İŞLETMELERDE İHRACAT İŞLEMLERİ SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ARAŞTIRILMASI

A STUDY ON THE İNTERNAL CONTROL SYSTEM APPLİED TO THE EXPORTS OPERATİONS PROCESS OF EXPORTİNG CORPORATİONS

ÖZET

Ülkelerin kalkınmasında lokomotif bir unsur olan ihracatın doğru ve etkin bir şekilde yapılması, ihracat yapan işletmelerin yaşayabileceği sorunların en aza indirilerek işletme sürekliliğinin sağlanmasında önem arz etmektedir. Yapılan literatür taramasında ihracatçı işletmelerin iç kontrol sistemlerine yönelik araştırmaların kısıtlı kaldığı, bu alanda yeni çalışmalara ihtiyaç duyulduğu gözlemlenmiştir. Bu bağlamda araştırmanın amacı, ihracatçı işletmelerin yaşayabileceği sorunları iç kontrol sürecinde değerlendirerek, ortaya çıkabilecek sorunlar hakkında ilgili taraflara bilgi verilmesidir. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniğine başvurulmuştur. Yapılan çalışma sonucunda, işletmelerde doğru insan kaynakları politikalarının uygulanması, hata ve hilenin önlenmesine yönelik gerekli iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletmeyle ilgili risk değerleme faaliyetlerinin doğru şekilde yapılması ve kurumsal yapının etkin bir şekilde oluşturulması gerektiği öne çıkan konular arasındadır. Ortaya çıkan bulgular gösteriyor ki; ihracat yapan işletmelerin karşılaştığı sorunların çözümünde iç kontrol sistemi önemli bir yer tutmaktadır. Bu sebeple çalışmada, ilgili konularda ihracat yapan işletmelere çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Çalışmanın literatüre, ihracat perspektifinde iç kontrol sistemine ilişkin yeni kazanımlar katacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, İhracat, Muhasebe, Denetim

ABSTRACT

It is crucial that exports, being a pivotal element in the development of a country, is done correctly and efficiently, therefore minimizing the amount of problems exporting enterprises can have ensures efficient business continuity. In literature review it is observed that research on the internal control process (as part of the business continuity process) of exporting enterprises is limited and/or lacking, and we felt more research was needed in this area. The aim of our research was to evaluate potential problems that might arise during export operations within the control process framework and inform the relevant parties about the shortcomings and weaknesses of the control system. The study was conducted qualitatively by interviewing the actors involved in the exporting operations. The study resulted in several conclusions. For efficient operations correct human resource policies need to be applied. To prevent errors and fraud necessary adaptations to the control system need to be made. Risk assessment process related to the operations need to be implemented or improved. This amounts to a more efficient corporate structure. Various suggestions and recommendations have been made to the exporting enterprises involved in the study based on the aforementioned findings.

Keywords: Internal Control, Export, Accounting, Audit

1. GİRİŞ

Günümüzde ihracat, ülkelerin kalkınmasında önemli yapı taşlarından biri haline gelmiştir. Ülkelerin dış ticaret açığını kapatmasının en temel yollarından biri ihracatı artırmaktır. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin dış ticaret açığı TÜİK verilerine göre 2018 yılı itibariyle 55 milyar dolardır. Dış ticaret açığının kapatılması için devlet tarafından çeşitli stratejiler geliştirilmekte olup bunlardan en önemlisi "2023 Hedefleri" adı altında ihracat rakamlarını 500 milyar dolar seviyelerine çıkartılmak istenmesidir. İhracatı artırırken bunu yapacak işletmelerin etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlamak, muhasebe kayıtlarında yeterli iç kontrol unsurlarını kurmak, işletmenin mali açıdan denetiminin doğru şekilde sağlanmasına yardımcı olmak ve işletmenin zayıf ve güçlü yanlarını görmesine olanak sağlayacaktır.

Bu düşünceden hareketle çalışmanın ilk bölümünde ihracat ve iç kontrol kavramları açıklanmıştır. Literatür taramasında Cengiz (2010), Uysal (2010) ve Akın (2016) tarafından yapılan çalışmalar incelenmiştir. Metodoloji kısmında ise ihracat sektöründen işletme yöneticileri, gümrük müşaviri, alanında uzman akademisyen ve gümrük çalışanı ile görüşmeler gerçekleştirilip sisteme ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Elde edilen bulgular ışığında; etkin bir iç kontrol sisteminde, ihracat yapan işletmelerin kurumsallaşması, insan kaynakları politikaları, risk değerleme faaliyetleri, bilişim ve teknolojinin etkin kullanımının önemi ortaya konulmuştur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. İhracat

Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından yayımlanan ihracat yönetmeliğine göre ihracat; "bir malın ya da değerin yürürlükteki ihracat mevzuatı ve kambiyo mevzuatı uyarınca bedelinin yurda getirilmesi veya Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca ihracat olarak kabul edilen diğer çıkışlar" olarak tanımlanmaktadır (İhracat Yönetmeliği 4-1d). Bir başka tanıma göre ihracat; müşteri gruplarının ihtiyaç ve isteklerini karşılamak amacıyla işletme imkânlarının değerlendirilmesi, kullanılması ve planlanması işlemlerinin uluslararası pazarlarda yürütülmesi olarak ifade edilmektedir (Beşeli, 1997, 3). İhracatçı ise ihraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği'ne üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel

kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümleri uyarınca hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade eder (Kaya, 2009, 35).

İhracat hem gelişmiş ülke ekonomileri için hem de gelişmekte olan ülke ekonomileri için çok önemli bir yere sahiptir. İhracat sayesinde küçülen iç pazarlara veya mevsimlik dalgalanmalara karşı işletmenin riskleri azaltılabilir. İhracat makro açıdan bakıldığında ülke ekonomileri için, mikro açıdan bakıldığında ise işletmelerin gelişmesi için stratejik öneme sahiptir (Atabay, 2005, 11).

2.2. İç Kontrol

1949 yılında Denetim Yordamları Komitesi tarafından yayımlanan ve iç kontrol alanında yapılan ilk kapsamlı çalışma olan özel raporda iç kontrolün tanımı şu şekilde yapılmıştır; iç kontrol, işletme planlarını ve işletmenin varlıklarını korumak, mali nitelikteki olayların kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, işletme faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan bütün önlem ve yordamları içerir (Güredin, 2014, 316). Bir başka tanımda ise iç kontrol; bir örgütün ilkelerine, değerine, güven ve kültürüne şekil veren kurallar bütünü olarak tanımlanmıştır (Hightower, 2009, 27).

Yönetime makul bir güvence sağlamak için oluşturulan politika ve prosedürleri yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere iki başlıkta toplamak mümkündür.

Yönetsel Kontroller, İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve yönetimin amaçlara ulaşmak için koyduğu politikalara bağlılığı artırma amaçları ile önemli bir ilişkisi bulunan ancak finansal kayıtlar ile dolaylı ilişkisi bulunan bu kontrol türünde istatistiki analizler, hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları gibi faaliyetler bulunmaktadır (Gürbüz, 1995, 46).

Muhasebe Kontrolleri, İşletme faaliyetleri esnasında, işletme varlıklarının hata, hile ve hırsızlık gibi sorunlara karşı korunmasını ve ilgili mali tabloların zamanında, düzgün ve standartlara uygun bir şekilde düzenlenebilmesini sağlamak amacıyla alınan önlem ve kurulan sistemlere muhasebe kontrolleri denmektedir (Kaval, 2008, 128). Yetkili personelin işletme yönetimi tarafından ön görülen sınırlar içerisinde hareket etmesini sağlayan kontrol faaliyetleridir (Walter, 1986, 145).

COSO tarafından 1992 yılında ilk versiyonu yayımlanıp 2013 yılında son haliyle güncellenen raporda iç kontrol sisteminin beş unsurdan oluştuğu belirtilmiştir. Bunlar; "kontrol ortamı", "risk değerleme", "kontrol faaliyetleri", "bilgi ve iletişim", "izleme faaliyetleri" olarak sıralanmıştır (COSO, 2013). Bu beş unsur yönetim kurulunun almış olduğu kararların yerine getirilebilmesi, dönem sonunda ortaya çıkabilecek olası hata ve hilelerin önlenmesi, üçüncü kişilerin nazarında işletmenin değerinin artması, mevcut pazar payında artış sağlanabilmesi ve yasal düzenlemeler ile uyum içinde çalışılabilmesi gibi faktörlerin yerine getirilebilmesi için aşağıdaki gibi adlandırılmıştır (Aytaç, 2013, 19).

Kontrol Ortamı, İç kontrolün ilk bileşenini oluşturan kontrol ortamı kusursuz bir iç kontrol sisteminin temelini oluşturur. Hangi amaçların ve ne tür stratejilerin belirleneceğine kontrol ortamının genel bir etkisi vardır. Örgüt içerisinde disiplin sağlayan bir yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının da esasını oluşturur (Akyel, 2010, 86). Kontrol ortamı işletme üst yönetimi veya sahiplerinin iç kontrol sistemine olan bakış açısını da yansıtır (Gelinas ve Oram, 1996, 198).

Risk Değerleme, İşletmenin kurumsal hedef ve amaçları açık bir şekilde ortaya konulduktan sonra bu amaçlara ulaşırken ortaya çıkabilecek engellerin yönetim tarafından risk olarak algılanıp, gerekli önlemlerin alınması ve kontrol altında tutulmasına risk değerleme denilmektedir. Risk belirlenmesinde, denetim riskini oluşturan parçalardan biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır (Erdoğan, 2005, 91).

Kontrol Faaliyetleri, İşletme hedeflerinin yerine getirilmesinin önündeki risklerle başa çıkabilmek amacıyla belirlenen eylem planının yerine getirildiğinden emin olmak için kullanılan politika ve prosedürlerdir (Adiloğlu, 2011, 106). Daha çok fiziksel, yönetsel ve muhasebe kontrollerini kapsayan faaliyetlerdir (Uzay, 2010, 27).

Bilgi ve İletişim, Etkin bir iç kontrol sisteminde, yatay ve dikey düzeyde bilgi alma kabiliyetinin ve çalışanlar arasında iletişimin sağlanması önemlidir (Kaval, 2008, 135). İşletme içerisinde var olan birtakım sorumlulukların yönetim ve çalışanlar tarafından yerine getirilmesine olanak sağlayan sistemler ve raporlar ile ilgilidir (Graham, 2008, 28). Kontroller çok iyi bir şekilde tasarlansa bile, işletmede yukardan aşağı ve aşağıdan yukarı bilgi akışının sağlandığı etkin bir bilgi iletişim sistemi yok ise iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğinden söz edilemez (Cömert vd., 2014, 17).

İzleme Faaliyetleri, İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminin performansının, kalitesinin ve uygulanan kontrollerinin tasarımını ve işleyişini gözden geçirerek alınması gereken önlemlerin

değerlendirilmesidir (Pehlivanlı, 2010, 37). İzleme faaliyetleri, kontrollerin oluşturulmasını, uygulanması ve gerekli düzenlemelerin yapılmasını kapsar (Azaltun, 1999, 33).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Yapılan literatür taramasında iç kontrol sistemi ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde, birçok işletme üzerinde durulduğu gözlemlenmiş ancak ihracat perspektifinde iç kontrol sistemiyle ilgili çalışmaların çok az olduğu görülmüştür. Bu bağlamda çalışmanın literatüre, ihracat perspektifinde iç kontrol sistemine ilişkin yeni kazanımlar katacağı düşünülmektedir.

Cengiz (2010); "İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi" isimli çalışmasında, firmaların iç kontrol sistemini meydana getiren unsurlar incelenmiş ve genel olarak ihracatçı firmalar belirli bir büyüklüğe ulaştıklarından, çoğunluğunda iç kontrol sisteminin mevcut olduğu tespit edilmiştir. İşletmelerde iç kontrol sistemine gerekli önemin verildiği ancak az da olsa iç kontrol sistemi hakkında bazı eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir.

Uysal (2010); "COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi, Bütünleşik Çerçeve" isimli çalışmada; COSO bir örgütsel yönetim modeli olarak insan kaynakları yönetimi standartlarını da içermektedir diyerek, örgütlerin yönetiminde insan kaynakları yönetimine önemli görevler düştüğünden bahsedilmiştir. Literatür taramasında bu çalışmaya yer verilmesinin sebebi, araştırma analiz ve sonuç kısmında da görüleceği üzere, ihracatçı firmaların uzman personel istihdamının iç kontrol sistemi üzerinde önemli etkiye sahip olduğu tespit edilmiş olup, bu alanda yapılan çalışmalar da araştırmaya ışık tutmuştur.

Akın (2016); "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Tesisi, İhracatçı Bir İşletmede Vaka Analizi" isimli yüksek lisans tezinde, ilgili işletmenin iç kontrol sistemindeki uygulamalar ortaya konulmuştur.

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, ihracat işlemleri bağlamında işletmelerde iç kontrol sistemine ilişkin sorunların, alanında uzman kişilerle görüşmeler yapılarak tespiti ve çözüm önerilerinin sunulmasıdır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Bu araştırmanın kapsamını ihracat işlemlerinde uzman bir gümrük müşaviri, üç farklı işletmenin ihracat departman sorumlusu, bir akademisyen ve gümrük müdürlüğünde çalışan bir uzman personel oluşturmaktadır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kısıtlar

Araştırma kapsamında alanında uzman kişilerle birçok araştırmanın dayanağı da olan nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemi kullanılmıştır. Görüşme, insanların bakış açılarını, tecrübe ve duygularını ortaya koyan ve sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan güçlü bir yöntemdir (Bogdan ve Biklen, 1992, 151). Araştırmada kaynak kısıdı nedeniyle sınırlı sayıda uzman personel görüşü alınmıştır. Görüşme soruları, literatür taraması ve uzman akademisyenlerin görüşleri alınarak yapılandırılmıştır. Görüşme sırasında gerektiğinde ek sorular sorularak yarı yapılandırılmış mülakat sağlanmıştır. Görüşme esnasında kişilerden izin alınarak ses kayıt cihazından faydalanılmıştır. Ses kayıt cihazı ile elde edilen veriler yazılı şekilde raporlanarak taslak görüşler oluşturulmuştur. Alınan raporlar ışığında uzman kişilerce ortaya konulan sorunlar tespit edilip etkin bir iç kontrol sisteminde bu sorunların nasıl çözülmesi gerektiğine değinilmiştir. Görüşmelere gidilmeden önce ilgili kişi ve kurumlardan randevu alınıp, belirtilen saatte istenilen yerde olunmuştur.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırmada ihracatta yaşanan sorunların iç kontrol boyutunda araştırılmasına ilişkin bulgulara; gümrük müşaviri bakış açısıyla, işletmelerin ihracat departmanları bakış açısıyla, gümrük uzmanı bakış açısıyla ve uluslararası ticaret bölümü öğretim üyesi bakış açısıyla ulaşılmıştır.

5.1. Gümrük Müşaviri Bakış Açısıyla İhracat İşlemleri

2002 yılında Antalya'da limitet şirket olarak kurulan gümrük müşavirliği firması ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Konuya ilişkin tespitler ve araştırmacının çözüm önerileri şunlardır,

- Görüşme yapılan gümrük müşaviri, işletmelerin iç muhasebesinde dış ticaret faturası kesmeyi bilmeyen çalışanların mevcut olduğunu beyan etmiştir. Dış ticaret işlemlerinde kullanılan belgelerde yapılacak küçük hatalarda dahi evrakların geri gönderildiği ve para cezası alındığı beyan edilmektedir.

İşletmelerde nitelik açısından yetersiz personel istihdamı gümrük müşavirliğinin üzerindeki iş yükünü hayli fazlalaştırmaktadır. Görüşme gerçekleştirilen gümrük müşavirine göre bu durumu düzeltmek için çalışan personelin gerekirse belirli bir süre gümrük müşavirliklerinde staj görmesi sağlanmalı veya kurum tarafından çalışanlar eğitime tabi tutulmalıdır. İşe alım süreçlerinde de dış ticaret mevzuatına hâkim personel istihdamının sağlanması gerekmektedir. 2013 yılında yayımlanan "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" isimli raporda, iç kontrol unsurlarından Kontrol Ortamına ilişkin değişikliklerde belirlenen 5 ilkede "Yetkinlik" ilkesiyle uzman personelin istihdamına, örgüt amaçlarına ulaşılabilmesi için dikkat çekilmiştir (Yılancı, 2015, 68). Bu sebeple işletme yöneticilerinin, yapılan işte liyakat sahibi uzman personelin bulundurulmasının önemini anlamaları gerekmektedir.

- Dış ticarette iç kontrol sistemindeki aksaklıklardan söz ederken, özellikle tarım ürünlerinde yapılan yanlış uygulamalar ve hileler, hem malın yabancı ülkelerden geri gönderilmesine hem de ülke itibarının ihracat alanında zedelenmesine sebebiyet verdiği gümrük müşaviri tarafından beyan edilmiştir. Geçen yıllarda Rusya tarafından kabul edilmeyen domatesler bu yanlış uygulamalara örnek verilebilir. Rusya'ya bu domateslerin ihracı sırasında, ihraç veya ithal malların fiyat, miktar, kalite, bileşim katkı oranı, ticari teamül gibi hususlarında gümrük idarelerince tereddüde düşülen durumlarda Ticaret ve Sanayi Odaları ile üniversitelerce hazırlanan (Sanver, 2010, s22) belge olan ekspertiz raporunun alınması sırasında ön saflara ilaçsız kaliteli domateslerin konulması sonucu tüm domatesler sağlam raporu alarak ihracı gerçekleştirilmiştir. Böylece Rusya'da yapılan testler sonucu ihraca konu mallar kabul edilmeyip geri gönderilmiştir. Ortaya çıkan bu durumda ihracı gerçekleştiren firmalar zarar etmiş olup, ülkenin imajı da zedelenmiştir. Bu örnek olayda meydana gelen durum hata ve hileyi ortaya çıkartmaya yönelik iç kontrol faaliyetlerinin yürütülmemesinden kaynaklanmaktadır. İşletme sahibinin veya yöneticilerinin ya da ihraçtan sorumlu dış ticaret personelinin bilerek ya da bilmeyerek bu duruma müsamaha göstermesi sonucunda işletme ihraç mallarını iade almak zorunda kalmıştır.

5.2. İhracat Departman Sorumlusu Bakış Açısıyla İhracat İşlemleri

Bu bölümde görüşme yapılan işletmelerin isimleri A, B, C olarak kodlanmıştır.

İŞLETME A

Antalya' da elektronik alanında faaliyet gösteren işletmenin ihracat departman sorumlusu ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşmede ihracat departman sorumlusu tarafından, işletmenin ihracat faaliyetlerinin büyük bir kısmının Suudi Arabistan'a yapıldığı beyan edilmiştir. Konuya ilişkin tespit edilen sorunlar ve araştırmacının çözüm önerileri şunlardır,

- İhracat işlemleri aşamasında karşılaşılan sorunlardan birisi de dış ticaret faturaları düzenlenirken yapılan dikkatsizliklerdir. Bunlara örnek olarak proforma faturalar verilebilir. Proforma fatura bir teklif mektubu niteliği taşıdığı için fatura üzerindeki fiyatta yapılan hataların sonradan tespit edilmesi ve ithalatçıya iletilmesi, ihracatçının itibar kaybına neden olmaktadır. Çünkü ithalatçı o teklife göre program yapmış ve o fiyatı baz alarak kendi ülkesinde kendi müşterilerine söz vermiş olabilmektedir. Bu durumda ithalatçı siparişten vazgeçebilmektedir. Bu duruma yakın bir başka sorun ise gümrük beyannamesindeki ölçü ve tutar gibi bilgilerin fatura ve diğer evraklar ile birebir aynı olmaması durumudur. Örneğin faturada ihraç edilen miktar 400,10 m² iken beyannamede hata ile 400,01 m² olarak girilebilir. Bu durum faturayı keseni, gümrükçünün ve gümrük memurunun da gözünden kaçabilir. Önceden tespit edilip gümrük sisteminden düzeltme imkânı olmaz ise daha sonra vergi dairesinde işleme alındığı sırada bu fark programlar tarafından otomatik olarak tespit edilecek ve bir takım cezalara maruz kalınabilecektir. Etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde, ihracat işlemlerinden sorumlu personelin yaptığı işlemlerin bir üst yönetici tarafından kontrolü sağlanmalıdır. Kontrol ortamına ilişkin bu durumda üst yönetimin gözetim sorumluluğu literatürde değinilen konulardandır.

Yönetimin, icradan bağımsız olması ve iç kontrol performansını, gelişimini izlemesi kısaca gözetim sorumluluğu bulunmaktadır (Yılancı, 2015, 68). Ortaya çıkabilecek bu gibi sorunları önlemek adına ihracat işlemlerinde en alt çalışandan en üst çalışana kadar denetim mekanizmasının işleyişinin korunması, yetki ve sorumluluklar yazılı bir prosedür olarak belirlenmesi önem arz etmektedir.

- İhracat işlemlerinde meydana gelen bir başka sorun, Hazine ve Maliye Bakanlığı onaylı ihracat faturası ile yabancı faturanın birebir aynı bilgileri içermediği durumlardır. Bazen hata ile yanlışlıklar ortaya çıkmakta olup bazen de sorumlu personelin ithalatçı ile anlaşıp, karşı tarafın daha az vergi ödemesi için yabancı faturayı daha düşük göstererek kendisinin de bundan bir kazanç sağlamak istemesi karşılaşılan sorunlardan biridir. Tespit edildiğinde iki taraf da ceza alabilir. Ayrıca malın düşük fatura değerinden sigortalandığını ve malda hasar meydana geldiğini düşünelim bu sefer ihracatçı sigortadan parasını eksik tazmin etmek zorunda kalacağından zarara uğrayacaktır. Bu gibi durumların bertaraf edilmesi için etkin bir

iç kontrol sisteminin kurulması, hata ve hileyi önleyecek prosedürlerin belirlenip harfiyen uyulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda kontrol ortamında bulunan dürüstlük ve ahlaki değerler ilkesine bağlılık tüm çalışanlar tarafından benimsenip bu doğrultuda işlemler gerçekleştirilmelidir.

- Önemli sorunlardan bir tanesi de dijital ortamda hazırlanan, malların gümrükten alınabilmesini sağlayan belgelerde yaşanmaktadır. Yanlışlıkla bu belgenin mail ortamında ithalatçıya gönderilmesi henüz mal bedelini tahsil etmeden malların gümrükten alınmasına olanak sağlayabilir. Bu gibi sorunların önlenmesi için ihracat yazışmalarından sorumlu personelin mail sistemi, entegre yazılımlarla üst yönetim onayından geçecek şekilde yapılandırılmalıdır. İç kontrol sistemi unsurlarından kontrol ortamında genel kontrollerin teknoloji odaklı belirlenmesi ve geliştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (Yılancı, 2015, 70). Bu sayede insan odaklı hataların ya da suiistimal edilen yetkilerin kontrolü sağlanıp işletme, hata ve hilelerden korunmuş olacaktır.

İŞLETME B

Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde 6000 m² bir alanda metal sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin, ihracat departman sorumlusuyla görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşmede departman sorumlusu tarafından; işletmenin 35 ülkeye ihracat gerçekleştirdiği, ihracatın satışlardaki payının %70 olarak gerçekleştiği beyan edilmiştir. Konuya ilişkin tespit edilen sorunlar ve araştırmacının çözüm önerileri şunlardır,

- Karşılaşılan önemli sorunlardan biri de yurt dışı fuarlarına ön hazırlık yapılmadan gidilmesidir. Çeşitli maliyetlere katlanılıp gidilen fuarlarda yeterince müşteriye ulaşamamak önemli bir sorundur. Bu gibi durumlarda organizasyon konusunda yetkin ve ilgili yabancı dillere hâkim personelin istihdamı gerekmektedir. Yapılan işin liyakat sahibi kişiler tarafından yürütülmesi iç kontrolün varlık sebeplerinden biri olan işletme amaçlarına ulaşmada önem arz etmektedir. Organizasyondan sorumlu kişi fuarlara katılmadan önce gidilecek ülkenin Türk Konsolosluğuyla irtibata geçip gerekli duyuruların yapılmasını da sağlamalıdır.
- Ortaya çıkan bir diğer sorun ise personele, yurt dışı bağlantılarında yapılan iş hacmine göre yüzde sistemiyle prim şeklinde ödemelerin mevcut olduğunu ama bunun yazılı bir prosedürle gerçekleşmediğini, bu durumda da bazı zamanlarda hak edilen kazançların personele yansıtılmadığından bahsedilmiştir. Personel motivasyon açısından bu gibi durumlardan olumsuz etkilenmektedir. Bu sebepten dolayı kaliteli personelin işten ayrılma durumları olabilmektedir. İşten beklenen tatminin sağlanmamasıyla, işe bağlılıkta düşüşler yaşanabilmektedir. Personel hak ettiğini düşündüğü bu kazançtan yararlanamadığı zaman farklı yöntemlerle bu açığı kapatma yoluna gidebilmektedir. Bu gibi durumlarda hile ve suiistimaller ortaya çıkabilmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminde işletmenin benimsediği ödül ve ceza yöntemleri, ücretlendirme ve terfi politikalarının yazılı prosedürler halinde belirtilmesi ve kazanılan hak edişlerin maaşlara otomatik olarak yansıtılması gerekmektedir.

- Departman tarafından belirtilen bir diğer konu da gümrük uygulamalarında yaşanan sık değişikliklerin takibi işletmeler açısından önem arz ettiğidir. Çoğu sefer yanlış doldurulan belgelerin gümrükten geri dönmesi yeni bir iş yükü olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durumun çözümüne yönelik olarak ilgili ihracatçı birlikleriyle koordineli şekilde çalışarak güncel değişikliklerden haberdar olunması, mevzuata hâkim ve mevzuat takibini sağlayacak personelin istihdam edilmesinin gerektiğini belirtmiştir. İç kontrol sisteminin sorunsuz şekilde işlemesinde insan faktörü önemli bir yer tutmaktadır. Bu yüzden ortaya çıkan sorunlarda uzman personel istihdamı, işletmenin insan kaynakları politikaları birçok kez sorun ve çözüm önerilerinde karşımıza çıkmaktadır.

İŞLETME C

İstanbul ilinde 1979 yılında kişisel girişim olarak kurulan ve şu anda anonim şirket olarak faaliyet gösteren işletmenin ihracat departman sorumlusu ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Departman sorumlusu tarafından işletmenin 42 farklı ülkeye ihracat yapma başarısına sahip yerli bir firma olduğu beyan edilmiştir. Konuya ilişkin tespit edilen sorunlar ve araştırmacının çözüm önerileri şunlardır,

- Dış ticarette önemli sorunlardan birisi de firmalara yönelik sağlıklı verinin bulunmaması olduğu beyan edilmiştir. Uygulamada devlet bu işlemler için yeterli kaynak ayırsa da uygulanan programlar ve sistemler çok sağlıklı olmamaktadır. Ticaret müşavirliklerinin veri tabanlarında bulunan adreslerin, mail adreslerinin ve telefon numaralarının eski olması firmalar arası iletişimi güçleştirmektedir. Görüşme gerçekleştirilen departman sorumlusuna göre işletme içi verilerin sağlıklı ve güncel tutulması bu konuda önemlidir. İç kontrol sisteminin beş ilkesinden biri olan bilgi ve iletişime göz atılacak olunursa; bilginin niteliği, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. İşletme taraflarına sunulan bilginin niteliği, zamanı, uygunluğu, doğruluğu büyük önem arz etmektedir. İşletmeyle ilgili tarafların kararlarını

değiştirebilecek ölçüde yanlış veya güncel tutulmayan bilginin bir değeri yoktur. Departman tarafından ortaya konulan sorunun çözümü bu sebeple önem arz etmektedir.

- İlgili departmana göre ihracatta yaşanan önemli sorunlardan biri de işletmelerin, yeterli ve özenli bir biçimde dış ticarete ilişkin riskleri yaymamasıdır. İşletmelerin genel olarak yurt dışı işletmeler ile çalışmak istemesi, bir iki tane büyük firma ile çalışıp riski başka firmalara dağıtmaması önemli sorun teşkil etmektedir. Nitekim çalışılan çok büyük bir firma herhangi bir krizle karşı karşıya kaldığında ya da ithal ettiği ürünleri başka bir firmada daha ucuza bulduğunu söyleyip ilgili firmayla bağını koparması sonucunda, dış ticaret riskini yaymayan firma büyük sorunlar yaşayacaktır. Etkin bir iç kontrol sisteminde risk değerleme faaliyetleri önemli yer tutmaktadır. Dış ticaret yapan işletme, çalıştığı her firmaya ilişkin risk raporlarını hazırlayıp bunları ilgili birimlerince değerlendirmesi gerekmektedir. Yapılan risk değerlendirme faaliyetleri sadece kısa vadeli olarak düşünülmemeli, uzun vadede de ortaya çıkabilecek riskler hesaplanmalıdır.

5.3. Akademisyen Bakış Açısıyla İhracat İşlemleri

Bir üniversitenin uluslararası ticaret bölümünde öğretim üyeliği yapan kişiyle görüşme yapılmıştır. Dış ticaret alanında birçok kitabı olan öğretim üyesi, aynı zamanda işletmelere dış ticaret alanında danışmanlık hizmeti de vermektedir. Konuya ilişkin tespit edilen sorunlar ve araştırmacının çözüm önerileri şunlardır;

- Dış ticarette işletme bazlı ortaya çıkan sorunları kategorize etmekte fayda vardır. Uluslararası faaliyetleri yoğun şekilde yürüten firmalarda, tesadüfi ya da satışlarının küçük bir kısmını ihracat olarak gerçekleştiren firmalara nispeten daha az sorun görünmektedir. Genel olarak güçlü bir kurumsal yapının oluşturulduğu işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan sorunlar daha makul seviyede olmaktadır. Tesadüfi ya da az aralıklarla ihracat yapan firmalarda dış ticarette uzmanlaşma olmadığı için ortaya çıkan iş süreçlerinde aksaklıklar yaşanabilmektedir. Bu sebeple öncelikle kurumsal yapının güçlendirilmesi faaliyetleri, işletme yönetimi tarafından ele alınmalıdır. İhracat yapan işletmenin bir vizyon ve misyona sahip olması, bunun da dış ticaret bakış açısıyla ele alınıp yazılmış olması kurumsal yapının oluşmasındaki ilk işaretlerden biridir. Vizyon ve misyonun doğru şekilde hedef ve amaçlarla belirtilmesi, bunu da şeffaf bir şekilde işletmeyle ilgili tarafların ulaşabileceği (internet sitesi, el kitapçığı vb) bir şekilde ortaya konulması önemlidir. Bununla birlikte, firma bünyesinde işletmenin diğer fonksiyonlarıyla ihracat sürecinin koordine edilmesi ve sağlıklı yürütülmesi açısından ihracat bölümünün ve bu bölümde uzmanlaşmış personelin varlığı önemlidir. İşletmelerde dış ticaret departmanın olması, ihracat gibi işlem ve prosedür yoğunluğu yaşanan operasyonlarda yetkinin bir kişi üzerinde toplanması önlenir ve işlemlerle ilgili hatalar en aza indirgenmeye çalışılır. İhracat işlemlerinin tümü, küçük oranda veya tesadüfi ihracat yapan işletmelerde işletme operasyonlarından sorumlu tek bir kişi tarafından gerçekleştiğinde, ortaya çıkan işlem karmaşası ve prosedürlerinden dolayı işlemlerde hata çıkma oranı artmaktadır.
- Ortaya çıkan bir diğer sorun ise ihracat sözleşmelerinde meydana gelebilecek eksiklikler ve buna bağlı olarak yaşanabilecek olumsuzluklardır. İyi bir ihracat sözleşmesi işletme haklarını en iyi şekilde savunacak ve koruyacak biçimde hazırlanmış olmalıdır. Yapılan sözleşmeler gerekirse alanında uzman hukukçular tarafından hazırlatılıp ilgili ülkenin diline çevrilmelidir. Bu konuda yapılabilecek bir diğer konu ise ithalatçının ülkesinde bir hukuk bürosuyla anlaşılıp, işletme hakları korunmaya alınmalıdır. Etkin bir iç kontrol sistemine sahip ihracatçı işletmede sözleşmeye ilişkin risk değerlendirmesi yapılıp buna göre adımlar atılmalıdır. Eğer söz konusu işletme, yurt dışı bağlantıları güçlü, büyük ölçekli bir işletme ise kendi bünyesinde hem yeminli tercüman, hem de alanında uzman bir avukat bulundurması önemlidir. Daha çok tesadüfi veya az sıklıkla dış ticaret yapan bir işletme ise dışarıdan hukuk ve tercüme desteği almalıdır.

5.4. Gümrük Uzmanı Bakış Açısıyla İhracat İşlemleri

Gümrük ve Ticaret Bakanlığında yedi yıldır çalışmakta olan ve sırasıyla; Edirne Kapıkule Gar Gümrük Müdürlüğü, Batman Gümrük Müdürlüğü, Diyarbakır Gümrük Müdürlüğü ve Antalya Liman Gümrük Müdürlüğünde çalışmış olan alanında uzman kişiyle görüşme gerçekleştirilmiştir. Konuya ilişkin tespit edilen sorunlar ve araştırmacının çözüm önerileri şunlardır;

- Görüşme yapılan gümrük uzmanına göre ihracat departmanlarında kalifiye eleman sorunu en büyük sorunlardan biridir. Alanında mezun personel yerine başka bölümlerden mezun olan ya da daha önce hiç dış ticaret eğitimi almamış olan personeli çalıştıran işletmeler fazlalıkla bulunmaktadır. Dış ticaret mezunu bir personelin algısıyla başka bir bölüm mezunu personelin işlemlere yaklaşımı ve algısı çok farklı olduğunu beyan etmiştir. Özellikle adalet ve dış ticaret bölümünü bitiren personelin mevzuata olan hâkimiyetinin ya da mevzuatı anlayabilme kabiliyetinin daha yüksek olduğunu gözlemlenebildiğini belirtmiştir. Bu bağlamda dış ticaret yapan personelin eğitiminin önemli olduğunu düşünmektedir. Bu

sorunun çözümüne yönelik olarak işletmenin, işe alım prosedürlerinde bu yönde bir politika belirlemesi, ortaya çıkabilecek personel kaynaklı hataların en aza indirgenmesinde önemli yer tutmaktadır.

- Gümrüklerde en fazla karşılaşılan ceza türleri usulsüzlük cezaları denilen kanunun 241-1 maddesinin uygulanmasıyla ortaya çıkan cezalardır. Bu cezalar firmalardan veya gümrük müşavirlerinden kaynaklanan sorunlardan dolayı tescil zamanını geçirmesiyle ortaya çıkan cezai durumlardır. Bu durumun ortaya çıkmasındaki sebeplerin başında ilgili belgelerin zamanında gümrüğe teslim edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu tarz sorunların çözümüne yönelik olarak ilgili işlemler için ihracatçı işletme, iş takipleri için yeterli eleman bulundurmalı ve gümrük müşavirliği ile koordineli şekilde çalışılması gerektiği görülmüştür. İş takibi, etkin bir iç kontrol sisteminde olması gereken kontrol eylemlerinden biridir. Bazı durumlarda işletme tarafından rutine bağlanan iş akışlarında o kadar çok aynı işlem yapılmaktadır ki yapılan küçük hatalar gözden kaçmaktadır. Bu gibi durumların önlenmesi için personel rotasyonu ve yapılan işlemlerin bir üst yetkili tarafından kontrolü önem arz etmektedir.
- Karşılaşılan bir diğer sorun ise ihracat teşviklerine yönelik sorunlardır. Büyük işletmelerin çoğu ihracat teşviklerden yararlanmaktadır. Fakat küçük bazlı ihracat yapan işletmeler bu teşviklerinden yeterince yararlanamadığını çünkü küçük işletmelerin ya da tesadüfi ihracat yapan işletmelerin ihracat teşviklerinin bilincinde olmadığını beyan etmiştir. Örnek olarak Gaziantep'teki bir fıstık üreticisinin Kuzey Irak'a baklava yapımı için fıstık göndermesi verilirse; bu faaliyet için ihracatçı işletme devletin ilgili kuruluşlarına başvuru yapsa teşvik alacaktır ama bunun bilincinde olmadığı için ve malı hemen gönderip bedelini tahsil etmek istediği için bürokratik işlemlerle uğraşmak istememektedir. Bunun çözümüne yönelik işletme bünyesinde mevzuata hâkim, girişimci kalifiye eleman bulundurulması gerekmektedir. Bu da kontrol ortamında uzman personelin ilgili birimlerce istihdam edilmesiyle olacaktır.
- İhracat işlemlerinde karşılaşılan bir diğer sorun da malın sorunsuz şekilde teslimatının yapılıp yapılmadığına ilişkin durumlardır. Gümrük işlemleri tamamlanıp yurt dışına çıkan malın takibi önemlidir. Nakliye sırasında ulaşım aracından kaynaklanan gecikme sorunları işletmelere yansıyacaktır. Bu gibi sorunların çözümüne yönelik ihracat yapan işletmeler lojistik bağlamında teknolojik ekipmanlardan faydalanmalıdır. Eşyanın gönderimi sırasında eğer anlaşmalı bir lojistik firması varsa araçlarında, ya da işletme nakliyattan sorumluysa işletme araçlarında ATS veya GPS gibi araç takip sistemlerini kullanmaları gerekmektedir. Günümüz teknoloji çağında iç kontrol sisteminin bilişim ekipmanlarıyla desteklenmesi kuşkusuz beklenen bir olaydır. Önemli olan bu ekipmanlardan haberdar olan veya bu ekipmanlar için katlanılan maliyetin aslında önemli bir kontrol gereci olduğunun farkında olan yöneticilere sahip olmaktır. İç kontrol sonuç olarak insan odaklı bir sistemdir. İnsanın var olduğu her ortamda hata ve yanlışlar olabilir. Önemli olan bu hata, yanlış, hile vs gibi durumların etkin bir iç kontrol sistemi ile makul bir güvence verecek şekilde en aza indirgenmesinin sağlanmasıdır.

SONUÇ

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ihracat, ekonomik kalkınma için önemli bir unsurdur. Pazarlama literatüründe işletmelerin zamanla iç pazardan dış pazarlara açılmak istemesinin altında birçok sebep vardır. Bunlara; daha fazla ve farklı profillerde müşteriye ulaşmak, risk dağıtımı yapmak, iletişim ve ulaşım araçlarındaki gelişmeler örnek gösterilebilir. Özellikle günümüz işletmelerinin kâr maksimizasyon çalışmalarında dış pazarlar önemli yer tutmaktadır. Dış ticaret yapmaya karar vermek, bir işletme için önemli stratejik kararlardan biridir. Çünkü dış pazarlara açılmak için harcanacak işletme kaynakları çoğu işletme için hayati öneme sahip tutarlar olabilir. Yapılan bu harcamalar sonucunda işletme kaynaklarının etkin kullanımı için dış pazarlarda kalabilmek, pazardan iyi bir pay alabilmek ve bunun sürekliliğini sağlayabilmek işletmeler için hayati öneme sahiptir. İşte tam bu noktada, işletmelerde sağlam bir iç kontrol sisteminin varlığı;

- İşletme varlıklarının doğru şekilde, doğru yerlere kullanılmasında,
- Doğru muhasebe kayıtlarıyla yatırım kararlarına ve dış ticarete devam edilip edilmemesinin karar aşamasında,
- Uzman personelin istihdamıyla işletme varlıklarında meydana gelen hata ve hilelerin önlenmesinde önemli bir yer tutmaktadır.

Yapılan bu araştırmada Türkiye'de var olan cari açığın kapatılmasında önemli kalemlerden biri olan ihracatta, işletmelerin kurumsallaşması, işletmelerin insan kaynakları politikaları ve uzman personelin istihdamı, hata ve hilelerin önlenmesi, risk değerleme faaliyetleri, bilişim ve teknolojinin etkin kullanımı gibi içerikler öne çıkan konular olmuştur.

Literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında belirli bir büyüklüğe ulaşıp, kendini dış ticaret alanında geliştirmiş olan işletmelerde kurumsallaşma faaliyetleri ve buna bağlı olarak iç kontrol sistemlerinin işleyişi etkin bir şekilde sağlanmaktadır. Daha çok sorun yaşanan işletmeler, gelişmekte olan ülkelerin lokomotif

sanayi kuruluşları olan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (KOBİ) meydana gelmektedir. İhracat yapan KOBİ'lerin ilgili sanayi ve ticaret odaları vasıtasıyla yeterli oranda iç kontrol sistemlerinin işleyişiyle alakalı bilgilendirmeler yapılmalı ve bu konuda bilinçlendirilmelidirler.

Türkiye 2023 hedeflerinde ihracatı beş yüz milyar dolara çıkarmayı istemektedir. Bunun gerçekleşmesi, sadece devlet eliyle yapılan teşviklerle, bilgilendirmelerle olabilecek bir şey değildir. Bu durumda dış ticaret yapan işletmelerin de iç kontrol sistemlerini güçlendirecek hamleler yaparak, kurumsal yapılarını güçlendirmeleri gerekmektedir. Uygun insan kaynakları politikaları izleyip alanında uzman kişilerle doğru iş bölümlerinde, sürekli kontrollerin sağlandığı, hata ve hilelerin önlenmesine yönelik faaliyetlerin doğru şekilde uygulandığı, teknolojinin kontrol süreçlerinde en etkin şekilde kullanıldığı birer organizasyonlara dönüşmeleri önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Akın, S. (2016). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Tesisi, İhracatçı Bir İşletmede Vaka Analizi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.

Akyel, R. (2010). "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17(1), 83-97.

Atabay, İ. (2005). "İhracatçı İşletmelerle İhracatçı Olmayan İşletmeler Arasındaki Farklılıklar Ve İhracat Performansının Analizi, Zeytinyağı Sektöründe Bir İnceleme", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gebze Üniversitesi, Kocaeli.

Aytaç A., (2013). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Ve Bir Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.

Beşeli N., (1997). "KOBİ'lerin Dış Pazarlara Açılabilmesi İçin Alternatif Yöntemler", IGEME'den Bakış.

Bogdan, R.C. & Biklen, S.K. (1992). Qualitative research for education, An introduction to theory and methods, Boston, Allyn and Bacon.

Cengiz S., (2010). İhracatçı Firmaların Muhasebe Ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi Ve Kontrol Riskinin Analizi, Ankara Örneği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi, Çorum.

COSO, (2013), https,//www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf Erişim Tarihi 28.03.2019.

Cömert, N. Uzay, Ş. Uyar, S. (2014). Risk Değerlemesi ve İç Kontrol, SAÜSEM Yayınları.

Erdoğan, M. (2005). Denetim**,** Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Gürbüz H, (1995). Muhasebe Denetimi, Eskişehir: Bilim Teknik Yayın Evi.

Graham, L. (2008). "Internal Controls,Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities", Wiley, USA.

Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi Yayınları, İstanbul.

Hightower, R. (2009). Internal Controls Policies And Procedures, John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey.

Kaya F., (2009). Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi, Beta Yayıncılık, İstanbul.

MEB, (2011). Dış Ticaret Kavramları, Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.

Pehlivanlı D. (2010). Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, Beta Basım Yayım, İstanbul.

Sanver E. (2010). Dış Ticaret İşlemleri, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2010.

Gelinas Ulric Jr.J., E.Allan Oram, (1996). Accounting Information System Third Edition, South-Western College Publishing, Ohio.

Uysal, G. (2010). COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi, Bütünleşik Çerçeve, MUFAD Journal, S. 48, 125-129.

Walter, B. M. vd. (1986). Principles of Auditing, 9. bs. Boston.

Yılancı M, (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, Detay Yayıncılık, Ankara.