

IDEA STUDIES JOURNAL

International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies

Open Access Refereed E-Journal & Indexed & Publishing
IDEAjournal (ISSN:2587-2168)

ideastudies.com ideastudiesjournal@gmail.com



Disciplines: Business Administration, Economy, Econometrics, Finance, Labour Economics, Political Science, Public Administration, International Relations

Article Type	Research Article
Volume	5
Issue	11
Page	94-106
Article Published Date	30.06.2019
Doi Number	http://dx.doi.org/10.26728/ideas.185
Reference	Taş, Ö. (2019). "İç Kontrol Sisteminin Denetimi Satın Alma Süreci Örneği", International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, (ISSN:2587-2168) Vol:5, Issue: 11; pp:94-106

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DENETİMİ SATIN ALMA SÜRECİ ÖRNEĞİ

INTERNAL CONTROL SYSTEM CONTROL SATIN PURCHASE PROCESS EXAMPLE

Özlem TAŞ

İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim, Yüksek Lisans Öğrencisi,
İstanbul/Türkiye



ÖZ

Büyüme hedefleyen işletmeler gelecek ile ilgili stratejilerini etkin ve verimli bir biçimde planlayarak ve hissedarlara güvenilir ve şeffaf bir yatırım ortamı sağlayarak başarıya ulaşabilirler. Bunun için öncelikli olarak sağlıklı çalışan bir iç kontrol sisteminin olması ve sistemi kontrol eden, riskleri değerlendiren, sistemin iyileştirilmesi için tavsiyelerde bulunan aynı zamanda ihtiyaç halinde danışmanlık hizmeti veren bir iç denetim departmanına ihtiyaç duyulmaktadır. Rekabet koşulları ve bilişim teknolojileri gibi alanlardaki gelişmeler ile büyüyen işletmelerin insan kaynağının artmasıyla hata, hile, usulsüzlük, yolsuzluk gibi konularda önlem alınması adına iç denetimin işletme içinde ve dışında önemi gün geçtikçe artmaktadır. Çalışmada işletmede gerçekleştirilen denetim uygulaması anlatılmış olup iç denetim sonucunda hazırlanmış olan denetim raporu ve uygulamada elde edilen bulgular değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlanmasında iç denetimin rolüne ilişkin önerilerde bulunulmuştur. Son olarak bir inşaat firmasıyla yapılan mülakat sonucunda ilgili firmanın denetim, iç kontrol ve satın alma süreçleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Satın Alma, İç Denetim

ABSTRACT

Companies can be successful if they are able to plan future strategies effective and efficiently and by presenting reliable and transparent investment environment to their shareholders. A stronger internal control system and a related department which evaluating the risks, optimizing and controlling the system and giving consulting service if it requires is crucial to achieve this success. The developments in some areas such as competitive environment and information technology and by increasing human resource requirements on growing companies, importance of internal control system is rising to take precaution on faulty, fraud, illegal and corruption subjects. Consequently, some suggestion made in terms of internal audit role on providing internal control system. Finally, the company's inspection, internal control and procurement processes were examined at the interview with a construction company.

Keywords: Internal Control, Purchasing, Internal Audit Page.

1. GİRİŞ

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarından sonra işletmeler açısından iç kontrol sisteminin gerekliliği çok daha önemli bir hal almıştır, bununla birlikte sürekli değişen ve gelişen piyasalara ve oluşan rekabete de ayak uydurması zorunlu bir durum-dur. İşletmeler söz konusu duruma ayak uydurabilmek için gelişimi sürekli kılmak, büyümek ve kendilerini yenilenmek zorundadırlar. Durum böyle olunca ortaya hata ve hilelerin çıkma olasılığı yükselecek ve işletmelerin kendini denetleme imkânı da zorlaşacaktır. Bu gibi nedenlerden dolayı işletmeler için iç kontrol zorunlu bir hal almıştır.

İç kontrol, işletmeler açısından sadece denetlemeye yardımcı olan, hata ve hileleri önleyen bir sistem değildir. Aynı zamanda, işletmelerin varlıklarının korunması, belirlenen hedef ve politikalara sadık kalınması, faaliyetlerle ilgili koordinasyonun ve işletme kontrollerinin sağlanması gibi birçok konuda yardımcı olan bir sistemdir.

İşletmeler kar elde etmek, varlığını sürdürmek, topluma hizmet etmek, büyümek gibi amaçları gerçekleştirmek için kurulmaktadır. İşletme amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi işletmelerin sürdürülebilirliğiyle ilgilidir. İşletmeler belirlediği hedefleri ve amaçları gerçekleştirebildiği sürece varlığını devam ettirebilirler. İşletmelerin fiziki olarak büyümesi, işletme faaliyetleriyle ve değer hareketleriyle oluşan işlemlerin sayısını ve karmaşıklığını arttırmıştır. Bu durum işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağını ortadan kaldırmıştır. İşletme varlıklarının korunması, hata ve hilelerin önlenmesi, güvenilir verilerin toplanması, işletme politikalarının değerlendirilmesi, yetkilerin göçertilmesi ve sorumlulukların yaygınlaştırılması işletmeler için bir gereklilik haline gelmiştir. Yaşanan bu gelişmeler, işletme yönetimini kontrol mekanizmasını kurmaya ve etkin hale getirmeye yönlendirmiştir. Günümüzde işletmelerde, bir yönetim fonksiyonu olan kontrol faaliyetlerinin yerini iç kontrol sistemi almıştır. Bu durum iç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemini ortaya koymaktadır.

İç kontrol sistemi ve işletme performansı kavramları yönetimin amaçlarına ulaşması noktasında kullandığı araçlar arasında yer almaktadır. Bu noktada bu iki kavramın birbiriyle ilişkisi olduğu düşünülmektedir. İç kontrol sistemi işletme performansına göre, daha genel olarak yönetim fonksiyonlarından planlama ile başlayıp, yürütme, örgütleme ve koordinasyon fonksiyonlarının başarısını değerlendiren bir sistemdir. Bu çerçevede çalışmada iç kontrol sisteminin denetimi ve satın alma sürecine olan etkileri incelenmektedir.

2. KONTROLÜN KAVRAMSAL KARŞILIĞI

Kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır (Türedi, 2008, s. 7). İşletme açısından, bir işletmenin belirlediği amaçlara ve hedeflere ulaşmasını sağlayacak politika ve uygulamalar dizisine kontroller adı verilmektedir (Baskıcı, 2015, s. 166). Genel bir ifade ile kontrol, işletmede öngörülen hedeflere, planlara, politikalara ve standartlara ulaşılmasını güvence altına almaya yönelik olarak yapılan eylemlerdir (Uçma Uysal, 2015, s. 55).

Kontrol, bir işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak için alınan önlemlerdir ve yönetimin en önemli fonksiyonlarından birisidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 97). Kontrol kavramı işletmeler açısından planlama fonksiyonu ile bağlantılı ve diğer fonksiyonları içine alarak onların başarısını ölçmeye yarayan bir kavramdır (Atmaca ve Yılmaz, 2011, s. 18). Diğer yönetim fonksiyonları açısından kontrol, faaliyet sonuçlarını tespit ederek planlama, örgütleme, yürütme ve koordinasyon fonksiyonlarının neyi, nasıl ve hangi ölçüde gerçekleştirdiğini ortaya koymaktadır. Kontrol faaliyetlerinin temel amacı hataları tespit etmek ve düzeltici önlemler

olarak yeniden ortaya çıkmasını engellemektir. Bu yönüyle kontrol, yönetimin (yöneticinin) işletmede yürütülen ve tamamlanan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 97).

3. İÇ KONTROLÜN KAVRAMSAL KARŞILIĞI

İç kontrol, işletmenin amaçlarını elde etmesinde yönetime kabul edilebilir bir garanti sağlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşan bir sistemdir (Selimoğlu, 2011, s. 90). Bu sistem, işletme yönetiminin kontrol fonksiyonunu yerine getirmek için kullandığı bir araç olarak düşünülebilir (Özbirecikli vd., 2015, s. 500). İç kontrol, işletme faaliyet süreçlerinin ve iş akışlarının içerisine yerleştirilen, kişilerden etkilenen ve kişileri etkileyen, işletmenin hedeflerine ulaşmasında kullanılan bir araçtır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 98). İç kontrol, işletmede kullanılan finansal raporlama, bütçeleme, denetim komitesi, dış denetim gibi işletme problemlerini çözmek için kullanılan mekanizmalardan biridir (Morris, 2011, s. 130).

4. İÇ KONTROL VE DENETİM İLİŞKİSİ

Dünya genelinde teknolojiye yaşanan hızlı değişim, küreselleşme olgusu ve giderek artan rekabet şartları işletmelerin dünya pazarında yer bularak amaçlarına ulaşabilmesi için yönetim anlayışını gözden geçirmeyi zorunlu kılmıştır. Bu süreçte iç kontrol, iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarının işletme yönetim felsefesinde rolleri her geçen gün artmaktadır.

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin verimliliğini, işletme varlıklarının korunmasını, mevzuata uyumu, muhasebe sistemi ve finansal tabloların doğru ve gerçeği yansıtır olmasını, hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önüne geçilmesini sağlama konusunda makul güvence veren bir süreç olan iç kontrol sistemi bu çerçevede işletmeler için önemli bir etkidir. İç denetim ise iç kontrol sisteminin amacına ulaşabilmesi için yapılan bağımsız inceleme ve değerlendirme faaliyetleri olması nedeniyle iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçümünde temel faktördür. İç denetim aynı zamanda risk yönetimi süresince iç kontrol sistemini önemli ölçüde desteklemektedir (ÇSGB, 2013).

İşletmede uygulanan iç denetim faaliyetleri iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesine olanak sağlayacak olması nedeniyle iç kontrol sisteminin önemli bir sacayağını oluşturmaktadır. Aynı zamanda etkin iç denetim faaliyetleri iç kontrol sistemine olan güvenin tesisinde önemli bir garanti mekanizmasıdır (Gülal, 2013, s. 36).

5. SATIN ALMA SÜRECİ VE İÇ KONTROL

Satın alma süreci, birçok ürün ve hizmetin işletme haricindeki şahıslar tarafından alınma işlemiyle gerçekleşir. Bu süreç ürün ve hizmetlerin satılması ve giderlerin ödenmeleriyle beraber değerlendirilmektedir. Bir işletmede temelde satış, tahsilat, satın alma, ödeme, stok, üretim, personel, ücret, kaynak elde etme gibi faaliyet (işlem) döngüleri mevcuttur. Satın alma sürecinin ilk aşamasını kazanç, imalat, stokların denetim altında tutulması, kaynak ya da hammadde ile ilgilenmekte olan departmanlardan talep edilen hammaddeler satın alma ihtiyacını belirler. İhtiyaçların belirlenmesiyle yeterli miktarda "satın al komutu" oluşturularak alakalı şahıs veya birimlere iletilir. Satın alma birimine ulaşan hammaddeler satın al komutuyla kıyaslanarak teslimat gerçekleşir ve belgelere aktarılır. Bu hususta genel olarak satın alma süreci borcu yerine getirme süreciyle beraber yürümektedir. Böylece, giderler birimine iletilen faturalandırmalar gereken evraklara işlenmelidir. Günümüzde mevcut olan satın alma süreci bilgisayar üzerinden sağlanmaktadır. İşleme alınan birçok evrak internet aracılığıyla

birimlerden birimlere aktarılmakta, çalışmalara yönelik belgeler bilgisayara üzerinde korunmakta ve programlar sayesinde işlemler yürütülmektedir (Kepekçi, 1994, s.54).

Satın alma adına kurulacak etkin bir iç kontrol düzeni, denetçinin işletmenin hesaplarındaki varlıklar adına finansal doğruluk tespiti yapması kontrol sorumluluğu adına oldukça önemlidir. Hesaplarda yer alan aktivite fazlalığı da göz önünde bulundurulduğunda satın alma sürecindeki yanlış ve hilelerin önüne geçilmesi hususunda denetçilere önemli oranda yardım etmektedir. Böylece işletmedeki iç kontrol düzeninin, alınmış olan hammaddelerin faturalarının yer aldığı periyotta doğru miktarlar çerçevesinde, doğru hesaplamaların oluşturulması lazımdır. Satın almada muhasebedeki sistemlere bilgi aktarılması muhasebeci kişilerin yükümlülüğünde olması sebebiyle kişilerin yükümlülüklerini eline ulaşan onaylanmış evraklara yönelik biçimde gerçekleştirmelidir (Uzay, 2009, s.4).

6. BİR İNŞAAT ŞİRKETİNİN İÇ KONTROL DENETİM VE SATIN ALMA SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde bir inşaat şirketinin iç kontrol ve satın alma süreçlerine ilişkin alan araştırılması yapılmış ve ilgili veriler yorumlanmıştır.

6.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırma çalışmasının amacı, inşaat sektöründe hizmet veren Ekinciler Holding şirketinin iç kontrol, iç denetim ve satın alma süreçlerini inceleyerek, işletmelerin iç kontrol, denetim ve satın alma süreçlerini incelemektir. Bu uygulamadan yola çıkarak işletmelerin iç kontrol, denetim ve satın alma süreçlerinde olası başarı ve başarısızlıklarının altında yatan sebepler hakkında tespitler yapmaya çalışılacaktır.

6.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Pilot araştırma olması dolayısıyla çalışma, inşaat sektöründe hizmet veren tek işletmeyi kapsamaktadır. Araştırma çalışması yapılmadan önce İstanbul'da inşaat sektöründe faaliyet gösteren inşaat şirketleri için ön çalışma yapılmış köklü ve prestijli bir işletme tercih edilmiştir. Tespit edilen işletme yöneticileri ile yüz yüze görüşme (sözlü mülakat) yapılmış ve şirket yönetim kurulunda bulunan 3 yönetici için soru formu hazırlanmıştır, cevaplayıcılara iç kontrol, iç denetim ve satın alma sisteminin durum tespitine yönelik önermeler iletilmiş ve ilgili önerme üzerinde "evet", "hayır", "kısmen" cevaplarından birini seçmeleri istenmiştir. Öte yandan cevaplar seçimi esnasında 3 yöneticinin de cevap üzerinde mutabık kalmaları istenmiş, yöneticilerin kendi aralarında cevap üzerinde tartışmaları, yorumlamaları sağlanmış ve not edilmiştir.

6.3. Uygulanan Yöntem

Araştırmada, ilgili işletme yöneticileri ile işletmenin iç kontrol, iç denetim ve satın alma süreçlerine ilişkin yüz yüze görüşme yapılmıştır. İşletme yöneticilerinin beyanları dahilinde bulgular elde edilmiştir. Aynı zamanda yapılan yüz yüze görüşme ile çalışmanın literatür bölümüne eklemeler ve katkılar yapılmıştır. Yüz yüze görüşmede ilgili işletmenin yöneticilerine satın alma, iç kontrol ve denetim süreçlerine ilişkin önermelerden oluşan form verilmiş ve önermeyi "evet, hayır, kısmen" olmak üzere 3 yorumdan birini tercih etmeleri istenmiş; 3 işletme yöneticisinin ilgili önerme hakkında fikir alış verişi yaparak yorumlarının ortaklaştırılması istenmiştir.

6.4. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler

İşletme 1967 yılında kurulmuş, inşaat sektöründe hizmet veren bir işletmedir. Asıl hizmet alanı inşaat olan işletmenin, aynı zamanda makine ve gayrimenkul hizmeti de bulunmaktadır. İnşaat alanında süregelen hizmetinin yanına gayrimenkul ve makine bölümlerini de eklemiştir. İşletme aynı zamanda inşaat alanında kullanılan kule ve vinçlerin satın alınması ve kiralanması ile de ilgilenmektedir. Şirketin merkez şubesi İstanbul Beykoz'da bulunmaktadır. Merkez binaları şirketin kendi gayrimenkulüdür. Merkez binası aynı zamanda üstüne helikopter inebilmesiyle de ün kazanmıştır. İşletmenin bünyesinde çalışan kişi sayısı dönemsel olarak değişiklik göstermektedir. Yapılan mülakatta şirket yetkilileri düzenli olarak şirkette çalışan kişi sayısını 60 olarak belirtmişlerdir fakat inşaat şantiyelerinin kış aylarında durdurulması yazın ise hareketlilik kazanmasıyla; kış sonrası çalışan personel sayısı 1000'lere kadar çıkmaktadır.

6.5. İşletmenin Genel Satın Alma Süreci

İşletmede satın alma süreci bir karar alma süreciyle gerçekleşmektedir. Satın alma işleminde gerekli görülen malzemeye ilişkin ilgili birim; ihtiyaç görülen ürünü satın alma işlemi için kurulmuş olan yazılım programına eklemektedir. İlgili birimce ihtiyaç görülen ve satın alma işlemi için yazılım programına eklenen ürün, ilgili birimin bir üst yöneticisi tarafından incelenmekte ve onaylanmaktadır. İlgili üst birim yöneticisi bahsi geçen ürünü onaylamadığında satın alma işlemi gerçekleşmemektedir fakat ilgili üst birim yöneticisinin konuyla ilgili gerekçeli geri bildirimini ilgili alt birime ve sorumlu olduğu üst birime rapor halinde ulaştırması gerekmektedir. İlgili üst birim bahsi geçen ürünü onayladığında ise satın alma süreci teknik olarak başlamaktadır. Onaylanan ürün satın alma işlemi için özel olarak kurulan satın alma birimine yazılım programı aracılığıyla iletilmektedir. Satın alma birimi böylece satın alma işlemlerini başlatabilmektedir.

Satın alma birimi ilgili malzemenin alınması için fiyat araştırması yapmakta, ilgili ürünü tedarik eden şirketlerle iletişime geçmekte, gerek görürse bu şirketlerin tanıtım yapması için olanak sağlamaktadır. Bu süreçte ürünü tedarik eden şirketlerin kalite standartları, ilgili şirketin kurumsallığı önem arz etmektedir. Gelen fiyat tekliflerini değerlendiren satın alma birimi, en makul fiyata, en kaliteli ürünün tedarik edilmesi için kendi içinde toplantılar yaparak, ürün, fiyat ve tedarikçi değerlendirmesi yapmaktadır. Satın alma biriminin değerlendirme sonucunda üzerinde mutabık kaldığı tedarikçi ve ürün yönetim mekanizmasının en alt birimi olan uzmanlara sunulmaktadır ve iç kontrol mekanizmasında olduğu türden bir hiyerarşik süreç başlamaktadır. Uzmanların onayıyla ilgili ürün ve tedarikçi önerisi müdürlere, müdürlerin onayıyla direktörlere, direktörlerin onayıyla genel müdüre, genel müdürün onayıyla şirket yöneticisine aktarılmaktadır. Bu noktada hiyerarşik yapı içerisinde herhangi bir birim ilgili ürün ve tedarikçiye onay vermez ise yine bunu hem alt kademeye hem üst kademeye gerekçeleriyle raporlamak zorundadır. Dolayısıyla ister ürün ve tedarikçi onaylanıyor olsun, ister onaylanmıyor olsun, şirketin ilgili birimleri bundan haberdar ve bilgi sahibi olmaktadır. Gerek satın alma işleminde gerekse iç kontrol ve denetimde birbiriyle bağlantılı bir örgüt şemasından söz etmek mümkündür.

6.6. Soru Formu Kapsamında İç Kontrol ve Satın Alma Değerlendirilmesi

3 kişiyle yapılan görüşmede soru formatı aşağıdaki gibidir. Cevaplayıcılardan ilgili önermelere evet, hayır, kısmen cevaplarından birini tercih etmeleri istenmiştir. Cevaplayıcılara yöneltilen soru formu ve cevaplayıcıların yorumları tablolar halinde özetlenmiştir. Cevaplayıcılara yöneltilen önerme formu Adiloğlu (2010)'nun "İç Denetim Süreci Ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama" başlıklı doktora çalışmasından referansla oluşturulmuştur.

Tablo 1. İşletmede Satın Alma Süreci

	EVET	HAYIR	KISMEN
İşletmede satın alma yetkisi ve karar mekanizması ayrı bir departman tarafından üstlenilmiştir.	X		
İşletmede satın alma hakkında iç bilgilendirme kılavuzları bulunmaktadır.	X		
İşletmede satın alma işlemi ilgili iç prosedürlerin dışına çıkmaz			X
Satın alma bölümü tarafından satın alma bütçesi hazırlanmakta ve finans bölümü tarafından onaylanmaktadır.			X
Satın alma işlemi ve sürece yalnızca bu konuda bilgi kaydının olduğu bir yazılım sistemi ile desteklenmektedir.	X		
İşletme satın alma süreci kesinlikle aksaklıklara uğramaz			X
TOPLAM	3	0	3

Kaynak: (Arzova, 2003, s.120).

İlgili firma yöneticilerine uygulanan soru formunun satın alma ile ilgili bölümünde yer alan sorulara verilen cevaplara bakıldığında işletmenin satın alma sürecine dair 6 prosedürden 3'ünün uygulandığını diğer 3'ünün ise kısmen uygulandığı görülmektedir. İşletme içinde satın alma işlemini yetkisinin ayrı bir departmanın inisiyatifinde bulunduğu vurgulanmıştır fakat satın alma departmanı satın alma bütçesi oluşturmamakta bu görev üst mercilerce üstlenilmektedir. İşletme satın alma sürecini veri kaydının yapıldığı bir yazılım programıyla takip etmekte ve kontrol kolaylaşmaktadır. Cevaplayıcılar satın alma sürecinin kısmen aksaklıklara uğramadığını vurgulamışlardır. Öte yandan işletme içinde satın alma sürecine ilişkin bilgilendirme kılavuzu bulunmaktadır fakat ilgili prosedürler dışına çıkıldığı durumlarında mevcut olduğu vurgulanmaktadır. Katılımcılar işletme ilgili satın alma prosedürlerinin dışına çıkmaz önermesine kısmen cevabını vermişlerdir. Çek ile yapılan ödemelerde ise kesinlikle boş çek yapraklarının imzalanmadığı vurgulanmıştır. Çekleri imzalama yetkisi Genel Müdür pozisyonundaki kişi ve yöneticilerdedir. Çekleri imzalama yetkisi olan yöneticiler muhasebe kayıtlarına ve banka doğrulamalarına erişebilirken, Genel Müdür yönetimce gerek görüldüğünde bunlara erişebilir. Öte yandan iptal edilen çeklerle ilgili tüm kontroller yönetim mekanizması aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Katılımcılar; tedarikçilerden satın alınan ürüne ödenen ücretler ve iskontolar sağlıklı bir biçimde raporlanır önermesine “Evet” cevabını vermişlerdir. Böylelikle finansal açıdan bir kontrol mekanizmasının satın alma sürecinde işlediği söylenebilir. “Satın alınan ürünün kabulü ve kontrolü için işletme içinde özel bir mekanizma mevcuttur” önermesine işletme yöneticileri “kısmen” cevabını vermişlerdir.

Tablo 2.Ürün Tedarik Süreci

	EVET	HAYIR	KISMEN
İşletme gerekli gördüğü ürünün satın alınması aşamasında detaylı bir piyasa araştırması yapmaktadır ve her seferinde aynı firmayı tercih etmek gibi bir alışkanlık geliştirmemiştir.	X		
Satın alınılması düşünülen ürünün araştırılması aşamasında işletmenin belirli prensipler ve kıstaslar ölçütleri bulunmakta ve işletme mutlaka bu ölçütlere uyarak satın alma işlemini ilgili departman aracılığıyla gerçekleştirmektedir	X		
Ürünü tedarik eden firma ile gerekli yasal prosedürler harfiyen yerine getirilir. İlgili raporlar tutulur	X		
Tedarikçi firmaların ürünleri, prestijleri, kalite ve maliyet standartları raporlanarak bir sonraki dönemler için muhafaza edilir ve ürün alımı gereksinimi hissedildiğinde yeniden değerlendirmeye tabi tutulur	X		
İşletmenin satın alma işleminde belirli standart ve prensipleri vardır buna uymayan tedarikçi firmalar ile alışveriş sonlandırılır	X		
TOPLAM	5	0	0

Kaynak: (Arzova, 2003, s.120).

Ürün tedarik ve satın alma süreci incelendiğinde işletmenin 5 kontrol prosedürünün tamamını uyguladığı görülmektedir. İşletme gerekli görülen ürünün alınması aşamasında detaylı bir tedarikçi araştırması yapıldığı ve satın alınacak ürünü tedarik edecek firmanın belirli prensip ve kıstaslara göre tercih edildiği görülmektedir. Öte yandan tedarikçi firma ile gerekli yasal prosedürlerin harfiyen yerine getirildiği vurgulanmıştır. Tedarik edilen ürünlerin ve ilgili tedarikçi firmanın kaliteleri, maliyetleri bir sonraki dönemler için raporlanarak saklanmaktadır. Böylece işletme gerekli gördüğü durumlarda bu raporlardan yola çıkarak satın alma işlemi yapabilmektedir. Katılımcıların tüm satın alma sürecinin işletme içi belirli standartlar ve prensipler ışığında gerçekleştiğini, prensiplere uymayan tedarikçi firmalar ile alışverişin durdurulduğunu vurgulamışlardır.

Tablo 3. İşletmenin Satın Alma Sonrası Ürün Kabul Süreci

	EVET	HAYIR	KISMEN
Alım işlemi ve alım sonrası ürünlerin kontrolü için ayrı bir departman görev yapmaktadır		X	
İhtiyaç olarak belirlenen ürününün alım işlemi bir üst mercii tarafından kontrol edilir	X		
Alım işleminin peşin veya vadeli yapılmasına satın alma departmanı karar vermektedir	X		
Satış departmanı tarafından satın alınacak ilgili ürünle ilintili olarak ortaya çıkarılan ödeme yöntemi üst merci tarafından değerlendirilir, onayına sunulur	X		
Ödemelerde yaşanacak olası sıkıntıların giderilmesi adına yapılan ödemeler kontrol edilir ve onaylanır	X		
Çek ile yapılan ödemelerde boş yapraklar imzalanmamaktadır	X		
Çekleri imzalama yetkisi olan kişilerin muhasebe kayıtlarına, tahsilata ve banka doğrulamalarına erişimi kesinlikle engellenmiştir			X
İptal edilen çeklerin tekrar kullanılmasını önleyecek tüm kontroller yapılmaktadır	X		
Tedarikçilerden satın alınan ürüne ödenen ücretler, iskontolar sağlıklı bir biçimde raporlanır ve belgelenir	X		
TOPLAM	7	1	1

Kaynak: (Arzova, 2003, s.122).

İşletme içinde ürün tedarik etme, depolama, ödeme süreci ve denetimi sürecine bakıldığında 9 kontrol prosedüründen 7'sinin uygulandığı, 1'inin uygulanmadığı ve diğer 1'inin ise kısmen uygulandığı görülmektedir.

	EVET	HAYIR	KISMEN
Satın alınan ürünün kabulü ve kontrolü için işletme içinde özel bir mekanizma mevcuttur.	X		
Tedarikçiden alınan ürünü teslim alan birim ile satın alma birimi farklıdır		X	
İşletmeye gelen malların kontrolü teslim alma bölümü tarafından yapılmaktadır			X
Satın alma ve teslim alma işlevi sonrasında aynı departman ürünlerin kontrolünü yapmakta ve üst birimlere raporlamaktadır	X		
Ürünü teslim alan departman ürünün sayım, kalite kontrol işlemini gerçekleştirerek üst mercilere durumu rapor halinde sunmaktadır	X		
Teslim alma raporları tarih ve ürün bilgisi eşliğinde sunulur	X		
İşletmede tedarik edilen ürünler için belirli kategoriler mevcuttur ve ürünler bu kategorilere göre tasnif edilir	X		
Tedarikçiden alınan ürünler sağlıklı bir biçimde depolanır ve ürünün niteliği korunur	X		
Kullanılan ürün miktarı konusunda raporlar hazırlanır ve depolanır	X		
İşletmede iade edilen ürünler gerekçeleriyle birlikte raporlanmaktadır	X		
Stokların fiziki sayımı yalnızca dönem sonunda yapılmamakta, dönem içinde de stok sayımı yapılmaktadır.	X		
TOPLAM	10	1	1

Kaynak: (Arzova, 2003, s.125).

Satın alma süreci ve sonrasında işletme içinde gerçekleşen denetim ve kontrol mekanizmasına bakıldığında 12 kontrol prosedüründen 10'unun uygulandığı, 1'inin kısmen uygulandığı ve diğer 1'inin ise uygulanmadığı görülmektedir. İşletme içinde satın alınan ürünün teslim alınması için ayrı bir departmanın bulunmadığı, ürünün teslim alınmasının satın alma departmanı tarafından yapıldığı ve ürüne ilişkin ilk kontrolün bu departmanda gerçekleştiği görülmektedir. Katılımcılar alım işlemini gerçekleştiren ayrı bir departmanın olmadığını vurgulamışlardır.

İşletme içinde satın alma departmanına alınması üzere iletilen ürünün satın alma işlemi, hangi ürünü tercih ettiği, hangi firmayı tercih ettiği yönetim kurulunca denetlenmekte ve onay beklenmektedir. Katılımcılar alım işleminde ürünün peşin veya vadeli alınması konusunda söz hakkının satın alma departmanında olduğunu vurgulamış fakat yine bu kararın üst mercilerce onaylanması gerektiğine dikkat çekmişlerdir. Böylece olası finansal sorunların önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Zira işletmede yalnızca iç denetimden sorumlu personel tarafından yapılan ödemeler kontrol edilmekte, iç denetçi gerek görürse muhasebe departmanı ile konuyu istişare etmektedir.

İşletmede ürünün kabulü ve kontrolünden yine satın alma departmanının sorumlu olduğu fakat iç kontrol mekanizmasının hiyerarşik bir biçimde işlemesiyle üst mercilerinde alınan ürünün niteliğine ilişkin bilgilendirildiği vurgulanmıştır. Bu noktada işletme içinde raporlama ve belgeleme kültürünün yerleşik olduğu söylenebilir. Her ne kadar satın alma departmanı aynı zamanda ürün alımı ve kontrolü ile ilgilenirse de ilgili birimin tuttuğu raporlar ve belgeler üst birimlerinde kontrolüne sunulmakta böylece dolaylı olarak ürün kontrol işlemi paylaşılmaktadır. Satın alma departmanı aynı zamanda teslim aldığı ürünün niteliğini ve sayısını da üst birimlere rapor halinde iletmektedir. Bu raporlar ürünün detaylı bilgisini ve teslim alma tarihini içeren raporlardır. İşletmede tedarik edilen ürünler yine satın alma departmanı tarafından belirli kategorilere göre tasnif edilmektedir. Tasnifi gerçekleştirilen ürünler bu kategorik sınıflandırma ışığında depolanmak üzere gönderilir. Kullanılacak ürünler ise raporlarıyla birlikte ürüne ihtiyaç duyan birime gönderilmektedir. “Kullanılan ürün miktarı konusunda raporlar hazırlanır ve depolanır” önermesine katılımcılar “evet” cevabını vermişlerdir. Özellikle bu noktada özenli davranıldığı vurgulanmıştır. Kullanılan ürüne ait raporlar ürünü kullanan birim tarafından hazırlanmakta ve bir üst birime iletilmektedir. İade edilen ürünlerde aynı biçimde ürün iadesi isteyen birim tarafından gerekçeleriyle raporlanmaktadır.

İşletmede depolanan ürünlerin sayısı; kullanılması üzere ilgili birime gönderilen ve depolanması üzere gönderilen ürünlerin hesaplanması ile gerçekleşmektedir. Öte yandan periyodik bir biçimde, prosedüre bağlı bir şekilde gerçekleşen stok sayımlarıyla da doğrulanmaktadır. İşletmede stok sayımları her ne kadar belirli aralıklarla, bir prosedüre bağlı bir biçimde yapılsa da gerekli görüldüğü durumlarda dönem içinde de sayım yapılmaktadır.

7. SONUÇ

İşletmelerde iç kontrol sistemleri oluşturma görevi işletme yöneticilerine ait bir görevdir. İç kontrol sistemleri özellikle büyük işletmeler için çok önemli bir hale gelmiştir. İşletme yönetimi tasarlayacağı iç kontrol yöntemleri ile bir taraftan işletme varlıklarının korunması, işletmeyi önemli hata ve hilelere karşı koruma işlevinin yanında işletme verimliliği açısından fayda sağlarken, diğer yandan mali tablo kullanıcılarına doğru mali tablo sunma görevini yerine getirir. İç kontrol sistemi yanında sistemin devamlı olarak kontrolünü sağlayan, eksikliklerini saptayan, gözden geçiren, sistemin yenilenmesini sağlayan bir iç denetim birimi de işletmede kurulmuş olmalıdır.

Bağımsız denetim süreci açısından iç kontrol sisteminin önemi ise giderek artmaktadır. Özellikle yaşanan skandallar sonucu Sarbanes-Oxley yasası ile denetçilere ek görev ve sorumluluklar düzenlenmiştir. Bağımsız denetim sürecinin planlamasında işletmenin iç kontrol sistemini incelemek bir zorunluluktur. Bağımsız denetçinin denetim sürecinde işletmenin iç kontrol sürecini tanıması, değerlendirmesi, denetim çalışmalarını planlayabilmek ve kontrol riskini belirlemek sorumluluğu daha çok artmıştır. Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanıması; işletmenin iç kontrol yapısını, kontrol ortamını, muhasebe sistemini ve

kontrol prosedürlerini tanıması ile gerçekleşir. Bu sürecin anlaşılması işletmedeki risklerin anlaşılmasını, önemli hata ve yanlışlıkları tespit etmesini sağlar.

Bağımsız denetçi iç kontrol sistemini inceleyerek, elde edeceği bilgilerle sistemin ön değerlemesini yapar, yapacağı kontrol testleri ile sistemin işleyişini test ederek eksikleri saptar. Bağımsız denetim sürecinde tasarlayacağı denetim tekniklerini belirler.

Etkin olan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede; Denetim riski azalır, denetim süresi kısalmış, denetim kolaylaşır, denetim alanı daralır, denetim raporundaki savın güvenilirliği artar, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır. Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız denetim çalışmasını olumlu yönde etkiler ve riski azaltır. Etkin olmayan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede ise; Denetim riski artar, denetim süresi uzar, denetim zorlaşır, denetim alanı genişler.

İşletmede iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun denetçilerin iç kontrol sistemine tamamen güvenmeleri söz konusu olamaz. Denetçi kontrol riski düzeyi ne olursa olsun, asgari denetim tekniklerini uygular, önemli hesap bakiyeleri ve işlemler için asgari seviyede destekleyici denetim teknikleri uygular. Küçük işletmelerde etkin iç kontrol sistemi sağlamak mümkün olmaz, denetçi bu tür işletmelerde kontrol yordamlarını anlamaya çalışmaz ve kontrol riskini maksimum düzeyde tutar.

İşletmeler de süreç denetimi yapan bir iç denetçinin muhasebenin temel kavramları, muhasebe standartları, finansal analiz, finansal tabloların okunması, vergilendirme kuralları gibi konularda bilgi sahibi olmalıdır. İştirak edilen iç denetim faaliyetinin son iki yıllık denetim planı incelendiğinde bir önceki yıl denetim yapılmayan departmanlar olduğu ve bu departmanlarında bir sonraki yıl denetlendiği görülmüştür. Yani tüm işletmenin iki yıl içerisinde ancak her departmanının bir kez denetlenebildiği gözlemlenmiştir. İşletmelerde iç denetim yılda en az bir kere tüm organizasyonu kapsayacak şekilde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Hatta muhasebe, satın alma gibi yüksek riskli bölümler, düşük riskli bölümlere göre daha öncelikli ve daha sık iç denetime tâbi tutulması gerekmektedir. Denetçinin, denetimin amacına ulaşabilmesi için topladığı delilleri uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olarak üç şekilde değerlendirmesi gerekmektedir.

Denetim kanıtlarının uygunluğu, kanıtların denetim amaçları ile arasında net ve mantıksal bir bağlantı kuruluyor olması gerektirmektedir. Denetim, kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilirliği için nereden ulaşıldığı, türü ve gerçekliği gibi yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim faaliyeti esnasında toplanan kanıtlar denetimin amaç ve kapsamına ilişkin soruları yanıtlıyorsa denetim kanıtlarının yeterli olduğu söylenebilir. Bu delillere ilişkin uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik yönünden test edilebilmesi adına denetim faaliyetini birebir yürütmemiş farklı bir denetçi tarafından da incelendiğinde aynı sonuçlara ulaşıyorsa, denetim delillerinin tarafsız ve yeterli olduğu kabul edilebilir. Uygulama örneğindeki denetimde bu yönde bir işleyiş uygulanmadığı görülmüştür.

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaşılan bulgular doğrudan doğruya o işletme yönetimi ve yönetim kurulu tarafından kullanılmaktadır. İç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ve iç denetim raporunu hazırlarken tarafsız davranmaları beklenmektedir. İç denetim faaliyetinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlamak için hazırlamış oldukları raporlarını yönetim kuruluna sunmaları ve bu anlamda yönetim kuruluna karşı sorumlu olmaları yoluna gidilmektedir. Bu yönüyle iç denetim işletmelerde yönetsel hesap verebilirlik sorumluluğunun yerleşmesine büyük katkı sağlamaktadır. İç denetim raporlarının genelde üç ayda bir ve yıl sonlarında yapılmaktadır.

8. ÖNERİLER

Yapılan iç denetim kapsamında sadece satış amaçlı ürün yönetimi alanıyla kısıtlı kalınmış olup tedarikçi firmalardan üretim tesisinde kullanmak için alınan hammadde, malzeme ve doğrudan satmak amaçlı alınan ürünlerin satın alması incelenmiştir. İşletme bünyesinde kullanmak üzere alınan ürünlerin/malzemelerin satın alması üzerinde inceleme yapılmamıştır. Sonuç itibarıyla bu tür her iki satın alma işlemini de aynı departmanın yaptığı işletmelerde o departmanın yürüttüğü tüm süreçlere temas edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yapılan iç denetimin iyi niyetli olduğu ancak amacına tam olarak ulaşmadığı ve yetersiz kaldığı görülmüştür. Uygulamaya konu olan iç denetim faaliyetlerinin yönetimi amacıyla, onaylı bir iç denetim prosedürü bulunmaktadır. İç denetim faaliyeti esnasında gerçekleştirecekleri testlere ilişkin örneklem büyüklüğünü ve seçimine ilişkin yaklaşımın belirlenmesini, uygulanacak test türleri ve çalışmaları, denetim süreçlerinin nasıl takip edileceği gibi denetim mekanizması tarafından yönetilen tüm süreçler hakkında detaylı bilginin verildiği yazılı bir denetim el kitabı bulunmamaktadır. Her ne kadar işletme yönetim modeliyle birimler arası hiyerarşik bir kontrol mekanizması geliştirirse de, bunun sistematik bir biçimde bağımsız bir denetçi aracılığıyla planlanmadığı görülmektedir.

Zira işletme yöneticileri yönetim şemasında iç denetçiye yer vermemiştir. Dolayısıyla iç denetçinin rolünün iyi kavranmadığı, bir gözlemci olarak görüldüğü söylenebilir. Özellikle yönetim şemasının tüm sürecinde bulunması gereken denetçiler bir gözlemciden çok danışman ve güvence olarak görülmelidir.

İşletmelerde satın alma süreci diğer bölümlerin de başarısını etkilediğinden, bu süreçte etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması çok önemlidir. Bu noktada örnekteki satın alma departmanının satın alma sürecine dayalı birçok işlemin manuel yapıldığı, hatalı işlemlere işletmenin sistem alt yapısının izin verdiği görülmüştür. Bu denli büyük işletmelerin insana bağlı süreç yürütmek yerine işletmenin tüm faaliyetlerinde bilişim teknolojilerinden yararlanarak bu yönde güvenlik önlemlerini güçlendirmeli ve sistemlerini geliştirmelidir. Günümüzde gelişen bilişim teknolojileri işletmelerin faaliyetlerini bilişim teknolojilerinden yararlanılarak hayata geçirilmesini kaçınılmaz hale getirmekte ve iç denetim faaliyetini de bu yönde gerçekleştirmesini zorunlu kılmaktadır.

Günümüzde birçok işletme için iç denetimin önemi hala anlaşılmalı görünmemektedir. İşletmeler küresel rekabet ortamında iç denetimi sürecini organizasyonel ve finansal açıdan ekstra külfet olarak görebilmektedirler. Aslına bakılırsa iç denetim külfet olmaktan çok; işletmenin yaşayacağı finansal, organizasyonel sorun ve kayıpları en aza indiren bir uygulama olarak anlaşılmalıdır. Zira birçok işletme bu açıdan zaman, enerji ve maddi kayıplar yaşayabilmektedir. İşletmenin kurumsal kimliği ve prestiji açısından da önemi büyük olan iç denetimin işletme içindeki tüm süreçleri kontrol altında tutan yapısı başarılı bir biçimde anlaşılmalı, hem işveren hem de çalışanlar bu konuda bilinçlendirilmelidir.

İşletme içinde iç kontrol sisteminin standartların altında olduğu söylenebilir. Her ne kadar işletme hiyerarşik örgüt yapısıyla iç kontrol mekanizması çalıştırdığını öngörse de standartlara uygun bir iç denetime gereken önemin verilmediği gözlemlenmiştir. Örgüt hiyerarşisi içinde birimler arası bilgi alışverişinin objektif bir tutumla değerlendirilmesinde yaşanacak güçlükler olası görünmektedir.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, B. (2010). İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

- Arzova, S.B. (2003). İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Avcıol Basım-Yayın.
- Atmaca, M. ve Yılmaz, B. B. (2011). “Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma”, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, 15-34.
- Baskıcı, Ç. (2015). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 11 (25), 163-180.
- ÇSGB, (2013). *İç Kontrol El Kitabı*, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 3.
- Gülal, Ö. S. (2013). *İç Kontrol Sisteminin ve Bir Otel İşletmesinde Uygulanması; Dedeman Kapadokya Oteli'nde Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi.
- İbiş, C. ve Özgür, Ç. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*, Ankara: Türmob Tesmer Yayın.
- Morris, J. J. (2011). “The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls Over Financial Reporting”, *Journal Of Information Systems*, 25 (1), 129-157.
- Özbirecikli, M. ve Tüm, K. ve Keskin, İ (2015). “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (3), 497-524.
- Selimoğlu, S. K. (2011). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Türedi, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Uçma Uysal, T. (2015). “Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (1), 53-65.
- Uzay, Ş. (2009). *Denetim Süreci ve Aşamaları Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.