



İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN SAĞLANMASI: MERMER SEKTÖRÜNDE BİR İŞLETME UYGULAMASI*

*Enhancing The Effectiveness Of Internal Control Systems In Businesses: An Application On
A Business In The Marble Sector*

Emine ŞAŞMAZ

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi eminesasmaz0@gmail.com

Doç.Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi yciftci@mu.edu.tr

Şaşmaz, E. & Çiftci, Y. (2017), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründe Bir İşletme Uygulaması, International Journal of Academic Value Studies, Vol: 3, Issue:9; pp:111-123 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi
Article Arrival Date
16/02/2017
Makale Yayınlanma Tarihi
The Published Date
31/03/2017

Anahtar Kelimeler

İç Kontrol Sistemi, İç
Kontrol Sistemi Etkinliği,
Mermer Sektörü

Keywords

Internal Control System,
Internal Control System
Efficiency, Marble Sector

JEL Kodları: M42, M41,
M14

ÖZ

İşletmelerin faaliyet hacimlerinin genişlemesi, iş süreçlerinin artması ve karmaşıklaşması nedeniyle, işletme yönetiminin bu faaliyet ve süreçleri doğrudan doğruya kontrol etme yeteneği zayıflamaktadır. İşletme yönetimi açısından, meydana gelen bu olumsuzluk, ancak güçlü bir iç kontrol sistemi kurularak ve etkinliği sağlanarak giderilebilir. Bir işletmede varlıkların korunması, yolsuzlukların önlenmesi, kayıtların doğruluğunun sağlanması ve faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi amaçlarına yönelik oluşturulan tüm politika ve uygulamalar o işletmenin iç kontrol sistemini oluşturur. İç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bu çalışmanın amacı, iç kontrolü oluşturan unsurları incelemek ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasının işletmeler açısından önemini vurgulamaktır. Çalışmanın uygulama bölümünde, mermer sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedeki iç kontrol yapısı incelenmiş, sistemin güçlü ve zayıf yönleri belirlenerek sistemin etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler sunulmuştur. Uygulama örnek olay incelemesi niteliğinde olup, konuyla ilgili olarak seçilen işletmede gözlem, belgeleme, personelle görüşme suretiyle veriler toplanmıştır. Elde edilen verilerden ulaşılan sonuçlar ve sunulan önerilerin incelenen işletmeyle sınırlı olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

ABSTRACT

Due to the expansion of business volumes, increasing business processes and complexity, the ability of the management to directly control these activities and processes is weakened. From the perspective of management, this negativity can only be eliminated by establishing a strong internal control system and ensuring efficiency. All policies and practices for the protection of assets, prevention of corruption, ensuring the correctness of records and carrying out activities effectively in an enterprise, constitute the internal control system of that business. It is the responsibility of the company's management to establish and ensure the effectiveness of the internal control system. The aim of this study is to examine the components of internal control and to emphasize the importance of ensuring the internal control system in terms of businesses. In the research section of the study, the internal control structure in a marble business is examined and suggestions were provided to determine the strengths and weaknesses of the system and to increase its effectiveness. The research is a case study and data were gathered through observations, documentation and interviews with the personnel in the selected business. It should be taken into account that the results obtained and the recommendations presented are limited to the examined business.

* Bu makale, Emine ŞAŞMAZ'ın Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ danışmanlığında hazırlamış olduğu "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması ve Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde Uygulama" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

1. GİRİŞ

2000'li yıllarda ABD ve Avrupa'da önde gelen şirketlerde yaşanan finansal yolsuzluk ve iflaslarla birlikte gündeme gelen muhasebe hile ve usulsüzlükleri, bağımsız denetimin güvenilirliğinin sorgulanmasına ve işletmelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulmadığı/etkinliğinin sağlanamadığı görüşlerinin ön plana çıkmasına sebep olmuştur. ABD'de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ve diğer ülkelerdeki buna benzer düzenlemelerde, işletme yönetimleri iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır.

İç kontrol sistemi, bir işletmede faaliyetlerin düzenli ve etkin şekilde yürütülmesini sağlamak ve verimliliği arttırmak amacıyla; yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak, işletme varlıklarını korumak, yolsuzluk ve hataları önlemek ve tespit etmek, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak işlevini yerine getirmek üzere yönetim tarafından oluşturulmuş tüm politika ve prosedürleri içerir.

Çalışan ve/veya yönetici odaklı yolsuzluk eylemlerinin yoğun yaşandığı günümüz iş dünyasında, işletmelerin iç kontrol sisteminin önemini gerektiği biçimde kavramadığı gözlenmektedir. Bu çalışmada iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanmasında uyulması gereken temel ilke ve uygulamalar incelenecektir. Uygulama bölümünde, mermer sektöründe faaliyet gösteren bir firma örnek olay olarak ele alınarak, iç kontrol yapısı incelenecek, güçlü ve zayıf yönleri tespit edilerek somut öneriler sunulmaya çalışılacaktır. Çalışmanın, mermer sektöründeki firmaların iç kontrol yapısı ve sistemin etkinliğinin sağlanması konularındaki tespit ve önerilerle, yazına katkı sunması amaçlanmaktadır.

2. İÇ KONTROL KAVRAMI

Günümüzde küreselleşmeyle birlikte yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda işletmeler büyük ve karmaşık yapılar haline gelmiş, çalışan sayısı artmış, çalışan kademeler çeşitlenmiştir. Yoğun rekabet ortamı içerisinde büyüme ve gelişmeyi hedefleyen, pazarda tutunmaya çalışan şirketler için dünya ekonomisinde meydana gelen sürekli değişim hareketleri önemli risk unsurları ortaya çıkarmaktadır. Bu riski en aza indirmek, mevcut varlıklarını korumak, pazarda tutunabilmek ve amaçlarına sağlıklı şekilde ulaşabilmek için işletmeler tarafından birçok kontroller uygulanır. Bu kontrollerin bütünü iç kontrol yapısını oluşturmaktadır.

İç kontrol sistemi; varlıkları korumak, muhasebe ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerde etkinliği arttırmak, işletme politikalarına uyumu sağlamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planı ve raporlama sistemini, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve organizasyon planını kapsayan bir yapıdır (Aksoy, 2007: 216).

Etkin bir iç kontrol sisteminde; işletmede her fonksiyona ayrı kişiler yetkilendirilerek kişilerin birbirini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, böylece hata ve hile yapılması önlenmekte, varlıklara erişim sınırlandırılarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir. Bu unsurların olduğu bir işletmede, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır (Kaval, 2008: 126). İç kontrol insanlardan etkilenen bir yapı olduğu için, işletmede görev alan en alt seviyeden en üst seviyeye kadar kişiler, iç kontrolün bir parçası olmakla beraber uygulanmasından da sorumludur. İç kontrolün kurulması ve etkinliğinin sağlanmasında en büyük sorumluluk ise işletme yönetimine aittir.

İç kontrol sisteminde amaçlar ile kontrol faaliyetleri arasında yakın bir ilişki vardır. İşletme öncelikle amaçlarını belirledikten sonra bu amaçlara ulaşmak için gerekli kontrol faaliyetlerini ve prosedürlerini belirlemelidir. Bugünkü anlamıyla iç kontrol sisteminin amaçları;

- ✓ İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek,
- ✓ Faaliyetlerin politikalara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- ✓ Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu amaçlara ve hedeflere ulaşmasını sağlamak ve
- ✓ Muhasebe verilerinin doğruluğunu sağlamak olarak sıralanmaktadır.

İç kontrol, sadece gerçekleşmiş olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını değil; bu durumların gerçekleşmemesi için gerekli önlemlerin alınmasını da hedeflemektedir. İç kontrol sisteminin temel özelliklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Akyel, 2010: 85):

- ✓ İç kontrol sistemi bir zorunluluktur. İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır.
- ✓ İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir. İç kontrol tek bir olay veya tek bir durum değildir, işletmenin tüm faaliyetlerine nüfuz eder. İç kontroller faaliyetlerin sürekli bir parçasıdır.
- ✓ İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur. Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır.
- ✓ İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için mutlak değil makul güvence sağlar.
- ✓ İç kontrolle ilgili düzenleme ve uygulamalarda mevzuata uygunluk, güvenilirlik, hesap verebilirlik, ekonomiklik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.
- ✓ İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir. Yönetim ve her düzeydeki personel, kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için, iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır.

3. İÇ KONTROL YAPISI

İşletmelerin özelliklerinin farklı olması nedeniyle her işletmenin iç kontrol sistemi kendine özgüdür. Bir işletmenin iç kontrol yapısı aşağıdaki unsurlardan etkilenir (Kaval, 2008: 129):

- ✓ İşletmenin büyüklüğü (personel sayısı, satışların tutarı, üretimden satışa kadar uzayan süreçlerin sayısı gibi),
- ✓ İşletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli (kişi işletmesi, anonim şirket, halka açık şirket),
- ✓ Faaliyette bulunduğu sektör ve bu sektörün içinde bulunduğu sorunlar,
- ✓ Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki imkânlar, (Yönetim Bilgi Sistemi'nin yapısı),
- ✓ Yasal düzenlemeler.

İşletmenin hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan iç kontrol sistemi birbiriyle bağlantılı beş bileşenden meydana gelmektedir. İç kontrolün bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile gözlem(izleme) olarak kabul edilmektedir. Sayılan bileşenlerden oluşan bir iç kontrol yapısını, her kurum kendi ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak bünyesine uyarlamalıdır.

3.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı; işletmenin yönetim fonksiyonu ile iç kontrol sistemi ve bunun önemine ilişkin yönetimin ve yönetimden sorumlu kişilerin davranış ve anlayışlarını kapsar. Kısaca iş görme biçimini ifade etmektedir. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin etkinliğini tek başına sağlayamadığı için, çeşitli faktörlerin bileşiminden oluşur (Usul, 2015: 104). Kontrol ortamının oluşmasını sağlayan faktörler aşağıda kısaca incelenmiştir:

Yönetim Felsefesi: Gerekli kontrol ortamının oluşturulmasından yönetim sorumludur. Yönetimden sorumlu olanlar, işletmede uygun bir kontrol bilincinin yerleşmesine ve işletilmesine önderlik etmelidir. Yönetimin önderlik etmemesi halinde, bir işletmede etkin bir kontrol sisteminin kurulması oldukça zordur. İşletme yönetiminin doğru muhasebe verilerini elde etmesi, belirlemiş olduğu hedef ve amaçlara ulaşma çabaları ve risk alma eğilimleri, yönetim felsefesi ve işletme politikaları doğrultusunda gerçekleşir. İşletme politikaları ve yönetim felsefesi açık biçimde belirlenmeli ve bütün personelle paylaşılmalıdır (Güredin,2008: 324).

Örgütsel Yapı: İşletmeler amaçlarına ulaşabilmek için çaba harcarlar. Bu anlamda örgütsel yapı işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan etkidir. Çünkü örgütsel yapı işletmenin planlama, uygulama, gözlemlene, kontrol faaliyetlerine genel bir çatı oluşturarak işletme çalışanlarını koordine eder ve birbiri ile uyumlu hale getirerek işletme içerisinde genel işleyişi sağlar. Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması, ancak iyi bir örgütsel yapının var olması durumunda gerçekleşir (Usul, 2015: 104).

Yönetim Kontrol Yöntemleri: Yönetim kontrol yöntemleri; işletme faaliyetleri için yetki ve sorumlulukların nasıl atanacağını, finansal raporlama için ilişkilerin ve yetki hiyerarşisinin nasıl kurulması gerektiğini, personelin çalışmasının sistematik gözetimini, kontrol prosedürlerinin daha iyi anlaşılmasını ve izlenmesini sağlar (Kepekçi, 2004: 79). Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla oluşturulan etkin bir yönetim el kitabının bulunduğu bir işletmede, haberleşme ve sorumluluklar kesin biçimde belli olduğundan kontrol bilinci artar (Uyar, 2010: 48).

İç Denetim: İç denetim, faaliyetlerin verimliliğini ve işletme politikalarının başarısının ölçülmesine, üretilen bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasına, finansal olayların muhasebe ilke ve esaslarına uygun olarak kayıtlara alınmasına, mali tabloların gerçek durumu yansıtmasına ve işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmasına yönelik (Özer, 1997: 330) işletme bünyesinde yürütülen bir denetim faaliyetidir. İç denetimin başarısı ile iç kontrol sistemin etkinliği birbiriyle sıkı sıkıya bağlı iki olgudur.

Personel Politikaları ve Uygulamaları: Kontrol ortamının ve iç kontrolün en önemli unsuru insandır. Etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulabilmesi için, işletmenin yeterli sayıda ve nitelikte personele sahip olması gerekir. Bu nedenle, personel çalıştırma, işe alma, değerlendirme, ücretlendirme ve yükseltme yöntemlerinin, kısacası insan kaynakları yönetiminin kontrol ortamının etkinliğini sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir (Özel, 2007: 135). Personel politikaları ve uygulamaları; personelin işe alınması, ücretini belirleme, terfi ve eğitimi ile ilgili kontrol prosedürleriyle verilen sorumlulukları yerine getirebilmeleri için gerekli imkânları personele sunmayı kapsar.

Dış Etkiler: Dış etkiler, işletmenin faaliyetlerini ve uygulamalarını etkileyen işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenen ve uygulanan baskılardır. Yasama ve yürütme organları tarafından, işletmeyi yönlendirici ve uygulamasını zorlayıcı yaptırımları kapsayan, işletmenin yetkisi ve gücü dışındaki düzenlemelerdir (Kepekçi, 2004: 82).

3.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirmesi işletmenin mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler sonucunda maruz kalabileceği iç ve dış risklerin iç kontrol tarafından değerlendirilmesini ifade etmektedir. Risk değerlendirmesinin yapılabilmesi için, işletmede risk yönetim sürecinin oluşturulmuş ve uygulanıyor olması gerekmektedir. İşletmenin çevresel koşulları sürekli değişim gösterdiğinden, risk değerlendirmesi bu değişiklikleri karşılayabilmek için sürekli tekrarlanan bir süreç olduğu gibi, iç kontrol yapısında da değişiklik yapmayı içerir (Candan, 2006: 13). İşletmelerde risk değerlendirmesi yapılabilmesi için, öncelikle kurumun misyon ve vizyonunu oluşturmak, amaç ve hedeflerini belirlemek, performansını ölçmek, gözlemek ve değerlendirmek amacıyla stratejik plan hazırlanmalıdır. Hedef ve amaçlara ilişkin risklerin tanımlanarak tespit edilmesi ve risk yönetiminde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirleyen bir çerçevenin oluşturulması gerekir. Her amaç için her yıl sistemli bir şekilde bu amaçlara yönelik riskler belirlenmeli ve ikinci aşamada risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri, yaratabileceği olumsuz sonuçlar tahlil edilmeli ve risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalı ve uygulanmalıdır.

3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, riskleri ortadan kaldırmak ve kurumun hedeflerini başarıyla gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürler bütünüdür. İç kontrol faaliyetlerinin etkin olması için; amaca uygun olması, dönem boyunca planlandığı şekilde işlev görmesi ve uygun maliyetli, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekir (INTOSAI, 2006: 24).

Kontrol faaliyetleri önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetler olarak sınıflandırılır (Kaval, 2008: 133-135):

- ✓ *Önleyici Kontroller:* İstenmeyen durumların ortaya çıkmamasını sağlamak üzere geliştirilen önlemleri kapsar.
- ✓ *Saptayıcı Kontroller:* Bunlar her bir işletme personelinin hangi varlıklar üzerinde yetkili ve sorumlu olduğunu, dolayısıyla yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir.
- ✓ *Yönlendirici Kontroller:* İşletmeyi istenilen hedeflere yönlendirebilmek için düzenlenmiş kontrollerdir. Personelin belirli hedeflere yönlendirilmesi, üst yönetimin isteklerinin çalışanlara iletilmesini sağlayıcı, onları güdüleyici önlemleri içerir.

- ✓ *Tamamlayıcı Kontroller:* Bunlar aksayan veya stratejik önemi olan konularda yönetimin bizzat işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir.

3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlaması açısından iç kontrol sistemi içerisinde önemli bir yere sahiptir. İşletme içerisinden dışarıya, işletme dışından ise içeriye sürekli bilgi akışı gerçekleşmektedir. Bu sebeple operasyonel, finansal ve mevzuata uygunluğu gösteren bilgileri ve bunlarla birlikte gerekli her türlü dışsal bilgileri içeren raporların üretilmesi, saklanması ve zamanında kullanıma hazır olması, karar verme sürecinin ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde yaşamsal önem taşır. İletişim sistemi ise işletme içerisinde üstten alta, alttan üste ve çapraz şekilde gerçekleşen bir süreçtir. Üstten alta doğru gerçekleşen iletişim üst yönetimin istek ve kararlarını yansıtırken; alttan üste doğru akan bilgiler ise, faaliyet sonuçlarını yansıtır (Yavuz, 2002: 43).

İyi oluşturulmuş bir bilgi ve iletişim ağı, bilgiye rahatça ulaşılmasını, varsa olumsuzluklarla ilgili gerekli önlemlerin daha kolay alınmasını sağlar. Bilgi ve iletişim ağının iyi oluşturulması, etkililiği ve anlaşılabilirliği ölçüsünde iç kontrol etkinlik kazanır ve iç kontrol hakkında önemli ipuçları elde edilir (Haftacı, 2011: 57).

3.5. İzleme (Gözlem)

İç kontrol yapısının son bileşeni olan izleme (gözlem), kontrollerin amacına uygun şekilde işleyip işlemediğinin ve değişen koşullara göre yapılması gerekenlerin belirlenmesi amacıyla, iç kontrol performansının kalitesinin yönetim tarafından belirli zaman aralıklarıyla sürekli izlenmesidir (Uzay, 2009: 102). İzleme faaliyetinin kapsamı ve sıklığı, kontrol edilen risklerin büyüklüğü ve riskleri minimize edecek kontrollerin önemine bağlı olarak değişir. Kurulan iç kontrol sisteminin uygun maliyetli ve etkin olması bir zorunluluktur. Bir başka zorunluluk ise, bu sistemin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, gelişen teknolojilere uyum sağlaması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı yenilenmesidir. Bu ortamın sağlanması için, iç kontrol sisteminin devamlı izlenmesi ve sapmaların ortaya çıkarılması gerekir (Kaval, 2008: 136).

4. İÇ KONTROL YAPISININ İLKELERİ

Her işletme kendi bünyesine uygun bir iç kontrol yapısı kurarak, hedeflerine ulaşmasına engel oluşturabilecek durumlara yönelik önlem almış olur. Etkin bir iç kontrol sistemi, özellikle belirli büyüklüğe sahip kuruluşlar için büyük önem arz eder. Büyüme, beraberinde faaliyetlerin etkin biçimde kontrol edilmesi gereğini de gündeme getirecektir. Çünkü büyüme, faaliyetlerin standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ile ilgili bazı zafiyetler ortaya çıkarılabilir ve aynı zamanda birimler arasında etkin bir koordinasyonu da gerektirir. Yetki ve sorumlulukların açık biçimde belirlenmediği ve birimler arasında koordinasyonun sağlanmadığı işletmelerde, başarı olumsuz yönde etkilenecektir (Aksoy, 2007: 216).

İşletmelerde iç kontrol sisteminden beklenen yararın elde edilebilmesi, iç kontrol yapısının belirli ilkelere uygun biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Bu ilkeler aşağıda özet biçimde ele alınmıştır.

4.1. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrımı ilkesi, mali nitelikteki bir işlemin başlangıcından muhasebe kayıtlarına alınmasına ve tamamlanmasına kadar olan sürecin tek bir kişi sorumluluğuna verilmemesini öngören bir ilkedir. Bu ilkenin uygulanma amacı her bir görevi yerine getiren kişilerin birbirini kontrol etmesini sağlamak, yolsuzlukları önlemek ve bunların mümkün olduğu kadar erken ortaya çıkarılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltmaktır (Yılcı ve diğ., 2016: 128). İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarında bir kişi sorumlu tutulduğu zaman, olası hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması oldukça güç hale gelmektedir. Bu nedenle işletme büyüklüğü de dikkate alınarak görevlerin farklı kişiler arasında, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde dağıtım sağlanmalıdır (Bozkurt, 2015: 130).

Görevlerin ayrılmasında dört temel ilke söz konusudur (Güredin,2008: 330):

- ✓ *Muhasebeye kayıt ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması*: Varlıkları korumaktan sorumlu olan kişiler bu varlıklarla ilgili muhasebe kayıtlarını tutmamalıdır. Böyle bir ayırım, olası yolsuzlukların önlenmesine yardımcı olacaktır.
- ✓ *Faaliyetlerin yürütülmesi ile muhasebeye kayıt sorumluluğunun ayrılması*: Kayıt tutma fonksiyonu işletme içinde muhasebe birimine verilmelidir. Muhasebe biriminin sorumluluğu sadece kayıt tutmayla sınırlandırılarak, varlıkların korunması ve ticari faaliyetlerin yürütülmesi sorumluluğundan kesinlikle ayrılmış olmalıdır.
- ✓ *Kıymet hareketine neden olunmasının onaylanması ile varlıkları koruma ve yetkilendirmenin ayrılması*: Kıymet hareketine neden olunmasını onaylayan kişi, bu kıymet hareketine konu olan varlıkları koruyan kişiden farklı olmalıdır. Aynı şekilde, işlemlerin yetkilendirilmesinden sorumlu bir personel, varlıkların korunması ile görevlendirilmemelidir. Aksi halde yolsuzluk olasılığı artacaktır. Örneğin, işe eleman alınması veya çıkarılması yetkisine sahip olan bir kişi aynı zamanda stoklardan sorumlu olmamalıdır.
- ✓ *Muhasebeye kayıt sürecindeki görevlerin ayrılması*: Kıymet hareketinin başlangıcından nihai olarak büyük deftere yansıtılmasına kadar yapılan muhasebe kayıtları tek bir kişinin sorumluluğuna bırakılmamalıdır.

4.2. Faaliyet ve İşlemlerle İlgili Uygun Yetkilendirmeler

İşletmede gerçekleştirilen her bir işlem için uygun yetkilendirmelerin yapılmış olması, iç kontrollerin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. Genel ve özel olmak üzere iki farklı yetkilendirme söz konusudur. Genel yetkilendirmede, yönetimin belirlediği politikalar çerçevesinde bütün işlemleri onaylamak üzere alt talimatlar oluşturulur. Özel yetkilendirme ise, her bir işlem için yönetimin vermiş olduğu yetkinin kullanımınıdır. Burada yetkilendirme ile onaylama arasında ayırım da vurgulanmalıdır. Yetkilendirme, yönetimin genel ya da özel kapsamda bir işlem için uyguladığı bir politika kararı iken, onaylama, yönetimin genel yetkilendirme kararının yürütülmesi işlemidir (Cömert, 2013: 60).

4.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Bir işletmede etkin bir iç kontrol ortamının sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığına bağlıdır. Faturalar, sipariş fişleri, ürün teslim tutanakları vb. belgeler ile muhasebe kayıtları, işlemlerin gerçekleştiğinin kanıtları olup; bunlar bilgisayar ortamında veya fiziki dosyalarda saklanarak sorumluluk belge üzerinde incelenir. Sadece cari yılın değil, geçmiş yıllara ait belge ve kayıtların da düzenli bir arşiv sistemi ile korunması gerekir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin zamanında raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe yönergesi olmalıdır. Düzgün işleyen bir belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varlığı, varlıklar üzerinde etkin bir kontrolün gerçekleştiğinin ve bunların doğru şekilde kaydedildiğinin göstergesidir (Uzay, 2009: 99).

4.4. Bağımsız Mutabakat

İç kontrol unsurlarının hedeflendiği biçimde çalıştırılıp çalıştırılmadığını saptamak için, bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişiler dışındaki kişiler tarafından (örneğin, iç denetçiler), belirli aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve ortaya çıkarılan uyumsuzluklar, gerekli önlemlerin alınması için işletme yönetimine raporlanmalıdır (Güredin, 2008: 332).

4.5. Fiziki Kontroller

İç kontrolün amaçlarından biri de varlıkları fiziksel olarak korumak, gerekli önlemleri almak ve geliştirmektir. Fiziksel yapısı olan varlıklar yeterince korunmazsa çalınabilir, kaybolabilir veya zarar görebilir. Bu sebeple fiziksel kontroller, bu tür varlıkların zaman zaman sayım işleminin yapılması biçiminde gerçekleşir. Sayım sonuçları daha sonra mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak eksiklikler tespit edilir ve farklılıkların nedenleri araştırılır (Yılancı ve diğ., 2016: 128). Günümüz şartlarında muhasebe kayıtlarının büyük bir kısmı bilgisayar ortamında tutulduğu için, programlara erişimin sınırlandırılması, bilgi işlem merkezinin yangın gibi durumlara karşı fiziksel güvenliğinin sağlanması gerekir. Ayrıca stoklar için barkod sistemli iyi bir stoklama düzeninin kurulması da fiziksel korumaya yönelik önlemlerden biridir.

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN SAĞLANMASI

Bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulabilmesi, yürütülebilmesi ve etkinliğinin sağlanabilmesi için, uygun bir iç kontrol çevresinin oluşturulması ve sistemin dayandığı varsayımların iyi bilinmesi gerekir. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmede çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde, işletmenin hedeflerinin başarılmasında önemli rol oynamaktadır. İşletme çalışanlarının yanlış kararları ve dikkatsizlikleri, yolsuzluklar, sistemin değişen koşullara uyum sağlayamaması iç kontrollerin etkin olarak çalışmasının önündeki başlıca engellerdir. Bu yüzden iç kontrol sistemi kurulurken sistemin dinamik bir ortama uyum sağlaması gerektiği göz önünde bulundurulmalıdır (Aksoy, 2007: 224).

İç kontrol bir süreç olduğu için, herhangi bir zaman dilimi içerisinde etkinliği durum veya koşul olarak tespit edilebilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı için, yönetim desteğinin sağlanması ve uygulamada görevlerin ayrımı ilkesine sadık kalınması en temel unsurlardır. Ancak, iç kontrol sisteminde istenen hedeflere ulaşmada sistemin maliyeti, bu sistemi kurmaktan elde edilmesi beklenen faydayı geçmemelidir (Dabbağoğlu, 2007: 163).

5.1. İç Kontrol Sisteminin Temel Aktörleri, Yetki ve Sorumluluklar

İç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki temel sorumluluk işletme yönetiminde olmakla birlikte, sistemin etkin yürütülebilmesi açısından faaliyet sürecinde yer alan bütün personel sorumluluk taşır. Bir faaliyet sürecinde görev alan bütün personel yapılan kontrolün doğruluğundan ve etkinliğinden sorumlu olduğu için, etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan organizasyon yapısında en önemli husus, bir personelin bir iş sürecinin bütününe tek başına üstlenmemesidir (Dabbağoğlu, 2007: 161). Dolayısıyla iç kontrol; başta yönetim ve iç denetçiler olmak üzere işletmede görev alan herkes tarafından uygulanır.

Kurum dışındaki gruplar da iç kontrol sürecinde önemli rol oynarlar. Bu gruplar organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunabilirler veya iç kontrolü hayata geçirmek için katkı sağlayabilirler. Ancak organizasyonun iç kontrol sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından, düzgün işlemeden, sürdürülmesinden veya dokümanite edilmesinden sorumlu tutulamazlar. Aşağıda iç kontrol sisteminde kurum içi ve kurum dışı rol alan görevliler ve sorumlulukları Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü'nün (INTOSAI) "Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi" esas alınarak özetlenmiştir (INTOSAI, 2006: 38):

Kurum içi görevliler ve sorumlulukları:

- ✓ *Yöneticiler:* İç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve düzgün işleminin gözetilmesi dahil, sürdürülmesi ve dokümanite edilmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludurlar. Sorumlulukları organizasyon içindeki fonksiyonlarına ve organizasyonun karakteristik özelliklerine bağlı olarak farklılık göstermektedir.
- ✓ *İç Denetçiler:* Değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığıyla iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinliğinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte iç denetçiler, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi ve dokümanite edilmesi bakımından yönetimin öncelikli sorumluluğunu taşımaz.
- ✓ *Diğer Personel:* İç kontrole katkıda bulunurlar. İç kontrol herkesin açık ya da zımni biçimde görevinin bir parçasıdır. Personelin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol oynar ve faaliyet sorunları, sosyal davranış kurallarına aykırılıklar ve politika ihlalleriyle ilgili raporlamadan sorumludur.

Kurum dışı görevliler ve sorumlulukları:

- ✓ *Yüksek Denetim Kurumları:* İç kontrolün kamuda etkin bir şekilde tesisini özendirir ve desteklerler. Sayıştayların uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal önemdedir. Sayıştaylar bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler.
- ✓ *Dış Denetçiler:* Bazı ülkelerde belirli kamu kuruluşlarını denetlerler. Dış denetçiler ve onların meslek kuruluşları iç kontrol hakkında öneriler sunup tavsiyelerde bulunurlar.
- ✓ *Yasa Koyucular ve Düzenleyiciler:* İç kontrolle ilgili kuralları koyup direktifler verirler. İç kontrolün yaygın biçimde anlaşılmasına katkı sağlarlar.

- ✓ *Diğer Gruplar:* Organizasyonla karşılıklı etkileşim içinde bulunurlar (hizmetten yararlananlar, tedarikçiler vb.). Hedeflerin gerçekleşmesi konusunda organizasyona bilgi sağlarlar.

5.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği İle İlgili Sınırlar

Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın kurum hedeflerini gerçekleştirme veya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime %100'lük bir güvence sağlamaz. Hedeflere ulaşılması konusunda, kurumun gelişimi veya yetersizliği hakkında bilgi verebilir. Ancak kötü bir yönetimi kendiliğinden iyi bir yönetime dönüştüremez (INTOSAI, 2006: 11).

İç kontrol sisteminin bünyesinde yer alan bir takım sınırlılıklar nedeniyle mutlak güvence sağlanamaz, ancak, makul güvence söz konusudur. Bu sınırlılıklar üç ana başlıkta ifade edilebilir (Bozkurt, 2010: 135):

1. *İç kontrol insan faktörüne dayalıdır.* Personelin yeterliliği, dürüstlüğü, eğitimi, yorum hataları, yanlış anlama, özensizlik, aşırı yorgunluk, dikkat dağınıklığı vb. durumlar iç kontrol sistemini etkiler. Örneğin, bazı çalışanların kendi aralarında anlaşması, görevlerin ayrımı ilkesine dayalı iç kontrol faaliyetini etkisiz kılabilir.
2. *İç kontrol kaynak kullanır.* İç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılmasında katlanılan harcamalar ve bürokrasi sistemin maliyetidir. Fayda ise iç kontrolün tanımında yer alan ve ulaşılmak istenen hedeflerin gerçekleşmesidir. İç kontrol sisteminin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır.
3. *İç kontrol yönetimin fonksiyonudur.* Yönetimin tutumu, organizasyonel değişiklikler, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uymada örnek olunması iç kontrol sistemini etkiler.

Özetle iç kontrol sistemi üzerinde; insan faktörü başta olmak üzere, işletme büyüklüğü, işletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli, faaliyette bulunduğu sektör, yasal düzenlemeler, kaynak kısıtlaması, fayda/maliyet analizlerinin sonuçları, değişen işletme ortamı, yönetimin tutum ve davranışları, kullanılan bilgi iletişim sistemleri v.b. unsurlar doğrudan etkilidir (Kaval, 2008: 97).

6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMA

İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasına yönelik ilke ve uygulamaların bir işletme üzerinde gözlenmesi, farklılıkların tespiti ve konuyla ilgili öneriler sunulması amacıyla mermer sektöründe faaliyet gösteren X A.Ş.'nin iç kontrol sistemi incelenmiştir. Uygulamanın tek bir işletmede yapılmasının temel gerekçesi, örnek olay yaklaşımıyla o işletmenin iç kontrol yapısının tanınması, varsa eksik ve zayıf kontrollerin belirlenmesi ve bunların giderilerek etkin bir yapının oluşturulmasına yönelik somut öneriler geliştirilmesidir.

6.1. İşletmenin Tanıtımı

1998 yılında Muğla'nın Yatağan ilçesinde kurulan firma, 2.500 m²'si kapalı alan olmak üzere toplam 36.000 m² üzerinde kurulu fabrika, iki adet ocak ve üç şube ile faaliyetlerini sürdürmektedir. İşletme mermer sektöründe ve inceleme tarihi itibarıyla 95 kişilik bir personel kadrosuyla hizmet vermektedir.

Başta Yatağan ilçesi olmak üzere Antalya'da bulunan ocaklarından hammadde temin eden işletme, stoklanan blok mermerleri fabrika tesisinde işleyerek yurt içi ve yurt dışı pazarlara sunmaktadır. Maden cevherlerinin işlenmesi kendi bünyesinde çalışanlar tarafından gerçekleştirilmekte olup, satışa hazır hale getirilen ürünlerin nakliyesi taşeron firmalar aracılığı ile yapılmaktadır. Yurt içi pazara sevk edilecek ürünler, fabrikaya ara nakliyelerle hammadde sevkiyatı yapılarak istenilen kalite, boyut ve miktarda işlemden geçirildikten sonra satış gerçekleştirilmektedir.

Muğla'nın Yatağan ilçesinde ve Antalya havzasında bulunan ocak-tesislerden blok mermer ihracatı yapılabildiği gibi, bu ocaklardan fabrikaya sevkiyatı gerçekleştirilmiş olan blok mermerler istenen standartlarda ebatlanıp kasalara konularak Alsancak limanından yurt dışı pazara sunulmaktadır.

6.2. İşletmenin Mevcut İç Kontrol Ortamı

Yönetim Anlayışı: Organizasyon içerisinde yetki ve sorumluluğun belirlendiği bir üst yönetim yapısı mevcut olup, yönetim ve faaliyete ilişkin tüm kararlar yönetici tarafından alınmaktadır. İşletme

politikaları belirlenip tüm birimlere zamanında ulaştırılır. Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır. Yönetim kademesi, oluşacak hatalara ve bu hataların giderilmesine yönelik raporlama sistemine sahip olup, karşılaşılan risklerin değerlendirilmesini ve kontrolünü yapmaktadır. Çalışanların faaliyetler ve süreçlerle ilgili bilgilendirilmesi ve performanslarını artırma amaçlı periyodik toplantılar yapılır ve karar defteri zamanında yazılır.

Örgüt Yapısı: İşletmenin örgüt yapısı, planlama, yürütme ve kontrol amaçlarını sağlamak üzere oluşturulmuştur. Organizasyonda fonksiyonel tüm birimler mevcut olup, yürütecekleri işlemler açıkça belirlenmiş durumdadır. İşletme içerisinde çalışanların belirlenmiş yetki ve sorumluluklarının yanında, tüm bu işlemlerin uygulanması, işlerliğin sağlanması ve çalışanların davranışlarına ilişkin ortak prosedür ve politikalar, üst yönetim tarafından belirlenir. Bu politikaların belirlenmiş olması, iç kontrol sistemi için olumlu bir durumdur. İşletme çalışanları belirlenmiş ortak prosedür ve politikalara göre hareket ederse sapmalar kolaylıkla tespit edilir. Tanımlanmış prosedür ve politikaların olmaması işletme içi disiplini sağlamada zorluk oluşturur. Örgütsel amaçlara, işletme fonksiyonlarına ve yasal koşullara uygun olarak yetki ve sorumluluklar devredilmiş olsa da yetki devrinin yapıldığı faaliyetler için yeterli gözetim ve kontrol bulunmaması iç kontrol yapısı için zayıflık işaretidir. Satışa hazır hale gelen ürünlerde oluşabilecek hatalara karşı (kırılma, hatalı üretim v.b.), üretim sürecinden satış sürecine kadar oto kontrol sistemi olması gerekir.

Kontrol Faaliyetlerinde Yönetimsel Yöntemler: İşletmede, yönetim tarafından belirlenmiş olan kârlılık, maliyet, diğer finansal ve faaliyet hedefleri doğrultusunda, yıl içinde periyodik olarak gözden geçirilen bir bütçeleme sistemi mevcuttur. İç kontrol sistemi için önemli bir faktör olan bütçeleme; yöneticilerin rastgele karar almasını önler, amaçlara ulaşmak için düşünmeye yöneltir, kişileri motive eder, hata ve hilelerin sebeplerini ortaya koyarak gelecekle ilgili kararların alınmasına yol gösterir. Aylık dönemler halinde düzenlenen bütçe raporlama sistemi her ay revize edilirken, yıl bazında hazırlanan bütçe raporlama ana bütçeden sapmaları belirleyecek şekilde hazırlanmaktadır. Yönetimsel bir diğer kontrol faaliyeti olarak, işletme belge ve kayıtları dâhil olmak üzere, işletme varlıklarına erişim yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

İç Denetim: İşletmeye hizmet etmek üzere, kendi bünyesinde oluşturulan iç denetim birimi mevcuttur. İç denetçi belirli aralıklarla program ve raporları gözden geçirip bulduğu eksiklikleri belirleyerek yönetime rapor sunmaktadır. İç denetim fonksiyonu, denetlediği faaliyetlerin yöneticilerinden bağımsızdır. İşletme içinde bir kontrol sistemi kurulmuş olsa bile bu sistemi belirli aralıklarla denetleyen bir iç denetçi yoksa sistemin etkinliği anlaşılabilir ve eksiklikler belirlenip yönetime önerilerde bulunulamaz. Dolayısıyla işletmenin kendi içinde bir iç denetçiye sahip olması iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önemli bir etkidir.

Personel Politikaları: Personel politikaları, işletmenin, amaçlarına ulaşması için yeterli sayıda ve donanımda personel çalıştırma yeteneğini kapsadığı için, işletmede yeterli sayı ve uzmanlıkta personel bulunmaktadır. İşletmenin personel politikalarına ilişkin elde edilen veriler şöyledir:

- ✓ Firma bünyesinde çalışan personelin ortalama çalışma süresi 6 yıldır.
- ✓ Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.
- ✓ Çalışanların işe alımı sırasında, iş alımı yapılacak pozisyonun gereklilikleri önceden belirlenmektedir.
- ✓ İstihdam edilen personele eğitim seminerleri ve kurslar verilerek gerekli bilgilendirme yapılmaktadır.
- ✓ Çalışanların görev ve yetkilerini belirleyen yönetmelik mevcut olup, herkesin görev tanımı işe başlarken imzalatılmaktadır.
- ✓ İşletmede çalışan sayısı 50'nin üzerinde olduğu için mevzuat gereği 2 engelli işçi de çalıştırılmaktadır.
- ✓ Çalışanların işte bulunduğu, çalıştığı, boş geçirdiği zamanları bildiren günlük devamsızlık raporu tutulmakta ve çalışanların kıdem pozisyonları ve devamlılıklarını gösteren arşivleme yapılmaktadır.
- ✓ Çalışanlar pozisyonun gerekliliklerine göre belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulmaktadır.
- ✓ Firmada sendikalı çalışan bulunmamaktadır.
- ✓ İş akış şemaları zaman zaman gözden geçirilmektedir.

- ✓ Çalışanların aldıkları ücretler bordroya tam olarak yansıtılmaktadır.
- ✓ İşletmede zaman hesaplamaları ve bordro bilgileri iç denetçiler tarafından kontrol edilmektedir.
- ✓ İşten ayrılan personelin tazminatı mevzuata uygun şekilde hesaplanıp ödenmektedir.
- ✓ İşletmede yıl bazında 5 iş kazası olmuştur.
- ✓ İşten ayrılan bir personel tarafından işletmeye dava açılmıştır.
- ✓ İşletmede yürütülen işin gereğinden fazla personel çalıştırıldığı gözlenmiştir. Bu durum iç kontrol amaçları için olumsuz bir durumdur. Yapılacak işin gereğinden fazla personel çalıştırıldığında, personelden tam kapasite yararlanılamamakta ve boş geçen zaman için işletme gereksiz maliyet yüklenmektedir.

6.3. İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İşletmenin iç kontrol sistemi pazarlama, satın alma, üretim ve muhasebe-finance birimleri esas alınarak gözlenmiştir. Bu birimlere ilişkin iç kontrollerin değerlendirilmesi sonucu, belirlenen zayıf ve güçlü yönler Tablo 1'de özetlenmiştir:

Tablo 1: İşletmedeki İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

İşletme Birimi	Etkin Olmayan/Zayıf Yönler	Etkin/Güçlü Yönler
Pazarlama	<ul style="list-style-type: none"> • Satış ve pazarlamanın tek departman olarak düzenlenmesi • Muhasebe sorumlusunun sevk irsaliyesi ve yükleme fişi kesimine nezaret etmesi ve satış faturasını kesmesi • Satış faturasını kesen kişiyle satış faturasını kayda girecek olan kişinin aynı olması • Firmanın ithalat ve ihracat departmanının bulunmaması 	<ul style="list-style-type: none"> • Stok kontrol sisteminin varlığı • Departmanlar arası iletişimin güçlü olması • Ürünlerin fiyat listesinin olması ve ileride yapılacak zamların önceden bilinmesi • Müşteriler hakkında geniş çaplı araştırma yapılması(örneğin bankalarla ilişkisi) • Siparişlerin yazılı olarak ürün talep formu ile alınması • Satış sırasında kullanılan belgelerin farklı kişilerce kontrol edilip karşılaştırılması • Alınan sipariş belge kontrolü, irsaliye ürün, miktar ve teslimat kontrolü, fatura ürün, miktar ve tutar kontrollerinin gerçekleştirilmesi
Satın Alma	<ul style="list-style-type: none"> • Teslim alma bölümünün ayrı bir birim olarak bulunmaması • Ürünlerin tedariki ve sipariş miktarı hakkında prosedürlerin bulunmaması • Asgari stok ve optimal stok miktarlarının titizlikle takip edilmemesi 	<ul style="list-style-type: none"> • Satın alma biriminin ayrı bir departman olarak kurulmuş olması • Alım siparişlerinin ve harcama emirlerinin yazılı olarak kayda alınması • Alım siparişlerine önceden numaralandırma işlemi yapılması • İptal işlemi gerçekleştirilen faturaların saklanması • Muhasebe bölümünün sipariş formlarının ve seri numaralı olan teslim alma tutanaklarının birer kopyasını alarak arşivlemesi
Üretim	<ul style="list-style-type: none"> • Üretim sahasında fiziki kontrollerin yetersizliği • Hammadde, malzeme ve mamul ambarlarının fiziken ve personel olarak ayrılmaması • Yetki tanımlarının gereken açıklıkta yapılmaması 	<ul style="list-style-type: none"> • Siparişe uygunluğunun sağlanması için ürün stok kartlarının oluşturulması • Üretim için planlama yapılarak, ürün kartlarının hazırlanması
Muhasebe-Finance	<ul style="list-style-type: none"> • Muhasebe ve finans birimlerinin aynı departmanda toplanması • Muhasebe ve finans birimlerinin aynı departmanda toplanması nedeni ile tahsilat, ödeme, kredi açma bölümlerinden bağımsız çalışılmaması • Muhasebe bölümünde muhasebe el kitabı kullanılmaması • Bölümde birden fazla çalışan bulunmaması ve buna paralel olarak iş tanımlarında farklılıklar olmaması 	<ul style="list-style-type: none"> • Muhasebe departmanında çalışan personelin gerekli teknik bilgi, tecrübe ve donanıma sahip olması • Personel devir hızının düşük olması • İşlemlerin muhasebe sistemine kayıtlanması belli kural ve prosedürlere göre yapılıp, periyodik mutabakat yapılması • İşlemler ve ilgili açıklamaların mali tablolarda olması gerektiği gibi gösterilmesi • Firmanın tüm faaliyetlerini kapsayan muhasebe hesap planının işletilmesi • Muhasebe kayıtlarına ulaşım konusunda yetki ve sınırlandırma işleminin mevcut olması • Kasa kontrolü için kasa giriş ve çıkış işlemlerinde makbuzlar kullanılması • Makbuzlara, tutarlar hem yazıyla hem de rakamla yazılarak üzerinde değişiklik yapılmayacak şekilde düzenlenmesi

Aşağıda bu birimlerdeki iç kontrol yapısına ilişkin risk değerlendirme, bilgi ve iletişim, izleme uygulamaları incelenmiştir.

6.4. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, iç kontrol yapısının temel unsurlarından biri olup, özellikle yönetimin önünü görebilmesi açısından gereklidir. X firması yönetimi kendi içerisinde oluşabilecek hata, hile ve yolsuzlukları önleme, içinde bulunduğu sektör gereği oluşabilecek finansal ve ekonomik riskleri en aza indirme açısından etkili bir iç kontrol sistemi oluşturma hedefindedir. Bu kapsamda firma, iyi bir hesap planı yapısı oluşturmuş, çelişkileri ortadan kaldırmış, birbiriyle tutarlı bir yapı oluşturarak hileli eylemler konusunda bilinçli bir anlayışa sahip olduğunu göstermek üzere önlemler almıştır. Ayrıca mevcut geri bildirim mekanizmaları (raporlama v.b.), şirket ana hedeflerine ulaşıp ulaşılamayacağını yönetimce değerlendirilmesine imkân vermektedir. Şirket muhtemel bir riskin değerlendirmesinde; meydana geldiği takdirde işletme hedeflerinin gerçekleşmesine ne derece engel olabileceğinin belirlenmesi, gerçekleşme olasılığının tahmin edilmesi ve sonuçlarının neler olabileceğinin değerlendirilmesi hususlarına dikkat etmektedir. Dolayısıyla yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek iç ve dış riskleri sürekli değerlendiren bir sisteme sahiptir. Bununla birlikte riskleri azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri uygulamaktadır. Firmada risk değerlendirme üzerine yapılan gözlemlerde dikkat çeken husus; risk değerlendirme faaliyetlerinin ayrı bir "risk değerlendirme birimi" tarafından yerine getirilmemesidir. Firmanın bu birimden yoksun olması, iç kontrol standartlarından risk değerlendirme ve kontrol faaliyetlerine olumsuz etki yapmaktadır. Dolayısıyla, oluşabilecek olumsuzluklara karşı firma kendi bünyesi içerisinde ayrı bir risk değerlendirme birimi oluşturmalıdır.

6.5. Bilgi ve İletişim

İyi bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından birisi de işletmede yatay ve dikey düzeyde bilgi akışının ve çalışanlar arasında iletişimin sürekliliğinin sağlanmasıdır. Firmada yönetim tarafından, çalışanların işletme içerisindeki rolleri ve sorumlulukları açık biçimde belirlenmiş ve bu bilgiler ilgili bölümde aşağıdan yukarıya doğru, diğer birimlere ise yatay olarak etkili şekilde iletilmektedir. Bilgi ve iletişimin firma bünyesinde yatay düzlemde satın alma, finans, ocak ve fabrika tesisleri, pazarlama, üretim, muhasebe birimleri arasında; dikey düzlemde ise bu birimler ve üst yönetim kademesi arasında yazılı ve elektronik ortamda sağlandığı ve bilginin hızlı bir şekilde istenilen yere ulaştırıldığı gözlenmiştir.

6.6. İzleme

İşletmede mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğinin devam ettirilebilmesi, sistemin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyumun sağlanması, yeni kontrol yöntemlerinin geliştirilmesi için izleme faaliyetleri sürekli biçimde yapılmaktadır. Yönetim, iş süreçlerine ilişkin süreç performanslarını belirlemekte, bu ölçütlere göre periyodik sonuç raporları almakta ve raporları inceleyerek mutabakat sağlamaktadır. Bunlara ek olarak şirket bünyesindeki iç denetçi, dönemsel olarak kontrol yapısıyla ilgili eylemleri incelemekte ve izleme faaliyetini gerçekleştirerek, elde ettiği bulguları gerek işleyiş gerekse kontrol zayıflıkları doğrultusunda belirleyerek, düzeltmelerin yapılması hakkında raporları yönetime sunmaktadır. Böylece yönetim doğru, tarafsız ve zamanlı elde ettiği bilgiler sayesinde gerekli önlemleri alma fırsatına sahip olmaktadır.

7. SONUÇ

Dünyada sürekli olarak gelişen rekabet ortamı, hızlı teknolojik değişimler ve artan risk; işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma, örgütsel anlamda yenilenerek sermayelerini güçlendirme, mevcut varlıklarını koruma, pazarda kendilerine yer bulma, güvenilir finansal bilgilere sahip olma ve bu hedeflerin sağlanabilmesi için etkin bir kontrol ortamına olan gereksinimlerini arttırmıştır. İşletmelerde hata ve hilelerin oluşma olasılığını azaltan, kaynakların kullanımında etkinliği amaçlayan, çevreye uyumu sağlayan, şeffaflık, açıklık ve hesap verilebilirlik ilkelerini içeren kurumsal yönetim için iç kontrol sistemi olmazsa olmaz unsurlardan biri haline gelmiştir. Dolayısı ile işletmeler menfaatleri gereği iç kontrol sistemine sahip olmalı ve faaliyetlerinin bir parçası olarak kontrollerini sürdürmelidir. Sistemin kurulması ve etkinliğinin sağlanması için firmaların önemli gayretler göstermesi ve buna yönelik hedefler belirlemesi gerekir. İç kontrol sisteminin oluşturulması ve

uygulanmasında temel sorumluluk işletme yönetimine aittir. Üst yönetim, bu sorumluluğun gereklerini birim yöneticileri, iç denetçiler ve diğer işletme çalışanları vasıtasıyla yerine getirmektedir. İç kontrol, üst yönetimden başlayarak en alt kademedeki çalışana kadar herkesi kapsayan bir süreçtir. Etkin bir iç kontrol sistemi kurulurken, sistemin maliyetinin beklenen faydasından düşük olması ilkesinin göz önünde bulundurulması gerekir.

X A.Ş.'nin kendi içerisinde iç kontrol yapısına sahip olsa da iç kontrol sistemini tam anlamıyla uyguladığını söylemek mümkün değildir. Her işletmenin örgüt yapısı ve faaliyet alanına göre iç kontrol sistemi farklılık göstereceği için, firmanın organizasyon şeması ve iş tanımları ele alındığında olması gereken standartlara yönelik önemli eksikliklerin varlığı göze çarpmaktadır. Bu sonucun oluşmasında; firmanın yapısına uygun bir organizasyon şemasının bulunmaması, görevlerin ayrımı ilkesine gerekli önemin verilmemesinden kaynaklı hata ve hile riskine maruz kalması, risk değerlendirme biriminin olmaması, firma içinde denetimle görevli kişi sayısının yetersiz olması göze çarpan temel eksikliklerdir. Eksikliklerin giderilmesi durumunda hata ve hile riski önemli ölçüde azaltılacak ve belirlenen hedeflere daha kolay ulaşılabilecektir.

Her ne kadar firmanın geneli ele alındığında iç kontrole yönelik önemli eksiklikler olsa da, iç kontrol sistemini destekleyen önemli faktörlerin varlığı da söz konusudur. İncelenen firmada, yetki sınırlamasının yapılması, işletme politika ve prosedürlerinin yazılı belgelere dayandırılması, rotasyon uygulamalarının varlığı, işlemlerin gerçekleştirilmesinde yazılı onaya ve fiziki kayıpları önlemeye yönelik güvenlik önlemlerine önem verilmesi, kalite belgelerinin varlığı ve bunlara yönelik yapılan çalışmalar iç kontrol sistemine önemli katkılar sağlamaktadır.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulmuş olması tek başına yeterli olmamakta, aynı zamanda bu sistemin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması için gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Bu çerçevede işletme bünyesinde kurulacak ayrı bir birim tarafından kontrol ve izleme faaliyetlerinin sürekli biçimde yürütülmesi ve sistemin değişen koşullara göre güncellenmesi büyük önem arz etmektedir. Meydana gelebilecek risklere zamanında çözüm bulunmasını sağlayan etkin bir iç kontrol sistemi, işletmede verimliliğe, kârlılığa ve sürekliliğin sağlanmasına önemli katkılarda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2007). BASEL II ve İç Kontrol, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara.
- Akyel, R. (2010). "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Yönetim ve Ekonomi Dergisi. Cilt: 17, Sayı: 1, s.83-97.
- Bozkurt, M. (2010). "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi". Dış Denetim Dergisi, Sayı: 1, s.131-138.
- Bozkurt, N. (2015). Muhasebe Denetimi, 7.Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Candan, E. (2006). "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 38, s.18-33.
- Cömert, N. (2013). "Denetim Süreci ve İç Kontrol", Denetim, Editör: Melih Erdoğan, 2. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2013.
- Dabbağoğlu, K. (2007). "İç Kontrol Sistemi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82, s.159-169.
- Güredin, E. (2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM Ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 13.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi, 2.Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- INTOSAI. (2006). Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, (Çev. Baran Özeren). Erişim Tarihi: 18.06.2016, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>.
- Kaval, H. (2008). Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim, 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Özel, K. (2007). "İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi", Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

Özer, M. (1997), Denetim 1, Özkan Matbaacılık, Ankara.

Usul, H. (2015). Bağımsız Denetim, 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Uyar, S. (2010). "UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi", Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, s.37-60.

Uzay, Ş. (2009). "Denetim Süreci ve Aşamaları", Muhasebe Denetimi, Editörler: Şaban Uzay ve Seval Kardeş Selimoğlu, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Yavuz, S.T. (2002). "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş'ten (İç Denetim'den) Farklı Bir Mekanizma Mıdır?", Bankacılar Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 42, s.39-56.

Yılancı, M.; Yıldız B. & Kiracı M. (2016). Türkiye Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi. 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.