargı süreci süreklidir.
- Denetim faaliyetleri genellikle ekipler tarafından gerçekleştirildiği için, mesleki yargı süreci bir grup sürecini oluşturmaktadır.
- Hem mesleki yargı sürecinin yapısı hem de sonuçların kalitesi, mevcut yargının belirli özelliklerine bağlıdır.
- Mesleki yargı süreci analitik ve bilgi temelli bir süreçtir. Genellikle bir takım bilgi işleme faaliyetleri, bilginin toplanması ve değerlendirilmesi

⁶¹ Ayça Özyurt, “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, 2010, Hacettepe Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, s.41

⁶² Sezen Uludağ, **Denetçi Yargısının Nesnelleştirilmesinde Bayes Yaklaşımı ve Bir Uygulama**, 2013, Anadolu Üniversitesi, Doktora Tezi, s.88

faaliyetleri, problemin tanımlanması, alternatiflerin analizi, olası sonuçların değerlendirilmesi ve belgelendirme gibi faaliyetleri içermektedir.

3.2.1.4. Denetçinin Hile Riski Değerlendirmesi (Müzakeresi)

Hilelerin varlığını tespit eden denetçi yanıltıcı mali tablolarla karşı karşıya olduğunu bilir, bu durum planlanan denetim çalışmalarının miktarının artırılmasına neden olur. Planlanan denetim çalışmalarının miktarı, hatalı durumlara oranla hileli durumlarda her zaman daha çok artar.⁶³

Denetçinin hile riski değerlendirme esnasında en çok dikkat ettikleri nokta işletme sahiplerin ve yöneticilerinin dürüstlüğü kriter olmuştur. İşletme yönetiminde dürüstlük konusunda bir bozulma olduğu zaman, bunun yansımaları doğrudan mali tabloları etkileyebilmektedir. Örneğin, mali tabloları olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterebilmektedirler. Bazı vakalarda, firma üst yöneticileri finansal tablolarda oynamalar yapmanın şahıslarına fayda sağlayabileceğine inanır. Örneğin, prim elde etmek amacıyla karını belirli oranda yüksek göstermek veya kredi talebinde bulunmak amacıyla finansal tabloları istedikleri doğrultuda şekillendirebilmektedirler. Bir diğer neden vergi tasarrufu sağlamak için işletmenin karını olduğundan düşük gösterme yolunu seçebilmektedirler. Denetçi bu eğilimleri analiz ederek bağımsız denetimde katlanabileceği yapısal risk düzeyini belirlemek zorundadır.

Finansal tablolardaki hesap kalanlarının denetimini yapan denetçi hata veya hile ile karşılaşabilir. Hata ve hile arasındaki fark denetçi için çok önemlidir. Hata personelin mali tabloları oluştururken farkında olmadan neden olduğu yanlışlıklardır.⁶⁴

⁶³ Richard W.Houston, Micheal F.Peters, Jamie H. Pratt,(1999), “**The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions**” The Accounting Review, s.286.

⁶⁴ Donald H. Taylor, G. William Glezen, (1994) **Auditing Integrated Concepts And Procedures**, John Wiley & Sons Inc.,s.188.

3.3. Denetçi Hangi Durumlarda Yapısal Riskin Kabul Edilebilir Olmadığına Karar Verir

Denetçi yapısal riski değerlendirirken birçok işlem ve konularla ilgili bilgileri elde etmeye çalışırlar. Bunlardan en önemlisi; İşletme hakkında sağlıklı bilgi almanın temel yollarından biri olan işletmenin önceki denetçisiyle bir görüşme yapmaktır. Denetçinin, önceki denetçiyle görüşme yapabilmesi için işletmeden izin alması gerekmektedir. Bu iznin alınmaması, makul bir gerekçe ile açıklanamaması halinde işin reddedilmesi için önemli bir gösterge kabul edilebilecektir.⁶⁵

Gerekli izinlerin alınması durumunda denetçi önceki denetçiden ihtiyacı olan belirli konularda bilgileri edinmeye çalışmaktadır. Denetçinin müşteri kabulü öncesinde yapısal riskin kabul edilebilir olmadığına karar verebilmesi için yapacağı bazı ön çalışmalar mevcuttur. Bu ön inceleme çalışmaları için belirli bir standart bulunmamasına rağmen, her denetim firmasının kendi kalite kontrol uygulamaları doğrultusunda edinilen bilgilere göre bazı önemli başlıklara ulaşılmıştır.

Bunlara örnek olabilecek başlıca gösterilebilecek konular şunlardır;

- Önceki denetim çalışmalarının sonucu nedir?
- Yöneticileri ve ortakları kimler? Dürüstlüğüne ait şüphe var mı?
- Hangi sektörde faaliyet göstermektedir?
- Şirketin finansal durumu nedir?
- Halka açık bir şirket mi?
- İşletmenin aleyhine devam eden önemli sayılabilecek davalar var mı?
- Önceki yılın denetim ücreti ödenmiş mi?

Denetçinin bu listelediğimiz sorulara alacağı cevaplar, nihayetinde müşteri kabulü esnasında denetçiye yol gösterecek ve kendi mesleki muhakeme gücünün kullanarak yapacağı müzakerelerle yapısal riskin kabul edilebilir olmadığına karar verir ise yüksek ihtimalle denetim işini reddedecektir.

⁶⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.94

Bu uygulamalar sonucu denetim firmalarının kendi geliştirdikleri bazı testlerle müşteri işletmenin yapısal riskini saptamaktadırlar. Örneğin; az riskli, orta riskli, yüksek riskli gibi elde edilen sonuca göre müşteriye kabul edip etmeme veya mevcut denetim sözleşmesinin devam ettirilmesine karar vermektedirler.

Başka bir araştırmanın ürünü olan tezinde anket katılımcılarının verdiği cevaplara göre müşteri seçiminde etkili olan unsurlar aşağıda sıralanmıştır;

- Şirket yönetiminin güvenilir finansal tablo sunma konusundaki geçmişi
- Müşterinin ortaklık yapısı (Halka açık olup olmaması, aile şirketi veya yabancı ortaklı bir şirket olup profesyonel yöneticiler tarafından yönetilip yönetilmemesi)
- Denetim firmasının bağımsızlığını etkileyen bir hususun bulunup bulunmaması
- Denetim firması çalışanlarının (Özellikle sorumluk ortak baş denetçi ve yönetici denetçi) müşteri firma ile bir ilişkisinin olup olmaması
- Devam eden işlerde müşteri firmanın denetim ücretini ödememesi
- Müşterinin mali, muhasebe ve teknik donanım alt yapısının yeterli olup olmaması
- Şirket bünyesindeki sorumlu kişilerin denetim hakkında yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmaları.⁶⁶

⁶⁶ Hakan Yolasığar, a.g.e., s.58.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE’DE DENETİM KURULUŞLARININ YAPISAL RİSKİ DEĞERLENDİRME YÖNTEMLERİ VE MÜŞTERİ RED DURUMUNUN UYGULAMA ARAŞTIRMASI

Bu bölümde Türkiye’deki denetim kuruluşlarının yapısal riski değerlendirme yöntemleriyle kontrol risklerini ele almaya gerek duymadan müşteriye red durumunun uygulama araştırması yapılmıştır.

4.1. Türkiye’de Denetim Kuruluşlarının Yapısal Riski Değerlendirme Yöntemleri: Mülakatlar

Türkiye’deki denetim kuruluşları ile yapılan yazılı/sözlü mülakatlar sonunda ulaşılan bilgiler neticesinde yapısal riskin değerlendirme yöntemlerinde başvurulacak hususlar irdelenmeye çalışılmıştır. Yapısal riskin değerlendirme yöntemleri önceden belirlediğimiz bazı sorular ile yapılan anket çalışmasında yorumlanıp, müşteri red durumunu hangi kriterlerin belirlediği noktasında ortak bir fikre ulaşılmaya çalışılmıştır. Araştırmada, sözlü mülakatlar ve anket yöntemi kullanarak veriler toplanmıştır. Bilgi toplamak amacıyla müşteri kabul kriterleri içerisinde yapısal riskin belirlenmesinde kullanılan uygulamalardan alınan bilgiler ışığında hazırlanmıştır.

4.2. Denetim Kuruluşlarının Yapısal Riski Değerlendirme Yöntemleri

Denetim kuruluşlarının yapısal riski değerlendirme yöntemleri aşağıdaki maddelerde incelenmeye çalışılmıştır.

4.2.1. Denetim Riski ve Önemlilik Çalışmaları

Denetim mesleğinin doğası gereği önemliliğin doğru kullanımıyla denetim yükü azaltılabilir ve iş ağırlığı olarak daha isabetli seçimler yapılabilir. Önemlilik basitçe ifade edecek olursa “göreceli ehemmiyet”tir.⁶⁷

Uygulamada denetçiler önemliliği denetim testlerinin gerekli kesinliği ve finansal tablolarda düzeltme gerektirecek yanlışlıkları tespit etmede kullanılmaktadırlar. Denetçiler kazançlarda ve/veya diğer hesaplarda önemli yanlışlığa sebep olabilecek yanlışlıkların boyutunu dikkate almaktadırlar. Daha önceki çalışmalar denetçiler tarafından kullanılan üç nicel ölçüt ortaya koymuştur. Bunlar;

- Gelirin yüzdesi
- Satışlar ya da toplam gelirlerin yüzdesi
- Toplam varlıkların yüzdesi.⁶⁸

Önemlilik öznel bir kavramdır. Bir durumda önemli olan bir diğerinde olmayabilir. Denetçinin belirleyeceği önemlilik düzey veya düzeyleri denetçinin mesleki yargı ve tecrübesine bağlıdır. Denetçinin belirleyeceği önemlilik finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını algılama şekil ve düzeyinden etkilenmektedir.⁶⁹

Denetçi denetim teklifinde bulunan müşteri hakkında bazı araştırmalar yapar. İlk önce denetim teklifinde bulunan işletme daha önce denetlenmişse eski denetçi ile görüşür. İşletme yöneticilerinin yaklaşımı, denetim yöntemlerinin uygulanması konusundaki tutumları gibi konularda bilgi alır.⁷⁰ Denetimin planlama sürecinde yapılması gereken işlemlerden ilki önemliliğin belirlenmesi ve denetçini kabul edebileceği denetim riskini derecelendirilmesidir. Denetimde önemliliğin düzeyi hesaplanmasında ölçü rakamsal olarak bir büyüklük iken, denetim riskinde kabul edilebilecek belirsizlikten söz edilir. Risk ve önemlilik arasında ters yönlü bir ilişki vardır.

⁶⁷ J., Barnes (1973), **More Efficient Auditing Through an Understanding of The Materiality Concept.**, The Journal of Accountancy, Cilt.4,s.79.

⁶⁸ S., Cho, R.L., Hagerman, S. Nabar, ve E.R., Patterson (2003), **Maesuring Stockholder Materiality**, Accounting Horizons, 17(1), s.64.

⁶⁹ A. Socol, (2008), **Materiality in the Context of an Audit Between Professional Judgement and Subjectivism.**, Annals of the University of Petroşani, Economics, 8(2), s.209-216.

⁷⁰ Selin Aykol, (2014), **Bağımsız Denetimde Kalitenin Artırılması ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, (Yüksek Lisans Tezi), Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale, s.18

Yani risk yükseldikçe önemlilik seviyesi miktarı düşecek ve risk düştükçe önemlilik seviyesi miktarı yükselecektir. Denetçinin müşteri işletme kabulünde belirtilen, müşteri işletme riskini belirlemenin ötesinde, daha ayrıntılı olarak yani, finansal tablolarda karşılaşılabilecek yanlışlık olasılığını (önemli yanlışlık riskini) değerlendirmesi gerekir.⁷¹ Denetimde önemlilik ve risk kavramları birbiriyle iniltili iki unsur olduğundan denetim boyunca devam eder.

Bağımsız Denetim Standardı 320 mali raporlama perspektifleri yönünden denetimde önemliliğin ölçülmesi hakkında özetle şu belirlemeleri yapmaktadır⁷²:

Bağımsız denetçi, işletmenin faaliyet konusuna, operasyonlarına, çevresi ile olan ilişkilerine, işletmenin içinde bulunduğu pazara ve pazardaki ekonomik koşullara bakarak maddi hataları ortaya çıkaracak şekilde bir önemlilik düzeyi belirleyecektir.⁷³

Önemliliğin belirlenmesi, finansal raporlama ve açıklama seçimlerinin finansal tablo kullanıcılarının kararları üzerindeki görece önemli ve etkisi hakkında profesyonel yargıyı gerektirir.⁷⁴ Standartların ilke tabanlı olması yerine kural tabanlı olması gerektiği yönünde ve aleyhindeki iddialar yıllarca süregelen ve bugün de devam etmektedir. Kural tabanlı standartları destekleyenler genellikle standartlar için çok teknik olma durumunu gündeme getirmektedir.⁷⁵

Her ne kadar ilke tabanlı standart anlayışı denetçi yargısına daha fazla imkan tanısa da denetçilere önemlilik ve örneklem alanlarında çok daha elle tutulur ve tutarlı uygulamalar sağlamasından ötürü araştırmacılar tarafından kural tabanlı standart anlayışı ağır basmaktadır.⁷⁶

⁷¹ Nuran Cömert ve Diğerleri, **Denetimde Risk Değerlendirme Yöntemlerinin Uygulanması**, Sakarya Üniversitesi sürekli Eğitim Merkezi, Sakarya, 2010.

⁷² Oktay Taş, **Bağımsız Denetimde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama**, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20S%C3%BCrecin%20de%20C3%96nemlilik%20D%C3%BCzeyinin%20Belirlenmesi%20ve%20Bir%20Uygulama.pdf> s.5 (İzleme Tarihi 30.04.2018)

⁷³ Oktay Taş - Ceyan İnaltong, **Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015, s.81

⁷⁴ Nurten Erdoğan, **Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 31, Temmuz 2006, s.119.

⁷⁵ Mehmet Ünsal Memiş, Mehmet Okşaş, **Denetimde Önemlilik Kavramı Üzerine Bir Literatür Taraması**, Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, Sayı.18, Ağustos 2019, s.1034.

⁷⁶ J. Jacoby, H.B. Levy, **The Materiality Mystery-The Gap in GASS.**, The CPA Journal, 2016,s.14

4.2.2. Müşteri İşletmenin Büyüklüğü ve İşlemlerin Karmaşıklığı

Müşteri işletmenin büyüklüğü ya da küçüklüğü çeşitli şekillerde ölçülmektedir. Bunlara örnek olarak ise yıllık net satış hasılatı, çalışan personel/işçi sayısı ve bilanço aktif toplamının büyüklüğünün yanı sıra bağımsız denetim prosedürlerinden oluşan ölçüleri dikkate alınmaktadır. İşletme büyüklüğünün bağımsız denetçi ücreti ve performansı konusunda birçok çalışma yapılmıştır. İşletme büyüklüğünün denetim bağımsızlığını ve işlevsel raporlamayı yakından etkilediği belirtilmiştir.⁷⁷

İşletme büyüklüğü, önemli ölçüde ücret oranı ve müşterinin önemi üzerinde etkiye sahiptir. İşletmelerin büyüklüğünün daha çok çalışan sayısına göre endeksli olduğunu düşünürsek, bu işletmelerin daha fazla değer oluşturdukları, bu şirketlerin muhasebe ve iç denetim biriminde çalışanların, ücret bağımsızlığı açısından pozitif sonuçlar getirir.

4.2.3. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Yapısı

Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven oluşturmak isterler.⁷⁸ İşletmenin iç kontrol yapısının güvenilirliği ölçmek için, sistemin etkin olarak çalıştığına saptanması gerekmektedir. İşletme tarafından kurulup işletilen iç kontrol sisteminin bağımsız ve etkin olarak çalışmasının sonucunda, denetçinin iç kontrol sistemine olan güveni artacak ve denetim riski azalacaktır. Ayrıca denetim firmalarının kurguladığı denetim planlanmaları azami ölçüde ilgili işletmenin iç kontrolünün doğru çalışıp, çalışmadığından etkilenir. Denetçiler inceleme yaptıkları dönemde meydana gelen her işleme ilişkin kayıtları kontrol edip tek tek inceleyemezler.

⁷⁷ Orhan Bozkurt, **Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi**, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt.10, Sayı.21, 2014, ss.65-86.

⁷⁸ Sezen Mercanoğlu, (2007), “**Denetim Planlaması ve Bir Uygulama**”, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

4.2.4. Müşteri İşletmeyi ve Çevresini Tanıma

Denetçi, müşteri işletmenin yer aldığı sektörün ekonomik durumu, müşterisinin sektördeki payı, müşteriye etkileyen rekabet koşulları, sektöre ilişkin yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Sektöre ilişkin bilgiler değişik kaynaklardan sağlanabilir. Bu kaynaklar arasında mesleki yayınlar, ticaret ve sanayi odalarının yayınları, mevzuata ilişkin yayınlar, müşteri işletmenin yöneticileri ve personel ile yapılan görüşmeler ile önceki denetçinin düzenlediği ve müşteri işletmede saklanan sürekli çalışma dosyasındaki bilgiler yer alır.⁷⁹

Müşteri işletmeyi ve çevresini tanıma, denetçi açısından müşteri kabulü öncesinde çok önemli bir faaliyet olup, müşteriye red durumunu doğrudan etkilemektedir.

İşletme doğal bir ekonomik çevrede yani bir sektörde faaliyet gösterir. Bu sektörün sorunları işletmeye de yansır. Muhtemel yansımalar için araştırılacak sorular aşağıdaki gibidir:

- Müşteri hangi sektörde faaliyet gösteriyor? Bu sektörün özelliği nedir? Sektörde tam rekabet koşulları sürüyor mu? Yoksa aksak rekabet veya oligopol piyasaları özelliğini mi taşıyor? Sektörün sıkıntılarının işletme üzerinde etkisi nedir?
- Sektörde kapasite kullanım oranı nedir? İşletmenin kapasite kullanım oranı nasıldır? Sektör içinde müşteri işletmenin yeri nedir? Önemli bir etkinliğe sahip midir?
- Rekabete karşı koyabilmek için olağanüstü fiyat indirimleri yapılıyor mu? Yoksa kaliteden ödün verilerek ucuz satış mı yapılıyor? Bundan işletmeye yansıyan riskler olabilir mi?
- Müşteri ile veya tedarikçileri ile uzun dönemli satış-alış sözleşmeleri var mı? Bunun işletmenin sürekliliği ve karlılığı üzerine ne tür etkileri olabilir? İşlerin iyi gitmediği durumlarda bu sözleşmelerin vereceği zararın boyutları nedir?

⁷⁹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 5.Baskı, Avaol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s.40

- Lisans, franchising, patent gibi sözleşmeler var mı?
- Sektörün ve dolayısıyla müşteri işletmenin kullanabileceği vergi kolaylıkları veya sübvansiyonları var mıdır?
- Yöneticiler işin ehli kişiler mi? Darboğazdan kurtulacak güçleri ve azimleri var mı?⁸⁰

4.2.5. Önemli Yanlılık Riskini Tanımlamak ve Değerlendirmek

Denetim planı ve programının oluşturulabilmesi için, denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesi gerekmektedir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetimin planlanması aşamasında gerçekleşmektedir.⁸¹

Denetçi denetimin planlama aşamasında, mali tablolarda olası hataların önemlilik düzeyine eş değer bir tutar belirleyerek çalışmalarını yürütmelidir. Aynı zamanda bu tutarın, mali tablolardan istifade edenlerin kararlarını etkilemeyeceği üst sınır olacaktır. Denetçi tarafından planlama aşamasında belirlenmiş olan önemlilik düzeyine göre uygulanacak denetim prosedürleri ile ne kadar kanıt toplanması gerektiği hesaplanır. Denetim planlanmasında önemlilik tutarı belirlemenin amacı, denetim sürecinde uygun kanıtın toplanmasında denetçinin planlama yapmasına yardımcı olmaktır. Porter v.d.(2003)' e göre önemliliğin 4 özelliği bulunmaktadır:

- i. Neyin önemli olup olmadığı her durumda mesleki yargıya bağlıdır.
- ii. Nice veya nitel önemlilik söz konusu olmaktadır.
- iii. Önemlilik yasal veya düzenleyici ihtiyaçlara göre değişebilmektedir.
- iv. Önemlilik iki seviyede göz önünde tutulmalıdır;
- v. Bütüncül seviye: Finansal tabloların tamamına göre ve
- vi. Hesap seviyesi.⁸²

⁸⁰ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2005, ss.82-83.

⁸¹ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.98.

⁸² B. Porter, J. Simon ve D. Hatherly, **Principles of External Audit İng.**(2.bsk), 2003,Chichester:Wiley

Önemlilik kavramı, anlamından da anlaşıldığı gibi denetim esnasında neyin önem arz ettiği konusunda karar verebilmek için denetçilerin bir yargıya ulaşmaları gerektiğini ifade eder. Aslında önemlilik değerlendirmesi, önemli yanlışlıkların boyutundan bağımsız olarak birçok niteliksel etmen içermektedir.⁸³ Önemlilik kavramını risk değerlendirmesinden bağımsız düşünmek mümkün değildir. Bir denetçi önemlilik ve riski şu amaçlar için göz önünde bulundurmalıdır;

- Risk değerlendirmesinin doğası ve genişliğine karar vermek
- Önemli yanlışlık risklerini tanımlamak ve değerlendirmek
- Sonraki denetim prosedürlerinin doğası, zamanlanması ve kapsamına karar vermek
- Finansal tabloların gerçeğe uygun olarak sunulup sunulmadığını değerlendirmek.⁸⁴

Denetçi açısından irdelendiğinde önemliliğin ölçülmesinde hangi ölçütlerden faydalanılarak hareket edileceği konusunda kesin bir şey söylemek çok zordur. Bununla birlikte yapılmış olan bir araştırmaya göre, denetçilerin önemlilik hususunda kararlarını verirken aşağıdaki faktörleri değerlendirdikleri saptanmıştır:

- İlgili kalemin türü
- İlgili kalemin cari yıl net karına oranı
- İlgili kalemin toplam hasılataya veya giderlere oranı
- İlgili kalemin net çalışma sermayesi üzerine yapacağı etki
- Kazançların büyüme hızı
- İlgili kalemin kazançların yükselme eğilimini ters yönde etkileyip etkilemediği
- İlgili kalemin mutlak tutarı
- Hisse senetleri fiyatına olan etkisi.⁸⁵

⁸³ C.L. Comunale ve T.R. Sexton, (2005), **A Fuzzy Logic Approach to Assessing Materiality**, Journal of Emerging Technologies in Accounting, 2(1), s.1,-15.

⁸⁴ D.K. McConnel ve C.H. Schweiger (2007), **Implementing The New AS6 Risk Assessment Audit Standards**, The CPA Journal, Haziran, s.21.

⁸⁵ Cemal Çakıcı, (2002), **Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar**, Öneri Dergisi, sayı.17,s.69-76.

4.2.6. Uygulanacak Denetim Prosedürlerinin Yapısını, Kapsamını ve Zamanını Belirlemek

Denetimin süre planlaması yapılırken üstlenilecek denetim işinin, denetçinin kendisinin işletmede yaptığı ilk denetim veya yinelenen bir denetimin olmasına göre farklılık gösterir. Denetimde uygulanacak prosedürlerin ilk önce yapısı belirlenerek, kapsama alınacak önemlilik seviyesi ölçüsüne göre de zamanın ve maliyetin hesaplanması gerekmektedir. Denetimin planlanması aşamasında denetçiler, başlangıç önemlilik seviyesini, mali tablolarda yer almasına karşın, şirketin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak açıkça gösteren, düzeltilmemiş en yüksek tutarlı hata olarak varsaymalıdırlar.

Denetçi potansiyel müşteri işletme kabulü öncesinde belirtilen, müşteri işletme riskini belirlemenin ötesinde, daha ayrıntılı olarak yani, finansal tablolarla karşılaşılabilir yanlılık olasılığını değerlendirmesi gerekir. Denetim riski ve önemlilik çalışmaları, müşteri işletmenin büyüklüğü ve işlemlerin karmaşıklığından, denetçinin iç kontrol dahil işletmeyi ve çevresini tanimasından ve tecrübesinden etkilenir.⁸⁶

Denetçi uygulanacak denetim prosedürlerini belirlerken öncelikle işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde durmalıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmeye sağlamış olduğu faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Üst yönetimin belirlediği temel amaçlara ulaşmak için çalışanların, izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek,
- Üst yönetimin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri üretmek,
- Üst yönetimin arzuladığı faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az düzeyde olmasını, kaynakların israf edilmemesini sağlamak,

⁸⁶ Nuran Cömert, Şaban Uzun ve Süleyman Uyar, (2014), **Denetimde Risk Değerlendirme Yöntemlerinin Uygulanması**, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, s.1

- Üst yönetimin isteği doğrultusunda işletmede bulunan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanmaya karşı korumak.⁸⁷

4.2.7. Finansal Tablo Açıklamalarının Yeterliliği

Denetçi açısından değerlendirildiğinde finansal tablolarda kullanılan alt gruplarında verilen açıklamaların yeterliliği denetim riski içerisinde, bulgu riskinin artmasına neden olan bir unsur olarak karşımıza çıkacaktır. İşletmenin finansal raporlarından hareketle topladığı kanıtlara göre bir görüşte bulunan bağımsız denetçi için gerekli hesap kalanların açıklamalarının yeterliliği büyük önem arz etmektedir. Hazırlanmış finansal raporların, anlaşılabilir olmaması durumunda okuyucunun ihtiyacını karşılaması beklenemez. Ancak anlaşılabilirlikten kasıt, işletme sektörü ve ekonomik faaliyetler hakkındaki makul seviyede bilgisi olan, bilgileri dikkatle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcıların söz konusu finansal bilgileri anlayabilmesidir.⁸⁸

4.2.8. Özel Denetim İlgisine İhtiyaç Olan Alanların Saptanması

Denetçi çalışmalarında özel denetime ilgisi ihtiyacı olan alanların saptanmasına yönelik bazı çalışmalar yapar. Denetimde devir hızı yüksek olan bir hesap kalanının denetlenmesi devir hızı düşük olan hesap kalanına göre daha fazla risk taşıdığından, denetçi özellikle bu alanlarda yoğunlaşacaktır.

4.2.9. Analitik İncelemelerin Ne Zaman Uygulanacağı Konusunda Beklentilerin Geliştirilmesi

Denetçi, yapacağı analitik incelemelerin ne zaman uygulanacağı konusunda kendisine bir yol haritası çıkarmalı ve bu yönde beklentilerini geliştirmelidir. Denetim firmalarının analitik incelemeler konusunda dikkatli olmaları gereken bir hususta yapılacak analizlerin esnekliğidir.

⁸⁷ Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılıç, (2012), **İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması**, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.9, Sayı.20, s.169-189.

⁸⁸ Tuba Şavlı, **Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 1.Baskı, Ankara, 2014, s.24.

Bağımsız denetimin kendisi süreç olarak dinamik bir yapıya sahip olduğundan, bu sürecin bir parçası olarak analitik incelemelerin de esnek bir yapıda olması gerekmektedir. Stratejik planın, organizasyonun sürekli gelişen ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde değişmesi gereken esnek ve dinamik bir politika belgesi olarak görülmesi hayati önem taşımaktadır.⁸⁹

Analitik incelemeler, denetim faaliyetinin planlanmasında oldukça önemli bir noktada yer almaktadır. Bu noktada analitik uygulamalar sırasında yapılacak bir hata veya ihmal sonucunda, denetim firması ve denetçi açısından yüksek oranda ciddi ve bazen de onarılması mümkün olmayan zorluklara yol açabilmektedir.

Denetim, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasının yapılması bir zorunluluktur. Denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır.⁹⁰

4.2.10. Denetim Riskini Uygun Bir Düzeye Düşürmek İçin Uygulanacak İleri Denetim Tekniklerinin Tasarlanması

Mali tablolarda yer alan bazı hatalar, söz konusu tablonun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri' ne bağlı doğru ve dürüst olmasını engellemeyecek derecede önemsizdir. Kabul edilebilir denetim riski seviyesi denetçinin, mali tablolarda var olduğu halde onları etkilemeyecek derecede önemsiz olduğuna inandığı hata düzeyidir. Kabul edilebilir denetim riski düzeyinin altındaki risk seviyelerinde denetçi kendisi açısından bir denetim riskinin varlığını öngörmemektedir.⁹¹

Denetçi, hem kanıt toplamak amacıyla uygulayacağı denetim prosedürlerini tasarlamada, hem de mali tabloların bir bütün olarak, tüm önemli hususlarda doğru olarak sunulup sunulmadığını değerlemede denetim riskini ve önemliliği göz önünde

⁸⁹ Roger Buttery ve Robert K. Simpson, (1986), **Internal Audit in the Public Sector** (Cambridge: Wood-Faulkner),s.19.

⁹⁰ Tuğba Göğler, (2006), **Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul, s.13

⁹¹ Ömür Kızılgöl, (2001), **Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Risk Yönetimi**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), Balıkesir.

bulundurulmalıdır.⁹² Söz konusu risk düzeyi, genelde kalitatif terimlerle ifade edilir ve ifade edilirken de çok düşük, düşük, orta seviyelerinden herhangi biri kullanılabilir. Ulaşılabilir denetim riskini belirlerken, denetçi, denetim riskinin her üç unsuru için ayrı ayrı, Düşük, Orta ve Yüksek'ten biri olacak şekilde belirler. Denetçinin dikkat etmesi gereken hususlardan birisi de “yapısal risk ile kontrol riski arasında bir ayrımın yapılmadığı durumlarda, bileşke riskin (RMM) değerlemesinin gerektiği” dir.⁹³

Denetçinin, denetim riskini uygun bir düzeye düşürmesi için yapısal riskinde düşük bir düzeyde olması gerekmektedir. Her bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim şirketinin kendi yaklaşımına göre makul güvence düzeyinde kabul edeceği bir denetim riski seviyesi vardır. Bu risk seviyesi, gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmalarında sabit bir üst çıttadır ve onu oluşturan bileşenlerin toplu olarak meydana getireceği risk seviyesinin bu üst çıttayı aşmaması için gerekli çalışmalar gerçekleştirilmelidir.⁹⁴

4.2.11. Finansal Tablolara İlgili Dış Kullanıcıların Sayısı

Denetçi açısından değerlendirilmesi gereken bir başka hususta finansal tablolar ile ilgili dış kullanıcıların sayısıdır. Bağımsız denetim görüşüne göre finansal tablolar ile ilgilenenlerin sayısı ne kadar fazla ise denetçinin üzerinde taşıdığı risk o kadar yüksek olmaktadır. Örneğin halka açık bir yönetim ve ortakların dışında söz sahibi olabilecek hakları hakkında iddiada bulunabilecek kişilerin sayısı oldukça fazla olabileceğinden denetçinin taşıdığı riskte azami olacaktır.

Denetçilerin bu gibi durumlarda yapmış olduğu planlamalarda değişiklik yapmasının tek nedeni sunacağı denetim görüşünde üstleneceği riski düşürmek olacaktır. Mali tablolarda yer alan bilgilerin işletme ile ilgili olan tarafların, işletmenin belli dönemlerdeki faaliyetleri ile bu faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi edinebildikleri en temel kaynaklardır.⁹⁵

⁹² Celal Kepekçi, (2004), **Bağımsız Denetim**, Avcı Ofset Matbaacılık, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, s.107.

⁹³ Ömür Kızılgöl, (2001), a.g.e., s.40

⁹⁴ Orkun İçten, **Bağımsız Denetim Çalışmalarında Denetim Riski ve Denetim Prosedürleri Seçimine Etkisi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.421, Eylül 2016, s.75

⁹⁵ Ömür Kızılgöl, (2001), a.g.e., s.41

Bu açıdan bakıldığında işletme ile ilgili tarafların alacakları kararlara esas teşkil eden mali tablo bilgilerinin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri' ne bağlı kalarak ve dürüstlük çerçevesinde hazırlanmış olmaları, dış kullanıcıların sayısından etkilenmemelidir.

4.2.12. Yönetimin Dürüstlüğüne İlişkin Denetçinin Değerlendirmeleri

Denetçinin müşteri kabulü öncesinde araştırması gereken bir konuda işletme yönetiminin dürüstlüğüne ait bir şüphenin var olup olmadığı hususudur. Yönetimin dürüstlüğü hakkında bir görüşe sahip olamayan denetçi, mutlak bir riskle karşı karşıya kalabilir. Yönetime ilişkin bilgilerin alınabileceği en önemli kaynak, yinelenen bir denetim ise önceki denetçi ile görüşülerek, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin uygulanması hakkında farklılıklar bulunmasıdır.

Müşterinin dürüstlüğüne dikkate alınması gereken şartları ise şu şekilde sıralayabiliriz; Kimlik ve ticari itibarları, müşteri faaliyetlerinin özellikleri, muhasebe standartlarını yorumlamadaki tutumlarına ilişkin olumsuz bilgiler, müşterinin ücretle ilgili ısrarlı tutumu ve müşterinin suç teşkil eden diğer faaliyetlerde bulunabileceğine ilişkin göstergeler şeklinde ifade edilebilir.⁹⁶ Ayrıca önceki denetim görüşü ve önceki yıl denetim ücretinin ödenip ödenmediği konusunda ulaşılan bilgilerde, denetçi açısından yönetimin dürüstlüğüne ilişkin değerlendirmelerinde yardımcı olacaktır.

4.2.13. Mesleki Şüphencilik

Denetçi müşteri işletme yönetiminin bir denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında sergileyeceği tutum ve davranışlar denetim faaliyetinin etkinliği açısından çok büyük önem taşımaktadır. Denetçi, potansiyel veya mevcut müşterinin yönetiminin entegrasyonunu kilitleyen bir tutum içinde olduğundan şüphelenir ya da emin olursa, böyle bir durum denetçi için bir kapsam sınırlaması yaratacağından,

⁹⁶ Oğuzcan Oğuz, (2015), **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşamaları**, (Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Ankara, s.34

denetçinin anlaşmayı reddetmesi, anlaşmadan çekilmesi ya da görüş bildirmekten kaçınması gerekebilir.⁹⁷

Yönetimin entegrasyonu yetersiz kaldığında, mali tabloların geliştirildiği muhasebe sürecinde önemli hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkması ihtimali daha büyüktür.⁹⁸ Mesleki şüphencilik denetçi için bir nevi kırmızı bayrak görevi görür. Çünkü denetim işindeki tecrübeleri, müşteri firma üzerinde uygulayacağı denetim standartları ve analiz yöntemleri önemle dikkat etmesi gereken hususlar içinde bir yol gösterici kavram niteliğindedir. Mesleki şüphencilik, sorgulayıcı bir yaklaşımla, hile ve hatalardan kaynaklanabilecek muhtemel yanlışlıklara karşı uyanık olmayı gerektirir.⁹⁹ Ve aynı yaklaşımla kanıtların geçerliliğinin incelenerek, kurum yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişkinin olup olmadığının tespit edilmesini kapsar. Mesleki şüphencilüğün temelinde yatan karakter özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Meraklılık,
- Sorgulayıcı bir yaklaşım,
- Kestirmeden sonuçlara ulaşamama ve son kararın tüm etken dikkate alınarak verilmesi,
- Yöneticilerin davranış ve motivasyonlarını doğru analiz etme,
- Özgüven ve
- Hareket özgürlüğü.¹⁰⁰

⁹⁷ Ömür Kızılgöl, (2001), a.g.e., s.48

⁹⁸ Walter G.Kell, W.C. Boynton ve R.E. Ziegler, (1989), **Modern Auditing 4 th Ed.** (Toronto: John Wiley & Sons.Inc.), s.80-82.

⁹⁹ Uluslararası Sayıştaylar Birliği, INTOSAI,(2009), ISSAI 1003, Viyana:INTOSAL.

¹⁰⁰ Britanya Mali Raporlama Kurulu – FRC (2010), **Auditor Scepticism: Raising The Bar.**, <http://www.frc.org.uk/getattachment/2a1e0146-a92c-4b7e-bf33-305b3b10fcd2/Discussion-Paper-Auditor-Scepticism-Raising-the-Ba.aspx>.

4.2.14. Yapısal Riskin Belirlenmesine Odaklanma

Sorumlu ortak Başdenetçi müşteri kabulü öncesinde denetim firması adına yapacağı yapısal risk değerlendirmeleri sırasında birçok yöntemden faydalanır. Müşteri işletmenin yönetimin entegrasyonu ve muhasebe bilgilerinde önemli hatalar olabileceğinin işareti sayılabilecek bazı durumlar aşağıda yer almaktadır.

- “Yönetimin faaliyet ve finansla ilgili kararlarına tek bir kişinin hâkim olması
- Yönetimin finansal raporlamaya karşı olan tutumunun gereksiz şekilde agresif olması
- Yönetici (Özellikle kıdemli muhasebe personeli) değişiminin yüksek olması
- Yönetimin gelir projeksiyonlarını gerçekleştirmeye aşırı önem atfetmesi
- Yönetimin iş dünyasındaki ününün zayıf olması”¹⁰¹

Potansiyel bir müşterinin kabulü veya mevcut bir müşterinin denetim işlerinin devam ettirilmesine dair karar verirken, yapısal riskin değerlendirmesi sırasında, denetçinin müşteriyi tercih etmesini etkileyecek bazı faktörler AICPA’ nın yayınladığı Bir Muhasebe Uygulaması İdaresinin El Kitabı’ nda şöyle sıralanmıştır:

- “Müşteri kayıtlarının olağan durumu,
- Müşterinin büyüme potansiyeli,
- Müşterinin IRS’ ye yönelik tutumu,
- Müşteri için yapılacak işin yapısı,
- Müşterinin ücretleri ödemede gecikmemesi,
- Müşterinin ücretlere tepkisi,
- Müşteri tarafından ödenen toplam yıllık ücretler,
- Müşterinin denetim firmasını başka şirketlere önermedeki tutumu

¹⁰¹ D.R. Carmicheal ve J.J. Willingham, (1986), **Perspectives in Auditing 4 th Ed.**(Singapore: Mc Graw Hill international Editions Accounting Series), s.119

- Müşterinin denetim firmasının elemanlarına karşı tutumu”¹⁰²

IFAC’ in denetçi bağımsızlığına yönelik anlayışı yine AICPA’ ya benzer şekilde denetçinin bağımsızlığına yönelik tehditler ve emniyetler üzerine kurulu olup üç adımdan oluşmaktadır;

- Bağımsızlığa yönelik tehditlerin tanımlanması,
- Tanımlanmış tehditlerin önemliliğin değerlendirilmesi,
- Tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir düzeye indirilmesi durumunda emniyetlerin uygulanması.¹⁰³

4.2.15. Yönetimin Riske Karşı Yaklaşımlarını Değerlendirme

Denetim firması, birçok konuyu ele alıp müşteri kabulü ile ilgili kıstasları belirleyip, kendi kalite kontrolüne ait prosedürlerini ve politikalarını oluşturduğunda, bunları müşteri seçimi aşamasında bir plan olarak kullanır. Denetçinin yeni bir müşteri veya mevcut müşteriyi devam ettirme kararı aşamasında yönetimin riske karşı yaklaşımlarını değerlendirmesi sürecinde karar almasına sebep olabilecek birkaç unsurun altını çizmek faydalı olacaktır:

- “Bir müşterinin yönetiminin entegrasyonu kilitlediğini gösteren bir kanıt,
- Denetim ücretlerinin devamlı suretle ödenmemesi,
- Müşterinin personeliyle çalışmada zorluk çekilmesi,
- Denetim ücretinde kabul edilebilir bir artış konusundaki anlaşmazlık,
- Müşterinin, denetim firmasının sunamayacağı veya sunmak istemediği uzmanlık gerektiren hizmetlere ihtiyaç duyması”¹⁰⁴

Denetçi potansiyel müşterisinin yönetiminin riske karşı yaklaşımlarını değerlendirirken, müşteri hakkında topladığı bilgilerin yanında faaliyet gösterdiği sektörün ve ekonomik koşullarında hakkında belli oranda bilgi toplaması

¹⁰² Larry L. Perry,(1987), **Guide to Quality and Efficiency for Prentice Hall’s Small Business Audit Manual** (NewJersey: Prentice-Hall), s.30.

¹⁰³ IFAC (2013), **Handbook of the Code of Ethics For Professional Accountants 2013 Edition**, New York: International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA <http://IFAC.org/>

¹⁰⁴ Hubbard Johnson, (1991), **Auditing 4 th Ed.** (Houston: Dame Publications Inc.), s.101.

gerekmektedir. Denetçinin potansiyel müşterinin işi hakkında toplaması gereken ve yukarıda nispeten dağınık bir şekilde ortaya konulan bilgiler, genel bir sınıflandırmayla beş ayrı gruba bölünebilir. Bu gruplar:

- “İşin türü; mal ve hizmetlerin türü, şirketin kuruluş yeri ve şirketin üretim ve pazarlama yöntemleri gibi faaliyet karakteristikleri,
- Endüstri türü; endüstrinin değişen ekonomiye karşı zayıf olması ve endüstrideki ana politikalar ve uygulamalar,
- Şirketi ve endüstrisini etkileyen hükümet düzenlemeleri,
- Şirketin iç kontrol yapısı,
- SEC(KGK) gibi düzenleyici kurumlara sunulması gereken raporların yapısı”¹⁰⁵.

4.2.16. Mesleki Yargının Kullanılması

Denetçi mesleki yargısını kullanabilmesi için müşteri firma hakkında birçok bilgi toplaması gerekir. Özellikle potansiyel müşteri ile ilk defa çalışılıyorsa, uygulayacağı prosedürleri denetçinin uzun zamanını alacaktır. Söz konusu prosedürler geçmiş araştırmaları ile başlar.

Geçmiş araştırması potansiyel müşterinin geçmişi hakkında oldukça kapsamlı bir çalışmayı ifade etmektedir ve aşağıdakilere benzer bilgiler içerebilir:

- “Müşterinin geçmişi, şimdiki durumu ve gelecek beklentileri,
- Müşterinin yönetimi ve kilit noktalardaki personeli ve son zamanlardaki değişimleri,
- Müşteri ürünleri ile üretim ve pazarlama süreçleri ve son zamanlardaki değişimleri,
- Müşterinin tüm faaliyetlerinin yerleşimleri,
- Müşterinin, üretim, pazarlama, genişleme, kontratlar, işçi ilişkileri ya da finansman konularında karşılaştığı zorluklar,
- Muhasebe veya iç kontrol sistemlerindeki herhangi bir sorun,

¹⁰⁵ Walter G.Kell, W.C. Boynton ve R.E. Ziegler, (1989), **Modern Auditing 4 th Ed.** (Toronto: John Wiley & Sons.Inc.), s.71.

- Muhasebe ölçümlerinde mesela; stok değerlendirme ya da gelir tahakkuku gibi sorunlar,
- Bir kamu mühendislik işinde uzun vadeli kontratın değerini belirlemedeki zorluk gibi denetim riskine yol açan sorunlar,
- Denetimi yürütülürken karşılaşması muhtemel sorunlar, mesela; zaman yetersizliği”¹⁰⁶

Denetçi mesleki yargısını kullanmadan önce şirket genel kurulu ve yönetim kurulu toplantı tutanaklarını elde etme çabasıyla güvenilir bilgi toplama yönündeki kaynaklarını artırmaya çalışacaktır. Denetçi söz konusu bilgileri toplamak amacıyla aşağıdaki faaliyetleri, gerekli mesleki özeni göstermek suretiyle yürütür:

- “Önceki yılın çalışma kâğıtlarını, yıllık ve ara dönem mali tablolarını gözden geçirmek,
- Şirkete denetim harici hizmetler sağlayan muhasebe firmalarının personeli ile mesela; vergi bölümü personeli ile denetimi etkileyebilecek unsurları tartışmak,
- Cari yılın ara dönem mali tablolarına bakmak,
- Müşteriyle ilgili muhasebe ve denetim bildirimlerinin potansiyel etkilerini dikkate almak,
- Müşterinin önceki yıla ait SEC dosyalarını gözden geçirmek,
- İlgili gruplar ve yönetimle görüşerek, SEC dosyalarına bakarak ve pay sahipleri listelerini inceleyerek tanımlamak,
- Müşterinin faaliyet yerlerini ve ofislerini gezmek,
- Son yapılan genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarının tutanaklarını okumak,
- Süregelen önemli mukaveleleri gözden geçirmek,
- Analitik prosedürler uygulamak”¹⁰⁷

¹⁰⁶ A.Millichamp, (1990), **Auditing: A Complete Course Text 5 th Ed.**(London: DP Publications Ltd.), s.61.

¹⁰⁷ Hubbard Johnson, (1991), **Auditing 4 th Ed.** (Houston: Dame Publications Inc.), s.104-105.

Denetçi önceki denetim çalışma kâğıtları ve sürekli dosyayı gözden geçirdiğinde, geçmiş yıllara ait ortaya çıkmış yüksek önemde sorunlar hakkında fikir sahibi olabileceği için, yaptığı analizler sonucu değerlendirmede ve mesleki muhakeme gücü ile birlikte vermiş olacağı kararda yargısını belirtecektir. Burada önemli olan denetçinin yargısının tamamen bağımsız ve tarafsız olması dolayısıyla vereceği kararda gerçeği yansıtmalıdır.

Başka bir anlatımla finansal tablo kullanıcıları açısından, denetçinin mesleki şüphecilik prensibine uygun hareket etmemesi, tarafsız davranmaması ve dürüst olmaması sonucunu doğuracak tüm durum ve olaylar, görünüşteki bağımsızlığın sınırlarını çizmektedir.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Alper Karavardar, **Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı**: Bir Uygulama, Hacettepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı.3, 2015, s.79

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. TÜRKİYE’DE DENETİM KURULUŞLARININ MÜŞTERİYİ RED KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Bağımsız denetimde, denetçinin müşteri kabulü aşamasında hangi kriterlere göre müşteri işletmeyi red veya kabul edecekleri hususuna, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (IAS) ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’nda (GAAS) ve Türkiye’de ise yürürlükte olan Kamu Gözetimi Kurumu’nun (KGK) çıkartmış olduğu 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 210 “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardında¹⁰⁹ dikkat etmesi gerekli olan hususlar çerçevesinde yer verilmiştir.

Önemle arz etmek gerekir ki denetçinin müşteri işletme hakkında yapacağı en önemli risk değerlendirme aşaması müşteri seçimi sırasında gerçekleşir. Denetçi bu aşamada yaptığı analizler sonucunda denetimin sağlıklı olarak gerçekleştirilememesini etkileyebilecek belirli bir yüksek yapısal risk taşıyan müşteri işletmelerin teklifini red eder. Bağımsız Denetim Firmaları müşteri kabul kriterlerini kendileri belirledikleri politikalar ve uygulamalar aracılığı ile belli ölçüler içeren testlere göre yapmaktadırlar. Çalışmamızda, Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin, denetim öncesi faaliyetler içerisinde yer alan müşteri kabulü aşamasında kriterlerinin neler olduğunu belirlenmesi amacıyla bir anket çalışması yapılmıştır. Araştırma Türkiye’de özellikle çoğunluğunun merkezi İstanbul’da bulunan Denetim firmaları denetçileri ile yapılan anket çalışmasına dayanmaktadır.

¹⁰⁹ <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20210.pdf> s.4-5

5.2. Araştırmanın Metodolojisi

5.2.1. Veri ve Bilgi Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırmada yüz yüze mülakat ve anket yöntemi kullanılarak gerekli veriler toplanmıştır. Bilgi toplama aracı olarak kullandığımız müşteri kabul kriterleri belirleme uygulamaları ve literatürden de alınan bilgiler doğrultusunda hazırlanmıştır.

5.2.2. Örnekleme Süreci

Araştırmada ana kütleyi Türkiye’deki KGK tarafından yetkilendirilen Bağımsız Denetim firmaları oluşturmuştur. Mülakat öncesinde seçilen merkezleri İstanbul’da yer alan denetim kuruluşları arasından tesadüfi olarak seçilen farklı ölçekteki denetim 15 firmasının orta ve üst düzey denetçilerine anket formu gönderilmiş ve firmaların kalite kontrol politika ve prosedürlerine göre bu anketlerin cevaplanması talep edilmiştir. Göndermiş olduğumuz tüm firmalardan 89 adet cevap alınmıştır.

5.2.3. Literatür Taraması

Taş ve İnaltong (2015) yapısal risk ve kontrol riski kavramlarını açıklamakla kalmayıp planlama ve uygulama aşamalarında önemlilik düzeyinin nasıl belirlendiğini hem teoride hem de bir örnek uygulama sunmak yoluyla Türkiye’de kabul görmüş önemlilik düzeyi oranlarını kullanarak somut olarak ortaya koymuşlardır.

Cömert (2012) yapısal risk ve önemlilik düzeyi hesaplama yöntemlerini dört başlık altında toplamış, BDS’lerde herhangi bir düzey belirlenmediği için genel olarak kabul gören oranlar üzerinden örnekler yoluyla bir rehber olarak alınabilecek şekilde açıklanmıştır.

Erdoğan (2007) yapısal riskin ve önemliliğin seviyesinin belirli uygulamalar çerçevesinde ele almış, uygulamaların içeriği bakımından önemliliği karşılamada ve

denetimde bir risk belirlenme aşamasında denetçilerin bu uygulamalardan faydalanamayacağı sonucuna ulaşmış, denetçilerin mesleki muhakeme gücünün önemliliğın belirlenmesinde kilit pozisyona benzediğini açıklamıştır.

Karavardar (2014) grup şirket denetimlerinde önemlilik düzeyi belirlenmesine ilişkin yapmış olduğu bir çalışma ile GUAM ve MACM metotlarını analiz sonuçlarına göre karşılaştırma yapmıştır.

Kızılğöl ve İşğüden (2011) yapısal risk ve denetim riski belirlenmesi aşamasında denetçilerin kullandığı mesleki yargıyı araştırırken, yapısal riske bağı önemliliğın denetim riski ve denetim kanıtları ile olan bağlantısını da açık bir şekilde göstermiştir.

Terzi (2012) yapısal risk ve önemlilik düzeyinin belirlenmesinde ‘bulanık mantık yöntemi’ nin kullanılmasını araştırmış, bazı belirsizlik durumlarında çeşitli nicel ve nitel unsurlara dayanan bu yöntemi bir analiz çerçevesinde inceleyerek açıklamıştır.

Socol (2008) Yapısal risk önemliliğın seviyesi ölçülürken denetçi açısından mesleki yargısının kullanılması ve kazanılmasını açıklamış, bundan dolayı önemliliğın düzeyinin belirlenmesinde çok yüksek oranda önemli olduğunu vurgulamış ve günümüzde işletmelerin faaliyet alanlarının ve ekonomik çevrenin büyümesinden kaynaklı önemlilik kavramının daha elzem olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Brody vd. (2003) 1997 yılında yaşanan Enron skandalında düzeltmesi yapılan kar tutarı 54 milyon \$ olarak belirlenmişti. Denetim rapor hazırlanmasından sonra yapılan bu tutarda bir düzeltmenin denetim görüşünü olumsuz yönde etkileyeceğini savunmuş, mevcut düzeltmelerle ilgili olarak yeni düzenlemelere ihtiyaç olduğunu vurgulamıştır.

Budescu vd. (2012) denetim kanıtı, önemlilik ve denetim riskinin ortak etkisini araştırarak, denetimin güvenilirlik seviyesine artırmaya yönelik olarak önemlilik seviyesini düşürmenin denetim sonuçlarında olumlu gelişime yol açabileceği gibi denetimin tamamını tehlikeye atabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Eilifsen ve McKee (2000) yapısal risk ve önemlilik kavramının tanımı itibariyle mesleki yargıya bağlı olmasından yola çıkarak henüz tanım aşamasında kendi içinde sorunlu olduğunu vurgulamış, buna rağmen günümüzde önemlilik ile ilgili sorunların anlayıştan değil uygulamalardan kaynaklandığını savunmuştur.

Comunalle ve Sexton (2005) bulanık mantığı yapısal risk ve önemliliğin seviyesinin ölçülmesinde kullanmış, önemlilik seviyesinin derecelendirmesinde, minimum 0 ve maksimum 1 Aralığında bir kıstas belirlemiş, bundan hareketle yapılan hataların önemliliği derecelendirilmesinde ne tür hataların yüksek önem taşıdığını araştırmaları sonucunda ulaşmıştır.

Dutta ve Graham (1998) Bütün bakiye kalanları açısından yapısal risk ve önemliliğin ölçüsü belirlenirken raporlayan önemliliği ve alakalı süre ve maliyet olgusunu hesaplayarak, önemliliğin artışının denetim risklerine bağlı olduğu hakkında bir formül geliştirmişlerdir.

Iskandar ve Iselin (1999) Risk ve önemlilik ile ilgili bir literatür çalışması gerçekleştirmişler, bu kavramın gelişimi ve akademik çevrede ele alınışı göze çarpan özellikleriyle ortaya çıkarmışlardır.

Canadian Institute of Chartered Accountants (1978) tarafından ilk yayını 1965’ de yapılan çalışmada denetim riski ve önemlilik kavramının muhasebedeki kullanımıyla beraber denetim alanına yapacağı katkıyı açıklamış, önemlilik düzeyi belirlerken her denetimin diğerinden ayrı olarak ele alınması gerektiğini vurgulamış, önemlilik düzeyi ve örneklem seçimi arasındaki ilişkiyi ve önemlilik düzeyi belirlemede kullanılabilecek ölçekleri açıklamaya çalışmıştır.

Messier vd. (2005) Levitt tarafından 1998'de New York Üniversitesi'nde yapılan 'Sayılar Oyunu' konuşmasında bahsettiği bazı şirketlerin birçok önemli yanlışlığı belirlenen önemlilik düzeyinin altında tutarak kötüye kullandıkları sözlerine atıf yaparak bu konuşmadan sonra SEC' in SAB 99 ile ve beş büyüklerin ise özel bir komite kurarak sonuçta ASB' nin SAS No.89 ve No.90 ile Levitt'in iddialarını desteklemeye yönelik tedbir getirdiklerini ortaya koymuş ve devamında Holstrum ve Messier tarafından 1982' de önemlilik kavramı ile ilgili yapılan gözden geçirme çalışmasını yenilemiştir.

Morris ve Nichol. (1988) Yapısal riskin mali tablo dipnotlarında bulunan tutarlılık ilkesini bozduğu eylemde önemliliğin denetim işlevi süresince karşılıklı ilişkilerini incelemiş, denetimde verilecek olan görüşün mali tablolarla doğrudan bağlantılı olduğunu savunmuş, yapmış olduğu araştırmasında Sekiz Büyük denetim işletmesinin kendi belirledikleri denetim risk ölçütlerinin, belirledikleri prosedür ve mevcut düzenlemelerden faydalanılarak görüşleri sundukları sonuçlarına ulaşılmıştır.

Pany ve Wheeler (1989) yapısal risk ve önemlilik hesaplama yöntemi olarak kullanılan 5 hesaplama yöntemini karşılaştırmış, hesaplamaların denetimi yapılacak işletmenin sektörüne göre ve bu yöntemle göre değişkenlik gösterebileceğini belirtmişlerdir.

Thomas ve Krogstad (1979) yapısal risk ve önemlilik kavramını ekonomik, hukuki, felsefi ve psikolojik yönlerini inceleyerek çok boyutlu doğasını irdelenmiş, önemlilik düzeyi belirlemede bazı yüzde kullanımlarının yasa haline gelmesine şiddetle karşı çıkmış ve mesleki yargının nasıl kullanılabilmesine yönelik sekiz maddelik bir rehber ortaya koymuşlardır.

Seidler (1999) daha önceden denetçilerin müşterilerinden düzeltilmesini istedikleri önemli olarak değerlendirdikleri yanlışlıkların müşteri işletme tarafından zaman darlığı veya zor olarak nitelendirmekten dolayı reddedilmesinin bilgisayarlar sayesinde artık tarihe karıştığını belirtmiştir.

Vorhies (2005) Sarbanes Oxley ile denetim riski ve önemliliğın ortak özellikler barındırdığını irdemiş, önemliliğın ölçümü yapılmadan önce bazı konuların incelenmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Önemli sayılabilecek yanlışlıklar, iç kontrol sisteminin aksaklıkları, muhasebe ölçümlerinde kullanılan tahminlerin karmaşıklığı ve kasıtlı olarak hilenin varlığının tespit edilebilmesi yönelik çalışmaların gerekliliğidir.

5.2.4. Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Ana kütleyi oluşturan denetim kuruluşlarında müşteri seçiminde yapısal riski değerlendirirken bir kriter haline gelmiş unsurların saptanmasına yönelik bu çalışmanın modeli “tanımlayıcı veya durum belirleyici” araştırma modelidir. Tek bölüm ve toplam on sorudan oluşan ankette müşteri seçimi aşamasında etkili olan yapısal risk unsurları incelenmiştir. (Örnek anket formu için bakınız. Ek-A).

Anket-1-S.1. ilk sorusunda “Denetimde müşterinizin dürüstlüğü ile ilgili kalite kontrol şartlarının nasıl yerine getiriyorsunuz?”

Müşterinin dürüstlüğünün işi kabul öncesindeki yapısal risk değerlendirmesi aşamasındaki önemi üzerinde durulmuştur. Müşterinin dürüstlüğü hakkında bilgi edinilebilecek unsurlar listelenmiş ve müşteri seçiminde dürüstlüğünde önemlilik sırasına göre bakılmak suretiyle en önemli ilk üçü tespit edilmiştir.

Anket-1-S.2. ikinci sorusunda “Denetimde etik hükümlere uygunluğu hangi politika ve prosedürlerle sağlıyorsunuz?”

Etik hükümlere yer verilmiş uygulama aşamasında açık uçlu bir soru şeklinde sorulmuştur.

Anket-1-S.3. üçüncü sorusunda “ Firmanızın denetim müşterisinin ihtiyaçlarını sağlayabilecek beceri ve kapasitesini hangi prosedürlerle belirliyorsunuz? Müşteri firmanın ihtiyaçlarını karşılayabilecek yeterliliğini ifade eden unsurlar sıralanmış ve unsurların müşteri kabulünde taşıdıkları öneme sırasına göre derecelendirmek üzere şıklar halinde sorulmuştur.

Anket-1-S.4. dördüncü sorusunda “Yapısal risk ve kontrol riskini hangi ölçek ve hangi yöntemlerle değerlendiriyorsunuz?”

Özel bir yönteminiz yok ise; Aşağıdaki durum ve olaylardan önem sırasına göre 5 adet yapısal risk faktörünü belirtiniz” Denetimde müşteri kabulü öncesinde yapısal risk ve kontrol riskini oluşturan etmenlerin bir listesi yapılmış önem sırasına ilk beşi derecelendirilmiştir.

Anket-1-S.5. beşinci sorusunda “Denetim riski kabul edilebilir düzeye çekebilmek için denetim müşterisini kabul aşamasında önemli yanlışlık riski aşağıdakilerden azami hangi düzeyde olmalıdır?”

Yapısal risk ve kontrol riskinin toplamını içeren önemli yanlışlık riskinin düzeyinin dereceleme yöntemi A: Çok Düşük Risk, B: Düşük Risk, C: Orta Risk, D: Yüksek Risk, E: Çok Yüksek Risk olarak belirlenmiştir.

Anket-1-S.6. altıncı sorusunda “Denetim risklerini denetim sürecinde daha gerçeğe yakın olarak belirlediğinizde maliyet ve süre bakımından karşımıza çıkan ilave yükleri müşteriye ne ölçüde yansıtılabiliyorsunuz?”

Denetim esnasında denetim riskinin arttığını fark edip karşılaşılan ilave risklerin çıkardığı ilave yüklerin ne ölçüde müşteriye yansıtılabildiğinin miktarı A: Çok Az, B: Az, C: Kısmen, D: Hiç Yansıtıyorum E: Tamamıyla Yansıtıyorum olarak derecelendirilmiştir.

Anket-1-S.7. yedinci sorusunda “Denetim işinden önceki yılda maliyet ve süre bakımından zarar ettiğiniz takdirde içinde bulunduğunuz yıl denetim ücretini ne şekilde uyguluyorsunuz?”

Müşteri firma için önceki yılda katlandığı maliyet ve harcadığı zaman dikkate alındığında cari yıl denetim ücret artışını ne şekilde uyguladıklarını belirlemek amacıyla A: Fiyat artışı yaparak müşteri kabul edilir, B: Fiyat düşük olduğu için müşteri red edilir, C: Fiyat aynı kalır iş kabul edilir. Olarak üç şıklı bir sorulup tek bir cevap istenmiştir.

Anket-1-S.8. sekizinci soruda “Firmanızın müşteri kabul kriterlerini göre uygun olan işletme ile sözleşme imzaladıktan sonra, önemli yanlışlık riski ve dolayısıyla denetim riski yüksek olan bir işletme ile karşılaştığınızda ne yapıyorsunuz?”

Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra, önemli yanlışlığın yüksek olmasına bağlı olarak denetim riskinin artması durumu ile karşılaştığınızdaki tutumunu öğrenmek amaçlı beş şıklı bir soru şeklinde sorulmuştur.

Anket-1-S.9. dokuzuncu sorusunda “Aşağıdaki görüşlere katılıyor musunuz?”

- **A.** Denetim müşterisinin yapısal riskinin yüksek olması müşteriyi ret için gerekçe oluşturur.
- **B.** Denetim müşterileri, denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanırlar.

Denetimde müşterinin yapısal riskinin yüksek olması müşteriyi red etmede taşıdıkları öneme göre 1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum. 5: Kesinlikle Katılıyorum olarak derecelendirilmiştir.

Anket-1-S.10. onuncu sorusunda “Denetimde yapısal riskin unsurları bakımından aşağıdaki şıklardan en önemli olan 5 tanesini işaretleyiniz.”

Denetçi açısından yapısal riskin unsurları arasında en önemli olan beş tanesini işaretlemesi istenmiştir.

5.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmamızın son bölümünde, örnekleme sürecine ait bilgilerin sadeleştirilmesi ve araştırmaya ait anket uygulamasından elde edilen verilerin analizi neticesinde ulaşılan bulgular ve bu bulgularla iniltili yorumlar yer almaktadır.

Bağımsız denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin birleşimiyle meydana gelen önemli yanlışlık riskinin yapısal risk unsurunu oluşturanlar arasından , denetçi tarafından kabul edilebilecek denetim riskine göre müşteri kabul kriterleri unsurları olarak seçilmiş en önemli olanları önem sırasına göre belirlenmiştir. Ankette sorulan tüm sorular için katılımcıların yaptığı değerlendirme aşağıda tablolar halinde açıklanmıştır.

Soru – 1: Denetim müşterinizin dürüstlüğü ile ilgili kalite kontrol şartlarını nasıl yerine getiriyorsunuz?

Tablo - 1. Denetim Müşterisinin Dürüstlüğü İle İlgili Kalite Kontrol Prosedürleri

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	E)	88	32,96	32,96	32,96
	C)	80	29,96	29,96	62,92
	A)	67	25,09	25,09	88,01
	D)	27	10,11	10,11	98,13
	F)	4	1,50	1,50	99,63
	B)	1	0,37	0,37	100,00
	Toplam		267	100,00	100,00

Araştırmanın 1. Sorusunda sorulan denetim müşterinizin dürüstlüğü ile ilgili kalite kontrol prosedürlerinden, katılımcılar için en önemli olan 3 faktörü seçmeleri istenilmiştir.

Tablo 1’ de 89 katılımcının vermiş olduğu 267 (89 katılımcı x 3 seçim) yanıtın 88’ sinin (%32,96) en önemli faktör “E” ile kodlanan “ *Önceki denetim firması ile görüşülüp, bu işi kabul etmemeyi gerektirecek herhangi bir husus olup olmadığını öğrenmek.*” Olarak belirledikleri görülmüştür. Katılımcıların çoğunluğunun bu değişkeni en önemli faktör olarak belirleme sebebi, denetim firmasının maliyet ve süre bakımından yeterli sayı ve tecrübeye sahip olup olmadığı anlamasıdır.

Tablo 1’ de katılımcıların vermiş olduğu 267 yanıtın 80’ sini (%29,96) ikinci en önemli faktör “C” ile kodlanan “*Şirketin üst düzey yöneticileri ile toplantı düzenleyerek (Yüz yüze mülakat)*” olarak belirledikleri görülmüştür. Katılımcıların bu faktörü en önemli ikinci değişken olarak seçmeleri değerlendirildiğinde; Müşterinin dürüstlüğünün anlaşılmasında, işletme yönetimiyle yapılacak toplantı ve yüz yüze mülakat yönteminin en doğru yol olmasının sebebi, bu görüşmede yapacağı diyaloglar neticesinde yönetimin dürüstlüğü, tutum ve davranışları hakkında bilgi sahibi olacaktır.

Tablo 1’ de katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 67’ si ile (%25,09) en önemli üçüncü faktörü “A” ile “*Yenilenen bir denetim ise önceki denetçinin yönetim hakkında görüşünü alarak*” belirledikleri görülmüştür. Katılımcıların bu faktörü en önemli üçüncü değişken olarak seçmeleri değerlendirildiğinde; esas olan, denetim müşterisinin hakkında en doğru ve güvenilir bilginin kendi meslektaşları tarafından verileceğini bilmesidir.

Soru – 2: Denetimde etik hükümlere uygunluğu hangi politika ve prosedürlerle sağlıyorsunuz?

Tablo - 2. Denetimde etik hükümlere uygunluğun Politika ve Prosedürleri

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	B)	82	30,71	30,71	30,71
	A)	77	28,84	28,84	59,55
	C)	73	27,34	27,34	86,89
	D)	35	13,11	13,11	100,00
	Toplam	267	100,00	100,00	

Araştırmanın 2. Sorusunda sorulan denetimde etik hükümlere ait politika ve prosedürlerinden, katılımcılar için en önemli olan 3 faktörü seçmeleri istenilmiştir.

Tablo 2’ de 89 katılımcının vermiş olduğu 267 (89 katılımcı x 3 seçim) yanıtın 82’ sinin (%30,71) en önemli faktör “B” ile kodlanan “*Denetimde mesleki yeterlilik ve mesleğe uygun davranış*” olarak belirledikleri görülmüştür. Denetçilerin bu faktörü en önemli olarak belirlemesi değerlendirildiğinde; denetçinin meslekte yeterli olması ve mesleğine uygun davranıyor olması etik hükümleri açısından tam bir zorunluluk niteliğindedir.

Tablo 2’ de katılımcıların vermiş olduğu 267 yanıtın 77’ sini (%28,84) ikinci en önemli faktör “A” ile kodlanan “*Denetimde dürüstlük ve tarafsızlığı*” olarak belirledikleri görülmüştür. Günümüzde denetim firmalarındaki gelişmeler sebebiyle rekabet oranı da artmıştır. Denetim firmasının istikrarı ve verdiği hizmetin kalitesi bakımından, ekibinde çalışan bağımsız denetçilerin her koşulda dürüst ve tarafsız olmasını beklemektedirler.

Tablo 2’ de katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 73’ ü ile (%27,34) en önemli üçüncü faktör değişkeni “C” ile kodlanan “Denetimde sır saklama yükümlülüğü” olduğu görülmüştür. Denetim firmasının itibari ve geleceği, müşteri işletmenin mahremiyeti değerlendirildiğinde; söz konusu sır saklama yükümlülüğünün değerinin yanında, taşıdığı risk dolayısıyla ileride tazminat hakkı doğuracak sonuçlar getirebilmesidir.

Soru– 3: Firmanızın denetim müşterisinin ihtiyaçlarını sağlayabilecek beceri ve kapasitesini hangi prosedürlerle belirliyorsunuz?

Tablo - 3. Denetim müşterisinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek beceri ve kapasitesi

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
	A)	84	31,46	31,46	31,46
	E)	77	28,84	28,84	60,30
	B)	72	26,97	26,97	87,27
	C)	26	9,74	9,74	97,00
	D)	8	3,00	3,00	100,00
Geçerli	Toplam	267	100,00	100,00	

Araştırmanın 3. Sorusunda sorulan denetim müşterisinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek beceri ve kapasitesi konusunda katılımcılardan en önemli üç faktörü seçmeleri istenilmiştir.

Tablo 3’ de 89 katılımcının vermiş olduğu 267 (89 katılımcı x 3 seçim) yanıtın 84’sinin (%31,46) en önemli faktör “A” ile kodlanan ‘Denetim ekibinin firmanın sektörü hakkında tecrübesi’ olarak belirledikleri görülmüştür.

Tablo 3’ de katılımcıların vermiş olduğu 267 yanıtın 77’sini (%28,84) ikinci en önemli faktör “E” ile kodlanan ‘Denetim ekibinin yeterli mesleki muhakeme gücü’ olarak belirledikleri görülmüştür.

Tablo 3’ de katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 72’sini (%26,97) en önemli üçüncü faktör değişkeni “B” ile kodlanan ‘Denetim ekibinin yeterli tecrübeye sahip olması’ olduğu görülmüştür.

Soru – 4: Yapısal risk ve kontrol riskini hangi ölçek ve hangi yöntemle belirliyorsunuz?

Tablo - 4. Yapısal risk ve kontrol riskine işaret edebilecek faktörler

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	6	83	18,65	18,65	18,65
	3	71	15,96	15,96	34,61
	11	64	14,38	14,38	48,99
	19	47	10,56	10,56	59,55
	13	44	9,89	9,89	69,44
	9	39	8,76	8,76	78,20
	20	27	6,07	6,07	84,27
	18	15	3,37	3,37	87,64
	12	9	2,02	2,02	89,66
	1	8	1,80	1,80	91,46
	16	8	1,80	1,80	93,26
	8	7	1,57	1,57	94,83
	4	5	1,12	1,12	95,96
	15	4	0,90	0,90	96,85
	2	3	0,67	0,67	97,53
	10	3	0,67	0,67	98,20
	5	3	0,67	0,67	98,88
	7	2	0,45	0,45	99,33
	17	2	0,45	0,45	99,78
	14	1	0,22	0,22	100,00
	21		0,00	0,00	100,00
	Toplam	445	100,00	100,00	

Araştırmanın 4. Sorusunda sorulan Önemli yanlışlık risklerine işaret edebilecek en önemli durum ve olaylardan önem sırasına göre beş adet faktörü seçmeleri istenilmiştir.

Tablo 4’ de 89 katılımcının vermiş olduğu 445 (89 katılımcı x 5 seçim) yanıtın 83’sini (%18,65) en önemli faktör “6” ile kodlanan ‘*İşletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki önemli değişiklikler*’ olduğu görülmüştür.

Tablo 4’ de katılımcıların vermiş olduğu 445 yanıtın 71’ini (%15,96) ikinci en önemli faktör “3” ile kodlanan ‘*Yüksek düzeyde karmaşık düzenlemelere tabi olan faaliyetler*’ olarak belirledikleri görülmüştür.

Tablo 4’ de katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 64’sini (%14,38) üçüncü en önemli faktör “11” ile kodlanan ‘*Karmaşık iş birliktelikleri ve iş ortaklıklarının bulunması*’ olduğu görülmüştür.

Tablo 4’ de katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 47’sini (%10,56) dördüncü en önemli faktör “19” ile kodlanan “*Muhasebe tahminleri dâhil, önemli ölçüm belirsizliği içeren işlem veya olaylar*” olarak belirledikleri görülmüştür.

Tablo 4’ de katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 44’ünü (%9,89) beşinci en önemli faktör “13” ile kodlanan “*İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler*” olduğu görülmüştür.

Soru – 5: Denetim riskini kabul edilebilir düzeye çekebilmek için denetim müşterisinin kabulü aşamasında önemli yanlışlık riski aşağıdakilerden azami hangi düzeyde olmalıdır.

Tablo - 5. Önemli Yanlışlık Riskinin Azami düzeyi

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	C)	74	83,15	83,15	83,15
	B)	14	15,73	15,73	98,88
	A)	1	1,12	1,12	100,00
	D)	0	0,00	0,00	100,00
	E)	0	0,00	0,00	100,00
	Toplam	89	100,00	100,00	

Araştırmanın 5. Sorusunda sorulan denetim müşterisinin kabulü aşamasında önemli yanlışlık riskinin azami düzeyini seçmeleri istenilmiştir.

Tablo 5’ de 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 74’ü (%83,15) azami düzeyin “C” ile kodlanan “*Orta Risk*” düzeyi olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Soru – 6: Denetim risklerini denetim sürecinde daha gerçeğe yakın olarak belirlediğinizde maliyet ve süre bakımından karşınıza çıkan ilave yükleri müşteriye ne ölçüde yansıtılabiliyorsunuz?

Tablo - 6. Maliyet ve süre bakımından karşınıza çıkan ilave yüklerin yansıtılması

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	A)	72	80,90	80,90	80,90
	C)	13	14,61	14,61	95,51
	B)	4	4,49	4,49	100,00
	D)	0	0,00	0,00	100,00
	E)	0	0,00	0,00	100,00
	Toplam	89	100,00	100,00	

Araştırmanın 6. Sorusunda sorulan denetim sürecinde, denetim riskinin daha gerçeğe yakın olarak belirlediğinizde maliyet ve süre bakımından ilave yükleri müşteriye ne ölçüde yansıtılabildikleri sorulmuştur.

Tablo 6’ da 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 72’si (%80,90) ilave yüklerin müşteriye yansıtılması konusunda “A” ile kodlanan “Çok az” olarak maliyet ve süre bakımından müşteriye kabul ettirildiği görülmüştür.

Soru– 7: Denetim işinden önceki yılda maliyet ve süre bakımından zarar ettiğiniz takdirde içinde bulunduğunuz yıl denetim ücretini ne şekilde uyguluyorsunuz?

Tablo - 7. Denetim işinden önceki yıl maliye ve süre bakımından zarar edilmesi durumunda denetim ücretinin uygulanması

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	A)	69	77,53	77,53	77,53
	B)	20	22,47	22,47	100,00
	C)		0,00	0,00	100,00
	Toplam	89	100,00	100,00	

Araştırmanın 7. Sorusunda sorulan denetim işinden önceki yılda maliyet ve süre bakımından zarar ettiğiniz takdirde içinde bulunduğunuz yıl denetim ücretini ne şekilde uyguladıkları sorulmuştur.

Tablo 7’de 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 69’u (%77,53) denetim ücretinin yansıtılması konusunda “A” ile kodlanan ‘*Fiyat artışı yaparak müşteri kabul edilir*’ olduğu görülmüştür.

Tablo 7’de 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 20’si (%22,47) denetim ücretinin yansıtılması konusunda “B” ile kodlanan “*Fiyat düşük olduğu için müşteri red edilir*” olarak belirledikleri görülmüştür. Denetim firmasının bu faktörü değerlendirirken; ilgili müşterinin, denetim firmasının uyguladığı denetim ücretindeki fiyat artışını kabul etmediği takdirde işi red ettiği görüşmüştür.

Soru – 8: Firmanızın müşteri kabul kriterlerini göre uygun olan işletme ile sözleşme imzaladıktan sonra, önemli yanlışlık riski ve dolayısıyla denetim riski yüksek olan bir işletme ile karşılaştığınızda ne yapıyorsunuz?

Tablo - 8. Önemli yanlışlık riski ve denetim riski yüksek olan bir işletme ile karşılaşıldığında ne yapıyorsunuz

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	B)	71	79,78	79,78	79,78
	A)	15	16,85	16,85	96,63
	C)	3	3,37	3,37	100,00
	D)	0	0,00	0,00	100,00
	E)	0	0,00	0,00	100,00
	Toplam		89	100,00	100,00

Araştırmanın 8. Sorusunda sorulan denetim müşterisi ile sözleşme imzaladıktan sonra, önemli yanlışlık riski ve denetim riskinin yüksek olduğu durumlarda karşılaşıldığından ne yaptıkları sorulmuştur.

Tablo 8’de 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 71’i (%79,78) önemli yanlışlık ve denetim riskinin yüksek olduğu durumlarda “B” ile kodlanan ‘*Denetim ücretini artırmak kaydıyla işi kabul etmek*’ seçeneğini işaretlemişlerdir. Denetim esnasında fark edilen önemli yanlışlık riski seviyesindeki artış direkt olarak denetim ücretinin artmasına neden olacağı görülmüştür.

Tablo 8’ de 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 15’i (%16,85) önemli yanlışlık ve denetim riskinin yüksek olduğu durumlarda “A” ile kodlanan ‘ *Denetim planlamasında daha fazla kanıt toplamak(Yeterli ve uygun kanıt)*’ olarak belirledikleri görülmüştür.

Soru – 9.A: Denetim müşterisinin yapısal riskinin yüksek olması müşteriye ret için gerekçe oluşturur.

Tablo – 9.A: Yapısal riskin yüksek olması müşteriye red için gerekçemidir

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	5	72	80,90	80,90	80,90
	4	11	12,36	12,36	93,26
	3	6	6,74	6,74	100,00
	2	0	0,00	0,00	100,00
	1	0	0,00	0,00	100,00
	Toplam	89	100,00	100,00	

Araştırmanın 9. Sorusunun A bendinde sorulan denetim müşterisinin yapısal riski yüksek olması müşteriye red için gerekçe midir sorulmuştur.

Tablo 9.A’ da 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 72’si (%80,90) yapısal riskin yüksek olduğu durumlarda “5” ile kodlanan “*Kesinlikle Katılıyorum*” seçeneğini işaretlemişlerdir. Denetim firması bu faktörü değerlendirirken yapısal riskin yüksek olmasının müşteriye red için gerekçe oluşturduğu kanaatine varmışlardır.

Soru – 9.B: Denetim müşterileri, denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanırlar.

Tablo – 9.B: Yapısal risk ve kontrol riskinin maliyetlerine katlanmak

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	3	65	73,03	73,03	73,03
	2	16	17,98	17,98	91,01
	1	8	8,99	8,99	100,00
	4	0	0,00	0,00	100,00
	5	0	0,00	0,00	100,00
	Toplam	89	100,00	100,00	

Araştırmanın 9. Sorusunun B bendinde sorulan denetim müşterilerinin, denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanırlar sorulmuştur.

Tablo 9.B’ de 89 katılımcının vermiş olduğu yanıtın 65’i (%73,03) yapısal risk ve kontrol riskinin yüksek olduğu durumlarda “3” ile kodlanan ‘‘Kararsızım’’ olarak belirttikleri görülmüştür. Denetçi bu faktörü değerlendirirken yapısal risk ve kontrol riskinin yüksek olduğunda, denetim müşterilerinin riskin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanmaları açısından kararsız kaldıkları anlaşılmıştır.

Soru – 10: Denetimde yapısal riskin unsurları bakımından aşağıdaki şıklardan en önemli 5 tanesini işaretleyiniz.

Tablo – 10: Denetimde en önemli 5 yapısal risk unsuru

	Madde	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	1	77	17,30	17,30	17,30
	4	65	14,61	14,61	31,91
	5	64	14,38	14,38	46,29
	7	61	13,71	13,71	60,00
	6	58	13,03	13,03	73,03
	2	43	9,66	9,66	82,70
	9	22	4,94	4,94	87,64
	10	21	4,72	4,72	92,36
	3	19	4,27	4,27	96,63
	8	7	1,57	1,57	98,20
	12	6	1,35	1,35	99,55
	11	2	0,45	0,45	100,00
	Toplam	445	100,00	100,00	

Araştırmanın 10. Sorusunun sorulan denetimde yapısal riskin unsurları bakımından, katılımcılardan en önemli 5 tanesini seçmesi istenmiştir.

Tablo 10’ da 89 katılımcının vermiş olduğu 445 (89 katılımcı x 5 seçim) yanıtın 77’sini (%17,30) en önemli faktör “1” ile kodlanan ‘ ‘Yönetimin dürüstlüğü’’ olduğu görülmüştür.

Tablo 10’da katılımcıların vermiş olduğu 445 yanıtın 65’ini (%14,61) ikinci en önemli faktör “4” ile kodlanan ‘*Önceki denetim çalışmalarının sonuçları*’ olarak belirledikleri görölmüştür.

Tablo 10’da katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 64’sini (%14,38) üçüncü en önemli faktör “5” ile kodlanan ‘*Denetimin ilk olması*’ olduğu görölmüştür.

Tablo 10’da katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 61’ini (%13,71) dördüncü en önemli faktör “*Olağüstü işlemler*” olarak belirlendiği görölmüştür.

Tablo 10’da katılımcıların vermiş olduğu yanıtların 58’ini (%13,03) beşinci en önemli faktör “6” ile kodlanan “İlgili taraflar” olduğu görölmüştür.

SONUÇ

Küreselleşen dünya ekonomilerinde her geçen gün zorlaşan yaşam koşulları, giderek artış gösteren karmaşık ticari ilişkiler ve kasıtlı ve kasıtsız yanlış beyanlar içeren finansal tabloların hazırlanmasına ve açıklanmasına neden olmaktadır. Bu durumun finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkilemesi sonucu güvenilir verilere ihtiyaçları artmış, yetki ve sorumlulukları gereği inceleyeceği mali tabloların güvenilirliği hakkında makul bir görüş bildirmek olan denetçilerin denetim riski de artmıştır. Finansal tabloların karmaşıklaşan işlemler, bilgi teknolojileri ve ilişkili şirketler arasında komplike ilişkiler nedeniyle hile, hata ve usulsüzlükler içermesi olasılıklarının, görevi bu mali tablolara olan uygun görüşü açıklamak ve görüşünü denetim raporunda detaylandırarak makul bir güvence vermek olan denetçinin denetim sözleşmesini kabul etmeden önce kabul edilmemesi gereken denetim riskini belirleyerek varlığını sürdürebilmesini gerektirmektedir. Türkiye’de bağımsız denetime ve denetçiye olan güvenin sarsılmaması, denetçilerin denetim işini kabul etmeden önce sağlıklı bir risk değerlendirmesi yapabilmelerine bağlıdır.

Bu araştırmamızda, bağımsız denetimde yapısal risk unsurunun taşıdığı önemi ortaya çıkarmak amacıyla denetimde risk kavramı ve özellikleri, denetçinin tanımı ve özellikleriyle, denetimde risk modelleri açıklanmıştır. Denetimde yapısal riske geniş bir açıdan yaklaşım yapılarak denetçi açısından önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Denetimde yapısal riskin denetçi açısından ön incelemede kullanmış olduğu unsurların bir listesi yapılarak bunların en önemlileri belirlenmeye çalışılmıştır. Ardından denetim sözleşmesi öncesi faaliyetlerde müşterinin kabule edilebilirlik düzeyi üzerindeki yapısal risk faktörlerinde denetçinin dikkate alacağı hususlara değinilmiştir. Çalışmanın son bölümünde yazılı ve sözlü mülakat yöntemi ile bağımsız denetim sürecinin ilk bölümü olan müşteri kabul öncesinde yapısal risk üzerinde son derece önem arz edebilecek “ müşteri firmanın kabulünün” Türkiye de hangi kriterlere göre belirlendiğinin tespit edilmesine yönelik yapılan araştırmada bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin müşteri seçiminde dikkate aldığı yapısal risk unsurları araştırılmıştır.

Bağımsız denetimin sözleşme öncesi faaliyetler safhasında müşteri kabulü sürecinde, denetimde ilk olarak yapılan risk değerlendirme analizlerinde yapısal riskin son derece belirleyici bir faktör olduğu görülmüştür. Özellikle müşteri kabulü öncesinde, müşteriden gelen denetim teklifinin kabul etme kararı vermeden önce denetçi üstleneceği denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye çekebilecek ise işi kabul etmektedir. Aksi takdirde müşteri firma taşıdığı risk nedeniyle denetçi tarafından red edilmektedir.

Anketin birinci sorusunda müşterinin dürüstlüğü ile ilgili kalite kontrol prosedürlerinin yerine getirilmesi açısından en önemli faktörün önceki denetim firması ile görüşülüp, bu işi kabul etmemeyi gerektirecek herhangi bir husus olup olmadığını öğrenmenin elzem olduğu anlaşılmıştır. İkinci önemli faktör şirketin üst düzey yöneticileri ile toplantı düzenlemek ve üçüncü ise yenilenen bir denetim ise önceki denetçinin yönetim hakkında görüşünü almak gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anketin ikinci sorusunda denetimde etik hükümlerin uygunluğun hangi politika ve prosedürle sağlandığının belirlenmesi aşamasında en önemli faktörün denetimde mesleki yeterlilik ve mesleğe uygun davranış olduğu görülmüştür. İkinci önemli faktör denetimde dürüstlük ve tarafsızlık, üçüncü önemli faktör ise denetimde sır saklama yükümlülüğü olduğu sonucu çıkmıştır.

Anketin üçüncü sorusunda denetim müşterisinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek beceri ve kapasitesi bakımından en önemli faktörün denetim ekibinin firmanın sektörü hakkında tecrübesi olması gerektiği görülmüştür. İkinci önemli faktör denetim ekibinin yeterli mesleki muhakeme gücü ve üçüncü ise denetim ekibinin yeterli tecrübeye sahip olması sonucuna ulaşılmıştır.

Anketin dördüncü sorusunda yapısal risk ve kontrol riskine işaret edebilecek durumlar arasında en önemli faktörün işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki önemli değişikliklerin varlığı olduğu görülmüştür. İkinci önemli faktör yüksek düzeyde karmaşık düzenlemelere tabi olan faaliyetler, üçüncü önemli faktör karmaşık

iş birliktelikleri ve iş ortaklıklarının bulunması, dördüncü önemli faktör muhasebe tahminleri dâhil, önemli ölçüm belirsizliği içeren işlem ve olaylar, beşinci önemli faktör ise ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler olduğu anlaşılmıştır.

Anketin beşinci sorusunda denetim riskinin kabul edilebilir düzeye çekilebilmesi için önemli yanlışlık riskinin azami düzeyi orta risk olarak belirlenmiştir.

Anketin altıncı sorusunda denetim risklerinin daha gerçeğe yakın belirlendiğinde maliyet ve süre bakımından denetçilerin karşılıklarına çıkan ilave yükleri müşterilerine çok az olarak yansıtılabildikleri sonucuna varılmıştır.

Anketin yedinci sorusunda denetim işinden önceki yıl maliyet ve süre bakımından zarar edilmesi durumunda denetim ücretinin uygulaması aşamasında katılımcıların %77,53'ünün fiyat artışı yapılarak müşteriye kabul ettikleri anlaşılmıştır. Katılımcıların %22,47'si ise fiyatın düşük olduğu için müşteriye red ettikleri sonucu çıkmıştır.

Anketin sekizinci sorusunda denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra, önemli yanlışlık riski ve denetim riski yüksek olan bir işletme ile karşılaştıklarında ne yaptıkları sorulduğunda, katılımcıların %79,78'inin denetim ücretini artırmak kaydıyla işi kabul ettikleri anlaşılmıştır. Katılımcıların %16,85'i ise denetim planlanmasında daha fazla kanıt toplamak gerektiğini belirtmişlerdir.

Anketin dokuzuncu sorusu a bendinde yapısal riskin yüksek olması müşteriye red için gerekçe olup olmadığına katılımcıların %80,90'ı kesinlikle katılıyorum seçeneği ile yapısal riskin yüksek olmasının müşteriye red için gerekçe olduğu kanaatine vardıkları anlaşılmıştır.

Anketin dokuzuncu soru b bendinde denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanmak konusunda katılımcı denetçilerin %73,03 kararsızım ve %17,98'i katılmadıkları görülmüştür.

Anketin onuncu sorusunda denetimde yapısal risk unsurları bakımından en önemli faktörün yönetimin dürüstlüğü olduğu anlaşılmıştır. İkinci önemli faktör önceki denetim çalışmalarının sonuçları, üçüncü önemli faktör denetimin ilk olması, dördüncü önemli faktör olağanüstü işlemler ve beşinci önemli faktör ise ilgili taraflar olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yaptığımız anket sonucu ulaşılan bulgulara göre, müşteri kabulü safhasında yapısal riskin en önemli faktörleri araştırmaya katılan Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş aktif bağımsız denetçiler arasından örnekleme yoluyla seçilerek değerlendirilmiştir. Bu analiz sonucuna göre, Bağımsız Denetime haiz her denetim firmasının müşteri kabulünde kendi politika ve prosedürleri çerçevesinde belirlemiş olduğu unsurların önem derecesini dikkate alarak müşteriyi kabul veya red kararını verdikleri görülmüştür. Ayrıca KGK ve IFAC tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik kurallar, denetim firmasına ait şirket içi sirküler ile çalışanlar ile paylaşılmakta ve çalışanlardan bu kurallara uyum sağladıklarına dair belirli periyotlarda teyit yazısı alınmaktadır. Her müşteri bazında, etik hükümlere uygunluk açısından sorumlu denetçi tarafından politika ve prosedürlere uygunluğu kontrol edilmektedir.

Anket kapsamında açık uçlu sorularımızdan ulaşılan sonuçlara göre ise, müşteri kabulü aşamasında denetçinin yapısal risk olarak en önemli bulduğu husus olarak denetlenen şirket yönetiminin ve ortaklarının dürüstlüğü ve piyasadaki itibarının göz önüne alındığı saptanmıştır. Önem sırasına göre ikinci önemli faktör sözkonusu olan yinelenen bir denetim ise önceki denetçinin görüşü ve denetim sırasında karşılaştığı zorluklar olmuştur. Önem sırasına göre üçüncü olarak da denetimin ilk kez uygulanan bir bağımsız denetim olması sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızda bağımsız denetimde, müşteri kabulü öncesi aşamasında denetçilerin kullanmış oldukları risk belirleme yöntemlerinin en fazla hangi hususlardan etkilendiği konusunda ulaştıkları sonuca göre verecekleri kararlar doğrultusunda, müşteri işletmeyi red etme sebeplerinin neler olduğu sorgulanmıştır.

Denetim öncesi faaliyetlerden olan müşteri kabulü safhasında yapısal riskin azami derecede önemli belirleyici olduğu görülmüştür. Özellikle müşteriden gelen denetim talebini kabul edip etmeme kararı kontrol riskinden daha fazla, denetçi tarafından üstlenilecek bağımsız denetimin yapısal riski dikkate alınarak verilmektedir. Denetçiler müşteri kabulü öncesinde belirledikleri, sektöre ve şirketin durumuna özgü yapısal riskleri değerlendirerek her denetimde yüksek, orta veya düşük düzeyde bir denetim riski belirlerler. Çıkar çatışmaları, etik hükümler ve bağımsızlık ile ilgili önemli tehditler ve bunlara karşı alınan önlemleri değerlendirerek, tehditlerin tamamen giderilememesi veya kabul edilebilir denetim riski seviyesinin üzerinde olması durumunda denetim işini kabul etmedikleri veya devam ettirmedikleri sonucuna ulaşılmıştır. Denetçi her koşulda bağımsızlığını güvence altına almalı ve yönetimin dürüstlüğünden şüphe uyandıran hususlara dikkat etmelidir.

Bu çerçevede işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarının denetimde yapısal riski düşürebileceği öngörülmektedir. Ayrıca yapısal riskin belirlenmesi ve ölçülmesine yönelik bir model oluşturularak sektör bazlı yapısal risk katsayıları belirlenmesi de denetçiler açısından faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Arens, Alvin,A. (1991) *Auditing-An Integrated Approach*, Prentice-Hall, Inc. New Jersey.

Bozkurt, Nejat. (2015) *Muhasebe Denetimi*, 7.Baskı, İstanbul, Alfa Yayınları.

Bailey, P.Larry. (2002) *GAAS Guide*, Aspen Law & Business, A division of Aspen publishers, Inc, Miller, New York.

Barnes, J. (1973) *More Efficient Auditing Through an Understanding, of The Materiality Concept.*, The Journal of Accountancy, Cilt.4,S.79

Comunale, C.L., ve Sexton, T.R. (2005) *A Fuzzy Logic Approach to Assessing Materiality*, Journal of Emerging Technologies in Accounting, 2(1), s.1-15.

Çömlekçi, Ferruh. (2008) *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, 2.Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın no.1585.

Glezen, G.W. ve D.H. Taylor. (1997), *Auditing: An Assertions Approach 7 th Ed.* Toronto: John Wiley & Sons.Inc.

Gürbüz, Hasan. (1995) *Muhasebe Denetimi*, 4.Baskı, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, Yayın no.486.

Güredin, Ersin. (2010) *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 13.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, Yayın no.344.

Griffiths, Phil (2005) *Risk-Based Auditing*, Gower Publishing Limited, Aldershot-England.

Haftacı, Vasfi. (2016) *Muhasebe Denetimi*, 4.Baskı, Kocaeli, Umuttepe Yayınları, Yayın no.50.

Kardeş, Seval-Uzay, Şaban. (2014) *Muhasebe Denetimi*, 4.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, Yayın no.978.

Kaval, Hasan. (2005) *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, Yayın no.975.

Kell, W.G., W.C. Boynton, ve R.E. Ziegler (1989), *Modern Auditing 4 th Ed.* Toronto: John Wiley & Sons. Inc.

Kepekçi, Celal. (2004), *Bağımsız Denetim*, Avcı Ofset Yayınları, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul.

Lee, Tom. (1986) *Company Auditing 3 rd Ed.* Berkshire: Van Nostrand Reinhold (UK) Co.Ltd.

Millichamp, A. (1990), *Auditing: A Complete Course Text 5 th Ed.* London: DP Publications Ltd.

O'Reilly, Vincent M. Ve diğerleri. (1985), *Montgomery's Auditing 11 th Ed.* Toronto: John Willey & Sons Inc.

Porter, B., Simon, J., ve Hatherly, D. (2003) *Principles of External Audit İng.* (2.bsk), Chichester:Wiley.

Şavlı, Tuba. (2014) *Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 1.Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Yayın no.978.

Robertson, J.C. (1996), *Auditing 8 th Ed.* Chicago: R.D. Irwin Inc.

Ricchiute, David N. (1992), *Auditing, Third Edition*, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.

Ricchiute, David N. (1995), *Auditing, Fourth Edition*, South Western College Publishing, Cincinnati, Ohio.

Taylor, Donald, H. Glazen, G., William (1994) **Auditing Integrated Concepts and Procedures**, John Wiley & Sons, Inc.

Thornton, Grant. (1986), *Audit Manual*. London: Longman Group (UK) Ltd.

Usul, Hayrettin. (2015) *Bağımsız Denetim*, 2.Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, Yayın no.545.

Whittington, O.R. ve Kurt Pany. (1995), *Principles of Auditing 11 th Ed*. Chicago: Richard D. Irwin Inc.

Wilson, J.D. ve S.J. Root. (1989), *Internal Auditing Manual 2 nd Ed*. Boston, Massachusetts: Warren, Gorham & Lamont.

Yılancı, Münevver-Yıldız, Birol- Kiracı, Murat. (2013) *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, Yayın no.522.

Dergiler:

Altıntaş, Nergis Nalan (2010) *Denetimde Hata ve Hile*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.156.

Bozkurt, Orhan (2014) *Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı 21, ss.65-86.

Carmicheal, D.R.-Willingham Jonh J. (1989) *Auditing Concepts and Methods*, Mc Graw-Hill, Inc. A.B.D.

Çakıcı, Celal (2002) *Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar*, Öneri Dergisi, Sayı.17, s.69-76.

Erdoğan, Nurten. (2002) “*Hileler karşısında denetçinin sorumluluğu ve SAS No.82*”, Muhasebe ve Denetime Bakış.

Erdoğan, Nurten. (2006) *Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.31, Temmuz 2006, s.119

Hatunoğlu, Zeynep, Nurettin Koca ve Mutafa Kılılı (2012) *İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması*, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.9, Sayı.20

Jacoby, J. Ve Levy, H.B. (2016) *The Materiality Mystery-The gap in GASS*. The CPA Journal, Temmuz, s.14-18.

Kavut, Lerzan. (2001) “*Opinions and Attitudes of Independent Auditors and Users of Audit Services Concerning Audit Quality*”, The ISE Review Volume:5, no:20.

Socol, A. (2008) *Materiality in The Context of an Audit Between Professional Judgment and Subjectivism*. Annals of the University of Petroşani, Economics 8(2), s.209-216.

Makaleler:

Cho, S., Hagerman, R.L., Nabar, S., ve Patterson, E.R. (2003) *Measuring Stockholder Materiality*. Accounting Horizons, 17(1), s.63-76

Erdoğan, Nurten (2002) *Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82*, Muhasebe ve Denetime Bakış, İstanbul.

Fitzsimons, A.P. ve V.L. Shoaf. (1999) “*SEC Coments on Audit Risk*”, Bank, Accounting & Finance, Spring. Sayı.12, ss.58-60

Houston, Richard, W., Peter, Micheal, F.,Pratt, Jamie, H.(1999) “*The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions*”, The Accounting Review, s.281-298.

İçten, Orkun. (2016) *Bağımsız Denetim Çalışmalarında Denetim Riski ve Denetim Prosedürleri Seçimine Etkisi*, Vergi Dünyası Yayını, Yayın no.421, İstanbul.

Kardeş, Seval. (1996) *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Yayın no.29, İstanbul.

Karavardar, Alper. (2015) *Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama*, Hacettepe Üniversitesi, İİBF Dergisi Yayını, Sayı.3, Ankara.

Mcconnell, D.K. ve Schweiger, C.H. (2007), *Implementing The New AS6 Risk Assessment Audit Standards*, The CPA Journal, Haziran, s.21.

Memiş, Mehmet Ünsal ve Mehmet Okşaş (2019) *Denetimde Önemlilik Kavramı Üzerine Bir Literatür Taraması*, Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, Sayı.18, s.1034.

Uzay, Şaban. (1999) *İşletmelerde iç kontrol sistemini incelemenin bağımsız dış denetim karar sürecindeki yeri ve Türkiye'deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu yayını, Yayın no.132.

Taş Oktay, İnaltong Ceyhan. (2015) *Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama*, Vergi Dünyası Yayını, Yayın no.401, İstanbul.

Tezler:

Aykol, Selin. (2014) “*Bağımsız Denetimde Kalitenin Artırılması ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi.

Göger, Tuğba. (2006) “*Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi.

Kızılgöl, Ömür. (2001) “*Muhasebe Denetiminde Müşteri Seçiminde Denetim Riski Yönetimi*”, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi.

Kızılgöl, Ömür. (2013) “*Bağımsız Denetçi-Müşteri Firma İlişkilerinde Kullanılan Müzakere Teknikleri: Bir Araştırma*”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi.

Mercanoğlu, Sezen. (2007) “*Denetim Planlaması ve Bir Uygulama*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi.

Oğuz, Oğuzcan. (2015) “*Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşamaları*”, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi.

Öcal, Meryem. (1995) “*Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı ve Bir İnceleme Örneği*”, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi.

Özyurt, Ayça. (2010) “*Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi.

Uludağ, Sezen. (2013) “*Denetçi Yargısının Nesnelleştirilmesinde Bayes Yaklaşımı ve Bir Uygulama*”, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi.

Yolasığar, Hakan. (2002) “*Bağımsız Denetimde Risk ve Müşteri Seçiminde Risk Unsurlarının Tespitine Yönelik Pilot Bir Araştırma*”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi.

İnternet Kaynağı:

Britanya Mali Raporlama Kurulu - FRC (2010). *Auditor scepticism: raising the bar*. 14 Haziran 2018’de indirildi: <http://www.frc.org.uk/getattachment/2a1e0146-a92c-4b7e-bf33-305b3b10fcd2/Discussion-Paper-Auditor-Scepticism-Raising-the-Ba.aspx>.

Griffiths, David M. (2006a), Risk Based Internal Auditing: An Introduction, Marc, <https://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiainroduction.pdf> (Erişim Tarihi: 11.11.2018)

IFAC (2013), Handbook of the Code of Ethics For Professional Accountants 2013 Edition, New York: International Ethics Standards Board for Accountants, ‘IESBA <http://IFAC.org/>

KGK (2013) “BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”,
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf (İzlenme Tarihi 11.11.2018)

KGK (2013) “ BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”,
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_240.pdf
(İzlenme tarihi 11.11.2018)

KGK (2013) “ BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”,
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_250.pdf (İzlenme tarihi 11.11.2018)

KGK (2013) “ BDS 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi,
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20315-Site.pdf> (İzlenme tarihi 11.11.2018)

KGK (2013) “BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”,
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20320-Site.pdf> (İzlenme tarihi 11.11.2018)

KGK (2013) “BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”,
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20330-Site.pdf> (İzlenme tarihi 11.11.2018)

EKLER

ANKET FORMU

Değerli katılımcı;

Bu anket çalışması Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yürütülmekte olan “ Yapısal Riskin Bağımsız Denetim Riskinin Denetçi Açısından Kabul Edilebilirliği Üzerindeki Rolünün Değerlendirilmesi” konulu tez çalışması ile ilgili olup, ulaşılan sonuçlara ilişkin değerlendirmeler tezime dayanak oluşturacaktır. Ankette toplam on soru bulunmakta ve Bağımsız Denetimde müşteri kabul veya devam ettirme aşamasındaki kriterler belirlenmeye çalışılacaktır. Siz değerli meslek mensuplarının, tüm soruları cevaplamak için göstereceğiniz dikkat ve özen oldukça önemlidir. Anket bu alanda yapılan araştırmalara katkı sağlamak ve bilimsel amaçlı olarak kullanılacaktır. Verilen cevaplar hiçbir kurum veya kuruluş ile paylaşılmayacak olup, kimlik bilgileri istenmemektedir.

Anketimize katıldığınız için çok teşekkür ederiz.

Saygılarımla,

Murat YILMAZ

Işık Üniversitesi,

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi

Gsm : 0536 467 97 87

Mail : smmmuratyilmaz@gmail.com

**BAĞIMSIZ DENETİMDE MÜŞTERİ KABUL VEYA DEVAM
ETTİRME AŞAMASINDA AŞAĞIDAKİ KRİTERLERİ HANGİ
ŞEKİLDE DEĞERLENDİRİYORSUNUZ?**

1. Denetim müşterinizin dürüstlüğü ile ilgili kalite kontrol şartlarını nasıl yerine getiriyorsunuz?

Aşağıdaki şıklardan en yakın bulduğunuz ilk üç şikkı işaretleyiniz.

- A) Yenilenen bir denetim ise önceki denetçinin yönetim hakkındaki görüşünü alarak
- B) Firma ve Yöneticileri hakkında sosyal medya üzerinden bilgi almak
- C) Şirket üst düzey yöneticileri ile toplantı düzenleyerek (yüz yüze mülakat)
- D) Şirketin web sitesi, SPK ve IMKB duyurularını tarayıp şirket hakkında bilgi toplamak
- E) Önceki denetim firması ile görüşülüp, bu işi kabul etmemeyi gerektirecek herhangi bir husus olup olmadığını öğrenmek.
- F) Diğer (Lütfen açıklayınız).

2. Denetimde etik hükümlere uygunluğu hangi politika ve prosedürlerle sağlıyorsunuz?

Aşağıdaki şıklardan en önemli üç tanesini işaretleyiniz.

- A) Denetimde Dürüstlük ve Tarafsızlığı açısından;
- B) Denetimde Mesleki yeterlilik ve Mesleğe uygun davranış açısından;
- C) Denetimde Sır saklama yükümlüğü açısından;
- D) Denetimde KKS1 e göre Şikâyet ve iddia yolları açısından;

3. Firmanızın denetim müşterisinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek beceri ve kapasitesini hangi prosedürlerle belirliyorsunuz?

Aşağıdaki şıklardan en önemli üç tanesini işaretleyiniz.

- A) Denetim ekibinin firmanın sektörü hakkında tecrübeli olması
- B) Denetim ekibinin yeterli tecrübeye sahip olması
- C) Denetim ekibinin yeterli sayıya sahip olması
- D) Denetim ekibinin yeterli bütçeyle planlama yapması
- E) Denetim ekibinin yeterli mesleki muhakeme gücü olması
- F) Diğer (Lütfen açıklayınız).

4. Yapısal risk ve kontrol riskini hangi ölçek ve hangi yöntemle değerlendiriyorsunuz? Özel bir yönteminiz yok ise;

Aşağıdaki durum ve olaylardan önem sırasına göre 5 adet yapısal risk faktörünü belirtiniz.

“Önemli Yanlılık” Risklerine İşaret Edebilecek Durum ve Olaylar

- 1- Ekonomik olarak istikrarsız bölgelerdeki faaliyetler, örneğin ciddi devalüasyonun veya yüksek enflasyonun bulunduğu ülkelerdeki faaliyetler.
- 2- Vadeli işlemler piyasası gibi oynak piyasalara maruz kalan faaliyetler.
- 3- Yüksek düzeyde karmaşık düzenlemelere tabi olan faaliyetler.
- 4- Önemli müşterilerin kaybı dâhil, işletmenin sürekliliği ve likidite sorunları.
- 5- Sermaye ve kredilere erişim üzerindeki kısıtlamalar.
- 6- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki önemli değişiklikler.
- 7- Tedarik zincirindeki değişiklikler.
- 8- Faaliyetlerini yeni yerlere doğru genişleterek, yeni ürün veya hizmetler geliştirmek.

- 9- Büyük işletme satın alımları, yeniden yapılanmalar ve diğer olağan dışı olaylar gibi işletmedeki değişiklikler.
- 10- Satılması muhtemel işletmeler veya işletme bölümleri.
- 11- Karmaşık iş birliktelikleri ve iş ortaklıklarının bulunması.
- 12- Bilanço dışı finansmanın, özel amaçlı işletmelerin ve diğer karmaşık finansman yöntemlerinin kullanılması.
- 13- İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler.
- 14- BT ortamındaki değişiklikler, İşletmeni BT stratejisi işe iş stratejisi arasındaki tutarsızlıklar, finansal raporlamaya ilişkin önemli ve yeni BT sistemlerinin kurulması.
- 15- Düzenleyici kurumlar veya diğer kamu kurumları tarafından işletmenin faaliyetlerinin veya finansal sonuçlarının sorgulanması.
- 16- Dönem sonunda yapılan şirketler arası işlemler ve yüksek tutarlı hasılat işlemleri dâhil, önemli tutardaki rutin olmayan veya sistematik olmayan işlemler.
- 17- Borcun yeniden yapılandırılması, satışa hazır menkul kıymetlerin sınıflandırılması ve satılabilir varlıklar gibi yönetimin niyetine bağlı olarak kaydedilen işlemler.
- 18- Sektörde yeni muhasebe düzenlemelerinin uygulanması ve karmaşık süreçler içeren muhasebe ölçümleri.
- 19- Muhasebe tahminleri dâhil, önemli ölçüm belirsizliği içeren işlem veya olaylar.
- 20- Satış garantileri, finansal garantiler ve çevresel iyileştirmelere ilişkin yükümlülükler gibi devam etmekte olan dava ve koşullu borçlar.
- 21- Diğer (Açıklayınız)

5. Denetim riski kabul edilebilir düzeye çekebilmek için denetim müşterisinin kabulü aşamasında önemli yanlışlık riski aşağıdakilerden azami hangi düzeyde olmalıdır?

- A) Çok Düşük Risk
- B) Düşük Risk
- C) Orta Risk
- D) Yüksek Risk
- E) Çok Yüksek Risk

6. Denetim risklerini denetim sürecinde daha gerçeğe yakın olarak belirlediğinizde maliyet ve süre bakımından karşımıza çıkan ilave yükleri müşteriye ne ölçüde yansıtıyorsunuz?

- A) Çok Az
- B) Az
- C) Kısmen
- D) Hiç Yansıtıyorum
- E) Tamamıyla Yansıtıyorum

7. Denetim işinden önceki yılda maliyet ve süre bakımından zarar ettiğiniz takdirde içinde bulunduğunuz yıl denetim ücretini ne şekilde uyguluyorsunuz?

- A) Fiyat artışı yaparak müşteri kabul edilir
- B) Fiyat düşük olduğu için müşteri ret edilir
- C) Fiyat aynı kalır iş kabul edilir

8. Firmanızın müşteri kabul kriterlerini göre uygun olan işletme ile sözleşme imzaladıktan sonra, önemli yanlışlık riski ve dolayısıyla denetim riski yüksek olan bir işletme ile karşılaştığınızda ne yapıyorsunuz?

- A) Denetim planlamasında daha fazla kanıt toplamak (Yeterli ve uygun kanıt)
- B) Denetim ücretini artırmak kaydıyla işi kabul etmek
- C) Denetimde görüş bildirmekten kaçınmak
- D) Denetim anlaşmasını fes etme yollarına başvurmak (SPK)
- E) Denetim işine aynı şekilde devam etmek

9. Aşağıdaki görüşlere katılıyor musunuz?

- A. Denetim müşterisinin yapısal riskinin yüksek olması müşteriye ret için gerekçe oluşturur.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

- B. Denetim müşterileri, denetimde yapısal risk ve kontrol riskinin yüksekliğinden kaynaklanan maliyetlere katlanırlar.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

10. Denetimde yapısal riskin unsurları bakımından aşağıdaki şıklardan en önemli olan 5 tanesini işaretleyiniz.

- 1- Yönetimin Dürüstlüğü
- 2- İşletmenin Yapısı
- 3- İşletmenin Eğilimi
- 4- Önceki Denetim Çalışmalarının Sonuçları
- 5- Denetimin İlk Olması
- 6- İlgili Taraflar
- 7- Olağanüstü İşlemler
- 8- İşletmede Süregelen Sorunlar
- 9- Personeldeki Sürekli Değişim
- 10- Teknolojik Gelişmeler
- 11- Ülkedeki Siyasi İstikrarsızlıklar
- 12- Uluslararası Yatırım ve Ortaklıklar

ÖZGEÇMİŞ

Murat YILMAZ, 1983 yılında İstanbul' da doğdu. İlk ve orta öğrenimini 1995 yılında İstanbul'da tamamladı.1999 yılında liseyi Fatim Rüşti Zorlu Lisesinden mezun olmuştur. 2005 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümünden mezun olmuştur. 2015 yılında SMMM Staj giriş sınavını kazanıp, staj süresini tamamlamıştır. Halen Işık Üniversitesinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yüksek Lisans Yapmaktadır.