

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SÜREÇLERİ VE ERP
SİSTEM BÜTÜNLEŞMESİ

Fatma Anıl GÜNEŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Oktay TAŞ

İSTANBUL, Ağustos 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SÜREÇLERİ VE ERP
SİSTEM BÜTÜNLEŞMESİ

Fatma Anıl GÜNEŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Oktay TAŞ

İSTANBUL, Ağustos 2014

T.C.

**OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL VE ERP
SİSTEM BÜTÜNLEŞMESİ**

Fatma ANIL GÜNEŞ

(Enstitü No: 112008135)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Oktay TAŞ _____

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

İSTANBUL, Ağustos 2014

ÖNSÖZ

Küresel ekonomik süreç yarattığı etki bakımından, pay ve menfaat sahiplerinin sınırını genişletmiş ve kurum faaliyetleri, kurumla organik bağı olan yada olmayan her bir bireyin hakları konusunu önemli kılmıştır. Küresel faaliyetlerin taşıdığı risk; küresel etki alanı bakımından değerlendirilmeyi, ölçülmeyi, tanımlanmayı gerekli kılmaktadır. Bu aşamada kurumsal idarecilik fonksiyonları kalite ve anlayışının önemi giderek artmaktadır.

Yaşanan bu hızlı gelişim sonucunda beklenen; sürecin olumsuz etkilerini bertaraf edecek ortak bir dilin yaratılması yolu ile ekonomik hayatta ortaya çıkma olasılığı muhtemel olan; hata, suistimal, kaynakların verimsiz kullanımı ve bu gibi olumsuzlukları minimize etmek olmalıdır. Yine bu amacın gerçekleştirilmesi hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerine bağlı kalınarak; sosyal adalet ve insan hakları öncelikli sistemlerin küresel anlamda yerleşmesi ile mümkün olabilecektir.

Bu çalışmanın amacı, büyüyen ekonomik yapılar içerisinde giderek artan suistimal ve hak ihlalleri, faaliyetlerin iyi yönetilememesinden kaynaklanan verimlilik kayıpları gibi bir dizi olumsuzluğun önlenmesi için, özellikle denetlenebilir faaliyet ve süreçlerin oluşturulmasında; iç kontrol süreçleri ve bilişim teknolojilerinden faydalanmanın sağlayacağı olumlu etkinin araştırılmasıdır.

Bu çalışmada beni teşvik ederek, destekleyen tez danışmanım sayın Prof. Dr. Oktay TAŞ'a katkılarından dolayı, desteğini sürekli canlı tutan en büyük destekçilerim sevgili eşim Bünyamin ve sevgili oğlum Cem'e teşekkür ederim.

14 Mayıs 2014 tarihinde yaşanan faciada hayatını yitiren 301 madencimizi, tekrarının hiçbir koşulda yaşanmaması umuduyla anıyor ve saygıyla selamlıyorum.

Agustos 2014

Fatma Anıl GÜNEŞ

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
ŞEMA LİSTESİ.....	ix
TABLO LİSTESİ.....	x
GRAFİK LİSTESİ.....	xi
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. KURUMSAL KAYNAK PLÂNLAMASI SİSTEMLERİ.....	3
2.1.KURUMSAL KAYNAK PLÂNLAMASININ TANIMI, KAPSAMI VE GELİŞİMİ.....	3
2.2.ERP (KURUMSAL KAYNAK PLANLAMASI) İHTİYACININ NEDENLERİ.....	8
BÖLÜM 3. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMLERİ VE ERP ENTEGRASYONU.....	12
3.1.İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	12

3.1.1 Sistem ve Kontrol Kavramları	12
3.1.1.1 Sistem Kavramı.....	12
3.1.1.2 Kontrol Kavramı.....	12
3.1.2 İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı Ve Sistem Kavramları	13
3.1.3 İşletmelerde İç Kontrol İstemi	15
3.1.3.1 İç Kontrol Kavramı.....	15
3.1.3.2 İç Kontrol Tanımı.....	16
3.1.3.3 İç Kontrol Sisteminin İç Denetimden Farkı.....	19
3.1.3.4 İç Kontrolün Önemi.....	20
3.1.3.5 İç Kontrol Sisteminin Yararları.....	24
3.1.3.6 Kontrol Türleri.....	24
3.1.3.7 Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi.....	25
3.1.3.8 Kurumsal Yönetimin Oluşumunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği.....	25
3.1.3.9 İç Kontrol Sisteminin Amaçları	26
3.1.3.10 İç Kontrol Sistemi ve Organizasyon Yapısı.....	27
3.1.3.11 İç Kontrol Sisteminin Varsayımları.....	29
3.1.3.12 İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk.....	30
3.1.3.13 Sarbanes-Oxley Yasası (SOx) ve İç Kontrol.....	30

3.2.COBIT (BİLGİ VE İLGİLİ TEKNOLOJİ İÇİN KONTROL HEDEFLERİ)	32
---------------------------------------------------------------------------	-----------

3.3.ITIL (BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ALTYAPI KÜTÜPHANESİ)	33
-----------------------------------------------------------------	-----------

3.4.ISO (ULUSLAR ARASI STANDARTLAR KURULU) ve STANDARTLARIN YAKINLAŞMASI	34
---------------------------------------------------------------------------------------	-----------

BÖLÜM 4. İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME MODELLERİNE

GENEL BİR BAKIŞ	35
------------------------------	-----------

4.1.İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME MODELLERİ	35
4.1.1 Criteria Of Control Objectives (CoCo) Modeli.....	35
4.1.2 Turnbull Raporu.....	35
4.1.3 The King Raporu.....	36
4.1.4 Committee of Sponsored Organization of Treadway Commission (COSO) İç Kontrol Modeli.....	36

BÖLÜM 5. ERP SİSTEM KULLANIMININ FİNANSAL TABLO

HAZIRLANMASINA ETKİSİ.....38

5.1. FİNANSAL RAPORLAMANIN ÖNEMİ VE İŞLETMELERDE

OLUŞUM SÜRECİ.....38

5.1.1 Finansal Raporlamanın Bilgi Kullanıcıları

Açısından Önemi.....38

5.1.2. İşletmelerde Finansal Rapor Oluşum Süreci.....39

5.1.2.1. Klasik Yöntem Finansal Rapor Oluşum Süreci.....39

5.1.2.2. ERP Destekli Finansal Rapor Oluşum Süreci.....40

5.1.3 İşletme Faaliyetlerinin Mali İş Süreçleri İle

Bütünleştirilmesi.....41

BÖLÜM 6. İÇ KONTROL SÜREÇLERİ VE ERP

ENTEGRASYONU ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....43

6.1. UYGULAMA ÖRNEĞİ.....43

6.2. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ.....43

6.3. RİSKLERİN BELİRLENMESİ VE ÖLÇÜLMESİ.....44

6.3.1 ABC İşletmesi Risk Alanları.....44

6.3.2 Risklerin Olasılık Etki Sınıflandırması.....44

6.3.3 ABC İşletmesi Risk Puanlaması.....45

6.3.2 ABC İşletmesi Risk Matrisi.....46

6.4. SÜRECİN İÇKONTROL SİSTEMİ AÇISINDAN

DEĞERLENDİRİLMESİ.....48

6.4.1 Çalışma Amaç ve Çerçevesinin Belirlenmesi.....50

6.4.2 Geçmiş Dönem Değerlendirmeleri ve Kısa Dönem Hedefi....51

6.4.3 ABC İşletmesinde Finansal Rapor Düzenleme Aşamaları.....53

6.4.4 Ana Süreçler ve Sorunlu Süreçler.....53

6.4.4.1 Sorunlu İş ve İşlemler.....58

6.4.4.2 Sorunlu Süreçlerin Tespiti.....59

6.4.4.3 ERP Sistem Çalışma Sistematiği.....59

6.4.4.4 ERP Bütünleştirilmesi İle Sağlanan İyileştirmeler.....61

6.4.4.5 İyileştirme Sonuçları ve Finansal Raporlara Etkinin

Değerlendirilmesi.....63

BÖLÜM 7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....67

KAYNAKÇA.....71

ÖZGEÇMİŞ.....78

ÖZET

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SÜREÇLERİ VE ERP SİSTEM BÜTÜNLEŞMESİ

Küresel ekonomik süreç yarattığı etki bakımından, pay ve menfaat sahiplerinin sınırını genişletmiş ve kurum faaliyetleri kurumla organik bağı olan ya da olmayan her bir bireyin hakları konusunu önemli kılmıştır. Küresel faaliyetlerin taşıdığı risk; küresel etki alanı bakımından değerlendirilmeyi, ölçülmeyi, tanımlanmayı gerekli kılmaktadır. Bu aşamada kurumsal idarecilik fonksiyonları kalite ve anlayışının önemi giderek artmıştır.

Küresel ekonomik sürece paralel olarak, özellikle işletmelerin büyümeleri, genişlemeleri; faaliyetlerin karmaşık hale gelmesine, verimli ve etkili bir şekilde yönetilmesine engel olmakta, bu nedenle de kontrol mekanizmalarında sistematik yaklaşımlar önem kazanmaya başlamaktadır. Sistematik yaklaşımların uygulama zemini bulabilmesinin; işletme faaliyetlerinin tek çatı altına toplanması, bilişim teknolojileri yardımı ve kontrol süreçleri ile bütünlük faaliyet yaklaşımlarının işletme yapısı içine entegre edilmesi ile sağlanabileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada; ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) sistemleri ve işletmelerde iç kontrol süreçleri teorik olarak incelenerek, örnek bir işletme üzerinden sistematik yaklaşımların uygulama zemini tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler : İç Kontrol, Kurumsal Kaynak Planlaması, İşletme Yönetiminde Sistematik Yaklaşımlar.

Tarih : Ağustos 2014

ABSTRACT

INTERNAL CONTROL PROCESSES AND ERP SYSTEM INTEGRATION

The global economic process, vis-à-vis the impact it creates, has expanded the boundaries of shareholders and stakeholders, and the corporate activities has deemed the issue regarding any person's right, with or without a solid connection to the institution, important. The risks global operations carries in terms of the global domain they cover makes it necessary for them to be evaluated, measured and defined. In this regard, the quality and understanding of the importance of corporate administration functions has increased.

Correspondingly to the global economic process, especially the growth and expansion of business' has elaborated the complexity of activities, obstructing efficient and effective management, therefore, systematic approaches in control mechanisms has started to gain importance. It is argued that the solution to finding an application ground for systematic approaches could be found by; gathering of business activities under one roof, the assistance of information technologies, and the integration of activity approaches coexisting with control processes into the structure of the business. In this study; the application systematic of systematic approaches will be discussed on the basis of a sample business with the theoretical examination of enterprise resource planning systems (ERP) and internal control processes of businesses.

Keywords : Internal Control, Enterprise Resource Planning, Systematic Approaches to Business Management.

Date : August, 2014

KISALTMALAR

A.g.e	: Adı geçen eser
A.g.m	: Adı geçen makale
A.g.t	: Adı geçen tez
A.g.y.	: Adı geçen yayın
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Birliği)
AP	: Borçlar Muhasebesi (Accaunts Payable)
AR	: Alacaklar Muhasebesi (Accaunts.Receivable)
ASB	: Denetleme Standartları Kurulu
BI	: İşletme Zekâsı
BT	: Bilgi Teknolojileri
CobiT	: Bilgi ve İlgili Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri
CoCo	: Kontrol Hedeflerinin Kriterleri (Criteria of Control Objectives)
COGS	: Satılan Malın Maliyeti (Cost Of Good Sold)
COSO	: The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
CRM	: Müşteri İlişkileri Yönetimi
ERM	: Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management)
ERP	: Kurumsal Kaynak Planlaması)Enterprise Resourse Planning)
FFIEC	: Federal Financial Institutions Examination Council

GL	: Genel Muhasebe (General Ledger)
GLBA	: Gramm-Leach-Bliley Act
HIPAA	: Health Insurance Portability and Accountability Act
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
İK	: İnsan Kaynakları
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISO	: Uluslararası Standartlar Kuruluşu (International Organization for Standardization)
ITIL	: Bilişim Teknolojileri Altyapı Kütüphanesi (Information Technology Infrastructure Library)
MRP	: Malzeme İhtiyaç Plânlaması (Material Requirements Planning)
MRP II	: Üretim Kaynakları Plânlaması
PAC	: Dönemsel Giriş İşlemcisi (Periodic Acquisition Processor)
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
SAS	: Denetim Standartları Tabloları (Statements on Auditing Standards)
SCM	: Tedarik Zinciri Yönetimi (Supply Chain Management)
SEC	: ABD Sermaye Piyasası Kurulu (US Securities and Exchange Commission)
SOx Act	: Sarbanes-Oxley Yasası
vs.	: Ve Sair
yy.	: Yüzyıl

ŞEMA LİSTESİ

SAYFA NO

Şema 5.1. ERP Sistem Destekli Süreçlerde Finansal Raporların Oluşumu.....	41
Şema 5.2. İşletme Faaliyetleri ve Mali İşler Akış Sistematiği.....	42

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 6.1.	ABC İşletmesi Risk Olasılık Etki Tablosu.....	45
Tablo 6.2.	ABC İşletmesi Risk Puanı Öncelik Sıralaması.....	46
Tablo 6.3.	ABC İşletmesi Risk Matrisi.....	47
Tablo 6.4.	ABC İşletmesi Öncelikli Risk Alanları.....	47
Tablo 6.5.	ABC İşletmesi Geçmiş Dönem Finansal Rapor Tamamlanma Tarihleri.....	51
Tablo 6.6.	ABC İşletmesi 2012 Yılı Dahili ve Harici Süreler.....	54
Tablo 6.7.	İşletmesi ERP Sonrası İyileştirmeler.....	61
Tablo 6.8.	ABC İşletmesi 2012 ve 2013 Yılları Aylık Finansal Tablo Tamamlanma Tarih ve Süreleri.....	64
Tablo 6.9.	ABC İşletmesi 2012 ve 2013 Yılı Dahili ve Harici Süreler.....	64

GRAFİK LİSTESİ

SAYFA NO

Grafik 6.1.	ABC İşletmesi Rapor Tamamlanma Ay Serisi.....	52
Grafik 6.2.	ABC İşletmesi Mali İş Süreçleri Harici Süreler.....	55
Grafik 6.3.	ABC İşletmesi Maliyetlendirme İşlem Zaman Ağırlıkları.....	59
Grafik 6.4.	ABC İşletmesi Rapor Ay Serisi.....	65
Grafik 6.5.	ABC İşletmesi 2012-2013 Yılları Dahili ve Harici Süre Değişim.....	66

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

İçinde bulunduğumuz yüzyılda karşı karşıya geldiğimiz teknolojik gelişmeler ve küreselleşme bir çok alanda etki yaratmakla birlikte en yoğun değişimin ekonomi alanında gerçekleştiği görülmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleğini icra edenlerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır.¹

Binlerce çalışanın, yüzlerce müşteri ve tedarikçinin ortak faaliyetlerini içeren uluslararası bir organizasyonun, yerel ve uluslararası mevzuatların da göz önünde bulundurularak yönetilmesi ihtiyacı; hem yazılı kalite kontrol sistemlerini ve hem de yazılı hale getirilen iş akış ve prosedürlerinin, ERP sistemleri aracılığı ile kişilerin kullanımına sunulmasını bir zorunluluk haline getirmektedir.

İşletmelerin büyümeleri, genişlemeleri; faaliyetlerin karmaşık hale gelmesine, verimli ve etkili bir şekilde yönetilmesine engel olmakta, bu nedenle de kontrol mekanizmalarında sistematik yaklaşımlar önem kazanmaya başlamaktadır.

Teknolojik ilerleme ve özellikle bilişim konusunda sağlanan gelişmeler, ekonomik ilişkilerin küresel boyutta yaygınlaşması ve karmaşıklaşması karşısında muhasebe uygulayıcılarının işlerini büyük ölçüde kolaylaştırmış; kayıt işlemlerinin elektronik ortama aktarılması, mali sonuçların kısa süre içerisinde elde edilmesini, raporlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamıştır. Bilgi teknolojilerinde yaşanan bu gelişme; muhasebe verilerinin analizi, ihtiyaca uygun raporlama, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ve yaygınlaşması bakımından uygun bir zemin oluşturmuştur.

Diğer taraftan son yıllarda yaşanan finansal skandalların ardından ABD Kongresi 2002 yılında SOx Act (Sarbanes-Oxley Yasası)'ı gündeme getirmiş ve şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan, aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen, Halka Açık Şirketler

¹ İSMMMO Avrupa Birliği Komitesi, "Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Entegrasyonu", Mali Çözüm Dergisi, Aralık, 2003, s.186

Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tümünü kapsayacak şekilde, 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır.

Bu tez çalışmasında işletmelerde iç kontrol süreçleri ve ERP sistem bütünleştirmesinin, denetlenebilir faaliyet ve süreçler oluşturulmasında sağlayacağı olumlu etki üzerinde durulmuş, uygulama bölümü ise İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören bir işletmenin gerçek verileri ile desteklenerek bu önemli katkı aktarılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ERP sistemleri, gelişim süreci, ERP sistemlerine duyulan ihtiyacın nedenleri araştırılmıştır.

Üçüncü bölümde; genel olarak sistem ve kontrol kavramları irdelenmiş, işletme yönetiminde sistem yaklaşımı, kurumsal yönetimin oluşmasında iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç kontrol modelleri araştırılmıştır.

Dördüncü bölümde, iç kontrol değerlendirme modelleri, beşinci bölümde ise, finansal raporlamanın bilgi kullanıcıları açısından önemi incelenmiştir.

Altıncı bölümde, finansal raporların oluşum süreci ve ERP sistem kullanımını uygulama olarak tartışılmıştır. Finansal raporların oluşumunda klasik yaklaşım ve ERP kullanımının etkileri örnek işletmede incelenmiş, uygulamanın denetlenebilir faaliyet ve süreçler açısından değerlendirmesi yapılmıştır.

BÖLÜM 2. KURUMSAL KAYNAK PLANLAMASI SİSTEMLERİ

19.yy.dan itibaren yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, son yıllarda yaşanan mali skandallar çeşitli şekillerde muhasebe sistemine etkide bulunmuştur.

Teknolojik ilerleme ve özellikle bilişim konusunda sağlanan gelişmeler, ekonomik ilişkilerin küresel boyutta yaygınlaşması ve karmaşıklaşması karşısında muhasebe uygulayıcılarının işlerini büyük ölçüde kolaylaştırmış; kayıt işlemlerinin elektronik ortama aktarılması, mali sonuçların kısa süre içerisinde elde edilmesini, raporlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamıştır. Bilgi teknolojilerinde yaşanan bu gelişme; muhasebe verilerinin analizi, ihtiyaca uygun raporlama, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ve yaygınlaşması bakımından uygun bir zemin oluşturmuştur.

2.1. KURUMSAL KAYNAK PLANLAMASININ TANIMI, KAPSAMI VE GELİŞİMİ

Bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, işletmeleri yoğun bir rekabet ortamına sürüklemiştir. Bu ortamda ilerleyebilmenin üç temel anahtarı; kalite, maliyet ve zaman iyileştirmesidir. Mevcut gelişmelerle işletmeler yeni yönetim ve iş teknikleri oluşturmaya çalışıp, bilgisayar yazılım sektöründe ilerlemeler kaydetmişlerdir. Bu ilerlemenin son noktası ERP'dir.²

Geleneksel çözümler, binlerce bilgiyi derleyip çözümlene gibi zahmetli ve uzun bir süreç gerektirir. Ardından da, yasa ve yönetmeliklere uygunluk için sonuçların işlenmesini içeren yoğun bir faaliyet başlar. Bütün bu faaliyetlerin; bu günün karmaşık küresel ekonomik yapıları ve iş süreçlerinin zamana karşı verdiği yarış göz önünde bulundurulduğunda büyük bir zaman ve iş gücü kaybı yaratacağı düşünülmektedir.

² Ayşe N.Yereli, "Yeni Nesil Kurumsal Kaynak Planlama Sistemi'nin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma" http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=7826#.U8F-e_1_vO4, 22 Mart 2014

Karmaşık ekonomik ilişkiler ve işletme yapıları, farklılaşan rekabet ortamı işletme faaliyetleri sonucu oluşan her bilginin depolanması, işlenmesi ve yorumlanması ihtiyacını her geçen gün artırmaktadır. Geleneksel yöntemler, işletmelerin oluşan bu yoğun bilgi ihtiyacını karşılamak için yetersiz kalmakta, işletmeler temel faaliyetlerine odaklanamamaktadır.

ERP sistem kullanımı ile işletmeler sadece temel faaliyetlere odaklanabilecek; yönetim, risk ve uygunluk için tek platform üzerinden faaliyetlerini yönetebileceklerdir.

ERP sistemleri iç ve dış kaynakların yönetildiği bilgisayar tabanlı bütünleşmiş bir uygulamadır. Amacı, organizasyonların sınırları içersinde; bilginin iletilmesini, iş süreçlerinin akışını sağlamak ve dış paydaşlarla olan bağlantıları yönetmektir.³

ERP sistemi, işletmeye süreç temelli bir bakış açısıyla yaklaşan, işletme hedeflerini gözeterek, tüm fonksiyonları sıkı bir şekilde entegre eden, bilgi ve veri ihtiyaçlarına cevap verme amacı taşıyan çok sayıda alt sistemi bünyesinde bulunduran bir yazılım çözümü olarak tanımlanabilmektedir.⁴

1960'lı yıllarda IBM firmasının ilk bilgisayarı piyasaya sürmesiyle MRP (Malzeme İhtiyaç Plânlaması) kavramı ile tanışıldı. Başlangıçta malzeme stok ihtiyaçlarının belirlenmesine yönelik fırsatlar sunan bu sistem, 1970 yılında satın alma fırsatlarını da bu kapsama dâhiletmiştir. 1980'li yıllara gelindiğinde ise MRP, işletmelerin üretimle ilgili tüm faaliyetlerini(satın alma, üretim plânlama, kontrol, ürün maliyetleme, muhasebe, stok yönetimi) kapsayan bir sistem haline gelip MRP II (Üretim Kaynakları Plânlaması) adını almıştır.⁵

19.yy.dan itibaren yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, son yıllarda yaşanan mali skandallar çeşitli şekillerde muhasebe sistemine etkide bulunmuştur.

Teknolojik ilerleme ve özellikle bilişim konusunda sağlanan gelişmeler, ekonomik ilişkilerin küresel boyutta yaygınlaşması ve karmaşıklaşması karşısında muhasebe uygulayıcılarının işlerini büyük ölçüde kolaylaştırmış; kayıt işlemlerinin elektronik ortama aktarılması, mali sonuçların kısa süre içerisinde elde edilmesini, raporlanmasını

³ Cem Utan, "Kurumsal Kaynak Yönetiminde yeni Bir Yaklaşım: CBS entegre Saha Projesi ve Maliyet Takibi Uygulaması", <http://ab.org.tr/ab11/bildiri/13.pdf>, 22 Mart 2014

⁴ Prasad Bingi, Maneesh K.SHARMA ve Diğerleri, "Critical Issue Affecting an ERP Implementation", Information System Management, Vol 16, No 3, Summer 1999, <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1201/1078/43197.16.3.19990601/31310.2>, 22 Nisan 2014

⁵ Ayşe N.Yereli, a.g.y.

ve değerlendirilmesini sağlamıştır. Bilgi teknolojilerinde yaşanan bu gelişme; muhasebe verilerinin analizi, ihtiyaca uygun raporlama, muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ve yaygınlaşması bakımından uygun bir zemin oluşmuştur.

ERP öncesi sistemlerde finansal tablolar genellikle sonradan güncellenir, muhasebe dönemi kapanmasından birkaç hafta sonra faaliyet sonuçları raporlanabilir hale getirilebilirdi.

1990'lı yıllarda ERP sistemlerine geçilmiştir. Bu sistemler mühendislik, muhasebe, insan kaynakları, dağıtım, proje yönetimi gibi bir işletmenin bütün fonksiyonlarını içerecek şekilde oluşturulmuşlardır. ERP sistemler, tüm iş süreçlerini ve otomasyonu aynı yazılım üzerinde gerçekleştirmesiyle çok sayıda ara yüz kullanılma zorunluluğunu ortadan kaldırdığı gibi bütün süreçler arasında doğal bir entegrasyon oluşturarak her bir süreçte elde edilen değerli bilgilerin hatasız ve zaman kaybı olmaksızın bir diğerinde kullanılmasını sağlar.⁶

Bu gelişmelerle beraber, kapsamın sürekli genişlediğini, işletme duvarlarının aşıldığını görmekteyiz. Artık yeni kavramlar olan SCM (Tedarik Zinciri Yönetimi), CRM (Müşteri İlişkileri Yönetimi), BI (İşletme Zekâsı) karşımıza çıkmaktadır. Bu ürünler ERP paketinin üzerine getirilmiş ve ERP II tanımlaması geliştirilmiştir.⁷

ERP sistemleri 1990'lı yıllardan itibaren muhasebe alanında da kullanılmaya başlanmıştır. Bu sistemler, daha çok müşterek, merkezi veritabanı ile entegre halde uygulamalara izin veren, geniş tabanlı tedarikçi tarafından da kullanılan muhasebe sistemleridir. Bu sistemlerin en büyük faydası çoğaltılabilir, çeşitli olabilmeleridir. ERP sistemi her bir bilgiyi anında ortak veritabanında güncelleyeceğinden manuel bir biçimde her bir birime ulaştırma zahmetini ortadan kaldırır. Eski parçalanmış sistemlerde geçerliliği şüpheli bilgiler yerine sürekli güncel olan veritabanı ile gerçek zamanlı bilgiye ulaşmak operasyonel ve yönetsel karar faaliyetlerini de destekleyecektir. Ayrıca bu sistemi benimseyen örgütlenmelerde veriler her zaman mevcut ve gerçek zamanlı olduğu için hesapları kapatmak ve finansal rapor hazırlamak eskisi kadar vakit almayacaktır. Çok uluslu firmaların farklı ülkelerdeki operasyonlarını desteklemek için ERP sistemi her ülkenin muhasebe standartlarına, yerel para birimine

⁶ Seval Kardeş Selimoğlu, "Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması(ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi" 1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Odası Yayın No:58, s.277 , Antalya 2005

⁷ Ayşe N.Yereli, a.g.y.

ve iş gücü yasalarına göre işlem yapmasına olanak sağlarken, ortak bir veritabanında da bu bilgileri birleştirir.⁸

Son birkaç yıldır raporlama firmaları iç kontrol sistemlerini oluşturmak ve dizayn etmek için önemli bir zaman harcamak ve gayret göstermek zorunda kaldılar. Ayrıca bu verilerin icrası ile iç kontrolü de çalışanların bir hayli zamanını aldığı için şirkete oldukça büyük bir mali yük oluşturmaktadır. Büyük halka açık şirketlerin yaptırdığı anket sonuçlarına göre SOx uyum maliyeti, 2004 mali yılı için şirket başına 4 milyon doları aşmıştır. Bu yüksek uyum maliyetlerinin bir sonucu olarak, raporlama şirketleri iç kontrol süreçlerini otomatikleştirmek için teknolojik çözümler aramaya başlamıştır. Pazarda mevcut olan çoğu SOx yazılımı verilere ulaşım ve işleme kontrolü sunmakla birlikte bu finansal rapor kontrolü verilerinin manuel bir şekilde kullanıcı tarafından girilmesini istemektedir. Bu açığı kapatmak ve birçok iç kontrol fonksiyonları otomatikleştirmek için iş akışı modelleme, uyumluluk denetimi ve çevrim içi analitik araçlarını kullanmayı öneriyoruz.⁹

İşletmeler mevcut sistem ve süreçlerdeki risklerin erken teşhisini sağlayacak gerçek zamanlı ve güvenilir bilgiye ulaşmayı hedeflemelidirler. Bu tür işletmelerin ERP sistemlerini operasyonel seviyede tutmayarak, işletme yönetiminde bir karar mekanizması şeklinde kullanmaları, kurumsal yönetimin etkinliği ve verimliliği açısından büyük önem taşımaktadır. Günümüzde iç kontrol ortamının işlerlik kazanması ile ERP sistemleri ön plana çıkmakta; işletmelerin etkin bir iç denetim, iç kontrol sistemini, ERP sistemi ile entegre edebilmesi varlıklarını daha iyi yönetebilmelerine ve koruyabilmelerine olanak vermektedir.

Bilgi teknolojileri sayesinde artık muhasebe bilgilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması gibi süreçler daha basit bir şekilde ve kısa sürede yerine getirilmeye başlanmıştır. Bu sayede işletmeler; daha güvenli ve daha az maliyetle bilgiler üretmeye yönelmişlerdir.¹⁰ İşletme üst yönetiminin bu açıdan,

⁸ Saharia Aditya, Bruce Koch ve Diğerleri, "ERP Systems And Internal Audit: Issues in information Systems", VOL IX, No.2,2008, http://iacis.org/iis/2008/S2008_1128.pdf, 3 Mart 2014.

⁹ Rakesh Akrawal, Christopher Jhonson, Jerry Kiernan, Frank Leymann, Taming Compliance with Sarbanes-Oxley Internal Controls Using Database Technology, 22nd International Conference on Data Engineering (ICDE'06), Nisan, 2007

¹⁰ Seval Kardeş Selimoğlu, a.g.y.

ERP sistemlerinden sağlanan faydanın değerini artırmak ve ERP sistem kullanımının işletme performansı üzerindeki olumlu etkisinin ortaya çıkarılmasını sağlamaya yönelik faaliyetleri artırmaları ve motive etmeleri, işletme varlıklarının korunması ve işletmenin sürekliliğinin sağlanması bakımından önem arz etmektedir.

Tanımlanmamış süreç ve kontrollerin etkinliği süreç sahibinin inisiyatifine bağlı olacaktır. İç kontrollerin etkinliği sağlanırken kontroller periyodik olarak değerlendirmedikçe işlerin istendiği gibi yürüdüğünden emin olunamaz. SOx, finansal tablolara güven ve itibarda etkin ve dokümanter edilmiş iç kontrol ortamını, en kritik faktörlerden biri olarak öne çıkarıyor. Şirketlerin iç operasyonları ve faaliyetlerine ilişkin projelerinin temel proje adımlarına uygunluğuna yönelik sağlanacak güvence ve şirketin sürekliliği için, standartlara ve şirket politikalarına uyumun tüm operasyonlarda sağlanması kilit bir öneme sahiptir.¹¹

ERP standartlarını uygulama baskısı, verimli, pratik, güvenli ve uygulanabilir süreçlerin tasarımına engel olabilir. Risk ve kontrol odaklı gerçekleştirilmeyen sistem geçişleri, ERP kullanımının işletme performansı üzerindeki olumlu etkisinin ortaya çıkarılmasına engel olabilir. Şirketlerin iç kontrol yapılarını ERP sistemi ile entegre edebilmesi, içinde buldukları rekabet ortamına uyum sağlayarak varlıklarını daha iyi yönetebilmelerine imkân verir. Standart ve entegre iş süreçlerini destekleyen bir ERP uygulaması, etkin kurumsal yönetim yapısının oluşturulmasında kilit önem taşır. İşletmelerin ERP sistemleri ile başarılı bir muhasebe bilgi sistemini amaç edinmeleri, kullanılan sistemden en fazla faydayı elde etmelerini sağlar. İş stratejilerinin uygulanması ve iş hedeflerine ulaşmak için Bilgi Teknolojileri strateji ve hedeflerinin iş strateji ve hedeflerine uyumlu olarak tanımlanması büyük önem taşımaktadır.¹²

Bir iç denetim bakış açısıyla, ERP sistemleri hem yeni fırsatlar hem de yeni zorluklar yaratmıştır. Bir entegre sistemin kullanımı iş süreçlerinde şeffaflığı arttırırken aynı zamanda verinin; bir sistemden diğerine hareket ederken, tutarlılığını ve doğruluğunu sağlayan kontrollere olan ihtiyacı ortadan kaldırır.¹³

¹¹ Süreç ve Kontrollerin Değerlendirilmesi", https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/assets/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri/is_Surecleri_ve_ic_Kontrol_Hizmetleri.pdf, 19 Mayıs 2014

¹² www.pwc.com.tr, a.g.y., 19 Mayıs 2014

¹³ Saharia Aditya, Bruce Koch ve Diğerleri, a.g.y.

2.2. ERP (KURUMSAL KAYNAK PLANLAMASI) İHTİYACININ NEDENLERİ

ERP sistemleri; bir işletmenin iş süreçlerinde gerçekleşen işlere ait her bir işlemin ayrı kaydını tutan ve farklı fonksiyonların ortak bir platformda bütünleşmesini sağlayan, ticari yazılım paketidir. Bu yazılımlar sadece işletme içinde gerçekleştirilen; üretim, finans, muhasebe gibi faaliyetleri takip etmekle yetinmeyip, işletmenin diğer işletmelerle, tedarik zincirleriyle bütünleşmesine olanak tanıyan fırsatlar da sunmaktadır. Bu sistemler, işletmenin verimliliği, sürdürülebilirliği, işletme içi ve dışı faaliyetleri başarılı bir şekilde yürütebilmesi açısından kritik öneme sahiptir.¹⁴

Küreselleşme sonucu ortaya çıkan bu riskler ve fırsatlar, işletmelerin daha rekabetçi bir ortamda faaliyet göstermelerini zorunlu hale getirmiştir. İşletmeler rekabet ederken aynı zamanda da karlılıklarını arttırmayı amaçlamışlardır. İşletmeler hem karlılıklarını arttırmak hem de rekabet üstünlüğü yaratabilmek için ise düşük maliyetler, yüksek kalite, ürün teslim hızı ve ürün çeşitlemesi şeklinde belirlenmiş olan dört temel değışkene yönelmişlerdir. Bununla birlikte işletmeler bilgi yönetimine de gereken önemi vererek rekabet güçlerini artırma çabalarını destekleyebilirler. Etkin bir bilgi yönetiminin oluşturulması ise işletmelerin yeniden yapılanma sürecine girmelerine yol açmakta, bilgi işlem teknolojilerinin en son ve en gelişmiş çözümü olan kurumsal kaynak plânlaması sistemlerini gündeme getirmektedir.¹⁵

Diğer taraftan SOx'un gündeme getirdiği ve şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan, etkin kurumsal yönetimin desteklenmesine yönelik bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası da sadece Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketleri kapsıyor olmasına rağmen bu ihtiyacı destekler niteliktedir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda karşı karşıya geldiğimiz teknolojik gelişmeler ve küreselleşme birçok alanda etki yaratmakla birlikte en yoğun değışimin ekonomi

¹⁴ M.L Markus, S. Axline ve Diğerleri, "Learning from Adapters experiences with ERP: problems encountered and success achieved", journal of information Technology, (Cilt 15, sayı 4, 2000), ss.

¹⁵ Seval Kardeş Selimoğlu, a.g.y., s.277

alanında gerekleŖtiđi görülmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleğini icra edenlerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluŖması yönünde alıŖmalar giderek önem kazanmaktadır.¹⁶

Tüm iŖletmelerde yazılı olarak mevcut olmasa da bir iç kontrol mekanizması vardır. Yapı bydk ve iŖlemler karmaŖıklaŖtık bu mekanizmalar makul düzeyde güvence verme yeterliliğini yitirecektir. Bu nedenle iŖletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaŖıklaŖması ile paralel bu mekanizmaların iç kontrol sistemlerinin içerisine yerleŖtirilmesi ve yazılı hale getirilmesi büyük önem taŖımaktadır.

KiŖilerden bağımsız bir sistemin varlığı ve devamlılığı dŖnlemez. Buna rağmen günümüz karmaŖık ekonomik iliŖkileri bu paradigmanın deđiŖimini zorunlu kılmaktadır. Paradigma deđiŖikliđi sadece karmaŖık yapıların kiŖiler tarafından yönetilememesinden değil aynı zamanda korunamamasından da kaynaklanmaktadır. Kontrol sistemlerinin ERP sistemleri ile btnleŖtirilmesi gerekliliği de buradan kaynaklanmaktadır.

Binlerce alıŖanın, yüzlerce mŖteri ve tedarikçinin ortak faaliyetlerini içeren uluslararası bir organizasyonun, yerel ve uluslararası mevzuatların da göz önünde bulundurulması ihtiyacı; hem yazılı kalite kontrol sistemlerini ve hem de yazılı hale getirilen iŖ akıŖ ve prosedürlerinin ERP sistem aracılığı ile kiŖilerin kullanımına sunulması bir zorunluluk haline gelmiŖtir.

Genel olarak Avrupa Birliği (AB)'ne ye ülkelerde uygulanan yönetim ve kontrol sistemi kuzey (Anglosakson) ve güney ( taraflı n kontrol yaklaŖımı) modelleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

AB Kamu İç Mali Kontrolü konusunda INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları rgt) Rehberini uygulamaktadır. Bu rehber ise COSO'nun iç kontrol standartlarının revize edilmiŖ halidir.¹⁷

SOx Act Amerika BirleŖik Devletleri'nde etkili hale geldiğinde, SEC (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)'e kayıtlı tüm firmalar için kendi iç denetim süreçleri kurmak, izlemek ve değerlendirmek gerekli hale gelmiŖtir. Neredeyse eŖ zamanlı olarak SOx ile sık telaffuz edilmeyen kısa adları; sağlık sektöründe HIPAA, finans sektöründe GLBA ve

¹⁶ İSMMMMO Avrupa Birliği Komitesi, a.g.m., s.186.

¹⁷ IŖılda Arslan, "Avrupa Birliği, 32. Fasılda İç Kontrol ve Türkiye Uygulaması", 44. Dönem AB Temel Eğitimi, Maliye Bakanlığı Strateji GeliŖtirme BaŖkanlıđı, Ankara, 2009:
<http://www.sgb.gov.tr/ickontrol/i%20kontrol%20dokman/Avrupa%20Birli%20C4%9Fi,%2032.%20Fas%20C4%B11da%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20ve%20T%20C3%BCrkiye%20Uygulamas%20C4%B1.pdf>

FFIEC olan diğer ABD düzenlemeleri de kanun haline gelmiştir. Buna ek olarak, ticari alanda artan küreselleşme ile birlikte, ISO (Uluslararası Standartlar Kuruluşu) tarafından ISO 9000:2000 gibi uzun nümerik isimli, kalite yönetim sisteminin karakteristiklerini tanımlayan standartlarda yayınlanmaya başlanmıştır. SOx çevresindeki yönetici standartları daha iyi anlamak ve daha etkin bir SOx uyumu sağlamak için bu kontrolleri birbirine bağlamaya çalışmaktadır. SOx Bölüm 404'ün ilk yıllarında yöneticiler ve denetçiler kendi iç denetimlerini daha etkin yönetmek için yerli, geçici gibi çeşitli prosedürler kullanmış olsalar da, üç önemli system: CobiT, ITIL (Bilgi Teknolojisi Alt Yapı Kütüphanesi) ve ilgili ISO standartları öne çıkmıştır.¹⁸

CobiT yıllar önce, profesyonel bir organizasyon tarafından kontrol sistemi olarak piyasaya sunulmuştur. CobiT daha geleneksel, finans geçmişi olan ancak BT (Bilgi Teknolojileri) ve diğer teknolojilere uzak (ancak firma için BT süreçleri yaygın ve son derece gerekli) bir yönetici için tüm seviye iç kontrolleri anlamak ve yönetmek için ideal bir araç olabilir. CobiT BT yönetişimin BT ile ilgili riskleri gereğine uygun bir şekilde yönettiği takdirde BT kaynakları ile ilgili önemsendiği standartlar ile bir model belirlenmesi yoluyla SOx iç denetimlerini destekler.¹⁹

CobiT çerçevesinin bir önceki sürümü SOx 404 iç kontrol değerlendirmelerinin ilk versiyonu sırasında bazı girişimciler tarafından kullanılmıştır. Çerçeve güncellenmiş olup, şimdi ITIL ve SOx ile daha iyi bağlantılıdır. 4.1 CobiT her düzeyde iç kontrollerin belirlenmesi ve anlaşılması için yararlı bir çerçevedir.²⁰

Yeni ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla ortaya çıkan COBIT 5, BT yönetişimine yepyeni bir yaklaşım getirmektedir. Bu çerçevede CobiT 5'in 5 temel prensibi şöyle tanımlanabilir; paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak, işletmeyi uçtan uca kapsamak, tek bir entegre çerçeve uygulamak, bütünleşik bir çerçeve sergilemek, yönetişim ile yönetimi birbirinden ayırmak²¹

Yönetim ve yönetişim konularının ayrıştırılması, COBIT 5'in yeni süreç modeline de yansımış görünüyor. Bir önceki versiyonda ME4 maddesi altında bulunan "BT Yönetişiminin Sağlanması" kontrol hedefi, yeni modelde "Değerlendirme, Yönlendirme

¹⁸ Robert R. Moeller, Sarbanes-Oxley Internal Controls, Effective Auditing With AS5, Cobit and ITIL, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2008, s. 7-8

¹⁹ Robert R Moeller, a.g.e., s. 8

²⁰ Robert R Moeller, a.g.e., s. 8

²¹ Sinem Cantürk, "Bilgi Teknolojileri İçin Yeni Bir Adım: COBIT 5", <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/KPMGundemSayi-13-v3.pdf>, 22 Mayıs 2014

ve İzleme” adı altında yeni bir etki alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu etki alanındaki tüm kontrol sorumlu ise Yönetim Kurulu olarak belirlenmiş durumdadır. Yönetişim ve yönetim uygulamalarının gerçekleştirilmesinde göz önünde bulundurulacak COBIT prensipleri, COBIT 5 ile işletmenin tümünü kapsayacak şekilde daha üst bir seviyeye çekilmektedir. Bu çerçevede COBIT 5’in beş temel prensibi aşağıdaki gibi tanımlanabilir.²²

- Paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak,
- İşletmeyi uçtan uca kapsamak,
- Tek bir entegre çerçeve uygulamak,
- Bütünleşik bir yaklaşım sergilemek,
- Yönetişim ile yönetimi birbirinden ayırmak.

ITIL işletmeye kendi iç denetimlerini daha iyi yönetmek ve geliştirmek için en iyi uygulamaların bir kümesini sunar. Örneğin, BT ve uygulama sistemlerinin değişim yönetimi işletmenin iç kontrol sistemi için önemlidir. Esasen tüm uygulamaları kapsayan tam set bir BT uygulaması olmalıdır. Bununla birlikte yeterince güçlü bir sistemin oluşturulmaması, testlerinin yapılmaması ve yetkili kişilerin bilgisi haricinde değişiklik yapılması ve onaylanmadan üretime konulması iç kontrol sisteminin arızalanmasına neden olabilir.²³

İş süreçlerinin küreselleşmesi ile birlikte, SOx dünya çapında daha fazla uygulanır oldu. ISO9 olarak bilinen uluslararası standartlarda ABD işletmelerinde önemli hale geldi. ISO standartları tarihsel açıdan birçok SOx faaliyetleri etkilememiş olmakla birlikte, ISO standartlarına uyum, küresel bir ekonominin varlığı nedeniyle giderek önem kazanmıştır. Kalite yönetimi kapsayan ISO standartları etkin iç denetimi sürdürmek için önemlidir. Profesyonel yöneticiler ve özellikle iç ve kalite denetçileri ISO 9001 gibi uygulamadaki standartların ve bunların SOx iç kontrolleri ile nasıl eşleştiklerini anlamalıdır.²⁴

²² Sinem Cantürk, a.g.y.

²³ Robert R Moeller, a.g.e., s. 9

²⁴ Robert R Moeller, a.g.e., s. 10

BÖLÜM 3. İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMLERİ VE ERP ENTEGRASYONU

3.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1.1. Sistem ve Kontrol Kavramları

3.1.1.1. Sistem Kavramı

Sistem sözcüğü bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni ya da parçaları, öğeleri arasında karşılıklı ilişki, etkileşim, bağlantı ve bağımlılık bulunan tutarlı bir bütün içinde birlikli hale getirilmiş nesnelere toplama²⁵ şeklinde ifade edilmektedir.

Kökeni Yunanca “systema” kelimesinden gelen sistem kavramı “Birbiriyle ilişkili parçaların oluşturduğu bir bütün” anlamını taşımaktadır.²⁶ Sistem önceden saptanan hedeflere ulaşmak amacıyla, birbirleriyle etkileşim içinde olan elemanların kendi oluşturdukları bir çatı altında, birlikte çalışmalarını oluşturmuş bir bütündür.

Sistem kavramı tanımlarında ön plâna çıkan özellikler göz önünde bulundurulduğunda sistem; ortak bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelmiş, düzenli olarak birbirleri ile etkileşen ve ilişki içerisinde olan veya karşılıklı olarak birbirine bağlı bileşenlerden oluşturmuş bir bütün olarak ifade edilebilir.²⁷

3.1.1.2 Kontrol Kavramı

Fransızca “contrôle” "denetim" sözcüğünden alıntıdır. Fransızca sözcük Fransızca “contrôler” "denetlemek" fiilinden türetilmiştir. Bu sözcük geç

²⁵ <http://www.tdk.gov.tr>, 14.01.2014

²⁶ Larousse, 1986

²⁷ Mustafa C.Karacadağ, "Kurumsal Kaynak Planlama Sistemleri İçin Genişletilmiş Bilişim Sistemleri Başarı Modeli Önerisi", Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, Aralık 2011, s.13

Latince “contra rotulare ” iki defteri kıyaslayarak tahkik etmek” deyiminden evrilmiştir.²⁸

Kontrol sözcüğünün sözlük anlamı, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma²⁹ şeklindedir.

İşletme faaliyetleri açısından değerlendirildiğinde ise kontrol kavramı; işletme amaçlarına ulaşmak için yürütülen faaliyetlerin gerçeğine ve aslına uygunluğuna bakma şeklinde daraltılabilir.

“Kontrol, denetimin başlangıcı veya denetiminden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir şeyin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır.”³⁰ Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve yöntemler bütününe kontrol adı verilmektedir.³¹

IIA (Institute of Internal Auditors - Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) standartları³² çerçevesinde ise kontrol, yönetim, denetim kurulu ve yönetim kurulunun ve diğer ilgili birimlerin riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabilecek muhtemel hata, risk ve hilelerin ortadan kaldırılması amacıyla aldıkları önlemlerdir.

3.1.2. İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı ve Sistem Kavramları

Son yüzyılda yaşanan ekonomik değişim ve gelişim süreci teknolojik gelişimin de yardımı ile diğer tüm alanlarda olduğu gibi işletme yönetiminde de sistem kavramının yerleşikliğinin ve izlenebilirliğinin; işletme faaliyetlerinin verimliliğinin artırılması ve ölçülmesinde büyük önem taşıdığı bir kez daha gözler önüne sermiştir. Böylece, özellikle sosyal bilimler alanında “ekonomik sistemler” ve “yönetim sistemleri” gibi

²⁸ Sevan Nişanyan, Çağdaş Türkçenin Etimolojik Sözlüğü, <http://www.nisanyansozluk.com/?k=kontrol&lnk=1>, 18.01.2014

²⁹ <http://www.tdk.gov.tr>, 18.01.2014

³⁰ Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, Gazi kitabevi, 2008, s.4

³¹ Duygu Tuncay, “İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından önemi ve bir anket çalışması”, Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniv.SBE (Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2011, s.3.

³² Çetin Özbek, İç Denetim, TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) Yayınları, 2012, s.386

kavramlar ortaya çıkmış, endüstriler ve işletmeler de sistem yaklaşımı ile incelenmeye başlanmıştır.³³

Yönetim bilgi sistemi; para, iş gücü, malzeme, makine, teknoloji ve bilgi gibi işletme kaynaklarının, amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde kullanılmalarını plânlamak, örgütlemek ve kontrol etmek için, yönetimin gereksinim duyduğu işletme içi ve işletme dışı finansal ve finansal olmayan niceliksel ve niteliksel bilgileri, gereksinim duyulan yer ve zamanda ilgili kişilere kullanabilecekleri şekilde sürekli olarak sağlamak amacıyla kurulan ve çalıştırılan bir sistemler bütünü olarak tanımlanabilmektedir.³⁴

Günümüzde teknolojinin ulaştığı düzey insan-makine sistemleri kapsamındaki bilgisayar destekli sistemleri yaygın hale getirmiştir. Özellikle işletme yönetimi alanında plânlama ve kontrol amacı ile kullanılan bütün bilgisayar destekli bilgi sistemleri insanın ve bilgisayarın tamamen entegre olduğu insan-makine sistemleridir.³⁵

Karmaşık işletme yapılarının ürettiği bilgilerin sistematik yaklaşımlar ve mekanizmalar yardımı ile birleştirilmesi ve toplanan bilgilerin bu yolla iş süreçlerinin sağlanması mümkün olacaktır.

Bir bilgi sistemi girdi-süreç-çıkış döngüsünde bilgi üreten, açık ve amaçlı bir sistemdir.³⁶ Bir bilgi sisteminde; personelin, işlemsel yöntemlerin ve bilgi işleme alt sistemlerinin kullanılarak, verilerin derlendiği ve organizasyon içinde bilgi olarak yayıldığı bir sistem oluşmaktadır. Bu süreç bilgisayar donanımı, yazılımı, veri tabanı, bilgi işlem personeli ve yordamları ile desteklendiğinde bilişim sistemleri oluşmaktadır.³⁷

Bilişim sistemleri, organizasyon içerisinden ve organizasyonun çevresinden; kendisini etkileyen ve ilgilendiren insan, yer ve nesnelere hakkında bilgi toplar. Organizasyon içerisinde işlerin nasıl yürütüldüğü bilgisi, siparişin hazırlanması ile ilgili bilgiler, stok durumları, çalışanlara ait kayıtlar, çalışma süreleri, kredi bilgileri gibi çok

³³ İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı ve İşletmelerde Sistem Kavramı, Çağdaş İşletme Yönetimi, Hft.04, Sistem Yaklaşımı, <http://www.eytpe.net/wp-content/uploads/2012/09/%C4%B0%C5%9Fletme-Y%C3%B6netiminde-Sistem-Yakla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1-Ve-%C4%B0%C5%9Fletmelerde-Sistem-Kavram%C4%B1-2.doc>

³⁴ Mediha Mine Çelikel, Bilgi Yönetim Sürecinde Kurumsal Kaynak PLÂNlamanın Finansal Boyutları ve Cam Sektöründe Uygulanması, Doktora Tezi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, Ocak, 2000

³⁵ <http://www.eytpe.net/wp-content/uploads/2012/09>, a.g.e.

³⁶ David.M.Kroenke, Management Information Systems, 1992, s.20

³⁷ Melih Erdoğan ve Nurten Erdoğan, Muhasebede Bilgisayar Kullanımı, Boyut Matbaacılık, Eskişehir, 1996, s.56

çeşitli bilgiler toplanır. Bu bilgilerden anlamlı sonuçlar elde edilir ve yöneticilere ya da ilgili çalışanlara iletilir.³⁸

3.1.3 İşletmelerde İç Kontrol Sistemi

3.1.3.1 İç Kontrol Kavramı

İç kontrolün tarihi konusundaki kaynaklar, kontrol kavramının muhasebe ve bağımsız dış denetim tarihi ile birlikte geliştiğini göstermektedir. Özellikle son yüzyıldaki gelişime ilişkin kaynaklar ağırlıklı olarak anglosakson ülkelerden gelmektedir.³⁹

Kıta Avrupa'sı ülkeleri ile Anglosakson geleneğe sahip ülkeler arasında kontrol kavramı açısından günümüzde azalmış olsa da bazı farklılıkların olduğunu söylemek mümkündür. Bu farklılıklardan en önemlisi, Kıta Avrupa'sında iç kontrolün konusunu tamamlanmış işlemler oluştururken, Anglosakson gelenekte iç kontrolün konusu devam eden iş ve işlemler oluşturmaktadır. Yani Anglosakson gelenekte kontrol ve iş süreçleri paralel, iç içe ilerlemektedir.⁴⁰

Küresel ekonomik sürece paralel olarak, özellikle işletmelerin büyümeleri, genişlemeleri; faaliyetlerin karmaşık hale gelmesine, verimli ve etkili bir şekilde yönetilmesine engel olmakta, bu nedenle de kontrol mekanizmalarında sistematik yaklaşımlar önem kazanmaya başlamaktadır.

Küreselleşen ekonomik dünyada işletmelerin büyümesi, faaliyet hacimlerinin artması ve karmaşıklaşması yönetsel denetim ve yönetim tarafından etkin bir iç kontrol yapısı oluşturmak, denetim faaliyetlerini bu yapı üzerinden yürütmekle mümkün olabilir.⁴¹

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine "Kontroller" adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise "İç Kontrol Yapısı" nı oluşturmaktadır.⁴²

³⁸ Mustafa Cemil Karacadağ, a.g.t., s.15

³⁹ Çetin Özbek, a.g.e, 386

⁴⁰ Çetin Özbek, a.g.e., 387

⁴¹ Vasfi Haftacı, Muhasebe Denetimi, Umutepe Yayınları, 2011, s.53

⁴² Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 2010, s. 122

3.1.3.2 İç Kontrol Tanımı

İç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, organizasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır.⁴³

İç kontrol, “ İşletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve süreçler dizisinin oluşturduğu, işletme yönetimi tarafından kurulup çalıştırılan bütünsel yapı”⁴⁴ şeklinde ifade edilebilir.

İç Denetçiler Enstitüsünün tanımına göre iç kontrol, “Yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır.” Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik kurallar, dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliliğinden oluşur.

AICPA, (American Institute of Certified Public Accountants - Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) SAS (Statements on Auditing Standards - Denetim Standartları Tabloları) 55 No.lu standardında İç Kontrolü; “spesifik kurum hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politikaveprosedürler”şeklinde tanımlamıştır.⁴⁵

İç Kontrol, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi (AICPA – Committee on Auditing Procedure) tarafından; “işletme varlıklarını korumak, işletmede üretilen finansal bilgilerin doğru ve güvenilirliğini sağlamak, işletmede sürdürülen faaliyetlerinin verimliliğini arttırıp, belirlenmiş olan yönetim politikalarına uyumu arttırmak amacıyla tasarlanan ve uygulamaya konulan tüm tedbir ve yöntemlerin tümü” olarak tanımlanmıştır. İç Kontrol yönetim fonksiyonunun yürütülmesine aracılık eder, işleyişini sağlar.⁴⁶

⁴³ Ali K. Uzun1, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”,<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi> 10 Mayıs 2014

⁴⁴ Vasfi Haftacı, a.g.e, 53

⁴⁵ Çetin Özbek, a.g.e, s. 395

⁴⁶ Kadir Dabdaboğlu, “İç Kontrol Sistemi” Mali Çözüm Dergisi, İsmmmo Yayın Organı, 2007, s 162

İç Kontrol; Bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve samimiyetinin sağlanmasına ve özellikle mali bilgileri uygun zamanda kullanıma hazır halde bulundurarak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına imkân veren prosedürler ve araçlar bütünüdür.⁴⁷

“İç Kontrol, idarenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak üzere oluşturulan; Organizasyon, Yönetim, Süreç, İç denetim, Mali ve mali olmayan kontroller bütünüdür.”⁴⁸

İç kontrol, işletme yönetimince belirlenen amaçlara ve hedeflere varmak için işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemler bütünüdür.⁴⁹ İç Kontrol, bir işletmenin mevcut yasalar ve kuruluş amaçları doğrultusunda belirlenen politika, yöntem, uygulama prosedürleri ve limitlere uygun olarak, hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğünü ve güvenilirliğini, bilgi sistemindeki verilerin zamanında elde edilebilirliğini sağlamak amacıyla, yönetim şekli ve organizasyonun her seviyedeki personeli tarafından yürütülen faaliyetler bütünüdür ifade eder.⁵⁰ İç Kontrol Sistemi bir işletmenin belirlenmiş hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmak amacıyla işletme yönetimi tarafından tespit edilen tüm politika ve prosedürlerini ifade eder. İç Kontrol Sistemi, işletme yönetimi politikalarına bağlılığını, işletme varlıklarının korunmasını, yolsuzlukların, hataların ve hilelerin tespit edilip önlenmesini, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanmasını hedefleyerek mali tabloların doğru olarak ve zamanında hazırlanması türünden şirketin verimliliğini arttıracak, varlıklarının korunmasını sağlayacak yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır.⁵¹

İç Kontrol Sistemi kabaca, işletmenin varlıklarının korunması, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğru ve güvenilirliğini sağlayarak, işletmenin faaliyetlerinde verimliliği ve etkinliği artırmak, işletme yönetimince tasarlanan politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu belirlemek için kullanılan tüm ölçü ve

⁴⁷ Niyazi Kurnaz ve Çetinoğlu Tansel Çetinoğlu, İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe yayınları, Kocaeli, 2010, s.385

⁴⁸ Adil Topuz, “İşletmelerde İç Kontrol Nedir, Standartları nelerdir ?” Mali Pusula, Maliye ve Hukuk yayınları, Temmuz 2007, sayı 31, s 52

⁴⁹ Ali Alagöz, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi ilişkisinin hata ve hilelerin Önlenmesindeki Rolü", http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf s.5 15 Temmuz 2013

⁵⁰ Adil Topuz, a.g.m., s 52-53

⁵¹ Tamer Aksoy1, “Bağımsız Denetim Şirketleri için Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, Mali Çözüm Dergisi 73, İSMMMO Yayını, s. 169

prosedürleri, hesap plânının ve finansal raporlama sisteminin oluşturulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan kurumun organizasyon plânını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir.⁵² İç kontroller; işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olması, finansal raporların güvenilir bir şekilde oluşturulması, yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesi işlevlerinden dolayı önemli bir fonksiyondur.⁵³

Ekonomik gelişmelerin karmaşıklaştığı günümüzde daha geniş kapsamlı bir iç kontrol hedef ve anlayışına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu amaçla tasarlanacak yeni kontrol anlayışı, farklı beklenti ve düşüncelere uyum sağlayabilmeli, ortak bir terminoloji ve norm sağlayabilmeli, kontrol etkinliğinin test edilmesine esas teşkil edebilecek bir ölçü olabilmeli, ayrıca raporlama sistemi ve yasal düzenleme açısından ortak bir çerçeve anlayışı sağlayabilmelidir.⁵⁴

Tüm bu tanımlamalardan ortak başlıkları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz, iç kontrol;

- Bir sistemdir,
- İşletme amaçları ile ilgilenir,
- Politika ve süreçleri içerir/etkilenir,
- Yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumluluğundadır,
- İşletme varlıklarını korumak amacıyla kurgulanır,

Bu alandaki en genel kabul görmüş model olan COSO iç kontrol modeline göre, iç kontrol, kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve mevzuata uyum sağlandığına dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir.⁵⁵

İç kontrolün düzenlenmesindeki en son aşama halen yürürlükte bulunan SOx'dur ve 2002 yılında Amerikan Kongresinde yasalaşmıştır. SOx 1930'lu yıllardan sonra finansal raporlama, bağımsız denetim ve iç kontrol konularında onaylanan en önemli yasalardan biri olup özellikle bağımsız denetim faaliyetlerinin AICPA tarafından standardize edilmesi yani bağımsız denetim faaliyetinin kendi faaliyetlerini gönüllü düzenleme dönemine son vermiş ve PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) ile yeni standardizasyon sistemi getirmiştir. Bağımsız denetim firmalarının denetim hizmeti

⁵² Tamer Aksoy2, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği : Analitik Bir İnceleme", Mali Çözüm Dergisi 72, İSMMM Yayını, s. 139

⁵³ Ali K. Uzun 2, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", <http://www.icdenetim.net/makaleler/88-ic-kontrollerin-yeterliliği> 11 Ekim 2013

⁵⁴ Tamer Aksoy, 1 a.g.m, , s. 146

⁵⁵ COSO, International Control, Integrated Framework, 1992, www.coso.org

verdikleri firmalara sunabilecekleri ek hizmetlere sınır getirilmiş, denetim komitelerinin görev ve sorumlulukları tanımlanmış en önemli bölümlerinden biri olan 404 bölümü ile de iç kontrol kavramı ve yöneticiler ve bağımsız denetçilerin iç kontrol konusundaki sorumlulukları yeniden ve daha sıkı bir şekilde belirlenmiştir.⁵⁶

3.1.3.3. İç Kontrol Sisteminin İç Denetimden Farkı

İç Kontrol ve İç Denetim kavramları genellikle günlük yaşamda karıştırılmakta aynı anlamlarda kullanılabilir. Denetim, genel anlamda geçmiş faaliyetlerin incelenmesi iken, kontrol içinde bulunulan süreç ve zaman diliminde yapılan faaliyetlerin incelenmesi olarak özetlenebilir. Bir işletmede iç kontrol sisteminin etkin ve yeterli olmaması halinde iç denetimin kapsamı geniş olacaktır. iç kontrol sisteminin etkin olması halinde ise, iç denetim daha dar ve az zaman alıcı olacaktır.⁵⁷

İşletmelerin belirledikleri amaçlara ve hedeflerine etkin bir tarzda varmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağına dair makul (yeterli) ölçüde güvence duyulmasını sağlayıcı niteliklere sahip olarak tasarlanan usul ve yöntemlerin tümü iç kontrol sistemi olarak adlandırılmasına karşın, iç denetim bu fonksiyondan farklı olarak; işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme birimi olup, temel olarak İç Kontrol Sistemi'ni oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini kontrol edip ve değerlemek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsurudur.⁵⁸

Şirketin kurumsallaşmasının ana temellerinden biri İç Kontrol Sistemi'nin varlığına sahip olmaktır. Kurum içi kontrollerin uygunluğunun kalitesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. İç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yönetim yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir tarzda işletme için stratejik akıl ortağı geliştiren, uygulayan, önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir.⁵⁹

İç Kontrol Sistemi ile iç denetim arasındaki diğer önemli fark ise işleyişleri ile ilgilidir. İç kontrol fonksiyonu işletme faaliyetleri ile birlikte sürekli bir süreç olarak işlemesine karşın, iç denetim fonksiyonu ise işletme faaliyetleri gerçekleştiğinden sonra

⁵⁶ Çetin Özbek, a.g.e. s. 396

⁵⁷ Oktay Taş ve Cem N. Durmuş, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa yayınları, İstanbul, 2008, s.65

⁵⁸ Ali A.Günel, İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2010, s 10

⁵⁹ Ali A.Günel, a.g.e, s 11

görev yapmaya başlar ve ancak olaylar gerçekleştiikten sonra değerlendirir ve önlem alır.⁶⁰

İç denetim, iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşma konusunda işletme yöneticilerine bilgi sağlayarak doğru karar verebilmeleri ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine katkıda bulunurlar. Bununla birlikte, iç denetim, işletmedeki iç kontrol sisteminin gözden kaçırdığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde çok etkin olan bir araçtır. Bu ayrımlar dikkate alındığında, iç kontrol sisteminin çok daha geniş bir anlam içerdiğini ve iç denetimin de bir ölçüde işletmedeki iç kontrol sistemini değerleyen ve inceleyen bir kontrol unsuru olduğunu söyleyebiliriz.⁶¹ İşletmelerin kurumsallaşmasının ana temellerinden birini iç kontrol sistemine sahip olmaları oluşturmaktadır. İşletme içi kontrollerin yerindeliği ve kalitesi ise iç denetim faaliyeti ile ifade bulur.⁶²

iç kontrol sistemi, işletmelerin belirledikleri hedef ve amaçlarına etkin bir şekilde ulaşmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağına yeterli ölçüde güven duyulmasını sağlayıcı niteliklere sahip olarak oluşturulan usul ve yöntemlerin tümü olarak tanımlanmasına karşın, iç denetim bundan farklı olarak; işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerleme fonksiyonu olup, temelde iç kontrol sistemini oluşturan kontrol fonksiyonlarının yeterliliğini ve etkin işleyişini incelemek ve değerlemek amacıyla işlev gören bir kontrol unsurudur.

Kısaca özetlemek gerekirse; iç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.⁶³

3.1.3.4. İç Kontrolün Önemi

İç kontrolü tek başına bir sistem olarak ele almaktan ziyade, plânlama, bütçe, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi gibi sistemleri birbirleri ile kaynaştıran bir kavram

⁶⁰ Ali A.Günel, a.g.e, s 11

⁶¹ Suzan Yağcı, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv.Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 35-36

⁶² Ali Kamil Uzun 2, a.g.y.

⁶³ Ali Kamil Uzun 1, a.g.y.

olarak düşünmek doğru olur. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi organizasyonlar için temel bir unsurdur.⁶⁴

İç kontroller önemlidir, çünkü kontrol eksiklikleri; onaysız yapılan ticari işlemlere, çevre yükümlülüklerinin yerine getirilmemesine, finansal işlemlerde hatalara, fiktif satışlar, hazine bölümü skandalları, bilgi verilmeden onaylanan sözleşmeler gibi noksanlıklara ve sonuç olarak kurum müşteri memnuniyetsizliğine ve hatta iflas yada işlerin durmasına kadar varan olumsuz sonuçlara meydan verebilir.⁶⁵

İç kontrolün önemini vurgulamak amacıyla genel hatlarıyla risk kavramı üzerinde durulacak, risk türleri hakkında kavramsal bilgiler paylaşılacaktır. İşletmelerin faaliyet süreçleri boyunca karşılaşılabilecekleri farklı risk türleri vardır. Bu riskleri yönetilebilir ve yönetilemez riskler olarak gruplamak mümkündür. Yine işletmelerin karşılabilecekleri riskleri finansal ve finansal nitelikte olmayan riskler olarak gruplayabiliriz. Finansal Olmayan Riskler; Üretim riskleri, Pazarlama riskleri, Yönetim riskleri, Örgütlenme ve kurumsallaşma riskleri, İş ve sektör riskleri, Bilgi teknolojileri uygulama riskleri, Faaliyet riskleri, İç kontrol riskleri, Finansal Riskler ise; Piyasa Riski, Kredi Riski, Likidite Riski, Operasyonel Risk şeklinde detaylandırılabilir.⁶⁶

Bu çalışmanın kapsamı ve ilgilendiği alan nedeniyle risk kavramına kısa bir bakışla yetinilecektir. Özellikle iç kontrol süreçleri açısından daha kolay değerlendirileceği düşünüldüğünden aşağıdaki risk başlıkları kısaca tanımlanmıştır.

Örgütlenme ve kurumsallaşma riski; İşletmenin örgüt yapısı ve işleyişi ile ilgili sorunlardan kaynaklanan riskleri ifade eder. Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen işletmeler muhtemel riskleri minimize etmede daha etkili olabilmektedir.

Bilgi teknolojileri uygulama riski; Bilgisayar ve iletişim sistemlerindeki muhtemel sorunlar ve aksamalar, virüs, yetersiz ya da eskimiş uygulamalar, yedekleme, ERP geçiş uygulamaları, lokalizasyon çalışmalarındaki riskleri ifade etmektedir.

İç kontrol riski; Bir işletmenin iç kontrol sisteminin yapısı; işletme büyüklüğünden, sektörel sorunlardan, bilgi sistemi etkinliğinden, iş gücü kalite yetersizliği veya çalışanhilelerinden, yönetim müdahalesi veya kararsızlıklarından, uyum güçlüğünden etkilenmektedir.

⁶⁴ Seval K.Selimoğlu ve Şaban Uzay, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2011, s. 92

⁶⁵ Seval K.Selimoğlu ve Şaban Uzay, a.g.e., s.93

⁶⁶ Verimlilik Dergisi, T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü Yayını, 2012/3, s.58-59-60

Operasyonel risk; İnsanlardan, yanlış işletme kararlarından, bilgisayar veya iletişim sistemlerindeki teknik sorunlardan, iç ve dış risklerden, yetersiz kontrolden, yasal risklerden doğabilmektedir.

Yukarıda yapılan kısa risk kavramı girişi ile iç kontrol sisteminin kontrol sahasına giren risk türlerinin hayati öneminin vurgulanması amaçlanmıştır.

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sistemlerinin amaçlarını oluşturur.⁶⁷

Yönetimsel iç kontrol; işletme faaliyet raporları, istatistiksel veriler, işletme içi eğitim, değerlendirme ve analizler, kalite kontrol faaliyetleri ve diğer aksiyon plânlarından oluşur. Muhasebede kontroller ise, işletmece belirlenen yetkiler çerçevesinde yapılan iş ve işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yerine getirilmesine yöneliktir.⁶⁸

“İç kontrol; zamanlı, tam ve doğru bilgiye ulaşılması,mali raporlamalardaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin azami bir güven içinde yapılabilmesi, operasyonların sekteye uğramasına engel olunmasıkonularında yönetime yardımcı olunmasında çok önemli bir rol oynamaktadır.”⁶⁹

İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması dolayısıyla yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme şansı azalmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme etkin bir iç kontrol sisteminin işletme faaliyetleri içerisine yerleştirilmesi ile ortadan kaldırılabilir.⁷⁰

İç Kontrol, işletme yönetimi tarafından belirlenen hedeflere ulaşılması, faaliyetlerin verimliliğinin, yasal düzenlemelere uyumun ve finansal bilgilerin ve raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması gibi konularda yönetim sorumluluklarının yerine getirilmesinde kullanılan yöntemleri içerir.⁷¹

İşletmenin temel amaçları, faaliyetlerde etkinliğinin sağlanması, verimlilik ve karlılık hedefleri ve kurum kaynakların korunmasını kapsar. İşletmeyi ilgilendiren yasa ve düzenlemelere uyum işletme açısından hayati önem taşır. Finansal bilgilerin ve

⁶⁷ N.Kurnaz, T.Çetinoğlu, a.g.e., s.36

⁶⁸ Kadir Dabbağoğlu, a.g.m., s 162-163

⁶⁹ Mehmet Ü.Memiş, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü: Türkiye’deki Büyük işletmeler üzerine bir saha araştırması”, Doktora Tezi, Çukurova Üniv. SBE İşletme ana bilim dalı, 2006, s.74-75

⁷⁰ N.Kurnaz, T.Çetinoğlu, a.g.e. s.36

⁷¹ Ali A.Günel, a.g.e., s 5

raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması ile ifade edilmek istenilen ise, işletme yönetimi tarafından kabul edilen muhasebe ilke ve standartlarına uyumlu ve gerçek durumu yansıtan finansal tablolar hazırlanması ve ilgililere sunumudur.⁷²

Dört ana başlık halinde özetlenen işletme amaçları aslında iki kontrol sürecinden oluşmaktadır. “Mali Kontroller” ve “Yönetmel Kontroller” Mali Kontroller; işletme varlıklarını korumak, mali verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Yönetmel kontroller ise; işletme faaliyetlerinin etkinliğini artırmak, yönetimin politikalarına bağlılığı sağlamak amacını taşımaktadır.⁷³

Tüm işletmelerde yazılı olarak mevcut olmasa da bir iç kontrol mekanizması vardır. Yapı büyüdükçe ve işlemler karmaşıklaştıkça bu mekanizmalar makul düzeyde güvence verme yeterliliğini yitirecektir. Bu nedenle işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması ile paralelbu mekanizmaların iç kontrol sistemlerinin içerisine yerleştirilmesi ve yazılı hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Özellikle 1940’lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyet hacmindeki aşırı artışlar beraberinde birçok soruna da neden olmuştur. Üst yönetimin tüm organizasyona eskinin küçük işletmelerinde olduğu gibi hâkim olamaması ilk sorun ortaya çıkmıştır. Karmaşık ekonomik ilişkiler ve geniş organizasyonların yönetim gücüğü hem akademik çevreleri hem de uygulamacıları bu alanda yeni arayışlara yönlendirmiştir.⁷⁴

Maliyet ve giderlerde artışa yol açacağı gibi kaygılarla işletmelerde etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmaması, işletme üst yöneticilerin mevcut kontrollerden kurtulmaları için fırsat oluşturmakta ve hileli işlemlerin oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Bunun dışında başka bir unsur olarak, işletmelerde üst konumlarda görevli yöneticilerin, sistemde var olan kontrollerin zayıf ve açık yönlerini bilmeleri ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.⁷⁵

Suistimal sadece oluştuğunda üzerinde durulacak bir konu olmamalıdır. Suistimal risklerini belirlemek ve söz konusu riskleri kontrollerle minimize ederek yönetmek hem yönetimin hem de iç denetimin odaklanacağı konular arasında yer almalıdır.

⁷² Ali A.Günel, a.g.e., s 5-6

⁷³ Nejat Bozkurt, a.g.e, s.122-123

⁷⁴ Nejat Bozkurt, a.g.e., s. 121

⁷⁵ Nejat Bozkurt, İşletmelerin Kara Deliğı Hile, Çalışan Hileleri, Alfa yayın, İstanbul, 2011, s. 117

Hata ve hileler, işletmelerin iç kontrol sistemindeki yetersizliklerin sonucu olarak ortaya çıkarlar. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde hilenin yapılması daha kolaydır. iç kontrol sisteminin kalitesi, hata ve hilelerin oluşumunu minimize edebilecektir.

3.1.3.5. İç Kontrol Sisteminin Yararları

İşletmeler iç kontrol sistemlerini tasarlarırken öncelikle amaçlarını belirler ardından amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyecek işletme içi riskler belirlenir. Genel olarak amaç, risk yönetim sisteminin temel hedefi içsel risklerin alınacak tedbirlerle ortadan kaldırılmasıdır.⁷⁶

Bilgi sistemleri üzerinde yer alan kontroller genel ve uygulama kontrolleri olarak iki bölüme ayrılabilir. Genel kontroller; bilgi yazılımı kontrolleri, sistemlere erişim kontrollerinin geliştirilmesi ve sürekli kılınması konularında kontrollerden oluşur. Uygulama kontrolleri ise, bilgisayar tabanlı eşleştirmeler ve bilgisayar aracılığı ile yapılan uygulama yazılımları üstündeki kontrollerdir. Tüm bu kontroller, bütünlük, işlemlerin doğruluğu, yetkilendirmeler ve değerlemeleri gerçekleştirmeye yardımcı olarak tasarlanmaktadır.

3.1.3.6. Kontrol Türleri

Üç farklı kontrol türünden bahsedilmektedir; önleyici, saptayıcı ve yönlendirici kontroller. Önleyici kontroller, bir işletmede istenmeyen durumların önlenmesini gerçekleştirmek üzere tasarlanan önlemleri ifade etmektedir. Saptayıcı kontroller, işletmede çalışanlara teslim edilen varlıkların miktarı, işletme ile çalışan arasındaki borç-alacak ilişkisinin belirlenmesi ve bu süreçte hata ve hilelerin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca belirlemeye yönelik önlemlerdir. Yönlendirici kontroller, üst yönetimin isteklerinin alt birimlere iletilmesini sağlayan ve çalışanları motive edici tedbirlerdir. Telafi edici kontroller ise, işletmede aksayan ve stratejik önemdeki konularda yönetimin doğrudan devreye girerek aldığı önlemlerdir.⁷⁷

Kontrollerin bazıları işlem gerçekleşmeden önce olumsuz sonuçları önlemek için düzenlenir, bunlara önleyici kontroller denilir. Bazıları gerçekleştiklerinde olumsuz sonuçları tanımlamak için düzenlenir, bunlara tespit edici kontroller denilir. Diğer

⁷⁶ Kobi'lerde İç Denetim için pratik bilgiler, İsmmm 2013, s.19

⁷⁷ Hasan Kaval, a.g.e., s.132-135

bazıları ise olumsuz sonuçları tersine çevirmek için veya tekrar meydana gelmemesi için düzeltici bir eylemin plânlanmasının gerçekleşmesi amacıyla oluşturulur, bunlara da düzeltici kontroller denilir.⁷⁸

3.1.3.7. Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi

Muhasebe ve finansal raporlama kurallarına uygun olmayan işlemlerin yapılmasıyla dünyada çapında muhasebe skandalları yaşanmıştır. (Muhasebe skandalları, finansal tablolarda yer alan mali bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallar olarak ifade edilebilir.) ABD’de muhasebe skandalları sonucunda oluşan güvensizlik ortamının giderilmesi amacıyla SOx gündeme gelmiştir.⁷⁹

Hilenin ortaya çıkarılmasının zorluğu bu alanda çalışanları yeni yöntemler geliştirmeye mecbur bırakmaktadır. Her şeyden önce hilenin varlığını işin başından tespit etmek edebilmek ve tahribatını büyük boyutlara ulaşmadan engelleyebilmek için hileyle mücadelede geliştirilmiş “proaktif metotlar” çok önem kazanmıştır. Yaratıcı hilekârların sahip olduğu bilgisayar sistemleri nedeniyle bu kişiler hile yapmak için yeni imkânlar elde etmektedirler. Bu hileler çok geniş boyutludur.⁸⁰

3.1.3.8 Kurumsal Yönetimin Oluşumunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

Finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi hususlarda gerekli kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurmak ve devam ettirmek, işletme yönetiminin gözetimini de yapmak suretiyle, yönetimden sorumlu kişilerin sorumluluğundadır. Yönetimden sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen etkin gözetim, işletme yönetiminin dürüst ve etik davranış kültürü yaratmasını sağlamada etkilidir.

İşletmenin faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir kontrol ortamı yaratmak ve bunun için gerekli politika ve prosedürleri geliştirmek,

⁷⁸ Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol sistemine bakış”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2012, sayı 85, s.98

⁷⁹ Metin Atmaca, "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C.XIV, S I, 2012) 191, s.192-201, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_1/12.pdf

⁸⁰ Özgür Çatıkkaş ve Yıldırım E. Çalış, "Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar", Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD Yayını, Ocak 2010, Sayı 45, s. 156

yönetimden sorumlu kişilerin gözetiminde olmak üzere, işletme yönetiminin sorumluluğundadır.⁸¹

Kurumsal yönetim kavramı, halka açık şirketlerde ortaya çıkan finansal skandallar sonrası gündemde yer almıştır. Kurumsal yönetim, işletme amaçlarına ulaşma yolu ve verimliliğin izlenmesine olanak veren bir yapı oluşturur. İyi bir kurumsal yönetim, yönetim kurulu ve diğer işletme yöneticilerinin ve paydaşların lehine olan hedefleri yerine getirmek için tam bir özendirme ortamı sağlar ve etkin gözlemi olanaklı kılar.⁸²

3.1.3.9 İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Tanımından da anlaşılacağı gibi iç kontrol, bir organizasyonun aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya her kesimi ile içinde olduğu bir sistemdir. İş akışlarının içerisinde iç kontroller yer alır. iç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır. Birincisi, operasyonların etkinlik ve verimliliği; standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin var olan varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsal bir sorun haline gelmektedir. Bir diğer önemli amaç ise, mali raporlama güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari konularda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur. Üçüncü temel amacı ise; iç kontrol sistemi, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar. Diğer bir ifadeyle iç kontrol sisteminin bir işletmede var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, suistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşmasıdır. Bu özellikleri ile iç kontrol sisteminin etki alanları; organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikalar ve yazılı prosedürler, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrol, bütçe ve yönetim raporlama sistemidir.⁸³

⁸¹ Resmi Gazete 12.06.2006, 1. Mükerrer gazete,

⁸² Ceren A.Göçen, "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97, İSMMM Yayını, 2010, s.109-111

⁸³ Ali Kamil Uzun 1, a.g.y.

iç kontrol sisteminin temel hedefi firma hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. Firma hedeflerini üç başlık altında toplamak mümkündür⁸⁴;

Operasyonların etkililiği ve verimliliği, tüm operasyonel süreçlerin kurum aktiflerini, maddi kaynaklarını ve kıymetlerini koruyacak ve muhafaza edecek şekilde etkin, verimli, düşük maliyet ve yüksek performans ile kullanılmasını, üretim, satış, hizmet operasyonlarının etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi ile karlılık hedeflerine ulaşılmasını kastetmektedir.

Finansal raporların güvenilirliği firma faaliyetlerine yönelik tüm dönemsel ve yıllık raporlarda yer alan verilerin ve açıklamaların doğruluğunun sağlanmasını, mevzuata uyum ise gerek finansal raporlama gerekse diğer tüm firma faaliyetlerinde tüm dış yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile kurum içinde geliştirilen politika ve prosedürlere uyumlu olarak faaliyet gösterilmesi kastedilmektedir. İç kontrol sistemi, riskleri genelde ve ayrıntıda ele almasına göre üç düzeyde incelenebilir;⁸⁵

- İç kontrolün esas amaçları
- İç kontrolün genel amaçları
- İç kontrolün özel amaçları

İç kontrolün esas amaçları; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması, finansal raporlamanın güvenilirliği, uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyumun sağlanmasıdır. İç kontrolün genel amaçları; işlemlerin yetki kriterlerine uygun olarak gerçekleştirilmesi, yasa ve standartlara uygun mali tabloların hazırlanması için işlemlerin doğru muhasebe hesaplarına tam ve zamanında kaydedilmesinin sağlanması, kayıtlı değerler ile fiziki değerlerin makul sürelerde karşılaştırılması, ortaya çıkabilecek hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkartılmasının sağlanmasını, varlıklara erişim yetkisinin sadece yetkilendirilmiş kişilerce yapılmasının sağlanmasıdır. İç kontrolün özel amaçları ise; geçerlilik, eksiksiz olma, kayıtların uygunluğu, varlıkları koruma, mutabakat şeklinde özetlenebilir.

3.1.3.10 İç Kontrol Sistemi ve Organizasyon Yapısı

Bir işletmenin organizasyon yapısı iç kontrol sisteminin oluşturulmasında etkin bir konuma sahiptir. Çünkü bir işletmede var olan organizasyon yapısı işletmenin plânlama,

⁸⁴ Çetin Özbek, a.g.e., s.402-403

⁸⁵ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul, 2004, s.71

yönetme ve kontrol faaliyetlerini kapsayan çatıdır. Bu bakımdan da organizasyon yapısı işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmaktadır. Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması, ancak iyi bir organizasyon yapısının var olması durumunda mümkündür.⁸⁶

Etkin olarak çalışacak bir iç kontrol sisteminin kurulmasında; görevlerin ayrımı, yetkilendirme, uygun bir belgelendirme ve kayıt düzeninin var olması, fiziki koruma, bağımsız mutabakatlar dikkate alınması gereken ilkelere dir.

Görevlerin ayrılığı, hem hatalı hem de uygun olmayan çalışma risklerini minimum seviyeye indirdiği için etkin bir kontrol için önem taşımaktadır. Birbiriyle uyumlu olmayan (birbirine zıt) görevler, bir personele, tek bir kişi için uygun olmayan bir faaliyeti yerine getirme ve gerektiğinde bu faaliyeti iptal edebilme imkanı veren pozisyonlardır. Örneğin, alım işlemi yapanla malzemeyi kullanan kişinin aynı kişiler olması durumunda yaşanacak problemler gibi. Her işin başından sonuna kadar tek kişinin sorumluluk alanına verilmemesi, bunun içinde işletme faaliyetlerinin bölünmesi ve her alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir.⁸⁷

Yetkilendirme ve Sorumluluk; çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir biçimde yazılı olarak ortaya konulmalıdır. Her işlemin mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yürütülmesi etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurudur.

İşletme personelinin yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde yazılı olarak ortaya konması etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Yönetim politikalarına uygun tarzda yetkilendirilmesinin sağlanması mali raporlama kontrolü için ilk adımdır. Yönetim, işletme çalışanlarına bazı çalışmalarını yerine getirmek için yetki tanıyabilmekte; bazı işlemlerin yerine getirilmesinde ise belirli limitler halinde izin verebilmektedir.⁸⁸

Yetki ve sorumluluk dağılımı, operasyonel faaliyetler için gerekli yetki ve sorumluluklar ile raporlama ilişkileri ile onaylama protokollerinin tayin edilmesini de içerir. Bu durum aynı zamanda çalışanların, bireylerin veya çalışma gruplarının, sorunların giderilmesinde inisiyatif kullanabilmelerini veya kendi yetkilerini sınırlandırabilmelerini de içerir. Bunlara ek olarak uygun profesyonel davranışlara

⁸⁶ Hayrettin Usul, Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara 2013, s.100

⁸⁷ Hasan Kaval, a.g.e, s.133

⁸⁸ Ali A. Günel, a.g.e, s 14

ilişkin politikaları, anahtar personelin bilgi ve tecrübesini ve görevlerin gerçekleştirilmesi için sağlanan kaynakları da içerir.⁸⁹

Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması; etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde incelenir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için işletmede bir hesap plânı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir.⁹⁰

Fiziki Koruma; Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınmalıdır. Yangına karşı korumalı kasalar, iyi bir arşivleme ve özel saklama sistemi, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, özel elektronik veri saklama üniteleri, fiziksel korumaya yardımcı araçlar fiziki korumada kullanılabilir.

Bağımsız Mutabakatlar; iç kontrol unsurlarının uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uygunsuzluklar yönetime raporlanmalıdır.⁹¹

3.1.3.11 İç Kontrol Sisteminin Varsayımları

İç kontrol işletme politika ve hedeflerinin beklenen sonuçlara ulaşmasını; faaliyetlerin usulsüzlük, hile ve kötü yönetimden korunmasını, güvenilir ve doğru bilginin zamanında elde edilerek, raporlanmasını ve hazırlanan raporların karar üretme mekanizmalarında kullanılmasını sağlayan organizasyon, politika ve prosedürlerden oluşan bütünlüklü bir süreçtir.⁹²

⁸⁹ Çetin Özbek, a.g.e., s.416

⁹⁰ Ersin Güredin, Denetim, Muhasebe Enstitüsü yayınları No. 50, İstanbul, 1998, s, 181

⁹¹ Ersin Güredin, a.g.e, s, 181

⁹² N.Kurnaz, T.Çetinoğlu, a.g.e., s.39-40

İç kontrol sisteminin bir amaç olmayıp hedeflere ulaşmada bir araç olması, dinamik bir yapıya sahip olması, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değişen durumlara göre yeniden tespit edilmesi gereği, finansal bilgilerin güvenilirliğine, işlemlerin etkinliğine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğuna dair sınırlı güvence vermesidir.⁹³

3.1.3.12 İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk

İç kontrol sisteminin oluşturulması, sürdürülmesi ve izlenmesi özellikle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Yönetimin felsefesi ve yönetim biçimi iç kontrolün kalitesini önemli şekilde etkilemektedir.⁹⁴

İç kontrol sisteminde iki farklı tarzda sorumluluk bulunmaktadır. Bunlar, iç kontrol sisteminin kurulmasındaki sorumluluk ve iç kontrol sisteminin uygulanmasından kaynaklanan sorumluluktur. Tüm modellerde, iç kontrol sisteminin tasarlanmasından sorumlu olarak işletme üst yönetimine işaret edilmektedir. İç denetçilerin ve dış denetçilerin bu konuda bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Sorumluluğun sadece işletme üst yöneticilerine verilmesinin nedeni, bağımsızlığın zedelenmesi düşüncesinden kaynaklanmaktadır. İç ve dış denetçilerin iç kontrol sisteminin tasarlanmasında işlev görmeleri halinde bağımsızlık ortadan kalkacaktır.⁹⁵

3.1.3.13 Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol

SOx, 2002 yılında ABD’de yasa olarak kabul edilmiştir. Bu 1930 Büyük Buhranından sonra kabul edilen en kapsamlı finansal mevzuattır. SOx Enron şirketinin başını çektiği çok büyük finansal skandalların ortaya çıkması ve halka açık muhasebe uygulamalarının kayıplarını takip amacı ile yürürlüğe girmiştir. SOx kendi denetleme kurallarını koyan ASB (Denetleme Standartları Kurulu) AICPA yerine geçecek ve kamu muhasebe denetim standartlarını belirlemek için yeni bir düzenleyici otorite olarak PCAOB’yu kurmuştur. Belki de en önemli değişiklik, SOx Amerika’da bulunan SEC ve yatırımcılar için sunulan finansal raporlar ve halka açık şirketlerin kendi yönetimleri için kullandığı birçok süreci değiştirmesi sonucunu doğurmuştur. SOx, denetçilerin

⁹³ Alper Acındı, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, İTÜ, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.11

⁹⁴ William F. Messier, Auditing and Assurance Services A Systemic Approach, Second Edition, New York: McGraw-Hill, 2000, s. 189

⁹⁵ Tamer Aksoy, (1) a.g.m, s. 149

faaliyetleri ve sorumlulukları üzerinde büyük etkiye sahiptir. PCAOB denetim standartlarını dış denetçilerin; yönetim ve denetim komisyonuna destek ve güvence veren iç denetçiler ile (ya da) kalite denetçilerinin ne kadar yetkin bir şekilde kullandığını denetler. Bu farklı denetim grupların her biri farklı standartları ve zaman zaman farklı hedefleri takip eder. Bununla birlikte, SOx, her üç denetim grubunu da etkilemiştir. Bu uygulamalar SOx tarafından lanse edildiğinde en iyi uygulamalara ulaşmak için profesyonel kuruluşlar ve işletmeler tarafından geliştirildi. AS5 olarak adlandırılan yeni PCAOB risk bazlı denetim standartları, tüm seviye denetçilerin SOx ile ilgili denetim prosedürlerini değiştirmiş ya da en azından yeniden tanımlamıştır.⁹⁶

i. Sarbanes-Oxley Yasası Bölüm 302 ve 404

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla SOx, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır.⁹⁷

Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin dokümente edilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri direk olarak sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır.⁹⁸

Bölüm 302'ye uygun olarak periyodik yasal finansal raporlar aşağıdaki bilgileri içermelidir: raporun imza yetkili üst düzey yöneticiler tarafından incelenmiş olduğu, raporun herhangi bir maddi yanlışlık, yanıltıcı ifade ile unutulmuş bilgi içermediği, mali tablolar ve ilgili bilgilerin mevcut finansal durumu adilane bir şekilde yansıttığı, imza yetkili üst düzey yöneticilerin iç kontrollerden sorumlu olduğu ve önceki doksan gün içinde bu iç kontrollerin değerlendirildiği ve bulguların raporlandığı, iç kontroller ve iç etkinlikler varsa çalışanları da içeren hile ve eksiklikler hakkında bilgi listesi, iç

⁹⁶ Robert R. Moeller, a.g.e., s.1

⁹⁷ Sarbanes-Oxley Yasasına Uyum", <http://www.pwc.com.tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, 23 Mayıs 2014

⁹⁸ <http://www.pwc.com.tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, a.g.y., 23 Mayıs 2014

kontroller üzerinde olumsuz bir etkisi olabilecek önemli değişiklikler, iç kontrol yapısı ve finansal raporlama prosedürlerinin kapsam ve yeterliliğine ilişkin bilgileri yıllık raporlarında yayımlaması gerekmektedir. Bu raporda aynı zamanda iç kontroller ve prosedürlerin etkinliğini bildiren bir bölüm olmalıdır. Yetkili muhasebe firmasında, aynı raporda, nihai rapor için iç kontrol yapısı ve prosedürlerinin etkinliğinin değerlendirildiğini onaylamalıdır.⁹⁹

SOx Amerika Birleşik Devletleri'nde etkili hale geldiğinde, SEC'e kayıtlı tüm firmalar için kendi iç denetim süreçlerini kurmak, izlemek ve değerlendirmek gerekli hale gelmiştir. Buna ek olarak, ticari alanda artan küreselleşme ile birlikte, ISO tarafından ISO 9000:2000 gibi uzun nümerik isimli, kalite yönetim sisteminin karakteristiklerini tanımlayan standartlarda yayınlanmaya başlanmıştır. SOx çevresindeki yönetici, standartları daha iyi anlamak ve daha etkin bir SOx uyumu sağlamak için bu kontrolleri birbirine bağlamaya çalışmaktadır. SOx Bölüm 404'ün ilk yıllarında yöneticiler ve denetçiler kendi iç denetimlerini daha etkin yönetmek için yerli, geçici gibi çeşitli prosedürler kullanmış olsalar da, üç önemli system: CobiT , ITIL ve ilgili ISO standartları öne çıkmıştır.¹⁰⁰

3.2. COBIT (BİLGİ VE İLGİLİ TEKNOLOJİ İÇİN KONTROL HEDEFLERİ)

CobiT, bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol hedefleri (Control Objectives for Information and Related Technologies) yıllar önce, profesyonel bir organizasyon tarafından kontrol sistemi olarak piyasaya sunulmuştur. CobiT daha geleneksel, finans geçmişini olan ancak BT ve diğer teknolojilere uzak (ancak firma için BT süreçleri yaygın ve son derece gerekli) bir yönetici için tüm seviye iç kontrolleri anlamak ve yönetmek için ideal bir araç olabilir. CobiT BT yönetişiminin; BT ile ilgili riskleri gereğine uygun bir şekilde yönettiği takdirde, BT kaynakları ile ilgili önemsendiği standartlar ile bir model belirlenmesi bakımından SOx iç denetimlerini destekler.¹⁰¹

CobiT çerçevesinin bir önceki sürümü SOx 404 iç kontrol değerlendirmelerinin ilk versiyonu sırasında bazı girişimciler tarafından kullanılmıştır. Çerçeve güncellenmiş

⁹⁹ <http://www.soxlaw.com/s404.htm>, 20 Şubat 2014

¹⁰⁰ Robert R Moeller, a.g.e., s. 7-8

¹⁰¹ Robert R Moeller, a.g.e., s. 8

olup, şimdi ITIL ve SOx ile daha iyi bağlantılıdır. Version 4.1 CobiT her düzeyde iç kontrollerin belgelenmesi ve anlaşılması için yararlı bir çerçevedir.¹⁰²

Yeni ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla ortaya çıkan COBIT 5, BT yönetişimine yepyeni bir yaklaşım getirmektedir. Bu çerçevede CobIT 5'in 5 temel prensibi şöyle tanımlanabilir; paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak, işletmeyi uçtan uca kapsamak, tek bir entegre çerçeve uygulamak, bütünlük bir çerçeve sergilemek, yönetim ile yönetimi birbirinden ayırmak¹⁰³

Yönetim ve yönetim konularının ayrıştırılması, COBIT 5'in yeni süreç modeline de yansımış görünüyor. Bir önceki versiyonda ME4 maddesi altında bulunan "BT Yönetişiminin Sağlanması" kontrol hedefi, yeni modelde " Değerlendirme, Yönlendirme ve izleme adı altında yeni bir etki alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu etki alanındaki tüm kontrol sorumlusu ise Yönetim Kurulu olarak belirlenmiş durumdadır. Yönetim ve yönetim uygulamalarının gerçekleştirilmesinde göz önünde bulundurulacak COBIT prensipleri, COBIT 5 ile işletmenin tümünü kapsayacak şekilde daha üst bir seviyeye çekilmektedir. Bu çerçevede COBIT 5'in beş temel prensibi aşağıdaki gibi tanımlanabilir.¹⁰⁴

- Paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak,
- İşletmeyi uçtan uca kapsamak,
- Tek bir entegre çerçeve uygulamak,
- Bütünlük bir yaklaşım sergilemek,
- Yönetim ile yönetimi birbirinden ayırmak.

3.3. ITIL (BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ALTYAPI KÜTÜPHANESİ)

ITIL, CobiT'ye göre daha farklı bir perspektiften yaklaşır. ITIL, kurum içi BT ilişkili SOx iç kontrollerinin daha iyi anlaşılmasını önemser ve BT işlemlerini tüm iş alanlarına uygulayan bir araçtır. ITIL BT operasyonları ile en iyi eşleşen veya çakışan firmalar için değerlidir ve hem CobiT hem de SOx iç muhasebe kontrol noktaları ile ITIL müşteri ilişkileri yönetimi olarak nitelendirilmektedir. ITIL BT'siz iş süreci ile müşteri ve BT

¹⁰² Robert R Moeller, a.g.e., s. 8

¹⁰³ Sinem Cantürk, a.g.y.

¹⁰⁴ Sinem Cantürk, a.g.y.

örgütleri veya kuruluşlar arasındaki arz -talep konularının ele alınması gerektiğini göstermektedir¹⁰⁵

ITIL işletmeye kendi iç denetimlerini daha iyi yönetmek ve geliştirmek için en iyi uygulamaların bir kümesini sunar. Örneğin, BT ve uygulama sistemlerinin değişim yönetimi işletmenin iç kontrol sistemi için önemlidir. Esasen tüm uygulamaları kapsayan tam set bir BT uygulaması olmalıdır. Bununla birlikte yeterince güçlü bir sistemin oluşturulmaması, testlerinin yapılmaması ve yetkili kişilerin bilgisi haricinde değişiklik yapılması ve onaylanmadan üretime konulması iç kontrol sisteminin arızalanmasına neden olabilir.¹⁰⁶

3.4. ISO (ULUSLARARASI STANDARTLAR KURULU) VE STANDARTLARIN YAKINLAŞMASI

İş süreçlerinin küreselleşmesi ile birlikte, SOx dünya çapında daha fazla uygulanır oldu. ISO9 olarak bilinen uluslararası standartlarda ABD işletmelerinde önemli hale geldi. ISO standartları tarihsel açıdan birçok SOx faaliyetleri etkilememiş olmakla birlikte, ISO standartlarına uyum, küresel bir ekonominin varlığı nedeniyle giderek önem kazanmıştır. Kalite yönetimini kapsayan ISO standartları etkin iç denetimi sürdürmek için önemlidir. Profesyonel yöneticiler ve özellikle iç ve kalite denetçileri ISO 9001 gibi uygulamadaki standartların ve bunların SOx iç kontrolleri ile nasıl eşleştiklerini anlamalıdır.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Robert R Moeller, a.g.e., s. 9

¹⁰⁶ Robert R Moeller, a.g.e., s. 9

¹⁰⁷ Robert R Moeller, a.g.e., s. 10

BÖLÜM 4. İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME MODELLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

4.1. İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME MODELLERİ

4.1.1. Criteria of Control Objectives (CoCo) Modeli

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komisyonu tarafından 1995 yılında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi amacıyla hazırlanmıştır. COSO modeline göre daha pratik ve anlaşılır olduğu, kullanımının daha kolay olduğu modele ilişkin tartışmalarda sıklıkla dile getirilse de, lokal bir uygulama olarak kalmış ve Kanada dışında yaygın bir kullanım alanı bulamamıştır.¹⁰⁸

4.1.2. Turnbull Raporu

İngiltere Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından hazırlanmıştır. Turnbull Report firmaların önemli riskleri tanımlaması ve yönetmesi amacı ile iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmelerini ister.¹⁰⁹

Turnbull Raporu iç kontrol sistemini incelemeye yönetim kurulunun, üst düzey yöneticilerin ve diğer çalışanların sorumluluklarının neler olduğunu inceleyerek başlamakta, sonrasında etkin bir iç kontrol sisteminin unsurlarının neler olması gerektiğine, iç kontrol sisteminin etkinliğinin nasıl değerlendirilmesi gerektiğine ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarında yer alması gereken iç kontrol konusundaki açıklamalarının nasıl olması gerektiğine yer vermekte, yönetim kurulunun iç denetim sistemini değerlendirirken göz önünde bulundurması gereken sorulara ilişkin örnekler vermektedir.¹¹⁰

Turnbull Raporu COSO modeli gibi bir uygulama rehberi niteliği taşımamakta, İngiltere Kurumsal Yönetim Prensiplerinde yer alan yönetim kurulunun iç kontrol

¹⁰⁸ Çetin Özbek, TİDE Yayınları, s.456

¹⁰⁹ Alper Acındı, a.g.e.,s.22

¹¹⁰ Çetin Özbek, a.g.e., s. 452

konusundaki sorumluluklarını açıklaya çalışan bir prensipler bütünü niteliği taşımaktadır.¹¹¹

4.1.3. The King Raporu

Güney Afrika’da Kurumsal yönetim konusunda yüksek standartlar oluşturmaya çalışan Kurumsal Yönetim Kraliyet Komitesi tarafından oluşturulmuştur. King Report kurumsal yönetimin finansal ve düzenleyici yanlarının ötesinde etik ve çevresel konularada önem vermiştir.¹¹²

4.1.4. Committee of Sponsored Organization of Treadway Commission (COSO) İç Kontrol Modeli

COSO iç kontrol modeline göre iç kontrol; kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve mevzuata uyum sağlandığına dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir.¹¹³

COSO iç kontrol modeli, tüm dünyada en çok kullanılan ve kabul gören iç kontrol sistemi değerlendirme modelidir. Treadway Komisyonu işletmeleri destekleme komitesi öncülüğünde AICPA, IIA gibi önemli muhasebe ve denetim örgütleri tarafından hazırlanmıştır.

COSO komitesi 1992 yılında yayımlanan “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve” modelini güncellemek ve çerçeveyi modernize etmek amacıyla Aralık 2011’de kamuoyuna bir taslak çalışma açıklamıştır. Yeni model iç kontrolün tanımı ile üç ana hedef ve beş bileşenden oluşan modelin ana hatlarını muhafaza etmekle birlikte; iç kontrol sistemindeki aktörleri ifade eden yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer tüm kademelerde çalışanların iç kontrol sistemine yönelik yükümlülüklerinin daha açık ve günümüz şartlarına uygun ifade edildiği ve kontrol faaliyetlerinde BT uygulamalarının artan önemine daha fazla vurgu yapıldığı görülmektedir.¹¹⁴

¹¹¹ Çetin Özbek, a.g.e., s.452

¹¹² Alper Acındı, a.g.e., s.22

¹¹³ COSO, International Control, Integrated Framework, 1992, www.coso.org

¹¹⁴ Çetin Özbek, a.g.e., s.401

Coso Raporu, iç kontrol tanımı ve kriterleri açısından uluslararası standartları belirleyen tüm düzenleyici mesleki otoritelerin düzenlemelerinde ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere hemen hemen tüm ülkelerin ilgili yasal mevzuatlarında temel teşkil etmektedir. Coso Raporu, şirketler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak haline gelmiş, örneğin ABD’de 2003 yılında yapılan bir araştırmaya göre büyük şirketlerin %63’ünün iç kontrol sistemlerini bu çerçevede dizayn ettiği görülmüştür.¹¹⁵

İç kontrolün gelişimi COSO komitesinin ERM (Enterprise Risk Management) modelini geliştirmesi ile risk boyutuna taşınmıştır. COSO komitesi 2004 yılında ERM Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesini (Enterprise Risk Management – Integrated Framework) yayımlamış, bu çerçeve ile kontrol kavramı, firmanın geleceğine dair belirsizliklerinin yönetilmesi hedefi doğrultusunda kurumsal risk yönetiminin önemli bir unsuru haline gelmiştir.¹¹⁶

COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi ve SOx ile birlikte raporlama gereksiniminin arttığı gözlenmektedir.¹¹⁷ COSO, AICPA’nın hazırlanmış olduğu standartlarda geçen raporlama ilkelerini benimsemiş, işletmelerin finansal raporları hazırlarken ve sunarken bu ilkelere uymaları durumunda raporların güvenilirliklerinin artacağını belirtmiştir.¹¹⁸

¹¹⁵ İzzet G.Özbilgin, "Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi", Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2008, s.69

¹¹⁶ Çetin Özbek, a.g.e., s.309

¹¹⁷ Davut Pehlivanlı, Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları, Kocaeli Üniversitesi, Doktora Tezi, Kocaeli, 2008, s. 9,

¹¹⁸ İzzet G. Özbilgin, a.g.e., 77

BÖLÜM 5. ERP SİSTEM KULLANIMININ FİNANSAL TABLO HAZIRLANMASINA ETKİSİ

Bu bölümde finansal tabloların bilgi kullanıcıları açısından önemine ve klasik yöntemlerle hazırlanan finansal raporlar ile bilgi teknolojilerinde yaşanan ilerleme sonrasında ERP destekli sistemler yardımıyla oluşturulan finansal raporların, oluşum süreçleri açısından nasıl farklılaştığına değinilecek, ERP sistem kullanımının finansal raporlama üzerine yaptığı olumlu etki üzerinde durulacaktır.

5.1. FİNANSAL RAPORLAMANIN ÖNEMİ VE İŞLETMELERDE OLUŞUM SÜRECİ

5.1.1. Finansal Raporlamanın Bilgi Kullanıcıları Açısından Önemi

Özel sektörde finansal raporlama ihtiyacı ilk 19. Yüzyılın ikinci yarısında ABD’de, şirket yapılarının değişmesi ile ortaya çıkmıştır. Bu dönemde aile şirketlerinin yerini giderek büyük şirketler almaya başlamış ve finansal kaynak ihtiyacında da artma söz konusu olmuştur. Bu şirketler finansal kaynak ihtiyaçlarını çeşitli finans kuruluşları aracılığı ile giderme yoluna gitmiş, kredi kuruluşları da firmaların mali yapılarının sağlamlıklarını test etmek amacıyla ilgili firmaların finansal raporlarını talep etmiş ve bu tablolar üzerinden mali analizler yaparak, mali dayanıklılık, gelecek hakkında bilgi edinmeyi amaçlamışlardır.

Diğer taraftan büyüyen şirketlerde yönetim kadrosuna profesyoneller gelmiş ve şirket yönetme performanslarının denetimi de yine finansal raporlar aracılığı ile yapılmaya başlanmıştır. Özellikle şirket hisselerinin borsada işlem görmeye başlaması ile pay ve menfaat sahiplerinin sayısı artmış, buna paralel finansal rapora duyulan ihtiyaç ve finansal raporların öneminin de giderek artmasına neden olmuştur.

Anonim ortaklıklarda küçük pay sahipleri yatırım kararı alırken, genel kurula katılarak oy kullanma ve yönetime katılma haklarından çok, kar payı alma haklarına yoğunlaşmaktadır. Pay ve menfaat sahipleri şirketin yönetimi, finansal ve hukuki

durumu ile ilgili olarak düzenli ve güvenilir bilgiye erişim ihtiyacı duyarlar. Ortaklık yönetimine fiilen katılmayan, ortaklığın işlemleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olması mümkün olmayan küçük pay sahiplerinin ve diğer potansiyel yatırımcıların ortaklığın faaliyetleri hakkında bilgi almalarını sağlayan en önemli kaynak finansal tablolar ve raporlar olmaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde ortaklara yapılacak tüm açıklamaların gerçeği yansıtması ve güvenilir olması gerekmektedir.¹¹⁹

Son yıllarda yaşanan yolsuzluk skandalları ile birlikte, finansal raporlamanın önemi giderek artmış, uluslararası mevzuat ve raporlama standartları, anlayışları geliştirilmiştir. Özellikle COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi ve SOx ile birlikte raporlama gereksiniminin arttığı, AICPA'nın hazırlamış olduğu standartlarda geçen raporlama ilkelerini benimsemiş işletmelerin finansal raporlarını hazırlarken ve sunarken bu ilkelere uymaları durumunda raporların güvenilirliklerinin artacağı tüm çevrelerce geniş kabul görmüştür.

5.1.2. İşletmelerde Finansal Rapor Oluşum Süreci

Finansal raporların oluşturulma aşamaları; klasik yöntemlerle hazırlanan raporlar ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişme sonrasında kullanılmaya ve yaygınlaşmaya başlanan ERP sistem yöntemleri kullanılarak hazırlanan raporlar olmak üzere iki farklı süreç olarak ele alınabilir.

5.1.2.1 Klasik Yöntem Finansal Rapor Oluşum Süreci

Finansal raporların düzenlenebilmesi için; işletme faaliyetlerine paralel gerçekleşen iş ve işlemlere ait mali sonuçların, evrak veya bir sistem kaydı şeklinde mali işler departmanına ulaştırılmalısı, manüel olarak sağlanan evrak veya kayıtlara ait yetkili onaylarının tam olması ve muhasebe bilgi sistemine mevzuat hükümleri çerçevesinde aktarılmış olması gerekmektedir.

Muhasebe sistematiği çerçevesinde kaydedilen işlemler sonrasında, dönem sonu envanter değeri ve satılan malın maliyet tutarının, muhasebe bilgi sistemi dışında hesaplanması ve ilgili muhasebe fişlerinin yine muhasebe bilgi sistemine aktarılması gerekmektedir.

¹¹⁹ Fatma Pamukçu, Finansal Raporlama İle Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011

Tüm muhasebe işlemlerinin tamamlanmasının ardından alınan geçici mizan ile; alacaklar muhasebesi, borçlar muhasebesi, envanter durumu, satışlar, satılan malın maliyeti gibi muhasebe verilerinin doğrulanması ile birlikte oluşan kesin mizan kullanılarak, ilgili dönem finansal tabloları oluşturulabilmektedir.

5.1.2.2 ERP Destekli Finansal Rapor Oluşum Süreci

ERP sistem destekli süreçlere ait finansal raporların oluşum sürecinde manüel işlemlerin büyük ölçüde minimize edileceği düşünülmektedir.

Finansal raporların düzenlenebilmesi için işletme faaliyetlerine paralel gerçekleşen iş ve işlemlere ait mali sonuçlar; evrak veya bir sistem kaydı şeklinde mali işler departmanına ulaştırılmalı; evrak veya kayıtlara ait yetkili onayları ERP sistem üzerinde izlenebilmeli ve muhasebe bilgi sistemine mevzuat hükümleri çerçevesinde aktarılmış olmalıdır.

Muhasebe sistematigi çerçevesinde kaydedilen işlemler sonrasında, dönem sonu envanter değeri ve satılan malın maliyeti tutarının hesaplanabilmesi için ERP sistem üzerinde maliyetlendirme servisinin çalıştırılması ve oluşan muhasebe fişlerinin yine muhasebe bilgi sistemine aktarılması gerekmektedir. Tüm muhasebe işlemlerinin tamamlanmasını takiben alınan geçici mizan ile alacaklar muhasebesi, borçlar muhasebesi, envanter durumu, satışlar, satılan malın maliyeti gibi muhasebe verilerinin ilgili ERP modül kayıtları ile karşılaştırılması ve böylece mizanın kesinleştirilmesi gerekmektedir. Tüm bu işlemler tamamlandıktan sonra elde edilen kesin mizan ve modül mutabakat raporları kullanılarak ilgili dönem finansal tabloları oluşturulabilir.

Bir üretim işletmesinde, finansal raporların oluşum sürecine ERP desteği de dikkate alınarak yalın bir yaklaşım ile bakıldığında, aşağıdaki akış sistematiginin işlediğini söylemek yanlış olmayacaktır. (Bknz. Şema 5.1) Klasik finansal raporlama iş akışı ile arasındaki fark, akışın ERP sistemi içerisinde ilerliyor ve izlenebilir olmasıdır.





Şema 5.1. ERP Sistem Destekli Süreçlerde Finansal Raporların Oluşumu

Diğer taraftan oldukça basit olarak tanımlanabilecek bu işlemler aslında mali işlerin doğası gereğidir ve büyük bir yapıda sistem alt yapısı buna uygun oluşturulmadığında ya da kontrol adımları yerinde ve zamanında uygulanmadığında, karmaşaya neden olması, modül, genel muhasebe mutabakatlarının gerçekleştirilememesi muhtemeldir.

5.1.3. İşletme Faaliyetlerinin Mali İş Süreçleri ile Bütünleştirilmesi

Aşağıdaki şekil (bknz. Şema 5.2) tüm işletme faaliyetlerinin mali iş süreçleri ile entegrasyonunun nasıl başlayacağı, devam edeceği ve etkilerinin kapsamını basit bir yaklaşımla yansıtmak amacıyla hazırlanmıştır.

Aynı zamanda bu sürecin optimum yönetilmesinden elde edilecek faydanın ve kötü yada eksik yönetilmesinden kaynaklanabilecek muhtemel kayıp ve zararların da hesaba katılması tüm işletme faaliyetinin sonuçlarından etkilenebilecek kişi ve kuruluşların haklarının suistimalini önlemek açısından da önemli olduğu düşünülmektedir.



Şema 5.2. İşletme faaliyetleri ve mali işler akış sistematigi

İşletme faaliyetleri ve mali işler akış sistematigi Şema 5.2 yardımı ile incelendiğinde, tüm faaliyet süreçlerini oluşturan; üretim, plânlama, satın alma, lojistik, pazarlama, satış birimleri, insan kaynakları, bilgi teknolojileri birimlerinin finansal evrak ve işlemleri insan kaynağı ve bilgi teknolojileri aracılığı ile mali iş süreçlerine taşıdıkları, bu şekilde elde edilen verilerin mali iş süreçlerinde işlendiği ve elde edilen çıktıların da ihtiyaca uygun raporlar halinde ilgililere (Yönetim Kurulu, hissedarlar, resmi kurum ve kuruluşlar, kredi kurumları ve diğer tüm pay ve menfaat sahipleri) bilgi aktarmak amacı ile sunulduğu görülmektedir. İşletme faaliyet süreçlerinde üretilen tüm verilerin; sistematik bir yaklaşım, iş gücü ve bilgi teknolojilerinin verimli kullanımı sonucu oluşacak finansal raporlar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına ulaştırılması, bilgilerin güvenilirliği bakımından da oldukça önemlidir.

6. İÇ KONTROL SÜREÇLERİ VE ERP ENTEGRASYONU ÜZERİNE BİR UYGULAMA

6.1. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu çalışmada uygulama olarak 1972 Yılı'ndan itibaren tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan SPK'una tabi, halka açık bir üretim işletmesinin verileri kullanılmıştır. Firmanın izni olmaması nedeni ile firma bundan sonra ABC işletmesi olarak anılacaktır.

Bu çalışma kapsamında işletme iç kontrol süreçlerinin etkinliği saptanarak, süreçlerin iyileştirilmesi için ERP sisteminin nasıl kullanılacağı ve katkısı analiz edilmiştir. Bu çerçevede mali iç kontrol süreçlerinin etkililiği ve verimliliği analiz edilmiş ve aşağıdaki tespitler yapılmıştır;

- Mali raporlar zamanında hazırlanıp üst yönetime sunulmamaktadır,
- Üst yönetime sunulan raporlar dönemler itibarı ile farklılıklar göstermekte, geçmiş dönem finansal raporları ile karşılaştırıldığında tutarsızlıklar olduğu görülmektedir,
- İşletme 01 Ocak 2012 tarihi itibarı ile program değişikliği yapıp ,oracle R12 versiyonu ile çalışmaya başlamıştır.
- İşletme, 01 Ocak 2011 tarihinden itibaren, iki ayrı işletme olarak devam etmekte olan üretim ve satış pazarlama faaliyetlerini birleştirerek tek bir çatı altında toplamıştır.

6.2. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

Bu çalışma iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada risk odaklı bir yaklaşımla ABC işletmesi mali iç kontrol süreçlerinin etkililiği ve verimliliği analiz edilmiştir. Risklerin belirlenmesi ve ölçülmesi sürecinde COSO İç Kontrol Modeli Unsurlarının oluşturduğu işletmenin; kontrol Ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, gözlem süreçleri üzerinde yoğunlaşıp, kalitatif risk belirleme yöntemi kullanılarak risklerin ağırlıklı olduğu alanlar tespit edilmiştir. Bu değerlendirme için;genel müdür, mali işler direktörü, satış ve pazarlama direktörü, tedarik ve lojistik

direktörü, bilgi teknolojileri direktörü, finans müdürü ve muhasebe müdürü ile birebir görüşme yapılmış ve belirlenen risk alanları için değerlendirmeleri alınmıştır.

İkinci aşamada ise tespit edilen riskli alanlar üzerinde iç kontrol süreçleri derinlemesine incelenmiş, ERP sistem entegrasyon eksiklikleri tespit edilerek bu tezin iddiası desteklenmiş, işletme faaliyetleri, iç kontrol süreçleri ve ERP sistem bütünleşmesinin önemi vurgulanmıştır.

6.3. RİSKLERİN BELİRLENMESİ VE ÖLÇÜLMESİ

6.3.1. Risk Alanları

İşletmenin riskli alanları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Bilgi Teknolojileri
 - Çevresel Yapı
 - Organizasyon Yapısı ve Yetkilendirme
 - Teknik Donanım
 - Bilgi Güvenliği
 - Raporlama ve İstatistiki Veri Depolama
 - Çalışanlar
- Faaliyet Süreçleri
 - Politika ve Prosedürler
 - Bilgi ve İletişim
- Mali İşlemlerin Muhasebe Kayıtları
 - Muhasebe İşlemleri Kayıt ve Kontrol Süreçleri
 - Personel Yetkinliği

6.3.2. Risklerin Olasılık Etki Sınıflandırması

Risk belirleme sürecinde üst yönetim ile yapılan çalışanlarla aşağıdaki sınıflandırma elde edilmiştir.

Tablo 6.1. ABC İşletmesi Risk Olasılık Etki Tablosu

Riskler	Olasılık	Etki	Ekinin Tanımı / Açıklama	Risk Sınıfı
Zamanlama	Çalışanların çalışma alanlarında yeterlilik ve yetkinliği	Göreve uygun yetenek	Personel alımı göreve uygun yetenek ve tecrübe öncelikleri ile yapılıyor.	1
	İşletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi ve gözlemlenmesi	Örgütsel yapı	Süreçler tanımlanmamış, tecrübeli personel bilgi ve becerisine bağlı bir kontrol süreci söz konusu.	3
	Hiyerarşik bilgi akışının etkinliği	Yetki ve sorumlulukların dağılımı	Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımı, iş süreçlerinin tanımlanması kısmen yapılmış ve sözlü bildirimlerle süreç yönetiliyor.	3
	Kurum içi iletişim	Faaliyetlere ilişkin; politika ve prosedürler, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımı, iş süreçlerinin tanımlanması ve çalışanların bilgilendirilmesi	Politika ve prosedürler belirlenmiş, etkin kullanımı sağlanmıyor.	5
	Bilgi teknolojilerinden faydalanma	Yönetimin personel eğitim politikası	Sürekli bir eğitim politikası belirlenmemiş, ihtiyaç duyulduğunda çalışanlar eğitime yönlendiriliyor.	3
	Finansal kontrol, izleme, karar alma	Veri işleme/raporlama iş süreçleri-prosedür ve standartlar	Yazılı olarak belirlenmemiş, vergi bazlı raporlama yapılıyor.	5
Yolsuzluk-Hata-İhmal	Dürüstlük ve etik değerler	İşletme kültürü	Çalışanların işletmeye bağlılığı sağlanmış, çeşitli teşvik yöntemleri ile sürdürülüyor.	1
	Veri kaybı	Veri depolama, yedekleme Sistemi	Bilgi işlem sorumlusu tarafında bütün süreçler merkezi olarak yedekleniyor. Yazılı bir kural oluşmamış ancak sistemli bir yaklaşımla günlük veri yedekleme gerçekleştirilmekte.	2
	Raporlamaların kalitesi	Mali iş süreçleri ve kontrol standartları	Süreçler tanımlanmamış ve standartları belirlenmemiş. Muhasebe-vergi hesaplama yönlü kontrol işlemekte.	4
Kaynak Kullanım Riski	Mali raporların etkililiği	Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı	Yönetimin mevcut vergi hesaplama amaçlı raporlar dışında yönetim raporları hazırlanmıyor.	5
	Mali verilerin güvenilirliği	Politika ve prosedürlere uygunluk	Vergi kanunları karşısında özellikle titiz bir yaklaşım söz konusu değil.	2
	Kaynak kullanım (mali, maddi, operasyonel ve insan kaynakları vb.) ve yönetimi	Faaliyetlere ilişkin; politika ve prosedürler, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımı	Politika ve prosedürler yazılı hale getirilmemiş, birkaç birim tarafından yapılan kontroller mevcut.	3
	Yönetimin hatalı bilgilendirilmesi	Finansal rapor standartları	Standartlar belirlenmemiş. Eksik bilgilendirme mümkün.	4
	Nakit yönetimi zaafiyeti	Yazılı satın alma, satış, tahsilat, ödeme, kredi kullanım kriterleri	Belirlenmiş, etkin olarak kullanılmıyor.	5

6.3.3. ABC İşletmesi Risk Puanlaması

İşletme ile ilgili riskler genel olarak gerçekleşme olasılıklarına ve gerçekleştiklerinde işletmeyi ne oranda etkilediklerine göre analiz edilirler. Belirlenen riskler ve bunlarla ilgili olasılık ve etkilerin sonucuna göre risk sıralaması yapılır.

Olasılık, genellikle zaman ile ilgilidir ve olayların meydana gelme sıklığını gösterir. Etki ise küçük, orta ve ağır olarak sınıflandırılır. Değerlendirmelerin objektif

yapabilmesi için risk derecelendirme; çok düşük, düşük, orta, yüksek ve çok yüksek şeklinde kategorize edilebilir.

ABC İşletmesi risk puanı öncelik sıralaması aşağıdaki şekildedir. Buna göre risk puan aralığı 16-25 “çok önemli”, 9-15 “önemli”, 4-8 “izlenecek”, 1-3 aralığı ise “önemsiz” olarak belirlenmiştir.

Tablo 6.2. ABC İşletmesi Risk Puanı Öncelik Sıralaması

Gerçekleşme Olasılığı	Risk Derecesi		Etki Sıralaması		Risk Puanı	Risk Puanı Öncelik Sıralaması	
Çok Büyük Bir İhtimalle, Kesine Yakın	Çok Yüksek	5	Çok Yüksek	5	25	16-25	Çok Önemli
Büyük Bir İhtimalle	Yüksek	4	Yüksek	4	16		
Olabilir, %50	Orta	3	Orta	3	9	9-15	Önemli
Zayıf bir İhtimalle	Düşük	2	Düşük	2	4	4-8	İzlenecek
Çok Zor	Çok Düşük	1	Çok Düşük	1	1	1-3	Önemsiz

6.3.4. ABC İşletmesi Risk Matrisi

ABC İşletmesi risk matrisi şirket üst yönetimi tarafından aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Tablo 6.3. ABC İşletmesi Risk Matrisi

Riskler		Risk Matrisi					Ortalama Bileşen Puanı
		Zamanlama Riski	Bilgi Güvenirliliği Riski	Hile Riski	Kaynak Kullanım Riski	İç Kontrol Riski	
Risk Bileşenleri		Risk Puanı	Risk Puanı	Risk Puanı	Risk Puanı	Risk Puanı	
Bilgi Teknolojileri	a) Çevresel Yapı	8,3	7,3	9,8	9,7	7,3	8,5
	b) Organizasyon Yapısı	5,8	6,5	7,2	5,8	7,5	6,6
	c) Teknik Donanım	7,7	9,6	5,5	9,4	5,3	7,5
	d) Bilgi Güvenliği	8,2	8,2	10,2	8,5	8,2	8,6
	e) Raporlama ve İstatistik Veri Depolama	18,8	20,0	17,5	16,2	17,8	18,1
	f) Çalışanlar	7,0	5,4	5,7	4,7	6,3	5,8
Faaliyet Süreçleri	a) Politika ve Prosedürler	15,2	15,7	16,8	17,3	16,8	16,4
	b) Bilgi ve İletişim	11,7	8,8	8,3	8,8	11,7	9,9
Çalışanlar	a) Yetkinlik ve Yeterlilik	9,2	9,8	8,9	6,5	9,8	8,8
	b) Devamlılık	6,3	9,5	7,3	6,3	8,7	7,6
Mali İşlemlerin Muhasebe Kayıtları	a) Muhasebe İşlemleri Kontrol Süreçleri	14,3	16,0	15,0	10,8	20,0	15,2
	b) Personel Yetkinliği	8,7	8,3	7,7	7,7	8,7	8,2

Risk puanı öncelik sıralaması da dikkate alınarak Tablo 6.3. incelendiğinde “önemsiz“ kategorisinde yer alan herhangi bir risk alanının olmadığı görülmektedir. Risk puanı öncelik sıralamasına uygun öncelikli yoğunlaşılması gereken; 16-25 “çok önemli” ve 9-15 “önemli” kategorisinde yer alan alanlar olarak belirlenmiş ve incelemelerde bu alanlar üzerinde yoğunlaşmıştır.

Tablo 6.4. ABC İşletmesi Öncelikli Risk Alanları

Risk Kategorisi / Risk Alanı	Bilgi Teknolojileri	Mali İşlemlerin Muhasebe Kayıtları	Faaliyet Süreçleri
16-25 Çok Önemli	Raporlama ve İstatistik Veri Toplama	Muhasebe İşlemleri Kontrol Süreçleri	Politika ve Prosedürler
9-16 Önemli			Bilgi ve İletişim

Tablo 6.4. incelendiğinde öncelikli risk alanlarının özellikle ERP sistem yardımı ile iyileştirilmesi mümkün alanlar olduğu görülmektedir.

6.4. SÜRECİN İÇ KONTROL SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın ikinci aşamasında öncelikli risk alanları incelenmiş ve işletmede iç kontrol sistemine destek olmak amacıyla, finansal raporlama sisteminin nasıl olması gerektiğine yönelik öneri sunmak amacıyla finansal raporların oluşum süreci analiz edilerek aşağıdaki tespitler yapılmıştır;

- **Endirekt satın alma iş ve işlemlere ait onay süreci manuel yürütülmekte, bu nedenle iş sonlandırma süresi uzamaktadır.**

Finansal işlemlere ait satın alma talep onay sürecinin manuel olarak yürütülüyor olması, işletmenin iş zaman verimliliğini iyi yönetememesine, yetkisiz iş ve işlemlerin kontrolsüzce gerçekleştirilmesine, işletmeden kontrolsüz ve verimsiz kaynak çıkışına neden olacaktır.

Nitekim işletmede 2013 Yılı'nda yetkisiz kişilerce onaylanmış işlemler nedeniyle toplam 302.000.-TL tutarında faturanın kayda alındığı ve bu tutarın ilgili tedarikçilere ödendiği tespit edilmiştir.

Manuel olarak takip edilen satın alma talep onay sürecinin izlenebilirliğinin büyük bir işletme için mümkün olamayacağı düşünülmektedir. ABC işletmesinde 2012 Yılı'nda yetki ve onay süreci manuel olarak takip edilmiş işlemlerden kaynaklanan 953.000.- TL tutarında faturanın kayda alınmadığı, söz konusu faturaların 2014 Yılı'nda kayda alındığı ve 2014 Yılı finansal tablolarına yansıtıldığı tespit edilmiştir.

- **ERP sistem üzerinde gerçekleştirilen işlemler genel muhasebeye ay sonlarında aktarılmakta, bu durumun ay sonu yoğunluğunu arttırıp, rutin kontrol süresinin daralmasına neden olmakta ve doğrulama işlemleri tamamlanmadan finansal raporların hazırlandığı tespit edilmiştir.**

Ay içinde ilgili süreçlerde tamamlanan iş ve işlemlerin günlük olarak genel muhasebeye aktarılması gerekmektedir. Tüm ay boyunca gerçekleştirilen işlemlerin dönemin bitimini takiben genel muhasebeye aktarılıyor olması, modül genel muhasebe mutabakatlarının tamamlanmasını engellemekte, hatalı kayıtların zamanında

düzeltilmemesine ve dönemler itibarı ile finansal raporların tutarsızlık göstermesine neden olmaktadır.

ABC işletmesi 2012 Yılı finansal tabloları aylık dönemler halinde incelendiğinde, aylık finansal tabloların, kümüle olarak düzenlenen finansal tablolara uyumlu olmadığı, yönetime sunulan finansal tabloların geriye dönük muhasebe bilgi sistemlerinden alınan mizanlar ile karşılaştırıldığında doğrulanmadığı, bir çok dönemde muhasebe bilgi sistemine alınmamış verilerin finansal tablolara manuel olarak yansıtıldığı tespit edilmiştir.

- **Faaliyet süreçleri ERP akış sistemi dikkate alınmadan gelişmiş ilerlemektedir.**

İşletme fonksiyonlarının tümünü kapsayan ERP sistem araçlarının işletmede, verimli ve etkili bir biçimde kullanılmadığı gözlenmiştir. ERP sistem sistematiki kullanımının fonksiyonlar arası iletişimi, iş zaman verimliliğini artıracak, işletme fonksiyonlarının bütünleşik bir yapıda ilerlemesini sağlayacağı düşünülmektedir.

ABC işletmesinde ilk madde malzeme satın alma işlemlerinin ERP satın alma sipariş süreci üzerinden ilerlediği ancak izlenmediği; satın alma, depolama ve üretim süreçleri incelenerek tespit edilmiştir.

İlk madde malzeme teslim alma sistem kayıtlarının fiili teslim alma işlemiyle eş zamanlı ilerlemediği, çoğu zaman sonraki ayın ortalarına kadar sarkmaların olduğu tespit edilmiştir. Oysa ERP sistemler teslim alma süresi için sınırlama getirilebilen, sonraki güne dahi teslim alma işlemi yapılmasına engel olunacak tedbirleri almaya müsait yazılımlardır.

ERP sistematikinin doğru işletiliyor olmasının özellikle ABC işletmesi gibi büyük bir yapıda; fonksiyonların verimliliğinin artırılması, sorunlu süreçlerin tespiti açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Bu nedenle ABC işletmesinde teslim alma işlemi ile teslim almalara ait faturaların eşleşme süreci analiz edilmiş ve ilk madde malzeme satın alma faturalarının genel muhasebe kayıt işlemlerindeki gecikmenin, mali işler departmanı işlemlerinden değil, depo teslim alma işlemlerinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

ERP sistem kullanımının işletme fonksiyonlarının verimliliğini artırmada etkili olacağı düşünülmektedir. Tüm işletme fonksiyonlarının gerçekleştirdiği iş ve işlemlere ait çıktılarının finansal tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına ulaştırılacağı göz önüne

alındığında, finansal tabloların oluşumunda ERP sistem etkinliğinin artırılmasının ve tüm süreçlere yaygınlaştırılmasının önemli olduğu düşünülmektedir.

Şema 5.1. ile özetlenen ERP Sistem Destekli Süreçlerde Finansal Raporların düzenlenme akış sistematığının; işletme faaliyetleri ile bütünleştirilmesi, finansal raporların oluşmasında veri sağlayıcıların belirlenmesi, bu şekilde elde edilen verilerin hangi yöntem, mekanizma ve girdiler yardımı ile kimler tarafından ve nasıl işleneceğinin saptanması ve bu akış şemasının içine sistematik bir yaklaşımla entegre edilmesinin, süreç çıktılarının verimini ve etkinliğini artırmak bakımından önemli olacağı düşünülmektedir.

6.4.1. Çalışma Amaç ve Çerçevesinin Belirlenmesi

Finansal raporların oluşum süreci analiz edildiğinde, olumsuzlukların ERP sistem desteği olmadan bertaraf edilemeyeceği düşünülmektedir. Bu nedenle bu çalışmada; ERP sistem ile desteklenmiş bir iç kontrol sürecinin, süreçlerin etkinliği ve verimliliği üzerine sağlayacağı pozitif etkinin nasıl olacağı hakkında yaklaşımlar geliştirmek amaçlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümü, işletme faaliyetlerinin bütünsel çerçevede ele alınmasını sağlamak amacıyla; fonksiyonlar arası bağlantının, ilişkinin kesintisiz sürmesinin ERP destekli iç kontrol süreçleri ile temin edileceğinin ispatına yöneliktir.

Bu amaç dikkate alınarak, ABC işletmesinde yürütülmekte olan çalışmanın ikinci aşaması aşağıdaki şekilde planlanmıştır.

- a) Geçmiş dönem verilerinin değerlendirilmesi ve kısa dönem hedefi;
 - o Geçmiş 12 aylık dönemde finansal raporların tamamlanma tarih ve süreleri tespit edilecek.
 - o Kısa dönemde finansal raporların tamamlanma hedefi belirlenecektir.
- b) Finansal Rapor Düzenleme Aşamaları
 - o Ay kapanışı
 - o Finansal Raporların Hazırlanması
- c) Ana süreçler ve gecikmeye ağırlıklı olarak neden olan sorunlu süreçler araştırılacaktır
 - o Ay kapanış süreç adımlarının belirlenmesi ve sürelerin hesaplanması.
 - o Dahili - harici iş ve işlemlerin listelenmesi.

Tüm çalışmanın tezin kapsamını çok genişleteceği de dikkate alınarak; borçlar muhasebesi ve maliyet muhasebesi işlemlerinin birlikte ele alınmasının sonuç açısından önemli olduğu düşünülmüş, , çalışma bu iki mali iş süreci ve bunlara ait genel muhasebe işlemleri ile daraltılarak aktarılmıştır.

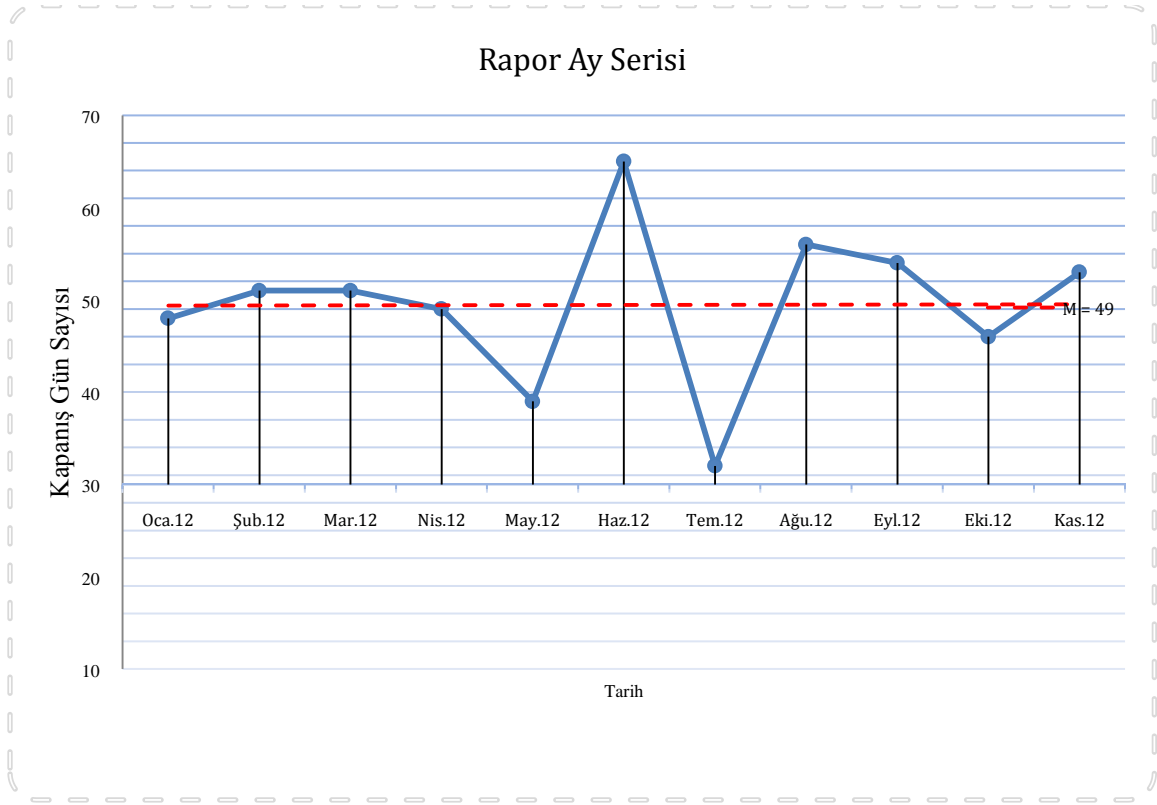
6.4.2.Geçmiş Dönem Değerlendirilmeleri ve Kısa Dönem Hedefi

Aylık finansal raporların ortalama kaç günlük gecikme ile tamamlandığının anlaşılması amacıyla geçmiş 11 aylık dönem finansal raporlarının yönetime sunulduğu tarihler (her aylık kesit için ayrı ayrı olmak üzere) Tablo 6.5. de gösterildiği gibidir.

Tablo 6.5. ABC İşletmesi Geçmiş Dönem Finansal Rapor Tamamlanma Tarihleri

Dönem	Rapor Bitiş Tarihi	Gün Sayısı
Oca.12	19.03.2012	48
Şub.12	20.04.2012	51
Mar.12	21.05.2012	51
Nis.12	18.06.2012	49
May.12	09.07.2012	39
Haz.12	03.09.2012	65
Tem.12	01.09.2012	32
Ağu.12	26.10.2012	56
Eyl.12	23.11.2012	54
Eki.12	16.12.2012	46
Kas.12	22.01.2013	53

ABC İşletmesi Geçmiş Dönem Finansal Rapor Tamamlanma Tarihleri incelendiğinde (Bknz. Tablo 6.5.) 11 aylık raporlama dönemi boyunca en erken tamamlanan finansal dönem raporu Temmuz 2012 dönemine aittir. İlgili dönem finansal raporunun üst yönetime sunulması, dönemin kapandığı gün olan 31 Temmuz 2012 gününden 32 gün sonra 01 Eylül 2012 tarihindedir. Haziran 2012 dönemine ait finansal raporlar ise 65 gün sonra 03 Eylül 2012 gününde tamamlanabilmiştir.



Grafik 6.1. ABC İşletmesi Rapor Tamamlanma Ay Serisi

Yine Grafik 6.1.'de görüleceği gibi geçmiş 11 aylık dönem boyunca gerçekleşen kapanış süreleri gözlemlendiğinde, herhangi bir döneme ait finansal raporun ortalama 49 gün sonra tamamlandığı görülmektedir. Buna göre 30 Nisan 2012 tarihinde kapanan 01 Nisan – 30 Nisan 2012 dönemine ait finansal rapor, 49 gün sonra 18 Haziran 2012 tarihinde tamamlanmıştır.

Bu çalışmanın öncelikli hedefi üst yönetimin finansal bilgilere zamanında ulaşmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yaparak, ilgili dönem finansal raporlarının her dönem için en geç 30 gün içerisinde doğru ve eksiksiz olarak tamamlanmasını sağlayacak ERP destekli iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır.

Nihayi hedef ise ilgili dönem finansal raporlarının doğru ve eksiksiz olarak takip eden ayın ilk 10 günü içerisinde tamamlanmasını sağlayacak ERP destekli iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır.

6.4.3. ABC İşletmesinde Finansal Rapor Düzenleme Aşamaları

Finansal raporların düzenlenebilmesi için işletme faaliyetlerine paralel gerçekleşen iş ve işlemlere ait mali sonuçların; evrak veya bir sistem kaydı şeklinde mali işler departmanına ulaştırılması, evrak veya kayıtlara ait yetkili onaylarının tam olması ve muhasebe bilgi sistemine mevzuat hükümleri çerçevesinde aktarılmış olması gerekmektedir.

Muhasebe sistematiği çerçevesinde kaydedilen işlemler sonrasında, dönem sonu envanter değeri ve satılan malın maliyeti tutarının hesaplanabilmesi için ERP sistem üzerinde maliyetlendirme servisinin çalıştırılması ve oluşan muhasebe fişlerinin yine muhasebe bilgi sistemine aktarılması gerekmektedir. Tüm muhasebe işlemlerinin tamamlanmasını takiben alınan geçici mizan ile alacaklar muhasebesi, borçlar muhasebesi, envanter durumu, satışlar, satılan malın maliyeti gibi muhasebe verilerinin de ilgili ERP modul kayıtları ile karşılaştırılması ve böylece mizanın kesinleştirilmesi gerekmektedir. Tüm bu işlemler tamamlandıktan sonra elde edilen kesin mizan ve ERP modül mutabakat raporları kullanılarak dönemin finansal tabloları oluşturulabilir.

Özetle finansal raporların oluşturulması için öncelikli olarak; finansal veri ve evrakların mali işler departmanına ulaşması, doğrulanması, muhasebe bilgi sistemine aktarılması, kesinleştirilmesi ve kesin mizan verilerine ulaşılması gerekmektedir.

6.4.4. Ana Süreçler ve Sorunlu Süreçler

Finansal raporların oluşum aşamaları basit ve genel bir yaklaşımla tanımlandıktan sonra bu işletme için detaylandırılması; ana süreçler ve gecikmeye ağırlıklı olarak neden olan sorunlu alanların tespit edilmesi gerekmektedir.

Hangi nedenlerin ortalama 49 günlük gecikmeye sebep olduğunun anlaşılması, finansal rapora veri oluşturacak iş ve işlemlerin belirlenmesi amacıyla dahili ve harici süreçlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit için en fazla gecikmenin yaşandığı Haziran 2012 dönemine ait kayıtların tamamlanma tarihleri temin edilmiştir.

Tablo 6.6. ABC İşletmesi 2012 Yılı Dahili ve Harici Süreler.

Ana Süreçler	Harici (saat)	Dahili(saat)
Maliyet Muhasebesi	76	11
Finans Muhasebesi	120	
Alacaklar Muhasebesi	128	4
Genel Muhasebe	43	0
Borçlar Muhasebesi	59	30
İnsan Kaynakları	40	
Toplam Saat	466	45

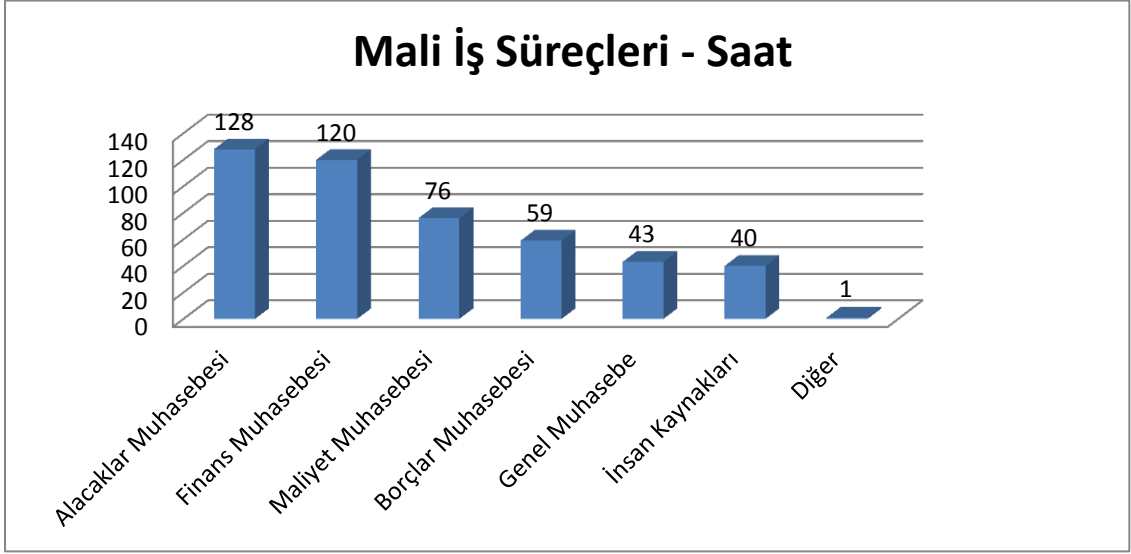
Toplam Gün	58,3	5,6
------------	------	-----

Tablo 6.6. da görüldüğü gibi harcanan dahili (Ay kapanış tarihi – Rapor tarihi iş ve işlemleri) sürenin bir aylık dönem için ortalama 5,6 gün olduğu, harici (Ay Kapanış Tarihi – İlgili ayın ilk günü iş ve işlemleri) sürenin ise 58,3 güne tekabül ettiği anlaşılmaktadır. Bu sonuç değerlendirildiğinde harici iş ve işlemlerin bir aylık süreyi (30 gün) aştığı, sonraki ayda kayda alındığı anlaşılmaktadır.

Sürece destek veren, girdi sağlayan, sürecin çıktıları ve bu çıktıları kullanacak müşteriler belirlenmiştir.

Temel işletme fonksiyonları olan; Üretim, Satın alma, lojistik, depolama, satış, satış sonrası hizmetler, finans, insan kaynakları, departmanlarının insan kaynağı ve bilgi teknolojileri yardımı ile sürece mali iş ve işlemleri taşıdıkları, bu nedenle bu fonksiyonlar üzerinde çalışılarak gecikme ve hatalı kayıt kaynaklarının tespit edilmesi gerekliliği tespit edilmiştir.

Çalışmanın bu aşamasında özellikle harici iş ve işlemler üzerinde yağunlaşılmasının faydalı olacağı düşünüldüğünden harici iş ve işlemlere ait süreçler değerlendirilmeye alınmıştır.



Grafik 6.2. ABC İşletmesi Mali İş Süreçleri Harici Süreler

Ortalama 49 günlük gecikme iş süreçleri dikkate alınarak incelendiğinde gecikmenin ana süreçlere dağılımının; Alacaklar Muhasebesi (AR) %27,4, Finans Muhasebesi %25,9, Üretim – Bilgi Teknolojileri %16,2, Satın Alma Envanter - Borçlar Muhasebesi (AP) %12,6, Genel Muhasebe (GL) %9,2, İnsan Kaynakları (İK) %8,5, Diğer %0,2 ekinde olduğu anlaşılmıştır. Her süreç kendi içerisinde incelenmiş ve süreç detayında aşağıdaki tespitler yapılmıştır;

Alacaklar Muhasebesi (AR): Satış faturalarının genel muhasebe modülü aktarımı ay sonlarında toplu olarak yapılmaktadır. Bu nedenle aktarım sorunları güncel olarak tespit edilememekte ve ay sonlarında yoğunluğa neden olmaktadır.

Finans Muhasebesi: Kasa, Banka, çek, nakit işlemleri günlük olarak takip edilmemekte; ay içerisinde herhangi bir kontrol mekanizması kullanılmamakta ve bu durum tüm işlemlerin ay sonuna yığılmasına, çok sayıda hatalı kayıt ve mali kayba neden olmaktadır.

İşletmenin 25 ayrı lokasyonda mağazası vardır ve mağaza nakit, hediye çeki, kredi kartı pos işlemleri herhangi bir kontrol mekanizmasıyla denetlenmemektedir.

İşletmenin bir merkez, iki fabrika ve 2 bölge müdürlüğü olmak üzere 5 ayrı lokasyonda nakit kasa işlemleri yürütülmektedir ve bu işlemler herhangi bir kontrol mekanizması ile denetlenmemektedir.

Maliyet Muhasebesi(Üretim Birimleri): İşletmenin biri Ankara, biri Kayseri olmak üzere iki ayrı lokasyonda fabrikası mevcuttur. Üretim iş emirleri ERP sistem yardımı ile satış siparişlerine paralel oluşturulmaktadır.

Ürün reçetelerinde meydana gelen değişikliklerin ERP sistem revizyonlarının eş zamanlı yapıyor olması gerekmektedir. Yapılan tespitler sonucunda ürün reçetelerinde meydana gelen değişikliklerin ERP sistem aktarımının herhangi bir periyoda bağlanmamış olduğu anlaşılmıştır. Bu eksikliğin tespiti sayım sonuçlarının değerlendirilmesi ile mümkün olmuş, sayım sonuçlarında yapılan fark değerlendirmeleri söz konusu farkların özellikle ürün reçetelerinden kaynaklandığı bilgisi edinilmiştir.

İş emirleri açılıp fiili kaynak, malzeme çıkışları yapıldığında ERP sistem çıkış kayıt işlemlerinin de tamamlanmış olması gerekmektedir. Bunu kontrol eden bir iş adımı tanımlanmamıştır, ay sonlarında “maliyetlendirme işlemi”ne başlanıp sistem hata verdiğinde kontrol edilmekte ve bu da sürecin uzamasına neden olmaktadır.

İş emirlerinde tüm miktarlar üretilmiş ve tamamlanmış ise iş emri statüsünün ‘kapatıldı’ ya getirilmesi gerekmektedir. Bunu kontrol eden bir iş adımı tanımlanmamıştır, ay sonlarında “maliyetlendirme işlemi”ne başlanıp sistem hata verdiğinde kontrol edilmekte ve bu da sürecin uzamasına neden olmaktadır.

Standart dışı iş emirlerinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Bunu kontrol eden bir iş adımı tanımlanmamıştır, ay sonlarında “maliyetlendirme işlemi”ne başlanıp sistem hata verdiğinde kontrol edilmekte ve bu da sürecin uzamasına neden olmaktadır.

İlk Madde Malzeme Satın Alma Envanter - Borçlar Muhasebesi (AP): İşletmenin Ankara ve Kayseri fabrikalarında iki ayrı ilk madde malzeme deposu bulunmaktadır.

İlk madde malzeme satın alma siparişleri MRP sistem çalıştırılarak oluşturulmakta, satın alma onayları Merkezi Satın Alma departmanı tarafından ERP üzerinde gerçekleştirilmektedir.

Depo teslim alma işlemini satın alma sipariş bilgisi ile ERP sistem üzerinde gerçekleştirmektedir. Yapılan incelemede kaydi teslim alma işlemlerinin fiili teslim alma işlemlerinden günlerce sonra da yapılabildiği fark edilmiştir. ERP sistem üzerinde bunu engelleyecek herhangi bir tanımlamanın olmadığı fark edilmiştir. Bu durum;

Üretim iş emirlerinin; ilk madde malzeme girişlerinin tamamlanmaması nedeni ile üretim süreci tamamlanıp mamul ambarına fiili aktarım yapıldığı halde kapatılamamasına,

Mamul ambarına kaydi giriş olmadığından satış siparişinin oluşturulamamasına, maliyet çalıştırma işlemi yapılabilse dahi doğru maliyet verilerinin oluşmamasına neden olmaktadır.

Endirekt Malzeme ve Hizmet Teslim Alma; Satın Alma Envanter - Borçlar Muhasebesi (AP); endirekt mal ve hizmet temininde sipariş, satın alma onay süreci satın alma sipariş formu ile veya fatura üzerine alınan yetkili kişi imzası ile gerçekleştirilmektedir. ERP sistem üzerinde ilk madde malzeme sipariş ve satın alma onay süreci benzeri bir süreç oluşturulmamıştır.

Muhasebe departmanına gelen faturalar onaylatılmak üzere ilgili departmanlara gönderilmekte ve onaylı faturanın muhasebe departmanına iade edilmesi beklenmektedir.

Sistem üzerinde herhangi onaylı bir satın alma sipariş, teslim alma bilgisi izlenemediğinden işlemin kayda alınma süresi gecikmekte, bazen onay alınamadığı için muhasebe kaydı gerçekleştirilememektedir. Çok sonra firmalarla yapılan cari hesap veya BA/BS mutabakatlarında durum tespit edilmekte ve bazı durumlarda vergi cezasına maruz kalınmaktadır.

Genel Muhasebe (GL): Tüm modüllerden gönderilen fişlerin doğru ve muhasebeleşmiş olduğu kontrol edilmelidir. Muhasebeleştirme işlemleri ay sonlarında yapılmakta ve bu nedenle kontrol işlemleri tamamlanamayıp ay sonu yoğunluğuna neden olmaktadır.

İnsan Kaynakları (İK): Ücret bordrosu işlemlerinin genel muhasebe modülü ile entegre çalışmadığı, insan kaynakları departmanı bordrolama bölümü tarafından ücret bordrolarının muhasebe departmanına sonraki ayın 15. Günü gönderildiği ve muhtasar beyanname hazırlık döneminde muhasebeleştirme işleminin yapıldığı anlaşılmıştır.

Grafik 6.2. incelendiğinde her ne kadar Alacaklar Muhasebesi işlemlerinin süre dağılımında en büyük payı aldığı görülse de Maliyet Muhasebesi ve Borçlar muhasebesi işlemleri birlikte değerlendirildiğinde, bu iki mali iş grubunun toplamdaki payının daha yüksek olduğu görülmektedir. Borçlar muhasebesi ve maliyet muhasebesi işlemlerinin birlikte ele alınmasının sonuç açısından anlamlı olacağı düşünülmüş, tüm çalışmanın tezin kapsamını çok genişleteceği de dikkate alınarak, bu iki mali iş süreci ve bunlara ait genel muhasebe işlemleri ile daraltılarak aktarılmıştır.

Yukarıdaki tabloda kapanış süresini etkileyen anahtar faktörler belirlenmiş ve detaylandırılmıştır. Buna göre kapanış süresi; onaylı evrakların muhasebe departmanına ulaşması, muhasebeye ulaşan evrakların kaydı ve borçlar muhasebesi ön modül kontrol işlemleri, ön modül kaydı ve kontrolü tamamlanmış işlemlerin genel muhasebe modülüne aktarım işlemlerinden etkilenmektedir.

Belirlenen bu üç anahtar faktör incelendiğinde; satın alma fatura onay süreleri, depo teslim alma sistem kaydı, borçlar muhasebesi işlemleri, genel muhasebe kayıt kontrol işlemlerinde zincirleme gecikme yaşandığı anlaşılmış ve borçlar muhasebesi departmanına ulaşan onaysız satın alma faturalarının, onaylı satın alma faturalarının; hatalı sistem kayıtları ve ERP Sistem kurgu hatalarından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

6.4.4.1 Sorunlu İş ve İşlemler

Araştırmanın sonucunda özet olarak; gecikmeye neden olan kritik hata ve eksiklikler şöyle sıralanabilir;

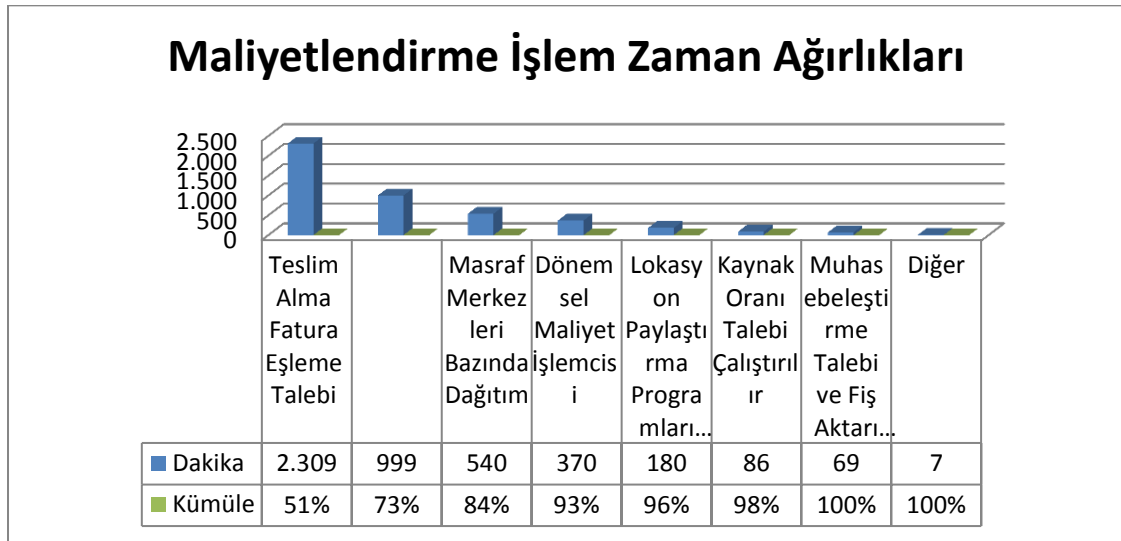
- 1) İlk madde malzeme teslim alma ve iade işlemlerinin fiili teslim alma ve iade işlemi ile eş zamanlı yapılmayıp sonraki ayı aşan sarkmaların yaşanıyor olması,
- 2) Siparişe bağlı olarak oluşturulan üretim iş emirlerinin fiili tamamlanma süreleri ile eş zamanlı kapatılmıyor olması,
- 3) Standart dışı üretim iş emirlerinde üretim reçetelerine bağlanmadan yapılması gereken tüketimlerin eş zamanlı yapılmıyor olması,
- 4) Ürün reçetelerinde meydana gelen değişikliklerin ERP sistem revizyonlarının eş zamanlı yapılmıyor olması,
- 5) Endirek satın alma faturalarının satın alma sipariş takibinin ERP sistem üzerinden yapılmıyor olması,
- 6) Borçlar muhasebesi işlemlerinin periodik tamamlanmaması, muhasebe entegrasyon işlemlerinin ilgili dönem (ay) sonundan sonraki aya sarkıyor olması.
- 7) ERP sistem üzerinde mali işler departmanı kullanıcılarının görev ve sorumluluk alanlarına paralel yetkilendirme yapılmadığı, yetki ve sorumluluk dışı işlemlerin varlığı tespit edilmiştir.
- 8) Dönem (ay) kapama işlemlerinin ihmal edildiği ve isteyen kullanıcıların ilgili dönem finansal raporları tamamlanıp üst yönetime sunulduktan sonra geriye dönük kayıt yaptıkları ve bu nedenle finansal tabloların dönemler itibarı ile geriye dönük farklılıklar içerdiği gözlenmiştir.

Yukarıda sıralanan tüm işlemlerin ay içerisinde tamamlanamamasından dolayı ERP maliyetlendirme süreci (bilgi teknolojilerinden alınan bilgiye göre maksimum bir gün) 9.560 dakika, yani yaklaşık 9,5 gün de tamamlanabilmektedir.

6.4.4.2 Sorunlu Süreçlerin Tespiti

Maliyet çalıştırma süre dağılımı ERP sistem kayıtlarından temin edilmiş ve süre dağılım özeti Grafik 6.3.'e aktarılmıştır. Buna göre maliyet çalıştırma süresinin %51'lik kısmı teslim alma fatura eşleme talep işleminden, %22'si dönemsel maliyet dağıtım işleminden, %12'si masraf merkezi bazında dağıtım işleminden, %8'i dönemsel maliyet oluşturma işleminden, %2'si kaynak oranı çalıştırma işleminden ve diğer %2'lik kısım ise işlemlerin genel muhasebeye aktarılmasından kaynaklanmaktadır.

Bu tablonun incelenmesinin ardından da açıkça anlaşılacağı gibi direkt ve endirekt satın alma işlemlerine ait süreçlerin, ERP sistem ihtiyaçlarına paralel yeniden tanımlanması ve işler hale getirilmesi tespitini yapmak doğru olacaktır.



Grafik 6.3. ABC İşletmesi Maliyetlendirme İşlem Zaman Ağırlıkları

6.4.4.3 ERP Sistem Çalışma Sistematiği

Belirlenen temel gecikme sebeplerinden sonra ERP sistem beklentilerinin neler olduğu bilginsin anlamlı olacağı düşünülmüş ve aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır.

1. Satın alma Envanter- Borçlar Muhasebesi İşlemleri Tamamlanır;

- Satın alma İşlemleri,
- Teslim alma İşlemleri

- c. Düzeltme ve iade işlemleri
- d. Satın alma Faturalarının Girişi, Doğrulanması ve Muhasebeleştirilmesi,
- e. Muhasebeleşmiş Faturanın Genel Muhasebede kontrolü
- f. Ek Maliyet Faturalarının Girişi ve Muhasebeleştirilmesi
- g. Düzeltme ve İade faturaları varsa girilmesi ve muhasebeleştirilmesi
- h. Fiyat Farkı faturalarının girilmesi ve muhasebeleştirilmesi.

2. Satış – Alacaklar (AR) modül işlemleri tamamlanır

- a. Satış siparişi işlemleri
- b. Sevkiyat işlemleri
- c. Satış faturaları ara yüz işlemleri, alacaklar muhasebesine aktarım ve muhasebeleştirme işlemleri
- d. Satış iade işlemi var ise, iade siparişi giriş ve kayıt işlemleri
- e. Satış iade teslim alma işlemleri
- f. Satış iade Faturalarının alacaklar modülünden genel muhasebe modülüne aktarma ve muhasebeleştirme işlemleri
- g. Alacaklar Modülünde yapılan tüm işlemler ve muhasebeleştirme.

3. Üretim işlemleri tamamlanır

- a. İş emirlerinin açılması, kaynak, malzeme çıkış işlemleri
- b. İş emirlerinde tüm miktarlar üretilmiş ve tamamlanmış ise iş emri statüsünün 'kapatıldı' ya getirilmelidir
- c. Standart dışı iş emirlerinin tamamlanması.

4. Genel muhasebe işlemlerinin tamamlanmış olması gerekir.

- a. Modüllerden gönderilen fişlerin doğru ve muhasebeleşmiş olduğu kontrol edilir.
- b. Maliyet Çalıştırırken oluşturulup gönderilen fişler ilgili adımlarda kontrol edilip, muhasebeleştirilir.

5. Tüm kalemlerin maliyet kategorilerinin, hesap bağlantı kodlarının doğru atanmış olması gerekir, aksi halde stok hesaplarında hatalar oluşabilir.

Yukarıda sıralanan işlemler aslında herhangi bir bilgisayar program kullanımı olmadan da aynı sıra ile işlemekteydi ancak; işletme yapılarının, üretim ve faaliyet hacimlerinin bu işlemleri manuel olarak takip edemeyecek, hatta sıradan bir muhasebe paket programının dahi yetersiz kalacağı ölçüde büyümüş ve genişlemiş olması, ERP

sistemler aracılığı ile ve sistemin tanımladığı şekil ve sıralamada yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Diğer taraftan oldukça basit olarak tanımlanabilecek bu işlemler aslında mali işlerin doğası gereğidir ve büyük bir yapıda sistem alt yapısı buna uygun oluşturulmadığında ya da kontrol adımları yerinde ve zamanında uygulanmadığında, karmaşaya neden olması, modül, genel muhasebe mutabakatlarının gerçekleştirilememesi muhtemeldir.

6.4.4.4 ERP Bütünleştirilmesi İle Sağlanan İyileştirmeler

İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde kurgulanmış ve alt yapısı ERP üzerinde oluşturulmuş iş süreçlerinin faaliyet verimliliğini ve elbette izlenebilirliğin sağlanmasındaki başarısı göz önünde bulundurulduğunda da denetiminin en büyük yardımcısı olacaktır. Örnek işletmede faaliyet süreçleri ve ERP bütünleştirilmesi sonucunda sağlanan iyileştirmeler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 6.7. ABC İşletmesi ERP Sonrası İyileştirmeler

Uygulama Alanı	ERP Öncesi	ERP ve İç Kontrol Süreç Bütünleştirme Sonrası	Getirisi
Satın Alma Talebi (Endirekt Harcamalar)	Manuel ortamda, mail veya satın alma talep formu yardımıyla yapılmakta.	ERP sistem üzerinde her çalışanın talep açabileceği bir düzenleme yapıldı ve talep onay hiyerarşisi sisteme tanıtıldı.	Tüm işlemler sipariş aşamasında kayıt altına alınarak izlenebilirlik sağlanmış oldu.
Satın Alma Siparişi (Endirekt Harcamalar)	Manuel ortamda, mail veya satın alma sipariş formu yardımıyla yapılmakta.	Onaylanmış talepten hareketle sistemin otomatik satın alma siparişi üretmesi sağlandı.	Onaysız satın alma yapılma riski minimize edildi ve kayıtlı veriler sayesinde izlenebilirlik sağlanmış oldu.
Depo Mal Teslim Alma /Tedarikçi Fatura Eşleme	Herhangi bir tarih sınırlaması yok, geçmişe dönük teslim alma işlemi yapmak mümkün.	Teslim alma işleminin geçmiş tarihli yapılması sistem üzerinde engellendi, tüm teslim alma işlemlerinin güncel olarak sisteme girişi sağlandı.	Faturası gelmemiş malların izlendiği bir rapor dizayn edildi ve teslim alma işleminin sipariş fiyatı ile muhasebe hesaplarına aktarılması sağlandı. Böylece mali işler departmanının teslim alma işlemi yapılmış olduğu halde fatura kaydı yapılmamış işlemleri sorgulaması sağlanmış oldu.

Muhasebe hesaplarına erişim.	Genel Muhasebe modülüne erişim tüm mali işler kullanıcıları için mümkün.	Genel Muhasebe modülüne erişim genel muhasebe departman çalışanlarından biri ve genel muhasebe departman yöneticisi dışında engellendi.	Genel muhasebe hesaplarına erişim engellenerek, muhtemel kayıt düzeltme, değiştirme, manipülasyon vs.. Gibi hile risklerini minimize edildi.
Modul işlemleri Genel Muhasebe aktarımları	Tüm aktarım işlemleri ilgili ayı takip eden ilk on gün içinde toplu olarak gerçekleştiriyordu.	Her modül için aktarım işlemleri gün sonunda yapılacak şekilde sisteme tanımlama yapıldı.	Böylece ay sonlarında yaşanan yoğunluk giderilmiş oldu.
Muhasebeleşme işlemlerinin sisteme yapılan manuel müdahalelerle kontrolsüz ve geliş güzel gerçekleştirildiği görüldü.		Her modül için aktarım işlemleri gün sonunda yapılacak ve kesinleşecek şekilde sisteme tanımlama yapıldı	Tüm kayıtların gün sonunda muhasebe defterlerine aktarılmasını sağlayacak tanımlamalar ERP üzerinde yapılmış ve geriye dönük hatalı kayıtların ancak ters kayıt verilmek suretiyle tespit edilen tarihten itibaren düzeltilmesi sağlanmıştır
Üretim iş emirlerinin kapanması	Tüm kapatma işlemleri ay sonunda kontrol ediliyor ve sonraki ay tamamlanıyordu.	ERP üzerinde yapılandırılan bir uyarı maili uygulaması ile günlük iş emri izleme sağlandı.	Böylece ay sonlarında yaşanan yoğunluk ve maliyet çalıştırma aşamasında yaşanan olumsuzluklar giderilmiş oldu.
Satış sonrası hizmetler	Fason olarak gerçekleştirilen satış sonrası hizmetler karşılığı fatura olduğu gibi kabul ediliyor, herhangi bir sorguya gerek duyulmuyordu.	Satış sonrası hizmetlerin takibi ERP sistem üzerinde yapılan ssh talep-onay süreci düzenlemesi sayesinde kayda alındı.	Fason hizmet faturası ile ERP sistem raporu karşılaştırılarak mutabakat sağlandı.
Hediye çekleri	Mağazalarda kullanılan değerli kağıt niteliğindeki hediye çeklerinin kayıt altında olmadığı ve herhangi bir zimmet yapılmadığı görüldü.	ERP sistem üzerinde hediye çekleri seri numaraları ile kayda alınarak, ilgili mağazalara blokaj şeklinde zimmetlendi.	Erp sistem üzerinde izlenebilirlik sağlanmış oldu.
Sözleşme Yönetimi	Şirketin genelinde dağınık bir şekilde bulunan 3. taraf sözleşmeleri, herhangi bir şekilde kayıt altında değil ve hukuk departmanı onayından geçmiyor.	Tüm sözleşmelerin hukuk departmanı kontrolünde geçtikten sonra QDMS sistemine aktarımı sağlandı. Sözleşme yönetim prosedürü yayımlandı.	Mali işler departmanının erişim problemi yaşadığı için kayda alamadığı satın alma faturalarının kaydının hızlanması sağlandı.

Depo Çıkış İşlemleri	Mamul ambarından "çeşitli çıkışlar" adı altında herhangi bir onaylı işleme bağlanamayan çıkışlar olduğu tespit edildi.	Tüm depo çıkış işlem tiplerinin onaylı bir iş sürecine bağlı olup olmadığı ERP sistem üzerinde kontrol edildi ve "çeşitli çıkışlar" işlem tipinin sistem üzerinde iptali sağlandı.	Depo fiili sayım esnasında dahi eksikliği tespit edilemeyecek sistem açığı (kayıtsız ürün çıkış riski) ortadan kaldırılmış oldu.
----------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

5.4.4.5 İyileştirme Sonuçları ve Finansal Raporlara Etkinin Değerlendirilmesi

Bu çalışmanın öncelikli hedefinin; üst yönetimin finansal bilgilere zamanında ulaşmasını sağlamak için gerekli düzenlemeleri yaparak, ilgili dönem finansal raporlarının her dönem için en geç 30 gün içerisinde doğru ve eksiksiz olarak tamamlanmasını sağlayacak alt yapıyı oluşturmaktır. Nihayi hedef ise, ilgili dönem finansal raporlarının doğru ve eksiksiz olarak takip eden ayın ilk 10 günü içerisinde tamamlanmasını sağlayacak alt yapıyı oluşturmaktır.

İnceleme dönemi olarak belirlenen Ocak 2013 ile Kasım 2013 arasında geçen 11 aylık süre boyunca gerçekleştirilen süreç iyileştirmeleri ve ERP sistem entegrasyonunun dönemsel finansal raporların tamamlanma sürelerine olan etkisi gözlemlendiğinde belirlenen hedefe ulaşılmış olduğu gözlenmektedir.

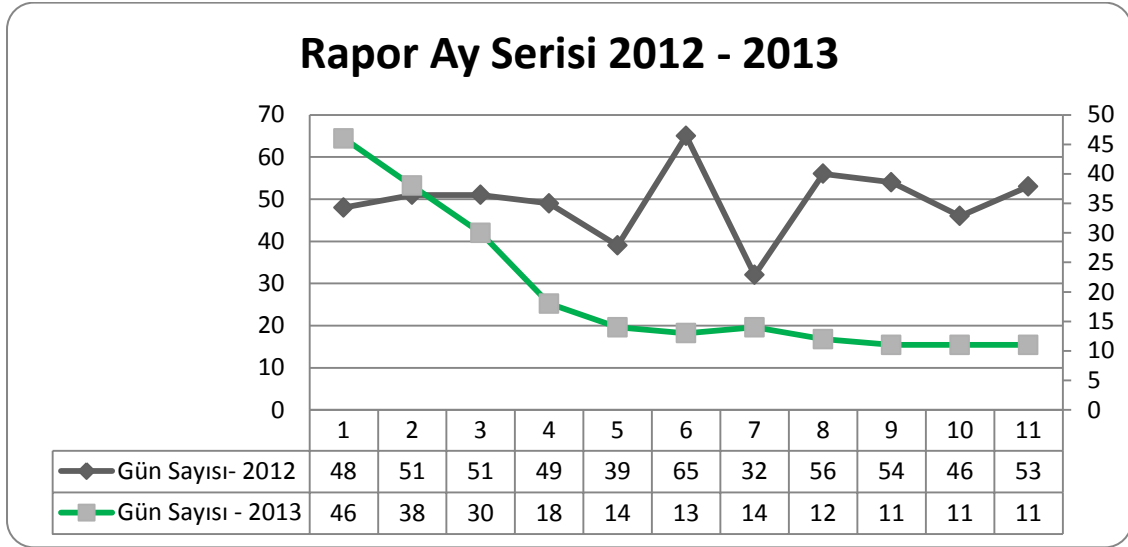
Tablo 6.8. ABC İşletmesi 2012 ve 2013 Yılları Aylık Finansal Tablo Tamamlanma Tarih ve Süreler.

Dönem - 2012	Dönem - 2013	Rapor Bitiş Tarihi - 2012	Rapor Bitiş Tarihi - 2013	Gün Sayısı- 2012	Gün Sayısı - 2013
Oca.12	Oca.13	19.03.2012	18.03.2013	48	46
Şub.12	Şub.13	20.04.2012	07.04.2013	51	38
Mar.12	Mar.13	21.05.2012	30.04.2013	51	30
Nis.12	Nis.13	18.06.2012	18.05.2013	49	18
May.12	May.13	09.07.2012	14.06.2013	39	14
Haz.12	Haz.13	03.09.2012	13.07.2013	65	13
Tem.12	Tem.13	01.09.2012	14.08.2013	32	14
Ağu.12	Ağu.13	26.10.2012	12.09.2013	56	12
Eyl.12	Eyl.13	23.11.2012	11.10.2013	54	11
Eki.12	Eki.13	16.12.2012	11.11.2013	46	11
Kas.12	Kas.13	22.01.2013	11.12.2013	53	11

Tablo 6.8. incelendiğinde 2012 Yılı aylık finansal raporların ortalama tamamlanma süreleri gözleendiğinde, herhangi bir döneme ait finansal raporun ortalama 49 gün sonra tamamlandığı görülmektedir. 2013 Yılı süreleri incelendiğinde Ocak 2013 dönemi finansal raporlarının tamamlanma süresinin 46, Şubat 2013 döneminin 38, Mart 2013 döneminin 30 ve Nisan döneminin 18 gün olduğu; Eylül, Ekim ve Kasım dönemi raporlarının ise, 11 günlük süre içerisinde tamamlandığı görülmektedir.

Grafik 6.4 ten de gözlenebileceği gibi; 2012 yılı finansal rapor tamamlanma sürelerinin 11 aylık dönem boyunca 32 ve 65 gün aralığında dalgalandığı ve ortalama sürenin de 30 gün üzerinde olduğu görülmektedir.

2013 Yılı Ocak dönemi ile Kasım 2013 arasında geçen 11 aylık süre boyunca ise, tamamlanma sürelerinin Nisan dönemi ile Kasım dönemi arasında geçen 8 aylık süre boyunca 18 ile 11 gün aralığına oturmuştur. Aylar arasındaki dalgalanmanın özellikle son üç ay boyunca sıfır olduğu görülmekte ve bu açıdan bakıldığında da projenin başarısı anlaşılmaktadır.



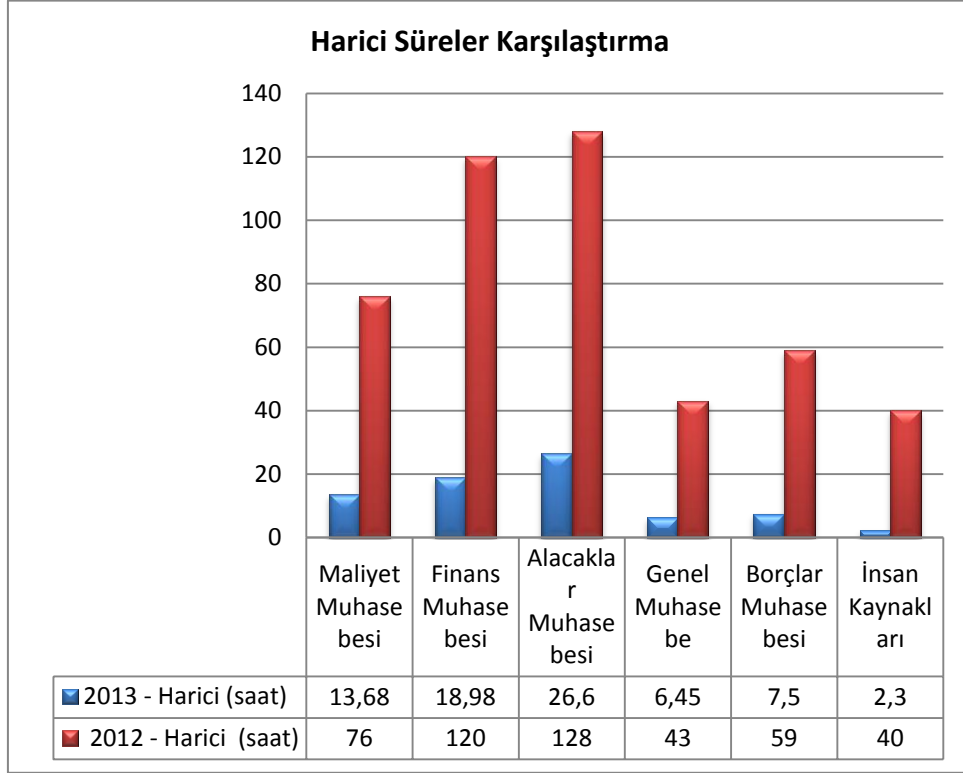
Grafik 6.4. ABC İşletmesi Rapor Ay Serisi

Projenin mali iş süreçlerine etkisinin tam anlaşılması açısından, ana süreçlerde ve harcanan finansal rapor düzenleme dahili ve harici sürelerinin; 2012 Yılı 11 aylık dönem ve 2013 Yılı 11 aylık dönem verileri için karşılaştırılması gerekmektedir.

Tablo 6.9. ABC İşletmesi 2012 ve 2013 Yılı Dahili ve Harici Süreler

Ana Süreçler	2012 - Harici (saat)	2012 - Dahili (saat)	2013 - Harici (saat)	2013 - Dahili (saat)
Maliyet Muhasebesi	76	11	13,68	1,65
Finans Muhasebesi	120		18,98	
Alacaklar Muhasebesi	128	4	26,6	2,5
Genel Muhasebe	43	0	6,45	0
Borçlar Muhasebesi	59	30	7,5	4,5
İnsan Kaynakları	40		2,3	
Toplam Saat	466	45	75,51	8,65
Toplam Gün	58,3	5,6	9,44	1,08

Tablo 6.9. incelendiğinde, 2012 yılı 6. ay harici süre toplamının 58,3 gün, dahili süre toplamının ise 5,6 gün; 2013 Yılı Ekim dönemine gelindiğinde ise, harici süre toplamının 9,44 gün, dahili süre toplamının ise 1,08 gün şeklinde gerçekleşmiş olduğu görülmektedir. 2013 Ekim dönemi harici ve dahili süreler toplamı 10,52 gün hesaplanmakta ve Grafik 6.5. de gösterilen değeri doğrulamaktadır.



Grafik 6.5. ABC İşletmesi 2012 - 2013 Yılları Dahili ve Harici Süre Değişimi

Faaliyet süreçlerinin ve ERP sistematığının göz önünde bulundurularak sistem alt yapısı oluşturulduğunda; raporlama döneminde harici süreler olarak harcanan günlük rutin iş ve işlemlerin eş zamanlı sistem aktarımı sağlanmış ve periyodik kontroller sayesinde de süreç desteklenmiştir. Bunun sonucu olarak raporlama dönemi içerisinde harcanan 58,3 günlük (Haziran 2012) süre minimize edilmiş ve 9,44 (Ekim 2013)gün seviyesine indirilebilmiştir. Dahili süreler bakıldığında ise benzer bir iyileşmenin gerçekleştirildiği görülmektedir. İş ve işlemlerin ERP sistem entegrasyonunun eş zamanlı yapıyor olması, sürecin mevcut hatalar ile sürekli kesintiye uğramasını engellemiştir. Mali iş süreçleri için 2012 ve 2013 ilk 11 aylık dönem harici süreler karşılaştırıldığında; maliyet muhasebesi işlemleri için harcanan 76 saat, 2013 yılında 13,68 saate inmiştir. Diğer tüm süreçlere bakıldığında harici sürelerin azaldığı görülebilmektedir.

BÖLÜM 7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmanın amacı, büyüyen ekonomik yapılar içerisinde giderek artan sistematik ve hak ihlalleri, faaliyetlerin iyi yönetilememesinden kaynaklanan verimlilik kayıpları gibi bir dizi olumsuzluğun önlenmesi için, özellikle denetlenebilir faaliyet ve süreçlerin oluşturulmasında; iç kontrol süreçleri ve bilişim teknolojilerinden faydalanmanın sağlayacağı olumlu etkinin araştırılması ve işletmelerde iç kontrol süreçleri ve ERP sistem bütünlüğünün; denetlenebilir faaliyet ve süreçlerin oluşumu açısından, denetim faaliyetine sağlayacağı olumlu etkinin vurgulanmasıdır.

Günümüzde bir çok işletmede (ABC işletmesi örneğinde olduğu gibi) fonksiyonlar arasındaki ilişki ve etkileşim yetersizdir. Bu da ERP kurgusunun bütünsel bir çerçevede planlamasını zorunlu kılmaktadır. İşletme fonksiyonlarının; üretimin üretim için, satışın satış için, muhasebenin vergi için, finansın fon yaratmak için vs. şeklinde ilerlediği görülmektedir. Oysa tüm işletme fonksiyonlarının ortak bir stratejik hedefe kilitlenmesi, fonksiyonlar arası iletişim ve koordinasyonun bu hedef doğrultusunda yapılandırılması işletme yönetimi açısından temel bir ihtiyaçtır.

Küresel ekonomik sürecin bir sonucu olarak ve küresel rekabet gereği maliyetlerin minimize edilme zorunluluğu, fonksiyonlar arası bağımlılığın daha belirgin olması ihtiyacını doğurmuştur. Küçük bir işletmede göz ardı edilme olasılığı düşük, ancak küresel boyutlara ulaşmış bir yapıda bütünlüğüne güç bu fonksiyonların; bilgi ve teknoloji sistemlerinin iş birliği ile bir araya gelerek koordine edilmesi, özellikle kurumsal yönetimin bir gereği olarak kendisini göstermiştir.

İşletme yönetimi mevcut sistem ve süreçlerdeki risklerin erken teşhisini sağlayacak gerçek zamanlı ve güvenilir bilgiye ulaşmayı hedeflemelidir. Bunu hedefleyen işletmelerin ERP sistemlerini operasyonel seviyede tutmayarak, işletme yönetiminde bir karar mekanizması şeklinde kullanmaları, kurumsal yönetimin etkinliği ve verimliliği açısından büyük önem taşımaktadır. Günümüzde iç kontrol ortamının işlerlik kazanması ile ERP sistemleri ön plana çıkmakta; işletmelerin etkin bir iç

denetim, iç kontrol sistemini, ERP sistemi ile entegre edebilmesi varlıklarını daha iyi yönetebilmelerine ve koruyabilmelerine olanak vermektedir.

Son yüzyılda yaşanan ulusal ve ulus aşırı yolsuzluklar denetim ihtiyacının giderek arttığına işaret etmektedir. Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ise denetlenebilir süreçlerin varlığını mecbur kılmaktadır. Nitekim, 2002 de yayınlanan SOx kanunu ile uluslararası otoriteler iç kontrol süreçlerini yönetimin sorumluluğuna vermiş, COSO modelinin de iç kontrol süreçlerinin bir metodoloji olarak kullanılabilceğini görüşmüştür.

“İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve” modelini güncellemek ve çerçeveyi modernize etmek amacıyla Aralık 2011’de COSO komitesi tarafından kamuoyuna açıklanan taslak çalışmada modelin ana hatlarını muhafaza edilmiş, kontrol faaliyetleri ve BT uygulamalarının artan önemine daha fazla vurgu yapıldığı görülmektedir.

Günümüzde işletmelerin büyümeleri, genişlemeleri faaliyetlerinin karmaşık hale gelmesine, verimli ve etkili bir şekilde yönetilmesine engel olmakta, bu nedenle de kontrol mekanizmalarında sistematik yaklaşımlar önem kazanmaya başlamaktadır. Sistematik yaklaşımların uygulama zemini bulabilmesinin; işletme faaliyetlerinin tek çatı altına toplanması, bilişim teknolojileri yardımı ve kontrol süreçleri ile bütünleşik faaliyet yaklaşımlarının işletme yapısı içine entegre edilmesi ile mümkün olacağı görülmektedir.

Geçmişten bu güne denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi sürecine bakıldığında, hızla gelişen Bilişim Teknolojilerinin etkin ve verimli kullanımı ile denetim faaliyetinde büyük bir paradigma değişikliğinin ortaya çıktığı görülmektedir.

Denetim faaliyetinin paradigma değişikliği sadece metodolojik açıdan değil, aynı zamanda denetim alanının genişlemesi şeklinde de kendini göstermektedir. Denetim faaliyetinin hem metod farklılaşması ve hem de alan genişlemesi nedeniyle paradigma değişikliğine uğradığı açıktır. Alan genişlemesi ve karmaşık iş süreçlerinin denetim faaliyetinde yarattığı güçlüklerin büyük ölçüde BT sektöründe yaşanan ilerlemelerle bertaraf edilebileceği görünmektedir. Bilişim teknolojisi ve iç kontrol süreçleri arasında kurulacak güçlü bir iletişim, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesini sağlamış olmakla birlikte, denetlenebilir alanlar yaratacağı için de denetim faaliyetine güçlü bir fayda sağlamış olacaktır.

Tüm işletmelerde yazılı olarak mevcut olmasa da bir iç kontrol mekanizmasının varlığı kabul edilir. Yapı büyüdükçe ve işlemler karmaşıklaştıkça, bu mekanizmalar makul düzeyde güvence verme yeterliliğini yitirecektir. ABC işletmesinde de, büyüyen hacim ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması sonucu oluşan olumsuzlukların etkisini minimize etmek için, ERP sistem ve iç kontrol sistemi mekanizmalarının bütünleştirilmesi önerilmektedir.

ABC İşletmesi uygulamasında bu öneriyi destekleyen sonuçlar elde edilmiştir. Faaliyet süreçleri ve ERP sistematığı göz önünde bulundurularak fonksiyonlar arası ilişki tanımlandığında, günlük rutin iş ve işlemlerin eş zamanlı sistem aktarımı sağlanmış ve periyodik kontroller sayesinde de süreç desteklenmiştir. Bunun sonucu olarak raporlama dönemi içerisinde harcanan 58,3 günlük süre minimize edilmiş ve 9,44 gün seviyesine indirilebilmiştir. Filien yapılan iş ve işlemlere ait ERP sistem entegrasyonunun da eş zamanlı yürütülüyor olması, sürecin mevcut hatalar ile sürekli kesintiye uğramasını engellemiş, izlenebilirlik düzeyini de en üst seviyeye çıkarmıştır.

Binlerce çalışanın, yüzlerce müşteri ve tedarikçinin ortak faaliyetlerini içeren uluslararası bir organizasyonun, yerel ve uluslararası mevzuatların da göz önünde bulundurularak yönetilmesi ihtiyacı; hem yazılı iç kontrol sistemlerini ve hem de yazılı hale getirilen iş akış ve prosedürlerinin, ERP sistem aracılığı ile kişilerin kullanımına sunulmasını bir zorunluluk haline getirmektedir.

İşletme yapılarının, üretim ve faaliyet hacimlerinin bu işlemleri manuel olarak takip edemeyecek, hatta sıradan bir muhasebe paket programının dahi yetersiz kalacağı ölçüde büyümüş ve genişlemiş olması, ERP sistemler aracılığı ile ve sistemin tanımladığı şekil ve sıralamada yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Diğer taraftan oldukça basit olarak tanımlanabilecek bu işlemler aslında mali işlerin doğası gereğidir ve büyük bir yapıda sistem alt yapısı buna uygun oluşturulmadığında ya da kontrol adımları yerinde ve zamanında uygulanmadığında, karmaşaya neden olması, modül, genel muhasebe mutabakatlarının gerçekleştirilememesi muhtemeldir.

İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde kurgulanmış ve alt yapısı ERP üzerinde oluşturulmuş iş süreçlerinin; faaliyet verimliliği ve elbette izlenebilirliğin sağlanmasındaki başarısı göz önünde bulundurulduğunda da denetiminin en büyük yardımcısı olacaktır.

Tüm bu gelişmeler dikkate alındığında, küreselleşen ekonomik dünyada pay ve menfaat sahiplerinin haklarının maksimum düzeyde korunabilmesi için ihtiyaç duydukları finansal raporların doğru, eksiksiz, şeffaf ve zamanında sunuluyor olmasının önemi açıktır. Daha da ileri gidilerek bilgi kullanıcılarının alışlagelmiş finansal raporlar setinin de sınırlarını zorlamaları ve faaliyet raporlarının da bilgi kullanıcılarına ulaştırılabilir olması ihtiyacı kaçınılmazdır. Dolayısı ile küresel ekonomik genişlemeye eşlik eden bilişim teknolojisi tekniklerinin daha iyi raporlama sistemleri üzerinde kullanılmasının; yatırımcılar, işletmeler, denetçiler ve diğer tüm pay ve menfaat sahipleri bakımından kaçınılmaz olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Ali A. Günel, **İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2010

Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul, 2004

Çetin Özbek, **İç Denetim**, TİDE Yayınları, 2012

Ersin Güredin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayınları No. 50, İstanbul, 1998

Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi kitabevi, Ankara, 2008

Hayrettin Usul, **Bağımsız Denetim**, Detay Yayıncılık, Ankara 2013

Kobi'lerde İç Denetim için Pratik Bilgiler, İsmmmo Yayınları, İstanbul, Nisan 2013

Melih Erdoğan ve Nurten Erdoğan, **Muhasebede Bilgisayar Kullanımı**, Boyut Matbaacılık, Eskişehir, 1996

Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri**, Alfa yayın, İstanbul, 2011

Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2010

Niyazi Kurnaz ve Çetinoğlu Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe yayınları, Kocaeli, 2010

Oktaş Taş ve Cem N.Durmuş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008

Robert R. Moeller, **Sarbanes-Oxley Internal Controls, Effective Auditing With AS5, Cobit and ITIL**, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, New Jersey, 2008

Seval K. Selimoğlu ve Diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011

Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011

William F. Messier, **Auditing and Assurance Services A Systematic Approach**, Second Edition, New York: McGraw-Hill, 2000

MAKALELER

Adil Topuz, “İşletmelerde İç Kontrol Nedir, Standartları nelerdir ?” **Mali Pusula**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2007, sayı 31

Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol sistemine bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2012, sayı 85

Ceren A.Göçen, "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 97, İSMMMO Yayını, 2010

Fatma Pamukçu, Finansal Raporlama İle Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD Yayını, Nisan 2011

İSMMMO Avrupa Birliği Komitesi, “Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne Entegrasyonu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Aralık, 2003

Kadir Dabdaboğlu, “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, İsmmmo Yayın Organı, , 2007

Özgür Çatıkkaş ve Yıldırım E. Çalış, Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD Yayını, Ocak 2010, Sayı 45

Tamer Aksoy, “Bağımsız Denetim şirketleri için Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 73, İSMMMO Yayını

Tamer Aksoy, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği : Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, 72, İSMMMO Yayını

Verimlilik Dergisi, T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü Yayını, 2012/3

İTERAKTİF YAYINLAR

Ali Alagoz, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi ilişkisinin hata ve hilelerin Önlenmesindeki Rolü", http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf, 21 Mart 2014.

Ali K. Uzun, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”,<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>, 21 Mayıs 2014.

Ali K. Uzun, “şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, <http://www.icdenetim.net/makaleler/88-ic-kontrollerin-yeterliliği>, 17 Mayıs 2014.

Ayşe N.Yereli, "Yeni Nesil Kurumsal Kaynak Planlama Sistemi'nin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma" http://asosindex.com/journal-article-abstract?id=7826#.U8F-e_1_vO4, 22 Mart 2014.

Cem Utan, "Kurumsal Kaynak Yönetiminde yeni Bir Yaklaşım: CBS entegre Saha Projesi ve Maliyet Takibi Uygulaması", <http://ab.org.tr/ab11/bildiri/13.pdf>, 17 Mayıs 2014.

COSO, International Control, Integrated Framework, 1992, <http://www.coso.org>, 19 Haziran 2014.

<http://www.soxlaw.com/s404.htm>, 17 Haziran 2014.

<http://www.tdk.gov.tr>, 14 Ocak 2014

<http://www.tdk.gov.tr>, 14 Ocak 2014

Işılda Arslan, "Avrupa Birliği, 32. Fasılda İç Kontrol ve Türkiye Uygulaması", 44. Dönem AB Temel Eğitimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009,

<http://www.sgb.gov.tr/ickontrol/i%20kontrol%20dokman/Avrupa%20Birli%C4%9Fi,%2032.%20Fas%C4%B1da%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20T%C3%BCrkiye%20Uygulamas%C4%B1.pdf>, 13 Şubat 2014

"İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı ve İşletmelerde Sistem Kavramı", Çağdaş İşletme Yönetimi, Hft.04, Sistem Yaklaşımı, <http://www.eytpe.net/wp-content/uploads/2012/09/%C4%B0%C5%9Fletme-Y%C3%B6netiminde-Sistem-Yakla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1-Ve-%C4%B0%C5%9Fletmelerde-Sistem-Kavram%C4%B1-2.doc>, 07 Şubat 2014

Larousse, 1986

M.L Markus, S. Axline, D. Ptere ve C. Tanis, "Learning from Adapters experiences with ERP: problems encountered and success achieved", journal of information Technology, (Cilt 15, sayı 4, 2000), ss., 20 Temmuz 2014.

Metin Atmaca, "Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C.XIV, S I, 2012) 191, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/14_1/12.pdf, 15 Temmuz 2014.

Muhammet Dilek, <http://www.muhammetdilek.com/blog/2012/10/05/api-nedir/>, 16 Nisan 2014.

Murat Azaltun ve Nevin K.Balıkçı, "Kurumsal Kaynak Planlaması ile Bütünleşik Muhasebe Eğitimi Yaklaşımı: Vakıf Üniversitesi Örneği", http://www.okan.edu.tr/media/82/515be6f6aa69276138000982/SONKurumsal_Kaynak_Planlamasi_ile_Butunlesik_Muhasebe_Egitimi.doc, 09 Nisan 2014.

Prasad Bingi, Maneesh K.SHARMA ve Diğerleri, "Critical Issue Affecting an ERP Implementation", Information System Management, Vol 16, No 3, Summer 1999, <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1201/1078/43197.16.3.19990601/31310.2>, 22 Nisan 2014

Saharia Aditya, Bruce Koch ve Diğerleri, "ERP Systems And Internal Audit: Issues in information Systems", VOL IX, No.2,2008, http://iacis.org/iis/2008/S2008_1128.pdf, 17 Nisan 2014.

"Sarbanes-Oxley Yasasına Uyum", <http://www.pwc.com.tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, 23 Mayıs 2014

Sevan Nişanyan, Çağdaş Türkçenin Etimolojik Sözlüğü, <http://www.nisanyansozluk.com/?k=kontrol&lnk=1>, 21 Mayıs 2014.

Sinem Cantürk, "Bilgi Teknolojileri İçin Yeni Bir Adım: COBIT 5", <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/KPMGundemSayi-13-v3.pdf>, 22 Mayıs 2014

"Süreç ve Kontrollerin Değerlendirilmesi", <https://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoloji-hizmetleri/assets/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri/is-Surecleri-ve-ic-Kontrol-Hizmetleri.pdf>, 12 Mayıs 2014.

DİĞER YAYINLAR

İzzet G.Özbilgin, "Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi", **Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2008

Alper Acındı, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul, 2007

David.M.Kroenke, Management Information Systems, 1992

Davut Pehlivanlı, "Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları", **Doktora Tezi**, Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli, 2008

Duygu Tuncay, "İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından önemi ve bir anket çalışması", **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniv.SBE (Sosyal Bilimler Enstitüsü), İstanbul, 2011

Seval K.Selimoğlu "Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması(ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi", **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Odası Yayın No:58, s.277 , Antalya 2005, 01 Mart 2006

Mediha M.Çelikol, "Bilgi Yönetim Sürecinde Kurumsal Kaynak Planlamasının Finansal Boyutları ve Cam Sektöründe Uygulanması", **Doktora Tezi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, Ocak, 2000

Mehmet Ü.Memiş, "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolü: Türkiye'deki Büyük işletmeler üzerine bir saha araştırması", **Doktora Tezi**, Çukurova Üniv. SBE İşletme ana bilim dalı, 2006

Mustafa C.Karacadağ, "Kurumsal Kaynak Planlama Sistemleri İçin Genişletilmiş Bilişim Sistemleri Başarı Modeli Önerisi", **Doktora Tezi**, Sakarya Üniversitesi, SBE, Aralık 2011

Rakesh Akrawal, Christopher Jhonson ve Diğerleri, "Taming Compliance with Sarbanes-Oxley Internal Controls Using Database Technology", **22nd International Conference on Data Engineering (ICDE'06)**, Nisan, 2007

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No:22

Suzan Yağcı, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi", **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniv.Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006

ÖZGEÇMİŞ

1969 Yılı'nda İstanbul'da doğmuştur. Orta öğrenimini Kozyatağı Orta Okulu'nda, lise öğrenimini Kadıköy Ticaret Lisesi ve 1992 Yılı'nda Üniversite öğrenimini İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Ekonometri Bölümü'nde tamamlamıştır. 1999 Yılı'nda Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (S.M.M.M) ruhsatını, 2014 Yılı'nda da Bağımsız Denetçi ünvanını almaya hak kazanmış ve çeşitli sektörlerde Mali İşler Yöneticiliği görevinde bulunmuştur. 2011 yılından itibaren Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim dalı, Muhasebe ve Denetim yüksek lisans programına devam etmiştir. Evli ve Cem adında bir çocuğu vardır.