

BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL YAPISININ TANINMASI VE KONTROL RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Y.Doç.Dr.Nejat BOZKURT*

1.GİRİŞ

Ülkemizde yürürlükte bulunan yeminli mali müşavirlik ve sermaye piyasası kanunu mevzuatına bağlı olarak çalışan denetçilerin yapma durumunda oldukları denetimlerde, denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının dikkate alınması istenmektedir⁽¹⁾. Burada amaç varolan iç kontrol yapısının durumuna göre denetçilerin çalışmalarını düzenleyebilmeleridir.

Bilindiği gibi iç kontrol yapısının temel amacı işleme yönetimine yarar sağlamasıdır. Temel amaç bu olmasına karşın, iç kontrol yapısı denetçiler içinde vazgeçilmez bir kaynaktır. Denetçiler iç kontrol yapısını inceleyip değerlendirerek denetim çalışmalarını planlamakta ve denetim risklerini en aza indirmeye çalışmaktadırlar.

Etkin bir biçimde düzenlenmiş ve işletilmekte olan bir iç kontrol yapısı ile karşılaşan denetçiler, yapacakları denetim çalışmalarının yapısı, zamanlaması ve kapsamı açısından olumlu yaklaşımlarda bulunmaktadırlar.

Bu makalenin amacı teoride ve uygulamada çeşitli biçimlerde ele alınan iç kontrol

sistemine biçim ve uygulama açısından yeni bir yaklaşım getirebilmektir. Konunun oldukça geniş olması nedeniyle amacımız iç kontrol yapısını açıklamak ve nasıl inceleneceğini ayrıntılı bir biçimde ortaya koymak değildir. Amaç iç kontrol yapısının unsurlarının nelerden oluştuğunu ve denetçinin kontrol riskini hangi aşamalardan sonra belirlediğini ortaya koyabilmektir.

1.1.1990 da ABD'de AICPA 55 No'lu denetim standart raporunu yayınlamıştır. Bu raporun adı "Bir mali tablo denetiminde iç kontrol yapısının dikkate alınması"dır⁽²⁾. Bu raporun yayınlanması ile uygulamada geçerli olan 1 No'lu "Denetçinin iç kontrolü incelemesi ve değerlendirmesi" Raporu ortadan kalkmıştır⁽³⁾.

Yapılan düzenlemelerle bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına yaklaşımında önemli değişiklikler olmuştur. Bağımsız denetçinin bu alandaki sorumluluğu genişletilmiştir. Ayrıca biçim ve kavram olarak değişiklikler bulunmaktadır. Belirlenen kavram değişiklikleri aşağıda eski ve yeni biçimleri ile bir tablo olarak verilmiştir⁽⁴⁾:

ESKİ KAVRAMLAR

- 1.İç kontrol sistemi
- 2.İç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi
- 3.Uygunluk testleri ve sistemin gözden geçirilmesi
- 4.İç kontrole güven
- 5.Muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller

YENİ KAVRAMLAR

- 1.İç kontrol yapısı
- 2.Kontrol riskinin değerlendirilmesi
- 3.Kontrolların test edilmesi
- 4.Kontrol riskinin düzeyinin değerlendirilmesi
- 5.İlgili iç kontrol yapısı politikaları ve prosedürleri

2.İÇ KONTROL YAPISININ ANLAMI

2.1.İşletme Yönetimi Açısından Anlamı

Yönetim işletme bünyesinde aşağıda sıralanmış amaçlara erişebilmek için birçok politika ve prosedür oluşturur. İşletme bünyesinde her tür faaliyet için ayrı ayrı belirlenen bu politika ve prosedürler "Kontrol" adını almaktadır. Bu kon-

trolların birleştirilip entegre edilmesiyle de "İç Kontrol Yapısı" ortaya çıkmaktadır⁽⁵⁾.

Oluşturulan iç kontrol yapısının sağlamayı hedeflediği amaçlar aşağıda sıralanmıştır:

- Muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması,
- Belirlenmiş yönetim politikalarına uygunluğu sağlamak,
- Çalışmaların verimliliğini arttırmak.

* M.Ü.İİBF İşletme Bölümü

2.2. Bağımsız Denetçi Açısından Anlamı

İç kontrol yapısının bağımsız denetçi tarafından incelenmesi ve kontrol riskinin değerlendirilmesi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında yerini almış bir işlemdir.

"Denetçiler denetim planını yapabilmek ve uygulayacakları testlerin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirleyebilmek için iç kontrol yapısını yeterli bir biçimde incelemeli ve değerlendirmelidir⁽⁶⁾".

Bağımsız denetçi iç kontrol yapısını incelemeye başlamadan önce bazı saptamalara gerek vardır⁽⁷⁾:

-İç kontrol yapısı işletme yönetimi tarafından oluşturulan ve işletilen bir faaliyettir.

-Yönetim mali tabloların doğru ve dürüst beyan edilmesini sağlayacak güvenilirlikte bir iç kontrol ortamı oluşturmaktadır. Sağlanacak güvenilirlik mantıklı bir düzeyde olacaktır. Kusursuz bir güvenilirlik ortamı sağlamanın işletmeye bir maliyet yükü vardır. Bu nedenle güvenilirlik düzeyinin artırılmasında fayda-maliyet analizinin yapılması gerekmektedir. Maliyet engeli iç kontrol yapılarının %100 güvenilirlikte çalışmasını önlemektedir.

-İç kontrol yapısında ortaya çıkan tam güvenilirliğe dayanmayan mantıklı bir güvenilirlik düzeyi, denetçinin çalışmasını da etkiler. Denetçiler iç kontrol yapısından tam güvenlik bekleyemezler. Bu nedenle her zaman için denetçinin iç kontrol yapısı üzerinde vereceği kararlarda kontrol riski vardır. Dolayısıyla denetçiler çok iyi bir iç kontrol yapısı ile karşılaşarlarda, varolan kontrol riskini düşünerek kendi denetim çalışmalarını yapacaklardır.

3. İÇ KONTROL YAPISININ UNSURLARI

3.1. Genel Açıklama

Oluşturulan iç kontrol yapısında yer alan politika ve prosedürler üç ana bölümde toplanmaktadır⁽⁸⁾:

- Kontrol Ortamı,
- Muhasebe Sistemi,
- Kontrol Prosedürleri.

Denetçi işletmede oluşturulan iç kontrol yapısı içinde yer alan bölümlerdeki politika ve prosedürleri yapıyı tanımak amacı ile inceler. İnceleme denetçinin not alma, akış şemaları ve anket biçimindeki uygulamaları ile olur⁽⁹⁾. İleride açıklamaya çalışacağımız gibi iç kontrol yapısının tanınması ile denetçinin çalışmalarında ilk aşama biter ve genel bir kanıya ulaşır. İkinci aşamaya

geçme kararı bu noktada verilir. Devam ederse kontrollerin test edilmesi aşamasına geçilir ve sonuçta kontrol riskinin son düzeyi hakkında bir değerlendirme yapılır.

3.2. Kontrol Ortamı

Etkili bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve işletilmesi yönetimin bu konudaki eğilimine bağlıdır. İç kontrolün işletme için önemli bir unsur olduğuna inanan yönetimin bu konuda başarılı olması büyük olasılıktır.

Kontrol ortamı yönetimin iç kontrole verdiği önemi sergileyen genel eğilimlerin yansımaları olan faaliyetler, politikalar ve prosedürlerden oluşur⁽¹⁰⁾.

Kontrol ortamını biçimlendiren unsurları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Yönetimin düşünce ve faaliyet biçimi,
- İşletmenin örgüt yapısı,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin işlevleri,
- Yetki ve sorumlulukların dağılımı,
- Yönetim tarafından kullanılan kontrol yöntemleri,
- İç denetim işlevi,
- Personel politikaları ve uygulamaları,
- Dış etkenler.

Bu unsurları ayrıntılı bir biçimde inceleyip tanıyan denetçi, işletmede iç kontrole verilen önem hakkında bir görüş sahibi olur.

3.3. Muhasebe Sistemi

İşletme faaliyetlerinde muhasebe işlevinin etkin bir biçimde sürdürülebilmesi için aşağıda sıralanmış yöntem ve kayıtların gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁽¹¹⁾:

-Muhasebe işlemini gerektiren tüm mali hareketlerin ortaya konulması ve kaydedilmesi gereklidir.

-Mali tabloların düzenlenmesi için gerekli işlemlerin yeterli ayrıntıda ve zamanında ortaya konulması gereklidir,

-Mali tablolarda yer alan tüm hesapların değerlendirme açısından tam olarak ölçülmesi gereklidir,

-Muhasebe işlemlerinde dönemsellik ilkesine uyulmalıdır,

-Mali tablolarda yer alan hesaplar yeterli açıklıkta olmalıdır.

Bu aşamada yaptığı çalışmalarla denetçi işletmenin muhasebe sisteminin sağlıklı çalışıp çalışmayacağı hakkında gerekli bilgileri elde eder.

3.4.Kontrol Prosedürleri

İşletme yönetimi bu aşamada yukarıda oluşturmuş olduğu politika ve prosedürlerin, yeterli güvenirliliği sağlayacak biçimde işletilip işletilmediğini kontrol eder.

Yönetim gerekli kontrollerin sağlanabilmesi için aşağıda sıralanmış düzenlemeleri yapar⁽¹²⁾:

-Yapılan işlem ve faaliyetler için yeterli ve uygun yetkilendirme sağlanmalıdır,

-Çalışanların kötü niyetli işlemlerini önleyebilmek için yeterli görev bölümlemesi yapılmalıdır,

-Faaliyetlerin yürütülmesinde düzgün ve güvenilir belge düzeni oluşturulmalıdır,

-İşletmenin varlıkları ve kayıtları fiziki olarak yeterli bir biçimde korunmalıdır,

-Sürdürülen faaliyetler, bu faaliyetleri yapmayanlar tarafından sürekli incelenmelidir.

4.KONTROL RİSKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetçi tarafından iç kontrol yapısının tanınmasından sonra sıra kontrol riskinin değerlendirilmesine gelmektedir.

Kontrol riski, işletmenin içkontrol yapısına rağmen ortaya çıkartmadığı ve önleyemediği, mali tablolara yansıyan önemli hata ve hilelerin bulunması riskidir⁽¹³⁾.

4.1.Değerlendirilmiş Kontrol Risk Düzeyinin Belirlenmesi

Denetçi kontrol riskini değerleyerek değerlendirilmiş kontrol risk düzeyini belirler. Bu düzey maksimumdan minimuma uzanabileceği gibi bir yüzde olarak ifade edilebilir⁽¹⁴⁾.

Değerlendirilmiş kontrol riskinin düzeyini belirleyebilmek için denetçi iki soruya yanıt bulmalıdır⁽¹⁵⁾

-İşletmede iç kontrol yapısını oluşturan politika ve prosedürler var mıdır?

-Var olan bu politika ve prosedürler etkin bir biçimde uygulanmaktadır mı?

Bu noktada denetçinin uygulayacağı aşamaları akış şemamızdan izleyebiliriz⁽¹⁶⁾.

İşletmenin iç kontrol yapısını tanıyan denetçi bu aşamada yukarıdaki sorulara cevap vererek kontrol riskini değerlendirebilir. Bu noktada karar iki farklı biçimde verilebilir⁽¹⁷⁾

-Kontrol riski maksimum düzeydedir,

-Kontrol riski maksimum düzeyin altındadır.

Eğer denetçi bu aşamada işletmedeki iç kontrol yapısını etkili bir düzenlemede gör-

memişse, olumsuz bir görüşe sahip olacaktır. Bu nedenle kontrol riski maksimum düzeyde değerlendirilmiş olacağından kontrollerin testi yapılmadan doğrudan maddilik testlerinin planlamasına geçilecektir. Kontrol riski yüksek olduğundan maddilik testleri bu aşamada önem kazanacaktır.

Tersine iç kontrol yapısı ile ilgili genel değerlendirme olumlu ise kontrol riskini azaltma yoluna gidilecektir. Bu aşamada politika ve prosedürleri olumlu bulan denetçi, bunların uygulamada yeterli bir biçimde işletilip işletilmediğine bakacaktır. Bunun için kontrollerin test edilmesi gerekmektedir⁽¹⁸⁾. Bu incelemenin sonucu olumlu çıkarsa, duruma göre değerlendirilmiş kontrol riskinin düzeyi düşürülecek ve maddilik testleri planlanacaktır. Kesinlikle olumsuz bir durum ortaya çıkarsa maksimum kontrol riski ortamına geçilecektir.

4.2.Değerlendirilmiş Kontrol Riskinin Kullanımı

Denetçi maddilik testlerinin uygulamasına geçmeden önce yapacağı çalışmaların bir planını yapma durumundadır. Bu planlamada yapılacak testlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı hakkında karar verilmektedir. Bu karar etkileyen en önemli unsur denetçinin karşılaşacağı "Denetim Riski"dir. Denetim riskini etkileyen unsurlardan biri kontrol riskidir. Diğerleri ise "Yapısal Risk" ve "Ortaya Çıkarılma Riski"dir⁽¹⁹⁾.

Kontrol riski ile maddilik testleri arasında doğrudan bir ilişki vardır. Denetim riskini azaltmak isteyen denetçi düşük kontrol riski bekler. Etkin bir iç kontrol yapısı hata ve hile olasılığını azaltır. Dolayısıyla düşük kontrol riski denetçinin mali tablolar hakkında bir kanı oluşturmak için yapacağı maddilik testlerinde daha az kanıt gerektirir⁽²⁰⁾.

Kontrol riskinin azalmasıyla⁽²¹⁾,

-Maddilik testlerinin yapısı değişir. Kuvvetli denetim uygulamasından daha az etkin uygulamaya geçilir. Örneğin denetçi işletme iç denetimden yaygın bir biçimde yararlanır.

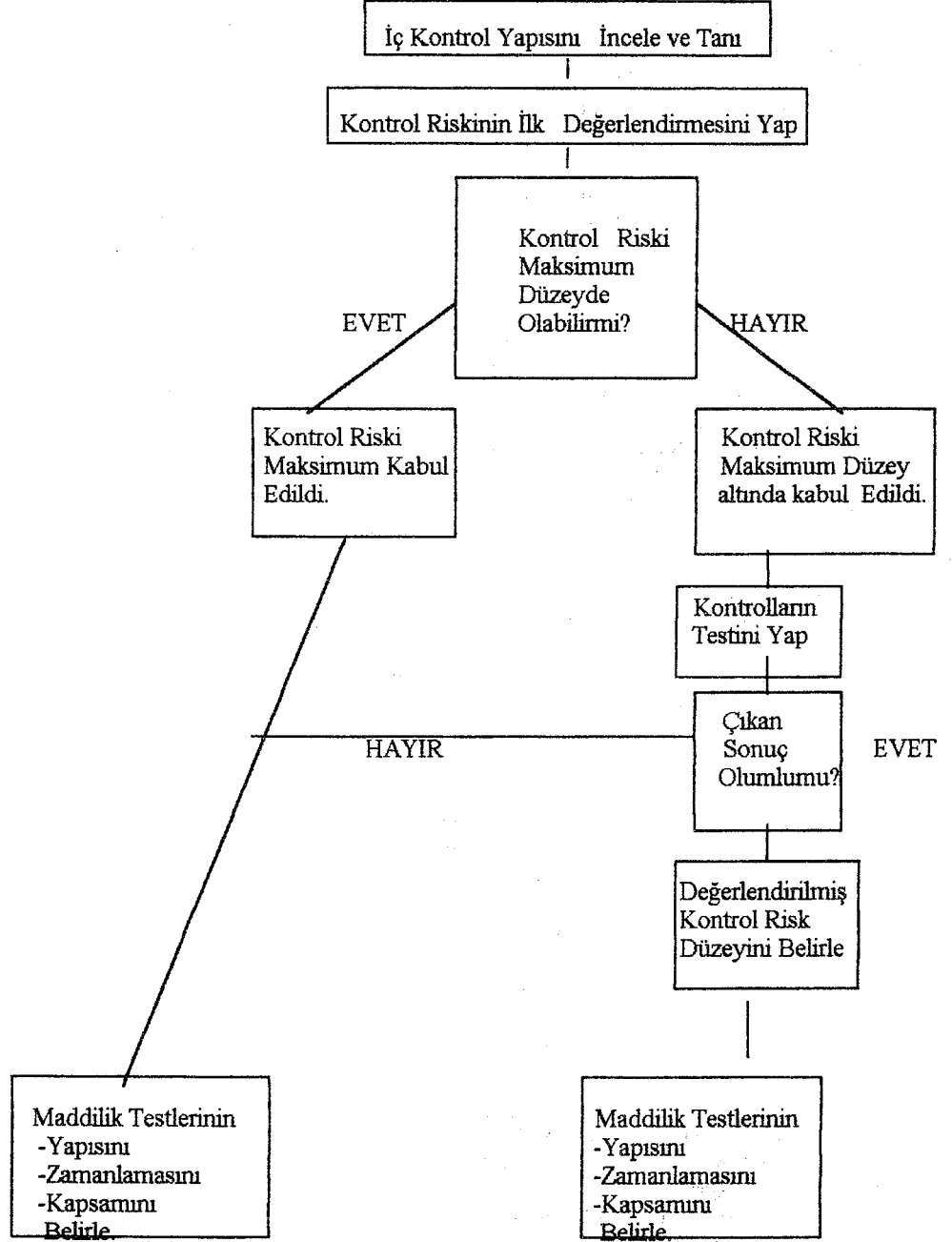
-Maddilik testlerinin zamanlaması değişir. Denetçi bazı çalışmalarını rahatça dönem içine kaydırabilir.

-Maddilik testlerinin kapsamı değişir. Denetçi daha az inceleme ile (örnekleme yaparak) karar verebilme aşamasına gelir.

Kontrol riskinin giderek artması ise yukarıdaki uygulamaların tersine dönmesine neden olur.

Nejat BOZKURT

İÇ KONTROL YAPISININ TANINMASI VE KONTROL RİSKİNİ DEĞERLENDİRME
AKIŞ ŞEMASI



Öneri, C.1, S.2

YARARLANILAN KAYNAKLAR

ALDERMAN,C.Wayne,THOMPSON,James H.,"Audit Risk:How to Analyze it in Planning an Audit",The Practical Accountant,February,1987.

ARENS,Alvin A.,LOEBBECKE,James K.,Auditing-An Integrated Approach,Fifth Edition,Prentice Hall Inter.Edit. New Jersey,1991.

BARBER,Barry,BIANCO-BEST,Mimi,"SAS no 55-Help Has Arrwed", Journal of Accountancy,September,1990.

BISHOP,William G.,"Internal Control-What's That",Internal Auditor, June,1991.

CARMICHAEL,D.R.,WILLINGHAM,John J.,Auditing Concepts and Methods, Fifth Edition, McGRAW-Hill Inter.Edit.1989

CHARLES,Ian."Audit Risk,Materialty and the Examiner", Accountancy,May,1990.

GÜREDİN,Ersin,Denetim,5.Baskı,Beta Yay.,İstanbul,1993.

GUY,Dan M.,ALDERMAN,C.Wayne,WINTERS,Alan J.,Auditing, Second Edition,Harcourt Brace Jouanovich Pub.USA,1990.

HUBBARD D.Thomas,JOHNSON,Johnny R.,Auditing,Fourth Edition, Dame Pub.USA, 1991.

O'REILLY,Vincent M.,HIRSCH,Murray B.,DEFLIESE,Philip L., JAENICKE,Henry R., Montgomery's Auditing.Eleventh Edition.John Wiley-Sons, New York,1990.

TEMKIN,Robert H.,Winters,Alan J.,"SAS no.55:The Auditor's New Responsibility for Internal Control",Journal of Accountancy, May,1988.

DİPNOTLAR

¹ SM,SMMM ve YMM Kanunu, 20390 Sayılı Yönetmelik m.13. SPK, Seri no:X,No:4, 19846 sayılı tebliğ, m.10.

² Statement on Auditing Standarts no.55,"Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit".

³ Statement on Auditing Standarts no.1,"The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control".

⁴ Robert H.TEMKIN, Alan J.WINTERS, "SAS no.55:The Auditor's New Responsibility for Internal Control".Journal of Accountancy, May,1988,s.87.

⁵ Alvin A.ARENS....agk.s.285.

⁶ William G.BISHOP,"Internal Control-What's That".Internal Auditor,June,1991.s.119.

Nejat BOZKURT

-
- ⁷ Vincent M.O'REILLY,Murray B.HIRSCH,Philip L.DEFLIESE, Henry R.JAENICKE, Montgomery's Auditing.Eleventh Edition, John Wiley-Sons, New York 1990,s.193-200.
- ⁸ Thomas D.HUBBARD,Johney R.JOHNSON,Aditing,Fourth Edition Dame Pub. USA,1991,s.195-200.
- ⁹ Alvin A.ARENS...agk.,289.
- ¹⁰ Ersin GÜREDİN, Denetim,5.Baskı,Beta Bas.Yay.Dağ.Aş, İstanbul,1993,s.173-178.
- ¹¹ Vincent M.O'REILLY...,agk.,s.198.
- ¹² Robert H.TEMKIN,...agm.,s.92.
- ¹³ Robert H.TEMKIN,...agm.s.98.
- ¹⁴ Dan M.GUY,C.Wayne ALDERMAN,Alan J.WINTERS, Auditing, Second Edition,Harcourt Brace Jouanovich Pub.USA,1990, s.241.
- ¹⁵ Robert H.TEMKIN,...agm.s.94.
- ¹⁶ Barry BARBER,Mimi Blanco-BEST,"SAS no 55-Help Has Arrived",Journal of Ac-county.September,1990,s.109
- ¹⁷ Barry BARBER,...agm.s.109.
- ¹⁸ D.R.CARMICHAEL,...agk.s.183.
- ¹⁹ C.Wayne ALDERMAN,James H.THOMPSON,"Audit Risk:How to Analyze it in Planning an Audit",The Practical Accountant, February 1987,s.52-53.
- ²⁰ Thomas D.HUBBARD,...agk.s.214.
- ²¹ Robert H.TEMKIN,...agm.s.98.