

VERGİ İNCELEMELERİNDE İŞLETMELERİN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNDEN YARARLANMA OLANAKLARI

Aslan KAYA*
Halit DEMİRAL**

I- GİRİŞ

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kişilere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir¹.

Denetim olgusunu ortaya çıkaran nedenler şunlardır: İşletme ölçeklerinin büyümesi, işletme birimlerinin farklı coğrafik alanlarda faaliyette bulunmaya başlaması, işletmelerin ortaklık yapılarının değişerek çok ortaklı bir sermaye yapısına kavuşmaları ve işletmelerin kurumsallaşarak profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmeye başlanması hususları sonucun-

da işletmelerin finansal tabloları, faaliyet sonuçları ve finansal durumları hakkında kullanıcılara bilgi veren temel kaynaklar haline gelmiş bulunmaktadır.

İşletmelerin finansal tablolarından yararlanan kullanıcılar şunlardır:

- 1- İşletmenin ortakları
- 2- İşletmenin yöneticileri
- 3- İşletmeye kredi sağlayan kuruluşlar
- 4- İşletme hisselerine yatırım yapmak isteyen yatırımcılar
- 5- İşletme ile alıcı ve satıcı ilişkilerinde

* E. Baş Hesap Uzmanı, YMM (Rehber YMM A.Ş.)

** Hesap Uzmanı

1 Dr. Ersin Güredin, Denetim, 1983, s:5

bulunan gerçek ve tüzel kişiler

6- İşletme ile aynı sektörde faaliyette bulunan rakip işletmeler

7- Vergi İdaresi ve diğer kamu kuruluşları

Dolayısıyla işletme faaliyetlerinin ve işletmenin finansal tablolarında yer alan verilerin doğruluğu değişik aşamalarda kontrol edilmeli ve denetlenmelidir. Ayrıca son dönemlerde giderek önem kazanan toplam kalite yönetimi konusundaki çalışmalar da denetimin yönlendirici ve geliştirici fonksiyonunu ön plana çıkararak işletmelerin ürettiği mal ve hizmetlerin kalitesini artırmaya çalışmaktadır.

Bu nedenle işletmeler iç denetim birimi ile iç kontrol sistemini kurmaktadırlar.

II- GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bir taraftan denetimi yapacak kişide bulunması gereken nitelikleri, diğer taraftan denetim süresince uyulması gereken kurallar ile denetim raporlarında yer alması gereken hususları belirtmektedir².

A- GENEL STANDARTLAR

Bu standartlar denetçilerde bulunması gereken niteliklere ilişkindir.

1- Mesleki Eğitim ve Deneyim: Denetim, uzman olarak gerekli teknik eğitim ve deneyime sahip bulunan kişiler tarafından yapılmalıdır.

2- Bağımsız Davranma: Denetim görevi ile ilgili konularda denetçi/denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.

3- Mesleki Özen: Denetçi, denetimin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gereken mesleki titizliği ve özeni göstermelidir.

B- ÇALIŞMA STANDARTLARI

Bu standartlar denetim süresince uyulması gereken kurallara ilişkin standartlardır. Bu nedenle bu standartlar bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede denetçiye kılavuzluk eder.

1- Planlama ve Gözetim: İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılar iyi bir şekilde kontrol edilmelidir. Denetimde planlama çalışmaları yapılırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynak planlaması yapılmalıdır.

2- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan finansal tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasına neden olur. Denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip değerlemesinin iki amacı vardır. Birinci amaç, sistemin kendisine olan güvenin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. İç kontrol sisteminin incelenmesinin ikinci amacı ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetimin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir.

3- Kanıt Toplama: Uygun bir denetim görüşüne ulaşmak için yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Denetçi, toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesapların niteliğine ve genel olarak denetlenen işletmenin durumuna göre belirleyecektir.

C- RAPORLAMA STANDARTLARI

Bu standartlar denetim raporlarında bulunması gereken hususlara ilişkindir.

1- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Denetim raporu mali tab-

2 Dr. Ersin GÜREDİN, a.g.e. s:33

loların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir. Mali tablolar bu ilkelere uyulmadan hazırlanıp sunulmuşsa, denetçi bunu raporunda açıklayıp bunun sonuçlarını da belirtmekle yükümlüdür.

2- Devamlılık: Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir Devamlılık ilkesi dönemlere ait mali tabloların karşılaştırılabilirliğine olanak sağlar. Eğer cari yılda bir önceki yılda uygulanan muhasebe ilkelerinde bir değişiklik söz konusu ise bu takdirde bu değişikliklerin etkileri ve böyle bir değişikliğe gidilmesinin gerekçesi dipnotlarda yeterli ayrıntı ile sunulmalıdır

3- Açıklayıcı Bilgiler: Mali tablolardaki açıklayıcı notlar raporda aksi belirtilmedikçe makul ölçüde yeterli sayılmalıdır

4- Denetçi Görüşü: Denetim raporunda denetçinin olumlu veya olumsuz bir görüş bildirmesini veya denetçinin olumlu ya da olumsuz bir görüş bildirememesi halinde bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını öngörmektedir.

III- İÇ DENETİM-İÇ KONTROL KAVRAMLARI

İç denetim; işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcıların yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin; üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin; finans, muhasebe ve diğer konulardaki kontrollerin sıhhatinin, işletmelerde bu amaçla çalışan kişilerce araştırılıp üst yönetime rapor edilmesini ifade eder.

İç kontrol ise; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin yasal ve diğer düzenlemelere uygunluğu hedeflerinin gerçekleştirilmesinde **makul bir güvence** sağlamak amacıyla oluşturulan ve işletme yönetimi ile diğer personelden etkilenen bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin amaçları şunlardır:

- 1- İşletme varlıklarını korumak
- 2- Hileleri önlemek
- 3- Hataları en aza indirmek
- 4- Muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamak
- 5- Faaliyetlerdeki etkinliği artırmak
- 6- Oluşturulan yönetsel politikaların izlendiği güvencesini oluşturmak

Bu nedenle iç kontrol sistemi; bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yardım eden; işletmenin kaynaklarını, sistemlerini, işlemlerini, kültürünü ve görevlerini içeren bir kavramdır. İç kontrol; işlemlerin yapılması sırasında işletmenin etkinliği ve yeterliliği, işletme içinde ve dışında kullanılacak verilerin güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin yasalar ve diğer düzenlemeler ile yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamayı amaçlayan bir sistemdir.

İç denetim ise, işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için işletme yönetimi tarafından oluşturulan bir izleme ve değerlendirme faaliyetidir. İç denetimin amacı; finansal ve yönetsel bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, iç kontrol sistemine ilişkin risklerin tanımlanması ve en alt düzeye indirilmesi, yasalar ve diğer düzenlemeler ile işletme politikalarına ilişkin ilkelere uyulmasının sağlanması, standartlara uygunluk, kaynakların etkin kullanımı ve işletme amaçlarının etkin bir şekilde başarılmasıdır.

Dolayısıyla iç kontrol, işlemlerin her aşamasında uygulanan ve işlemlerin doğruluğu ile finansal tabloların güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İç denetim ise benzer amaçları gerektiğinde ya da periyodik olarak sağlamayı amaçlayan geriye dönük bir faaliyettir. İç denetim belli standartlara uygun profesyonel iç denetçilerce yerine getirilirken, iç kontrol her aşamadaki işletme personeli tarafından yapılan bir faaliyet olmaktır.

IV- İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

Denetim Standartları Kurulu (AICPA) yayımladığı 55 no.lu denetim standardı ile iç kontrol sisteminin unsurlarını kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol uygulamaları olarak kabul etmiştir. Buna göre bu üç unsurun birleşmesi işletmelerde önemli hata ve yanlışlıkların bulunması, düzeltilmesi ile bunlardan korunmayı sağlamaktadır

A- KONTROL ÇEVRESİ

İç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan ya da artıran faktörlerdir.³

1- Yönetim felsefesi ve faaliyet şekli: Yönetim, bir işletmede uygun kontrol ortamının kurulmasında önemli rol oynar. İç kontrol sisteminin kurulmasından ve devam ettirilmesinden yönetim sorumludur. Sistemin etkinliğinin devamlı olarak denetlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da bu sorumluluğun kapsamındadır. Bu konuda yönetime iç denetçiler yardımcı olmaktadır. Yönetimin şu özellikleri kontrol çevresini önemli ölçüde etkiler. Yönetimin risk alma konundaki yaklaşımı; bütçe, kar ve diğer yönetsel amaçlara ulaşma konularına verdiği önem; finansal raporlamaya karşı tutumu, yasa ve diğer düzenlemelere uyma konusundaki iradesi.

2- Örgüt Yapısı ve Denetim Komitesi: Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlamaya verdiği önem dolayısıyla iç kontrol çevresine yardımcı olur. Örgütte çeşitli bölümler arasında görevler, sorumluluklar ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalıdır. Örgüt yapısı yetki aktarımını yukarıdan aşağıya doğru, sorumlulukları ise aşağıdan yukarıya doğru belirlemelidir. Ayrıca denetim komitesi yönetim kuruluna yardımcı olarak kanun ve düzenlemelere uyma konusunda, iç kontrol yapısı dahil muhasebe ve finansal raporlama sürecinde aktif rol alır.

3- Yetki ve Sorumlulukların Dağıtılma Yöntemi: Haberleşmenin ve sorumlulukların açıkça belli olduğu bir işletmede kontrol bilinci daha da artar. İş tanımları, sınırlamalar ve raporlama ilişkileri yazılı olarak düzenlenmelidir.

4- Yönetimin Kontrol Yöntemleri: Bu yöntemler, yönetimin bir bütün olarak işletme faaliyetlerini etkin bir şekilde izleme kabiliyetiyle ilgilidir. Yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini artırmaya yönelik üç kontrol yöntemi bulunmaktadır: Bütçeleme, İşletme içi raporlama ve İç denetim. Etkin bir şekilde hazırlanan ve uygulanan bütçeler, amaçlara ulaşmada ve ortaya çıkan hataların bulunmasında önemli bir kontrol aracıdır. İç denetim personelinin en üst düzeydeki yönetime bağlı olması ve hem muhasebe hem de faaliyet bölümlerinden bağımsızlığı da kontrol çevresini etkiler.

5- Personel Politikaları ve Uygulamaları: Personelin dürüstlüğü, yeteneği ve yeterli sayıda olması uygun bir kontrol çevresinin temelini oluşturur. Bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, işletme içinde yer alan ve bu sistemin oluşturan, yöneten ve gözetleyen bireylerin dürüstlüğü ve ahlaki değerlerinin bir fonksiyonudur. Bu nedenle işletmelerde ahlaki ve davranış standartları oluşturulmalı ve uygulama sonuçları takip edilmelidir.

6- Dış Etkiler: Kamu kurumlarınca getirilen düzenlemeler de iç kontrol sistemini etkileyen önemli bir faktördür.

B- MUHASEBE SİSTEMİ

Etkin bir muhasebe sistemi şu unsurları içermelidir⁴.

1- Varolma: Bu amaç kayıtlı işlemlerin gerçekten var olup olmadığıyla ilgilidir. Örneğin varolmayan bir satışın yada giderin defterlere kaydedilmesi bu amacın ihlali anlamına gelmektedir.

2- Tam olma: Bu amaç defterlere kayde-

3 Yrd. Doç. Dr. Şaban UZAY, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayın No:132, S:24

4 Baş Hesap Uzmanı Cihan TERZİ, Modern Denetim Teknikleri ve Vergi İncelemelerinde Kullanılabilirlikleri, Yayınlanmamış Bilim Raporu, 1997

dilmesi gereken bütün işlemlerin gerçekten defterlere kaydedilip kaydedilmediğiyle ilgilenmektedir. Örneğin kayıt dışı satış bu amacın ihlali anlamına gelmektedir

Yukarıda görüldüğü gibi varolma ve tam olma amaçları birbirinin tersi hususlara hizmet etmektedirler. Var olma hesaplarıdaki muhtemel bir şişirmeyle uğraşırken tam olma kaydedilmeyen işlemlerle uğraşır.

3- Doğruluk: Bu amaç hesap işlemleri için bilginin doğruluğuyla uğraşır. Örneğin satış işlemleri için, eğer faturadaki satış miktarı ile gerçek satış miktarı farklı ise, faturada yanlış fiyat yazılı ise yada defterlere yanlış kayıt yapılmışsa bütün bunlar doğruluk amacını ihlal eder

4- Sınıflandırma: Bu amaç yapılan sınıflandırmanın doğruluğunu kontrol eder. Örneğin nakit satışın kredili satış olarak, sabit kıymet alışının gider olarak defterlere kaydedilmesi yanlış sınıflandırma örnekleridir

5- Zamanlama: İşlemin gerçekleştiği dönemde kayıtlara alınmasını ifade etmektedir. Örneğin 31/12/1999 günü yapılan bir satış işleminin 2000 yılı kayıtlarına geçirilmesi bu ilkeyi ihlal eder.

6- Kayıtların transferi ve özeti: Bu amaç yardımcı defterlere kaydedilen işlemlerin ana defterlere, defteri kebire ve buradan da finansal tablolara doğru geçirilip geçirilmediğiyle uğraşır. Örneğin bir satış işleminin yanlış müşteri adına yada yanlış miktarda defteri kebire geçirilmesi bu amacı ihlal eder.

C- KONTROL UYGULAMALARI

Yönetim tarafından oluşturulan ve kontrol çevresi ile muhasebe sistemine ek politika ve uygulamalardır⁵.

1- Yetkilendirme

Burada amaç personelin yönetimin belirlediği yetki alanı ölçüsünde faaliyetlerini sür-

dürmesidir. Yetki genel veya özel olabilir. Yetkilendirme uygulaması aynı zamanda varlıklara sınırlı erişim açısından da önemlidir

2- Görevlerin Ayırımı:

a- Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması.

b- Varlıkların edinilmesi ile korunmasına ilişkin yetkilerin ayrılması

c- İşlemleri yürütme ile kayıt sorumluluğunun ayrılması

d- Elektronik bilgi işlem sistemlerinde görevlerin dağılımı: sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü vs.

e- Muhasebe personelinin kendi içinde de işbölümü yapılmalıdır. Bir kişi hem işlemleri yapan hem de olabilecek hata ve hileleri saklayacak pozisyonda olmamalıdır. Ör. Bir kişi hem alacakları tahsil eden hem de muhasebe kayıtlarını tutan olmamalıdır

3- Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması

Varlıkların ve kayıtların fiziki olarak korunması ile bunlara doğrudan veya dolaylı erişimin yetkili personelle sınırlandırılması gerekmektedir. Ayrıca elektronik bilgi işlem sistemlerinde veri dosyalarının ve disketlerin bir nüshasının saklanması gerekir

4- Yeterli Kayıt ve Belgeleme

Belgeler işletmeler arasında veya işletmenin farklı birimleri arasında bilgilerin aktarılması fonksiyonunu gerçekleştirir. Belgeler, işlemlerin kaydedilmesi ile yürütülmesi sorumluluklarının yerine getirilmesine yardımcı olurlar. Bu nedenle işletmenin işlemleri uygun belgelerle belgelendirilmeli ve kayıt altına alınmalıdır. Ayrıca belgeler sıra numaralı olarak düzenlenmeli, tarih sırasına göre hazırlanmalı ve basit olmalıdır

5 Yrd. Doç. Dr. Şaban UZAY, a.g.e. S:29

5- Bağımsız Mutabakat

Bu uygulama raporların, kayıtların tam ve doğru olduklarının kayıtlardan bağımsız olarak araştırılmasını ifade eder. Mevcutlarla kayıtların karşılaştırılması bağımsız mutabakata örnek olarak verilebilir.

**V- İÇ KONTROL SİSTEMİNİN Sİ-
NİRLERİ**

Ne kadar iyi oluşturulsa oluşturulsun, iç kontrol sistemi işletmenin kontrol amaçlarının başarılabacağına ilişkin **makul bir güvence** sağlayabilir. Bu amaçların gerçekleştirilme olasılığı sonunda insan faktörüne bağlıdır ve işin doğasından gelen bazı faktörlerden etkilenir. İnsan faktörü, insanlar arasındaki ilişkiler ve çatışmalar bu süreci doğrudan etkiler.

İç kontrol sistemi işletme amaçlarının başarılabacağına ilişkin **makul bir güvence** sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Buradaki makul bir güvence kavramı iç kontrol sisteminin maliyetinin kendisinden **beklenen faydadan fazla olmamasını** ifade eder.

Ayrıca gerçekleştirilen kontroller işletmelerin etkinliği ve karlılığı üzerinde olumsuz bir etki yapmamalıdır.

Diğer taraftan iç kontrol sisteminin etkinliği bazı içsel unsurlara bağlıdır. Yönetimin iç kontrole verdiği önem, çalışanların yaptığı hatalar ile kişiler arasındaki çatışma ve çekişmeler iç kontrol sisteminin etkinliğini doğrudan sınırlandıran ve belirleyen faktörlerdir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin etkinliği ve başarısı, sistemde yer alan insanların güvenilirliği ve yeterliliğine bağlıdır.

Firmanın, ülkenin, sektörün ve yönetimin alışkanlık, gelenek ve kültürü iç kontrolün etkinliğini doğrudan belirleyen unsurlardır. Örneğin yönetimden bazı yasa dışı işlemler yapmasını isteyen bir yönetim kurulunun ya da ortak yapısının varlığı iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltır. Öte yandan, örneğin etkin bir kontrol çevresi diğer unsurların etkinliğini artırmaktadır.

**VI- DENETİM SÜRECİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ikinci grubunun çalışma standartları olduğu yukarıda belirtilmişti. Denetim çalışmalarına ilişkin standartlara göre, denetim sürecinin planlanması ve kullanılacak denetim tekniklerinin türü, kapsamı ve zamanının tespit edilmesi aşamalarında, firmanın iç kontrol sistemi iyi incelenmelidir.

Denetim sürecinin planlanması aşamasında iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi toplama çalışmaları özellikle iç kontrol sisteminin şekli ile uygulanan politikalar, prosedürler ve bunların uygulanıp uygulanmadığı hususlarına ilişkin verilerin toplanmasını içerir.

Bu bilgiler denetimin planlaması sürecinde aşağıdaki amaçlar için kullanılır:

- Potansiyel hata tiplerinin tespiti,
- Önemli maddi hataların var olma riskini etkileyecek faktörlerin değerlendirilmesi,
- Delillendirmeye ilişkin testlerin belirlenmesi.

Denetim sürecinde iki faktör çok önemli yer tutar; bunlar sırasıyla "önemlilik" (materyality) ve denetim riskidir (audit risk).

Önemlilik: Finansal tablolarda açıklanan herhangi bir bilginin yanlış olması, söz konusu bilginin doğru olduğuna inanarak karar veren kişilerin kararlarını etkilemeyecek ise finansal tablolardaki bu bilgi yanlışlığı önemsiz olarak kabul edilmektedir. Bu takdirde önemsiz bilgi yanlışlarını içeren finansal tablolar hakkında bağımsız dış denetçi olumlu bir görüş bildirebilir.

Denetim Riski: Denetçinin bilmeden önemli maddi yanlışlıklar içeren finansal tablolar hakkındaki görüşünü değiştirmekte başarısız olmasını ifade eder. Başka bir anlatımla denetim riski, denetçinin önemli hatalar içeren finansal tablolar hakkında olumlu bir görüş belirtmesi anlamına gelir.

Denetim standartları denetçinin finansal tablolar hakkında her hangi bir görüş belirtmeden önce denetimi, denetim riskini en aza indirmek için planlamasını gerektirir Buna karşın denetim standartlarında denetim riski için öngörülen en alt sınırın ne olması gerektiği konusunda herhangi bir açıklama yer almamaktadır Bu konu tamamen denetçinin yargısına bırakılmıştır

Aşağıda denetim riskini tespit etmeye çalışan iki modelden söz edeceğiz:

A- DENETİM RİSKİ MODELİ

Denetim riski modeli finansal tabloların tümü için uygulanabileceği gibi tek tek hesaplar için ya da işlem grupları için de uygulanabilir.

Finansal tabloların tümüne uygulanabilecek olan denetim riski modeli aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Denetim Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski x Tespit Riski

Doğal Risk, önemli maddi hataların iç kontrol sisteminden bağımsız olarak ortaya çıkmasını ifade eder

Kontrol Riski, önemli maddi hataların oluşmasının iç kontrol sistemi tarafından önlenememesini ya da tespit edilememesini ifade eder.

Tespit Riski, finansal tablolarda mevcut olan önemli maddi hataların denetçi tarafından tespit edilememesini ifade eder.

Denetim riski yukarıdaki formülde de belirtildiği üzere bu modelde üç riskin çarpımı olmaktadır. Örneğin doğal risk oranı denetçi tarafından %10 olarak belirlenmişse, bu bir işletmede kontrollerin olmadığı bir ortamda finansal tabloların %90 doğru, %10 hatalı olma ihtimali olduğunu gösterir. Bu işletmede kontrol riski ve tespit riski de %10 olarak öngörülmüşse bu durumda denetim riski şöyle olmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Denetim Riski} &= \%10 \times \%10 \times \%10 \\ &= \%0,1 \end{aligned}$$

Sonuçta bu modele göre bu işletmede

denetim riski binde bir olup bu işletmenin denetimden geçmiş finansal tablolarının %99,9 doğru olduğu kabul edilmektedir.

B- AKIM ŞEMASI MODELİ

1- İlgili politika ve prosedürler ile bunların uygulanıp uygulanmadığına ilişkin bilgilerin toplanması

- Potansiyel hata tiplerinin tespiti,
- Önemli maddi hataların var olma riskini etkileyecek faktörlerin değerlendirilmesi,
- Delillendirmeye ilişkin testlerin belirlenmesi.

a- Kontrol çevresi

Yöneticilerin davranış, farkında olma ve eylemlerine ilişkin olarak yeterli bilgilerin toplanması:

- Yönetim felsefesi ve faaliyet şekli,
- Örgüt yapısı,
- Denetim komitesi,
- Yetki ve sorumlulukların dağıtılma yöntemi,
- Yönetimin kontrol yöntemleri,
- İç denetim işlevi,
- Finansal raporlama ,
- Personel politikaları ve uygulamaları,
- Dış etkiler

b- Muhasebe sistemi

c- Kontrol süreci

Kontrol Çevresi ve Muhasebe Sistemi hakkında toplanana bilgilerin değerlendirilmesinden sonra, planlama için gerekli olan kontrol sürecine ilişkin bilgilerin ele alınması.

2- Denetimin planlanması aşamasında iç kontrol sistemine ilişkin olarak toplanan bilgilerin belgelendirilmesi

Belgelendirmenin şekli ve kapsamı, işletme büyüklüğü ile işlemlerin karmaşıklığı ve iç kontrol sisteminin yapısı tarafından etkilenir

3- Kontrol riskinin değerlendirilmesi

Bazı görüşlere göre, denetçi kontrol riskini maksimum seviyede değerlendirebilir; çünkü kontrol riski böyle düşünmek için daha etkin ya da daha verimli olabilir.

Diğer bazı görüşlere göre de, denetçi kontrol riskini maksimum seviyeden daha düşük bir noktada arzulayabilir. Böyle bir düşünce için,

- 1- Belirli iddialara ilişkin politika ve değerlendirmeler dikkatte alınabilir,
- 2- Geliştirilen iddialardaki önemli hataları belirlemek ya da önlemekteki politika ve süreçlere ilişkin tasarı ve faaliyetlerin değerlendirilmesine yönelik kontrol testlerinin sonuçlarını dikkatte almak,
- 3- Eğer tasarı ve faaliyetlerin etkinliğine ilişkin olarak yeterli delil sağlıyorlarsa, bu amaca yönelik olarak uygulanan sürecin sonuçları kontrol testleri olarak kabul edilebilir.

Uygulanan bu sürecin sonuçları, bu iddialara ilişkin olarak en üst noktada düşünülen kontrol riskini daha düşük bir düzeyde değerlendirme olanağı tanıyabilir

4- Bazı iddialara ilişkin olarak belirlenen kontrol riski seviyesinden biraz daha bir indirim yapılabilir mi? EVET → 5, HAYIR → 9

5- Bu iddialara ilişkin olarak düşünülen kontrol riskini daha düşük bir düzeye çekebilecek delillerin toplanması mümkün mü? EVET → 6, HAYIR → 9

6- Bu delillerin toplanmasında etkin olunabilir mi? EVET → 7, HAYIR → 9

7- Bu iddialara ilişkin olarak delil toplamak için ilave testler yapmak gerekli mi? EVET → 8, HAYIR → 9,

8- Elde edilen bu verilere göre, iddialara

ra ilişkin kontrol riskinin yeniden değerlendirilmesi,

9- Finansal tablolardaki iddialara ilişkin olarak değerlendirilen kontrol riski seviyesine ilişkin olarak yapılacak değerlendirmelerde esas alınacak belgelerin oluşturulması:

Kontrol riski seviyesinin maksimum seviyeden daha düşük olarak tespit edildiği yerlere ilişkin olarak yapılan değerlendirmelere esas oluşturan değerlendirmeler belgelenmelidir.

Kontrol riski seviyesinin maksimum olarak tespit edildiği yerlere ilişkin olarak yapılan değerlendirmelere esas oluşturan değerlendirmeler belgelenmelidir.

10- İç kontrol sisteminden elde edilen verilerle bu iddiaların ispatına yönelik olarak oluşturulan testlerin kullanılması,

11- Denetim teknikleri (prosedür) ile planının yapılması ile denetime başlama

VII- İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN VERGİ İNCELEMELERİNDE YARARLANMA

Etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim birimine sahip işletmelerin muhasebe sisteminin ürettiği finansal tablolarda yer alan bilgiler, iç kontrol sisteminin ve iç denetim birimlerinin olmadığı işletmelerin muhasebe sisteminden elde edilen mali tablolardaki bilgilere nazaran daha güvenilir olmaktadır

Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde yapılacak denetimin kapsamı ve ayrıntı derecesi azalmaktadır. Denetçi işletmenin iç kontrol yapısının etkinlik derecesine bağlı olarak finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu konusunda yapması gereken testlerin sayısını ve kapsamını azaltır

İç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan vergisel risklerin başlıcaları şunlardır:

1- Satışların kayıtlara eksik geçirilmesi ile eksik toplanması:

- 2- Vade farklarının gelir yazılmaması
- 3- Vergi matrahını azaltacak şekilde çift kayıt tutulması
- 4- Envanter farkı
- 5- Gider belgelerinin yüksek tutarlar üzerinden düzenlenmesi
- 6- Ticari kazançla ilgili olmayan giderlerin işletme kayıtlarında yer alması
- 7- Mükerrer gider kaydı
- 8- Dönem sonu mal miktarlarının eksik tespit edilmesi
- 9- Üretilen mal miktarının kayıtlara noksan geçirilmesi

Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde yukarıda belirtilen vergisel risklerin olmaması beklenebilir Zira yukarıda belirtilen riskler işletmenin finansal tablolarında belirtilen verilerin doğruluğuyla ilgilidir. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerin muhasebe sisteminden üretilen finansal tablolarında belirtilen hataların olmaması gerekmektedir Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde yapılacak incelemenin yukarıdaki konulardan daha çok aşağıda belirtilen teknik konular üzerinde yoğunlaştırılması gerekmektedir.

- 1- Amortisman uygulamasının kontrolü
- 2- Yatırım indirimi uygulamasının kontrolü
- 3- Vergi Kanunlarındaki değerlendirme hükümlerine uyulup uyulmadığının kontrolü

4- Kurumun ortakları ve grup şirketleriyle aralarındaki ilişkilerin Kurumlar Vergisi Kanunundaki örtülü kazanç ve örtülü sermaye hükümleri yönünden incelenmesi

5- Kar dağıtımı

6- Gelirler ve giderler yönünden Vergi Kanunlarında yer alan dönemselliğe ilişkin hükümlere uyulup uyulmadığının kontrolü

7- Dış ticaret işlemleri

8- Şirketlerin devir, birleşme ve tasfiyesi sırasında yapılan işlemler

9- Çokuluslu şirketlerde transfer fiyatlandırılması

10- İşletmenin yurt dışında özellikle vergi cennetleri olarak bilinen yerlerde kurulu şirketlerle yapmış olduğu işlemler

VIII- SONUÇ

Bu yazımızda işletmelerin iç kontrol sistemlerinin yapılacak incelemelerde neden incelenmesi gerektiği ve buna bağlı olarak etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde yapılacak vergi incelemelerinde dikkat edilmesi gereken hususları açıklamaya çalıştık. Fakat şu da unutulmamalıdır: İç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin olarak denetim standartlarında herhangi bir bilgi yer almamaktadır. Etkinlik derecesi tamamen denetçinin profesyonel yargısına bırakılmış bulunmaktadır Bu nedenle denetçinin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı konusunda karar vermeden önce işletmeyi ve iç kontrol sistemini çok iyi tanıması ve değerlemesi gerekmektedir.

