

İŞLETME YÖNETİMİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ, İÇ KONTROL, VERİMLİLİK İLİŞKİSİ VE ÖNEMİ

Semra KARACAER

(Yrd. Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi, İşletme Bölüm, 06532, ANKARA)
semra@hacettepe.edu.tr

Nurettin İBRAHİMOĞLU

(Arş. Gör., Gaziantep Üniversitesi, İşletme Bölümü, GAZİANTEP,
Hacettepe Üniversitesi İşletme Bölümü Doktora Öğrencisi)

Özet:

Teknolojide yaşanan gelişmeler, ulusal ve uluslararası rekabetin hızlanması, şirketler için verimliliğin önemini daha da artırmaktadır. Şirketlerin verimliliğinde güvenilir, doğru ve uygun zamanlı bilginin yeri ve önemi yadsınamaz. Böyle bir bilgi ise, muhasebe bilgi sistemi ve etkin bir içkontrolle sağlanabilir. Muhasebe bilgi sistemi; muhasebe ve yönetim organizasyon, iç kontrol, yönetim ile ilgili bilgilerin sağlanması ve bilgi sistemleri gibi disiplinlerle ilişkilidir. Kontrol yönetimin önemli ve kritik bir fonksiyonudur. Kontrol sorunu yönetsel başarısızlığa ve büyük zararlara yol açabilir. Bu makalede, muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol ve verimlilik ilişkisi incelenmektedir.

Abstract:

The Relation among Accounting Information System, Internal Control, and Efficiency in Business Administration and its Importance

Improvements in technology and the acceleration of national and international competition increase the importance of efficiency for organizations. In efficiency of organizations, the impact of dependable, correct and appropriate information cannot be denied. Information like that, can be obtained by accounting information system and efficient

Anahtar Sözcükler: Muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol, verimlilik.

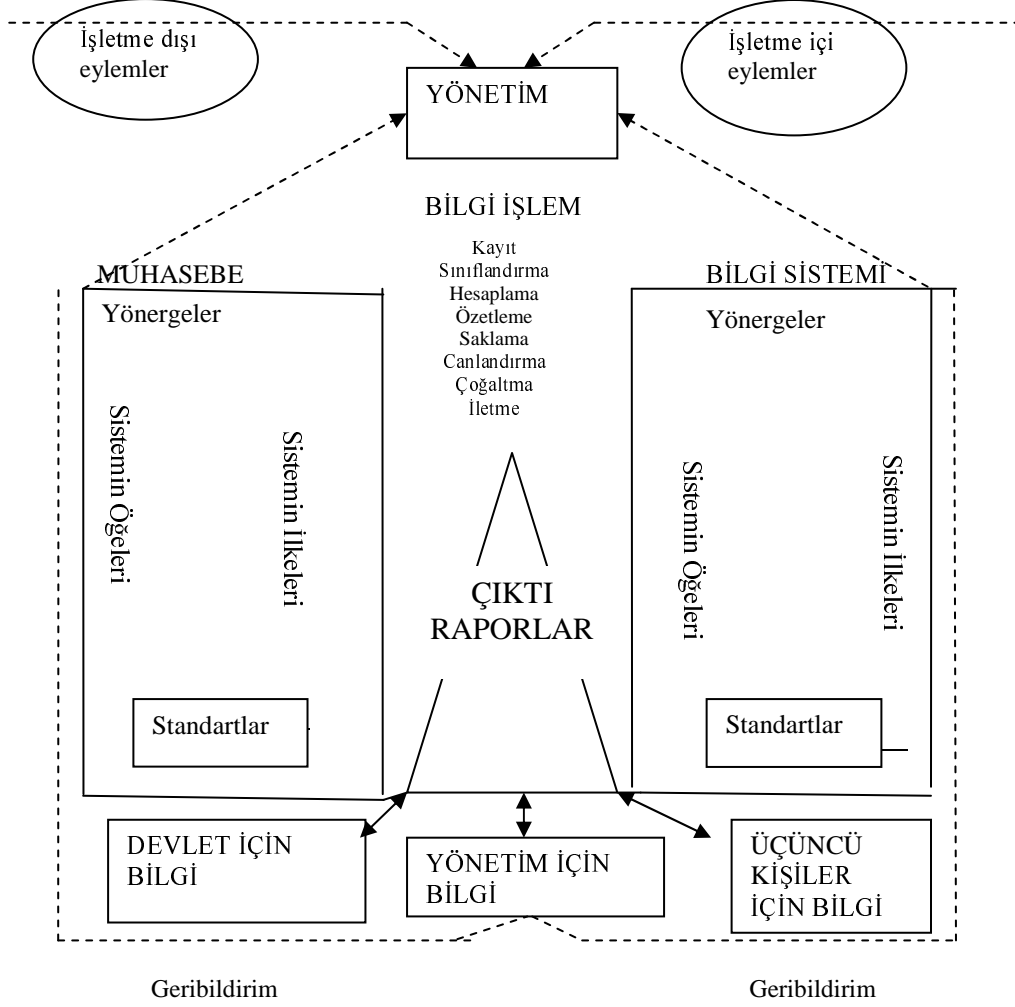
Keywords: Accounting information system, internal control, efficiency.

internal control. Accounting information system is related with disciplines like, accounting, management and organization, internal control, procuring information relating to management and information systems. Control is an important and a critical function in management. Control problem can cause, managerial failures and large scales of loss. In this article, the relationship among accounting information system, internal control and efficiency are examined.

GİRİŞ

Muhasebe bir hizmet fonsiyonudur. Muhasebe işletme içinde ve dışında muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan ve böyle bir bilgiye sahip olmaya yetkili olan kişi veya kurumlara finansal bilgi sağlamaktadır. Genel anlamda sistem ise, bir amaca ulaşmak için girdiyi çıktıya dönüştüren birbirleriyle ilgili olan parçaların bir grubudur. Muhasebe bilgi sistemi de iç ve dış kullanıcıların amaçlarını karşılamak için ham bilgiyi finansal bilgiye dönüştüren parçaların bir grubudur. Bu nedenle muhasebe bir bilgi sistemidir.

Muhasebe bilgi sistemi, genel ve maliyet muhasebesi gibi geleneksel muhasebeleri de içeren geniş bir kavramdır. Yönetim bilgi sistemlerinin en eski sistemi muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemini iyi bir şekilde kurmuş işletmelerin, mali yapısı hakkında daha sağlıklı bilgiler elde etmeleri mümkündür. Muhasebe bilgi sisteminde veriler, bilgisayara işlenerek anlamlı birer mali bilgi haline dönüşmektedir. Bu bilgiler işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kişi ve kurumlara aktarılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletme fonksiyonu içerisinde önemli bir yere sahiptir. İşletme yöneticileri ileriye dönük karar almada muhasebe bilgi sisteminin verilerinden faydalanmaktadırlar. Şekil 1.'de muhasebe bilgi sisteminin temel yapısı görülmektedir.



Şekil 1. Muhasebe Bilgi Sistemi (Sürmeli, 1995: 38)

İyi bir yönetim için zamanlı ve doğru bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. İsbetli kararlar ancak doğru, zamanlı ve hızlı elde edilen bilgilerle verilebilir. Zamanlı, anlamlı ve ilgili bilgiler, yönetim tarafından işletmenin faaliyetlerinin izlenmesinde, örgütlenme, planlama ve kontrol gibi temel işlevlerin yerine getirilmesinde çok önemli rol üstlenir. Yönetimin bilgiyi elde etmeden, geleceğe dönük karar vermesi, planlar oluşturması, uygulaması ve kontrol etmesi olanağı yoktur.

Muhasebe bilgi sisteminin, doğrudan yönetimin iç bilgi ihtiyacını karşılamaya, işletme faaliyetlerini ölçme ve kontrol etmeye yönelik bilgi üretme işlevleri yanında, işletme dışındaki tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bilgi üretme işlevi de vardır. İşletmelere ilginin temel nedeni ekonomik çıkarlardır. İlgili taraflar kendi çıkarlarını korumak açısından işletmeler hakkında doğru, güvenilir, anlamlı, ilgili, bilgilere zamanında sahip olma ihtiyacı içindedirler. İşletme içerisinde bilgiyi işleyenler hedeflerini belirlerken alacakları kararlarda, stratejilerde muhasebe bilgilerini kullanırlar (Bodnar ve Hopwood, 1998: 1-3).

Bilgi ekonomisi kavramı ile birlikte işletmeler insan kaynağına da hakettiği önemin verilmesi gerektiğinin farkına varmışlardır. Bir işletmenin rekabet gücünü artırmak için insan kaynağı ile ilgili tüm kararlarda hata olasılığını en aza indirmesi gerekecektir (Selimoğlu, 2001: 2).

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ile bilgiyi üretme ve bilgiyi kullanacaklara rapor olarak sunmak amacıyla yapılan, birbirleriyle ilişkili öğeler bütünüdür (Kardeş, 1996: 5).

Günümüzde işletmeler muhasebe sistemlerini hızla değişen bilgi kaynaklarına göre ve onları yönetecek insanları dikkate alarak oluşturmalıdır. Bundan dolayı, muhasebe bilgi sistemi güvenilir, gerçekçi tahminlemeye yönelik muhasebe bilgisi elde etmek için gerekli görülmektedir.

İç kontrol ise varlıkların güvenilirliğini ve garantisini sağlama, finansal düzenlemelerin etkinliğini gerçekleştirme, kişisel ve yönetim açısından bu işlemlerin süreçlendirilmesi işidir.

Günümüzde globalleşme, işletmelerin faaliyetlerinin ulusal pazarları aşması, işletmelerin büyümesi, rekabetin giderek hızlanması verimlilik kavramının önemini artırmaktadır. Verimlilik de kaynakların iyi bir şekilde kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Kaynakların etkin kullanımı ise muhasebe bilgilerinin önemini artırmaktadır. Yönetim kararlarında uygun ve zamanlı bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Böyle bilgi etkin bir muhasebe sistemi ve iç kontrolle sağlanabilir. Özet olarak, muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol ve verimlilik arasında etkileşimsel bir ilişki vardır.

1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevi ve Unsurları

Bir organizasyonda muhasebe bilgi sistemi üç önemli işlevi yerine getirmektedir (Parlakkaya ve Tekin, 2002: 676). Bunlar;

- i) Faaliyetler ve işlemler hakkındaki verileri toplamak ve kayıt etmek,
- ii) Planlama, uygulama ve kontrol faaliyetleri için karar vermede kullanılmak üzere veriyi işleyerek bilgiye dönüştürmek,
- iii) Organizasyon varlıklarını korumak için gerekli kontrolleri sağlamaktır. Bu kontroller, ihtiyaç duyulduğu zaman doğru ve güvenilir verilere ulaşılmasını sağlamaktadır.

Muhasebe sistemi, insanlar, süreçler ve bilgi teknolojisinden oluşmaktadır (Romeny ve Steinbart, 2000: 2). Diğer bir ifade ile muhasebe bilgi sisteminin öğeleri; insan, haberleşme araçları, donanım ve raporlardan oluşur. Bilgi teknolojisi, yazılım ve donanım ürünleri, bilgi üretim sistemleri ve bu sistemlerin geliştirilmesi yönetim süreçlerinin otomasyonu gibi terimler ve faaliyetleri içermektedir (Parlakkaya ve Tekin, 2002: 677). Bu öğeler muhasebe bilgi sisteminin işlevini görmesi için sisteme işlerlik kazandıran unsurlar olmaktadır.

1.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Kuruluş ve Geliştirme İlkeleri

Muhasebe bilgi sisteminin kurulum aşamasında ve yeni bir muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesi, yeniden yapılandırılmasında bazı ilkeler vardır. Muhasebe bilgi sisteminin tam anlamı ile girdi- işlem- çıktı akışının sağlanabilmesi için bu ilkeleri göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu ilkeleri sadece yukarıdakiler ile sınırlamak mümkün değildir. Gelişen teknoloji ve ekonomi karşısında yeni ilkeler de ilave edilebilir. Muhasebe bilgi sisteminin geliştirme ilkeleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Sürmeli, 1995: 68):

- i) Uygun Maliyet İlkesi
- ii) Raporlama İlkesi,
- iii) İnsan Etkeni İlkesi,
- iv) Örgüt Yapısı İlkesi,
- v) Esnek Olma İlkesi,
- vi) Açık ve Anlaşılır Olma İlkesi,
- vii) Veri Biriktirme ve İşleme İlkesi

i) Uygun Maliyet İlkesi

Bilginin elde edilmesi için katlanılan fedakarlık, bilgiyi kullanacak kişiye sağlanacak marjinal faydayı aşmamalıdır. Muhasebe bilgi sisteminin, yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri en uygun maliyetle karşılaması gerekmektedir.

ii) Raporlama İlkesi

Muhasebe bilgi sistemi, kişinin davranışlarını ve kararlarını etkileyecek bilgilerden oluşmaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminde üretilen raporların, üçüncü kişilerin açık ve net olarak anlayacakları şekilde hazırlanması gerekmektedir. Sistemi oluşturan bilgilerin karar aracı olması ya da alınan kararların tümü ile değiştirilecek nitelikte olması, geri bildirim sistemin varlığına bağlıdır. Muhasebe bilgi sisteminde raporun amacı, gerçekleşen mali olayları izlemek ve sonuçlandırmaktır.

iii) İnsan Etkeni İlkesi

Kişinin, karmaşık olaylar karşısında etkin ve başarılı karar alması, kullanılabilir bilgilerin niteliğine bağlıdır. Bunun yanında kişinin algılama yeteneği ve tecrübesi bu bilgilerden yararlanma derecesini kısıtlamaktadır. Sistemin insanlar tarafından uygulanacak olması, kurulan sistemin kullanacak kişiler ile bağdaşmasını zorunlu kılmaktadır.

iv) Örgüt Yapısı İlkesi

Muhasebe bilgi sistemi, özellikle sınırları belirlenmiş, yetki ve sorumluluk alanları, yetki ve sınırları belirlenmiş organizasyon yapısı içerisinde daha etkili olmaktadır. Organizasyon, muhasebe bilgi sisteminin ihtiyaç duyduğu bilgi akışını, zamanlı ve doğru olarak sağlamalıdır.

v) Esnek Olma İlkesi

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin gelişmesine ve sürekliliğine bağlı olarak, işletme dinamiğinin devamını sağlayacak ve geliştirecek bilgileri oluşturmalıdır. İşletme, içinde birbirine bağlı sistemler arasında uyum ve ilişki sağlayacak esnek bilgileri sağlamalıdır.

vi) Açık ve Anlaşılabilir Olma İlkesi

Muhasebe bilgi sistemi, sistemin sağladığı bilgilerden tüm kullanıcıların güvenilirliğini sağlaması gerekmektedir. Bilgiyi kullanacak kişiler, kendi gözlemleri yerine sistemin sağlayacağı bilgilere dayanarak işlem yapmalıdır. Bu şekilde sistemin oluşturacağı bilgiler, hataları azaltmalı, varlıkların ve kaynakların etkin yönetimini sağlamalı ve uygunsuz davranışları ortadan kaldırmalıdır.

vii) Veri Biriktirme ve İşleme İlkesi

Muhasebe bilgi sistemi, faaliyet kademelerinin etkinliğinin ayrıntılı olarak izlenmesini sunmalıdır. Muhasebe bilgi sistemi, anlaşılabilir, sürekli ve dengeli bilgileri düzenleyip, sınıflandırarak yönetimin planlama ve kontrol işlevini yerine getirmesini sağlayacak bilgileri sağlamalıdır. Muhasebe bilgi sisteminin temelinde finansal olayların kayıtlanması ve kontrol edilmesi yatmaktadır (Page ve Hooper, 1987: 311). Muhasebe bilgi sisteminin verimliliği artırmak için iç kontrolle desteklenmesi gerekir .

2. İÇ KONTROL VE MUHASEBE

2.1. İç Kontrolün Tanımı

İç Denetçiler Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından Haziran 1999'da onaylanmış olan iç kontrol tanımına göre; iç kontrol, bir işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış bağımsız ve nesnel bir sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır(www.tide.org.tr). Bununla birlikte, bazı kişiler müşavirlik veya danışmanlığın bir işletmede iç kontrolün asıl işlevi yanında tali bir yere sahip olduğu görüşündedir. İç kontrol varlıklarının güvenilirliğini ve garantisini sağlamak, finansal düzenlemelerin etkinliğini gerçekleştirmek, kişisel ve yönetim açısından bu işlemlerin süreçlendirilmesi işidir.

İç Kontrolün "Bekçilik" Görevi

Kimileri, iç kontrolcülerin gözetim otoritelerine bilgi açıklama yetki ve sorumluluğunu taşıması gerektiğini ileri sürmekte, kimileri ise bu "bekçilik" görevinin, yönetim ile iç denetçi arasında güvene dayanan ilişkiyi zayıflatacağını savunmaktadır. Bununla birlikte, genellikle denetim mevzuatında, iç denetçilere denetim sonuçlarını, bulgularını, görüşlerini ve diğer konuları, kuruluş dışındaki kişilerin dikkatine sunmaksızın rapor etmelerini sağlayan yeterli mekanizmaların bulunmasının iyi bir uygulama olduğu düşünülmektedir. Bu mekanizmalar uygun yönetim kademesine, yönetim kuruluna veya varsa denetim komitesine rapor sunulmasını içermektedir. Raporun hazırlanması ve sunulmasında yönetime faydalı olabilmesi için etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için (Yılancı, 2001: 41):

- i) Finansal verilerin kayıtlanması
- ii) Raporlanması
- iii) Amaçların belirlenmesi gerekir.

Kontrol, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili önceden oluşturulmuş ilkelere uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları bu bilgilerle ilgili olanlara bildirmek amacıyla objektif olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir .

İç kontrol görevi, çeşitli hata, düzensizlik ve hileleri ortaya çıkarmada önemli bir yer tutmaktadır (Bozkurt, 2000: 3)

İç kontrol, örgütlerin karlılık ve aralarında ilişkili oldukları iç ve dış çevre ile ilgili bir kavramdır. Yetersiz iç kontrol yönetsel tepkileri bozmakta ve çalışanların buldukları yöne doğru hareket etmelerini engellemektedir (Duncan, 1999: 143). İç kontrolün, iktisadi kontrolün özel bir türü olarak temel bir fonksiyon gördüğü belirtilmektedir. İç kontrol organizasyondaki başka kontrol sistemlerinin üstünde bir kontrol sistemi olarak çalışmaktadır. Bilgileri doğrulamak, tasdik ettirmek, değerlendirmek ve yönetime sunmak iç kontrolün alt fonksiyonları olmaktadır. İç kontrolün amacını ve fonksiyonunu yerine getirebilmesi için üç durum belirlenmelidir. Bunlar; bağımsızlık, örgütsel statü ve objektifliktir (Chun, 1997: 247).

Küçük şirketlerin muhasebe raporları ele alındığında özel durumlar ortaya çıkmaktadır. Burada iç kontrol sistemi bir dereceye kadar sınırlı bir etki göstermektedir (Woolf, 1997: 248) Bunun nedeni ise aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- i) Tek bir kişi tarafından finansal yönetim ve muhasebe sistemi kontrol altına alınabilmektedir.
- ii) Çalışanların az sayıda olmalarından dolayı iç kontrol sınırlı olmaktadır.

“Comitte of Sponsoring Organizations” (COSO) tarafından 1992 yılında yayınlanan “Internal control Integrated Framework” isimli raporda; iç kontrol, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğine makul bir güvence sağlayan işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yürürlüğe konulan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Aldridge ve Colbert, 1994: 21). İç kontrolle amaçlanan 3 hedeften sözedilebilir, bunlar (Yılancı, 2001: 38);

- i) Verimli ve etkin faaliyet
- ii) Güvenilir finansal raporlama
- iii) Yasa ve düzenlemelere tam uyumdur.

İç kontrolün önemi denetim standartlarında da vurgulanmaktadır. 80 Nolu (Statement on Auditing Standarts, No.80) denetim standardında, kontrolün öneminin artışıyla birlikte teknolojik değişmelerin denetimin önemini artırdığı, yönetici ve muhasebecilerin iç kontrole daha çok önem verdikleri ifade edilmektedir(Rezaee ve Reinstein, 1998: 466).

2.2. İç Kontrol ve Denetim İlişkisi

Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standardı iç kontrolü ele almaktadır Bu standarda göre; “denetim işlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi, değerlendirilmesi yapılmalıdır.” İç kontrol sisteminin kurulmasından ve yürütülmesinden işletme yönetimi sorumludur (Güredin, 2000: 165). Victor Z. Brink’e göre iç kontrol, etkin bilgi ulaşımına olanak tanıyan iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir(Uzay, 1999: 7).

İç kontrol standarda (AIS:Internal Control Standarts) göre üç önemli süreci içermektedir :

- i) Bilgi süreçleri,
- ii) Finans yapısının güvenilirliği,
- iii) Varlıkların korunması.

İç kontrol, organizasyonun planlanmasında ve eşit derecede yöntemlerin sağlanmasında ve varlıkları korumada, güvenilir bir muhasebe bilgisi oluşturmada, üretim verimliliğini sağlamada, yönetim politikalarıyla birlikte işleyen bir süreçtir (AICPA committee on accounting Procedure, 1949).

Uluslararası muhasebeciler federasyonunun(International Federation of accountants:IFAC) üyesi olan ülkelerin uyacakları denetim standartlarının ana grup ve alt konu başlıkları belirlenmiştir. Bu başlıklarda iç kontrol kod ve kalemleri de aşağıdaki gibi gösterilmektedir (Kavut, 2000: 18-19).

200-229 Sorumluluklar

- 200 Finansal Tabloların Denetimi ve amacı
- 210 Denetim Anlaşma Mektubu
- 220 Denetim Çalışmasının kalite Kontrolü
- 230 Denetim Çalışma Kağıtları
- 240 Hatalar ve Yolsuzluklar
- 250 Finansal Tabloların denetiminde Kanunlar ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması ile ilgili konular

300-399 Planlama

- 300 Denetim planlaması
- 310 Denetlenecek işletme hakkında bilgi toplanması
- 320 Denetim planlamasında önemlilik faktörü ve denetime olan etkisi

400-499 İç Kontrol sistemi

- 400 İç kontrol sistemi ve denetim riskinin değerlendirilmesi
- 401 Bilgisayarlı bilgi sistemi ortamında denetim
- 402 Hizmet işletmelerinde denetimle ilgili dikkate alınması gereken hususlar

500-599 Denetim kanıtları toplanması

- 500 Denetim kanıtlarının toplanması
- 501 Belirli finansal tablo kalemleri için ilave denetim kanıtı toplanması
- 520 Analitik inceleme prosedürleri
- 530 Denetimde örnekleme yöntemi ve diğer testlerin kullanılması
- 540 Muhasebe tahminlerinin denetimi
- 550 İlgili taraflar ilgili işlemlerin denetimi
- 560 Kapanış tarihinden sonra ortaya çıkan finansal olayların denetimi
- 570 İşletmelerin sürekliliği kavramının kanıt toplama üzerindeki etkisi
- 580 Yönetimin doğruluk bildirisi mektubu

600-699 Denetçilerin çalışmalarından yararlanma

- 700-799 Denetim bulguları ve raporlama
- 700 Denetçi raporunun hazırlanması
- 710 Karşılaştırmalar
- 720 Çalışma kağıtlarındaki diğer bilgiler

800-899 özel amaçlı denetimler

- 810 Özel amaçlı denetim anlaşmaları ile ilgili denetim raporlarının hazırlanması
- 820 Gelecekte olması gereken bir finansal olay ya da olası bir faaliyetle ilgili varsayımlara dayalı finansal bilgilerin incelenmesi
- 900-999 Denetimle ilgili diğer hizmetler

2.3. İç Kontrol Süreci

İç kontrol kavramı ile ilgili olarak American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)'nın denetim yordamları konusunda yayınladığı özel raporda; "iç kontrol, organizasyona ait plan ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir." Denetim ise (Güredin, 2000: 165); ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları, ilgi duyanlara iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren, sistematik bir süreçtir. İç denetçiler bir işletmede daha

çok kurmay görevi görmekte olan, işletme varlıklarını korumak amacıyla inceleme yapan kişilerdir.

Elektronik veri işlem sisteminin en iyi biçimde işlemesi için yetki ve sorumluluklar açıkça belirtilmelidir. İç kontrol için oluşturulacak sisteme güven, yönetsel kontrol veri çıktıları üreten birim tarafından kontrol işlemleri onaylayan, işlemleri hazırlayan ve varlıkların korunmasından sorumlular arasında sağlanan etkili bir işbirliği, iç kontrol sisteminin yürütülmesinde tam olarak sağlanmalıdır.

Bir örgütün çalışanlarınca oluşturulan iç kontrol sistemi aşağıdaki gibi özetlenebilir (Duncan, 1999: 143);

1. İşletme varlıklarını dolandırıcılık, israf, sahtekarlık ve verimsiz kullanma yönünden korumak.
2. Doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarına ulaşmak
3. Şirket kurallarıyla muhasebe politikaları değerlendirilmesini cesaretlendirme.
4. Üretim etkinliğini değerlendirme.

İç kontrol sisteminin yürütülmesinde oluşturulacak yapının kontrol biçimi, yöntemi ve kontrol elemanları, bir prosedür içerisinde standartlaştırılmalıdır. Bu amaçla kamu sektörü alanında iç kontrol sürecini gösteren örnek bir tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1. Kamu Sektöründe İç ve Dış Denetim(Chun, 1997: 249)

Faaliyet	Kontrol tipi	Denetim tipi	Kullanılan Yöntem
İçsel Denetim	Topluluk	Düşünsel denetim	Dış finansal üyelerle Örgütiçi üyeler
Dış denetim	Örgütsel	Operasyonel denetim	
Kamu Sektörü denetimi	Hükümet(devlet)	Finansal ve uygun denetim ekonomi ve etkili denetim program sonuçlarını denetim	Hükümet yetkileri

2.4. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

İç kontrol süreci ve sistemi bir çok açıdan değerlendirilmelidir. Değerlendirmenin amacı, kontrole olan güvenirliliği ortaya koymaktır. Bağımsız denetçiler, iç kontrol sisteminde güvenirliliğine ihtiyaç duydukları

kısımları değerlendirmektedirler. Yönetim ise, muhasebe iç kontrol sisteminin tümünden sorumlu olduğu için, iç kontrolü her açıdan değerlendirmeye gerek duymaktadır.

Muhasebe iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanılan araç ve teknikler (Rahman ve Halladay,1988: 386-387):

- i) İç kontrol değerlendirme formu,
- ii) Yazılı açıklama kağıtları (narrative memorandum),
- iii) İşlem akış şeması
- iv) Kontrol tabloları
- v) Güvenirlilik modeli' dir.

i) İç kontrol değerlendirme formu, muhasebe iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek için bağımsız denetçiler tarafından yönetilmektedir. Bu formda; şirkette bir iç denetim bölümünün olup olmadığı , işlemlerin elle yapılıp yapılmadığı, şirkette bütçe kontrolünün olup olmadığı gibi sorular yer almaktadır.

ii) Yazılı açıklama kağıtları iç kontrolün her aşamasında hazırlanmaktadır. Böylece yöneticiler ve ilgili kişiler sistemin zayıf yönlerinin ve güçlüklerinin farkına varabilmektedir. Bununla birlikte yazılı açıklamalar bir zaman harcamasını gerektirmektedir, ayrıca her zaman sistemin zayıflıklarını ortaya çıkarmayabilir.

iii) İş akış şeması sistemin grafik olarak açıklanmasıdır ve sisteme her açıdan daha yoğunlaşmayı sağlamaktadır. Ancak, bu aşama da zaman unsuru önemli olmaktadır. Kontrole yeterli zaman ayıramamak zayıf noktaların ortaya çıkmasını engelleyebilir.

iv) Kontrol tablosu ise yukarıda bahsedilen değerlendirme tekniklerinin zayıf noktalarını ortadan kaldırılabilmek için önerilmektedir. Tablolar belirlenmiş kontrol amacına ilişkin olan kontrol süreci ile ilgilidir. Tablo kontrol sürecinin güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin bir yargıya varmaya imkan sağlamaktadır. Tablo 2.'de iç kontrolü değerlendirme tablosu örneği görülmektedir.

Tablo 2. İç Kontrol Değerlendirme Tablosu

Kontrol süreci türü, tanımı	İzin verilen bütün satışlar	İzin verilen satış dönemleri	Sipariş faturaları	Satış sipariş kayıtları	Doğrudan satış miktarı	Dönem içinde doğrudan satışlar	Doğrudan satış miktarı kayıtları	Özelenen ve ilan edilen doğrudan satış	Testimi onaylanan mallar	Yetki kayıtları ve giriş formları	Devam eden muhasebe ayrıntıları	Deferli kebir kabul edilen muhasebe devamları
Kredi limitleri yetkilendirme politikası	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>										
Kredi limitlerine ilaveler için kredi yöneticisi tarafından sağlanan özel yetki	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>										
Standart sipariş formlarının kullanımı		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>			
Muhasebe hesapları için standart listelerin kullanımı, fiyatlar, ıskontolar, dönemler, müşteri sayıları		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			
Ayrıntılı sipariş formlarının kontrolü		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			
Günlük girilenlerin gözden geçirilmesi						<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>
Satış dokümanlarının kopyalanması, süreklilik için bağımsız şekilde tamamlamak ve kullanmak			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Faturalama işinin siparişleşme işinden ayrılması			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>			
Satış faturalarını sipariş dokümanları ile birleştirme			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	
Güncelleştirilen dosyalardan önce kabul edilen satış listelerini yazdırmak			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Siparişleme işinin kontrol edilmesi			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			
Eski muhasebe kayıtlarını incelemek, mevcut faturaları kontrol etmek	<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>
Eski ve uygulanmamış ödemeler listesini kontrol etmek			<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>				
Hazırlanan faturalardan önce yazdırılan sipariş formlarının listesini çıkarmak	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Müşteriye maille gönderilen siparişlerin kopyalarının alındığını bildirmek				<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>						<input checked="" type="checkbox"/>	
Programların işlerliğini periyodik olarak test etmek	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Bütün bilgi süreçlerini diğer başka işlevlerden ayrılması	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Fişleme fonksiyonunun diğer işlevlerden ayrılması						<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Ticari taahhütlerin incelenmesi	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				
Kabul edilen muhasebe işleri ile satışın karşılaştırılması						<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>
Sistemi değerlendirme: Sistem kontrol amaçlarını başarmak için yeterli şekilde oluşturulmuş mudur? (Uygun cevabı işaretleyiniz.)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)	No Yes(x)

* (✓) Kontrol sürecinde kısmen veya tamamen başarılı kontrol amaçları

** (☑) Kontrol amacını karşılamak için gerekli olan kontrol süreçleri

*** (✓) ve (☑) İşaretlerinin sayısına bağlı olarak "evet" kelimesini işaretlemek denetçinin yargısına bağlıdır.

Kaynak: James K. Loebbecke ve George R. Zuber, "Evaluation of Internal Control", The Journal of Accountancy (February 1980), s.55.

v) Yukarıda bahsedilen teknikler yargıya dayalıdır. Stratton (1981) muhasebe iç kontrol sisteminin güvenilirliğini değerlendirmek için güvenilirlik modelinin kullanılmasını önermektedir (Rahman ve Halladay, 1988: 387). Bu model duyarlılık analizi kullanılarak, hesap bakiyelerinde iç kontrolün zayıf noktaların değerlendirilmesiyle oluşturulmaktadır.

3. VERİMLİLİK, İÇ KONTROL VE BİLGİ SİSTEMİ İLİŞKİSİ

Muhasebe bilgileri ve iç kontrol sistemi işletme verimliliğini geliştirme sürecinde önemli bir rol üstlenmektedirler. Birbirine bağlı olarak işleyen bu süreçte iç kontrolün sağlanması güvenilir bilgi sistemini sağlarken; güvenilir bilgi sistemi sayesinde verimlilik elde edilmektedir. Verimlilik kaynakların etkin bir şekilde kullanılması olarak tanımlanabilir (Timur, 1984: 9). Etkin bir verimliliğin yürürlüğe girmesi için belli başlı iç kontrol sistemi ilkeleri sözkonusudur (Yılancı, 2001: 41-46). İşletmeler ilkelere uyarak verimlilik artışı hedefine ulaşabilirler. Bu ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1. Görevlerin ayrılması: İşlemlerin yapılması yürütülmesi ve kayıtlanması farklı kişiler tarafından yürütülür. Bu durum iş bölümü ve uzmanlaşma dinamizm, yapılan hatanın bir diğer kişi tarafından kolaylıkla görülebilmesi, hilelerin önlenmesi açısından örgüte verimlilik kazandıracaktır.

2. Yetki ve Onay: Yetkilendirme onay ile işletme politikalarına uygunluk, varlıkların alım satımı, tüketilmesine yönelik işlemlerde yetki sınırlarının aşılmaması ve varlıklarla ilgili zararların asgariye indirilmesi amaçlanmaktadır.

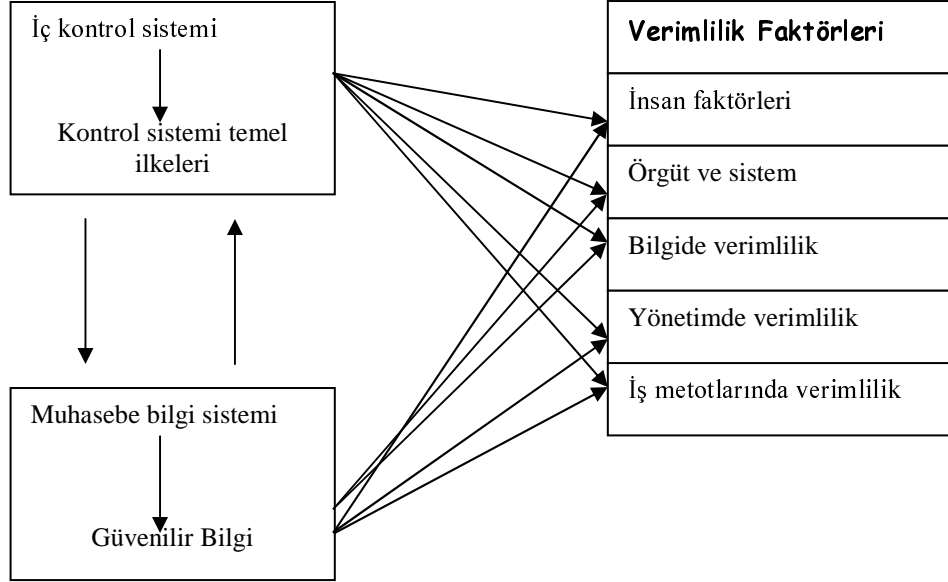
3. Geçerlilik: İşletmedeki işlemlerin belgelendirilmesi suretiyle kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi verimliliği artıracaktır.

4. Eksiksizlik: Bütün bilgi ve belgeler kayıtlanma yoluyla tutulacak dolayısıyla muhasebe bilgi sistemi etkinliği artırılarak gerçek dışı satış, maliyet, gelir kalemleri kolay takip edilebilecektir.

5. Kayıtların uygunluğu: İşlemler hesap, miktar, düzen ve ayrıntılar açısından uygun şekilde kayıtlara geçirilmelidir. Bu durum örgütsel karar alma hızını örgüt politikalarının etkinliğini artıracaktır.

6. Koruma ve karşılaştırma: Hesap ve yardımcı hesapların karşılaştırılmasıyla varlıklar üzerinde kontrolün etkinliğini artıracaktır.

Bu amaçla Şekil 2.'de iç kontrol ve muhasebe bilgi sistemi verimlilik etkileşimi gösterilmektedir.



Şekil 2. İç Kontrol ve Muhasebe Bilgi Sistemi Verimlilik Etkileşim Biçimi (Yılancı, 2001: 42)

Verimlilik bir üretim veya hizmet kuruluşunun ürettiği çıktıya karşılık, girdi ilişkisini inceleyen bir kavramdır.

“Kullanılmayan maddi kaynaklar daima yok olmuş sayılmazlar ama, dikkate alınmayan insani kaynaklar daima yok olmuş sayılırlar”. Bundan dolayı, işletmelerin başarılarının ölçülmesi kaçınılmaz bir durumdur. Hatta belki de işletmenin ana unsuru etkinlik ve verimliliğidir. İşletmelerin etkinliği, verimliliği ve karlılığı; muhasebenin de dikkatle üzerinde durması gereken bir kavramdır (Selimoğlu, 1987). Burada doğal kaynaklarla birlikte insan kaynaklarının verimliliği de önemli olmaktadır.

Amerikan Muhasebeciler birliği insan kaynağı muhasebesi ile ilgili bir tanım yapmıştır. Buna göre; İnsan kaynağı muhasebesi, insan kaynaklarına ait bilgileri belirlemek, ölçmek ve elde edilen verileri işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına iletmek işlevini üstlenen muhasebe işlemleridir.

Kısaca verimlilik üretilen mal ve hizmetlerin; işgücü, sermaye doğal kaynaklar oranına eşittir veya sonucunda oluşur ve bunun önemli bir ayağı da muhasebe bilgi sistemidir. Yönetici vereceği kararlarda bilgiye gereksinim duymaktadır. Bilgi akışı olmadan yönetim fonksiyonlarını yerine getirmek ve

kaynakların etkin kullanımı mümkün olmamaktadır. Yönetici yönetim bilgi sistemini ve muhasebe bilgi sisteminin oluşturmasını sağlamalıdır. Muhasebe bilgi sistemi kontrol sistemi ile birlikte doğru, güvenilir, uygun zamanlı ve makul maliyetle bilgi ürettiği sürece etkin olabilir. Bir işletmede muhasebe bilgi sistemi kurulmamış veya yeterli değil ise, verimliliği ölçmek, gerektiğinde zamanında önlemleri almak ve doğru karar vermek mümkün olmayabilir. Bu nedenle verimlilik ve muhasebe bilgileri arasında kuvvetli bir bağ vardır.

SONUÇ

Bilgi teknolojisi, globalleşme ve ilgili gelişmeler, işletmelerin karar verirken kaliteli bilgiye olan ihtiyaçlarını giderek artırmaktadır. Karar vericiler, ilgili ve güvenilir bilgiye doğru zamanda ve makul bir maliyette sahip olduklarının güvencesine gereksinim duymaktadırlar. Bu güvence ise, işi karar vericiye kaliteli bilgi üretmek olan bağımsız ve profesyonel kişi veya kuruluşlarca ve yönetime amaçlarına ulaşmada yardımcı olmak için oluşturulan muhasebe bilgi sistemi ve iç kontrol ile sağlanabilir.

Muhasebe bilgi sistemi iç kontrol ve verimlilik işletme sistemi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Türkiye’de bağımsız dış denetime tabi olan işletmeler incelenmiş ve bu işletmelerin %25’inden daha azında etkin bir iç kontrol sistemlerinin olduğu belirtilmiştir (Uzay, 1999: 246). Bu orana göre; ülkemizde işletmeler, kaynaklarının daha verimli kullanımını sağlayacak etkin bir muhasebe sistemine ve iç kontrol sistemine sahip olmak için gerekli önlemleri almalıdırlar. Muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgiler yöneticiler tarafından, işletmenin stratejik kararlarında gelecekle ilgili yapılacak önkestirmelerde veri olarak kullanılmaktadır. Ekonomik faaliyetler ile ilgili belli kriterlere uyularak toplanan bilgiler ve kanıtlar sistematik bir değerlendirme sürecinden geçmektedir. Burada iç denetçilere önemli görevler düşmektedir. İşletmeler varlığını sürdürmek, karlılık sağlamak, verimli ve etkin faaliyetlerde bulunmak, güvenilir finansal raporlar düzenlemek, çevresel koşullara etkili bir şekilde uyum sağlamak için muhasebe bilgi sisteminden yararlanmaktadırlar. Özellikle yöneticiler açısından bakıldığında, örgütlenme, planlama ve kontrol faaliyetlerinde muhasebe bilgi sistemi verileri etkin rol oynamaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi ile sistem içerisinde yaşanması olası hata, düzensizlik ve hileler iç kontrol sistemiyle tespit edilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi ve iç kontrol sistemi temel ilkelerinin birlikte üzerinde durduğu konu, işletme verimliliğini artırma çabalarıdır. Burada her türlü doğal kaynağın yanında insan kaynaklarının da verimliliği esastır. Muhasebe bilgi sistemi ve iç kontrol örgütün karlılığını artırmada, örgüte katma değer sağlamada önemli bir işlev görmektedir. İç kontrol bilgi sistemi süreçleri firmanın finansal yapısı ve

varlıklarının korunmasında; yönetim, muhasebe ve bilgi sistemi arasında koordineli olarak faaliyet göstermektedir.

Muhasebe bilgi sisteminin etkinliği, verimliliği, etkililiği bağımsız denetçiler açısından önemli olduğu kadar, işletme için de varlıklarını daha karlı kullanma olanağı sağlayacaktır. Kuvvetli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla işletmenin verimliliğini artıracaktır.

KAYNAKÇA

- Aldridge, R.C. and J.L. Colbert (1994), "Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No. 7, 21-28.
- Bodnar, G. and W. Hopwood. (1998), *Accounting Information Systems*, New Jersey, Prentice Hall.
- Bozkurt, N. (2000), "Analitik İnceleme Prosedürleri ve İç Denetim", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (3)3.
- Chun, C. (1997), "On The Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions", *Managerial Auditing Journal*, 12(4), 247-250.
- Duncan, B. J. (1999), "Internal Control Systems in US Churches: An Examination of the Effects of Church size and Denomination on Systems of Internal Control", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 143.
- Güredin, E. (2000), *Denetim*, Beta Basım Dağıtım A.Ş.10. Baskı İstanbul, 165.
- Kardeş, S. (1996), *Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik bir Araştırma*, SPK Yayını, Mart 29(5).
- Kavut, L. (2000), "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık 2(4), 18-19.
- Loebbecke, J.K. ve George R. Z. (1980), "Evaluation of Internal Control", *The Journal of Accountancy*, February, 55.
- Page, J., Paul H. (1987), *Accounting and Information Systems*, USA, Prentice-Hall International.
- Parlakkaya, R., Abdullah, T. (2002), "Tümleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi", *1. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, Kocaeli.

- Rahman, M., Halladay, M. (1988), *Accounting Information Systems: Principles, Applications and Future Directions*, Prentice- Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Rezaee, Z., Reinstein A. (1998), The Impact of Emerging Information Tecnology on Auditing Managerial Auditing Journal 13(8) , 465–471.
- Romney, M. and Paul J.S. (2000), *Accounting Information Systems*, (8th ed.), Prentince Hall, New Jersey.
- Selimoğlu, S. (2001), *İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliğini Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü*, Anadolu Üniversitesi, İİBF yayını, Eskişehir, 171-2
- Sürmeli, F (1995), *Muhasebe Bilgi sistemi*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Timur, H. (1984), *İş Ölçümü İş Planlaması ve Verimlilik*, TODAİE, Ankara 207, 9.
- Uzay, Ş. (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Haziran, 132, 7-246.
- Woolf, E. (1997), *Auditing Today*, Sixth Edition, Prentice Hall New York.
www.tie.com.tr
- Yılcı, M. (2001), “Muhasebe Bilgi Sistemi İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül, 3(3), 38-41-46.