



T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE VE İÇ KONTROL
SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ VE KONTROL RİSKİNİN
ANALİZİ: ANKARA ÖRNEĞİ**

Selim CENGİZ

Yüksek Lisans Tezi

Çorum 2010

**İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE VE İÇ KONTROL
SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ VE KONTROL RİSKİNİN
ANALİZİ: ANKARA ÖRNEĞİ**

Selim CENGİZ

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN

Çorum 2010

KABUL VE ONAY

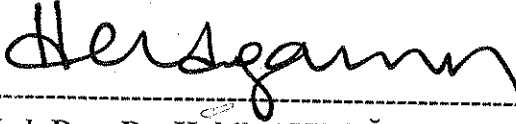
Selim CENGİZ tarafından hazırlanan “İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE VE İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ VE KONTROL RİSKİNİN ANALİZİ: ANKARA ÖRNEĞİ” başlıklı bu çalışma, 30 Haziran 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans/doktora/sanatta yeterlilik tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza



(Doç. Dr. Azzem ÖZKAN) (Başkan)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN) (Danışman)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ)

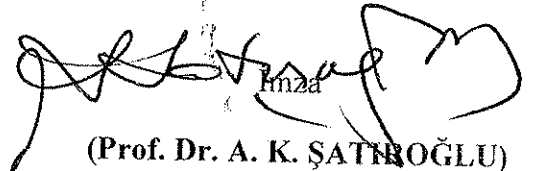
İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.



(Prof. Dr. A. K. ŞATIROĞLU)

Enstitü Müdür Vekili

T.C.

HİTİT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(30/06/2010)

Selim CENGİZ



ÖZET

CENGİZ, Selim. İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 2010.

Bu tezin amacı; ihracatçı firmaların muhasebe ve iç kontrol sistemlerini incelemek ve kontrol riskini analiz etmektir. Ayrıca tez çalışması bu alanda yapılmış ilk çalışma olması nedeniyle de, gelecekte bu konuda yapılacak çalışmalara örnek olması amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında ihracatçı firmaların kapsamlı bir şekilde muhasebe ve iç kontrol sistemleri incelenerek etkin bir iç kontrol sisteminin ihracatçı firmalarda ne şekilde kurulacağı ve geliştirileceği konusunda firmalara önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır. Türkiye ihracatçılar meclisinin her yıl açıkladığı Türkiye genelinde en büyük bin ihracatçı firma listesinde 2009 yılındaki Ankara'daki kırk beş firmanın iç kontrol sistemi incelenmiş ve incelenen ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri hakkında genel bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada yöntem olarak ve verileri değerlendirmede anket yöntemi kullanılmıştır. Diğer yandan organizasyonun etkinliği, finansal raporlamanın kalitesi ve mevzuata uygunluk çerçevesinde uygun bir güvence sağlamak amacıyla etkin bir iç kontrol sisteminde bulunması gereken beş temel unsur söz konusudur. Bu çalışma sonucunda firmaların iç kontrol sistemini meydana getiren bu unsurlar incelenmiş ve genel olarak ihracatçı firmalar belirli büyüklüğe ulaştıklarından, bu firmaların çoğunluğunda istenilir şekilde iç kontrol sisteminin mevcut olduğu belirlenmiştir. İç kontrol sistemine gerekli önem verildiği ancak azda olsa iç kontrol sistemi hakkında bazı eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: İç Kontrol Sistemi, İhracatçı Firmalar

ABSTRACT

CENGİZ, Selim. An Analysis of Exporter Companies' Accounting and Internal Control Systems and Control Risk Analysis: Ankara Case, Postgraduate Thesis, Çorum, Turkey, 2010.

The aim of this thesis is to examine exporter companies' accounting and internal control systems and to analyze control risk. Additionally, as this study is the first one in this field, it is also aimed that this thesis will set the pace for the studies to be done in the future. Within the scope of this paper, by examining exporter companies' accounting and internal control systems extensively, it is tried to give suggestions to the firms about how an efficient internal control system can be established and improved in exporter companies. Forty five firms' internal control systems in Ankara, which are in "The biggest one thousand exporter companies of 2009" list announced annually by the Chamber of Turkish Exporters, have been examined and from these firms it is tried to reach general information about exporter companies' internal control systems. In the study, as a procedure survey is used for data analysis. In addition, with the aim of providing an appropriate assurance within the frame of organization's efficiency, the quality of financial reporting and regularity, five key elements that are prerequisite for an efficient internal control system are discussed. As a result of this study, the elements that constitute exporter companies' internal control systems are scrutinized and it is decided that in general there are reasonable internal control systems in most of the exporter companies. As a conclusion, it is confirmed that necessary importance is given to internal control systems yet, even if just a bit, there are some shortcomings in these internal control systems.

Key Words: Internal Control System, Exporter Companies

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın her aşamasında bana yardımlarını esirgemeyen, bilgi ve deneyimlerinden son derece yararlandığım ve çalıőmamda son derece titiz davranan saygı değer hocam Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN'a en içten duygularıyla teőekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalıőmama baőladıđım günden itibaren her konuda bana yardımcı olan ve baőarılarımın yegâne mimarları olan diğer hocalarıma, sevgili arkadaőım Nilüfer KUYUMCUYA ve benim için çok değerli olan aileme őükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	I
ABSTRACT	II
TEŞEKKÜR	III
İÇİNDEKİLER	IV
TABLolar LİSTESİ	XI
KISALTMALAR	XV
ÖNSÖZ	XVI
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

İHRACATLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE SİSTEMLERİ

1. İHRACAT- İHRACATÇI VE İHRACATÇI OLMA KOŞULLARI	5
1.1 İhracatın Tanımı ve İçeriği	5
1.2. İhracatın Temel Esasları	7
1.3. İhracatçı Olma Koşulları	9
1.4. İhracat Çeşitleri.....	10
1.4.1. Ön İzne Bağlı İhracat	11
1.4.2. Özellik Arz Etmeyen (Serbest) İhracat	11
1.4.3. Kayda Bağlı İhracat	12
1.4.4. Özellik Arz Eden İhracat Türleri	13
1.4.4.1. Kredili İhracat	13
1.4.4.2. Konsinye İhracat	14
1.4.4.3. Transit İhracat	15
1.4.4.4. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat	15

1.4.4.5. Bağlı İşlem veya Değişim Yoluyla Yapılacak İhracat	16
1.4.4.6. Bedelsiz İhracat	16
1.4.4.7. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat	17
1.4.4.8. Yurtdışı Fuar ve Sergilere Katılım	17
1.4.4.9. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat	18
1.4.4.10. İthal Edilmiş Malların İhracı	19
2. İHRACATLA İLGİLİ İŞLEMLERİN SÜRECİ	20
2.1. İhracatçı Niteliğinin Kazanılması	
2.2. Pazar ve Alıcının Bulunması	21
2.3. Alıcı ile Detayların Görüşülmesi	21
2.4. Alıcı ile Anlaşmanın Yapılması	22
2.5. Akreditifin Tarafımıza Bildirilmesi	22
2.6. İhracat İçin Malların Hazırlanması	23
2.7. İlgili Belgelerin Hazırlanması	23
2.8. Malların Sevk Aracına Teslimi ve Yüklenmesi	23
2.9. Gümrük İşlemlerinin Yapılması	24
2.10. Dövizin Yurt İçine Getirilmesi	24
2.11. Sonuç İşlemleri	24
3. İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE SİSTEMLERİ	25
3.1. Genel Olarak Muhasebe Sistemi	25
3.2. İhracat İşlemlerinde Kullanılan Hesap Planı	26
3.3. İhracatçı Firmaların Muhasebe İşlemleri	49
3.3.1. Fiili İhracatın Tanımı, Tarihi ve Önemi	50
3.3.2. Muhasebe Kaydında Dikkate Alınacak Tarih	50
3.3.3. Muhasebe Kaydında Dikkate Alınacak Döviz Kuru	51
3.3.4. İhracat Gelirinin Muhasebe Kaydında Dönemsellik İlkesi	52
3.3.5. Katma Değer Vergisi ve Fiili İhracat Tarihi	52
3.3.6. İhracat İşlemlerinin Yevmiye Kayıtlarında Dikkat Edilecek Özellikler	53
3.3.7. İhracatçı Firmaların Ödeme Şekillerine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	54

3.3.7.1. Peşin Ödemeli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ..	55
3.3.7.2. Mal Karşılığı İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ..	57
3.3.7.3. Belge Karşılığı İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ..	58
3.3.7.4. Kabul Kredili Ödeme Yönetimine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	59
3.3.7.5. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	61
3.3.8. İhracatçı Firmaların Elde Ettikleri Döviz Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi	62
3.3.8.1. İhracat Bedelinin %70' inin 90 Gün İçinde Yurda Getirilmesi	63
3.3.8.2. İhracat Bedelinin Tamamının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi	64
3.3.8.3. İhracat Bedelinin %70 'lik Kısımından Daha Az Bir Kısımın 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi	65
3.3.9. İhracat İşlemlerinde Götürü Gider	66
3.3.10. İhracat İşlemlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadesi	66
3.3.10.1. Genel Olarak KDV, İstisna ve İade	66
3.3.10.2. İhracat İşlemlerinde KDV İstisnası ve İadesi	68
3.3.10.3. İhracatta KDV İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Aranılan Koşullar	69
3.3.10.4. Hizmet İhracatında KDV İstisnası	71
3.3.10.5. Mal ve Hizmet İhracatında İadenin Koşulları	72
3.3.10.6. Mal ve Hizmet İhracatında İadenin Türleri	74
3.3.10.6.1. İndirim Yoluyla İade	74
3.3.10.6.2. Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade	75
3.3.10.6.3. Nakden veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade	75

II. BÖLÜM

GENEL OLARAK İÇ KONTROL SİSTEMİ

1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE AMAÇLARI	76
1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı	76
1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	79
1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	80
1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	80
1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları	81
2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI ve UNSURLARI	82
2.1. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması	82
2.1.1. Yönetmelik Kontrol Sistemi	83
2.1.2. Muhasebe Kontrol Sistemi	83
2.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları	84
2.2.1. Kontrol Ortamı	85
2.2.2. Risk Değerleme	85
2.2.3. Kontrol Faaliyetleri	86
2.2.4. Bilgi ve İletişim	87
2.2.5. Gözlemleme (Gözetim)	87
3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ	88
3.1 Görevlerin Ayırımı İlkesi	89
3.2. Değer Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi	89
3.3. Uygun Belgelemenin ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi...	90
3.4. Fiziksel Koruma İlkesi	90
3.5. Bağımsız Mutabakat İlkesi	91
4. İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN ULUSLAR ARASI	91
DÜZENLEMELER	
4.1. İç Denetçiler Enstitüsü'ne Göre İç Kontrol	92
4.2. Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği ve	
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında İç Kontrol	93

4.3. COSO (Organizasyonları Destekleme Komitesi) Raporu'na Göre İç Kontrol	93
4.4. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'nda (SEC) İç Kontrol	95
4.5. Sarbanes Oxley Yasası'na (SOX) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri	95
5. İÇ KONTROL SİSTEMİ KURULURKEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN UNSURLAR	96
5.1. Risk Faktörü	96
5.2. Maliyet Faktörü	97
5.3. Yönetimin Sorumluluğu	97
5.4. Önleyici Özellik Taşımak	98
5.5. İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Sınırlar	98
5.6. Özel Kontrol Amaçları	99
6. MUHASEBE SİSTEMİ İÇERİSİNDE ÖNEMLİ OLAN HESAPLARDA İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI	100
6.1. Nakit - Kasa Hareketlerinde İç Kontrol Sistemi	100
6.1.1. Tahsilâtlar	101
6.1.2. Ödemeler	104
6.2. Bankalar, Alınan/Verilen Çeklerde İç Kontrol Sistemi	107
6.3. Menkul Kıymetlerde İç Kontrol Sistemi	109
6.4. Alacaklarda İç Kontrol Sistemi	109
6.5. Stoklarda İç Kontrol Sistemi	111
6.6. Sabit Kıymetlerde İç Kontrol Sistemi	112
6.7. Yabancı Kaynaklarda İç Kontrol Sistemi	115
6.8. Öz Kaynaklarda İç Kontrol Sistemi	117
6.9. Mal ve Hizmet Alımlarına-Satımlarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	118
6.10. Maaş Bordrolarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	120

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANKARA İLİNDE YER ALAN İHRACATÇI FİRMALARIN İÇ
KONTROL SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ VE KONTROL
RİSKİNİN ANALİZİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	123
3.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE MUHASEBE LİTERATÜRÜNE KATKISI	125
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	126
3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve KISITLARI	127
3.5. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR İLE BU BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KONTROL RİSKİNİN ANALİZİ	128
3.5.1. Anketi Cevaplayan Firmalar Hakkında Genel Bilgiler	129
3.5.2. Ankara’da Faaliyet Gösteren İhracatçı Firmaların İç Kontrol Sistemlerini Meydana Getiren Unsurlara Karşı Tutumlarının Ölçülmesine Yönelik Genel Değerlendirmeler ve Kontrol Riskinin Analizi	132
3.5.2.1. Firmaların Kontrol Ortamı Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler.....	132
3.5.2.2. Firmaların Kontrol Prosedürleri Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler.....	136
3.5.2.3. Firmaların Bilgi – İletişim Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler	142
3.5.2.4. Firmaların Gözetim Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler ...	145
3.5.2.5. Firmaların Risk Yönetimi Hakkındaki Görüşleriyle İlgili Bilgiler	147
3.5.2.6. Firmaların İç Denetim Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler.....	149
3.5.2.7. Firmaların İç Kontrol Sistemleri Hakkındaki Genel Değerlendirmeleri ile İlgili Bilgiler	152

SONUÇ	158
KAYNAKÇA	163
EK-I: ANKET FORMU	171

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Anketi Cevaplayan Firmalar Hakkında Genel Bilgiler.....	129
Tablo 2: Anket sorularını cevaplayan personellerin firmadaki görevleriyle ilgili dağılımı	129
Tablo 3: Firmaların Sektörel Dağılımları	129
Tablo 4: Firmada Çalışan Personel Sayısının Dağılımı	130
Tablo 5: Firmaların Hukuki Yapılarına Göre Dağılımları	131
Tablo 6: Firmaların Kuruluş Tarihlerine Göre Dağılımları	131
Tablo 7: Firmanın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları veya çalışanların yetki ve sorumlulukları yazılı ve açık bir şekilde belirlenerek sürekli olarak güncellenmektedir	132
Tablo 8: Firmanın önceden belirlenmiş bir örgüt şeması veya yapısı bulunmakla birlikte bu örgüt şeması günün koşullarına göre güncellenmektedir	133
Tablo 9: Firma sahipleri veya yöneticileri; firmanın hedeflerine ulaşması ve iç kontrol sisteminin sağlıklı yürümesi için gerekli politika ve prosedürleri belirleyip, günün koşullarına göre güncellemektedirler	133
Tablo 10: Gerek işletme gerekse iç kontrol sisteminin amaçları ve etkinliği için departmanlar ve personel arasında bir düzen ve işbirliği bulunmaktadır	134
Tablo 11: Firmada muhasebe el kitabı kullanılmaktadır	135
Tablo 12: İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarıyla uyum içindedir. Ayrıca, bunun sağlanması için yönetim bu durumu benimseyip çalışanların katkıda bulunmalarını sağlamaktadır	136
Tablo 13: Firmada boş olan kadroları doldururken veya işe alma politikalarında yetenekli kişiler tercih edilmektedir. Bu işe alma politikaları yazılı bir biçimde olup gerekli duyurular tam olarak yapılmaktadır	137
Tablo 14: Firmanın genel olarak varlıklarının ve kayıtlarının kaybolmasına, çalınmasına, hilelere v.s. unsurlara karşı güvenlik önlemleri bulunmaktadır;	137
Tablo 15: Çalışanlar rotasyona tabi tutulmaktadır	138
Tablo 16: Çalışan personel arasındaki akrabalıklar uygun ve objektif bir şekilde istihdam edilmektedir	138

Tablo 17: Muhasebe bölümü, satış, satın alma, üretim, tahsilât-ödeme, kredi açma v.s bölümlerinden bağımsız çalışmaktadır	139
Tablo 18: Firmadaki işlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesi için mevcut prosedürler var olup bunlar etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca bu prosedürlerle amaçlananlar ile uygulamalar birbiriyle örtüşmektedir	140
Tablo 19: Firmada, işletme faaliyetleri zamanında, tamamen doğru, düzgün ve gerçekçi kaydedilmektedir. Ayrıca sonuçlar farklı personel tarafından kontrol edilmektedir	140
Tablo 20: Firmanın faaliyetlerini planlayan, kaydeden, yerine getiren ve bu faaliyetleri kontrol eden ve varlıkları koruyan farklı ve yetkili personeldir	141
Tablo 21: Yasal düzenlemelerde, işletme politikalarında, iç kontrol prosedürlerinde veya denetim süreçlerinde meydana gelebilecek değişiklikler veya yenilikler üst yönetim tarafından personele bildirilmektedir. Ayrıca bu unsurlar sık sık güncellenmektedir	141
Tablo 22: Veriler bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmektedir. Bilgi sisteminin ihtiyaç duyduğu bu veriler güncel ve doğru bir şekilde sağlanmaktadır	143
Tablo 23: Firmada sisteme giriş güvenliği, program değişikliği kontrolleri, programlara ve verilere ulaşımı sınırlayan unsurlar bulunmaktadır	143
Tablo 24: Sistem yazılımının sağlanması, değiştirilmesi ve korunması yetkili ve uzman kişilerce yapılmaktadır. Ayrıca bu işlerden sorumlu personel farklıdır	144
Tablo 25: Tüm personel tarafından anlaşılan ve desteklenen bir iletişim dili bulunmaktadır. Ayrıca bu iletişimin sağlıklı olması için etkin bir geri bildirim sistemi de bulunmaktadır	144
Tablo 26: İç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı üst yönetim tarafından sürekli olarak gözetlenmektedir. Mevcut ve muhtemel eksiklikler var ise bunlar belirlenerek üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir	145
Tablo 27: İç kontrol sistemi hata, hile ve usulsüzlükleri anında belirleyerek bunlar için gerekli önlemler almaktadır. Ayrıca beklenmedik durumlarda geç kalınmadan bu durumlar üst yönetime bildirilmektedir	146

Tablo 28: Her departman iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olmakla birlikte iç kontrol sisteminin gözlenmesi için ayrı bir kontrol elemanı bulunmaktadır	146
Tablo 29: Firma genelinde ve departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır. Olası riskleri yönetmek ve azaltmak için yeterli ve sürekli güncellenen bir plan bulunmaktadır	147
Tablo 30: Firmanın faaliyetlerinde ve iç kontrol sisteminde olası ve mevcut riskler belirlenip veya değerlendirilerek bunlar için önlemler alınmaktadır	148
Tablo 31: Firma yönetimi; süreç ve kontrolleri, tüm risklere karşı sürekli güncelleştirerek personelini riskler hakkında bilgilendirmekle birlikte personelin olası riskleri saptamalarına olanak sağlanmaktadır	148
Tablo 32: Firmanın bir iç denetçisi/denetçileri ya da kontrolörü bulunmakla birlikte firmanın iç denetçisi/denetçileri yeterlidir	149
Tablo 33: Üst yönetim iç denetimi destekleyerek iç denetim için yeterli kaynak ayırmaktadır	150
Tablo 34: İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakla birlikte iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmaktadır	150
Tablo 35: İç kontrol sistemimiz denetim komitesi tarafından denetlenmektedir	151
Tablo 36: İç denetim biriminin iç kontrole yönelik raporları bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınmaktadır	151
Tablo 37: Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır	152
Tablo 38: İç Kontrol Sistemi ile faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır	153
Tablo 39: İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir	153
Tablo 40: Kurumuzda iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmaktadır	154
Tablo 41: İç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmektedir	154
Tablo 42: Kurumumuzda İç kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir	155
Tablo 43: Yönetim iç kontrole önem vermektedir	156

Tablo 44: İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir	156
Tablo 45: İdealimizdeki iç kontrol sistemi kurumumuzda mevcuttur	157

KISALTMALAR

- ABD:** Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA:** American Institute Certified Public Accountants
- CIF:** Cost, Insurance And Freight
- COSO:** Comitee Of Sponsoring Organization
- DAB:** Döviz Alım Belgesi
- DFİF:** Destekleme Ve Fiyat İstikrar Fonu
- GAAP:** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- GM:** Gümrük Birliği
- GVK:** Gelir Vergisi Kanunu
- IAS:** Uluslararası Muhasebe Standardı
- IFAC:** Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu
- IIA:** The Institute Of Internal Auditors
- IMF:** Uluslararası Para Fonu
- İKS:** İç Kontrol Sistemi
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- KDVK:** Katma Değer Vergisi Kanunu
- LTD:** Limited
- ŞTİ:** Şirket

ÖNSÖZ

Tez çalışması ihracatçı firmaların muhasebe ve iç kontrol sistemlerini incelemeye ve kontrol riskini analiz etmeye yöneliktir. Çalışma geniş bir literatür taraması sonucunda meydana getirilmiştir. Uygulama verilerine ise Türkiye İhracatçılar Meclisinin her yıl yayınladığı en büyük bin ihracatçı firmaya anket uygulanarak ulaşılmıştır. Tez çalışması bu alanda yapılan ilk çalışma olması yanında bundan sonra yapılacak çalışmalara da ışık tutabilecek özelliindedir. Tez çalışmasıyla ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri incelenerek, mevcut durum değerlendirilmiştir. Bu kapsamda tez üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde, ihracat ve ihracatla ilgili diğer bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde, genel olarak iç kontrol sistemi anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise, ihracatçı firmalara anket uygulanarak, firmaların mevcut iç kontrol sistemleri hakkında bilgilere ulaşmaya çalışılmıştır. Ayrıca ihracatçı firmalarda mevcut olası risklerde değerlendirilerek firmalara önerilerde bulunulmuştur.

GİRİŞ

En genel kabul görmüş tanımıyla ihracat; bir ülkenin üreterek ya da dışarıdan ithal ederek sahip olduğu her türlü mal ve hizmetin, belli bir bedel karşılığında yurt dışına çıkışına izin verilmesidir. Gelişmekte olan her ülke ekonomik kalkınmasını başarıya ulaştırmak ve sürdürülebilir bir ekonomik politika izlemek için üretim ve yatırım hamlelerinin yanı sıra döviz rezervlerini genişletecek politikalara önem vermek zorundadırlar. Bu da ancak döviz kazandırıcı işlemlerin başında yer alan ihracatın artırılmasıyla olanaklıdır. Ayrıca ülkelerin ekonomik gelişme sürecinde firmaların özellikle de ihracatçı firmaların büyük bir önem taşıdıkları bilinmektedir. Ekonomik gelişme ile bu tür firmaların gelişmeleri arasında küçümsenemeyecek bir paralellik olduğunu söylemek yanlış olmaz. Gelişmekte olan bir ülke olarak nitelendirilen Türkiye’de, ihracatçı firmalar, sanayi sektörünün bir tamamlayıcı olarak faaliyette bulunmakta ve ülkenin sosyal yapısının sağlam bir harcını oluşturmaktadır. İhracatçı firmaların sanayi sektöründeki yeri, yarattığı istihdam oranı, büyük sanayi işletmelerine sağladıkları destek hizmetleri ve milli gelire sağladıkları katkı göz önüne alındığında ise, ülke için vazgeçilmez ve mutlaka desteklenmeleri gerektiği görüşü, geniş bir kitle tarafından tartışılmaz savunulmaktadır.

Yukarıda ifade edildiği gibi ihracat gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkeler için vazgeçilmez bir öneme sahiptir. Diğer yandan ihracat işlemlerinin faydalarının yanı sıra bazı sıkıntıları veya zorlukları da vardır. Bunlardan en önemlisi ise denetimdir. Bilindiği gibi ihracat işlemleri çok önemli veya büyük kalemlerden oluşmaktadır. İhracat işlemleriyle uğraşan ihracatçı firmalarda belirli büyüklüğe ulaşmış ve çok geniş bir faaliyet alanı olan firmalardır. Kısacası ihracatçı firmaların ülkeler ve işletmeler açısından bu kadar önemli olmasının yanında bu firmalardaki denetim sorunu da diğer önemli konulardan biridir. Denetimin üzerine temellendiği kavram ise iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi günümüzde muhasebe denetiminin önemli bir parçası olmakla birlikte, muhasebe denetimini meydana getiren en önemli kavramdır. Firma içinde önemli bir yere sahip olan iç kontrol sistemleri, firmanın varlıklarını korumak ve firmada her türlü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, firma faaliyetlerinin etkinliğini artırmak, yönetim politikalarına bağlılığı gerçekleştirmek üzere oluşturulan yapılardır.

Dünyada hızla artan rekabet ortamında ihracatçı firmalarda iç kontrol sisteminin, iç denetimin ve risk kavramlarının önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Her ihracatçı firmanın çok ayrıntılı ve yazılı olmasa bile kendine özgü bünyesi içinde mevcut bulunan iç kontrol sistemi; hem yönetsel hem de finansal içerikli çalışsa düzeninin eleştirel nitelikte gözden geçirilmesini ve meydana gelebilecek olumsuzluklara karşı önlemler alınmasını sağlar. İç kontrol sistemi, ihracatçı firmaları düzensizlikten uzaklaştırarak gerçeğe uygun olarak faaliyetlerini sürdürmeye yardımcı olur. Ülkeler ve işletmeler için çok önemli bir yere sahip olan ve yukarıda bahsedilen ihracat ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiden hareketle;

Problemin Tespiti;

Firma yönetiminin kontrol fonksiyonunu somutlaştıran iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi süreci sonunda ortaya çıkabilecek alternatif durumlar veya problemler şunlar olabilir:

- Mevcut iç kontrol sistemi yeterli ve güçlü müdür?
- Mevcut iç kontrol sistemi yetersiz ve zayıf mıdır?
- Mevcut iç kontrol sistemi bazı konularda yeterli ve güçlü, bazı konularda ise yetersiz ve zayıf mıdır?

Denetçinin yaptığı değerlendirme yukarıdaki problemlerin veya sonuçların hangisine uyuyor ise denetim programını ona göre hazırlayacaktır. İç kontrol sisteminin yeterli ve güçlü olması halinde denetçi, kısa sürede sonuç veren denetim yöntemlerini uygulayacak ve sonuçta denetimi, büyük bir olasılıkla, “olumlu denetim görüşü” ile tamamlayacaktır. Bundan farklı olan diğer durumlarda ise, iç kontrol sistemine güven duymayacağı için, daha çok sayıda yöntem uygulayarak kanıt toplayacağından denetimi daha uzun bir sürede ve belki de olumlu olmayan bir görüşle tamamlayacaktır. Yukarıda çözülmeye çalışılan problemlerin yanında ayrıca önemli bir problem ise, ihracatçı firmaların muhasebe ve iç kontrol sistemlerini incelemeye yönelik daha önce buna benzer bir çalışmanın yapılmaması nedeniyle gerekli kaynakların temin edilmesindeki zorluklar ve sorunlardır.

Çalışmanın Amacı;

Çalışmanın temel amacı Ankara’da faaliyet gösteren ihracatçı firmaların muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin işleyişini incelemek ve kontrol riskini analiz etmektir.

Çalışmanın alt amaçları ise, ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerini inceleyip değerlendirdikten sonra sistemin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek ve zayıf yönleri güçlendirmektir. Ayrıca bu çalışmayla, daha önce ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerini incelemeye yönelik çalışmanın olmamasından dolayı gelecek çalışmalara örnek teşkil etmesi de amaçlanmıştır. Çalışmanın, bu çerçevede içinde, amacına ulaşabilmesi için aşağıdaki sorulara cevap aranacaktır:

- İhracatçı firmalar iç kontrol sistemine bağlı kalıyorlar mı? Ayrıca ihracatçı firmalar iç kontrol sistemine yeterince önem veriyorlar mı?
- İhracatçı firmalar iç kontrol sisteminden etkin bir şekilde yararlanıyorlar mı?
- İhracatçı firmalar faaliyetlerini yerine getirirken veya uzun dönem planlarda iç kontrol sisteminin verilerini kullanıyorlar mı?
- İhracatçı firmalarda, iç kontrol sisteminden kaynaklanan kontrol riskinin olup olmadığını tespit etmek ve olası risklerin önlenmesi ve ortaya çıkmaması için gerekli önlemler alınıyorlar mı?

Çalışmanın Yöntemi;

Tez çalışması iki aşamada meydana getirilmiştir. Birinci aşamada konuya ilişkin literatür taranmış; kitap ve makalelerdeki ilgili konular okunmuş, konuyla ilgili ve henüz yayımlanmamış olan doktora ve yüksek lisans tezleri incelenmiş ve internet ortamında araştırmalar yapılarak çalışmada kullanılacak bilgiler tespit edilmiştir. Gerekli okumalardan sonra bilgiler üzerinde sağlanan hâkimiyete dayanarak çalışmanın teorik bölümleri yazılmıştır. İkinci aşamada ise, ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri için ihtiyaç duyulan bilgiler araştırılmıştır. İstenilen nitelikleri taşıyan ve uygulamada kullanılacak bilgiler ise, her yıl Türkiye İhracatçı Meclisi tarafın açıklanan Türkiye'nin en büyük bin ihracatçı firma arasından Ankara'daki ihracatçı firmalar belirlenerek elde edilmiştir.

Bölümlerin İçeriği;

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ihracatın tanımı, ihracatın temel esasları, ihracatçının tanımı ve ihracatçı olma koşulları, ihracat çeşitleri, ihracatla ilgili işlemlerin süreci ve ihracatçı firmaların muhasebe sistemleri kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. İkinci bölümde, iç kontrol sisteminin tanımı, amaçları, sınıflandırılması, unsurları, temel ilkeleri, iç kontrol sistemiyle ilgili uluslararası alandaki düzenlemeler ve iç kontrol sistemi kurulurken dikkat edilmesi gereken unsurlar açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümü, uygulama bölümünden oluşmaktadır. Bu bölümde Ankara'daki faaliyet gösteren ihracatçı firmaların belirli bir kısmına anket uygulanarak, ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri hakkında bilgi elde edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonuç bölümünü, çalışmanın özetlendiği, yapılan araştırmanın genel değerlendirmesinin ve kontrol riskinin yer aldığı bölümdür.

I. BÖLÜM

İHRACATLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE SİSTEMLERİ

1. İHRACAT- İHRACATÇI VE İHRACATÇI OLMA KOŞULLARI

1.1. İhracatın Tanımı ve İçeriği

Günümüzde pek çok ülkenin kalkınmasında, ithalatın karşılanmasında gereksinim duyulan ve ülkelere döviz sağlayan en önemli araçlardan biri olan ihracat, üzerinde çok çeşitli tanımlar yapılan bir kavramdır. Ayrıca ihracat, firmaların tek bir pazara bağımlılığını azaltmakta ve bu sayede firma üzerindeki riskin azalmasına katkı sağlamaktadır. İhracat sayesinde ülkeye döviz girişi sağlanarak gelir elde edilmiş olur. Özellikle ülkemiz gibi cari açık sorunu ile karşı karşıya olan ülkeler için ülkeye giren dövizin önemi fazladır. Çünkü cari açık finanse edilemediği durumlarda ülke ekonomisi için bir risk oluşturabilmektedir. İhracatın artması dış ticaret dengesinin fazla vermesi açısından önemlidir. Dış ticaret dengesinin fazla vermesi ya da dış ticaret dengesinin verdiği açığın azalması cari açığın azalmasını sağlayarak ülke ekonomisi üzerindeki riskleri azaltmaktadır.

İhracat yoluyla elde edilen gelirler, gerek döviz rezervlerini artırması, gerek dış ödemeler dengesine katkısı, gerekse ekonomik büyümeyi sağlaması nedenleriyle, çeşitli kurumları yakından ilgilendirdiği gibi, toplumun çeşitli kesimleri için de önemli bir konu olmaktadır. İhracat, yasal olarak iki temele dayanmaktadır. Bunlardan ilki belki de en önemlisi ihracat bedellerinin yurda getirilmesini belirleyen kambiyo mevzuatıdır. Kambiyo mevzuatındaki temel düzenleme, aynı zamanda ihracat işlemlerinin önünü açan, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karardır. İhracata yönelik yasal düzenlemelerin ikinci ayağını, ihracat Rejim Kararları ve bunlara dayanarak çıkarılan yönetmelikler ve tebliğler oluşturmaktadır. İhracat rejim kararları günün koşullarına ve hükümetlerin ekonomik politikaları doğrultusunda belirlenmektedir.

Bunların yanında ihracatın yürürlükteki ve literatürdeki tanımları genel olarak aşağıda ki gibidir; 6 Ocak 1996 Tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ihracat Rejimi Kararında ihracat; “bir malın veya değerın yürürlükteki ihracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatı'na uygun şekilde fiili ihracatın yapılması ve kambiyo mevzuatına göre bedelinin yurda getirilmesi ya da Dış Ticaret Müsteşarlığınca ihracat olarak kabul edilebilecek diğer çıkışlar” olarak tanımlanmıştır. Buradaki Fiili İhracat; gümrük idaresi tarafından, ihracat gümrük beyannamesinin arka sayfasında ya da ön yüzünde "Belge Kontrolü Uygundur" veya "Fiili İhracat Tarihidir" ibaresi yer alan mührün (onayın) üzerindeki tarihten itibaren ihracatın gerçekleşmesi ve ihracata konu olan malın yurt dışı ediliş eylemidir (Gürsoy, 2006: 78). Diğer bir ifadeyle fiili ihracat, ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapıp taşıta yüklenmesini, bir yerden veya çeşitli yerlerden bir defaya veya kısım kısım gelmekte olan dökme ve diğer eşyada yüklemenin tamamlanmasını ya da gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek diğer çıkışlar olarak tanımlanmaktadır (Şahin, 1998: 13).

Fiili ihracat tarihi ise; gümrük idaresi tarafından ihracata konu olan malın gerekli kontrolleri tamamlandıktan sonra, ihracat gümrük beyannamesinin üzerine veya arka yüzüne belge kontrolünün uygunluğu (onayı) ile birlikte yazılan tarihtir. İhracat nedeniyle faturası kesilen, gümrük beyannamesi düzenlenerek yurt dışı edilen mal ve hizmetin, fiili İhracat tarihine göre muhasebe kaydının ve diğer işlemlerin yapılması gerekir (Gürsoy, 2006: 78). İhracatın yukarıdaki tanımının dışında şu şekillerde de tanımlanabilir; uluslararası pazarlarda faaliyette bulunmanın en eski ve geleneksel yol olan ihracat, mal ve hizmetlerin ulusal sınırların dışına sevk edilmesidir. Bir başka ifadeyle ihracat; potansiyel alıcıların yabancı ülke pazarında saptanması, mal satışının yapılması ve malların tüketiciye ulaştırılmasıdır (Organization of American Secretariat, 1978: 2). Bunun yanında ihracat; kazanç elde etmek amacıyla alıcı gruplarının gereksinimlerini, isteklerini ve tercihlerini tatmin etmek için firma olanaklarının değerlendirilmesi, planlanması, kullanılması ve denetlenmesi eylemlerinin uluslararası alanda yürütülmesi olarak da ifade edilebilir (Beşeli, 1997: 3). Diğer yandan gümrük mevzuatı ve gümrük yükümlülüğü açısından ihracat: ihracatta reel mal akımı gümrük idarelerinde gerçekleştirilmektedir.

Gümrük Mevzuatına göre fiili ihracat; ihraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durumunu ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen koruması ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini (gümrük hattını) terk etmesi, (serbest bölge ve antrepolara konulması) koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Gümrük idaresinde, mal ihracatına ilişkin Gümrük-Çıkış-Beyannamesi reel mal ihracı gerçekleştikten sonra kapatılır (ihracat / gümrük çıkış beyannamesinin kapatılması). Sonuç olarak ihracat, bir ülkenin üretmek ya da dışarıdan ithal ederek sahip olduğu her türlü mal ve hizmetin, belli bir bedel karşılığında yurt dışına çıkışına izin verilmesidir. İhracat, ülke ekonomileri açısından son derece önemli bir faaliyettir. Çünkü ihracat kalemleri nitelik ve nicelik olarak gelişmiş olan ülkeler birçok ekonomik sorunu halletmiş olmaktadır. Ülkeler için asıl olan en azından ithalat giderlerini karşılayabilecek ve stratejik mallarda dışa bağımlılığı ortadan kaldıracak bir düzeyde ihracatını geliştirmektir.

Ülkelerin dış ticaret konularındaki başarıları sadece ekonomik etkinliğe bağlı değildir. Bunun yanında ülke ve dünya koşullarına cevap verebilecek bir düzeyde dış ticaret politikasının oluşturulması zorunludur (Karagül ve Yılmaz, 2008: 109). Gerek gelişmiş gerek gelişme yolunda olan ülkeler ihracatın artırılması konusunda büyük çabalar harcamaktadır. Dünya ekonomisinde kendini gösteren işsizlik, dış rekabet ve teknolojik yarış, ihracat, teşvik önlemlerinin uygulanmasına neden olmuştur. Gelişme yolunda olan her ülke, kalkınma sürecinde karşılaşılabileceği döviz darboğazını genişletmek ve bunu sağlamak için ekonomi politikalarına yön vermek için bazı önlemler almak zorundadır. Alınacak bu önlemler ihracat artırıcı nitelik taşıyorsa bunlar ihracat teşvik önlemleri olarak tanımlanmaktadır. Maliyetleri düşürerek veya gelirleri arttırarak ihracatı karlı kılan tüm önlemleri içine almaktadır (Karluk 1996: 194–195).

1.2. İhracatın Temel Esasları

İhracat pazarlamasında işletmelerin içinde buldukları çevre değişkenleri, ulusal çevre faktörlerinden farklıdır. Bu farklılıklar ihracatçı işletmeleri değişik koşullarda faaliyete bulunmalarını zorunlu kılmaktadır.

Ulusal pazarlamadan farklı olarak kendine özgü bir takım kuralları olan ihracat pazarlamasının, sözü edilen bu kurallarını incelemeden önce ihracat pazarlamasının ulusal pazarlamadan farklılıkları aşağıdaki gibi özetlenebilir. Bunlar (Melemen ve Arzova, 2000: 33);

- İhracat pazarlamasında satışlar yurt dışına yapılır.
- İhracat pazarlamasına konu malların gümrük sınırlarının dışına sevk edilmesinde çeşitli ve farklı araçlar kullanılabilir.
- İhracatta planlamanın ve gerçekçi amaçların önemi fazladır.
- İhracat pazarlamasında ulusal para biriminin dışında yabancı para birimlerinin kullanılması söz konusudur.
- İhracat yapılırken ihraç edilecek ülkenin kültür ve yaşam biçimine yönelik incelemeler yapılmalı ve analiz edilmelidir.
- İhracatta bürokratik işlemler ve sorumluluklar fazladır.
- İhracat pazarlamasında bankacılık sistemi ve kurumları etkin bir şekilde kullanılır.
- Uluslararası anlaşmalar ve normlar ihracat pazarlamasında öncelikle dikkate alınmalıdır.
- İhracat pazarlamasında risk çeşidi ve derinliği fazladır.
- İhracat için yeterli finansal olanak sağlanmalıdır.
- İhracat pazarlamasında yapılan hataların karşılanması zor ve hatta bazen olanaksızdır.

Yukarıda açıklanan genel farklılıklardan dolayı ihracat faaliyetlerine yönelik çabaların kurumsallaştığı söylenebilir. Yani ihracatla ilgili işlemlerin kendi içinde bir takım ilke ve kurallar çerçevesinde işlediği anlaşılmalıdır. Örneğin ihracata konu ürünün taşınması ve teslim koşullarıyla ilgili olarak "Incoterms" denilen teslim şekilleri geliştirilerek bir dizi kurala ve sorumluluklara bağlanmıştır. Incoterms ise uluslararası ticarete kullanılan, evrensel olarak standardize edilmiş sözleşme terimleridir. Değişimi yapılan malların fiyatı bu terimlerin müzakeresine dayanan bir sözleşmede belirtilir. Temelde, görüşmeye konu olan terimler, ürünün taşınmasının hangi kısmını hangi tarafın ödeyeceğini gösterir. Bu terimlerin sözleşmede kullanımı zorunlu değildir.

Ancak bu terimlerin kullanılması, sözleşmenin dayandırılacağı yasal zemin açısından son derece sağlıklıdır. Bu nedenle, uluslararası ticarete katılan taraflar en azından bu terimlerin bir örneğini referans için bulundurmalıdır. Konu özellikle ihracat pazarlaması olduğunda, başarılı olabilmek için aşağıdaki ilkelere uyulması gerekir. Bunlar (Canitez, 2004: 7);

- İhracat pazarlamasında iyi bir planlamaya ve gerçekçi amaçlara gereksinim vardır.
- Uluslararası pazarlardaki kültürel farklılıklar ve bu pazarlardaki iş hayatına yönelik uygulamalar çok iyi analiz (çözümleme) yapılmalıdır.
- Çok çalışılmalı ve sabırlı olunmalıdır.
- Esnek üretim olanakları uluslararası pazarlardaki başarı şansını artırır.
- Artan gereksinimleri ve tercihleri zamanında tespit etmek, mutlak başarıya yol açabilir.
- İhracat pazarlamasında mutlaka başlangıç için yeterli finansal olanaklar bulunmalıdır.

1.3. İhracatçı Olma Koşulları

İhracat işlemini gerçekleştiren ihracatçı; ihraç edeceği mallara göre ilgili ihracatçı birliğine üye olan, gerçek usulde vergiye tabi (tek vergi numarası sahibi) gerçek ve tüzel kişi tacirler, esnaf ve sanatkâr odalarına kayıtlı olup, üretim faaliyeti ile ilgilenen esnaf ve sanatkârlar ile iş ortaklıkları ve konsorsiyumlardır (Yıldırım, 1997: 4). İhracat yapmak isteyen kişinin yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı şekilde öncelikle tacir olması gerekmektedir (Gürsoy, 2006: 21). Tacir; bir ticari işletmeyi (Anonim Şirket, Limited Şirket, Kollektif Şirket v.b) kısmen dahi olsa kendi adına işleten kişidir. Gerçek ve tüzel kişi tacirler şirket kurmak için;

- Şirket ana sözleşmesini hazırlar ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ve ilan ettirir,
- Bulunduğu yerin Ticaret Odalarına kayıt ve üye olur,
- İş yerinin bulunduğu yöredeki Defterdarlık bünyesindeki Vergi Dairesi Müdürlüğüne dilekçe ile başvurarak vergi numarası ile vergi levhası alır ve vergi mükellefi olur.

- İş yerinin bulunduğu yöredeki Belediye Başkanlığına dilekçe ile başvurur ve iş yeri açma ruhsatı alır.

İş yerini açan ve faaliyete başlayan gerçek ve tüzel kişi tacirin ihraç edeceği mala göre ilgili ihracatçı birliğine üye olur. İhracat işlemlerinde 06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan (9611) sayılı ihracat belgesine ilişkin tebliğ uyarınca “ihracat belgesi” 15.01.1996 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmış, bu tebliğin uygulamaya girmesinden itibaren, ihracat faaliyetlerinde gerçek ve tüzel kişi tacirlerden Ticaret Sicil Gazetesi ve tek vergi numarası sahibi olduklarını belgelendirmeleri ve bu belgeleri dilekçelerine eklemeleri istenmiştir (Ekinci, 1997: 23). Diğer bir ifadeyle, ihracatçı olabilmek için ayrıca ticaret sicil gazetesinde yayımlanmış olan faaliyet alanına, ilgilenecekleri sahada ithalat ve ihracat yapacaklarını bildirmiş olmaları ve bu durumu bağlı oldukları vergi dairesine de yazılı olarak bildirmiş olmaları da gerekmektedir. İhracatçı birliğine üye olmak isteyen esnaf ve sanatkârlar ise, yine tek vergi numarası ile vergi mükellefi olduğunu ve üretim faaliyeti ile ilgilendiklerini Esnaf ve Sanatkârlar Odaları Konfederasyonu'ndan alacakları belgeyi dilekçelerine eklemeleri gerekir. Joint-venture (ortak girişimci) ve konsorsiyumlarının ise, Ortaklık Sözleşmesini ve Vergi Mükellefi olduğunu ihracatçı birliğine belgelemesi yeterlidir (Karafakıoğlu, 2008: 22).

1.4. İhracat Çeşitleri

Normal bir ihracat sürecinde ihracatçılar, ihracatçı birliklerine onaylattıkları gümrük beyannamesi ve ihraç edecekleri mala ilişkin olarak düzenlemeleri gereken belgelerle birlikte, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurarak malın ihracatını gerçekleştirirler. Ancak ihracat sürecinde izlenecek prosedürler ihracatın şekline göre farklılık göstermektedir. Dolayısıyla ihracatçının ihracat işlemlerini gerçekleştirirken izleyeceği yol yapacağı ihracatın şekline bağlı olarak değişiklik gösterecektir (Çelik vd., 2008: 100).

Yani yapılacak ihracat işlemlerinin sayısı yapılacak olan ihracat şekline göre değişecektir. Yurt dışına satış yapılırken her farklı satışta farklı bir uygulama yapılmaktadır. Diğer taraftan ihracat çeşitlerinin sayısı çok fazla olmakla birlikte, ihracat çeşitleri ihracatın şekline, ihracatın yapılacağı ülkeye ve ihracata konu olan

ürüne göre üç farklı ana başlık altında incelenebilir. Ancak bu bölümde, ihracat çeşitleri genel olarak aşağıdaki gibi anlatılmıştır;

1.4.1. Ön İzne Bağlı İhracat

İhracat işleminin başlaması için ihracatçıların, ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurmaları gerekir. Ancak bazı malların ihracatı belirli kurumların iznine tabidir. İhracı uluslararası anlaşma, kanun, kararname ve ilgili diğer mevzuat uyarınca belli bir kurumun ön iznine bağlı malların ihracatında, ilgili kurumlardan ön izin alındıktan sonra diğer ihracat işlemleri gerçekleştirilebilmektedir (Ekinci, 1997: 42).

Örneğin; veteriner ilaçları, gübreler, tohumlar, yemler, yarış atları ihracatında tarım ve köy işleri bakanlığının, tehlikeli atıkların sınırlar ötesine taşınmasında ve giderilmesine ilişkin kontroller ile BASEL sözleşmesi kapsamındaki malların ihracatında çevre bakanlığının, afyon, haşhaş kellesi ihracatında sağlık bakanlığının, harp, silah ve mühimmat ihracatında milli savunma bakanlığının yaban domuzu, kurt, çakal, tilki, sansar, porsuk ile yılanlar, kaplumbağa ve kertenkelelerin canlı ve cansız halde ve bunların tanınabilir parçalarının ihracatı orman bakanlığının ön iznini almak gerekmektedir (Yabancıoğlu, 1996: 50).

1.4.2. Özellik Arz Etmeyen (Serbest) İhracat

İhracı yasak veya ön izne bağlı olan malların haricinde ya da kayda bağlı olmaksızın gerçekleştirilen ihracat, özellik arz etmeyen ihracattır. Bu ihracat şeklinde ihracatçılar ihracatçı birliklerine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile birlikte, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvururlar. Ayrıca, kanun, kararname veya uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanmış veya belli bir kurumun iznine bağlı kılınmış mallar grubunda ve ihracat yönetmeliği elindeki kayda bağlı mallar listesinde yer almayan malların ihracı özellik arz etmeyen ihracat kapsamındadır (Yabancıoğlu, 1996: 59). Diğer bir ifadeyle serbest ihracat; izne veya kayda bağlı olmaksızın yapılan ihracata verilen addır. Herhangi bir özelliği bulunmayan bu ihracat şeklinde ihracatçılar, ihracatçı birliklerine onaylattıkları gümrük beyannamesi ile birlikte, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvururlar.

Daha önce ithal edilmiş yabancı kökenli yeni veya kullanılmış malların ihracı da bu kapsamda değerlendirilebilir. Ancak, bu ihracat şeklinde ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat ile Gümrük Mevzuatının kapsamındaki iade hükümleri saklıdır (Kırıktaş ve Toluk, 1996: 23). Örnek olarak; ihracı yasak olan malların (eski eserler, kültür ve tabiat varlıkları, Hint keneviri, tiftik keçisi, yalankoz, Datça hurması, odun ve odun kömürü, sığla, tütün tohumu ve fidanı, salep, zeytin, incir, antepfıstığı, asma ve fidanları, ihracatı yasak olan doğal çiçek soğanları v.s.) dışında kalan tüm mallar söylenebilir.

1.4.3. Kayda Bağlı İhracat

Gümrük Müsteşarlığının, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete yayınlanan ihracat Yönetmeliğinin 7. maddesinde belirtildiği üzere, kayda bağlı ihracat Gümrük Müsteşarlığınca yayımlanacak tebliğ ile belirlenecektir. Yine ihracat yönetmeliğinin 7. maddesine göre; ihracı kayda bağlı mallara ilişkin tebliğ kapsamındaki malların ihracından önce gümrük beyannamelerinin ihracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınması gerekir. Kayda bağlı ihracat listesinde yer alan malların ihracatını yapacak olan ihracatçılar gümrük beyannamesi ile birlikte kayıt için ihracatçı birliklerine başvururlar. İhracatçı birlikleri onayladıkları gümrük beyannameleri ihracatçılara verirler. İhracatçı onaylanmış gümrük beyannamesi ile birlikte ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurur. Özellikle ulusal ekonomi için stratejik öneme sahip veya Türkiye'ye özgü malların ihracatı kayda bağlı ihracat şeklinde yapılır (Çelik vd., 2008: 103).

İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınmış gümrük beyannamesinin gümrük idarelerine sunulma süresi, ihracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğinin onay tarihinden itibaren uzatılmamak üzere otuz gündür. Ancak, ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki malın ihracına ait kayıt açıklamaları düşülerek onaylanmış gümrük beyannamelerinin gümrük idarelerine sunulma süresi, otuz günden daha kısa veya daha uzun olarak Gümrük Müsteşarlığınca belirlenebilir (Gümrük Müsteşarlığı ihracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete). İhracı kayda bağlı mallara örnek olarak; ülkemiz ile Rusya federasyonu arasındaki doğalgaz anlaşması çerçevesinde ihracat, işlem görmemiş zeytinyağı ve işlem görmüş dökme veya varilli

zeytinyağı, meyan kökü, ham lületaşı ve taslak pipo, torba, çuval ve kutulu halde işlem görmemiş zeytin, orijinal bağırsak, canlı koyun, kıl keçisi, büyükbaş hayvan, dökme halde kapyra cinsi kırmızıbiber (konik biber), ham zeytin (mayalanması tamamlanmamış), bakır ve çinko hurda ve döküntüleri, çimento, kornişonlar, çam fıstığı, mercimekler, buğday ve mahlût, karabuğday, buğday ve çavdar melezi, ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan kısıtlama kapsamındaki maddelerin ihracı, Birleşmiş Milletler kararları uyarınca ekonomik yaptırım uygulanan ülkelere ihracat, 10.6.2005 tarih ve 25841 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan organik tarımın esasları ve uygulanmasına ilişkin yönetmelik kapsamında sertifikayı taşıyan mallar örnek verebilir.

1.4.4. Özellik Arz Eden İhracat Türleri

Ülkemizdeki ihracatın büyük bir kısmı özellik arz etmeyen ihracat türüyle gerçekleşir. Ancak özellik arz etmeyen ve kayda bağlı ihracat dışında da bazı ihracat türleri vardır. İstisnalar dışında yapılan her ihracatın dövizini getirme süresi 180 gündür. Özelliği olan ihracatlarda ise döviz getirme süresi 180 günü aşmakta ya da farklı bir sürede döviz yurda getirilmektedir (Aydın, 1998: 23). Özellik arz eden ihracat türleri şunlardır; kredili ihracat, konsinye ihracat, bağlı işlem veya değişim yoluyla yapılacak ihracat, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat, transit ihracat, bedelsiz ihracat, yurtdışı fuar ve sergilere katılım, serbest bölgelere yapılacak ihracat, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat, ithal edilmiş malların ihracı. Özellik arz eden ihracat türleri aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Canitez, 2004: 24);

1.4.4.1. Kredili İhracat

Kredili ihracat, özelliği olan ihracattır. İki veya çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla ihracat bedelinin Türk Parası Koruma Kanununda öngörülen süreler içerisinde yurda getirilmesini öngören bir satış şeklidir. Kredili ihracat talepleri ile ilgili başvurular mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe çevirisi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılır (Ateşli, 2002: 56). Kredili ihracat yapabilmek için öncelikle ihracatçı birliklerinden izin almak gerekmektedir.

İhraç edilecek olan madde ile ilgili veya ülke politikası açısından Dış Ticaret Müsteşarlığının düzenlemeleri kapsamındaki mallarla ilgili kredili ihracat talepleri müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise satış sözleşmesinde belirtilen esaslar dâhilinde doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılır. Kredili ihracat süresi tüketim mallarında iki yıl, yatırım mallarında beş yıldır. Ancak, bu süreleri aşan kredili ihracat talepleri Gümrük Müsteşarlığı tarafından sonuçlandırılır (Koç: 2005: 7).

Ayrıca, kredili ihracat, uluslararası bankacılık usulleri çerçevesinde yapılmaktadır. Yetkili bankalar ve ihracatçılar, belirlenen süredeki ödemeler ile kredi sözleşmesinde yer alan taksitlerin, süresi içerisinde ülkeye getirilerek bir bankaya satılması ile ilgili önlemleri almak zorundadırlar. Kredili ihracat da, ihracat bedelleri satış sözleşmesinde belirlenen vadeleri izleyen otuz gün içerisinde tahsil edilir. Kredili ihracat nedeniyle doğan KDV iadelerinin yapılabilmesi için, ihracat bedeli dövizin Kambiyo Mevzuatında bu ihracat şekli için belirlenen süreler içinde yurda getirilerek, buna ilişkin döviz alım belgelerinin gösterilmesi gerekir (Kutlu, 2000: 45).

1.4.4.2. Konsinye İhracat

Kesin satışı daha sonra yapılmak üzere dış alıcılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesidir. Konsinye ihracat başvuruları ilgili ihracat başvuruları ilgili ihracatçı birlikleri genel sekreterliğine yapılır. Bu ihracatta ihracatçı, kesin satış faturası düzenlemeden yurt dışına satılmak üzere mal gönderilmektedir. Mallar gönderildikleri ülkede satıldıkça, satılan kısım için ihracatçı tarafından ihracat fatura düzenlenir. Konsinye olarak yurt dışına gönderilen malların bir yıl içerisinde kesin satışının yapılması gerekmektedir. Belirli durumlarda iki yıl daha uzatılabilir. Malların bu süreler içerisinde satılmaması durumunda ise yurda getirilmesi gerekir (Demir, 2002: 40).

İhracatçı birlikleri, verdikleri konsinye ihraç izinlerine ait bilgileri malın kesin satışının kendilerine bildirilmesinden itibaren üç iş günü içinde ihracat bedellerinin getirileceği aracı bankaya gönderirler (Ateşli, 2002: 48). Konsinye ihracata izin verilmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanır. Konsinye ihracat şerhi düşülerek onaylanan gümrük beyannamelerinin doksan gün içinde gümrük idarelerine bildirilmesi gerekmektedir.

1.4.4.3. Transit İhracat

Yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışından veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya satılmasına transit ticaret denilmektedir. Bu ticaret şeklinde Türkiye'deki bir dış ticaret firması bir ülkeden aldığı malı Türkiye'ye getirerek veya getirmeden başka bir ülkeye satmaktadır. Transit ticarete bir firma hem ithalat hem de ihracat yapmaktadır. Transit ticarete aracı banka izin verir. Transit ticareti yapabilmek için alış fiyatı ile satış fiyatı arasında lehte fark olmalıdır (Sayiner, 1995: 29).

Kambiyo açısından aradaki farkın yurt içine getirilmesi yeterlidir. Transit olarak bir ülkeden alınıp diğer ülkelere satılan mallardan fon veya vergi alınmaz. Uluslararası anlaşmalarla ticareti yasaklanmış mallar ile müsteşarlığın madde politikası bakımından transit ticaretinin yapılmasını uygun görmediği mallar transit ticarete konu olamaz. İthalat ve ihracat yapılması yasaklanmış ülkelerle transit ticaret yapılamaz. Söz konusu mallar ve ülkeler dışında kalan mallar ve ülkelere transit ticaret yapılmak istenilmesi halinde işlemlerin transit ticaret formu aranmaksızın transit rejimi çerçevesinde sonuçlandırılması gerekmektedir (Demir, 2002: 43).

1.4.4.4. Ticari Kiralama Yoluyla Yapılacak İhracat

Malların kira karşılığında, belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak yurt dışına çıkarılmasına olanak tanıyan bir ihracat şeklidir. Bu ihracatta süre 3 yılı aşmamak koşuluyla kira sözleşmesine uygun olarak ihracatçı birlikleri tarafından verilmektedir. Bu sürede belirli durumlarda uzatılabilir. Bu şekilde bir ihracata konu olan malın yurt dışında kesin satışına ilişkin talepler, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat izninin bitiş tarihinden önce başvurmak koşuluyla, satış anlaşmasına dayanarak Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracat Genel Müdürlüğü tarafından sonuçlandırılır. Ticari kiralama yoluyla yurt dışına gönderilen malın kira bedelinin, izin süresinin sona ermesinden itibaren 30 gün içerisinde yurda getirilmesi gerekir. Bu şekildeki bir ihracatta malın kesin satışı durumunda ise, kesin satış faturasının tarihinden itibaren 30 gün içinde satış bedelinin yurda getirilmesi zorunludur (Kutlu, 2000: 50).

1.4.4.5. Bağlı İşlem veya Değişim Yoluyla Yapılacak İhracat

İhraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin kısmen veya tamamen mal, hizmet, teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılandığı bir ticaret şeklidir. Eğer karşılıklı mal alış verişi iki taraf arasında gerçekleşiyorsa değişim, ikiden fazla taraf varsa bağlı işlem söz konusu olmaktadır (Yücel, 2000: 25). Bağlı işlem veya değişim yoluyla yapılacak ihracat kısmen dahi olsa para yerine ödemenin mal ile gerçekleştirildiği “karşılıklı ticaret” olarak da isimlendirilen bir ticaret şeklidir. Bu tür ihracatta, ihracat yapılan ülkeden kısmen de olsa ihracat bedelinin yerine bir miktar mal, hizmet veya teknoloji ithal edilmektedir. Aslında bu uygulama finansman sorunu yaşayan ülkeler için geliştirilmiş bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır (Dündar, 2006: 29). Bu şekilde yapılmış ihracatta da ihracatın gerçekleştiği dönem olarak malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçtiği tarihin esas alınması gerekir (Ateşli, 2002: 50).

1.4.4.6. Bedelsiz İhracat

İhracat Yönetmeliğinin 4. maddesinin (c) bendinde bedelsiz ihracat; “bedeli yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkarılmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Diğer yandan, söz konusu yönetmeliğin 13. maddesinde, bu kapsamda yapılacak ihracata ilişkin usul ve esasların Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı olduğu bakanlıkça yayımlanacak tebliğlerle düzenleneceği belirtilmiştir (Çelik vd., 2008: 110). Kısaca, Kambiyo Mevzuatı gereğince bedelleri yurda getirilmesi zorunlu olmayan ihracatlara bedelsiz ihracat denilmektedir. Bu maddeye dayanarak yayımlanan ihracat 2006/05 sayılı tebliğle bedelsiz ihracata ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bedelsiz ihracata aşağıdaki malları örnek verebiliriz (Toroslu, 1999: 41);

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari kurallara uygun örnekler ile tanıtım ve reklâm eşyaları, yabancı misyon mensuplarının, Türkiye’de çalışan yabancıların, yurt dışına hane nakli yoluyla gidecek Türk vatandaşlarının, daimi veya geçici görevle yurt dışına giden kamu görevlilerinin, bu durumlarının ilgili kurumlara belgelenmesi koşuluyla beraberinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtlar, kamu kurum ve kuruluşlarının, görev veya anlaşmalar gereği gönderecekleri mal ve taşıtlar, olağanüstü

durumlarda (sel, deprem vs) kamu kurum ve kuruluşlarının gönderecekleri insani yardımlar bu kapsama girer. Yukarıda belirtilenler dışında kalan olaylar, Dış Ticaret Müsteşarlığının (İhracat Genel Müdürlüğü) görüşü alınarak, ilgili gümrük idaresi veya İhracatçı Birliği Genel Sekreterliğince sonuçlandırılır.

1.4.4.7. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat

Müteahhitler yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında ihracat yapabilirler. Bu kapsamda yapacakları ihracatlarda müteahhitlerin ihracatçı birliklerine üye olma koşulu da bulunmamaktadır. Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitler, üstendikleri işlerin yapımında kullanılmak üzere her türlü makine, inşaat malzemesi ve araç gereç ile yurt dışında çalıştırdığı işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin ihracını yapabilmektedirler. Müteahhitler, yurt dışı müteahhitlik işleri kapsamında demir, çimento, tuğla gibi inşaat malzemeleri ile işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin kesin olarak ihraç ederken, makine, teçhizat ve ekipmanları ise geçici olarak ihraç etmektedir (Dündar, 2006: 29).

1.4.4.8. Yurtdışı Fuar ve Sergilere Katılım

Gümrük Müsteşarlığının, 06.06.2006 tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete yayınlanan ihracat yönetmeliği'nin 10. maddesinde yurt dışı fuar ve sergilere katılmak yoluyla ihracat olarak tanımlanmıştır. Buna göre; uluslararası ticari fuarlara ve sergilere, gerek ülkemizi temsilen ulusal düzeyde gerekse bireysel olarak katılacak firma ve kuruluşlarca yurt dışına gönderilecek bedelli veya bedelsiz mallar ile yurt dışında düzenlenecek bilim, sanat, kültür veya tanıtım amaçlı fuar/sergi, konferans, seminer gibi etkinliklere kişi veya kuruluşlarca gönderilecek bedelli veya bedelsiz malların yurt dışına çıkışıyla ilgili başvurular doğrudan ilgili gümrük idarelerine yapılır. Gümrük idareleri söz konusu malların yurt dışına çıkışı için yapılan talepleri ilgili mevzuat çerçevesinde inceleyip sonuçlandırır (Apak, 2009: 30). Gümrük idareleri, yukarıda belirtilen amaçlarla yurt dışına çıkışına izin verdikleri bedelli veya bedelsiz mallar (bilim, sanat, kültür, tanıtım amaçlı fuar/sergi hariç) ile ilgili gümrük beyannamelerinin onaylı bir örneğini, beyannamenin kapanış tarihinden itibaren, en geç on beş gün içinde firmanın beyan ettiği ihracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine

gönderir. Uluslararası ticari fuar ve sergilerde sergilenmek üzere yurt dışına çıkarılan malların kesin satışına ilişkin talepler, geçici çıkışa esas gümrük beyannamesinin ihracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince onaylanmasının ardından gümrük idarelerince sonuçlandırılır (Tokaç, 2007: 16). Ülkemizi uluslararası fuar ve sergilerde temsil edecek olan firmaları dış ticaret müsteşarlığı belirler. Türkiye’yi temsil etmek üzere fuar ve sergileri düzenleyecek organizatör firmalar, “yeterlilik belgesi” olarak, başvuru formunu doldurup, bağlı buldukları odaya onaylatarak Dış ticaret Müsteşarlığına başvurarak fuarlara katılırlar. Fuarda sergilenen ürünler satılmışsa bedelini, satılmazsa kendisini 90 gün içerisinde ülkeye geri getirmelidirler. Ulusal sınırlar dışında organize edilen fuar ve sergiler aslında bir ihracat faaliyetinden çok, işletmenin pazarlama çabalarının tutundurma fonksiyonuyla ilgilidir. Burada sözü edilen tutundurma faaliyetleri ise; reklâm, kişisel satış, satış geliştirme, doğrudan parlama, halkla ilişkiler, alıcıyla ilişkiler yönetimi olarak sayılır. Her ne kadar işletmeler yurt dışında tutundurma amaçlı olarak fuarlara katılmakla birlikte, bazen fuarda sergiledikleri eşyalara yabancı alıcılardan daha oradayken talep gelebilmektedir (Dündar, 2006: 33).

1.4.4.9. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat

Bilindiği üzere Türkiye’de serbest bölgelerin oluşumu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na dayanmaktadır. Söz konusu Kanununun 1. maddesinde Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde sağlamak, dış finansman ve ticaret olanaklarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yönetimi ve faaliyet esaslarının düzenlendiği belirtilmektedir (Koç, 2005: 11).

Serbest bölgelere yapılan ihracat, ihracat mevzuatı hükümlerine tabidir. Serbest bölgeler, kurulmuş olduğu ülkenin milli sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında bırakılan, ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı ve ihracatın artırılması amacıyla ülkenin diğer kesimlerine kıyasla bazı endüstriyel ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı bölgedir (Demir, 2002: 45). Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesine göre serbest bölgeler Türk gümrük hattının dışında sayılmaktadır.

Dolayısıyla bu bölgelere yapılan mal ve hizmet teslimleri gümrük hattını geçmiş ve yurt dışına ihraç edilmiş sayılmaktadır (3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 15.06.1985 Tarih ve 18785 Sayılı Resmi Gazete). O halde Türkiye’den herhangi bir serbest bölgeye yapılacak mal taşınması ihracat olarak düşünülmelidir. Benzer bir şekilde Türkiye’deki bir serbest bölgeden ihracatçının herhangi bir ülkeye malı göndermesi de, transit ticaret olarak anlaşılmalıdır. Eğer daha önce Türkiye’den serbest bölgeye gönderilen bir mal, tekrar iç pazara gönderilmek istenirse, bu defa yapılan işlem ithalat olarak kabul görmektedir ve serbest dolaşıma giriş rejimine (ithalat) tabidir (Yücel, 2000: 29). KDV Kanunu’nun 16/1-c maddesinde, serbest bölge rejiminin uygulandığı mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre serbest bölgelerde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerde KDV uygulanmayacaktır ancak yine aynı Kanununun 30/a ve 32. madde hükümlerine göre, bu istisna kapsamına giren teslim ve hizmetlere ait işlemlere ilişkin yüklenilen KDV’nin indirimi veya mükellefe iadesi olası değildir (Tokaç, 2007: 15).

1.4.4.10. İthal Edilmiş Malların İhracı

İhracat Yönetmeliği’nin 11. maddesinde, bu şekilde ihraç edilecek mallarla ilgili olarak, ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile gümrük mevzuatının mahrecine (çıkış yerine) iade hükümleri çerçevesinde yapılacak işlemler dışında, ithalat rejimi çerçevesinde ithal edilmiş ve vergileri ödenmiş bulunan yabancı kökenli yeni veya kullanılmış malların ihracı özellik arz etmeyen ihracat kapsamında yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Ataman ve Sümer, 1996: 79). Ancak ihracatın desteklenmesine yönelik mevzuat, yatırım mevzuatı ile Gümrük Mevzuatının mahrecine iade hükümleri saklıdır.

Bu kapsamda ihracatın gerçekleştiği dönem olarak malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçtiği tarih esas alınmalıdır (Tokaç, 2007: 12). Bu konu ile ilgili olarak İstanbul Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı’nın vermiş olduğu bir muktezada; fiili ithali yapılan bir malın herhangi bir nedenle mahrecine iade edilmesi işleminin ihracat teslimi olarak kabul edileceği açıklanmıştır (Maç, 1998: 152).

2. İHRACATLA İLGİLİ İŞLEMLERİN SÜRECİ

İhracat pazarının ve faaliyetlerinin kendine göre bir takım ilke ve kuralları olması nedeniyle ihracat işlemleri belirli bir süreci izlemesi gerekmektedir. Yapılacak işlemler bu ilke ve kurallar içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Genel olarak ihracat sürecinin 11 temel aşamadan meydana gelen bir adımlar bütünü olduğu söylenebilir. Bu adımlar da aşağıdaki gibi açıklanabilir;

2.1. İhracatçı Niteliğinin Kazanılması

Bu aşama tacirlik niteliğinin kazanılması (şirket kuruluşu) ve vergi numarasının alınması, alınan vergi numarasının vergi dairesinden belgelendirilmesi, ilgili ihracatçı birliklerine üyelik, ihracat yapılacak gümrüklere tek vergi numarasının bildirilmesini kapsar (Sayiner 1995: 45). Ülkemiz gümrük birliğine üye olmadan önce ağır bürokratik kurallar nedeniyle ihracatta çok zorluklar çekmiştir. Özellikle Ocak 1980 kararlarına kadar ciddi bir şekilde ihracatta zayıf kalmıştır. Bu şekildeki ihracat yaklaşımının sonucunda ülkemiz ihracatta olması gereken noktaların gerisinde kalmıştır. Bu zorlukların başında ise ihracatçı niteliğinin kazanılması gelmektedir. Bu gelişmeler sonucunda Türkiye'nin ihracat potansiyeli çok zayıf kalmıştır.

Gümrük Birliği ile birlikte Türkiye'nin gerçekleştirdiği yeni açılımlar bugün için ihracatçı niteliğinin kazanılmasını son derece kolaylaştırmıştır. İhracatçı niteliğinin kazanılabilmesi için temelde; tacir niteliğini taşımak, vergi mükellefi olmak ve tek vergi numarasına sahip olmak yeterlidir (Canitez, 2004: 9). Bu durumda ihracatçı niteliğinin alınması için aranan esas koşullara ek olarak, ilgili ihracatçı birliklerine de üye olunması gerekmektedir. Ancak burada ihracatçı birliklerine üye olmak kesinlikle ağır bir takım işlemleri gerektirmez. Hatta işletme olarak ilk ihracat gerçekleşme aşamasına gelene kadar, birliğe üye olmak dahi zorunlu değildir. İlgili ihracatçı birliklerine üye olmak için ise işletmenin imza yetkisine sahip olan bir kişinin belirli belgelerle şahsen başvurması yeterlidir.

2.2. Pazar ve Alıcının Bulunması

Bu aşamada internet kanalı, yazışmalar, fuarlara katılım, tavsiye yolu veya alım grupları ile görüşmek yoluyla alıcı bulunur (Karagül ve Yılmaz, 2008: 40).

Bunların yanında uluslararası pazarlarda alıcı bulabilmek için, işletmenin sahip olduğu bilgi kaynaklarından, diğer işletmelerden ve bireylerden, ticari organizasyonlardan ve kurumlardan, ticaretle ilgili kamu kuruluşlarından, kütüphanelerden ve çeşitli yayımlardan ve çeşitli tabanlardan ve sivil toplum örgütlerinden yararlanılır (Ekinci, 1997: 13). Uluslararası pazarlara yönelik olarak pazar ve alıcıların bulunması aslında etkin bir pazarlama ve pazar araştırması yapılmasını gerektirir. Fakat konu özellikle uluslararası pazarlama olduğunda pazarlama araştırmasının maliyeti çok daha yüksektir. Bu nedenle dış ticaretle ilgilenen işletmeler, dış pazarlara yönelik olarak devletin sağlamış olduğu pazar ve pazarlama araştırması desteklerini izlemelidirler. Ayrıca dış ticaretle ilgilenen bölümler veya departmanlar yeterli potansiyelde olmalıdır (Canitez, 2004: 11).

2.3. Alıcı ile Detayların Görüşülmesi

İhracat sürecinin bu üçüncü aşamasında, mevcut alıcılarla iletişim kuran işletme, ihracat pazarlamasına konu mal ve hizmetle ilgili tüm ayrıntıların bu evrede sözü edilen potansiyel alıcı ile görüşür. Bu görüşmede, malların kalitesi, teknik özellikleri, fiyatı, ödeme şekli, düzenlenecek doküman, ambalaj üzerindeki işlemler ve paketleme detayları, teslim şekli, yeri ve zamanı belirlenir (Melemen ve Arzova, 2000: 45). Bu görüşmeler sonucunda yabancı alıcı ile bir anlaşma sağlanır veya sağlanamaz. Anlaşma sağlanamazsa sürecin ikinci aşamasına tekrar dönülür. Ancak bir anlaşma sağlanırsa süreç devam edecektir. Alıcı ile görüşülecek bu detayları, işletmenin pazarlama bölümünün ihracat bölümü yapacaktır. Bu departman yabancı dil konusunda ve ihracat mantığı veya felsefesinde belirli bir seviyede olması gerekmektedir (Ekinci, 1997: 16).

2.4. Alıcı ile Anlaşmanın Yapılması

Bir önceki aşamada açıklanan ayrıntıların ve diğer tüm değişkenler alıcı ile görüşüldükten sonra bir anlaşmaya varılabilirse, bu anlaşma mutlaka yazılı bir metne dökülmelidir. Diğer taraftan ihraç edilecek mal veya hizmetin değeri büyük miktarda ise, alıcı iyi tanınmıyorsa veya sevkiyat uzun sürecekse mutlaka bir sözleşme düzenlenmelidir (Akat, 2001: 199). İhracat pazarlaması iç pazarlara yönelik olarak gerçekleştirilen pazarlama faaliyetlerine göre çok daha kurumsallaşmıştır. Bu nedenle bazen iç pazarlara dönük çalışmalarda işletmeler yaptıkları sözlü anlaşmalarla

pazarlama faaliyetlerini yürütebilmelerine rağmen, ihracat pazarlamasında sözlü anlaşmalarla ihracatın gerçekleşmesi hemen hemen olanaksızdır. Yazılı anlaşmalar veya proforma fatura (firma adına düzenlenen satın alınacak malların isim, miktar, tutar gibi faturadaki asgari bilgileri içeren, firmanın ve firma adına imza atan şahsın adı olan imzalı belgedir ve bilgi alma amaçlı kullanılır) öncelikle bazı yanlış anlaşmaların en aza indirilmesinde, karışıklıkların yaşanmasında, olası anlaşmazlıkların oluşmasında ve hatta tamamen ortadan kaldırılmasında fonksiyonel bir rol oynamaktadır (Canitez, 2004: 18).

2.5. Akreditifin Tarafımıza Bildirilmesi

İhracat pazarlamasında başvurulabilecek ödeme yöntemlerinden biri de akreditifli ödemelerdir. Dış ticarete akreditifin dışında çok farklı ödeme yöntemleri de vardır. Ancak hem ihracatçıyı hem de ithalatçıyı koruduğu için, burada ihracat süreci açıklanırken ödeme yönteminin akreditif olduğu varsayılmıştır (Ataman ve Sümer, 2003: 18). Akreditifli ödeme; ithalatçı firmanın emrine dayanarak, bir bankanın ihracatçıya ödeme yapacağını veya ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeleri kabul ve satın alacağını ihracatçıya karşı yazılı olarak taahhüt etmesidir (Kızıl ve Şoğur, 1997: 97). Kısaca bir bankanın koşula bağlı ödeme garantisi olarak tanımlanabilir. Sözleşme yapıldığı zaman eğer ödeme şekli akreditif olarak belirlenmiş ise ihracatçı malların üretimine başlamadan önce mutlaka akreditifin açılmasını beklemelidir (Akat, 2001: 217).

2.6. İhracat İçin Malların Hazırlanması

Özellikle geri dönülemez nitelikte bir akreditif, ihracatçı işletmenin lehine açıldığında söz konusu işletme rahatlıkla ihracat pazarlamasına konu malların hazırlanması aşamasına geçebilir. Yani diğer aşamadaki süreç tamamlanmış ise bu aşamaya başlanabilir. Bu aşamada ihracatta konu malların üretimi söz konusudur. Üretilen mallar mutlaka proforma fatura ya da sözleşmedeki özelliklere tamamen uygun olmalıdır (Güven, 2008: 65). Geri dönülemez nitelikli akreditif veya sözleşme yok ise malın ithalatçı firma tarafından kabul edilmemesi ve bedelinin tarafımıza ödenmemesi riski yüksektir. Kısacası bu durumda üretime başlamak büyük bir risktir.

2.7. İlgili Belgelerin Hazırlanması

Mallar hazırlanırken aynı anda malları temsil eden dokümanlar da hazırlanır. İhracatla ilgili belgelerin hazırlanması ve malların sevk aracına teslimi ile yüklenmesi genellikle eş zamanlı olarak yürütülür. İhracat sürecinin bu aşamasında ithalatçı tarafından istenen tüm dökümanlar hazır hale getirilir. Bu aşamada hazırlanması gereken belgelerin başında, malın mülkiyetini temsil eden belgeler bulunmaktadır. Bu belgeler malın taşıma şekline göre taşıyıcı firma ve ihracatçı işletmenin koordinasyonu ile hazırlanırlar ve mal taşıyıcı firma tarafından teslim alındıktan sonra ilgili belge ihracatçıya verilir (Canitez, 2004: 19).

2.8. Malların Sevk Aracına Teslimi ve Yüklenmesi

İhracat pazarlamasına konu mal hazırlandıktan sonra, işletme eş zamanlı olarak bir taraftan ihracata konu belgelerin hazırlığını yaparken, diğer taraftan da malların gönderilmesi için uluslararası taşıma firmalarının acenteleri ile gerekli görüşmeleri yapar. Bu görüşmeler sonucunda acente taşınacak malla ilgili tüm bilgileri, ihracatçıdan ister ve gerekli araç rezervasyonu yaparak, taşıyıcı araçla ilgili tüm bilgiler ihracatçıya verilir. İhracata konu olan mallar taşıyıcı firmaya teslim edilip, aracına yüklenmesiyle malın mülkiyetini temsil eden belge veya yüklemenin yapıldığını gösteren belge ihracatçıya verilir. Ayrıca taşıyıcı firma tarafından hazırlanan bu belgeler aynı zamanda ihracatçı ile taşıyıcı işletme arasında taşıma sözleşmesi özelliğini taşır (Yıldırım, 1997: 19).

2.9. Gümrük İşlemlerinin Yapılması

Yukarıda açıklanan hazırlıklar ve aşamalar tamamlandıktan sonra, ihracat pazarlamasına konu malların gümrükleme aşamasına geçilebilir. Gümrükleme sürecinde gereksinim duyulan belgeler ihracata konu malın cinsi, ihracat türü ve ihracat yapılacak ülkeye göre değişir. Fakat malların gümrüklemesi evresinde genel olarak şu belgelere gereksinim vardır; ticari fatura, çek veya koli listesi, dolaşım belgesi, gümrük beyannamesi (Canitez, 2004: 20). Gümrüğe gitmeden önce hazırlanan dokümanlara ek olarak düzenlenen gümrük beyannamesi önce bağlı olunan ihracatçı birliklerine onaylatılır. Sonra malların gümrükte muayenesinin yapılması için gümrüğe verilir.

Gümrükte malların muayenesi ve hazırlanan belgeler özellikle gümrük birliğine uygun yapılmalıdır. Kontrol ve muayeneden sonra malların fiili ihracatı gerçekleşmiş olur ve malların gümrük mevzuatına ve fiili ihracata uygun olduğu yetkililerce kullanıcılara bildirilir (Yabancıoğlu, 1996: 61).

2.10. Dövizin Yurt İçine Getirilmesi

İhracatı yapılan her malın bedeli belirlenen süreler içinde yurt içine döviz olarak veya mal olarak getirilir ya da getirilememe sebebi belgelendirilir. Diğer taraftan belirlenen bu süreler sadık kalmak ihracat yönetmeliği ve Türk Kambiyo Mevzuatında bir zorunluluktur. Aksi takdirde ihracata konu mal veya hizmet yurt dışına gönderilse dahi, yapılan işlem kanunen ihracat olarak kabul edilmeyecektir. Kambiyo Mevzuatına göre ihracat işlemlerinde gerek ödeme şekillerine göre, gerek ihracatın yapılacağı ülkeye göre, gerekse ihracatın çeşidine veya ürün çeşidine göre ihracat bedellerinin ülkeye getiriliş süresi farklılıklar göstermektedir. Döviz yurt içine getirildiği zaman Türk Lirası'na çevrilir ve "ihracat bedelidir" diye döviz alım belgesi (DAB) alınır. Döviz alım belgesi, ihracat bedelinin ülkeye getirildiğini ispatlayan belgedir (Dölek, 2003: 2).

2.11. Sonuç İşlemleri

İhracat sürecinin son aşamasında, firmalar ihracata yönelik olarak sonuç işlemlerini yerine getirirler. Sonuç işlemleri şunlardan oluşmaktadır (Melemen ve Arzova, 2000: 47);

- KDV iadelerinin alınması,
- Kullanılmışsa dâhilde işleme izin belgesiyle ilgili taahhütlerin kapatılması,
- Eğer ihracatla ilgili Eximbank kredilerinden yararlanılmışsa, Eximbank'la ilgili taahhütlerin kapatılması.

Diğer taraftan, ihracat işlemi bittikten sonra, eğer varsa ihracat teşviki kapatılıp, gümrük belgesinin aslı ilgili kurumlara ibraz edilmesi gerek. Eğer KDV iadesi alınacaksa gümrük belgesi noter tasdikli olmalıdır.

3. İHRACATÇI FİRMALARIN MUHASEBE SİSTEMLERİ

3.1. Genel Olarak Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi, içinde birçok kavramı barındıran geniş veya kapsamlı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe sistemi, genel olarak muhasebenin konusu kabul edilen tüm iktisadi faaliyetleri, mali bilgileri ve belgeleri kapsamaktadır. Muhasebe sisteminde, kayıt yöntemleri, defterler, belge akışı, sistem yönetimi gibi unsurlar yer almaktadır. Bir finansal bilgi sistemi olarak muhasebe, ilgili enformasyon kullanıcılarına, organizasyonun ekonomik olaylarını tanımlama, ölçme, kaydetme ve iletme sürecidir. Belirlenen bu olaylar finansal terimlerle ölçülebilmelidir. Finansal olarak ölçümü yapılan değişmeler, organizasyonun dalgalı bir finansal etkinlikler tarihi olarak kaydedilir. Muhasebeci bu kayıtları sınıflandırır ve özetler (Weygandt, Kieso, Kell, 1993: 2–3).

Ülkemizdeki ihracatçı firmaların organizasyon yapılarına genel olarak bakılacak olursa bütün ihracatçı firmaların bünyesinde bir muhasebe bölümü bulunmaktadır. Muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde yetişmiş beyin gücünün ve etkin bir işlerliğe sahip yapının oluşturulabilmesi için gerekli olan prensiplerin bu yapı oluşturulmadan önce saptanması gerekmektedir. Muhasebe diğer bilim dallarında olduğu gibi, teknik sembolleri, terminolojiyi ve prensipler içermektedir. Muhasebede yer alan bu tür kelime bilgisi özellikle finansal hesapların bizlere sunduğu bilgi olan finansal veriyi ifade etmektedir (Cote, 1997: 1). Muhasebe parasal işlemlerin işletme açısından bilgisini oluşturan ya da sağlayan ve mevcut durumun analizini yapan bir sistemler bütünüdür.

3.2. İhracat İşlemlerinde Kullanılan Hesap Planı

Hesap planı; kurumlarda, tutulan hesapları, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde, amaca, plana ve kontrole uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan özel bir yönergedir. Hesap planını her kurum isteğine ve yapısına uygun olarak kendisi düzenlemekte, düzenlettirmekte ya da varsa o ülkenin hesap çerçevesinden yine kendi yapısına uygun olarak geliştirip düzenlemektedir. Hesap planı, muhasebe sisteminin yapısını oluşturur ve muhasebe organizasyonunun temel unsurlarından biridir (Sevilengül, 1997: 45).

Ayrıca hesap planı; benzer olayların aynı hesaplarda toplanmasını, düzenliğini, denetimini, sonuçların karşılaştırılmasını/birleştirilmesini sağlar ve muhasebeciye kullanılacak ana ve alt hesapların seçiminde kolaylık sağlar. Aynı şekilde ihracatçı firmalarında kendi içlerinde çok çeşitte ihracat işlemleri ve ilgilendikleri konular vardır. Bu ilgi alanlarına göre de kendi hesap planları oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle ihracatçı firmaların, faaliyet konularına bağlı olarak kendi kullandıkları hesap planları mevcuttur.

Yani her ihracatçı firma, kendi yapısına uygun olan hesap planı oluşturmakta veya kullanmaktadır (Ataman ve Sümer, 2003: 175). Bu durumu aşağıdaki örnekte verilen hesap planı yeterince açıklamaktadır (Akin, 1999: 149-175);

**AKDENİZ GIDA VE TARIM ÜRÜNLERİ İHRACAT VE PAZARLAMA
LTD. ŞTİ. TEK DÜZEN HESAP PLANI**

100-KASA

100.01 Nakit TL Kasası

100.01.001.....

100.01.002.....

100.02 Yabancı Paralar Kasası

100.02.001 ABD Dolar Kasası

100.02.002 Alman Markı Kasası

100.02.003.....

101-ALINAN ÇEKLER

101.01 Portföydeki Çekler

101.01.001 TL Olarak Düzenlenen Çekler

101.01.002 Yabancı Para Olarak Düzenlenen Çekler

101.02 Tahsildeki Çekler

101.02.001

102. BANKALAR

102.01 Vadesiz Mevduat

102.01.001 Türkiye İş Bankası Mersin Şubesi

102.01.002 Toprak bank Mersin Şubesi

102.01.003.....

103-VERİLEN ÇEKLER

103.01 Türkiye İş Bankası Mersin Şubesi Çekleri

103.02 Toprak Bank Mersin Şubesi Çekleri

103.03.....

108-DİĞER HAZIR DEĞERLER

108.01 Damga Pulu

108.02.....

108.03. Yoldaki Paralar

112. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLAR

112.01 Portföydeki kamu kesimi tahvil, senet ve bonolar

112.01.001 Devlet Tahvilleri

112.01.002 Hazine Bonoları

112.01.003.....

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜK KARSILIĞI(-)

120. ALICILAR

120.01 Yurtiçi Alıcılar

120.01.001

120.01.002

120.02 Yurtdışı Alıcılar

120.02.001

120.02.002

120.03 İhracat Aracı Kuruluşlardan Alacaklar

121. ALACAK SENETLERİ

121.01 Portföydeki Alacak Senetleri

121. 02 Tahsildeki Senekleri

121.02.001

121.03

122-ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)

126-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

126.01 Verilen Depozitolar

126.01.001 Gümrük Depozitoları

126.01.002

126.02 Verilen Teminatlar

126.02.001 Akreditif Teminatları

126.02.002 Satıcılara Verilen Teminatlar

126.02.003

127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

128-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)

131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR

131.01. Ortaklardan Apel Alacakları

131.02. Ortaklardan Senetli Kredi Alacakları

131.03. Ortaklardan Senetsiz Kredi Alacakları

131.04

132-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133-BAĞLI ORTAKLARDAN ALACAKLAR

135-PERSONELDEN ALACAKLAR

136-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 Vergi Dairesinden Alacaklar

136.02

138-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

139-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)

150-İLK MADDE VE MALZEME

150.01 İlk Maddeler

150.01.001 Limon

150.01.002 Portakal

150.01.003

150.02. Yardımcı Maddeler

150.02.001 Narenciye Mumu

150.02.002 Narenciye İlacı

150.02.003

150.02.023 Diğer Yardımcı Maddeler

150.03 İşletme Malzemeleri

- 150.03.001
- 150.04 Ambalaj Malzemeleri
- 150.04.001
- 150.04.002 Karton Kutu
- 150.04.003 Ambalaj Kâğıdı
- 150.04.004 Tahta Sandık
- 150.04.005 Palet
- 150.04.006 Zimba Teli
- 150.04.007 Köşebent
- 150.04.007 Etiket
- 150.04.008 Baskılı Sandık Kartonu
- 150.04.009 Koli Kaplama Teli
- 150.04.0010 Palet Sarma Filesi
- 150.04.0011 Palet Şapkası
- 150.04.0012 Sandık Örtüsü
- 150.04.0013
- 150.04.0023 Diğer Ambalaj Malzemeleri
- 150.05 Diğer Maddeler

151-YARI MAMULLER-ÜRETİM

- 150.01 Limon
- 150.02 Portakal
- 151.03

152-MAMULLER

- 152.01 Limon
- 152.02 Portakal
- 152.03

153-TİCARİ MALLAR

- 153.01. Dönem Başı Ticari Mallar
- 153.01.001 limon
- 153.01.002 Portakal
- 153.01.003
- 153.02 Dönem İçi Net Ticari Mal Alışı

153.02.001 Limon
153.02.001.01 Ticari Mal Alışı
153.02.001.02 Alış Giderleri
153.02.002 Portakal
153.02.002.01 Ticari Mal Alışı
153.02.002.02 Alış Giderleri
153.02.002.03 Alıştan İadeler(-)
153.02.0003

153.20 Konsinye Gönderilen Mallar
153.20.001 Limon
153.20.002 Portakal

157-DİĞER STOKLAR

157.01

158-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

159-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

159.01. Verilen Yurtiçi Sipariş Avansları
159.01.001

159.02. Verilen Sipariş Avansları
159.05.001

159.03 Açtırılan Akreditifler
159.03.001

180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

180.01 Ocak-Mart Dönemi Giderler
180.02 Nisan-Haziran Dönemi Giderler
180.03 Temmuz-Eylül Dönemi Giderleri
180.04 Ekim-Aralık Dönemi Giderleri

181-GELİR TAHAKKUKLARI

181.01 Dfif Giderleri Tahakkukları
181.02 Faiz Gelirleri Tahakkukları
181.03

190-DEVREDEDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

190.98 '1998' Yılından Devreden KDV

- 190.98.012 ‘Aralık 1998’ Ayı Devir KDV’si
190.99 ‘1999’ Yılı Devreden KDV
190.99.001 ‘Ocak 19992 Ayı Devir KDV
190.99.002

191. İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

- 191.01 Amortismanına Tabi İkt. Kıy. KDV’si
191.01.099 ‘1999’ Yılı Atık KDV’si
191.01.099.01 ‘ocak 1999’ Ayı Atık KDV’si
191.01.099.02
- 191.02 Mal Ve Hizmetlerle İlgili İnd. KDV
191.03. Satış İadeleri KDV’si

192-DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

- 192.01 Teşvikli Yatırım Ertelenen KDV
192.02 Terkin Edilecek KDV
192.03 Tecil Edilebilir KDV
192.04 İade Edilecek KDV

193-PESİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR

- 193.1 Geçici Vergi
193.2 Stopaj Gelir Vergisi
193.3 Fon Payı

195-İŞ AVANSLARI

- 195.1 Personele Verilen İş Avansları
195.2 Diğer Kişilere Verilen İş Avansları
195.03.....

196-PERSONEL AVANSLARI

- 196.1 Ücret Avansları
196.2 Yolluk Avansları

197-SAYIM ve TESLİM NOKSANLARI

- 197.01 Kasa Noksanı
197.02.....

198-DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI

220-ALICILAR

226- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

211-ORTAKLARDAN ALACAKLAR

240-BAGLI MENKUL KIYMETLER

242-İŞTİRAKLER

243-İŞTİRAKLER SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

250-ARAZİ ve ARSALAR

250.1 Araziler

250.2 Arsalar

251-YER ALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252-BİNALAR

252.1 İdare Binaları

252.2 İşletme Binaları

252.03....

253-TEŞİS.MAKİNE ve CİHAZLAR

253.1 Tesisler

253.2 Makineler

253.3 Cihazlar

254-TAŞITLAR

254.1 Otomobiller

254.2 Pikaplar

254.3 Kamyonetler

254.4 Kamyonlar

254.05

255-DEMİRBAŞLAR

255.1 Döşeme Mefruşat

255.2 Bilgisayarlar

255.3 Diğer Büro Makineleri

255.23 Diğer Demirbaşlar

256-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

256.1 Kaplar

256.2 Alet ve Edevat

256.03.....

257-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLARA

257.00.....

257.1 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amortismanı

257.2 Binalar Amortismanı

257.3 Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı

257.4 Taşıtlar Amortismanı

257.5 Demirbaşlar Amortismanı

257.6 Diğer MDV Amortismanı

258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.01 Teşvikli Yatırımlar

258.01.1 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

258.01.2 Binalar

258.01.3 Tesis, Makine ve Cihazlar

258.01.4 Taşıtlar

258.01.5 Demirbaşlar

258.01 006 Diğer Maddi Duran Varlıklar

259-VERİLEN AVANSLAR

260-HAKLAR

260.1 Patentler

260.2 Lisanslar

260.03

262-KURULUŞ ve ÖRGÜTLENME GİDERLERİ 264-ÖZEL MALİYETLER

268-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR(-)

280-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

280.20.0 "2000"Yılına Ait Giderler

280.20.1 Kira Giderleri

280.20.2 Sigorta Giderleri

280.20.003

281-GELİR TAHAKKUKLARI

291-GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV

292-DİĞERKDV

295-PESİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR

300-BANKA KREDİLERİ

300.1 Ticari Krediler

300.01.001

300.2 İhracat Kredileri

300.02.001 T.İş Bankası Mersin Şubesi

300.02.002

300.03 Taşıt Kredileri

320-SATICILAR

320.1 Yurtiçi Satıcılar

320.01.001

320.2 Yurtdışı Satıcılar

320.02.001

320.3 İhracata Aracı Kuruluşlara Borçlar

321-BORÇ SENETLERİ

321.1 TL Cinsinden Borç Senetleri

321.2 Yabancı Para Cinsinden Senetler

321.03

322-BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)

326-ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR

326.1 Alıcılardan Depozitolar

326.2 Alınan Teminatlar

329-DİĞER TİCARİ BORÇLAR

329.01 İleri Tarihli TL Çek Keşideleri

329.02

331-ORTAKLARA BORÇLAR

331.01 Ödenecek Temettüleri

331.02

335-PERSONELE BORÇLAR

335.1 Personele Ödenecek Ücretler

335.2 Personele Ödenecek Vergi İadeleri

335.03

336-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

340-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

340.1 Yurtiçi Sipariş Avansları

340.01.001

340.2 Yurtdışı Sipariş Avansları

340.02.001

349-ALINAN DİĞER AVANSLAR

360-ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR

360.01 Mükellef Olarak Öd.Vergi ve Fonlar

360.01.1 Kurumlar Vergisi ve Fonu

360.01.2 Katma Değer Vergisi

360.01.3Geçici Vergi

360.01.4Damga Vergisi

360.01.5 Emlak Vergisi

360.01.6 Çevre Temizlik Vergisi

360.01.007.....

360.01.008.....

360.02 Sorumlu Sıfatıyla Öd. Vergi ve Fonlar

360.02.1 Ücretlilerden Kesilen Vergiler

360.02.2 Serbest Meslek İşlerinden Kes.Vergi ve Fonlar

360.02.3 Kira Ödemelerinden Kes. Vergi ve Fonlar

360.02.4 Gider Pusulasından Kes. Vergi ve Fonlar

360.02.5 KDV Kesintileri

360.02.6 Müstahsil Mk. Dam. Kes. Vergi ve Fonlar

361-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

361.1 SSK Primleri

361.2 Tasarruf Teşvik Fonu

361.3 Bağ-Kur Primleri

368-VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ veya TAKSİTLENDİRİLMİŞ

VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369-ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

370-DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARSILIKLARI

370.1 Kurumlar Vergisi Karşılığı

370.2 Kurumlar Vergisi Fon Karşılığı

370.3 Gelir Vergisi Stopaj Karşılığı

370.4 Gelir Vergisi Stopaj Fonu Karşılığı

371-DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ(-)

371.1 Geçici Vergiler

371.2 Gelir Vergisi Kesintileri

371.3 Fon Kesintileri

372-KIDEM TAZMİNATI KARSILIĞI

373-MALİYET GİDERLERİ KARSILIĞI

380-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381-GİDER TAHAKKUKLARI

391-HESAPLANAN KDV

391.1 Mal ve Hizmet Teslim KDV'si

391.2 Alış İadeleri KDV'si

391.3 MDV. Satış KDV'si

391.04

392-DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

393-MERKEZ ve ŞUBELER CARİ HESABI

397- SAYIM ve TESELLÜM FAZLALARI

397.01 Kasa Fazlaları

397.02.....

400-BANKA KREDİLERİ

500-SERMAYE

501-ÖDENMEMİŞ SERMAYE(-)

522-MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524-MALİYET ARTIŞ FONU

540-YASAL YEDEKLER

540.1I.Tertip Yedek Akçe

540.2II. Tertip Yedek Akçe

541-STATÜ YEDEKLERİ

542-OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

549-ÖZEL FONLAR

549.01 Yenileme Fonu

570-GEÇMİŞ YIL KARLARI

570.01 1998 Yılı Karı

590-DÖNEM NET KARI 591-DÖNEM NET ZARAR(-)

600-YURTDIŞI SATIŞLAR

600.01" %1" KDV'li Mal ve Hizmet Satışları

600.08" %8 "KDV'li Mal ve Hizmet Satışları

600.08.1 Limon

600.08.2 Portakal

600.15 "%15" KDV'li Mal ve Hizmet Satışları

600.23 "%23" KDV'li Mal ve Hizmet Satışları

601-YURTDIŞI SATIŞLAR

601.01 Mal ve Hizmet İhracı

601.01.1 Limon

601.01.2 Portakal

601.01.003.....

601.02 İhracat Bedelleri Kur Farkları

601.03.....

602-DİĞER GELİRLER

602.1 DFİF Primleri

602.2 Yurtdışı Satışlar Kur Farkları

602.3 Vade farkları

602.04.....Navlun Primi

602.05.....

610-SATISTAN İADELER(-)

611-SATIŞ İSKONTOLARIM

612-DİĞER İNDİRİMLER(-)

612.01 Reklamasyon Giderleri

612.02.....

612.03 Peşin Döviz Kur Farkı İz Bedeli

620-SATILAN MAMULLER MALİYETİM

621-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ(-)

622-SATILAN HİZMET MALİYETİM

623-DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ(-)

630-ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİM

631-PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİM

632-GENEL YÖNETİM GİDERLERİM

642-FAİZ GELİRLERİ

642.1Mevduat Faiz Gelirleri

642.2Hazine Bonosu Faiz Gelirleri

642.3Repo Gelirleri

642.4

643-KOMİSYON GELİRLERİ

644-KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645-MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

646-KAMBİYO KARLARI

646.1 Döviz Kasası Kur Farkı Karları

646.2 DTH Kur Farkı Karları

646.03.....

647-REESKONT FAİZ GELİRLERİ

649-FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR ve KARLAR

649.1Demirbaş Satış Karı

649.2Taşıt Satış Karı

649.3Kira Gelirleri

649.04.....

649.23 Lira Yuvarlama Farkları

653-KOMİSYON GİDERLERİ(-)

654-KARŞILIK GİDERLERİ(-)

655-MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARIM

656-KAMBİYO ZARARLARK-)

657-REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)

659-DİĞER GİDER ve ZARARLAR(-)

659.1 Demirbaş Satış Zararı

659.2 Taşıt Satış Zararı

659.23 Lira Yuvarlama Farkları

660-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)

660.1 Ticari Kredi Faiz Giderleri

660.2 İhracat Kredisi Faiz Giderleri

660.3. Mal Karşılığı İthalat Kur Farkları

660.04.....

661-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLER

661.01.....

671-ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KARLARI

671.1 Geçmiş Yıllar Hasar Tazminatları

671.2 Yenileme Fonundan Aktarılan Karlar

671.03.....

679-DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KARLAR

679.1 Sigorta Hasar Tazminatları

679.2 Alınan Ceza ve Tazminatlar

690-DÖNEM KARI veya ZARARI

691-DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK

KARŞILIKLARIM

Kurumlar Vergisi Karşılıkları

Kurumlar Vergisi Fon Payı Karşılıkları

Gelir Vergisi Karşılıkları

Gelir Vergisi Fon Payı Karşılıkları

692-DÖNEM NET KARI veya ZARARI

710-DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

710.01 Limon

710.01.1 İlk Maddeler

710.01.2 Yardımcı Maddeler

710.01.002.1 Narenciye Mumu

- 710.01.002.2Narenciye İlacı
- 710.01.002.03.....
- 710.01.002.23 Diğer Yardımcı Maddeler
- 710.01.3 İşletme Malzemeleri
- 710.01.003.01
- 710.01.4 Ambalaj Malzemeleri
- 710.01.004.1 Kanon Kutu
- 710.01.004.2 Ambalaj Kâğıdı
- 710.01.004.3 Tahta Sandık
- 710.01.004.4 Palet
- 710.01.004.5 Zimba Tel i
- 710.01.004.6 Köşebent
- 710.01.004.7 Etiket
- 710.01.004.8 Baskılı Sandık Kartonu
- 710.01.004.9 Koli Kaplama Teli
- 710.01.004.10 Palet Sarma Fırçası
- 710.01.004.11 Palet Şapkası
- 710.01.004.12 Sandık Örtüsü
- 710.01.004.13
- 710.07.004.23 Diğer Ambalaj Malzemeleri
- 710.01.005 Diğer Maddeler
- 710.02 Portakal**
- 710.02.1 İlk Maddeler
- 710.02.2 Yardımcı Maddeler
 - 710.02.002.1Narenciye Mumu
 - 710.02.002.2Narenciye İlacı
 - 710.02.002.03
 - 710.02.002.23 Diğer Yardımcı Maddeler
 - 710.02.3 İşletme Malzemeleri
 - 710.02.003.01 ...
 - 710.02.4 Ambalaj Malzemeleri
 - 710.02.004.1Karton Kutu

- 710.02.004.2Ambalaj Kâğıdı
- 710.02.004.3Tahta Sandık
- 710.02.004.4Palet
- 710.02.004.5Zımba Teli
- 710.02.004.6Köşebent
- 710.02.004.7Etiket
- 710.02.004.8Baskılı Sandık Kartonlu
- 710.02.004.9Koli Kaplama Teli
- 710.02.004.10Palet sarma Filesi
- 710.02.004.11Palet Şapkası
- 710.02.004.12Sandık Örtüsü
- 710.02.004.13
- 710.02.004.23 Diğer Ambalaj Malzemeleri
- 710.02.005 Diğer Maddeler

711-DİREKT İLK MADDE ve MALZEME YANSITMA HESABI

720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 720.01 Limon
 - 720.01.001 İşçi Ücretleri
 - 720.01.2Fazla Çalışma Ücretleri
 - 720.01.3 Prim ve ikramiyeler
 - 720.01.4Kıdem ve İhbar Tazminatları
 - 720.01.5SSK İşveren Prim Payları
 - 720.01.6Tasarruf Fonu İşveren Payı
 - 720.01.7 Sosyal Yardımlar
 - 720.01.008.....
- 720.02 Portakal
 - 720.02.1 İşçi Ücretleri
 - 720.02.2Fazla Çalışma Ücretleri
 - 720.02.3 Prim ve İkrariyeler
 - 720.02.4Kıdem ve İhbar Tazminatları
 - 720.02.5SSK İşveren Prim Payları
 - 720.02.6Tasarruf Fonu İşveren Payı

720.02.7 Sosyal Yardımlar

720.02.008.....

720.03.....

721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730.00 Endirekt Madde ve Malzeme Giderleri

730.00.001.....

730.00.002 Kırtasiye ve Basılı Belge Kullanımları

730.00.003.....

730.00.023 Diğer Çeşitli Malzeme Kullanımları

730.01 Endirekt İşçi Ücret ve Giderleri

730.01.1 İşçi Ücretleri

730.01.2 Fazla Çalışma Ücretleri

730.01.3 Prim ve İkramiyeler

730.01.4 Kıdem ve İhbar Tazminatları

730.01.5 SSK İşveren Prim Payları

730.01.6 Tasarruf Fonu İşveren Payı

730.01.7 Sosyal Yardımlar

730.01.008 Sağlık ve Gıda Malzemeleri Giderleri

730.02 Endirekt Memur Ücret ve Giderleri

730.02.1 Memur Ücretleri

730.02.2 Fazla Çalışma Ücretleri

730.02.3 Prim ve İkramiyeler

730.02.4 Kıdem ve İhbar Tazminatları

730.02.5 SSK İşveren Prim Payları

730.02.6 Tasarruf Fonu İşveren Payı

730.02.7 Sosyal Yardımlar

730.02.008.....

730.03 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

730.03.1 Elektrik, Su ve Yakıt Giderleri

730.03.2 Posta, Haberleşme ve Kargo Giderleri

730.03.3 Bakım-Onarım ve Temizlik Giderleri

730.03.4 Danışmanlık Giderleri
730.03.5 Fason Üretim Giderleri
730.03.006.....
730.03.007.....
730.03.023 Diğer Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
730.04 Çeşitli Giderler
730.04.1 Trafik, Kasko ve Yangın Sigorta Primleri
730.04.2 Kira ve Müşterek Giderlere Katılım Payları
730.04.3 Finansal Kiralama Giderleri
730.04.4 Temsil ve Ağırhama Giderleri
730.04.5 Oda ve Birlikler Aidat ve Giderleri
730.04.6 Abone, Yayın ve İlan Giderleri
730.04.7 Bilgisayar ve Diğer Teçhizat Kullanım Giderleri
730.04.8 Taşıtlar Akaryakıt ve Bakım Giderleri
730.04.9 Dava, İcra ve Noter Giderleri
730.04.10 Seyahat ve Harcırah Giderleri
730.04.011.....
730.04.012.....
730.04.023 Diğer Çeşitli Giderler
730.05 Vergi, Resim ve Harçlar
730.05.1 Emlak ve Çevre Temizlik Vergisi
730.05.2 İlan ve Reklâm Vergisi
730.05.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi
730.05.4 Damga Vergisi
730.05.005.....
730.05.023 Diğer Çeşitli Vergi, Resim ve Harçlar
730.06 Amortisman ve Tükenme Payları
730.06.001.....
730.06.2 Bina Amortisman Giderleri
730.06.3 Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Giderleri
730.06.4 Taşıtlar Amortisman Giderleri
730.06.5 Demirbaşlar Amortisman Giderleri

730.06.6 Diğer MDV Amortisman Giderleri

730.06.007.....

730.07 Finansman Giderleri

731-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

760-PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

760.00 Madde ve Malzeme Giderleri

760.00.001 Ambalaj Malzemeleri Kullanımı

760.00.002 Kırtasiye ve Basılı Belge Kullanımları

760.00.003.....

760.00.023 Diğer Çeşitli Malzeme Kullanımları

760.02 Memur Ücret ve Giderleri

760.02.1 Memur Ücretleri

760.02.2 Fazla Çalışma Ücretleri

760.02.3 Prim ve İkramiyeler

760.02.4 Kıdem ve İhbar Tazminatları

760.02.5 SSK İşveren Prim Payları

760.02.6 Tasarruf Fonu İşveren Payı

760.02.7 Sosyal Yardımlar

760.02.8 Sağlık ve Gıda Malzemeleri Giderleri

760.03 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

760.03.1 Elektrik, Su ve Yakıt Giderleri

760.03.2 Posta, Haberleşme ve Kargo Giderleri

760.03.3 Bakım-Onarım ve Temizlik Giderleri

760.03.4 Danışmanlık Giderleri

760.03.5 Fason Üretim Giderleri

760.03.006.....

760.03.007.....

760.03.008 Satış ve Dağıtım Nakliye Giderleri

760.03.009 İhracat Navlun Giderleri

760.03.0010 Yükleme-Boşaltma Giderleri

760.03.0011 Satış Komisyonları

760.03.012.....

- 760.03.023 Diğer Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 760.04 Çeşitli Giderler
 - 760.04.1 Trafik, Kasko ve Yangın Sigorta Primleri
 - 760.04.2 Kira ve Müşterek Giderlere Katılım Payları
 - 760.04.3 Finansal Kiralama Giderleri
 - 760.04.4 Temsil ve Ağırhama Giderleri
 - 760.04.5 Oda ve Birlikler Aidat ve Giderleri
 - 760.04.6 Abone, Yayın ve İlan Giderleri
 - 760.04.7 Bilgisayar ve Diğer Teçhizat Kullanım Giderleri
 - 760.04.8 Taşıtlar Akaryakıt ve Bakım Giderleri
 - 760.04.9 Dava, İcra ve Noter Giderleri
 - 760.04.10 Seyahat ve Harcırah Giderleri
 - 760.04.11 Reklâm ve Tanıtım Giderleri
 - 760.04.12 Sergi ve Fuar Katılım Giderleri
 - 760.04.13 Hediyeelik Eşya ve Numune Giderleri
 - 760.04.14 Gümrükleme, Expertiz ve Gözetim Giderleri
 - 760.04.015
 - 760.04.023 Diğer Çeşitli Giderler
- 760.05 Vergi, Resim ve Harçlar
 - 760.05.1 Emlak ve Çevre Temizlik Vergisi
 - 760.05.2 İlan ve Reklâm Vergisi
 - 760.05.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi
 - 760.05.004 Damga Vergisi
 - 760.05.005
 - 760.05.023 Diğer Çeşitli Vergi, Resim ve Harçlar
- 760.06 Amortisman ve Tükenme Payları
 - 760.06.001
 - 760.06.2 Bina Amortisman Giderleri
 - 760.06.3 Tesis Makine ve Cihazlar Amortisman Giderleri
 - 760.06.4 Taşıtlar Amortisman Giderleri
 - 760.06.5 Demirbaşlar Amortisman Giderleri
 - 760.06.6 Diğer MDV Amortisman Giderleri

760.06.007.....

760.07 Finansman Giderleri

761-PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.00 Madde ve Malzeme Giderleri

770.00.001.....

770.00.002 Kırtasiye ve Basılı Belge Kullanımları

770.00.003.....

770.00.023 Diğer Çeşitli Malzeme Kullanımları

770.02 Memur Ücret ve Giderleri

770.02.1 Memur Ücretleri

770.02.2 Fazla Çalışma Ücretleri

770.02.3 Prim ve İkramiyeler

770.02.4 Kıdem ve İhbar Tazminatları

770.02.5 SSK İşveren Prim Payı

770.02.6 Tasarruf Fonu İşveren Payı

770.02.7 Sosyal Yardımlar

770.02.8 Sağlık ve Gıda Malzemeleri Giderleri

770.02.9 Yönetim ve Denetim Kurulu Ücretleri

770.03 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

770.03.001 Elektrik, Su ve Yakıt Giderleri

770.03.2 . Posta, Haberleşme ve Kargo Giderleri

770.03.3 . Bakım-Onarım ve Temizlik Giderleri

770.03.4. Danışmanlık Giderleri

770.03.005

770.03.006

770.03.023 Diğer Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

770.04 Çeşitli Giderler

770.04.1. Trafik, Kasko ve Yangın Sigorta Primleri

770.04.2 Kira ve Müşterek Giderlere Katılım Payları

770.04.3 Finansal Kiralama Giderleri

770.04.4 Temsil ve Ağırılama Giderleri

- 770.04.5 Oda ve Birlikler Aidat ve Giderleri
 - 770.04.6 Abone, Yayın ve İlan Giderleri
 - 770.04.7 Bilgisayar ve Diğer Teçhizat Kullanım Giderleri
 - 770.04.8 Taşıtlar Akaryakıt ve Bakım Giderleri
 - 770.04.9 Dava, İcra ve Noter Giderleri
 - 770.04.10 Seyahat ve Harcırah Giderleri
 - 770.04.11 Reklâm ve Tanıtım Giderleri
 - 770.04.12 Sergi ve Fuar Katılım Giderleri
 - 770.04.13 Hediyelik Eşya ve Numune Giderleri
 - 770.04.14 Demirbaş Yazılmayan Giderler
 - 770.04.015.....
 - 770.04.023 Diğer Çeşitli Giderler
 - 770.05 Vergi, Resim ve Harçlar
 - 770.05.1 Emlak ve Çevre Temizlik Vergisi
 - 770.05.2 İlan ve Reklâm Vergisi
 - 770.05.3 Motorlu Taşıtlar Vergisi
 - 770.05.4 Damga Vergisi
 - 770.05.005.....
 - 770.05.023 Diğer Çeşitli Vergi, Resim ve Harçlar
 - 770.06 Amortisman ve Tükenme Payları
 - 770.06.001.....
 - 770.06.2 Bina Amortisman Giderleri
 - 770.06.3 Tesis Makine ve Cihazlar Amortisman Giderleri
 - 770.06.4 Taşıtlar Amortisman Giderleri
 - 770.06.5 Demirbaşlar Amortisman Giderleri
 - 770.06.6 Diğer MDV Amortisman Giderleri
 - 770.06.007.....
 - 770.07 Finansman Giderleri
- 771-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI**
- 780-FİNANSMAN GİDERLERİ**
- 780.01 Kısa Vadeli Finansman Giderleri
 - 780.01.1 Ticari Kredi Faizleri

- 780.01.2 İhracat Kredisi Faizleri
- 780.01.3. Mal Karşılığı İthalat Kur Farkları
- 780.01.4 İhracat Kredisi Kur Farkları
- 780.01.5 Teminat Mektubu Komisyon ve Giderleri
- 780.01.6 Kredi Sözleşme ve Komisyon Giderleri
- 780.01.7 Yurtiçi Satıcılara Ödenen Vade Farkları
- 780.01.008.....
- 780.02.Uzun Vadeli Finansman Giderleri
- 780.02.001

781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

900-TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR

- 900.01 Teminat Mektubunu Alanlar
- 900.11 Alınan Teminat Mektubu Cüzdanı

901-TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR

- 901.01 Teminat Mektubu Aldığımız Bankalar
- 901.11 Teminat Mektubunu Verenler

901-TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR

- 901.01 Teminat Mektubu Aldığımız Bankalar
- 901.11 Teminat Mektubunu Verenler

911-TEMİNATTAKİ VARLIKLARIMIZ

- 911.01 İpotek Verilen Gayrimenkuller

930-YATIRIM HARCAMALARI

- 930.1 Yapılacak Yatırım Tutarı
- 930.2 Gerçekleşen Yatırım Tutarı
- 930.3 Öngörülen Yatırım Tutarı

931-YATIRIM HARCAMALARI ALACAKLI HESABI

932-YARARLANILACAK YATIRIM İNDİRİMİ

- 932.1 Devreden Yatırım İndirimi
- 932.2 Gerçekleşen Harcamaların Yatırım İndirimi
- 932.3 Öngörülen Harcamaların Yatırım İndirimi

933-YARARLANILMIŞ YATIRIM İNDİRİMİ

- 933.1 Devreden Kullanılan Yatırım İndirimi

933.2 Cari Yıl Yatırımlarından Kullanılan Yatırım İndirimi

933.3 Öngörülenden Kullanılan Yatırımı İndirimi

934-YATIRIM İNDİRİMİ ALACAKLI HESABI

940-KANUNEN KABUL EDİLMEMEYEN GİDERLER

940.01.....

941-MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI

3.3. İhracatçı Firmaların Muhasebe İşlemleri

İhracatçı firmaların sahip oldukları muhasebe işlemleri çok geniş bir yelpazeyi içermektedir. İhracat işlemlerinin gerek öneminden gerekse konunun genişliğine bağlı olarak ihracatçı firmaların muhasebe işlemleri de bunlara paralel olarak geniş bir alanı oluşturmaktadır. Bu bölüm gerek literatür çalışmalarından gerekse ihracatçı firmaların muhasebe uygulamalarından yararlanarak oluşturulmuştur. Ayrıca bu bölüm aşağıdaki alt başlıklardan oluşmaktadır;

- İhracat işlemlerinde fiili ihracat,
- Türlerine göre ihracatçı firmaların ihracat muhasebe kaydı,
- İhracatçı firmaların ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- İhracatçı firmaların elde ettikleri döviz bedellerinin muhasebeleştirilmesi,
- İhracat işlemlerinde götürü gider,

Yukarı da belirttiği gibi ihracatçı firmaların muhasebe işlemleri sadece bu konu başlıklarıyla sınırlandırılmaz. Çünkü ihracatçı firmaların muhasebe işlemleri sayfalar dolusu alabilecek bir genişliğe sahiptir.

3.3.1. Fiili İhracatın Tanımı, Tarihi ve Önemi

Fiili ihracat; gümrük idaresi tarafından, ihracat gümrük beyannamesinin arka sayfasında ya da ön yüzünde “belge kontrolü uygundur” veya “fiili ihracat tarihidir” ibaresi yer alan mührün üzerindeki tarihten itibaren ihracatın gerçekleşmesi ve ihracata konu olan malın yurt dışı ediliş eylemidir. Fiili ihracat tarihi ise gümrük idaresi tarafından ihracata konu olan malın gerekli kontrolleri tamamlandıktan sonra, ihracat gümrük beyannamesinin üzerine veya arka yüzüne belge kontrolünün uygunluğu

(onayı) ile birlikte yazılan tarihidir. İhracat nedeniyle faturası kesilen, gümrük beyannamesi düzenlenerek yurt dışı edilen mal ve hizmetin, fiili ihracat tarihine göre muhasebe kaydının ve diğer işlemlerinin yapılması gerekir. Fiili ihracat tarihi, ihracat muhasebesi uygulanmasında aşağıdaki işlemlere açıklık kazandırır (Gürsoy, 2006: 78);

- Muhasebe (yevmiye) kaydının yapılacağı tarihin, fiili ihracat tarihi olması,
- İhracat geliri (tutarı) hesaplanırken, fiili ihracat tarihindeki döviz kuru ve gümrük beyannamesindeki miktarın dikkate alınması,
- İhracat gelirinin, fiili ihracat tarihinin ait olduğu dönemin kazancı olarak değerlendirilmesi,
- KDV açısından, fiili ihracat tarihinin ait olduğu dönemin (ayın) katma değer vergisi beyannamesindeki beyan edilmesi gerekir.

3.3.2. Muhasebe Kaydında Dikkate Alınacak Tarih

Fatura tarihi, gümrük beyannamesi tescil tarihi ve fiili ihracat tarihi farklı tarihler olabilir. Bu durumda, fiili ihracat tarihi dikkate alınır. İhracat nedeniyle faturası kesilen, gümrük beyannamesi düzenlenerek yurt dışı edilen mal ve hizmetin muhasebe kaydında; gümrük beyannamesinin üzerinde yer alan fiili ihracat tarihi dikkate alınarak yevmiye defteri kaydı yapılması gerekir (Karagül ve Yılmaz, 2008: 200). Örneğin, ihracata konu olan malın faturası 20.12.2008 tarihinde, gümrük beyannamesi ise 25.12.2008 tarihinde düzenlenmiş, fakat gümrük gecikmeler nedeniyle fiili ihracat tarihi ise 05.01.2009 tarihi olarak gümrük beyannamesine işlenmesi halinde, bu ihracatın muhasebe (yevmiye defteri) kayıt tarihi 05.01.2009 olması gerekir.

3.3.3. Muhasebe Kaydında Dikkate Alınacak Döviz Kuru

Gümrük beyannamesi düzenlenerek yurt dışı edilen mal ve hizmetin muhasebe kaydında; gümrük beyannamesinin 23'nolu sütununda yer alan döviz kuru dikkate alınarak yevmiye defteri kaydı yapılması gerekir. Döviz miktarı ile döviz kuru çarpılarak ihracatın Türk lirası cinsinden değeri (tutarı) hesaplanır ve muhasebe kaydı yapılır. Bunun yanında, muhasebenin temel kavramlarından olan, parayla ölçülme kavramı gereği işlemler ulusal para birimi TL ile yapılır. Bu nedenle, yabancı paraları Türk Lirasına dönüştürmede Merkez Bankasının işlem tarihindeki döviz kuru esas alınır (Kızıl ve Şoğur, 1997: 79).

Burada ki döviz, geniş anlamda bütün yabancı ödeme araçlarını, dar anlamda ise ancak yabancı paralar üzerine yazılı ticari poliçeleri ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle; geniş anlamda döviz, bütün yabancı paralar ile yurtdışında geçerli her türlü ödeme aracını ve senedi ifade eder. Döviz efektif ve kaydi nitelik taşıyabilir. Uluslararası ödemeler büyük ölçüde efektif dövizle değil, kaydi dövizle gerçekleştirilir. Çünkü efektif dövizin nakli riskli ve masraflıdır. Efektif; Latince “effectus” tan türetilmiştir. Yabancı ülke kâğıt parası veya banknotu ile altın ve gümüşe, kambiyo işlemlerinde efektif denir. Ancak günümüzde efektif kısaca, banknot şeklindeki bütün yabancı ülke paraları şeklinde tanımlanmaktadır. Yani efektif, yabancı kâğıt ve madeni para olarak ifade edilmektedir (Yıldız, 1998: 95).

Efektif kur ise, efektif dövizin ulusal para birimi karşılığıdır. Döviz, efektif dâhil yabancı parayla ödemeyi sağlayan her çeşit hesap, belge ve vasıtalarıdır. Döviz kuru ise yabancı paranın millî paraya karşı değeridir. Ayrıca, bir yabancı paranın ulusal para cinsinden değeridir (Karagül ve Yılmaz, 2008: 205). Türkiye’deki uygulamada, kurların üç farklı şekilde oluştuğu görülmektedir: T.C. Merkez Bankası’nca ilan edilen kurlar, bankalarca ve özel finans kurumlarınca belirlenen kur, T.C. Merkez Bankası’nın açıkladığı döviz kurunda binde 2’yi, efektif kurda ise % 1’i geçmemek üzere belirlediği kurlar, serbest piyasada oluşan döviz kurlarıdır (Kutlu, 2000: 134).

Bir yabancı paranın döviz olarak değerlendirilebilmesi için uluslararası ödemelerde tüm ülkeler tarafından kabul edilebilir olması gerekir. Günümüzde, ekonomisi güçlü Batı Avrupa devletleri ile A.B.D., Kanada, Japonya gibi ülkelerin milli paraları, istenilen diğer milli paralara sınırlamaya uğramadan hemen çevrilebilmekte olup, bu paralar konvertibil niteliktedir (Yıldız, 1998: 100). Konvertibil olan milli paralar uluslararası ödeme aracı olarak kullanılmaktadır. IMF’ye göre tam konvertibilite, geniş ve mutlak anlamda bir ülkede yerleşik olan veya olmayan gerçek ve tüzel kişilerin o ülkenin parası veya diğer yabancı paralar ile olan alacaklarını serbest bir şekilde iktisap etmesi ve diğer yabancı paralar ile değiştirmesidir. Konuyla ilgili diğer bir önemli kavram ise kambiyo sözcüğü, Latince “combiare” den gelir ve değiştirmek anlamında kullanılır. Nakit, döviz, altın, senet gibi menkul değerler üzerine yapılan işlemleri kapsar. Kambiyo sözcüğü Türkçe de efektifin tersi olarak ta kullanılmaktadır. Bu anlamda kambiyo, yabancı ülke parasıyla yazılı ticari senet, havale ve çek şeklindeki dövizlerdir.

Türkçede döviz ve kambiyo sözcükleri yabancı ülke parasını ve bu ülke parası üzerinden düzenlenen ticari senet, çek, havale gibi ödeme araçlarını ifade etmek üzere birbirlerinin yerlerine kullanılmaktadır (Çiçek, 2006: 21).

3.3.4. İhracat Gelirinin Muhasebe Kaydında Dönemsellik İlkesi

İhracat geliri, ihracat gümrük beyannamesinde yer alan döviz kuru ile döviz miktarı çarpılarak hesaplanır. Hesaplama sonucunda elde edilen ihracat geliri, fiili ihracat tarihinin ait olduğu dönemin (yılın) kazancı olarak dikkate alınarak muhasebe kaydı yapılır. 03.04.1995 tarih 29411801679 Sayılı Maliye Bakanlığı Genelgesi; "İhracat nedeniyle 28.12.1994 tarihinde faturası kesilen malların, gümrükten 05.01.1995 tarihinde çıkması halinde, söz konusu gelir 1995 yılının kazancı sayılarak bu yılın gelirlerine dâhil edilecektir" şeklinde açıklanmıştır (Yıldız, 1998: 100). Bu açıklamaya dayanarak, ihracatın faturasının düzenlendiği ay farklı olabilir. Fakat gelirin kayıt edileceği dönem açısından fiili ihracat tarihinin ait olduğu ay ve dönem dikkate alınır (Canitez, 2004: 44).

3.3.5. Katma Değer Vergisi ve Fiili İhracat Tarihi

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 11/a maddesine göre; malın gümrük bölgesinden çıkması, istisna kapsamına girmesi için koşuldur. 3065 sayılı KDV kanununun, 12. maddesinin I. fıkrasına göre, teslim konusu malların T.C. gümrük bölgesinden çıkması o malların yurt dışı edilmiş olması anlamına gelmektedir. Yani o malın bir dış ülkeye ulaştığı kabul edilir. Teslim yurtdışındaki bir alıcıya veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işletmecisine yapılır (Kızıl ve Şoğur, 1997: 82). 4082 sayılı Kanunla değişen ve 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren hükme göre; teslim konusu mal T.C. Gümrük Bölgesinden çıkarak (Yıldız, 1998: 105);

- Teslimin yurt dışındaki alıcıya yapılması,
- Bir serbest bölgedeki alıcıya teslim edilmesi,
- Ya da yurtdışındaki alıcıya gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması, halinde onaylanan gümrük beyannamesinin onay tarihi "fiil ihracat" tarihi olarak geçerlilik kazanır.

Katma Değer Vergisi açısından ihracat tesliminin gerçekleştiği ay, malın bu serhi taşıyan ihracat gümrük beyannamesi kopyalarını izlemeli ve KDV beyanname bilgileri, bu doğrultuda hazırlanmalıdır. İhraç edilen mal için mükellefin (ihracatçının) fatura düzenlemesi belgelerin gelişimi yönünden gereklidir. Ancak fatura düzenleme, ihracat işleminde malın ihraç edildiği anlamına gelmez. Dolayısıyla katma değer vergisi ve beyannamesi açısından fiili ihracat tarihinin ait olduğu ay ve dönem dikkate alınır (Gürsoy, 2006: 80).

3.3.6. İhracat İşlemlerinin Yevmiye Kayıtlarında Dikkat Edilecek Özellikler

İhracat muhasebe kaydında öncelikle dikkat edilmesi gereken konu, tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur (VUK. Md. 215). Ancak, Türkçe kayıt bulunmak kaydıyla başka dilden kayıtın yapılması da olanaklıdır. Ayrıca ihracatın gerçekleşmesi ile muhasebe bölümü tarafından, muhasebe kaydı yapılırken aşağıdaki özelliklere de dikkat edilmesi gerek (Şenyüz, 2008: 103);

- İhracat kaydının, gümrük beyannamesindeki fiili ihraç tarihinde yevmiye defterine işlenmiş olması.
- İhracat bedeli tutarının, fiili ihraç tarihindeki gümrük beyannamesinde yer alan döviz kuru dikkate alınarak hesaplanması,
- Yurt dışı alıcı cari hesaplarının ve yabancı para cinsinden tutarının alt hesap ile birlikte ilgili yardımcı hesaplarda izlenmesine olanak verilmesi,
- Yurt Dışı Satışlar hesabının, yabancı para cinsinden tutarının alt hesaplar kullanılarak izlenmesi,
- İhracata ilişkin yevmiye kayıtlarında yer alan açıklamaların, iç ve dış denetim aşamalarında açık, net, anlaşılır olması,
- İhracata ait belgelerin (fatura, ihracat gümrük beyannamesi, nakliye, sigorta, banka gideri dekontu, gümrük vergi ve harçlarının makbuzları, gümrük komisyoncusu ücreti vb.) kontrol edilmesi, mevzuata ve ilgili ihracat yönetmeliklerine uygunluğunun incelenmesi,
- İhracata ilişkin yevmiye kayıtlarında yer alan belgelerin ve ihracat dosyasının ön veya arka yüzlerine kayıt edilen yevmiye madde numarasının işlenmesi,
- İhracata ait mal bedeline, navlun ve sigorta birlikte dâhil ise, navlun ve sigorta giderinin mal bedelinden ayrılması uygulayıcılara kolaylık sağlar.

- Katma Değer Vergisi beyannamesine intikal edecek ay, fiili ihracat tarihinin ait olduğu aydır.

3.3.7. İhracatçı Firmaların Ödeme Şekillerine Göre İhracat İşlemlerinin

Muhasebeleştirilmesi

İhracat işlemlerinin büyük çoğunluğu uluslararası ticarete yoğunlukla kullanılan döviz cinsinden yapılmaktadır. Bu nedenle de muhasebe kayıtlarına yabancı paraya dayalı işlemler olarak yansımaktadır. Yabancı paraya dayalı bir işlem, işletmenin muhasebe kayıtlarına işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden kayıt edilir. İşlem tarihinde geçerli olan kur genelde piyasa kuru veya spot kur olarak tanımlanmaktadır. Buradaki piyasa kuru, Merkez Bankasının belirlemiş olduğu kur veya çalışılan bankanın belirlemiş olduğu kur olarak anlaşılmalıdır. Bazı işlemlerde taraflar arasında bir anlaşma söz konusu ise, anlaşmada belirtilen kur da kullanılabilir. Ancak uygulamada, işlem tarihinde geçerli kura yaklaşık bir kur uygulanabilir (A. Başar, 2002: 99). Örneğin, bir aylık işlemlerde o ayın ortalama kuru kullanılabilir. Bununla beraber kurlar büyük oynamalar gösterdiği takdirde, bir dönemin ortalama kurunun kullanımı güvenilir olmayacaktır (Canoğulları, 2000: 107).

İhracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak ihracat için katlanılan giderlerin kaydedilmesi, bütün ödeme şekillerinde birbirlerine paraleldir. Ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin kaydedilmesinde temel farklılık ihracat bedelinin tahsil edilmesindeki işlemlerin farklılığından kaynaklanmaktadır (A. Başar, 2002: 99). Bu nedenle ilk olarak peşin ödeme yöntemine göre ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Daha sonra ise diğer ödeme yöntemlerinde oluşabilecek temel farklılıklar incelenmiştir. Diğer bir ifadeyle, ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıda genel olarak 4 başlık altında incelenmiştir. Bunun yanında ihracatçı firmaların ödeme şekillerine göre ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinden önce genel olarak dış ticarete kullanılan ödeme şekillerine değinilmiştir.

3.3.7.1. Peşin Ödemeli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Peşin ödemede, ihracat işlemi gerçekleşmeden önce ithalatçının mal bedelini ödemesi gerekmektedir. İhracatçı bedeli tahsil ettikten sonra malları göndermektedir. Bu ödeme şeklinde ithalatçı malları almadan ödeme yaptığından risk altındadır. İhracatçının ise riski yoktur (Kızıl ve Şoğur, 1997: 89).

Peşin ihracat işlemlerinin Muhasebe kaydında ise önce ithalatçı firma tarafından mal bedeli ihracatçı firmaya transfer edilir. Bu durumda gelen mal bedeli tutan ihracatçı firma tarafından döviz alış kuru ile Türk lirasına çevrilerek kaydedilecek ve aşağıdaki kayıt yapılacaktır (Toroslu, 1999: 758);

102.BANKALAR HESABI	XXXX
102.01 TL Hesapları	
102.01.001...Bankası	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	XXXX
340.01 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları	
340.01.002...Firması	

Diğer taraftan Yurt dışı Sipariş Avansları Hesabında dış ülkelerdeki alıcılardan avans olarak gelen havale veya alınan yabancı paralar izlenmektedir. Yurt dışı alıcılardan gelen havale veya yabancı paralar, havale veya yabancı paranın geldiği tarihteki Merkez Bankası veya Türk lirasına çevrilmiş ise ilgili bankanın döviz alış kuru ile değerlendirilerek bu hesaba kaydedilir (Toroslu, 1999: 758). Giderlerini fiili maliyet yöntemiyle izleyen ve 7/A seçeneğini kullanan bir firmada giderler, gerçekleşen tutarlar üzerinden 760. Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına borç kaydedilir (Ataman ve Sümer, 2000: 83).

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	XXXX
760.03.Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	
102BANKALAR HESABI	XXXX
102.01...Bankası	

Çünkü ihracat ile ilgili giderler 7/A seçeneğinde 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabında Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler grubunda

izlenmektedir. CIF ((cost, insurance and freight) satıcının, mal bedeli ve navlunun yanı sıra taşıma sırasında malların kayıp ve hasar riskine karşı deniz sigortası sağlama yükümlülüğü olduğu anlamına gelir. Satışlarda navlun ve sigorta giderleri, bankaların ihracat işlemleri dolayısıyla ihracatçı kuruluşlardan almış oldukları komisyonlar ile muhabir banka komisyonları gibi banka giderleri, yurtiçi veya yurtdışında ödenen komisyonlar, ihracat işlerini izleyen gümrük komisyoncusunun ücreti, gümrük komisyoncusunun yaptığı giderler ve konsolosluk harcı, menşei şahadetnamesi gideri, varsa ihracatçının ödediği destekleme ve fiyat istikrar fonu ihracatçılar birliğine ödenen nisbi aidatlar gibi diğer giderler de bu hesapta izlenir (Gürsoy, 2006: 357). Alınan sipariş avansına ait ihracatın siparişi tamamlanıp yurt dışı edildiğinde aşağıdaki şekilde kaydedilir;

120. ALICILAR	XXXX
120.02...Firması	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	XXXX
601.01...İhracatı	

Mal bedeli bankaya geldikten sonra ihracatçı firma malları, malların faturası ve diğer ilgili belgeleri ithalatçı firmaya gönderir ve aşağıdaki kaydı yaparak ‘Alınan Yurtdışı Sipariş Avansları Hesabını’ kapatır (Toroslu, 1999: 357).

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	XX
340.01 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları	
612. DİĞER İNDİRİMLER HESABI	XX
612.02 İhracat Bedelleri Kur Farkı	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	XXXX
601 Yurt Dışı Satışlar	

3.3.7.2. Mal Karşılığı İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Mal karşılığı ödemede, mal alıcı firmanın ülkesine gönderilir. İthalatçı firma malı gümrükten çeker ve daha sonra ödemeyi yapar. Bu durum ihracatçı açısından risklidir. Çünkü mal bedelini almadan ihracatçı firma malı göndermektedir. İthalatçı mal bedelini vadesinde nakit olarak ödemeyip, ihracatçının göndermiş olduğu poliçeyi

kabul ederse, ödeme şekli kabul kredili mal karşılığı olur (Kızıl ve Şoğur, 1997: 91). Mal karşılığı ihracat işlemlerinde ise mal bedelinin tahsilâtı fiili ihracat tarihinden sonra yapıldığından, yevmiye kayıtlarındaki farklılık mal bedelinin kaydedilmesinde ortaya çıkmaktadır. Mal karşılığı ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar, alıcı firmaya gönderilerek, malların faturası ile diğer ilgili belgeler alıcı firmaya gönderilir (Yücel, 2000: 86). İhracatla ilgili yapılan harcamalar peşin ödemeli ihracat yönteminde yapıldığı gibi olacaktır.

Yukarda bahsedildiği gibi mal karşılığı ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar önce ithalatçıya gönderilmekte ve malların faturası ile diğer ilgili belgeler ise daha sonra ithalatçı firmaya gönderilmektedir (Toroslu, 1999: 765). Malın işletme stoklarından çıkışı ile ilgili olarak ise aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir;

157. DİĞER STOKLAR HESABI	XXXX
153. TİCARİ MALLAR HESABI	XXXX

Faturanın düzenlenip diğer belgelerle ithalatçı firmaya gönderilmesi sırasında ihracatçı firma satış tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek kaydedecek ve aşağıdaki kaydı yapacak.

120. ALICILAR HESABI	XXXX
120. 02...Yurt Dışı Alıcılar	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XXXX
601. Yurt Dışı Satışlar	

Bilindiği gibi yurt dışı alıcılar hesabı, yurt dışına mal ve hizmet ihracı sebebiyle ortaya çıkan gerçek ve tüzel kişilerden olan alacakların izlendiği hesaptır. Alacağın tahsil edilmesi durumunda tahsil tarihindeki kur ile g yazıldığı tarih arasındaki olumlu kur farkları yurt dışı satışlar hesabına kur gelirleri olarak kaydedilir (Altındağ, 2000: 6). Diğer bir adımda ise ihracat gerçekleştirildikten sonra alıcı firma mal bedelini ihracatçı firmaya transfer eder. Bu durumda ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek 102. Bankalar hesabına borç, 120. Alıcılar hesaba bakiyesi kadar alacak ve mal bedelinin geldiği tarihteki döviz alış kuru ile mal

faturasının kaydedildiği tarihteki döviz alış kuru arasındaki fark kadar 601. Yurt Dışı Satışlar hesaba alacak kaydeder (Kızıl, 1997: 91).

102.BANKALAR HESABI	XXXX
102.01...Bankası	
120. ALICILAR HESABI	XX
120.02...Yurt Dışı Alıcılar	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XX
601.02.Kur Farkı Geliri	

Diğer taraftan mal bedelinin geldiği tarih ile satış faturasının kesildiği tarih arasında oluşabilecek muhtemel olumsuz kur farkı ise 612. Diğer İndirimler Hesabının altında açılacak olan İhracat Bedelleri Kur Farkı Hesabına kaydedilir. Satışların maliyeti kaydında ise 157 Diğer Stoklar Hesabı borçlandırılırken 621 Satılan Mallar Maliyeti hesabı alacaklandırılır. (A.Başar, 2002: 99). Son aşamada ise ihracat işlemi ile ilgili yurt içi nakliye giderleri aşağıdaki şekilde kaydedilir;

760.PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERİ	XXXX
760.02.İhracat Gideri	
760.02.03Yurt İçi Nakliye Gideri	
191 İNDİRİLECEK KDV	XX
191.İhracat Nakliyesine Ödenen KDV	
100.KASA	XXXX
100.01.YTL Kasası	

3.3.7.3. Belge Karşılığı İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Belge karşılığı ödeme; alıcının ithal ettiği malın bedelini, söz konusu malı temsil eden belgelere dayanarak ödenmesi esasını dayanır. Bu tür ödemelere konu olabilecek mali belgeler; poliçeler, emre yazılı senetler, çekler, ödeme makbuzları ve diğer para ödemesini sağlayan herhangi bir senedi anlatmaktadır. Buna ek olarak ticari belgeler ise; faturaları, navlun belgelerini mal ile benzeri senetleri ve mali olmayan

diğer senetleri ifade etmektedir. Belge karşılığı ödemede genellikle mal bedelleri, malla ilgili vesikalar ve ithalata konu olan mallar gelince ödenir. Hatta bazı durumlarda ithalata konu olan mal dahi gelmeden ödeme yapılabilir. Bu tür ödeme şeklinde belgeler genellikle özel taşıma şirketleri ve uçakla ithalatçının bankasına gönderilir. Belge karşılığı ödeme, ithalatçı için de son derece güvenlidir. Çünkü ithalatçı malların uygunluğunu kontrol ettikten sonra ödeme yapma şansına sahiptir (Canitez, 2004: 55). Diğer yandan ihracatçı firma gelen mal bedelini döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek 102. Bankalar Hesabına borç, 601.Yurt Dışı Satışlar Hesabına alacak kaydeder. Fatura kesim tarihi ile tahsil tarihi arasındaki kur farkı 612. Diğer İndirimler Hesabında izlenir (Başar, 2002: 77).

102.BANKALAR HESABI	XXXX
102.02...Bankası	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XXXX
601...İhracatı	

İhracat bedelinin tahsili aşağıdaki şekilde kaydedilir;

102.BANKALAR HESABI	XXXX
102.02...Bankası	
612.DİĞER İNDİRİMLER	XX
612.İhracat Kur Farkı Gideri	
120.ALICILAR	XXXX
120.02...Firması	

3.3.7.4. Kabul Kredili Ödeme Yönetimine Göre İhracat İşlemlerinin

Muhasebeleştirilmesi

Kabul kredili ödeme, ithalatçının, ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek (ödeme yapmadan önce) malları almasını sağlayan bir kredi şeklidir. Poliçe alacaklı tarafından borçlu üzerine keşide edilen ve belirli bir tutarın belirli bir süre içinde veya ibrazında üçüncü şahsa veya emrine ödemesi talebini kapsayan bir ödeme emridir (Ataman ve Sümer, 1999: 34).

Bu durumda ihracatçı hem keşideci hem de lehdar, ihracatçı ise muhatap olur. Kabul kredili ihracat işlemlerinde ihracat ile ilgili gider hesaplarının kayıtları peşin ihracat işlemlerinde gösterildiği gibi yapılmaktadır. Kabul kredili ihracat işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilâtı maddesinde değişiklik olmaktadır. Ayrıca, kabul kredili ihracat işlemlerinde de ihracat ile ilgili gider hesaplarının kayıtları peşin ihracat işlemlerinde gösterildiği gibi yapılmaktadır. Kabul kredili ihracat işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilâtı maddesinde değişiklik olmaktadır. Kabul kredili ihracat işlemlerinde ihracatçı firma tarafından mallar ithalatçıya gönderilir ve malların faturası ile diğer ilgili belgelerin yanı sıra bir de poliçe ithalatçı firmaya banka aracılığıyla gönderilir. Bu durumda ihracatçı firma satış faturası tutarını döviz alış kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek aşağıdaki gibi kaydeder (Aydın, 1998: 767).

120.ALICILAR	XXXX
120.02. Yurt Dışı Alıcıları	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR	XXXX
601.01 Yurt Dışı satışlar	

İthalatçı firma gönderilen poliçeye kabul şerhini koyarak belgeleri bankadan alır. Bu durumda ihracatçı firma poliçe tutarını aşağıdaki gibi kayda alır;

121. ALACAK SENETLERİ HESABI	XXXX
121.02.Portföydeki Yabancı Senetler Hesabı	
120.ALICILAR HESABI	XXXX
120.02.Yurt Dışı Alıcılar hesabı	

Poliçenin vadesi geldiği zaman ihracatçı firma poliçeyi tahsile gönderir ve aşağıdaki gibi kayıt yapar;

121.ALACAK SENETLERİ	XXXX
121.01. Tahsildeki Alacak Senetleri	
121. ALACAK SENETLERİ	XXXX
121.02. Portföydeki Yabancı Senetler	

İthalatçının açtığı akreditif aracı banka aracılığı ile ihracatçının eline ulaştığı zaman ihracatçı tarafından mallar ithalatçıya gönderilir. Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarında belirlenen belgeler düzenlenerek aracı bankaya başvurulur. Aracı banka tarafından belgelerin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilir ve ihracatçıya ödeme yapılır (Altındağ, 2000: 6). Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

102 BANKALAR HS.	XXX
102. 01 TL Hesaplar	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXX
601.01 Yurt Dışı Satışlar	

Bazı durumlarda ödemenin belirli bir tarihte yapılacağı belirtilmiş olabilir. Bu durumda aracı banka tarafından belgelerin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilir ve belgeler ithalatçı firmaya gönderildikten belirli bir süre sonra ödeme yapılır. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

120 ALICILAR HS.	XXXX
120.03 Akreditifli Alacaklar	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXXX

Akreditifin vadesi geldiği zaman aracı banka tarafından akreditif bedeli ihracatçı firmaya ödenir. Bu durumda ihracatçı firma akreditifin kayıt tarihindeki döviz alış kuru ile tahsilât tarihindeki döviz alış kuru arasındaki farkı da dikkate alarak aşağıdaki kaydı yapar (Aydın, 1998: 771);

102 BANKALAR HS.	XXXX
120 ALICILAR HS	XXX
120.03 Akreditifli Alacaklar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXXX
601.04. Kur Gelirleri	

3.3.7.5. Akreditifli İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Akreditifli ihracat işlemlerinde de ihracat ile ilgili giderlere ilişkin kayıtlar peşin ihracat bölümünde gösterildiği şekilde yapılmaktadır. Akreditifli ihracat işlemlerinde sadece mal bedelinin tahsilâtı maddelerinde değişiklik olmaktadır. İthalatçının açtığı akreditif aracı banka aracılığı ile ihracatçının eline ulaştığı zaman ihracatçı tarafından mallar ithalatçıya gönderilir. Daha sonra ihracatçı tarafından akreditif koşullarında belirlenen belgeler düzenlenerek aracı bankaya başvurulur. Aracı banka tarafından belgelerin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilir ve ihracatçıya ödeme yapılır. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılır (A.Başar, 2002: 109);

102 BANKALAR HS.	XXX
102.01 TL Hesaplar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXX
601.01 Yurt Dışı Satışlar	

Bazı durumlarda ödemenin belirli tarihlerde yapılacağı belirtilmiş olabilir. Bu durumda aracı banka tarafından belgelerin akreditif koşullarına uygunluğu kontrol edilir ve belgeler ihracatçı firmaya gönderildikten belirli bir sonra ödeme yapılır. Bu durumda aşağıdaki gibi kayıt yapılır (A.Başar, 2002: 110);

102 BANKALAR HS.	XXXX
102.01 TL Hesaplar	
601.YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXXX
601.01 Yurt Dışı Satışlar	

Akreditifin vadesi geldiği zaman aracı banka tarafından akreditif bedeli ihracatçı firmaya ödenir. Bu durumda ihracatçı firma akreditifin kayıt zamanındaki döviz alış kuru ile tahsilât tarihindeki döviz alış kuru arasındaki farkı da dikkate alarak aşağıdaki kaydı yapar (Aydın, 1998: 772);

102 BANKALAR HS.	XXXX
120. ALICILAR HESABI	XX
120.03 Akreditifli Alacaklar	
601 YURT DIŞI ALACAKLAR HS.	XX
601.04 Kur Gelirleri	

3.3.8. İhracatçı Firmaların Elde Ettikleri Döviz Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanununun 32 Sayılı Kararına göre, ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedellerinin, bu kararda öngörülen özel haller ile bakanlıkça uygun görülen zorlayıcı sebeplerden kaynaklanan gecikmeler dışında, fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçı tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk parası olması halinde belgelenmesi, döviz ise satılması zorunludur (Resmi Gazete, 2008).

Ancak, söz konusu ihracat bedeli dövizlerin %70'inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması halinde bakiye %30'una denk gelen kısmı ihracatçı serbestçe kullanabilir (Demir, 2002: 96). Buradaki %30'luk kısmın TL çevrilmemesin belirli nedenleri vardır. İhracatçının serbest kullanımına bırakılan bu kısım ihracatçı yönünden alacak niteliğini kaybetmez ve işletme hesaplarına tahsilât olarak girmediği ya da yurt dışında harcanmış ise herhangi bir şekilde belgelenmediği sürece bilançonun aktifinde dövizli alacak niteliğini koruyacaktır (Yıldız, 1998: 63). Bu nedenle ihracatçıların serbest kullanımına bırakılan %30'luk ihraç bedeli dövizler VUK 280. Maddesi hükümlerine göre değerlendirilecek ve oluşan kur farkları gelire eklenecektir. Yurt dışına bırakılan bu bedeller ihracatçı işletmelerin defterlerinde aşağıdaki hesaplarda izlenebilir (Aydın, 1998: 768);

- İhracat bedelleri alıcıdan tahsil edilmiş ve yurt dışındaki bir bankaya yatırılmış ise Bankalar-Yurt dışı Bankalar Hesabına kaydedilebilir.
- İhracat bedelleri kısa bir süre için alıcıda bırakılmış ise, 120. Alıcılar- Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri hesabında izlenebilir.
- İhracat bedelleri bir yıl içinde tahsil edilmeyecek ise, duran varlıklar grubundaki Alıcılar hesabına aktarılabilir.
- İhracat bedeli hiç tahsil edilmeyecek ise değersiz alacak olarak kayıt yapılır.
- Değersiz alacak için yasal koşullar yerine gelmemiş ise ticari kardan düşülmekle yetinilir. İhracat bedellerinin tahsil edilemeyeceği düşünülerek hemen zarar yazılması, kur farkından doğacak olan kambiyo karını etkileyeceğinden değerlemelerin dönem sonunda yapılması daha uygun olacaktır.

İhracatçılar tarafından yurda getirilmesi zorunlu ihracat bedeli dövizlerin, öngörülen sürelerden sonra yurda getirilmesi halinde ek süreler içinde olsa dahi, sürenin sonuncu gününde geçerli kur ile dövizin satıldığı günün kuru arasında meydana gelen olumlu fark, ilgililere ödenmeyip T.C. Merkez Bankası nezdinde bulunan Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonuna aktarılacaktır (Özdemir, 1999: 13). Diğer yandan, ihracat bedeli dövizlerin tahsiline ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi bedellerin yurda getirildiği tarihlere göre farklı olacaktır. Buna göre bedellerin getirildikleri tarihlerde yapılacak kayıtlar ise üç başlık altında incelenebilir:

3.3.8.1. İhracat Bedelinin %70' inin 90 Gün İçinde Yurda Getirilmesi

Yurda getirilen bedeller için bankadan döviz alım belgesi alınır ve getirilen tutara ilişkin muhasebe kaydı yapılır (A.Başaran, 2002:115). Bu muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir;

102. BANKALAR	XXXX
102.01 TL Hesapları	
120.ALICILAR HESABI	XXX
120.40 Yurt Dışı Alıcılar	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XXX
601. Kambiyo Karları	

Bu işlemde yurt dışı alıcılar fiili ihracat tarihindeki döviz kuru üzerinden alacaklandırılırken, fiili ihracat tarihi ile bedelin geldiği tarih arasında oluşan kur farkı da Yurt Dışı Satışlar Hesabına kaydedilir. Geri kalan tutar getirilmeyecek ise veya yurt dışında bırakılacak tutar belli olduğunda bankaya bildirilerek kambiyo hesabı kapatılacaktır. Yurt dışında bırakılan dövizler o günkü döviz alış kuru ile çarpılarak yurt dışında bırakılan mal bedelleri hesabına kaydedilir (Altındağ, 2000:9);

120. ALICILAR HESABI	XXXX
120.40. Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri Hesabı	
120.ALICILAR HESABI	XXXX
120.40 Yurt Dışı Alıcılar	

Dönem sonunda yurt dışı alacaklarla ilgili değerlendirme yapıldığında ise aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

120.ALICILAR HESABI	XXXX
120.40 Yurt Dışında Bırakılan İhracat Mal Bedelleri Hesabı	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR	XXXX
601.10. Kambiyo Karları	

3.3.8.2. İhracat Bedelinin Tamamının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi

Bedelin tamamının 180 gün içinde yurda getirilmesi halinde fiili ihracatın gerçekleştiği tarih ile bedelin tamamının getirildiği tarih arasında oluşan kurlara göre kayıt yapılacak ve oluşan kur farkları yurt dışı satışlar hesabına kaydedilecektir;

102. BANKALAR HESABI	XXXX
102.01.TL Hesapları	
120 ALICILAR HESABI	XXXX
120.40.Yurt Dışı Alıcılar	
600.YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XX
601.10.Kambiyo Karları	

3.3.8.3. İhracat Bedelinin %70 'lik Kısmından Daha Az Bir Kısmının 180 Gün İçinde Yurda Getirilmesi

Bu durumda ihraç bedeli dövizlerin bir kısmı (örneğin %60'ı gibi) yasal süre olan 180 günde yurda getirildiğinden bu kısım ile ilgili oluşan kur farkı işletmeye ait olacaktır. Fakat getirilmeyen diğer kısım dönem sonu itibarıyla yurda getirilmediğinden fiili ihraç tarihinden itibaren 180 güne kadar oluşacak kur farkı işletme bünyesinde kalacak, 180. Gün ile 31/12 tarihleri arasında oluşan kur farkı ise DFİF'na (Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu) aktarılacaktır. Bedelin getirilmesi halinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

102. BANKALAR HESABI	XXXX
102.01.TL Hesapları	
120 ALICILAR HESABI	XXXX
120.40.Yurt Dışı Alıcılar	
600.YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XX

Dönem sonunda ise aşağıdaki gibi kayıt yapılır;

120. ALICILAR HESABI	XXXX
120.40. Yurt Dışı Alıcılar	
689. DİĞER OL. DIŞI DİD. ve ZAR.	XX
689.10. DFİF Kesintileri	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	XXXX
601.Kambiyo Karları	

Eğer bir zorlayıcı bir sebep (tabii afet, savaş ve abluka hali, malların kaybı, hasara uğraması veya imha edilmesi, ithalatçı veya ihracatçı firmanın iflası... vb) söz konusuysa, verilecek ek süre içinde de yurda getirilmemesi halinde DFİF'na aktarılacak kur farkının belirlenmesinde hangi tarihteki kurun esas alınacağı konusunda kanun ve tebliğlerde açıklık yoktur. Ancak, ihraç bedelinin tümü yılsonu itibarıyla yurda getirilmediği için fiili ihracat tarihinden itibaren 180.Güne kadar oluşacak kur farkı işletmeye ait olması gerekir. Bu tarihten sonra oluşacak kur farkları ise DFİF'ye (destekleme ve fiyat istikrar fonu) aktarılacaktır (A.Başaran, 2000: 118).

3.3.9. İhracat İşlemlerinde Götürü Gider

Mükellefler ihracat, yurt dışında inşaat, onarı, montaj, teknik hizmetler ve taşımacılık faaliyetleri nedeniyle döviz olarak elde ettikleri gelirin binde 5'ini aşmamak koşuluyla yurt dışında bu işlemlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri indirebilir (G.V. K. 40 Md. birinci fıkrasına 4108 sayılı kanunla eklenen parantez içi hükmü). Götürü giderin geçerli olması için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Aydın, 1998:770);

- Belgesiz gider olması
- Götürü giderin ihracat işlemlerinden doğması,
- Götürü gidere söz konusu rakamın 0,005' i aşmaması,
- Döviz olarak elde edilen ihracat gelirinin TL karşılığının tespitinde, gelirin kanuni defterlere, kayıt edildiği tarihteki geçerli T.C Merkez Bankası döviz kurlarının esas

alınması gerekir.

- e. İhracatın gerçekleştiği ay sonunda götürü giderin hesaplanması ve gidere dönüştürülmesi, dönemsellik ilkesi gereği zamanında kayıt işleminin yapılmış olmasını sağlar.

3.3.10. İhracat İşlemlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası ve İadesi

3.3.10.1. Genel Olarak KDV, İstisna ve İade

KDV, vergicilik uygulamasında ve doktrinde işlem vergisi olarak isimlendirilen bir vergi türüdür. Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergilerinin temelini oluşturan KDV, 3065 Sayılı Kanun'la 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş ve 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Aya ve Sönmez, 2000: 121). Bilindiği üzere KDV tüketiciyi vergilendirmeyi amaçlayan dolaylı bir vergidir. Dolayısıyla tüketiciye kadarki aşamalarda, satıcılar sattıkları mal ve hizmetler nedeniyle hesapladıkları vergiden, bu mal ve hizmetin elde edilmesi aşamasında ödedikleri vergileri indirmektedirler. Diğer bir ifadeyle, Türk KDV sistemi mal ve hizmetlerin üretiminden başlamak yoluyla tüketime kadar geçirdiği tüm aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesini amaçlayan bir yapıya sahiptir (Acar ve Çalı, 2006: 10).

Bütün vergi kanunlarında olduğu gibi KDV Kanunu'nda da gerek ekonomik gerekse sosyal amaçlarla bazı işlemlerin KDV'den istisna olması öngörülmüştür. KDV'de istisnalar kanunun 11. ve 17. maddeleri arasında ve geçici maddelerle düzenlenmiştir. Her aşamada katma değer üzerinden alınan KDV ekonomide üretim ve tüketim sürecine giren her mal ve hizmet için geçerlidir. Ancak bütün vergi uygulamalarında olduğu gibi KDV Kanununda da bir takım istisna hükümleri düzenlenmiştir. KDV Kanununun ikinci kısmı yedi bölüm halinde tamamen istisnalara ayrılmıştır. İstisna verginin konusunun, diğer bir anlatımla objektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasıdır. Kanunda bu ayırım gözetilmeksizin yedi bölümde de gerek vergi konusu gerekse vergi mükellefi açısından getirilen sınırlamaların hepsine istisna denilmiştir (Anıl ve Çelik, 2005: 19). KDV Kanununun 11–17 maddeleriyle geçici maddelerinde düzenlenen vergi istisnalarının yanı sıra, olağanüstü hal bölge valiliğinin kurulmasına ilişkin kanun hükmünde kararname ve Erzincan depremi kanunu gibi ayrı bir hukuki düzenlemeler ile uluslararası anlaşmalar gibi

durumlarda da KDV istisnasından söz edilebilir (Pehlivan ve Erdoğan, 2004: 155). Bazı istisnalarda, yüklenildiği halde indirilemeyen verginin iadesine olanak sağlanırken, bazı istisnalarda iade öngörülmediği gibi, indirim olanağı da verilmemiştir. Yüklenen vergilerin indirim ve iadesine olanak sağlanan istisnalara tam istisna, diğerlerine ise kısmi istisna denilmektedir. İstisnalar dışında, indirimli orana tabi mal ve hizmet teslimleri içinde KDV Kanununun 29/2 maddesinde yıllık bazda iade olanağı getirilmiştir (Vural, 2001: 27). Dolaylı bir vergi olan KDV uygulamasında, istisna hükmü gereğince yapılan teslim veya hizmet için vergi hesaplanmamakla mükellefin işi bitmemektedir. Mükellef tarafından vergi alınmaksızın teslim edilen mal veya hizmetin meydana getirilmesi için satın alınan mal ve hizmetlere, genel giderlere, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ödenen KDV'nin ne olacağı sorusu gündeme gelmektedir (Oktar, 2007: 3).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesine göre; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilen işlemlerle ilgili satın alınan mal ve hizmetlere ödenen KDV'nin mükellef tarafından indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir (Anıl ve Çelik, 2005: 21). Ancak, aynı kanunun 32. maddesinde ise; “bu kanunun 11, 13, 14, 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerden gösterilen Katma Değer Vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur” ifadesine yer verilmek yoluyla Kanunun 30/a hükmüne istisna getirilmiştir (Dağüstü, 2000: 20).

3.3.10.2. İhracat İşlemlerinde KDV İstisnası ve İadesi

Ülkemizde ve dünyada yaşanan ekonomik krizlerin en önemli nedeni yeteri kadar sermaye birikimine sahip olmayışımızdır. Dolayısıyla mevcut krizlerden çıkabilmesi için gerekli ve en önemli unsur sermaye ve kaynaktır. Sermaye ve kaynak elde etmenin en kolay ve risksiz yolu ise üretimden ve üretimden elde edilen katma değerden geçer. Özellikle katma değeri yüksek malların üretimi ve üretilen bu malların ihracata kaynak yaratma sürecinde çok önemli bir araçtır (Kızılot, 1998:710). Elbette yurtiçi tasarrufların da kaynak yaratma sürecinde payı büyüktür ama sınırlıdır.

Bu yüzden, ülkemizin kriz ortamlarını aşmasında ihracata özel önem verilmesi ve ihracatçıların sorunlarıyla özellikle ilgilenilmesi ve bunların giderilmesi gerekmektedir. Katma değer yaratan, yatırım yapan ve istihdam arttıran ihracatı ve ihracatçıyı teşvik etmek ve önlerindeki engelleri kaldırmak özel bir öneme sahiptir. Mal ve hizmetlerin tüketildikleri veya faydalandıkları memlekette KDV'ye tabi tutulması, KDV'nin uygulandığı tüm ülkeler tarafından benimsenen temel ilkelerden biridir. Mal ticaretinde olduğu gibi, uluslararası ticarete konu olan hizmetlerin KDV yönünden vergilendirilmesinde, orijin (kaynak ülke) ve destinasyon (varış ülkesi) olmak üzere iki prensip bulunmaktadır (Dağüstü, 2000: 25). Bu prensiplerden orijin (kaynak) ülke prensibine göre hizmet hangi ülkede verilmiş, mal hangi ülkede üretilmiş, hangi ülkenin personel ve diğer kaynakları kullanılmış ise katma değer o ülkede oluşturulmuş ve malın ve hizmetin vergilendirilmesi de o ülkenin hakkıdır.

Destinasyon (varış ülkesi) prensibine göre ise mal veya hizmetten hangi ülkede yararlanılıyor ise vergilendirmeyi de o ülke yapar. İhracatın KDV istisnası kapsamına alınması da “(Destinasyon) varış ülkesinde vergilendirme” de denilen bu prensipten kaynaklanmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirme esas bakımından, ithalatın vergilendirildiği, ihracatta vergi iadesi sisteminin bulunduğu, başka bir anlatımla, ihracatın istisna tutulduğu bir vergilendirme şeklidir (Duman: 2006: 114). Bu sistemde, ihracatçının ihraç ettiği mal için ödediği katma değer vergileri kendisine iade edilmekte veya indirim yoluyla telafisi sağlanmakta ve bu biçimle ihraç edilen mal tamamen KDV yükünden arındırılmaktadır. Varış ülkesinde vergilendirmeyle, mal ihraç eden ülkeye rekabet avantajı mal ithal eden ülkeye de rekabet eşitliği sağlanmaktadır. Ayrıca, KDV bir tüketim vergisi olduğundan, bu vergi yönünden vergileme hakkının da mal ve hizmetin üretildiği ülkeye değil, son olarak tüketildikleri ülkeye ait olması gerekmektedir (Saraçoğlu ve Ejder, 2007: 14). Bu bakımdan, KDV'nin uygulandığı ülkelerin yaklaşık olarak tamamında destinasyon ilkesinin benimsendiği görülmektedir. Ülkemizde uygulanmakta olan KDVK'da “varış ülkesinde vergilendirme” (destinasyon ilkesi) benimsenmiş bulunmaktadır. Bu ilkeye göre mal ve hizmetler son olarak tüketildiği ya da faydalandıkları ülkede KDV'ye tabi tutulmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, ülkemizde de uluslararası uygulamaya uygun olarak doğrudan mal ve hizmet ihracatında KDV hesaplanmamakta; Türkiye'de ikamet etmeyenlerin satın alarak

Türkiye dışına götürdükleri mallarda (yolcu beraberliği eşya ve bavul ticareti) ve imalatçılardan alınan ihraç mallarında (ihraç kaydıyla teslimler) ise KDV hesaplanmakla birlikte iade veya tecil-terkin (erteleme-silme) yoluna gidilmektedir (Acar ve Çalı, 2006: 20).

3.3.10.3. İhracatta KDV İstisnasının Uygulanabilmesi İçin Aranılan Koşullar

İhracat istisnasının düzenlendiği 3065 Sayılı KDVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre, ihracat teslimleri KDV'den istisna bulunmaktadır. Bir teslimin KDV istisnası bakımından ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan koşullar ise, aynı Kanununun 12/1. maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu madde hükmüne göre, bir mal tesliminin ihracat teslimi (malın ihraç edilmiş) sayılabilmesi için (Duman, 2006: 222);

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattını geçerek bir dış ülkeye ulaşmış olması zorunludur.

İhracata Konu Malın Yurt Dışındaki Müşteriye Teslim Edilmesi

3065 Sayılı KDVK'nın 12. maddesinin 2. fıkrasında "yurtdışındaki müşteri" kavramına açıklık getirilmiş, söz konusu kavramın tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre, yurt dışındaki müşteri ifadesinden; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde olan bir işletmenin yurt dışında kendi adına bağımsız olarak faaliyet gösteren şubeleri anlaşılmalıdır (Kızılot, 1998:720). İşte Türkiye'de üretilen ya da Türkiye'de bulunan malların yukarıda açıklanan yurt dışındaki müşteri kapsamına giren kişilere satışı halinde ihracat istisnası söz konusu olacaktır. Ancak ihracat istisnasının uygulanabilmesi için, ihracata konu satışla ilgili fatura veya benzeri belgelerin de yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Bu durumda, ihracat teslimine konu malın alıcı veya onun adına hareket edenlere Türkiye'de teslimi KDV'ye tabi olacak, malların bunlar tarafından yürürlükte bulunan ihracat mevzuatındaki koşullara uyularak yurt dışı edilmesi işlemi ise KDV ihracat istisnasından faydalanılabilmektedir (Duman, 2006: 240). Konuyla ilgili 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde, bir dış ülkeye ulaşmış (ulaşma) olma deyiminin malın gümrük hattından geçmesi şeklinde uygulanacağı belirtilmiştir.

Öte yandan KDVK'nın 10/a maddesine göre vergiyi doğuran olayı malın teslim veya hizmetin yerine getirilmesi ile meydana gelmektedir. Aynı maddenin (c) bendinde malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura düzenlenmesi halinde de vergiyi doğuran olay meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Ancak ihracat istisnası uygulamasında malın gümrük hattından geçişi "Gümrük Beyannamesi" ile belgelendirileceğinden, sadece ihracat teslimlerinde geçerli olmak üzere KDV'yi doğuran olay, faturanın düzenlendiği tarih değil, malın yurt dışı edildiği tarih olarak kabul edilmektedir (KDVK Genel Tebliği 4). Buna göre ihracat istisnası beyan edilecek dönem, ihraç edilen malların faturasının düzenlendiği veya gümrük beyannamesinin açıldığı tarih değil, gümrük beyannamesinde malların yurt dışı edildiğini belirten tarihle ilgili vergilendirme dönemi olmaktadır (Ufuk, 2006: 60).

İhraç Konusu Malın Bir Dış Ülkeye Ulaşmış Olması

İhracat istisnasının ikinci koşulu; teslim konusu malın, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşmış olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepoya konulmasıdır. Malın bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşmış olmasından gaye, ihracat teslimine konu olan malın T.C. gümrük bölgesini geçmesidir. Dolayısıyla, iç gümrüklerden yapılan ihracatlarda KDV istisnası, malın iç gümrükten çıktığı tarihte değil, sınır gümrüklerinden fiilen yurtdışı edildiği tarihte uygulanacaktır (13.03.1991 tarih ve 1991/3 Sıra No'lu KDV iç Genelgesi). Çünkü kanun metninde, istisnanın uygulanabilmesi için, malın gümrükten çıkmış olması değil, malın gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye ulaşmış olması koşulu aranmaktadır. İhracat istisnasının malın iç gümrüklerden çıkışı sırasında uygulanması, malın Türkiye dışına çıkmadan önce KDV iadesinin doğmasına neden olabilecektir (Özyer, 2002: 13).

3.3.10.4. Hizmet İhracatında KDV İstisnası

KDV Kanunu 4/1. maddesinde, hizmet, "teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, üretmek, onarmak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir" şeklinde tanımlanmıştır. 4/2. maddesinde ise bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı bir işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı

vergilendirilirler denilmiştir. Hizmet sayılan bazı durumlar kanunda sayılmakla birlikte bu sınırlayıcı bir sayım değildir. Ticari, endüstriyel, tarımsal ve serbest meslek faaliyetleri kapsamında Türkiye’de yapılan ve mal teslimi sayılmayan işlemler hizmet ifası olarak değerlendirilir (Ufuk, 2006: 75). KDV Kanunu’nda yer alan tanım çerçevesinde her türlü kiralama, leasing, fikri haklarla ilgili işlemler, yazılımlar, taşımacılık, reklâmcılık, telekomünikasyon ve aracılık işlemleri hizmet statüsünde sayılır. Malzemesi kısmen ya da tamamen müteahhide ait inşaat taahhüt işleri, aynı şekilde malzemesi kısmen ya da tamamen iş sahibi tarafından karşılanan eser yaratma ve değerlendirme işlemleri hizmet hükmündedir. Finansal kiralama işlemleri de hizmet ifası olarak değerlendirilir (Maç, 1998: 152).

9 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 31.12.1984 Tarih ve 18622 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan KDV Kanununun 5. maddesinde vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız olarak yararlandırılması hizmet sayılır denilmiştir. 9 Seri Nolu KDV Tebliği’nde personele işyeri ve müştemilatında (eklentiler) yemek verilmesi, yatacak yer ve konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş eşya olarak verilen giyim eşyası gibi bazı çıkarların hizmet ifası olarak değerlendirilemeyeceği de belirtilmiştir.

İşletmenin ortaya çıkardığı artı değerın yani katma değerın bir parçası olan bu gibi giderlerin personele tahsisi sırasında vergilendirilmemekte bunların alımında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirilebilmektedir (Oktar, 2007: 55). Ayrıca, KDV Kanunu’nun 11. maddesi ile mal ihracatı ile birlikte hizmet ihracatı da Katma Değer Vergisi’nden istisna edilmiştir. Türkiye’de yapılan bu kapsamdaki hizmetler KDV’nin konusuna alınmakla birlikte, Kanunu’nun 11/1-a maddesi ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV’den istisna edilmiştir. Sözü edilen maddede 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, uluslararası dolaşım anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen dolaşım hizmetleri karşılıklı olmak koşuluyla KDV’den istisna edilmiştir (Saraçoğlu ve Ejder, 2007: 19).

3.3.10.5. Mal ve Hizmet İhracatında İadenin Koşulları

İhracat istisnası "tam istisna" olarak da isimlendirilen bir istisna türüdür. Tam istisna, işlemin KDV'siz olması ile yetinilmeyip, bu işlemi yapan tarafından yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi, indirimle giderilememesi halinde ise, işlemin yapıldığı ay bakımından mükellefe iadesi yoluyla, istisnaya konu mal veya hizmetin KDV yükünden tamamen arındırılmasıdır. KDV iadelerinin tabi olduğu esasları, genel esaslar ve özel esaslar diye ikili bir ayırıma tabi tutmak mümkündür (Şen, 2005: 25).

KDV iadelerinin genel esasları, sahte veya içeriği bakımından yanıltıcı belge (SAMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinde geçerli olan esaslardır. SAMİYB düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin iade taleplerinde geçerli olan esaslar ise özel esaslar olarak adlandırılmaktadır (Vural, 2001: 45). İhracat istisnası nedeniyle Katma Değer Vergisi'nin iadesinin doğabilmesi ve bu iadenin yapılabilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının var olması gerekmektedir;

İhracat Fiilen Gerçekleştirilmiş Olmalıdır

İlke olarak, ihracat istisnasında Katma Değer Vergisi iadesinin doğabilmesi için ihracatın gerçekleştirilmiş olması zorunludur. Diğer bir ifade ile Katma Değer Vergisi iadesinin kaynağını, ihracat oluşturmakta olup, iade bu işlemin gerçekleşme koşuluna bağlı olarak doğmaktadır. Örneğin, mal ihracatı nedeniyle Katma Değer Vergisi iadesi doğabilmesi için diğer koşullar yanında, malın, T.C. gümrük hattını geçerek fiilen bir dış ülkeye ulaşmış olması gerekir, aksi takdirde gerçekleşmiş bir ihracattan ve KDV iadesinden bahsedilmesi mümkün olamayacaktır (Çelik, 2008: 45)

İhracat Nedeniyle Yüklenen Vergilerin İndirilmemiş Olması

Katma Değer Vergisi iadesinin doğabilmesi için gerekli olan diğer bir koşul ise, ihracatın gerçekleştirildiği ve istisnasının beyan edildiği dönem KDV beyannamesinde, ihracat nedeniyle yüklenildiği beyan edilen vergilerin indirilmemiş olmasıdır. Yüklenen vergilerin tamamen indirim yoluyla karşılandığı durumlarda, indirilemeyen vergiden ve dolayısıyla iade edilecek Katma Değer Vergisi'nden bahsedilmesi mümkün olamayacaktır. Örneğin; ihracat istisnasının beyan edildiği KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkması halinde, yüklenen KDV'nin tamamı indirilmiş olduğundan, iade konusu olmayacaktır.

İhracat istisnası nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılarak iade alınmadan da mükellefler bu istisnadan yararlanmış olacaklardır (Uzunoğlu, 2001: 13).

İhracatın Gerçekleştirilmiş Olduğunun Belgelenmesi veya İade İçin Aranılan Belgelerin Eksiksiz (Tam) Olarak Ortaya Konması

Katma Değer Vergisi iadesinin doğabilmesi için aranılan koşullardan bir diğeri ise, iadenin kaynağını oluşturan ihracatın gerçekleştirilmiş olduğunun belgelenmesi ve iade ve/veya mahsup için aranılan belgelerin eksiksiz olarak vergi dairesine gösterilmesidir. İhracat istisnasında, istisnanın uygulanması ve iadesinin doğması, işlemin gerçekleştirilmesine ve bunun gümrük beyannamesi ve buna bağlı döviz alım belgesi (DAB) ile belgelendirilmesine bağlıdır. İade talebi, aranılan belgelerin eksiksiz olarak ortaya konulması halinde hüküm ifade etmektedir (Ateşli, 2002: 167).

İade Edilecek Verginin Mükelleflerce Doğru Olarak Hesaplanması ve Muhasebe Kayıtlarının Buna Elverecek Şekilde Tutulmuş Olması

Yüklenilen Katma Değer Vergisi'nin iade edilebilmesi için, mükelleflerce ihracat istisnasına isabet eden verginin tam ve doğru olarak hesaplanması ve ihracatın bünyesine giren vergilerle vergiye tabi diğer işlemler için yüklenilen vergilerin kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Bu zorunluluk, Kanunun 32. ve 54. maddelerinden doğmaktadır (Çelik, 2008: 49). Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54/1-b maddesine göre, vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve hatırlanmayanlara göre niteliği ile ayırımı ve hesaplanan indirilebilir vergi miktarının kayıtlarda açıkça gösterilmesi gerekir. Buna göre, Katma Değer Vergisi iadesi uygulamasında, bir dönemde gerçekleştirilen ihracatlara isabet eden verginin mükelleflerce tam ve doğru olarak hesaplanabilmesi için, ihracatın bünyesine giren vergilerle, vergiye tabi diğer faaliyetler için yüklenilen vergiler kayıtlarda ayrı ayrı gösterilmeli ve izlenmelidir (Acar ve Çalı, 2006: 63).

3.3.10.6. Mal ve Hizmet İhracatında İadenin Türleri

3.3.10.6.1. İndirim Yoluyla İade

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilmiş bulunan mal ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirilmesi yasaklanmıştır. Bu yasak, tam istisna uygulamasına konu olan ve Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde düzenlenen istisnalar ve indirim yasağına konu

olmayacağı belirtilmiş diğer istisnalar için geçerli değildir. Nitekim 32. maddede tam istisna uygulaması yapılan 11, 13, 14 ve 15. maddelerdeki istisnalarla ilgili KDV yüklenimlerinin indirilebileceği belirtilmiştir (Duman, 2006: 222). İhraç malı ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV'nin, KDV'ye tabi işlemlerle ilgili olarak müşterilerden tahsil olunan KDV'den indirilmesi demek, söz konusu yüklenimlerin, indirim yoluyla mükellefe iadesi demektir. İadenin indirim yoluyla alınması en basit iade tarzıdır. Çünkü iade işlemi KDV beyannamesi üzerinde kendiliğinden gerçekleşmektedir. İadenin, nakden veya başka vergi borçlarına mahsup yoluyla yapılabilmesi için vergi dairesine başvurulmasını gerektirmektedir (Ateşli, 2002: 170).

3.3.10.6.2. Sonraki Dönemlere Devir Yoluyla İade

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri uyarınca, istisna kapsamında mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan mükellefler, bu mal ve hizmetlerle ilgili olarak yükledikleri Katma Değer Vergileri'ni, KDV'ye tâbi teslimleri nedeniyle müşterilerinden tahsil ettikleri KDV'den indirilebilmekte, indirim yoluyla giderilemeyen KDV yüklenimlerini de, gerekli belgeleri ibraz ederek nakden veya mahsup yoluyla iade alabilmektedir. 39 No'lu KDV Genel Tebliği ve yeniden tasarımı olunan KDV beyannamesi ile Şubat 1992 ayından itibaren, iade hakkı doğuran işlem yapan ve KDV iadesi çıkan mükelleflere, iade tutarını, devrolan KDV olarak kullanabilme konusunda tercihte bulunma olanağı sağlanmıştır. Bu olanak halen kullanılmakta olan yeni beyannamelerde de devam etmektedir (Uzunoglu, 2001: 18).

3.3.10.6.3. Nakden veya Başka Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade

İhracatın yapıldığı (malın gümrük bölgesinden çıktığı) aya ait KDV beyannamesinde indirimle giderilemeyen KDV varsa, 37'inci satırdaki rakam 31'inci satırdaki rakamdan büyükse, ihraca konu mal ile ilgili olarak yüklenilmiş olan KDV kısmen veya tamamen, indirim yoluyla giderilememiş demektir. Bu durumda mükellef; ya KDV 8 No'lu tablonun yüklenilen KDV bölümünü boş bırakmak yoluyla iade hakkını devrolan KDV olarak kullanacak ya da bu bölümü doldurmak yoluyla, yani KDV beyannamesini iade talepli olarak hazırlayıp, bu iadeyi nakden veya mahsup

yoluyla talep edecektir. İade hakkının, kısmen nakit iade almak, kısmen mahsup talep etmek yoluyla kullanılması da olasıdır (Vural, 2001: 55).

II. BÖLÜM

GENEL OLARAK İÇ KONTROL SİSTEMİ

1. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TANIMI VE AMAÇLARI

1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Fiziki olarak büyüyen işletmelerde, gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle birlikte, faaliyetlerin ve meydana gelen diğer işlemlerin sayısı ve karmaşıklığı sürekli olarak artmaktadır. İşletme yönetiminin, işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı da ortadan kalkmaktadır (Acındı, 2007: 3). İşletme yönetimi, işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını yerine getirirken bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler yoluyla işletme ne kadar büyük olursa olsun, yönetilme gücünü yitirmez, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden biri de iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi üzerine yapılan çalışmalar özde aynı iken konuya yaklaşımda farklılıklar olabilmektedir. İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından kararların uygulamaya geçirilmesinde uygulanan temel ilkeler, yöntemler ve önlemlerden meydana gelen bir sistemler bütünüdür (Kaval, 2008: 88).

İç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanması, işletmelerin hedeflerine ulaşmalarında büyük önem taşımaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi varlıkların korunmasını, hedeflere ulaşılmasını ve finansal raporların güvenilirliğini sağlaması yanında, belirlenen politikalara, yasal ve yönetsel düzenlemelere uygunluğunun sağlanması açısından da büyük önem taşımaktadır (Agraval ve Chadha, 2003: 102). Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaşanan ekonomik dalgalanmalar sonucu ortaya çıkan risk ve belirsizlikler, işletmeleri daha dikkatli ve profesyonel davranmaya yöneltmiş ve aynı zamanda da örgütsel yapılarında değişikliklere neden olmuştur. Buradan hareketle iç kontrol sistemi (Aksoy, 2007: 215);

- İşletmeyle ilgili mali olayların doğru şekilde muhasebeleştirilmesinde,
- İşletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasında,
- İşletmeye ilişkin bilgilerin ve yönetime sunulan verilerin güvenilirliğinin sağlanmasında,

- Etkin bir personel yönetiminde, işletme politikalarına, yönetimin kararlarına, yönergelere ve diğer idari düzenlemelere uyulmasının sağlanmasında,
- Yönetimin bilgi ihtiyacının sağlıklı şekilde karşılanabilmesinde, etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulur.

İç kontrol sistemine ilişkin; işletme yöneticileri, kanun düzenleyicileri ve bu düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuya farklı şekilde yaklaşmaktadırlar. Genel olarak bakıldığında iç kontrolü, muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür (Akışık, 2005: 91). İç kontrol sisteminin en geniş tanımı, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sınıflandırılabilir üç gruptaki amaçlara yönelik mantıklı bir güvence vermek üzere tesis edilen bir süreçtir (Kaval, 2008: 121).

İç kontrol ile ilgili uluslararası alanda ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. AICPA (American Institute Certified Public Accountants)'nın yayınladığı özel raporda iç kontrol sistemi (Güredin, 2000: 166); “örgütün planlarını oluşturmak, işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemlerdir. IFAC’a (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu) göre iç kontrolün tanımında yukarıdakilere ek olarak yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması konuları da yer almaktadır (Kepekçi, 1998: 20). İyi bir iç kontrolün sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır (Bozkurt, 2000: 121). 1949 yılında yapılan bu tanımda iç kontrol, çok geniş kapsamlı tutulmuş olup, sadece mali nitelikteki kıymet hareketlerini değil, aynı zamanda da işletme amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumların da ele alındığı görülmektedir (Güredin, 2000: 166).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) 1978 yılında “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı bir rapor yayımlamış ve bu raporda iç kontrol konusu geniş olarak ele alınmıştır. İç denetçiler enstitüsüne göre iç kontrol sistemi (Uzay, 1999: 7);

- İşletme içinde elde edilen bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve dürüstlüğü,
- İşletme politikası ve planı ile yasal düzenlemelere uygunluğu,
- İşletme varlıklarının korunması,
- İşletme kaynaklarının etkin kullanımı ve işletmece belirlenmiş hedeflere ulaşılması amaçlarına ulaşmada bir sigorta işlevi görmek üzere düzenlenen kontroller bütününden oluşmaktadır (Memiş, 2006: 68).

İç kontrol ile ilgili en geçerli tanım ise Treadway Komisyonu’nun Sponsor Organizasyon Komisyonu (COSO) tarafından yapılmıştır. Bu komisyona göre; iç kontrol sistemi, işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları aracılığıyla aşağıdaki hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak mantıklı bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır (Alpman, 2007: 1). İç kontrol sistemiyle gerçekleştirilmek istenen amaçlar;

- Faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik,
- Finansal raporlama konusunda güvenilirlik,
- Mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.

İç kontrol sisteminin sağladığı bilgi işletmenin sürekliliği; yönetimin, hissedarların, denetçilerin ve dolayısıyla toplumun esenliği için temel bir zorunluluk haline gelmiştir. Burada bilinmesi gereken bir konu da; iç kontrol sisteminin faaliyet alanını sadece finans ve muhasebe sistemi ile sınırlandırmak kontrol sisteminin etkinliğini işletme genelinde azaltmak ve dar boyutlar içinde sınırlandırma olacaktır. İç kontrol sistemi, muhasebe bilgi sisteminin sınırlarını aşan işletme genelinde personel eğitimi ve gelişimi, istatistiksel çözümler, kalite kontrolü, üretim planlaması ve yönetici değerlendirilmesi gibi geleneksel muhasebe bilgilerinin dışındaki bilgileri de ölçümleme işlevine dâhil eden bir sistemdir (Sevgener, 1984: 63). İç kontrol, sadece uygunsuzlukların bulunup ortaya çıkarılması değil, uygunsuzluğun daha başından tespit edilip ilgili önlemlerin alınmasıdır. İç kontrol sistemi ile faaliyetler ve faaliyetler sonucunda ulaşılan bulgularda işletme geneline etki eden sorunlara düzeltici faaliyetlerin uygulanması ile sistem etkin hale gelmektedir (Ökten, 2004: 31).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin bulunması işletmeye birçok konuda güvence sağlamaktadır ve sağlanan güvencenin sınırları bulunmaktadır. Bunlar (Internal Control-Integrated Framework Executive Summary);

“İç Kontrol Ne Yapabilir ?”

-İç kontrol, bir işletmenin faaliyetlerini, çalışmalarını başarılı bir şekilde yerine getirmesine, karlılık hedeflerine ulaşmasına ve kaynak kaybının önlenmesine yardımcı olur. İç kontrol, güvenilir finansal raporlamanın sağlanmasında katkıda bulunur.

“İç Kontrol Ne Yapamaz?”

-İç kontrol sadece işletmenin amaçlarını, hedeflerini başarmasına yardımcı olur, işletmenin başarılı olacağı ve uzun ömürlü olacağı konusunda garanti veremez. Çünkü iç kontrol; doğuştan kötü bir yöneticiyi iyi bir lider haline getiremez, nitekim rakiplerin çalışmaları ve ekonomik koşullar yönetimin kontrolü dışındadır. Kısacası; iç kontrol, başarıyı veya işletmenin hayatta kalmasını garanti etmez.

1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemi, belirli risk faktörlerini elemek için oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemeler, iç kontrole yeni bir bakış açısı getirerek işletmelerin misyonlarını ortaya koymaları, stratejik ve yıllık performans hedeflerini belirlemelerini ve bu hedefler doğrultusunda performans ölçümü ve raporlaması yapmalarını önermektedir (Erdoğan, 2005: 88). Diğer yandan; kontrol amaçları, denetim amaçlarının aynısı değildir. Denetim amaçları, kontrol amaçlarının yeterli olup olmadığını ve bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlemeyi içerir. Kontrol amaçları yönetim amaçlarının aynısı olarak düşünülmelidir.

Bu durum özellikle, iç denetim çalışmalarında doğrudur. Aslında kontrol amaçlarının doğru tanımlanması, kaliteli bir denetim çalışmasının da ön koşuludur. İç kontrol sistemi işletmenin gerek yönetsel gerekse finansal bakımdan karşılaşılabileceği veya karşılaştığı riskleri en aza indirmek ya da önlemek için kurulmaktadır. Ayrıca risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre iç kontrol sistemin amaçları üç başlık altında incelenebilir. Bunlar (Demir, 2002: 4); iç kontrol sisteminin genel amaçları, iç kontrol sisteminin özel amaçları, iç kontrol sisteminin esas amaçları.

1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

İç kontrol sisteminin genel amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur (Tesmer, 2006: 545). Muhasebe kontrol sisteminin tanımında işlemlere ve varlıklara ilişkin genel iç kontrol sistemi amaçları aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Uzay, 2003: 21-25);

- İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve belgelere ulaşım yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.

İç kontrol yapısının tanımında bu yapının genel amaçları açıkça belirtilmektedir. Ayrıca iç denetim standartlarında da bu amaçlar yer almaktadır. Bunlar (Çaldağ, 2003: 47-48);

- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak,
- Bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin yapılmasını önlemek ve yapılmış hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir şekilde yapılmasını sağlamak.
- İşletmedeki faaliyetler yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- Varlıklara ve belgelere ulaşım yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.
- Mevcut varlıklar belirli aralıklarla sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrol sisteminin özel amaçlarını belirlenmeden önce, işlem gruplarını bölümler düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya işlem döngülerine göre bölümlenmek gerekir (Kepekçi, 1998: 64).

İşlem döngülerine; gelir döngüsü, harcama döngüsü, üretim döngüsü ve finansman döngüsü örnek olarak verilebilir. Bir işletmede muhasebe sistemini oluşturan ve işleyişini etkileyen pek çok işlem bulunmaktadır. Bu işlemlerin çoğu da birbirleriyle ilişkilidir. İşletmede var olan işlemlerin nakit işlemi, alacak işlemi gibi ele alınması ve gözden geçirilmesi yerine işletmenin faaliyetlerini temel alan işlem tekrarları olarak gruplandırılarak ele alınması özel kontrol amaçlarının belirlenmesi esnasında daha uygun olacaktır. Örnek olarak, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol amaçları şu şekilde özetlenebilir (Kepekçi, 1998: 65);

Geçerlilik: Kredili satış kayıtları, işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir. Satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.

Eksiksiz Olma: Teslim edilen tüm mallar için yoklama belgesi ve fatura düzenlenmelidir.

Kayıtların Uygunluğu: Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar, müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir.

Varlıkları Koruma: Müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.

Mutabakat: Belgeler satış kayıtlarıyla, müşteri kartları ticari alacaklar ana hesabıyla, kayıtlarla ilgisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır.

Bütünlük: Yetkilendirilmiş tüm işlemler kaydedilmelidir. İç kontrol sistemi bazı işlemlerin kayıt dışı bırakılmasına izin vermemelidir.

Yetki ve Onay: İşlemler yönetimin genel ve özel yetkilerine dayalı olarak yürütülmeli ve uygun bir şekilde onaylanmalıdır.

1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

İç kontrol sisteminin tanımında iç kontrol sisteminin esas amaçları belirtilmektedir. Bunlar (Türedi, 2000: 148);

- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim politikalarına uyulması,
- Düzenli, verimli, etkili ve tutumlu faaliyetleri özendirmek ve planlanmış çıktıları gerçekleştirmesi,
- Yolsuzluğa, israfa, suiistimale ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Organizasyonun hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,

- Güvenilir finansal ve yönetim bilgileri üretilip bunun sürdürülmesi ve düzenli raporlar aracılığıyla bu verilerin tarafsız biçimde ve tam zamanlı açıklanması,
- İşletmenin varlıklarını korumak
- İşletme varlıklarının korunması konularında uygun bir güvence sağlanmasına hizmet etmektedir.

İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve yıkıp bozmaya uygun durumdadır. Varlıkların yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanacak usul ve yöntemlerin belirlenmesi ve pratikte kullanılması bu amacın özünü oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen yöntemlerin ve ölçülerin koordine edilmesini kapsamaktadır. Satış faturasının hazırlanmasında bilmeyerek yanlış birim fiyatının uygulaması veya yanlış hesaplanması nedeniyle satış tutarının düşük gösterilmesi, satın alınan mal ve hizmetlerin fiyatında, miktarında yapılan yanlışlıklar nedeniyle satıcılara fazla ödemenin yapılması veya ücretlerin yanlış hesaplanması nedeniyle personele fazla ödemenin yapılması hatalara örnek olarak gösterilebiliriz (Kepekçi, 1982: 24).

2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI ve UNSURLARI

2.1. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması

İç kontrol sisteminin en önemli özelliklerinden biride uygulanan kontrol yöntemlerinin, yalnızca mali nitelikteki faaliyetlere değil, bütün idari faaliyetlere uygulanabilecek nitelikte olmasıdır. Başlangıçta iç kontrol, muhasebe ve finans ile sınırlı kaldığı için, temel amaç, varlıkların korunması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi olmuştur. Daha sonraları işletmelerin büyüme ve gelişmeleri neticesinde iç kontrol sistemi de gelişmiş ve kapsamına diğer faaliyetler de girmiştir. Günümüzde iç kontroller, işletmenin iç bünyesindeki önlemlerin tümünü kapsamaktadır. Bu doğrultuda iç kontroller örgütsel yapı içerisindeki işlevlerine göre tanımlanırken genellikle yönetsel kontroller ve muhasebe kontrollerinin genel sınıflandırılmasına göre bölünür. İç kontrolün muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısımda incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş denetim

standartlarına uygun bir denetim çalışmasının kapsamının belirlenebilmesini sağlamaktır (Kuyucu, 2003: 12). Bu konudaki çalışmalarını sürdüren Denetim Yöntemleri Komitesinin yayınlamış olduğu bildiriye, bağımsız denetçinin asıl olarak muhasebe kontrolü ile ilgili olduğu belirtilmiştir.

2.1.1. Yönetmel Kontrol Sistemi

Yönetim politikasına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller, yönetmel kontrol olarak tanımlanır. Yönetmel kontrol sistemi; işletme üst yönetiminin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir (Kaval, 2008: 89). Yönetmel kontrol; organizasyon planını, yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar süreçleri ile ilgili her türlü prosedür ve kayıtları içerir (Öndeş, 2000: 81).

Yönetimin yetki kullanımı, işletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan ilişkili bir yönetim fonksiyonudur. Üretim raporları, satış raporları gibi istatistiksel analizler, iş akış şeması gibi hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetmel kontrollere örnek olarak verilebilir (Gürbüz, 1995: 46). Yine işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında yasalar ve diğer mevzuata aykırı uygulamaların yapılmaması, bunun sonucunda cezalı duruma düşülmemesi de yönetmel kontrol görevinin yerine getirilmesiyle mümkün olabilecektir. Bunun yanında, iyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde yönetimin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanabilir; güvenilir bilgi sağlanması, işletme varlıklarının ve kaynaklarının korunması, verimliliğin artması, belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme (Güredin, 2000: 168).

2.1.2. Muhasebe Kontrol Sistemi

Muhasebe kontrolü, genel olarak yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması gibi görevler ile varlıkların korunması için yapılan varlıklar üzerindeki fiziki kontroller gibi faaliyetlerin sürdürülebilmesine yönelik iç kontrol faaliyetleridir (Yılancı, 2001: 55).

Muhasebe kontrolü, varlıkların korunmasını ve mali kayıtların güvenilirliği ile ilgili tüm örgüt planlarını, yöntem ve prosedürleri kapsar ve direkt olarak mali kayıtlarla ilgilidir. Bu tür kontroller genel olarak onaylama, yetkilendirme, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevler ve faaliyetler veya varlıkların korunması ile varlıklar üzerinde fiziki kontroller şeklindeki önlemlerini içerir (Erdoğan, 2005: 66). Muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü arasındaki ayrımı kesin sınırlarla çizmek mümkün değildir. Bu nedenle “iç kontrol” terimi muhasebe kontrolü anlamında da kullanılabilir (Yılcı, 2001: 8).

Muhasebe kontrolü, örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm prosedür ve kayıtları kapsar (Güredin, 2000: 166). Muhasebe kontrolü başlıca 3 unsur tarafından belirlenir, bunlar; varlıkların korunması, finansal kayıtların güvenilirliği, kıymet hareketleridir. Sonuç olarak yönetsel kontroller ile muhasebe kontrollerini birbirinden kesin çizgilerle ayırmak zor olmaktadır. Muhasebe kontrollerinin kapsamı içinde kalan bazı kayıt ve alışkanlıklar aynı zamanda yönetsel kontroller ile ilgili olabilir. Örneğin mamullere göre sınıflandırılan satış ve satışların maliyeti kayıtları hem muhasebe hem de yönetsel kontrollerle ilgilidir. Benzer şekilde bazı yönetsel kontrol yöntemleri muhasebe kontrolleri ile ilgili olabilir. Örneğin; yatırım projeleri gibi.

2.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Organizasyonun etkinliği, finansal raporlamanın kalitesi ve mevzuata uygunluk çerçevesinde uygun bir güvence sağlamak amacıyla etkin bir iç kontrol sisteminde bulunması gereken beş temel unsur söz konusudur. Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var veya etkin olduğunun göstergesi aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları olarak adlandırılır. COSO Raporu’nda, iç kontrol sisteminin birbiriyle ilişkili beş unsurdan meydana geldiği ve iç kontrol sisteminin etkili olduğunun söylenebilmesi için bu beş unsuru aynı anda içermesi gerektiği belirtmiştir (Candan, 2006: 18). COSO Raporu, iç kontrol amaçlarının kontrolün beş unsuruna dikkat edilmesi halinde başarılacağını belirtir. Bu şekilde işletmenin bütünlüğünün sağlanması, yüksek risk alanlarının belirlenmesi ve iç kontrolün etkisinin tam olarak belirlemeye yardımcı olacak hedeflere varılmış olur (Yağcı, 2006: 33).

Ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu'nun Sermaye Piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliği ile iç kontrol sisteminin beş ana unsurdan meydana geldiği ifade edilmektedir. Hem COSO raporuna göre hem de SPK Tebliği'ne göre bu beş unsur şu şekilde sıralanabilir (Erdoğan, 2005: 91); kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme (gözetim). Bu beş bileşen, her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Yine de işletmeden işletmeye değişen bazı noktalar göz önünde tutulmalıdır. Örneğin; işletmenin büyüklüğü, örgütsel ve sahiplikle ilgili özellikleri, işletmenin yapısı, faaliyetlerin çeşitliliği ve karmaşıklığı, bilgiye ulaşımı, bilgi işleme yöntemleri, yasalar karşısındaki durumu gibi unsurlar işletmeden işletmeye değişir.

2.2.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin, diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamı; örgütsel biçimler bütünü ve örgütteki insanların kontrol bilincine yansımalarını ifade eder (Erdoğan, 2005: 92). Kontrol çevresi, kuruluşun, gelişiminin, katı politika ve prosedürlerin üzerine çeşitli faktörlerin toplu etkisidir (Boadnar, 2004: 111). İç kontrol sistemi kapsamında kontrol ortamı, işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorun çözme yaklaşımı ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini gösterir (Kaval, 2008: 126).

Kontrol ortamında en önemli rol çalışanlara aittir. Çalışanların her birinin sorumluluklarını ve yetki sınırlarını bilmesi, mesleki dürüstlüğü, ahlaki değerlere bağlılığı, işletmenin hedeflerine ulaşmasında sorumluluğunun olduğunu bilmesi ve kurallara her zaman uyması, kontrol ortamında olması gereken davranışlardır (Şendurur, 2008: 54). Kontrol çevresi şu faktörlerden oluşmaktadır; dürüstlük ve ahlaki değerler, organizasyon yapısı, yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı, yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk verme yöntemleri, insan kaynakları ve uygulamaları, dış etkenler.

2.2.2. Risk Değerleme

Finansal raporlama için risk değerlemesi ve belirlemesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasında yönetimin risk tanımlamasını, analizini ve yönetimini ifade etmektedir (Yağcı, 2006: 33). İşletme yönetimi işletmeyi etkileyecek riskleri tespit ederek önlem almak zorundadır.

Bu riskler işletme içi ve işletme dışı çevrelerden oluşmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Güredin, 2000: 175); faaliyet çevresindeki değişiklikler, yeni personel, bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi, çabuk büyüme, yeni teknolojiler, yeni ürünler veya faaliyetler, işletmenin yeniden yapılanması, yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi. Risk değerlemesi yapılabilmesi için kurumsal hedef ve amaçların açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Böylece işletme, bu amaçlara ulaşmayı engelleyecek bir durumla karşılaşınca, bu durumu risk olarak algılayıp, amaç ve hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek bu riskler için gerekli önlemleri almalıdır ve bu riskleri kontrol altında tutmalıdır. Risk belirlemede, denetim riskinin bileşenlerinden biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır. Kontrol riskleri, işletmelerde çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskler 6 ana grupta toplanabilir (Erdoğan, 2005: 91); Hatalar, hileler, varlıkların hatayla kayba uğraması, varlıkların çalınması, güvenlik eksikliği, doğal afetler ve şiddet olayları.

2.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı yardımcı olan politikaların ve yöntemlerin uygulanmasıdır. COSO, tüm organizasyondaki kontrol faaliyetlerini temsil eden ve aşağıdaki açıklamalara yer veren bir sınıflandırma yapmıştır (Yılancı, 2001: 90-92). Söz konusu faaliyetler, yönetimin koymuş olduğu kuralların, hedeflerin ve verdiği direktiflerin uygulanmasını sağlamaktır.

Üst Düzey İncelemeler: Yönetim, değişik alanlardaki performans sonuçlarını incelemelidir. İncelemeler, fiili sonuçlarla, bütçelerle, öngörümlemelerle, geçmiş dönem sonuçlarla ve rakiplerle karşılaştırmalar şeklinde yapılabilir. Yönetim faaliyetleri, bu tür raporlar üzerinden izlenmeli ve analiz edilmelidir.

Doğrudan Fonksiyonel ve Eylemsel Yönetim: Organizasyonun değişik düzeylerindeki yöneticiler kontrol sistemlerinden gelen faaliyet raporlarını (performans raporlarını) incelemeli ve uygun düzeltici eylemleri uygulamaya koymalıdır

Bilgi Süreçleme (Bilgi İşleme): İşletmelerin faaliyetleri bilgi teknolojileri sayesinde daha iyi izlenerek veya kontrol edilerek iç kontrol sistemleri daha sağlıklı hale

getirilebilmektedir. Bilgi teknolojileri özellikle de bilgisayar alanındaki gelişmeler iç kontrol sistemlerine birçok yenilikler getirmişlerdir.

Fiziksel Kontroller: Kontrol eylemlerinin bir türü de, fiziksel yapısı bulunan stoklar, kasa, maddi duran varlıklar gibi kıymetlerin sayılması şeklinde gerçekleşmektedir. Sayım sonuçları daha sonra mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak eksiklikler belirlenmekte ve farklılıkların nedenleri araştırılmaktadır ve bunların sonucunda da yeni önlemler alınmaktadır.

Performans Göstergeleri: Performans göstergeleri, farklı veri grupları arasındaki ilişkileri (faaliyet veya mali) analiz etmek, farklılıkları araştırmak ve düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlamak için bir araç görevi görmektedir.

Görevlerin Ayırımı: Görevlerin ayırımı, mali nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ve böylece hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin azaltılmasını ifade etmektedir.

2.2.4. Bilgi ve İletişim

Finansal raporlama açısından bilgi sistemi, muhasebe sistemini içeren; işletmenin ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin toplanması, kayda hazırlanması, işlenmesi (kayıtlama ve sınıflandırma), özetlenmesi ve bu özetlerin analiz ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur (Yağcı, 2006: 32). İyi bir iç kontrol sisteminin önemli unsurlarından biri de yatay ve dikey bilgi alma yeteneğinin ve insanlar arasında iletişimin sağlanmasıdır. İç kontrol sisteminin etkinliği için iletişimin sağlıklı olması önemli bir unsurdur. İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir (Özer, 1997: 109).

2.2.5. Gözleme (Gözetim)

Gözetim olarak da adlandırılan izleme unsuru gereği, iç kontrol sistemi ve faaliyetlerinin doğru bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının, sistemin işleyişinde hata ve aksaklıklar bulunup bulunmadığının, iç kontrol sisteminin yeterli, etkin ve uygun olup olmadığının, gelişen teknolojiden faydalanmak için izlenmesi ve değerlendirilmesi

gerekmektedir (Candan, 2006: 18). Gözleme faaliyetleri, iç kontrol performansının kalitesinin ölçülmesine yönelik sürekli değerlendirmelerle ilgilidir. Gözleme, yönetim tarafından, koşullar değişirken sistemde ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiğinin belirlenmesine yardım eder (Baydarol, 2007: 38). İzleme, iç kontrolün zaman içindeki performansının kalitesini değerlendirme sürecidir. İzleme, kontrollerin oluşturulmasını ve çalıştırılmasını sürekli izlemeyi ve gerekli düzenlemeleri yapmayı kapsar. Bu süreç sürekli izleme eylemleri ve ayrı değerlendirmeler veya her ikisinin birlikte yapılması ile yerine getirilir (Kuyucu, 2003: 22). Sürekli gözleme; faaliyetlerin normal akısında iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeye hizmet eder. Doğrulama, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişimlerin toplamalarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, sürekli gözlemeye örnek olarak verilebilir (Doyrangöl, 2002: 2-3).

3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulurken iç kontrol sisteminin ilkelerinden hareket edilmelidir. Bugün işletmeler bünyelerinde ayrıca bağımsız bir iç kontrol sistemi servisi kurmaktadır. Böylece yapılacak işin doğruluğu başından itibaren sağlanmış olmaktadır. Aynı durum muhasebe sistemi içinde geçerlidir. Doğruluğu tespit edilen işlemler sayesinde denetçiler işletmenin hesaplarını daha kolay denetleyebilmektedir. İç kontrol sistemi etkin olduğu zaman bu sistemin ilerleyişini gerçekleştirmek ve hesapların mizanlarında yer alan toplamaların doğruluğunu sağlamak daha kolay olmaktadır (Dirimtekin, 1981: 6). İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının uygulanabilmesi için iç kontrol yapısını oluşturan ilkelerin esas alındığı bir düzenin kurulması gerekir. Bu düzenin kurulabilmesi için aşağıdaki koşullara ihtiyaç vardır (Güven, 2008: 44);

- İç kontrol tam ve devamlı olmalıdır.
- İç kontrol yalnızca muhasebe ve mali servislere özgü değil, işletmenin tüm servisleri ile ilgili olmalıdır.

- İç kontrol, temel bir amacın veya işin gerçekleşmesi için kurulmuş olmalı ve bu işi yürüten uzman bir personelin hayal gücünü işleterek araştırmalarında kendi yetenek ve eleştirisini kullanması gerekmektedir.

3.1. Görevlerin Ayırımı İlkesi

İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğu zaman, yapılabilecek hata sayısı artmakta ve yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır (Bozkurt, 2000: 23). Genel olarak görevlerin ayırımı ilkesi, bir kıymet hareketinin başlangıcından, muhasebe kayıtlarına alınmasına ve tamamlanmasına kadar sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli tarafından paylaşılmasını öngören bir ilkedir. Örneğin; hiçbir durumda sipariş veren servis ile sağlayan servis aynı olmamalıdır. Faturalama servisi, malları kabul etme servisi, ödeme servisi, birbirinden ayrı olduğu takdirde hile yapma olasılığı zorlaşacaktır (Koyucu, 2003: 49). Görevlerin ayırımı ilkesi genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Kaval, 2008: 200);

- Varlıkların korunması ve kayıtlama görevi birbirinden ayrılmalıdır.
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmesi ile varlıkların korunması görevleri birbirinden ayrılmalıdır.
- Muhasebe içerisinde de kayıtlama görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.
- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile kayıt tutma işlevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.

3.2. Değer Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi

Bu ilkenin temel amacı, personelin yönetimin belirlemiş olduğu yetki alanı çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmelerini sağlamaktır. Yetkiler, genel veya özel olabilir. Genel yetki işletme politikalarıyla ve genel işletme uygulamalarıyla ilgilidir. Örneğin, mamuller için fiyat listelerinin kullanımı ve kredili satış işlemleri için kredi limitlerinin belirlenmesi, çalıştırılacak personelin sayısının ve niteliğinin belirlenmesi, eldeki stokların miktarının önceden belirlenen noktanın altına düştüğünde, stoklar için

otomatik olarak yeniden siparişte bulunulması ve benzeri kararlar genel yetki kapsamına girer (Uzay, 2003: 12). Özel yetki ise işletme yönetiminin belirli işlemlerin onaylanması gerektiğine karar verildiğinde uygulanır. Örneğin, belirlenmiş bir tutarın üzerindeki satış veya satın alma işlemleri, özel bir üretim siparişi için belirli bir malzeme ve personel kullanımı gibi işlemler özel yetki devri kapsamına girer (Kepekçi, 1998: 39 -40). Sonuç olarak kişilere verilen yetkiler genel veya özel olsa da her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılmalıdır.

3.3. Uygun Belgelemenin ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi

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 planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir (Güredin, 2000: 45).

Belgeler kıymet hareketinin gerçekleşmesine sebep olması ve muhasebe kayıtlarına geçirilebilmesi için önemlidir. Bu nedenle belgelerde sorumluluk bulunmaktadır. Belgeler ve kayıtlar, kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi için mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda veya çok kısa bir süre içerisinde hazırlanmalıdır (Özer, 1997: 122). İş ve işlemlerin belgelenmesi tam ve doğru olmalı ve bu amaçla belgeler hazırlanırken birtakım ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir. Bunlar (Arens, 2005: 294);

- Belgeler kayıpların anlaşılabilmesi veya gerektiğinde kolayca bulunabilmeleri için sıra numaralı olarak düzenlenmeli,
- Belgelerin uygun olarak tamamlanmasını ve sistemde uygun yerlere akışını sağlamak için gerekli açıklamalara yer verilmelidir,
- Belgeler işlemin meydana geldiği zamanda düzenlenmeli,
- Belgeler kolayca anlaşılmayı sağlayacak şekilde düzenlenmelidir,
- Belgeler, gerçekleri yansıtmaya yönelik olarak tasarlanmalıdır. Örneğin, belgede açıklama yerinin olması, yetki ve onay için paraf yerinin olması, belgenin mutlaka iki yetkili tarafından imzalanması zorunluluğu gibi.

3.4. Fiziksel Koruma İlkesi

Varlıkların ve kayıtların fiziki olarak korunması için; a. fiziksel önlem alınmalı, b. kaynaklara ulaşım sınırlandırılmalıdır. Fiziksel önlem; varlık ve kayıtların kilitli dolaplarda, ateşe dayanıklı kasalarda, kapalı ve kilitli ambarlarda, güvenlik görevlisi veya cihazları ile donatılmış ortamlarda korunmasını gibi önlemleri içerir. Kaynaklara ulaşımın sınırlandırılması, varlıkların yetkisiz olarak kullanılmasını ve kayba uğrama riskini azaltır. Örneğin; çek defterleri gibi çok duyarlı belgelere ulaşımın sınırlandırılması ve bu belgeleri ellerinde bulunduranlara hesap verme yükümlülüğünün verilmesi gibi (İzgi, 1990: 45).

3.5. Bağımsız Mutabakat İlkesi

İç kontrol unsurlarının uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini tespit etmek için bağımsız iç mutabakatların (uzlaşmaların) 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 (Alper, 2007: 11). Etkin bir bağımsız mutabakat için, aşağıdaki üç koşulun sağlanması gerekir (Acındı, 2007: 53);

- Mutabakat işlemi, varlıkların korunmasından ve kaydedilmesinden sorumlu olmayan personel tarafından yerine getirilmelidir.
- Mutabakat, belirli aralıklarla toplam olarak veya örnekleme esas alınarak yapılmalıdır.
- Mevcut hata ve yanlışlıklar gerekli olan düzeltmelerin yapılması amacıyla personele bildirilmeli.

Kısacası bu ilkenin esas amacı, işletmede görevli bir personelin yapmış olduğu çalışmaların doğruluğunun ve güvenilirliğinin diğer bir personel tarafından incelenerek gözden geçirilmesidir. Ayrıca; mutabakat sonucu ortaya çıkan uyumsuzluklar, yönetime raporlanmalıdır. İşletme içerisinde görevli bir personel yaptığı çalışmaların başka biri tarafından kontrol edildiğini bildiği takdirde daha dikkatli ve titiz davranacak, hileli davranışlara başvurmama konusunda kendini geri tutacaktır.

4. İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Küreselleşen dünya ile birlikte, gerek teknoloji alanında ki gerekse piyasa koşullarında ki değişimler neticesinde işletmelerdeki büyüme ve gelişme git gide artmaktadır. İşletmelerde ki bu hızlı büyüme ve gelişme sonucunda, işletmelerde bazı yönetsel ve faaliyetler sorunlar meydana gelmiştir. Bundan dolayı da gerek işletme sahipleri gerekse üst yöneticiler işletmelerindeki bu değişen ve artan faaliyetleri denetim altında tutmak istemektedirler.

İşletmelerin bu değişime ayak uydurup, rakiplere karşı üstün gelebilmeleri için etkin ve sağlıklı bir iç kontrol sistemlerine ihtiyaçları vardır. İşletmelerin sürekli büyümesi, gelişmesi, varlıkların etkin kullanımı v.s. unsurların oluşması için öncelikle iç kontrol sistemine ihtiyaçları vardır. İç kontrol sisteminin bu kadar önemli olmasından dolayı da, gerek ulusal sınırlar içerisinde gerekse uluslararası alanda sürekli bir şekilde iç kontrol sisteminin gelişmesi için çalışmalar devam etmektedir. Aşağıda iç kontrol sisteminin dünya genelindeki gelişimi ve değişimleri anlatılmıştır;

4.1. İç Denetçiler Enstitüsü'ne Göre İç Kontrol

IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nda iç kontrol geniş olarak ele alınmıştır. Çalışmada iç denetim faaliyet alanının, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir (Yağcı, 2006: 100). 1983 yılı Aralık ayında ise enstitü “İç Denetçi” adlı bir çalışmayı iç denetçilere iç kontrol konusunda bir yol gösterici olması amacıyla yayımlamıştır. Çalışmada iç kontrol konusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır (Uzay, 1999: 7);

- Kontrol, belirli amaçlara ulaşılması, olasılığını arttırmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir
- Kontrol, yönetimin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesiyle oluşur.
- Kontrol, genel bir terim olup, idari kontrol, yönetim kontrolü, iç kontrol gibi türleri vardır.
- Kontrol sistemi bir örgütte kavramsal olarak vardır. Yani, amaçlarını başarmak için kontrol sistemi örgütte kullanılan sistemlerle bütünleşmiştir.

- Yönetim planları, organizasyonlar ve faaliyetler, belirli amaçların başarılmasını sağlayacak şekilde olmalıdır. Dolayısıyla kontroller, önleyici, tespit edici veya düzeltici tarzda olabilir. Bu tür kontroller hem yönetsel kontroller hem de muhasebe kontrolleri için uygundur.
- İç denetim, amaçlara ulaşmada uygun bir güvenin olup olmadığını belirlemek için planlama, organizasyon ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve incelenmesidir.

COSO raporu doğrultusunda, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını yeniden yapmıştır. Bu tanıma göre, iç kontrol; işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, bütçenin uygulanmasını, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere finansal raporlama ve diğer raporların güvenilirliği ve yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyulmasını sağlayan bir seri eylem ve etkinliktir (Demir, 2002: 7).

4.2. Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında İç Kontrol

AICPA'nın (American Institute of Certified Public Accountants) iç kontrol tanımında; işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğinin, faaliyetlerin etkinliğinin, yasa ve yönetmeliklere uygunluğunun sağlanması ve bunlara ilişkin sınırlı bir güvence verilmesi amacıyla işletme yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan bir sistem olduğu belirtilmiştir (Yılancı, 2001: 98). AICPA'nın çıkardığı 55 nolu standart (SAS 55); finansal tabloların iç kontrol açısından önemini vurgulamakta ve iç kontrol yapısının unsurlarını, önemini belirtmektedir. 55' nolu standart iç kontrol sistemini şu şekilde tanımlamıştır; bir işletmenin iç kontrol yapısı, özel amaçların başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politikalar ve prosedürlerden oluşur (Kepekçi, 1998: 65). SAS 55 bağımsız denetçilerin iç kontrol üzerindeki çalışmalarına yol gösterici kılavuz niteliği taşımasına karşın, iç denetçiler açısından mesleki yargıya ulaşmada yeterli bilgi sağlayamamaktaydı. Yönetici ve iç denetçilere ışık tutan COSO Raporu'nun yayınlanmasından sonra gerekli değişiklikler yapılarak SAS 78 yayınlanmıştır. SAS 55'de bazı değişiklikler meydana getiren SAS 78, 1 Ocak 1997 tarihinden başlayacak dönemler için finansal tablo denetiminde etkili olmayı hedeflemiştir (Candan, 2006: 66).

4.3. COSO (Organizasyonları Destekleme Komitesi) Raporu'na Göre İç Kontrol

1970'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde artan hileli finansal raporlamanın önüne geçmek amacıyla oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting) iç kontrolün finansal raporlama üzerindeki önemini görerek konunun yeniden düzenlenmesinin gerekliliğini fark etmiştir.

Organizasyonları Destekleme Komitesi (Comitee of Sponsoring Organization - COSO), 1985 yılında kurulmuş, iş ahlakı kapsamında finansal raporlamanın kalitesini arttırmaya etkin iç kontrol ve kurumsal yönetim sağlamaya yönelik kurulan gönüllü ulusal bir özel sektör kuruluşudur. Kurucu başkanın adı James C. Treadway olduğu için, kurumun popüler bir ismi Treadway Komisyonu olarak da bilinmektedir. COSO raporu iç kontrolün tanımını yapar, unsurlarını tarif eder ve iç kontrolün geliştirilmesine ilişkin ölçütleri verir. Çalışma, iç kontrolün raporlanmasında bir yol gösterici niteliğindedir ve yönetime denetçilere, diğer işletme çevrelerine iç kontrol yapısının değerlendirilmesine ilişkin veriler sağlar (Güven, 2008: 85).

Raporun temel amacı farklı çevrelere ortak bir iç kontrol tanımı sunarak firmaların iç kontrol yapılarını değerlendirmede standartlar sunmak ve iç kontrolün nasıl geliştirileceğini anlatmaktır. Rapor; iç denetçilerin yeterli, etkin, verimli bir iç kontrol yapısının kurulması ve korunmasındaki rolünün üzerinde durmaktadır. İç denetçiler, iç kontrolün ve iç kontrol amaçlarının tanımlanması, güçlü bir iç kontrol ve öğelerinin oluşturulması, uygun değerlendirme araçlarının oluşturulması ve oluşturulan iç kontrol yapısının yeterliliği ve etkinliğinin izlenmesi konusunda yönetim ve bağımsız denetçiler ile birlikte çalışmalıdır (Kaval, 2008: 223).

Raporda iç kontrol (Güven, 2008: 90); finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, yasa ve yönetmeliklerle uyumunu, sağlamak üzere kabul edilebilir bir güvence için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlanmıştır. Raporda iç kontrol, faaliyetlerin içine yerleştirilen bir süreç ve bir tür yönetim aracı olarak tanımlanmıştır. İç kontrol yapısının işlerliğini sağlayacak olanların işletme çalışanları olduğu vurgulanmakta, bu nedenle çalışanların iç kontrolle ilgili yetki ve sorumluluklarını bilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır.

Fakat zaman zaman personelin istenildiği gibi başka bir anlatımla iç kontrol yapısının gereklerini yerine getirecek şekilde hareket etmediği gözlemlenebilir. Dolayısıyla da iç kontrol, çalışanların davranışlarını etkilediği gibi çalışanlardan da etkilenen bir süreçtir (Özer, 1997: 85).

4.4. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonunda (SEC) İç Kontrol

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu SEC (Securities and Exchange Commission)'e göre iç kontrol sisteminin amaçları, finansal bilgilerin güvenilirliği ile finansal tabloların doğruluğunun ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasının teminidir. SEC; bağımsız dış denetçilerin, denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında iç kontrol sisteminin çalışması konusunda bilgi edinmelerini yeterli bulmamış ve yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da tasdik etme zorunluluğu getirmiştir (Dicle, 1997: 25).

Bu düzenleme ile son dönemde yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları neticesi yatırımcılarda oluşan güven kaybının giderilmesi amacıyla, iç kontrol konusundaki sorumluluk işletme yönetimi ile bağımsız denetçilere kaydırılmıştır. Borsaya kayıtlı şirketler için zorunlu olan bu düzenleme uyarınca, işletme yönetimlerince her yıl iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin bir rapor hazırlamaları ve bağımsız denetçi tasdiki ile beraber faaliyet raporu ekinde yayınlamaları öngörülmüştür.

4.5. Sarbanes Oxley Yasası'na (SOX) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri

Enron, Xerox, Worldcom, AOL, Tyco International gibi firmalarda yaşanan denetim skandalları, yatırımcıların Amerika Birleşik Devletleri piyasasına, şirketlerine ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güvenini sarsmıştır. Kaybedilen kamu güvenini tekrar kazanmak için Amerika Birleşik Devletleri'nde 11 ana başlıktan oluşan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act-SOX) çıkarılmıştır. Ayrıca Sarbanes Oxley Kanunu, Amerika Birleşik Devletleri'nde

Sermaye Piyasası Kurulunun dengi olan Securities and Exchange Comission (SEC) tarafından 2002 yılında uygulamaya konulmuştur.

Bu kanun ile kurumsal yönetimin şirketler tarafından uygulanmasını zorlamak ve şirket şeffaflığını arttırmak amaçlanmıştır (Güredin, 2000: 105). Yasa ile bağımsız denetimde etkin bir gözetim sisteminin oluşturulması, denetçi bağımsızlığına ilişkin kuralların yeniden ele alınması, kurumsal yönetim ilkelerinin gözden geçirilmesi sağlanarak, olası skandalların önüne geçilmesi ve yatırımcı güveninin tesis edilmesi amaçlanmıştır. Yasa koyucu, söz konusu düzenleme yetkisini sermaye piyasası suçlarını işleyenleri ağır şekilde cezalandırarak caydırıcı olma yönünde kullanmaktadır (Gönen, 2007: 59).

Yasanın temelinde, yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde sadakat ve bağlılık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamak ve buna uygun davranmayanları cezalandırmak yatmaktadır. Şirket yöneticileri ve çalışanları için oldukça ağır para ve hapis cezaları öngörülmüştür. Yasa ile ABD’de bağımsız denetime ilişkin yeni bir sistem oluşturularak, Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu kurulmuş ve bağımsız denetim hizmeti görececek şirketlerin bu kurula kaydı zorunlu tutulmuştur (Aldhizer, George R. ve Diğerleri, 2003: 3). Şirket kurumsal süreci ile muhasebe ve denetim üzerinde çok köklü değişiklikler getiren Sarbanes Oxley Yasasının getirdiği hükümler en çok yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, standart koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar, avukatlar ve analistleri etkilemiştir.

4. İÇ KONTROL SİSTEMİ KURULURKEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN

UNSURLAR

Bir işletmede kurulacak olan iç kontrol sisteminin güçlü ve etkin olması, yönetimin olduğu kadar iç denetim bölümünün de işini azaltır. İç denetim bölümünün daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar. Bununla birlikte iç denetim bölümünün, iç kontrol sisteminin kurulmasında herhangi bir sorumluluğu yoktur. Bu sorumluluk yönetim kuruluna ya da işlerin yerine getirilmesinden sorumlu üyelere aittir. Bu aşamada iç denetçiye düşen görev sistemin tasarlanmasında ilgili birimlere

danışmanlık yapmaktır (Kayım, 2006: 119). Diğer yandan iç kontrol sistemi kurulurken dikkat edilmesi gereken unsurlar aşağıdaki gibidir;

5.1. Risk Faktörü

Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Tüm işletmeler faaliyetlerini yürütürken ve amaçlarına ulaşmada çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. İşletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini belirlemeli ve bunlarla ilgili ortaya çıkabilecek zararları minimize etmeye yönelik iç kontrol sistemini kurmalıdır (Kaval, 2008: 229). Ayrıca günümüz işletmeleri için kontrol kavramı risklere karşı faaliyetlerin kontrol edilebilirliğini arttıran bir güvence aracıdır.

İç kontrol sistemleri kurulmadan önce mevcut risklerin türleri ve önemlilik dereceleri işletme yönetimlerince belirlenmeli ve gerekli tüm önlemler kurulacak olan yapıya dâhil edilmelidir (Kepekçi, 1998: 5). Ayrıca, risklerinin niteliğini etkileyen faktörler aşağıda gösterildiği gibi sıralanabilir; işletmenin büyüklüğü, işletmenin faaliyet konusu, yöneticilerin yeterliliği, yönetimdeki bütünlük, muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler, varlıkların likiditesi, faaliyetlerin karmaşıklığı, yasal düzenlemeler, kritik noktalarda görev yapan personelin değişimi, hızlı büyüme, teknolojik yenilikler,

5.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalışmasında işletmenin katlandığı kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetidir. İşletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar. İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulamaya konulması ile iş sürecine dâhil olacak kontrol faaliyetlerinden ötürü daha fazla belgeye, işgücüne ve zamana ihtiyaç olacaktır. Dolayısıyla işletmelerde iç kontrol sisteminin süreç içerisinde yarattığı iş yükü ile işlerin gecikmesi ve kârlılığın azalması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. İşletmenin sistemin varlığından ötürü katlanmış olduğu bu fedakârlıklar iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturur. Dolayısıyla kullanılan iç kontrol prosedürleri arttıkça sistemin işletmeye olan maliyeti de artacaktır (Kepekçi, 1998: 11). İç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır.

Burada fayda olarak anlatılması gereken şey iç kontrol sisteminin tanımında belirtilen amaçlara ulaşılmasında başarısızlık olasılığının azaltılmasıyla tasarruf edilen maliyetlerdir (Koyuncu, 1999: 25).

5.3. Yönetimin Sorumluluğu

Bir işletmedeki tüm iç kontrollerin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi sorumluluğu yönetime aittir. Büyük işletmelerdeki üst düzey yöneticiler işletme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili değildir. Bu nedenle yöneticiler; savurganlıkları ve yolsuzlukları en aza indirecek, verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında esas sorumluluğa sahiptirler.

Sorumluluk, örgüt planının yapılmasında, her bölümü içinde görev dağıtımının gözden geçirilmesinde, onaylanmasında ve iç kontrol usul ve yöntemlerinin karşılıklı ilişkilerinin kurulmasında görülür (Gönen, 2007: 43). İç kontrol sistemi kurulduktan sonra, sistemin fonksiyonlarının belirlendiği şekliyle yerine getirip getirmediğini görmek için, kontrol sistemi, yönetim tarafından sürekli gözden geçirilmeli ve işletmenin çalışma koşullarındaki değişikliklere uygun olarak düzeltmeler yapılmalıdır (Kepekçi, 1998: 17).

5.4. Önleyici Özellik Taşımak

Bir işlemin muhasebeleştirilme sürecindeki kontroller; önleyici, ortaya çıkarıcı ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırılabilir. Önleyici kontroller, hata ve hile daha gerçekleşmeden önüne geçilmesidir. Ortaya çıkarıcı kontroller meydana gelmiş hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Düzeltici kontroller ise, hataların düzeltilmesinde kullanılırlar. İç kontrol sistemi hem önleyici hem de ortaya çıkarıcı özellik taşıyabilir. İç kontrol sisteminin ortaya çıkarıcı bir nitelik taşımaktan öte önleyici bir özellik taşıması daha uygundur. Her ne kadar bir yönetici için, işletmeden hırsızlık yapan birisinin yakalanmasının ve cezalandırılmasının sağlanması önemli ise de, geliştireceği etkin prosedürlerle hırsızlık yapılabilecek fırsatın ortadan kaldırılması gerçek başarı olacaktır (Azaltun, 1999: 19).

5.5. İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Sınırlar

İşletme yönetimi, iç kontrol sistemini değerlemede sistemin kendisinde mevcut sınırlamaları göz önünde bulundurmalıdır. Bu sınırlamalardan birincisi, birçok kontrol usul ve yönteminde mevcut olan insan faktörüdür.

Personelin görevde bulunmama alışkanlığı, yanlış kararlar, yönergelerin yanlış anlaşılması, kişisel dikkatsizlik, önem vermeme, dalgınlık veya yorgunluk gibi nedenlerle belirli bir iç kontrol usul veya yönteminin etkinliği azalabilir ya da kalmayabilir (Yılcı, 2003: 40). İşbölümü esasına dayalı usul ve yöntemlerin etkinliği bile, personelin veya işletme dışındaki üçüncü kişilerin ortaklaşa yolsuzluğa katılmasıyla kaybolabilir. İkinci bir sınırlama, iç kontrol usul ve yöntemlerinin işletmenin tüm işlemlerini kapsamamasıdır. İç kontrol usul ve yöntemleri, her zaman karşılaşılamayan işlemlerde ve muhasebe raporlarının hazırlanmasında yöneticilerin subjektif yargılarına dayanan tahminlerin yapılmasında uygulanmayabilir (Keten, 2002: 100).

Üçüncü sınırlama ise, işletmenin içinde bulunduğu çevrenin durağan olmaması nedeniyle kontrol usul ve yöntemlerin yetersiz kalmasıdır. Örneğin, kilit düzeydeki bir personelin istifası veya emekli olması, bilgisayar sistemine geçilmesi veya bilgisayar sisteminde değişiklik yapılması mevcut iç kontrol sisteminde de büyük değişiklik yapılmasını gerektirecektir. Yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi hata ve hilelerin önlenmesi konusunda yüzde yüz güvence veremez. İşletme yönetimi, iç kontrol sistemini değerlemede sistemin kendisinde mevcut sınırlamaları göz önünde bulundurmalıdır (Gönen, 2007: 44).

5.6. Özel Kontrol Amaçları

İç kontrol sisteminin tanımında işlemlere ve varlıklara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır (Pekdemir, 1997: 45);

- İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve belgelere ulaşım yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.

Mevcut varlıklar belirli aralıklarla sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır. Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek

için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir (Kepekçi, 1998: 30). Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet bölümlerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Uygulamada iç kontrol sisteminin genel amaçlarının daha ayrıntılı bir listesinin yapılmasında yarar bulmaktadır (Şendurur, 2008: 75).

6. MUHASEBE SİSTEMİ İÇERİSİNDE ÖNEMLİ OLAN HESAPLARDA İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASI

İç kontrol sistemi ne kadar iyi düzenlenmiş olursa olsun ve ne kadar iyi işlerse işlesin, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi veya kurumun ayakta kalması konusunda yönetime kesin değil, sadece belirli bir güvence sağlayabilir. Etkili bir iç kontrol sistemi, hedeflerin gerçekleşmeme olasılığını azaltır. Ancak, iç kontrollerin yetersiz olarak tasarlanması veya arzu edildiği gibi çalışmaması riski daima vardır. İç kontrolün hesaplar bazında uygulanması şüphesiz etkinliği artıracak yollardan biridir. Mevcut durum ile olması gereken karşılaştırması, şirketin iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda yorum yapma olanağı sağlar. Aşağıda anlatılanlar elbette bütün işletmeler için geçerli değildir. İşletmenin türüne ve yapılan işin büyüklüğüne göre farklı iç kontrol sistemleri geliştirileceği olasıdır. İç kontrol sistemine ilişkin prosedürler ele alınırken kontrol prosedürlerinin genel özellikleri üzerinde durularak ve konu tek düzen hesap planı çerçevesinde açıklanmıştır.

6.1. Nakit - Kasa Hareketlerinde İç Kontrol Sistemi

Nakit kalemler, tüm varlık kalemleri içinde en likit olanıdır. Bu nedenle de, yolsuzluk yapmak isteyenler için en uygun kalemdir (Güredin, 2000: 221). Çoğunlukla nakit hesaplarının denetimi kasa denetimiyle aynı anlamı taşımaktadır. Kasanın

denetlenebilir olması, kasa çıkışlarının izne bağlanmasına ve kontrol sorumluluğun kasayı tutan personelden farklı bir personele verilmesine bağlıdır. Kasa kontrolü, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin göstergesidir (Kertiş, 2005: 66).

İşletme kasasında hile yapılabilme olasılığı ne kadar düşükse, iç kontrol sistemi o kadar iyi çalışıyor denilebilir. Bu noktada kasanın, işletme iç kontrolü açısından kilit bir pozisyonda olduğu anlaşılmaktadır (Yiğittop, 2008: 50). Bu hesap, işletmelerde eğer varsa çoğu resmi olmayan (informel) işlemlerin gizlenmeye çalışıldığı, görünüşte güven vermesine rağmen denetçiler açısından riski oldukça önemli bir denetim alanıdır. Bu nedenle kasa hareketlerinin kapsamına alınabilecek banka, alınan/verilen çekler hesaplarıyla birleştirmeden ayrı bir denetim alanı olarak ele alınmalıdır (Kaval, 2008: 230). Muhasebe sürecinin sonunda ortaya çıkan mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği açısından kasa hesabının, diğer hesaplar ile bağlantılı olduğu da göz önünde bulundurulurken, denetiminin ve kontrolünün eksiksiz yapılması gerekmektedir.

Kasa hesabının denetiminde genel olarak aşağıdaki hedeflere ulaşma amaçlanır (Kaval, 2008: 232);

- Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır? (Gerçeklik)
- Fiilen mevcut paranın tamamı işletmeye ait midir? (Mülkiyet)
- Tüm nakit; tahsil ve tediyeleri kapsamakta mıdır? (Tamlık)
- Özellikle yabancı para mevcutları varsa doğru değerlendirilmiştir mi? (Değerleme)
- Bilançoda doğru yerde gösterilmiş midir? (Sınıflama)

Yukarıdaki sorular tam olarak veya tatmin edici olarak cevaplandırıldığında, iç kontrol sistemi büyük olasılıkla kaliteli şekilde yerine getirilmiş olacaktır. Ayrıca, nakit hareketlerinin tahsilât ve ödemeler olarak iki ayrı başlık altında ele alınması konunun daha iyi anlaşılması açısından yararlı olacaktır.

6.1.1. Tahsilâtlar

Nakit tahsilâtı ile ilgili etkin bir iç kontrolün temel koşulu iyi bir örgüt yapısına sahip olmaktır. Örgüt içindeki her bölümün görev ve sorumluluğu açıkça tanımlanmış olmalıdır. Bir bölüm diğer bir bölümün faaliyetlerine karışmamalı, her bölümün yetki ve sorumluluk sınırları kesin olarak belirlenmelidir. Nakit tahsilâtı açısından böyle bir ayrımın sağlanabilmesi nakit alınması, saklanması, korunması ve muhasebe kayıtlarına

geçirilmesi ile ilgili faaliyet ve sorumlulukların birbirlerinden ayrılmış olmasına bağlıdır (Güredin, 2000: 221). Muhasebe bölümünde iyi bir organizasyonun kurulmuş olması gereklidir.

Organizasyon sağlanırken, paranın korunması finansman bölümüne bağlı olarak çalışan veznedara ait olmalıdır. Buna karşılık muhasebe kaydı, varlığa elini sürmeyen muhasebe bölümü tarafından yapılmalıdır. Ayrıca muhasebe bölümündeki alacakları kontrol eden kişi ile alacaklar yardımcı hesabını tutan kişilerin ayrılmış olması gereklidir. Para tahsilâtı için bir iç kontrol yapısının işleyişi, tüm alacakların tahsil edildikçe kayıt edilmesini ve alınması gerekli tüm paraların tahsilini güven altına alacak biçimde olmalıdır (Aksoy, 2007: 520). Paranın alındığını gösteren bir kayıt yapılmadan önce, para çalınması hali, paranın alınması ve kaydedilmesi, arkasından çalınması ve kayıtlarda sahtecilik yapılması haline göre, izlenmesi daha zor bir durumdur (Gürbüz, 1995: 144).

Para tahsilâtlarıyla ilgili olarak dikkate alınması gereken iç kontrol sistemiyle ilgili diğer önemli noktalar aşağıda gibidir;

Yetki Ayrımı;

Tahsilâtlara ilişkin olarak ortaya çıkan hilelerin en önemli noktasını, bu tahsilâtların muhasebe hileleri ile gizlenmesi oluşturmaktadır. Bu nedenle muhasebe servisinde görevli kişilere tahsilât yetkisi verilmemesi veya tahsilât yetkisi verilen personelin muhasebe kayıtlarından sorumlu olarak istihdam edilmemesi gereklidir (Kayım, 2006: 125).

Para Havaleleri;

Havale ile gelen tüm paralar ayrıntılı bir biçimde cetvele geçirilmeli ve bir kopyası kasa hesaplarında gerekli kayıtlar ile bankaya tevdi mektubunun hazırlanması için kasadan sorumlu personele, bir diğeri alacak defterine ve defter-i kebire gerekli kaydı yapmak üzere muhasebe departmanına ve biri de kontrollü banka tevdiat mektubunun ikinci kopyası ile karşılaştırma yapmak üzere kasadan sorumlu personele gönderilmelidir. Bankalar arası hesap aktarmalarının, banka işlemlerinde sahteciliği önlemek için özel olarak onaylanması gereklidir (Kepekçi, 1998: 196). Veznedar, alınan fiş ile tevdiat fişini karşılaştırdıktan sonra tevdiat fişlerini onaylamalı ve kayıtlarla banka dekontlarının karşılaştırılmasını sağlamak için iç denetim departmanına göndermelidir. İç denetim departmanı, tüm verileri bağımsız denetçi için

saklamalı, iç denetim departmanı bulunmadığı yerlerde veznedar kontrollü çift kopyalı fişlerini bağımsız denetçi için saklamalıdır. Kasadan sorumlu kişiler, hiçbir zaman müşteri hesaplarına yaklaştırılmamalıdır (Koyuncu, 1999: 25).

Para Geçme Noktası;

Tüm para tahsilâtı, kuruluşun belli bir yerinden geçmelidir. Para toplayan şubeler varsa; para, şube tarafından yerel olarak yatırılmalı ve merkez büroya zamanında bilgi verilmelidir. Şubeye ödeme yapma izni verilmemelidir (Özer, 1997: 354).

Paranın Bankaya Devri;

Tahsilât yetkisi olan kişiler üzerinde fazla para bulundurulmamalıdır. Gerek kasada ve gerekse tahsildarlarda belirli bir tutarın üzerinde para bulundurulmamalı ve paranın belirli bir tutarı aşması veya belirli bir zaman periyodu içerisinde banka hesaplarına aktarılması sağlanmalıdır (Gönen, 2007: 55).

Paranın Tahsili ve Kayda Geçirilmesi Birbirinden Ayrılmalıdır;

Para tahsili ve muhasebe kayıtları ile ilgili görevler, iki ya da daha fazla personel tarafından yürütülürse, hile yapma olanakları azaltılmış olur. Para tahsil eden kimse muhasebe kayıtlarına, yardımcı ya da kontrol edici olarak yaklaşmamalıdır. Satış hesapları ve alacak hesapları alacak sütunları toplamı, kasa hesabı ve satış iskontoları hesabı borç sütunları ve diğer borç sütunlarıyla uyum halinde olmalıdır (Azaltun, 1999: 35).

Belgelendirme;

Yapılan tüm tahsilâtlar belgelendirilmeli ve belge karşılığında yapılmalıdır. Tahsilât yetkisi verilen kişilere onaylı, seri ve sıra numarası taşıyan tahsilât makbuzları verilmeli, bütün tahsilâtlar bu makbuz karşılığında yapılmalıdır. Makbuzda tahsilâtı yapan kişinin açık adı ve imzası bulunmalıdır. Yapılan tahsilâtın neye ilişkin olduğu da makbuzda açıklanmalıdır. Aynı zamanda bu makbuzlar muhasebe işlemleri için dayanak belge niteliği taşınmalıdır (Yılcı, 2001: 100).

Muhasebe Kayıtları;

Muhasebe bilgisi elle veya elektronik olarak işlenebilir. Yapılan tüm tahsilât işlemleri anında muhasebe kayıtlarına geçirilmelidir. Muhasebe kayıtları mutlaka belgeye dayandırılmalıdır (Azaltun, 1999: 28).

Posta Yoluyla Gelen Belgeler;

İşletmeye posta kanalıyla gelen tüm belgeler tahsilât yetkisi olan kişilere ulaşmadan önce mutlaka ayrı bir birim tarafından kayıtlara alınmalıdır. Posta yoluyla gelen havale ve çeklerin kayıtlara alınmadan tahsilât yetkisi olan kişilerin eline ulaşması durumunda bunlar üzerinde hileli işlemler yapılması mümkün olacaktır (Güven, 2008: 95).

Tahsilât Yetkisinin Bir Merkezde Toplanması;

Birden fazla kişide tahsilât yetkisi olabilir. Ancak tüm tahsilâtların günlük olarak bir merkezde toplanması sağlanmalıdır. Birden fazla kişi veya şube tarafından yapılacak tahsilâtlar anında belirli bir merkeze bildirilmeli ve bu merkezden izlenmeli, kimin üzerinde ne kadar para olduğu bilinmelidir (Güredin, 2000: 185).

Çalışma Planları;

Mutlaka önceden bilinen olaylar için yazılı bir çalışma planı hazırlanmalı ve bu plan yönetim veya yönetimin yetki verdiği kişiler tarafından bilinmeli ve bu plan doğrultusunda hareket edilmelidir. Bu sayede o gün içerisinde yapılacak tahsilâtlar önceden bilineceği için bu tahsilâtlar üzerinde yapılacak hileli işlemler en aza indirilmiş olacaktır (Gürbüz, 1995: 56).

Harcama ve Ödeme Yetkisi;

Tahsildarlara veya tahsilât yetkisi olanlara özel haller haricinde harcama ve ödeme yetkisi verilmemelidir. Bu hallerde dahi, tahsil edilen para üzerinden harcama ve ödeme yetkisi verilmemeli, ödemeler çek kullanılarak yapılmalıdır (Yağcı, 2006: 100).

Sonuç olarak, işletmelerde nakit tahsilât ile ilgili etkin bir iç kontrol sistemi için uyulması gereken temel ilkeler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Özer, 1997: 360);

- Nakdi koruma görevi, kayıt tutma ve diğer muhasebe görevlerinden ayırt edilmeli,
- Nakdin yanına girme yetkisi sınırlı sayıdaki personele verilmeli,
- Belirli zaman aralıklarıyla nakit bakiyesi (kasa-banka), parayı koruyan ve muhasebe kayıtlarıyla ilgili olmayan bağımsız biri tarafından gözden geçirilerek doğrulaması yapılmalı,
- Nakit tahsil yetkisi mümkün olduğunca tek bir merkezde toplanmalı,
- Nakdin fiziki olarak korunması amacıyla, kilitli kasa veya yazar kasa kullanılmalı,
- Nakit tahsilâtları günlük olarak ve eksiksiz bir şekilde bankaya yatırılmalı,
- Personel izinleri zorunlu olarak uygulanmalı ve düzenli aralıklarla görev değiştirme uygulamasına başvurulmalı,

- Nakit yerine çek tahsilinden kaçınılmalı.

6.1.2. Ödemeler

Nakit ödemeleri ile ilgili etkin bir iç kontrolün sağlanabilmesi için iyi bir örgüt yapısına sahip olmak gereklidir. Ödeme faaliyetleri örgüt içinde uygun bölümler arasında paylaştırılmalıdır (Güredin, 2000: 226). Para ödemelerini tam anlamıyla kontrol altında tutabilmek için fatura onaylanması, borçların kayda geçirilmesi, faturaların ödenmesi için çeklerin hazırlanması ve çeklerin kontrolü işlevlerinin birbirinden ayrılması zorunludur (Güven, 2008: 51).

Küçük kasadan yapılan önemsiz ödemeler dışında tüm ödemeler banka hesabından çek ya da havale ile yapılmalıdır. Ödemeler, sadece teslim alındığı veya tamamlandığı bilinen mal veya hizmetler için ve uygunluk onayı alınmış işlemler için yapılmalıdır. Muhasebe bölümü onaysız ödemelerin yapılmasını engelleyecek biçimde örgütlenmelidir. Nakit ödemeleri işletme kasası tarafından yapılan ödemelerdir, denilebilir. Bu ödemeler, satıcılara, personele, ortaklara, v.b. kişi veya kişilere yapılabileceğinden dolayı sıkı bir izleme gerektirmektedir (Yağcı, 2006: 43).

Diğer yandan ödemelere ilişkin olarak belirlenebilecek diğer iç kontrol prosedürleri aşağıdaki gibi açıklanabilir;

Ödeme Yetkisi;

Ödeme yetkisi verilen kişilerin muhasebe yetkisi olan kişilerden ayrı tutulması veya bu kişilere muhasebe işlemlerine ilişkin herhangi bir yetkinin verilmemesi gerekir. Aksi halde yapılacak yolsuzlukların muhasebe hileleri ile gizlenmesine zemin hazırlanmış olacaktır (Erdoğan, 2005: 66).

Onay;

Tüm ödemeler belirli bir yetkilinin onayından geçirilerek yapılmalıdır. Bu yer yönetim kurulu olabileceği gibi yönetim kurulunun yetki vereceği kişi veya birimler de olabilir (Yavuz, 2002: 43).

Ödemelerin Çek ile Yapılması;

Küçük tutarlı ödemeler dışında bütün ödemeler özel haller dışında çekle yapılmalıdır. Küçük tutarlı ödemeler kasadan yapılabilir. Ancak, yapılacak ödemelerde belge düzenlenmeli ve imzalanmalıdır. Ödenen çeklerin tekrar tahsilât veya ödeme

yetkisi olanların eline geçmesi engellenmeli veya eline geçmeden iptali sağlanmalıdır. Noksan veya hatalı düzenlenen çeklerin hemen iptali sağlanmalıdır. Çekler, işleme konu olan olayı bilen kişilerce düzenlenmeli, tahsilât veya ödeme yetkisi olanlara düzenletilmemelidir (Yağcı, 2006: 100). Çeklerin hamiline düzenlenmesi hile riskini artıracığından hamiline düzenlenmemelidir. Çekler düzenlendikten sonra tekrar kontrol edilmeli ve imza yetkisi verilmiş kişi veya kişilerce imzalanmalıdır. Belirli bir tutarı aşarlarda çift imza koşulunun aranması ortaya çıkacak hileli işlemleri engelleyici nitelikte olacaktır. Çekler müteselsil seri ve sıra numaralı olmalı ve seri ve sıra numarası atlanılmadan kullanılmalıdır (Kepekçi, 1998: 193).

Avanslar;

Kişiler üzerinde yüksek tutarlı ve uzun süreli avanslar bulundurulmamalıdır. Avans hesaplamalarında, dayanak belgeler iyi kontrol edilmeli, belgelerde değişiklik yapıp yapılmadığı, sahte ve içeriği bakımından yanıltıcı belge olup olmadığı kontrol edilmelidir (Özer, 1997: 354).

Mal ve Hizmet Alışları;

Gerek stok ve demirbaşlara ilişkin mal ve hizmet alımlarında ve gerekse giderlere ilişkin mal ve hizmet alımlarında yüksek tutarlı ödemelere sebebiyet verebilecek şekilde belgelerde değişiklik olup olmadığı veya sahte ve içeriği bakımından yanıltıcı belge olup olmadığı kontrol edilmelidir (Bozkurt, 2000: 23).

Nakit Tutarlarının Sınırlandırılması;

Gerek kasada ve gerekse ödeme yetkisi olan kişilerin üzerinde belirli bir tutarın üzerinde para bulundurulmamalıdır. Diğer bir ifadeyle kişilerin sahip olabileceği yüksek tutarlara izin verilmemelidir. Varsa yetkileri sınırlandırılmalı veya yetkileri dağıtılmalıdır.

Kıymetli Belge;

Nakit olmamakla birlikte likiditesi yüksek, kıymetli belgeler, pullar, kuponlar, tahvil ve senetler ile kıymetli maden ve mücevherat birden fazla kişinin sorumluluğu altında kilitli kasalarda korunmalıdır.

Kasa Sayımı;

Belirli aralıklarla işletme yönetimi tarafından kasa sayımı yapılmalıdır. Kasa sayımı ile hem personelin kontrole tabi tutulması hem de hata ve hile unsurları en aza

indirilmiş olacaktır. Kasayı sayan ve kasadan sorumlu kişi ayrı kişiler olmalıdır. Bu şekilde hile yapılma olasılığı azalacaktır.

Sonuç olarak, kasa hareketlerinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı veya unsurları aşağıdaki sorularla bulunabilir (Kaval, 2008: 240);

- Kasa, gerek personel, gerekse fiili olarak diğer bölümlerden ayrılmış mı? Örgütsel olarak muhasebe bölümünde olmakla birlikte, alacakların tahsilini izleyen bölümlerden ayrılmış mıdır?
- Kasa giriş ve çıkışları kontrol altında mıdır?
- Eğer işletmede ana kasadan başka satış noktaları varsa ve buralarda yazar kasalar kullanılıyor ise, bu kasalarda da fazla bakiye bırakmadan sık aralıkla ana kasaya teslimat yaptırılmakta mıdır?
- Gerekli güvenlik önlemleri alınmış mıdır? Örneğin; hırsızlığa karşı yeterli korunma sağlanmakta mıdır?
- Kasada fazla nakit tutulmasının önlenmesi için asgari ve azami kasa limitleri belirlenmiş midir?
- Tüm tahsilâtlar ve ödemeler bir belgeye dayanıyor mu? Tahsil ve tediye fişleri müteselsil sıra numaralı mı?
- Eğer ana kasadan başka küçük veya vezne kasaları varsa, ana kasa ile aralarında nakit akımlarında tutanak veya muhasebe fişi kullanılıyor mu?
- Kasa defteri tutulmakta mıdır? Bu kasa defteri bakiyeleri ile fiili kasa mevcudu her iş günü sonunda karşılaştırılıyor ve yetkililerin imzası alınıyor mu?
- Kasada çift anahtar sistemi kullanılıyor mu? Yani veznedarın ayrı, muhasebede veznedenden sorumlu (muhasebe müdürü) kişinin ayrı ayrı şifreleri var mı?
- Veznedarın işe alınmasında güvence veya kefil alınmış mı? Bu yeterliliğini koruyor mu?
- Veznedar düzenli bir şekilde izne çıkarılıyor mu? Rotasyona tabi tutuluyor mu?

Yukarıdaki soruların sayısı işletmelerin büyüklüğüne, bulunduğu sektöre, iş akış şekline göre değişecektir. Denetçi, sistemin genelde ihtiyaca uygun olup olmadığına ve özellikle kasaya tüm nakit hareketlerinin yansımaya dikkat edecek ve belirli bir kontrol riski belirleyecektir. Denetim planını da risk derecesini dikkate alarak yapacaktır. Ayrıca denetçi iç kontrol sistemini ilk inceleme aşamasında yeterli bulabilir.

Ancak, daha sonra yaptığı çalışmalarla bu sistemin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını test eder (Kaval, 2008: 199).

6.2. Bankalarda, Alınan ve Verilen Çeklerde İç Kontrol Sistemi

Nakit hareketlerinin yoğun bir şekilde izlendiği hesapların başında banka hesapları gelir. Ancak müşterilerden alınan çekler ve satıcılara verilen çeklerde banka hesabı ile çok paralel çalışan hesaplar oldukları için bankalar hesabı ile birlikte denetlemeye tabi tutulurlar (Kaval, 2008: 245). Bankalar denetim riski yüksek bir hesap grubu olmamakla birlikte, yinede iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması nedeniyle mali tablolarda yanlış gösterime neden olabilecek bir hesap grubudur. Günümüzün ileri teknoloji ekonomisinde, müşteriler ödemeleri bankalara yapabilmektedir. İşletmeler, müşterilere daha kolay hizmet için çok sayıda banka ile de çalışabilirler. Bu da yoğun bir banka işlemleri trafiğine neden olur. Böylece hatalı işlem yapma riski artar. Bu nedenle oldukça sağlam bir yapı kurmak gerekir. Kurulan sistemin yeterli olması için denetçi aşağıdaki konuların yanıtlarını arar;

Banka Mevduat Hesapları;

- Çalışılan bankalar neden seçilmiş, seçimi yapan personel veya finansmandan sorumlu bir kişi mi? Yoksa hesap açma, kapama, herhangi bir bankayı tercih daha üst birimlere yani yönetim kuruluna veya personelle birlikte genel müdüre tanınmış bir yetki midir?
- İşletmede son imza sirküleri ne zaman hazırlanmış, bu imza sirküleri çalışılan bankalara verilmiş mi? Yoksa bazı bankalarda hala eski (değişiklik öncesi) imza sirküleri mi bulunuyor?
- Banka hesabını izleyen veya muhasebeleştirilen kişi, veznedar, çekleri imza eden yetkililer arasında yetki dağılımı ve bunların birbirlerini karşılıklı kontrol olanakları yaratılmış mı? Bunlar personel ve fiziken birbirlerinden ayrılmış mıdır?
- İmza sirkülerinde imzalar birinci ve ikinci derecede imzaya yetkili olanlar şeklinde ayrılmış mı? Burada ilk imzayı (ikinci derecede imza yetkilileri) atmakla yetkililer muhasebeyi yönetenler, ikinci imzayı atanlar (birinci derecede imza yetkililer) işlemleri ve finansmandan sorumlu üst düzey yöneticiler mi?

Alınan Çekler;

- Nakit yerine vadeli çek alımı için bir yetkili onay veriyor mu? Buna onay vermekle ilgili her hangi bir yetkili görevlendirilmiş midir?
- Müşterilerden veya diğer kişilerden, özellikle büyük tutarlı çek alınırken, çeklerdeki imzaların doğruluğunu tespit açısından imza sirküleri isteniyor mu?
- Tüm alınan, verilen çekler ve alacak senetlerinin takibini sağlayacak bir sistem veya belge düzeni kurulmuş mu?
- Genellikle çekle tahsilât yapan satış bölümü veya alacaklar bölümüdür. Bunlar alınan her bir çek için ayrı bir çek alındı makbuzu düzenleyerek, teslim edenlere veriyorlar mı? Günlük alınan çekler bir bordroya döküldükten sonra finansman bölümüne imza karşılığında mı teslim ediliyorlar? Durumdan muhasebe bölümü haberdar ediliyor mu?
- Alınan çekler güvenli bir şekilde korunuyor mu? Bu çekleri koruma yükümlülüğü taşıyanlar ile bunları muhasebeleştirilenler, birbirinden personel ve mekân olarak ayrılmışlar mıdır?

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri;

- Çekleri hazırlayanlar ile imzaya yetkili olanlar birbirinden personel olarak ayrılmışlar mı?
- Çekler hazırlanmadan ve lehtara verilmeden önce satın alınma talimatına uygun şekilde belge sıralanıp sıralanmadığı veya ödemenin yapılması için kurum içinde oluşturulmuş sisteme uygun hareket tarzı gösterilip gösterilmediği araştırılıyor mu?
- Çekler lehtarına teslim edilirken, çek alındı belgesi imzalatılıyor mu?
- Kullanılmış çeklerin dipkoçanları usulüne uygun şekilde koruyor mu?
- Verilen vadeli çeklerin vadesinde tahsil edilip edilmedikleri araştırılıyor mu?
- Karşılıksız çekler düzenlenmemesi için ne tür bir sistem uygulanıyor ve bu sistem tatmin edici mi?

Yukarıdaki sorular, iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını ve etkin çalışıp çalışmadığını kontrol etmeye yöneliktir.

6.3. Menkul Kıymetlerde İç Kontrol Sistemi

Menkul kıymetler faiz geliri elde etmek, kar payı sağlamak ya da fiyat değişimlerinden yararlanmak amacıyla elde tutulan hisse senedi, tahvil ve bonolar ile iştiraklerin sermaye payları ile yasal veya başka sebeplerle elde tutulan senetleri kapsamaktadır (Uysal, 2001: 59). Menkul kıymetler, hazır değerler olarak bilinen kasa, banka ve çeklerden sonra likiditesi en yüksek değerler olarak kabul edilir. Gerçekte menkul kıymetlerin nakde çevrilmesi diğer işletme varlıklarına göre hem çok daha hızlı ve hem de daha az masraflıdır. Bu nedenle menkul kıymetler üzerinde hileli işlemlerin olmasının da büyük ihtimal dâhilinde olduğu unutulmamalıdır (Kaval, 2008: 287-288).

6.4. Alacaklarda İç Kontrol Sistemi

İşletmenin alacaklarından söz edildiğinde ilk akla gelen hesaplar arasında alacak ve satış hesaplarıdır. Alacakların doğduğu yer çoğu kez satışlar olduğu için özellikle ticari alacakların iç kontrol sistemi satışlarla birlikte ele alınır. Bu alanda denetimden söz edilirken satış işleminin ve alacakların denetiminin beraber gözden geçirilmesi gerekebilir. Özellikle kredili satışlarla ilgili ayrı bir personel görevlendirmesi yapılmalıdır. Yetki ve kontrol sorumluluğu dengeli bir şekilde tüm satış işlemleri için oluşturulmalıdır (Kaval, 2008: 213). Her bölüm, kendi faaliyet alanından sorumlu olmalı ve diğer bölümlerin yetki ve sorumluluklarından ayrılmalıdır.

Denetimin ve kontrolün etkin şekilde gerçekleştirilebilmesi için departman veya bölümlerin denetimleri ayrı ayrı yapılmalıdır. İyi bir örgüt yapısında satış ve kayıt etme işlevleri birbirinden ayrılmalıdır. Örgüt içindeki hiçbir bölüm satışla ilgili kıymet hareketi üzerinde tam bir kontrole sahip değildir. Satış döngüsü, satışlar-alacaklar-tahsilâtlar şeklinde olduğu için, iç kontrol sistemini bu sistemden tamamen ayrı incelemek doğru olmaz. Ancak, iyi bir iç kontrol sisteminde; kaydetme ile koruma fonksiyonlarının, satış fonksiyonu ile tahsilat fonksiyonlarının birbirinden farklı departman ve kişilerin yetki ve sorumluluğuna verilmiş olması, olası hata, hile ve yolsuzlukları asgari seviyeye indirebilecektir (Kaval, 2008: 213).

Alacak hesaplarının doğru ve güncel olarak izlenmesi yönetim kararları açısından son derece önemlidir. Bu nedenle satış faturalarının birer kopyası ile müşterilerden gelen para alındı makbuzları ve diğer kaynak belgeleri geciktirilmeden alacaklardan sorumlu muhasebe departmanına gönderilmelidir. Belirli aralıklarla, alacaklarla ilgili yardımcı ve büyük defter kayıtlarını yapan kişiler dışında bir

muhasabe personeli tarafından genel alacak toplamı ile yardımcı alacak toplamları karşılaştırılarak uygunluk aranmalıdır (Memiş, 2006: 75). Alacaklara ait muhasabe kayıtları sadece bu konuda yetkilendirilmiş alacaklardan sorumlu muhasabe departmanı görevlileri tarafından yürütülmeli, diğer personelin alacaklarla ilgili kayıtlama yetkisi olmamalıdır.

Alacaklarla ilgili başka sorumluluğu bulunmayan bir kişi tarafından alacakların karşılaştırılması yapılmalı, vadesi geçmiş alacak hesapları dikkatlice incelenmeli, bunların tahsil edilebilmesi için izlenecek yollar kararlaştırılmalıdır. Şüpheli hale gelen alacaklar için uygun karşılıklar ayrılmalı, değersiz veya tahsili olanaksız alacaklar ise uygun belge ve onaylara dayanarak alacaklardan çıkarılmalıdır (Tokaç, 2005: 101). Finans bölümünden çıkacak onay ile kredili satış gerçekleşerek, alacakların kredi politikaları doğrultusunda tahsil edilebilirliği göz önünde tutulacaktır. Alacak hesaplarının doğru ve güncel olarak izlenmesi yönetim kararları açısından son derece önemlidir. Bu nedenle alıcılardan gelen para alındı makbuzları ile diğer kaynak belgeler geciktirilmeden alacaklar muhasebesine girilmelidir. Belirli aralıklarla alacak kayıtlarını giren personelin dışında personeli kayıtları kontrol ederek, genel alacak toplamı ile alacak kayıtlarını karşılaştırarak uygunluk denetlenmelidir.

6.5. Stoklarda İç Kontrol Sistemi

Stoklar üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri, üretim aşamasında bulunan yarı mamulleri, işletmenin satmak üzere ürettiği mamulleri, satılmak üzere elde edilmiş ticari malları, stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir (Sevilengül, 2000: 266). Stoklar daha çok üretim işletmelerinde bilânçoda ağırlığı olan bir hesap kalemidir. İşletmedeki örgütsel yapı, stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasabe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır (Kaval, 2008: 256). Ayrıca stoklara ilişkin olarak uygulanabilecek iç kontrol yöntemleri ana hatlarıyla aşağıdaki gibi açıklanabilir;

Stoklara İlişkin Alımlar;

Gerek ilk madde ve malzeme gerekse ticari mal alımlarında satın alma kararının verilmesi önem taşımaktadır. Satın alma kararı yetkili bir kişi tarafından verilecek olmakla birlikte, satın alma talebinin işletme faaliyet hacmi ile tutarlı olması gerekir. Bunun için de, satın alma kararının üretim bölümünden veya stok kontrol biriminden gelen istek üzerine verilmesi, bu birimlerden gelen talebin tutarsız olması durumunda tartışılarak karara bağlanması gereklidir (Şendurur, 2008: 120).

Satın alma taleplerinin rastgele değil önceden belirlenen objektif kurallar çerçevesinde gerçekleşmesi sağlanmalı, satın alma yetkisi bulunan kişilerin gelen talepleri, işletmenin durumunu da dikkate alarak bu yönden değerlendirmeleri sağlanmalıdır. Stokların gereğinden fazla şişirilmesi veya ihtiyacın altında stokla çalışılması işletmeyi gereksiz risklerle karşı karşıya bırakabilir. Satın alma talepleri sadece miktar açısından değil, kalite, fiyat, marka ve satın alınacak işletme açısından da değerlendirilmelidir. Satın alma talebi onaylandıktan sonra gerekli prosedüre uygun olarak onaylanmalı ve alınan malların işletmeye teslimi sırasında görevli personel tarafından sayılarak, tartılarak, ölçülerek veya benzeri yöntemlerle değerlendirilmelidir (Güredin, 2000: 135).

Stokların Korunması;

İşletme varlıklarının korunması açısından önemle üzerinde durulması gereken bir diğer olay ise, stokların iyi korunması gerektiğidir. Stokların korunmasını iki açıdan ele almak gerekir. Bunlardan birincisi; hırsızlık, sabotaj gibi kast unsuruna bağlı olarak ortaya çıkacak olumsuz davranışlar, ikincisi ise; rutubet, nem, ısı, ışık, manyetik etkiler veya benzeri stoklara hasar verebilecek harici etkiler ile yangın, su basması ve benzeri afetlere karşı alınan güvenlik önlemleridir (Uzun, 2007: 120).

Örneğin; işletme açısından bir malın çalınması ile rutubet, nem veya küf nedeniyle bozulması arasında parasal kayıt açısından fazlaca bir fark yoktur. Daha geniş bir çerçevede düşünülecek olursa, ikincisi işletme açısından daha büyük bir risk taşımaktadır. Zira bunun fark edilememiş veya mamul mallarda ya da ticari malda ortaya çıkması ve piyasaya sürülmesi durumunda işletmenin ticari saygınlığı zarar görecektir. Stoklar gerekli güvenlik önlemleri alınarak korunmalı, görevli ve yetkili kişiler dışında kimse stokların bulunduğu bölüme alınmamalıdır. Stokların belirli dönemler bakımından sayımı yapılmalıdır (Şendurur, 2008: 129).

Stokların Tüketimi

Stok çıkışları da kontrol altında tutulmalı ve belirlenecek objektif kurallar dâhilinde gerçekleştirilmelidir. Stok çıkışları için mutlaka belge düzenlenmeli ve çıkışlar bu belge karşılığında yapılmalıdır. Düzenlenecek belgenin bir kopyası depo sorumlusunda bulunurken bir kopyası da muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil etmelidir. Stok harcamalarına yetkili kişinin, depo, muhasebe ve satın almadan sorumlu personel dışında bir kişi olması gereklidir.

Stok çıkışlarında, üretim departmanı veya pazarlama ve satış departmanından gelecek talepler dikkate alınmalıdır. Stok çıkışları, aynı zamanda satış ve üretim departmanından gelecek bilgilerle de kontrol edilmelidir (Uzay, 1999: 77).

6.6. Sabit Kıymetlerde İç Kontrol Sistemi

Sabit kıymetler üretim işletmelerinde önemli bir unsuru oluşturmaktadırlar. Bunlarla ilgili hesaplar çok yoğun çalışmıyor olsalar da, özellikle bunların kazanılmasında ve dönem sonlarında amortisman işlemlerinin hesaplanıp kayıtlara alınması konularında hatalarla karşılaşmaktadır. Sabit kıymetlere ilişkin etkin bir kontrol sistemi tasarlanırken onaylama, muhasebe kayıtlarına geçirme ve koruma ile ilgili sorumlulukların birbirinden ayrılmış olmalarına dikkat edilmelidir (Kaval, 2008: 314). Sabit kıymetlere ilişkin olarak uygulanabilecek iç kontrol prosedürleri ana hatlarıyla aşağıdaki gibi açıklanabilir;

Maddi Duran Varlıkların Alımı;

İşletmede kullanılacak bir iktisadi kıymetin maddi duran varlık olarak kabul edilmesi için bir yıldan fazla ekonomik ömrünün olması ve belirli bir ekonomik değerinin olması gerekir. Maddi duran varlık alımlarına, mutlaka, yönetim kurulu veya yönetim kurulu tarafından yetkilendirilmiş bir kişi veya birim karar vermelidir. Bu ekonomik değer çok büyük tutarlar olabileceği gibi küçük tutarlar da olabilir. Kural olarak, her bir iktisadi kıymet alımı için ayrı ayrı yetki verilmiş olması risk unsurunu azaltacak olmakla birlikte gereksiz bir bürokrasiyi de beraberinde getirebilir (Kaval, 2008: 456).

Bu nedenle belirli bir tutarı aşan bütün iktisadi kıymet alımlarının her biri için ayrı onay alınmalıdır. Maddi duran varlıkların alımlarında işletme ihtiyaçları göz önünde tutulmalıdır. Maddi duran varlıklar işletme kaynakları içerisinde önemli bir toplamı tutması nedeniyle ihtiyaç dışı maddi duran varlıklara yatırılacak kaynaklar

verimsiz kullanılmış olacağından işletmenin verimlilik ve karlılığını olumsuz yönde etkileyebilir. Diğer taraftan ihtiyaç duyulan maddi duran varlıkların zamanında temin edilememesi de işletmeyi aynı yönde etkileyebilecektir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılması maddi duran varlıkların edinilmesi kadar elden çıkarılması da önem arz eder (Güredin, 2000: 291).

Maddi Duran Varlıklara İlişkin İç Kontrol Sistemi;

Maddi duran varlıklara ilişkin dönem içi işlemleri de, kısaca, maddi duran varlıkların sayımı, envanteri gibi korumaya yönelik önlemler, amortismanlar, yeniden değerlendirme, yenileme fonunun yönetimi gibi olaylardır. Maddi duran varlıklar gayrimenkul mallar olabileceği gibi, menkul mallar da olabilir. Bu malların çalınması ve benzeri risklere karşılık envanterinin yapılması gereklidir (Kepekçi, 1998: 180). Maddi duran varlıklar için uygun amortisman oranları seçilmiş olmalıdır. Belirlenen amortisman oranlarının sonradan değiştirilmesinin sıkıntı yaratacağı, yanlış amortisman oranının seçilmiş olmasının ise, işletmenin verimliliğini olumsuz yönde etkileyeceği unutulmamalıdır. Tamamen itfa edilen maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarından çıkarılması için yetkili kişi veya kurulun onayı aranmalıdır. Maddi duran varlıklar için her zaman ekonomik ömür amortisman süresine eşit olmayabilir (Yılancı, 2003: 70).

Ayrıca maddi duran varlık hesapları ile ilgili olarak iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda araştırılacak konular şunlardır;

- Duran varlıkların satın alınması aşamasında bunları kullanacak personel ile satın alınmasında görevlendirilecek personel ayrılmış mı? Özellikle bu duran varlıklara yatırım kararlarını hangi birimler veriyor?
- Şirketin duran varlıkların satın alınması ile ilgili bir satın alma/satma yönetmenliği var mı?
- Tüm duran varlıkların kullananlara zimmetlenmesi ve dolayısıyla kullanımından ve kaybolmasından sorumlu olanların belirlenmesi sağlanmış mı?
- Varlıkların niteliklerini, miktarını, aktife giriş tarihini, maliyet bedelini, yeniden değerlendirme artışını, birikmiş amortismanlarını takibine olanak verecek şekilde bir amortisman defteri tutuluyor mu?
- Böyle bir defter bilgisayar ile tutuluyor ise yeterli ayrıntıyı taşıyor mu? Program fonksiyonel mi?

- Demirbaş kaydı yapılmayan, ancak demirbaş niteliğinde olan küçük demirbaşlar iz bedeli ile izleniyor ve kullananlara zimmetleniyor mu?
- Belirli dönemlerde, hiç olmazsa yılda bir defa varlıklar sayılıp, amortisman defteri ile karşılaştırılıyor mu?
- Arsa, arazi ve binalara ait tapu senetleri diğer kıymetli belgeyle birlikte korunuyor mu?
- Makine ve tesisatın bakım talimatnameleri var mı? Bunların topluca bakıma alınması veya korunması için şirketin bir politikası var mı?
- Kırılan, bozulan veya kullanımdan çıkan varlıklar için bir tutanak düzenlenip muhasebe bölümüne gereği gibi bildiriliyor mu?
- Bunlar amortisman defterinde ayrıca izleniyor mu?
- Amortisman oranlarını kimler belirliyor? Ekonomik ömre uygun bir amortisman politikası mı? Yoksa vergi yasaları ağırlıklı bir amortisman politikası mı belirlenmiş? Belirlenen bu politikalara uyum gösteriliyor mu?
- Leasing ile iktisap edilmiş varlıklar var mı? Bunlar nasıl kayda alınıyor?
- Teşvikli yatırımlar kapsamında iktisap edilen varlıklar ayrıca belirlenebiliyor mu? Bunların mevzuata uygun kullanımı izleniyor mu? Kullanımında kısıtlamalar var mı?
- Binalar, arsalar araziler üzerinde ipotek tesis edilmiş mi? Bu ipotek şirketin yetkili kurulları tarafından mı tesis ettirilmiş?
- Bu varlıklara sigorta yaptırılıyor mu? Sigorta bedelleri yeterli mi? Sigorta işlemleri kimin kontrolünde?
- Bu varlıkların amortisman süreleri dolmuş, fakat kullanılmaya devam ediliyor ise iz bedelle veya aktifte ve pasifteki tutarları silinmeden izlenmeye devam ediliyor mu?
- Amortisman süresini tamamlamış ya da tamamlamamış tüm duran varlıkların elden çıkarılması üst makamların bilgisi dâhilinde oluyor mu? Bunların satışları veya hibeleri muhasebeye zamanında bildiriliyor mu?

6.7. Yabancı Kaynaklarda İç Kontrol Sistemi

Sermaye hesapları çok az çalışan hesap grubu olmakla birlikte hataların dayandığı bir denetim alanıdır. Hesaplar yoğun olmasa bile, tutarları oldukça yüksektir

(Kaval, 2008: 519). Yabancı kaynaklar, işletmenin varlıklarını karşıladığı öz kaynaklar dışında ki kaynaklarından oluşmaktadır. Bu nedenle yabancı kaynaklarda iç kontrol sistemi açısından varlık kalemleri kadar önemlidir (Güredin, 2000: 239). Yabancı kaynaklara ilişkin iç kontrol sistemi sistematik açıdan borç doğuran işlemler, borcun izlenmesi ve borcu ortadan kaldıran işlemler olarak ele alınmıştır (Gürbüz, 1995: 111);

Borç Doğuran İşlemler;

İşletmelerin faaliyetlerini aksatmadan yürütebilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri etkin kullanılan iyi bir varlık yapısına bağlıdır. İşletme varlıkları ise, ancak kaynaklarla karşılanabilir. İşletme faaliyetlerinin tamamen öz kaynaklarla yürütülmesi öz kaynakların verimliliğini olumsuz yönde etkileyeceği için arzu edilen bir durum değildir. Öz kaynak ve yabancı kaynak dengesinin verimliliği, optimum seviyede tutulacak şekilde kurulması gerekir (Keten, 2002: 126). Borç doğuran işlemler genellikle beraberinde varlık artışını da getirirler. Bu nedenle borç doğuran işlemler üzerinde hata ve hilelerin yapılması olasıdır. Yabancı kaynaklarda artış sonucunu doğuracak tüm işlemler yetkili kişi veya kurulların onayından geçmeli ve hukuken geçerli bir belgeye dayandırılmalıdır. Bu amaçla, yabancı kaynaklarda artış sonucunu doğuracak işlemleri yapmaya yetkili kişi veya kurullar önceden tüm yetki ve sorumluluk sınırları ile birlikte belirlenmelidir (Zorluoğlu, 2003: 89).

Banka kredileri ve tahvil çıkararak yapılan borçlanmalarda, işletme, önemli bir yabancı kaynak maliyeti ile karşı karşıya kalabilir. Gerek tahvil ve gerekse banka kredileri daha kurumsal işlemlere dayandığı için bu hesap kalemleri üzerinde hata ve hile riski daha az olmakla birlikte yönetimce yetki verilmiş kişilerce yapılacak olumsuz işlemlerin maliyeti de yüksek olacaktır. Hata ve hile riskinin en yüksek olduğu işlemler ise hiç şüphesiz ticari borçlardır. Gerek nicelik ve gerekse nitelik bakımından önemli bir toplam teşkil etmeleri nedeniyle bu işlemler üzerinde kast unsuru içeren hileli davranışlar kadar hatalı işlemlerin olması da söz konusudur (Baydarol, 2007: 140).

Muhasebeden sorumlu kişi aynı zamanda ambardan sorumlu kişi konumunda olmamalıdır. İşletme ile organik bağı bulunan ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan yapılan borçlanmalarda, borçlanmanın haklı bir neden ve belgeye dayanıp dayanmadığı, örtülü kazanç dağıtımı sayılabilecek unsurların bulunup bulunmadığı göz önünde bulundurulmalıdır (Aktuğlu, 1996: 103). Vergi ve diğer yasal yükümlülüklerle

ilişkin tahakkukların zamanında yapılıp yapılmadığı, noksan veya fazla tahakkuk yapılıp yapılmadığı, bunlara ilişkin ayrılacak karşılıkların tutarlı ve doğru olup olmadığı göz ardı edilmemelidir. Tahsil edilen katma değer vergileri kayıtlara tam ve zamanında geçirilmelidir. Peşin tahsil edilen gelirler muhasebeleştirilirken belge uyumu yapılmalıdır. Gider tahakkuklarının tutar bakımından doğruluğu sağlanmalıdır (Uzun, 2007: 120).

Yabancı Kaynakların İzlenmesi;

Yabancı kaynakların etkin şekilde izlenmemesi de işletmeyi önemli risklerle karşı karşıya getirebilecektir. Buna ilişkin prosedürler önceden belirlenmeli personelin gerek teknik bilgi ve gerekse mesleki disiplin açısından buna hazır olması sağlanmalıdır. Özellikle banka kredileri ve tahvillerin işletmeye getireceği yük önceden görülmeli, işletmenin varlık yapısı bakımından buna hazır olması sağlanmalıdır. Örneğin; banka kredileri ve tahvil borçlarına yönelik olarak kısa vadeli yükümlülüklerin belirli bir seviyenin üzerine çıktığı durumlarda cari oran sürekli izlenmeli, cari oranın yetersiz kaldığı durumlarda da işletme hazır değerler yönünden gerekli dengeyi sağlamalıdır (Bozkurt, 2000: 40). Bu dengenin sağlanmaması durumunda işletmenin kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirememesi gibi önemli bir riskle karşı karşıya geleceği bilinmelidir. Ticari borçlar açısından da aynı konuların geçerli olduğunu söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

Hatta işletmenin ticari itibarının, işletmenin geleceğini doğrudan etkileyeceği düşünülecek olursa kısa vadeli ticari borçlara ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesinin önemi daha iyi anlaşılacaktır. Ticari borçlara ilişkin olarak stok devir hızları, alacakların devir hızları ve ticari alacakların yapısı göz önünde tutularak değerlendirilmelidir. Alacak devir hızlarının düşük olduğu veya düştüğü, stok devir hızlarının beklenen seviyenin altında kaldığı dönemlerde işletmenin yükümlülüklerini yerine getirmede güçlüklerle karşılaşacağı bilinciyle satın alma servisi ve yönetim olası risklere karşı uyarılmalıdır (Uzay, 2003: 106).

Yabancı Kaynaklara İlişkin Yapılacak Ödeme ve Mahsuplar;

Yukarıda açıklanan konular da göz önünde tutularak; yabancı kaynakların vadeleri bakımından ödeme cetvelleri çıkarılmalı, yabancı kaynak kalemi kayıtlardan çıkarılmadan önce dayanak belgelerin dikkatlice incelenmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, yabancı kaynağın vade, faiz oranı ve benzeri yükümlülükler yönünden işletmeye fiili

maliyeti ile belgeler arasında tutarsızlık olup olmadığı kontrol edilmelidir (Şendurur, 2008: 120). Örneğin; yapılan sözleşmede, herhangi bir faiz öngörülmezken veya daha düşük bir faiz oranı öngörülmesine rağmen daha yüksek oranda bir faiz ödemesi yapılmış olabilir veya bu şekilde kayıtlara geçirilmiş olabilir. Aynı şekilde çek senet defteri, yevmiye defteri ve diğer defter ve belgeler arasında da uzlaşma sağlanmalıdır.

6.8. Öz Kaynaklarda İç Kontrol Sistemi

Öz sermaye hesapları çok az çalışan hesap grubu olmakla birlikte, hataların dayandığı bir denetim alanıdır. Hesaplar yoğun olmasa bile, tutarları oldukça yüksektir (Kaval, 2008: 519). Öz kaynaklara ilişkin olarak uygulanabilecek iç kontrol prosedürleri ana hatlarıyla aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Memiş, 2006: 90);

Sermaye Yapısına İlişkin İşlemler;

Küçük işletmelerde fazla bir sorunla karşılaşılmazken daha büyük işletmelerde hisse senedi ihracı, hisse senetlerinin el değiştirmesi, hisse senetlerine ilişkin sertifikalar, iptal edilen sertifika, senetler ve bunlara ilişkin işlemler üzerinde durulmalıdır. Yıl içerisindeki sermaye hareketleri dikkatle izlenmelidir. Nakit sermaye artışlarında tahsilâtların usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı üzerinde durulurken ani artışlarda ise yapılacak değerlemeler gözden geçirilmeli ve gerekirse yeniden yapılmalıdır (Azaltun, 1999: 85).

Yedeklere İlişkin İşlemler;

Yedeklere ilişkin yasal düzenlemelerde, ana sözleşmede ve yönetim kurulu kararlarında yer alan konulara uyulup uyulmadığı önem arz eder. Bu amaçla, Türk Ticaret Kanunu'na göre ayrılması zorunlu yedekler, değer artış fonlarının, ihtiyari yedeklerin ve dağıtılmamış karların doğru hesaplanması ve bunun doğruluğunu sağlamaya yönelik prosedürler sağlanmalıdır.

Defter Kayıtları ile Karşılaştırma;

Belirli aralıklarla, büyük defter sermaye hesabı ile yardımcı kayıtlar arasında uyum aranmalıdır. Bu uyum, hisse senetlerini imzalama, hisse senetleri defterini saklama ve büyük defter kayıtlarını tutma yetkisi olmayan bir kişi tarafından yapılmalıdır. Bu görev, iç denetim bölümü tarafından üstlenilebilir. Uyum arayan kişi, hisse senedi defterini incelemeli ve bu bilgileri büyük defter ana hesabı ile karşılaştırmalıdır (Demir, 2002: 45).

6.9. Mal ve Hizmet Alımlarına-Satımlarına İlişkin İç Kontrol Yapısının

Kurulması

Öncelikle, mal ve hizmet alımlarının gerçekleştirilmesindeki amaç, istenen mal veya hizmetleri istenen miktar ve kalitede, istenen yerde ve istenen fiyata elde etmektir.

Mal ve hizmet alımları üzerindeki iç kontrol; satın almayı tahsil işleminden, alımların muhasebe kayıt düzenine aktarılmasından ve ödemedden ayırır. Her işletmenin satın alma departmanı, kuruluşun ihtiyaç duyduğu mal veya hizmetler için gereken siparişleri vermek konusunda kesin yetki sahibi olmalıdır. Satın alma departmanınca yapılan tüm satın almalar bir üst yöneticinin onayını gerektirir (Kepekçi, 1998: 195).

Satın Alma İstemi;

Bir mal veya hizmetin satın alınmasını isteyen departman; onaylı, yazılı bir istemi, satın alma departmanına gönderir. Satın alma istemi, yapının gereklerini yerine getirmek amacıyla, gerekli sayıda kopya hazırlanarak, birinci kopyası satın alma departmanına gönderilmeli, diğer kopya ise mal istemi yapan departmanda kalmalıdır. Burada incelenmesi gereken konu, talep edilen ile satın alma sorumlusu arasında gizli bir anlaşma olasılığını azaltmak için istek belgelerinin sıkı bir şekilde kontrol edilmesidir. Ayrıca, siparişlerin istek belgelerine dayandırılmış olması araştırılmalıdır (Balkan, 1990: 81).

Satın Alma Siparişi,

Satın alma departmanı, kendisine gelen mal veya hizmet talebi konusunda satıcılardan teklifler toplar, sipariş, şirket politikalarına uygun kalite, miktar ve ambalaj koşulları kapsamında onaylandıktan sonra gerçekleştirilir. Kopyaların sayısı şirket politikalarına göre değişiklik göstermekle beraber, ilk kopya satıcıya gönderilir ve kabul edildiği takdirde bir anlaşma taahhüdü sayılır (Gönen, 2007: 59). Öteki kopyalar ise, talebi gerçekleştiren departmana, teslim alma muhasebe ve bütçe departmanlarına, siparişi onaylayan amire ve ambar memuruna gönderilebilir. Bir kopya da, satın alma departmanında bırakılarak siparişler dosyasında dosyalanır. Talebi yapan departmandaki kopya, talebin kabul olduğunu gösteren bir belge hizmetini görür. Birçok işyerinde bu kopyada miktar gösterilmediği için malın sayılması zorunluluk haline gelir. Muhasebe departmanın kopyası bu departmanı ilerideki para ödemeleri

konusunda uyarır; bütçe departmanındaki kopya, ödeneklerin belirlenmesini sağlar (Yavuz, 2002: 55).

Teslim Alma;

Teslim alınan mallar sayılır, tartılır, ölçülür, kalite ve özellikleri yönünden incelemeye tabi tutulur. Teslim alma departmanı, sipariş sonucunda gelen mallarla ilgili olarak teslim alma raporu düzenlemelidir.

Söz konusu rapor en az dört kopya olarak hazırlanır; bir kopyası satın alma departmanına, biri ambar memuruna, biri satıcının faturasına eklenerek muhasebe departmanına gönderilir, diğeri de teslim alma departmanındaki sipariş emri kopyasına bağlanarak dosyalanır (Kepekçi, 1998: 198).

Fatura;

Faturalar, mallar incelenmeden, sayılmadan ve kabul edilmeden önce onaylanmamalıdır. Faturalar ilk olarak satın alma departmanına gider orada sipariş numarası verilir, teslim tarihi konur ve teslimin yapıldığı onaylanır. Teslim alma raporu, satın alma departmanınca kabul edildikten sonra, bu departmanın sipariş emri kopyası, siparişler dosyasından çıkarılır ve tamamlanan siparişler dosyasına konulur.

Peşin Satışlar;

İyi bir iç kontrol, peşin satışlarda bir kimsenin yaptığı satışın parayı alan ve gerekli değişiklikleri yapan bir başkası tarafından doğrulanmasını gerekli kılar. Satış memuru, satışları, satış defterlerine kaydederek, hazırlanan satış defterlerinin günlük toplamının, tahsil edilen para miktarına eşit olmasını sağlar. Bu sayede yapılan toplam satışlar, merkez kasa tarafından alınan para toplamına eşit olur (Uzay, 1999: 89).

Satışların eksik gösterilmesi olanağının ortadan kaldırılması için, hem satış personeli, hem de kasadan sorumlu personel bulundurma olanağı yoksa müşteriye verilen ve satış toplamını gösteren bir kâğıt şeritle birlikte, görülür satış kaydı bölümü bulunan kasa makinesi kullanılır. Peşin satışların doğru muhasebeleştirilmesi için iyi bir stok kontrol sistemi gereklidir. Eğer perakende şekilde stoklar tutuluyorsa ve fiziki stoklarla defter kayıtları arasındaki herhangi bir farklılık bulunuyorsa, bu durum, ya malın ya da paranın çalındığı anlamına gelir.

Kredili Satışlar;

Satış siparişinin hazırlanması, siparişin gönderilmesi, müşterinin borçlandırılması, makbuzun gönderilmesi ve müşteriden bedelin tahsili aşamalarını kapsar. Kredili satışlara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibidir;

- Satışlar, işletmenin hedeflerine ve yönetmeliklerine uygun olarak, müşteri talepleri doğrultusunda yapılmalıdır,
- Siparişler, gerekli onaylar alındıktan sonra kontrol edilerek kaydedilmelidir,
- Malların gönderilmesi ile faturalamanın yapılması ve muhasebeleştirilmesi yapılmalıdır,
- İade edilen mallara ilişkin müşteri talepleri dinlenmeli, ödeme iadesi ile ilgili gerekli işlemler yapılmalıdır,
- Faturalar ve alacaklar kaydedilmeden önce doğrulukları kontrol edilmeli, gerekli onayların alınmış olması sağlanmalıdır,
- Onaylanan alacak işlemleri ile ilgili doğru kayıtlar yapılmalıdır,
- Alacakların takibinin yapılması ve doğru tutarlarda tahsilât işlemlerinin yapılabilmesi için prosedürler oluşturulmalıdır.

6.10. Maaş Bordrolarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması

Bir işletmenin giderlerinin büyük çoğunluğunu oluşturan ücret ödemeleri de birtakım yolsuzluk ve yanlışlıklara maruz kalabilmektedir. Bu nedenle, ücretlerle ilgili etkin bir kontrol sisteminin geliştirilmesi oldukça önemlidir. Bu sistemin etkinliğine katkıda bulunmak üzere, ücret ödemeleriyle beraber her türlü işe alımlar, yükselmeler ve işe son verilmesi gibi faaliyetleri yürütmek üzere bir personel departmanının bulundurulması gerekir (Kertiş, 2005: 66).

Bordrolar üzerinde sağlıklı bir iç kontrol gerçekleştirilmesi için, işe alma, bordronun hesaplanması ve çalışanlara ödeme yapılması görevleri farklı kişiler tarafından yapılacak şekilde ayrılmalıdır. Bu ayrımın amaçları; kötü niyetli işbirliğini önlemek, bordro şişirmelerinden kaçınmak ve bordroyla ilgili görevlerle yükümlü personelin bordro hesaplarının doğru yapılması yönündeki işlerini kolaylaştırmaktır. Uygun bir düzen içinde yapılmayan çok fazla görev ayrımı, kaçınılmak istenen hileyi kolaylaştıracaktır.

Bordro kayıtları, genellikle çalışılan zamanı kanıtlayan temel belgelerden ya da zaman kartlarından, bireysel gelir kayıtlarından ve bordro defteri ya da özetinden

oluşur. Orta büyüklükteki bazı kuruluşlarda, iş tablosu sistemi, bordro defterinin, çalışmaların gelir kayıtlarının ve maaş çekleri yazımının hazırlığını tek işlemle sağlayacak iç kontrolü ve özeni güven altına almak için genellikle kullanılmaktadır (Holmes ve Overmayer, 1975: 150 -153). Maaş bordrolarının kontrolü aşağıdaki unsurları kapsar (Keten, 2002: 96);

- a. İşe alma,
- b. Her çalışan için çalışılan ve çalışılmayan zamanları gösterir kayıt tutma,
- c. Dönemsel ödemeleri bireysel ya da toplu olarak hesaplama,
- d. Çalışanlara ödeme yapma ve
- e. İşe son verme,

Personelin çalıştığı sürelerin belirlenmesi ve ücret bordrolarının hazırlanması işlemi ayrı bir bölüm tarafından yapılmalıdır. Zaman kartlarının hazırlanması, brüt ödemelerin hesaplanması ve özetlenmesi, kesintilerin ve net ücretin ortaya konulması, ödeme belgelerinin hazırlanması ve ücret kayıtlarının tutulması yapılması gereken işlemlerdir. Bu işlevler üzerinde sağlıklı bir iç kontrol yapısı kurmak gerekmektedir. Zaman hesaplamaları ve bordro bilgileri, işletmede iç denetçiler tarafından kontrol edilmelidir (Bozkurt, 2000: 336).

Ücretlerin ödenmesinde hata ve hilelerin önlenmesi için bordroyu hazırlayanlar ile ödeme yapanların aynı kişi olmamasına dikkat edilmelidir. Ödemeler imza karşılığı yapılmalıdır. Çekle ödemenin tercih edilmesi daha iyidir, ödemenin çekle yapıldığı durumlarda; ücret çekleri ücret tahakkuku ile ilişkisi olmayan, nakite ulaşımı mümkün olmayan ve muhasebe kayıtlarını tutmayan bir kişi tarafından imzalanmalıdır (Güredin, 2000: 336). Maaş bordrolarının kontrolünde, göz önünde bulundurulması gereken çeşitli faktörler aşağıda açıklandığı gibidir (Gürbüz, 1995: 150 -153).

Para işlerine bakan personel, muhasebe departmanının bir elemanı olmamalı ve bordroyu hazırlayan ve hesapları yapan kimse de olmamalıdır; ücretleri ödemelidir, yanına bir yardımcı verilebilir. Her çalışana kimliği saptanarak ödeme yapılır, eğer ücret para olarak ödenmekte ise bir alındı imzalatılır. Çeşitli görevlilerin sorumlulukları ayrılmadığı sürece, ücret bordrolarında sahtecilik çok kolaylaşır.

Eğer bir kişi, başka bir kimsenin çalışma kayıtlarını ve çalışılan zamanını tespit etmediği halde ücret kayıtlarını ve bordro çizelgesini hazırlıyorsa, çalışanların ücretlerini şişirebilir, bordroya hayali isimler ekleyerek fazla paraları ücretleri vermeden

nce zarflardan alabilir veya muhasebe memuru bordroyu hazırlıyorsa, toplamı ŐiŐirerek ya da hayali isimler ekleyerek, farkları, ödeme zarflarını hazırladığı sırada cebine indirebilir. Bordro yazmanı işini yalnız yapıyor ve denetlenmiyorsa bordro izelgesi toplamını yüksek göstererek bu fazlalığı alabilir. Ayrıca, bordro ktibi ücretleri ödüyor ve hesapları alıŐma Şubesi kayıtlarıyla karŐılaŐtırılmıyorsa, iÇten ayrılan elemanların bordroda kalması ve ücretlerini alıkoymasına doğar ya da bordro hesaplarında indirimleri yapmadan farkı alar (Yavuz, 2002: 95).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANKARA İLİNDE YER ALAN İHRACATÇI FİRMALARIN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİ VE KONTROL RİSKİNİN ANALİZİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Ankara’da faaliyet gösteren ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kontrol riskinin belirlenmesi adı altında oluşturulan üçüncü bölümde; anket çalışması ve bu anket çalışmasının sonuçlarının değerlendirilmesi yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde; araştırmanın, amacı, önemi, muhasebe bilimine katkısı, kapsamı, kısıtları ve yöntemi yer almaktadır.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Günümüzde küreselleşme olgusu her alanda kendini göstermektedir. Ulusal piyasaların uluslararası sermaye ve mal piyasaları ile bütünleştiği bu süreçte işletmeler artık sadece ulusal pazarlar için değil, aynı zamanda uluslararası pazarlar için de üretim yapmaktadırlar. Dünyanın küçülerek adeta tek bir pazar haline gelmesine neden olan en büyük faktörlerden birisi hiç şüphesiz, ihracatta meydana gelen göz alıcı ilerlemeler ve gelişmelerdir. İhracat, uluslararası ticaret yatırımları arasında daha az riskli olması ve daha az kaynak bağıllığını gerektirmesi nedeniyle, işletmeler tarafından en çok tercih edilen yatırım türüdür. Ekonomideki ve teknolojiadaki gelişmeler, işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına, yapılarının karmaşıklaşmasına ve faaliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

İşletmelerin büyümesi ve yapılarında meydana gelen bu faaliyet artışları, karmaşık işlemlerde çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla; işletme yöneticilerinin dinamik bir yapıya sahip olan, büyüyen ve gelişen işletme organizasyonuna hâkim olmaları gün geçtikçe zorlamaktadır. Tüm bunlar, firmaların mevcut işlevlerinin önemli ve ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol sistemi gerçeğini/gerekliğini işaret etmektedir. İç kontrol sistemi; bir firmanın hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla, firma yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri ifade etmekle birlikte, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi firmanın verimliliğini arttıracak yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporlamaların güvenilirliğinin sağlanması yanında, belirlenen politikalara ve yasal ve yönetsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Her işletmenin çok ayrıntılı ve yazılı olmasa bile kendine özgü bünyesi içinde mevcut bulunan iç kontrol sistemi, hem yönetsel hem de finansal içerikli çalışma düzeninin eleştirel nitelikte gözden geçirilmesini ve meydana gelebilecek olumsuzluklara karşı önlemler alınmasını sağlar. İşletmeyi düzensizlikten uzaklaştırarak gerçeğe uygun işlemesine yardımcı olur. Ayrıca iç kontrol sistemi, işletmelerin kurumsallaşmalarında da önemli bir yere sahiptir. Yukarıda anlatılanlardan hareketle bu çalışmanın temel amacı; Ankara’da faaliyet gösteren ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kontrol riskinin analiz edilmesidir.

Araştırmanın temel amacının yanı sıra, iç kontrol sisteminin etkili olması, hedeflediği amaçlara ulaşması için birbirleriyle ilişkili olan kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol prosedürleri, bilgi/iletişim, gözetim ve iç denetim ile ilgili bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu çalışma; iç kontrol sistemini oluşturan unsurları ve bu unsurların etkin, verimli, işletmenin amaçlarına uygun olup olmadığını tespit etmeye ve ihracatçı firmalarda iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi firmanın verimliliğini arttıracak yöntemleri ve prosedürleri kapsayıp kapsamadığını araştırmaya yöneliktir. Hazırlanmış olan anket

formunda söz konusu kontrollerin varlığına, uygulamasına, değerlendirilmesine ve raporlanmasına yönelik işletmelere sorular yöneltilerek mevcut durum araştırılmaya çalışılmıştır. Bu araştırmayı yapabilmek için ihracatçı firmalardaki iç kontrol faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulmuş aşağıdaki alt amaçlara cevaplar aranmıştır;

- Kontrol faaliyetlerine ilişkin oluşturulan temel politika ve prosedürlerin ihracatçı firmalarda mevcut olup olmadığını belirlemek,
- İhracatçı firmalarda performans incelemelerinin yapılıp yapılmadığı belirlemek,
- İşlemlerin doğruluğunun ve gerçekçiliğinin yetkili kişilerce yapılıp yapılmadığını kontrol etmek amacıyla bilgilerin belirli işlemlere tabi tutulup tutulmadığını belirlemek,
- Fiziksel kontrollerin ve görev ayrımının yapılıp yapılmadığını belirlemek,
- Performans incelemeleri, bilgilerin işleme tabi tutulması, fiziksel kontrollerin yapılması ve görev ayrılığı hususlarında kontrol faaliyetlerine ilişkin oluşturulan temel politika ve prosedürlerin ihracatçı firmalarda etkili olup olmadığını belirlemek,
- Muhasebe el kitabı olup olmadığını belirlemek,
- Boş olan kadroları doldururken veya işe alma politikalarında yetenekli kişiler tercih edilmediğini belirlemek,
- İhracatçı firmalarda genel olarak varlıklarının ve kayıtlarının kaybolmasına, çalınmasına ve hilelere karşı güvenlik önlemleri bulunup bulunmadığını belirlemek,
- Sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve korunması yetkili ve uzman kişilerce yapılıp yapılmadığını belirlemek,
- İhracatçı firmaların genelinde ve departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılıp yapılmadığını belirlemek,
- Bir iç denetçi bulunmakla birlikte firmanın iç denetçisinin yeterli olup olmadığını belirlemek.

4.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE MUHASEBE LİTERATÜRÜNE KATKISI

Muhasebe bilgilerinin güvenilir olması, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda doğru ve isabetli karar vermeleri açısından son derece önemlidir. Bu bağlamda; iç kontrol sisteminin muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlayan önemli faktörlerden biri olduğu söylenebilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin

oluşturulması ve bu oluşumun etkili bir şekilde yürütülmesi muhasebe biliminin bir alt disiplini olan muhasebe denetimi açısından da son derece önemlidir (Duman, 2006: 64). Diğer yandan, yerli ve yabancı literatürde özellikle ihracat ve iç kontrol sistemiyle ilgili azda olsa çeşitli çalışmalar yapıldığını görmek mümkündür. Ancak; konuya ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin incelenmesi olarak bakıldığında, daha önce buna benzer bir çalışmanın olmadığı görülmektedir. Yani, literatürde iç kontrol sistemini ve ihracatı konu alan pek çok araştırma bulunurken bu çalışmaların, ihracatçı firmaların iç kontrol sistemini incelemeye yönelik olmayıp, daha çok ihracat ve iç kontrol sistemiyle ilgili ayrı ayrı ve genel konular, bazen de belirli sektörlerin incelendiği görülmüştür.

Bu araştırma, konuyla ilgili Türkiye’de ki bir eksikliğin giderilmesi yanında ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri hakkında bilgileri ortaya koyarak dış ticaret politikası oluşturucu ve uygulayıcılarına, işletme yöneticilerine ve araştırmacılara yol gösterici olmaya çalışılacaktır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Uygulama çalışması için ihtiyaç duyulan veriler, Ankara’da faaliyette bulunan ihracatçı firmalardan, sosyal bilimlerde kabul görmüş geçerli araştırma yöntemleri kullanılarak elde edilmiştir. İhracatçı firmaların iç kontrol sistemlerini incelemeye ve kontrol riskinin analizine yönelik hazırlanan bu çalışmada birincil veriler kullanılmıştır. Birincil veriler; araştırmacının çalışması için ihtiyaç duyduğu özgün verileri değişik araçlar kullanarak kendisinin toplamasıdır. Sosyal bilimlerde birincil veri toplama söz konusu olduğunda başlıca üç yöntem öne çıkmaktadır. Bu yöntemler; anket, gözlem ve mülakattır. Çalışmada Ankara’daki ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerini incelemek veya tespit etmek amacı ile bölge açısından genel durum değerlendirmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemine başvurulmuştur.

Bu yöntemde, haberleşme anında cevaplayıcıya önceden belirlenmiş ya da görüşme anında belirlenmiş sorular doğrudan ya da dolaylı olarak yöneltilmektedir. Ayrıca verilerin bilgisayar ortamında değerlendirilebilmesi yanında uygulama kolaylığı ve yanıtların standardize edilebilmesi ve veri toplamada zaman, maliyet ve yapılabirlik kısıtlarını aşmak amacıyla araştırmada kullanılacak en uygun yöntemin tümü yapılandırılmış sorulardan oluşan “anket yöntemi” olduğu düşünülmüş ve

işletmelerden konuya ilişkin veriler toplanırken bu yöntemin kullanılmasına karar verilmiştir. İhracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin tespitine yönelik olarak yapılan bu araştırmada, araştırma kapsamındaki şirketlerin niteliklerinin, sektörlerinin, yerleşim yerlerinin, ulaşımının ve büyüklüklerinin çok farklı olması nedeniyle verilerin toplanmasının tamamında gözlem yöntemi kullanılamamıştır. Anket yönteminin uygulamasında başarılı olabilmek için yöntemin dört temel bileşeninin sırası ile izlenmesi, yürütülmesi ve aşağıdaki sırada yerine getirilmesi gerekmektedir (Memiş, 2006: 125);

- 1.Hedeflenen topluluğu en iyi ifade edecek örneklemin seçilmesi,
- 2.Araştırmacının ölçmeye çalıştığı hususla ilgili olarak en uygun soruların hazırlanması,
- 3.Telefon, posta, kişisel görüşmeler veya teknolojik gelişmelerle birlikte oluşan diğer olanaklar vasıtası ile verilerin elde edilmesi,
- 4.Yukarıdaki yollar ile elde edilen verilerin, ilgili bilgisayar programları yardımı ile analiz edilmesi.

3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve KISITLARI

Araştırma, Ankara’da faaliyetini sürdüren ihracatçı firmalar hedef alınarak ve iç kontrol sistemlerini oluşturdukları varsayılarak hazırlanmıştır. Bu düşünceden hareketle, söz konusu ihracatçı firmaların, iç kontrol yapılarının işleyişi ve şekillendirmesine yönelik verecekleri bilgilerle iç kontrol sisteminin tespitine ilişkin veri elde edileceği varsayılmıştır. Bunun yanında Dış Ticaret Müsteşarlığının verilerine göre; 2009 yılı bakımından Ankara’da 3.332 ihracatçı firma olup, bu firmaların ihracat potansiyeli 4.907.774 bin dolardır. En çok ihracat yapılan ülkelerin başında ise Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya, Irak, Rusya Federasyonu, A.B.D, İsviçre, İspanya, Çin gelmektedir.

İhracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla yapılan anket çalışması analiz edilerek sonuçlar standart iç kontrol sistemleri göz önüne alınarak değerlendirilmiştir. Bu çalışma, Türkiye İhracatçılar Meclisi’nin her yıl yayınladığı Türkiye’deki en büyük

1000 ihracatçı firma arasında olan Ankara'daki ihracatçı firmalar hedef alınarak yürütülmüştür. Bu listeye göre, Ankara'da 2009 tarihi bakımından ilk 1000'e girebilen ihracatçı firma sayısı 45'dir. Görüşülen işletmelerin 8'i işletme sırlarını başka kişilerle paylaşamayacaklarını veya çalışmayı cevaplandıracak zamanlarının olmadıklarını ifade ederek böyle bir çalışmaya yardımcı olamayacakları yönünde görüş bildirmişlerdir. Geriye kalan 37 işletme çalışmaya yardımcı olmuş ve yöneltilen sorulara cevap vermişlerdir. Örneklemin bu şekilde sınırlandırılmasının nedeni; belirli bir büyüklüğe ulaşmış ve kurumsallaşma anlamında daha profesyonel çalışan ihracatçı firmaların, iç kontrol sistemine daha fazla önem verdikleri düşüncesinin yaygın olması ve araştırmanın amacı itibarıyla iç kontrol sistemlerini uygulayabilecek firmalara ulaşılması gereğidir. İhracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin incelenmesine ve kontrol riskinin analiz edilmesine yönelik hazırlanan anket formu iki bölümden ve kırk dört sorudan oluşmaktadır. Formun ilk bölümünde; işletmelerin genel bilgileri talep edilmiştir. İşletmeler hakkında genel bilgi edinilmesini sağlamak amacıyla; firmanın faaliyet alanı, çalışan sayısı, kuruluş yılı ve hukuki yapısı hakkında sorular sorulmuştur. İkinci bölümde ise; kendi içerisinde iç kontrol sistemini meydana getiren; kontrol ortamı, kontrol prosedürleri, bilgi-iletişim, gözetim, risk yönetimi, iç denetim ve firmanın iç kontrol sistemi hakkında genel değerlendirmelerden oluşan sorular yer almakta olup, kendi içerisinde yedi alt bölümden oluşmaktadır.

3.5. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR İLE BU BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KONTROL RİSKİNİN ANALİZİ

Araştırma bulguları Ankara'da faaliyette bulunan 37 farklı işletmeden elde edilmiştir. 37 farklı işletmeden elde edilen anket, 5'li likert tipi 39 soru ve genel bilgileri öğrenmeyi amaç edinen açık uçlu 5 sorudan oluşmaktadır. Çalışma, yüz yüze ve elektronik posta ile uygulanmıştır. Toplanan verilerin istatistikî analizlerinde SPSS (Statistical Package for Social Sciences) sürüm 12 ve Microsoft Excel 2003 yazılımlarından yararlanılmıştır. Ayrıca işletmelerin anket sorularına verdikleri cevapların frekans analizi sonucu elde edilen yüzdeler dağılımı tablolar halinde yine bu bölümde incelenmiştir. İşletmelerin anket sorularına verdikleri cevaplara ilişkin değerlendirmeler tabloların altında yer almaktadır.

Bu bölümde ihracatçı firmaların işlemlerinde veya iç kontrol sistemlerinde muhtemel kontrol risklerinin olup olamayacağı da değerlendirilmiştir. Öncelikle kontrol riski, denetçinin, iç kontrol sistemi tarafından bulunamayan veya bulunmuş olup da önlenemeyen katlanılabilir hata tutarını aşan hataların olabilirliğini belirleyen ölçüdür (Bozkurt, 2001: 108). Ayrıca; kontrol riski; bir hesap kalanı veya işlem grubunda önemli hataların işletmenin iç kontrol sistemi tarafından bulunamaması veya önlenememesi sonucu meydana gelmesi muhtemel riskidir. Firmanın iç kontrol yapısına rağmen bulunup ortaya çıkartılmayan, önlenemeyen finansal tablolara ilişkin hata ve hilelerin fark edilmeme, engellenememe riski olan kontrol riski, sıfırlanması mümkün olmayan ve iç kontrol yapısının bir fonksiyonu olmakla beraber, iç kontrol yapısının etkinliğinin arttığı durumlarda azalan bir eğilim gösterir (Baydarol, 2007: 76).

Kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmaz. Çünkü iç kontrol sistemi bütün önemli hata ve yanlışlıkların önleneceğine ilişkin tam güven sağlayamaz (Uzay, 1999: 58).

3.5.1. Anketi Cevaplayan Firmalar Hakkında Genel Bilgiler

Bu çalışma iç denetim biriminde, muhasebe departmanında çalışanlara ve üst düzey yöneticilere uygulanmıştır. İncelemeye alınan soruların cevabına göre ihracatçı firmaların demografik özellikleri aşağıdaki gibidir;

Tablo: 1 Anket sorularını cevaplayan personellerin firmadaki görevleriyle ilgili dağılımı;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Muhasebe Sorumlusu	3	8,1	13,5
Bağımsız Denetçi	2	5,4	18,9
Muhasebe Müdür Yardımcısı	4	10,8	29,7
Muhasebe Şefi	5	13,5	43,2
Muhasebe Müdürü	5	13,5	56,8
Sorumlu İç Denetçi	14	38,8	89,2
Sorumlu İç Denetçi Yardımcısı	4	10,8	100,0
Toplam	37	100,0	

İç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve takibinin genel anlamda iç denetim departmanı tarafından yürütülmesi beklenmektedir. Tablo 1’de görüldüğü gibi ankete cevap veren personelin çoğunluğu işletmenin kendi içindeki sorumlu iç denetçileridir.

Buna göre ankete cevap veren personelin %8,1'i herhangi bir muhasebe sorumlusu, %5,4'ü işletmenin dışındaki bir bağımsız denetçi, %10,8'i muhasebe müdür yardımcısı, %13,5'i muhasebe şefi ve muhasebe müdürü, %38,8'i sorumlu iç denetçi, %10,8 sorumlu iç denetçi yardımcısıdır. Anket soruları firmaların iç kontrol sistemleriyle veya işletme içindeki denetimle ilgili olduğundan, anket sorularının büyük bir çoğunluğunu işletmenin iç denetçileri tarafından (%49,6) cevaplandırılması anketin güvenilirliğini artırdığını söylenebilir.

Tablo: 2 Firmaların Sektörel Dağılımları;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Gıda	3	8,1	8,1
Enerji	2	5,4	13,5
İlaç	1	2,7	16,2
Otomotiv	1	2,7	18,9
Demir Çelik	7	18,9	37,8
Tekstil	1	2,7	40,5
İnşaat	7	18,9	59,5
İmalat	2	5,4	64,9
Elektronik	1	2,7	67,6
Savunma Sanayi	2	5,4	73,0
Madencilik	2	5,4	78,4
Altın	1	2,7	81,1
Akü	1	2,7	83,8
Boru	2	5,4	89,2
Seramik	1	2,7	91,9
Havacılık ve Uzay	1	2,7	94,6
Makina Sanayi	1	2,7	97,3
Yurtdışı Müteahhitlik	1	2,7	100,0
Toplam	37	100,0	

İhracatçı firmaların faaliyet gösterdikleri sektörlerin frekans dağılımlarına bakıldığında firmaların belirli bir alanda değil, değişik alanlarda faaliyette buldukları gözlemlenmiştir. Ancak çoğunluklarda % 7 demir-çelik ve inşaat, % 3 gıda ve % 2 ile de enerji, imalat, savunma sanayi, madencilik, boru sektörü gelmektedir.

Tablo: 3 Firmada Çalışan Personel Sayısının Dağılımı;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-9	2	5,4	5,4
10-19	1	2,7	8,1
20-29	1	2,7	10,8
50-59	1	2,7	13,5
80-99	2	5,4	18,9
100-149	2	5,4	24,3
150 ve üzeri	28	75,7	100,0
Toplam	37	100,0	

Tablo 3'e göre çalışmaya katılan ihracatçı firmaların en az 1-9, en fazla 150 ve üzerinde işçiyi firmalarında istihdam ettikleri belirlenmiştir. Firmada çalışan personel sayısının dağılımın aritmetik ortalaması alındığında ise ankete katılan firmaların ortalama 100 ve 150'nin üstünde personel çalıştırdıkları gözlemlenmiştir.

Ayrıca, 3624 Sayılı KOSGEB Kanunu'nda yer alan KOBİ tanımına göre, 1- 50 arası işçi istihdam eden işletmeler küçük ve orta boy işletme olarak değerlendirilmiş, 51- 150 arası işçi istihdam eden işletmeler ise büyük işletmeler olarak tanımlanmıştır. Araştırma sonuçlarından yola çıkarak çalışma kapsamın incelenen Ankara'daki ihracatçı firmaların çoğunluğunun büyük işletme olduğu belirlenmiştir.

Tablo 4: Firmaların Hukuki Yapılarına Göre Dağılımları;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Anonim Şirketi	31	83,8	83,8
Limited Şirketi	5	13,5	94,6
Diğer	1	2,7	100,0
Toplam	37	100,0	

Ankete katılan ihracatçı firmaların çoğunlukla anonim şirket şeklinde kuruldukları veya faaliyet gösterdikleri gözlemlenmiştir. Tablo 4'de görüldüğü gibi ankete katılan ihracatçı firmaların; % 31'i Anonim Şirket, %5'i Limited Şirket ve %1 diğer şirket ünvanlarından olduğu belirlenmiştir.

Tablo 5: Firmaların Kuruluş Tarihlerine Göre Dağılımları;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
1941-1950	2	5,4	5,4
1951-1960	6	16,2	21,6
1971-1980	12	32,4	54,1
1991-1999	14	37,8	91,9
2000-2010	3	8,1	100,0

Toplam	37	100,0
--------	----	-------

İhracatçı firmalara kuruluş yılları açısından bakıldığında büyük çoğunluğunun 30-40 yıldır hayatını devam ettirdiği anlaşılmaktadır. Yalnızca 3 firma son 10 yıl içinde kurularak faaliyetini devam ettirmektedir. Ayrıca bu firmaların içinde 1941'den önce firma kurulmadığı tespit edilmiştir. Tablo 5' e göre firmaların % 5,4'ü 1941-1950'de, % 16,2'si 1951-1960'da, % 32,4'ü 1971-1980'de, % 37,8'i 1991-1999'de, % 8,1'i 2000-2010'da kurulduğu belirlenmiştir.

3.5.2. Ankara'da Faaliyet Gösteren İhracatçı Firmaların İç Kontrol Sistemlerini Meydana Getiren Unsurlara Karşı Tutumlarının Ölçülmesine Yönelik Genel Değerlendirmeler ve Kontrol Riskinin Analizi

3.5.2.1. Firmaların Kontrol Ortamı Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler

İç kontrollerin başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Ayrıca kontrol ortamı, firmalarda etkin bir iç kontrole esas teşkil eder. Kontrol ortamında, öncelikle yöneticilerin aldıkları kararlar ve istihdam ettikleri personel ile kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlamak hedeflenmektedir. Yöneticiler tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin, personel tarafından yerine getirilip getirilmediği, personele yapılan yetki dağılımları ile faaliyetlerin etkin şekilde yürütülüp yürütülmediği bu bölümde incelenmiştir.

Tablo 6: Firmanın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları veya çalışanların yetki ve sorumlulukları yazılı ve açık bir şekilde belirlenerek sürekli olarak güncellenmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen katılıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Katılıyorum	15	40,5	45,9	
Kesinlikle Katılıyorum	20	54,1	100,0	
Toplam	37	100,0		

Ankete katılan ihracatçı firmaların çoğunluğunda genel görev tanımları veya personelin yetki ve sorumlulukları yazılı ve açık bir şekilde olduğu, her faaliyet için farklı personele yetki ve sorumlulukların verildiği ve bunların günün koşullarına göre

sürekli olarak değiştirildiği belirlenmiştir. Buna göre, Tablo 6'daki soruya incelenen ihracatçı firmaların; % 5,4'ü kısmen katılıyorum, % 40,5'i katılıyorum ve % 54,1'ü kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. İhracatçı firmalara ait genel görev tanımlarının veya yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi, o firmalarda faaliyetlerin düzenli ve sorunsuz işlemesi için ön koşuldur. Etkin kontrollerin sağlanması için yönetici ya da memur statüsündeki tüm çalışanların yetki ve sorumlulukları belirlenmelidir. Yetki ve sorumluluklar önceden belirlenmiş olduğunda, çalışanların yetkilerini aşp, aşmadığı ya da sorumluluklarını yerine getirip, getirmediği daha kolay tespit edilebilir.

Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100'ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 6'daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 7: Firmanın önceden belirlenmiş bir örgüt şeması veya yapısı bulunmakla birlikte bu örgüt şeması günün koşullarına göre güncellenmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Katılıyorum	13	35,1	40,5	
Kesinlikle Katılıyorum	22	59,5	100,0	
Toplam	37	100,0		

Tablo 7'ye göre; incelenen ihracatçı firmaların tamamına yakını önceden belirlenmiş bir örgüt şemasının veya yapısının olduğunu ve bu örgüt şemalarının günün koşullarına göre sürekli güncellendiği gözlemlenmiştir. Bu soruya ihracatçı firmaların % 5,4'ü kısmen, %35,1'i katılıyorum ve % 59,5'ide kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Etkin bir iç kontrolün en önemli koşulu iyi bir örgüt şemasının kurulmuş olmasıdır. Bir firmada örgüt şemasının kurulmuş olması tek başına yeterli değildir.

Önemli olan örgüt şemasının günün koşullarına göre değiştirilmesidir. Çalışanlarda, çalışanların görevlerinde veya yetkilerinde değişiklik olmuş olabilir. Bu durumlar yakından takip edilmeli, gerekli güncellemeler yapılmalıdır. Ankete katılan ihracatçı firmaların etkin ve sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması için gerekli olan örgüt şemasının olduğu ve güncellendiği anlaşılmaktadır. Yine bu sonuç da kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100'ü bulduğundan

ihracatçı firmalarda, Tablo 7’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 8: Firma sahipleri veya yöneticileri; firmanın hedeflerine ulaşması ve iç kontrol sisteminin sağlıklı yürümesi için gerekli politika ve prosedürleri belirleyip, günün koşullarına göre güncellemektedirler;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Katılıyorum	8	21,6	27,0	
Kesinlikle Katılıyorum	27	73,0	100,0	
Toplam	37	100,0		

‘Firma sahipleri ve yöneticileri firmanın amaçlarına ulaşması ve iç kontrol sisteminin sağlıklı yürütülmesi için gerekli politika ve prosedürleri belirleyip bunları günün koşullarına göre güncelledikleri’ görüşüne katılımcıların % 5,4’ü katılmıyorum, %’ 21,6’sı katılıyorum, % 73’ü kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Firma yöneticilerinin büyük çoğunluğunun iç kontrol sisteminin sağlıklı yürümesi için gerekli önlemleri almakta olduğu ve iç kontrol sistemine önem verdikleri anlaşılmaktadır. Bu şekilde firma içinde herkes görev ve sorumluluğunu bilir ve firma içerisindeki iç kontrol sistemi güçlenmiş olur. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 95’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 8’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 9: Gerek işletme gerekse iç kontrol sisteminin amaçları ve etkinliği için departmanlar ve personel arasında bir düzen ve işbirliği bulunmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılıyorum	23	62,2	62,2	DÜŞÜK
Kesinlikle Katılıyorum	14	37,8	100,0	
Toplam	37	100,0		

‘Gerek işletme gerekse iç kontrol sisteminin amaçları ve etkinliği için departmanlar ve personel arasında bir düzen ve iş birliğinin olduğu’ görüşüne firmaların % 62,2’si katılıyorum, % 37,8’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Departmanlar ve personel arasındaki düzen ve işbirliği firmalarda iç kontrol sisteminin sağlıklı ve verimli kurulması için en önemli bir konudur. İç kontrol sistemini meydana getiren en önemli unsur insan faktörüdür. İç kontrol sistemini meydana getiren veya onun istenildiği gibi çalışmasını sağlayan insan faktörü olmasının yanında, asıl önemli olan faktör ise bu insanların arasındaki düzen ve iş birliğidir. İnsanlar arasında düzeni ve iş birliğini sağlayan işletmelerde iç kontrol sistemi büyük oranla kurulmuş ve etkin çalışıyor sayılır.

Yine bu sonuç da katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 9’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 10: Firmada muhasebe el kitabı kullanılmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kesinlikle Katılmıyorum	3	8,1	8,1	ORTA
Katılmıyorum	7	18,9	27,0	
Kısmen Katılıyorum	12	32,4	59,5	
Katılıyorum	3	8,1	67,6	
Kesinlikle Katılıyorum	12	32,4	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmaların birçoğunda muhasebe el kitabı bulunurken, bu firmaların azımsanmayacak kadarında da muhasebe el kitabı olmadığı veya kullanılmadığı gözlemlenmiştir. Kontrol ortamının en önemli unsurlarından olan muhasebe el kitabı muhasebe işlemlerinde hata ve hileleri azaltabilir. Ancak incelenen firmalarda etkin olarak kullanıldığı söylenemez. İhracatçı firmaların çoğunda etkin bir şekilde uygulanacak muhasebe ilke ve prosedürlerin önceden belirlenip yazılı hale getirilmediği yani muhasebe el kitabı kullanılmadığı gözlemlenmiştir. Anket sonuçlarına bakıldığında; ‘firmada muhasebe el kitabı kullanılmaktadır’ görüşüne katılımcıların %8,1’i kesinlikle katılıyorum, %18,9’u katılmıyorum, % 32,4’ü kısmen katılıyorum, %8,1’i katılıyorum, %32,4’ü kesinlikle katılıyorum cevabı vermişlerdir.

İşletme içinde her işlemle ilgili politikaların yazılı olması gerektiği gibi muhasebe politikalarında yazılı olarak tespit edilmesi çok önemlidir. Çünkü işletmede

yolsuzluklara yol açabilecek en tehlikeli durumlar muhasebe departmanının kontrolsüz çalışmasından kaynaklanabilmektedir. Ayrıca uygulanacak muhasebe politikaların önceden yazılı halde olması, muhasebe kayıtlarında veya işlemlerinde meydana gelebilecek düzensizliği, belirsizliği, karışıklığı önleyecektir. Kısacası muhasebe el kitabı iç kontrol sisteminin etkinliği için çok önemlidir. Bu bilgilerden hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 72'yi açtığından ihracatçı firmalarda, Tablo 10'daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin orta seviyede olduğu söylenebilir.

Tablo 11: İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarıyla uyum içindedir. Ayrıca, bunun sağlanması için yönetim bu durumu benimseyip çalışanların katkıda bulunmalarını sağlamaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	10,8	DÜŞÜK
Katılıyorum	16	43,2	54,1	
Kesinlikle Katılıyorum	17	45,9	100,0	
Toplam	37	100,0		

Araştırılan firmaların amaçlarıyla iç kontrol sisteminin amaçları arasında bir uyumun olması yanında, üst yönetimin de, çalışanlarında katkıda bulunmalarını sağlamaya çalıştığı belirlenmiştir. Diğer yandan Tablo 11'deki 'iç kontrol sisteminin işletmenin amaçlarıyla uyum içindedir. Ayrıca bunun sağlanması için yönetim bu durumu benimseyip çalışanların katkıda bulunmalarını sağlamaktadır' görüşüne incelenen ihracatçı firmaların % 10,8'i kısmen katılıyorum, % 43,2'si katılıyorum, % 45,9'u kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Buradan hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100'ü bulunduğu ihracatçı firmalarda, Tablo 11'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

3.5.2.2. Firmaların Kontrol Prosedürleri Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler

Kontrol prosedürleri; yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyeti unsurlarından politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise, politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanır. Ayrıca firmaların iş süreçlerinde uygulamaları gereken talimatlarını

içermekle birlikte temel süreçlerin işleyişinin kontrolünü sağlamaktadır. Kontrol prosedürlerinin bağımsızlığı ve güvenilirliği konularında iç kontrol etkin bir işlev görmektedir. Ayrıca kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulur.

Tablo 12: Firmada boş olan kadroları doldururken veya işe alma politikalarında yetenekli kişiler tercih edilmektedir. Bu işe alma politikaları yazılı bir biçimde olup gerekli duyurular tam olarak yapılmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	8	21,6	27,0	
Katılıyorum	13	35,1	62,2	
Kesinlikle Katılıyorum	14	37,8	100,0	
Toplam	37	100,0		

Burada yetenekli personelden anlaşılması gereken pozisyonun gerektirdiği yeteneklere sahip olan kişidir. Firmalar işe alımlarıyla ilgili ilanlarını geniş çapta duyurmalıdır. Dolayısıyla pozisyona en uygun ve firmaya en fazla katkıyı sağlayacak bireyleri işe alma olanağı doğacaktır. Ayrıca çalışanların işe alınması sırasında dikkat edilmesi gereken diğer bir konu ise iş alımı yapılacak pozisyonun gerekliliklerinin önceden belirlenmiş olmasıdır. İncelenen ihracatçı firmaların işe alma politikalarında büyük oranda etkin ve objektif davrandıkları gözlemlenmiştir.

Ayrıca firmada boş olan kadroları doldururken veya işe alma politikalarında yetenekli kişiler tercih edilmektedir. Buna göre; işe alma politikaları yazılı bir biçimde olup gerekli duyurular tam olarak yapıldığı görüşüne ihracatçı firmaların; % 5,4'ü katılmıyorum, % 21,6'sı kısmen katılıyorum, % 35,1'i katılıyorum, % 37,8'i kesinlikle katılıyorum cevabı vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 94'e ulaştığından, ihracatçı firmalarda, Tablo 12'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 13: Firmanın genel olarak varlıklarının ve kayıtlarının kaybolmasına, çalınmasına, hilelere v.s. unsurlara karşı güvenlik önlemleri bulunmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Katılıyorum	15	40,5	43,2	
Kesinlikle	21	56,8	100,0	

Katılıyorum			
Toplam	37	100,0	

İç kontrol sistemi firmalarda kurulurken asıl amaçlanan, kurulacak firmaların mevcut varlıklarının ve kayıtlarının korunmasıdır. Tablo 13'deki 'firmaların genel olarak varlıklarının ve kayıtlarının kaybolmasına, çalınmasına, hile vs. unsurlara karşı güvenlik önlemleri bulunduğu' görüşüne katılımcıların % 2,7'si kısmen katılıyorum, % 40,5'i katılıyorum, % 56,8'i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir.

Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100'ü bulunduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 13'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 14: Çalışanlar rotasyona tabi tutulmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kesinlikle Katılmıyorum	2	5,4	5,4	ORTA
Katılmıyorum	4	10,8	16,2	
Kısmen Katılıyorum	12	32,4	48,6	
Katılıyorum	13	35,1	83,8	
Kesinlikle Katılıyorum	6	16,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

'Firmadaki çalışanlar belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulmaktadır' görüşüne ankete katılan ihracatçı firmaların % 5,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 10,8'i katılmıyorum, % 32,4'ü kısmen katılıyorum, % 35,1'i katılıyorum, % 16,2 kesinlikle katılıyorum cevabı vermişlerdir. Üst düzey yönetici ve çalışanlar dışındaki çalışanların, belirli aralıklarla rotasyona tabi tutulması çalışanlar ve işletmeler açısından verimli sonuçlar doğurabilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken konu, iç kontrol sistemi için önemli bir yere sahip olan rotasyon konusuna firmaların gerektiği gibi önem vermedikleri belirlenmiştir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 83'e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 14'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin orta seviyede olduğu söylenebilir.

Tablo 15: Çalışan personel arasındaki akrabalıklar uygun ve objektif bir şekilde istihdam edilmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	3	8,1	18,9	ORTA
Katılıyorum	26	70,3	89,2	

Kesinlikle Katılıyorum	8	21,6	100,0
Toplam	37	100,0	

İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işletmedeki faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi için çalışanların uygun istihdam edilmesi çok önemlidir. İç kontrol sisteminin ve işletmenin amaçlarına ulaşılması için personelin tarafsız ve bağımsız bir şekilde istihdam edilmesi gerekir.

Anket sonuçlarına bakıldığında; ‘çalışan personelin arasındaki akrabalık uygun ve objektif bir şekilde istihdam edilmektedir’ görüşüne ankete katılan ihracatçı firmaların % 8,1’i kısmen katılıyorum, % 70,3’ü katılıyorum, % 21,6’sı kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. İncelenen ihracatçı firmalarda çoğunda personelin uygun bir şekilde istihdam edildiği gözlemlenmiştir. Az da olsa incelenen ihracatçı firmalarda işçi alımında subjektif davranıldığı gözlemlenmiştir. Yine bu sonuç da kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulunduğu ihracatçı firmalarda, Tablo 15’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 16: Muhasebe bölümü, satış, satın alma, üretim, tahsilât-ödeme, kredi açma v.s bölümlerinden bağımsız çalışmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kesinlikle Katılmıyorum	5	13,5	13,5	ORTA
Katılmıyorum	3	8,1	21,6	
Kısmen Katılıyorum	6	16,2	37,8	
Katılıyorum	9	24,3	62,2	
Kesinlikle Katılıyorum	14	37,8	100,0	
Toplam	37	100,0		

Tablo 16’da belirtilen departmanlarda görev alan personellerin farklı kişiler olmasında fayda vardır. Ayrıca işletmenin fonksiyonları arasında mutlaka bir uyum olmalı ve her fonksiyonun çalışanları diğerlerinin yaptığı işlerden haberdar olmalıdır. Yani bölümler arasında etkin bir iletişim olup, bu bölümler arasında bilgi ve iletişim ağı da kurulmuş olmalıdır. Araştırılan ihracatçı firmalar, ‘muhasebe bölümü, satış, satın alma, üretim, tahsilât-ödeme, kredi açma v.s. bölümlerinden bağımsız çalışmaktadır’ görüşüne % 13,5’i kesinlikle katılmıyorum, % 8,1’i katılmıyorum, % 16,2’si kısmen katılıyorum, 24,3’ü katılıyorum, % 37,8’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir.

Bir firmada etkin bir iç kontrol sistemi önemli departmanların birbirinden ayrılmasıyla kurulabilir. Bu bilgilerden hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 77'e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 17'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin orta seviyede olduğu söylenebilir.

Tablo 17: Firmadaki işlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesi için mevcut prosedürler var olup bunlar etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca bu prosedürlerle amaçlananlar ile uygulamalar birbiriyle örtüşmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	5	13,5	13,5	DÜŞÜK
Katılıyorum	17	45,9	59,5	
Kesinlikle Katılıyorum	15	40,5	100,0	
Toplam	37	100,0		

'Firmadaki işlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesi için mevcut prosedürler var olup bunlar etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca bu prosedürlerle amaçlananlar ile uygulamalar birbiriyle örtüşmektedir' görüşüne incelenen ihracatçı firmaların % 13,5'i kısmen katılıyorum, % 45,9'u katılıyorum, % 40,5'i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Firmadaki muhasebe işlemlerinin ve kayıtların önceden belirlenmiş ölçütlere veya prosedürlere göre hazırlanması, firmalardaki düzeni sağlayarak hata, hile ve yolsuzlukları en aza indirecektir. İhracatçı firmaların bu soruya verdikleri cevaplardan hareketle bu firmaların iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli olarak çalıştığı söylenebilir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100'ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 17'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 18: Firmada, işletme faaliyetleri zamanında, tamamen doğru, düzgün ve gerçekçi kaydedilmektedir. Ayrıca sonuçlar farklı personel tarafından kontrol edilmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	6	16,2	16,2	DÜŞÜK
Katılıyorum	16	43,2	59,5	
Kesinlikle Katılıyorum	15	40,5	100,0	
Toplam	37	100,0		

‘Firmada, işletme faaliyetleri zamanında, tamamen doğru, düzgün ve gerçekçi kaydedilmektedir. Ayrıca sonuçlar farklı personel tarafından kontrol edilmektedir’ görüşüne ankete cevap veren ihracatçı firmaların %16,2’si kısmen katılıyorum, % 43,2’si katılıyorum, % 40,5’ si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. İhracatçı firmalardaki faaliyetlerin veya muhasebe işlemlerinin zamanında, doğru, düzgün ve gerçekçi kaydedilmesi iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada önemli bir etkidir.

Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 18’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 19: Firmanın faaliyetlerini planlayan, kaydeden, yerine getiren ve bu faaliyetleri kontrol eden ve varlıkları koruyan farklı ve yetkili personeldir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	3	8,1	8,1	DÜŞÜK
Katılıyorum	15	40,5	48,6	
Kesinlikle Katılıyorum	19	51,4	100,0	
Toplam	37	100,0		

İç kontrol sisteminin Tablo 19’da belirtilen amacından söz edilmek isteniyorsa öncelikle işletmedeki önemli işleri yapan personelin farklı kişiler olması gerekmektedir. Ayrıca faaliyetlerin zamanında ve düzgün yapılmasından yanında bu faaliyetlerin gerçek ve doğru bir şekilde kaydedilmesi veya yapılması daha önemlidir. Buna göre Tablo 19’daki soruya ankete katılan ihracatçı firmaların % 8,1’i kısmen katılıyorum, % 40,5’i katılıyorum, % 51,4’ü kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. İhracatçı firmalarda faaliyetleri yapan personelin önemli bir derecede birbirinden ayrıldığı gözlemlenmiştir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 19’daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 20: Yasal düzenlemelerde, işletme politikalarında, iç kontrol prosedürlerinde veya denetim süreçlerinde meydana gelebilecek değişiklikler veya yenilikler üst yönetim tarafından personele bildirilmektedir. Ayrıca bu unsurlar sık sık güncellenmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi

Kısmen Katılıyorum	3	8,1	8,1	DÜŞÜK
Katılıyorum	21	56,8	64,9	
Kesinlikle Katılıyorum	13	35,1	100,0	
Toplam	37	100,0		

İç kontrol sisteminin en önemli amaçlarından biride, işletme içindeki ve dışındaki yasalarda, mevzuatlarda, yönetmeliklerde meydana gelen veya gelebilecek değişiklikleri personele bildirerek, bu değişikliklere personelin uymasını sağlamaktır. Buradan hareketle, yasal düzenlemelerde, ‘işletme politikalarında, iç kontrol prosedürlerinde veya denetim süreçlerinde meydana gelebilecek değişiklikler veya yenilikler üst yönetim tarafından personele bildirilmektedir. Ayrıca bu unsurlar sık sık güncellenmektedir’ görüşüne ankete katılan ihracatçı firmaların %8,1’i kısmen katılıyorum, % 56,8’i katılıyorum, % 35,1’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bilgilerden hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 20’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

.3.5.2.3. Firmaların Bilgi – İletişim Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler

İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl çalıştıklarını ve sorumluluklarını ifade eder. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir (Doyrangöl, 2002: 55).

Tablo 21: Veriler bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmektedir. Bilgi sisteminin ihtiyaç duyduğu bu veriler güncel ve doğru bir şekilde sağlanmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	3	8,1	8,1	DÜŞÜK
Katılıyorum	14	37,8	45,9	
Kesinlikle Katılıyorum	20	54,1	100,0	
Toplam	37	100,0		

‘Veriler bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmektedir. Bilgi sisteminin ihtiyaç duyduğu bu veriler güncel ve doğru bir şekilde sağlanmaktadır’ görüşüne ihracatçı firmaların % 8,1’i kısmen katılıyorum, % 37,8’i katılıyorum, % 54,1’ i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. İç kontrol sisteminin en önemli amaçlarından olan gerçek ve doğru bilgiye ulaşmanın en önemli yolu verilerin bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmesidir.

Güvenilir ve gerçek bilgiye bu şekilde ulaşılabilir. Yine bu sonuç da kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 21’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 22: Firmada sisteme giriş güvenliği, program değişikliği kontrolleri, programlara ve verilere ulaşımı sınırlayan unsurlar bulunmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	10,8	DÜŞÜK
Katılıyorum	11	29,7	40,5	
Kesinlikle Katılıyorum	22	59,5	100,0	
Toplam	37	100,0		

Firmalarda verilere ulaşımı sınırlayan önlemler yoksa o firmada gerçek ve doğru bilgidен söz etmek mümkün değildir. İncelenen ihracatçı firmaların çoğunluğunda bilgi sistemine aktarılan verilerin ilk başta güvenliğini sağlamak üzere önlemler alındığı gözlemlenmiştir. Buna göre, firmada sisteme giriş güvenliği, program değişikliği kontrolleri, programlara ve verilere ulaşımı sınırlayan unsurlar bulunmaktadır görüşüne ihracatçı firmaların % 10,8’i kısmen katılıyorum, 29,7’si katılıyorum, 59,5’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir.

Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 22’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 23: Sistem yazılımının sağlanması, değiştirilmesi ve korunması yetkili ve uzman kişilerce yapılmaktadır. Ayrıca bu işlerden sorumlu personel farklıdır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	1	2,7	5,4	

Katılıyorum	13	35,1	40,5
Kesinlikle Katılıyorum	22	59,5	100,0
Toplam	37	100,0	

Bilgi sistemine aktarılan verilerin doğruluğundan söz etmek isteniyorsa, bilgi sistemini sağlayan ve onu değiştirmeye yetkili kişinin bu konuda bilgisi ve deneyimli olması gerekmektedir.

Anket sonuçlarına bakıldığında ise; “sistem yazılımının sağlanması, değiştirilmesi ve korunması yetkili ve uzman kişilerce yapılmaktadır. Ayrıca bu işlerden sorumlu personel farklıdır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7’si katılmıyorum, % 2,7’si kısmen katılıyorum, % 35,1’i katılıyorum, % 59,5’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 23’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 24: Tüm personel tarafından anlaşılın ve desteklenen bir iletişim dili bulunmaktadır. Ayrıca bu iletişimin sağlıklı olması için etkin bir geri bildirim sistemi de bulunmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	16,2	
Katılıyorum	14	37,8	54,1	
Kesinlikle Katılıyorum	17	45,9	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmalarda genel olarak çalışanlar arasında anlaşılın ve desteklenen bir iletişim dili olduğu gözlemlenmiştir. Personel arasında ortak bir dilin olması firmanın faaliyetlerindeki koordinasyon veya uyum için çok önemlidir. Ayrıca ortak dil sayesinde personel arasında iletişim sorunu olmayacağından işletmenin ve iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşmak daha kolay olacaktır. Buna göre; “tüm personel tarafından anlaşılın ve desteklenen bir iletişim dili bulunmaktadır. Ayrıca bu iletişimin sağlıklı olması için etkin bir geri bildirim sistemi de bulunmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların ; % 5,4’ü katılmıyorum, % 10,8’i kısmen katılıyorum, % 37,8’i katılıyorum, % 45,9’u kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Buradan hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 95’e ulaştığından

İhracatçı firmalarda, Tablo 24'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

3.5.2.4. Firmaların Gözetim Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler

İhracatçı firmaların iç kontrol sistemi, süreçlerle birlikte sürekli gözetlenmeli ve eksiklikleri belirlenmelidir. Bunun için ihracatçı firmalarda faaliyetler sürekli olarak ilgili personel tarafından kontrol edilmeli, kilit noktalarda iç kontrolün denetimi yapılmalıdır. Herhangi bir sorunla karşılaşıldığında, geri bildirimler ile üst yönetim bilgilendirilmelidir. Böylelikle iç kontrol sisteminin sürekliliği sağlanabilir.

Tablo 25: İç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı üst yönetim tarafından sürekli olarak gözetlenmektedir. Mevcut ve muhtemel eksiklikler var ise bunlar belirlenerek üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	13,5	
Katılıyorum	16	43,2	56,8	
Kesinlikle Katılıyorum	16	43,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

İhracatçı firmalarda iç kontrol sisteminin olması yanında, asıl önemli olan iç kontrol sisteminin istenilen şekilde veya etkin çalışmasıdır. İç kontrol sistemi her firmada olabilir ancak firmanın veya denetimin amaçlarına ulaşmada katkıda bulunmuyor ise iç kontrol sisteminin hiçbir önemi yoktur. Bunun için de üst yönetim iç kontrol sisteminin etkin çalışması için iç kontrol sistemini sürekli izleyerek firmanın amaçları doğrultusunda gerekli önlemleri almalıdır. Buna göre; “iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı üst yönetim tarafından sürekli olarak gözetlenmektedir.

Mevcut ve olası eksiklikler var ise bunlar belirlenerek üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7'si katılmıyorum, % 10,8'i kısmen katılıyorum, % 43,2'si katılıyorum, % 43,2'si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu sonuçlardan hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97'e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 25'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 26: İç kontrol sistemi hata, hile ve usulsüzlükleri anında belirleyerek bunlar için gerekli önlemler almaktadır. Ayrıca beklenmedik durumlarda geç kalınmadan bu durumlar üst yönetime bildirilmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	1	2,7	5,4	
Katılıyorum	19	51,4	56,8	
Kesinlikle Katılıyorum	16	43,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmalarda hata, hile ve yolsuzluklar için önceden önlemler alındığı ve beklenmedik durumlar içinde vakit geçirmeden üst yönetime bildirildiği gözlemlenmiştir. Buna göre; “beklenmedik durumlarda geç kalınmadan bu durumlar üst yönetime bildirilmektedir” görüşüne ankete katılan ihracatçı firmaların; % 2,7’si katılmıyorum, % 2,7’si kısmen katılıyorum, % 51,4’ü katılıyorum, % 43,2’si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 26’daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 27: Her departman iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olmakla birlikte iç kontrol sisteminin gözlenmesi için ayrı bir kontrol elemanı bulunmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	5	13,5	16,2	
Katılıyorum	21	56,8	73,0	
Kesinlikle Katılıyorum	10	27,0	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmaların çoğunda iç kontrol sisteminin işleyişinden tüm departmanların sorumlu olduğu gözlemlenmiştir. Diğer bir ifadeyle ihracatçı firmalarda iç kontrol sistemine gerektiği kadar önem verildiği anlaşılmaktadır. Çünkü üst yönetimin iç kontrol sistemi konusunda tüm departmanlara sorumluluk verecek kadar ilgilenmektedir. Buna göre “her departman iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olmakla birlikte iç kontrol sisteminin gözlenmesi için ayrı bir kontrol elemanı bulunmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7’si katılmıyorum, % 13,5’i kısmen

katılıyorum, % 56,8'i katılıyorum, % 27,0'ı kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97'e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 27'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

3.5.2.5. Firmaların Risk Yönetimi Hakkındaki Görüşleriyle İlgili Bilgiler

İhracatçı firmalarda süreçlerde rastlanılabilecek riskleri belirlemek ve bunlar sonucunda meydana gelebilecek olumsuz etkileri önceden belirleyip önlem almak için risk planlaması yapılmalıdır.

Risk yönetimi ile içsel ve dışsal riskler minimize edilirken, iç kontrol sisteminin etkinliği artırılmış olacaktır. İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye olanak vermelidir.

Tablo 28: Firma genelinde ve departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır. Olası riskleri yönetmek ve azaltmak için yeterli ve sürekli güncellenen bir plan bulunmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	13,5	
Katılıyorum	22	59,5	73,0	
Kesinlikle Katılıyorum	10	27,0	100,0	
Toplam	37	100,0		

Anket çalışması sırasında ihracatçı firmaların olası riskleri dikkate alıp veya önemsedikleri, analiz edip değerlendirdikleri ve bu olası riskleri azaltmak için sürekli önlem alıp bu riskler içinde plan yaptıkları gözlenmiştir. Buna göre; “firma genelinde ve departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır.

‘Olası riskleri yönetmek ve azaltmak için yeterli ve sürekli güncellenen bir plan bulunmaktadır’ görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7'si katılmıyorum, % 10,8'i kısmen katılıyorum, % 59,5'i katılıyorum, % 27,0'ı kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Yine bu sonuç danda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97'e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 28'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 29: Firmanın faaliyetlerinde ve iç kontrol sisteminde olası ve mevcut riskler belirlenip veya değerlendirilerek bunlar için önlemler alınmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	10,8	DÜŞÜK
Katılıyorum	20	54,1	64,9	
Kesinlikle Katılıyorum	13	35,1	100,0	
Toplam	37	100,0		

“Firmanın faaliyetlerinde ve iç kontrol sisteminde olası ve mevcut riskler belirlenip veya değerlendirilerek bunlar için önlemler alınmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 10,8’i kısmen katılıyorum, % 54,1’i katılıyorum, % 35,1’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Buna göre ihracatçı firmalarda olası risklerin önlenmesi için önceden önlemlerin alındığı söylenebilir. Olası riskler için önceden önlemlerin alınması iç kontrol sisteminin etkin çalıştığı en önemli göstergesidir. Bu bilgilerden hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 29’daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 30: Firma yönetimi; süreç ve kontrolleri, tüm risklere karşı sürekli güncelleştirerek personelini riskler hakkında bilgilendirmekle birlikte personelin olası riskleri saptamalarına olanak sağlanmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	3	8,1	10,8	
Katılıyorum	17	45,9	56,8	
Kesinlikle Katılıyorum	16	43,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

Anket çalışmaları sırasında, işletme yönetimi, olası riskler konusunda önlemler alırken genellikle işletmede çalışan personelini bilgilendirdiği ve bu risklerin yönetimi için de personelin katılımına önem verdiği belirlenmiştir. Anket sonuçlarına bakıldığında; “süreç ve kontrolleri, tüm risklere karşı sürekli güncelleştirerek personelini riskler hakkında bilgilendirmekle birlikte personelin olası riskleri saptamalarına olanak sağlanmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7’si katılmıyorum, % 8,1’i kısmen katılıyorum, % 45,9’u katılıyorum, % 43,2’si kesinlikle

katılıyorum cevabını vermişlerdir. Buradan hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97'e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 30'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

3.5.2.6. Firmaların İç Denetim Hakkındaki İfadeleriyle İlgili Bilgiler

İhracatçı firmalarda işletme varlıklarının korunması, faaliyetlerin belirlenen politika ve yasalara uygunluğunun sağlanması kadar iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığının belirlenmesi de iç denetim birimlerinin sorumluluğundadır.

Tablo 31: Firmanın bir iç denetçisi/denetçileri ya da kontrolörü bulunmakla birlikte firmanın iç denetçisi/denetçileri yeterlidir.

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Katılıyorum	18	48,6	51,4	
Kesinlikle Katılıyorum	18	48,6	100,0	
Toplam	37	100,0		

Genel anlamıyla iç denetim; bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç kontrol sisteminin etkin olarak şekillendirilmesi, yetki ve sorumlulukları organizasyon şemasında tanımlanmış bir iç denetim departmanının varlığı ile sağlanabilir. Araştırılan ihracatçı firmaların büyük bir çoğunluğunda iç denetçilerin olduğu ve iç denetçilerin sayısı yeterli olduğu gözlemlenmiştir. Buna göre; “firmanın bir iç denetçisi/denetçileri ya da kontrolörü bulunmakla birlikte firmanın iç denetçisi/denetçileri yeterlidir” görüşüne firmaların % 2,7'si kısmen katılıyorum, % 48,6'sı katılıyorum, % 48,6'sı kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100'ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 31'deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 32: Üst yönetim iç denetimi destekleyerek iç denetim için yeterli kaynak ayırmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	D : D
Kısmen Katılıyorum	5	13,5	18,9	

Katılıyorum	17	45,9	64,9
Kesinlikle Katılıyorum	13	35,1	100,0
Toplam	37	100,0	

İhracatçı firmalar “üst yönetim iç denetimi destekleyerek iç denetim için yeterli kaynak ayırmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 5,4’ü katılmıyorum, % 13,5’i kısmen katılıyorum, % 45,9’u katılıyorum, % 35,1’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Araştırılan ihracatçı firmalarda iç denetim üst yönetim tarafından yeterince desteklenmekte olduğu söylenebilir.

Ayrıca iç denetim, hem genel amaçlara ulaşma konusunda, hem de iç kontrol ve kurumsal yönetimi güçlendirme konusunda üst yönetim için değerli bir kaynaktır. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 94’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 32’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 33: İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakla birlikte iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	16,2	
Katılıyorum	18	48,6	64,9	
Kesinlikle Katılıyorum	13	35,1	100,0	
Toplam	37	100,0		

“İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakla birlikte iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmaktadır” görüşüne firmaların;%5,4’ü katılmıyorum, % 10,8’i kısmen katılıyorum, % 48,6’sı katılıyorum, % 35,1’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Yine bu sonuç da kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 95’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 33’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 34: İç kontrol sistemimiz denetim komitesi tarafından denetlenmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	3	8,1	8,1	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	18,9	
Katılıyorum	18	48,6	67,6	
Kesinlikle Katılıyorum	12	32,4	100,0	
Toplam	37	100,0		

İhracatçı firmaların organizasyon şemalarında iç denetim departmanını tanımlayan işletmelerin tümü denetim komitesine sahip olduklarını belirtmişlerdir. Denetim komiteleri, iç denetim departmanı ile yönetim kurulu arasında köprü görevi gören ve bağımsız olması gereken bir birimdir. Organizasyon şemasında direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olması gereken bir birimdir. Denetim komitelerinin olmadığı durumlarda, iç denetim departmanı hazırladığı raporları ve karşılaştığı problemleri direkt olarak üst yönetime bildirmektedir.

Anket sonuçlarına bakıldığında, “iç kontrol sistemimiz denetim komitesi tarafından denetlenmektedir” görüşüne firmaların; % 8,1’i katılmıyorum, % 10,8’i kısmen katılıyorum, % 48,6’sı katılıyorum, % 32,4’ü kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 91’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 34’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 35: İç denetim biriminin iç kontrole yönelik raporları bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	16,2	
Katılıyorum	15	40,5	56,8	
Kesinlikle Katılıyorum	16	43,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

İç denetimin sonucunda elde edilmiş bilgiler veya bulgular bağımsız denetim için çok önemlidir. Çünkü bağımsız denetim, işletme dışındaki kişiler tarafından yapılan denetim türü olduğundan, işletmenin mevcut durumu hakkındaki bilgileri iç denetimden almalıdır. Ancak bağımsız denetim iç denetimin elde ettiği bulguları alması için onların gerçekliğine ve doğruluğuna inanması gerekir. Anket sonuçlarına bakıldığında “iç denetim biriminin iç kontrole yönelik raporları bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınmaktadır” görüşüne firmaların; % 5,4’ü katılmıyorum, % 10,8’i kısmen katılıyorum, % 40,5’i katılıyorum, % 43,2’si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 95’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 35’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

3.5.2.7. Firmaların İç Kontrol Sistemleri Hakkındaki Genel Değerlendirmeleri ile İlgili Bilgiler

Anket çalışmasına katılan ihracatçı firmalarda genel olarak iç kontrol sisteminin etkili ve verimli bir şekilde çalıştığı belirlenmiştir. Genel olarak anket sonuçlarına bakıldığında aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir;

Tablo 36: Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Katılıyorum	13	35,1	37,8	
Kesinlikle Katılıyorum	23	62,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmaların çoğunluğunda finansal raporlamanın güvenilir ve sağlıklı bir şekilde yapıldığı söylenebilir. Finansal raporlamanın etkin bir şekilde yapılması firmadaki işlerin düzenli yapıldığının en önemli göstergelerindendir. Çünkü tüm finansal olaylar mali tablolarda görülecektir. Anket sonuçlarına bakıldığında “finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7’si kısmen katılıyorum, % 35,1’i katılıyorum, % 62,2’si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bilgilerden hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’ü bulduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 36’daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 37: İç Kontrol Sistemi ile faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Katılıyorum	9	24,3	27,0	
Kesinlikle Katılıyorum	27	73,0	100,0	
Toplam	37	100,0		

İç kontrol sisteminin temel amaçlarından birisi de 3. kişiler tarafından belirlenmiş kuralların veya yasaların firmada uygulanmasını sağlamaktır. İç kontrol sistemi, gerek üst yönetim gerekse devlet tarafından belirlenmiş kuralların, prosedürlerin ve yasaların firmada uygulanması için bir güvence olduğu söylenebilir. Diğer yandan incelenen ihracatçı firmalarda iç kontrol sistemi ile yasa ve düzenlemelere uygun olarak sürdürüldüğü ve kurulduğu belirlenmiştir. Anket sonuçlarına bakıldığında; “iç kontrol sistemi ile faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7’si kısmen katılıyorum, % 24,3’ü katılıyorum, % 73’ü kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir.

Buradan hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 37’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 38: İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kısmen Katılıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Katılıyorum	11	29,7	35,1	
Kesinlikle Katılıyorum	24	64,9	100,0	
Toplam	37	100,0		

Genel olarak incelenen ihracatçı firmalara, kurumunuzda faaliyetler etkin olarak işleyip işlemedi sorulduğunda ihracatçı firmaların genelinde faaliyetlerin etkin ve verimli olarak yapıldığı belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin asıl amaçlarından olan firmalardaki faaliyetlerin etkin olması durumu incelenen ihracatçı firmalarda büyük oranda sağlandığı belirlenmiştir.

Anket sonuçlarına bakıldığında “işletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir” görüşüne ihracatçı firmaların; % 5,4’ü kısmen katılıyorum, % 29,7’si katılıyorum, % 64,9’u kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 100’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 38’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 39: Kurumuzda iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmaktadır;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
--	---------	---------------	-----------------	---------------

Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	2	5,4	8,1	
Katılıyorum	18	48,6	56,8	
Kesinlikle Katılıyorum	16	43,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

Genel olarak incelenen ihracatçı firmalarda iç kontrol sisteminden beklenen fayda ve sonuçlara ulaşıldığı gözlemlenmiştir. İncelenen ihracatçı firmalarda iç kontrol sisteminin olduğu ve bu sistemin verimli ve etkili bir şekilde çalıştığı belirlenmiştir. Anket sonuçlarına bakıldığında; “kurumuzda iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmaktadır” görüşüne ihracatçı firmaların ; % 2,7’si katılmıyorum, % 5,4’ü kısmen katılıyorum, % 48,6’sı katılıyorum, % 43,2’si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 39’daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 40: İç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	9	24,3	27,0	
Katılıyorum	12	32,4	59,5	
Kesinlikle Katılıyorum	15	40,5	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmalarda iç kontrol sistemine gereken önemin verildiği ve firmadaki faaliyetlerin bir parçası olduğu belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin günlük faaliyetlerle birlikte düşünülmesi veya onların bir parçası olarak kabul edilmesi iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olduğunun göstergesi olabilir. Anket sonuçlarına bakıldığında “iç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmektedir” görüşüne ihracatçı firmaların; % 2,7’si kesinlikle katılmıyorum, % 24,3’ü kısmen katılıyorum, % 32,4’ü katılıyorum, % 40,5’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Yine bu sonuç da kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 40’daki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 41: Kurumumuzda İç kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	4	10,8	13,5	
Katılıyorum	16	43,2	56,8	
Kesinlikle Katılıyorum	16	43,2	100,0	
Toplam	37	100,0		

İç kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliğinin sağlanması maliyetli bir iştir. Ancak önemli olan konu; fayda-maliyet analizi yapıldığında etkin iç kontrolün kuruma maliyetine göre daha çok fayda sağlayıp sağlayamayacağıdır.

İç kontrol sisteminin sağladığı faydanın maliyetinden yüksek olduğu görüşü ön plana çıkmaktadır. Anket sonuçlarına bakıldığında genel oranda iç kontrolün ihracatçı firmalara sağladığı faydanın yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Buna göre; “kurumumuzda iç kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir” görüşüne incelenen ihracatçı firmaların; % 2,7’si katılmıyorum, % 10,8’i kısmen katılıyorum, % 43,2’si katılıyorum, % 43,2’si kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Buradan hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 41’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 42: Yönetim iç kontrole önem vermektedir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	7	18,9	21,6	
Katılıyorum	17	45,9	67,6	
Kesinlikle Katılıyorum	12	32,4	100,0	
Toplam	37	100,0		

İncelenen ihracatçı firmaların çoğunda yönetimin iç kontrol sistemine yeterince önem verdiği gözlemlenmiştir. Buna göre incelenen ihracatçı firmaların; % 2,7’si kesinlikle katılmıyorum, % 18,9’u kısmen katılıyorum, % 45,9’u katılıyorum, % 32,4’ü kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bilgilerden hareketle kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 42’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 43: İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	1	2,7	2,7	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	7	18,9	21,6	
Katılıyorum	16	43,2	64,9	
Kesinlikle Katılıyorum	13	35,1	100,0	
Toplam	37	100,0		

“ İç kontrol sisteminin işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlendiği düşünülmektedir. Bu görüşe incelenen ihracatçı firmaların; % 2,7’si katılmıyorum, % 18,9’u kısmen katılıyorum, % 43,2’si katılıyorum, % 35,1’i kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 97’e ulaştığından ihracatçı firmalarda, Tablo 43’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

Tablo 44: İdealimizdeki iç kontrol sistemi kurumumuzda mevcuttur;

	Frekans	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde	Risk Seviyesi
Katılmıyorum	2	5,4	5,4	DÜŞÜK
Kısmen Katılıyorum	11	29,7	35,1	
Katılıyorum	17	45,9	81,1	
Kesinlikle Katılıyorum	7	18,9	100,0	
Toplam	37	100,0		

“İdealimizdeki iç kontrol sistemi kurumumuzda mevcuttur” görüşüne incelenen ihracatçı firmaların; % 5,4’ü katılmıyorum, % 29,7’si kısmen katılıyorum, % 45,9’u katılıyorum, % 18,9’u kesinlikle katılıyorum cevabını vermişlerdir. Bu bağlamda kısmen katılıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı % 95’i bulunduğundan ihracatçı firmalarda, Tablo 44’deki bilgiler için kontrol riskinin seviyesinin düşük olduğu söylenebilir.

SONUÇ

Ülkelerin ekonomik gelişme sürecinde, firmaların özellikle de ihracatçı firmaların büyük bir önem taşıdıkları bilinmektedir. Ekonomik gelişme ile bu tür firmaların gelişmeleri arasında küçümsenemeyecek bir paralellik olduğunu söylemek yanlış olmaz. Gelişmekte olan bir ülke olarak nitelendirilen Türkiye’de, ihracatçı firmalar, sanayi sektörünün bir tamamlayıcı olarak faaliyette bulunmakta ve ülkenin sosyal yapısının sağlam bir harcını oluşturmaktadır. İhracatçı firmaların sanayi sektöründeki yeri, yarattığı istihdam oranı, büyük sanayi işletmelerine sağladıkları destek hizmetleri ve milli gelire sağladıkları katkı göz önüne alındığında ülke için vazgeçilmez ve mutlaka desteklenmeleri gerektiği görüşü, geniş bir kitle tarafından tartışılmaz savunulmaktadır.

Günümüzde ihracatçı firmalar ve diğer firmalar, faaliyetlerinin verimliliğini arttırmayı, mali raporlarını doğru ve güvenilir hale getirmeyi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uyumunu sağlamayı, dolayısıyla da itibarlarını korumayı ve kar hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadırlar. Etkin iç kontrol sistemi, firmanın merkez dışı örgütleri dâhil tüm iş ve işlemlerinin yönetim stratejisi ve politikalarına uygun olarak düzenli, verimli ve etkin bir şekilde mevcut mevzuat ve kurallar çerçevesinde yürütülmesi, hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğünün ve güvenilirliğinin, veri sistemindeki bilgilerin zamanında ve doğru bir şekilde elde edilebilirliğinin sağlanması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve tespiti amacıyla makul bir güvence sağlamak üzere firmada uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm esas ve usulleri içeren yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından tasarlanıp, gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu çerçevede ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri etkili organizasyon planı, risk planlaması, ayrıntılı iş akış prosedürleri, güvenilir bilgi

sistemi, iletişim, iç kontrolün gözetimi ve iç denetim fonksiyonu ile etkinleştirilecektir. ABD’de Enron, Worldcom gibi dev firmalarda yaşanan denetim ve muhasebe skandallarının temelinde etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması ve bu eksikliğin göz ardı edilmiş olması yatmaktadır. Skandalların ardından kamunun güvenini yeniden kazanmak amacıyla 2002 yılında Sarbanes-Oxley Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Bu kanunla, yatırımcılara doğru, zamanında ve anlaşılabilir finansal bilgilerin sunulması, daha iyi kurumsal yönetimin sağlanması, iç kontrollerin daha etkin yapılmasının sağlanması, denetimi gerçekleştiren denetçi firmalardan alınabilecek hizmetleri sınırlandırmak amaçlanmıştır. Diğer yandan, iç kontrol sisteminde COSO birleşenleri ABD’de en çok kabul edilen iç kontrol yapısıdır. COSO iç kontrol sistemini beş birleşenle tanımlar. Dünyada meydana gelen skandalların yanı sıra, ülkemizde de yaşanan krizler firmaların içyapılarına dikkatle bakma ihtiyacını ortaya koymuştur. Krizden en derin etkilenen firmaların iç kontrol ortamlarının zayıf olduğu ve iç denetim fonksiyonlarının mevcut olmadığı görülmektedir. Ülkemizde yolsuzluklarla savaş için iç kontrol kavramının firmalarda benimsenmesi vazgeçilmez bir hal almaya başlamıştır. Şeffaflık, açıklık ve hesap verilebilirlik kavramları ile ifade edilebilen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz unsurlarından biri güçlü bir iç kontrol sistemidir.

Bu tez çalışması kapsamında çalışmanın kavramsal çerçevesi tamamlandıktan sonra Ankara’da faaliyette bulunan ihracatçı firmalara bir anket uygulanmıştır. Yapılan anket çalışmasında ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün birleşenleri olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözlemler ve iç denetim sistemlerine ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir. Mevcut durumun tespitine yönelik yapılan çalışmada; firmaların, iç kontrol sistemlerini oluşturdukları veya yapılandırdıkları var sayılmıştır. Ayrıca elde edilen verilerin ve bulguların değerlendirilmesi ve sonuçların detaylı dökümü uygulama bölümünde yer verilmiştir.

İncelenen ihracatçı firmalarda, organizasyon planının, yöneticilerin ve çalışanların davranışları ile niteliklerinin belirlediği kontrol ortamı ile ilgili olarak alınan cevaplar yorumlandığında genel olarak etkin bir iç kontrol ortamının varlığından

söz edilebilmektedir. Yapılan anket çalışmasına göre yönetimler, ihracatçı firmanın politika ve prensiplerini, personele ilişkin yetkileri genel olarak belirlemişler ve yazılı hale getirmişlerdir. Yönetim iç kontrol sistemin kurulmasını ve personelin iç kontrol uygulamalarına aynı şekilde uyumunu sağlamaktadır. Yönetimler, genel olarak iç kontrol sistemlerine önem vermekte, çalışanlar ise belirlenen yetkiler çerçevesinde sorumluluklarını yerine getirmektedirler. Personelde nitelikli davranışları ve kilit noktadaki müdahaleleri ile iç kontrolün etkinliğini arttırmaktadır.

Anket çalışmasına göre ihracatçı firmalar risk planlaması yapmakta, ortaya çıkabilecek riskleri belirlemekte ve bunlar için önlem almaktadır. Personel, süreçlerde ortaya çıkabilecek riskler hakkında bilgilendirilmekte ve karşılaştıkları durumda üst birime raporlama yapmaktadırlar. Yönetim riskli durumlarda nasıl davranılması gerektiğine çeşitli riskleri önceden değerlendirerek karar vermektedir. İhracatçı firmalarda iç kontrol sisteminin tanımlanan riskler dolayısı ile ortaya çıkabilecek zararları asgariye indirmeye çalıştığı belirlenmiştir. Böylelikle faaliyetler sonucunda ortaya çıkabilecek riskler minimize edilmekte faaliyetlerin, dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliği sağlanmaktadır. Kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak anket değerlendirildiğinde temel süreçlere ilişkin iş akış prosedürlerinin yönetim tarafından belirlenmiş olduğu, değişiklik olması durumunda personele bilgi verildiği anlaşılmıştır. Ankete katılan ihracatçı firmaların hepsinde iç kontrol prosedürleri ile ilgili dokümanlar hazırlanmıştır.

Firmalara yönelik yönetimin belirlediği politikalara uyularak faaliyetler etkin bir şekilde gerçekleştirilmekte ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde çalışması sağlanmaktadır. Bilgi sisteminin, raporların doğru ve güvenilir şekilde hazırlanmasına olanak verecek şekilde oluşturulduğu ve sürekli izlendiği anket çalışmasından çıkartılan diğer bir sonuçtur. Departmanlar arası bilgi akışı da etkin bir şekilde sağlanmaktadır. Etkin iç kontrol sisteminin devamlılığını sağlamak için kontrol mekanizmaları sürekli çalıştırılmaktadır. İç kontrol sistemleri iç kontrol birim yöneticisi ve iç denetim elemanı tarafından sürekli gözlemlenmekte ve eksikliklerini belirlemektedirler. Aynı şekilde meydana çıkan aksaklıklar ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanmaktadır. İş süreçlerinde anında yapılan müdahalelerle hataların zaman geçmeden farkına varılması sağlanmakta ve etkin iç kontrol sistemi süreklilik arz etmektedir. İç kontrol sistemi iç denetim birimleri tarafından gözlemlenerek denetlenmektedir. Ayrıca iç kontrol

departmanlarının mevcut olmadığı küçük çaplı işletmelerde denetim komitesi ve denetçiler iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışmasından sorumludurlar. Etkin iç kontrol sistemi ihracatçı firmanın faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve işlemlerin yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmasında güvence sağlamaktadır. Ankete katılan ihracatçı firmaların çoğunluğu iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışarak belirlenen hedeflere ulaşılmasında katkı sağladığı görüşünde birleşmişlerdir.

Bu sebeple yönetim iç kontrol sistemlerine önem vererek, iç kontrol faaliyetlerinin günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmesini sağlamaktadır. İç kontrol biriminden sorumlu ihracatçı firma yetkilileri de mevcut iç kontrol sistemlerinden memnun olduklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleriyle ilgili olarak bazı konularda da çok fazla olmasa da eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. Bunlar; ihracatçı firmaların tamamında istenilir düzeyde muhasebe el kitabı kullanılmamakla birlikte ihracatçı firmalarda çalışanlar yeterince rotasyona tabi tutulmamaktadır ve muhasebe bölümü, satış, satın alma, üretim, tahsilât-ödeme, kredi açma v.s bölümlerinden yeterince bağımsız çalışmamaktadır. Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere etkin iç kontrol sisteminin unsurları olan, organizasyon planı ve çalışanların niteliklerini belirleyen kontrol ortamının, risk yönetiminin, iş süreçlerini belirleyen kontrol faaliyetlerinin, güvenilir finansal raporlamanın ve departmanlar arası iletişimin sağlandığı ve bunların sürekli gözlemler ve iç denetimle incelendiği aracı kurumlarda etkin iç kontrol sisteminin sürekliliğinin sağlanması kaçınılmazdır.

Buradan hareketle çalışmanın giriş bölümünde çözülmeye çalışılan problemler,

- Mevcut iç kontrol sistemi yeterli ve güçlü müdür?
- Mevcut iç kontrol sistemi yetersiz ve zayıf mıdır?
- Mevcut iç kontrol sistemi bazı konularda yeterli ve güçlü, bazı konularda ise yetersiz ve zayıf mıdır?

Değerlendirilerek, sonuçlar incelendiğinde Ankara'da faaliyet gösteren firmaların karşılaşılabilecekleri riskleri minimize etmek için iç kontrol mekanizmalarını etkinleştirmeye gayret ettikleri ve iç kontrol sisteminin yeterli, güçlü olduğu belirlenmiştir.

Sonuç olarak ankete katılan ihracatçı firmaların cevaplarını değerlendirdiğimizde, bu firmaların iç kontrol sistemlerinin etkin bir Şekilde çalıştığı söylenbilir. Türkiye’de ihracatçı firmalarda iç kontrol sistemine önem verilmesi bu tür firmaları hata ve hilelerden uzak tutar. Dolayısıyla sermaye kapasitesini artırmama sorununu kısmi olarak zer. Türkiye’de ihracatçı firmalar da iç kontrol sisteminin yeterliliğinin sağlanması bu sektörün gelişmesinde çok büyük katkı sağlayacaktır.

Diğer yandan Türkiye’de ihracatı, ihracatçı firmaları, i kontrolü ve i denetimi konu alan bir çalışmanın yok denecek kadar az olması üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Çünkü küreselleşmeyle birlikte ihracat ve dolayısıyla da ihracatçı firmaların önemi gittikçe artmaktadır. Ekonomilerin lokomotifi haline gelmeye başlayan ihracatçı firmaların iç kontrol sistemleri etkin olmalıdır. Ankara’ da ki ihracatçı firmaların belirli bir kısmı incelendiğinde, firmaların iç kontrole yeterince önem verdikleri anlaşılmaktadır. Ancak bu kadar az firma üzerinde çalışma yapılarak doğru sonuçlara ulaşmak çok zordur. Bu nedenle ileride benzer konularda yapılacak çalışmalar artırılmalı ve bunlara önem verilmelidir. Bunun içinde Türkiye’deki ihracatçı firmaların önemli bir kısmını kapsayacak Şekilde bir çalışma yapılabilir.

KAYNAKÇA

Acar, Mustafa Gürhan. İ. Çetin Çalı. 2006, İhracatın Gerçekleşmemesi veya İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde İhracatçılar veya İhraç Kayıtlı Mal Teslim Edenler Tarafından Yapılacak İşlemler, **Vergi Dünyası Dergisi**, , S.63, s. 301.

Acıncı, Alper. 2007, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi**, İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Agraval, A. ve S. Chdha. 2003, **Corporate Govemance and Accounting Scandals**: Sage Publications.

Akgül Ataman Başak. Doğan Argun. 1998, **İç Denetim-Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Akışık, Orhan. 2005, İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yer, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S.14, s. 89- 101.

Akın, Ahmet. 1999, **İhracat Sektöründe Tek Düzen Muhasebe**, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Aksoy, Tamer. 2007, **Basel ve İç Kontrol**, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Aktuğlu, M. Ali. 1996, **Denetleme ve Revizyon**, İzmir: Barış Yayınları.

Aldhizer, George R. ve Diğerleri. 2003, **Ten Months Later: Internal Audit Assess The Impact Of The Sarbanes-Oxley Act, Internal Auditing**, S. 3, s. 3.

Alpman, Gökhan. 2007, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, **Deloitte**, S.21 s.1.

Anıl, Nazım. Mehmet Çelik. 2005, İhraç Kayıtlı Teslimlerin 24 Sayılı KDV Sirküleri ve 95 Seri Nolu KDV Genel Tebliği Sonrasında KDV Beyannamesindeki İşleyişi, **Mali Çözüm Dergisi**.

Apak, Talha. 2003, **İhracat Bedellerinin Tahsili-Kapatılması ve Kur Farkları**, Kaynak: [Http://Www.Alomaliye.Com/Talha_Apak_Ihracat_Bedelleri.Htm](http://Www.Alomaliye.Com/Talha_Apak_Ihracat_Bedelleri.Htm) (Erişim Tarihi:17 Temmuz 2009).

Arens, Alvin.2005, **Auditing: An Integrated Approach**.

Ataman Ümit. Haluk Sümer. 1998, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Ataman, Ümit. Nejat Bozkurt. Rüstem Hacırüstemoğlu. 2001, **Muhasebe Denetimi**

Ataman, Ümit. Sümer Haluk. 2003, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Ateşli, D. Erkan. 2002, KDV Açısından İhracat İstisnasının Uygulanacağı Dönem, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 40, ss. 75.

Ayaz, Garip. Erdal, Sönmez. 2000, Yurtdışında İfa Edilen ve Yurtdışında Yararlanılan Hizmetlerde KDV Uygulaması ve Bir Öneri, **Yaklaşım Dergisi**, S. 86, ss. 121.

Aydın, Davut. 1998, **Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları.

Azaltun, Murat. 1999, **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Balkan, Engin. 1990, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi Sistemleri ve Bir Uygulama**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Barboros Kemer, Osman. 2003, **Bir Dış Ticaret Politikası Aracı İhracat Teşvikleri Teori –Uygulama**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Başar, A. Banu. 2002, **Aracı İhracat Şirketlerinde İhracata Yönelik İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi**, Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Baydarol, Onur. 2007, **İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisan Tezi.

Beşeli, Nursun. 1997, **Kobi'lerin Dış Pazarlara Açılabilmesi İçin Alternatif Yöntemler**, İgeme'den Bakış.

Boadnar, George H. 2004, **Accounting Information Systems**, Nineth Edition, Pearson Education International, Prentice Hall.

Bozkurt, Nejat. 2000, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Candan, Ekrem.2006, Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uygulanacak Usul ve Esaslar, **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, S.38, ss.21.

Canitez, Murat. 2004, Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulamaları

Cote, Raymond. 1997, **Understanding Hospitality Accounting**, East Lansing, Michigan, Fourth Edition.

Çaldağ, Yurdakul. 2003, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: Türmob Yayınları.

Çelik, Kenan. Kalaycı Cemalettin. Sandalcılar A. Rıza. 2008, **Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi**, Trabzon: Murathan Yayınevi.

Çiçek, Serdar. 2006, **Türkiye’de Döviz Kuru Sistemleri ve Politikalarının İhracata Etkileri (1980–2004)**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Dağüstü, Mustafa. 2000, İhracatta KDV İadesi ve Hayali İhracat, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 20, ss. 229.

Demir, Musa. 2002, **Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**, Ankara: Detay Yayınları.

Dicle, Berk. 1997, Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol, **Vergi Dünyası**, S. 25, ss. 187.

Dirimtekin, Tuğrul. 1981, **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa: Bursa İ.T.İ.A. Yayınları.

Doyrangöl, Nuran Cömert. 2002, İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önem, **Mali Çözüm**, S. 60, ss. 34.

Dölek, Ali. 2003, **Kambiyo Mevzuatının Temel Esasları**, İstanbul: DTR Basım Yayım Dağıtım ve Danışmanlık Hizmetleri Tic. Ltd. Şti.

Duman, Songül. 2006, **İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama**, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Dündar, Sibel. 2006, **Dış Ticaret İşlemleri Çerçevesinde İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**, Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisan Tezi.

Ekinci, Yılmaz. 1997, **Dış Ticaret İşlemleri ve İhracatçının El Kitabı**, Bursa: Ak-Bil Yayıncılık.

Erdoğan, Melih. 2005, **Denetim**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Saraçoğlu, Fatih. Haydar Ejder. 2007, **Katma Değer Vergisinde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası**, [Http://Www.ıibf.Deu.Edu.Tr/Dergi/2002_1_4.Pdf](http://www.ıibf.deu.edu.tr/Dergi/2002_1_4.Pdf), (Erişim Tarihi: 03.05.2007).

Gönen, Seçkin. 2007, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Bir Uygulama**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Gümrük Müsteşarlığı İhracat Yönetmeliği, 06.06.2006 Tarih ve 26190 Sayılı Resmi Gazete (Yönetmelik 1. Bölümde).

Gürbüz, Hasan. 1995, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, Ersin. 2000, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Eskişehir: AÖF Yayınları.

Gürsoy, Yaser. 2006, **Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**; Ankara: Ekin Yayıncılık.

Güven, F. Mehmet. 2008, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Önemi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Haşmet Yıldırım. 1992, **Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi.

Holmes, W. Arthur. Overmayer. S.Wayne Auditing. 1975, **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, Çev. Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayınları.

İzgi, Müjdat. 1990, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Raporlama**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Karafakıoğlu, Mehmet. 2008, **Uluslararası Pazarlama**, İstanbul.

Kaval, Hasan. 2008, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Kayım, Ali. 2006, İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi, **Mali Pusula**, S. 19, ss. 19.

Kepekçi, Celal. 1998, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kertiş, Saime. 2005, **Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Keten, Buluş. 2002, **Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kırıқтаş, İlhan. Abdullah, Tolu. 1996, **İhracatta KDV Uygulaması**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Kızıl, Ahmet. 1997, **İhracat-İthalat İşlemleri Muhasebe Uygulaması**, İstanbul: Der Yayınları

Kızılot Şükrü. 1998, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Koç, Murat. 2005, **İhracatta KDV İadesinin Hesaplanması, Raporlanması, Denetimi ve Bir Örnek Uygulama**, İstanbul.

Koyuncu, Mitat. 1999, **Bankalarda İç Kontrol Sistemi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kuyucu, Ömer Cevdet. 2003, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans tezi.

LEUNG, Philomena, Barry J. COOPER ve Peter ROBERTSON. 2004, **The Role of Onternal Audit in Corporate Governance&Management**, Australia: RMIT.

Maç, Mehmet. 1998, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, İstanbul: Denet Yayıncılık A.Ş.

Melemen, Mehmet. S.Burak Arzova. 2000, **Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirilmesi Ticari Yazışma Örnekleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Memiş, Mehmet Ünsal. 2006, **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması**, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Oktar, Kemal. 2007, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ökten, Gülsen. 2004, **İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyon**, İç Denetim.

Akat, Ömer. 2001, **Uluslararası Pazarlama**, Bursa: Ekin Kitapevi.

Öndeş, Turan. 2000, Kobi'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları, **Muhasebe ve Denetime Bakış dergisi**, S. 79, ss. 81.

Özdemir, Emin. 1999, **Tüm Yönleriyle Kur Farkları**, Ankara: Yaklaşım yayınları.

Özer, Mevlüt. 1997, **Denetim 1**, Ankara: Özkan Matbaacılık.

Özyer, M. Ali. 2002, Gümrük Hattı Dışı Satış Mağazalarının (Free Shopların) KDV Karşısındaki Durumları Değişti mi, **Maliye Postası Dergisi**, S. 23, ss. 14.

Pehlivan, Yafes ve Ali Erdoğan. 2004, KDV'de Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar ile Vergiden Muaf Esnaf ile Serbest Meslek Erbabında ve Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Mükelleflerinde KDV İstisnası, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S. 430, ss.155.

Pekdemir, Recep. 1997, **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetimi Mesleğinde 2000'lere Doğru**, İstanbul: İ.S.M.M.M.O. Yayınları.

Resmi Gazete. 2008, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kara, (11 Ağustos)

Sayiner, İsmet. 1995, **Belgelerle Uygulamalı Gümrük İşlemleri ve Dış Ticaret**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Sevgener, A. Sait. 1984, **İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi.

Sevilengül, Orhan. 1997, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Büro Kitabevi.

Şahin, Mehmet. 1998, **Bütün Yönleriyle İhracat Gümrük İşlemleri**, Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayını.

Şen, Salim. 2005, Katma Değer Vergisinde İstisnalar ve İhracat İstisnası, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, S. 439. ss. 25.

Şendurur, Utku. 2008, **Ekonomik Krizlerde Bankalardaki İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Etkinliği**, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Şenyüz, Doğan. 2008, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Kitap Evi.

Yıldırım, Şule. 1997, **İhracat Prosedürlerini Biliyor Musunuz?** Ankara: İgeme Yayınları.

Yabancıoğlu, Şükrü. 1996, **Araştırmalar-3**, Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği yayınları.

Tesmer. 2006, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları, Ankara: Tesmer Yayın.

Tokaç, Ahmet. 2005, **Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, İstanbul: Tunca Kitabevi.

Tokaç, Gökhan. 2007, **Katma Değer Vergisi'nde İhracat İstisnası ve İade Müessesesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Toroslu, M. Vefa. 1999, **Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Uluatam, Özhan. Yaşar Methibay. 2000, **Vergi Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık.

Uzay, Şaban. 2003, **İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler**, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü.

Uzay, Şaban.1999, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

Uzun, A. Kamil. 2007, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi**, Deloitte İç Denetim Makaleleri, S.2, Kaynak: [Http://Www.Denetimnet.Net/Pages.Asp?PgId=389](http://Www.Denetimnet.Net/Pages.Asp?PgId=389), (Erişim Tarihi:26.07.2009)

Uzunoglu, Nihat. 2001, İhracatta KDV İadesi İşlemlerine İlişkin Veriler ve Bu Verilerin Analizi, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 13, ss. 236.

- Vural, Mahmut. 2001, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Weygandt, Jerry J. 199, Kieso, Donald E., Kell, Walter G., **Accounting Principles**, Wiley, New York.
- Yağcı, Suzan. 2006, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Yavuz, Salih Tanju. 2002, İç Kontrol Merkezi Teftişten Farklı Bir Mekanizma Mıdır?, **Bankacılar Dergisi**, S. 42, ss. 43.
- Yılandı, Münevver. 2003, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları.
- Yılandı, Münevver. 2001, Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, S.3, ss.90-92.
- Yıldız, Bülent. 1998, **İhraç Bedeli Dövizlerin Değerlemesi**, Vergi Raporu.
- Yiğittop, Veysel Murat. 2008, **Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Yücel, Eyüp. 2000, **Dış Ticaret ve Genel Kavramlar**, İstanbul: İSMM Yayınları.

EK-I: ANKET FORMU

İHRACATÇI FİRMALARIN İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN İNCELENMESİNE VE KONTROL RİSKİNİN ANALİZİNE YÖNELİK ANKET (ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ)

Değerli firma yöneticisi;

Bu anket soruları, Ankara’da faaliyet gösteren ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin incelenmesini ve kontrol riskinin analiz edilmesini kapsamaktadır. ‘İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği’ adlı tez çalışmasında kullanılacaktır. Sonuçlar toplu bir şekilde değerlendirilecek ve işletmenizle paylaşılacaktır.

Tamamen bilimsel amaçla yapılan bu araştırmaya verilecek cevaplar kesinlikle gizli tutulacak, hiçbir kuruma veya kişiye verilmeyecek ve hiçbir yerde yayınlanmayacaktır. İşletmenin ve yöneticinin ismi ankette ve araştırma sonuçlarında kesinlikle yer almayacaktır. Firmaların ankete verdiği cevaplar veya sonuçlar genel değerlendirilecektir. Aksi bir burumda bütün yasal sorumluluğu aldığımı beyan ederim...

Saygı ve Sevgilerimle, ilginiz için teşekkürler...

Öğr. Gör. Selim CENGİZ
Çankırı Karatekin Üniversitesi
Öğretim Elemanı
İrtibat Adresi: Çankırı Üniversitesi
Meslek Yüksek Okulu Balıca
Kampüsü / ÇANKIRI
Tel: 0541 364 19 86
E-posta:
selimcengiz71@hotmail.com

ANKET FORMU

A- FİRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER;

1 Firmadaki Göreviniz:

2 Firmanızın Faaliyet Alanı (X işaretleyiniz)

1	Gıda
2	Turizm
3	Enerji
4	Teknoloji Ürünleri
5	Holding
6	Dayanıklı Tüketim Malları
7	İlaç
8	Otomotiv
9	Cam
10	Taşımacılık
11	Demir Çelik
12	Tekstil
13	Diğer (Lütfen belirtiniz)

3. Firmanızın çalışan sayısı: (X)

1	1-9
2	10-19
3	20-29
4	30-39
5	40-49
6	50-59
7	60-69
8	70-79
9	80-99
10	100-149
11	150-(+)

4 Firmanızın Hukuki Yapısı: (X)

- 1) A.Ş [] 2) L.T. D [] 3) Şahıs İşletmesi [] 4) Komandit [] 5) Kolektif []
6) Diğerleri (Lütfen belirtiniz)

5 Firmanın Kuruluş Yılı: (X)

1	(1923-1930)
2	(1931-1940)
3	(1941-1950)
4	(1951-1960)
5	(1961-1970)
6	(1971-1980)
7	(1991-2000)
8	(2000-2010)

2- İÇ KONTROL SİSTEMİNİ OLUŞTURAN; KONTROL ORTAMI, RİSK DEĞERLEMESİ, KONTROL PROSEDÜRLERİ, BİLGİ - İLETİŞİM, GÖZETİM ve İÇ DENETİM İLE İLGİLİ SORULAR;

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

KONTROL ORTAMI HAKKINDAKİ İFADELER	1	2	3	4	5
1- Firmanın faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları veya çalışanların yetki ve sorumlulukları yazılı ve açık bir şekilde belirlenerek sürekli olarak güncellenmektedir.					
2- Firmanın önceden belirlenmiş bir örgüt şeması veya yapısı bulunmaktadır. Bu örgüt şeması günün şartlarına göre güncellenerek değiştirilmektedir.					
3- Firma sahipleri veya yöneticileri; firmanın hedeflerine ulaşması ve iç kontrol sisteminin sağlıklı yürümesi için gerekli politika ve prosedürleri belirleyip, günün şartlarına göre güncellemektedir.					
4- Gerek işletme gerekse iç kontrol sisteminin amaçları ve etkinliği için departmanlar ve personel arasında bir düzen ve işbirliği bulunmaktadır.					
5- Firmada muhasebe el kitabı kullanılmaktadır.					
6- İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarıyla uyum içindedir. Ayrıca bunun sağlanması için yönetim bu durumu benimseyip çalışanların katkıda bulunmalarını sağlamaktadır.					

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

KONTROL PROSEDÜRLERİ HAKKINDAKİ İFADELER	1	2	3	4	5
1- Firmada boş olan kadroları doldururken veya işe alma politikalarında yetenekli kişiler tercih edilmektedir. Bu işe alma politikaları yazılı bir biçimde olup gerekli duyurular tam olarak yapılmaktadır.					
2- Firmanın genel olarak varlıklarının ve kayıtlarının kaybolmasına, çalınmasına, hilelere vs unsurlara karşı güvenlik önlemleri bulunmaktadır					
3- Çalışanlar rotasyona tabi tutulmaktadır.					
4- Çalışan personel arasındaki akrabalıklar uygun ve objektif bir şekilde istihdam edilmektedir.					
5- Muhasebe bölümü satış, satın alma, üretim, tahsilât-ödeme, kredi açma v.s bölümlerinden bağımsız çalışmaktadır.					
6- Firmadaki işlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesi için mevcut prosedürler var olup bunlar etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Ayrıca bu prosedürlerle amaçlananlar ile uygulamalar birbiriyle örtüşmektedir.					
7- Firmada işletme faaliyetleri zamanında, tamamen doğru, düzgün ve gerçekçi kaydedilmektedir. Ayrıca sonuçlar farklı personel tarafından kontrol edilmektedir.					
8- Firmanın faaliyetlerini planlayan, kaydeden, yerine getiren ve bu faaliyetleri kontrol eden ve varlıkları koruyan farklı ve yetkili personeldir.					

9- Yasal düzenlemelerde, işletme politikalarında, iç kontrol prosedürlerinde veya denetim süreçlerinde meydana gelebilecek değişiklikler veya yenilikler üst yönetim tarafından personele bildirilmektedir. Ayrıca bu unsurlar sık sık güncellenmektedir.					
---	--	--	--	--	--

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

BİLGİ – İLETİŞİM HAKKINDAKİ İFADELER	1	2	3	4	5
1- Veriler bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmektedir. Bilgi sisteminin ihtiyaç duyduğu bu veriler güncel ve doğru bir şekilde sağlanmaktadır.					
2- Firmada sisteme giriş güvenliği, program değişikliği kontrolleri, programlara ve verilere ulaşımı sınırlayan unsurlar bulunmaktadır.					
3- Sistem yazılımının temini, değiştirilmesi ve korunması yetkili ve uzman kişilerce yapılmaktadır. Ayrıca bu işlerden sorumlu personel farklıdır.					
4- Tüm personel tarafından anlaşılabilir ve desteklenen bir iletişim dili bulunmaktadır. Ayrıca bu iletişimin sağlıklı olması için etkin bir geri bildirim sistemi de bulunmaktadır.					

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

GÖZETİM HAKKINDAKİ İFADELER	1	2	3	4	5
1- İç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı üst yönetim tarafından sürekli olarak gözetlenmektedir. Mevcut ve muhtemel eksiklikler var ise bunlar belirlenerek üst yönetim tarafından değerlendirilmektedir.					
2- İç kontrol sistemi hata, hile ve usulsüzlükleri anında belirleyerek bunlar için gerekli önlemler almaktadır. Ayrıca beklenmedik durumlarda geç kalınmadan bu durumlar üst yönetime bildirilmektedir.					
3- Her departman iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olmakla birlikte iç kontrol sisteminin gözlenmesi için ayrı bir kontrol elemanı bulunmaktadır.					

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

RİSK YÖNETİMİ HAKKINDAKİ İFADELER	1	2	3	4	5
1- Firma genelinde ve departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır. Olası riskleri yönetmek ve azaltmak için yeterli ve sürekli güncellenen bir plan bulunmaktadır.					
2- Firmanın faaliyetlerinde ve iç kontrol sisteminde olası ve mevcut riskler belirlenip veya değerlendirilerek bunlar için tedbirler alınmaktadır.					

3- Firma yönetimi; süreç ve kontrolleri, tüm risklere karşı sürekli güncelleştirerek personelini riskler hakkında bilgilendirmekle birlikte personelin muhtemel riskleri saptamalarına olanak sağlanmaktadır.					
---	--	--	--	--	--

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

İÇ DENETİM HAKKINDAKİ İFADELER	1	2	3	4	5
1- Firmanın bir iç denetçisi/denetçileri ya da kontrolörü bulunmakla birlikte firmanın iç denetçisi/denetçileri yeterlidir.					
2- Üst yönetim iç denetimi destekleyerek iç denetim için yeterli kaynak ayırmaktadır.					
3-İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakla birlikte iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmaktadır					
4- İç kontrol sistemimiz denetim komitesi tarafından denetlenmektedir.					
5-İç denetim biriminin iç kontrole yönelik raporları bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınmaktadır.					

(Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve kurumunuz için en uygun olan seçeneği (x) ile işaretleyiniz.)

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Kısmen katılıyorum 4- Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

FİRMANIN İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDA GENEL DEĞERLENDİRME	1	2	3	4	5
1- Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır					
2- İç Kontrol Sistemi ile faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanmaktadır.					
3- İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir					
4- Kurumuzda iç kontrol sistemi etkili bir şekilde çalışmaktadır.					
5- İç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak sürdürülmektedir.					
6- Kurumumuzda İç kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir.					
7- Yönetim iç kontrole önem vermektedir.					
8- İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir.					
9- İdealimizdeki iç kontrol sistemi kurumumuzda mevcuttur					

Sayın yetkili;

Anket çalışması bitmiştir, tekrardan çok teşekkür ederim.

