

## *Ba İmsız Dı Denetim Sürecinde Ç Kontrol Sisteminin ncelenmesi ve De erlendirilmesi*

### *Investigation and Evaluation of Internal Control System in External Audit Procedure*

Koray TUAN<sup>1</sup>

#### ÖZET

Genel Kabul Görmü Denetim Standartları, denetim eylemi açısından ba İmsız denetçinin uyması gereken asgari standartlardır. Çalı ma sahası ile ilgili standartların ikincisi i letmede kurulu iç kontrol sistemini incelemesini ve dolayısıyla de erlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu standardı dikkate almadan yapılan bir denetim, kaliteli ve güvenilir bir denetim olarak kabul edilmemektedir. Bu bakımdan, kaliteli bir ba İmsız denetimin adeta ön artı niteli i ta İyan bu standardın, ba İmsız denetçi tarafından denetim süreci içinde ele alınıp, incelenmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ç Kontrol, Ç Denetim, Ba İmsız Dı Denetim

#### ABSTRACT

Generally Accepted Auditing Standards are minimum standards with which the external auditors must comply in terms of auditing action. The second of Standards of Field Work requires investigation and correspondingly evaluation of internal control system established in the business. An auditing ignoring this standard is not considered a high quality and a reliable audit. In this respect, this standard which serves as a precondition of a quality independent audit should be examined by an external auditor in the audit procedure.

Keywords: Internal Control, Internal Auditing, Independent External Auditing

<sup>1</sup> Ar .Gör., Çukurova Üniversitesi BF İletme Bölümü, [ktuan@cu.edu.tr](mailto:ktuan@cu.edu.tr)

## 1. Giri

Günümüzde ekonomik yapının temel ta larını olu turan i letmeler, artan nüfusa ba lı olarak faaliyetlerini oldukça geni letmi , geli en teknolojilere ba lı olarak da karma ık bir organizasyon içine girmi lerdir. letmelerin geni leyen faaliyetlerine ve yükselen teknolojilerine ili kin olarak elde edilen finansal nitelikli bilgilerin muhasebe kayıt ortamına aktarılarak, üretilen verilerin ve bu verileri içeren finansal tabloların de eri büyük ölçüde artmı tır. Yönetim kuruluna, finansman kurulu larına, yatırımcılara ve i letme ile ilgilenen ki i ve kurumlara sunulan finansal raporların do ru ve güvenilir olması, alınacak kararların tutarlı olması bakımından hayati bir öneme sahiptir.

letme yönetimi finansal tabloların do ruluk ve güvenilirlik derecelerini iç kontrol ve dolayısıyla iç kontrolün bir fonksiyonu olan iç denetim yoluyla ö renirken, i letme dı ndaki ilgililer aynı finansal raporlara ne derece güvенеbileceklerini ö renmek için onun ba ımsız denetçiler tarafından ara tırmaya dayalı bir incelemeye ba lı tutulmasını istemektedirler.

letmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinli ine güvenmek için i letme sahipleri yönetimden açıklama, üçüncü ki iler de ba ımsız dı denetçilerden denetlenmi finansal tablolar hakkında do rulama istemektedirler (Kepekçi, 2004:10). Çünkü etkin bir iç kontrol sisteminin varlı ı, i letmede olu abilecek hata ve hileleri önlemede en önemli araçtır.

Ba ımsız denetçiye mesleki sorumlulu unu yerine getirmesinde yardımcı olan ve yürütmekte oldu u denetim eylemlerine ık tutan genel kabul görmü denetim standartları, denetçinin i letmede mevcut olan iç kontrol sistemini gerekli bilgileri toplayarak tanımasını ve de erlemesini denetimin vazgeçilmez bir ön artı olarak benimsemi tir.

## 2. letmelerde  Kontrol Sistemi ve Ba ımsız Denetim

Çalı manın bu kısmında, iç kontrol sistemi tanımlanmı , tarihsel geli imine, temel unsurlarına ve ba ımsız denetim ile ba ımsız denetimi yönlendiren ilkelere ili kin açıklamalar yapılmı tır.

### 2.1.  Kontrol Sisteminin Tanımı ve Tarihsel Geli imi

1993 yılında,  Denetçiler Enstitüsü (IIA: Institute of Internal Auditors) tarafından kontrol; “önceden saptanmı amaç ve hedeflere ula bilme ihtimalini yükseltmek için yönetimin sürdürdü ü faaliyetlerdir” ekinde tanımlanmı tır (Hermanson D. ve H.Hermanson, 1994:29; Boynton ve Kell, 1996:839).  kontrole gelince, bu kontrol; yöneticiler, kanuni düzenlemeleri yapanlar, düzenlemelerden sorumlu olanlar, kısaca ilgili ki iler için de i ik anlamlar ta imaktadır. Kontrol kelimesinden ayrı olarak iç kontrolün genel bir tanımı yapılmak istenir ise; iç kontrol, “örgütün planı ile i letmenin

varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin do rulu unu ve güvenilirli ini kontrol etmek, faaliyetlerin verimlili ini arttırmak ve saptanmı yönetim politikalarına katılımı te vik etmek amacıyla benimsenmi tüm önlem ve yöntemlerdir” diyebiliriz (Walgenbach ve di erleri, 1984:244; Messier, 2000:187). Di er bir anlatımla, iç kontrol faaliyetlerin olu umu sırasında kendi kendini denetleyen sistemin adıdır.

 kontrol, i letme içerisinde ayrı bir sistem ya da tek bir olay gibi dü ünülmemeli, yönetimin faaliyetlerini yürütürken yararlandı ı, yönetim i leviyle iç içe geçmi eylemler bütünü olarak algılanmalıdır.  kontrolün kurulması ve geli tirilmesinden yöneticiler sorumludurlar (Hornngen ve Foster, 1987:909). Bu bakımdan, iç kontrolün ba arısı bir noktada yöneticilerin uygun planlama, organize etme ve yönetme kabiliyetlerinin sonucuna ba lıdır.

Özellikle 1940’lı yıllarda i letme yapılarında görülen büyümeler, faaliyetlerin a rı artması ve i lemlerin karma ıkla ması çe itli sorunları ortaya çıkarmı tir. Bu yıllarda ba layan iç kontroller ile ilgili çalı malarda, gerek teoride gerekse uygulama alanında yeni arayılara gidilmi tir (Bozkurt, 2006:121). Victor Z. Brink, 1946 yılında yayımladı ı halde önemini günümüzde de korudu u belirtilen “ Denetçiler” makalesinde, etkin bir iç kontrolün belli ba lı unsurlarını; (1) gerekli bilgileri zamanında ula tıran iyi i leyen bir muhasebe sistemi, (2) yazılı politikalar ve yordamlar, (3) faaliyetlerin etkinli ini ve verimlili ini ölçmek için rasyonel bir ekilde düzenlenmi bütçeler ve (4) iç denetim olarak ifade etmi tir (Moeller, 2005:70). Bu tarihten 1970’li yıllara kadar birçok iç kontrol sistemi denenmi , iç kontrol uygulamaları geli tirilmi tir.

1978 yılında  Denetçiler Enstitüsü (IIA: Institute of Internal Auditors) tarafından yayımlanan “ Denetim Mesleki Uygulama Standartları” ba lı rını ta rıyan raporda, iç denetimin faaliyet alanının örgütün iç kontrol sisteminin etkinli inin, yeterlili inin de erlendirilmesi ve denetlenmesi oldu u belirtilmi tir. Söz konusu enstitü iç denetçilere yürütecekleri iç kontrol faaliyetlerinde yararlı bir kılavuz olması için 1983 yılında “ Denetim” ba lıklı çalı masını yayımladı ve bu çalı masında iç kontrole ili kin olarak saptadı ı sonuçları a a ıdaki gibi özetlemi tir (Wilson ve Root, 1989:17):

Kontrol, belirli amaçların elde edilmesi olasılıklarını artırmak için sürdürülen faaliyetlerdir.

Kontrol, yönetimin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile gerçekle ir.

Kontrol, genel anlamlı bir terim olup, bunun idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi çe itleri vardır.

Kontrol sistemi, örgütte kavramsal olarak, yani soyut olarak vardır. Öngörülen amaçlara ula mak için örgütte mevcut olan di er sistemlerle bütünlü mi tir.

Yönetimin hazırladı ı planlar, gerçekle tirdi i organizasyonlar ve yürüttü ü faaliyetler öngörülen amaçların elde edilmesini sa layacak niteliklerde olmalıdır. Bu bakımdan, kontroller de (1) önleyici, (2) belirleyici ve (3) yönlendirici olmalıdırlar.

 denetim, öngörülen amaçlara ula mak bakımından, uygun ve yeterli bir güvenin olup olmadı ını belirlemek için planlama, örgütleme ve yönetme süreçlerinin incelenerek de erlendirilmesidir.

1985 yılında Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu kurulmu , 1987 yılında söz konusu komisyon tarafından yayımlanan raporda, hileli finansal raporların sayısını azaltmak için iç kontrolün ne denli önemli oldu unu ve içsel muhasebe kontrolünden daha geni bir kavram ve kapsama sahip oldu u belirtilmi tir. Komisyonun, özellikle halka açık irketlerin tamamında iç kontrol sisteminin kurulması önerisi dikkate alınarak, Ulusal Muhasebeciler Birli i'nce bir " Kontrol Kılavuzu" yayımlanmı tir. Bu kılavuzda, iç kontrolün (1) faaliyet kontrolü, (2) yönetsel kontroller, (3) muhasebe kontrolleri olmak üzere birbirinden ayrı üç eylemden meydana gelen geni bir fonksiyon oldu u belirtilmi tir (Boynton ve di erleri, 2001:325).

16 Mart 1991 tarihinde Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO: The Committee of Sponsoring Organizations), etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılı yla, finansal raporlamanın i ahlakı kalitesinin artırılmasını amaç edinmi gönüllü kurulu ların bir araya gelmesi ile Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'nu desteklemek üzere kurulmu tur. Komite, " Kontrol Bütünle ik Çerçeve (Integral Control-Integrated Framework)" raporunu yayımlamı tir. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir (Simmons, 1997:68). Raporda, iç kontrol u ekilde belirtilmi tir (Lindow ve Race, 2002:8; Sawyer ve di erleri, 2003:58): "İgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinli i ve yeterlili i olarak gruplandırılan hedeflere ula ma hususunda uygun güveni sa lamak amacıyla olu turulmu , i letmenin yönetim kurulu, yönetimi ve di er personel tarafından gerçekle tirilen süreçtir".

Rapor irdelendi i takdirde, u noktaların ön plana çıktıkları görülür: (1)  kontrol bir süreçtir. (2) Bir takım talimatnameler ve formlardan ibaret de ildir; insanların etkisine açıktır. (3) Önemli derecede teminat sayılabilir, fakat kesin güvence vermez (Saltık, 2007:60).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants), Denetim Standartları Kurulu (ASB: Accounting Standards Board) tarafından yayınlanan "Bir Finansal Tablo Denetiminde  Kontrol Yapısının Dikkate Alınması (Consideration of Internal Control in a Financial Statement)" ba lı nı ta ryan 55 nolu standartı, 1990 yılının ba ndan itibaren yürürlü e konulmu tur. Bu standart iç kontrol kavramını oldukça geni olarak belirlemi ve baımsız dı denetim sürecinde denetçinin iç kontrolü tanımaya ve de erlendirmeye ili kin sorumluluklarını artırmı tir (Demirba , 2005:168). AICPA, daha önce yapmı oldu u iç kontrol tanımını 1995 yılında, 78 nolu standart ile güncelleme ve COSO modelinde yapılan tanımı benimsemi tir. COSO iç kontrol tanımı ve kriterleri, uluslar arası standartları belirleyen bütün meslek otoritelerinin düzenlemelerinde ve hemen hemen tüm ülkelerin ilgili yasal düzenlemelerinde temel te kil etmi tir (Memi , 2006:70).

## 2.2. İletmelerde  Kontrol Sisteminin Temel Unsurları

Bir yönetim fonksiyonu olan iç kontrolün, sistemli ve etkin olarak işletilmesinden beklentiler şu şekilde sıralanabilir (Venables ve Impey, 1988:7; Bozkurt, 2006:122):

- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirli inin sağlanması,
- İletmenin sahibi olduğu varlıkların korunması,
- Mevcut kaynakların etkin ve ekonomik bir şekilde kullanılması,
- Planlara, politikalara, stratejilere, yordamlara ve mevzuata uygunluğunun sağlanması,
- Programlar ve öngörülen işlemler için saptanmış olan amaçların elde edilmesidir.

İletmeler gelişip büyüdükçe, faaliyetlerin sayıları ve karmaşıklık dereceleri arttıkça, varlıkların korunması, hataların, hileli işlemlerin önlenmesi ve uygulanmakta olan politika ve stratejilerin değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında, doğru ve kesin verilerin elde edilmesi büyük bir önem kazanır. Bunun yanı sıra, işletmeyle ilgilenen kişi ve kuruluşlara gerekli olan bilgileri verme, yani kamuyu aydınlatma hususu da ayrı bir önem taşır. Bu bakımdan, gerek muhasebe sisteminin gerekse elde edilen muhasebe verilerinin korunması ve güvenilirli inin artırılması için iç kontrole ihtiyaç vardır (Uzay, 1999:12). Etkin işletme içinde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut değilse, işletmenin maddi varlıkları çalınabilir veya amaç dışı yerlerde kullanılabilir. Aynı durum, kullanılan defter ve belgeler için de geçerlidir. Günümüzde, bilgisayarların yaygın oldukları ortamlarda işletmelerde iç kontrol sistemi kurulması gereğini artırmıştır (Uzay, 1999:13; Akıncı, 2005:89). Bilgilerin doğru ve güvenilir olması bakımından iç kontrol sistemine hem işletme yönetimi hem de iç ve dış denetçiler güven duymaktadırlar.

## 2.3. Baımsız Dı Denetim

Toplumun gelişip büyümesi, ekonomik yapının karmaşıklık derecesinin artması güvenilir bilgi elde etmenin önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Çünkü, alınacak ekonomik kararlar doğrudan doğruya karar alma sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. İyihesiz, amaçlara uygun ve tutarlı kararlar alabilmek için yararlanılacak bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını engelleyerek hem topluma hem de karar alıcıların bizzat kendisine zarar verir. Bu bakımdan gerek yatırımcılar, gerekse karar alıcılar finansal bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde baımsız bir güvence ararlar. Söz konusu güvence hizmetleri, karar alıcıların ihtiyaç duydukları bilgilerin kalitesini arttıran baımsız ve profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri bir taraftan baımsız, diğer taraftan incelenen bilgiler açısından, tarafsız olmasından dolayı değerli olarak kabul edilir (Güredin, 2007:4; Aksoy, 2006:45).

Karar alıcıların sunulan veya genel olarak açıklanan bilgilerin güvenilirli i konusundaki endişeleri, onları bu konuda bazı önlemler almaya yöneltmiştir. Çünkü, kararlarına temel olarak alacağı bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtmaması halinde büyük bir riskle

kar ı kar ıya kalabileceklerinin farkındadırlar. Bu bakımdan, muhtemel riskleri bertaraf etmek için bazı önlemler almak ihtiyacı içindedirler. Karar alıcıların yapacakları ilk i , sunulan bilgilerin güvenilirliği ini ara tırmak olacaktır. Ancak böyle bir ara tırma, fayda-maliyet analizi sonucunun olumlu çıkması halinde söz konusu olacaktır. Karar alıcıların bilgiye dayalı muhtemel riskleri (bilgi riski) azaltmak için kullanabilecekleri belli ba lı üç olanak vardır (Güredin, 2007:10; Bozkurt, 2006:10):

Birinci olarak, karar alıcıların bilgiyi bizzat do rulamalarıdır. Bunun için bilgiyi kullanmadan önce kayna ına giderek gerekli olan tüm belge ve kayıtları inceleyerek, bilginin güvenilirlik derecesini saptamaya çalı ırlar. Ancak uygulamada bu yol kolayca ve istenildi i zaman kullanılabilir bir yol de ildir. Kaldı ki, bilginin kayna ı bu yönde gelebilecek bir iste i büyük bir olasılıkla kabul etmeyecektir.

İkinci olarak, karar alıcıların bilgi riskini bilginin kayna ı ile birlikte üstlenmesidir. Do al olarak, do ru ve güvenilir bilgi hazırlayıp sunma yükümlülü ü i letme yönetimine aittir. Bilgiyi kullanan taraf hatalı ve yanlış bilgilendirmeden dolayı herhangi bir zarara u rayacak olursa, bu zararın tazmin edilmesini bilgi kayna ından talep edecek ise de, sonuçta bu yöndeki mücadelesinde, genellikle ba arılı olamayacaktır.

Üçüncü olarak, karar alıcıların denetimden geçmi bilgileri kullanmasıdır. Çünkü denetlenmi bilgiler, özellikle finansal tablolarda sunulan bilgiler, bu konuda uzmanla mı ki i veya firmalar tarafından onaylanarak güvenceli bir duruma getirilmi tir. Uygulamada karar alıcıların en çok üçüncü olana ı seçtikleri görülmektedir.

Denetim kavramına de i ik kaynaklarda benzer tanımlamalar yapılmı tir. Denetim Kavramları Komitesi'nin denetimi a a ıdaki biçimde tanımladı ına i ret edilmi tir (Boynton ve Kell, 1996:4; Thomas ve di erleri, 1991:4; Messier ve di erleri, 2006:13): “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmı ölçütlere uygunluk derecesini ara tırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirme amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları de erleyen sistematik bir süreçtir.” Bu tanım kısa olmakla birlikte iherdi i unsurlar bakımından oldukça geni bir anlama sahiptir.

#### 2.4. Baımsız Denetimi Yönlendiren İklere

Denetçiye mesleki sorumlulu unu yerine getirmesinde yardımcı olan ve yürütmekte oldu u denetim eylemlerine ı k tutan genel ilkelere denetim standartları denilmektedir. Yapılan veya yapılmakta olan denetimin uygun ve kabul edilebilir olabilmesi için denetçinin bu standartları kesinlikle uygulaması gerekir. 1947 yılında çok geni olarak kabul edilen ve günümüze gelinceye kadar çok az bir de i ikli e u rayan bu standartlara “genel kabul görmü denetim standartları” denilmektedir (Gürbüz, 1995:34). Genel kabul görmü denetim standartları on adet olup, bunlarla ilgili olarak uygulamada kar ıla ılan sorunların a lması için denetim standartlarından yararlanılmaktadır (Özer, 1997:130). Söz konusu standartlar, genel olarak, kaliteli bir

denetimin sınırlarını ve içeri ini belirler. Bu bakımdan, kaliteli ve güvenilir bir denetim eylemi genel kabul görmü denetim standartlarına (GKGDS) uygun oldu u takdirde amacına ula mı sayılmaktadır.

Genel kabul görmü denetim standartları, genel nitelikte standartlar olup, zaman içerisinde bunlara ili kin yorumlayıcı ve açıklayıcı nitelikte ikinci derecede standartlar, yani alt standartlar düzenlenip yayımlanmaktadır. Bu alt standartlar genel nitelikte olmadıkları için bunlara denetim standartları veya sadece standartlar denir (Özer, 1997:103).

Her bir ba ımsız denetim eyleminde uyulması zorunluluk arz eden genel kabul görmü denetim standartları, denetçiye bir denetim görü üne ula abilmesi için mü teri i letme hakkında yeterli ve güvenilir bilgiler toplama yükümlülü ünü getirmi tir. Denetçi bu amaçla i letmenin muhasebe ve finans sistemini inceler, sistemin çalı ması hakkında bilgi toplar, belgeleri inceler, personelin çalı malarını gözlemler, varlıkları yerinde görür, bazı verileri bizzat hesaplar, ilgililere sorular sorar ve di er yollara ba vurarak denetim için gerekli bilgileri elde eder. Birer kanıt niteli indeki bu bilgileri elde etmek için denetçinin yaptı ı çalı malara denetim i lemleri veya denetim yordamları denilir. Kanıt toplama aracı olarak yapılan denetim i lemleri standart bir duruma getirilmemi tir. Çünkü bunlar denetçi tarafından her bir denetim eyleminde ayrıca belirlenirler, zamana ve ko ullara göre de i iklik gösterirler. Denetim i lemleri genel kabul görmü denetim standartlarının denetim eylemine uyarlanmasıyla izlenecek yolu gösterirlerse de, her bir denetçi izleyece i yolu ve uygulayaca ı denetim i lemini kendisi belirler (Güredin, 2007:41).

Uygulamacıların ço unun denetim i lemlerinin de yazılı standartlar halinde belirlenmesi gerekti ini savundukları; bu ekildeki bir düzenlemenin yapılması durumunda, denetim faaliyetlerinin kolayla aca ını ve denetçilerin hatalı bir denetim görü ü verdiklerinin ileri sürüldü ü hallerde denetçinin kendini savunmasına yardımcı olaca ını, ancak bu yararın yanında getirece i sakıncaların daha çok olaca ı ve aynı zamanda kanıt toplamayı mekanik bir duruma sokarak denetçinin esnek davranmasını engelleyerek mesleki yargıyı ortadan kaldıraca ına i aret edilmi tir (Arens ve Loebbecke, 1991:16). Gerçekten denetim zihinsel bir faaliyet olup, denetçinin yargısı mesleki bilgisine ve deneyimlerine dayanır. Denetçinin denetimle ilgili söz konusu yeteneklerinin devre dı ı bırakılması, denetim eyleminin yapısını ve özelli ini bozar. Bu bakımdan, denetim i lemlerinin ayrıntılı özel kurallar olarak standartla tırılması ve denetçiye yargı özgürlü ü tanıyan uygulaması gerekli genel davranı kuralları biçiminde geni kapsamlı tutulması denetim amacına daha uygun olacaktır (Güredin, 2007:41).

### **3. Ba ımsız Dı Denetim Sürecinde  Kontrol Sisteminin ncelenmesi ve De erlendirilmesi**

Genel kabul görmü denetim standartları, denetim eylemi açısından uyulması zorunlu olan asgari standartlardır. Bunları azami kurallar olarak kabul edip, kar ıla ılan durumları dikkate almadan sadece standartlar bakımından denetimin kapsamını

daraltmaya çalı mak, denetim standartlarının ifade ettikleri anlama aykırı bir davranı olur (Aksoy, 2006:182).

İletmenin iç kontrol sisteminin incelenerek bir de erlendirme yapılmasını gerekli kılan genel kabul görmü denetim standardı çalı ma sahası standartları içerisinde yer almaktadır. Bu standarda göre, iç kontrol sisteminin incelenerek de erlendirilmesinin iki amacı vardır. Bunlardan birincisi, sistemin kendine olan güven derecesini ara tırarak etkinli inin saptanmasıdır. Bilindi i gibi, günümüzde i letmelerin denetlenen dönemde yaptığı tüm kıymet hareketlerinin denetçi tarafından tek tek gözden geçirilerek, do rulu unun belirlenmesi artık mümkün olmamaktadır. Bu bakımdan denetçiler i letmedeki iç kontrol sisteminin etkinli ini ara tırarak, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına uygun bir biçimde yansıtılmasına ve düzenlenen finansal tabloların kayıtlardan do ru olarak çıkarıldı na güven duymak isterler. Gözden geçirilen ve de erlendirilen iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, finansal tabloların hatalı olma riski o kadar az olacak ve sonuçta denetçinin güvenilirlik duygusu da yüksek olacaktır. Denetçinin i letmenin iç kontrol sistemini gözden geçirerek de erlendirmesinin di er amacı da, uygun bir denetim görü üne ula abilmek için uygulanacak denetim i lemlerinin kapsam ve ayrıntı derecesini belirleyebilmektir. Denetçinin yapacağı denetim programı büyük ölçüde i letmedeki iç kontrol sisteminin etkin olup olmamasına ba lıdır (HUD, 1999:16).

### 3.1. Ba ımsız Dı Denetim Sürecinde  Kontrol Sisteminin ncelenmesi

Genel kabul görmü denetim standartları arasında yer alan çalı ma sahası ile ilgili standartların ikincisi ba ımsız denetçinin i letmede kurulu iç kontrol sistemini incelemesini ve dolayısıyla de erlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu standardı dikkate almadan yapılan bir denetim, kaliteli ve güvenilir bir denetim olarak kabul edilmemektedir. Bu bakımdan, kaliteli bir ba ımsız denetimin adeta ön artı niteli i ta rıyan bu standardın, ba ımsız denetçi tarafından denetim süreci içinde önemle ele alınıp incelenmesi gerekmektedir.

İletmenin sahipleri ve üçüncü ki iler, do al olarak, i letmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan i kontrol sisteminin etkinli ine güvenmek için yönetimden daha çok açıklama ve ba ımsız dı denetçilerden de denetlenmi finansal tablolar hakkında daha çok do rulama istemektedirler (Kepekçi, 2004:10). Çünkü, etkin bir iç kontrol sisteminin varlı ı, i letmede olabilecek hata ve hileleri önlemede en önemli araçtır.

 kontrolün 1970'li yılların ba ına kadar ba ımsız dı denetimde henüz yeteri kadar önem kazanmadı ı, ancak ba ımsız dı denetçilerin iç kontrol sistemini tanıma ve de erleme sorumlulu unun 1972 ve daha sonra da 1988 yıllarında genel kabul görmü bir standart olarak kabul edildi i dikkate alınarak, denetçinin i letmenin iç kontrol sistemini anlamak amacıyla yapacağı testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemesinin gereklili i vurgulanmı tır (Carmichael ve Willingham, 1989:149).



Ba ımsız denetçi, iç kontrol sistemini tanıma ve de erleme konusunda öncelikle kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları hakkında gerekli bilgileri edinir. Bu a amada i letme personelinin çalı malarını gözlemleyerek, soru turma yaparak, anket uygulayarak, belgeleri ve kayıtları inceleyerek gerekli bilgileri toplar. Elde edilen bilgilerin analiz sonuçlarına dayanarak, finansal tablolardaki açıklamalar, hesap kalanları ve i lem guruplarıyla ilgili her bir iddiaya ili kin kontrol riski belirler. Daha sonra denetçi, kontrol riskini en yüksek de erinden daha dü ük bir de erde belirlemi ise, iç kontrol sisteminin anla ılması veya kontrol testlerinin uygulanması suretiyle saptadı ı kontrol riskini destekleyen türde kanıt toplar ve son olarak da uygulanabilir denetim testlerinin kapsamını, zamanını ve niteli ini saptar.

Ba ımsız denetçinin iç kontrol sistemini incelemesinin ilk nedeni, denetimi planlamak ve hesap kalanlarına ili kin denetim programlarında denetimin kapsamını, zamanını ve yapısını belirleyebilmek için sa lam bir temel olu turmaktır. Söz konusu denetim programları finansal tablolardaki iddialar hakkında kanıt toplamak üzere listelenmi bir yordamlar dizisinden ibarettir. Ba ımsız dı denetçinin iç kontrol sistemini incelemesinin di er bir nedeni de, i letme yönetimine iç kontrol sisteminin i leyi indeki iyilik derecesi hakkında görü bildirmek ve gerekiyorsa bu konuda önerilerde bulunmak ve resmi kurulu lara rapor hazırlamaktır. Bu noktada üzerinde durulacak önemli husus, ba ımsız dı denetçinin sorumlulu unun iç kontrol sistemini tasarlamak de il, de erlemek oldu udur (Uzay, 1999:58).

Ba ımsız dı denetçi denetledi i i letmenin belgelerini inceleyerek, yönetimi ve stratejik noktalarda görev yapan personeli sorgulayarak aynı zamanda iç kontrol yordamlarının uygulanı mı gözlemleyerek mevcut i kontrol sistemini tanımaya çalı ır (Kell ve di erleri, 1989:76). üphesiz, denetçinin topladı ı kanıtların kaynaklarının güvenilirli i iç kontrolün güçlü ve yeterli olmasına sıkıca ba lıdır.

 kontrol sisteminin tanınması amacıyla ba ımsız dı denetçi, i letmedeki mevcut i kontrol sistemini denetim amacına uygun olarak sistematik bir yakla ımla ele alıp incelemelidir. Bunu yaparken de, mü teri i letmenin büyüklü ünü, faaliyetlerinin co rafik bölgelere da ılımını ve organizasyonunu, kullandı ı bilgi sisteminin özelliklerini de göz önünde tutmalıdır.

### 3.2. Ba ımsız Dı Denetim Sürecinde  Kontrol Sisteminin De erlenmesi

Ba ımsız dı denetçi, iç kontrol sistemi hakkında elde edip belgelendirdi i belgeleri bu kez, iç kontrol sistemini de erleyerek, kontrol riskini belirlemede kullanacaktır. De erlemenin ba langıcında, kontrol riskinin en yüksek düzeyde olaca ı kanısına varmı ise, hangi denetim testlerini ne zaman ve nasıl uygulaması gerekti i konusundaki çalı malara hemen ba lamalıdır. Aksi bir durum söz konusu ise, gerekli kontrol testlerini uygulayarak, kontrol riskini son hali itibariyle belirlemesi gerekmektedir.

Bilindi i gibi, çalı ma sahası standartlarından ikincisine göre, baımsız dı denetçi iç kontrol sistemi hakkında gerekli bilgileri toplayıp, sistemi test ettikten sonra iç kontrol sistemini de erlemelidir. Çünkü denetim i lemlerinin ba lı oldu u test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut i kontrol sisteminin gerektirdi i gibi incelenmesi ve de erlendirilmesi yapılmalıdır.  kontrol sisteminin de erlemesi birbirini izleyen dört a amada yapılmaktadır (Keten, 2002:113). Bunlar:

- Sistemin tanınması,
- Sistemin n de erlemesi,
- Sistemin uygulamadaki etkinli inin test edilmesi,
- Sistemin son de erlemesinin yapılmasıdır.

Baımsız dı denetçinin iç kontrol sistemini iyi bir eilde de erleyebilmesi için yeterli bilgiye, yüksek dereceli beceriye ve üstün bir yetene e sahip olması gerekmektedir. letmedeki i muhasebe kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönleri, sistemin tanımlanmasındaki hataları ve kontrollerin tanımlanması, kontrol amaçlarının belirlenmesi ve kar ılanacak kontrol amaçlarının gerçekle mesi suretiyle de erlenir. Yapılan de erleme çalı maları sonunda iki önemli bilgiye ula ılır (Güredin, 2000:194): (1) Kontrol testi a aması için belirlenen bir kontroller listesi ve (2) bir kontrol zayıflıkları listesi.

Finansal tablolarda yanlı ifadelerin bulunması riskini arttıran yeterli kontrollerin yoklu u zayıflık olarak ifade edilmektedir. nemli zayıflıkları tanımlamada a a ıdaki dört teknikten yararlanılmaktadır (Uzay, 1999:109). Bunlar;

- Var olan kontrollerin tanımlanması,
- nemli kontrollerin yoklu unun saptanması,
- Olu abilecek önemli hataların belirlenmesi,
- Telafi edici kontrollerin olabilece i ihtimalinin dikkate alınmasıdır.

Kontrollerin eksikli ini ve yanlı ifadeleri belirleyebilmek için iç kontrol anketi, akı emaları ve alınan notlar yararlı olurlar.  kontrollerdeki zayıflıklar, bu zayıflık nedeniyle ortaya çıkabilecek hata ve yolsuzlukların büyüklü ne ba lıdır. Telafi edici kontrol ise, bir yerde bulunan zayıflı ın ba ka bir yerde giderilmesidir (Arens ve Loebbecke, 1991:307).

Baımsız dı denetçilerin yaptıkları i kontrol incelemesinde saptadıkları iç kontrol yordamlarının yapısında ve i leyi indeki eksiklikleri, zayıflıkları belgelendirmeleri önemlidir. Düzenlenecek belgelerde, (1) sistemin güçlü yönlerini, (2) sistemin zayıf yönlerini, (3) destekleyici testler üzerindeki etkilerini ve (4) i letme yönetimine bildirilmesi gereken hususları açıkça belirtmi olmalıdır (Güredin, 2000:198). A a ıda iç kontrol zayıflı ının belgelendirilmesine ili kin bir örnek verilmi tir.

Tablo 1:  Kontrolde Zayıflıklar

M¼teri:  Kontroldeki Zayıflıklar: Akım:		Tablo: Hazırlayan: D¼nem:		
Zayıflık	Telafi Edici Kontrol	Olası Hata	¼nemlilik	Denetim Kanıtı Üzerine Etkisi
1. Kredili satı ları onaylayan memur kasaya eri ebilmektedir.	Patron b¼t¼n kredili satı belgelerini incelemekte ve sonra bu belgeler kaydolmaktadır. Patron b¼t¼n m¼ terileri tanımaktadır.	Bulunamamı tır.	Bulunamamı tır.	Bulunamamı tır.
2. Satı faturaları ve kredili satı belgeleriyle ilgili bilgi ve miktarlar ve m¼teri hesabındaki ¼nemli kayıtların iç do rulaması yoktur.		M¼teriye faturalamada ana dosyaya ve hesap sınıflarına aktarımda memurdan kaynaklanan yanlışlıklar.	mkân kapsamında ¼nemli.	lem için satı i lemlerinin ayrıntılı testlerini artır.

Kaynak: Arens, Alvin A., James K. Loebbecke (1991), Auditing, Prentice-Hall Inc., New Jersey, s:308.

 kontrol sisteminin de erlenmesine ili kin olarak kullanılan iki çalı ma ka ıdı daha kullanılmaktadır ki bunlar da (Uzay, 1999:111):

-  Kontrol De erleme Formu
- Kontrol Matrisidir.

a)  Kontrol De erleme Formu:  kontrol anketlerinin her zaman güvenilir olmayacağı ve sorulara verilen cevapların sübjektif, öznel bir yargılamanın etkisinde kalabileceği dü üncesinden hareketle iç kontrol de erleme formları kullanılmaya başlandı ve böylece de erleme çalı maları büyük ölçüde kolaylaştırılmıştır. öyle ki, iç kontrol de erleme formu konunun do rudan özüne yönelik az sayıdaki sorulara örgütün birbirinden farklı fonksiyonel faaliyet alanları için saptanmış kontrol ölçütleri üzerinde yoğunlaşmaktadır.  kontrol de erleme formunda yer alan sorular bir bütün olarak fonksiyonel faaliyet alanını de erleyebilecek nitelikte düzenlenir. Adeta, bir anahtar rolü oynayan bu soruların fazlaca ayrıntılı olmasına da gerek yoktur. A a ıda iç kontrol de erleme formuna ili kin kısa bir tablo örnek olarak sunulmuştur (Uzay, 1999:111).

Tablo 2:  Kontrol De erleme Formu

BÖLÜM	ANAHTAR SORULAR	CEVAP “Evet” veya “Hayır”	Cevabın Nedenini Özetle
Satın Almalar	a) Teslim alınmayan veya kabul edilmeyen mal veya hizmetlerle ilgili borçlar kaydedilebilir mi? b) Gerçekle mi mal veya hizmet kayıtları kalabilir mi? c) Mallar kaydedilmeksizin satıcılara iade edilebilir mi?		
Satı ve Ticari Borçlar	a) Faturalama yapılmadan mallar i yerinde ayrılabilir mi? b) Faturalar düzenlenmi fakat satı hesaplarına kaydedilmi olabilir mi? c) Kötü bir alacak riski oldu unda mallar gönderiliyor mu? d) Ödeme süresi geçmi hesaplar takipten kaçabiliyor mu?		
Nakit			
Stoklar			
...			

Kaynak: Uzun, Aban (1999), İletmelerde  Kontrol Sistemini ncelemenin Baımsız Dı Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Ara tırma, Pelin Yayınları, Ankara, s:111.

b) Kontrol Matrisi: De erleme sürecinde çok sayıda baımsız dı denetçi tarafından kullanılan kontrol matrisi, kontrol amaçları ile kontrol yordamları arasındaki ili kilerin belirlenmesinde, i kontrolleri ve bunlara ili kin zayıflıkları tanımlamada ve kontrol riskini belirlemede denetçiye yardımcı olur. Düzenlenen bir matris tablosunda kontrol yordamlarının kontrol amaçlarını ba armasına nasıl katkıda bulundu u ve iç kontrol zayıflıklarını iç kontrol amaçlarını nasıl etkiledi i açıkça görülebilir. Baımsız denetçi bu bilgilerin ışığında iç kontroller tarafından düzeltilmeyen, bulunamayan veya önlenemeyen önemli hata veya bir yolsuzluk ortaya çıkma olasılığı nedir, zayıflıkların etkisi nedir ekindeki soruları dikkate alarak kontrol riskini belirler (Uzun, 1991:112).

#### 4. Sonuç

İletme yönetimi, kendi kontrol fonksiyonunu yerine getirmek üzere İletme içinde iyi İleyen bir iç kontrol sisteminden yararlanır. İletmenin varlıklarının, kaynaklarının ve planlanmış faaliyetlerinin İletmenin amaçları do rultusunda yönetilip yönetilmedi ğini ara tırma, inceleyen ve de erleyen söz konusu i kontrol sisteminin etkinli ğinin ölçülmesi gerekti ği deneyimsel olarak kanıtlanmış tır.

İletme yönetimi ve ilgili çıkar grupları kendilerine, alacakları kararlarda kullanmaları için sunulan bilgi ve belgelerin herhangi bir hata ve yolsuzluk olasılı ına kar ı İletmenin etkin bir iç kontrol sistemi aracılı ı ile güvenilirli inin sa lanmı olmasını isterler. Gerek İletme yönetiminin gerekse ilgili çıkar guruplarının bu yöndeki taleplerinin kar ılanması, ancak, İletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir biçimde İletilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu nedenle;

Muhasebe bilgilerinin do rulu unun ve güvenilirli inin sa lanması,

İletmenin varlıklarının korunması,

Mevcut kaynakların etkin ve ekonomik bir eilde kullanılması,

Planlara, politikalara, stratejilere, yordamlara ve mevzuata uygunlu un sa lanması,

Programlar ve öngörülen İler için saptanmı olan hedeflere ula ılması için iç kontrol sisteminde kullanılan strateji ve yordamların incelenip, de erlemesini yapacak bir fonksiyona İddetle gereksinim duyulmaktadır. Bu gereksinimi en iyi biçimde kar ılamak için, modern İletmelerde bir i denetim biriminin çalı malarından büyük ölçüde yararlanılmaktadır.

Ba ımsız dı denetçiler tarafından verilen güvence hizmetlerinin bir e idi olan onaylama, dı denetçinin ba ka bir tarafın sorumlulu u olan bir İddianın güvenilirli i hakkında hazırladı ı bir tür güvence hizmetidir. Finansal raporların denetimi, finansal raporlama ile ilgili iç kontrolün etkinli inin onaylanması, finansal tabloların gözden geçirilmesi ve geni kapsamlı konulara uygulanabilecek di er güvence hizmetleri ekinde dört e it onaylama hizmetinden söz edilebilir.

Mü terilerine profesyonel olarak denetim hizmeti sunan ba ımsız denetçiler, aldıkları e itimler, kazandıkları deneyimler ve ta ıdıkları ba ımsız olma gibi nitelikleri dikkate alındı ında her türlü denetim faaliyetini yapabilecek ki iler olarak tanımlanabilirler. Denetçiye mesleki sorumlulu unu yerine getirmesinde yardımcı olan ve yürüttü ü denetim eylemlerine ık tutan genel ilkelere denetim standartları denir. 1947 yılından beri çok geni olarak kabul edilen ve günümüze gelinceye kadar çok az de iikli e u rayan bu standartlara genel kabul görmü denetim standartları denilmektedir. Kaliteli ve güvenilir bir denetim çalı masının bu standartlara uygun olması, yapılan denetimin geçerli sayılması ve kabul edilmesi için ön arttır.

Genel kabul görmü denetim standartları, ba ımsız dı denetçiye denetim faaliyetlerine ba lamadan önce kar ıla bilece i denetim zorluklarını belirlemesi, uygun bir denetim planı yapması, uygulanabilecek denetim yordamlarını ve ortaya çıkabilecek kontrol riskini belirlemesi için İletme hakkında bilgi toplaması ve iç kontrol sistemini de erlemesini öngörmektedir.

### **Kaynakça**

- AKI İK**, Tamer (2005), “Ulusal ve Uluslararası D¼zenlemeler Ba Ğlamında  Kontrol ve  Kontrol Gereklili i: Analitik Bir nceleme”, *Mali öz¼m*, Yıl:15, Sayı:72, S.138-164.
- AKSOY**, Tamer (2006), *T¼m Y¼nleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ARENS**, Alvin A., James K. Loebbecke (1991), *Auditing*, Prentice-Hall Inc., New Jersey.
- BOYNTON**, William C., Raymond N. Johnson, Walter G. Kell (2001), *Modern Auditing*, John Wiley And Sons Inc., New York.
- BOYNTON**, William C. ve Walter G. Kell (1996), *Modern Auditing*, John Willey and Sons Inc., New York.
- BOZKURT**, Nejat (2006), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, stanbul.
- CARMICHAEL**, Douglas R. ve John J. Willingham (1989), *Auditing Concepts and Methods*, Mcgraw-Hill Inc., New York.
- DEM RBA** , Mahmut (2005), “  Kontrol ve  Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen De Ğimler”, *stanbul Ticaret ¼niversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7.
- G¼RB¼Z**, Hasan (1995), *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınları, stanbul.
- G¼RED N**, Ersin (2000), *Denetim*, Beta Yayınları, stanbul.
- G¼RED N**, Ersin (2007), *Denetim ve G¼vence Hizmetleri*, Arıkan Yayınları, stanbul.
- HERMANSON**, Dana R. ve Heather M. Hermanson (1994), “The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know?”, *Review of Business*, Vol.11, No.4, P:20.
- HORNGEN**, Charles T., Georange Foster (1987), *Cost Accounting*, Prentice-Hall Inc., New Jersey.
- HUD**, Maliye Hesap Uzmanları Derne Ği (1999), *Denetim lke ve Esasları*, Yıldız Yayınları, stanbul.
- KELL**, Walter G., William C. Boynton, Richard E. Ziegler (1989), *Modern Auditing*, Wiley and Sons Inc., New York.
- KEPEK** , Celal (2004), *Ba Ğmsız Denetim*, Siyasal Yayınları, Ankara.

- KETEN**, Bulu (2002), “Muhasebe Denetiminde  Kontrol Riskinin ncelenmesi ve De erlendirilmesi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- LINDOW**, Paul E. ve Jill D. Race (2002), “Beyond Traditional Audit Techniques”, *Journal of Accountancy Issues*, July 2002.
- MEM** , M. Ünsal (2006), “ Denetimin Yönetim Fonksiyonlarını Yerine Getirmesindeki Rolü”, *Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- MESSIER**, William F. (2000), *Auditing and Assurance Services*, McGraw-Hill Inc., New York.
- MESSIER**, William F., Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt (2006), *Auditing and Assurance Services*, Mc-Hill Inc., New York.
- MOELLER**, Robert (2005), *Brink’s Modern Internal Auditing*, John Wiley and Sons, New Jersey.
- ÖZER**, Mevlüt (1997), *Denetim*, Özkan Matbaacılık Yayınları, Ankara.
- SALTIK**, Nihal (2007),  Kontrol Standartları, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:26.
- SAWYER**, Lawrence, B. Dittenhofer, M. Scheiner, H. James (2003), *Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5. Edt., Iia, Usa.
- SIMMONS**, Mark R. (1997), “COSO Based Auditing”, *The Internal Auditor*, December, P:68.
- THOMAS**, C. William, Bart H. Ward, Emerson O. Henke (1991), *Auditing: Theory and Practice*, Pws-Kent Inc., Florida.
- UZAY**, aban (1999), *İletmelerde  Kontrol Sistemini ncelemenin Baımsız Dı Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Ara tırma*, Pelin Yayınları, Ankara.
- VENABLES**, Julian, Ken Impey (1988), *Internal Auditing*, Butterworth Co. Ltd., London.
- WALGENBACH**, Paul H., Norman E. Dittrich, Ernest I. Hanson (1984), *Principles of Accounting*, Harcourt Brace Jovanovich Inc., Florida.
- WILSON**, J. D. ve S. J. Root (1989), *Internal Auditing Manual*, Second Ed., New York.