

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ VE TRAKYA BÖLGESİNDEKİ AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA**Emre Akbulut¹****ÖZET**

Globalleşme ile gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyüdükçe, işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı kalkmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrolü vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de, iç kontrol ortamlarının zayıflığı ve etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmamasıdır.

Ayçiçeği yağı sektörü Türkiye açısından en önemli sektörlerden birisidir. Bunun nedeni ayçiçeği bitkisinden; yağ, yem, boya maddesi, yakıt ve çok az miktarda da olsa sabun yağı elde edilmesidir. Ayçiçek yağı sanayi sayesinde ambalaj, kimya ve yem sanayi de canlılık kazanmaktadır. Yıllık ortalama 900 bin ton ayçiçeği üreten Türkiye, kendine yeterli olmadığı için bu üründe net ithalatçı konumundadır. Toplam 3 milyar dolarlık bitkisel yağ ithalatının yaklaşık üçte birini ayçiçeği oluşturmaktadır.

Bu çalışma ile Trakya Bölgesinde Ayçiçek yağı sektöründeki mevcut iç kontrol sistemlerinin durumunun tespit edilmesi amaçlanmıştır, bu amaçla dünyada geliştirilen etkin iç kontrol yapıları ve iç kontrol kullanım zorunluluğuna ilişkin mevzuatlar incelenmiştir, etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede ne şekilde kurulacağı ve iç kontrolün etkinliğini ölçmek ve bu sektörde iç kontrole verilen önemi tespit etmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi, Ayçiçek Yağı Sektörü, Türkiye.

ABSTRACT

As business grow physically with the effect of economic relation growing as a result of globalization, transactions formed by business activities; the complexity and the multitude of its numbers have removed the opportunity of checking directly the business activities for business management. So; the need of correct and reliable information that has arisen makes internal control indispensable. Accounting scandals and irregularities experienced in recent years have shaken the confidence related business management and independent audit firms. One of the fundamental reasons of this situation that forms negativity in term of the business and the parties related to business is that an effective internal control system does not exist and the weakness of internal control environment.

Sunflower oil industry sector is one of the most important sectors for Turkey. The reason of this is that the plant of sunflower is benefited for producing oil; fodder, paint substance, fuel even in little numbers but soap oil. Thanks to the sunflower oil industry; packing, chemistry and fodder industry gain vitality. Producing 900 thousands tone of sunflower, Turkey is in a position of net importer of that product because of the fact that sunflower is not enough for the country. Sunflower composes approximately one third of total 3 billion dollar of vegetal oil imports.

With this study, it is aimed to determine the situation of present internal control systems on sunflower oil industry sector in Thrace Region. With this aim; regulations related to active internal control structures developed in the world and necessity of using internal control have been examined. Questionnaire study has been done with the aim of examining in what way an active internal control system will be established

¹ Öğr.Gör.,Kırklareli Üniversitesi,emreakbulut@kirklareli.edu.tr

in a business, evaluating the activity of internal control and determining how much importance is being given to the internal control by this sector.

Key Words: Internal Control, Internal Control System, Sunflower Oil Sector, Turkey.

GİRİŞ

Ekonomik teknolojik gelişmeler sonucunda birçok işletmenin bünyesinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinde karmaşıklığın artması, işlem sayısının çoğalması, aktiflerin korunması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için zorunluluk haline gelmiştir. Söz konusu bu zorunluluk, işletmeleri iç kontrol sistemini kurmaya yöneltmiştir.

İşletme yönetimi kontrol temeline dayalı bir örgüt yapısı ile hedeflerine ulaşabilir. Bu hedeflere ulaşabilmek için işletme yönetimi; iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulması, görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi, yeterli sayı ve kalitede personel varlığı, uygun çalışma politika ve yöntemlerinin uygulanması gibi uygulamaları hayata geçirebilir. Bu uygulamaların tamamı iç kontrol sistemini oluşturur (Uzay,1999;15).

İşletme faaliyetlerinin verimli bir şekilde yerine getirilmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin bir güvence oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmaması varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilir (Aksoy,2007;217, Durmuş ve Taş, 2008;49).

Bu çalışmada ayçiçek yağı işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmektedir. Çalışmada, Trakya bölgesindeki ayçiçek yağı işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliği ölçülmekte ve iç kontrol prosedürlerinin ayçiçek yağı sanayi işletmelerinde etkin kullanımı açısından tavsiyelerde bulunulmaktadır. ayçiçek yağı işletmelerinde iç kontrol sisteminin uygulama durumu araştırılarak anket uygulaması yapılmakta ve yapılan araştırma hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır.

1. Bir Sistem Olarak İç Kontrol

İşletme yönetimi işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken, bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne denli büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir(Kaval, 2005: 121).

1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Yönetim Açısından Önemi

Zaman içinde işletme yapısı ve faaliyetlerinde olduğu gibi yönetim fonksiyonlarından beşincisi olan "kontrol" fonksiyonunun yürütülmesinde de bazı değişiklikler olmuştur. Bu değişim neticesinde kontrol; birkaç kişi yerine profesyonel bir ekip tarafından gerçekleştirilen, sınırlı sayı yerine belirli periyotlarda defalarca tekrarlanan bir süreç haline almış ve kontrol işleve, işletme içerisinde oluşturulmuş "iç kontrol sistemleri" vasıtası ile yerine getirilir olmuştur (Tuan ve Memiş, 2007: 89).

Özellikle 1940' lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamış. Tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür (Ataman vd., 2001: 60). İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve yürütülerek giderilebilir (Aksoy, 2005: 139).

İç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve/veya diğer personeli tarafından belirli amaçların başarılı bir şekilde yerine getirilmesi için uygulanan bir yoldur (Bishop, 1991: 118). İç kontrol sistemi ise işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi, hata, hile ve noksanlıkların engellenebilmesi için işletme yönetimi tarafından belirlenen uyulması gerekli kurallar bütünüdür (Aslan, 2003: 15).

Daha geniş tanımıyla iç kontrol sistemi; güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılması, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve

önlenmesi, varlıkların korunması, yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması da dahil olmak üzere yürütülmesine, işletme yönetimi tarafından saptanmış amaçlara ulaşılmasına yardımcı olmak için yönetim tarafından kabul edilen tüm politika ve prosedürlerdir (Kavut, 2000: 16).

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumluluklarını belirlemekte, hata ve hile yapmaları önlemekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir. Her şey belirli bir düzen içinde yapılmaktadır. Böylece faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır. Kurulan bilgi ve belge akış sistemi içinde her şey zamanında kayda geçmekte, kayda geçenlerin doğruluğu kontrol edilmekte, bunlar üst yönetime özetlenerek raporlanmaktadır. Raporlanan bilgiler alması gereken/gerçekleşen karşılaştırmasına olanak sağlamakta, böylece yöneticiler işletmede olumsuz gelişmelere veya verimsizliklere zamanında müdahale olanağını bulabilmektedirler (Demirel, 2007: 50).

Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arası koordinasyonun sağlandığı, bir başka deyişle iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde söz konusu bu sistemin etkinlik derecesinin ve işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi de önem taşımaktadır. Günümüzde artık, iç kontrolün, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç oluşturduğu benimsenmektedir (Aksoy, 2005: 139-140). İç kontrol sisteminin bir işletmede var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, suiistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşamamasıdır (www.denetimnet.net).

İşletmelerin neden iç kontrol sistemini bünyelerinde oluşturmak istedikleri sorusunu cevapladığımız zaman iç kontrol sisteminin işletmeye sağlamış olduğu dört fayda dikkatimizi çekmektedir. Bunlar (Öndeş, 2000: 82):

- Üst yönetim, belirlediği temel amaçlara ulaşmak için eğer çalışanlarının, izlenecek politikaya ve kurallara paralel davrandıklarını belirlemek istiyorsa, iç kontrol sistemi kurmalıdır.
- Üst yönetim, eğer faaliyetlerin hem etkili hem de verimli olmasını arzu ediyorsa, güvenilir bilgilerin üretilmesine ihtiyaç vardır. İşletmede güvenilir bilgilerin elde edilmesi de ancak iç kontrol sistemiyle mümkündür.
- Üst yönetim, eğer faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az seviyede olmasını arzu ediyorsa, bu iç kontrol sistemi ile elde edebilecektir.
- Üst yönetim, eğer işletmede bulunan fiziki varlıkların çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korumak istiyorsa, iç kontrol sistemini kurması gerekmektedir.

İşletmeler büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi artmaktadır. Üst düzey yöneticilerin işletme faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma olanakları azalmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması önem arz etmektedir (Aktaş, 2005: 3).

Bu önem iç kontrol sisteminin amacından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. İşletme varlıklarının korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğu ve verimliliğin artırılmasına destek olur. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetsel ve muhasebesel kontrol sağlar. Yönetimsel iç kontrol; faaliyet raporları, istatistikler, eğitim programları, analizler, kalite kontrolleri ve aksiyon planlarından oluşur. Muhasebede kontroller ise, belirlenen yetkiler dahilinde yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilmesine yöneliktir (Dabbağoğlu, 2007: 160-161).

Sonuç olarak iç kontrol sistemi hakkındaki bilgi; işletmenin devamlılığı, yönetimin, hissedarların, denetçilerin ve dolayısıyla toplumun menfaati için temel bir zorunluluk haline gelmiştir (William, 2000: 83).

1.2. İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri

Bu temel özellikler iç kontrole ilişkin standartların düzenlenmesinde ve uygulanmasında temel çerçeve oluşturmasına yardımcı olacaktır. Bu özellikleri üç başlık altında toplayabiliriz (Özeren, 2002: 2-4; Korkut, 2004: 6-7):

-İç kontrol faaliyetlerin sürekli bir parçasıdır.

İç kontrol sadece tekil bir olay değil, işlemler sırasında oluşan aktiviteler serisidir. İç kontrol, kuruluşun içinde ayrı bir yapıdan çok, yönetimin işlemleri düzenleme ve yönlendirmede kullandığı sistemin gerekli parçalarından biri olarak bilinmelidir. İç kontrol hedeflere ulaşmak ve işlerin yürütülmesini sağlamak için kuruluşun yapısının bir parçası olarak düzenlenmiş yönetim kontrolüdür.

-İç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir.

İç kontrolün işlemlerini sağlayan çalışanlardır. Başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu da yöneticilerdedir. Yönetim, hedefleri belirler, kontrol mekanizmalarını oluşturur, faaliyetleri uygulamaya koyar ve kontrolleri izleyip değerlendirir. Bununla birlikte kuruluştaki tüm çalışanlar bu aşamaların oluşmasında ve uygulamasında önemli rol oynarlar.

-İç kontrol kesin çözümler değil, mantıklı çözümler sunar.

Yönetim iç kontrolü maliyet ve faydaları ile bağlantılı olarak tasarlamalı ve uygulamalıdır. İç kontrol, ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, tüm hedeflerin gerçekleşeceğine dair kesin çözümler sunmaz. Kontrol dışındaki faktörler veya yönetimin etkisi kurumun amaçlarına ulaşmasını etkileyebilir. İnsan hatası, karar ya da yorum hataları ve kontrolü atlatma çabaları kurum hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilir. Bu nedenle, iç kontroller uygulandıkları her alanda kuruluş amaçlarını gerçekleştirmenin kesin değil mantıklı ve olası çözümlerini sunarlar.

1.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri olarak adlandırılmaktadır. Bu konu ile ilgili olan Uluslararası Denetim Standartlarından "400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol" standardı iç kontrol sistemi unsurlarını "muhasabe sistemi", "kontrol ortamı" ve "kontrol prosedürleri" olmak üzere üçlü bir ayrımla incelemiştir (Lorton, 2005: 18; Kaval, 2007: 125). Nitekim bu standarttan sonra iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO (the Committee on Sponsoring Organizations) tarafından konu daha geniş kapsamlı incelenmiş ve aşağıdaki beş bileşen belirlenmiştir (Tarantino, 2005: 38-39; Kaval, 2007: 125):

- Kontrol Ortamı (Kontrol Çevresi)
- Risk Değerlendirmesi (Risk Belirlemesi)
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri (Kontrol Faaliyetleri)
- İzleme (Sistemin Gözetimi)



Sekil 1. COSO İç Kontrol Bileşenleri

Kaynak: Muthukrishnan, 2004: 2 ; Yılcı, 2006: 34 ; Pickett, 2005: 90

Coso, İç kontrol bileşenlerini Şekil 1.' deki gibi bir piramitle şematize etmiştir. Şekilde de görüldüğü gibi, kontrol ortamı işletme çalışanlarının eylemleri yürütmeye ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmeye bir atmosfer vazifesi görmektedir. Kontrol ortamı, aynı zamanda diğer bileşenler için bir temel teşkil etmektedir. Diğer bir ifade ile diğer bileşenleri şemsiyesi altında toplamaktadır (Erdoğan, 2006: 86). Bu ortam içerisinde yönetim, özel amaçlarına ulaşmadaki risklerini belirler. Kontrol faaliyetleri, risklerle ilgili yönetimin emirlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli (zorunlu) uygulamalardır. Bu faaliyetler yapılırken, aynı zamanda ilgili bilgilerin toplanması ve örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekir. En üst bileşen olarak, tüm süreç izlenmeli ve koşullara göre gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Yılcı, 2006: 34). Bu bileşenler, bir işletmedeki yönetimin çalışma tarzından kaynaklanırlar ve yönetim süreçleriyle bütünlük durumdadırlar (Yılcı, 2006: 33).

Bu beş bileşen, her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Ancak yine de işletmeden işletmeye değişen bazı noktalar göz önünde tutulmalıdır (Erdoğan, 2006: 86-87).

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin örgütsel ve sahiplikle ilgili karakteristikleri,
- İşletmenin faaliyet yapısı,
- İşletmenin işlemlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı,
- Yasal ve düzenleyici zorunluluklar,
- İşletmenin iç kontrolünün parçası olan hizmet organizasyonlarının kullanımını içeren sistemlerin yapısı ve karmaşıklığı.

Söz konusu bu faktörler de dikkate alınarak iç kontrol sisteminin unsurlarının aşağıdaki gibi incelenmesi mümkündür.

1.3.1. Kontrol Ortamı (Kontrol Çevresi)

Kontrol ortamı bir işlem grubuna özgü politika ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan çeşitli faktörlerin tümüdür (Çatak, 2005: 2). IFAC (The International Federation of Accountants) bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)' nun UDS (Uluslararası Denetim Standardı)-400' de yer alan tanımına göre kontrol ortamı, iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içindeki önemlilik derecesidir. Kontrol ortamı belirli kontrol prosedürlerinin etkinliği hususunda önem arz eder. Güçlü bir kontrol ortamı, örneğin, sıkı bütçe kontrolleri ve etkin bir iç denetim fonksiyonu, belirli kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkinleştirebilir. Ancak güçlü bir kontrol ortamı tek başına iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamaz (IFAC, 2004: 359; TÜDESK, 2004: 4-5).

Kontrol ortamı bir organizasyonun istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulmuştur ve insanların kontrol bilincini etkilemektedir (Frazier ve Spradling, 1996: 2). Bu yönetimce kabul edilmiş davranış şekillerinin, belirlenen standartlara yöntemlere uyumu sağlama konusundaki istekliliğin ve işletme kültürünün herkesçe anlaşılmasını sağlayacak iletişimin varlığını gerektirir (Azaltun, 1999: 20-21). Kontrol ortamı işletme yönetim kurulu ve yönetimin işletme için kontrolün önemine bağlılığını ve genel duyarlılığını yansıtır (Çatak, 2005: 2; Azaltun, 1999: 21). Başka bir deyişle, yönetim tarafından kontrol bilincinin yerleştirilmesidir.

1.3.2. Risk Değerlendirmesi

Risk kavramı; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkilemesidir. Başka bir ifade ile işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulanmasını engelleyen olay ve davranışlar şeklinde ifade edilebilir (Demirbaş, 2005: 177).

Risk değerlendirme, iç kontrolün yeterli bir kontrol sağlayıp sağlamadığını belirlemek için kullanılan bir süreçtir. Buradaki yeterli kavramı kontroller, ihtiyatlı bir kişinin hem riskleri hem de maliyetini beraberce hesaba almak anlamına gelmektedir. Denetçinin amacı önceden belirlenmiş tehditlerin analizini yapmaktır. Tehditlerin sıralaması yapılırken, oluşma olasılığı, parasal kayıplar, işletmeye olan potansiyel zararı göz

önüne alınmalıdır. Bu sıralama bize hangi riskin daha fazla tehdit içerdiğini gösterir (Egerdahl, 1995: 38). Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir (Demirbaş, 2005: 169).

İç kontrol sisteminin diğer bir bileşeni olan risk değerlendirmesinde, riskleri minimize eden her işletmenin, faaliyetlerini belirli bir uyum içerisinde yerine getirmesi için pazarlama, finansman ve diğer konularla ilgili amaçlara ulaşmasında etkin bir yönetim mekanizmasının rolü yadsınamaz (Watchorn, 2005: 12).

1.3.3. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, karar vericilerin ihtiyaç duyduğu işletme ile ilgili bilginin belirlenmesi, işlenmesi ve iletilmesi anlamında kullanılmaktadır (Azaltun, 1999: 30). Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak işe yarar bilgiler tanımlanmalı, toplanmalı ve iletilmelidir. Bilgi sistemleri işletmenin yönetilmesine ve kontrolüne imkân veren faaliyetle ve finansal durumla ilgili bilgileri içeren raporlar üretirler. Dolayısıyla sadece işletme içinde toplanan veriyle değil dışsal raporlama ve karar alıcılar için gerekli olan dış olaylar, faaliyetler ve koşullarla ilgili bilgilerle de ilgilenirler (Yurtsever, 2008: 32).

İlgili bilginin, tanımlanması ele geçirilmesi ve bir form ve süre içerisinde, insanların, sorumluluklarını başarıyla yerine getirmelerini sağlamak için aktarılması gerekir. Bilgi sistemleri işlemsel, finansal ve uyumlu ilgili bilgi içeren raporlar üretir. Sadece içten üretilen veri ile ilgilenmez, dış raporlama ve bilgilendirilmiş iş kararları almak için gerekli olan dış olaylar, aktiviteler ve durumlar hakkındaki bilgilerle de ilgilenir. Ayrıca etkili iletişim kurumun üstünde, altında ve karşısında akış sağlayarak daha geniş anlamda meydana gelmelidir. Tüm personel üst düzey yönetimden, kontrol sorumluluklarının ciddiye alındığına dair net bir mesaj almalıdır İç kontrol sisteminde hem kendi rollerini anlamalıdır hem de bireysel aktivitelerin diğer kişilerin işleriyle ne şekilde bağlantılı olduğunu anlamalıdır. Önemli bilgi akışıyla iletişim kurma sistemine sahip olmalıdırlar. Ayrıca dış partilerle; müşteriler, satıcılar, düzenleyiciler ve paydaşlarla etkili bir iletişim olması gerekmektedir (Pickett, 2005: 91-92).

Finansal raporlama amacına uygun bilgi sistemi, muhasebe sistemi ile ilgili işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve öz sermayesi için hesap verme yükümlülüğünden oluşur. Bilgi ve iletişimin büyük bir kısmı muhasebe sistemince yerine getirilir. Sistemin ürettiği bilginin kalitesi, yönetimin işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü ile ilgili doğru karar alma yeteneğini arttıracak ve güvenilir finansal raporlar hazırlamasını olumlu yönde etkileyecektir (Azaltun, 1999: 30-31).

1.3.4. Kontrol Prosedürleri (Kontrol Faaliyetleri)

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (Erdoğan, 2006: 94; Yılcı, 2006: 67). Kontrol faaliyetlerini işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılaşma faaliyetleri olarak nitelemek mümkündür (Kaval, 2005: 127).

Kontrol faaliyetleri genellikle iki elemanı içerir, politikalar ve prosedürler. Öncelikle ne yapılması ile ilgili bir politika oluşturulur ve bu prosedürler için temel vazifesi görür. Daha sonra, bu politikaları başarabilmek için prosedürler oluşturulur. Örneğin, bir sigorta işletmesinin şube müdürü tarafından, müşterilerin ticari faaliyetleriyle ilgili görüşmek üzere telefon açılması politikası belirlenebilir. Prosedürler ise böyle bir görüşmenin zamanında ve dikkat edilmesi gereken noktalar itibarıyla gerçekleştirilmesiyle ilgili olacaktır (Yılcı, 2006: 69).

Yaptığımız açıklamaların ışığında kontrol faaliyetlerini, işletme yönetiminin hedeflerini gerçekleştirmek için aldığı önlemler toplamı olarak nitelendirmek mümkündür. İç kontrol sisteminin bir bileşeni olan kontrol faaliyetleri, işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri etkisiz hale getirmek için düzenlenmiş olmalıdır. Diğer bir deyişle, kontrol faaliyetleri risk faktörüne dayanmaktadır. Eğer yönetim işletmenin karşı karşıya kalacağı riskleri belirlemiş, politika ve prosedürlerini bunlara göre düzenlemişse, kontrol faaliyetleri yönetim sürecinin içine girmiş olur.

1.3.5. İzleme (Gözetim)

İzleme, belirli bir zaman boyunca iç kontrol sisteminin performans kalitesini değerlendirme sürecidir (Perry ve Warner, 2005: 53). Bilgi ve iletişim ile yakından ilgilidir. Zaman geçtikçe iç kontrol sistemleri de değişir ve uygulanan kontrol prosedürleri gelişir. Bu süreçte izleme, yönetim tarafından, şartlar değişirken sistemde ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiğinin belirlenmesine yardım eder (Doyrangöl, 2002: 34).

İzleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir (Perry ve Warner, 2005: 53; Doyrangöl, 2002: 34).

Sürekli gözlemlenme, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eder. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin icmallarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi sürekli gözlemlemeye örnek olarak verilebilir (Doyrangöl, 2002: 35).

Ayrı değerlendirmeler ise zaman zaman yönetim örgütünün iç kontrol sisteminin etkililiğinin ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmasına karar verebilir. Bu değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı daha önce yapılmış olan değerlendirmelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak değişebilir. Yönetim, tüm kontrol sistemini değerlendirmeyi tercih edebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de tercih edebilir. Bu tür değerlendirmeler yöneticiler tarafından kendi sorumluluk alanları içinde öz değerlendirmeler şeklinde olabilir ya da bu görevi iç denetçiler veya bağımsız denetçiler yapabilir (Doyrangöl, 2002: 35).

COSO tarafından oluşturulan bu bileşenler, kontrolü sağlamak için yerinde olması gereken, yapının tüm yönlerini ve süreçlerini kapsadığı için oldukça dinamiktir. Bir kurulun, ortak bir düzeyde bu kontrolleri değerlendirmek için kapsamlı bir modele veya kritere müracaat etmeden iç kontrol sistemlerini gözden geçirdiğini nasıl ifade edebileceğini bilmek zordur. COSO basit bir şekilde beş anahtar soru sorar (Pickett, 2005: 92):

- 1-İşimizi kontrol etmek için doğru esaslara sahip miyiz?(kontrol çevresi)
- 2-İşin kontrolünde olmamızı engelleyecek tüm riskleri anlıyor muyuz? (risk değerlendirmesi)
- 3-Riski işimize yönlendirmek için uygun kontrol aktivitelerini hayata geçirdik mi? (kontrol aktiviteleri)
- 4-İşin kontrol edildiği yolu görüntüleyebilecek durumda mıyız? (izleme)
- 5-Kurum boyunca kontrol mesajı yürütüldü mü ve ilgili problem ve fikirler iş karşısında ve yukarıya taşındı mı? (iletişim ve bilgi)

Eğer bu beş soruya verilen cevapların kalitesini değerlendirebilirsek, tam olarak garanti vermek mümkün olmasa da, kontrolü başarma yolundayız ve işle ilgili endişelerin güvenli ellerde olduğunu tüm kurumlara gösterebilir durumdayız demektir (Pickett, 2005: 92).

2. TRAKYA BÖLGESİNDE AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI

2.1. Araştırmanın Amacı

Trakya Bölgesi'nde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla yapılan anket çalışması ile analiz edilerek sonuçlar standart iç kontrol sistemleri göz önüne alınarak değerlendirmektir.

2.2. Araştırma Modeli

Bu araştırma, anket ve literatür taraması şeklinde planlanmıştır. Anket çalışması ile ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumu iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO tarafından belirlenen beş bileşen çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu kapsamda iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla ayçiçeği yağı işletmelerinde kontrol ortamının varlığına, risk yönetimine, kontrol prosedürlerine, bilgi iletişim sistemi ile ilgili kontrollere, iç kontrol sisteminin gözlemlenmesine verilen önem belirlenecektir.

2.3. Evren ve Örneklem

Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iletişim bilgileri Trakya bölgesindeki Ticaret ve Sanayi Odaları'ndan alınarak karşılıklı görüşme ile mevcut 52 işletmeden 34'üne anket uygulanmıştır.

2.4. Verilerin Toplanması

Anket soruları daha önce yapılan çalışmalar incelenerek hazırlanmıştır. Ayçiçek yağı üreten işletmelere uygulanacak anket çalışması için 26 soru 7'li likert ölçeğine uygun cevaplarla hazırlanmıştır. Anket geri dönüşüm oranı 34/52 (% 65) şeklinde gerçekleşmiştir.

2.5. Anket Çalışması ile İlgili Sonuçlar

Yapılan anket çalışmasında Trakya Bölgesi'nde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözetimlere ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

Alınan cevaplar ışığında ayçiçeği yağı üreten işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığı belirlenecektir.

2.5.1. Kontrol Ortamı ile İlgili Sonuçlar

Yöneticiler tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin, personel tarafından yerine getirilip getirilmediği, personele yapılan yetki dağılımları ile faaliyetlerin etkin şekilde yürütülüp yürütülmediği yani iç kontrole esas teşkil eden kontrol ortamının varlığına yönelik sorular, işletmelerin cevap sayıları ve yüzdelik dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1: Kontrol Ortamı

1.Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kısmen Katılmıyorum 4.Kararsızım 5.Kısmen Katılıyorum 6.Katılıyorum 7.Kesinlikle Katılıyorum	Değerlendirme						
	1	2	3	4	5	6	7
	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı
	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı
Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının şirket çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.	10	7	3	6	0	8	0
	% 31	% 21	% 9	% 18	% 0	% 21	% 0
İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşların bu kurallara uygun hareket etmektedir.	2	12	0	0	0	7	13
	% 6	% 35	% 0	% 0	% 0	% 21	% 38
İşletmenizin faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve her faaliyet için farklı personele yetki ve sorumluluklar verilmiş ve personelin yetki ve sorumlulukları yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiştir.	11	6	0	0	8	4	5
	% 32	% 18	% 0	% 0	% 23	% 12	% 15
İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile işletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir.	8	8	0	7	0	4	5
	% 23	% 23	% 0	% 21	% 0	% 15	% 18
İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlar ve İKS (İç Kontrol Sistemi) ile yürütülmesine olanak tanımaktadır.	10	0	12	0	5	7	0
	% 29	% 0	% 35	% 0	% 15	% 21	% 0
İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır.	4	2	12	0	3	8	5
	% 12	% 3	% 35	% 0	% 6	% 23	% 15

Kontrol ortamı ile ilgili olarak alınan cevaplar değerlendirildiğinde ayçiçek yağı üreten işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol ortamının varlığından söz edemeyiz. Yapılan anket çalışmasına göre katılımcıların %31' i "kesinlikle katılmamakta" % 18' i "katılmamakta" şeklinde cevap vererek yönetimler

ayçiçek yağı üreten işletmelerin politika ve prensiplerini, personele ilişkin yetkileri genel olarak belirlenmediği ve yazılı hale getirilmediği görüşünde olduğu görülmektedir. Yönetim iç kontrol sistemin kurulmasını ve personelin iç kontrol uygulamalarına aynı şekilde uyumunu sağlayamadığı ve işletmelerde iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmediği görüşleri ağır basmaktadır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlar sorusuna katılımcıların %29'u "kesinlikle katılmamakta" % 35' i "kısmen katılmamakta" şeklinde olumsuz cevap vererek iç kontrolün etkinliğini arttırmadığı görülmektedir.

2.5.2. Risk Yönetimi ile İlgili Sonuçlar

Ayçiçeği yağı sanayi işletmelerinde riskleri belirlemek ve bunlar dolayısıyla meydana gelebilecek olumsuz etkiler için önceden önlem almak amacıyla oluşturulan risk yönetimine yönelik sorular, işletmelerin cevap sayıları ve yüzdelik dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2: Risk Yönetimi

1.Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kısmen Katılmıyorum 4.Kararsızım 5.Kısmen Katılıyorum 6.Katılıyorum 7.Kesinlikle Katılıyorum	Değerlendirme						
	1	2	3	4	5	6	7
	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı
	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı
İşletmemizde faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlemler alınmaktadır.	6	8	0	8	0	7	5
	%18	% 23	% 0	% 23	% 0	% 21	% 15
Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir.	8	10	7	3	0	5	1
	% 23	% 29	% 21	% 9	% 0	% 15	% 9
Çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.	7	8	0	9	0	5	5
	% 21	% 23	% 0	% 26	% 0	% 15	% 15
Çalışanlar işlere yönelik risk noktaları saptayabilir ve bu geliştirme önerileri sistematik şekilde değerlendirilmektedir.	10	7	4	5	0	8	0
	% 29	% 21	% 12	% 15	% 0	% 23	% 0

Risk yönetimi ile ankete verilen cevaplara göre ayçiçeği yağı işletmelerinde etkin bir şekilde risk planlamasının yapılmadığı anlaşılmaktadır. Karşılaşılabilecekleri riskleri önceden belirleme (%18'i "kesinlikle katılmamakta", % 23' ü "kısmen katılmamakta") ve değerlendirme (%23'ü "kesinlikle katılmamakta", % 29'u "katılmamakta") yapılmasına katılımcıların büyük çoğunluğunun olumsuz cevap verdiği görülmektedir. Personel süreçlerde ortaya çıkabilecek riskler hakkında bilgilendirilmediği ve karşılaştıkları durumda üst birime raporlama yapmamakta oldukları görüşündedirler. Ayçiçeği yağı işletmelerinde iç kontrolün etkinliğini azaltan risklerin tanımlanıp, belirlenmediği ve bu riskler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları asgariye indirmeye çalışılmadığı belirlenmiştir.

2.5.3. Kontrol Faaliyetleri (Kontrol Prosedürleri) ile İlgili Sonuçlar

Ayçiçeği yağı sanayi işletmelerinin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve prosedürleri uygulandığı kontrol faaliyetlerine yönelik sorular, işletmelerin cevap sayıları ve yüzdelik dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3: Kontrol Prosedürleri

1.Kesinlikle Katılmıyorum 2.Katılmıyorum 3.Kısmen Katılmıyorum 4.Kararsızım 5.Kısmen Katılıyorum 6.Katılıyorum 7.Kesinlikle Katılıyorum	Değerlendirme						
	1	2	3	4	5	6	7
	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı
	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı	Yüzdelik Dağılımı
Temel süreçlere uygun ayrıntılı iş akış prosedürleri standart bir şekilde belirlenmiş ve İKS'nin işleyişinin anlaşılmasını sağlayacak yazılı dokümanlar	14	0	10	0	2	6	2
	% 41	% 0	% 29	% 0	% 6	% 18	% 6

hazırlanmıştır.							
Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını sınırlayan, hileyi önleyen kontroller mevcuttur. (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi...)	8	5	4	4	1	3	9
	% 23	% 15	% 12	% 12	% 3	% 9	% 26
İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcuttur.	4	7	0	5	4	12	2
	% 12	% 20	% 0	% 15	% 12	% 35	% 6
Yapılan işlemlerin kaydı yapıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır.	2	10	0	0	7	7	8
	% 6	% 29	% 0	% 0	% 21	% 21	% 23
Politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır.	10	14	0	0	0	6	4
	% 29	% 41	% 0	% 0	% 0	% 18	% 12
Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.	10	6	0	4	5	6	3
	% 29	% 18	% 0	% 12	% 15	% 18	% 9
Personel değişikliklerle ilgili olarak bilgi sahibidir.	2	2	7	5	0	10	8
	% 6	% 6	% 21	% 15	% 0	% 29	% 23

Anket katılımcılarının kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak ayçiçeği yağı işletmelerinde ayrıntılı iş akış prosedürlerinin oluşturulmuş olduğu ve iç kontrol prosedürleri ile ilgili dokümanların hazırlanmış olduğu görüşüne %41'i "kesinlikle katılmıyorum", % 23' ü "kısmen katılmıyorum" cevabını vererek standart prosedürlerin hazırlanıp yazılı hale getirmedikleri görülmektedir. Muhasebe işlemleri gerçekleştirmek için bir takım prosedürlerin kullanılmadığı düşünülmektedir. Herhangi bir yasal değişiklik durumunda güncellemeler anında yapılmamakta ve personele bu konuda bilgi yeterince verilmemektedir. Sonuç olarak işlemlere yönelik yönetimin belirlediği prosedürlere uyularak kontrol faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirilmemekte ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde çalışması sağlanamamaktadır.

2.5.4. Bilgi ve İletişim ile İlgili Sonuçlar

Ayçiçek yağı sanayi işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kontrol edebilmesi için bilgi ve iletişimin sağlanmasına yönelik sorular, işletmelerin cevap sayıları ve yüzdeleri dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4: Bilgi ve İletişim

	Değerlendirme						
	1	2	3	4	5	6	7
	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı
	Yüzdeleri Dağılımı	Yüzdeleri Dağılımı	Yüzdeleri Dağılımı	Yüzdeleri Dağılımı	Yüzdeleri Dağılımı	Yüzdeleri Dağılımı	Yüzdeleri Dağılımı
1.Kesinlikle Katılmıyorum							
2.Katılmıyorum							
3.Kısmen Katılmıyorum							
4.Kararsızım							
5.Kısmen Katılıyorum							
6.Katılıyorum							
7.Kesinlikle Katılıyorum							
Bilgi sistemini oluşturan altyapıya verilerin aktarımında kontroller uygulanmaktadır.	9	7	5	3	0	8	2
	% 26	% 21	% 15	% 9	% 0	% 23	% 6
Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.	4	8	2	5	7	8	0
	% 12	% 23	% 6	% 15	% 21	% 23	% 0
İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve alt yapıda oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.	8	12	0	0	0	10	4
	% 24	% 35	% 0	% 0	% 0	% 29	% 12
Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur. Yani departmanlar arası iletişim etkin bir seviyededir.	12	0	10	0	0	9	3
	% 35	% 0	% 29	% 0	% 0	% 27	% 9
Şirket ana hedeflerinin yönetimce değerlendirilmesi için geri bildirim mekanizmaları mevcuttur.	14	9	0	0	0	7	4
	% 41	% 26	% 0	% 0	% 0	% 21	% 12

Etkin bir iç kontrol sisteminin tamamlayıcı en önemli unsuru güvenilir bilgi sistemidir. Ankete katılan ayçiçeği yağı işletmelerinde bilgi sisteminin denetlenmediği anlaşılmaktadır. İhtiyaç duyulan verileri

zamanında ve doğru bir şekilde sağlayan bilgi sistemi ile ilgili olarak prosedürler oluşturulmamıştır. Anket sonuçları ile bölümler arası iletişimin etkin seviyede olduğu görüşüne katılımcıların %35'i "kesinlikle katılmıyorum", % 29' u "kısmen katılmıyorum" cevabını vererek olumsuz görüşte oldukları görülmektedir. Geri bildirim mekanizmaları mevcut olduğu görüşüne %41'i "kesinlikle katılmıyorum", % 26' sı "katılmıyorum" cevabını vererek geri bildirim mekanizmasının çalışmadığı ve yöneticiler bilgi aktarılamadığı görülmektedir. Anlaşıldığı üzere bilgi paylaşımına dayalı iletişim oluşmadığından kontrol etkinliğinden söz edemiyoruz.

2.5.5. Gözetim İle İlgili Sonuçlar

Ayçiçeği yağı sanayi işletmelerinde iç kontrol sistemi, süreçlerle birlikte sürekli gözetlenmeli ve eksiklikleri belirlenmelidir. Gözetime yönelik sorular, işletmelerin cevap sayıları ve yüzdelik dağılımları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 5: Gözetim

	Değerlendirme						
	1	2	3	4	5	6	7
	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı	Cevap Sayısı
1.Kesinlikle Katılmıyorum							
2.Katılmıyorum							
3.Kısmen Katılmıyorum							
4.Kararsızım							
5.Kısmen Katılıyorum							
6.Katılıyorum							
7.Kesinlikle Katılıyorum							
İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir	16	0	0	8	0	10	0
	% 47	% 0	% 0	% 24	% 0	% 29	% 0
Her departman iç kontrol prosedürlerinin kaliteli şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.	11	0	0	9	8	6	0
	% 32	% 0	% 0	% 26	% 24	% 18	% 0
İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır.	13	0	0	10	7	4	0
	% 38	% 0	% 0	% 29	% 21	% 12	% 0
İç kontrol sistemi hata ve usulsüzlükleri anında belirlemekte ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.	8	10	0	5	0	6	5
	% 23	% 29	% 0	% 15	% 0	% 18	% 15

Gözetimle ilgili anket sonuçlarını incelediğimizde ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için süreçlerle birlikte sürekli olarak gözetlendi görüşüne %47'i "kesinlikle katılmıyorum", % 24' ü "kararsızım" cevabını vererek sistemin eksikliklerinin belirlenemediği görülmektedir. İç kontrol birimlerinin yanında her bölüm işlemlerin yönetimin belirlediği prosedürlere uygun şekilde yapılmasından sorumlu tutularak, iç kontrol sisteminin etkinliğinin devam ettirilmesi sağlanamamıştır. Bunlarda hata ve usulsüzlükler için gerekli önlemleri alamadıkları sonucunu doğurmaktadır.

Sonuçlar ve Öneriler

Globalleşme ile gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyüdükçe, işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı kalkmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrolü vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim işletmelerine olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de, iç kontrol ortamlarının zayıflığı ve etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmamasıdır. Yolsuzluk İnceleme uzmanları Birliği' nin yayınlamış olduğu Ulusal Rapora göre iç denetçilerin bağımsız denetçilere göre yolsuzluklara karışma oranı daha düşüktür. Bu bağlamda ayçiçeği yağı sanayi işletmelerinde daha verimli sonuçların alınması için iç denetim departmanlarının açılması ve iç kontrol prosedürlerinin yazılı hale getirilmesi gerekmektedir.

Ülkemizin bitkisel yağ üretiminde % 50 ile en büyük payı alan ve yağ bitkileri üretiminde başta gelen ayçiçeği, başta Trakya, Ege ve Karadeniz Bölgesi olmak üzere birçok bölgemizde yetişebilmektedir. Ayçiçeğinin ülkemizde en fazla ekim alanına ve üretimine sahip yağ bitkisi oluşu, halkın genelde bitkisel yağ olarak ayçiçeği yağını tercihi ve özellikle Trakya bölgesinde ekim nöbetinde temel bitki oluşu (Buğday-

Ayçiçeği) ayçiçeğinin önemini daha da arttırmaktadır. Ayrıca ülkemizde hayvan yemi olarak ayçiçeği küspesi kullanımı, diğer yem ve yağ bitkileri arasında giderek önem kazanmaktadır.

Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren Ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemine verdikleri önemi belirlemek ve etkinliğini ölçmeye yönelik 34 işletme ile yapılan anket çalışmasına yer verilmiştir. Anket çalışması ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumu iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO tarafından belirlenen beş bileşen çerçevesinde oluşturulmuştur. Yapılan anket çalışmasında Ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözetimlere ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

Anket sonuçlarına göre Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren ayçiçek yağı işletmelerinin etkin iç kontrol sistemlerine kurumlarında önem verilmediği ve iç kontrol prosedürlerinin uygulanmadığı görülmektedir. Ayçiçek yağı üreten işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol ortamının varlığından söz edemeyiz. Riskleri belirlemek ve bunlar dolayısıyla meydana gelebilecek olumsuz etkiler için önceden önlem almak için risk planlaması yapılmalıdır. Anket sonuçlarına göre ayçiçeği yağı işletmelerinde etkin bir şekilde risk planlaması yapılmamaktadır. Kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak ise ayçiçeği yağı işletmelerinde ayrıntılı iş akış prosedürlerinin oluşturulmuş olduğu ve iç kontrol prosedürleri ile ilgili dokümanların hazırlanmış olduğu söylenemez. Sonuç olarak işlemlere yönelik yönetimin belirlediği prosedürlere uyularak kontrol faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirilmemekte ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde çalışması sağlanamamaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin tamamlayıcı en önemli unsuru güvenilir bilgi sistemidir. Anket sonuçları ile bölümler arası iletişimin etkin seviyede olduğu söylenemez. Anlaşıldığı üzere bilgi paylaşımına dayalı iletişim oluşmadığından kontrol etkinliğinden söz edemeyiz. Ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için süreçlerle birlikte sürekli olarak gözetlenmediği ve eksikliklerin belirlenmediği görülmektedir.

Sonuç olarak ankete katılan ayçiçeği yağı işletmelerinin cevaplarını değerlendirdiğimizde, bu işletmelerin iç kontrole gereken önemi vermedikleri ve bunun sonucu olarak iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışmadığını söyleyebiliriz.

Bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturulabilmesi için ilk olarak yapılması gereken uygun bir kontrol ortamının sağlanmasıdır. Bunun başarıyla sağlanmasında başlangıç noktası yönetimin bu olaya bakışı ve tutumudur. Yönetimin iç kontrolün gerekliliğine inanması ve bunu kararlılıkla sürdürmesi gerekir.

Buna ek olarak Ayçiçek yağı işletmelerinde Kontrol ortamının oluşturulması dürüstlük ve ahlak anlayışı işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansıtacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılması, haberleşmenin etkin olduğu bir örgüt yapısı içinde çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması, yeterli sayı ve kalitede personel istihdam edilmesi, iç denetim biriminin oluşturulması ve sağlıklı olarak çalışması, yönetim kurulunun da iç kontrole gereken önemi vermesi ile gerçekleştirilebilir.

Sağlıklı bir kontrol ortamını oluşturduktan sonra iç kontrol sistemi bünyesinde hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Başarılı olmak isteyen her işletme hata ve hileyi önleyebilmek, sağlıklı ve gerçeğe uygun muhasebe bilgisi üretebilmek için hesapların akışını bir sisteme oturtması gerekir. Ayçiçek işletmelerinde de muhasebe organizasyonu diğer işletmelerde olduğu gibi belirli öğeleri içinde barındırır. Bunlar belge, hesap planı, defter tutma sistemi, personel ve donanımdır. Bu unsurların bir sistem içinde organize edilmesi ayçiçeği yağı işletmesinin kontrol amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracaktır.

Kontrol ile ilgili önemli davranış ve eylemleri yansıtan kontrol ortamı ve hata ve hileyi önleyebilmek, sağlıklı ve gerçeğe uygun muhasebe bilgisi üretebilmek için gereken muhasebe sistemine ek olarak; işletme erişilebilir amaçları olan, ek bir güvence sağlayan politika ve prosedürleri oluşturması gerekir. Ayçiçek yağı sektöründeki işletmelerde iç kontrol kalite uygulamalarına dayanmaktadır. Ayçiçek yağı işletmelerinde

kalite kontrol uygulamasının bilimsel ve dolayısıyla ölçülebilir temellere oturtulması gerekir. Bu gerçekleştirebilmek için öncelikle sektördeki işletmelerin ISO kalite ve gıda güvenliği belge veya belgelerine sahip olması gerekir.

Ürün geliştirme aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar, ürün veya hizmette belirlenen kalite ve gıda güvenliği konusundaki özellikleri sağlamak ve özelliklerde olabilecek değişiklikleri asgari seviyede tutabilmek için kalite planlaması yapılmalı, bu planlar dahilinde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için işletmedeki tüm proseslerde yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler ve prosedürler belirlenmelidir. Bu prosedürlerin planlandığı şekilde ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmalıdır.

Sonuç olarak etkin iç kontrol sisteminin unsurları olan, organizasyon planı ve çalışanların niteliklerini belirleyen kontrol ortamının, risk yönetiminin, iş süreçlerini ve kalite ve gıda güvencesini sağlayan kontrol faaliyetlerinin, güvenilir finansal raporlamanın ve bölümler arası iletişimin sağlandığı ve bunların sürekli gözlemler ve iç denetimle incelendiği Ayçiçek yağı işletmelerinde etkin iç kontrol sisteminin sürekliliğinin sağlanması kaçınılmazdır.

Kaynakça

- Aksoy, T. (2007). Basel II ve İç Kontrol, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınları.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, Yıl: 15, Sayı: 72, 138-164.
- Aktaş, M. A. (2005). İç Kontrol Sistemi Ve Verimlilik İlişkisi, *Mevzuat Dergisi*, Haziran, Yıl: 8, Sayı: 99, 1-6.
- Aslan, S. (2003) Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 1.Baskı.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Basım, 1.Baskı.
- Azaltun, M. (1999). Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Bishop, W. G. (1991). Internal control - what's that?, *Internal Auditor*, June, 117-123.
- Çatak, S. (2005). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi, *Mevzuat Dergisi*, Temmuz, Yıl: 8, Sayı: 91, 1-9.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, Sayı: 82, 159-169.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Bahar 2005/1, Yıl: 4, Sayı: 7, 167-188.
- Demirel, A. (2007). Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri Ve Önemi, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül, 33-42.
- Durmuş C.N., Taş D. (2008). Denetim, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Egerdahl, Ryan L. (1995). A risk matrix approach to data processing facility audits, *Internal Auditor*, Cilt No: 52, Sayı: 3, Haziran, 35-40.
- Erdoğan, M. (2006). Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı.
- Frazier, D. R. and Spradling, S. (1996). The New SAS No:78, Another new definition of internal control for auditors: Structure is replaced with process. Can auditors handle this new idea?, *The CPA Journal*, May 1, Vol: 66, Issue 5, 38-47.
- IFAC (The International Federation of Accountants) (2004). ISA-400 Risk Assessments and Internal Control, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1st, 2004, 357-371.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle, Ankara: Gazi Kitapevi, 2. Baskı.
- Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Ve Türkiye'deki Durumu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık, Cilt: 2, Sayı: 4, 9-28.

- Korkut, B. (2004). Merkez Bankalarında İç Kontrol Ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi, Ankara: Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.
- Lorton, R. L. (2005). Internal Controls: Best Practice Blueprints, *The Corporate Board*, March/April, 18-23.
- Muthukrishnan, R. (2004). The Auditor's Prerogative to Review Internal Controls, *Information Systems Control Journal*, Volume 2, 1-3.
- Öndeş, T. (2000). Kobi'lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı: 2, 79-85.
- Özeren, B. (2002). ABD Sayıştayı Tarafından Yayınlanan: Federal Devlette İç kontrol Standartları, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, 1-23.
- Perry, W. E. and Warner, P. (2005). The Quantitative Assesment Of Internal Control, Internal Auditors Can Fortify Their Assurance Efforts By İmplementing A Systematic, Framework-Based Approach To Control Reviews, *Internal Auditor*, Cilt no: 62, Sayı: 20, Nisan, 47-53.
- Pickett, K. C. S. (2005). The Essential Handbook Of Internal Auditing, John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex PO19 8SQ, England.
- Tarantino, A. (2005). Globalization Efforts to Improve Internal Controls, *Accounting Today*, June 20-July 10, 36-42.
- Tuan, K. A. ve Memiş, M. Ü. (2007). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Temmuz, Sayı: 35, 87-99.
- TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) (2004). UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol, Ankara: Türmob Yayınları, 1-14.
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara: SPK Yayınları, 1. Baskı.
- Watchorn, C. (2005). Internal Controls, A Risk-Based Approach, *Accountancy Ireland*, August, Vol: 37, No: 4, 11-14.
- William, R. Kinney Jr. (2000). Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 82-90.
- Yılanıcı, M. (2006). İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Ankara: Nobel Yayınları, 2. Baskı.
- Yurtsever, G. (2008). Bankacılığımızda İç Kontrol, İstanbul: Graphis Matbaa.
- http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Alı%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELET%20MELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%C4%B0_AKU.pdf Erişim Tarihi: 20.02.2012