

İÇ KONTROL SİSTEMİNDEKİ ZAYIFLIKLARIN ORTAYA ÇIKARABİLECEĞİ HUKUKİ SORUNLAR VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ROLÜ

LEGAL ISSUES THAT WEAKNESSES IN THE INTERNAL CONTROL SYSTEM CAN CAUSE - THE ROLE OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM

Dr. Esin Nesrin CAN*

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK**

ÖZ

Günümüz çevresinde, işletmelerin amaçlarına yönelik olarak ve karar süreçleri itibarıyla etkinliğin önemi artarken, bu bağlamda uygulanabilecek yönetim yaklaşımları ve bilgi sistemlerinin rolünün arttığı da gözlenmektedir.

Böylelikle işletmelerin çevre duyarlılıkları ile birlikte ilgili ve ilişkili taraflar ile karşılaşacakları uyumsuzluk olasılıklarının yükseldiği de gözlenmektedir. Bu gelişmeler veri iken, işletmelerin iç kontrol sistemi ile ilgili zayıflıklarının ortaya çıkaracağı sorunların çeşitliliği ve önlenmesine yönelik önerilerin geliştirilmesi, makalenin amacı olarak belirlenmiş ve özellikle de ileride yapılacak araştırmalar için baz alınabilecek öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: İç Kontrol, Hukuki Sorunlar, Muhasebe Bilgi Sistemi

ABSTRACT

While in today's environment, efficiency for the purposes of enterprises and decision processes is increasingly important, it is also observed that the role of management approaches and information systems that can be applied in this context is increasing,

Thus, it is observed that businesses have increased environmental probabilities and the likelihood of disagreement with concerned and related parties. While these developments are data, it has been tried to provide suggestions for the diversification and prevention of problems that might arise from the weaknesses of the firms related to the internal control system and suggestions that can be taken as basis for the researches to be done in the future.

Keywords: Internal Control System, Legal Issues, Accounting Information System

* İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

** İşletme – Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

1. GİRİŞ

İç Kontrol Sisteminin zayıflıklarının ortaya çıkaracağı birçok sorunun varlığı dikkate alındığında, Muhasebe Bilgi Sisteminin çok boyutlu rolü üzerine birçok analiz ve değerlendirmenin olanaklı bulunduğu bu çalışmanın ilk çıkış noktasıdır.

Özellikle kurum yönetimlerinin karşı karşıya kalacağı sorunların çeşitliliği şüphesiz kurum ve işletmelerinin sürdürülebilirliği yönünden büyük önem taşırken, bir yandan yöneticiler, diğer taraftan ilişkili tarafların karşı karşıya kaldıkları hukuki sorunlar bazında bunun önemi daha da artmaktadır. Bu nedenle de çalışmamızda, gözlemlere dayalı olarak, birçok kurumun ilgili ve ilişkili tarafları ile karşı karşıya kaldıkları hukuki sorunlara hukuki süreçlerde çözüm arama çabaları her geçen gün artarken, hukuki sorunlarla karşılaşma olasılığını düşürme ve bu bağlamda önleyici çabaların ön plana çıkarılması gereğinin yoğun bir şekilde hissedilmekte olduğu kabulünden de hareket edilmektedir.

Bu kabul ile birlikte, iç kontrol sistemi ve muhasebe bilgi sistemi ile ilgili temeller veri alınmak suretiyle, sistemsel zayıflıklarının ortaya çıkaracağı çeşitli sorunların önlenmesine yönelik önerilerin geliştirilmesi makalenin amacı olarak belirlenmiştir. Çalışma ile ilgili süreç kısıtları nedeniyle gerek hukuki sorunların çeşitliliği ve ön plana çıkanları, gerekse çalışmada hareket edilen kabullere dayalı olarak makalenin amacı da sınırlandırılmıştır. Böylelikle çalışmamızda uygulanacak yöntem dayalı olarak, daha sonra yapılacak araştırmalar için baz alınabilecek önerilerin sunulması hedeflenmiştir.

Bu çerçevede, makalede benimsenen yöntem, *“literatür taramasından başlayarak ve bu bağlamda esas alınan kavramsal tasarımdan hareketle, kurumların ve işletmelerinin karşılaştığı hukuki sorunlardan, günümüzde en çok karşılaşılan sorunlar bazında, gözlem ve deneyimlere dayalı analiz ve değerlendirme yapılması”* şeklindedir.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

A. Kavramsal Yapı ve Sistemin Unsurları

İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırma olduğu vurgulanan Denetim Yordamları Komitesince yayınlanmış özel rapordaki geniş kapsamlı tanıma göre, “iç kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”(Güredin,2010,316)

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-*IIA*) tarafından kontrol; “Yönetim, denetim kurulu, yönetim kurulu ve diğer uygun birimlerin riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini arttırmak amacıyla aldıkları tedbirler” olarak tanımlanmaktadır. Yönetim, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli önlemlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir.(Özbek,2012,386)

Bu tanımlar çerçevesinde ve özetle İç Kontrol Sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için makul bir güvenceye dayalı yönetim sağlanması için tasarlanmış politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Söz konusu politika ve prosedürler genel olarak “kontroller” olarak anılmakta ve işletmenin iç kontrolünü oluşturmaktadır.”(Arens, Elder and Beasley, 2012, 290)

Uygun ve etkin bir iç kontrol sisteminin yapısının kurulması için gerekli unsurların bulunmaması durumunda, iç kontrolün amaçlarına ulaşmasının güç olduğu vurgulanır.

İç kontrol sisteminin yapısını oluşturan unsurlar, “Kontrol Ortamı”, “Muhasebe Sistemi” ve “Kontrol Prosedürleri olarak sıralanabilmektedir. (Bozkurt,2006,123-127) Bu kapsamda özetle, etkili bir iç kontrol yapısının kurulabilmesinin ön koşulu olarak ifade edilen “Kontrol Ortamı” işletme içi ve dışı unsurlardan oluşmaktadır.

Öte yandan dünyada iç kontrol sistemlerine yönelik çeşitli modeller oluşturulduğu ve bunların COSO, CoCo, CobiT, SAC ve eSAC, Turnbull ile Cadbury olarak anıldığı bilinmektedir.

Bu modellerden COSO (Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve” modelinin, Amerika Birleşik Devletlerinde ağırlıklı genel kabul gören model olduğu vurgulanır. Bu modelde ise iç kontrolün beş unsuru tanımlanır. (Arens, Elder and Beasley, 2012, 294-319)

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerleme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim Sistemi
- İzleme

a) Bu çerçevede “kontrol ortamı”, üst yönetimin, yöneticilerin ve ortakların iç kontrol ve onun önemine ilişkin genel tutumlarını yansıtan eylem, politika ve prosedürlerden oluşur. (Arens, Elder and Beasley, 2012, 295)

Kontrol ortamı unsurları aşağıdaki tabloda olduğu gibi sıralanabilmektedir. (Arens, Elder and Beasley, 2012, 290; Can, 2014,41)

Kontrol Ortamı

- Yönetimin düşüncesi ve yaklaşımı
 - İşletmenin organizasyon yapısı
 - Yönetim kurulu ve denetim komitesinin işlevi
 - Yetki ve sorumlulukların dağılımı
 - Yönetimin kontrol yöntemleri
 - İç denetim fonksiyonu
 - İnsan kaynakları politika ve prosedürleri
 - Dış etkenler
-

b) “Risk değerlendirme”, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerin tespit ve analiz edilmesi için dinamik bir süreç olup; risklerin nasıl yönetileceğinin belirlenmesine ilişkin bir temel oluşturur.(COSO,2013; Alptürk,2008,18; Can,2014;55-56) Yönetim, hataları ve hileyi azaltmak amacı doğrultusunda iç kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasının bir parçası olarak risk değerlemesi yapar. (Arens, Elder and Beasley, 2012, 297)

c) “Kontrol faaliyetleri”, diğer dört unsuruna ek olarak, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesindeki riskler için gerekli eylemlerin sağlanmasını yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri genel olarak beş bölümde toplanabilmektedir. (Arens, Elder and Beasley, 2012, 298)

Kontrol Faaliyetleri

- Görevlerin yeterince ayrılması
 - İşlem ve faaliyetler için uygun yetkilendirme
 - Belge ve kayıtların yeterliliği
 - Varlık ve kayıtlar üzerinde fiziksel kontrol
 - Performansa ilişkin kontroller
-

d) COSO İç Kontrol Modeline göre bilgi tanımlanmalı, elde edilmeli, uygun bir form ve işletme personelinin sorumluluklarını yerine

getirebilmelerini sağlayacak bir zaman çerçevesinde iletilmelidir. Bilgi ile kastedilen; faaliyet raporları, verimlilik raporları, üretim ve satış raporları gibi faaliyet sonuçlarına ilişkin raporlar; bütçe, faaliyet hedefleri gibi geleceğe yönelik bilgiler; karar alma süreçlerinde kullanılmak üzere ekonomik veriler vb. olup; çok sayıda bilginin işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak şekilde elde edilmesi, sınıflandırılması ve her kademede bu bilgiye ihtiyaç duyanlara iletilmesidir.(Gönen,2009,200) Bu kapsamda muhasebe bilgi sistemi önemli bir yere sahip bulunmaktadır.

Finansal raporlamaya uygun bir bilgi sistemi, işlemleri ve koşulları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemler ile işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. (Cömert,2001,54)

e) “İzleme” faaliyetleri, sürekli ya da dönemsel olarak yönetim tarafından iç kontrol sisteminin kalite değerlemesi ile gerekli güncelleme, iyileştirme ve uygun değişikliklerin yapılmasına katkı sağlar. (Arens, Elder and Beasley, 2012, 301)

Bu çerçevede; kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin tanımlandığını belirlemek için belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir. Bu izleme etkinliği, özellikle iç denetim fonksiyonunun önemli bir görevidir.(Erdoğan,2006,98)

B. İç Kontrol Sistemindeki Zayıflıklar

Bir önceki bölümde incelenen unsurlar öz itibarıyla, iç kontrol sisteminin etkin olarak işleyişi ve sürdürülebilir bir model sağlanması amacına yönelik bir yapıyı ortaya koymaktadır. Konuyla ilgili literatür genel olarak değerlendirildiğinde, iç kontrol sisteminin her bir unsuru kapsamında olmak üzere tasarım ve uygulama süreçlerinde ortaya çıkacak zayıflıkların söz konusu olması, sistemin işleyişini doğrudan ve olumsuz yönde etkileyeceği anlamına gelmektedir.

Bu nedenle de İç Kontrol Sistemi, “Risk Değerleme” “Kontrol Faaliyetleri” ve “Bilgi ve İletişim” unsurları başta olmak üzere, kendi iç dinamikleri çerçevesinde ortaya çıkması olası zayıflıklar ile bu bağlamdaki riskleri tasarım aşamasında en aza indirmek ya da süreç içerisinde erkenden farkına

varmak suretiyle, hızla önlemler geliştirmek ve uygun değişiklikler yapmak hedeflerine sahip bulunmaktadır.

Bununla birlikte iç kontrol sisteminin unsurları ile ilgili genel zayıflıkların, yasal düzenlemeler, farklı sektörler, firmaların kurumsal yapıları ve büyüklükleri ile yönetim anlayışları itibarıyla farklılaştığı, buna bağlı olarak da karşılaşılabilecek sorunların boyutlarının da farklılaştığı çeşitli araştırmaların sonuçlarından da anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede çalışmamız, iç kontrol yapısının unsurları itibarıyla zayıflıkların bulunması halinde, işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmada çeşitli sorunlarla karşılaşma olasılığının daha da artacağı kabulüne dayanmaktadır. Buna bağlı olarak yönetimin, sorumluluğu ile ilgili farkındalığı ve sistemin geliştirilmesi yolunda atacağı somut adımların büyük önem taşıdığı da kabul edilmektedir.

Yönetimlerin, fonksiyonel olarak en önemli zaafı arasında yer aldığını söyleyebileceğimiz iç kontrol sistemi ile ilgili zayıflıkların, en genel anlamda işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmada kesintiye uğramasına neden olacağı değerlendirilmektedir. Bu bağlamda kurumların, teknik, idari ve finansal süreçlerinin her aşamasında ortaya çıkacak kontrol süreçlerinin sürdürülebilir bir yönetim karar sisteminden uzaklaşmasına da neden olacaktır.

Bu kabuller çerçevesinde iç kontrol sistemindeki zayıflıkların ortaya çıkaracağı birçok sorun söz konusu iken, sistemin zayıflıkları, günümüzde hızla değişen ve çok yönlü olarak dinamik yapısı gelişen çevre içerisindeki kurumların karşılaşması kaçınılmaz görünen hukuki sorunlara da kaynaklık etmektedir.

3. HUKUKSAL SORUNLAR VE ZAYIFLIKLARIN KAYNAĞI VE GİDERİLMESİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ROLÜ

A. Kurum ve İşletmelerinin Karşılaşabileceği Hukuki Sorunlara Genel Bakış

“Toplum düzenleyen ve devletin yaptırım gücüyle kuvvetlendirilmiş kuralların bütünü” (Kaynar,1978,2; Velidedeoğlu, 1959,7) olarak tanımlanan hukukun kaynakları, yazılı, yazılı olmayan ve yardımcı kaynaklar olarak sıralanır.

Kurum ve işletmeleri ile ilişkili taraflarının karşı karşıya kalabileceği hukuki sorunlar, kendi aralarında olabileceği gibi üçüncü şahıs konumundaki ilgili taraflarla aralarında ortaya çıkabilir ve genel olarak “hukuki uyumsuzluklar”

olarak ifade edilir. Hukuki uyumsuzluklar, pozitif hukukun bölümleri olan Kamu, Özel ve Karma Nitelikli olarak üç alanda ortaya çıkabilmektedir.

Çalışmamızda, karşılaşılabilecek hukuki sorunlar, Özel Hukuk ve Karma Nitelikli Hukuk alanları ile sınırlandırılmıştır. Bu çerçevede uygulamada kurum ve işletmelerinin karşılaşma olasılığı yüksek olduğu gözlenen uyumsuzlukların bazıları aşağıda olduğu gibi örneklenebilir. Aşağıda örneklemediğimiz uyumsuzluk konuları, genelde özel hukuk alanı ile ilgili düzenlemelere dayalı dava süreçlerine konu olabileceği gibi, kamu ve karma nitelikli hukuk alanları ile ilgili davalara da konu olabilmektedir.

- **Ortaklar arasındaki uyumsuzluklar**

Günümüzde sıklıkla ve aile şirketi niteliğindeki kurumlarda karşılaşıldığı gözlenen uyumsuzluklar arasında, şirket organlarının kararlarının iptali, şirketin feshi, ortaklıktan çıkma ya da çıkarma, özel denetçi – kayyım atanması, şirketle haksız rekabetin varlığının tespiti, sorumluluk gibi taleplerden kaynaklanan uyumsuzluklar sayılabilir.

Bu uyumsuzlukların her birinde iç kontrol sisteminin beş unsuru itibarıyla zayıflıkların etkisini gözlemlemek olanaklı bulunmaktadır. Fakat bu uyumsuzluk konuları ile ilgili olarak özellikle işaret edilmesi gerektiğini düşündüğümüz risklerin “risk değerlendirme”, “kontrol faaliyetleri” ile “bilgi ve iletişim sistemi” unsurları kapsamında bulunduğudır. Bu noktada “bilgi ve iletişim sistemi” çerçevesinde muhasebe bilgi sistemi ile ilgili zayıflıkların büyük önem taşıdığını da vurgulamak gerekmektedir.

- **Kurum ve çalışanları arasındaki ticari uyumsuzluklar**

Bu kapsamda ve yine yoğunlukla karşılaşılan uyumsuzluklara konu taleplerin, işten çıkma ya da çıkarma talepleri, çalışanın alacak iddiaları ile ilgili talepleri ile çalışanın sorumluluğunun tespiti ve tazminat talepleri vb. şekilde olduğu gözlenmektedir.

Bu uyumsuzluklardan özellikle çalışanın sorumluluğu ve neden olduğu ileri sürülen zararların tazmini taleplerini içeren uyumsuzlukların doğmasında, iç kontrol sisteminin tüm unsurları itibarıyla risklerin önem taşıdığı gözlenir. Risklerin, gerek sistem tasarımı aşamasında yeterince ölçülememesi, gerekse süreç içerisinde ortaya çıkmaları ve geç farkına varılmalarının, bu kapsamdaki uyumsuzlukların temel kaynakları arasında yer aldığı vurgulanabilir.

- **Özel ve Kamu Alanı kişileriyle yaşanan uyuşmazlıklar**

Bu kapsamda karşılaşılan uyuşmazlıklar arasında, tarafların karşılıklı işlemlerinden kaynaklanan alacak talepleri, kusura ya da haksız eylemlere dayalı tazminat taleplerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar belirtilebilir.

Çok sayıda dava türüne de kaynaklık eden bu uyuşmazlıklar çerçevesinde, iç kontrol sisteminin geçmiş zaafı kadar, uyuşmazlığa ilişkin dava süreçlerindeki zayıflıklar, ilgili kurum ve işletmeleri yönünden yüksek düzeyde zararlarla karşılaşmalarına neden olabilmektedir.

Özellikle aleyhlerine tazminat taleplerine muhatap olan işletmeler yönünden, iç kontrol sisteminin beş unsuru itibarıyla olası zayıflıkların her biri, geline uyuşmazlık aşaması ve sonuçları itibarıyla çok geç kalınmış olma riskini taşıyabilmektedir.

Karşı tarafın kusuru ya da haksız eylemleri dolayısıyla zarara uğradığı iddiasındaki işletmeler yönünden ise, iç kontrol sisteminin özellikle “bilgi ve iletişim” unsurundaki zayıflıkların, zararın giderilememesi ya da sadece bir bölümünün giderilmesi ile yetinilmesi gibi riskleri yansıtır.

B. Karşılaşılabilecek Hukuki Sorunlar İtibarıyla Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü

Yukarıda örneklediğimiz hukuki uyuşmazlıklara dayalı sorunların her birinde, iç kontrol sisteminin unsurları ile ilgili zayıflıkların önemli riskleri yansıttığı değerlendirilmektedir. Yukarıda örneklenen uyuşmazlıklar, özleri itibarıyla ve ayrı ayrı göz önünde tutulduğunda, bu süreçlere ilişkin risklerde muhasebe bilgi sisteminin, “bilgi ve iletişim” unsuru kapsamında çok önemli bir role sahip durumda olduğu görülebilmektedir.

Muhasebe sisteminin iç kontrol sistemi itibarıyla yapısı ve sistemi kapsadığı unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir. (Arens and Lobbecke, 1991,297; Can,2014,41)

Muhasebe Sistemi

- İşletmenin muhasebe sistemi ve yapısı
- Kaydedilen işlemlerin gerçekten var olması
- İşlemlerin verilen yetkilere dayanılarak yapılması
- Gerçekleşen işlemlerin eksiksiz olarak kayıtlara alınması
- İşlemlerin uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve doğru hesaplara kaydedilmesi
- İşlemlerin zamanında kaydedilmesi
- İşlemlerin finansal tablolara doğru şekilde kaydedilmesi

Muhasebe Sisteminde Bulunması Gereken Unsurlar

- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde hazırlanmış hesap planı
 - Hesapların işleyişini yeterli bir biçimde açıklayan muhasebe yönetmeliği
 - Etkin bir bütçe sistemi
 - Faaliyetlere uygun olarak düzenlenmiş maliyet muhasebesi sistemi
 - Uygun belge akış sistemi
-

Buna göre işletme yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminden sağlanacak DEĞER, planlama ve kontrol süreçlerinde kullanılabilir-geçerli ve tam zamanında, en uygun maliyet düzeylerinde sunulabilen “BİLGİ”dir.(Şakrak, 2002,38)

“Muhasebe Sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Burada doğru bilginin üretilebilmesi ise, sistemde bir dizi kontrolün öngörülmesiyle olanaklıdır. İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır.”(Erdoğan, 2006,97)

Yukarıdaki tanım ve kapsam çerçevesinde, Muhasebe Bilgi Sisteminin bir yandan tasarım aşamasında, bir yandan da süreç içerisinde sistemin diğer unsurları itibarıyla ortaya çıkacak zayıflıkların giderilmesinde önemli bir rolü olduğu vurgulanabilir.

Fakat bununla birlikte, Muhasebe Bilgi Sistemi ve muhasebe kontrollerinin kendi içerisinde zayıflıklarının etkin bir geri bildirim yaklaşımıyla dinamik olarak elimine edilebilmesi de büyük önem taşımaktadır.

Çünkü M. Erdoğan tarafından da vurgulandığı üzere, “*Muhasebe Sistemi, bir kontrol sistemini yapısında yaşatmak zorundadır.*” (Erdoğan, 2006,997)

Diğer bir ifadeyle Muhasebe Bilgi Sistemi ile ilgili zayıflıkların bulunması ve öngörülememesi halinde, muhasebe sistemi, iç kontrol sisteminin diğer unsurları itibarıyla etkin bir katkı sağlamaktan uzak kalacağı gibi, çeşitli hukuki sorunlar ve bunlara ilişkin uyuşmazlıklarda ise, ilgili kurumun ve işletmelerinin zararına sonuçlar doğması riskine de kaynaklık edecektir.

4. ÖRNEK BİR HUKUKİ UYUŞMAZLIK ÇERÇEVESİNDE ANALİZ VE DEĞERLENDİRME

Yukarıda özetle değinilen hukuki uyuşmazlık türlerinden “ortaklar arasındaki uyuşmazlıklar” ile ilgili bir örnekten hareketle, iç kontrol sisteminin önemi ve unsurlarının rolü, makalenin bu bölümünde irdelenmiştir.

Uyuşmazlık Konusu	Ortağın şirketi zarara uğrattığı iddiasına dayalı tazminat talepli dava
Davacı İddiaları	<ul style="list-style-type: none"> - Davalının tek başına temsil ve ilzama yetkili olmamasına rağmen, buna aykırı hareket ettiği, - Sebebi bilinmeyen paralar çektiği, - Kendi şirketine ticari kurallara aykırı olarak para aktarımları yaptığı, - Davacı ve davalının ortak oldukları şirketin, portföyünü aktarmak suretiyle haksız kazançlar sağladığı...
Davalı Savunması	<ul style="list-style-type: none"> - Davacı iddialarının yerinde olmadığı, - Zarar iddialarının dayanaksız bulunduğu, - Eğer zarar söz konusu ise, bizzat davacı tarafın, özellikle malzeme tedarikine yönelik haksız eylemleri olduğu...

Yukarıda özetle aktardığımız uyuşmazlık türü, özellikle kurumsal yapılanmasını tamamlamamış ve ortaklardan bir ya da birkaçının yönetim dışında ve şirketin faaliyet gösterdiği il ya da ülke dışında buldukları örneklerde sıklıkla karşılaşılan uyuşmazlık türlerinden biri niteliğindedir.

Örnekte olduğu gibi, taraflar arasındaki uyuşmazlığın, dava sürecine aktarılincaya kadar geçen zaman aralığı dikkate alındığında, dava konusu zarar iddialarının doğrudan iç kontrol sistemindeki zayıflıklara dayalı olarak ortaya çıktığı açıklıkla görülebilmektedir.

Örnek uyuşmazlıkta, iç kontrol sisteminin zayıflıkları olarak tespit edilen hususlar ise sistemin unsurları itibarıyla aşağıdaki tabloda sunulduğu gibidir:

Kontrol Ortamı	<ul style="list-style-type: none"> a) İşletmenin gerek temsil ve ilzam düzeyinde üst yönetim, gerekse fonksiyonel yönetim kademeleri itibarıyla organizasyon yapısındaki zayıflıklar. b) Yetki ve sorumluluk dağılımlarına ilişkin zayıflıklar. c) İç denetim fonksiyonunun işletilmemesi.
Risk Değerleme	Yönetim hatalarını ve hileyi azaltmaya yönelik herhangi bir endişenin duyulmamış olması ve iç kontrollerin tasarlanmamış durumda bulunması.
Kontrol Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> a) İşlem ve faaliyetler için uygun yetkilendirme ile ilgili çalışma ve yönergelerin bulunmaması. b) Performansa ilişkin kontrollerin dinamik olarak yapılmaması; bu bağlamda uygun kayıt ve belge sisteminin kurulmamış olması. c) Objektif denetime elverişli envanter süreçlerinin gerçekleştirilmemiş olması.
Bilgi ve İletişim	<ul style="list-style-type: none"> a) Muhasebe Sisteminin bilgi sistemi odaklı olarak tasarlanmamış olması. b) Muhasebe Bilgi Sisteminden karar alma süreçlerinde geçerli bilgilerin sağlanması kadar iç kontrollerin geliştirilmesi ve etkin bir iç denetim sistemine yönelik rolünün farkında olmamak.
İzleme	Süreçlerin dinamik izlenmesine yönelik sistem yaklaşımının bulunmaması.

5. SONUÇ

Ekonomik ve sosyal değişimler ile teknolojik gelişme, beraberinde yüksek düzeyde ve her geçen gün sertleşen bir rekabet ortamına koşut olarak, işletme süreçleri ve yönetim yaklaşımlarının uyumlaştırılması çabalarının her geçen gün daha da önemli hale geldiği değerlendirilmektedir.

Bu çalışmada da çevre ile ilgili bu temel kabullere dayalı olarak, kurumlar ve işletmelerinin yönetsel fonksiyonlarının etkinleştirilmesi gereği önemle dikkate alınırken, bunun en önemli parçalarından biri olarak iç kontrol sisteminin yapısı ve bu bağlamda muhasebe bilgi sisteminin yeri ve rolüne odaklanılmıştır.

Konunun irdelenmesinde ise, literatür taraması ve gözlemlere dayalı olarak, işletmelerin faaliyet süreçlerinde karşılaşılabilecekleri hukuki sorunlarda iç kontrol sistemine yönelik zayıflıkların etkisi tartışılmıştır.

İç kontrol sisteminin unsurları olarak temel alınan COSO yaklaşımı çerçevesinde sistemin tanımlanan beş unsuru itibarıyla zayıflıkların bulunması halinde, sıklıkla karşılaşılma olasılığı bulunan hukuki uyumsuzlukların ortaya çıkmasında önemli bir paya sahip olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Şüphesiz bu sonucun, kavramsal yapı ve iç kontrolün genel sistem analizi çerçevesinde ulaşılan bir genel bir çıkarım olduğu tartışmasızdır. Yine bu bağlamda, iç kontrol sisteminin unsurları ile ilgili genel zayıflıkların, yasal düzenlemeler, farklı sektörler, firmaların kurumsal yapı ve büyüklükleri ile yönetim anlayışları itibarıyla farklılaşabileceği, buna bağlı olarak karşılaşılabilecekleri sorunların boyutlarının da farklılaşacağı kabulünün göz önünde tutulması da önem taşımaktadır.

Yine çalışmamızda, Muhasebe Bilgi Sisteminin bir yandan tasarım aşamasında, bir yandan da süreç içerisinde olmak üzere, sistemin diğer unsurları itibarıyla ortaya çıkacak zayıflıkların giderilmesinde rolü bulunduğu kadar, sistemin ve muhasebe kontrollerinin kendi içerisindeki zayıflıklarının, etkin bir geri bildirim dayalı olarak elimine edilebilmesinin büyük önem taşıdığı da vurgulanmaktadır.

Bu çerçevede iç kontrol sisteminin tüm unsurları ile birlikte muhasebe sisteminin rolüne yönelik olarak üst yönetim ve tüm fonksiyonel yöneticilerin farkındalıkları, ilerde karşılaşılabilecekleri sorunların önlenmesi ile birlikte, bu sorunlardan hukuki sorunlara yönelik risklerin düşürülmesine de doğrudan katkı sağlayabilecektir.

KAYNAKLAR

- Alptürk, Ercan(2018). *İç Denetim Rehberi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- Arens, Alvin A., Elder Randal J. and Beasley, Mark S.(2012) *Auditing and Assurance Services*, New Jersey : Prentice Hall
- Arens, Alvin and Loebbecke, James(1991). *Auditing: An Integrated Approach*, New Jersey : Prentice Hall
- Bozkurt, Nejat (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul : Alfa Basım Yayım Dağıtım
- Can, Esin N.(2014) *Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul
- Cömert, Nuran(2001). *Sermaye Piyasaları Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*. İstanbul : Lebib Yalkın Matbaası
- Erdoğan, Melih(2006). *Denetim – Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. 3. Bs. Ankara : Maliye ve Hukuk Yayınları
- Gönen, Seçkin(2009). *İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (1).
- Güredin, Ersin(2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 12. Bs. İstanbul: Arıkan Basım-Yayın-Dağıtım
- Internal Control – Integrated Framework December 2011, COSO, s. 11. Erişim Tarihi: 11.10.2013 <http://www.ic.coso.org>,
- Kaynar, Reşat (1978). *Medeni Hukuk Dersleri*. İstanbul : İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı
- Özbek, Çetin(2012). *İç Denetim: Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç kontrol*, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- Şakrak, Münir (2002). *Stratejik Maliyet Yönetimi – Bilgi Sistemi ve Yalın Düşünce*, İstanbul: Yayılım Yayıncılık