

**T.C.**  
**İstanbul Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**İşletme Anabilim Dalı**  
**Muhasebe Bilim Dalı**

**Doktora Tezi**

**İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin**  
**Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir**  
**Uygulama**

**Burcu ADILOĞLU**  
**2502060186**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Lerzan KAVUT**

**İstanbul, 2010**



## TEZ ONAYI

Enstitümüz **MUHASEBE** Bilim Dalında **2502060186** numaralı **BURCU ADİLOĞLU'nun** hazırladığı “**İÇ DENETİM SÜRECİ VE TEMEL İŞLETME FAALİYETLERİNİN KONTROL PROSEDÜRLERİYLE DEĞERLENDİRİLMESİ : BİR UYGULAMA**” konulu **YÜKSEK LİSANS- / DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 28.Maddesi **21.12.2010 Salı** günü saat: **12.30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin .....**KABUL**.....ne\* **OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF.DR.CENGİZ ERDAMAR	KABUL	
PROF.DR.MÜNİR ŞAKRAK	KABUL	
DOÇ.DR.LERZAN KAVUT	KABUL	
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	KABUL	

# **İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama**

Burcu Adiloğlu

## **ÖZ**

Günümüzde her alanda yaşanan değişme ve gelişmeler sonucu, işletme faaliyetleri ve yapıları giderek daha karmaşık bir hale gelmektedir. İşletmelerin değişen koşullara uyum sağlayabilmesi ve küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamı içinde varlıklarını devam ettirebilmeleri açısından işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesinin önemi her geçen gün daha da artmaktadır. İşletme yönetimi tarafından kurulan ve işletilen iç kontrol sistemleri, işletme faaliyetlerinin temel yapı taşı olmaktadır. İç denetim fonksiyonu ise, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi noktasında önemli rol oynamaktadır. İç denetim, işletme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetim, işletme faaliyetlerine ilişkin risklerin bilinmesi, bu risklerin iyi yönetilmesi ve bu risklerin sonucunda ortaya çıkabilecek hataları engellemeye yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. Bu nedenle, işletmelerde ve hukuki düzenlemelerde iç kontrollerin yeterliliği ve iç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi yönünde kapsamlı çalışmalar yapılmaktadır.

Bu çalışmada, iç denetim kavramı, amacı, önemi, gelişimi, iç denetim ile ilgili yapılan Türkiye'deki ve uluslararası düzenlemelere yer verilmiş, daha sonra iç denetim süreci ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Temel işletme faaliyetlerinin değerlendirilebilmesi için kontrol prosedürleri hazırlanmış ve bir öneri sunulmuştur. Bu doğrultuda, çalışmanın uygulamadaki iç denetim faaliyetlerine yol gösterici olması amacıyla, önerilen kontrol prosedürleri bir endüstri işletmesinin faaliyetlerinin değerlendirilmesi için uygulanmış, daha sonra bulgular yorumlanarak sorunlar ortaya konmuştur. Son olarak, konu ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

**Internal Audit Process and Assessment of Basic Business Activities by Control  
Procedures: An Application**

Burcu Adiloğlu

**ABSTRACT**

Today, as a result of changes and developments in all fields, business activities and structures are increasingly becoming complex. Managing business activities effectively and efficiently has become more important so that the businesses may adopt to changing conditions and survive in the intense competitive environment in the process of globalization. Established and operated by management, internal control systems become basic building block of business activities. Internal audit function plays an important role in evaluating of effectiveness the internal control system. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of organization's operations. Internal audit focuses on the risks about the business activities, good management of these risks and the presence and effectiveness of internal controls designed to prevent errors that may arise because of these risks. For this reason, comprehensive studies are conducted about the adequacy of internal controls and development of internal audit activities in institutions and legal regulations.

In this study, the concept of internal audit, its purpose, importance, development, Turkish and international regulations about the internal auditing were explained, then the internal audit process was defined in detail. Control procedures were designed in order to evaluate basic business activities and a suggestion was made. Accordingly, the study was meant to be guiding the activities of internal audit in practice, the suggested control procedures were applied to assess the activities of an industrial company. Thereafter, findings were revealed and problems were interpreted. Finally, suggestions were made about the subject.

## ÖNSÖZ

İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği finansal raporlama sisteminin güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için işletmeler tarafından kurulan ve işletilen iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Bu nedenle iç denetim; işletme faaliyetinin etkinliğinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Çalışmanın ana temasını, iç denetim faaliyetleri ve bu kapsamda işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Konu ile ilgili teorik çok sayıda çalışma yapılmış olmasına karşın, iç denetimin işletmelerde uygulanması ya da nasıl uygulanacağı ile ilgili çalışmalara daha az rastlanmaktadır. Bu nedenle çalışmanın, uygulamadaki iç denetim faaliyetlerine yol göstermesi, temel işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği ile ilgili olarak tespit edilen eksikliklerin veya zayıflıkların düzeltilmesi için gereken tedbirlerin alınması ve iç denetim faaliyetleri sonucu yönetime sunulan bilgilerin kalitesinin artırılması açısından bir örnek oluşturması hedeflenmiştir.

Burcu ADİLOĞLU

İstanbul, 2010

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ .....	1
<b>1. BİRİNCİ BÖLÜM: İÇ DENETİM VE GELİŞİMİ.....</b>	<b>3</b>
1.1. İç Denetim Kavramı ve Genel Esasları.....	3
1.1.1. İç Denetimin Tanımı .....	5
1.1.2. İç Denetimin Unsurları.....	9
1.1.3. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları.....	11
1.1.4. İç Denetimin Örgüt İçindeki Yeri .....	15
1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	17
1.3. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Çalışmaları .....	19
1.4. İç Denetim İhtiyacına Neden Olan Faktörler .....	22
1.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verme .....	23
1.4.2. Vekalet Sözleşmesi .....	23
1.4.3. Danışmanlık .....	24
1.4.4. Tasarruf İhtiyacı.....	25
1.4.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma .....	25
1.5. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	26
1.6. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi .....	28
1.7. Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi .....	29

1.7.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü .....	30
1.7.2. Türkiye’de Çeşitli Düzenlemelerde İç Denetim .....	31
1.7.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı .....	32
1.7.2.2. Bankacılık Mevzuatı .....	33
1.7.2.2.1. Bankalar Kanunu ile İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Yönetmeliği .....	34
1.7.2.2.2. Bankacılık Kanunu ve İç Sistemler Yönetmeliği .....	34
1.7.2.3. Sigortacılık Mevzuatı .....	36
1.7.2.4. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu Çerçevesinde Kamuda İç Denetim .....	37
1.7.2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında İç Denetim .....	40
1.8. Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim .....	41
1.8.1. Uluslararası Hukuki Düzenlemeler .....	41
1.8.2. Uluslararası İç Denetim Mesleği Düzenlemeleri .....	46
1.8.2.1. Etik Kurallar .....	48
1.8.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları .....	51
1.8.2.2.1. Nitelik Standartları .....	52
1.8.2.2.2. Performans Standartları .....	54
1.9. İç denetim Uygulamalarında Değişim Süreci ve Yeni Yaklaşımlar .....	56
1.9.1. İç Denetimde Değişim Süreci .....	57
1.9.2. İç Denetim Uygulamalarında Yeni Anlayışlar .....	58
<b>2.İKİNCİ BÖLÜM: İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİNİN OLUŞTURULMASI .....</b>	<b>61</b>
2.1. İç Denetimin Hazırlık Aşaması (Planlama) .....	63
2.1.1. İç Denetim Evreninin Tanımlanması .....	64
2.1.2. Denetim Yaklaşımının Seçilmesi ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi .....	65

2.1.2.1. Geleneksel Yaklaşım.....	66
2.1.2.2. Riske Odaklı Denetim Yaklaşımı .....	69
2.1.2.3. Kontrol Özdeğerlendirme Yöntemi.....	76
2.1.3. İç Denetim Kaynaklarının Tahsis Edilmesi .....	81
2.1.4. İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması .....	82
2.1.5. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması.....	83
2.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	84
2.2.1.Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı .....	84
2.2.1.1. Ön Çalışma.....	84
2.2.1.2. Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması.....	85
2.2.2. Saha Çalışması .....	86
2.2.2.1.Denetim Testlerinin Uygulanması .....	87
2.2.2.2.Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi.....	89
2.2.2.3. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması (Kapanış Toplantısı).....	90
2.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması .....	91
2.3.1. Taslak İç Denetim Raporunun Hazırlanması .....	92
2.3.2. Kesinleşmiş İç Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu .....	93
2.4. İç Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve İzlenmesi .....	99

### **3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İÇ KONTROL SİSTEMİ VE TEMEL İŞLETME**

#### **FAALİYETLERİNİN KONTROL PROSEDÜRLERİYLE**

<b>DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ÖNERİ .....</b>	<b>101</b>
3.1. Yönetimin Kontrol Fonksiyonu ve İç Kontrol Sistemi.....	101
3.1.1. İşletmelerde Kontrol Fonksiyonunun Önemi.....	102
3.1.2. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı.....	103
3.1.2.1. İç Kontrol Kavramındaki Gelişmeler.....	105
3.1.2.1.1. COSO Raporu'na Göre İç Kontrol.....	109
3.2. İç Denetimde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Önemi .....	116



<b>3.3. Temel İşletme Faaliyetlerinin İç Kontrol Prosedürleriyle</b>	
Değerlendirilmesi Üzerine Bir Öneri .....	119
<b>3.3.1. Satın Alma Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri</b> .....	120
<b>3.3.2. Üretim Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri</b> .....	130
<b>3.3.3. Pazarlama Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri</b> .....	142
<b>3.3.4. Muhasebe- Finans Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri</b> .....	155
<b>3.3.5. İnsan Kaynakları Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri</b> .....	163

#### **4. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: BİR SANAYİ İŞLETMESİNİN İÇ DENETİM PROFİLİNİN ORTAYA KONULMASI VE TEMEL FAALİYETLERİNİN KONTROL PROSEDÜRLERİYLE DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....171**

<b>4.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi</b> .....	171
<b>4.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları</b> .....	172
<b>4.3. Uygulanan Yöntem</b> .....	172
<b>4.4. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler</b> .....	173
<b>4.4.1. İşletmenin İç Kontrol Sistemi İle İlgili Genel Bilgiler</b> .....	174
<b>4.4.2. İç Denetim Bölümü ve Yapısı İle İlgili Bilgiler</b> .....	175
<b>4.5. İç Kontrol Prosedürlerinin Uygulanmasına İlişkin Bulgular ve Öneriler</b> .....	178
<b>4.5.1. Satın Alma Süreci</b> .....	178
<b>4.5.1.1. Satın Alma Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin</b> <b>Değerlendirilmesi</b> .....	179
<b>4.5.1.2. Satın Alma Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin</b> <b>Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi</b> .....	181
<b>4.5.1.2.1. Satın Alma Talebinin Belirlenmesine İlişkin</b> <b>Bulgular ve Değerlendirmeler</b> .....	181
<b>4.5.1.2.2. Siparişin Verilmesine İlişkin Bulgular ve</b> <b>Değerlendirmeler</b> .....	183

4.5.1.2.3. Alımın Yapılmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	185
4.5.1.2.4. Stoklama (Depolama) Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	187
4.5.1.2.5. Muhasebe Kayıtlarının Yapılmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	188
4.5.2. Üretim Süreci.....	191
4.5.2.1. Üretim Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi.....	191
4.5.2.2. Üretim Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi.....	193
4.5.2.2.1. Üretim İhtiyacının Belirlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	194
4.5.2.2.2. Üretim ve AR-GE Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	195
4.5.2.2.3. Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Belirlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	197
4.5.2.2.4. Üretilen Ürünlerin Depolanmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	199
4.5.3. Pazarlama Süreci.....	201
4.5.3.1. Pazarlama Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi.....	203
4.5.3.2. Pazarlama Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi.....	204
4.5.3.2.1. Satışlar ve Tahsilata İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	204
4.5.3.2.1.1. Müşterilerden Siparişin Alınmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	204

4.5.3.2.1.2. Kredilerin Onaylanmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	205
4.5.3.2.1.3. Alınan Siparişlerin Gönderilmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	206
4.5.3.2.1.4. Tahsilata İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	207
4.5.3.2.1.5. Satış Faturalarının Düzenlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	208
4.5.3.2.1.6. Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	210
4.5.3.2.2. Ürünler ve Pazar Araştırmalarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	212
4.5.3.2.3. Dağıtım Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	214
4.5.3.2.4. Fiyatlandırmaya İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	215
4.5.3.2.5. Tutundurma Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	215
4.5.3.2.6. Satış Sonrası Hizmetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	217
4.5.4. Muhasebe- Finans Süreci .....	218
4.5.4.1. Muhasebe-Finans Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi.....	218
4.5.4.2. Muhasebe-Finans Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi.....	219
4.5.4.2.1. Muhasebe Bölümü Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	219
4.5.4.2.2. Finans Bölümü Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	223

4.5.5. İnsan Kaynakları Süreci .....	227
4.5.5.1. İnsan Kaynakları Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi .....	227
4.5.5.2. İnsan Kaynakları Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi .....	228
4.5.5.2.1. Personel Bulma ve Seçme Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler .....	228
4.5.5.2.2. Ücretlendirmeye İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler .....	230
4.5.5.2.3. Eğitim ve Geliştirme Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler .....	232
4.5.5.2.4. İşçi-İşveren İlişkilerinde Bulgular ve Değerlendirmeler .....	233
4.5.5.2.5. Personel Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler .....	234
4.6. Uygulamanın Genel Sonuçları .....	235
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER .....</b>	<b>240</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>248</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>269</b>

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.1:</b>	İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı	8
<b>Tablo 2.1:</b>	Potansiyel Riskleri Etkileyen Faktörler	70
<b>Tablo 2.2:</b>	İç Denetim Raporu Amaçları	92
<b>Tablo 2.3:</b>	Örnek İç Denetim Raporu	98
<b>Tablo 3.1:</b>	İç Kontrol Yapısını Oluşturan Unsurlar	108
<b>Tablo 3.2:</b>	Üretimde Kullanılan İleri Teknolojiler	133
<b>Tablo 4.1:</b>	Satın Alma Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	179
<b>Tablo 4.2:</b>	Satın Alma Talebinin Belirlenmesi	181
<b>Tablo 4.3:</b>	Siparişin Verilmesi	184
<b>Tablo 4.4:</b>	Alımın Yapılması	185
<b>Tablo 4.5:</b>	Stoklama (Depolama)	187
<b>Tablo 4.6:</b>	Muhasebe Kayıtlarının Yapılması	189
<b>Tablo 4.7:</b>	Üretim Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	192
<b>Tablo 4.8:</b>	Üretim İhtiyacının Belirlenmesi	194
<b>Tablo 4.9:</b>	Üretim ve AR-GE Faaliyetleri	196
<b>Tablo 4.10:</b>	Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Belirlenmesi	198
<b>Tablo 4.11:</b>	Üretilen Ürünlerin Depolanması	199
<b>Tablo 4.12:</b>	Pazarlama Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	203
<b>Tablo 4.13:</b>	Müşterilerden Siparişin Alınması	204
<b>Tablo 4.14:</b>	Kredilerin Onaylanması	205
<b>Tablo 4.15:</b>	Alınan Siparişlerin Gönderilmesi	206
<b>Tablo 4.16:</b>	Tahsilat	207
<b>Tablo 4.17:</b>	Satış Faturalarının Düzenlenmesi	208
<b>Tablo 4.18:</b>	Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	210
<b>Tablo 4.19:</b>	Ürünler ve Pazar Araştırmaları	213
<b>Tablo 4.20:</b>	Dağıtım	214
<b>Tablo 4.21:</b>	Fiyatlandırma	215

## TABLolar LİSTESİ (Devamı)

<b>Tablo 4.22:</b>	Tutundurma Faaliyetleri	216
<b>Tablo 4.23:</b>	Satış Sonrası Hizmetleri	217
<b>Tablo 4.24:</b>	Muhasebe- Finans Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	219
<b>Tablo 4.25:</b>	Muhasebe	220
<b>Tablo 4.26:</b>	Finans	224
<b>Tablo 4.27:</b>	İnsan Kaynakları Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	227
<b>Tablo 4.28:</b>	Personel Bulma ve Seçme	229
<b>Tablo 4.29:</b>	Ücretlendirme	231
<b>Tablo 4.30:</b>	Eğitim ve Geliştirme	232
<b>Tablo 4.31:</b>	İşçi-İşveren İlişkileri	233
<b>Tablo 4.32:</b>	Personel Güvenliği ve Sağlığı	234
<b>Tablo 4.33:</b>	Satın Alma Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi	235
<b>Tablo 4.34:</b>	Üretim Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi	236
<b>Tablo 4.35:</b>	Pazarlama Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi	237
<b>Tablo 4.36:</b>	Muhasebe-Finans Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi	238
<b>Tablo 4.37:</b>	İnsan Kaynakları Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi	238
<b>Tablo 4.38:</b>	Süreçler İtibarıyla İç Kontrol Prosedürlerinin Uygulanma Düzeyi	239

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 2.1:</b>	İç Denetim Süreci.....	62
<b>Şekil 2.2:</b>	Risk Değerlendirme Süreci.....	71

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AAA</b>	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)
<b>ABD</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>A.e.</b>	: Aynı eser
<b>A.g.e.</b>	:Adı Geçen Eser
<b>AICPA</b>	:American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü)
<b>A.Ş.</b>	: Anonim Şirketi
<b>BDDK</b>	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>Bs.</b>	: Bası
<b>CCSA</b>	:Certified in Control Self-Assessment (Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası)
<b>CFSA</b>	:Certified Financial Services Auditor (Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası)
<b>CFE</b>	:Certified Fraud Examiner (Suistimal İnceleme Uzmanı)
<b>CGAP</b>	:Certified Government Auditing Professional (Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası)
<b>CIA</b>	:Certified Internal Auditor (İç Denetçilik Sertifikası)
<b>COSO</b>	:Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (Sponsor Örgütler Komisyonu)
<b>ECIIA</b>	:European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu )
<b>ERP</b>	:Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlama)
<b>FCPA</b>	:Foreign Corrupt Practices Act (Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu)
<b>FEI</b>	: Financial Executives Institute (Finans Yöneticileri Enstitüsü)
<b>IASB</b>	:Internal Auditing Standards Board (İç Denetim Standartları Kurulu)



## KISALTMALAR LİSTESİ (Devamı)

<b>IASC</b>	:International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu )
<b>ICAEW</b>	:The Institute of Chartered Accountants in England-Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
<b>IFAC</b>	:International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
<b>IIA</b>	:The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
<b>IIPF</b>	:International Professional Practices Framework (Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi)
<b>IMA</b>	: Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>İDDK</b>	:İç Denetim Koordinasyon Kurulu
<b>İSG</b>	:İş Sağlığı ve Güvenliği
<b>KÖ</b>	:Kontrol Özdeğerlendirme
<b>Md.</b>	: Madde
<b>SPK</b>	:Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SEC</b>	:Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
<b>SMMM</b>	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TİDE</b>	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü
<b>TMS</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

## GİRİŞ

Günümüz ekonomik koşulları ve artan rekabet ortamında, rakipleri arasında farklılaşarak varlıklarını sürdürme mücadelesi veren işletmeler için, faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi ve yönetilmesine olan ihtiyaç daha da fazladır. İşletmeler faaliyetlerini etkin ve verimli şekilde gerçekleştirebilmek için etkin iç kontrol sistemlerine ihtiyaç duymakta, kurulan bu sistemin sorunsuzca işlemesi ve sürekli olarak geliştirilmesi gerekmektedir. İşletme yöneticileri, bu noktada; kendi bünyesinde oluşturulan kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi konusunda danışmanlık görevi üstlenen iç denetim bölümlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda, iç denetim, işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olarak, işletme bünyesinde oluşturulan iç kontrol sistemi ile yönetim sistem ve süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Çalışmanın “İç Denetim ve Gelişimi” başlıklı ilk bölümünde, iç denetim kavram ve unsurları, önemi, iç denetim kapsamında uygulanan denetim çalışmaları ve iç denetimin tarihsel gelişimi açıklanmış, Türkiye’de ve dünyada iç denetim ile ilgili yapılan meslek düzenlemeleri ve hukuki düzenlemeler incelenerek iç denetim uygulamalarında değişim süreci ve yeni yaklaşımlar konularına yer verilmiştir.

“İşletmelerde İç Denetim Sürecinin Oluşturulması” başlıklı ikinci bölümde ise iç denetim sürecinin aşamalarına ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu kapsamda, iç denetim süreci; hazırlık aşaması (planlama), iç denetimin yürütülmesi, iç denetim sonuçlarının raporlanması ve sonuçların izlenmesi olmak üzere dört ana başlıkta ele alınmıştır.

Çalışmanın “İç Kontrol Sistemi ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi Üzerine Bir Öneri” başlıklı üçüncü bölümünde öncelikle yönetim fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonu ve iç kontrol sistemi kavramları ile ilgili açıklamalar yapılmış, daha sonra kontrol süreçlerinin

etkinliğinin değerlendirilebilmesi için bir endüstri işletmesinde temel faaliyet süreçleri esas alınarak, bu süreçler itibarıyla uygulanabilecek kontrol prosedürleri hazırlanmış ve bir öneri sunulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise, üçüncü bölümde önerilen kontrol prosedürleri çerçevesinde bir endüstri işletmesinin temel faaliyetleri değerlendirilmiş, elde edilen bulgular yorumlanarak sorunlar ortaya konmuştur. Son olarak, konu ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

## 1. BİRİNCİ BÖLÜM: İÇ DENETİM VE GELİŞİMİ

Günümüzde kontrol ve yönetim anlayışında yaşanan değişimler nedeniyle işletmeler, performanslarının iyileştirilmesi ve mevcut sistemlerinin geliştirilmesi ihtiyacı duymaktadır. Organizasyonel değişikliklere ve yeni teknolojilere ayak uydurabilmek için durumlarını gözden geçiren, yeni anlayış ve yaklaşımları benimseyen işletmelerin sayısı giderek artmaktadır. Yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan ve yönetsel bir kontrol aracı olan iç denetim, işletmedeki diğer kontrollerin de etkinliğini ölçer ve değerlendirir. Bu bölümde; iç denetim kavramı ve unsurları, iç denetimin tarihsel gelişimi, iç denetim kapsamında uygulanan denetim çalışmaları, iç denetim ihtiyacını oluşturan faktörler, iç denetim-iç kontrol ilişkisi, iç denetim-bağımsız denetim ilişkisi, Türkiye’deki ve uluslararası iç denetim ile ilgili yapılan meslek düzenlemeleri ve hukuki düzenlemeler incelenmiş olup, iç denetim uygulamalarında değişim süreci ve yeni yaklaşımlar konularına yer verilmiştir.

### 1.1. İç Denetim Kavramı ve Genel Esasları

Denetim, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır.<sup>1</sup> Denetim kelimesi Latince kökenli olup, “duymak, işitmek” anlamına gelen Latince “auditus”, Fransızca “audire”, İngilizce “audit” kelimesinin<sup>2</sup> Türkçe karşılığıdır.<sup>3</sup> Eski tarihlerde Roma’da; seçilmiş uzmanlar tarafından görevli kişilerin yaptıkları işler dinlenerek hatalar bulunmaya çalışıldığından denetim kelimesinin kökeni dinlemek eylemine dayanmaktadır.<sup>4</sup> Örneğin, eski Mısır ve

---

<sup>1</sup> Çevrimiçi, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=denetim&ayn=tam>, 12.05.2008.

<sup>2</sup> Çevrimiçi, <http://www.etymonline.com/index.php?search=audit&searchmode=none>, 12.05.2008.

<sup>3</sup> Çevrimiçi, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=denetim&ayn=tam>, 12.05.2008.

<sup>4</sup> Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittnhofer, James H Scheiner, **Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, 5<sup>th</sup> Edition, IIA, Florida, USA, 2003, s.4.

Roma'da bir kurumda yapılan tahsilat ve ödemeler, bir uzmana okunmuş, uzman okunanları dinleyerek yapılan tahsilat ve ödemelerin uygun olup olmadığına karar vermiştir.<sup>5</sup>

Muhasebe açısından denetim ise, Denetim Kavramları Komitesi tarafından şöyle tanımlanmıştır;

“İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”<sup>6</sup>

Fransızca'da denetim kelimesinin karşılığı olarak “controlé” kelimesi de kullanıldığından kontrol ve denetim kelimelerinin birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir.<sup>7</sup> Kontrol ve denetim kavramları birbirinin yerine kullanılmakla birlikte, nitelik ve amaç olarak birbirinden farklıdır.<sup>8</sup> Fransızca kökenli bir kelime olan ve Osmanlıca murakabe sözcüğüne karşılık gelen kontrol kelimesi Türk Dil Kurumu tarafından “Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma” olarak tanımlanmıştır.<sup>9</sup> Kontrol; işletmenin, amaç ve hedeflerine ve faaliyetlerinin mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya aldığı önlemler bütünüdür.<sup>10</sup> Genel olarak kontrol sözcüğünün konuşma dilinde denetim, revizyon, teftiş sözcükleri ile karıştırıldığı ve tümünün eş anlamlarda algılandığı görülmektedir. Kontrol, denetime göre çok daha geniş ve kapsayıcı bir kavramdır. Denetimde; eylemin gerçekleşmesi ve bundan sonra olayın fotoğraflanması var iken, kontrolde eylem gerçekleşmeden olaya müdahale söz konusudur.<sup>11</sup> Kontrol eşanlı olarak yürütülürken, denetim

---

<sup>5</sup> Sawyer, Dittnhofer.,Scheiner, **a.g.e.**, s.4-5; Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 1995, s.4.

<sup>6</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, s.11.

<sup>7</sup> Süleyman Uyar, **İç Kontrol ve İç Denetim, 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Gazi Kitabevi,Ankara, 2009, s.4.

<sup>8</sup> Abdullah Kaya, **İç Denetim**, Bütçe ve Mali kontrol Genel Müdürlüğü, T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara, s.1.

<sup>9</sup> Çevrimiçi, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=kontrol&ayn=tam>, 12.05.2008.

<sup>10</sup> Kaya, **a.g.e.**, s.1.

<sup>11</sup> Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, İzmir, 1983, s.6.

geçmişe yöneliktir. Kontrol devamlı bir faaliyet iken denetim bir defa yapılır, Kontrolde işletmeden veya kontrol konusu olan faaliyetten bağımsız olmak gerekmez, denetimde ise bağımsızlık şarttır.<sup>12</sup> Bağımsız, sistematik ve düzenli olarak gerçekleştirilen, hata ve sonuçları bulmanın ötesinde faaliyetlerin etkinliğini arttırmaya yönelik olarak da tasarlanan denetim faaliyeti, bu yönüyle teftiş ve kontrol faaliyetlerinden ayrılmaktadır.<sup>13</sup>

Denetim kavramı yerine kullanılan revizyon ve teftiş terimlerinde de kontrol anlamı vardır.<sup>14</sup> Revizyon; Fransızca düzeltme, gözden geçirme” anlamlarına gelen *révision*” kelimesine dayanmaktadır. Revizyon, Türk Dil Kurumu tarafından “yeniden gözden geçirme, düzeltme, yenileme, yenilenme, inceleme, kontrol etme” olarak tanımlanmıştır.<sup>15</sup> Teftiş ise, hizmetlerin, ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve mesleki gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme sürecidir.<sup>16</sup> Denetim kelimesinin Arapça eş anlamlısı olan “teftiş” kelimesi daha teknik, yasal ve bilimsel düzeyde yapılan denetlemeyi çağrıştırmaktadır.<sup>17</sup>

### 1.1.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim, mali nitelikte faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür.<sup>18</sup> İç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Amacı, işletme

---

<sup>12</sup> Uyar, **a.g.e.**, s.4.

<sup>13</sup> **A.e.**, Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2007, s.22-23.

<sup>14</sup> Aktuğlu, **a.g.e.**,s.6

<sup>15</sup> Çevrimiçi, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=revizyon&ayn=tam>, 12.05.2008.

<sup>16</sup> Sacit Yörüker, Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Denetim Çalıştayı, İkinci Toplantısı, Mayıs 2004 Ankara, s.26.

<sup>17</sup> Gürdoğan Yurtsever, **Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği**, Yayın No: 265, Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul, Kasım 2009, s.18.

<sup>18</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.20.

varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. <sup>19</sup>

İç denetim bir işletmedeki;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşılp ulaşılmadığı,

hususlarının belirlenmesi ve işletmenin yöneticilerinin ve diğer üyelerinin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde destek olmak amacıyla tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce, nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır. <sup>20</sup>

İşletme faaliyetlerinin alanı, konusu ve teknik yapısının sürekli bir değişim ve gelişim içinde olması nedeniyle, iç denetimin tanımında da bir değişim ve gelişim süreci yaşanmıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre, iç denetim; muhasebe, finans ve diğer faaliyet alanlarında örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak belirtilmiştir. <sup>21</sup> İç denetim, 1978 yılında örgüt faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu

---

<sup>19</sup> A.e.

<sup>20</sup> Nahit Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 2000, s.19.

<sup>21</sup> David S. Kowalczyk, **Cadmus' Operational Auditing**, John Wiley&Sons, USA, 1987, s.2.

olarak tanımlanmıştır.<sup>22</sup> Genişletilen bu tanımla, iç denetim önceleri sadece muhasebe odaklı bir fonksiyonken, zamanla yönetim odaklı bir fonksiyon haline gelmiştir.<sup>23</sup>

İç denetim faaliyet alanında yaşanan büyük gelişmelerle birlikte Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç denetimin daha geniş bir tanımını yapmış ve iç denetimi aşağıdaki şekilde açıklamıştır;<sup>24</sup>

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim (yönetişim) süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

Yapılan bu tanımla, iç denetimin sadece yönetime değil, tüm işletmeye hizmet eden bir faaliyet olduğu görülmektedir.<sup>25</sup> Enstitü tarafından 1999 yılında güncellenen tanımın bugünkü kapsamı dikkate alındığında, iç denetim fonksiyonunun geçmişe göre önemli ölçüde değiştiği görülmektedir.<sup>26</sup>

Söz konusu değişimin temel noktaları şunlardır;<sup>27</sup>

- İç denetimin temel amacı kurum faaliyetlerini geliştirmek, iyileştirmek ve onlara değer katmaktır. Gelinen noktada iç denetim, geçmişteki işlemlerin uygunluğu yanında kurumun geleceğinin şekillendirilmesine de odaklanmıştır.

---

<sup>22</sup> Sridhar Ramamoorti, **Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, USA, 2003, s.6.

<sup>23</sup> Sawyer, Dittnhofen.,Scheiner, **a.g.e.**, s.3.

<sup>24</sup> The Institute of Internal Auditors, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>, 26.09.2008.

<sup>25</sup> Mehmet Akyürek, “Şirketlerde İç Denetim”, **TİDE Bülten**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Yıl:4, Sayı:39, Temmuz 2000, s.4.

<sup>26</sup> Irvin N. Gleim, **CIA Review, Part I, Internal Audit Role in Governance, Risk and Control, 11th Edition**, Florida, Gleim Publications, 2004, s.23.

<sup>27</sup> **A.e.**



- Denetlenen faaliyetler konusunda bir yandan yönetime güvence verilirken diğer yandan da istenildiğinde yönetime danışmanlık fonksiyonu üstlenebilmektedir.
- İç denetim çalışması, denetçilerin kişisel inisiyatiflerden mümkün olduğu kadar arındırılmış, sistemli ve standart bir hale getirilmiş olan prensip ve yaklaşımlara göre ve risk odaklı bir anlayış içerisinde gerçekleştirilmektedir.
- İç denetim, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. Bu amaçla kurum bünyesinde oluşturulan risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim sistem ve süreçlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmekte ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

**Tablo 1.1: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı**

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950’li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960’lı yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970’li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980’li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990’lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000’li yıllar	İşletmeye artı değer katma

**Kaynak:** Mehmet Ünsal Memiş, “Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, Yıl:2008, Sayı 85, s.80.

İç denetim faaliyetlerinin zaman içinde değişen yapısı incelendiğinde (Bkz Tablo 1.1); 1950 ve 1960’lı yıllarda finansal denetimlere odaklanıldığı ve finansal işlemlerin doğruluğunun değerlendirilmesi rolünü üstlendiği görülmektedir.<sup>28</sup> 1970’li ve 1980’li yıllarda iç denetimin kapsamı genişleyerek, işletme faaliyetlerinin etkinliği üzerinde yoğunlaşmış ve 1990’lı yıllarda işletmenin amaçlarına ulaşılmasına yardımcı bir fonksiyon olarak işletmelerde yerini almıştır. 2000’li yıllarla birlikte ise iç denetimde, artı değer katmak suretiyle işletmeye somut kazanımların sunulduğu bir döneme girilmiştir.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Cai, Chun ,“On The Functions And Objectives of Internal Audit And Their Underlying Conditions”, **Managerial Auditing Journal**, 1997, Vol.12, No.4,5, s.248.

<sup>29</sup> Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, (Doktora Tezi), Ankara, 1999, s.2.

## 1.1.2. İç Denetimin Unsurları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımı incelenecek olunursa; iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyet olduğu sonucuna varılır. İç denetim tanımından anlaşılacağı üzere, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar:

- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması,
- Güvence ve danışmanlık fonksiyonu olması,
- İşletmeyi bir bütün olarak ele alması,
- Sistematik ve disiplinli bir yaklaşım olmasıdır.

Aşağıdaki bölümde bu unsurlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir;

**Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması:** Bağımsızlık, iç denetim bölümünün sahip olması gereken bir niteliktir. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim bölümü; diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmalı, faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olmalı ve görevini engellenmeden yapabilmelidir.<sup>30</sup> Tarafsızlık; ise iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmalarını ifade etmektedir. İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetimin yürütülmesi ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır. Aynı şekilde iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/independence/>, 14.11.2010.

<sup>31</sup> A.e.

**Güvence ve danışmanlık fonksiyonu olması:** “Güvence sağlama” fonksiyonu, iç denetim faaliyetinin en temel unsurlarından biridir. Güvence hizmetleri (Assurance services), kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir.<sup>32</sup> İç denetim, işletme amaçları, faaliyetleri ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları ile ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence verir, ancak tam bir garanti veremez. Yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere; iç denetimin “tam güvence” değil, ancak “makul ölçüde güvence” sağlayabileceği göz önünde bulundurulmuştur. İç denetimin güvence fonksiyonu kapsamında; işletmeyi büyük zararlara uğratabilecek risklerin tespit edilmesi, bu risklerin engellenmesi mümkün olabilecektir. Özellikle finansal ve operasyonel riskler konusunda, işletmenin yönetimine yapılan raporlamalar bu tür risklerin azaltılması bakımından büyük önem taşımaktadır.<sup>33</sup>

Danışmanlık unsuru, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktır. Bu yolla iç denetim; üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.<sup>34</sup> Danışmanlık hizmetleri, iç denetimin katma değer sağlayıcı yönünü zenginleştirir. Danışmanlık hizmeti genellikle güvence hizmetlerinin doğrudan sonucu olmakla birlikte, güvence işlevinin danışmanlık görevlerinden çıkabileceği de kabul edilmelidir.<sup>35</sup> İç denetim, denetim sonucunda elde ettiği verilerle, işletme yönetimine, işletme amaç ve hedeflerine uygun olarak ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması, işletme içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı, işletme içinde üretilen bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık hizmeti verir.

---

<sup>32</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2008, s.36.

<sup>33</sup> Spencer Pickett, K.H., **The Internal Audit Handbook**, 4.bs., John Willey and Sons, England, 2005, s.119.

<sup>34</sup> **A.e.**, s.240.

<sup>35</sup> IIA, Attribute Standards, 1000–Purpose, Authority, and Responsibility, Nitelik Standartları (Amaç, Yetki ve Sorumluk) Madde:1000-C1, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3093>, 18.11.2010.

**İşletmeyi bir bütün olarak ele alması:** İç denetim; işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini de değerlendirerek ve geliştirerek işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu noktada iç denetimin asıl amacı, tüm işletme faaliyet ve süreçlerini dikkate alarak işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için işletmeye katma değer sağlamaktır. Bu amaçla işletmenin amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemesinde ve geliştirmesinde yardımcı olur. İç denetçiler, işletme hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmeli<sup>36</sup> ve yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlediği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer vermelidir.

**Sistemik ve disiplinli bir yaklaşım olması:** İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimsediğinden işletmede etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur. Denetim sürecinde iç denetçiye, yönetime ve çalışanlara düşen birçok yükümlülük bulunmaktadır. Bu hususlar Uluslararası İç Denetim Standartlarında detaylı olarak belirlenmiştir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistemik ve disiplinli bir şekilde yürütmekle yükümlüdürler.

### **1.1.3. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları**

Günümüzde her alanda yaşanan büyük değişimler ve artan rekabet ortamı, önceleri çok dar ve sınırlı olarak algılanıp, değerlendirilen ve uygulanan iç denetim fonksiyonunu da önemli oranda değiştirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarından birisi haline gelmiştir. İç denetimin kurulma gerekliliği, yönetim ve denetim komitesinin ihtiyacından kaynaklanabileceği gibi işlemlerin yoğunluğu, faaliyetlerin karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü, yasa ve

---

<sup>36</sup> Christy Chapman, Urton Anderson, **Implementing The Professional Practices Framework**, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003, s.4.

düzenleyici işlemlerin gerekliliği, ilgili otoritelerin talebi, işletmelerle ilişkili diğer kurumların yazılı belgelendirme gerekliliği, işletmenin diğer kişi ve işletmeler karşısında itibari durumu, güven sağlama arzusu gibi nedenlerden dolayı da ortaya çıkmıştır. Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir.<sup>37</sup>

İç denetim, bir kurum ya da organizasyonda yürütülen faaliyet ve işlemlerin, yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesinde önemli rol oynar. Faaliyetlerin kontrolü, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonu olan iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.<sup>38</sup> İç denetim, esas olarak kurumda faaliyetlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. İç denetim faaliyeti, makul bir maliyetle kontrollerin etkinliğini artırmayı da kapsamaktadır.<sup>39</sup>

İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak, işletme sorumluluklarının etkili bir biçimde yerine getirilmesine yardımcı olmaktır. İç denetim yönetsel bir kontroldür; işletmedeki diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Ali Kamil Uzun, “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri”, Çevrimiçi, <http://www.icdenetim.net>, 26/11/2009.

<sup>38</sup> Ali Kamil Uzun, Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, <http://www.icdenetim.net>, 24/11/2009.

<sup>39</sup> Pickett, **a.g.e.**, s.5.

<sup>40</sup> Ali Kamil Uzun, “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998, s.3.

İç denetim faaliyeti, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu değerlendirme; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini, varlıkların korunmasını, kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını kapsamaktadır.<sup>41</sup>

İşletmelerde, risk yönetimi<sup>42</sup>, kontrol ve kurumsal yönetim (yönetişim)<sup>43</sup> süreçlerinin kurulması, yönetilmesi ve değerlendirilmesini sağlamak ve denetlemek üst yönetimin görevidir.<sup>44</sup> Yönetimin iç denetim bölümünden beklentisi sadece süreçlerin etkinliği hakkında bilgi vermek değil aynı zamanda süreçlerin geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunarak işletmeye değer katmasını sağlamaktır.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> IIA, Performance Standards, 2130-Control (Kontrol), 2130.A1 Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standardsitems/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>42</sup> “Yönetim kurullarının en önemli görevlerinden birisi de kurumun karşılaşılabileceği önemli risklerin belirlenerek, bu risklerin kontrol edildiğinden ve etkili bir şekilde yönetildiğinden emin olunmasını sağlamaktır. Kurumun kamuoyuna açıkladığı bilgilerin doğruluğunun ve zamanında açıklanılmasının sağlanması da yönetim kurullarının sorumluluğu altındadır. Bu nedenle yönetim kurulları kendi içinden bağımsız bir denetim komitesi belirleyerek bu konuların daha da detaylı olarak ele alınmasını sağlamaya çalışır. Özellikle halka açık şirketlerde bu bir zorunluluk haline gelmiştir. Risk yönetimi ve doğru zamanında bilgilendirmenin gerçekleştirilmesi temel olarak yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte, bu çalışmaların sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesinin güvence altına alınması da denetim komitesi aracılığı ile yönetim kurulunun sorumluluğundadır.”(Yılmaz Argüden, “Denetim Komitesi ve İç Denetim”, Çevrimiçi, <http://www.arguden.net/makale.aspx?id=210>, 25.12.2009.)

<sup>43</sup> **Kurumsal yönetim (yönetişim) (Corporate Governance)**, anlayışı, anonim ortaklıkların idaresinde ve faaliyetlerinde kâr elde etme ve pay sahiplerine dağıtma ana unsuru ve amacını taşıyan geleneksel yapılarının yanında, pay sahipleri dahil tüm menfaat sahiplerinin haklarının korunmasını ve bu çerçevede söz konusu menfaat grupları arasındaki ilişkilerin kurallarının düzenlenmesini hedefleyen bir kavramdır. Son yıllarda ortaklıkların yönetiminde yüksek profilli başarısızlık ve suistimallerin gözlemlenmesi ile gelişmekte olan ekonomiler ve gelişen piyasalarda yaşanan finansal kriz, bunların yanında, gelişmiş ekonomilerde özel sektörün artan rolü, ülkelerin ekonomik olarak birbirlerine olan bağlılıklarının artması ve ortaklıkların içinde buldukları yeni rekabet şartları kurumsal yönetimin önemini artmasına neden olan gelişmelerdir. (Kübra Şehirli, Kurumsal Yönetim Araştırma Raporu, Sermaye Piyasası Kurulu, 1999, s 8.)

<sup>44</sup> IIA, Practice Advisory (Uygulama Önerisi) 2110-3:Governance: Assessments (Yönetişim Değerlendirmeleri), Practice Advisory 2120-1:Assessing the Adequacy of Risk Management Processes (Risk Yönetim Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi), Practice Advisory 2130-1:Assessing the Adequacy of Control Processes (Kontrol Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi) Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

<sup>45</sup> Bruce Turner, “Internal Audit and Partnering with Senior Management”, Çevrimiçi, <http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/internal-audit-and-partnering-with-senior-management?page=1>, 24.09.2010.

İşletmelerde iç denetim bölümünün, risk yönetiminin temelinde bir yönetim fonksiyonu olduğunu benimsemesi, kendi rolünün ise, yönetimin yaklaşımını sorgulayarak ve öneriler geliştirerek yönetime destek olmak olduğunu iyi anlaması gerekir.<sup>46</sup>

Günümüzde işletmelerin sürdürülebilir değer yaratmalarındaki en temel faktörlerden birisi olan iyi yönetim uygulamalarının firma değerine ve performansına katkısının tam olarak görülebilmesi için, kurumsal yönetim uygulamalarının sürdürülebilir olmasının sağlanması önemlidir.<sup>47</sup> İç denetim, işletmedeki risk ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirilmesi gereken hususları yönetime bildirerek kurumsal yönetime katkı sağlamaktadır.<sup>48</sup> Bu kapsamda, kurumsal varlığın sürdürülebilirliğinin güvencesi olan kurumsal yönetim anlayışında iç denetim faaliyetleri önemli bir rol oynamaktadır.<sup>49</sup>

İç denetim, sistimal durumları haricinde, yönetimin karşısında değil, yönetime destek olan ve değer yaratan bir anlayışla yürütüldüğünden, işletmelerin sürekli gelişimini hızlandıran bir fonksiyondur. İç denetim, işletmenin karşılaştığı risklerin doğru belirlendiğini ve değerlendirildiğini, risk yönetimi sistemlerinin düzenli olarak çalıştırıldığını, önemli riskler ve alınan tedbirlerle ilgili bilgilerin kurumsal yönetim sistemi içinde değerlendirildiğini belirlemek üzere görev yapar.<sup>50</sup>

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, iç denetimin üç temel birleşeni olduğu görülmektedir. İlki, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşabilmesine temel oluşturacak etkin kontrol süreçlerinin iç denetim faaliyetleri kapsamında

---

<sup>46</sup> Allegrini, M.; D', Onza G., "Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey", **International Journal of Auditing**, Volume:7, No:3, s.191.

<sup>47</sup> Güler Aras, "Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilir İşletme Performansı", Çevrimiçi, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=378>, 10.11.2010.

<sup>48</sup> Sarens, G; De Beelde, I. "The Relationship Between Intenal Audit and Senior Management: An Anlalysis of Expectations and Perceptions", **International Journal of Auditing**, Volume:10, No:3, s.219.

<sup>49</sup> Paape, L.; Scheffe, J; Snoep, P., "The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU- a Survey", **International Journal of Auditing**, Volume:7, No:3, s.262.

<sup>50</sup> Argüden, a.g.e., s.1.

değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır. İkincisi, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen risklerin tespit edilerek, risk yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve risklerin önlenmesi ile ilgili gereken tespitlerin yapılmasıdır. Üçüncüsü ise, işletmenin hesap verme sorumluluğunu ve kurumsal yapısını güçlendirmek amacıyla kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve yönetime önerilerde bulunulmasıdır.

#### 1.1.4. İç Denetimin Örgüt İçindeki Yeri

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, iç denetim bölümünün, işletme içinde iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarının yerine getirilmesini mümkün kılan bir yönetim kademesine karşı sorumluluğu olmalıdır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, gerekli işletme içi bağımsızlığın sağlanabilmesi için, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak denetim komitesine<sup>51</sup> veya dengi bir yönetim kademesine bağlı olması gerektiğini savunmaktadır.<sup>52</sup>

İç denetim, işletmede kurmaylık işlevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. İç denetim faaliyetinin yürütülmesi, yönetimi ve bu faaliyetin yönetici ve personelinin nitelik ve sayısı, iç denetimden beklentilerin karşılanması açısından büyük önem taşır. Bu nedenle işletmenin iç denetim biriminde bir yönetici ile yeterli sayıda ve nitelikte iç denetçi görev yapmalıdır. İç denetçiler genel olarak aşağıdaki faaliyetleri yerine getirir.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, Seri X, No.22, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Bölüm 6, Madde:25’te belirtildiği üzere; “Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.” Çevrimiçi, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f& action=displayfile>, 18.06.2009

<sup>52</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/audit-function/>, 30.12.2009.

<sup>53</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.21.



- a) Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.
- b) Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu soruşturmak.
- c) İşletmenin varlıklarının her türlü zarara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.
- d) Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenirliliğini araştırmak.
- e) Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.
- f) Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular, doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulları tarafından kullanılır. İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları beklenir. İç denetim bölümünün tarafsızlığı ve bağımsızlığını sağlamak için, bunların raporlarını yönetim kuruluna vermeleri ve ilişkilerinde yönetim kuruluna karşı muhatap ve sorumlu olmaları yoluna gidilmektedir.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> A.e.

## 1.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihi çok eskilere dayanan iç denetim, ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde yapılan muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi ile ortaya çıkmıştır.<sup>55</sup> Amerika’da ilk iç denetçilere demiryolu şirketlerinde rastlanmıştır. “Gezgin Denetçi”ler denilen bu denetçiler bilet acentalarına gidip bilet ve para kontrolü yapmaktalardı.<sup>56</sup> Endüstri Devrimi ile yaşanan hızlı gelişim ve büyüme sonucu, işletme faaliyetleri daha karmaşık bir hale gelmiş ve denetim uygulamalarındaki asıl köklü bir değişim başlamıştır.<sup>57</sup> Modern iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşması özellikle II. Dünya savaşıdan sonra Amerika Birleşik Devletleri’nde gerçekleşmiştir.<sup>58</sup> ABD’de 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası’nda ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasası’nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebe ve denetim konularına yer verilmiştir.<sup>59</sup> İşletmelerde yapılan muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesinin ve muhasebe kontrollerinin gerçekleştirilmesinin sadece bağımsız denetimle sınırlandırılmayacağı anlaşılmıştır.<sup>60</sup> Bu sebeple işletmeler iç denetim birimlerini kurmaya başlamışlardır. Bağımsız denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim, 1940’lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır. Bu yılların başında, savaş ekonomisiyle birlikte, işletme yöneticileri, üretim programlaması, stok yönetimi, kurallara ve yasalara uygunluk konuları ile yakından ilgilenmeye başlamışlar ve bunun sonucu olarak da iç denetçiler yönetime bu konularda hizmet vermeye başlamışlardır.<sup>61</sup> İşletme faaliyet ve yapılarında yaşanan değişim ve gelişimler sonucu iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD’de kurulan

---

<sup>55</sup> Sawyer, Dittnhofer.,Scheiner **a.g.e.**, s.4.

<sup>56</sup> **A.e.**

<sup>57</sup> **A.e.**

<sup>58</sup> **A.e.**

<sup>59</sup> Swanson,G.A; Hugh L. Marsh, **Internal Auditing Theory-A Systems View, Quorum Books, 1991, USA, s.5-8.**

<sup>60</sup> **A.e.**

<sup>61</sup> Michael P. Cangemi, Tommie Singleton, **Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3th Edition, John Wiley & Sons, Inc.,USA, 2003, s.11.**

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır.<sup>62</sup> Enstitü, ilk olarak 1947’de yayınladığı “İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor)” ile iç denetim bölümlerinin yapısını, amaçlarını ve çalışma alanlarını belirlemiştir.<sup>63</sup> Bildirge, 1956 yılında, Enstitü tarafından revize edilerek tekrar yayınlanmış; iç denetim bölümlerinin ve iç denetçilerin faaliyetleri ve sorumlulukları ile ilgili daha kapsamlı açıklamalar yapılmıştır.<sup>64</sup> Bununla beraber iç denetim ile ilgili uluslararası birçok hukuki düzenleme yapılmış ve işletmelerde iç denetim bölümlerinin görev, yetki ve sorumlulukları bu düzenlemelerle şekillendirilmiştir. Söz konusu düzenlemelere, çalışmanın “Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim” başlığı altında yer verilmiştir.

İç denetim bölümlerinin örgütlerde yer aldığı ilk yıllarda, iç denetçilerin uygun yetkiye sahip olmaması, düşük bilgi ve yeteneğe sahip olmaları ve alt düzeydeki yönetim kademelerine raporlamanın yapılması iç denetim faaliyetlerinin gelişmesine engel olmuştur.<sup>65</sup> 1941 yılında kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü çağdaş iç denetim çağının gelişmesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir.<sup>66</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü başlangıçta 25 ülkede kurulmuş olup, zamanla 120 ülkede örgütlenmiş, üye sayısı 170.000’i aşmış ve dünyanın birçok yerinde şubeler açmıştır.<sup>67</sup> Diğer taraftan Avrupa ülkeleri Enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunda da (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA), 33 Avrupa ülkesi ile Fas, Tunus ve İsrail temsil edilmektedir.<sup>68</sup>

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında

---

<sup>62</sup> Robert R. Moeller, **Brink’s Modern Internal Auditing, Sixth Edition**, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2005, s.4-5.

<sup>63</sup> **A.e.**, s.263.

<sup>64</sup> Kowalczyk, **a.g.e.**, s.2.

<sup>65</sup> Sawyer, Dittnhofer., Scheiner **a.g.e.**, s.3-5; Moeller, **a.g.e.**, s.5-6.

<sup>66</sup> Sawyer, Dittnhofer., Scheiner **a.g.e.**, s.5.

<sup>67</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/>, 12.10.2010.

<sup>68</sup> Çevrimiçi <http://www.eciia.eu/about-us/profile>, 12.10.2010.

yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk “Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayımlanmıştır.<sup>69</sup> İç denetim standartları<sup>70</sup> tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede atıf yapılan temel bir düzenleme niteliğindedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün sistematik ve uzun çalışmalarıyla bünyesine taşıdığı iç kontrol ve risk yönetimi gibi çağdaş unsurlarla beraber iç denetim anlayışı; geçmiş faaliyetlerin denetiminden çok geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kurum hedeflerine ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüşmüştür.<sup>71</sup>

### 1.3. İç Denetim Kapsamında Uygulanan Denetim Çalışmaları

İşletmelerde iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç denetim faaliyetinin bu çok yönlü kapsamında; **finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet (operasyonel) denetimi ve hile (yolsuzluk) denetimi ve bilgi sistemleri denetimi** amaçlı denetim işlevleri yer alır.<sup>72</sup> Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; işletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, bilgi sistemlerinin güvenilirliği, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği verimliliği için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilmelidir.

Aşağıda iç denetim kapsamında uygulanan denetim türleri ayrı başlıklar altında açıklanmaktadır:

---

<sup>69</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.263.

<sup>70</sup> 01.01.2009 tarihinde güncellenen ve yürürlükte olan Uluslararası İç Denetim Standartları, Ekim 2010 tarihinde güncellenmiş son haliyle 01.01.2011’de yürürlüğe girecektir. Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 15.11.2010.

<sup>71</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.116.

<sup>72</sup> Henning Kagermann, William Kinney, Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, **Internal Audit Handbook**, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2008, s.141.

**Finansal (Mali tablolar) denetim:** Finansal denetim, bir işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktadır. Aksaklıkların ortaya çıkarılabilmesi açısından, iç denetim için belirlenen önemlilik<sup>73</sup> sınırı, bağımsız denetim için belirlenen önemlilik sınırından daha düşüktür. Bu nedenle iç denetim, bağımsız denetime göre daha detaylı ve sürekli bir çalışma gerektirir.<sup>74</sup>

**Uygunluk denetimi:** Uygunluk denetimi, bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin, yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.<sup>75</sup> Bir üst makam tarafından saptanmış ölçütler işletmenin mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergeler olabileceği gibi devlet tarafından koyulmuş kurallar da olabilmektedir. Uygunluk denetiminde nihai hedef herhangi bir mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının saptanmasıdır.<sup>76</sup> Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.<sup>77</sup>

**Faaliyet denetimi:** (Operasyonel Denetim) Faaliyet denetimi, işletme bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesidir.<sup>78</sup> Faaliyet denetimi gelecek odaklı olup, temel amacı, işletme bölümlerinin faaliyetlerinin etkinliğinin saptanmasıdır. Faaliyet denetimi, performans denetimi ve yönetimi denetimi diye de adlandırılmaktadır.<sup>79</sup> Faaliyet denetiminde denetçi, bölüm yöneticisinin mevcut kaynaklarla işletme amaçlarına ne derece ve nasıl ulaştığı ile

---

<sup>73</sup> **Önemlilik:** Bir muhasebe bilgisinin açıklanmaması veya yanıltıcı bir şekilde açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren basiretli finansal tablo kullanıcılarının kararlarını değiştirebilecek veya etkileyebilecek büyüklükteki hususları içeren bir kavramdır. (Güredin, **a.g.e.**, s.216.)

<sup>74</sup> Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, s.127-128.

<sup>75</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.17.

<sup>76</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, s.28.

<sup>77</sup> Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2008, s.23.

<sup>78</sup> William T. Thornhill, **Complete Handbook of Operational and Management Auditing**, Prentice-Hall, Inc., USA, 1981, s.42.

<sup>79</sup> Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley; **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**, 11. Edition, Pearson Education, New Jersey, USA, 2006, s.776.

ilgilenir.<sup>80</sup> Faaliyet denetimi sonucunda yönetime, ilgili bölüm faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunulur.<sup>81</sup> Faaliyet denetimindeki en büyük zorluk; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin<sup>82</sup> nesnel olarak saptanmasıdır.<sup>83</sup> Bu tür denetim çalışmasında, temel alınacak standartlar için kesin belirlenmiş ölçütler yoktur. Denetçi ölçüt olarak bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını kabul etmektedir.<sup>84</sup> Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, satın alma prensipleri, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri gibi faaliyetler girmektedir.<sup>85</sup> Dolayısıyla faaliyet denetiminde denetçiler sadece işletme faaliyetleriyle değil bunun yanında yönetsel kontrollerle de ilgilenir.<sup>86</sup> Bu kapsamda faaliyet denetimi, işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, yönetimin başarısını saptamaya yönelik, ürün kalitesinden, müşteri memnuniyetine; gelir maksimizasyonundan, gider kontrolüne; hata ve hilelerin önlenmesinden, varlıkların korunmasına; sağlıklı çalışma şartlarının sağlanmasından, kurumsal sosyal sorumluluk konusundaki uygulamalara kadar çok geniş bir alanı kapsar.

**Hile (Yolsuzluk) Denetimi:** Hile, sahtekârlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır.<sup>87</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanıma göre; hile, sahtekârlık, emniyeti kötü kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir.<sup>88</sup> Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Hile; para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak, şahsi veya

---

<sup>80</sup> Sawyer, Dittnhofen., Scheiner **a.g.e.**, s.301.

<sup>81</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.17.

<sup>82</sup> Etkinlik (efficiency) amaçların başarıma derecesini, verimlilik (effectiveness) ise bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynaklar olarak ifade edilmektedir. (Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.777.)

<sup>83</sup> Harry R. Reider, **The Complete Guide to Operational Auditing**, John Wiley&Sons, USA, 1994, s.4-6.

<sup>84</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, "Faaliyet Denetimi", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1999, Cilt 15, Sayı:1-2, s.194.

<sup>85</sup> Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Aralık 2003, s.10.

<sup>86</sup> Sawyer, Dittnhofen., Scheiner **a.g.e.**, s.301.

<sup>87</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.134.

<sup>88</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/glossary/>, 22.11.2009.

işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir.<sup>89</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün yayınladığı Mesleki Uygulama Standartlarına göre, iç denetçiler, hile belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgiye sahip olmalıdır.<sup>90</sup> İşletme içindeki hilenin potansiyel büyüklüğü ile orantılı olarak, iç denetçiler, iç kontrol sisteminin uygunluk ve yeterliliğinin değerlendirmesini yaparak hilenin önlenmesinde yönetime yardımcı olma sorumlulukları vardır.<sup>91</sup>

**Bilgi teknolojisi denetimi:** Bilgi teknolojileri denetimi, işletmenin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini ve bilgi teknolojileri altyapısı içerisindeki kontrollerin değerlendirilmesini içermektedir.<sup>92</sup> Bilgi teknolojileri denetimleri, finansal denetim, iç kontrol değerlendirmesi ve diğer denetimlere destek verecek şekilde yürütülebileceği gibi; finansal veya iç kontrol ortamına yönelik riskleri değerlendirmek amacıyla da gerçekleştirilmektedir.<sup>93</sup>

#### 1.4. İç Denetim İhtiyacına Neden Olan Faktörler

İşletmelerin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olan, işletme faaliyetlerine değer katan, kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendiren iç denetim faaliyeti her geçen gün önem kazanmaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur, verimliliği ve rekabet gücünü artırır. Aşağıda iç denetim ihtiyacına neden olan faktörler belirli başlıklar itibarıyla açıklanmıştır.<sup>94</sup>

---

<sup>89</sup> A.e.

<sup>90</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?i=8247>, 22.11.2009.

<sup>91</sup> IIA, Practice Advisory 1220-1:Due Professional Care; Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?i=8247>, 15.11.2010.

<sup>92</sup> Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, 118.

<sup>93</sup> Çevrimiçi, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/bilgi-teknolojileri.jhtml>, 25.12.2009.

<sup>94</sup> Porter Brenda, Jon Simon, David Hatherly, **Principles of External Auditing**, 2th Edition, England, 2006, s.8.

### 1.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verme

Görevlerin yerine getirilmesi bakımından hesap sorulabilme durumuna veya görevlerin yapılıp yapılmamasından sorumlu olma durumuna “sorumluluk ilkesi” denir.<sup>95</sup> Yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşmış olup olmadığını öğrenmesi gereklidir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlar. Bu nedenle iç denetçiler bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi faaliyetlerini yöneticilere vekâleten yaparlar.<sup>96</sup> Yönetim kurulu üyelerinin gerek ortaklara, gerekse kamuya karşı sorumlulukları dikkate alındığında, işletmenin faaliyetleri hakkında elde edecekleri nesnel ve güvenilir bilgiler ışığında üst yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmeleri gereklidir. İşte bu aşamada iç denetçiler gerekli incelemeleri yapar, bilgileri bir araya getirir ve sonuçta hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılayarak yönetimin hesap vermesini destekler.<sup>97</sup>

### 1.4.2. Vekalet Sözleşmesi

Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahiplerininkiyle

---

<sup>95</sup> Hayri Ülgen, **İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması**, İstanbul, Gençlik Basımevi, 1989, s.58.

<sup>96</sup> Alptürk, **a.g.e.**, 30.

<sup>97</sup> Levent Sezal, **Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006, s.44.



çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir.<sup>98</sup> Bu nedenle, işletme sahipleri, yöneticilere emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımını hususunda endişe duyabilirler. Ancak, işletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediği hususlarında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları ya da teknik ve metodolojik yetenekleri olmayabilir.<sup>99</sup> İşletme sahipleri ile yöneticiler arasındaki bu ilişki vekalet sözleşmesine benzetilmiştir.<sup>100</sup> Vekalet sözleşmesi kavramı şirket yöneticileri ile hissedarlar ve yatırımcılar arasındaki çıkar çatışmasından doğmuştur.<sup>101</sup> Bu kapsamda iç denetim, bir vekil olarak görev yapan yöneticinin sorumluluklarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkında, işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrolleri gerçekleştirmektedir.<sup>102</sup> Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri hususunda işletme sahiplerini daha kolay ikna etmelerini sağlar. Bu kapsamda iç denetçiler, finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler.<sup>103</sup>

### 1.4.3. Danışmanlık

İyi bir iç denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve deneyime sahiptir. Mesleklerinde ehil olan iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılmasını için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gözüyle

---

<sup>98</sup> Alptürk, **a.g.e.**, 30.

<sup>99</sup> **A.e.**

<sup>100</sup> **A.e.**

<sup>101</sup> Claire E. Crutchley, Robert S. Hansen, "A Test of the Agency Theory of Managerial Ownership, Corporate Leverage, and Corporate Dividends", **Financial Management**, Vol. 18, No. 4, Winter, 1989, s.36.

<sup>102</sup> Alptürk, **a.g.e.**, 30.

<sup>103</sup> Sezal, **a.g.e.**, s.45-46.; Akarkarasu, **a.g.e.**, s.12

değerlendirebilmeleri gerekmektedir.<sup>104</sup> Bu kapsamda iç denetçiler, herhangi idari bir sorumluluk üstlenmeden, işletme faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacıyla yönetime danışmanlık hizmetinde bulunarak yardımcı olur.<sup>105</sup>

#### **1.4.4. Tasarruf İhtiyacı**

Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonunda, işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar sağlamakta ve kazançlar elde etmektedirler. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak büyüklükte olabilmektedir.<sup>106</sup> Bu kapsamda iç denetim, işletme faaliyetlerinde ortaya çıkan aksaklıkların düzeltilmesi ve giderilmesi konularında yönetime yardımcı olarak maliyet tasarrufu sağlamaktadır.

#### **1.4.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma**

Finansal tablolarda meydana gelebilecek önemli yanlışlıklar muhasebe açısından iki temel gruba ayrılır. Bu yanlışlıklar hata ve hilelerden kaynaklanabilir. Hatalar, finansal tablolardaki kasdi olmayan yanlışlıklardır. Bunlar, kaydedilmesi gereken bir ekonomik olayın, bir tutarın veya açıklamanın finansal tablolara dahil edilmemiş veya yanlış bir işlemin veya tutarın finansal tablolara dahil edilmiş olmaları sonucu meydana gelirler.<sup>107</sup>

Hile, sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler; işletme personeli, yönetimden sorumlu kişiler ya da üçüncü kişiler tarafından bilinçli olarak menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunulmasıdır.<sup>108</sup> Hile, sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler, çıkar sağlamak amacıyla işletme içinden kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olabileceği gibi işletme dışından

---

<sup>104</sup> Alptürk, **a.g.e.**, s.30.

<sup>105</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 14.11.2010.

<sup>106</sup> Sezal, **a.g.e.**, s.45-46.

<sup>107</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 132-133.

<sup>108</sup> **A.e.**, s.134.

kişilerce de gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, giderek karmaşık hale gelen işletme yapılarında, yapılan hile ve usulsüzlüklerin bağımsız denetçiler tarafından ortaya çıkarılması daha maliyetli olmakta, hatta çoğu zaman mümkün olamamaktadır.<sup>109</sup> İç denetim, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirerek hata ve hilelerin önlenmesi konusunda önemli bir rol oynamaktadır.<sup>110</sup>

## 1.5. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.<sup>111</sup>

Güçlü bir kontrol sistemi herhangi bir organizasyonun etkin işleminin temel unsurudur. Yöneticilerin yönettikleri işlerin zamanlılığından ve kalitesinden sorumlu olmaları, kullanılan kaynakların maliyetini kontrol etmeleri, yapılan işlerle yürütülen programların düzenlemelere uygun biçimde yerine getirilmesi beklentisi etkin bir kontrol sistemi oluşturmanın başlangıç noktasıdır.<sup>112</sup>

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, iç kontrol sistemleri hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi açısından yüzde yüz güvence sağlayamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini, düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.<sup>113</sup>

---

<sup>109</sup> A.e., s.139.

<sup>110</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?i=8247>, 15.11.2010.

<sup>111</sup> Arens, Elder, Beasley, a.g.e., 270-271.

<sup>112</sup> Baran Özeren, **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara, Ağustos 2000, s.4.

<sup>113</sup> A.e., s.5.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulmasındaki amaç sadece uygunsuzlukların bulunup ortaya çıkarılması değil, uygunsuzluğun daha başından tespit edilip bertaraf edilmesidir. Diğer bir deyişle uygunsuzlukları yaratan durumların oluşumunu engellemek, kontrol mekanizmasının işlemin yapıldığı anda devreye girip uygunsuzluklara yer vermemesini temin etmeye çalışmaktır.<sup>114</sup>

İşletmelerin büyümesi sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme imkanı azaldığı için etkin bir iç kontrol sistemi kurma gereği ortaya çıkmaktadır.<sup>115</sup> İç kontrol sisteminin kurulması işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilebilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulur. İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim de iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.<sup>116</sup>

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dahil edilmezler. İç denetim, yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması, iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.

İç kontrol; fonksiyonel açıdan bağımsız olan bir kişi tarafından gerçekleştirilen iç denetimden farklı olarak, işletmede oluşturulan işleyiş, yöntem ve kuralların tümünü ifade eder. İç denetim çalışmaları; işletmelerdeki iç kontrol sisteminin

---

<sup>114</sup> Gülsen Özten, "İç Kontrol Sistemi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyonu", **İç Denetim Dergisi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Kış 2004, Sayı:10, s.31.

<sup>115</sup> Uzay, **a.g.e.**, s.49.

<sup>116</sup> Özeren, **a.g.e.**, s.5.

etkinliğini değerlendirmek için belirli zamanlarda devreye girerken, iç kontrol sistemi işletmede mevcut olan sürekli bir kontrol mekanizmasıdır.<sup>117</sup>

Etkin bir iç kontrolün kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumlu olan yönetimin, iç denetçilerin, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüşlerinden faydalanması, iç denetim faaliyetinin bir gereğidir. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun, etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir.<sup>118</sup> Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlamaktadır.<sup>119</sup>

Çalışmanın üçüncü bölümünde iç kontrol kavramı ve iç denetim-iç kontrol sistemi ilişkisi daha detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

## 1.6. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişmeleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir görüşe ulaşmaktır.<sup>120</sup> Bu noktada, bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki oldukça önemlidir. İşletmelerde var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim bölümünün yeterliliği, bağımsız denetçiye, uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını değerlendirmesi açısından ışık tutar.<sup>121</sup> İç denetim yöneticisi, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasının önlenmesi ve yapılacak olan bağımsız denetim faaliyetinin kapsamının en uygun şekilde

---

<sup>117</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.69-71.

<sup>118</sup> Özeren, **a.g.e.**, s.5.

<sup>119</sup> **A.e.**

<sup>120</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 21.

<sup>121</sup> Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, 270-273.

belirlenebilmesi için, bağımsız denetçiler ile mevcut bilgileri paylaşmalıdır.<sup>122</sup> Bunun yanı sıra iç denetimin işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor, bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur.<sup>123</sup>

## 1.7. Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi

Türkiye’de iç denetimin gelişimi üç dönem içinde değerlendirilmektedir,<sup>124</sup>

**“Birinci aşama;** Cumhuriyetin ilanından sonra özel sektörün yok denecek kadar az olduğu, devletçi anlayışın egemen olduğu dönemdir. Bu dönemde Merkezi devlet, yetkilerini paylaşmak yerine gerek kamu teşebbüslerini gerekse yerel otoriteyi yetkilerini doğrudan merkezden alan ve buraya bağlı memurlar eliyle sürekli kontrol altında tutmayı temel politika olarak benimsemiştir. Sonuç olarak bu aşamada, İç Denetim siyasi otoriteye bağlı bir görünüm içindedir.

**İkinci aşamada;** özel girişimin gelişmesi ve belli bir sermaye birikimini sağlamasına paralel olarak üretim ve ticaret hacminin artması sonucunda işletmelerin büyümesi organizasyon ve yönetim sorunlarını beraberinde getirmiş, şirketlerin tek elden yönetilmesi giderek güçleşmiştir. İşte bu dönemde iç denetim birimi büyük şirketlerin, yaygın şube ağına sahip olan bankaların yönetimlerine doğrudan bağlı olarak, iç kontrolü sağlamak amacıyla gelişmiştir. Sonuç olarak bu dönemde, gelişen İç Denetim birimi esas olarak yönetsel amaçlıdır ve kurum yönetimine bağımlıdır.

**Üçüncü ve son aşamada** ise 1980 sonrası dışa açılma sürecinin bir sonucu olarak ülke ticaret hacmi artmış, yabancı sermaye yatırımlarında artış kaydedilmiş, ortaklıkların halka açılması yoluyla işletmeler aile şirketi görünümünden çıkarak çok

---

<sup>122</sup>International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), 2050-Coordination; Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 12.11.2010.

<sup>123</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.21.

<sup>124</sup> Ali Kamil Uzun, “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998, s.2.

ortaklı bir hale gelmiştir. Profesyonel yönetim anlayışının olgunlaşması şirket sahibi ile şirket yöneticisinin giderek farklılaşmasını sağlamıştır. Bu dönemde şirketlerin daha rekabetçi ve verimliliğe önem veren bir yapıya kavuşmaları, etkinlik, verimlilik analizleri, performans değerlendirmeleri gibi kavramların oluşmasına neden olmuştur. İşte bu dönemde yukarıda yer verilen gelişmeler iç denetim kavramının önemini arttırmış, sonuç olarak; iç denetim fonksiyonu artık yönetsel kaygıların yanı sıra ekonomik gerekçelerle şekillenmeye başlamış ve şirket organizasyonlarında son derece önemli bir yere gelmiştir.”

Türkiye’de iç denetim alanında yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda mesleki örgütlenmeyi sağlamak, standartları ve meslek ahlakını oluşturmak, mesleği geliştirmek amacıyla İç Denetim Enstitüsü kurulmuş ve çeşitli kurumlar tarafından da iç denetimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Aşağıda, Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve Türkiye’de çeşitli düzenlemelerin iç denetim ile ilgili olan bölümlerine yer verilmiştir.

### **1.7.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü**

Türkiye’de iç denetim faaliyetleri 1995 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün (TİDE) kurulmasıyla birlikte dernek statüsünde örgütlenmek suretiyle gelişmiştir.<sup>125</sup> ECIIA ve IIA üyesi olan TİDE, düzenlediği mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, sunduğu kariyer fırsatları ile mesleğin örgütlenmesini ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimini sağlamaktadır.<sup>126</sup> TİDE, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarını da Türkiye’de yayınlamaktadır. TİDE, uluslararası iç denetçilik sertifikası (Certified Internal Auditor-CIA) ve bunun gibi uluslararası geçerliliği olan Uluslararası Kontrol

---

<sup>125</sup> Çevrimiçi, <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında>, 04.12.2009.

<sup>126</sup> A.e.

Özdeğerlendirme<sup>127</sup> Uzmanlığı Sertifikası (Certified in Control Self-Assessment-CCSA), Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası (Certified Financial Services Auditor-CFSA), Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional-CGAP) gibi sınavların ülkemizde yapılmasını sağlayarak iç denetim mesleğinin gelişmesine ve yerleşmesine katkı sağlamaktadır.<sup>128</sup>

Türkiye’de iç denetim öncelikle özel sektör tarafından uygulanmaya başlanmış olup, özellikle uluslararası şirketlerin Türkiye’deki iştirakleri, şubeleri ve temsilciliklerinde yaygınlaşmıştır. Günümüzde ise, ülkemizin önde gelen şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları mevcuttur.<sup>129</sup>

### 1.7.2. Türkiye’de Çeşitli Düzenlemelerde İç Denetim

Aşağıdaki bölümde, Türkiye’deki düzenlemeler çerçevesinde; iç denetim ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Kanunu, Sigortacılık Mevzuatı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu Çerçevesinde Kamuda İç Denetim ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ndaki hukuki düzenlemelere yer verilmiştir;

---

<sup>127</sup> **Kontrol Özdeğerlendirme (Control Self Assessment-CSA)**; işletmelere hedeflerini gerçekleştirme ve yeteneklerini güçlendirme konusunda yardımcı olan, daha çok iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik bir dizi etkinliği kapsayan bir metodolojidir. Kontrol Özdeğerlendirme; bölüm yöneticilerinin ve onlarla birlikte o bölümde çalışanların tasarladığı ve amaçlara ulaşma aşamasında karşılaşılabilecekleri riskleri yönetme amacıyla kullandıkları bir değerlendirme sürecidir. İşletmelerde kontrol özdeğerlendirme çalışması, risk ve kontrol konularında uzmanlaşmış ve kontrol sisteminin önemli bir parçası olan iç denetçilerin gözetiminde yapılmaktadır. (Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi Kontrol Özdeğerlendirme**, İstanbul, Beta Yayınları, Aralık 2006, s.24-25.)

<sup>128</sup> Çevrimiçi, <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkında>, 04.12.2009.

<sup>129</sup> Ali Kamil Uzun, “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü”, Çevrimiçi, <http://www.icdenetim.net/makaleler/88-ic-kontrollerin-yeterliliği>, 18.12.1009.



### 1.7.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatı

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sermaye Piyasası Mevzuatı'na tabi işletmeler için iç kontrol ve iç denetim standartları öngörmekte ve bu konulardaki düzenlemelerde uluslararası genel kabul görmüş ilkelerini esas almaktadır.<sup>130</sup> SPK, 14/7/2003 Tarihli ve 25168 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Seri V, No:68, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ile aracı kurumlarda iç denetim ve iç kontrolle ilgili bazı düzenlemeler yapmıştır.<sup>131</sup> Tebliğin İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar başlıklı ikinci bölümünün, İç Denetim Sistemi başlıklı 4. Maddesinde belirtildiği üzere; aracı kurumlar, bünyelerinde faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorundadırlar. Aynı bölümün, iç kontrol sistemi başlıklı 5. Maddesine göre ise “Aracı kurumların, oluşturdukları iç kontrol sistemlerine ilişkin tüm politika ve prosedürlerini yazılı hale dönüştürmeleri zorunludur. İç kontrol sistemlerine ilişkin bu gibi yazılı prosedürlerin kabulü ve yürürlüğe konulması için aracı kurum yönetim kurulunun kararı şarttır. İç kontrol sistemi kapsamındaki faaliyetler, yönetim kurulu ve aracı kurumun her seviyedeki personeli ile iç denetimden sorumlu elemanlar tarafından yürütülür. Aracı kurumların iç kontrol faaliyetleri, tespit edilen risklerin de izlenmesine olanak verecek şekilde günlük faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olarak düzenlenir ve sürdürülür. Etkin bir iç kontrolün sağlanmasında, tüm personelin kendi görevlerini yazılı prosedürlere uygun olarak yerine getirme yükümlülükleri ile meslek ilkeleriyle bağdaşmayan uygulamalar ve kurum politikalarına aykırı veya yasal olmayan faaliyetler gibi hususları üst düzey yönetime aktarmaları için görev ve yetkileri yazılı olarak tanımlanır ve ilgili personele bildirilir. Prosedürler her düzeyde personelin etkin bir şekilde iç kontrol sistemine iştirakini sağlayacak şekilde oluşturulur.” olarak belirtilmiştir. Tebliğin dördüncü bölümünde ise, İç Kontrol Birimine İlişkin Esaslar” düzenlenmiş ve aracı kurumların bünyelerinde tüm işlevlerinin güvenli bir biçimde

---

<sup>130</sup> SPK, Çevrimiçi, <http://spk.gov.tr/apps/mevzuat/>, 10.08.2010.

<sup>131</sup> SPK, Çevrimiçi, <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/index.aspx?submenuheader=-1>, 10.08.2010.

icra edilmesini iç kontrol mekanizmaları vasıtasıyla izlemek, incelemek ve kontrol etmek amacıyla iç kontrol birimi oluşturarak faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu ve yeterli sayıda iç kontrol elemanı istihdam edebileceğini ve sürekli kontrol faaliyetini icra edecek olan iç kontrol elemanlarına, iç kontrol dışındaki başka görev ve sorumluluklar yüklenemeyeceği belirtilmiştir.<sup>132</sup>

### 1.7.2.2. Bankacılık Mevzuatı

Bankalarda ilk iç denetim uygulamaları uzun yıllar müfettişler vasıtasıyla gerçekleşmiştir. Müfettişler, bankanın çeşitli şubelerinde işlerin doğru işleyip işlemediğini saptamak amacıyla teftiş yapan kişilerdir.<sup>133</sup> Bankalarda müfettiş çalıştırılması zorunluluğu ilk defa 22 Temmuz 1983 tarih 70 sayılı Bankalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile getirilmiştir.<sup>134</sup> 02/05/1985 tarih ve 18742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3182 sayılı *Bankalar Kanunu’nun*<sup>135</sup> 27. maddesinde “*Bankaların işlemlerinin bankacılık ilkelerine ve mevzuatına uygunluğunu denetlemek üzere yeteri kadar müfettiş çalıştırmaları zorunludur*” ifadesine yer verilmiştir. 23/6/1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4389 sayılı *Bankalar Kanunu*’ndan<sup>136</sup> önceki bankacılık kanun ve düzenlemelerinde yalnızca yeteri kadar müfettiş istihdamı zorunluluğuyla ilgili genel bir düzenlemeye yer verilmiş, fakat bu faaliyetten beklenen amaç ve bu amaca yönelik gerekli olan kurallara yer verilmemiştir.<sup>137</sup> Bu dönemlerde teftiş uygulamalarını etkileyebilecek yönetmelik veya tebliğ gibi başka idari düzenlemelere de yer verilmediği görülmektedir.<sup>138</sup>

---

<sup>132</sup> SPK, Çevrimiçi, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=211&ct=f&action=displayfile>, 22.11.2009.

<sup>133</sup> Yurtsever, **a.g.e.**, s.28.

<sup>134</sup> Fedai Toyran, Bankaların İç Denetiminde Banka Teftiş Kurulları ve Denetim Düzeninin Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1990, s.41

<sup>135</sup> BDDK, Çevrimiçi, [http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanunu/Bankacilik\\_Kanunu.aspx](http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/Bankacilik_Kanunu.aspx), 12.09.2010.

<sup>136</sup> **A.e.**

<sup>137</sup> Gürdoğan Yurtsever, Bankacılığımızda İç Kontrol, İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256, Nisan 2008, s.82.

<sup>138</sup> Yurtsever, **a.g.e.**, 2009, s.92.

### **1.7.2.2.1. Bankalar Kanunu ile İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Yönetmeliği**

23/6/1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “4389 sayılı Bankalar Kanunu”’nda belirtildiği üzere; bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri Kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler. Bankaların, işlemlerinin bankacılık ilkelerine ve mevzuatına uygunluğunu denetlemek üzere yeteri kadar müfettiş çalıştırmaları zorunludur.

Bankalar Kanunundaki bu düzenlemeye dayanarak, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından hazırlanan ve 08 Şubat 2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik”<sup>139</sup> bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Yönetmelikte, bankalar bünyesinde oluşturulması zorunlu olan iç denetim sistemi hakkındaki genel esaslar, iç denetim sisteminin amacı, bankaların iç denetim faaliyetleri, kapsamı, müfettişlerin görev, yetki ve sorumlulukları, teftiş yönetmeliği, raporlama gibi pek çok konuda ilk denilebilecek düzenlemelere yer verilmiştir.

### **1.7.2.2.2. Bankacılık Kanunu ve İç Sistemler Yönetmeliği**

4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun yerini almak üzere hazırlanıp 01 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren “5411 sayılı Bankacılık Kanunu” iç denetim alanında daha ileri ve günümüzdeki uygulamalara esas teşkil eden düzenlemeler getirmiştir.<sup>140</sup> Bu kanunun İç Sistemler konu başlığı altındaki ikinci bölümün 29-32. maddelerinde

---

<sup>139</sup> BDDK, Çevrimiçi, [http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler.aspx](http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler.aspx), 22.02.2010.

<sup>140</sup> BDDK, Çevrimiçi, [http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanunu/Bankacilik\\_Kanunu.aspx](http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/Bankacilik_Kanunu.aspx), 22.02.2010.

bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler (iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri) hakkında çeşitli yükümlülükler düzenlenmiştir. Buna göre, 29. Maddede, *“Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarında yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşu, işleyişi, yeterliliği, oluşturulacak birimler, icra edilecek faaliyetler,, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile Kuruma yapılacak raporlamalara ilişkin usûl ve esaslar Kurulca belirlenir.”* ifadesine yer verilmiştir. Kanun’un 32. maddesinde ise iç sistemler kapsamında *“iç denetim sistemi”*ne ilişkin temel hususlara yer verilmiştir. Buna göre *“Bankalar bütün birim, şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu çerçevede, faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetlenir. İç denetim faaliyetleri, tarafsız ve bağımsız bir şekilde, gerekli meslekî özen gösterilerek, yeterli sayıda müfettiş tarafından yerine getirilir. Ana ortaklık niteliğindeki bankanın iç denetiminde görev alanlar konsolidasyona tabi ortaklıklarda iç denetim görevini ifa edebilir. İç denetimle görevli birimce veya yetkili müfettişlerce Bankacılık Kanunu’nun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında düzenlenecek iç denetim raporunun, en az üçer aylık dönemler itibarıyla ve denetim komitesi aracılığıyla yönetim kuruluna tevdi zorunludur.”*

Yukarıda anlatılanların ışığında; iç denetim faaliyetinin bankanın bütün birim, şube ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsamı, denetimin niteliği, tarafsızlığı, bağımsızlığı, gerekli mesleki özen gösterilmesi, yeterli sayıda müfettiş görevlendirilmesi, iç denetim raporlarının Yönetim Kurulu’na sunulması ve asgari sunulma periyodunun belirlenmesi gibi düzenlemeler ilk defa kanun maddeleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle günümüz iç denetim uygulamalarını şekillendirdiği için bu düzenlemeler son derece önemlidir. Bankacılık Kanunu’nda belirtilen yukarıdaki düzenlemelere yönelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından hazırlanan *“İç Sistemler Yönetmeliği”* 01 Kasım 2006

tarikh ve 26333 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin 1. Maddesinde yönetmeliğin amaç ve kapsamının “Bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek” olduğu belirtilmiştir. Yönetmelik taslağına ilişkin genel gerekçede; “*Taslağın hazırlanmasında 08 Şubat 2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik Hükümlerinden yararlanılmakla birlikte Kanununun iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerine getirdiği yeni unsurlar ile bu unsurlar çerçevesinde uluslararası standartlar ve ülke uygulamalarının dikkate alınarak yeniden tasarlandığı*” belirtilmiştir. Bu yönetmelik ile “*Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik*” yürürlükten kaldırılmıştır.

### **1.7.2.3. Sigortacılık Mevzuatı**

30 Aralık 1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununa<sup>141</sup> bağlı olarak Hazine Müsteşarlığı tarafından “*Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*”<sup>142</sup> 27 Ocak 2004 tarih ve 25359 girmiştir. İlgili yönetmeliğin 3. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince; Sigorta ve Reasürans şirketlerinin bünyelerinde, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, değişen koşullara cevap verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemlerini kurmak idame ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, “*İç Denetim Sistemlerine İlişkin Genelge*” hazırlanmıştır. Bu genelge kapsamında sigorta ve reasürans şirketlerinin 31.12.2004 tarihine kadar, doğrudan yönetim kuruluna bağlı olacak şekilde iç denetim birimi oluşturmaları, iç denetim biriminden sorumlu bir müdür ile bu birimde görev yapacak iç denetim elemanları görevlendirmeleri zorunluluğu

---

<sup>141</sup>Çevrimiçi, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1021.html>, 09.08.2010.

<sup>142</sup> Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Çevrimiçi, <http://www.tsrb.org.tr/sayfa/sigorta-sirketleri-ve-reasurans-sirketlerinin-kurulus-ve-calisma-esaslarina-iliskin-yonetmelik>, 09.08.2010.

getirilmiştir. 3 Haziran 2007 tarihinde yürürlüğe giren 5684 sayılı “*Sigortacılık Kanununda*”<sup>143</sup> ise, sektöre ilişkin iç denetim uygulamaları kanun seviyesinde düzenlenmiştir. Kanunun 4. Maddesinin (8) bendi gereğince “*Sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri; tüm iş ve işlemlerinin, sigortacılık mevzuatı ve ilgili diğer mevzuata, şirketin iç yönergeleri ile yönetim stratejisi ve politikalarına uygunluğunun sürekli kontrol edilmesi, denetlenmesi ile hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti ve önlenmesi amacıyla risk yönetim sistemleri de dahil olmak üzere etkin bir iç denetim sistemi kurmak zorundadır*” hükmü getirilmiştir. İlgili kanunun 34.maddesinin (2) fıkrasının (b) bendinde ise, etkin bir iç denetim sistemi kurulması ve yeteri kadar iç denetim elemanı çalıştırılması zorunluluğuna aykırı davranılması halinde uyarılan şirketin altı ay içinde durumunu düzeltmemesi halinde para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Söz konusu kanuna bağlı olarak “*Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik*”<sup>144</sup> 21 Haziran 2008 tarih ve 26913 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik ile iç denetim biriminin doğrudan yönetim kuruluna bağlı ve idari açıdan bağımsız olarak örgütlenmesinin sağlanması hükme bağlanmıştır. Ayrıca tam anlamıyla denetim komitesi uygulaması olmasa da Yönetim Kurulunun, nihai sorumluluk kendisinde olmak üzere, kendisine bağlı icracı ya da operasyonel birimler bulunmayan bir veya birden fazla üyesini iç sistemlerden sorumlu üye olarak görevlendirebileceği hükmü getirilmiştir.

#### **1.7.2.4 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu Çerçevesinde Kamuda İç Denetim**

Avrupa Birliği uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan “Kamu İç Mali Kontrol” modelinin ülkemizde de uygulanma hedefi, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan *5018 sayılı “Kamu Mali*

---

<sup>143</sup> Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Çevrimiçi, <http://www.tsrsb.org.tr/sayfa/sigortacilik-kanunu>, 09.08.2010.

<sup>144</sup> Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Çevrimiçi, <http://www.tsrsb.org.tr/sayfa/sigorta-ve-reasurans-ile-emeklilik-sirketlerinin-ic-sistemlerine-iliskin-yonetmelik>, 09.08.2010.

*Yönetimi ve Kontrol Kanunu*”<sup>145</sup> aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.<sup>146</sup> Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.<sup>147</sup> 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörmektedir.<sup>148</sup> İç Denetim kavramı ve yapısı, kamu kurum ve kuruluşlarının gündemine yasal olarak 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun ilgili hükümleri ile getirilmiştir. Kanuna göre iç denetim şu şekilde tanımlanmıştır; “*Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir*”<sup>149</sup>. Kanunun 63. maddesinde iç denetimin uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından yapılacağı, kamu idaresinde doğrudan üst yöneticiye bağlı İç Denetim Birimi Başkanlıklarının faaliyete geçirileceği ifade edilmiştir. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde hayata geçirilmesi ve kamu idarelerinde uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve gerek idari kapasitenin gerekse yasal altyapının oluşturulması noktasında son derece önemli adımlar atılmıştır.<sup>150</sup>

---

<sup>145</sup> Çevrimiçi, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>, 09.08.2010.

<sup>146</sup> Uyar, **a.g.e.**, s.96-97.

<sup>147</sup> **A.e.**, s.101.

<sup>148</sup> Çevrimiçi, [http://www.icdenetim.net/index.php?option=com\\_content&view=article&id=60&Itemid=67](http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=60&Itemid=67), 10.05.2010.

<sup>149</sup> Uyar, **a.g.e.**, s.149.

<sup>150</sup> Çevrimiçi: [http://www.icdenetim.net/index.php?option=com\\_content&view=article&id=60&Itemid=67](http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=60&Itemid=67), 10.05.2010.

Yönetim sorumluluğu esasına dayalı olarak kurulan kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde idarelerin görev, yetki ve sorumlulukları artırılmış, iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, İç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu”nun 66.maddesi gereğince Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan. İç Denetim Koordinasyon Kuruluna (İDKK) verilmiştir.<sup>151</sup>

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür.<sup>152</sup>

1. İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
2. Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
3. Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
4. Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
5. Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
6. İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
7. İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
8. İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
9. İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.

---

<sup>151</sup> İDKK, Çevrimiçi, <http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home>, 10.05.2010.

<sup>152</sup> A.e.



10. İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
11. İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
12. Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

Görüldüğü üzere; 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu”nu ile uluslararası standartlara uygun kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinin oluşturulması hedeflenmiştir.

### **1.7.2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında İç Denetim**

Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısının, yenilikçi niteliği ile yasallaştığı takdirde, ülkemiz ticari hayatı için önemli bir değişim sürecini başlatacağı ve yönetim ve denetim adına ciddi sonuçları olacağı öngörülmektedir.<sup>153</sup> Yeni Ticaret Kanunu tasarısında, denetçi görüşünün önemli bir işlevi bulunduğu görülmektedir. Geleceğin bugüne kadar alışlagelen düzenden farklı olacağı bu yeni dönemde, kurumsal varlığın sürdürülebilirliği ve yeni fırsatların değerlendirilebilmesinde; iç denetim faaliyeti, risk yönetimi ve kurumsal yönetim yaklaşımlarının önemli rolü bulunmaktadır. Tasarıya göre; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetlenebilir olmanın sorumluluğu yönetim kuruluna ait olacaktır.<sup>154</sup> Yönetim Kurulu’nun bu sorumluluğunu etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için, şirketlerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç olacaktır.<sup>155</sup> İç denetim faaliyeti ile muhasebe ve mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği makul bir güvence ile sağlanabilecektir.

---

<sup>153</sup> Ali Kamil Uzun, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, 2006 Sonbahar, Sayı:16, s.23.

<sup>154</sup>Çevrimiçi, <http://www.basbakanlik.gov.tr/Forms/pDraftOfALaw.aspx>, 15.09.2010

<sup>155</sup> Ali Kamil Uzun, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, 2006 Sonbahar, Sayı:16, s.23.

## 1.8. Uluslararası Düzenlemelerde İç Denetim

Dünyada iç denetimde yaşanan gelişmeler doğrultusunda bazı kurum ve örgütler tarafından, iç denetim bölümlerinin işletmelerde yer almasına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca iç denetim mesleğinin gelişimine paralel olarak mesleki örgütlenmeyi sağlamak, mesleki uygulama standartlarını, meslek ahlakını oluşturmak ve mesleği geliştirmek amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından da meslek düzenlemeleri yapılmaktadır. Bu başlık altında iç denetim ile ilgili yapılan uluslararası hukuki ve mesleki düzenlemelere yer verilmiştir.

### 1.8.1. Uluslararası Hukuki Düzenlemeler

Çalışmanın bu bölümünde iç denetim ile ilişkili yapılan en önemli uluslararası hukuki düzenlemelere ana hatlarıyla yer verilmiştir;

**Foreign Corrupt Practices Act:** ABD’de 1977 tarihli “Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act-FCPA) halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmekteydi.<sup>156</sup> Rapora göre, yasadışı ödemelerin muhasebe sistemi veya iç kontrol ile ortaya çıkartılabilmesi için işletmelerin uygun bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerekmektedir.<sup>157</sup> Söz konusu Kanun ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan biri iç denetim biriminin kurulmasıdır. Bu nedenle pek çok şirket, iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcut kadrolarını geliştirmiş ve kalitelerini artırmıştır.<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.76.

<sup>157</sup> Cangemi, Singleton, **a.g.e.**, s.30.

<sup>158</sup> Alptürk, **a.g.e.**, s.29

**Cadbury Komitesi Raporu:** 1992 yılında Cadbury Komitesi tarafından hazırlanan “The Financial Aspects of Corporate Governance- Kurumsal Yönetimin Finansal yönü” başlıklı raporda işletmelerde etkin kurumsal yönetim uygulamalarının sağlanması konusunda çeşitli önerilerde bulunulmuştur.<sup>159</sup> İngiltere’de borsada işlem gören şirketlerin denetim komitesi oluşturmaları tavsiye edilmiştir. <sup>160</sup> İşletmelerde iç denetim bölümlerinin amacı, işletme faaliyetlerini ve kontrollerini düzenli olarak izlemek ve etkinliğini arttırmaktır. Bu kapsamda, iç denetim bölümleri, denetim komitesi adına çeşitli çalışmalar yaparak yolsuzluk şüphesi olan olayların takibini yapmaktadır.<sup>161</sup>

**The Turnbull Report:** Anglosakson ekolünün en köklü temsilcilerinden biri olan İngiltere’de 1999 yılında bu konudaki önemli çalışmalardan birisi “İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü” (ICAEW-The Institute of Chartered Accountants in England-Wales) isimli örgüt tarafından yapılmıştır.<sup>162</sup> “İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber” (Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code) başlığıyla yayınlanan (The Turnbull Report) ve hisse senetleri Londra Borsası’nda işlem gören şirketlerin “iyi yönetim” ilkesine ve bu konudaki mevzuata bağlılığını sağlamayı hedefleyen rapor: kurumsal yönetim ve risk yönetimi konularında iç denetim bölümünün öneminin çerçevesini çizmektedir.<sup>163</sup> Raporda; işletmelerde kurumsal yönetim ve risk yönetimi açısından iç denetim bölümünün rolüne ve gerekliliğine yer verilmiş ayrıca, yönetim kurulu tarafından risk odaklı bir iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sürekli gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>164</sup>

---

<sup>159</sup> Çevrimiçi, [http://www.ecgi.org/codes/code.php?code\\_id=132](http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=132), 22.18.2010.

<sup>160</sup> Porter, Simon, Hatharly, **a.g.e.**, 77.

<sup>161</sup> Çevrimiçi, [http://www.ecgi.org/codes/code.php?code\\_id=132](http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=132), 22.18.2010.

<sup>162</sup> ICAEW, Çevrimiçi, [http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew\\_ga/en/Library/Links/Corporate\\_governance/Corporate\\_governance\\_codes/UK\\_Corporate\\_Governance\\_Codes\\_and\\_Report](http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew_ga/en/Library/Links/Corporate_governance/Corporate_governance_codes/UK_Corporate_Governance_Codes_and_Report) s, 28.03.2010.

<sup>163</sup> Christina Brune, “Guide Aims to Help Executives Manage Risk”, **The Internal Auditor**, Volume:57, Issue:5, October 2000, s.15.

<sup>164</sup> Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code, Madde 8-9, Çevrimiçi, [http://www.icaew.com/index.cfm/route/120907/icaew\\_ga/pdf](http://www.icaew.com/index.cfm/route/120907/icaew_ga/pdf), 22.02.2010.

**Basel Düzenlemeleri:** 1974 yılının Aralık ayında Bankacılık Düzenleme ve Denetim Uygulamaları Komitesi “Comittee on Banking Regulations and Supervisory Practices” adıyla oluşturulmuştur. Komite, Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, İsveç, İsviçre, İngiltere, ABD merkez bankalarının en üst düzey yetkilileri tarafından temsil edilmektedir.<sup>165</sup> Komitenin görevleri şunlardır;<sup>166</sup>

- İç denetim prensiplerinin oluşturulması.
- Üye ülkelerin problemlili bankalarının tespit edilmesi.
- Genel olarak gözetim ve denetim otoritelerince bankaların iç denetim sistemlerini değerlendirirken uyguladıkları yöntemlerin araştırılarak uygulanmasını sağlamak.
- Çalışmaları kılavuz haline getirerek tüm ülkelerin gözetim ve denetim otoritelerine göndermek ve bu hususta bankalarda iç denetimin etkinliğini sağlamak.

Basel Komitesinin Kararlarına göre iç denetim faaliyetinin amaçları şunlardır;<sup>167</sup>

- Faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini sağlamak,
- Mali ve idari konulara ait bilginin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanlamasını sağlamak,
- Faaliyetlerin mevcut yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu araştırmaktır.

Basel Komitesinin Ağustos 2001’de yayınladığı “ Internal Audit in Banks and Supervisor’s Relationship with Auditors- Bankalarda İç Denetim ve Murakıbn

---

<sup>165</sup> Bank For International Settlements, Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors: A Survey, August 2002; Çevrimiçi, <http://www.bis.org/bcbs/>, 19.07.2010.

<sup>166</sup> Vahap Balkaya, “Basel II ve Ekonomiye Etkileri”, Çevrimiçi, [http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi\\_merkezi/02020501/17181](http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02020501/17181), 25.06.2010.

<sup>167</sup> Alptürk, **a.g.e.**, s.279-280.

Denetçilerle İlişkisi” adlı raporda iç denetimin kapsamı; iç kontrollerin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi, risk değerlendirme yöntemlerinin etkinliğinin ölçülmesi, elektronik bilgi sistemi ile elektronik bankacılık hizmetleri dahil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi ve muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesinden oluşmaktadır.<sup>168</sup>

**COSO Raporu:** Amerika Birleşik Devletleri’nde “Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission” isimli gönüllü bir özel sektör organizasyonu olan bu kurum tarafından 1992 yılında, “Internal Control- Integrated Framework” (İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve), bilinen adıyla “COSO İç Kontrol Raporu- COSO Raporu” ile uluslararası düzeyde kabul gören bir “iç kontrol” tanımı yapılmıştır.<sup>169</sup> Raporda, iç denetçilerin yeterli, etkin ve verimli iç kontrol sistemi kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynadıkları vurgulanmıştır. Bu kapsamda iç denetçilerin, iç kontrol sisteminin amaçlarının tanımlanması, öğelerinin oluşturulması, geliştirilmesi, yeterliliğinin ve etkinliğinin izlenmesi konularında yönetim ve bağımsız denetçilerle koordineli bir şekilde çalışması gerektiği belirtilmiştir.<sup>170</sup>

Çalışmanın “İç Kontrol Sistemi ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi Üzerine Bir Öneri” başlıklı üçüncü bölümünde COSO raporu ve kapsamı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

---

<sup>168</sup> A.e., s.280.

<sup>169</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission; <http://www.coso.org/>, 05.04.2009.

<sup>170</sup> Zabihollah Rezaee, “What the COSO Report Means for Internal Auditors”, **Managerial Auditing Journal**, Volume:10, Issue:6, 1995, s.5.

**Sarbanes-Oxley Yasası:** Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır.<sup>171</sup> Yasası'nın 404 numaralı maddesi uyarınca; işletme yönetimi; finansal raporlama için yeterli iç kontrolleri oluşturmadan, uygulanmasını sağlamadan ve bu kontrollerin etkinliğinin değerlendirildiği yıllık iç kontrol raporunu yayınlamaktan sorumludur.<sup>172</sup> Bu kapsamda yasa iç denetçilere yönetim kurulunun belirtilen görevleri yerine getirmesinde yardımcı olmak üzere sorumluluklar yüklemiştir.<sup>173</sup>

Yasa; yönetim kuruluna, işletmede iç kontrol sistemi oluşturma ve bunun etkinliğini sağlama yükümlülüğü getirmiştir.<sup>174</sup> Yönetim kurulu, bağımsız denetçilere ve denetim kuruluna, iç kontrol sisteminde mevcut olan ve işletmenin finansal bilgileri kaydedilmesine, işlenmesine, özetlenmesine, raporlanmasına olumsuz yönde etkide bulunabilecek önemli eksiklikleri bildirmek ve bağımsız denetçilere iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıklar hakkında açıklamada bulunmak zorundadır. Ayrıca, işletmede çalışanlar ve/veya yönetim tarafından yapılan hileler de, durumun önem derecesi ne olursa olsun, bağımsız denetçilere ve denetim komitesine bildirilmelidir.<sup>175</sup> Bu kapsamda, iç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi konusunda yöneticilere yardımcı olmaktadır.

---

<sup>171</sup> Sarbanes-Oxley Yasasına Uyum, Çevrimiçi, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, 24.09.2010.

<sup>172</sup> Guide To Sarbanes-Oxley Section 404, Çevrimiçi, <http://www.soxlaw.com/s404.htm>, 24.09.2010.

<sup>173</sup> Alexander Gordon, "Sarbanes Oxley And Internal Audit", Çevrimiçi, <http://ezinearticles.com/?Sarbanes-Oxley-And-Internal-Audit&id=378023>, 24.09.2010.

<sup>174</sup> Keskin, **a.g.e.**, s.36.

<sup>175</sup> **A.e.**

## 1.8.2. Uluslararası İç Denetim Mesleği Düzenlemeleri

İç denetim mesleğinin standartları Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenerek yayınlanmaktadır.<sup>176</sup> Ayrıca iç denetimle ilgili araştırma ve geliştirme çalışmaları yapılmakta ve düzenlenen toplantılarla uluslararası işbirliği sağlanmaktadır. İç denetim meslek mensupları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Etik Kurallarına ve İç Denetim Mesleki Uygulamalarına Dair Uluslararası Standartlarına uymakla sorumludur.<sup>177</sup> Bu standartlar; iç denetim mesleğinde objektif olmayı, gerekli mesleki özeni göstermeyi ve kaliteyi sağlamayı gerektiren davranış kurallarına uygun olarak iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesini sağlamaktadır.<sup>178</sup>

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1999 yılında Mesleki Uygulama Çerçevesi olarak yayınlanan ve 2002 yılında uygulamaya koyulan bu çerçeve, geliştirilerek, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'ne dönüştürülmüştür. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (International Professional Practices Framework-IPPF) 2007 yılının Haziran ayında onaylanarak 01.01.2009 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.<sup>179</sup> Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, mevcut ve gelecekteki iç denetim uygulamalarını kapsayacak şekilde, iç denetçilerin, yüksek kaliteli iç denetim hizmeti verebilmelerine yardımcı olmak amacındadır.<sup>180</sup>

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi, iki bölümden oluşmaktadır,<sup>181</sup>

İç denetçiler tarafından uyulması zorunlu olan birinci bölüm; İç Denetimin Tanımı; Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

---

<sup>176</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>, 17.11.2010.

<sup>177</sup> A.e.

<sup>178</sup> A.e.

<sup>179</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/whats-new/>, 17.11.2010.

<sup>180</sup> A.e.

<sup>181</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>, 17.11.2010.

olmak üzere işin özünü oluşturan konulardan oluşmaktadır: İç denetçiler faaliyetlerini, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımına, Etik Kurallara ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak gerçekleştirmek zorundadır.

**İkinci bölüm ise;** Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından uygulanması önemle tavsiye edilen ancak uyulması zorunlu olmayan bölüm olarak belirtilmektedir. Bu kısımda durum bildirimleri, uygulama önerileri ve uygulama kılavuzları yer almaktadır.<sup>182</sup> Aşağıda bunlara ilişkin kısa açıklamalar yapılmıştır;

**Durum (pozisyon) Bildirileri; (Position Papers)** Denetçilere, önemli yönetim, risk veya kontrol sorunlarını anlama ve iç denetim sorumluluklarının belirlenmesinde yardımcı olan açıklamalardır.<sup>183</sup> (Örneğin; İşletme Çapında Risk Yönetimine İlişkin Durum Bildirisi yayınlamıştır.)

**Uygulama Önerileri; (Practice Advisories)** uyulması zorunlu olmayan ancak Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından uygulanması önemle tavsiye edilmekte ve desteklenmektedir. Uygulama Önerileri, Standartların yorumlanmasında veya belirli iç denetim ortamlarında uygulanmasında denetçilere yardımcı olmaktadır.<sup>184</sup> (Örneğin; İç denetim raporu ile ilgili performans standardının yorumlanabilmesi için Raporlama Kıstasları, Raporlamanın Kalitesi, İç Denetim Sonuçlarının Raporlanacağı Taraflar gibi konularda uygulama önerileri yayımlanmıştır.)

**Uygulama Kılavuzları (Practice Guides)** iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için ayrıntılı rehberlik sağlar. İç denetimde kullanılan araç ve teknikler, yaklaşım, süreç, prosedürler ve programlara ait uygulama örneklerinin yer aldığı, iç denetçilere yol gösterici nitelikteki kılavuzlardır.<sup>185</sup> (Örneğin; İç Denetim ve Hile;

---

<sup>182</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>, 17.11.2010.

<sup>183</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/position-papers/> 17.11.2010.

<sup>184</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>, 17.11.2010.

<sup>185</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 17.11.2010.



Kurumsal Sosyal Sorumluluk Değerlendirmesi/ Sürdürülebilir İlerleme konularında uygulama kılavuzları bulunmaktadır).

Aşağıda iç denetçiler tarafından uygulanması zorunlu olan iç denetim mesleğinin Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Standartları ilgili olarak detaylı açıklamalar yapılmıştır;<sup>186</sup>

### 1.8.2.1. Etik Kurallar

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Etik Kurallarının amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. İç denetim mesleğinde; risk yönetimi, kontrol ve yönetimle ilgili çalışmalar güven üzerine kurulu olduğundan, gerekli güveninin sağlanabilmesi için etik kurallarının geliştirilmesi, gerekli ve zorunludur.<sup>187</sup> Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Etik Kuralları iki önemli bölümü kapsamaktadır. Bu bölümler:<sup>188</sup>

1. İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili “**İlkeler**”,

2. İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan “**Davranış Kuralları**”dır.

Etik Kurallar, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi ile birlikte iç denetçilere bir kılavuzluk sağlamaktadır.<sup>189</sup> Bu kurallar, iç denetim hizmeti veren kurum ve kişileri bağlamaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün üyeleri ve mesleki sertifikalara sahip olanlar (ve adaylar) için kuralların ihlali, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yönetmelikleri ve idari düzenlemelerine göre değerlendirilmekte ve ele alınmaktadır.

---

<sup>186</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/> 17.11.2010.

<sup>187</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/> , 22.11.2010.

<sup>188</sup> **A.e.**

<sup>189</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/> , 22.11.2010.

Davranış kurallarının amacı, İlkelerin uygulamaya dökülmesi amacıyla yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “ilkeler” ve “davranış kuralları” şu şekilde açıklanmıştır;<sup>190</sup>

**İLKELER:** İç denetçilerin, aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenmektedir.<sup>191</sup>

**1.Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü, mesleğe ve çalışmalara olan güveni oluşturur ve artırır, böylece verdikleri rapor ve görüşlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.

**2.Objektiflik:** İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik (tarafsızlık) sergiler. İlgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden etkilenmez.

**3.Gizlilik:** İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece ve gerekli izni/yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.

**4.Yetkinlik (Ehil Olma):** İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken teknik bilgi, beceri ve deneyimi ortaya koyar.

---

<sup>190</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/>, 22.11.2010.

<sup>191</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/>, 17.11.2010.

**DAVRANIŞ KURALLARI:** İç denetçilerin aşağıdaki davranış kurallarını uygulamaları ve desteklemeleri beklenmektedir.<sup>192</sup>

**1. Dürüstlük;** İç denetçiler;

**1.1.** Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,

**1.2.** Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,

**1.3.** Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler,

**1.4.** Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

**2. Objektiflik;** İç denetçiler,

**2.1.** Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilecek herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,

**2.2.** Meslekî yargılarını zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilecek herhangi bir şeyi kabul etmezler,

**2.3.** Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde faaliyetlerinin sonuçlarını ve raporlamayı etkileyecek tüm önemli bulguları açıklarlar.

**3. Gizlilik;** İç denetçiler,

**3.1.** Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,

---

<sup>192</sup> IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/>, 17.11.2010.

3.2. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

**4. Yetkinlik (Ehil Olma); İç denetçiler,**

4.1. Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,

4.2. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,

4.3. Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.

### **1.8.2.2. Uluslararası İç Denetim Standartları**

Uluslararası İç Denetim Standartlarının amaçları şunlardır:<sup>193</sup>

1. Kaliteli bir iç denetim uygulamasının temel ilkelerini tanımlamak.
2. Katma değer yaratma niteliği taşıyan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
3. İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
4. Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

Uluslararası İç Denetim Standartları;

- Nitelik Standartları ve
- Performans Standartları

---

<sup>193</sup> IIA, “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)” Çevrimiçi; <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 29.10.2010.

olmak üzere iki temel gruba ayrılmaktadır. İç denetçiler görev ve sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmek için tüm standartlara uymalıdır.<sup>194</sup>

Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlanmaktadır. Bu standartlar, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün Standartlar Kurulu [IIA's Internal Auditing Standards Board (IASB)] tarafından belirlenmekte ve sürekli gözden geçirilerek geliştirilmektedir. İç Denetim Standartları, güvence ve danışmanlık hizmetleri de dahil olmak üzere tüm iç denetim çalışmalarının kalite garantisini sağlamaktadır. Ayrıca, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanmış olan "Etik Kurallar" ile iç denetim mesleğinin iş ahlakı kültürü geliştirilmektedir. İç Denetimin standartlara ve etik kurallara uygun yapılamaması, özel durum açıklaması yapılmasını gerektirir ve kurumsal yönetim riskini oluşturur.

01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girecek yeni standartlarla birlikte nitelik ve performans standartları, ana hatlarıyla aşağıda belirtilmiştir,<sup>195</sup>

### **1.8.2.2.1.Nitelik Standartları**

İç Denetim "nitelik standartları" amaç, yetki ve sorumluluk, bağımsızlık ve objektiflik, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat, kalite güvence ve geliştirme programı olmak üzere dört genel standarttan oluşmaktadır. Nitelik standartları, iç denetim faaliyetini yürüten taraf ve kurumlara yöneliktir.<sup>196</sup>

1000'li kodlarla gösterilen bu standartlar aşağıdaki gibidir,

---

<sup>194</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 15.11.2010.

<sup>195</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 15.11.2010.

<sup>196</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/>, 14.11.2010.

**1000 Amaç, Yetki ve Sorumluluk:** İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları bir yönetmelikle açıkça belirlenmeli, standartlarla uyumlu olmalı ve yönetim kurulu tarafından onaylanmalıdır.

1010 İç Denetim Yönetmeliğinde İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar ve Standartların Tanınması

**1100 Bağımsızlık ve Objektiflik:** İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevini yaparken objektif davranmalıdır.

1110 Kurum İçi Bağımsızlık

1111 Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

1120 Bireysel Objektiflik

1130 Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

**1200 Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat:** İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmalı, azami özen ve dikkati göstermelidir.

1210 Yeterlilik

1220 Azami Mesleki Özen ve Dikkat

1230 Sürekli Mesleki Gelişim

**1300 Kalite Güvence ve Geliştirme Programı:** İç denetim bölümü yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence gelişim programı oluşturmalı ve programın etkinliğini sürekli izlemelidir. Programın her bölümü, iç denetim faaliyetinin kurumun işlemlerine değer katmasına ve geliştirmesine yardımcı olacak ve standartlara uyumu güvence altına alacak şekilde tasarlanmalıdır.

1310 Kalite Programı Değerlendirmeleri

1311 İç Değerlendirmeler

1312 Dış Değerlendirmeler

1320 Kalite Programı Hakkında Raporlama

1321 “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

1322 Aykırılıkların Açıklanması

### 1.8.2.2.2. Performans Standartları

Performans standartları; iç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, yönetimin riskleri üstlenilmesi olmak üzere yedi adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar, iç denetim faaliyetinin niteliğini ortaya koyar ve sunulan hizmetin başarısının ölçümü için kalite kriterleri oluşturur.<sup>197</sup>

2000’li kodlarla gösterilen performans standartları şunlardır;

**2000 İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi:** İç denetim bölümü yöneticisi kurumun hedefleriyle uyumlu olarak iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirlemeli ve buna uygun risk odaklı planlar oluşturmalıdır. İç denetim faaliyetinin yönetilmesi aşağıdaki alt standartlarla açıklanmıştır.

2010 Planlama

2020 Bildirim ve Onay

2030 Kaynak Yönetimi

2040 Politika ve Prosedürler

2050 Eşgüdüm

2060 Yönetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

**2070 İç Denetim İçin Dışarıdan Hizmet Sağlama ve Örgütsel Sorumluluk<sup>198</sup>**

<sup>197</sup> Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>,14.11.2010.

<sup>198</sup> Bu standart 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girecektir.

**2100 İşin Niteliği:** İç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin geliştirilmesine katkıda bulunmalıdır. Bu standardın detaylarına aşağıdaki alt standartlarda yer verilmiştir.

2110 Yönetişim

2120 Risk Yönetimi

2130 Kontrol

**2200 Görev Planlanması:** İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Görev planlaması aşağıdaki alt standartlara uygun olarak yapılmalıdır.

2201 Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

2210 Görev Amaçları

2220 Görev Kapsamı

2230 Görev Kaynaklarının Tahsisi

2240 Görev İş Programı

**2300 Görevin Yerine Getirilmesi:** İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedefine ulaşmak için yeterli bilgileri toplamalı, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir. Görevin yerine getirilmesinde uygulanacak ilkeler ve açıklamaları aşağıdaki alt standartlarda yer almaktadır.

2310 Bilginin Tespiti ve Tanımlanması

2320 Analiz ve Değerlendirme

2330 Bilgilerin Kaydedilmesi

2340 Görevin Gözetim ve Kontrolü



**2400 Sonuçların Raporlanması (İletimi):** İ denetçilerin görev sonuçlarını raporlamaları gerekmektedir. Kaliteli bir raporlama faaliyeti için uyulması gereken hususlar aşağıdaki standartlarda açıklanmıştır.

2410 Raporlama Kıstasları

2420 Raporlamanın Kalitesi

2421 Hata ve Eksiklikler

2430 Raporlamada “Uluslar arası İ Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygun Yapılmıştır” İfadesinin Kullanılması

2431 Uyumsuzlukların Açıklanması

2440 Sonuçların Raporlanması

**2450 Genel Görüşler**<sup>199</sup>

**2500 İlerlemenin Gözlenmesi:** İç denetim yöneticisi, yönetime sunulan sonuçların izlenmesi için bir sistem kurmalı ve geliştirmelidir.

**2600 Yönetimin Riskleri Üstlenmesi:** İç denetim bölümü yöneticisi, st yönetimin göze aldığı risk düzeyinin (artık risk) kurum için kabul edilemez olduğunu düŐündüėünde, konuyu st yönetim ile tartıŐmalıdır. Bu riske ilişkin bir karara varılamazsa, iç denetim bölümü yöneticisi ve st yönetim özümlenmesi için konuyu yönetim kuruluna raporlamalıdır.

## **1.9. İç Denetim Uygulamalarında Değişim Süreci ve Yeni Yaklaşımlar**

İ denetim birimleri, bağlı buldukları işletmelerde meydana gelen deėiŐikliklerle çok dinamik bir biçimde ilgilenmekte; işletmelerin performanslarının iyileŐtirilmesinde katkıda bulunmak istemektedir. Buna bağlı olarak, iç denetim birimleri, yönetimle ve kurumun çalışanları ile daha katılımcı, iŐbirliėine yatkın ve yapıcı ilişkiler kurma yönünde adımlar atmaktadır. Organizasyonel değişikliklere,

---

<sup>199</sup> Bu standart 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe girecektir.

yeni teknolojilere ve iş uygulamalarına ayak uydurabilmek için rollerini tartışan, yaklaşımlarını gözden geçiren ve yeni anlayışlar çerçevesinde uygulamalarına yön veren denetim birimlerinin sayısı günümüzde küçümsenmeyecek bir hızla artmaktadır.<sup>200</sup>

### 1.9.1. İç Denetimde Değişim Süreci

Daha kaliteli mal ve hizmet üretme eğilimi ve rekabet ortamı, şirketleri organizasyon ve maliyet yapılarında ve kontrol mekanizmalarında gerekli düzenlemeleri yapmaya zorlamaktadır. Bu alanlarda ortaya çıkan değişiklikler şu şekilde sınıflandırılabilir;<sup>201</sup>

- **Organizasyonla ilgili değişiklikler;** Günümüzde iş dünyasında meydana gelen değişiklikler; daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme; bürokratik kademelerin azaltılması; katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi ile organizasyon yapılarında değişikliklere yol açmıştır.

- **Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler:** Artan rekabet koşullarında işletmeler varlıklarını sürdürebilmek amacıyla genel giderlerin kısılması; süreçlerin kolaylaştırılması; değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi gibi maliyet düşürücü birçok yeni yönetim anlayışını benimsemişlerdir.

- **Kontrollerle ilgili değişiklikler :** İşletme faaliyet ve yapılarında meydana gelen değişiklikler, geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi; kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması; çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi gibi kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi ihtiyacını doğurmuştur.

---

<sup>200</sup> Özeren, a.g.e., s.39.

<sup>201</sup> A.e.

İş dünyasındaki fırsatlara ve gelişmelere paralel olarak iç denetim birimlerinin pek çoğunun görev ve yetkileri ile ilgili tanımlamalar görev bildirimlerine, tüzüklerine yansımaktadır. İç denetim birimlerinin görev ve yetkilerini belirleyen düzenlemelerde özellikle şu konulara açıkça yer verildiği gözlenmektedir.<sup>202</sup>

- Müşteri ihtiyaçlarına yönelme
- Risk yönetimi üzerine odaklanma
- İşe Değer Katma (Performansın geliştirilmesine katkıda bulunma)
- Diğer (Eğitim; danışma-bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması; yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma; dış denetime yardım vb.)

Bu gelişmelere bağlı olarak 2000'li yıllarla birlikte iç denetimde, müşteri odaklılık, artı değer katmak-yaratmak yoluyla işletmeye somut kazanımların sunulduğu döneme girilmiştir. Günümüz iç denetim, birey ve hata odaklı klasik yaklaşımın terk edildiği, süreç odaklı yeni yaklaşım ile pro-aktif işlev üstlenmiştir. Bu yeni işlevin anahtar ifadesi “değer yaratmaktır”.<sup>203</sup>

### 1.9.2. İç Denetim Uygulamalarında Yeni Anlayışlar

İşletmeleri etkileyen güncel yaklaşım ve değişimler, zaman içinde iç denetim olgusunun da değişim ve gelişimine yol açmıştır. Yaşanan değişim sürecine paralel olarak, iç denetim birimlerinin bu değişime olumlu ve yaratıcı bir anlayışla verdikleri karşılıklar, iyi uygulama örnekleri olarak değerlendirilmelidir. Uygulamada yansımalarını bulan bu yeni anlayışlar şu başlıklar altında toplanabilir:<sup>204</sup>

---

<sup>202</sup> A.e., s. 36.

<sup>203</sup> Fatma Tektüfekçi, ” İç denetimin Değişen Rolü”: Değer Yaratmak”,**Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV**, Cilt.10, Sayı:2, Haziran 2008, s.90.

<sup>204</sup> Özeren, a.g.e., s. 37.

- Pro-aktif bir yaklaşımın benimsenmesi
- Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması
- Denetim kalitesinin süreklilik temelinde yükseltilmesi
- Teknolojik imkanlardan giderek artan biçimde yararlanılması
- Risk yönetimi üzerine daha fazla yoğunlaşılması

Yeni anlayışlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.<sup>205</sup>

**Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi:** Günümüz rekabet koşullarında yaşanan değişimlere paralel olarak iç denetim bölümleri de daha pro-aktif bir yaklaşım sergileyerek ufuklarını ve vizyonlarını genişletmektedirler. Bu sayede iç denetçiler, parçası oldukları organizasyonun faaliyetlerinin, kontrol süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi konularında işletmeye daha fazla katkıda bulunabileceklerini düşünmektedir.

**Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması:** Denetimde meydana gelen en önemli değişikliklerden biri, iç denetim birimlerinin yanısıra bağımsız denetim elemanları ile denetim kurullarının da denetlenenleri müşteri olarak tanımlamasıdır. Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan veya onu güçlendiren iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine daha fazla yardımcı olmaktadır. Hatta bazı iç denetim birimleri kendilerini denetlenenlerle iş ortağı olarak görmektedir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabileceklerini düşünmektedirler.

**Denetim kalitesinin süreklilik temelinde yükseltilmesi:** Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim uygulamalarını geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedirler. İç denetim bölümleri faaliyetlerini ve iç denetim

---

<sup>205</sup> A.e.

uygulamalarını diğer iç denetim bölümleri ile karşılaştırarak en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda denetim birimlerinin performanslarının ölçülmesi, iç denetimin olumlu bir değer yaratması bakımından oldukça önemlidir.<sup>206</sup>

**Teknolojik imkanlardan giderek artan biçimde yararlanılması:** Organizasyonların hemen hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayarlı bilgi sistemlerinden yararlanmanın giderek artması iç denetim çalışmasının karmaşıklığını da artırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkanı sağlamaktadır.

**Risk Yönetimi Üzerine Daha Fazla Yoğunlaşılması:** “Risk, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi” olarak ifade edilmektedir. Risk yönetimi ise, bir organizasyona, personeline ve varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin değerlendirilmesi ile akılcı ve açık bir biçimde belgelenmiş bir yöntem içinde asgariye indirilme süreci olarak tanımlanmaktadır.”<sup>207</sup> Bazı denetim birimleri hem organizasyonun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi hem de bu risklerin asgari düzeye indirilmesi amacıyla kontrol çevresinin değerlendirilmesi üzerine yoğunlaşmaktadırlar. Bu organizasyonlarda iç denetim çalışması risk odaklı olarak tanımlanmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde “iç denetim yaklaşımları” başlığı altında risk odaklı iç denetim kavramına ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

---

<sup>206</sup> A.e.,s.45-46.

<sup>207</sup> A.e., s.42.

## 2. İKİNCİ BÖLÜM: İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SÜRECİNİN OLUŞTURULMASI

İç denetim; incelenen faaliyetlerle ilgili olarak, analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler aracılığıyla yönetime yardımcı bir işlev görmektedir. İç denetim ayrıca işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği konularında da yönetime bilgi sağlamaktadır. Uluslararası İç Denetim Standartlarından 2000 kodlu Performans Standartlarına göre, iç denetim faaliyeti, işletmeye değer katma yönünde etki edecek bir yaklaşımla tasarlanmalıdır.<sup>1</sup> İç denetim yöneticisi işletmenin hedeflerini göz önüne alarak iç denetim faaliyetlerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalı, süreci buna göre tasarlamalı ve sürecin başarılı bir şekilde işlenmesini takip etmelidir.<sup>2</sup> İç denetçiler, bu süreç için titiz bir çalışma yapmalı, bu çalışma sonuçlarını bir rapor halinde üst yönetime bildirmeli ve sonuçlara raporunda kısa ve öz olarak yer vermelidir. Bu kapsamda, iç denetim sürecini dört ana başlık altında ele almak mümkündür;<sup>3</sup>

- Hazırlık aşaması (planlama)
- Yürütülmesi
- Raporlanması
- Sonuçların izlenmesi

Çalışmanın bu bölümünde detaylı olarak ele alınan iç denetim süreci Şekil 2.1’de özet olarak gösterilmiştir.

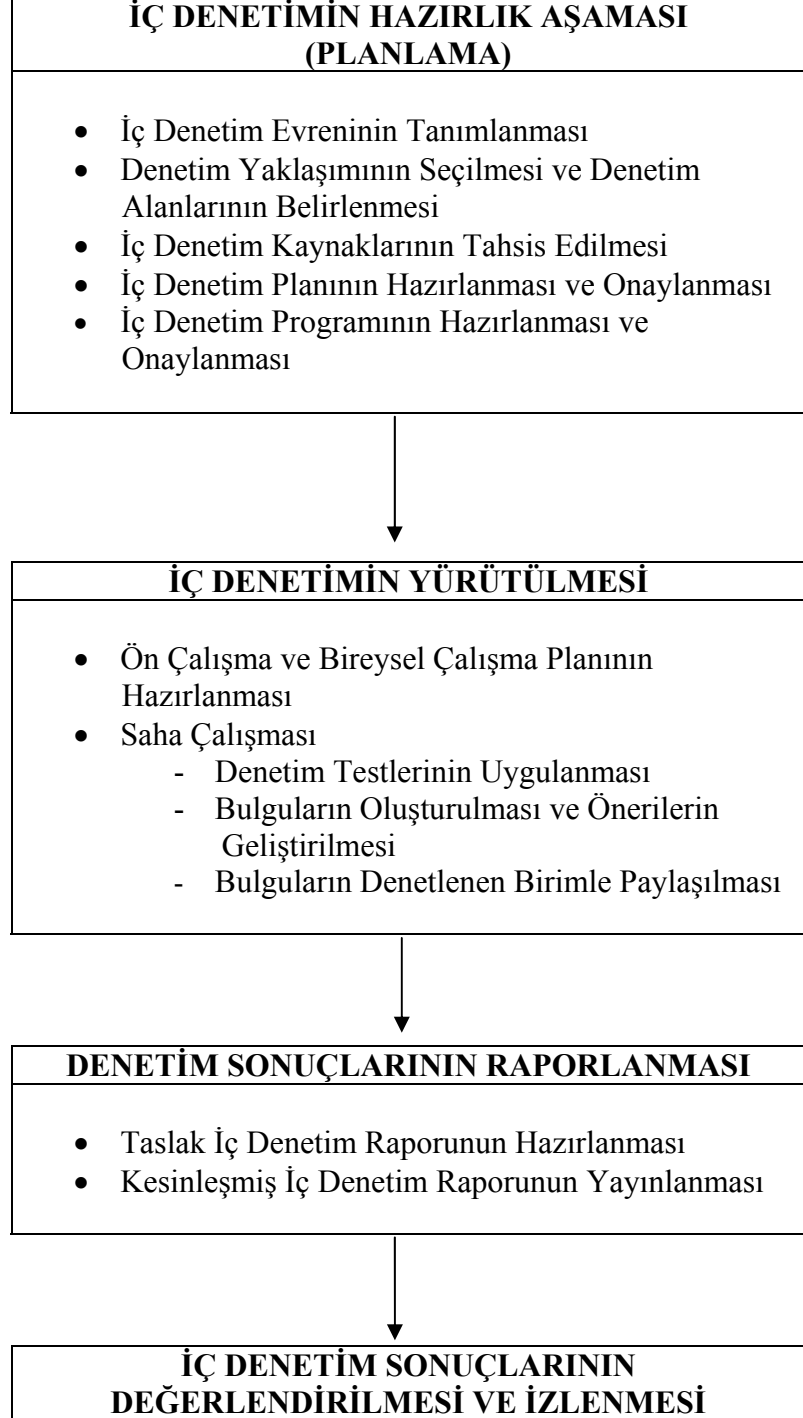
---

<sup>1</sup> IIA, Performance Standards, 2000-Managing the Internal Audit Activity (İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

<sup>2</sup> IIA, Performance Standards, 2010-Planning, (Planlama), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010

<sup>3</sup> Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, s..92.; Reider, **a.g.e.**, s.20.

**Şekil 2.1 İç Denetim Süreci**



## 2.1. İç Denetimin Hazırlık Aşaması (Planlama)

Planlama geniş anlamda, somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir.<sup>4</sup> İç denetimin planlanması, planlamanın özel bir türü olarak iç denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri konusundaki davranış düzenini ifade eder.<sup>5</sup>

Günümüz koşullarında iç denetimin risk odaklı yapılması esastır.<sup>6</sup> İşletmelerin maruz kalabileceği risklerin sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile yüksek risk teşkil edebilecek alanlar belirlenerek, yıllık iç denetim genel planı ve programı hazırlanır ve iç denetim faaliyeti bu plan ve programa uygun olarak gerçekleştirilir.<sup>7</sup>

İki amaçla denetim faaliyetlerinin planlanması gerekir;<sup>8</sup>

- 1. Amaç:** Denetimin başarı derecesinin ölçülmesinde planlama ile belirlenen denetim amaçları bir kriter olarak kullanılır. Böylece planlama ile ilgili belirlenen yolların ve denetim araçlarının seçiminde ve uygulamasında ne ölçüde başarıya ulaşıldığını ölçmek mümkün olur.
- 2. Amaç:** Denetimin amaçlarına nasıl ulaşılacağına belirlenmesi için denetim faaliyetinin yürütülmesinde izlenecek yollara ve kullanılacak araçlara, planlama aşamasında karar verilir. Böylelikle denetimin yürütülüşünde etkinlik sağlanır.

---

<sup>4</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 184.; Reider, **a.g.e.**, 47-49.

<sup>5</sup> **A.e.**,s.184; Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, s.202-203.

<sup>6</sup> IIA, Performance Standards, 2010-Planning, (Planlama), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.; Pickett, **a.g.e.**, s.188-189.

<sup>7</sup> IIA, Practice Advisory , 2010-1:Linking the Audit Plan to Risk and Exposures ( Uygulama Önerisi, Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyeti Arasında Bağlantı Kurulması),Çevrimiçi, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

<sup>8</sup> Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir,1982, s.69-70.



Denetimin planlanmasındaki bu amaçlar, iç denetçiyi kaliteli bir denetim yapması için, denetimini planlaması gerektiği konusunda ikna edici niteliktedir. İç denetçi yapacağı denetimi planlamak için öncelikle bir ön çalışma yapmalı ve daha sonra da denetim faaliyetlerini denetim programı şeklinde yazılı hale getirmelidir. İç denetçi ön çalışmada, denetlenecek işlemler ile işletmede hangi amaçlarla hangi kontrol önlem ve yordamlarının mevcut olduğu hakkında bilgiler toplar, ve denetim alanlarını belirler. Denetçi, bu ön incelemesine dayanarak, denetim alanlarına göre işlemler ile kontrol önlem ve yordamlarını hangi amaçla ve hangi teknikle inceleyeceğini bir denetim programıyla yazılı hale getirir.<sup>9</sup>

İç denetim sürecinin planlama aşamasını; iç denetim evreninin tanımlanması, denetim yaklaşımının seçilmesi ve denetim alanlarının belirlenmesi, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi ile iç denetim planının ve programının hazırlanması ve onaylanması başlıkları altında ele almak mümkündür.

### 2.1.1. İç Denetim Evreninin Tanımlanması

Risk değerlendirme sürecinde ilk adım denetim evreninin tanımlanmasıdır<sup>10</sup>. Denetim evreni, denetlenebilecek alanların tamamını ifade eder. Genel ilke, denetim evreni kapsamına işletmenin tüm faaliyetlerinin dahil edilmesidir.<sup>11</sup> Ancak denetim alanının;<sup>12</sup>

- İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesine önemli derecede katkıda bulunup bulunmadığı,
- İşletme üzerinde dikkate değer etkisi olacak büyüklükte olup olmadığı,
- Denetim de dahil olmak üzere tesis edilecek kontrollerin maliyetini haklı kılacak önemde olup olmadığı,

<sup>9</sup> Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset, Eskişehir, 2001, s.23.

<sup>10</sup> Pickett, **a.g.e.**, s.188-189.

<sup>11</sup> Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, 72.

<sup>12</sup> Çevrimiçi, [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_rehberi](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_rehberi), 22.07.2010.

gibi hususlar gözönünde bulundurularak denetim evreni sınırlandırılabilir.

### **2.1.2. Denetim Yaklaşımının Seçilmesi ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi**

Denetimde esnekliği sağlamak ve denetim görevini yönetilebilir bir alanla sınırlamak için denetim evreni alanlara bölünebilir. Denetim alanları: denetim evreninin; birim, faaliyet, süreç, proje veya bunlardan birkaçı bir arada değerlendirilmek suretiyle belirlenen yaklaşımla bölümlere ayrılarak oluşturulur.<sup>13</sup> Bağımsız denetçiler tarafından da kullanılan bu denetim yaklaşımları şunlardır.<sup>14</sup>

- İşletme döngü esası (stok, nakit, gider, hasılat, ücret döngüsü gibi).
- İşletme fonksiyonları esası ( Üretim, finans, satınalma, muhasebe, pazarlama gibi).
- İşletme faaliyetleri esası.

Bu safhanın amacı denetlenecek işletme fonksiyonlarını, departmanlarını ya da faaliyetlerini seçmek; seçilen bu denetim alanına göre yönetim tarafından belirlenen iç kontrol amaçlarını ortaya çıkarmak; bu amaçlara ulaşmak için belirlenen kontrol önlem ve yordamları hakkında bilgi sahibi olmaktır.<sup>15</sup> Denetim alanları belirlenirken denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında da bir görüşe ulaşmalıdır.

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim faaliyeti, risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, s.24.

<sup>14</sup> David Galloway, **Internal Auditing: A Guide For The New Auditor**, 2. Basım, IIA, USA, s.25.

<sup>15</sup> Kepekçi, **a.g.e.**,s. 71.

<sup>16</sup> IIA, Performance Standards, 2130 -Control, (Kontrol), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 2030,2030-A1, 18.11.2010.

Bu değerlendirme;

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliğini,
- Varlıkların korunmasını,
- Kanunlara, düzenlemelere, kurallara, prosedürlere ve sözleşmelere uyum konularını kapsmalıdır.

Bu doğrultuda, üç farklı iç denetim metodolojisi kullanılarak iç denetim faaliyeti yerine getirilir;<sup>17</sup>

1. Geleneksel yaklaşım
2. Risk odaklı denetim yaklaşımı
3. Kontrol zdeğerlendirme yöntemi (Kendi kendini kontrol yaklaşımı)

### **2.1.2.1.Geleneksel Yaklaşım**

Geleneksel denetim yaklaşımı, Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants –AICPA) iç kontrol ile ilgili kurulmuş olan özel bir danışmanlık komitesi olan Minahan Committee<sup>18</sup> tarafından erevesi çizilmiş bir yaklaşımdır.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Yılcı, **a.g.e.**, s.120.

<sup>18</sup> AICPA, The Special Advisory Committee on Internal Control, (Minahan Committee), (Moeller, **a.g.e.**, s.80)

<sup>19</sup> Galloway, **a.g.e.** den aktaran Yılcı, **a.g.e.**, s.120.

Komiteye göre; bu yaklaşımın aşamaları şöyledir;<sup>20</sup>

1. Genel kontrol amaçlarının belirlenmesi
2. Özel kontrol amaçlarının belirlenmesi
3. Kontrol tekniklerinin belirlenmesi
4. Kontrol tekniklerinin değerlendirilmesi
5. Anahtar kontrollerin belirlenmesi
6. Seçilmiş kontrol tekniklerinin test edilmesi
7. Bireysel kontrollerin etkinliğinin ve kontrol amaçlarını elde edebilme yeteneğinin değerlendirilmesi
8. Kontrol amaçlarını elde etmede iç kontrol sisteminin uygunluğuna bağlı olarak iç denetim bölümünün sonuç ve önerilerini raporlama

Bu süreç aşağıda kısaca özetlenmiştir;<sup>21</sup>

İç denetçiler belirledikleri alandaki denetim çalışmalarına bu alanla ilgili genel ve özel kontrol amaçlarını belirleyerek başlar. Denetim amaçları, denetçiye yeterli ve güvenilir kanıt toplanmasında uygulanacak denetim yordamlarının belirlenmesinde yol gösterir.<sup>22</sup> Denetçi, çalışmasında işletmenin iç kontrol sistemi tarafından bu amaçların karşılanıp karşılanmadığını belirleyeceğinden, bu amaçlar iç denetçi için bir değerlendirme kriteri olarak hizmet görecektir.<sup>23</sup> İç kontrolün temel amaçları; finansal, faaliyetler ve uygunluk amaçları olarak sınıflandırılabilir.<sup>24</sup> Bu temel amaçlar kapsamında iç denetçi, genel ve özel kontrol amaçlarını belirler. Genel kontrol amaçları, işletmenin kontrol usul ve yönteminin değerlendirilmesinde genel bir çerçeve sağlamaktadır. Bu nedenle, genel kontrol amaçlarından, denetimi yapılacak alan bakımından daha ayrıntılı bir bölümlenme yapılarak, özel kontrol amaçları oluşturulur.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> A.e.

<sup>21</sup> A.e.,s.121-125.

<sup>22</sup> Güredin, a.g.e., s.169.

<sup>23</sup> Yılcı, a.g.e., 121.

<sup>24</sup> Moeller, a.g.e., s.84.

<sup>25</sup> Güredin, a.g.e., s.169-171.

Genel kontrol amaçları şu şekilde sıralanabilir;<sup>26</sup>

Genel Kontrol Amaçları	Açıklama
Yetki	İşletmenin kontrol sistemleri, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır.
Gerçeklik	Kontrol sistemleri gerçek olmayan işlemlerin kayıtlanmasına izin vermemelidir.
Bütünlük	İşletmede kayıtdışı işlem kalmamalı, tüm işlemler kaydedilmelidir.
Kayıtsal Doğruluk	İşlemler tutar olarak doğru hesaplanmalı ve doğru olarak kaydedilmelidir.
Sınıflandırma	İşlemler, doğru sınıflandırmayı sağlayacak şekilde hesaplara kaydedilmelidir.
Zamanlılık	İşlemler, ait oldukları dönemde hesaplara kaydedilmelidir.
Varlıkları Koruma	Varlıkların korunması ile ilgili olarak varlıklara erişim ve iş bölümü düzenlemeleri yapılmalıdır.
Mutabakat	Varlıklarla ilgili kayıtlar zaman zaman fiili durumla karşılaştırılmalı, belirlenen farklar soruşturulmalı ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Denetçi genel kontrol amaçları çerçevesinde denetimi yapılan her süreç veya işlem grubu için özel kontrol amaçlarını oluşturur. Genel ve özel kontrol amaçlarının belirlenmesinden sonra; denetçi her bir kontrol amacına ulaşılmasını sağlayacak özel kontrol politika ve prosedürlerini belirlemelidir.<sup>27</sup> Denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini saptamak üzere kontrol testlerini uygular ve iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda bir görüşe varır<sup>28</sup>.

İç denetimde geleneksel yaklaşımın kullanılmasının; denetimlerin çok detaylı olması, çok uzun sürmesi, maliyetin yükselmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin bütünü hakkında bilgi verememesi ve daha çok muhasebe kontrollerine yönelik olması gibi bazı dezavantajları mevcuttur.<sup>29</sup> Bunların dışında, geleneksel yaklaşımın ihmal ettiği iki unsur daha söz konusudur. Bunlardan ilki, denetim departmanında çalışanların görüşlerinin ihmal edilmesi, ikincisi ise örgüt içindeki informal (biçimsel olmayan, resmi olmayan) kontrollerin eksikliğidir.<sup>30</sup> Günümüz iç denetim kavramı; iç denetim bölümünde çalışan üst kademedeki alt kademeye kadar tüm çalışanların görüşlerinin dikkate alınmasını ve değerlendirilmesini benimserken, geleneksel yaklaşım bu noktada yetersiz kalmaktadır. Ayrıca, günümüz modern denetim anlayışı

<sup>26</sup> Yılcı, a.g.e., 121.

<sup>27</sup> Kepekçi, a.g.e., s.80.

<sup>28</sup> Güredin, a.g.e., s.169.

<sup>29</sup> Galloway a.g.e.,den aktaran, Yılcı, a.g.e., s.,126.

<sup>30</sup> A.e., s.125.

önceden konulmuş kural ve politikalara uygunluğunun tespitinin yanı sıra özellikle etkin iletişim, etik kurallar ve yönetim felsefesi ile ilgili konularda informel kontrolleri<sup>31</sup> de içermektedir.<sup>32</sup> Günümüz modern anlayışı olarak kabul edilen COSO modelinde iç kontrolün önemli bir kısmı informel kontrolleri de kapsar.<sup>33</sup> Bu nedenle, daha modern yaklaşımlar olan risk odaklı denetim yaklaşımı ve kontrol özdeğerlendirme yaklaşımı günümüzde iç denetçiler tarafından daha çok kabul gören yaklaşımlardır.

### 2.1.2.2. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı

Risk, “işletmelerin verecekleri kararlar sonucunda ortaya çıkacak getiriye olumsuz etkileyebilecek olayların gerçekleşme olasılığı, diğer bir deyişle olayların gerçekleşme olasılığının bilindiği durum” olarak tanımlanmıştır.<sup>34</sup> İşletme riskleri, iç kaynaklı olabileceği gibi dış kaynaklı da olabilmektedir. İç kaynaklı riskler; işletmenin örgüt yapısı, faaliyetleri, çalışanlarından kaynaklanabilecek olumsuz olayların ortaya çıkma olasılığıdır.<sup>35</sup> Dış riskler ise yasal, ekonomik ve teknolojik çevre etkenlerinden kaynaklanabilecek olumsuz gelişmelerin ortaya çıkma olasılığıdır.

Aşağıdaki tabloda potansiyel dış ve iç riskleri etkileyen faktörler özetlenmiştir;

---

<sup>31</sup> İnförmel (gayriresmi, esnek) kontroller; etik, dürüstlük, yetki sorumluluğu, yönetim tarzı, sorumluluk düzeyi, iletişim, liderlik, davranış kuralları gibi konulardaki kontrollerdir. Bu konuların aksine; yazılı onaylamalar, uzlaşmalar, doğrulamalar ve görevlerin ayrımı gibi konular formel kontrolleri oluşturmaktadır. Formel kontrolleri belirlemek ve tespit etmek, informel kontrollere göre daha kolaydır.(Keskin,**a.g.e.**, s. 87.)

<sup>32</sup> Yılancı, **a.g.e.**, s. 125.

<sup>33</sup> **A.e.**

<sup>34</sup> Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (Çevirimiçi)http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=risk&ayn=tam, Ocak 2010.

<sup>35</sup> Kurt F. Reding, Craig H. Barber, Kristine K. Digirolamo, çeviren Zeynep D.İleri, “Faaliyet Riski Envanteri Oluşturmak”, **İç Denetim Dergisi**, İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, 2001, Yıl:1,Sayı 1. s.47.

**Tablo 2.1. Potansiyel Riskleri Etkileyen Faktörler**

<b>Potansiyel Dış Riskleri Etkileyen Faktörler:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletmeyi ve sektörü etkileyen yeni kanunlar ve düzenlemeler</li><li>• Rakip firmaların, firmanın faaliyet stratejilerini tehdit eden hareketleri</li><li>• Önemli teknolojik gelişmeler</li><li>• Global ekonomik değişiklikler</li><li>• Müşteri demografisinde ve beklentilerinde meydana gelen değişiklikler</li><li>• Tedarikçi firmalarla olan ilişkilerde ya da tedarikçi firmaların gereken ürün ve hizmetleri sağlama kapasitesinde meydana gelen değişiklikler</li></ul>
<b>Potansiyel İç Riskleri Etkileyen Faktörler:</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yeni kurumsal hedefler ve amaçlar</li><li>• Yeni stratejiler, insiyatifler ve aktiviteler</li><li>• Firma devralmaları, birleşmeleri ve faaliyete başlama</li><li>• Yeni faaliyet süreci ve sürecin yeniden tasarlanması</li><li>• Yeni bilgi sistemleri ya da teknolojiadaki değişimler</li><li>• Yeni ürün ve hizmetler ya da ürün-hizmet birleşiminde meydana gelen değişiklikler</li><li>• Kurumsal yapıdaki değişim</li><li>• Üst yönetimin değişmesi, eleman azaltımı ya da personelin dışarıdan temin edilmesi (outsorce) gibi personel yapısındaki değişiklikler</li></ul>

**Kaynak:** İleri, a.g.e., s.46-47.

İşletme riskleri belirlendikten sonra kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Kontrol edilebilme derecesi, işletme yönetiminin alacağı kararlar ve riski oluşturan olayların sonuçlarını etkileyebilme gücü ile ilgilidir. İşletme yönetimi alacağı kararlar ile risk oluşturan olayın sonuçlarını etkileyebiliyorsa kontrol edilebilen risk, etkileyemiyorsa kontrol edilemeyen risk söz konusudur. İşletme yönetimi kontrol edebileceği riskleri belirlendikten sonra bunları nasıl önleyebileceğinin veya nasıl yöneteceğinin planlanmasını yapmalıdır. Yapılan bu planlama sonucu oluşturulacak kontrol prosedürleri bir risk ortaya çıktığında riskin makul bir düzeye düşürülmesini sağlayacaktır.<sup>36</sup> İşletme yönetiminin risk değerlendirme süreci Şekil 2.2.'de özetlenmiştir.

<sup>36</sup> Güredin, a.g.e., s.225.

## Şekil 2.2: Risk Değerlendirme Süreci



İşletmelerde risk yönetim sürecinin kurulması ve işletilmesi, işletme yönetimin sorumluluğundadır.<sup>37</sup> İç denetim, bu risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, risk yönetim yöntemlerinin uygulanması ve risklerle ilgili kontrol önlemlerinin alınması konularında yönetime danışmanlık görevi üstlenir.<sup>38</sup> Bu kapsamda; Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, işletmenin hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapılmalıdır.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> IIA, Performance Standards, 2120-Risk Management (Risk Yönetimi) Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/> 18.11.2010.

<sup>38</sup> A.e.

<sup>39</sup> IIA, Performance Standards, 2010-Planning (Planlama), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/> 18.11.2010.



Risk odaklı denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin bu risk profiline göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının buna göre tahsis edilmesi esasına dayanan ve denetimin etkililiğini artırmayı amaçlayan bir denetim yaklaşımıdır. Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden ziyade, geleceğin yönetilmesine doğru çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir.<sup>40</sup> Risk odaklı denetim, işletmelerin risk profillerinin ve risklerinin gelecekteki yönlerinin belirlenmesi temeline dayalı olarak geleneksel denetim ve inceleme teknikleri de dahil olmak üzere tüm denetim ve inceleme tekniklerini içine alan sistematik bir yaklaşımdır.<sup>41</sup>

Bu kapsamda, risk odaklı iç denetim yaklaşımında süreç, dört temel aşamadan oluşmaktadır;<sup>42</sup>

1. Riskli alanların tespiti
2. Riskleri derecelendirme
3. Yüksek riskli alanların belirlenmesi
4. Yüksek riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi

Bu aşamalar, aşağıda açıklanmıştır;

**Riskli alanların tespiti aşaması:** İşletmenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya engellemesi muhtemel durumların belirlenmesi çalışmalarını kapsar. İşletmeler, kendi yapı ve işleyişleri göz önünde bulundurularak iç denetim bölümleri tarafından kapsamlı bir risk analizine tabi tutulur.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Mehmet Tahir Özsoy, “Risk Odaklı Denetim, ABD Uygulaması ve Türkiye açısından Değerlendirilmesi”, **Active Dergisi**, No:35, Mart-Nisan 2004, s.7.

<sup>41</sup> Moeller, **a.g.e.**,s.118-120.

<sup>42</sup> **A.e.**, s.118.

<sup>43</sup> **A.e.**

İşletmelerin faaliyet süreçlerinde oluşabilecek risklerin varlığına ilişkin bazı göstergeler şunlardır;<sup>44</sup>

- Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler,
- Konu, kişi ve birimler itibariyle uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı,
- Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,
- Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,
- Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,
- Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,
- Daha önce hiç denetlenmemiş fonksiyon, süreç, program, proje ve faaliyetlerin bulunması,
- Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin kendi aralarındaki veya bunlarla yönetim arasındaki çıkar çatışması,
- Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlemin bulunması,
- Karmaşık süreç, program ve faaliyetler,
- Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği,
- Olağandışı faaliyet ve işlemler,
- Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri,
- Organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler.

---

<sup>44</sup> İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. Çevrimiçi, [www.idkk.gov.tr/web/guest/calisma\\_usul\\_ve\\_esaslari](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/calisma_usul_ve_esaslari), 17.12.2009.

**Riskleri derecelendirme aşaması:** İç denetçiler tarafından riskli alanların tespit edilerek sonuçların değerlendirilmesi ve işletmeyi etkileyebilecek risklerin önem derecesine göre sıralanmasıdır.<sup>45</sup>

**Yüksek riskli alanların belirlenmesi aşaması:** Yapılan risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin yüksek risk taşıyan alanlar belirlenmesi çalışmalarından oluşur. Denetçi, sorunlu alanları risk kontrol matrisi<sup>46</sup> yardımıyla açıklığa kavuşturur.

**Yüksek riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi:** Son olarak, tespit edilen yüksek riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin yeterli ve etkin olup olmadığının değerlendirilmesidir. Ancak, kontrollerin tümünün gözden geçirilmesine gerek yoktur. Çoğu zaman denetim kaynaklarının sınırlılığı nedeniyle buna imkan da bulunmamaktadır. Bu sebeple, denetçiler, bu aşamada denetim görevi açısından çok önemli ve kritik kontrolleri belirlemeli ve bunlar üzerine odaklanmalıdır.

Bu değerlendirme sonuçlarına göre hazırlanacak denetim planlarında; üst yöneticinin riskli gördüğü ve öncelik verilmesini istediği hususlarla birlikte, iç denetçilerin sayısı, çalışma süre ve imkanları dikkate alınarak, en riskli alan ve konulara öncelik verilmek suretiyle en yüksek verim hedeflenir.

Risk değerlendirmesi çok sayıda nedenle yararlı bulunmaktadır.<sup>47</sup>

- Denetim planının oluşturulmasında, risk değerlendirmesi denetim birimlerine kıt kaynaklarını organizasyona en fazla katkıyı sağlayabilecek alanlara yönlendirmelerini sağlamaktadır.

---

<sup>45</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.119.

<sup>46</sup> Risk Kontrol Matrisi (Risk Control Matrix): Şekil ve içeriği özel olarak belirlenen ve denetimde kullanılan standart bir çalışma kağıdıdır. Risk Kontrol Matrisi, denetim sürecinde potansiyel sorunlu alanları belirledikten sonra, bu alanların risk düzeylerine göre derecelendirilmesi amacıyla; hedefler, bu alanlara ilişkin riskler ve bu risklere karşı alınan ya da alınacak mevcut kontroller bölümlerini içerir.

<sup>47</sup> Özeren,**a.g.e.**, s.43.

- Veri tabanlarının izlenmesi suretiyle sürekli risk analizi yapılması, erken uyarı işaretlerinin algılanmasını sağlamaktadır. Denetçiler bundan, denetim önceliklerini değiştirmede ve ciddi bir kayıp ortaya çıkmadan önce durumun daha kötüye gitmesini önlemede yararlanabilmektedir.
- Risk değerlendirmesi kontrollerin maliyeti ile muhtemel zararları karşılaştırmak suretiyle denetçinin gereksiz kontrol prosedürlerini belirlemesine yardımcı olmaktadır.
- Denetçiler riskleri dikkate almak suretiyle organizasyonun karşılaşılabileceği ve personelin etkilenebileceği risklerin boyutları ve çeşitleri hakkında bilgi edinebilmektedirler.
- Riskin boyutlarını raporlamak, konunun önemliliği bakımından üst yönetimi ikaz etmenin etkin bir yolu olmaktadır.
- Denetim esnasında denetçinin risk belirleme ustalığı yöneticilere aktarılabilir. Bilgi transferi yöneticilere kendi alanlarındaki riskleri görmelerini, analiz etmelerini ve azaltmalarını sağlayabilir. Yapılan risk değerlendirmesinin kapsamı çeşitli denetim birimleri arasında dikkate değer bir tarzda farklılaşmaktadır. İşe ilişkin bilgilerini esas almak suretiyle denetim ekiplerini risk faktörlerini değerlendirmek üzere görevlendiren denetim birimlerinin yanı sıra bilgisayar verilerini temel almak suretiyle bilgisayarlı ortamlarda risk değerlendirme teknikleri geliştiren denetim birimleri bulunmaktadır.

Risk esaslı denetimin hem avantajlı hem de dezavantajlı yönleri vardır. Bu yaklaşım özellikle maliyet etkinliği sağlarken, denetçilerin öncelikli olarak işletmenin en riskli alanlarına yönelmelerini sağlayarak işletmeye değer katması açısından büyük öneme sahiptir. Ancak bu yaklaşım, kendi yargıları ile risk sürecini değerlendiren denetçilerin yüksek düzeyde mesleki bilgi, tecrübe ve becerilere sahip olmasını gerektirir. Ayrıca bu yaklaşımda denetçiler, çalışanlarla ve yönetimle

birebir çalışma yaptığında, işletmenin iç kontrol sisteminin bir bütün olarak değerlendirilmesini sağlamaktan uzak kalır.<sup>48</sup>

### 2.1.2.3. Kontrol Özdeğerlendirme Yöntemi

Kontrol Özdeğerlendirme; işletmelerde iç denetçilerin denetledikleri birim, faaliyet ya da sistem içindeki mevcut risklerin ve kontrollerin tespit edilebilmesi amacıyla uyguladıkları ve aynı zamanda, ilgili alanda çalışan kişiler ile yönetim tarafından risk ve kontrollerin tespit edilmesine yönelik olarak geliştirilmiş bir tekniktir.<sup>49</sup> Kontrol Özdeğerlendirme (KÖ) yöntemi, iç denetçiler ve bölüm yöneticileri tarafından kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliğini değerlendirmek için kullanılmaktadır.<sup>50</sup> İç denetçiler, KÖ programlarını, riskler ve kontroller hakkında bilgi toplamak, denetim planını yüksek riskler ve olağandışı alanlar üzerinde odaklamak, bölüm yöneticileri ve çalışma ekipleriyle daha kapsamlı bir işbirliği kurmak amacıyla kullanılmaktadır.<sup>51</sup> Açık bir iletişim ortamı, uygun fiziki ortam (geniş bir toplantı alanı), etkin katılımın sağlanması ve uygun yönlendirme bulunması tekniğin başarısı açısından önemli faktörlerdir.<sup>52</sup> KÖ yöntemi iç denetçilerin son yıllarda sıklıkla kullandıkları bir yöntem olarak göze çarpmaktadır.<sup>53</sup>

KÖ yöntemi; özü itibariyle, iş hedefleri ve riskleri, kontrol süreçleriyle birleştirir ve bütünleştirir. Kontrol özdeğerlendirmeleri, aynı zamanda, “Kontrol/Risk Özdeğerlendirmeleri” olarak da adlandırılmaktadır.<sup>54</sup> KÖ yöntemini kullananlar genellikle farklı teknikler ve formatlar kullanmasına rağmen, uygulanan programların çoğunluğu bazı temel özellikleri ve hedefleri paylaşmaktadır.

---

<sup>48</sup> Yılabı, a.g.e., s. 131.

<sup>49</sup> Moeller, a.g.e., s.675-676.

<sup>50</sup> IIA, “Control-Self Assessment”, Çevrimçi, [http://www.theiia.org/training/index.cfm?act=s\\_eminar\\_detail&semID=38](http://www.theiia.org/training/index.cfm?act=s_eminar_detail&semID=38), 18.11.2010

<sup>51</sup> Sawyer, Dittnhofe.,Scheiner, a.g.e., s.419.

<sup>52</sup> Alptürk, a.g.e., s.36.

<sup>53</sup> A.e.

<sup>54</sup> K.H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing**, John Wiley&Sons, 2005, s.158

Özdeğerlendirme yöntemini uygulayan bir kurumun veya bölümün çalışma grupları ve yöneticileri:<sup>55</sup>

- Riskleri ve risk maruz kalma olasılığını tanımlamak ve tespit etmek,
- Bu riskleri azaltan veya yöneten kontrol süreçleri ve sistemlerini değerlendirmek,
- Riskleri kabul edilebilir düzeylere indirme amacına yönelik eylem planları yapmak,
- İş hedeflerine ulaşma olasılığını tespit etmek amacıyla işbirliği yaparlar.

Kontrol özdeğerlendirme yöntemlerinden alınabilecek sonuçlar şunlardır:<sup>56</sup>

- İlgili birimlerdeki çalışanlar, risklerin değerlendirilmesi, bu riskleri yönetmek için kontrol süreçlerini kullanma ve iş hedeflerine ulaşma şansını artırma konusunda eğitilmiş ve deneyimli hale gelir.
- Gayriresmi/esnek kontroller daha kolay belirlenir ve değerlendirilir.
- Çalışanlar kendi birimlerindeki kontrol süreçlerine “sahip çıkmaya” teşvik edilir ve çalışma ekipleri ve gruplarının aldığı düzeltici tedbirler genellikle daha etkili olur ve zamanında alınır.
- Bir işletmenin hedef risk-kontrol altyapısının tamamı, daha iyi bir yol izlemeye ve kesintisiz iyileştirme ve düzeltmeye tabi olur.
- İç denetçiler, çalışma ekiplerinde raportör işlevini görerek ve KÖ programını destekleyen risk ve kontrol kavramları hakkında eğitimlik yaparak, özdeğerlendirme sürecine katılır ve özdeğerlendirme süreci hakkında bilgi sahibi olur.
- İç denetim bölümü, işletme içindeki kontrol süreçleri hakkında daha fazla bilgi edinir ve bu ek bilgileri, kısıtlı olan denetim kaynaklarını, önemli kontrol zayıflıkları olan veya yüksek risklerle karşı karşıya olan iş birimleri veya

---

<sup>55</sup> Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Çevrimiçi, [http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama\\_onerileri\\_t](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama_onerileri_t), 19.11.2010.

<sup>56</sup> A.e.

fonksiyonlarının araştırılmasına ve bu konuda gereken testlerin yapılmasına tahsis etmek amacıyla kullanılabilir.

- Her bölüm kendi risk ve kontrol sürecinden sorumlu olduğundan, bölüm yöneticilerinin ve işletme yönetiminin, risk yönetimi ve kontrolü süreçlerine ilişkin sorumlulukları güçlendirilmiş olur ve yöneticilerin bu faaliyetleri denetçiler gibi uzmanlara bırakma eğilimi azalır.
- İç denetim faaliyetinin asli görevi, tüm risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında testler yapmak ve bu konuda profesyonel görüş ve kanaatlerini açıklamak suretiyle değerlendirme sürecinin doğrulanmasını da kapsar.

Kontrol Özdeğerlendirme çalışmasında üç temel yöntemden yararlanılır. Bunlar;<sup>57</sup>

1. Çalışma grupları (ekip) toplantıları
2. Anket
3. Yönetimin analizleri

İç denetim faaliyetlerinde genellikle birden fazla yöntem bir arada kullanılmaktadır.

**1.Çalışma grupları toplantılarıyla** gerçekleştirilen Kontrol Özdeğerlendirme yönteminde; birim veya fonksiyonlardaki farklı düzeyleri temsil etmek üzere çalışma grupları oluşturulur ve bu gruplardan istenilen bilgiler toplanır. Çalışma grupları, 8-15 çalışandan oluşabilir.<sup>58</sup> Bu grupların uyguladıkları çalışma yöntemi; hedeflere, risklere, kontrollere veya süreçlere bağlıdır.<sup>59</sup>

- **Hedef-esaslı yöntem**, bir iş hedefini gerçekleştirmek için kullanılacak en iyi yol üzerinde odaklanır. Çalışma grubu toplantıları, hedefi desteklemek için mevcut olan kontrollerin tanımlanmasıyla başlar ve yönetimin göze

---

<sup>57</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.678.

<sup>58</sup> Yılcı, **a.g.e.**, s.133.

<sup>59</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.679-680.

aldığı (bakiye (artık)) risklerin tespit edilmesiyle devam eder. Çalışma grubunun hedefi, kontrol prosedürlerinin etkin ve verimli olup olmadığına ve kabul edilebilir bir düzey içinde olup olmadığına karar vermektir.<sup>60</sup>

- **Risk-esaslı yöntem,** bir hedefe ulaşmanın önündeki risklerin listelenmesi üzerinde odaklanır. Çalışma grubu toplantısı çalışmaları, kurumun belirli bir hedefe ulaşmasını engelleyebilecek bütün muhtemel tehlike ve tehdit unsurlarının listelenmesiyle başlar ve kontrol prosedürlerinin bu temel riskleri yönetmek için yeterli olup olmadığını tespit edilmesiyle devam eder. Çalışma grubunun hedefi, önemli riskleri tespit etmektir. Bu yöntem, çalışma grubunun hedefler, riskler ve kontrollerin formülünün tamamını incelemesine imkan verir.<sup>61</sup>
- **Kontrol-esaslı yöntem,** mevcut kontrollerin iyi çalışıp çalışmadığı üzerinde odaklanır. Bu yöntemde, çalışma grubu toplantıları başlamadan önce temel riskler ve kontroller belirlenir ve tanımlar. Çalışma grubu, kontrollerin riskleri ne ölçüde azalttığını ve kurumsal hedeflere ulaşmayı ne ölçüde kolaylaştırdığını inceler ve değerlendirir. Bu yöntemin hedefi; mevcut kontrollerin işlerliği ile yönetimin bu kontrollerden beklediği işlerlik arasındaki açığı ve farkı analiz etmektir.<sup>62</sup>
- **Süreç-esaslı yöntem,** bir süreç zincirinin halkaları olan seçilmiş faaliyetler üzerinde odaklanır. Bu süreçler, genellikle, satın alma, ürün geliştirme veya gelir yaratmanın çeşitli kademeleri gibi, belli bir başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar giden birbirine bağlantılı faaliyetler dizisinden oluşur. Bu yöntem genellikle, tüm sürecin ve farklı ara kademelerin hedeflerinin tespit edilmesi ve tanımlanmasını kapsar. Çalışma grubunun hedefi, tüm süreci ve onu oluşturan faaliyetleri değerlendirmek, güncellemek, doğrulamak, geliştirmek ve düzenlemektir. Bu yöntem, birden fazla hedefi ve amacı

---

<sup>60</sup> A.e.,s.679.

<sup>61</sup> A.e.

<sup>62</sup> A.e., s.680.



kapsadığından kontrol esaslı yaklaşımdan daha geniş bir analiz yapma olanağı verir. Ayrıca, süreç içinde birden ve yeniden yapılandırma, kalite iyileştirme ve sürekli iyileştirme inisiyatifleri gibi eşzamanlı yönetim çabalarına destek olur.<sup>63</sup>

**2. Anket** ile uygulanan Kontrol Özdeğerlendirme yönteminde; anketi cevaplayacak olan hedef kitlenin rahatlıkla anlayabileceği dikkatli bir dille kaleme alınmış, basit “Evet/Hayır” veya “Var/Yok” sorularından oluşan bir soru formu kullanılır. Hedef kişiler bir çalışma grubuna katılamayacak kadar çok sayıda veya çok farklı alanlardan ise, genellikle bu anket formu kullanılır. Kurumun kültürü çalışma grubunda açık ve samimi tartışmaları engelleyecek nitelikte ise ya da yönetim, bilgi toplamak için harcanan zamanı ve masrafı asgari düzeye indirmek istediğinde de bu format tercih edilir.<sup>64</sup> Anket formu örnekleri çalışmanın dördüncü bölümünde yer almaktadır.

**3. Yönetimin analizleri** ile uygulanan Kontrol Özdeğerlendirme yöntemi, denetçilerin direkt olarak yararlandığı bir yöntem değildir.<sup>65</sup> Bu yöntem, yöneticilerin seçilmiş iş süreçleri, risk yönetimi faaliyetleri ve kontrol prosedürleri hakkında bilgi toplamak amacıyla kullandığı diğer yaklaşımları kapsamaktadır. Analizin amacı, genellikle, kontrol prosedürlerinin özel nitelikleri ve özellikleri hakkında somut bilgiye dayanan bir kanaati zamanında oluşturmaktır.<sup>66</sup> Bu analiz genellikle mevcut kadrodan seçilmiş veya destekleyici rol oynayan bir ekip tarafından hazırlanır. İç denetçi, kontrollerle ilgili bilgiyi arttırmak ve bu bilgileri, işletmenin KÖ programının bir parçası olan iş birimleri veya fonksiyonlarının müdürleriyle paylaşmak için, mevcut diğer bilgilerle sentezleyerek kullanmaktadır.<sup>67</sup>

KÖ programı, kurum içinde kontrol süreçlerinin değerlendirilme kapsamını arttırmalı, süreç sahiplerinin aldığı düzeltici tedbirlerin kalitesini geliştirmeli ve iç

---

<sup>63</sup> A.e., s.680.

<sup>64</sup> Keith Wade, Andy Wynne, **Control Self Assessment : For Risk Management and Other Practical Applications**, Wiley&Sons Inc, USA, 1999,s.143-145.

<sup>65</sup> Keskin, a.g.e., s.107.

<sup>66</sup> A.e.

<sup>67</sup> Moeller,a.g.e.,s.682.

denetim çalışmalarının yüksek risk taşıyan süreçler ve olağandışı durumların incelenmesi üzerinde odaklanmasına imkan vermelidir. Böylece, iç denetim faaliyeti, KÖ süreciyle varılan değerlendirme sonuçlarının doğrulanması, kurumun çeşitli bölümleri ve unsurlarından toplanan bilgilerin sentezinin yapılması ve sonuçta, kontrollerin etkinliği hakkında üst yönetime bir genel görüş sunulması konularında odaklanmaktadır.<sup>68</sup>

### 2.1.3. İç Denetimde Kaynakların Tahsis Edilmesi

Denetim çalışmasında, işletmenin yapısına, faaliyetlerine uygun olarak seçilen iç denetim yaklaşımından sonra, denetçi, denetimi gerçekleştirebilmek için yeterli ve uygun denetim kaynaklarını temin eder. İç denetim kaynakları; işletme çalışanları, dış hizmet sağlayıcıları, işletmedeki teknolojik imkanlar ve yönetimin finansal desteği olarak sıralanabilir.<sup>69</sup> İç denetimde, kaynakların en etkili şekilde kullanılması esastır. Bu nedenle, iç denetim yöneticisi, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir biçimde kullanılmasını sağlamalıdır.<sup>70</sup> Denetim kaynakları, iç denetim faaliyetinin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları dikkate alınarak denetim alanlarına tahsis edilmelidir. Kaynakların dağılımı en riskli alanlara öncelik vermek üzere iç denetim yöneticisi tarafından belirlenir. Riskli alanlarda daha fazla denetim çalışması yapılacağından, daha az riskli alanlara göre daha fazla personel ihtiyacı ve zaman gerekecektir. Diğer taraftan, denetim sıklığının belirlenmesinde de denetim kaynaklarının yeterliliği ve denetim alanlarının risk düzeyleri dikkate alınır. Bu noktada da, riskli alanların denetlenme sıklığının diğer alanlara göre daha fazla olması gerektiğinden, iç denetim bölümü tarafından bu doğrultuda iç denetim planları oluşturulmalıdır.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> IIA; Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/advertising-sponsorships/resource-directory/control-self-assessment-csa/?search=control%20self%20assessment>, 16.11.2010.

<sup>69</sup> IIA, Performance Standart, 2030- Resource Management (Kaynak Yönetimi Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

<sup>70</sup> IIA, Practice Advisory 2030-1:Resource Management (Uygulama Önerisi,Kaynak Yönetimi) Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

<sup>71</sup> A.e.

#### 2.1.4. İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması

İç denetçi, denetime başlamadan önce, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, tahmini denetim süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, yönetimin iç denetimden beklentileri, denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. İç denetçi, bu görüşmelerin sonuçlarını da dikkate alarak çalışma planını ve programını hazırladıktan sonra denetime başlar ve denetimler bu çalışma planına göre yürütülür.<sup>72</sup>

İç denetim planı; iç denetimin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin alanı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar ile eğitim faaliyetlerini içerecek şekilde, üst yönetici ve departman yöneticileriyle görüşülerek hazırlanır. İç denetim departmanları tarafından hazırlanan denetim planı, denetime başlamadan önce üst yöneticiler tarafından onaylanır. Plan, gerektiğinde revize edilir, değişiklikler üst yöneticilerin onayı ile gerçekleşir.<sup>73</sup>

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, iç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan bir risk değerlendirmesine dayandırılmalıdır.<sup>74</sup> Planlamada, üst yönetim ve yönetim kurulunun görüşleri alınmalı ve bu sürece dahil edilmelidir.<sup>75</sup> İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin; risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve işletme faaliyetlerini geliştirme potansiyelini değerlendirerek, işletme tarafından istenen danışmanlık görevlerini kabul etmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmelidir.<sup>76</sup>

---

<sup>72</sup> Çevrimiçi, [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_rehberi](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_rehberi), 22.07.2010.

<sup>73</sup> IIA, Performance Standards, 2010 -Planning, (Planlama), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/2010-A1>, 18.11.2010.

<sup>74</sup> A.e.

<sup>75</sup> A.e.

<sup>76</sup> IIA, Performance Standards, 2010 -Planning, (Planlama), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/2010-C1>, 18.11.2010.

## 2.1.5. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması

En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, yöneticilerle ve gerektiğinde çalışanlarla görüşülerek iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanır. Hazırlanacak iç denetim programlarında; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri de belirtilerek, zaman çizelgesi ile bütünleştirilir. Hazırlanan iç denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır.<sup>77</sup>

İç denetçinin denetim programında şu hususlar yer almalıdır:<sup>78</sup>

- Denetimin amaçları ve çalışmanın kapsamının belirlenmesi,
- Denetlenecek faaliyetler hakkında temel bilgilerin elde edilmesi,
- Denetimi yürütmek için gerekli kaynakların belirlenmesi,
- Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken kişilerle görüşülmesi,
- Denetlenecek faaliyetler ve kontrol yordamları hakkında bilgi sahibi olunması,
- Denetlenecek alanları belirlemek ve denetlenenlerin fikirlerini almak için ön inceleme yapılması,
- Ön inceleme tamamlanınca, kontrol amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için işletmenin uyguladığı kontrol önlem ve yordamlarının incelenmesini, denetlenecek alanların ve kanıt toplama yaklaşımının içeriği hakkında açıklamalara yer verilmesi,
- Denetim sonuçlarının nasıl, ne zaman ve kime iletileceğinin belirlenmesi,
- Denetim çalışma planının onayının alınması.

---

<sup>77</sup> Reider, **a.g.e.**,s.105; Çevrimiçi, [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_rehberi](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_rehberi), 22.07.2010.

<sup>78</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.70-71.

## 2.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin yürütülmesi aşamalarını, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması ve saha çalışmasının gerçekleştirilmesi olarak ele almak mümkündür. Ön çalışma ve bireysel çalışma planında denetçi, planlama (hazırlık) safhasında topladığı bilgileri değerlendirerek iç denetim çalışmasına bireysel olarak başlar. İç denetçi, bireysel çalışma planını hazırladıktan sonra ise, saha çalışmasına geçer ve denetim testlerini uygulayarak, bulguları elde eder. Elde edilen bu bulgular doğrultusunda denetçi, öneriler geliştirir ve kapanış toplantısı yaparak bulguları denetlenen birimle paylaşır. Böylelikle denetçi, iç denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasını tamamlamış olur. Aşağıdaki bölümde, iç denetimin yürütülmesi safhasındaki çalışmalara yer verilmiştir.

### 2.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

İç denetimin yürütülme safhasının ilk aşaması olan ön çalışma ve bireysel çalışma planı adımları aşağıdaki gibidir;

- Ön çalışma (denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı)
- Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)
- Bireysel çalışma planının hazırlanması

#### 2.2.1.1. Ön Çalışma

Ön çalışma, denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama-ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Ön çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Uyar, a.g.e., s.166-167.

Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle, kullanılacak çalışma kağıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir. Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kağıtlarıyla belgelendirilmelidir.<sup>80</sup> Çalışma kağıtları, denetimin yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaya ve denetçinin ulaştığı bulguları desteklemeye hizmet eder.<sup>81</sup> Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim kontrol listesi, hem denetçiye denetim sırasında izlemesi gereken yolu, hem de denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli olan denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Denetim süresince kullanılan her türlü çalışma kağıdı iç denetim bölümünde dosyalarda saklanmalıdır.

İç denetçi, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini ölçmek amacıyla, kontrol amaçlarını oluşturur. Kontrol amaçlarının oluşturulmasındaki hedef; yönetim tarafından yapılmış ilgili iddiaların geçerliliğinin saptanmasıdır. Yapılacak iç denetim çalışmasının kapsam ve içeriğine göre belirlenen kontrol amaçlarının doğrultusunda, iç denetçi, denetlenecek departman ya da işletme yöneticilerinin ve denetime yardımcı olacak personelin yardımı ile açılış toplantısı düzenler.

### **2.2.1.2. Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması**

İç denetçi, denetim faaliyetinden beklenen amaçları gerçekleştirebilmek için; denetim kapsamına alınması kararlaştırılan yüksek riskli alanlar ve bu alanlara ilişkin denetlenecek dönemleri içerecek şekilde yürüteceği iç denetim faaliyetinin kapsamını belirler.<sup>82</sup> Daha sonra, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlerdeki

---

<sup>80</sup> Sawyer, Dittnhofen.,Scheiner **a.g.e.**, s.377.

<sup>81</sup> Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**,s.183.

<sup>82</sup> IIA, Performance Standards, 2201- Planning Considerations (Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler),2300 -Performing the Engagement (Görevin Yapılması), Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010., Çevrimiçi, [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_rehberi](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_rehberi), 22.07.2010.

risklere ilişkin olarak uygulanan kontrollerin “yeterlilik ve etkinliğini” ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik denetim testlerini uygular.<sup>83</sup>

İç denetçi, denetim çalışmasını planlarken, denetim görevlendirme yazısında kendisine bildirilen denetim süresine uygun olmak koşulu ile denetimin ana aşamalarına göre zaman planlamasını gösteren bir form doldurur. Denetimin planlanması veya saha çalışması sırasında, çeşitli nedenlerle başlangıçta belirlenen denetim kaynağı veya sürelerini revize etme ihtiyacı doğduğunda, denetçi revizyonun nedenlerini de açıklayan bir form düzenler ve iç denetim yönetimine sunar.

İç denetçi, denetimin amaç ve hedefleri; denetimin kapsamı; bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler ve denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur. Bu plan, iç denetim birim yönetiminin uygun görüşüne sunulur. İç denetim birim yönetimi, söz konusu planın, özellikle risk kontrol matrisi ve denetim testleri kısmının, denetim amaçlarına ulaşılması açısından yeterliliğini değerlendirerek gerekli hallerde düzeltme veya ilave testler isteyebilir.

### **2.2.2. Saha Çalışması**

İç denetim saha çalışmasında; denetim testlerinin uygulanması, bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısı adımları takip edilir.

---

<sup>83</sup> Moeller,a.g.e., 324.

### 2.2.2.1. Denetim Testlerinin Uygulanması

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen denetim testleri, gerçekleştirilir. Denetim testleri ile denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak, işletme tarafından var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığı süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenir. Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmeli ve bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kağıtlarına geçirilmelidir.<sup>84</sup>

Denetim testlerinin uygulanmasında kullanılacak denetim işlemleri aşağıdaki başlıklar altında ele alınabilir,<sup>85</sup>

**Fiziki inceleme;** Belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var oldukları, fiziki inceleme yoluyla araştırılır. Denetçi maddi varlıkları yerinde görerek gerçekten var olduklarına güven getirir.

**Gözlem;** denetçinin, belirli faaliyetlerin tamamlanması sırasında hazır bulunmasını ifade eder. Gözlemin konusu kişiler, işlemler, süreçlerdir. Bu denetim işlemini uygulayan denetçi tanıklık yaptığı faaliyet hakkında görsel kanıt türünde bilgi toplar.

**Doğrulama;** denetçinin işletme dışı bağımsız bir kişiden doğrudan doğruya bilgi almasıdır. Bu denetim işlemi, hesap bakiyelerinin ve işlemlerin maddi doğruluğunun araştırılmasında çok yaygın olarak kullanılır.

**Soruşturma;** denetim faaliyeti sırasında uygulanacak diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayabilmek için kullanılan bir ön işlem niteliğindedir. Denetçi, ilgililere sorular sorarak çalışmalarını yönlendirmek için bilgi toplar.

**Kayıt sistemini yeniden izleme;** denetçi örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçer ve bu belgelerden hareketle, ilgili kayıtların doğruluğunu araştırır.

**Belge incelemesi;** işletme faaliyetleri ve muhasebe sistemi ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı olarak incelenmesidir.

---

<sup>84</sup> Pickett, a.g.e., s.33 ve 334.

<sup>85</sup> Güredin, a.g.e., s.267-275.



**Yeniden hesaplama;** yapılmış olan aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından tekrar doğrulanması işlemidir.

**Analitik inceleme;** karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.

**Yayımlanmış rapor veya çalışmaların değerlendirilmesi;** Denetlenen birim/süreç üzerinde etkili olmuş çalışma ve raporların gözden geçirilmesidir. Özellikle tekrarlayan denetimlerde, denetçiler önceki iç denetim raporlarını ve çalışmalarını değerlendirerek bilgi edinir ve bu bilgiler denetçilere çalışmalarında ışık tutar.<sup>86</sup>

**Anket;** Herhangi bir konuyla ilgili durum ve tutumu belirlemek için düzenlenmiş ayrıntılı ve kapsamlı soru dizisidir. İyi düzenlenmiş bir anket (hizmet değerlendirme anketi/ memnuniyet anketi/ özdeğerlendirme anketi) sürecin veya sunulan hizmetin etkinliği ve başarısı gibi konular hakkında yararlı bilgiler sağlar.<sup>87</sup>

Denetçi, çalışmanın niteliğine en uygun yöntemi seçmeli, ancak yöntem seçiminde katlanılacak maliyetleri de göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, yeni ve daha etkili teknikleri bulmak ve kullanmak için çaba göstermelidir.

Saha çalışmasında, denetçinin, zaman ve maliyet kısıtından tüm bilgi ve belgelere ulaşması mümkün olmadığından, işlem ve süreçlerin aralıksız denetimi yapılamamaktadır. Bu nedenle denetçiler kısmi denetime başvurmaktadır. Örnekleme yöntemi olarak ifade edilen bu yöntemle denetçi, denetlediği alan içinde yer alan inceleme birimleri arasından anakütle temsil etmek üzere tesadüfi olarak örnekler seçerek, denetlediği denetim sahası hakkında bir görüşe ulaşmaktadır.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.304.

<sup>87</sup> **A.e.**, s.307.

<sup>88</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 513.

## 2.2.2.2. Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek işletmeye katma değer sağlayacak öneriler geliştirir.

Denetçi, denetim sırasında tespit ettiği hususları önem derecesine göre sınıflandırarak bulgu formuna işler. Bulgu formunda, tespit, neden, riskler ve etkileri, kriterler, öneriler yer almalıdır.<sup>89</sup>

Bulgu formu:<sup>90</sup>

- Tespit bölümü, “yanlış veya sapma nedir” sorusunu yanıtlar.
- Neden bölümü, yanlış veya sapmanın sebebini ortaya koyar.
- Riskler ve etkileri bölümü, yanlış veya sapma sonucunda işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri ve bu risklerin muhtemel etkilerini gösterir.
- Kriterler bölümü, ilgili mevzuat, standart ve iyi uygulamalar çerçevesinde olması gerekeni açıklar.
- Öneriler bölümü, olması gereken duruma ulaşma yolunu tarif eder.

Denetçi, denetim sonucunda ortaya koyduğu bulgu ve görüşlerini kanıtlara dayandırmalıdır. Denetim kanıtı, denetim bulgularını desteklemek veya ispat etmek üzere toplanan ve kullanılan bilgi ve belgelerdir.

Denetçinin, denetim amacına ulaşabilmesi açısından topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirmesi gerekmektedir.<sup>91</sup> Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için kaynağı (kurum içi, kurum

<sup>89</sup> Çevrimiçi, [http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu\\_ic\\_denetim\\_rehberi](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_rehberi), 22.07.2010.

<sup>90</sup> A.e.

<sup>91</sup> A.e.

dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyorsa denetim kanıtlarının yeterliliğinden bahsedilebilir. Bu kanıtlara ilişkin testlerin başka bir denetçi tarafından da yapılması durumunda aynı sonuçlara ulaşıyorsa, denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir. Denetim kanıtının, denetim konusunun önemlilik düzeyi ve riskleriyle orantılı olması gerekir.<sup>92</sup>

Bireysel çalışma planında öngörülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, “denetimin gözetimi sorumluluğu” kapsamında iç denetim bölümü yöneticileri tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.

### **2.2.2.3. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması (Kapanış Toplantısı)**

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen bölüme gönderir. Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

---

<sup>92</sup> A.e.,Güredin,a.g.e.,235; 255-258.

### 2.3. İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetçinin bulduğu önemli farkları ve bunlar hakkındaki yorum ve tavsiyelerini yönetime iletmesi için kullanılan araç, iç denetim raporudur.<sup>93</sup> Bir işletmedeki iç denetim bölümü, denetim faaliyetini üst yönetim adına gerçekleştirmesi nedeniyle iç denetim raporunun verileceği tarafın işletme yönetimi olacağı açıktır.<sup>94</sup> Birçok denetçi, denetim raporunun denetim çalışmasının en temel ürünü olduğunu savunmaktadır.<sup>95</sup> Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Çünkü iç denetim raporu, söz konusu aşamalardan geçmiş bilgiler ışığında düzenlenecektir, fakat, raporlama zayıf veya yetersiz olursa, iyi bir denetim çalışması tüm değerini yitirebilir.<sup>96</sup>

Performans standartlarına göre, iç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, iç denetçilerin yetkileri, görevleri, sorumlulukları ve yapılan denetimin performansı konularında, denetim komitesi, yönetim kurulu ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır.<sup>97</sup> Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği çeşitli konuları da içermelidir.<sup>98</sup> İç denetim faaliyeti, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol ve yönetim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır.<sup>99</sup>

---

<sup>93</sup> Pickett, **a.g.e.**,s.251.

<sup>94</sup> Sawyer, Dittmhofer.,Scheiner **a.g.e.**, s.687.

<sup>95</sup> Pickett, **a.g.e.**, s.251.

<sup>96</sup> Cemal Elitaş, “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, **İç Denetim Dergisi**, İç Denetim Enstitüsü, Sayı:8, Yaz, 2003-2004, s.40.

<sup>97</sup> IIA, Performance Standards, 2060- Reporting to Senior Management and the Board, (Yönetim Kurulu, ve Üst Yönetime Raporlamalar),Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

<sup>98</sup> **A.e.**

<sup>99</sup> IIA, Performance Standards, 2100 -Nature of Work (İşin Niteliği), Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

İyi yapılandırılmış bir iç denetim raporu, iç denetim faaliyetinin etkisini yansıtacak güçlü bir araçtır. Bu kapsamda iç denetim raporlarının temel üç amacı vardır,<sup>100</sup>

- **Bilgilendirme:** Bulguların açıklanması
- **İkna:** Bulguların etkin ve geçerli olduğuna dair inandırıcılık
- **Sonuçlar Elde Etme:** Yönetimi değişime ve iyileştirmeye yönlendirme

**Tablo 2.2 :İç Denetim Raporu Amaçları**

Amaçlar	Anlamları	Uruslar
<b>Bilgilendirme</b>	Farkına varılmayı yaratmak	Zorlukların veya gelişim fırsatlarının açık ve anlaşılabilir tanımlanması
<b>İkna</b>	Kabul edilmeyi sağlamak	Sonuçlar için gerçek ve inandırıcı destek ve bunların öneminin kanıtlanması
<b>Sonuçlar Elde Etme</b>	Harekete sevk etmek	İhtiyaç duyulan değişikliklerin yapıcı ve pratik yaklaşımı

**Kaynak:** Eşkazan, a.g.e., s.34.

İç denetim raporlarının hazırlanması, taslak iç denetim raporu ve kesinleşmiş iç denetim raporu olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir.

### **2.3.1. Taslak İç Denetim Raporunun Hazırlanması**

Denetçi ile denetlenen bölüm arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar.<sup>101</sup> Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan departmana bir yazı ekinde verir. Departman yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle; raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir.

<sup>100</sup> Ali Rıza Eşkazan, "İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması", **İç Denetim Dergisi**, İç Denetim Enstitüsü, Sayı:8, Yaz, 2003-2004, s.32.

<sup>101</sup>Pickett, a.g.e., s.422.

### 2.3.2. Kesinleşmiş İç Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunumu

İç denetçi, denetlenen bölümden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de kapsayan kesinleşmiş raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar.<sup>102</sup> İç denetim yöneticisi nihai raporun ilgililere iletilmesinden sorumludur.<sup>103</sup>

Performans Standartlarından 2400 kodlu “Sonuçların Raporlanması (İletilmesi)” başlıklı bölümde iç denetim raporlarına ilişkin bilgiler verilmiştir. Buna göre; raporlama, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir. Sonuçları gösteren nihai rapor, gerektiğinde, iç denetçinin görüşünü de içermelidir. Rapordaki görüş ve kanaatler yönetim kurulu ve diğer hissedarların beklentilerini karşılamalı ve rapor güvenilir, ilgili, yeterli ve yararlı bilgilerle desteklenmelidir.<sup>104</sup> Buna göre, raporlamalar; **doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında** sunulmalıdır.<sup>105</sup> İç denetim raporunun taşınması gereken bu nitelikler aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.<sup>106</sup>

- **Doğru** raporlamada; hata ve saptırma bulunmaz ve bu tür raporlamalar, ilgili maddi olay ve gerçeklere sadık kalır. İlgili veri ve kanıtların dikkatle ve hassasiyetle toplanması, değerlendirilmesi ve raporda özetlenmesi gerekir.

---

<sup>102</sup> A.e., s.423.

<sup>103</sup> IIA, Performance Standards, 2400 -Communicating Results (Sonuçların Raporlanması (İletilmesi)), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>104</sup> IIA, Performance Standards, 2410 - Criteria for Communicating (Raporlama (İletişim) Kıstasları, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>105</sup> IIA, Performance Standards, 2410 - Criteria for Communicating (Raporlama (İletişim) Kıstasları, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>106</sup> IIA, Practice Advisory 2420-1:Quality of Communications, Uygulama Önerisi, Raporlamanın (İletişimin) Kalitesi, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

- **Objektif (nesnel)** raporlama; adil, tarafsız, belge ve bulgular karşısında dürüst ve dengeli bir değerlendirmenin ürünüdür. Tespit, sonuç ve tavsiyeleri önyargısız ve tarafsız bir şekilde, kişisel çıkarlar göz önüne alınmadan ve başkalarının etkisi altında kalınmadan tespit ve ifade etmelidir.
- **Açık** raporlama; kolay, anlaşılır ve mantıklıdır. Raporda açıklık, gereksiz teknik terimler kullanmaktan kaçınarak ve ilgili bütün önemli bilgiler verilerek sağlanabilir.
- **Özlü** raporlama; konunun özüne inen, gereksiz ve fazla ayrıntılardan kaçınan raporlardır. Bu tür raporlar, raporun dikkatle gözden geçirilmesi ve derlenmesi yoluyla hazırlanır. Amaç, sunulan her düşüncenin anlamlı, fakat özlü ve kısa olmasıdır.
- **Yapıcı** raporlama; denetlenenlere ve işletmeye faydalı olup, gereken iyileştirme ve geliştirmeleri yapmalarına yardımcı olan raporlardır. Raporun içeriği ve anlatımı; faydalı, olumlu, anlamlı olmalı ve kurumun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmalıdır.
- **Tam** raporlama, hedef ve okuyucu kitlesi için önemli olan hiçbir bilgiyi atlamaz; öneri ve sonuçları desteklemek için gereken bütün bilgi ve tespitleri içerir.
- **Zamanında** raporlama; tavsiyelere dayanarak üst yönetimin ve/veya yöneticilerin dikkatle değerlendirebilmesi için tam ve uygun zamanda verilen raporlardır. İç denetim sonuçlarıyla ilgili raporun zamanlaması, gereken eylemlerin derhal ve etkin bir şekilde uygulanabilmesini sağlayacak acil raporlama düzeyinde ve gecikmeden belirlenmelidir.

İç denetim raporların formatı ve içeriği işletmeden işletmeye veya iç denetim görevi türüne göre değişmesine rağmen, her raporda, en azından, iç denetimin amacı, kapsamı ve sonuçları ifade edilmelidir.<sup>107</sup>

Aşağıda iç denetim raporunun içeriği bölümler itibarıyla özetlenmiştir.

**a. Raporun Tarihi:** Raporda, denetim çalışmasının bitirildiği andaki tarihin yer alması gerekir.

**b. Gönderildiği Kişi:** Rapor, sık karşılaşılan bir uygulama olarak genelde üst yönetime gönderilir. Ancak bazen rapor, gözden geçirilen belirli işletme faaliyetlerinden doğrudan sorumlu olan yöneticiye de gönderilebilir. Raporlar denetimle doğrudan ilgili olanlara dağıtılmalıdır. Her raporlamada kimlere dağıtım yapılacağını içeren bir dağıtım listesi yer almalıdır.<sup>108</sup>

Dağıtım listesinde yer alabilecek kişiler;

- İç denetim faaliyetlerinin raporlandığı üst yönetim
- Raporu cevaplama gereken kişi veya kişiler
- Faaliyetleri gözden geçirmeden sorumlu kişiler
- Düzeltici faaliyetleri yapacak kişilerdir.

**c. Giriş Paragrafı:** Bu paragrafta genelde yapılan denetim hakkında bilgiler verilir. Denetimin hangi departman veya departmanlarda, düzenli mi, yoksa özel bir inceleme olarak mı yapıldığı konularında bilgiye yer verilir.

---

<sup>107</sup> IIA, Practice Advisory 2420-1:Quality of Communications, Uygulama Önerisi, Raporlamanın (İletişimin) Kalitesi, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

<sup>108</sup> Eşkazan, a.g.e., s.33.



**d. Amaç Paragrafı:** Raporun “Amaçlar” başlığı altında, iç denetimin hedefleri açıklanmalıdır. Gerektiğinde, okuyucu bu kısımda, iç denetimin neden yapıldığı ve iç denetimden ne beklendiği konusunda bilgilendirilebilir.

**e. Kapsam Bölümü:** Raporun “Kapsam” başlığı altında, denetlenen faaliyetler ve alanlar belirtilmeli ve denetimin kapsadığı zaman dilimi gibi destekleyici bilgiler verilmelidir. İç denetimin sınırlarını açıkça belirlemek amacıyla, gerekirse, denetlemeye konu olmayan ilgili faaliyetler de belirtilmelidir. Yapılan iç denetim konusu işlerin niteliği ve kapsamı da tanımlanmalıdır.

**f. Tespit ve Öneriler:** Tespit, maddi olay ve bulgularla ilgili açıklamalardır. İç denetçinin vardığı sonuçları ve yaptığı tavsiyeleri desteklemek veya bunların yanlış anlaşılmasını önlemek için gerekli görülen tespitler, kesinleşmiş (nihai) iç denetim raporlarına dahil edilmelidir. Tespitler, “olanlar” ile “olması gerekenlerin” karşılaştırılması sonucu ortaya çıkar. Bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan bulgular iç denetim raporunun temelini oluşturur. Mevcut durum kıstaslara uygun olduğunda da, durum raporda belirtilebilir.<sup>109</sup>

Tespit ve öneriler, aşağıdaki özelliklere dayanmalıdır:<sup>110</sup>

- **Kıstas:** Bir değerlendirme ve/veya doğrulama yapmak için kullanılan standartlar, ölçüler veya beklentilerdir (ne olmalıdır?).
- **Tespit:** İç denetçinin denetleme sırasında elde ettiği belge ve bulgulardır (olan nedir?).
- **Sebeup:** Beklenen koşullar ile mevcut koşullar arasında tespit edilen farkın sebebidir (neden böyle bir fark mevcuttur?).
- **Etki (Sonuç):** Tespitlerin kıstaslara uygun olmamasından dolayı kurumun ve/veya başkalarının karşı karşıya olduğu riske maruz kalma derecesidir. (farkın etkisi nedir?). Bu riskin veya riske maruz kalma

<sup>109</sup> IIA, Practice Advisory 2420-1:Quality of Communications, Uygulama Önerisi, Raporlamanın (İletişimin) Kalitesi,Md. 7, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

<sup>110</sup> A.e.

derecesinin belirlenmesinde, iç denetçi, görevle ilgili gözlem ve tavsiyelerinin, kurumun faaliyetleri ve mali tabloları üzerinde yapabileceği etkiyi düşünmelidir.

**g. Sonuç ve Görüşler:** İç denetçinin denetim konusunu oluşturan faaliyetlere ilişkin tespit ve tavsiyelerinin nelere yol açabileceği hakkındaki değerlendirmesini yansıtır. Bu bölümde, genellikle, tespit ve tavsiyeler, bunların genel etkilerine dayanan bir bakış açısıyla yansıtılır. Sonuçlar, bir iç denetim faaliyetinin kapsamının tamamını ya da sadece belirli yönlerini kapsayabildiği gibi, bunlarla sınırlı kalmamak kaydıyla, faaliyet veya program hedeflerinin ve amaçlarının kurumun hedef ve amaçlarına uyup uymadığını, kurumun hedef ve amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını ve inceleme konusu olan faaliyetin amaçlandığı gibi çalışıp çalışılmadığını da kapsayabilir. İç denetçi raporunda işletme faaliyetlerinin kontrol önlem ve yordamlarına uygunluğu konusundaki düşünceleriyle birlikte, örgütsel amaçlara ulaşmada bu kontrollerin yetersizliği nedeniyle önerilerde de bulunabilir. Bunlar da, yeni kontrol önlem ve yordamlarının önerilmesi, organizasyon yapısında ve iş görme usullerinde değişiklik yapılmasına ilişkin görüşler şeklinde raporda yer alır ve üst yönetim de, bu bilgiler doğrultusunda kontrol önlem ve yordamlarını düzeltici ve geliştirici çalışmalara girer.<sup>111</sup> İç denetçi düzeltici görüşler açıklarken kendini üst yönetim yerine koyarak düşünür.

Tüm bu raporların verilmesinin temel nedeni; işletmedeki hata, hile ve düzensizlik gibi riskleri ortadan kaldırmaya yönelik daha iyi kontrol önlem ve yordamları belirlemek, iyi kontrol önlem ve yordamlarının devamlılığını sağlamak, ve işletme başarısını (maliyetleri azaltıcı ve kârı arttırıcı nitelikte) arttırmaktır. İç denetçinin görüşü, gözden geçirilen alan veya kontrollerin genel bir değerlendirmesini içine alabileceği gibi, gözden geçirmenin belli yönleriyle veya belirli kontrollerle de sınırlı olabilir.

---

<sup>111</sup> Elitaş, a.g.e., s.41.

Aşağıdaki tabloda örnek iç denetim raporuna yer verilmiştir;

**Tablo 2.3: Örnek İç Denetim Raporu:**

<i>X İşletmesi</i>	
	<b>Rapor Tarihi</b>
<b><u>Raporun Gönderileceği Kişiler:</u></b>	
Üst Yönetim	
İlgili Departman Yöneticisi	
<b>1.Giriş:</b> Yapılan iç denetim hakkında genel bilgiler verilir.	
<b>2.Amaç:</b> İç denetimin hedefleri, neden yapıldığı ve bu denetimden ne beklendiği belirtilmelidir.	
<b>3.Kapsam:</b> Denetlenen faaliyetler ve alanlar belirtilmeli ve denetimin kapsadığı süre gibi destekleyici bilgiler verilmelidir. Görevin sınırlarını açıkça çizilmeli ve yapılan işlerin niteliği ve kapsamı da tanımlanmalıdır.	
<b>4.Tespit ve Öneriler:</b> Bu bölümde, denetçinin maddi olay ve olgularla ilgili açıklamaları ve önerileri bulunur. İç denetçinin vardığı sonuçları ve yaptığı önerileri desteklemek için elde ettiği bulgulara yer verilir.	
<b>5.Sonuç ve Görüşler:</b> Yapılan denetim çalışmasına ilişkin genel sonuçların yer aldığı bölümdür ve denetçinin denetleme konusu faaliyetlere ilişkin tespit ve önerilerinin nelere yol açabileceği hakkındaki değerlendirmesini yansıtır.	
<b>Raporu Hazırlayanlar:</b>	
İç Denetim Müdürü	
İç Denetçiler	
<b>(İmza)</b>	

## 2.4. İç Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve İzlenmesi

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, iç denetçi, denetim sonucunu yazıp dağıtmadan önce sonuç ve önerilerini yönetimden sorumlu kişilerle değerlendirmelidir.<sup>112</sup>

İç Denetçiler, raporlanan denetim bulgularına istinaden uygun işlemlerin yapıldığından emin olmak için denetim sonuçlarını izlemelidirler.<sup>113</sup> Bu izleme kapsamında, düzeltici işlemlerin yapıldığını ve istenilen sonuçların elde ediliyor olduğunu veya üst yönetimin ya da yönetim kurulunun tespitler üzerine düzeltici işlemlerin yapılmaması riskini göze alıp almadığını belirlemelidir.

Sonuç olarak iç Denetim Raporları, farkına varılmayı yaratmak amacıyla bilgilendirme, kabul edilmeyi sağlamak amacıyla ikna etme, harekete sevk etmek amacıyla sonuçlar elde etme hedeflerine yönelmelidir. Rapor okuyucuya, raporlanan unsurların güvenilirliği ile yapılan önerilerin geçerli ve değerli olduğunu hissettirmelidir.<sup>114</sup>

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda, bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce iç denetim birimine bildirilir. Bu kapsamda, iç denetim

---

<sup>112</sup> IIA, Performance Standards, 2400-Communicating Results (Sonuçların Raporlanması (İletilmesi)), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>113</sup> IIA, Performance Standards, 2500- Monitoring Progress (İlerlemenin Gözlemlenmesi), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>114</sup> IIA, Performance Standards, 2400-Communicating Results (Sonuçların Raporlanması (İletilmesi)), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların değerlendirilip değerlendirilmediğini gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır.<sup>115</sup>

Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim bölümü tarafından yapılan denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimlere anket çalışması yapılabilir.<sup>116</sup> İç denetim faaliyetinin etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile denetçilerin mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi bakımından anket formları iç denetim bölüm yönetimi tarafından incelenir, değerlendirilir ve elde edilen sonuçlar çerçevesinde gerekli tedbirler alınır.<sup>117</sup>

---

<sup>115</sup> IIA, Performance Standards, 2500- Monitoring Progress (İlerlemenin Gözlemlenmesi), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standardsitems/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

<sup>116</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.660.

<sup>117</sup> **A.e.**, s.424.

### **3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İÇ KONTROL SİSTEMİ VE TEMEL İŞLETME FAALİYETLERİNİN KONTROL PROSEDÜRLERİYLE DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ÖNERİ**

İşletme faaliyetleri ile ilgili olarak, analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler aracılığıyla yönetime yardımcı bir işlev gören ve işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği konularında yönetime bilgi sağlayan iç denetim faaliyeti iyi bir biçimde planlanmalı ve yürütülmelidir. Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle yönetim fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonu ve iç kontrol sistemi kavramları ile ilgili açıklamalar yapılmış, daha sonra iç denetim faaliyetinin en önemli amaçlarından biri olan; faaliyetlerin ve kontrollerin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi ele alınmıştır. Bu doğrultuda, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilebilmesi amacıyla bir endüstri işletmesinin temel süreçleri için kontrol prosedürleri hazırlanarak ve bir öneri sunulmuştur. Çalışmanın amacı, işletme faaliyetlerinin etkinliği ile ilgili olarak kontrol eksikliklerini veya zayıflıklarını tespit etmek, olumsuz etkilerini azaltmak ve düzeltmek için gereken tedbirlerin alınmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, yapılacak önerilerin, iç denetim sonucunda yönetime sunulacak bilgilerin kalitesini arttırıcı yönde yol göstermesi hedeflenmiştir.

#### **3.1. Yönetimin Kontrol Fonksiyonu ve İç Kontrol Sistemi**

Yönetimin temel fonksiyonlarından<sup>1</sup> biri olan kontrol; kelime olarak, bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemektir.<sup>2</sup> Yönetim biliminin kurucusu Fayol'a göre ise kontrol; her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş

---

<sup>1</sup> Henry Fayol, 1916 yılında Fransa'da yayınladığı "Administration Industrielle et Générale" adlı kitabında yönetimin; planlama (basiret-geleceği görme), örgütleme, yürütme (emir-kumanda), koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarından oluşan bir süreç olduğunu ileri sürmüştür. 1983-1986 yılları arasında yazılmış yönetim kitaplarından seçilen 21 örneklem üzerinde yapılan araştırmada, seçilen örneklemelerin tümünde Fayol'un yönetim fonksiyonları sınıflandırmasının temel alındığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda, yönetimin temel fonksiyonları; planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol olarak sıralanır.(Stephen J. Carrol, Dennis J. Gillen, "Are The Classical Management Functions Useful in Describing Managerial Work ?", **Academy of Management Review**, 1987, Volume:12, No:1, s.38.)

kurallara uygun yapıp yapılmadığının gözetimidir.<sup>3</sup> Bu doğrultuda, yönetim sürecinin ilk aşaması olan planlama ile ulaşılmak istenen hedefler ortaya koyularak, yönetimin diğer bütün fonksiyonları ile bu amaç gerçekleştirilmeye çalışılır. Kontrol fonksiyonu ile de hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı saptanır.

Kontrol fonksiyonunda önemli iki unsur; fiilen nerede bulunduğu ve nereye ulaşılacak istendiğidir.<sup>4</sup> Bu sebeple, kontrol fonksiyonu planlama aşamasında belirlenen amaçlarla, gerçekleşen sonuçların karşılaştırıldığı ve aradaki farkların nedenlerinin araştırıldığı ve düzeltici önlemlerin alındığı bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu özelliği nedeniyle de kontrol, süreklilik gösteren bir yönetim fonksiyonudur.

### **3.1.1.İşletmelerde Kontrol Fonksiyonunun Önemi**

Günümüzde işletmelerin değişen koşullara uyum sağlayabilmesi ve küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamı içinde varlıklarını devam ettirebilmeleri, etkin bir yönetim anlayışı ile mümkündür. Etkin bir yönetim anlayışının en önemli unsurlarından biri olan kontrol fonksiyonu her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler için kontrol, bugünkü uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları, önceden belirlenen bir amaca yönlendiren süreç olarak tanımlanabilir. Yönetim anlayışında kontrol kavramının öne çıkmasıyla beraber, doğru, zamanlı ve eksiksiz bilginin önemi daha da artmıştır.

---

<sup>2</sup> Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi) <http://www.tdk.org.tr>, Ocak 2009.

<sup>3</sup> Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi**, 6.bs., Savaş Yayınları, İstanbul, 1992, s.279.

<sup>4</sup> A.e.

İşletmelerde iyi bir kontrol sisteminin şu özelliklere sahip olması gerekir;<sup>5</sup>

- Kontrol sistemi, ilgili çalışmanın kapsam ve gereklerine uygun olmalıdır.
- Kontrol sistemi, plandaki sapmaları en kısa sürede bildirmelidir.
- Kontrol sistemi beklenmeyen olaylar karşısında esneklik göstermelidir.
- İşletmede yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirtilmeli, standarttan sapmaların nedenlerinin ve önlemlerin saptanmasına olanak vermelidir.
- Kontrol sistemi, düzeltici önlem ve olanakları da içermelidir.
- İstisnalarla ilgili yönetime bilgi vermek, işlerin gelişimi ve zaman tasarrufu açısından kontrol sisteminin etkinliğinde büyük öneme sahiptir. Bu nedenle istisna ilkesinin<sup>6</sup> kontrol sürecinde kullanılması oldukça önemlidir.

### 3.1.2. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “kontroller” adı verilmektedir.<sup>7</sup> “İç Kontrol Sistemi” ise bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder. İç kontrol sistemi, 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 şirketin verimliliğini arttıracak yöntemleri ve

<sup>5</sup> A.e., s.292-294.

<sup>6</sup> **İstisna ilkesi:** İşletmede sık tekrarlanan nitelikteki kararlar, rutin bir şekilde yetkili alt kademe yöneticiler tarafından alınmalı, ancak yetkiyi aşan veya olağanüstü nitelik taşıyan sorunlar üst düzeylere aktarılmalıdır. Bu ilke, ast kendi yetkisine giren sorunlar hakkında tek başına karar verme yetkisi taşımakta, bunun dışında kalan istisnai sorunlarla ilgili kararlar için üstüne başvurmaktadır. Böylece üstlerin gereksiz yere zaman ve enerji israfı önlenmekte, astların karar alma yetenekleri geliştirilmektedir. (Ülgen, a.g.e., s. 60-61.)

<sup>7</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacı Rüstemoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.bs, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, 2001, s. 61.



prosedürleri kapsamaktadır.<sup>8</sup> İç kontrol sistemi muhasebe sisteminin fonksiyonları ile doğrudan ilgili hususlardan başka diğer bazı hususları da içermektedir. Bu hususlar aşağıdaki gibidir;<sup>9</sup>

- “Kontrol ortamı” iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki önemlilik derecesidir.<sup>10</sup>
- “Kontrol prosedürleri” işletme amaçlarına ulaşmayı sağlamak için yönetim tarafından kontrol çevresine ek olarak geliştirilmiş politika, usuller ve yöntemlerdir.<sup>11</sup>

Kontrol prosedürleri; aşağıdaki konulara ilişkin usul ve yöntemler olarak sınıflandırılabilir;<sup>12</sup>

- İşlemlerin yürütülüşünün uygun yetkilere dayandırılması,
- Hata ve yolsuzlukların yapılmasını ve gizlenmesini azaltmak amacıyla iş bölümünün yapılması,
- İşlemlerin uygun şekilde kaydedilmesini sağlayacak, gerekli belgelerin tasarım ve kullanımı,
- Varlıkların ve kayıtların yeterli düzeyde korunması için varlıkların kullanılmasında yetkisinin sınırlandırılması.

Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması için uygun bir kontrol ortamına gereksinim vardır. Bu ortama iç kontrol sistemi ortamı denir. Kontrol ortamı belirli kontrol prosedürlerinin etkinliği hususunda önem arzeder.

---

<sup>8</sup> A.e.

<sup>9</sup> Kepekçi, a.g.e., s.77.

<sup>10</sup> Güredin, a.g.e., s.324, Kepekçi, a.g.e., s.78, Ataman, Rüstemoğlu, Bozkurt, , a.g.e.,s.62.

<sup>11</sup> Kepekçi, a.g.e.,s.83.

<sup>12</sup> A.e.

İç kontrol sistemi ortamı, iç ve dış etmenler tarafından belirlenir. Dış etmenler, yönetimin kontrolünde olmayan, ekonomik koşullar gibi kendiliğinden ortaya çıkan etmenlerdir. İç etmenler ise, doğrudan doğruya kontrol edilebilen etmenlerdir. Bunlar, yönetimin önderliği, organizasyon yapısı, personel, iç denetim, bütçeleme ve işletme içi raporlama, işletme uygulama ve politikaları şeklinde sıralanabilir.<sup>13</sup>

Güçlü bir kontrol ortamı, örneğin, sıkı bütçe kontrolleri ve etkin bir iç denetim fonksiyonu, belirli kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkinleştirebilir. Ancak, güçlü bir kontrol ortamı tek başına iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamaz. Kontrol ortamını etkileyen hususlar aşağıdaki gibidir:<sup>14</sup>

- Yönetim kurulunun ve yönetim kuruluna bağlı komitelerin fonksiyonu.
- Yönetim anlayışı ve faaliyet biçimi.
- İşletmenin organizasyon yapısı ve sorumluluk ve yetkinin verilmesinde uygulanan yöntemler.
- Görevlerin ayrılığı, işletme çalışanlarına yönelik benimsediği politika ve prosedürlerle, iç denetim fonksiyonlarını içeren yönetim kontrol sistemi.

### **3.1.2.1. İç Kontrol Kavramındaki Gelişmeler**

İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı çalışma 1949 yılında Amerika'da Denetim Yordamları Komitesi tarafından yapılmıştır. Komite tarafından yayınlanan raporda iç kontrolün tanımı şu şekildedir;<sup>15</sup>

“İç kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenirliliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini

---

<sup>13</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.324.

<sup>14</sup> Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.275-276.

<sup>15</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.316.

arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”

Yapılan iç kontrol tanımına göre; geniş anlamda iç kontrol, **muhasabe** veya **yönetmel kontrollemleri** içerir. <sup>16</sup>

Muhasabe, belirli bir dönemde ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve sonuçta bu sürece ilişkin bilgilerle, bu sürecin bitiminde ulaşılan durumu raporlayarak gerekli değerlendirmelerin ve yorumların yapılabileceği bilgileri ilgililere sunan bir sistemdir. Bu doğrultuda muhasabe sistemi, işletmenin faaliyetleri ve yapısı ile ilgili yapılacak planlamalarda, uygulamaya yönelik olarak alınan kararlarda, alınan bu kararların uygulanmasıyla birlikte yapılan kontrollerde ve işletmenin amaçlarına uygunluğunun analizinde gerekli olan bilgilerin elde edilmesinde oldukça önemli rol oynamaktadır.<sup>17</sup>

“Muhasabe kontrolleri; örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasabe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin; faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetim ile ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklindeki kontrol önlemlerini içerir.”<sup>18</sup>

“Yönetmel kontrollemler, örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Yönetmel kontrollemler finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilendirilir. Yönetmel kontrollemler genel olarak istatistikî analizler, zaman ve harekât araştırmaları, başarı raporları, işgören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsar.”<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> **A.e.**

<sup>17</sup> Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasabe ve Tekdüzen Muhasabe Sistemi**, 3.bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010, s.1.

<sup>18</sup> Güredin, **a.ge.**, 316.

<sup>19</sup> **A.e.**

İç kontrol sistemi,1988 yılında yayınlanan “Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi” (SAS No:55-Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit) standardında şöyle tanımlanmıştır,<sup>20</sup>

“Temel elemanları kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olan iç kontrol yapısı; işletmelerin amaçlarına ulaşmasında kabul edilebilir bir güven sağlamak için oluşturulan politikalardır.”

İç kontrol yapısını oluşturan unsurlar aşağıdaki Tablo 3.1’de özetlenmiştir;

---

<sup>20</sup> SAS 55, 11.paragraf, Çevrimiçi, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/audit%20and%20attest%20standards.aspx>, 24.08.2010.

**Tablo 3.1: İç Kontrol Yapısını Oluşturan Unsurlar**

<b>İç Kontrol Yapısını Oluşturan Unsurlar</b>		
<b>Kontrol Çevresi</b>	<b>Muhasebe Sistemi</b>	<b>Kontrol Prosedürleri</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yönetimin düşüncesi ve yaklaşımı</li><li>• İşletmenin organizasyon yapısı</li><li>• Yönetim kurulu ve denetim komitesinin işlevi</li><li>• Yetki ve sorumlulukların dağılımı</li><li>• Yönetimin kontrol yöntemleri</li><li>• İç denetim fonksiyonu</li><li>• İşletmenin personel politikaları, prosedürleri, yapısı ve durumu</li><li>• Dış etkenler</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletmenin muhasebe sistemi ve yapısı</li><li>• Kaydedilen işlemlerin gerçekten varolması</li><li>• İşlemlerin verilen yetkilere dayanarak yapılması</li><li>• Gerçekleşen işlemlerin eksiksiz bir biçimde kayıtlara alınması</li><li>• İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilmesi ve doğru hesaplara kaydedilmesi</li><li>• İşlemlerin zamanında kaydedilmesi</li><li>• İşlemlerin finansal tablolara doğru şekilde yansıtılması</li></ul> <p><b><u>Muhasebe Sisteminde Bulunması Gereken Unsurlar</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde hazırlanmış hesap planı</li><li>• Hesapların işleyişini yeterli bir biçimde açıklayan muhasebe yönetmeliği</li><li>• Etkin bir bütçe sistemi</li><li>• Faaliyetlere uygun olarak düzenlenmiş maliyet muhasebesi sistemi</li><li>• Uygun belge akış sistemi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Görevlerin ayrımı</li><li>• Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması</li><li>• Uygun belgeleme ve muhasebe kayıtlarının varlığı</li><li>• Varlıklar ve muhasebe kayıtları üzerinde fiziki kontroller</li><li>• Bağımsız mutabakatlar</li></ul>

**Kaynak:** Alvin Arens, James Loebbecke, **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice Hall, International Edition, Inc., 1991, s. 297.

1970’li yılların sonu 1980’li yılların başında hileli finansal rapor sayısının oldukça artması nedeniyle Amerika’da Sponsor Örgütler Komisyonu (COSO-The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) adlı bir komisyon kurulmuş ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir.<sup>21</sup>

### 3.1.2.1.1.COSO Raporu’na Göre İç Kontrol

COSO, 1985 yılında iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla, finansal tablolardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek, etkili finansal raporlamanın kalitesinin arttırmak ve belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler getirmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesiyle oluşturulmuş bir komisyondur.<sup>22</sup> Komisyon, özel sektör girişimi olmakla birlikte bu çatı altında kamuda iç kontrol düzenlemelerine yönelik önemli araştırmalar ve öneriler gerçekleştirmiştir. Bu komisyon ABD’de Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyon’u (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) desteklemek üzere kurulmuştur.<sup>23</sup> Kurucu başkanı James C. Treadway’den dolayı Treadway Komisyonu olarak da bilinmektedir. COSO, sponsor komisyon olması nedeniyle aşağıdaki beş örgüt tarafından bir araya gelinerek oluşturulmuş bir komisyondur.<sup>24</sup> Bu beş örgüt aşağıda belirtilmiştir:

- Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü- (Amerikan Institute of Certified Public Accountants- AICPA)
- Amerika Muhasebe Derneği- (American Accounting Association- AAA)
- Finans Yöneticileri Enstitüsü- (Financial Executives Institute- FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü- (Institute of Internal Auditors)

<sup>21</sup> Çevrimiçi, <http://www.coso.org>, 25.10.2009.

<sup>22</sup> A.e.

<sup>23</sup> A.e.

<sup>24</sup> “Nedir Bu COSO?”, **İç Denetim Bülteni**, Deloitte & Touche, Mayıs-Haziran 2003, Sayı:3, s.4.

- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants- IMA)

Hedefleri finansal raporlamanın kalitesini arttırmak olan, ABD'nin finans sektörünün bu beş büyük kuruluşu, 1992 yılında, "Internal Control- Integrated Framework" (İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve), bilinen adıyla "COSO İç Kontrol Raporu- COSO Raporu" ile uluslararası düzeyde kabul gören bir "iç kontrol" tanımı yapmıştır.

COSO raporunda iç kontrol şöyle tanımlanmıştır:<sup>25</sup>

"İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür."

COSO, işletmenin belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından edinilen amaçları çeşitli kategorilerde ele almıştır.<sup>26</sup>

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Kanun ve kurallara uygunluk (Dışsal Uyum)

Raporda, bu tanımlamanın temelinde olduğu ifade edilen belli başlı temel kavramlar ise şöyle sıralanmıştır:<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Sawyer, L.B.i Dittrhofer, M.Scheiner, H.James, **Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, 5<sup>th</sup> Edition, IIA, Florida, USA, 2003, s.58.

<sup>26</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control- Integrated Framework, 1992, s.9.

<sup>27</sup> Salih Tanju Yavuz, "İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri", **Bankacılar Dergisi**, 2002, Sayı 42, s.44.

- Bir süreç olarak iç kontrol kendi içerisinde bir son değil, sona gitmek için kullanılan bir araçtır.
- İç kontrol sadece bir takım politika bildirimleri, talimatnameler, formlardan ibaret değildir; insanların etkisine açıktır.
- İç kontrol önemli derecede bir teminat sağlayabilir fakat hiç bir zaman bir garanti teşkil etmez.
- İç kontrolün amacı tanımda verilen, birbirinden ayrı fakat birbiriyle örtüşen alanlarda hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır. Bununla birlikte, yönetimin o kuruluşu işletebilmesine yardım edecek her türlü kontrol faaliyetini de kapsar.
- Organizasyonda değişik seviyedeki kişilerin iç kontrollere dair sorumlulukları bulunmaktadır.<sup>28</sup>
- İç kontrol etkin bir kurumsal yönetim çerçevesi oluşturmanın başlıca bir bileşenidir.<sup>29</sup>

Günümüzde en çok tercih edilen iç kontrol modeli COSO iç kontrol modelidir.<sup>30</sup> COSO iç kontrol modeli yanında kabul edilen diğer başlıca düzenlemeler şunlardır;

**CoCo;** (Criteria of Control-Kontrol Kriterleri) 1995 yılında Kanadalı Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından oluşturulan kontrol ölçütleridir. COSO modeline benzemekle birlikte, yönetime dayalı unsurlara daha fazla önem vermektedir. Amaç, bağlılık, yeterlilik ve izleme olmak üzere dört kontrol ölçütünü içerir.<sup>31</sup>

**COBIT;** (Control Objectives for Information and Related Technology-Bilgi Sistemleri ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri) Bilgi sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA -Information Systems Audit and Control Association)

<sup>28</sup> Çevirimiçi, [http://www.pwc.com/tr\\_TR/tr/assets/about/events/training/icdenetim.pdf](http://www.pwc.com/tr_TR/tr/assets/about/events/training/icdenetim.pdf), 26.06.2010.

<sup>29</sup> A.e.

<sup>30</sup> Uyar, a.g.e., 25.

<sup>31</sup> Moeller, a.g.e., s.161.



tarafından bilgi sistem kaynaklarının etkin kullanılmasını sağlamak üzere yayınlanan kontrol modelidir. COBIT yöneticilere, denetçilere ve bilgi teknolojileri kullanıcılarına iş hedeflerinin bilgi işlem hedeflerine dönüşümünü, bu hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakları ve gerçekleştirilen süreçleri bir araya getirirken, aynı zamanda bilgi teknolojileri alt yapılarını da etkin kullanmayı sağlar.<sup>32</sup>

**The Turnbull Report;** İngiltere’de 1999 yılında ICAEW tarafından “İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar Üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri İçin Rehber” (Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code) başlığıyla yayınlanmıştır.<sup>33</sup> Hisse senetleri Londra Borsası’nda işlem gören şirketlerin “iyi yönetim” ilkesine ve bu konudaki mevzuata bağlılığını sağlamayı hedefleyen bu doküman da COSO raporuyla aynı hususlar üzerinde durmakta, etkili bir iç kontrol sisteminin hangi mekanizma, süreç ve alt sistemleri içermesi gerektiğini aynı ifadelerle anlatmaktadır.<sup>34</sup>

Söz konusu çalışmaya göre bir işletmedeki iç kontrol sisteminin;<sup>35</sup>

- Operasyonel süreçlerde yerleşmiş olması ve kurum kültürünü şekillendirmesi,
- İçsel veya dışsal faktörler nedeniyle sürekli değişen, farklılaşan risklere karşı hemen tedbir alabilme yeteneğinde olması,
- Meydana gelen herhangi bir aksaklık ya da zayıflığın, uygulanması gereken (uygulanan) düzeltici önlemlerin ayrıntılarıyla birlikte uygun seviyedeki yöneticilere, gerekiyorsa yönetim kuruluna, anında rapor edilmesini sağlayan kanalları, yöntemleri içeriyor olması gerekir.

---

<sup>32</sup> A.e., s.145.

<sup>33</sup> Çevrimiçi, [http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew\\_ga/en/Library/Links/Corporate\\_governance/Corporate\\_governance\\_codes/UK\\_Corporate\\_Governance\\_Codes\\_and\\_Reports](http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew_ga/en/Library/Links/Corporate_governance/Corporate_governance_codes/UK_Corporate_Governance_Codes_and_Reports), 28.03.2010.

<sup>34</sup> Yavuz, a.g.e, s.44.

<sup>35</sup> A.e.

COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan “Internal Control- Integrated Framework” (İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve) raporuna göre, iç kontrol sisteminin yapısını oluşturan unsurlar; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olmak üzere birbiri ile bağlantılı beş unsurdan oluşmaktadır.<sup>36</sup> Aşağıda bu beş unsur kısaca açıklanmıştır;

**Kontrol Çevresi (Ortamı);** işletmenin iş görme biçimini ifade eden kontrol çevresi, iç kontrolün temel unsurudur. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Bu nedenle, kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarının temelini oluşturur.<sup>37</sup> İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar üstlendiği için, işletme bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını çok iyi bilmesi gerekmektedir. İşletmenin kültürü, etik değerleri, entegrasyonu, yetki-sorumluluk devri uygulamaları, insan kaynaklarının bileşimi ve gelişimi, yönetim kurulunun ilgisi, takibi ve yönlendirmesi gibi hususlar kontrol çevresini etkileyen faktörlerdir.<sup>38</sup>

**Risk Değerlendirme;** işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Bu nedenle iç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. İşletmenin faaliyet gösterdiği ortamda var olan ve sürekli değişen risk unsurlarının işletme üzerinde nasıl ve ne kadar etkili olabileceğinin belirlenmesi oldukça önemlidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder. Riskleri ortadan kaldırmak, yok etmek mümkün

---

<sup>36</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework, 1992.

<sup>37</sup> Nuran Cömert Doyrangöl, “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, Temmuz-Ağustos- Eylül 2002, s.33-42.

<sup>38</sup> Arens, Elder, Beasley, **a.g.e**, s.275-276.

olamayacağından iç kontrol sisteminin hedefi, bu risklerin iyi yönetilmesine ve kontrolüne yardımcı olmaktır.<sup>39</sup>

**Kontrol Faaliyetleri;** işletme hedeflerinin yerine getirilmesine yönelik risklerle başa çıkabilmek için belirlenen eylemlerin yerine getirildiğinden emin olmak amacıyla kullanılan politika ve usullerdir.<sup>40</sup> Kontrol faaliyetlerini geliştirmek için dikkate alınması gereken temel ilkeler şunlardır;<sup>41</sup>

- **Görevlerin ayrımı:** Bir kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun birkaç kişi arasında paylaşılmasını öngörmektedir. Görevlerin ayrımı ilkesi dört grupta ele alınır;<sup>42</sup>
  - a) Varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına aktarılması görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.
  - b) Kıymet hareketine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunması görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.
  - c) Muhasebe kayıt ortamına yapılan kaydetme görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.
  - d) Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluklar kayıt tutma sorumluluğundan ayrılmış olmalıdır.
    - **Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması:** İşlemler sadece yetkilendirilmiş kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir.
    - **Uygun belgeleme ve muhasebe kayıtlarının varlığı:** Etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin (basılı sıra numaralı, imza, tarih vb. bilgilerin yer aldığı) mevcut olması gerekmektedir.
    - **Varlıklar ve muhasebe kayıtları üzerinde fiziki kontroller:** İşletme varlıklarının ve muhasebe kayıtlarının olası her türlü zarara karşı fiziken korunması gerekmektedir.

<sup>39</sup> Sawyer, **a.g.e.**, s.119-168.

<sup>40</sup> Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**, s.278.

<sup>41</sup> **A.e.**,s.278-279; Güredin, **a.g.e.**, s.329-331.

<sup>42</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.330.

- **Bağımsız mutabakatlar:** İç kontrol sisteminin etkin bir biçimde çalışıp çalışmadığının saptamak amacıyla ilgili işin yapılmasından sorumlu olmayan bağımsız kişiler tarafından belirli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir.

**Bilgi ve İletişim;** İşletmelerde, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı, etkin iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından biridir. Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için bir işletmenin bütün kademelerinde doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulur.<sup>43</sup> Bilginin üretilmesi kadar paylaşılması da çok büyük önem taşıdığından, etkin bir iletişim için, işletmelerde yukarıdan aşağıya olduğu kadar, aşağıdan yukarıya ve çapraz iletişim kanallarının da var olması gerekmektedir.<sup>44</sup> Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmesi için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve açık, anlaşılır mesajlarla bu kanallar vasıtasıyla çalışanlarla paylaşılmalıdır.

**İzleme;** iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir.<sup>45</sup> İç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

COSO Raporu, bir işletmede iç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanıyor olursa olsun, sisteminin yönetim kurulu ve üst düzey yönetime, kurumun hedeflerini gerçekleştirebilme derecesi hakkında makul ve mantıklı bir teminat sağlamaktan öte bir fonksiyonunun olamayacağını belirtmiştir.<sup>46</sup>

COSO Raporu iç kontrol süreçlerinde yer alan bütün aktörlerin rollerini ve sorumluluklarını çok iyi anlamalarını öngörmektedir. İşletmede herkesin bir

<sup>43</sup> Çevrimiçi, <http://www.coso.org>, 25.10.2009.

<sup>44</sup> Koçel, **a.g.e.**, s.434.

<sup>45</sup> Kagermann, Kinney, Küting, Weber, **a.g.e.**, s.569.

<sup>46</sup> Yavuz, **a.g.e.**, s.44.

sorumluluğunun olduğunu kabul etmekle beraber, sistemin işleminde esas sorumluluğun üst ve orta düzey yöneticilerin üzerinde olduğunu vurgulayan rapor; sorumlu kişileri şöyle sıralamaktadır:<sup>47</sup>

- Mali işler ve muhasebe elemanları
- Kendi birimlerinin/departmanlarının faaliyetlerini kontrol etmekle yükümlü bütün yöneticiler
- İç denetçiler
- Yönetim kurulu
- Bağımsız denetçiler

### **3.2. İç Denetimde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Önemi**

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, iç denetim faaliyeti, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak, etkili bir şekilde tasarlanmalı ve iç denetçiler, bir kurumun iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını incelemeli ve değerlendirmeli, bu konuda bir görüş belirtmeli ve bu görüş ve sonuçları üst yönetime ve yönetim kuruluna raporlamalıdır. Uluslararası İç Denetim Standartlarından “Kontrol Süreçlerinin Değerlendirilmesi” başlıklı 2130-1 kodlu uygulama önerisinde; yönetim kurulunun, üst yönetimin, işletme müdürlerinin, iç denetim bölümü ve yöneticisinin kontrol süreçlerinin kurulmasına ve işletilmesine dair sorumlulukları belirtilmiştir. Bu sorumluluklar aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

Yönetim kurulunun görevlerinden biri de, işletmenin kontrol süreçlerinin etkin olduğuna dair güvenceler elde etmektir. Üst yönetimin rolü, kontrol süreçlerine ilişkin sisteminin kurulmasını, yönetilmesini ve değerlendirilmesini sağlamak ve denetlemektir. Kontrol süreçlerini kapsayan bu çok yönlü sistemin amacı, kurum içindeki insanlara, risklerin yönetilmesinde ve kurumun belirlenen ve açıklanan hedeflere ulaşılmasında yardımcı olmak ve destek vermektir. Daha somut olarak,

---

<sup>47</sup> A.e., s.43.

kontrol süreçlerinin aşağıdaki koşulların varlığını sağlamaları ve desteklemeleri beklenmektedir;<sup>48</sup>

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilir ve doğru ve eksiksiz olması,
- Faaliyetlerin ve programların verimli bir biçimde yürütülmesi ve etkin sonuçlara ulaşılması,
- Varlıkların korunması,
- İşletmenin eylem ve kararlarının kanunlara, mevzuata, politika, prosedür ve sözleşmelere uygun olması.

. İşletme yöneticilerinin görev ve sorumluluklarından biri de, kendi alan ve bölümlerinde kontrol süreçlerini incelemek ve değerlendirmektir. İç ve dış denetçiler, kurumun sadece belirli seçilmiş faaliyet ve işlev alanlarında risk yönetimi ve kontrolü süreçlerinin etkinliği konusunda değişen derecelerde güvence vermekte ve sağlamaktadır.<sup>49</sup>

Üst yönetim ve yönetim kurulu, kontrol süreçlerinin yeterli, uygun ve etkin olup olmadığı hakkında bir sonuca varabilmek için İç denetim yöneticisinin yıl içinde yeterli denetim çalışması yapmasını ve mevcut bilgileri toplamasını beklemektedir. İç denetim yöneticisi, işletmenin kontrol sistemi hakkındaki genel sonucu ve görüşünü üst yönetime ve yönetim kuruluna bildirmelidir.<sup>50</sup>

İç denetim yöneticisi, kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek için, bütün önemli faaliyet birimleri ve iş fonksiyonları hakkında gereken bilgileri toplamak amacıyla yönelik denetim görevlerini veya benzeri başka prosedürleri içeren bir denetim planı hazırlamalıdır.<sup>51</sup> Kontrol süreçlerinin değerlendirilmesine ilişkin yapılacak planda, aynı zamanda, son değişikliklerden veya beklenen değişikliklerden en çok etkilenen faaliyetlere ve birimlere de özel önem vermelidir.

---

<sup>48</sup> IIA, Practice Advisory 2130-1: Assessing the Adequacy of Control Processes), Md.1, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 14.11.2010.

<sup>49</sup> A.e., Md.2.

<sup>50</sup> A.e., Md.3.

<sup>51</sup> A.e., Md.4.

Planlama, yıl içinde yönetim stratejilerinde veya dış koşullarda meydana gelen değişikliklere göre ya da işletmenin hedefleri ve amaçlarına ulaşma konusundaki beklentilerde yapılan revizyonlara göre ayarlamaların yapılmasına imkan verecek şekilde esnek olmalıdır.<sup>52</sup>

İç denetimin görevi, pek çok ayrı ve bireysel inceleme ve değerlendirme esasında, işletmenin kontrol sisteminin etkin ve verimli olup olmadığını değerlendirmektir. Bu inceleme ve değerlendirmeler, çoğunlukla, iç denetim bölümünün değerlendirmeleri, yönetimin kendi özdeğerlendirmeleri ve dış denetçinin çalışmalarından elde edilir ve toplanır. İç denetçiler, tespit edilen kontrol eksikleri veya zayıflıklarının etki ve sonuçlarını azaltmak veya düzeltmek için gereken tedbirlerin derhal alınmasını sağlamak amacıyla, bulgularını uygun yönetim kademelerine zamanında bildirmeli ve rapor etmelidir.<sup>53</sup>

İşletmenin kontrol süreçlerinin genel etkinliği hakkında bir değerlendirmede dikkate alınması gereken üç temel husus şunlardır:<sup>54</sup>

- Yapılan denetim çalışmasıyla ve toplanan başka inceleme ve değerlendirme bilgileriyle önemli eksiklik veya zayıflıklar tespit edilmiş midir?
- Bu eksiklik veya zayıflıklar tespit edilmişse, bu tespit üzerine düzeltici veya iyileştirici tedbirler alınmış mıdır?
- Bu tespitler ve sonuçları, kabul edilemez düzeyde iş risklerine yol açan yaygın bir sorunun bulunduğu sonucuna varılmasını gerektiriyor mu?

İç denetim yöneticisinin işletme kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin raporu, üst yönetime ve yönetim kuruluna, genellikle yılda bir kere sunulmalıdır. Bu rapor, kontrol süreçlerinin kurumun hedeflerine ilişkin araştırmalarda oynadığı kilit rolü vurgulamalıdır. Ayrıca raporda, iç denetimin yaptığı önemli işlere ve iç denetimin

---

<sup>52</sup> A.e.

<sup>53</sup> A.e., Md.7.

<sup>54</sup> A.e., Md.8.

kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin görüşünün oluşturulmasına dayanak oluşturan diğer hususlar da açıklanmalıdır.<sup>55</sup>

“Kontrol Özdeğerlendirmeleri” olarak adlandırılan yöntem, yöneticilerin ve iç denetçilerin kontrol prosedürlerini değerlendirmek ve incelemek konusunda işbirliği yapmaları için faydalı ve etkin bir yaklaşım ve araç olarak belirtilmiştir.<sup>56</sup> Kontrol Özdeğerlendirme kavramı ile ilgili detaylı açıklamalar, çalışmanın ikinci bölümünde yapılmıştır.

İşletmelerde kontrol özdeğerlendirme süreçleri konusunda uygulanan yaklaşımların çok çeşitli olması; sektör, coğrafya, yapı, kurumsal kültür, personele yetki devrinin düzeyi, baskın yönetim ve strateji ve politikaları oluşturma gibi konularda kurumlar arasındaki farklılıkları yansıtmaktadır. Bu gözlem, belirli bir kontrol özdeğerlendirme programı tipinin belirli bir kurumda başarılı olmasının aynı program türünün başka bir kurumda da başarılı olacağını bir garantisi olmadığını göstermektedir. Kontrol özdeğerlendirme süreci, her kurumun kendine özgü niteliklerine uyarlanmalıdır. Ayrıca, bir kontrol özdeğerlendirme yaklaşımının, dinamik olması ve kurumun gelişmesine bağlı ve paralel bir şekilde değiştirilmesi gerektiği anlamına da gelmektedir.<sup>57</sup>

### **3.3. Temel İşletme Faaliyetlerinin İç Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi Üzerine Bir Öneri**

Günümüz modern iç denetim anlayışında; departmanlar, faaliyetler ve süreçler arasındaki ilişkilerin, dolayısıyla bütünselliğin dikkate alınmadığı bir iç denetim anlayışından giderek uzaklaşmaktadır. Günümüzde, iç denetim faaliyetinde süreçlerin temel alınması ve süreçlerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin önemi

---

<sup>55</sup> Practice Advisory 2130-1:Assessing the Adequacy of Control Processes), Md.11, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 10.11.2011.

<sup>56</sup> Moeller, **a.g.e.**, s.675.

<sup>57</sup> Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Çevrimiçi, [http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama\\_onerileri\\_t](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama_onerileri_t), 19.11.2010.



nedeniyle; bu çalışmada, temel faaliyet süreçlerinde kontrol prosedürleri ve süreç odaklı kontrol özdeğerlendirme esas alınmıştır. Çalışmada; bir üretim işletmesinin temel faaliyetleri göz önünde bulundurularak, konu ile ilgili akademisyenlerin, iş hayatında aktif görev alan uzmanların ve iç denetçilerin görüşleri alınarak ve konularla ilgili literatürdeki teorik çalışmalar dikkate alınarak her bir süreç için kontrol süreçlerinin değerlendirilmesine ilişkin prosedürler hazırlanmıştır.

Çalışmada bir üretim işletmesinin temel süreçleri; **satın alma, üretim, pazarlama, muhasebe-finans ve insan kaynakları** olmak üzere beş temel süreç olarak ele alınmış ve bu faaliyet süreçlerine ilişkin kontrol prosedürleri hazırlanmıştır. İşletmenin sektörü, büyüklüğü, özellikleri, faaliyetlerinin karmaşıklık düzeyi, örgüt kültürü, iç kontrol sisteminin yapısı ve teknolojiden yararlanma düzeyi, işletmedeki iç denetim süreçlerinin çeşidini, yapısını, kapsamını detayını değiştireceğinden bu çalışmada oluşturulan prosedürler, genel öneriler niteliği taşımaktadır. Her bir işletme ya da süreç için koşullara özgü kontrol prosedürlerinin geliştirilmesi gerekmektedir.

### **3.3.1. Satın Alma Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri**

Satın alma; işletmenin ihtiyacı olan bir mal veya hizmetin işletme dışı kaynaklardan temin edilmesidir. İşletmelerde satın alma süreci genellikle işletmenin deposunda veya başka bir bölümünde istenen malın olmaması ile başlar. Geniş anlamda ise, satın alma; ihtiyaç olunan mal veya hizmetler için teklif ve fiyat toplama, değerlendirme ve en uygun fiyatlısını seçerek sipariş verme ve bunları temin etme süreçlerinden oluşan faaliyetler bütünüdür.

Günümüz rekabet ortamı ve olumsuz ekonomik koşulları altında kaynaklarını etkin ve verimli kullanmak durumunda olan işletmeler için satın alma yönetiminin önemi her zamankinden daha büyüktür. Bütün bu koşullar altında, işletmelerde satın alma departmanları, sürekli olarak piyasayla ve işletme içindeki tüm departmanlarla onların ihtiyaçlarını karşılamak için iletişim halinde olan, üretilecek ürünün kalite

düzeyine ve maliyetine ve dolayısıyla işletme kârlılığına direkt etki eden kilit departmanlar haline gelmiştir.

Artan rekabet ortamında işletmeler kaliteli ürünler üretebilmek ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerle aralarında fark yaratabilmek için kaliteye odaklanmakta ve bunu geliştirmek için çeşitli metotlar kullanmaktadır. Üretimin istenilen kalitede gerçekleşmesi için doğru tedarikçilerden istenilen kalitede ürün satın almak çok önemlidir. Müşteri beğeni ve gereksinimlerini daha iyi karşılamak ve rakiplerinden daha iyi mal ve hizmet üretmek amacıyla olan işletmeler, tüm faaliyetlerinde kaliteyi yükseltmeyi hedefleyen ve böylece her aşamada oluşması söz konusu hataları önleyen “Toplam Kalite Yönetimi” gibi yönetim anlayışlarını benimsemektedirler.<sup>58</sup>

Üretime ilişkin yeni yöntemler, işletmenin satın aldığı malzeme miktarında da değişikliğe yol açmıştır. Eskiden kesintisiz üretimi gerçekleştirebilmek amacıyla işletmeler tarafından çok miktarda malzeme ve yarımamul üretimden önce satın alınıp depolanmaktaydı. Günümüz koşullarında ise malzemeler, belirli kalite koşullarına uyumlu olmalı, tam zamanında tedarik edilmeli ve hızla üretim sürecine dahil edilmelidir. Sonuç olarak satın alma departmanı aynı zaman da stok yönetiminden de doğrudan sorumlu olarak, işletme hedeflerine göre etkin bir stok yönetim politikası belirlemek ve bunu etkin bir şekilde uygulamak zorundadır.

Üretimi aksaksız bir şekilde gerçekleştirebilmek amacıyla, yalnızca imalata verilecek olan malzemenin cinsi, kalitesi değil, bu malzemedeki elde bulundurulması gereken miktarların tespiti ilgili sorunlar da büyük önem gösterir. Ortaya çıkan bu sorunlar üç ana başlık halinde toplanabilir;<sup>59</sup>

1. Sürekli ve aksaksız bir üretime olanak verebilmek için gerekli tür ve nitelikteki malzemedeki elde yeterli miktarda bulundurmak,

---

<sup>58</sup> Naci Veysi Tanış, **Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi, 500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma**, Rota Kitabevi, Adana, 2005, s.30-31.

<sup>59</sup> Nasuhi Bursal, Yücel Ercan; **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama**, 8. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2000, s.86.

2. Eldeki stoklara olabildiği kadar az sermaye bağlamak,
3. Eldeki malzemeyi zaman ve emek bakımından en kolay kullanılabilen bir biçimde ve güvenlik içinde bulundurmak.

Bir malzemedan bir seferde az maliyetle, hangi miktarda satın alınması konusu literatürde “**optimal (ekonomik) sipariş miktarı**”nın tespiti sorunu olarak adlandırılmaktadır.<sup>60</sup> Bu sorun yalnız dışarıdan malzeme satın alınması durumunda değil, işletmede imal edilecek bir mamulün parti veya seri büyüklüğünün saptanması için de söz konusu olur.<sup>61</sup>

Günümüzde artık işletmeler tüm faaliyetlerinde olduğu gibi satın alma faaliyetlerinde de bilgisayar teknolojisinden yararlanmaktadır. İşletmeler, elektronik stok sorgulama yönetimi, tedarikçi fiyat listeleri ve bu listelere dayalı olarak tedarikçiler arası fiyat karşılaştırmaları, teklif yönetimi, onaylama, hatırlatma ve uyarı işlevleri içeren sipariş takibi, seri ve parti numaraları kullanılarak malzeme izlenmesi ve fatura ödemelerinin takibi gibi konularda bilgisayar yazılım programlarından faydalanmaktadır.

Malzemelerin belirtilmiş olan kalitede, uygun fiyatlarda ve zamanında elde bulundurulması, tedarik süreci bakımından önemli olan unsurlardır. Kurumsal Kaynak Planlama; işletmenin stratejik amaç ve hedefleri doğrultusunda müşteri taleplerini en uygun şekilde karşılayabilmek için farklı coğrafi bölgelerde bulunan tedarik, üretim, dağıtım ve mali kaynaklarının en etkin ve verimli bir şekilde planlanması, koordinasyonu ve kontrol edilmesi fonksiyonlarını bulunduran bir yazılım sistemidir.<sup>62</sup>

Günümüzde teknolojiye yaşanan değişim ve gelişmeler doğrultusunda Kurumsal Kaynak Planlama satın alma modülleri, kurum dahilindeki görev ve

---

<sup>60</sup> A.e., s.87.

<sup>61</sup> A.e.

<sup>62</sup> Aysel Karadede, Ömer Faruk Baykoç, “Kurumsal Kaynak Planlama (KKP) Uygulaması Sonrası İşletmelerin Yaşadığı Sorunlar”, **Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi**, Cilt 21, No 1, 137-149, 2006, s.137.

sorumlulukların uygulanması için gerekli olan yetkilendirmeleri ve ayrıca tedarik ile ilgili birçok sürecin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Bunlara ek olarak kurumsal kaynak planlaması, satın alma sürecinin baştan sona takibini temin eder; bu takip, satın alma talep belgesinin alınmasından malzemelerin siparişine, gelen malların kabulünden, ödemelerin yapılmasına kadar tüm faaliyetleri kapsar. Etkin bir satın alma yönetim süreci, satın alma personeli tarafından kullanılmak üzere tedarikçilerin fiyat ve teslimat koşulları ile ilgili performanslarını incelemeye yarayan üstün nitelikli uygulamalar sunar ve olumsuz koşullar ile karşılaşılması durumunda satın alma personelinin gerekli önlemleri alabilmesine imkan tanımaktadır. Satın alma personelinin bilinçli karar verebilmesine ve personelin, tedarik süreç döngüsü boyunca denetimi elinde bulundurmasına destek sağlamaktadır.<sup>63</sup>

İşletmelerde satın alma süreci diğer bölümlerin de başarısını etkilediğinden, bu süreçte etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması çok önemlidir. Bu çalışmada satın alma süreci; satın alma talebinin belirlenmesinden başlayarak sırasıyla siparişin verilmesi, alımın yapılması, satın alınan malların depolanması ve satın alma faaliyetleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmasını içeren bir süreç olarak ele alınmış ve iç denetimde satın alma kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere kontrol prosedürleri oluşturulmuştur.

Çalışmada satın alma süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. Satın alma sürecinin ana faaliyetleri ise; satın alma talebinin belirlenmesi, siparişin verilmesi, alımın yapılması, satın alınan malların depolanması ve satın alma faaliyetleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının yapılması olmak üzere sınıflandırılmıştır.

Satın alma süreci kontrol prosedürleri aşağıdaki listede sunulmuştur.

---

<sup>63</sup> “Satın Alma Faaliyetlerinde Maliyet Etkinliğinin Sağlanması”, Çevrimiçi, <http://www.ias.com.tr/solutions/brochures/canias-pur.pdf>, 30.07.2010.

## SATIN ALMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ<sup>64</sup>

<b>Kontrol Prosedürleri</b>
<b>1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri</b>
İşletmedeki tüm satın alma işlemleri satın alma bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir. Başka bölüm veya kişilerin satın alma yetkisi yoktur.
İşletmede satın alma yönergesi/el kitapçığı bulunmaktadır.
İşletmede tüm işlemler, satın alma yönergesi/el kitapçığına uygun olarak yapılmaktadır.
Satın alma bölümü tarafından satın alma bütçesi hazırlanmakta ve finans bölümü tarafından onaylanmaktadır.
Satın alma departmanında Kurumsal Kaynak Planlama Modülü gibi bir yazılım sistemi kullanılmaktadır.
İşletmede “tam zamanında üretim” felsefesi benimsenmiştir.
<b>2.Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri</b>
<b>2.1.Satın Alma Talebinin Belirlenmesi</b>
Hangi mamulden ne kadar imal edileceği belirlendikten sonra, üretim programını gerçekleştirebilmek için gerekli malzemenin cins, miktar ve tedarik zamanları “malzeme tedarik planına” bağlanmaktadır. <sup>65</sup>
İşletmede stok miktarlarının takibi bilgisayarlar vasıtasıyla yapıyor ise, sistem optimum stok seviyesinde kendiliğinden uyarı vermekte ve yetkili personel tarafından durum değerlendirilmektedir.
Üretim bölümünden gelen talep doğrultusunda mal siparişi yapılmak üzere, yetkilendirilmiş kişiler tarafından biri satın alma bölümüne biri de muhasebe bölümüne gönderilmek üzere en az iki kopya sipariş istek formu düzenlenmektedir.

<sup>64</sup> Satın alma süreci iç kontrol prosedürleri; Milton Stevens Fonorrow, **Internal Auditor’s Manual and Guide, The Practitioner’s Guide to Internal Auditing**, Prentice Hall, USA, 1989; Pickett, , **a.g.e.**; Güredin **a.g.e.**; Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**; Bursal, Ercan, **a.g.e.**; Kowalczyk, **a.g.e.**,’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

<sup>65</sup> Bursal, Ercan, **a.g.e.**, s.86.

## SATIN ALMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<p>Satın alma bölümü tarafından gerekli piyasa ve fiyat araştırması yapılmakta ve birer kopyası teslim alma bölümüne ve muhasebe bölümüne ve diğer kopyalar ilgili bölümlere gönderilmek üzere gerekli sayıda satın alma emri düzenlenmektedir.</p>
<p>Alımı yapılacak her türlü malzeme, hammadde vb. için satın alma emri düzenlenmektedir.</p>
<p>Satın alma emri üzerinde satın alınacak malın niteliğine, miktarına, tutarına ilişkin tüm bilgiler yer almaktadır.</p>
<p>Satın alma emri (sipariş istek, talep formu) yetkili kişiler tarafından imzalanmaktadır.</p>
<p>Satın alma emirleri sıra numaralıdır.</p>
<b>2.2.Siparişin Verilmesi</b>
<p>İşletmenin mallarını satın aldığı firmalar gerekli piyasa araştırmasına dayanarak belirlenmektedir, sürekli aynı firmalardan piyasa araştırması yapmaksızın mal alımı gerçekleşmemektedir.</p>
<p>İşletme hammadde teminini değişik firmalardan sağlıyorsa, bu değişikliğin üretilen ürünler üzerinde olumsuzluk ve farklılığa yol açmaması için, satın alınacak hammaddenin kalite ve kabul edilebilirlik koşulları önceden belirlenmiştir ve tüm alımlar bu koşullara göre yapılmaktadır.</p>
<p>Tedarikçi firmalarla yapılan anlaşmalarda satın alınan malların kalitesi, teslim zamanı, ödeme koşulları, nakit ve/veya miktar iskontoları gibi ayrıntılara yazılı olarak yer verilmektedir.</p>
<p>Tedarikçi işletmeler için dönemler itibarıyla, tedarikçi performans göstergeleri (fiyat, kalite, tedarikçi çalışanına kolay ulaşabilme, siparişi verilen malzemelerin zamanında ve istenen miktarlarda yapılan teslimatların oranları, teslimatların ambalajlama ve sevkiyat kalitesinin ölçümü vs.) belirlenmekte, ölçülmekte ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.</p>
<p>İstenilen şartlara uymayan tedarikçilerle koşullar tekrar belirlenmekte, tedarikçi geliştirme planları oluşturulmakta, bu planlar dahilinde tedarikçiler iyileştirilmeye ve geliştirilmeye çalışılmaktadır.</p>
<p>Koşulları sağlamayan tedarikçilerle anlaşmalara son verilmektedir.</p>

## SATIN ALMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<b>2.3.Alımın Yapılması</b>
Alım yapılacak firma ve satın alma fiyatları yetkili bir görevli tarafından kontrol edilmektedir.
Alım onayı yetkili kişilerce kontrol edilmektedir.
Alımlar, tekliflere uygun yapılmaktadır.
Finans bölümü tarafından yapılan gerekli araştırmalar sonucu alımların peşin ya da vadeli yapılmasına karar verilmektedir.
Ödeme talepleri onay açısından gözden geçirilmektedir, ödemeler ancak yetkili kişilerce onaylanmış ödeme belgelerine dayanılarak yapılmaktadır.
Nakit ödemeleri çek ile banka hesabından yapılmaktadır.
Çekler yetkili iki kişi tarafından imzalanmaktadır.
Yetkili kişiler çekleri imzalamadan önce ödeme belgelerini ve destekleyici diğer belgeleri incelemektedir.
Mükerrer ödemeleri önlemek amacıyla ödeme belgeleri ve diğer destekleyici belgeler “ödenmiştir” diye damgalanmaktadır.
Boş çek yaprakları imzalanmamaktadır.
Çekleri imzalama yetkisi olan kişilerin muhasebe kayıtlarına, tahsilata ve banka doğrulamalarına erişimi kesinlikle engellenmiştir.
Çek imzalama yetkisi olan kişilerin “hamiline” çek imzalamaları engellenmiştir.
İptal edilen çeklerin tekrar kullanılmasını önleyecek tüm kontroller yapılmaktadır.
Kredi alımlarda vade farkı doğru olarak hesaplanmaktadır.
Tedarikçilerden sağlanan nakit-miktar iskontoları doğru bir şekilde hesaplanmaktadır ve kontrolleri gerçekleştirilmektedir.
<b>2.4.Stoklama (depolama)</b>
Malların kabulü ve teslim alınması yetkisi sadece teslim alma bölümündedir ve satıcı malları doğrudan teslim alma bölümüne göndermektedir.
Teslim alma bölümü satın alma bölümünden bağımsız olarak faaliyet göstermektedir.
İşletmeye gelen malların kontrolü teslim alma bölümü tarafından yapılmaktadır.

## SATIN ALMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Teslim alma bölümü gelen malları saymakta, tartmakta, ölçmekte ve şartnameye uygunluğunu araştırmaktadır.
Alımlarda satın alma emrindeki, faturadaki miktar ile teslim alınan miktarlar karşılaştırarak kontrol edilmektedir.
Teslim alma bölümü malın bağımsız sayımını yapmakta olup, ambara, muhasebe bölümüne, satın alma bölümüne gönderilmek ve biri de teslim alma bölümünde kalmak üzere en az 4 kopya teslim alma raporu düzenlemektedir.
Teslim alma raporları sıra numaralıdır.
İşletmeye gelen mallar, hammadde ve yardımcı malzemeler olarak ayrı ayrı tasnif edilmekte ve ilgili yerlerde depolanmaktadır.
Üretimde kullanılan hammadde ve malzemeler depolarda güvenli yerlerde ve imalata kolay verilecek şekilde hazır bulundurulmaktadır.
Üretimde kullanılan hammadde ve yardımcı malzemelerin kullanım ve stok miktarları hızlı ve sağlıklı bir şekilde kontrol edilmektedir. Bu kontroller işletmenin bilgi işlem sistemine dahil edilmiştir.
Üretime gönderilen ya da iadesi yapılan malların kontrolü yollama bölümü tarafından yapılmaktadır.
İşletmede üretime gönderilen ya da iadesi yapılan stokları onaylayan ve yollama işlemini kanıtlayan basılı sıra numaralı bir belge düzeni mevcuttur.
İşletmede sürekli envanter yöntemi kullanılmaktadır.
Stokların fiziki sayımı yalnızca dönem sonunda yapılmamakta, dönem içinde de stok sayımı yapılmaktadır.
İşletmede stok sayımının ne şekilde yürütüleceğini ve yapılacağını açıklayan bir sayım planı vardır.
Geçen yılın stoklarından çıkarılıp bu yılın stoklarına dahil edilmiş stok kalemleri bulunmamaktadır.
Faaliyet yılı boyunca hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığı araştırılmaktadır.



## SATIN ALMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<b>2.5.Muhasebe Kayıtlarının Yapılması</b>
Satın alma işlemlerinin muhasebe kayıtlarının yapılması sorumluluğu muhasebe bölümüne aittir.
Satın alma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını teslim alma raporu, irsaliye ve satın alma emri ile karşılaştırarak onaylamaktadır.
Muhasebe kayıtlarının yapılması ve kontrolü amacıyla; satın alınan hammadde ve malzemeler için, içinde satın alma istek formu, satın alma sipariş formu, sevk irsaliyesi, alış faturası, teslim alma raporu ve ödeme belgelerinin kopyalarının yer aldığı bir satın alma dosyası hazırlanmaktadır.
Muhasebe bölümü, kendisine iletilen onaylı belgelere dayanarak muhasebe kayıtlarını yapmaktadır.
Muhasebe bölümü, işletme içinde düzenlenen satın alma emri ve teslim alma raporu ile işletme dışından gelen satıcı faturalarını karşılaştırarak muhasebe kaydı yapmaktadır.
Dönem sonlarında stoklar, maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerin <sup>66</sup> düşük olanı ile değerlendirilmektedir.
İthal edilen hammaddelerin, yarımamullerin, mamullerin maliyetlendirilmesinde ithalat masrafları dikkate alınarak kontrol edilmektedir.
Satın alınan stokların maliyet bedeline ek olarak akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrük giderleri vb. giderler eklenmektedir.
Yabancı para ile satın alınan malın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olduğundan bu tür kur farklarının maliyete eklendiğinin kontrolü yapılmaktadır.
Üretime gönderilen ya da iadesi yapılan mallarla ilgili bilgiler yollama bölümü tarafından muhasebe bölümüne bildirilmektedir.

<sup>66</sup> **Net gerçekleşebilir değer;** işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

## SATIN ALMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda stok değer düşüş karşılığı ayrılmaktadır. <sup>67</sup>
Bir satın alma için kısmi teslimatlar yapıldığında, bunların da muhasebe kayıtlarına geçirilmesi sağlanmaktadır.
Satın alma sistemi ile ilgili olarak bağımsız mutabakatlar yapılmakta, mal alış yevmiyesinde veya ödeme belgeleri günlük defterinden gözüken toplam alımlar ile borç hesapları yardımcı defterlerine yapılmış alacaklandırmalar toplamı karşılaştırılmaktadır.
Müşterilere düzenli olarak aylık hesap özetleri gönderilmektedir.
Bağlı şirketlerden yapılan alımlarda da diğer işletmelerden yapılan alımlarla aynı yollar izlenmektedir.
Satıcı tarafından gönderilmemiş faturalar, malın işletmeye girdiğini araştırmak için zaman zaman teslim alma bölümünden soruşturulmaktadır. <sup>68</sup>
Faturası gelmemiş teslim alma raporları muhasebe kayıtlarının yapılması için uygun aralıklarla gözden geçirilmektedir.
İşletmenin iç kontrol sistemi alımı yapılan stokların ait oldukları muhasebe döneminde doğru tutarlar üzerinden doğru hesaplara kaydedilmelerini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. <sup>69</sup>

<sup>67</sup> **Stokların maliyeti**; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. (TMS 2, Stoklar, madde 34)

<sup>68</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 432.

<sup>69</sup> **A.e.**, s.431.

### 3.3.2. Üretim Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri

Türk Dil Kurumu, üretim kelimesini “belirli faaliyet ve işlemler sonucu yeni bir mal veya hizmet meydana getirme” olarak tanımlamaktadır.<sup>70</sup> Genel anlamıyla üretim işletmeleri, satın alınan hammaddenin belirli işlemlerden geçirilerek başka bir işletmeye hammadde olarak veya mamul ya da yarı mamul halinde tedarikçilere ya da nihai tüketicilere satan işletmelerdir. İmalat işletmelerinin en temel işlevi olan üretim; başlı başına sistematik bir süreç olduğundan, sistemin kusursuzca işlemesi ve işletmenin diğer fonksiyon ve süreçleri ile entegre olması çok önemlidir.

Günümüz artan rekabet ortamı ve yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte işletmelerin sahip olduğu kaynakları etkin ve verimli kullanmaları, hata ve firelerin mümkün olduğu kadar azaltılması çok önemli bir konu haline gelmiştir. Yaşanan bu gelişmelerle birlikte işletmelerin yönetim anlayışları da değişim göstermiş “Toplam Kalite Yönetim” anlayışı gibi, bir işletmede verimliliği maksimum düzeye çıkararak sıfır hata ile üretim için benimsenmesi gereken ve şirket içi tam katılımın sağlanmasını hedefleyen yönetim anlayışları ortaya çıkmıştır.<sup>71</sup> Bir ürün veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamı olarak ifade edilebilecek kalite kavramının, işletmenin her alanında benimsenmiş olması işletmelerin tüm faaliyetlerini ve kurum kültürlerini bu çerçevede sürekli geliştirmelerine olanak sağlamaktadır.<sup>72</sup> Bu kapsamda işletmeler ürün veya hizmetlerinin uluslararası kabul görmüş bir yönetim sistemine uygun olarak sevk ve idare edilen bir yönetim anlayışının sonucunda ortaya konduğu ve faaliyetlerini ürün ve hizmet kalitesinin sürekliliğinin sağlanabileceğinin güvencesini belirleyen ISO (International Organization for Standardization-Uluslararası Standardizasyon Örgütü) 9001 Kalite Standartlarına uygun olarak gerçekleştirmektedir.<sup>73</sup>

<sup>70</sup> Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (Çevrimiçi), <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=%FCretim&ayn=tam>, 01.08.2010.

<sup>71</sup> Amerikan Kalite Derneği, (American Society for Quality-ASQ), Çevrimiçi, <http://asq.org/learn-about-quality/history-of-quality/overview/total-quality.html>, 01.08.2010.

<sup>72</sup> A.e.

<sup>73</sup> Çevrimiçi, [www.iso.org](http://www.iso.org), 24.07.2010.

Toplam Kalite Yönetimi sadece ürün ve hizmet kalitesi ile ilgili olmayıp günümüzün çağdaş bir yönetim anlayışıdır.<sup>74</sup> Hataların önlenmesi ile kayıplar azalır; fire, iskarta, ikinci kalite ürün, gereksiz stoklar, zaman kayıpları, teslimattaki gecikmeler önlenir; bunların sonucu olarak maliyetler düşer ve müşterilerin beklentileri tam olarak karşılanır. Toplam Kalite Yönetiminde hataları önlemek ve kaliteye ulaşmak, üst yönetimden, işçilere, tedarikçilerden üretim sürecinde görev alan tüm çalışanlara kadar herkesin sorumluluğudur.

Günümüzde en yüksek rekabet gücüne sahip kuruluşlarda kalite yönetiminin temelini sürekli iyileştirmeye dayalı olduğu görülmektedir. Hedef belli bir standardı tutturmak değil, seviyeyi, hedeflenen seviye ne olursa olsun sürekli iyileştirmektir. Bu yaklaşımla mükemmellik arayışına ve sıfır hata sonucuna ulaşılır.<sup>75</sup> Kalite ve verimliliğin artmasını hedefleyen işletmeler aynı zamanda da maliyetlerin de düşürülmesini hedeflemiş ve işletme içinde değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesini hedefleyen üretim yaklaşımlarını da benimsemişlerdir.

Üretimin tüm aşamalarında israfın önlenerek maliyetlerin azaltılmasını hedefleyen tam zamanında üretim felsefesi, temelinde üretimin sürekli olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin sürekli olarak azaltılması amacı gütmektedir.<sup>76</sup> Ayrıca bu felsefe, bir mamulün üretimi sırasında gereksiz elemanların, operasyonların elimine edilmesini öngörmektedir. Tam zamanında üretim felsefesi, “bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin, sadece ilgili bölümlerce gereksinme duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesi” üzerine yoğunlaşır.<sup>77</sup> Temel amaç, ihtiyaç duyulan miktarlarda üretmektir.<sup>78</sup> İşletmeler tam zamanında üretimi genellikle maliyetleri düşürebilmek amacıyla uygulamaktadırlar. Bu sistemin maliyetlerin düşürülmesinde etkin olmasının nedenleri, satın alma siparişlerini, kalite kontrollerini, stok hareketlerini, depolama

---

<sup>74</sup> İbrahim Kavrakoğlu, **Toplam Kalite Yönetimi**, Kalder yayınları, İstanbul,1996, s.9.

<sup>75</sup> **A.e.**

<sup>76</sup> Süleyman Yükçü, “JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl: 1, Nisan 2000, s.19.

<sup>77</sup> Şakrak, **a.g.e.**, s. 65.

<sup>78</sup> Yükçü, **a.g.e.**, s.19.

ve benzeri faaliyetleri büyük ölçüde azaltmasıdır. Bu ve benzeri faaliyetlerin azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılması, bu faaliyetlerin yol açtığı maliyetlerin azalması anlamına gelmektedir.<sup>79</sup> İşletmeler, üretimleriyle ilgili tüm ilk madde ve malzemeleri önceden tedarik ederek stoklarında bulundurmamak isterler. Belli dönemlerde karşılaşılabilecekleri beklenmeyen durumlarda (üretimin duraksaması, talep fazlası ile karşılanması vb) kullanılmak üzere depolarında mamul veya kısmen işlenmiş yarı mamul stoku bulundururlar. Ancak etkin bir kontrol veya planlamanın olmaması durumunda bu stoklar, işletmenin kârlılığını ve rekabet olanaklarını olumsuz yönde etkileyerek uzun vadede varlığını sürdürebilmesine engel teşkil edebilirler.<sup>80</sup> Tam zamanında üretimi, şirketin bütün bölümlerini etkileyen satın alma, mühendislik, pazarlama, personel, kalite-kontrol, müşteri ve satıcı arasındaki ilişkiyi de belirleyerek israfın azaltılması, verimliliğin artırılması olan bir üretim sistemi olarak tanımlamak mümkündür.<sup>81</sup>

Yaşanan bu hızlı değişim, üretim teknolojilerini önemli ölçüde etkilemiştir. Bu etkileşimle birlikte, işletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi süreci başlamıştır. İleri üretim teknolojilerinin kullanılmasıyla birlikte, kaliteye odaklanan işletmelerin çok karışık olan üretim süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi daha da kolaylaşmıştır. Aşağıdaki tabloda imalat işletmelerinde üretim sürecinde kullanılan ileri teknolojilere bazı örnekler verilmiştir.

---

<sup>79</sup> Veysi Naci Tamış, “Maliyet Muhasebesi Açısından Sıfır Stokla Üretim Sistemi, **Verimlilik Dergisi**, 1992, Sayı:4, s.103.

<sup>80</sup> **A.e.**

<sup>81</sup> Azzem Özkan, Murat Esmeray, “Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları” ,**Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002, s.130.

**Tablo 3.2: Üretimde Kullanılan İleri Teknolojiler**

<b>1.Ürün ve Proses Tasarımı</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Bilgisayar Destekli Tasarım (CAD)</li><li>• Bilgisayar Destekli Mühendislik (CAE)</li><li>• Bilgisayar Destekli Proses Planlama (CAPP)</li><li>• Grup Teknolojisi ve Hücresel Üretim</li></ul>
<b>2.Üretim Planlama ve Kontrol</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Malzeme İhtiyaç Planlaması (MRP)</li><li>• Bilgisayar Korumalı Bakım (CPM)</li><li>• Uzman Sistemler (ES)</li></ul>
<b>3.Üretim Prosesi-Bilgisayar Destekli Üretim</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sayısal Kontrollü Tezgahlar (CNC)</li><li>• Programlanabilir Robotlar (PR)</li><li>• Esnek Üretim Sistemleri ve Hücreler (FMS,FMC)</li></ul>
<b>4.Otomatik Malzeme Temini</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Otomatik Depolama (AS)</li><li>• Otomatik Kılavuzlu Araç Sistemleri (AGVS)</li></ul>
<b>5.Proses Kontrol</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Bilgisayar Destekli Kontrol (CAI)</li><li>• Programlanabilir Kontrolör (PC)</li></ul>
<b>6.Entegrasyon</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Yerel Alan Ağları (LAN)</li><li>• Geniş Alan Ağları (WAN)</li><li>• CAD/CAM</li><li>• Bilgisayar Tümüleşik Üretim (CIM)</li></ul>

**Kaynak:** Mahmut Tekin, Hasan Kürşat Güleş, Adem Ögüt, **Değişim Çağında, Teknoloji Yönetimi**, 2.baskı, Nobel Yayınevi, Ankara, 2003, s.131-132.

Rekabet ve teknolojide yaşanan tüm değişme ve gelişmelerle birlikte işletmeler çevreye ve topluma duyarlı bir şekilde faaliyetlerini sürdüren ekonomik birimler olmak durumundadırlar. Kurumsal sosyal sorumluk <sup>82</sup> anlayışı çerçevesinde işletmeler üretim gerçekleştirirken çevreye karşı da bir sorumluluk üstlenmektedirler. Bu kapsamda, çevrenin korunması ile ilgili olarak yapılan ulusal ve uluslararası düzenlemelere uymak, ekonomik, teknolojik gelişmelerin yanında çevreye karşı kayıtsız kalmadığının da önemli göstergesidir.

<sup>82</sup> Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Bir şirketin ekonomik başarıyı hedeflerken;

- aynı zamanda faaliyetlerinin çevre, toplum ve çalışanları üzerindeki etkilerinden sorumlu olarak;  
- şirket faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerini dengeli bir şekilde yöneterek;  
- çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, devletler, sivil toplum kuruluşları yatırımcılar ve benzerleri de dahil olmak üzere tüm paydaşların meşru taleplerine ve beklentilerine karşılık vererek faaliyette bulunması anlayışıdır. (Türkiye Kurumsal Sosyal Sorumluluk Derneği- KSSD, çevrimiçi, <http://www.kssd.org/>, 28.09.2010)

Üretim işletmelerinin neden olduğu endüstriyel hava kirliliği, endüstriyel atıklar, endüstriyel katı atıklar, gürültü kirliliği<sup>83</sup> gibi çevre kirliliklerinin asgariye indirilmesi gerekmektedir. Çevrenin korunması ve sürdürülebilir üretim üzerine inşa edilmiş ISO 14001 ile işletmelerin faaliyetleri nedeniyle çevreye verdikleri zararların asgariye indirilmesi ve çevre koruma performansının sürekli olarak iyileştirilmesi hedefleri temeldir.<sup>84</sup> İşletmeler tarafından gönüllü olarak uygulanan ISO 14001; çevre yönetim sistemleri, çevre koruyucu paketleme, ürün yaşam eğrisi değerlendirmesi, çevre denetimi, çevresel performans değerlendirmesi ve üretim standartlarında çevresel unsurlar standartlarını barındıracak şekilde organize edilmiştir.

Bu kapsamda yaşanan bu gelişmelerle birlikte işletmelerin mevcut üretim süreçlerini iyileştirme, verimliliği artırma çabaları ön plana çıkmış, AR-GE faaliyetleri önem kazanmıştır.

**Araştırma;** yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme olarak tanımlanmaktadır. Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:<sup>85</sup>

- a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- b) Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- c) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması; ve
- d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

---

<sup>83</sup> Ali Rıza Karacan, “İşletmelerde Çevre Koruma Bilinci ve Yükümlülükleri, Türkiye ve Avrupa Birliğinde İşletmeler Yönünden Çevre Koruma Politikalar”, Çevrimiçi, [http://eab.ege.edu.tr/pdf/2\\_1/C2-S1-M1.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/2_1/C2-S1-M1.pdf), 19.08.2010.

<sup>84</sup> Çevrimiçi, [www.iso.org](http://www.iso.org), 14.08.2010.

<sup>85</sup> TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, Md.56.

**Geliştirme** ise ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır. Geliştirme faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır:<sup>86</sup>

- a) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi;
- b) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı;
- c) Ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması;
- d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi.

Çalışmada üretim süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. Üretim sürecinin ana faaliyetleri ise; üretim ihtiyacının belirlenmesi, üretim ve AR-GE faaliyetleri, üretilen ürünlerin maliyetinin belirlenmesi ve üretilen ürünlerin depolanması olmak üzere olmak üzere sınıflandırılmıştır.

Üretim süreci kontrol prosedürleri aşağıdaki listede sunulmuştur.

---

<sup>86</sup> TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar' Standardı, Md.59.



## ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ<sup>87</sup>

<b>Kontrol Prosedürleri</b>
<b>1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri</b> (Üretim Tesisleri ve Üretim Yapısına İlişkin Kontrol Prosedürleri)
İşletmenin mevcut ve gelecekte kuracağı üretim tesislerinin kuruluş yerlerinin seçimi belirli kriterler (müşteriye yakınlığına, dağıtım imkanlarının ve pazarlama kanallarının çeşitliliğine, hammaddeye yakınlığına, hammadde nakliye kolaylıkları ve girdilerin işletmeye giriş maliyetlerine, tesisin bulunduğu yerdeki işgücü imkanına, enerji kaynaklarının bolluğu ve maliyeti vb.) dikkate alınarak belirlenmektedir. <sup>88</sup>
İşletmenin üretim tesislerinin bulunduğu arsa ve koşullar ileride meydana gelecek genişleme yatırımlarını gerçekleştirmeye elverişlidir.
İşletme, yabancı ülkelerde yürütülecek üretim faaliyetlerinde ilgili ülkelerin politik ve sosyal istikrar, kâr transferleri, vergi koşulları ve gümrük mevzuatı gibi hususlar göz önünde bulundurulmaktadır. <sup>89</sup>
İşletme, uyguladığı büyüme ya da küçülme stratejisi doğrultusunda koşullara göre mevcut donanım, tesisleri, vardiyaları ve iş gücünü artırma ve azaltma yoluna gitmektedir, olası koşullar söz konusu olduğunda bunun nasıl olacağı yönetim ve üretim bölümü tarafından önceden belirlenmektedir.
İşletmede iş gücü artırma ve azaltma koşulları söz konusu olduğunda bunun nasıl olacağı yönetim ve üretim bölümü tarafından önceden belirlenmektedir.
İşletmede tüm mamullerin üretim süreci açıkça belirlenmiş ve tüm işlemler buna uygun olarak yapılmaktadır.
İşletmenin tamamında ve üretimde “Toplam Kalite Yönetimi” anlayışı benimsenmiştir.
İşletmede, üretimin sürekli olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin sürekli olarak azaltılması amacı güden “Tam Zamanında Üretim” felsefesi benimsenmiştir.

<sup>87</sup> Üretim süreci iç kontrol prosedürleri; Fonorrow, a.g.e.; Pickett, a.g.e.; Güredin, a.g.e.; Eren, a.g.e.; Bursal, Ercan, a.g.e; Kowalczyk, a.g.e.,’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

<sup>88</sup> Eren, a.g.e., s.334.

<sup>89</sup> A.e.

## ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmede üretim faaliyetleri “sıfır hata yaklaşımı”na uygun olarak gerçekleştirilmektedir.
İşletme, kaliteden ödün vermeksizin maliyetlerini düşürebilmek için yol ve teknikler araştırmakta, hangi malzeme ve üretim süreçlerinin elimine edileceği, daha pahalı malzemeler yerine daha ucuz olan hangi malzemelerin kullanılacağı konusunda çalışmalar yapmakta ve sürekli alternatifler geliştirmektedir.
İşletmede ileri üretim teknolojileri kullanılmaktadır.
İşletme “kurumsal sosyal sorumluluk” anlayışı çerçevesinde üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.
İşletme ISO 9001 Kalite standartlarına uygun olarak üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.
İşletme, faaliyetleri nedeniyle çevreye verdiği zararların asgariye indirilmesi ve çevre koruma performansının sürekli olarak iyileştirilmesi hedefleyen ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi standartlarına uymaktadır.
<b>2. Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri</b>
<b>2.1. Üretim İhtiyacının Belirlenmesi</b>
İşletmede satış ve üretim programları arasında bir eşgüdüm sağlanmıştır.
İşletmede üretim programları düzenlenmektedir.
Her mamul için optimum stok seviyesinde veya pazarlama bölümünden gelen talep doğrultusunda ne kadar üretileceği belirlenmektedir.
İşletmenin üretim programı ileriki dönemlerde satışları karşılayacak şekilde hazırlanmaktadır.
Bir üretim programını gerçekleştirebilmek için matematik çözüm yollarından yararlanılmaktadır.
İşletme, kapasite artırımlarında, işletme ihtiyacı olan hammadde, işgücü ve diğer üretim faktörlerini karşılayacak üretim yapısına sahiptir.
Kapasite kullanım politikaları uzun süreli üretim planlarının pazarlama planları ile karşılıklı koordine edilmesiyle geliştirilmektedir. <sup>90</sup>

<sup>90</sup> Eren, a.g.e., s.333.

## ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmenin kapasite kullanımı, pazardan ya da müşterilerden gelen talep doğrultusunda değişmektedir.
İşletme tüm üretim faaliyetlerini mevcut donanım ve tesisleri, vardiyalar ve iş gücü ile gerçekleştirebilmektedir.
İşletmenin üretim planlama ve kontrol bölümü, belirli zamanlarda tamamlanmış olan ve olması gereken üretimin hangi makineler üzerinde ne miktar ve vasıfta işçi, hammadde ve enerji kullanmak suretiyle ve hangi sıra içinde yapılacağıın planlanması ve bu planın ne dereceye kadar gerçekleştiğini sürekli bir biçimde kontrol etmektedir. <sup>91</sup>
<b>2.2. Üretim ve AR-GE Faaliyetleri</b>
İleri teknolojlili makineler ve süreçler mühendisler tarafından işletilmekte ve sürekli olarak geliştirilmektedir.
Kalifiye olmayan işçilerin ileri teknolojlili makineleri kullanmaları engellenmiştir.
İşçiler çalıştıkları işin ve tezgahın başında eğitime tabi tutulmakta, özellikle yeni makine ve teçhizat alımlarında işçilere makinelerin özellikleri ve çalışması konusunda eğitim verilmektedir.
İşletmenin makine teçhizat ve diğer donanımlarının verimli ve ekonomik biçimde çalıştırılması için düzenli bir bakım, onarım, yedek parça ihtiyacı zamanında karşılanmaktadır.
Bakım onarım bölümü tarafından gerekli yedek parçalar ve bakım onarım malzeme stoku bulundurulmaktadır.
İşletme belirli periyotlarda işletme dışından da teknik destek almaktadır.
Bakım onarım giderleri belirli dönemler itibarıyla incelenmekte, göze çarpan sapmalar istisnalarla yönetim ilkesi çerçevesinde raporlanmaktadır.
Üretim makinelerinin amortismanı işletmenin üretim sürecinin yapısına uygun şekilde ayrılmaktadır.
Üretimde meydana gelebilecek iş kazaları ilgili gerekli tedbirler alınmakta, çalışanlara bu konuda gerekli eğitim verilmektedir.

<sup>91</sup> Bursal, Ercan, a.g.e., s.21.

## ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmede, mevcut üretim süreçlerini iyileştirme çabaları ve verimliliği artırma amaçları doğrultusunda, AR-GE faaliyetleri önemli bir role sahiptir.
AR-GE faaliyetleriyle mamul basitleştirme, mamul geliştirme, (çeşit azaltılması, artırılması vb. tekniklerin uygulanması) ve yeni çalışma metotları geliştirilmektedir.
İşletmede faydalı model tescil ve tasarım tescil sayısı gibi kriterlere önem verilmektedir.
İşletmede geliştirilen teknolojilerin ve ürünlerin performans ve süreçlerin maliyetlere olumlu yöndeki etkileri mevcuttur.
AR-GE harcamaları için yeterli bütçe ayrılmaktadır.
İşletme yeni ürünler geliştirmektedir.
İşletme pazara yeni ürünler sunmaktadır.
İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi söz konusu olmadığından harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. <sup>92</sup>
İşletmede geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan harcamalar ilgili koşulların <sup>93</sup> tamamının varlığı halinde varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

<sup>92</sup> TMS 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, md.54.

<sup>93</sup> Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir: TMS 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, md.57.

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

## ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<b>2.3. Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Belirlenmesi</b>
Maliyetler, stok döküm çizelgesinde izlenmektedir.
Her ürün çeşidine ait maliyetler ayrı olarak izlenmektedir.
Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.
Stoklar arasında geçmiş yıllardan devreden veya cari yıl içinde değerini yitirmiş stoklar olup olmadığı araştırılmaktadır.
Değerini yitirmiş stoklar için uygun stok değer düşüş karşılıkları ayrılmaktadır.
Stok maliyetleri doğru bir şekilde hesaplanmaktadır.
Stok değerlendirme yönteminde bir önceki yıla göre değişiklik yapıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Değişiklik varsa, gerekçeleri açıklanmaktadır.
Yarı mamul ve mamullerin ambalajlarının bulunması halinde ambalaj malzemesi maliyete eklenmektedir.
İşletmenin üretim sistemi ile ilişkisi olmayan nitelikte bir maliyet bu hesapta yer almamaktadır.
Tahakkuk kayıtları ve zaman kartları incelenerek her bir imalat partisi veya üretim safhası için işçilik maliyetleri incelenmektedir.
Çalışılan zamanla ilgili kayıtlar ve maliyet muhasebesi kayıtları ile ücret bordroları arasında mutabakat vardır. <sup>94</sup>
Çalışılan saatler ve saat başına ücret hadleri incelendikten sonra işçilik maliyetlerinin toplamının makul seviyede bulunup bulunmadığını araştırmaktadır.
Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde uygulanan yol araştırılmakta, genel üretim maliyeti yükleme hadlerinin hesaplanması incelenmektedir.
Eksik ya da fazla yüklenen genel üretim maliyetleri muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde yansıtılmaktadır.

<sup>94</sup> Güredin, a.g.e., s.507.

## ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Esas maliyet yerlerinde oluşan maliyetler direkt olarak ürünlere yüklenirken, yardımcı maliyet merkezlerinde oluşan maliyetler uygun dağıtım anahtarları seçilerek ürünlere yüklenmektedir.
İşletmede üretim sürecinin teknik özelliği gereği kaçınılmaz olarak birlikte elde edilen mamuller üretilmekte ise birleşik maliyetleme sistemi kullanılmaktadır.
Üretimde ortaya çıkan yan ürün/üretim artıklarına maliyetten pay verilmemekte, satış değerleri cinsinden dikkate alınmakta ve muhasebeleştirilmektedir.
Üretim safhasında ortaya çıkan firenin ne kadarının normal fire, ne kadarının da anormal fire olduğu tespit edilmektedir ve anormal firenin sebepleri araştırılmaktadır.
<b>2.4. Üretilen Ürünlerin Depolanması</b>
Stok hareketleri bilgisayarda izlenmektedir.
Stoklar güvenilir bir ortamda saklanmaktadır.
Ambar sorumlusu her türlü stok ve giriş çıkışından sorumlu olup, stok giriş ve çıkışları muhasebeye bildirilmektedir.
Stok hareketleri sırasında basılı sıra numaralı belgeler kullanılmaktadır.
Ambar çıkışları yalnızca onaylanmış malzeme istek pusulası ve satış faturasına bağlı olarak yapılmaktadır.
İşletmede stok sayımı yapılmaktadır.
Stok sayımı stokların korunmasından sorumlu olmayan görevliler tarafından yapılmaktadır.
İşletmede stok sayımının ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım planı/yönergesi mevcuttur.
Sayım, plana uygun olarak gerçekleştirilmektedir.
Hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığı araştırılmaktadır.
Stok noksanlığı ya da fazlası olması durumunda farkların gerekçeleri açıklanmaktadır.
Stok bakiyelerinde (-) bakiyeli stok çeşidi bulunmamaktadır.
Kayıtlarda gözüken stoklar fiziken vardır.

### ÜRETİM SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Fiziken elde olan stoklar tam olarak sayılmış ve eksiksiz bir biçimde kayıtlara geçirilmiştir.
Sürekli envanter kayıtlarında gözüken stok miktarı eldeki stoklarla uyumludur.
Stokları değerlemede kullanılan fiyatlar doğrudur. (Fiyat ve miktar çarpımları doğrudur ve tutarların toplamı doğrudur)
Stoklar doğru bir şekilde sınıflandırılmıştır. (Mamul, yarımamul vb.)
Yardımcı hesaplara kaydedilmiş stokların toplam tutarı ana hesap bakiyesi ile uyumludur.
İşletmenin tüm stokları kendi sahipliğindedir, stoklar üzerinde rehin, ipotek vs. bulunmamaktadır.
Konsinye verilen stoklar işletmenin stokları arasına dahil edilmiş, konsinye alınan stoklar ise işletmenin stokları arasında gösterilmemiştir.

### 3.3.3. Pazarlama Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri

Küresel ekonomide ve iş dünyasında yaşanan yoğun değişim ve gelişimler, varlıklarını uzun ömürlü olarak sürdürmek isteyen işletmeleri, sahip oldukları kaynakları en etkin biçimde kullanarak pazardaki değişim ve gelişimleri izleyen, önceden tahmin eden ve bunlara en hızlı şekilde ve zamanında tepki veren işletmeler olarak karşımıza çıkarmaktadır.

Pazar, her türlü mal ve hizmetin alınıp satıldığı, alıcılarla satıcıların serbest bir biçimde karşılaştığı, arz ve talebin kesiştiği yer ya da fiyatı belirleyen koşullar dizisi olarak tanımlanmaktadır.<sup>95</sup> Üretimin kitlesel bir nitelik kazanarak büyük boyutlara ulaşması, tüketici sayısının artması ve tüketicilerin giderek daha çok bilinçlenmesi, tüketici istek ve beklentilerinin sürekli değişmesi, üreticilerle tüketiciler arasındaki mesafenin her geçen gün daha da artması, küreselleşme ile birlikte rekabetin boyutlarının büyümesi, çok geniş bir alana yayılmış tüketicilere mal ve hizmetlerin ulaştırılabilmesi için işletmelerin ürettikleri ürünlerin pazara

<sup>95</sup> Ahmet Hamdi İslamoğlu, **Pazarlama Yönetimi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 4. Baskı, s s.123.

sunulması çok önemli bir konu haline gelmiştir. Günümüz şartlarında pazarda yer edinebilenler, üretimde genişleme ve farklılaştırmayı başaranlar, teknolojiyi uygulayabilen ve gelişmekte olan endüstrilerde güven yaratabilen, her şeyden önce müşteri önceliklerine önem veren firmalardır.

Pazarlama, örgütsel amaçlara ulaşmak için, hedef pazarlarda değişimleri sağlamaya yönelik bir takım insan faaliyetleri olarak tanımlanmıştır.<sup>96</sup> Amerikan Pazarlama Birliği'nin yaptığı tanıma göre ise pazarlama; kişilerin ve örgütlerin amaçlarına uygun şekilde mübadeleyi sağlamak üzere; ürünlerin, hizmetlerin ve düşüncelerin yaratılması, fiyatlandırılması, dağıtımı ve tutundurma çabalarının planlanma ve uygulanma sürecidir.<sup>97</sup>

Yaşanan gelişmeler sonucu her geçen gün ağırlığını daha da fazla hissettiren rekabet ortamı, işletmeleri hedef kitleleri ile daha yakından bağlantı kuracak çalışmalara yönlendirmiştir. Bu durum, işletmelerde pazarlama çabalarını belirgin hale getirirken, aynı malı aynı fiyat, teknoloji ve kalite ile üreten, tüketicilere aynı kolaylık ile dağıtan işletmelerin farklılığı ancak, hedef kitlelerine yönelik olarak gerçekleştirilebilecekleri doğru pazarlama yaklaşımları ile ortaya çıkacaktır. Bu doğrultuda pazarlama faaliyetleri satış işlevinin yanı sıra, pazar araştırmaları ve planlaması, dağıtım, fiyatlandırma, reklam ve satış sonrası hizmetlere ilişkin işlevleri de içermektedir.

Çalışmada pazarlama süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. Pazarlama sürecinin ana faaliyetleri ise satışlar ve tahsilat, üretilen ürünler ve pazar araştırmaları, dağıtım, fiyatlandırma, reklam ve satış sonrası hizmetler olarak altı ana başlık altında değerlendirilmiştir.

---

<sup>96</sup> Philip Kotler, **Marketing Management, Analysis, Planning and Control**, London, 1972, s.7.

<sup>97</sup> Jim Blythe, Çeviren: Yavuz Odabaşı, **Pazarlama İlkeleri**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 2000, s.2.



Pazarlama sürecinin ilk alt başlığı olarak ele alınan “satışlar ve tahsilat” süreci ile ilgili kontrol prosedürleri hakkında bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlemek için süreç; müşterilerden siparişin alınması, kredilerin onaylanması, alınan siparişlerin gönderilmesi, tahsilat, satış faturalarının düzenlenmesi ve satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi olarak altı bölümde ele alınmıştır.

Pazarlama süreci kontrol prosedürleri aşağıdaki listede sunulmuştur.

### PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ<sup>98</sup>

<b>Kontrol Prosedürleri</b>
<b>1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri</b>
İşletmenin hedef pazarlarda arzuladığı satış ve kâr hacmine ulaşabilmesi için işletmenin doğru fiyat politikası, dağıtım politikası, tutundurma politikası, pazar konumu ve müşteri hizmeti politikası önceden belirlenmektedir.
İşletmede pazarlama faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir el kitabı/yönergesi bulunmaktadır.
Pazarlama faaliyetleri hazırlanan yönergeye uygun olarak yapılmaktadır.
İşletmenin hedefleri doğrultusunda pazarlama fonksiyonunun tüm bileşenleri göz önünde bulundurularak bütçeler hazırlanmaktadır.
İşletmede ürünler, satış bölgeleri bazında pazarlama bütçeleri hazırlanmaktadır.
İşletme, pazar koşullarını ve rakiplerinin durumlarını göz önünde bulundurarak pazarlama stratejilerini belirlemektedir.
İşletmedeki satış ekibinin yönetimi, satış elemanlarının tedariki ve seçimi, temel ve bilgi güncellemeye yönelik satış ekibinin eğitimi, satış elemanlarının teşviki ve ücretlendirilmesi, satış çabasının örgütlenmesi, satış ekibinin gözetimi ve performans değerlendirilmesi konularını kapsamaktadır. <sup>99</sup>

<sup>98</sup> Pazarlama süreci iç kontrol prosedürleri; Fonorrow, **a.g.e.**; Pickett, , **a.g.e.**; Güredin **a.g.e.**; Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**; Bursal, Ercan, **a.g.e.**; Kowalczyk, **a.g.e.**; Kotler, **a.g.e.**; Blythe **a.g.e.**; İslamoğlu, **a.g.e.**; Mehmet Oluç, **Temel Pazarlama Kavramları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Ekim 2006; Adem Dursun, **Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim El Kitabı**, Beta Yayınları, 2007, İstanbul kaynaklarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

<sup>99</sup> Blythe **a.g.e.**,s.8.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmede etkin bir satış ekibi oluşturulmuştur.
Satış ekibi etkin bir şekilde yönetilmektedir.
İşletmede müşteri memnuniyeti politikası çerçevesinde pazarlama faaliyetleri yürütülmektedir.
<b>2. Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri</b>
<b>2.1.Satışlar ve Tahsilat</b>
<b>2.1.1.Müşterilerden Siparişin Alınması</b>
Müşteriden gelen talep doğrultusunda müşteri sipariş formu düzenlenmekte ve sipariş değerlendirilmektedir.
Müşterinin talep ettiği mal, cins ve miktar olarak depodan ya da üretim bölümünde soruşturulmaktadır.
Belirli bir fiyat listesine dayandırılan satış fiyatları ve satış koşullarına göre müşterinin siparişi değerlendirilmektir.
<b>2.1.2.Kredilerin Onaylanması</b>
Kredili satışlarda malların yollaması yapılmadan önce kredi onayı alınmaktadır.
Kredi bölümünün yönetimi fonksiyonel olarak satış bölümünden bağımsızdır.
İşletmede kredi onayını veren bölüm satış bölümünden bağımsızdır.
İşletmenin sattığı mallar kredisi olan uygun ve gerçek müşterilere yapılmaktadır.
Satış fiyatları ve satış koşulları belli bir satış politikası ve fiyat listesine dayandırılmaktadır.
Satış politikasının dışında yapılan satışlar için özel onay alınmaktadır.
Aynı ürün için farklı firmalara uygulanan farklı birim fiyat-vade-iskonto oranları bulunmamaktadır.
<b>2.1.3.Alınan Siparişlerin Gönderilmesi</b>
Satılan malların tümünün yollaması yapılmaktadır.
Satılacak malların fiziki olarak korunması sorumluluğu ambar bölümüne aittir.
Malların ambardan çıkması için gerekli onay gelmeden, ambardan malların çıkışına izin verilmemektedir.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Yollama bölümünde görev yapan kişilerin, ambardaki mallara erişimi engellenmektedir.
Yollama bölümü, satılan tüm mallar için sıra numaralı yollama belgeleri düzenlemektedir.
Faturalar düzenlenirken gönderilen mal miktarı ile faturadaki miktar arasında uygunluk kontrolü yapılmaktadır.
<b>2.1.4. Tahsilat</b>
Tahsil edilmesi gereken tutarlar eksiksiz bir biçimde tahsil edilmektedir.
Tahsilatlar banka hesaplarında izlenmekte, işletmede yapılan tahsilatlar da günlük olarak banka hesabına yatırılmaktadır.
Tahsilat anında ve uygun olarak kayıtlara geçirilmektedir.
Günlük tahsilat listesi ile o gün bankaya yatırılan tutar arasında mutabakat yapılmaktadır.
Günlük tahsilat listesi ve banka para alındı makbuzları ile kasa tahsil yevmiyesi ve alacak hesaplarına yapılan alacak kayıtları arasında düzenli karşılaştırmalar bulunmaktadır.
Tahsilat yapan kişinin muhasebe kayıtlarını yapma yetkisi bulunmamaktadır.
Müşteri cari hesapları izlenerek ödemelerin sipariş şartlarına uygunluğu kontrol edilmektedir.
Müşteri cari hesaplarında, kesilen vade farkı ve kur farklarının doğruluğu örneklem yoluyla kontrol edilmektedir.
<b>2.1.5. Satış Faturalarının Düzenlenmesi</b>
Yollaması yapılan mallar için uygun faturalamalar yapılmaktadır.
Müşterilere çıkarılan faturalar yollamalar ile uyum içindedir.
Faturalar satış bölümü tarafından kontrol edilmektedir ve satış faturaları basılı sıra numaralıdır.
Mamul hatları itibariyle istatistiki analizler yapılarak döneme ait satışlar toplamının doğruluğu araştırılmaktadır.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Satışların kayıtlara hiç geçirilmemesi veya mükerrer olarak geçirilmesini engelleyen önlemler alınmıştır.
Satış iadeleri gerekli belgelerle desteklenmiştir. Alınan iadelerin işletmeye girişi yapılmış ve iade işlemi yetkili kişi tarafından onaylanmıştır.
Artık ve hurda satışları, maddi duran varlık satışları diğer satışlar başlığı altında sınıflandırılmış ve ayrıntılarıyla birlikte gösterilmiştir.
Satışlara ilişkin tüm belge ve bilgiler, fiziken elektronik ortamda saklanmaktadır ve bağımsız kişiler tarafından belirli zamanlarda kontrolü yapılmaktadır.
Müşterilere hesap durumlarını gösteren aylık hesap özetleri gönderilmektedir.
Müşteriler, hesap durumu ile mutabık olmadıkları takdirde bunu alacaklarla ilgili kaydetme görevi olmayan bir kişiye bildirmektedir.
Vadesinde ödenmeyen hesaplar listelenerek krediler bölümü dışında görev yapan bir yetkiliye raporlanmaktadır.
Her ay satış faturaları ve irsaliyeler örnekleme yoluyla eşleştirilerek uyumlu olup olmadıkları kontrol edilmektedir.
İrsaliyeler ve sevkiyat-miktar çıkış fişleri örnekleme yoluyla eşleştirilerek kontrol edilmektedir.
Satış faturalarında uygulanan fiyatlar ile sipariş formlarındaki ve fiyat listelerindeki fiyatlar örnekleme yoluyla karşılaştırılmaktadır ve müşterilere doğru fiyat uygulandığından emin olunmaktadır.
Fatura ve irsaliyelerin üzerinde müşteri adı, adresi, vergi dairesi ve vergi dairesi numarası yer almaktadır.
İrsaliye tarih ve numaraları fatura üzerinde yer almaktadır.
Fatura düzenlenirken irsaliye tarihinden itibaren 7 günlük yasal süreye uyulmaktadır.
Kesilen satış irsaliyesi ile faturası arasındaki uyumun kontrolü yapılmaktadır. (Örneğin, irsaliyeler ilgili aylarda en geç 7 gün içinde faturalanmaktadır.)
Defter kayıtları ile fatura ve belgelerdeki satış bedelleri arasında mutabakat vardır.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<p>Alicının kimler olacağı ve ne miktarda mal alınacağı belli olmayan durumlarda, sevk irsaliyelerinde müşterinin adı soyadı ve adres bölümüne “Muhtelif Müşteriler” ibaresi yazılmaktadır.</p>
<p>İrsaliye üzerinde nakliye aracının plaka numarası, sürücünün ve araçta bulunan yetkili personelin adı soyadı bulunmaktadır.</p>
<p>Numune ve konsinye olarak sevk edilen mallara ait sevk irsaliyesinin üzerinde “numune olarak sevk edilmiştir” ya da “konsinye olarak sevk edilmiştir” ibaresi yer almaktadır.</p>
<p><b>2.1.6. Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi</b></p>
<p>Satışlarla ilgili muhasebe kayıtlarını yapan kişilerin müşterilerden tahsilat, kredi tanıma ve satışlarla ilgili diğer sorumlulukları bulunmamaktadır.</p>
<p>Satışlar gerçek müşterilere yapılan yollamalara ilişkin kayıtları yansıtmaktadır. Kaydedilen kıymet hareketleri gerçekten meydana gelmiştir.</p>
<p>Meydana gelen satışlara ilişkin kıymet hareketleri eksiksiz olarak kayıtlara geçirilmiştir. Kayıtdışı bırakılmış satış işlemi yoktur.</p>
<p>Kayıtlara alınmış satışlar, yollaması yapılan malların tutarı kadardır ve faturalama doğru tutar üzerinden yapılmış ve kaydedilmiştir.</p>
<p>Satışlar uygun biçimde sınıflandırılarak kaydedilmiştir. (kredili satışlar peşin olarak değil, duran varlık satışları mal satışları olarak değil)</p>
<p>Satış işlemleri ile ilgili olarak ana hesaplara yapılan kayıtlar ile yardımcı hesap kayıtları arasında mutabakat vardır.</p>
<p>Satışlara ait kıymet hareketleri ait oldukları dönemlerde doğru tarihlerle kaydedilmişlerdir.</p>
<p>Satış iade, indirim ve iskonto nedeniyle alacaklar hesabına alacak kaydı yapma yetkisi olan kişi nakit ile ilgili faaliyetlerden ve alacaklar ile ilgili işlemlerden tamamen bağımsızdır.</p>
<p>Özellikle büyük tutarda satış yapılan müşterilere her ay doğrulama yapılmaktadır.</p>

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Müşteri bakiyesi ile işletme bakiyesi arasında farklılık olması halinde farkın nedeni araştırılmakta, gerekli durumlarda muhasebe ve pazarlama elemanları bu konuyu görüşerek mutabakat sağlamaktadır.
Vadesi gelmiş alacak hesapları dikkatlice incelenmekte ve bunların tahsil edilebilmesi için ne gibi yolların izlenebileceği araştırılmaktadır.
Yarı mamul ve mamullerin piyasa fiyatları göz önünde bulundurularak, işletmenin fiyat listeleri, kataloglar veya son satış faturaları incelenerek mamullere ait satış fiyatları kontrol edilmektedir.
Yurtdışı firmalara yabancı para cinsinden düzenlenen faturaların hangi kur ile kayıtlara alındığı kontrol edilmektedir.
Alıcılar ile yapılmış sözleşmeler mevcuttur ve belirli dönemler itibarıyla örneklem seçilerek bunların kontrolü yapılmaktadır.
Dönem sonundan önce satılan mal ve hizmetlerin faturası, ait olduğu dönemde hazırlanmakta, dönem kaymasına yol açacak şekilde bir sonraki dönemde düzenlenerek gelir ertelemesine neden olmamaktadır.
Üzerindeki tarih ya da içeriği itibarıyla önceki döneme ait olduğu halde, cari dönemde kayıtlara alınmış belgeler bulunmamaktadır.
Uzun süredir bekleyen alacakların nedeni sorgulanmaktadır.
Uzun süredir tahsil edilmeyen alacaklar, işletmenin genel politikası ve ilgili müşteri ile bağlantıları dikkate alınarak, faiz ve vade farkı hesaplanması gerekip gerekmediği, hesaplanan tutarın fatura düzenlenerek kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmektedir.
Vade farkları, iskontolar, iadeler, döviz kurları ve fiyat farklarının kontrolü yapılmaktadır.
Şüpheli hale gelen alacaklar ile ilgili uygun karşılıklar ayrılmaktadır.
Daha önceden şüpheli hale gelen ticari alacakların tahsil edilmesi halinde, bu tür şüpheli alacak karşılık iptallerine ilişkin yevmiye kayıtları doğru yapılmaktadır.
Satışın özelliğine göre KDV oranları doğru uygulanmaktadır.
Dönem içinde yapılan ihracatların gümrük çıkış belgeleri mevzuata uygundur.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Yurtdışı satışlarının ihracat teşvik belgesi bulunmaktadır.
İhracat teşvik belgelerinin üzerinde (süre, ihracat tutarı vb.) bilgiler eksiksiz bir şekilde yer almaktadır.
Yurtdışı satışlarda dönem kaymasına yol açacak şekilde kayıt hatası bulunmamaktadır.
<b>2.2. Üretilen Ürünler ve Pazar Araştırmaları</b>
İşletmenin faaliyet gösterdiği pazarlarda ya da hedef pazarlarda hangi stratejileri uygulayacağı pazarlama bölümü ve yönetim tarafından önceden belirlenmektedir.
İşletmede yöneticilerin makro ve mikro çevrede değişen koşullar ve yeni oluşumlar konusunda günü gününe bilgi sahibi olmalarını sağlayan bir pazarlama sistemi kurulmuştur.
İşletmenin mevcut ve hedef pazarlarda nasıl büyüyeceği ve rekabet edeceği pazarlama yöneticileri tarafından belirlenmektedir.
Satış yöneticisi, satış ekibi ve satış destek ekibi motivasyonu, eğitimi ve kontrolünden sorumludur.
Satış elemanları, her müşterinin ihtiyacını belirlemekte ve onun karşılanmasına çalışmaktadır.
Satış elemanları, firmanın sunduğu çok çeşitli ürünlerden seçimler yaparak müşterinin ihtiyacının nasıl karşılanacağını açıklamaktadır.
İşletmede yapılan satış analizleriyle, planlanan satışlarla gerçekleşen satışlar, miktar ve tutar olarak; mal türü, satış bölgesi, satış sorumluları ya da satış elemanları ve müşteri temeline göre karşılaştırılmakta ve farklılıkların nedenleri araştırılmaktadır. <sup>100</sup>
Satış elemanları rakiplerle ilgili bilgileri, rakiplerin mallarını satın alarak, rakiplerin düzenledikleri toplantılara katılarak, rakiplerin raporlarını okuyarak, rakiplerin çalışanları ya da onlarla iş yapanlarla konuşarak, şirketlere ilişkin haberleri izleyerek ve eski çalışanları ile konuşarak elde eder. <sup>101</sup>

<sup>100</sup> İslamoğlu, a.g.e., s.470.

<sup>101</sup> A.e., s.464.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Pazar araştırmaları ile rakiplerin faaliyetleri hakkında bilgi toplanarak onlardan önce hareket olanağı yaratılmaktadır.
İşletmede yapılan pazar araştırmaları ile müşterilerin gerçek ihtiyaçları ve ne satın alabileceklerini gösterecek veriler toplanmaktadır.
İşletmenin satış oranı ile pazar payı büyüme oranı arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.
İşletmenin en güçlü rakibine göre pazar payındaki gelişmesi, aradaki pazar payı farkı sürekli olarak takip edilmektedir.
İşletmenin pazar payındaki başarı ya da başarısızlığının hangi faktörlerden kaynaklandığı araştırılmakta ve sonuçları yorumlanarak gerekirse düzeltici önlemler alınmaktadır.
Planlanan satış giderleri ile gerçekleşen satış giderleri karşılaştırılmakta ve sapmaların nedenleri ortaya çıkarılmaktadır.
Satış giderlerinin satışlar içindeki payı dönemler itibarıyla takip edilmektedir.
Satış giderleri, ürünlere, bölgelere ve satış elemanlarına göre incelenmektedir.
Satış giderlerindeki artış oranı ile satışlardaki artış oranı arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.
İşletmenin hangi ürünlerin satışlarına ağırlık vereceğine, ürünler bazında yapılan kârlılık analizleriyle karar verilmektedir.
İşletmenin mevcut markalı ürünlerinin pazar konumları, satış analizleri, başarı durumları ve marka imajı, belirli dönemler itibarıyla incelenmekte ve en yakın rakipleriyle karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.
İşletme, aynı özellikler taşıyan tüketici alt gruplarının ihtiyaçlarına göre pazarı bölümlere ayırarak (demografik, psikolojik, coğrafi vb.) ilgili tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamaktadır.
<b>2.3.Dağıtım</b>
İşletme, ürettiği ürünleri nihai tüketiciye aracılar (bayiler, toptancılar vb.) ile ulaştırmakta ve tüm aracılar işletmenin koyduğu kurallara uymaktadır.
Aracıların istenilen özellikleri taşıyıp taşımadığının kontrolü yapılmaktadır.



## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmenin fiziksel dağıtım sistemi mevcut çevre koşullarına uyumludur. (Dağıtım yapılacak bölgeye göre karayolu, demiryolu vb. hangisi daha ucuz ise o alternatif tercih edilmektedir)
Malların depolardan ya da depodan müşterilere gönderiminde izlenecek yol ve yöntemler yazılı kurallara bağlanmıştır.
İşletme, mallarını müşteriye ulaştırma sistemi oluştururken toplam maliyetlerin minimizasyonundan hareketle bir sistem oluşturmuştur.
Malların müşteriye teslimatı ile ilgili tüm şartlar açıkça belirlenmekte ve müşteriye bildirilmektedir. [Teslim süresi (gün), nakliye maliyeti (TL), siparişe uygunluk (miktar, çeşit, standartlara ve şartnamelere uygunluk, zaman)]
Hangi tarafın, nereye ne kadar, ne tür bir araçla taşıma hizmetini üstleneceği ve malın nerede, en geç ne zaman alıcıya teslim edileceği hususları satış sözleşmesinde belirtilmektedir. <sup>102</sup>
Bölgeler itibarıyla nakliye giderleri önceden belirlenmekte ve nakliye giderleri belirli bir liste fiyatına dayandırılmaktadır.
Nakliye giderlerinin belirli dönemler itibarıyla kontrolü yapılmakta ve olağan dışı durumların sebepleri araştırılmaktadır.
<b>2.4.Fiyatlandırma</b>
Üretilen ürünlerin fiyatlandırılmasında öncelikli olarak maliyeti göz önünde bulundurularak piyasa rekabet koşullarına uygun fiyatlar belirlenmektedir.
İşletme, belirli dönemler itibarıyla pazar koşulları ve rakiplerin durumunu ve uyguladıkları politikaları göz önüne alarak alternatif fiyatlandırma politikaları uygulamaktadır.
Farklı hedef kitleler için bölümlenmiş pazarlara farklı fiyatlar uygulanmakta ve bunların doğru uygulandığının kontrolü yapılmaktadır.
Fiyatların belirlenmesinde maliyet-hacim-kâr analizleri kullanılmaktadır. <sup>103</sup>
İskontolar, liste fiyatı üzerinden belirlenmektedir. (% olarak)

<sup>102</sup> Erdamar, Orhon Basık, a.g.e., s.83.

<sup>103</sup> Dursun, a.g.e., s.120

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Müşterilere uygulanan iskontoların kontrolü yapılmaktadır.
İşletme, pazara, farklı hedef kitleler için farklı fiyattan ürünler sunmaktadır.
<b>2.5.Tutundurma Faaliyetleri</b>
Pazarlama bölümü tarafından reklam bütçesi hazırlanmaktadır.
İşletmenin reklam faaliyetleri, dikkat çekiciliği, ilgi yaratıcılığı ve etkinliği açısından reklam şirketleri tarafından değerlendirilmektedir.
İşletmenin reklamları etkin olarak yapılmaktadır.(TV, gazete, dergi vb.)
İşletmenin reklam bütçesindeki artış ile satışların artışı aynı yönde gerçekleşmektedir.
İşletmede, reklam giderlerinin pazarlama giderleri arasında en yüksek paya sahip olması bakımından bütçesinin etkin kullanılıp kullanılmadığı araştırılmaktadır.
Gazete, dergi, radyo, televizyon kanalları ile yapılan reklam ve sponsorluk harcamalarının belirli dönemler itibarıyla kontrolü yapılmaktadır.
Satış görevlileri yurt içi ve yurt dışında tanıtım amaçlı fuar, toplantı ve seminerlere katılmakta ve yapılan harcamalar bütçe dahilinde gerçekleştirilmektedir.
Fuar, toplantı, seminerler aracılığı ile kazanılan müşteri sayıları takip edilmektedir. (sayı/yıl)
İşletme, dönemler itibarıyla kampanyalı satışlar yapıyorsa, kampanya koşullarında yapılan satışların ilgili kampanya dönemine ait olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.
İşletme, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler arasında güçlü bir marka imajına sahiptir.
İşletme, öncelikle ürünlerini rakiplerinden farklılaştırarak tüketici zihninde kalıcı bir yer edinmeyi, kısaca marka tanınırlılığını elde etmeyi ve satışları arttırmayı hedeflemektedir.
İşletme, uzun dönemde marka imajını tüketici zihninde net olarak konumlandırarak, marka tanınırlılığının da ötesinde marka sadakatini sağlamaya çalışmaktadır.
Marka değerinin artırılması için yapılan harcamaların dönemler itibarıyla kontrolü yapılmaktadır.

## PAZARLAMA SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<p>İşletmeden büyük miktarlarda alım yapan müşterilerin kaybedilmesi durumunda, sayısı takip edilmekte, nedeni araştırılmakta, özellikle rakip firmalara geçen müşterilerin yeniden kazanılması için gerekli çalışmalar yapılmaktadır.</p>
<p>Dönemler itibarıyla müşteri tatmin araştırmaları yapılmakta, geçmiş dönemlerle karşılaştırılmakta ve sonuçları değerlendirilmektedir.</p>
<b>2.6. Satış Sonrası Hizmetler</b>
<p>İşletmede satış sonrası hizmetleri karşılamak üzere müşteri hizmetleri bölümü vardır.</p>
<p>Müşteri ilişkileri yönetiminin, “Müşteride güven yaratmak, müşterilerin beklentilerini ve fırsatları keşfetmek, müşterilerin yararlanabileceği çözümler sunabilmek ve satışı takip ederek uzun vadeli ilişkileri sürdürmek” gibi temel ilkeleri bulunmaktadır.</p>
<p>Müşterilerden gelen her türlü şikayet, istek değerlendirilmekte ve bu doğrultuda her türlü destek, işletme tarafından verilmektedir.</p>
<p>Müşterilerden gelen telefon, faks sayısı (adet/ay) ile cevaplanan telefon ve faks sayısı (adet/ay) belirli dönemler itibarıyla karşılaştırılmakta ve sonuçlar değerlendirilmektedir.</p>
<p>Dönemler itibarıyla müşterilerden gelen şikayetler yetkili kişiler tarafından değerlendirilmekte (şikayet sayısı/ay) önemli sapmalar varsa nedenleri araştırılmaktadır.</p>
<p>Müşteri memnuniyeti politikası çerçevesinde müşterilerden gelen şikayetlerin sonuçlandırılma oranı (%) ve sonuçlandırılma süresi (gün) bazında takip edilmektedir.</p>
<p>İade edilen ya da müşteri tarafından beklentilerinin tam olarak karşılanmadığı ürünlerden kaynaklanan satış iade ve iskontoları (miktar/ay, TL/ay) yetkili kişiler tarafından kontrol edilmekte, belirli dönemler itibarıyla karşılaştırmaları yapılmakta ve sapmalar varsa nedenleri araştırılmaktadır.</p>
<p>Müşterilere satış sonrası verilen her türlü destek ve yapılan harcamalar yetkili kişiler tarafından sürekli takip edilmekte ve kontrol altında tutulmaktadır.</p>

### 3.3.4. Muhasebe- Finans Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri

“İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken, çevrelerinde bulunan diğer işletmelerle, tüketicilerle, finans kuruluşlarıyla ve çeşitli kamu birimleri ile ilişki halinde bulunurlar. Bu ilişkilerden çoğu para birimi ile ifade edilen değer hareketlerinin ortaya çıkmasına neden olur. Bir işletmenin çevresi ile ilişkileri sonucunda ortaya çıkan bu değer hareketlerinin yanı sıra, işletme içinde meydana gelen olaylar nedeniyle de birçok değer hareketi söz konusudur. Muhasebe, işletmenin ister çevre ilişkileri nedeniyle, isterse işletme içi olaylar nedeniyle ortaya çıksın, tüm değer hareketlerini kaydeden, bunları kullanılabilir, işlenmiş bilgiler olarak rapor eden bir sistemdir.”<sup>104</sup> Muhasebe bilgi türlerinin tanımlanmasında kullanılan kavramlar; **finansal muhasebe**, **maliyet muhasebesi** ve **yönetim muhasebesi** olarak sınıflandırılır.

**Finansal muhasebe**, işletmenin varlık, borç ve sermaye yapısı hakkında işletme dışı gruplara bilgi sunarken, **maliyet muhasebesi**; üretim ve satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yöneliktir.<sup>105</sup> Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin, işletme yöneticileri tarafından alınan kararlarda kullanmak üzere bu bilgilerin değerlendirilip analiz edilebilmesi için geliştirilmiş bulunan kavram ve teknikleri konu alan muhasebe ise **yönetim muhasebesi** olarak adlandırılmaktadır.<sup>106</sup>

İşletmelerde para-mal-para sürecinin süreklilik gösterebilmesi için finansal denge önemli bir belirleyicidir. Finansal yönetim, hedefleri belirleyerek, finansal planları düzenleyerek ve genel finans politikasını oluşturarak bu finansal dengeyi sağlar. İşletmelerde finansal yönetim, sermaye yapısı, kredi politikası ve sermaye bütçelemesi gibi temel alanlara ilişkin kararların uygulanmasını sağlar.<sup>107</sup>

<sup>104</sup> Erdamar, Orhon Basık, **a.g.e.**, s.2.

<sup>105</sup> Şakrak, **a.g.e.**, s.2.

<sup>106</sup> Erdamar, Orhon Basık, **a.g.e.**, s.3.

<sup>107</sup> Berk, **a.g.e.**, s.5

İşletme finansı, yönetim fonksiyonunun bir alanı olarak ele alınmakta ve kullandığı araçlar da aşağıdaki temel özellikleri taşımaktadır;<sup>108</sup>

- **Planlama** (yatırım planlaması, finansal planlama, bütçeleme) nitel ve nicel açıdan yatırımların değerlendirilmesi ve finansal kaynak gereksiniminin belirlenmesine yöneliktir.
- **Örgütlenme** (finans organizasyonu), genel işletme politikası çerçevesinde işletmeyi uygun finansal kaynaklara yöneltir.
- **Finansal kontrol** ise, planlama çabalarının hedeflere ne derece ulaşıldığını belirlemeyi amaçlar.

İşletmelerde muhasebe ve finans bölümlerinin faaliyetleri, işletmelerin kaynak dağıtım süreci ve bütçeleme faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Para politikaları, finansmanla ilgili olup sermayenin nereden geleceğini, nasıl kullanılacağını ve gereksinimleri nasıl karşılayacağını önceden görmeye yarayan rehberlerdir.<sup>109</sup> Muhasebe ve finans bölümleri, işletme faaliyetlerinin parasal açıdan en etkin ve en verimli şekilde yürütülmesini kontrol eder. Bu politikaların işletmelerin başarılı ve başarısız görünmesinde büyük rolleri olduğu söylenebilir.<sup>110</sup>

Çalışmada muhasebe-finans süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki bölümde ele alınmıştır. Sürecin ana faaliyetleri ise; muhasebe ve finans olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır.

Muhasebe-finans süreci kontrol prosedürleri aşağıdaki listede sunulmuştur.

---

<sup>108</sup> A.e., s.4.

<sup>109</sup> Eren, a.g.e., s.320-321.

<sup>110</sup> A.e., s.321.

## MUHASEBE-FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ <sup>111</sup>

<b>Kontrol Prosedürleri</b>
<b>1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri</b>
İşletmede muhasebe ve finans bölümleri birbirinden ayrıdır.
İşletmenin muhasebe el kitabı/ yönergesi bulunmaktadır ve muhasebe sistemini açık ve yeterli bir biçimde açıklamaktadır.
İşletmede muhasebe bölümü faaliyetleri, muhasebe el kitapçığına uygun olarak yapılmaktadır.
İşletmede finans bölümünün faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir el kitabı/yönergesi bulunmaktadır.
İşletmede finans bölümü faaliyetleri, finans el kitapçığına uygun olarak yapılmaktadır.
<b>2.Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri</b>
<b>2.1.Muhasebe</b>
Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için, bu tablolar anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olarak ve zamanında düzenlenmektedir.
İşletmenin muhasebe bilgi sistemi doğru ve zamanlı bilgi sunmak üzere tasarlanmıştır.
Muhasebe bilgi sistemi sadece geçmiş zamanlı bilgiler sunmamaktadır ve gelecekte kullanılmak üzere bilgi üretmeye de elverişlidir.
Muhasebe bilgi sistemi, istenilen zamanda finansal tablolar ve diğer belgeleri sunmaya hazırdır.
İşletmenin hesap planı üretim işletmeleri hesap planına ve kendi yapısına uygun bir şekilde hazırlanmıştır.
Muhasebe ile ilgili tüm finansal tablolar, raporlar ve şirket yönetiminin ihtiyaç duyduğu tüm bilgiler zamanında sunulmaktadır.

<sup>111</sup> Muhasebe-Finans süreci iç kontrol prosedürleri; Fonorrow, **a.g.e.**; Pickett, , **a.g.e.**; Güredin **a.g.e.**; Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.**; Bursal, Ercan, **a.g.e.**; Kowalczyk, **a.g.e.** , Dursun, **a.g.e.**; Niyazi Berk, **Finansal Yönetim**, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul, 2007; Ufuk Başoğlu, Ali Ceylan, İlker Parasız, **Finans**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2000 kaynaklarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

## MUHASEBE-FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Belgeler sıra numaralıdır.
Kaydedilen işlemler gerçekten vardır.
İşlemler verilen yetkilere dayanarak yapılmaktadır.
Gerçekleşen işlemler eksiksiz bir biçimde kayıtlara alınmaktadır.
İşlemler uygun bir biçimde değerlendirilmekte ve doğru hesaplara kaydedilmektedir.
İşlemler zamanında kaydedilmektedir.
İşlemler finansal tablolara doğru şekilde yansıtılmaktadır.
Varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına aktarılması görevleri birbirinden ayrılmıştır.
Kıymet hareketine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunması görevleri birbirlerinden ayrılmıştır.
Muhasebe kayıt ortamına yapılan kaydetme görevleri birbirinden ayrılmıştır. (Kıymet hareketinin başlangıcından nihai olarak büyük defter kayıtlarına yansıtılmasına kadar yapılan muhasebe kayıtları tek bir kişinin sorumluluğunda değildir.)
Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluklar kayıt tutma sorumluluğundan ayrılmıştır. Muhasebe bölümünün sorumluluğu sadece kayıt tutma olup, varlıkların korunması sorumluluğundan ve ticari ve zirai faaliyette bulunma sorumluluğundan kesinlikle ayrılmıştır.
İşletmede uygun bir belge akış sistemi vardır.
Muhasebe kayıtlarına konu olan işletme içinde ve dışında hazırlanan tüm belgeler belirli bir düzen içinde saklanmakta ve bu belgelere yetkili kişiler tarafından istenilen zamanda erişilebilmektedir.
İşletmenin finansal tabloları sadece belirli dönemler itibarıyla hazırlanmamakta, özellikle ihtiyaç duyulduğunda işletme yöneticilerinin ve diğer ilgili kişilerin bilgisine derhal sunulabilmektedir.
İşletmenin maliyet muhasebesi sistemi, işletmenin büyüklüğüne, teknik yapısına, faaliyetlerine uygun ve yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgileri sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.

## MUHASEBE-FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Maliyet muhasebesi sisteminde birim maliyetler ve ürün karlılıkları doğru bir şekilde hesaplanmaktadır.
Varlıkların işletme içindeki hareketleri veya işletme dışına transfer edilmesi sadece yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. <sup>112</sup>
İşletmenin muhasebe sisteminde oluşturulmuş, işlenmiş veya kaydedilmiş verilerin yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesi ve silinmesini engellemek amacıyla gerekli tüm önlemler alınmıştır. <sup>113</sup>
Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde bu değişiklik ve etkileri açıkça belirtilmiştir.
İşletmede etkin işleyen bir bütçe sistemi vardır.
İşletmede esnek bütçeler hazırlanmaktadır.
Fiili rakamlar ile bütçelenmiş rakamlar arasında meydana gelen farkların nedenleri tespit edilmekte ve ilgili bölümlerce gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi sağlanmaktadır.
Muhasebe bölümünde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmiştir.
İşletme içinde etkin bir raporlama sistemi kurulmuştur.
Mevzuata uygun işlemler yapılmakta, yasal beyannameler doğru ve zamanında düzenlenmekte, yasal yükümlülükler zamanında kayıtlara alınmakta ve ödenmektedir.
Muhasebe bölümü, kredi veren kuruluşlar ve bankaların işletmeden istediği hesap durum belgeleri ile bankalara verilecek tüm finansal tabloların ve belgelerin düzenlenmesini ve kontrolünü sağlamaktadır.
Bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarının dönem sonu kur farkları tespit edilerek kontrolü yapılmaktadır.
Müşterilere ve bankalara gönderilecek mutabakatlar hazırlanmakta ve sonuçları değerlendirilmektedir.

<sup>112</sup> Dursun, a.g.e., s.161.

<sup>113</sup> A.e.



## MUHASEBE-FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Muhasebe bölümü, bağımsız denetçilere çalışmalarında gerekli kanıtlara ulaşmalarında yardımcı olmakta ve ilgili kişilerle iletişim kurmalarını sağlamaktadır.
İşletmenin muhasebe sistemi, eksik, onaysız belgelerle muhasebe kaydı yapmayı engellemektedir.
Muhasebe kayıtlarına temel olan tüm belgeler saklanmaktadır.
Muhasebe bilgisayar programının iyileştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır.
İşletmede kullanılan muhasebe bilgisayar programının işleyişinin kontrolü bağımsız kişiler tarafından yapılmaktadır.
<b>2.2.Finans</b>
Finans bölümü, işletme yönetimi tarafından belirlenen hedefler doğrultusunda finansal planlamayı yapmakta ve genel finans politikalarını oluşturmaktadır.
Finans bölümü; sermaye yapısı, kredi politikası, sermaye bütçeleme gibi temel alanlara ilişkin kararların alınması sağlamaktadır.
Finans bölümü; uzun vadeli yatırımların planlaması ve yönetimi ile ilgili konularda yönetime yardımcı olmaktadır.
Finans bölümü; uzun vadeli yatırımlar yapılabilmesi için gerekli kaynakların nasıl sağlanacağına belirlenmesi, firmanın borç-özsermaye dengesinin oluşturulması, finansmanın sürekliliğinin sağlanması, en uygun maliyetli borç, özsermaye fonlarının belirlenmesi vb. konularda etkin kararlar almaktadır.
Yatırım kararlarında, yatırım büyüklüğü, zamanlaması ve yatırımdan beklenen nakit akımlarının riskliliği dikkate alınmaktadır.
Finans yöneticileri aldıkları yatırım kararlarında; yatırım maliyetlerini, fırsat maliyetlerini, yatırımdan elde edilecek nakit akımlarının değerini, yatırımların firma değerine yapacağı katkıyı belirlemeye çalışmaktadır.
İşletmenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, sektör, üretim politikaları, para politikaları ve hedefleri vb. diğer çeşitli faktörler dikkate alınarak, finans bölümü tarafından hangi yatırım aracına ne kadar ve ne oranda yatırım yapılacağı yönetime sunulmaktadır.

## MUHASEBE-FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<p>Tavsiye edilen yatırım araçları için geçerli analiz yöntemleri uygulanmakta ve işletmeye getirisi hesaplanmaktadır.</p>
<p>Finans bölümü tarafından, çalışma sermayesi yönetimi olarak adlandırılan, işletmenin nakit, alacak, stok gibi kısa vadeli dönen varlıkları ile kısa vadeli borçlarının yönetimini ilgilendiren konularda etkin kararlar alınmaktadır.</p>
<p>Finans bölümü, kararların alınması ve yürütülmesi aşamalarında üst yönetim ve ilgili bölümlerle sürekli koordinasyon halindedir.</p>
<p>Finans bölümü, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü ve diğer sektörlerdeki gelişmeleri izleyerek, yatırım yapılabilecek alanları tespit etmekte, yatırımların verimliliğini ve teşvik tedbirleri karşısındaki durumunu analiz ederek, optimum yatırım büyüklüğü, zamanlama ve yenileme zamanını belirlemektedir.<sup>114</sup></p>
<p>İşletme varlıklarını finanse etmede kullanılacak kaynakları zaman, maliyet, esneklik ve tutar açısından belirlemekte ve finansal pazarlardaki fonlama maliyetlerine paralel olarak gerektiğinde kaynak yapısını değiştirmektedir.<sup>115</sup></p>
<p>Finans bölümü, sermaye artırımı veya azaltımı konularında önerilerde bulunmakta ve işlemleri yerine getirmektedir.</p>
<p>İşletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığını saptamak ve işletme ile ilgili geleceğe ait tahminlerde bulunabilmek amacıyla mali analiz teknikleri kullanılmaktadır.</p>
<p>İşletmenin kendi içinde ve dönemler arasındaki gelişimi ve aynı sektördeki benzer işletmelerin rasyolarıyla karşılaştırmak için oran (rasyo) analizleri kullanılmaktadır.</p>
<p>Oran analizleri yorumlanarak ve nedenleri araştırılarak işletmenin amaçları ile bütünleştirilmekte ve sonuçları değerlendirilmektedir.</p>
<p>İşletmenin kısa süreli borçlarını ödeme gücünü ölçmek, işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını saptayabilmek için likidite oranları (cari oran, asit-test oranı, net işletme sermayesi vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.</p>

<sup>114</sup> Berk, a.g.e., s.5

<sup>115</sup> A.e.

## MUHASEBE-FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmenin borçları ile özkaynakları arasındaki ilişkiyi gösteren ve varlıklarının ölçülü ve sağlıklı bir şekilde finanse edildiğini analiz etmeye yarayan mali yapı oranları (borçlar/özsermaye, borçlar/pasif toplamı-kaldıraç oranı, KVB/Pasif toplamı, KV banka borçları/Pasif toplamı vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.
İşletmenin faaliyetlerinde kullanılan varlıkların etkili bir biçimde kullanılıp kullanılmadığını ölçen ve problemleri saptamaya yarayan faaliyet oranları (alacak devir hızı, alacakların ortalama tahsil süresi, stok devir hızı, elde stok tutma süresi, borç devir hızı, ortalama ticari borç ödeme süresi, aktif devir hızı vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.
İşletmenin bir bütün olarak tüm faaliyetlerinde kârlı olarak çalışıp çalışmadığını belirleyen kârlılık oranları (brüt kar marjı vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.
İşletmede, kasanın sorumluluğu finans bölümüne aittir.
İşletmede, kasanın yönetimine ilişkin yazılı bir talimat bulunmaktadır.
Kasanın sorumluluğu yer ve personel açısından muhasebe bölümünden ayrı bulunmaktadır.
Kasadan sorumlu kişilerin muhasebe kaydı yapmaları kesinlikte önlenmektedir.
Kasa sayımının sorumluluğu tek bir kişide bulunmamaktadır.
Üst yönetim tarafından verilen yazılı onay doğrultusunda kasa sayımı önceden haber vermeksizin yapılmaktadır.
Kasa sayımı sonucu ortaya fark çıkması halinde, hangi sebeplerden kaynaklandığı araştırılmaktadır.
İşletmede çek ve senetleri koruma sorumluluğu finans bölümüne aittir.
Üst yönetim tarafından verilen yazılı onay doğrultusunda önceden haber vermeksizin çek-senet sayımı yapılmaktadır.
Dolaşımdaki çekler listesinin kontrolü yapılmaktadır.
Büyük tutarda hamiline düzenlenmiş çekler, işletmede çalışan kişilere, yöneticilere, işletme şubelerine keşide edilmiş çekler incelenmektedir.
Vadesi geçip tahsil edilmeyen veya kaybolan çek ve senetlerin tespiti ve kontrolü yapılmaktadır.

### **MUHASEBE–FİNANS SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)**

Karşılıksız çek ve senetler tespit edilmekte ve hukuk bölümüne bildirilmektedir.
İşletme tarafından bankalardan alınan TL ya da dövizli kredilerin aylık ödemelerinin zamanında yapılıp yapılmadığı tespit edilmekte ve gelecekteki kredi ödemeleri takip edilmektedir.
İşletme yönetimi tarafından tespit edilen, belirli limitler dışında yapılacak avans ödemesi için yönetimden izin alınmaktadır.
Finans bölümü tarafından sık aralıklarla ve yönetim tarafından istendiği zamanlarda likidite raporları hazırlanmaktadır.
Tüm ödemeler banka hesabından yapılmaktadır.
Tahsilatlar günlük olarak bankaya yatırılmaktadır.
Ödeme listesinde yer alan satıcı faturalarının sisteme doğru olarak işlendiğinin kontrolü yapılmaktadır.
Ödemesi yapılacak faturaların vade ve onayları (imzaları) kontrol edilmektedir.
Ödemesi yapılacak faturanın diğer destekleyici belgelerle kontrolü yapılmaktadır. (irsaliye, ürün sipariş formu vb.)

### **3.3.5. İnsan Kaynakları Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri**

İnsan kaynakları günümüzde organizasyonların üretim ve hizmet verme, kâr etme hedeflerine ulaşmak için kullanmak zorunda oldukları insan gücünü ifade etmektedir.<sup>116</sup> İnsan Kaynakları (İK) yönetimi bir organizasyonda en tepe yöneticiden en alt kademedeki niteliksiz işçiye kadar tüm çalışanları kapsar. İK yönetimi; işletmede bugün ve gelecekte rekabet üstünlüğü sağlayacak insan kaynaklarının tedariki ve bireysel ve örgütsel performansın artırılmasıyla ilgili politikaların ve stratejilerin oluşturulmasını, programların hazırlanmasını, örgütlenmesini, yönlendirilmesini, koordine ve kontrol edilmesini içeren bir disiplindir.<sup>117</sup> Bu kapsamda İK yönetimi; herhangi bir çevresel ve örgütsel ortamda

<sup>116</sup> Leman Bilgin, Deniz Taşçı; Deniz Kağnıcıoğlu, Serap Benligiray, Zümrüt Tonus, **İnsan Kaynakları Yönetimi**. Editör: Ramazan Geylan, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, Eskişehir, 2004, No:820 s.6.

<sup>117</sup> A.e.

insan kaynaklarının örgüte, bireye, çevreye yararlı olacak şekilde, yasalara uyularak, etkin yönetilmesini sağlayan işlev ve çalışmaların tümü olarak tanımlanmaktadır.<sup>118</sup>

İşletmelerde İK bölümünün ana hedefi, ahlaki ve sosyal sorumluluk anlayışıyla çalışanların örgüte olan yaratıcı katkılarını arttırarak örgütün stratejik amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktır. İK bölümleri bu hedefe ulaşabilmek için aşağıdaki amaçları gerçekleştirmelidir.<sup>119</sup>

- İnsan gücünün etkinliğini arttırmak suretiyle verimliliği iyileştirmek,
- İşgörenlerin verimliliklerini ve ürün kalitesini iyileştirmelerini sağlamak için çalışmalarını sürdürdükleri çalışma ortamının kalitesini arttırmak,
- Faaliyet gösterilen ülkede yürürlükte bulunan yasa ve düzenlemeleri takip ederek İK yönetimi politikalarını ve düzenlemelerini buna uygun şekilde sürdürmek,
- Küresel rekabetin tehditleri ile başa çıkabilmek için çalışanları harekete geçirmek, insan kaynağını değişikliğe uyum sağlayacak şekilde sürekli geliştirerek rekabet üstünlüğü elde etmek,
- Yoğun rekabet ortamında çalışan işletmelere esneklik kazandırabilmek için işgörenlerin yeni teknolojilere, stratejilere, becerilere ve yeni insan kaynakları uygulamalarına uyum sağlamalarını kolaylaştıracak eğitim faaliyetlerini geliştirmek.

Çalışmada insan kaynakları süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. İnsan Kaynakları sürecinin ana faaliyetleri ise; personel bulma ve seçme, ücretlendirme, eğitim ve geliştirme, işçi-işveren ilişkileri ve personel güvenliği ve sağlığı olmak üzere sınıflandırılmıştır.

İnsan kaynakları süreci kontrol prosedürleri aşağıdaki listede sunulmuştur.

---

<sup>118</sup> Cavide Uyargil ve diğerleri, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Beta Yayınevi, İstanbul, Ekim 2009.

<sup>119</sup> Dursun Bingöl, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s.15.

## İNSAN KAYNAKLARI SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ<sup>120</sup>

<b>Kontrol Prosedürleri</b>
<b>1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri</b>
İşletmede insan kaynakları faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir el kitabı/yönergesi bulunmaktadır.
İnsan kaynakları faaliyetleri bu yönergeye uygun olarak gerçekleştirilmektedir.
İşletmede çalışanların motivasyonun ve katılımının söz konusu olduğu insan kaynakları politikaları uygulanmaktadır.
İnsan kaynakları bölümü tarafından faaliyetlerin yürütülmesi için bütçe hazırlanmaktadır.
<b>2.Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri</b>
<b>2.1.Personel Bulma ve Seçme</b>
İşletme, faaliyetlerini gerçekleştirebilecek yeterli sayıda, gerekli mesleki bilgiye ve beceriye sahip işgücü mevcuttur.
İşletmede işe alım ve terfiler sadece insan kaynakları bölümü tarafından yapılmaktadır.
Yeni işe alınacak personelin yeterli bilgi, yetenek ve tecrübe düzeyleri işletmenin insan kaynakları bölümü tarafından yapılan görev tanımlarında açık bir şekilde önceden belirlenmiştir.
İşletmenin ihtiyacını karşılayacak personelin seçilebileceği uygun büyüklük ve bileşimde bir aday havuzu oluşturulmaktadır.
Yeni işe alınacak personelin hangi kaynaklardan temin edileceği önceden belirlenmiştir. (Aday havuzları, gazete ilanı, kariyer web siteleri vb.)
İşletmenin üretmekte olduğu ürün ve hizmetleri göz önünde bulundurarak, işletmenin bugünkü insan kaynaklarına ilişkin durum değerlendirmesi yapılmakta, ilerideki gelişmeler de dikkate alarak insan kaynağı yönetimine ilişkin gerekli politikalar saptanmakta ve planlama yapılmaktadır.

<sup>120</sup> İnsan Kaynakları süreci iç kontrol prosedürleri; Fonorrow, a.g.e.; Pickett, , a.g.e.; Güredin a.g.e.; Arens, Elder, Beasley, a.g.e.; Bursal, Ercan, a.g.e; Kowalczyk, a.g.e.; Uyargil ve diğerleri a.g.e.; Bilgin ve diğerleri a.g.e.; Ahmet Cevat Acar, **İşletmelerde Ücret Yapısının Oluşturulması ve Bir Uygulama**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2007; Gary Dessler, **Human Resource Management**, Prentice Hall, 8th Edition, USA, 2002, Dursun, a.g.e.’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

## İNSAN KAYNAKLARI SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmede, mevcut ve gelecekteki insan gücünden en üst düzeyde yararlanabilmek için, mevcut iş kalıpları (iş analizi, iş tanımı, iş gerekleri vb. çalışmalar yapılarak) geliştirilmektedir.
Yeni işe alınacak personelin çalışacağı pozisyonun nitelik ve gereklerine uygunluğunu ölçmek amacıyla, kişilik testleri ve mülakat teknikleri uygulanmakta ve yapılan bu testler sonucunda adayların gerekli pozisyona ve işletme kültürüne uygunluğu saptanmaktadır.
İşletmedeki terfi politikaları belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiştir.
İşe alım ve terfilerde önceden konulmuş kurallara uyulmakta ve herkese “adil” davranılmaktadır.
Belirli dönemler itibarıyla işletmenin işgücü devir oranları hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.
Bölüm tarafından işe yeni alınan ve işten çıkartılan elemanlarla ilgili bilgi zamanında yazılı olarak tahakkuk bölümüne bildirilmektedir.
<b>2.2. Ücretlendirme</b>
Ücretlendirme yönetiminde bireysel ücretin belirlenmesinde etkili olan işgücü pazarının koşulları, piyasa ücret düzeyi, enflasyon, toplu pazarlık düzeni, devletin etkisi gibi dışsal faktörler ile işin değeri, çalışanın göreceli değeri ve işverenin ödeme gücü gibi içsel faktörler dikkate alınmaktadır.
İşlerin önem ve güçlük derecelerine dayalı olarak, değerlerini belirlemek için iş değerlendirme <sup>121</sup> sistemi kurulmuş, çalışanın değerini belirlemek için de çeşitli kriterler oluşturulmuştur. (Çalışanın değerini sadece performansa göre belirlenebileceği gibi işteki ve işletmedeki kıdemi de dikkate alınabilmektedir.)
İşletmede iş grupları ve seviyeleri göz önünde bulundurularak, “eşit işe eşit ücret” felsefesi benimsenmiştir.

<sup>121</sup> **İş değerlendirme**, ücret yapısının oluşturulmasında mevcut işlerin belirli bir düzen içinde ele alınarak işlerin sınıflandırılmasını esas alır. Böylece ücret yapısı bir tür iş ve ücret kademeleri haline dönüşür. İşin değerini belirleyerek iş yapısını oluşturmada kullanılan bu yöntem iş değerlemesi denir. (Uyargil ve diğerleri a.g.e., s.302)

## İNSAN KAYNAKLARI SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmede işin değerine göre ücret verilmekte, ücretler arasındaki dengesizlik söz konusu olmamakta ve dolayısıyla personelin bu sebeple düşük motivasyonu, işine bağlılığını zayıflatacak ve verimliliğini düşürecek herhangi bir neden söz konusu olmamaktadır.
İşletmede ücretlendirme ile ilgili bütçe hazırlanmaktadır.
Ücret artışları; çalışanların şirket hedeflerine katkıları, yetkinlik gelişimleri, görevleri, sektör ortalamaları ve enflasyon oranı dikkate alınarak yılda kaç kez yapılacağı çalışanlar tarafından bilinmektedir.
İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artmasını hedefleyen performansa dayalı ücret <sup>122</sup> sistemi oluşturulmuştur.
Performans değerlendirme sonuçları, ücret ve terfi gibi uygulamalara yansıtılmaktadır.
İşletmedeki ücret ve ödül sistemi, çalışanların örgüte katkıları, beceri ve yetkinliklerini dikkate alan bütünsel politika, süreç ve uygulamalardan oluşmaktadır. <sup>123</sup>
Ödüllendirmeler ve cezalar kişiler bazında (sayı/kişi) ve toplam olarak (sayı/ay, sayı/yıl) değerlendirilmektedir.
İşletmedeki ücret yönetimi süreci, işlerin ve çalışanların değerini ölçme ve buna göre sağlanacak ücretin, ek yararların düzeylerini ve dağılımını belirlemeye yöneliktir. Bu süreçler, iş değerlemesi, piyasa ücret analizleri, performans değerlendirme gibi faaliyetleri kapsamaktadır. <sup>124</sup>
İşletmedeki ücret yönetimi uygulamaları, çalışanları finansal olan ve olmayan ödülleri (temel, değişken ücret, ek ve sosyal yardımlar ile psikososyal yararları) kullanarak motive etmeye yöneliktir. <sup>125</sup>

<sup>122</sup> **Performansa dayalı ücret:** Performans, bireylerin veya kurumların hedeflerine hangi oranlarda ulaşabildiğinin ölçütüdür. Performans değerlendirmesi ise, kişilerin, birimlerin ya da kurumların performanslarının önceden belirlenmiş bazı standartlara göre ya da “benzer pozisyonda çalışanların performansları temelinde ölçülmesini içeren bir süreçtir. Performansa göre ücretlemede birey veya grup katkılarına göre ücretlerin belirlenmesi ve ödenmesi söz konusudur. (Acar, a.g.e., s.67)

<sup>123</sup> Acar, a.g.e., s.37.

<sup>124</sup> A.e.

<sup>125</sup> A.e., s.38.



## İNSAN KAYNAKLARI SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

<p>İşletmedeki ücret yapısı, ücret ve ek yarar düzeylerini örgütteki pozisyonların değeriyle ilişkilendirerek çalışanların performans, yetkinlik, beceri ve deneyimlerine göre ücretlendirilmesi için bir bakış açısı ve çerçeve sağlayan düzenlemelerden oluşmaktadır.<sup>126</sup></p>
<p>İşletmedeki ücret sistemi, çalışanlara verilen temel ücrete ilave olarak birey, grup ve örgüt performansına uygun olarak çalışanlara finansal ödüller ve teşvikler (bayram, yılbaşı, doğum ikramiyeleri, çocuk yardımı vb.) vermeye yönelik bir sistemdir.</p>
<p>İşletmedeki ücret yönetimi prosedürleri, sistemin sürdürülmesi ve esnek ve etkin bir biçimde işlemlerini sağlamaya yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır.<sup>127</sup></p>
<p>Çalışanların yıllık izinleri, doğum, ölüm gibi durumlarda yasal izinleri kullandırılmakta, hafta sonu, resmi tatiller ve bayramlarda çalıştırılan personelin kanunlara göre fazla mesai ücretleri ödenmektedir.</p>
<p>Çalışanların maaşları ve ödenen fazla mesai ücretleri kontrol edilmektedir. (TL, saat)</p>
<p>Örgüt, benimsediği motivasyon sistemi kapsamında çalışanlarının tatmin olabilecekleri yol ve yöntemleri belirlemekte ve onların ihtiyaçlarını uygun araçlarla destekleyerek personelini tatmin etmektedir.<sup>128</sup></p>
<p>Disiplin ya da işgücü azaltma durumunda işten çıkarmalarda ve diğer durumlarda adil politikalar izlenmektedir.<sup>129</sup></p>
<p>Bölüm, geçerli ve güvenilir olmayan, ayırım yaratan (din, dil, ırk, vs.) seçme, değerlendirme, terfi etme ve işten çıkarma prensiplerini uygulamamaktadır.</p>
<h3>2.3.Eğitim ve Geliştirme</h3>
<p>İşe yeni alınan personelin işine kolayca adapte olabilmesi için gerekli oryantasyon ve rotasyon programları sistematik bir şekilde uygulanmaktadır.</p>
<p>Bölüm tarafından çalışanların eğitim ihtiyaçları belirlenmekte, buna göre eğitim programları organize edilmekte, uygulanmakta ve sonuçları değerlendirilmektedir.</p>

<sup>126</sup> A.e.

<sup>127</sup> A.e.

<sup>128</sup> İbrahim Ethem Başaran, **Yönetimde İnsan İlişkileri-Yönetimsel Davranış**, Nobel Yayınevi, Ankara, 1998, s. 234.

<sup>129</sup> Mahmut Arslan, **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2001, s.91.

## İNSAN KAYNAKLARI SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

Bölüm, işletme vizyonuna dayalı yönetici geliştirme planına ilişkin, işletme yönetimine öneri ve tavsiyede bulunmaktadır. <sup>130</sup>
Eğitim harcamaları belirli dönemler itibarıyla ilgililere raporlanmaktadır.
Eğitim harcamalarının toplam ciro ve personel giderleri içindeki payı belirlenmekte ve değerlendirilmektedir.
<b>2.4.İşçi-İşveren İlişkileri</b>
Çalışanların şikayetlerinin dikkate alınması ve değerlendirilmesi hususlarında ilgili bölüm yöneticilerine tavsiyelerde bulunulmakta, her iki taraf arasında fikir birliği sağlamada yardımcı olunmaktadır.
Personelin memnuniyetsizliği moral ve sendikal çabalara yol açabilecek diğer problemleri sezinlemeyi sağlayacak bir gözle incelenmektedir. <sup>131</sup>
Çalışanlar, bireysel ya da toplu olarak işverenin iznini almaksızın serbestçe sendika kurma, kurulmuş bir sendikaya üye olma, sendikaya girme ve sendika üyeliğinden ayrılma hakkına sahiptir. <sup>132</sup>
<b>2.5.Personel Güvenliği ve Sağlığı</b>
İşletmede, sağlık ve güvenlikle ilgili tüm önlemler dikkatli bir şekilde alınmış, potansiyel olarak tehlike yaratan çalışma koşulları hakkında tüm personel bilgilendirilmiştir. <sup>133</sup>
Çalışma güvenliğini sağlayacak kurallar geliştirmek üzere işler analiz edilmekte, makinelerden korunma, bakım onarım gibi güvenlik aparatlarının tasarımıyla ilgili, uzmanlardan gerekli yardımların alınması sağlanmakta ve önerilerde bulunmaktadır. <sup>134</sup>

<sup>130</sup> Dessler, a.g.e.,s.7.

<sup>131</sup> A.e.

<sup>132</sup> Uyargil, ve diğerleri, a.g.e, s.571.

<sup>133</sup> Arslan, a.g.e., s. 91.

<sup>134</sup> Dessler, a.g.e., s.7.

## İNSAN KAYNAKLARI SÜRECİ İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ (Devamı)

İşletmede meydana gelen iş kazaları sürekli izlenmekte, kayıtları tutulmakta, nedenleri analiz edilmekte, kazalardan korunmak için alınması gereken önlemler konularında çalışanlar bilgilendirilmekte ve yönetime önerilerde bulunmaktadır.<sup>135</sup>

İşletmede iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili kanun<sup>136</sup>, yönetmelik, mevzuat ve tüzüklerin ve OHSAS 18001<sup>137</sup> kalite standartları ışığı altında, işletmede söz konusu riskler ortadan kaldırılarak veya en aza indirilerek, sağlıklı, güvenli bir çalışma ile sağlıklı bir çalışma ortamı yönetilmektedir.

Hastalık ve iş kazaları ile ilgili dönemsel raporlar hazırlanmakta ve bunların önlenmesi için gerekli yöntemler yetkililer ve uzman kişiler tarafından geliştirilmekte ve uygulanmaktadır.

---

<sup>135</sup> A.e., s.7.

<sup>136</sup> İşverenin işçi sağlığı ve iş güvenliği konusunda Borçlar Kanununun 322. Maddesine , Anayasanın 49,50, ve 60. Maddelerine, 4857 sayılı İş Yasası'nın ilgili maddelerine; 506 sayılı Sosyal Sigortalar Yasasına; 2593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Yasasına göre önem alması zorunludur. (Dursun,a.g.e., s.57)

<sup>137</sup>“Occupational Health & Safety Assessment Series” ifadesinin kısaltması olan bu terim ,BSI (British standards Institute) tarafından yayınlanmış olan “İş Sağlığı ve Güvenliği” standardıdır. OHSAS 18001; ISO 9000 ve ISO 14000 gibi diğer uluslararası standartlardan farklı olarak bazı ulusal standart kuruluşları ve belgelendirme kuruluşlarının birlikte çalışmasıyla gerçekleştirilmiştir ve bir ISO standardı değildir. OHSAS 18001 kuruluşların ürün ve hizmetlerinin güvenliğinden çok çalışanın sağlığına ve işin güvenliğine yönelik bir standarttır. Çevrimiçi; <http://www.iso18001.net/>, 15.07.2010.

## **4. DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: BİR SANAYİ İŞLETMESİNİN İÇ DENETİM PROFİLİNİN ORTAYA KONULMASI VE TEMEL FAALİYETLERİNİN KONTROL PROSEDÜRLERİYLE DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle bir sanayi işletmesinin iç denetim bölümünün yapısı, işleyişi ve faaliyetleri incelenmiş, ardından çalışmanın bir önceki bölümünde öneri olarak hazırlanan kontrol prosedürleri esas alınarak, işletmedeki temel faaliyet süreçlerinin kapsamı, yeterliliği ve etkinliği değerlendirilmiştir. Bu kapsamda sanayi işletmesinde uygulanmakta olan kontrol prosedürlerine ilişkin elde edilen bulgular irdelenmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

### **4.1.Çalışmanın Amacı ve Önemi**

Uygulamanın amacı, tezin üçüncü bölümünde önerilen kontrol prosedürlerinin bir işletmede uygulanma biçimine örnek oluşturmaktır. Bu nedenle, iç denetim faaliyetleri çerçevesinde A Plastik A.Ş.'nin\* faaliyetleri süreçler halinde incelenmiştir. Bu süreçler; bir üretim işletmesinin temel süreçleri olan satın alma, üretim, pazarlama, muhasebe-finans ile insan kaynakları olarak beş temel grupta ele alınmıştır. Temel amaç; hem üst yönetime hem de sürecin ana sorumlularına, yönettikleri süreçlerle ilgili, temel risklerin doğru yönetilip yönetilmediği ve işletmede kontrol eksiklikleri ya da var olan kontrollerin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığına ilişkin tespitler ve öneriler sunarak işletmenin mevcut iç denetim faaliyetlerine katkıda bulunmak ve örnek bir iç denetim uygulaması oluşturmaktır.

Konu ile ilgili teorik çok sayıda çalışma yapılmış olmasına karşın, iç denetimin işletmelerde uygulanması ya da nasıl uygulanacağı ile ilgili çalışmalara daha az sayıda rastlanmaktadır. Bu nedenle çalışmanın, uygulamadaki iç denetim

---

\* Firma ismi saklı tutulmuştur.

faaliyetlerine yol göstermesi, temel işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği ile ilgili olarak tespit edilen eksikliklerin veya zayıflıkların düzeltilmesi için gereken tedbirlerin alınması ve iç denetim faaliyetleri sonucu yönetime sunulan bilgilerin kalitesinin artırılması açısından bir örnek oluşturması hedeflenmiştir.

## **4.2.Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları**

Çalışmada, işletmeden alınan bilgiler ve işletmede yapılan gözlemler doğrultusunda, bir sanayi işletmesinin kontrol süreçlerinin etkinliğinin belirlenmesi için önceki bölümde önerilen kontrol prosedürleri uygulanmıştır. İşletmede, konuyla ilgili daha önce yapılmış bir çalışma olmaması nedeniyle işletmenin kontrol süreçlerinin etkinliği, sadece bu çalışmada hazırlanan ve üçüncü bölümde yer alan kontrol prosedürleri dikkate alınarak incelenmiştir.

İşletmelerin organizasyon yapılarının ve faaliyetlerinin birbirinden farklı olması nedeniyle, çalışmanın başka işletmelerde uygulanabilmesi için prosedürlerin tekrar gözden geçirilerek işletme yapılarına uygun bazı değişiklikler yapılarak tasarlanması gerekebilir.

## **4.3.Uygulanan Yöntem**

Çalışmada, öncelikle uygulama yapılan işletmede, iç denetim bölümü kurulduğundan bugüne kadar yapılan denetimlere ait iç denetim raporları incelenmiş ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmiştir. Ayrıca ilgili bölüm yöneticileri ile de görüşülerek süreçlere ilişkin bilgiler alınmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın önceki bölümünde yer alan; kontrol özdeğerlendirme yöntemi çerçevesinde hazırlanan iç kontrol prosedürleri, ilgili departman yöneticileri ile iç denetçilerin verdiği bilgiler ışığında ve iç denetim raporları incelenerek değerlendirilmiş ve “Var, Yok ve Kısmen Var” şeklinde cevaplandırılmıştır.

Çalışmada, işletmede olmayan veya kısmen uygulanan kontrol prosedürlerine ilişkin bulgular değerlendirilmiştir.

#### **4.4. İşletme İle İlgili Genel Bilgiler**

A Plastik A.Ş. 1972 yılında plastik inşaat malzemeleri alanında üretim yapmak üzere kurulmuştur. Her zaman kaliteli üretim ve kaliteli ürün çeşitliliği ilkesiyle yola çıkan işletme, Türkiye’de yıllar süren ciddi atılımlar sonucunda hem sektörün lider kuruluşu hem de sektörün ihracat lideri olmayı başarmıştır. İşletme, plastik esaslı ürünleriyle inşaat, tarım, otomotiv, medikal, beyaz eşya gibi çeşitli sektörlerle yönelik üretim yapmaktadır. Bu sektörlerle yönelik üretimlerini, İstanbul ve Ankara’daki toplam alanı 650.000 m<sup>2</sup>’yi bulan modern fabrikalarda gerçekleştirmektedir. 4500’ü aşan ürün çeşidine sahip olan işletme, müşterilerin bu ürünlerden en yüksek faydayı ve memnuniyeti elde edebilmesi için plastik ve kompozit malzemelerden oluşan pencere, kapı, çatı sistemleri ile her türlü tesisat, altyapı, çevre tesisleri, medikal ve tarım uygulamaları için gerekli boru ve elemanlarını entegre (birbirini bütünleyen) sistemler şeklinde üretmektedir. İşletmenin üretim faaliyetleri temelde boru, profil ve altyapı ürünleri olmak üzere üç grup altında toplanmaktadır.

Tüm kalite kontrol testleri yapılan işletme ürünleri, A Plastik A.Ş. Kalite Güvence Onayı ile piyasaya sunulmaktadır. İşletme RAL, GOST, SKZ, BDS, SABS, EMI, DVGW, TSE gibi uluslararası kalite belgelerine, ayrıca ISO 14001, OHSAS 18001, TSE-ISO 10002 ve ISO 9001 sistem belgelerinin tamamına sahip olan, sektörünün tek firmasıdır. Ayrıca işletme, çevre dostu bir üretici olarak ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi belgesine sahiptir.

İşletme, çalışanlarına gerek iş performanslarını, gerekse kurumsal bilgi birikimlerini artırmak amacıyla kurum içerisinde düzenli aralıklarla çeşitli eğitimler vermekte, ayrıca yurtiçi ve yurtdışında gerekli görülen eğitimlere, seminerlere ve kongrelere katılma olanağı sağlamaktadır. İşletme, hedeflenen sonuçları açık ve net

bir şekilde çalışanlarına ileterek, çalışanlarının işlerini sevmelerini, verimli bir şekilde yürütmelerini ve katılımcı olmalarını sağlayarak, her türlü iş, eğitim ve organizasyon olanaklarını çalışanlarının hizmetine sunarak, birlikte ve bir bütün içinde hareket ederek, bir “ekip” olarak insan kaynakları yönetimi konusunda da sektörünün öncüsü olmuştur.

Eğitimlerinde, bilgiyi kullanarak ilerleme gerçeğini öncelikli olarak göz önünde bulunduran işletme; araştırmacı, problem çözücü, sonuç odaklı çalışanları ile bilgiyi ve teknolojiyi üretimde ve satış sonrası hizmetlerinde kullanmayı, düzenli olarak verilen personel ve bayii eğitimleri ile sürekli müşteri memnuniyetini sağlamayı ilke olarak benimsemiştir.

İşletmenin organizasyon şemasında, tüm departmanlar yönetim kuruluna bağlı olarak görülse de, işletmedeki tüm birimler asıl olarak genel müdüre karşı sorumludurlar. İşletmenin yönetim anlayışında; genel müdürün hakimiyeti ön planda olup, işletmede yetki devri tam anlamıyla uygulanmadığından, yöneticilerin faaliyetleri daha arka planda kalmaktadır. Her departmanın kendi müdürü bulunmakta; çalışanlar ilgili departman müdürlerine, müdürler ise genel müdüre bağlı olarak görev yapmaktadır.

#### **4.4.1.İşletmenin İç Kontrol Sistemi İle İlgili Genel Bilgiler**

İşletmenin mevcut iç kontrol sistemi sürekli iyileştirilmeye çalışılsa da bu noktada en büyük zayıflık, bir aile şirketi olmasıdır. Yönetim kurulu üyelerinin birçoğunun aile üyelerinden oluşması nedeniyle, işletmede alınan önemli ya da önemsiz tüm kararlar, aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olan genel müdür tarafından onaylanmaktadır. İster yeni bir makinenin ithal edilmesi olsun, isterse pazarlama elemanlarının yapmış olduğu aylık masraflarının belgelendiği gider belgelerinin kabul edilmesi olsun, genel müdürün onayından geçmek zorundadır. Söz konusu faaliyetlerle ilgili kararlar her bölüm yetkilisinin onayından geçse de genel müdürün izni ve onayı olmadan geçerli kabul edilmemektedir. İşletme, Türkiye'nin

önde gelen, sektörünün lideri, büyük ölçekli, yüksek cirolu, geniş pazarlama ağı bulunan bir şirket olsa da yönetsel kademeleri az olan bir aile şirketi olarak yapılandırılmıştır. İşletmede yetki devrinin az olması sebebiyle böyle büyük ölçekli bir işletmede şirket sahipleri tarafından etkin kontrol süreçlerinin kurulması, işletilmesi ve gözetiminin sağlanması tam anlamıyla mümkün olamamaktadır.

#### **4.4.2. İşletmenin İç Denetim Bölümü ve Yapısı ile İlgili Bilgiler**

A Plastik A.Ş'nin 18.12.2006 tarihinde kurulan iç denetim bölümü, yönetim kuruluna bağlıdır. İşletmede, denetim komitesi ve kurumsal yönetim komitesi bulunmamaktadır. İç denetim bölümünde iç denetim elemanı sayısı üç kişidir. İç denetim bölümünün organizasyonu, iç denetim yöneticisi, iç denetim müdürü, müdür yardımcısı gibi görev pozisyonlarının olduğu hiyerarşik bir şekilde yapılandırılmamış, çalışanların tümü iç denetim elemanı olarak görev yapmaktadır.

İç denetçilerin tümü üniversitelerin işletme, iktisat bölümlerinden lisans derecesi almış, daha önceden çeşitli bağımsız denetim şirketlerinde iş tecrübesi edinmiş kişilerdir. İç denetçiler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), Sertifikalı İç Denetçi (CIA-Certified Internal Auditor), Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi (CFSA-Certified Financial Services Auditor), Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanı (CCSA-Certified Control Self Assessment) ve Suistimal İnceleme Uzmanı, (CFE-Certified Fraud Examiner) belgelerinin hiçbirine sahip değildir.

İşletmede, iç denetim departmanının ilk kurulduğu yıllarda ilgili çalışmalar yapılsa da işletme bünyesinde iç denetim esaslarının, çerçevesinin ve denetçilerin çalışma esasları ve yetkilerinin belirlendiği yazılı bir iç denetim yönetmeliği bulunmamaktadır.

İç denetçiler, faaliyetlerini bağımsız ve objektif bir şekilde yerine getirmektedir. Böylelikle, denetçiler gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerini tarafsız ve önyargısız bir şekilde ilgililere raporlamaktadır. İç denetçiler, faaliyetlerini her



türlü müdahaleden uzak bir şekilde yapabilmek için üst yönetim tarafından desteklenmektedir.

İç denetim bölümü tarafından; mali tabloların denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve az da olsa yolsuzluk denetimi yapılmakta olup, özellikle, iç denetçilerin faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu, yönetim tarafından istenilen konularda danışmanlık hizmetlerinin oluşturduğu görülmektedir. Bilgi sistemleri denetiminin ise uygulanmadığı saptanmıştır.

İşletmenin, iç denetim raporları incelendiğinde, denetçilerin amacının ağırlıklı olarak finansal tablolarda yer alan tutarların doğruluğunu tespit etmek olduğu anlaşılmıştır. İşletmede iç denetimin amacının her ne kadar faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesi olarak belirtilse de iç denetimin gerçekleştirdiği denetimlerde, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin daha yüzeysel yapıldığı görülmektedir.

İşletmede, iç denetim bölümünün ilk kurulduğu zamanlarda, ağırlıklı olarak faaliyet departmanlarının denetimi yapılmıştır. Yönetime sunulan iç denetim raporları vasıtasıyla departmanlarda saptanan birçok aksaklık düzeltilmiş ve denetimlerin yapılması ile birlikte faaliyetlerin daha etkin bir şekilde yürütülmesi sağlanmıştır.

İşletmede iç denetim faaliyetleriyle ilgili bir diğer dikkat çeken husus; iç denetim planlarının yapılmıyor olmasıdır. İç denetçiler ağırlıklı olarak yönetim tarafından istenilen konularda iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. İç denetim bölümü tarafından ağırlıklı olarak, genel müdür ve yönetim tarafından istenilen özel konularda danışmanlık hizmetlerinin verildiği görülmektedir.

İşletmedeki iç denetim sürecinin işleyişine ilişkin tespitler aşağıdaki bölümde açıklanmıştır. Denetlenmesine onay verilen departman ya da konular yönetim tarafından belirlendikten sonra, iç denetim bölümü tarafından iç denetim programı hazırlanmakta, denetçilerin üsteleneceği görevler ile denetimin başlangıç ve bitiş

tarihleri belirlenmektedir. Denetlenecek departmanın ilk defa denetlenmesi durumda ön araştırma yapılarak genel bilgi edinilmektedir. Daha önce denetimi yapılmış departman ya da konuya ait tekrarlayan denetimlerde, önceki denetim çalışmaları ve denetim raporları dikkate alınmakta ve raporlarda saptanan aksaklıklar ele alınarak denetim çalışmasına başlanmaktadır. Denetimin yürütülmesi aşamasında çeşitli denetim teknikleri kullanılarak kanıtlar toplanmakta ve bulgular çalışma kağıtlarına aktarılmaktadır. Denetimde kullanılan çalışma kağıtları, matbu olmamakla birlikte, üzerinde tarih, denetim konusu, hazırlayan kişinin adı ve parafı gibi bilgiler bulunmamaktadır. Çalışma kağıtları dosyalararak düzenli bir şekilde saklanmaktadır.

İç denetim bölümü, denetimlerini gerçekleştirdikten sonra, nihai iç denetim raporunu hazırlamadan önce taslak denetim raporunu hazırlayarak kapanış toplantısı yapmakta ve bulguları, ilgili bölüm yöneticileri ve işletme yönetimi ile paylaşmaktadır. Toplantının amacı, iç denetim faaliyeti sonucu tespit edilen aksaklıkların ortaya konularak aksaklıkların iyileştirilmesi ve düzeltilmesi için gerekli önlem ve yöntemlerin tartışılmasıdır. Kapanış toplantısında elde edilen bilgilerin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi sonucu nihai denetim raporu hazırlanarak elde edilen sonuçlar ve öneriler yönetim ve ilgili departman yöneticileri başta olmak üzere tüm ilgililere gönderilmektedir.

İç denetim raporunun, iç denetçiler tarafından hazırlanmış standart bir formatı bulunmakta, üzerinde işletmenin adı, rapor numarası, şirket iç yazışma numarası, rapor tarihi, ilgililerin açık adları ve görevleri, denetim konusu ve denetimi yapan denetçilerin adları ve imzaları yer almaktadır. Raporun ilk bölümde, denetim konusu ile ilgili genel bilgiler verilmekte (denetim tarihi, kapsam, kısıtlar vb.), ikinci bölümde yapılan çalışmalar ve tespitler ana başlıklar altında özet olarak belirtilmekte ve son olarak üçüncü bölümde, sonuç ve öneriler yer almaktadır.

## 4.5. İç Kontrol Prosedürlerinin Uygulanmasına İlişkin Bulgular ve Öneriler

İşletmede bazı faaliyet, departman ya da sürece ilişkin az sayıda kontrol prosedürü bulunmaktadır. İşletmede iç denetim bölümü kurulduğundan bu yana yapılan denetimler, sadece iç denetçilerin kendi yaptığı tespitlere dayanmaktadır. Faaliyet, departman ya da süreçlerin işleyişine ilişkin yazılı kuralların sınırlı olması nedeniyle işletmedeki iç denetim faaliyetleri de zorlaşmaktadır. Bu doğrultuda, çalışmanın üçüncü bölümünde önerilen iç kontrol prosedürlerinin, A Plastik A.Ş.'nin temel faaliyet süreçleri itibarıyla uygulanma düzeylerinin belirlenmesi ve işletmenin iç denetim faaliyetlerine ışık tutması amaçlanmıştır.

Aşağıda; işletmenin **satın alma, üretim, pazarlama, muhasebe-finans** ve **insan kaynakları** temel süreçlerine ait kontrol prosedürleri, alt başlıklar halinde uygulanmış, sonuçlar ve öneriler ortaya konmuştur.

### 4.5.1. Satın Alma Süreci

İşletmede satın alma bölümünün görevi; her türlü ürün ve hizmetin, istenilen zamanda ve özelliklere uygun olarak işletmeye girişini sağlamaktır. Çalışmada satın alma süreci; işletmenin ihtiyacı olan mal ve hizmetlerin sipariş edilmesinden depoya girişi ve satın alınan mal ve hizmetlerin muhasebe kayıtlarının yapılmasını kapsayan süreç olarak ele alınmıştır. İşletmede satın alma faaliyetleri kaliteyi güvence altına almak suretiyle işletmenin kısa ve uzun vadeli çıkarları gözetilerek en etkin şekilde gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

İşletmede satın alma faaliyetleri üç grup halinde ele alınmaktadır.

- Teknik Malzeme Alımları: Küçük çaplı genel ve üretim ihtiyaçları
- İç Piyasa Alımları: Büyük çaplı hammadde teknik alımları

- Dış Piyasa Alımları: İthalat

Çalışmada satın alma süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. Satın alma sürecinin ana faaliyetleri ise; satın alma talebinin belirlenmesi, siparişin verilmesi, alımın yapılması, satın alınan malların depolanması ve satın alma faaliyetleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının yapılması olmak üzere sınıflandırılmıştır.

#### 4.5.1.1. Satın Alma Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi

Satın alma sürecine ilişkin genel bilgiler başlığı altında önerilen 6 adet kontrol prosedüründen 2'sinin (% 33) işletme tarafından uygulandığı, 4'ünün (% 67) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.1) İşletmede, bu başlık altında yer alan prosedürlerin geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

**Tablo 4.1: Satın Alma Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmedeki tüm satın alma işlemleri satın alma bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir. Başka bölüm veya kişilerin satın alma yetkisi yoktur.			X
2	İşletmede satın alma yönergesi/el kitapçığı bulunmaktadır.	X		
3	İşletmede tüm işlemler, satın alma yönergesi/el kitapçığına uygun olarak yapılmaktadır.			X
4	Satın alma bölümü tarafından satın alma bütçesi hazırlanmakta ve finans bölümü tarafından onaylanmaktadır.			X
5	Satın alma departmanında Kurumsal Kaynak Planlama Modülü gibi bir yazılım sistemi kullanılmaktadır.	X		
6	İşletmede "tam zamanında üretim" felsefesi benimsenmiştir.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 33</b>	<b>% 0</b>	<b>% 67</b>

İşletme uygulamalarında, satın alma bölümü tarafından yapılması gereken bazı faaliyetlerde tüm kararların Genel Müdür tarafından verildiği görülmektedir. Bu noktada tüm alımlarda, özellikle üretimde kullanılacak makine, teçhizat ya da pahalı

bir hammadde alımında; işletmede bulunan satın alma bölümünün ilgili alımlar için yaptığı teklif ve değerlendirmeler ilgili bölüm sorumlusu tarafından onaylanmalı ve genel müdürün onayına sunulmalıdır. Genel Müdürün tek başına alım yetkisinin bulunmamalıdır.

İşletmede ISO 9001 Kalite Standartları çerçevesinde Kalite Kontrol Departmanı tarafından hazırlanan satın alma yönergesi/el kitapçığı bulunsa da, yönerge satın alma sürecine uygun tasarlanmadığından, satın alma işlemlerinin yönergeye uygun olarak yapılmadığı saptanmıştır. İşletmede, satın alma sürecinin yapısına ve işleyişine uygun olarak bir yönerge hazırlanmalı ve faaliyetlerin bu yönergeye göre yapılarak daha etkin bir şekilde yürütülmesi sağlanmalıdır.

Satın alma bütçelerinde; çoğu zaman finans bölümünün onayı atlanmakta, sadece genel müdürün onayı ile bütçeler uygulamaya konulmaktadır. Bütçeler, finans bölümü tarafından da gözden geçirilerek yönetim kurulunun onayına sunulmalıdır.

İşletmede sadece önemli malzemelerin alımı (yüksek tutarlı, dövizle satın alınan, az bulunan vb.) tam zamanında üretim felsefesi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Üretim sürecinde kullanılan diğer hammadde ve malzemeler için işletmede stok bulundurulmaktadır. İşletme, tam zamanında üretim yaklaşımını, satın alma siparişleri, kalite kontrolleri, stok hareketleri, depolama ve benzeri faaliyetler için maliyetlerin düşürülmesi bakımından uygulamalıdır. Üretimin aksamaması nedeniyle sadece önemli malzemeler için optimum miktarları belirlenmeli, işletmede bu stoklar asgari seviyede tutulmalı, diğer malzemelerin alımları stoklama maliyetlerine neden olmaması için tam zamanında üretim anlayışı çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.

#### 4.5.1.2. Satın Alma Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi

Aşağıda, satın alma sürecinin ana faaliyetleri; satın alma talebinin belirlenmesi, siparişin verilmesi, alımın yapılması, satın alınan malların depolanması ve satın alma faaliyetleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının yapılması olmak üzere beş başlık altında ele alınmış, önerilen kontrol prosedürleri uygulanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

##### 4.5.1.2.1. Satın Alma Talebinin Belirlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Aşağıda, satın alma talebinin belirlenmesi başlığı altında önerilen kontrol prosedürleri değerlendirilmiş, bulgular tespit edilmiş ve öneriler sunulmuştur.

**Tablo 4.2: Satın Alma Talebinin Belirlenmesi**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Hangi mamülden ne kadar imal edileceği belirlendikten sonra, üretim programını gerçekleştirebilmek için gerekli malzemenin cins, miktar ve tedarik zamanları “malzeme tedarik planına” bağlanmaktadır.	X		
2	İşletmede stok miktarlarının takibi bilgisayarlar vasıtasıyla yapılıyor ise, sistem optimum stok seviyesinde kendiliğinden uyarı vermekte ve yetkili personel tarafından durum değerlendirilmektedir.		X	
3	Üretim bölümünden gelen talep doğrultusunda mal siparişi yapılmak üzere, yetkilendirilmiş kişiler tarafından biri satın alma bölümüne biri de muhasebe bölümüne gönderilmek üzere en az iki kopya sipariş istek formu düzenlenmektedir.			X
4	Satın alma bölümü tarafından gerekli piyasa ve fiyat araştırması yapılmakta ve birer kopyası teslim alma bölümüne ve muhasebe bölümüne ve diğer kopyalar ilgili bölümlere gönderilmek üzere gerekli sayıda satın alma emri düzenlenmektedir.			X
5	Alımı yapılacak her türlü malzeme, hammadde vb. için satın alma emri düzenlenmektedir.			X
6	Satın alma emri üzerinde satın alınacak malın niteliğine, miktarına, tutarına ilişkin tüm bilgiler yer almaktadır.	X		
7	Satın alma emri (sipariş istek, talep formu) yetkili kişiler tarafından imzalanmaktadır.			X
8	Satın alma emirleri sıra numaralıdır.			X
	<b>TOPLAM</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>5</b>
	<b>ORAN</b>	<b>% 25</b>	<b>% 13</b>	<b>% 62</b>

Satın alma sürecinin satın alma talebinin belirlenmesi başlığı altında önerilen 8 adet kontrol prosedüründen 2'sinin (% 25) işletme tarafından uygulandığı, 1'nin (% 13) uygulanmadığı, 5'inin (%62) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.2) İşletmede satın alma talebinin belirlenmesi ile ilgili faaliyetlerde etkin iç kontrol sisteminin kurulmadığı görülmektedir.

İşletmede stokların takibinde Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning- ERP) yazılım sisteminden yararlanılsa da optimum stok seviyeleri malzemeler için belirlenmediğinden, sistemde tanımlanmamıştır. Alımlar, üretim ve planlama departmanlarından gelen istekler doğrultusunda yapılmaktadır. İşletme, halihazırda kullanılan ERP yazılımından daha etkin bir biçimde yararlanılmalı, özellikle en sık kullanılan hammadde ve malzemelere ilişkin optimum stok seviyesi belirlenmelidir.

İşletme düzenlenen sipariş istek formları incelendiğinde ise; biri satın alma bölümüne, biri de depoya gönderilmek üzere iki kopya sipariş istek formu hazırlandığı görülmektedir. Sipariş istek formlarının bir kopyası muhasebe bölümüne gönderilmemektedir. Muhasebe bölümü, muhasebe kayıtlarını yapılması aşamasında; alımı yapılan mallara ilişkin kaynak belge olarak kullanmak üzere sipariş istek formuna da ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle işletmede ilgili bölümler tarafından düzenlenen (üretim, planlama) sipariş istek formlarının bir kopyasının da muhasebe bölümüne gönderilmesi gerekmektedir.

Satın alma talebinin belirlenmesinde saptanan hususlar;

- Bazı alımlarda sipariş istek formunun düzenlenmediği,
- Bazı sipariş istek formlarında ve satın alma emirlerinde onay olmadığı,
- Onayı olan sipariş istek formlarının ve satın alma emirlerinin onaydan sonra değiştirildiği,
- İşletmede satın alma emirleri olmadan bazı alımların gerçekleştirildiği,

- Siparişi veren ve onaylayanların aynı kişi olduğudur.

Bütün bu durumlar, yetkisi olmayan kişi veya kişilerin kendi çıkarları doğrultusunda satın alma faaliyetlerini gerçekleştirmesine yol açabilecek ve çeşitli olumsuzluklara neden olacaktır. İşletmede, bu hususlara ilişkin olarak acilen önlem alınmalıdır.

Satın alma talebinin belirlenmesi ile ilgili olarak doğru bir biçimde uygulanmayan, önemli ve çok sayıda kontrol prosedürleri mevcuttur. Süreçteki faaliyetlerin yukarıda yapılan öneriler doğrultusunda tekrar gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.1.2.2. Siparişin Verilmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

Satın alma sürecinin, siparişin verilmesi başlığı önerilen 6 adet kontrol prosedüründen 1'inin (% 17) işletmede uygulandığı ve 5'sinin (% 83) ise kısmen uygulandığı görölmüştür. (Bkz. Tablo 4.3) Bu faaliyette kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyinin yetersiz olduğu ve işletme tarafından düzeltilmesi gerektiği açıktır.



**Tablo 4.3: Siparişin Verilmesi**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmenin mallarını satın aldığı firmalar gerekli piyasa araştırmasına dayanarak belirlenmektedir, sürekli aynı firmalardan piyasa araştırması yapmaksızın mal alımı gerçekleşmemektedir.			X
2	İşletme hammadde teminini değişik firmalardan sağlıyorsa, bu değişikliğin üretilen ürünler üzerinde olumsuzluk ve farklılığa yol açmaması için, satın alınacak hammaddenin kalite ve kabul edilebilirlik koşulları önceden belirlenmiştir ve tüm alımlar bu koşullara göre yapılmaktadır.	X		
3	Tedarikçi firmalarla yapılan anlaşmalarda satın alınan malların kalitesi, teslim zamanı, ödeme koşulları, nakit ve/veya miktar iskontoları gibi ayrıntılara yazılı olarak yer verilmektedir.			X
4	Tedarikçi işletmeler için dönemler itibarıyla, tedarikçi performans göstergeleri (fiyat, kalite, tedarikçi çalışanına kolay ulaşabilme, siparişi verilen malzemelerin zamanında ve istenen miktarlarda yapılan teslimatların oranları, teslimatların ambalajlama ve sevkiyat kalitesinin ölçümü vs.) belirlenmekte, ölçülmekte ve değerlendirilmesi yapılmaktadır.			X
5	İstenilen şartlara uymayan tedarikçilerle koşullar tekrar belirlenmekte, tedarikçi geliştirme planları oluşturulmakta, bu planlar dahilinde tedarikçiler iyileştirilmeye ve geliştirilmeye çalışılmaktadır.			X
6	Koşulları sağlamayan tedarikçilerle anlaşmalara son verilmektedir.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>1</b>	<b>0</b>	<b>5</b>
<b>ORAN</b>		<b>%17</b>	<b>%0</b>	<b>%83</b>

İşletmeden elde edilen bilgiler ışığında; bazı mallarını satın aldığı firmaların gerekli piyasa araştırmasına dayanarak belirlenmediği, bazı malların piyasa araştırması yapılmaksızın sürekli aynı firmalardan alındığı, teklif toplama aşamasında yeterli sayıda firmadan teklif toplanmadığı, en düşük fiyatlı olan yerine en yüksek fiyat veren firmadan satın almaların mevcut olduğu, sürekli alımı yapılan bazı mallara ilişkin yapılan en son fiyat araştırmasının bir yıl önce yapıldığı hususları saptanmıştır. Ayrıca, özellikle bazı acil alımlarda yapılan fiyat araştırmasına rastlanmamakla birlikte, mal alınan en son tedarikçi yerine başka bir tedarikçiden daha yüksek fiyatla alım yapıldığı görülmüştür. Fiyatı değişmediği gerekçesiyle bazı ürünlerde fiyat araştırması yapılmadan tek tedarikçiyle çalışıldığı, hatta işletmede bu konuda 10 yıl boyunca aynı firmadan alım yapılacağına dair bir sözleşmenin yapılmış olması göze çarpmaktadır. Dolayısıyla, işletmede her ne kadar tedarikçiler performans kriterlerine göre değerlendirilse de, tek tedarikçiyle çalışılması durumunda tedarikçilerin performansına göre değerlendirilmesi ilkesinin işletme tarafından yerine getirilmediği açıktır.

İşletmede siparişin verilmesi faaliyetinin etkinliğinin ve verimliğinin artırılması açısından sürece ilişkin adımlar tekrar gözden geçirilmelidir. İşletmede, gerekli piyasa araştırması yapılmaksızın mal alışının engellendiği, yüksek fiyat ve tek tedarikçi ile çalışılmasının önlenmediği, tedarikçilerinin belirli koşulları sağlaması açısından performansının ölçüldüğü ve sistemin belirli aralıklarla kontrolünün gerçekleştirildiği bir iç kontrol sisteminin kurulması şarttır.

#### 4.5.1.2.3. Alımın Yapılmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Alımın yapılması başlığı altında önerilen 15 adet kontrol prosedüründen 6'sının (% 40) işletme tarafından uygulandığı, 5'inin (% 33) uygulanmadığı, 4'ünün (% 27) ise kısmen uygulandığı görülmüştür.(Bkz. Tablo 4.4) Sürece ilişkin saptanan aksaklıklar ve iyileştirme önerileri aşağıda verilmiştir.

**Tablo 4.4 : Alımın Yapılması**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Alım yapılacak firma ve satın alma fiyatları yetkili bir görevli tarafından kontrol edilmektedir.		X	
2	Alım onayı yetkili kişilerce kontrol edilmektedir.		X	
3	Alımlar, tekliflere uygun yapılmaktadır.			X
4	Finans bölümü tarafından yapılan gerekli araştırmalar sonucu alımların peşin ya da vadeli yapılmasına karar verilmektedir.	X		
5	Ödeme talepleri onay açısından gözden geçirilmektedir, ödemeler ancak yetkili kişilerce onaylanmış ödeme belgelerine dayanılarak yapılmaktadır.	X		
6	Nakit ödemeleri çek ile banka hesabından yapılmaktadır.	X		
7	Çekler yetkili iki kişi tarafından imzalanmaktadır.		X	
8	Yetkili kişiler çekleri imzalamadan önce ödeme belgelerini ve destekleyici diğer belgeleri incelemektedir.	X		
9	Mükerrer ödemeleri önlemek amacıyla ödeme belgeleri ve diğer destekleyici belgeler "ödenmiştir" diye damgalanmaktadır.		X	
10	Boş çek yaprakları imzalanmamaktadır.	X		
11	Çekleri imzalama yetkisi olan kişilerin muhasebe kayıtlarına, tahsilata ve banka doğrulamalarına erişimi kesinlikle engellenmiştir.			X
12	Çek imzalama yetkisi olan kişilerin "hamiline" çek imzalamaları engellenmiştir.		X	
13	İptal edilen çeklerin tekrar kullanılmasını önleyecek tüm kontroller yapılmaktadır.	X		
14	Kredi alımlarda vade farkı doğru olarak hesaplanmaktadır.			X
15	Tedarikçilerden sağlanan nakit-miktar iskontoları doğru bir şekilde hesaplanmaktadır ve kontrolleri gerçekleştirilmektedir.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>6</b>	<b>5</b>	<b>4</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 40</b>	<b>% 33</b>	<b>% 27</b>

İşletmede, alım yapılacak firma, fiyatlar ve alım onayları bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmemekte, işletmede bazı alımların onay verilen firmadan gerçekleştirilmediği ve alımların onaylanmış fiyatlardan yapılmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte satın alma emrinde bulunan miktar ve fiyattan daha farklı alımların (10kg, 7 TL/kg fiyat yerine 30 kg, 12 TL/kg fiyattan alım) gerçekleştirildiği görülmüştür. Bu sebeple, bu tür alımların önüne geçebilmek açısından alımlara ait onayların bağımsız kişiler tarafından kontrolü gerçekleştirilmeli ve böylelikle sürecin etkinliği sağlanmalıdır. Ayrıca, mükerrer ödemeleri önlemek amacıyla ödeme belgeleri ve diğer destekleyici belgeler “ödenmiştir” şeklinde damgalanmalı ve saklanmalıdır. Damgalanmayan belgelerin çalışanlar tarafından tekrar ödeme yapılması için kullanabilme ihtimali söz konusu olabileceğinden, bu konuda gerekli kontroller sağlanmalıdır.

Çekleri imzalama yetkisi sadece yönetim kurulunda bulunmakla birlikte, tek imza yeterli olmaktadır. Çekleri imza yetkisi, karşılıklı kontrolü sağlamak amacıyla en az iki kişide olmalıdır.

İşletmede, satın alma bölümü ve finans bölümü tarafından kredili mal alımlarında farklı vade hesaplamalarına rastlanmaktadır. (Satın alma bölümü, basit ortalama yöntemine göre, finans bölümü ise ağırlıklı ortalama yöntemine göre vade hesaplamaktadır.) Konunun her iki bölüm tarafından değerlendirilip aynı yöntemle vade hesabı yapılması kararlaştırılmalıdır.

İşletmede özellikle bazı malların alımında piyasa araştırması yapılmaksızın tek tedarikçi-tek fiyat alımları geçerli olduğundan, tedarikçilerden sağlanan nakit-miktar iskontoları doğru bir şekilde hesaplanmamakta ve diğer tedarikçilerin sağladığı olanaklarla karşılaştırılması ve kontrolleri gerçekleştirilememektedir.

#### 4.5.1.2.4. Stoklama (Depolama) Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Yapılan çalışmada, satın alma sürecinin stoklama (depolama) başlığı altında önerilen 17 adet kontrol prosedüründen 10'unun (% 59) işletme tarafından uygulandığı, 3'ünün (% 18) uygulanmadığı, 4'ünün (% 23) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.5) Uygulanması ve geliştirilmesi gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır.

**Tablo 4.5: Stoklama (Depolama)**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Malların kabulü ve teslim alınması yetkisi sadece teslim alma bölümündedir ve satıcı malları doğrudan teslim alma bölümüne göndermektedir.	X		
2	Teslim alma bölümü satın alma bölümünden bağımsız olarak faaliyet göstermektedir.	X		
3	İşletmeye gelen malların kontrolü teslim alma bölümü tarafından yapılmaktadır.		X	
4	Teslim alma bölümü gelen malları saymakta, tartmakta, ölçmekte ve şartnameye uygunluğunu araştırmaktadır.		X	
5	Alımlarda satın alma emrindeki, faturadaki miktar ile teslim alınan miktarlar karşılaştırarak kontrol edilmektedir.			X
6	Teslim alma bölümü malın bağımsız sayımını yapmakta olup, ambara, muhasebe bölümüne, satın alma bölümüne gönderilmek ve biri de teslim alma bölümünde kalmak üzere en az 4 kopya teslim alma raporu düzenlemektedir.	X		
7	Teslim alma raporları sıra numaralıdır.			X
8	İşletmeye gelen mallar, hammadde ve yardımcı malzemeler olarak ayrı ayrı tasnif edilmekte ve ilgili yerlerde depolanmaktadır.	X		
9	Üretimde kullanılan hammadde ve malzemeler depolarda güvenli yerlerde ve imalata kolay verilecek şekilde hazır bulundurulmaktadır.	X		
10	Üretimde kullanılan hammadde ve yardımcı malzemelerin kullanım ve stok miktarları hızlı ve sağlıklı bir şekilde kontrol edilmektedir. Bu kontroller işletmenin bilgi işlem sistemine dahil edilmiştir.	X		
11	Üretime gönderilen ya da iadesi yapılan malların kontrolü yollama bölümü tarafından yapılmaktadır.	X		
12	İşletmede üretime gönderilen ya da iadesi yapılan stokları onaylayan ve yollama işlemi kanıtlayan basılı sıra numaralı bir belge düzeni mevcuttur.			X
13	İşletmede sürekli envanter yöntemi kullanılmaktadır.	X		
14	Stokların fiziki sayımı yalnızca dönem sonunda yapılmamakta, dönem içinde de stok sayımı yapılmaktadır.	X		
15	İşletmede stok sayımının ne şekilde yürütüleceğini ve yapılacağını açıklayan bir sayım planı vardır.		X	
16	Geçen yılın stoklarından çıkarılıp bu yılın stoklarına dahil edilmiş stok kalemleri bulunmamaktadır.	X		
17	Faaliyet yılı boyunca hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığı araştırılmaktadır.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>10</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 59</b>	<b>%18</b>	<b>%23</b>

İşletmeye gelen malların kontrolü, şartnameye uygunluğu sadece kalite kontrol bölümü tarafından yapılmaktadır. Malları teslim alan teslim alma bölümünün de kalite kontrol bölümü ile koordineli bir biçimde çalışarak bu tür kontrolleri yapması gerekmektedir.

İşletmede bazı malların sipariş miktarı ve depoya giren miktarı arasında uyumsuzluklar saptanmıştır. Örneğin; 48 kg sipariş verilen hammaddenin, 32 kg olarak depoya girdiği tespit edilmiştir. Bu noktada eksik ya da fazla teslim alımların engellenmesi açısından, alınması gereken miktar ile depoya giren miktar arasında uyumsuzluk olması durumunda işletmenin bilgisayar sisteminin uyarı verecek şekilde tasarlanması ve bağımsız kişiler tarafından sürekli olarak kontrol edilmesi gerekmektedir.

Göze çarpan bir diğer husus ise, birden çok defada, partiler halinde teslim alınan malların teslim alma raporuna ve üretime gönderilen ya da iadesi yapılan mallara ilişkin düzenlenmiş belgelere rastlanılmamasıdır. Her stok hareketi için basılı sıra numaralı belgeler düzenlenmeli ve ilgili bölümlere gönderilmelidir. Aksi halde malların çalışanlar tarafından kötüye kullanılması, çalınması, satılması söz konusu olabileceğinden durum işletme tarafından dikkatle değerlendirilmelidir.

#### **4.5.1.2.5. Muhasebe Kayıtlarının Yapılmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

Satın alma sürecinin muhasebe kayıtlarının yapılması başlığı altında önerilen 17 adet kontrol prosedüründen 7'sinin (% 41) işletme tarafından uygulandığı, 1'nin (% 6) uygulanmadığı, 9'unun (% 53) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.6)

**Tablo 4.6 : Muhasebe Kayıtlarının Yapılması**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Satın alma işlemlerinin muhasebe kayıtlarının yapılması sorumluluğu muhasebe bölümüne aittir.	X		
2	Satın alma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını teslim alma raporu, irsaliye ve satın alma emri ile karşılaştırarak onaylamaktadır.	X		
3	Muhasebe kayıtlarının yapılması ve kontrolü amacıyla; satın alınan hammadde ve malzemeler için, içinde satın alma istek formu, satın alma sipariş formu, sevk irsaliyesi, alış faturası, teslim alma raporu ve ödeme belgelerinin kopyalarının yer aldığı bir satın alma dosyası hazırlanmaktadır.			X
4	Muhasebe bölümü, kendisine iletilen onaylı belgelere dayanarak muhasebe kayıtlarını yapmaktadır.			X
5	Muhasebe bölümü, işletme içinde düzenlenen satın alma emri ve teslim alma raporu ile işletme dışından gelen satıcı faturalarını karşılaştırarak muhasebe kaydı yapmaktadır.			X
6	Dönem sonlarında stoklar, maliyet değeri ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir.	X		
7	İthal edilen hammaddelerin, yarımamullerin, mamullerin maliyetlendirilmesinde ithalat masrafları dikkate alınarak kontrol edilmektedir.			X
8	Satın alınan stokların maliyet bedeline ek olarak akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrük giderleri vb. giderler eklenmektedir.	X		
9	Yabancı para ile satın alınan malın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olduğundan bu tür kur farklarının maliyete eklendiğinin kontrolü yapılmaktadır.	X		
10	Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda stok değer düşüş karşılığı ayrılmaktadır.	X		
11	Üretime gönderilen ya da iadesi yapılan mallarla ilgili bilgiler yollama bölümü tarafından muhasebe bölümüne bildirilmektedir.			X
12	Bir satın alma için kısmi teslimatlar yapıldığında, bunların da muhasebe kayıtlarına geçirilmesi sağlanmaktadır.			X
13	Satın alma sistemi ile ilgili olarak bağımsız mutabakatlar yapılmakta, mal alış yevmiyesinde veya ödeme belgeleri günlük defterinden gözüken toplam alımlar ile borç hesapları yardımcı defterlerine yapılmış alacaklandırılmalar toplamı karşılaştırılmaktadır.		X	
14	Müşterilere düzenli olarak aylık hesap özetleri gönderilmektedir.	X		
15	Bağlı şirketlerden yapılan alımlarda da diğer işletmelerden yapılan alımlarla aynı yollar izlenmektedir.			X
16	Faturası gelmemiş teslim alma raporları muhasebe kayıtlarının yapılması için uygun aralıklarla gözden geçirilmektedir.			X
17	İşletmenin iç kontrol sistemi alımı yapılan stokların ait oldukları muhasebe döneminde doğru tutarlar üzerinden doğru hesaplara kaydedilmelerini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>7</b>	<b>1</b>	<b>9</b>
<b>ORAN</b>		<b>%41</b>	<b>% 6</b>	<b>%53</b>

İşletmede, muhasebe kayıtlarının yapılması ve kontrolü amacıyla; satın alma istek formu, satın alma sipariş formu, sevk irsaliyesi, alış faturası, teslim alma raporu ve ödeme belgelerinin kopyalarının yer aldığı satın alma dosyaları incelendiğinde; bazı alımlara ait dosyaların bulunmadığı ya da bazı belgelerin dosyalarda bulunmadığı saptanmıştır. Bu durum eksik belgelerle muhasebe kayıtlarının yapılmasına ya da hiç yapılmamasına sebep olmaktadır. Ayrıca örnekleme yoluyla muhasebe kayıtlarının kaynak belgeleri incelendiğinde, onaysız belgelere dayanarak muhasebe kayıtlarının yapıldığı da görülmüştür. İşletmede satın alma dosyaları eksiksiz bir biçimde düzenlenmeli ve saklanmalıdır. Muhasebe bölümünün ise, eksik, onaysız ya da hiç olmayan belgelerle muhasebe kaydı yapmasını önleyecek bir kontrol mekanizmasını geliştirmesi gerekmektedir.

Üretime gönderilen ya da iadesi yapılan bazı mallara ilişkin belgeler yollama bölümü tarafından muhasebe bölümüne gönderilmemektedir. Bu belgeler yapılacak muhasebe kayıtlarına dayanak oluşturacağından depodan çıkan her mala ait bilgiler belgelenmeli ve muhasebe bölümüne bildirilmelidir. Ayrıca, işletmede kısmi teslimatlara ait satın alma faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi sağlanmalıdır. Depoya girişi ve çıkışı yapılan her mal için ilgili belge düzenlenmeli ve bir kopyası da muhasebe bölümüne gönderilmelidir.

Satın alma faaliyetlerinin başlangıcından sonuna kadar yapılan muhasebe kayıtları örnekleme yoluyla kayıt tutma görevi olmayan biri tarafından kontrol edilmeli, mal alış yevmiyesinde veya ödeme belgeleri günlük defterinden gözükken toplam alımlar ile borç hesapları yardımcı defterlerine yapılmış alacaklandırmalar toplamı karşılaştırılmalıdır.

## **4.5.2. Üretim Süreci**

Çok tür ve sayıda ürün üreten işletme, karışık bir üretim yapısına sahiptir. Üretim yapısının bu teknik özelliği nedeniyle ve iç denetçilerin süreçle ilgili yeterli bilgiye sahip olmaması nedeniyle üretim bölümü daha önce denetlenmemiştir.

Çalışmada üretim süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. Üretim sürecinin ana faaliyetleri ise; üretim ihtiyacının belirlenmesi, üretim ve AR-GE faaliyetleri, üretilen ürünlerin maliyetinin belirlenmesi ve üretilen ürünlerin depolanması olmak üzere olmak üzere sınıflandırılmıştır.

### **4.5.2.1. Üretim Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi**

Üretim sürecine ilişkin genel kontrol prosedürleri başlığı altında önerilen 13 adet kontrol prosedüründen 7'sinin (% 54) işletme tarafından uygulandığı, 6'sının (% 46) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.7) İşletmenin bu başlık altında yer alan prosedürlerinin uygulamaya konmasının ve geliştirilmesine ihtiyacı vardır.



**Tablo 4.7 : Üretim Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmenin mevcut ve gelecekte kuracağı üretim tesislerinin kuruluş yerlerinin seçimi belirli kriterler (müşteriye yakınlığına, dağıtım imkanlarının ve pazarlama kanallarının çeşitliliğine, hammaddeye yakınlığına, hammadde nakliye kolaylıkları ve girdilerin işletmeye giriş maliyetlerine, tesisin bulunduğu yerdeki işgücü imkanına, enerji kaynaklarının bolluğu ve maliyeti vb.) dikkate alınarak belirlenmektedir.	X		
2	İşletmenin üretim tesislerinin bulunduğu arsa ve koşullar ileride meydana gelecek genişleme yatırımlarını gerçekleştirmeye elverişlidir.			X
3	İşletme, uyguladığı büyüme ya da küçülme stratejisi doğrultusunda koşullara göre mevcut donanım, tesisleri, vardiyaları ve iş gücünü artırma ve azaltma yoluna gitmektedir, olası koşullar söz konusu olduğunda bunun nasıl olacağı yönetim ve üretim bölümü tarafından önceden belirlenmektedir.			X
4	İşletmede iş gücü artırma ve azaltma koşulları söz konusu olduğunda bunun nasıl olacağı yönetim ve üretim bölümü tarafından önceden belirlenmektedir.	X		
5	İşletmede tüm mamullerin üretim süreci açıkça belirlenmiş ve tüm işlemler buna uygun olarak yapılmaktadır.	X		
6	İşletmenin tamamında ve üretimde “Toplam Kalite Yönetimi” anlayışı benimsenmiştir.			X
7	İşletmede, üretimin sürekli olarak geliştirilmesi ve maliyetlerin sürekli olarak azaltılması amacı güden “Tam Zamanında Üretim” felsefesi benimsenmiştir.			X
8	İşletmede üretim faaliyetleri “sıfır hata yaklaşımı”na uygun olarak gerçekleştirilmektedir.			X
9	İşletme, kaliteden ödün vermeksizin maliyetlerini düşürebilmek için yol ve teknikler araştırmakta, hangi malzeme ve üretim süreçlerinin elimine edileceği, daha pahalı malzemeler yerine daha ucuz olan hangi malzemelerin kullanılacağı konusunda çalışmalar yapmakta ve sürekli alternatifler geliştirmektedir.	X		
10	İşletmede ileri üretim teknolojileri kullanılmaktadır.	X		
11	İşletme “kurumsal sosyal sorumluluk” anlayışı çerçevesinde üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.	X		
12	İşletme ISO 9001 Kalite standartlarına uygun olarak üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.			X
13	İşletme, faaliyetleri nedeniyle çevreye verdiği zararların asgariye indirilmesi ve çevre koruma performansının sürekli olarak iyileştirilmesi hedefleyen ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi standartlarına uymaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>7</b>	<b>0</b>	<b>6</b>
<b>ORAN</b>		<b>%54</b>	<b>%0</b>	<b>%46</b>

Üretim bölümünde elde edilen bilgilere göre, işletmenin üretim tesislerinin bulunduğu arsa ve koşullar ileride meydana gelecek genişleme yatırımlarını gerçekleştirmeye kısmen elverişlidir. Koşullara göre işletme mevcut üretim tesislerine ek olarak, değişen ekonomik koşullar da göz önünde bulundurularak başka bölge (hammaddeye yakınlık, ucuz iş gücü, nakliye giderlerinin azaltılması vb.) veya ek tesislerle ihtiyaç duyabilir. Bu noktada işletmenin günün şartları gereği uygulayacağı büyüme (başka bölge veya yabancı ülkelerde yatırım vb.) veya küçülme stratejilerinin ne şekilde uygulanacağı yönetim tarafından tam olarak kararlaştırılmamıştır. Ülkemiz ekonomik koşullarının sıkça değişmesi ve olası krizlerden özellikle endüstri işletmelerinin ağır bir şekilde etkilenmesi sebebiyle, yönetim kurulu tarafından durumun önemle dikkate alınması gerekmektedir.

İşletmede ISO 9001 kalite standartlarının uygulaması ile ilgili çalışmalar yapılmış olsa da faaliyet ve süreçlerin bu standartlara uygun olarak gerçekleştirilmediği tespit edilmiştir. Bu bağlamda, Toplam Kalite Yönetimi anlayışının da kısmen benimsendiği, tam zamanında üretim ve sıfır hata yaklaşımının sadece belirli üretim süreçlerinde benimsendiği görülmüştür. Kalite ve verimliliğin artmasını hedefleyen işletme, tüm üretim süreçlerinde maliyetlerinin düşürülmesini hedeflemeli ve işletme içinde değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesini sağlamalıdır.

#### **4.5.2.2. Üretim Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi**

Aşağıda, üretim sürecinin ana faaliyetleri; üretim ihtiyacının belirlenmesi, üretim ve AR-GE faaliyetleri, üretilen ürünlerin maliyetinin belirlenmesi ve üretilen ürünlerin depolanması olmak üzere dört başlık altında ele alınmış, belirlenen kontrol prosedürleri uygulanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

#### 4.5.2.2.1. Üretim İhtiyacının Belirlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Üretim sürecinin üretim ihtiyacının belirlenmesi başlığı altında belirlenen 10 adet kontrol prosedüründen 6'sının (% 60) işletme tarafından uygulandığı, 4'ünün (% 40) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.8)

**Tablo 4.8 : Üretim İhtiyacının Belirlenmesi**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmede satış ve üretim programları arasında bir eşgüdüm sağlanmıştır.	X		
2	İşletmede üretim programları düzenlenmektedir.	X		
3	Her mamul için optimum stok seviyesinde veya pazarlama bölümünden gelen talep doğrultusunda ne kadar üretileceği belirlenmektedir.			X
4	İşletmenin üretim programı ileriki dönemlerde satışları karşılayacak şekilde hazırlanmaktadır.			X
5	Bir üretim programını gerçekleştirebilmek için matematik çözüm yollarından yararlanılmaktadır.			X
6	İşletme, kapasite artırımlarında, işletme ihtiyacı olan hammadde, işgücü ve diğer üretim faktörlerini karşılayacak üretim yapısına sahiptir.	X		
7	Kapasite kullanım politikaları uzun süreli üretim planlarının pazarlama planları ile karşılıklı koordine edilmesiyle geliştirilmektedir.			X
8	İşletmenin kapasite kullanımı, pazardan ya da müşterilerden gelen talep doğrultusunda değişmektedir.	X		
9	İşletme tüm üretim faaliyetlerini mevcut donanım ve tesisleri, vardiyalar ve iş gücü ile gerçekleştirebilmektedir.	X		
10	İşletmenin üretim planlama ve kontrol bölümü, belirli zamanlarda tamamlanmış olan ve olması gereken üretimin hangi makineler üzerinde ne miktar ve vasıfta işçi, hammadde ve enerji kullanmak suretiyle ve hangi sıra içinde yapılacağı planlanması ve bu planın ne dereceye kadar gerçekleştiğini sürekli bir biçimde kontrol etmektedir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>6</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>ORAN</b>		<b>%60</b>	<b>%0</b>	<b>%40</b>

İşletmenin üretim ihtiyacının belirlenmesi ile ilgili kontrol prosedürlerinin çoğunluğunun işletme tarafından uygulandığı görülmekle birlikte,

- Stokların belirli bir seviyenin altına düşmesi durumunda sistemin kendiliğinden uyarı verecek şekilde tasarlanması,
- Kapasite kullanım politikalarının satışlarla orantılı olarak saptanması,
- İşletmenin gelecek dönem satışlarının karşılanmasında sorun yaşanmaması için üretim planlarının geliştirmesi ve uygulaması gerekmektedir.

#### **4.5.2.2.2. Üretim ve AR-GE Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

Üretim sürecinin; üretim ve AR-GE faaliyetleri başlığı altında önerilen 18 adet kontrol prosedüründen 9'unun (% 50) işletme tarafından uygulandığı, 1 adet kontrol prosedürün (% 6) uygulanmadığı, 8'inin (% 44) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.9)

**Tablo 4.9: Üretim ve AR-GE Faaliyetleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İleri teknoloji makinalar ve süreçler mühendisler tarafından işletilmekte ve sürekli olarak geliştirilmektedir.	X		
2	Kalifiye olmayan işçilerin ileri teknoloji makinaları kullanmaları engellenmiştir.			X
3	İşçiler çalıştıkları işin ve tezgahın başında eğitime tabi tutulmakta, özellikle yeni makine ve teçhizat alımlarında işçilere makinaların özellikleri ve çalışması konusunda eğitim verilmektedir.			X
4	İşletmenin makine teçhizat ve diğer donanımlarının verimli ve ekonomik biçimde çalıştırılması için düzenli bir bakım, onarım, yedek parça ihtiyacı zamanında karşılanmaktadır.			X
5	Bakım onarım bölümü tarafından gerekli yedek parçalar ve bakım onarım malzeme stoku bulundurulmaktadır.			X
6	İşletme belirli periyotlarda işletme dışından da teknik destek almaktadır.	X		
7	Bakım onarım giderleri belirli dönemler itibarıyla incelenmekte, göze çarpan sapmalar istisnalarla yönetim ilkesi çerçevesinde raporlanmaktadır.	X		
8	Üretim makinalarının amortismanı işletmenin üretim sürecinin yapısına uygun şekilde ayrılmaktadır.			X
9	Üretimde meydana gelebilecek iş kazaları ilgili gerekli tedbirler alınmakta, çalışanlara bu konuda gerekli eğitim verilmektedir.	X		
10	İşletmede, mevcut üretim süreçlerini iyileştirme çabaları ve verimliliği artırma amaçları doğrultusunda, AR-GE faaliyetleri önemli bir role sahiptir.			X
11	AR-GE faaliyetleriyle mamul basitleştirme, mamul geliştirme, (çeşit azaltılması, artırılması vb. tekniklerin uygulanması) ve yeni çalışma metodları geliştirilmektedir.	X		
12	İşletmede faydalı model tescil ve tasarım tescil sayısı gibi kriterlere önem verilmektedir.	X		
13	İşletmede geliştirilen teknolojilerin ve ürünlerin performans ve süreçlerin maliyetlere olumlu yöndeki etkileri mevcuttur.			X
14	AR-GE harcamaları için yeterli bütçe ayrılmaktadır.			X
15	İşletme yeni ürünler geliştirmektedir.	X		
16	İşletme pazara yeni ürünler sunmaktadır.	X		
17	İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi söz konusu olmadığından harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.	X		
18	İşletmede geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan harcamalar ilgili koşulların tamamının varlığı halinde varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.		X	
<b>TOPLAM</b>		<b>9</b>	<b>1</b>	<b>8</b>
<b>ORAN</b>		<b>%50</b>	<b>%6</b>	<b>%44</b>

Önerilen kontrol prosedürlerinin yarısı işletme tarafından uygulansa da geliştirilmesi gereken noktalar bulunmaktadır. Bu sebeple işletmede, işçilerin iş başında eğitimlerine, yeterli bilgi ve beceri düzeyinde olmayan kişilerin makineleri kullanmamalarına, teknik nedenlerden dolayı işgücü kayıplarının önlenmesi amacıyla düzenli bakım ve onarım faaliyetlerine önem verilmeli ve sürekli iyileştirilmeleri sağlanmalıdır. Ayrıca işletmede göze çarpan bir diğer husus ise, üretim makinelerinin faydalı ömürleri esas alınarak eşit paylı ve/veya hızlandırılmış amortismanına tabi tutulduğudur. İşletmede, çok sayıda ve çeşitli makinelerde üretim yapılması, çok değişik üretim süreçlerinin mevcut olması ve her makinenin kullanım kapasitesinin farklı olması sebebiyle (satışların az olduğu dönemler vb.) üretim makinelerinin amortismanının, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden ayrılan, üretim miktarı yöntemine göre hesaplanması daha doğru olacaktır.

İşletmede AR-GE faaliyetlerine çok önem verilmesine rağmen böyle büyük bir işletmede sadece birkaç kişinin bu departmanda çalışması dikkat çekicidir. Bütçede AR-GE harcamalarına; AR-GE bölümünden beklenen fayda ile aynı doğrultuda yer verilmemektedir. Ayrıca, işletmede bölüm tarafından yapılan faaliyetlere ilişkin harcamalar, bu faaliyetlerin araştırma ya da geliştirme olduğu ayrımı yapılmaksızın tümü gider olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. İşletmenin AR-GE faaliyetlerine verilen önemle aynı doğrultuda, bütçede yer vermesi, çalışan sayısının artırılması ve bölümün işletme yararına yapılacak çalışmalara motive edilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.2.2.3. Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Belirlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

Üretim sürecinin üretilen ürünlerin maliyetlerinin başlığı altında önerilen 17 adet kontrol prosedüründen 13'ünün (% 76) işletme tarafından uygulandığı, 4'ünün (% 24) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.10)

**Tablo 4.10: Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Belirlenmesi**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Maliyetler, stok döküm çizelgesinde izlenmektedir.	X		
2	Her ürün çeşidine ait maliyetler ayrı olarak izlenmektedir.	X		
3	Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.	X		
4	Stoklar arasında geçmiş yıllardan devreden veya cari yıl içinde değerini yitirmiş stoklar olup olmadığı araştırılmaktadır.			X
5	Değerini yitirmiş stoklar için uygun stok değer düşüş karşılıkları ayrılmaktadır.			X
6	Stok maliyetleri doğru bir şekilde hesaplanmaktadır.			X
7	Stok değerlendirme yönteminde bir önceki yıla göre değişiklik yapıp yapılmadığı kontrol edilmektedir. Değişiklik varsa, gerekçeleri açıklanmaktadır.	X		
8	Yarı mamul ve mamullerin ambalajlarının bulunması halinde ambalaj malzemesi maliyete eklenmektedir.	X		
9	İşletmenin üretim sistemi ile ilişkisi olmayan nitelikte bir maliyet bu hesapta yer almamaktadır.	X		
10	Tahakkuk kayıtları ve zaman kartları incelenerek her bir imalat partisi veya üretim safhası için işçilik maliyetleri incelenmektedir.	X		
11	Çalışılan zamanla ilgili kayıtlar ve maliyet muhasebesi kayıtları ile ücret bordroları arasında mutabakat vardır.	X		
12	Çalışılan saatler ve saat başına ücret hadleri incelendikten sonra işçilik maliyetlerinin toplamının makul seviyede bulunup bulunmadığını araştırmaktadır.	X		
13	Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde uygulanan yol araştırılmakta, genel üretim maliyeti yükleme hadlerinin hesaplanması incelenmektedir.			X
14	Eksik ya da fazla yüklenen genel üretim maliyetleri muhasebe kayıtlarına doğru bir şekilde yansıtılmaktadır.	X		
15	Esas maliyet yerlerinde oluşan maliyetler direkt olarak ürünlere yüklenirken, yardımcı maliyet merkezlerinde oluşan maliyetler uygun dağıtım anahtarları seçilerek ürünlere yüklenmektedir.	X		
16	İşletmede üretim sürecinin teknik özelliği gereği kaçınılmaz olarak birlikte elde edilen mamuller üretilmekte ise birleşik maliyetleme sistemi kullanılmaktadır.	X		
17	Üretim safhasında ortaya çıkan firenin ne kadarının normal fire, ne kadarının da anormal fire olduğu tespit edilmektedir ve anormal firenin sebepleri araştırılmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>13</b>	<b>0</b>	<b>4</b>
<b>ORAN</b>		<b>%76</b>	<b>%0</b>	<b>% 24</b>

İşletmede, stoklar arasında geçmiş yıllardan devreden veya cari yıl içinde değerini yitirmiş stoklar olup olmadığı kısmen araştırıldığından, değerini yitiren tüm stoklar için uygun stok değer düşüş karşılıklarının ayrılmadığı görülmüştür. Bu durum, stokların maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanmadığını ortaya koymaktadır. Ayrıca işletmede, genel imalat maliyetleri ile ilgili hesaplamalar, mühendisler tarafından yapılmakta, muhasebeciler tarafından genel imalat maliyetlerinin hesaplanması ve ürünlere yüklenmesi ile ilgili bir inceleme ve değerlendirme yapılmamaktadır. Ürünlerin maliyetinin doğru olarak hesaplanabilmesi açısından, bu

durum, işletme tarafından dikkate alınmalı, genel üretim maliyetlerinin ürünlere nasıl yüklendiği muhasebe bölümü tarafından da incelenmeli ve ürünlerin maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanması sağlanmalıdır.

#### 4.5.2.2.4. Üretilen Ürünlerin Depolanmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Üretim sürecinin üretilen ürünlerin depolanması başlığı altında önerilen 20 adet kontrol prosedüründen 13'ünün (% 65) işletme tarafından uygulandığı, 7'sinin (%35) ise kısmen uygulandığı görülmüştür.

**Tablo 4.11: Üretilen Ürünlerin Depolanması**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kismen Var
1	Stok hareketleri bilgisayarda izlenmektedir.	X		
2	Stoklar güvenilir bir ortamda saklanmaktadır.	X		
3	Ambar sorumlusu her türlü stok ve giriş çıkışından sorumlu olup, stok giriş ve çıkışları muhasebeye bildirilmektedir.	X		
4	Stok hareketleri sırasında basılı sıra numaralı belgeler kullanılmaktadır.			X
5	Ambar çıkışları yalnızca onaylanmış malzeme istek pusulası ve satış faturasına bağlı olarak yapılmaktadır.			X
6	İşletmede stok sayımı yapılmaktadır.	X		
7	Stok sayımı stokların korunmasından sorumlu olmayan görevliler tarafından yapılmaktadır.			X
8	İşletmede stok sayımının ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım planı/yönergesi mevcuttur.	X		
9	Sayım, plana uygun olarak gerçekleştirilmektedir.	X		
10	Hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığı araştırılmaktadır.			X
11	Stok noksanlığı ya da fazlası olması durumunda farkların gerekçeleri açıklanmaktadır.			X
12	Stok bakiyelerinde (-) bakiyeli stok çeşiti bulunmamaktadır.			X
13	Kayıtlarda gözüken stoklar fiziken vardır.			X
14	Fiziken elde olan stoklar tam olarak sayılmış ve eksiksiz bir biçimde kayıtlara geçirilmiştir.	X		
15	Sürekli envanter kayıtlarında gözüken stok miktarı eldeki stoklarla uyumludur.	X		
16	Stokları değerlemede kullanılan fiyatlar doğrudur. (Fiyat ve miktar çarpımları doğrudur ve tutarların toplamı doğrudur)	X		
17	Stoklar doğru bir şekilde sınıflandırılmıştır. (Mamul, yarımamul vb.)	X		
18	Yardımcı hesaplara kaydedilmiş stokların toplam tutarı ana hesap bakiyesi ile uyumludur.	X		
19	İşletmenin tüm stokları kendi sahipliğindedir, stoklar üzerinde rehin, ipotek vs. bulunmamaktadır.	X		
20	Konsinye verilen stoklar işletmenin stokları arasına dahil edilmiş, konsinye alınan stoklar ise işletmenin stokları arasında gösterilmemiştir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>13</b>	<b>0</b>	<b>7</b>
<b>ORAN</b>		<b>%65</b>	<b>%0</b>	<b>%35</b>



Yapılan inceleme sonucunda, işletmede ambardan çıkan bazı mallara ait basılı sıra numaralı belgeler kullanılmadığı ya da bir siparişin partiler halinde müşteriye gönderilmesinin söz konusu olduğu durumlarda her partiye ait ambar çıkış fişlerinin bulunmadığı bilgisi edinilmiştir. Ayrıca, ambardan bazı malların çıkışı, onaylanmış malzeme istek pusulası ve satış faturasına dayandırılmamaktadır. Bu noktada ambardan her türlü miktar ve cinsteki malın çıkışı bu belgelere dayandırılmalı ve çıkan her mal için basılı sıra numaralı belgeler düzenlenmelidir.

İşletmede yapılan stok sayımlarında hiç hareket görmeyen stok kalemlerinin bulunup bulunmadığı araştırılmamakta, stok noksanlığı ya da fazlası olması durumunda farkların gerekçeleri açıklanmamaktadır. İşletmenin stok sayım planı bu gibi aksaklıklara neden vermeyecek şekilde tekrar gözden geçirilmelidir.

İşletmenin stokları ile ilgili bir diğer dikkat çeken husus ise, stok bakiyelerinde (-) bakiyeli stok bulunmasıdır. İşletmeden alınan bilgilere göre işletmedeki üretim sisteminin yapısından dolayı, ERP programı buna izin vermekte, özellikle satışı fazla olan mallarda, depoda mal olmadığı durumlarda bile müşteriden gelen sipariş programa aktarıldığından, (-) bakiyeli stoklara rastlanmaktadır. Sistem buna hiçbir şekilde izin vermeyecek şekilde iyileştirilmeli, işletmede kayıtlarda gözüken stokların fiziken var olup olmadığı araştırılmalıdır.

### 4.5.3. Pazarlama Süreci

İşletmede pazarlama faaliyetleri boru, profil ve altyapı olmak üzere üç ayrı bölümde gerçekleştirilmektedir.

İşletmede her üç pazarlama bölümünün temel faaliyetleri; gelen tüm siparişlerin değerlendirilmesi, işletme yönetimi tarafından onaylanmış pazarlama hedef, politika ve stratejileri çerçevesinde, işletmenin ürettiği mamul ve diğer malların iç pazarlardaki gelişimlerini ve satışını izlemek, şirketin pazarlama ve satış politikalarının bu bilgilerin ışığında değiştirilmesi için pazar araştırması yaptırmak, uzun ve kısa vadeli satış tahminleri ve şirket ana hedeflerine uygun pazarlama planlarını hazırlamak, reklam ve tanıtım faaliyetlerini Genel Müdürü ile koordineli olarak yönetmek, rakipler hakkında istihbarat yapmak, yurtiçi yeni pazarlar bulmak, mevcut pazarda işletmenin payını artırmak, müşteri beklentilerine cevap verecek ürün tasarımları ve mevcut ürünlerin geliştirilmesi ile ilgili AR-GE bölümünden talepte bulunmak, tasarımı yapılan yeni ürünlerin tasarım geçerliliğini kontrol etmek, yeni ürünleri piyasaya sunmak için planlar yapmak, dağıtım kanallarını düzenlemek ve kontrol etmek, fiyat satış ve promosyon politikalarını belirlemek, onaylatmak, uygulamak, satış sonrası hizmetlerin yapılmasını sağlamaktır.

İşletmenin üretimini ve satışını yaptığı boru grubu ürünleri, PVC Hortum Grupları, Kauçuk ve PE Esaslı Hortumları, PPRC Sıhhi Tesisat Boru ve Ek Parçaları, PP Kompozit Boru ve Ek Parçaları, HDPE Boru ve Ek Parçaları, LDPE Boru ve Ek Parçaları, EF Ek Parçalar, PE Ek Parçaları olmak üzere her tür plastik boru, conta, hortum ve enjeksiyon ürünleridir.

Profil ürünler alanında, işletme; dünya plastik sektöründe cam ve vida hariç, PVC Pencere ve Kapı Sistemlerini oluşturan elemanların tamamının üretimini yapan tek firmadır. PVC Pencere ve Kapının birbirleri ile yüzde yüz uyumlu olabilmesi aynı çatı altında üretilmesiyle mümkün olacağından; işletme, PVC Profil, EPDM

Conta, TPE Conta, Destek Sacı ve Metal Aksesuarların tamamını kendi tesislerinde entegre olarak üretmektedir.

İşletmenin ürettiği ve satışını yaptığı alt yapı ürünleri ise, basınçlı ve basınçsız hatlarda kullanılan polietilen ve PVC'den üretilen borular, kanalizasyon hatlarında kullanılan borular, atık su arıtma tesislerinde kullanılan boru ve ek parçaları, kablo muhafaza boruları ve doğal gaz borularıdır.

Alt yapı ürünlerinin satışları; diğer iki ürün grubundan farklı olarak; teklif verme yoluyla ve ihale usulü olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Teklif verme yoluyla satış; inşaat şirketlerine iki türlü yapılmaktadır. Satış yetkilileri potansiyel müşteriler ile temasa geçerek bu ürün grubundaki ihtiyaçlarını belirler veya inşaat şirketleri direkt olarak altyapı ürünlerini satın almak üzere A Plastik A.Ş ile temasa geçerler. İhale usulü satışta ise; duyurusu yapılan ihaleler için ilgili kurumdan ihale dosyası, ürün müdürleri tarafından temin edilir. İhale şartları Alt Yapı Satış Müdürü tarafından incelemeye alınıp, bildirilen görüşlere göre ihaleye girme veya girmeme kararı alınır.

İşletmede boru, profil ve altyapı ürünlerine ait pazarlama departmanları ayrı olarak faaliyet göstermektedir. Çalışmada her üç departman da ayrı olarak incelenmiş ve bulgular tespit edilmiştir. Sonuçlar arasında anlamlı bir fark saptanmadığından, çalışmada pazarlama süreci bu üç ürünün pazarlama faaliyetlerini temsil etmek üzere tek bir süreç olarak ele alınmış, kontrol prosedürleri uygulanmış, bulgular saptanmış ve öneriler sunulmuştur.

Çalışmada pazarlama süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. Pazarlama sürecinin ana faaliyetleri ise satışlar ve tahsilat, üretilen ürünler ve pazar araştırmaları, dağıtım, fiyatlandırma, reklam ve satış sonrası hizmetler olarak altı ana başlık altında değerlendirilmiştir.

#### 4.5.3.1. Pazarlama Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi

Pazarlama sürecine ilişkin genel kontrol prosedürleri başlığı altında önerilen 10 adet kontrol prosedüründen 9'unun (% 90) işletme tarafından uygulandığı, 1'inin (%10) uygulanmadığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.12)

**Tablo 4.12: Pazarlama Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmenin hedef pazarlarda arzuladığı satış ve kâr hacmine ulaşabilmesi için işletmenin doğru fiyat politikası, dağıtım politikası, tutundurma politikası, pazar konumu ve müşteri hizmeti politikası önceden belirlenmektedir.	X		
2	İşletmede pazarlama faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir el kitabı/yönergesi bulunmaktadır.	X		
3	Pazarlama faaliyetleri hazırlanan yönergeye uygun olarak yapılmaktadır.		X	
4	İşletmenin hedefleri doğrultusunda pazarlama fonksiyonunun tüm bileşenleri göz önünde bulundurularak bütçeler hazırlanmaktadır.	X		
5	İşletmede ürünler, satış bölgeleri bazında pazarlama bütçeleri hazırlanmaktadır.	X		
6	İşletme, pazar koşullarını ve rakiplerinin durumlarını göz önünde bulundurularak pazarlama stratejilerini belirlemektedir.	X		
7	İşletmedeki satış ekibinin yönetimi, satış elemanlarının tedariki ve seçimi, temel ve bilgi güncellemeye yönelik satış ekibinin eğitimi, satış elemanlarının teşviki ve ücretlendirilmesi, satış çabasının örgütlenmesi, satış ekibinin gözetimi ve performans değerlendirilmesi konularını kapsamaktadır.	X		
8	İşletmede etkin bir satış ekibi oluşturulmuştur.	X		
9	Satış ekibi etkin bir şekilde yönetilmektedir.	X		
10	İşletmede müşteri memnuniyeti politikası çerçevesinde pazarlama faaliyetleri yürütülmektedir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>9</b>	<b>1</b>	<b>0</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 90</b>	<b>%10</b>	<b>%0</b>

Bu başlık altında yer alan kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyi, işletmede pazarlama faaliyetlerine verilen önemi de göstermektedir. İşletmede ISO 9001 Kalite Standartları çerçevesinde tüm departmanlara ve faaliyetlere ilişkin el kitapçıkları hazırlanmasına karşın, fiilen uygulanmaması pazarlama faaliyetlerinde de söz konusudur.

#### 4.5.3.2. Pazarlama Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi

Pazarlama sürecinin ana faaliyetleri; satışlar ve tahsilat, üretilen ürünler ve pazar araştırmaları, dağıtım, fiyatlandırma, reklam ve satış sonrası hizmetler olmak üzere altı başlık altında ele alınmış, belirlenen kontrol prosedürleri uygulanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

##### 4.5.3.2.1. Satışlar ve Tahsilata İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Pazarlama sürecinin ana faaliyetlerinin ilk alt başlığı olarak ele alınan satışlar ve tahsilat süreci; müşterilerden siparişin alınması, kredilerin onaylanması, alınan siparişlerin gönderilmesi, tahsilat, satış faturalarının düzenlenmesi ve satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi olarak altı bölümde ele alınmıştır.

##### 4.5.3.2.1.1. Müşterilerden Siparişin Alınmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Pazarlama sürecine ilişkin satışlar ve tahsilat başlığı altında önerilen müşterilerden siparişin alınması ile ilgili kontrol prosedürlerinin tümünün işletme tarafından uygulandığı görülmüştür.(Bkz. Tablo 4.13)

**Tablo 4.13: Müşterilerden Siparişin Alınması**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Müşteriden gelen talep doğrultusunda müşteri sipariş formu düzenlenmekte ve sipariş değerlendirilmektedir.	X		
2	Müşterinin talep ettiği mal, cins ve miktar olarak depodan ya da üretim bölümünde soruşturulmaktadır.	X		
3	Belirli bir fiyat listesine dayandırılan satış fiyatları ve satış koşullarına göre müşterinin siparişi değerlendirilmektedir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>3</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>ORAN</b>		<b>%100</b>	<b>%0</b>	<b>%0</b>

#### 4.5.3.2.1.2. Kredilerin Onaylanmasına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Kredilerin onaylanması başlığı altında önerilen 7 adet kontrol prosedürünün 2'sinin (%29) uygulandığı, 2'sinin (%29) uygulanmadığı ve 3'nün de (%42) kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.14)

**Tablo 4.14: Kredilerin Onaylanması**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Kredili satışlarda malların yollaması yapılmadan önce kredi onayı alınmaktadır.	X		
2	Kredi bölümünün yönetimi fonksiyonel olarak satış bölümünden bağımsızdır.		X	
3	İşletmede kredi onayını veren bölüm satış bölümünden bağımsızdır.		X	
4	İşletmenin sattığı mallar kredisi olan uygun ve gerçek müşterilere yapılmaktadır.	X		
5	Satış fiyatları ve satış koşulları belli bir satış politikası ve fiyat listesine dayandırılmaktadır.			X
6	Satış politikasının dışında yapılan satışlar için özel onay alınmaktadır.			X
7	Aynı ürün için farklı firmalara uygulanan farklı birim fiyat-vade-iskonto oranları bulunmamaktadır.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>ORAN</b>		<b>%29</b>	<b>%29</b>	<b>%42</b>

İşletme, bu başlık altında ele alınan kontrol prosedürlerinin uygulanması konusunda yetersiz kalmaktadır. Müşteriye yapılan vadeli satışlarda kredi verme yetkisi aynı zamanda satışı gerçekleştiren kişilerdedir. İşletmeden alınan bilgilere göre; satışı yapan kişinin müşterisini en iyi tanıyan kişi olacağı belirtilse de, iç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden biri olan görevlerin ayrımı ilkesi bu noktada ihlal edilmektedir. İşletmede, satış elemanlarının kredisi olmayan müşterilere de satış onayı vererek daha fazla satış primi alması, belirlenen satış hedeflerinin tutturulması ve bölüm performanslarının artırılması gibi amaçlarla kötüye kullanılabilen kredi onayı veren kişiler ile satışı gerçekleştiren kişiler farklı olmalıdır.

İşletmede farklı müşterilere aynı ürün için farklı birim fiyat-vade-iskonto oranlarının uygulandığı görülmüştür. Bütün müşteriler için; satış fiyatları ve satış koşulları belli bir satış politikası ve fiyat listesine dayandırılmalı, işletmenin satış politikasının dışında yapılan her satış için özel onay alınması gerekmektedir.

#### 4.5.3.2.1.3. Alınan Siparişlerin Gönderilmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Alınan siparişlerin gönderilmesi başlığı altında önerilen 6 adet iç kontrol prosedüründen 5'inin (%83) uygulandığı, 1'ini de (%17) kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.15)

**Tablo 4.15: Alınan Siparişlerin Gönderilmesi**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Satılan malların tümünün yollaması yapılmaktadır.	X		
2	Satılacak malların fiziki olarak korunması sorumluluğu ambar bölümüne aittir.	X		
3	Malların ambardan çıkması için gerekli onay gelmeden, ambardan malların çıkışına izin verilmemektedir.	X		
4	Yollama bölümünde görev yapan kişilerin, ambardaki mallara erişimi engellenmektedir.	X		
5	Yollama bölümü, satılan tüm mallar için sıra numaralı yollama belgeleri düzenlemektedir.			X
6	Faturalar düzenlenirken gönderilen mal miktarı ile faturadaki miktar arasında uygunluk kontrolü yapılmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>5</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
<b>ORAN</b>		<b>%83</b>	<b>%0</b>	<b>%17</b>

İşletmede, özellikle bir siparişin depodan çıkışının birkaç parti halinde yapılması durumunda sadece bazı parti mallara ait yollama belgeleri düzenlediği görülmüştür. Ambar bölümü tarafından, parti büyüklüğüne bakılmaksızın ambardan çıkan her mal için basılı sıra numaralı yollama (ambar çıkış) belgeleri düzenlenmelidir.

#### 4.5.3.2.1.4. Tahsilata İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Önerilen 8 adet kontrol prosedüründen 6'sının (%75) uygulandığı, 2'sinin de (%25) kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.16)

**Tablo 4.16: Tahsilat**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Tahsil edilmesi gereken tutarlar eksiksiz bir biçimde tahsil edilmektedir.	X		
2	Tahsilatlar banka hesaplarında izlenmekte, işletmede yapılan tahsilatlar da günlük olarak banka hesabına yatırılmaktadır.	X		
3	Tahsilat anında ve uygun olarak kayıtlara geçirilmektedir.	X		
4	Günlük tahsilat listesi ile o gün bankaya yatırılan tutar arasında mutabakat yapılmaktadır.	X		
5	Günlük tahsilat listesi ve banka para alındı makbuzları ile kasa tahsil yevmiyesi ve alacak hesaplarına yapılan alacak kayıtları arasında düzenli karşılaştırmalar bulunmaktadır.			X
6	Tahsilat yapan kişinin muhasebe kayıtlarını yapma yetkisi bulunmamaktadır.	X		
7	Müşteri cari hesapları izlenerek ödemelerin sipariş şartlarına uygunluğu kontrol edilmektedir.	X		
8	Müşteri cari hesaplarında, kesilen vade farkı ve kur farklarının doğruluğu örneklem yoluyla kontrol edilmektedir.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>6</b>	<b>0</b>	<b>2</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 75</b>	<b>%0</b>	<b>% 25</b>

İşletmede, tahsilatların yapılması, takip edilmesi ve muhasebe kayıtlarına aktarılmasına kadar olan sürecin işleyişi başarılı gözükse de daha etkin bir şekilde işlemesi için geliştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada; günlük tahsilat listesi ve banka para alındı makbuzları ile yapılan muhasebe kayıtları düzenli karşılaştırılmalı, ortaya çıkan farkların nedeni tespit edilip, mutabakat sağlanmalıdır. Ayrıca, bazı müşteri cari hesaplarına, vade farkı ve kur farklarının doğru olarak yansıtılmadığı saptanmıştır. Belirli aralıklarla, müşteri cari hesaplarına, vade farkı ve kur farklarının doğru olarak yansıtıldığı örnekleme yoluyla kontrol edilmelidir.



#### 4.5.3.2.1.5. Satış Faturalarının Düzenlenmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İşletmede, satış faturalarının düzenlenmesi başlığı altında önerilen 22 adet kontrol prosedüründen 16'sının (%73) uygulandığı, 1'inin (%4) uygulanmadığı, 5 adet kontrol prosedürünün (%23) kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.17)

**Tablo 4.17: Satış Faturalarının Düzenlenmesi**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Yollaması yapılan mallar için uygun faturalamalar yapılmaktadır.	X		
2	Müşterilere çıkarılan faturalar yollamalar ile uyum içindedir.	X		
3	Faturalar satış bölümü tarafından kontrol edilmektedir ve satış faturaları basılı sıra numaralıdır.	X		
4	Mamul hatları itibariyle istatistiki analizler yapılarak döneme ait satışlar toplamının doğruluğu araştırılmaktadır.	X		
5	Satışların kayıtlara hiç geçirilmemesi veya mükerrer olarak geçirilmesini engelleyen önlemler alınmıştır.	X		
6	Satış iadeleri gerekli belgelerle desteklenmiştir. Alınan iadelerin işletmeye girişi yapılmış ve iade işlemi yetkili kişi tarafından onaylanmıştır.			X
7	Artık ve hurda satışları, maddi duran varlık satışları diğer satışlar başlığı altında sınıflandırılmış ve ayrıntılarıyla birlikte gösterilmiştir.	X		
8	Satışlara ilişkin tüm belge ve bilgiler, fiziken elektronik ortamda saklanmaktadır ve bağımsız kişiler tarafından belirli zamanlarda kontrolü yapılmaktadır.			X
9	Müşterilere hesap durumlarını gösteren aylık hesap özetleri gönderilmektedir.	X		
10	Müşteriler, hesap durumu ile mutabık olmadıkları takdirde bunu alacaklarla ilgili kaydetme görevi olmayan bir kişiye bildirmektedir.	X		
11	Vadesinde ödenmeyen hesaplar listelenerek krediler bölümü dışında görev yapan bir yetkiliye raporlanmaktadır.		X	
12	Her ay satış faturaları ve irsaliyeler örnekleme yoluyla eşleştirilerek uyumlu olup olmadıkları kontrol edilmektedir.			X
13	İrsaliyeler ve sevkiyat-miktar çıkış fişleri örnekleme yoluyla eşleştirilerek kontrol edilmektedir.			X
14	Satış faturalarında uygulanan fiyatlar ile sipariş formlarındaki ve fiyat listelerindeki fiyatlar örnekleme yoluyla karşılaştırılmaktadır ve müşterilere doğru fiyat uygulandığından emin olunmaktadır.			X
15	Fatura ve irsaliyelerin üzerinde müşteri adı, adresi, vergi dairesi ve vergi dairesi numarası yer almaktadır.	X		
16	İrsaliye tarih ve numaraları fatura üzerinde yer almaktadır.	X		
17	Fatura düzenlenirken irsaliye tarihinden itibaren 7 günlük yasal süreye uyulmaktadır.	X		
18	Kesilen satış irsaliyesi ile faturası arasındaki uyumun kontrolü yapılmaktadır. (Örneğin, irsaliyeler ilgili aylarda en geç 7 gün içinde faturalanmaktadır.)	X		
19	Defter kayıtları ile fatura ve belgelerdeki satış bedelleri arasında mutabakat vardır.	X		
20	Alıcının kimler olacağı ve ne miktarda mal alınacağı belli olmayan durumlarda, sevk irsaliyelerinde müşterinin adı soyadı ve adres bölümüne "Muhtelif Müşteriler" ibaresi yazılmaktadır.	X		
21	İrsaliye üzerinde nakliye aracının plaka numarası, sürücünün ve araçta bulunan yetkili personelin adı soyadı bulunmaktadır.	X		
22	Numune ve konsinye olarak sevk edilen mallara ait sevk irsaliyesinin üzerinde "numune olarak sevk edilmiştir" ya da "konsinye olarak sevk edilmiştir" ibaresi yer almaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>16</b>	<b>1</b>	<b>5</b>
<b>ORAN</b>		<b>%73</b>	<b>%4</b>	<b>%23</b>

İşletmede, satış iadelerinin işletmeye geri alınması ile ilgili belge ve onaylarda eksiklik göze çarpmaktadır. İade alınan mal ile ilgili olarak mutlaka malın teslim alındığını belirten onaylı belgeler düzenlenerek girişi yapılmalıdır.

Satış faturalarının düzenlenmesi ile ilgili saptanan bir diğer husus ise, irsaliyelerle ilgili satış faturaları ve sevkiyat-miktar çıkış fişleriyle herhangi bir karşılaştırma yapılmadığıdır. İşletmeden alınan bilgilere göre; iç denetim departmanı tarafından pazarlama departmanlarında yapılan denetimler sonucunda, bazı irsaliyelerdeki miktarlar ile sevkiyat-miktar çıkış fişlerinin uyumsuz olduğu saptanmıştır. Konu, bölüm yöneticilerine aktarıldığında ise, toplam olarak müşteriye sevk edilen miktarlarda (kg olarak) bir sorun olmadığı, eksik yüklenen ürünlerin bir diğer ürünün fazla yüklenmesinden kaynaklandığı belirtilmiştir. Konu tekrar bölüm yöneticileriyle dikkatlice değerlendirilmeli ve ilgili kişilerce ambardan çıkan malın toplam miktarının yanı sıra, malların cinsine göre de miktarının doğru belirlendiği bir sistem geliştirilmelidir.

İşletmede farklı müşterilere farklı fiyat uygulaması söz konusu olduğundan satış faturalarında yer alan fiyatlar, liste fiyatlarıyla aynı olmamaktadır. İşletme öncelikli olarak, satış fiyatlarını ve iskonto oranlarını belirli bir listeye dayandırmalı ve belirli dönemler itibarıyla müşteriye satış yetkisi olmayan bağımsız bir kişi tarafından satış faturalarında uygulanan fiyatlar ile sipariş formlarındaki ve fiyat listelerindeki fiyatlar örnekleme yoluyla karşılaştırılmalı ve müşterilere doğru fiyat uygulandığından emin olunmalıdır.

İşletmede, vadesinde ödenmeyen hesaplar listelenerek krediler bölümü dışında görev yapan bir yetkiliye raporlanmaktadır. Vadesinde ödenmeyen hesaplar, kontrol açısından bağımsız bir kişiye raporlanmalı ve bu hesaplar bu kişi tarafından takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

İşletmede belge ve bilgilerin fiziki ve elektronik ortamda saklanmasına ilişkin var olan iç kontrol eksikliği, bu noktada da mevcuttur. İşletmeden alınan bilgilere

göre, satışla ilgili muhasebe kayıtlarına dayanak oluşturan belge ve bilgilere fiziken ve elektronik ortamda ulaşamamaktadır.

#### 4.5.3.2.1.6. Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi başlığı altında önerilen 25 adet kontrol prosedüründen 18'inin (%77) uygulandığı ve 7 adet kontrol prosedürünün (%28) kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.18)

**Tablo 4.18: Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Prosedür Sıra No	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Satışlarla ilgili muhasebe kayıtlarını yapan kişilerin müşterilerden tahsilat, kredi tanıma ve satışlarla ilgili diğer sorumlulukları bulunmamaktadır.	X		
2	Satışlar gerçek müşterilere yapılan yollamalara ilişkin kayıtları yansıtmaktadır. Kaydedilen kıymet hareketleri gerçekten meydana gelmiştir.	X		
3	Meydana gelen satışlara ilişkin kıymet hareketleri eksiksiz olarak kayıtlara geçirilmiştir. Kayıtdışı bırakılmış satış işlemi yoktur.	X		
4	Kayıtlara alınmış satışlar, yollaması yapılan malların tutarı kadardır ve faturalama doğru tutar üzerinden yapılmış ve kaydedilmiştir.	X		
5	Satışlar uygun biçimde sınıflandırılarak kaydedilmiştir. (kredili satışlar peşin olarak değil, duran varlık satışları mal satışları olarak değil)	X		
6	Satış işlemleri ile ilgili olarak ana hesaplara yapılan kayıtlar ile yardımcı hesap kayıtları arasında mutabakat vardır.	X		
7	Satışlara ait kıymet hareketleri ait oldukları dönemlerde doğru tarihlerle kaydedilmişlerdir.			X
8	Satış iade, indirim ve iskonto nedeniyle alacaklar hesabına alacak kaydı yapma yetkisi olan kişi nakit ile ilgili faaliyetlerden ve alacaklar ile ilgili işlemlerden tamamen bağımsızdır.	X		
9	Özellikle büyük tutarda satış yapılan müşterilere her ay doğrulama yapılmaktadır.	X		
10	Müşteri bakiyesi ile işletme bakiyesi arasında farklılık olması halinde farkın nedeni araştırılmakta, gerekli durumlarda muhasebe ve pazarlama elemanları bu konuyu görüşerek mutabakat sağlamaktadır.	X		
11	Vadesi gelmiş alacak hesapları dikkatlice incelenmekte ve bunların tahsil edilebilmesi için ne gibi yolların izlenebileceği araştırılmaktadır.	X		

**Tablo 4.18: Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Devamı)**

Prosedür Sıra No	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
12	Yarı mamul ve mamullerin piyasa fiyatları göz önünde bulundurularak, işletmenin fiyat listeleri, kataloglar veya son satış faturaları incelenerek mamullere ait satış fiyatları kontrol edilmektedir.	X		
13	Yurtdışı firmalara yabancı para cinsinden düzenlenen faturaların hangi kur ile kayıtlara alındığı kontrol edilmektedir.	X		
14	Alıcılar ile yapılmış sözleşmeler mevcuttur ve belirli dönemler itibarıyla örneklem seçilerek bunların kontrolü yapılmaktadır.			X
15	Dönem sonundan önce satılan mal ve hizmetlerin faturası, ait olduğu dönemde hazırlanmakta, dönem kaymasına yol açacak şekilde bir sonraki dönemde düzenlenerek gelir ertelemesine neden olmamaktadır.			X
16	Üzerindeki tarih ya da içeriği itibarıyla önceki döneme ait olduğu halde, cari dönemde kayıtlara alınmış belgeler bulunmamaktadır.			X
17	Uzun süredir bekleyen alacakların nedeni sorgulanmaktadır.	X		
18	Uzun süredir tahsil edilmeyen alacaklar, işletmenin genel politikası ve ilgili müşteri ile bağlantıları dikkate alınarak, faiz ve vade farkı hesaplanması gerekip gerekmediği, hesaplanan tutarın fatura düzenlenerek kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmektedir.			X
19	Vade farkları, iskontolar, iadeler, döviz kurları ve fiyat farklarının kontrolü yapılmaktadır.			X
20	Şüpheli hale gelen alacaklar ile ilgili uygun karşılıklar ayrılmaktadır.	X		
21	Daha önceden şüpheli hale gelen ticari alacakların tahsil edilmesi halinde, bu tür şüpheli alacak karşılık iptallerine ilişkin yevmiye kayıtları doğru yapılmaktadır.	X		
22	Satışın özelliğine göre KDV oranları doğru uygulanmaktadır.	X		
23	Yurtdışı satışlarının ihracat teşvik belgesi bulunmaktadır.	X		
24	İhracat teşvik belgelerinin üzerinde (süre, ihracat tutarı vb.) bilgiler eksiksiz bir şekilde yer almaktadır.	X		
25	Yurtdışı satışlarda dönem kaymasına yol açacak şekilde kayıt hatası bulunmamaktadır.			X
<b>TOPLAM</b>		<b>18</b>	<b>0</b>	<b>7</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 72</b>	<b>%0</b>	<b>%28</b>

Satışların muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlenen kontrol prosedürlerinin birçoğu işletme tarafından uygulansa da özellikle belirli konularda işletme tarafından düzeltilmesi gereken noktalar mevcuttur.

Bu başlık altında, satışların muhasebeleştirilmesi ile ilgili en önemli konu, özellikle satış personellerinin ve bölümünün performans hedeflerinin tutturulması amacıyla dönemler arası hesap kaydırmalarının yapılması ve işletmenin satışın gerçekleştiği dönemde daha düşük kâr raporlamak amacıyla satışların ait oldukları dönemlerde kaydedilmemesidir. İşletmenin iç kontrol sistemi satışların, gelir ertelemesine yol açacak kayıtların yapılmasını engelleyecek şekilde iyileştirilmeli ve satış işlemleri, satışlarla ilgili muhasebe kayıtlarını yapma görevi olmayan kişi ya da kişiler tarafından yapılmalı ve düzenli olarak kontrol edilmelidir.

İşletmeden alınan bilgilere göre, bazı bayi ve müşterilere satışlar ile ilgili koşulların yazılı olarak değil telefon ile yapıldığı, bayiler aracılığıyla yapılan satışlarda ise bayilik sözleşmelerinde yer alan belgelerden eksik belgesi olan bayilere satış yapıldığı belirtilmektedir. Dolayısıyla bu tür satışlara ilişkin işletmede sözleşmeler bulunmamakta veya koşulları tam olarak sağlamayan bayilere satış yapılmaktadır. İşletmede, satış personelinin telefonla satış yapması kesinlikle engellenmiş olmalı ve sözleşme koşullarına uymayan, işletmeye eksik belge veren bayilere satış yapılmamalıdır. Ayrıca işletme tarafından alınacak bir kontrol önlemi olarak; satış sözleşmesi bulunmayan satışlar geçersiz sayılmalı ve hiçbir şekilde malın sevkiyatı yapılmamalıdır.

İşletmede, uzun süredir tahsil edilmeyen alacaklar için ise, faiz ve vade farkı hesaplamalarının kısmen yapıldığı görülmüştür. Alacakların zamanında tahsil edilememesi durumunda faiz ve vade farkı mutlaka hesaplanmalı, tutar fatura düzenlenerek kayıtlara yansıtılmalı ve tutarın doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmelidir.

#### **4.5.3.2.2. Ürünler ve Pazar Araştırmalarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

Aşağıda, üretilen ürünler ve pazar araştırmaları başlığı altında önerilen kontrol prosedürleri değerlendirilmiş, bulgular tespit edilmiş ve öneriler sunulmuştur.

**Tablo 4.19: Ürünler ve Pazar Araştırmaları**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmenin faaliyet gösterdiği pazarlarda ya da hedef pazarlarda hangi stratejileri uygulayacağı pazarlama bölümü ve yönetim tarafından önceden belirlenmektedir.	X		
2	İşletmede yöneticilerin makro ve mikro çevrede değişen koşullar ve yeni oluşumlar konusunda günü güntüne bilgi sahibi olmalarını sağlayan bir pazarlama sistemi kurulmuştur.	X		
3	İşletmenin mevcut ve hedef pazarlarda nasıl büyüyeceği ve rekabet edeceği pazarlama yöneticileri tarafından belirlenmektedir.	X		
4	Satış yöneticisi, satış ekibi ve satış destek ekibi motivasyonu, eğitimi ve kontrolünden sorumludur.	X		
5	Satış elemanları, her müşterinin ihtiyacını belirlemekte ve onun karşılanmasına çalışmaktadır.	X		
6	Satış elemanları, firmanın sunduğu çok çeşitli ürünlerden seçmeler yaparak müşterinin ihtiyacının nasıl karşılanacağını açıklamaktadır.	X		
7	İşletmede yapılan satış analizleriyle, planlanan satışlarla gerçekleşen satışlar, miktar ve tutar olarak; mal türü, satış bölgesi, satış sorumluları ya da satış elemanları ve müşteri temeline göre karşılaştırılmakta ve farklılıkların nedenleri araştırılmaktadır.	X		
8	Satış elemanları rakiplerle ilgili bilgileri, rakiplerin mallarını satın alarak, rakiplerin düzenledikleri toplantılara katılarak, rakiplerin raporlarını okuyarak, rakiplerin çalışanları ya da onlarla iş yapanlarla konuşarak, şirketlere ilişkin haberleri izleyerek ve eski çalışanları ile konuşarak elde eder.	X		
9	Pazar araştırmaları ile rakiplerin faaliyetleri hakkında bilgi toplanarak onlardan önce hareket olanağı yaratılmaktadır.	X		
10	İşletmede yapılan pazar araştırmaları ile müşterilerin gerçek ihtiyaçları ve ne satın alabileceklerini gösterecek veriler toplanmaktadır.	X		
11	İşletmenin satış oranı ile pazar payı büyüme oranı arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.	X		
12	İşletmenin en güçlü rakibine göre pazar payındaki gelişmesi, aradaki pazar payı farkı sürekli olarak takip edilmektedir.	X		
13	İşletmenin pazar payındaki başarı ya da başarısızlığının hangi faktörlerden kaynaklandığı araştırılmakta ve sonuçları yorumlanarak gerekirse düzeltici önlemler alınmaktadır.	X		
14	Planlanan satış giderleri ile gerçekleşen satış giderleri karşılaştırılmakta ve sapmaların nedenleri ortaya çıkarılmaktadır.	X		
15	Satış giderlerinin satışlar içindeki payı dönemler itibarıyla takip edilmektedir.	X		
16	Satış giderleri, ürünlere, bölgelere ve satış elemanlarına göre incelenmektedir.	X		
17	Satış giderlerindeki artış oranı ile satışlardaki artış oranı arasındaki ilişki değerlendirilmektedir.	X		
18	İşletmenin hangi ürünlerin satışlarına ağırlık vereceğine, ürünler bazında yapılan kârlılık analizleriyle karar verilmektedir.	X		
19	İşletmenin mevcut markalı ürünlerinin pazar konumları, satış analizleri, başarı durumları ve marka imajı, belirli dönemler itibarıyla incelenmekte ve en yakın rakipleriyle karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.	X		
20	İşletme, aynı özellikler taşıyan tüketici alt gruplarının ihtiyaçlarına göre pazarı bölümlere ayırarak (demografik, psikolojik, coğrafi vb.) ilgili tüketicilerin ihtiyaçlarını karşılamaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>20</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 100</b>	<b>%0</b>	<b>%0</b>

İşletmenin pazarlama sürecine ait ürünler ve pazar araştırmaları başlığı altında önerilen 20 adet kontrol prosedürünün tümünün işletme tarafından uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.19) İşletme, sektörünün öncüsü olduğunu, müşterilerinin beklentilerini en iyi düzeyde karşılayan ürünlerini pazara sunarak göstermektedir. Bu durum işletmenin pazarlama faaliyetlerine verdiği önemi açıkça ortaya koymaktadır. İşletme, gerek rakiplerinin ürünlerini ve pazarlama stratejilerini takip etmek, gerekse kendi pazarlama araştırmalarını yaparak ürünlerini piyasaya sunmak konusunda oldukça iddialı olduğunu kanıtlamaktadır.

#### 4.5.3.2.3. Dağıtım Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İşletmede pazarlama sürecinin bileşeni olan dağıtım başlığı altında önerilen 9 adet kontrol prosedüründen 9'unun da (%100) uygulandığı görülmektedir. (Bkz. Tablo 4.20) İşletmede dağıtım faaliyetlerinin işleyişine ilişkin etkin iç kontrol sisteminin mevcut olduğu görülmektedir.

**Tablo 4.20: Dağıtım**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletme, ürettiği ürünleri nihai tüketiciye araçlar (bayiler, toptancılar vb.) ile ulaştırmakta ve tüm araçlar işletmenin koyduğu kurallara uymaktadır.	X		
2	Araçların istenilen özellikleri taşıyıp taşımadığının kontrolü yapılmaktadır.	X		
3	İşletmenin fiziksel dağıtım sistemi mevcut çevre koşullarına uyumludur. (Dağıtım yapılacak bölgeye göre karayolu, demiryolu vb. hangisi daha ucuz ise o alternatif tercih edilmektedir)	X		
4	Malların depolardan ya da depodan müşterilere gönderiminde izlenecek yol ve yöntemler yazılı kurallara bağlanmıştır.	X		
5	İşletme, mallarını müşteriye ulaştırma sistemi oluştururken toplam maliyetlerin minimizasyonundan hareketle bir sistem oluşturmuştur.	X		
6	Malların müşteriye teslimatı ile ilgili tüm şartlar açıkça belirlenmekte ve müşteriye bildirilmektedir. [Teslim süresi (gün), nakliye maliyeti (TL), siparişe uygunluk (miktar, çeşit, standartlara ve şartnamelere uygunluk, zaman)]	X		
7	Hangi tarafın, nereye ne kadar, ne tür bir araçla taşıma hizmetini üstleneceği ve malın nerede, en geç ne zaman alıcıya teslim edileceği hususları satış sözleşmesinde belirtilmektedir.	X		
8	Bölgeler itibarıyla nakliye giderleri önceden belirlenmekte ve nakliye giderleri belirli bir liste fiyatına dayandırılmaktadır.	X		
9	Nakliye giderlerinin belirli dönemler itibarıyla kontrolü yapılmakta ve olağan dışı durumların sebepleri araştırılmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>9</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 100</b>	<b>%0</b>	<b>% 0</b>

#### 4.5.3.2.4. Fiyatlandırmaya İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İşletmede, bu başlık altında önerilen 7 adet kontrol prosedüründen 5'inin (%71) uygulandığı ve 2 adet kontrol prosedürünün (%29) kısmen uygulandığı görülmektedir. (Bkz. Tablo 4.21) Çalışmanın, önceki ilgili kısımlarında da belirtildiği üzere, farklı müşterilere farklı fiyat ve iskontolar uygulanması bu başlık altında belirgin olarak ortaya çıkan ve düzeltilmesi gereken iç kontrol eksikliğidir.

**Tablo 4.21:Fiyatlandırma**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Üretilen ürünlerin fiyatlandırılmasında öncelikli olarak maliyeti göz önünde bulundurularak piyasa rekabet koşullarına uygun fiyatlar belirlenmektedir.	X		
2	İşletme, belirli dönemler itibarıyla pazar koşulları ve rakiplerin durumunu ve uyguladıkları politikaları göz önüne alarak alternatif fiyatlandırma politikaları uygulamaktadır.	X		
3	Farklı hedef kitleler için bölümlenmiş pazarlara farklı fiyatlar uygulanmakta ve bunların doğru uygulandığının kontrolü yapılmaktadır.	X		
4	Fiyatların belirlenmesinde maliyet-hacim-kâr analizleri kullanılmaktadır.	X		
5	İskontolar, liste fiyatı üzerinden belirlenmektedir. (% olarak)			X
6	Müşterilere uygulanan iskintoların kontrolü yapılmaktadır.			X
7	İşletme, pazara, farklı hedef kitleler için farklı fiyattan ürünler sunmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>5</b>	<b>0</b>	<b>2</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 71</b>	<b>%0</b>	<b>% 29</b>

#### 4.5.3.2.5. Tutundurma Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İşletmede, tutundurma faaliyetleri başlığı altında önerilen 15 adet kontrol prosedüründen 14'ünün (%93) uygulandığı ve 1 adet kontrol prosedürünün (%7) kısmen uygulandığı görülmektedir. (Bkz. Tablo 4.22)



**Tablo 4.22: Tutundurma Faaliyetleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kismen Var
1	Pazarlama bölümü tarafından reklam bütçesi hazırlanmaktadır.	X		
2	İşletmenin reklam faaliyetleri, dikkat çekiciliği, ilgi yaratıcılığı ve etkinliği açısından reklam şirketleri tarafından değerlendirilmektedir.	X		
3	İşletmenin reklamları etkin olarak yapılmaktadır.(TV, gazete, dergilerde vb.)	X		
4	İşletmenin reklam bütçesindeki artış ile satışların artışı aynı yönde gerçekleşmektedir.	X		
5	İşletmede, reklam giderlerinin pazarlama giderleri arasında en yüksek paya sahip olması bakımından bütçesinin etkin kullanılıp kullanılmadığı araştırılmaktadır.	X		
6	Gazete, dergi, radyo, televizyon kanalları ile yapılan reklam ve sponsorluk harcamalarının belirli dönemler itibarıyla kontrolü yapılmaktadır.	X		
7	Satış görevlileri yurt içi ve yurt dışında tanıtım amaçlı fuar, toplantı ve seminerlere katılmakta ve yapılan harcamalar bütçe dahilinde gerçekleştirilmektedir.	X		
8	Fuar, toplantı, seminerler aracılığı ile kazanılan müşteri sayıları takip edilmektedir. (sayı/yıl)	X		
9	İşletme, dönemler itibarıyla kampanyalı satışlar yapıyorsa, kampanya koşullarında yapılan satışların ilgili kampanya dönemine ait olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır.			X
10	İşletme, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler arasında güçlü bir marka imajına sahiptir.	X		
11	İşletme, öncelikle ürünlerini rakiplerinden farklılaştırarak tüketici zihninde kalıcı bir yer edinmeyi kısaca marka tanınırlılığını elde etmeyi ve satışları arttırmayı hedeflemektedir.	X		
12	İşletme, uzun dönemde marka imajını tüketici zihninde net olarak konumlandırarak, marka tanınırlılığının da ötesinde marka sadakatini sağlamaya çalışmaktadır.	X		
13	Marka değerinin artırılması için yapılan harcamaların dönemler itibarıyla kontrolü yapılmaktadır.	X		
14	İşletmeden büyük miktarlarda alım yapan müşterilerin kaybedilmesi durumunda, sayısı takip edilmekte, nedeni araştırılmakta, özellikle rakip firmalara geçen müşterilerin yeniden kazanılması için gerekli çalışmalar yapılmaktadır.	X		
15	Dönemler itibarıyla müşteri tatmin araştırmaları yapılmakta, geçmiş dönemlerle karşılaştırılmakta ve sonuçları değerlendirilmektedir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>14</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
<b>ORAN</b>		<b>%93</b>	<b>%0</b>	<b>%7</b>

İç kontrol prosedürlerinin bu bölümde uygulanma oranı, işletmede tutundurma faaliyetlerine verilen önem nedeniyle etkin iç kontrol sisteminin kurulmuş olduğuna işaret etmektedir. Ancak, satış personellerinin, daha fazla satış yaparak kişisel ve bölümsel başarı hedeflerini tutturmak amacıyla kampanya

dönemleri dışında da kampanya fiyatları üzerinden satış yaptıkları görülmektedir. Kampanya koşullarının sadece ilgili dönemlerde uygulanması, özellikle kampanya bitişlerinden sonra yapılan satışların daha dikkatli incelenerek satışların ilgili kampanya dönemine ait olup olmadığının kontrolü yapılmalıdır.

#### 4.5.3.2.6. Satış Sonrası Hizmetlere İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İşletme, müşterilerinden gelen her türlü öneri ve memnuniyetsizliklerinin tümünün değerlendirildiği, memnuniyetsizliklerin tekrarının önlenmesi için gerekli iyileştirme çalışmalarının; planlama, uygulama, kontrol etme ve sürekli iyileştirme döngüsü içerisinde, müşteri memnuniyeti felsefesini benimsediğinden bu başlık altında önerilen 8 adet kontrol prosedürünün tamamı işletme tarafından uygulanmaktadır. (Bkz. Tablo 4.23)

**Tablo 4.23: Satış Sonrası Hizmetler**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmede satış sonrası hizmetleri karşılamak üzere müşteri hizmetleri bölümü vardır.	X		
2	Müşteri ilişkileri yönetiminin, "Müşteride güven yaratmak, müşterilerin beklentilerini ve fırsatları keşfetmek, müşterilerin yararlanabileceği çözümler sunabilmek ve satışı takip ederek uzun vadeli ilişkileri sürdürmek" gibi temel ilkeleri bulunmaktadır.	X		
3	Müşterilerden gelen her türlü şikayet, istek değerlendirilmekte ve bu doğrultuda her türlü destek, işletme tarafından verilmektedir.	X		
4	Müşterilerden gelen telefon, faks sayısı (adet/ay) ile cevaplanan telefon ve faks sayısı (adet/ay) belirli dönemler itibarıyla karşılaştırılmakta ve sonuçlar değerlendirilmektedir.	X		
5	Dönemler itibarıyla müşterilerden gelen şikayetler yetkili kişiler tarafından değerlendirilmekte (şikayet sayısı/ay) önemli sapmalar varsa nedenleri araştırılmaktadır.	X		
6	Müşteri memnuniyeti politikası çerçevesinde müşterilerden gelen şikayetlerin sonuçlandırılma oranı (%) ve sonuçlandırılma süresi (gün) bazında takip edilmektedir.	X		
7	İade edilen ya da müşteri tarafından beklentilerinin tam olarak karşılanmadığı ürünlerden kaynaklanan satış iade ve iskontoları (miktar/ay, TL/ay) yetkili kişiler tarafından kontrol edilmekte, belirli dönemler itibarıyla karşılaştırmaları yapılmakta ve sapmalar varsa nedenleri araştırılmaktadır.	X		
8	Müşterilere satış sonrası verilen her türlü destek ve yapılan harcamalar yetkili kişiler tarafından sürekli takip edilmekte ve kontrol altında tutulmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>8</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>ORAN</b>		<b>%100</b>	<b>%0</b>	<b>%0</b>

#### **4.5.4. Muhasebe-Finans Süreci**

İşletmede, muhasebe bölümünün görevleri, şirketin genel muhasebe, maliyet muhasebesi, ithalat ve ihracat ile ilgili tüm muhasebe kayıt ve kanuni defterlerini tutmak, muhasebe işlemlerini takip ve sonuçlandırmak, periyodik mizan, bilanço, kar-zarar ve diğer mali durum tablolarını zamanında ve doğru olarak hazırlamak, mali sonuçlar ile şirketin performansını değerlendirmek, arşiv kayıt ve düzen sistematikliğini işletmek, tüm teşvik belgeleri ile ilgili müracaat, takip ve kapanış işlemlerini yürütmektir. Finans bölümünün görevleri arasında, finansal tabloların analizi ve gerekli bilgileri üst yönetime raporlanması, günlük ödemeler ve tahsilatlarla ilgili işlemlerin takibi, vadesi geçen alacakların satış ve ihracat departmanı ile koordineli bir şekilde takibinin yapılması, satış ve ihracat işlemlerinin mali kontrolünün yapılması ve üst yönetime raporlanması, yurt içi ve yurt dışı müşterilerin risk kontrolünün yapılması ve işletme risk yönetimi ile ilgili süreçlerin belirlenmesi, kredi imkanlarının araştırılması ve fon yönetimi için alternatif yatırım seçeneklerinin belirlenmesi sayılabilir.

Çalışmada muhasebe-finans süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki bölümde ele alınmıştır. Sürecin ana faaliyetleri ise; muhasebe ve finans olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır.

##### **4.5.4.1. Muhasebe-Finans Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi**

İşletmenin muhasebe ve finansla ilgili süreçlerinin genel çerçevesi ile çalışmada önerilen 5 adet kontrol prosedüründen 2'sinin (% 40) işletme tarafından uygulandığı, 2'sinin (% 40) uygulanmadığı, 1 adedinin ise kısmen uygulandığı (%10) görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.24)

**Tablo 4.24: Muhasebe-Finans Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmede muhasebe ve finans bölümleri birbirinden ayrıdır.	X		
2	İşletmenin muhasebe el kitabı/ yönergesi bulunmaktadır ve muhasebe sistemini açık ve yeterli bir biçimde açıklamaktadır.			X
3	İşletmede muhasebe bölümü faaliyetleri, muhasebe el kitapçığına uygun olarak yapılmaktadır.		X	
4	İşletmede finans bölümünün faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir el kitabı/yönergesi bulunmaktadır.	X		
5	İşletmede finans bölümü faaliyetleri, finans el kitapçığına uygun olarak yapılmaktadır.		X	
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>2</b>	<b>1</b>
<b>ORAN</b>		<b>%40</b>	<b>%40</b>	<b>%10</b>

İşletmede ISO 9001 Kalite Standartları çerçevesinde Kalite Kontrol Departmanı tarafından hazırlanan muhasebe ve finans el kitapçıkları bulunsa da, faaliyetler buna uygun olarak yapılmamaktadır. İşletmeden alınan bilgiye göre, hazırlanan bu el kitapçıkları süreçlerin işleyişlerine uygun olmadığından, bölümler tarafından kullanılmamaktadır. Bu kitapçıklar, muhasebe ve finans bölümlerinin yapı ve işleyişlerine göre tekrar tasarlanmalı ve faaliyetler bu yönergelere göre yapılmalıdır.

#### **4.5.4.2. Muhasebe-Finans Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi**

Aşağıda, muhasebe-finans sürecinin ana faaliyetleri; muhasebe ve finans olmak üzere iki başlık altında ele alınmış, belirlenen kontrol prosedürleri uygulanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

##### **4.5.4.2.1. Muhasebe Bölümü Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

Aşağıda, muhasebe başlığı altında önerilen kontrol prosedürleri değerlendirilmiş, bulgular tespit edilmiş ve öneriler sunulmuştur.

**Tablo 4.25: Muhasebe**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için, bu tablolar anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olarak ve zamanında düzenlenmektedir.	X		
2	İşletmenin muhasebe bilgi sistemi doğru ve zamanlı bilgi sunmak üzere tasarlanmıştır.	X		
3	Muhasebe bilgi sistemi sadece geçmiş zamanlı bilgiler sunmamadır ve gelecekte kullanılmak üzere bilgi üretmeye de elverişlidir.			X
4	Muhasebe bilgi sistemi, istenilen zamanda finansal tablolar ve diğer belgeleri sunmaya hazırdır.	X		
5	İşletmenin hesap planı üretim işletmeleri hesap planına ve kendi yapısına uygun bir şekilde hazırlanmıştır.	X		
6	Muhasebe ile ilgili tüm finansal tablolar, raporlar ve şirket yönetiminin ihtiyaç duyduğu tüm bilgiler zamanında sunulmaktadır.	X		
7	Belgeler sıra numaralıdır.	X		
8	Kaydedilen işlemler gerçekten vardır.	X		
9	İşlemler verilen yetkilere dayanarak yapılmaktadır.	X		
10	Gerçekleşen işlemler eksiksiz bir biçimde kayıtlara alınmaktadır.	X		
11	İşlemler uygun bir biçimde değerlendirilmekte ve doğru hesaplara kaydedilmektedir.	X		
12	İşlemler zamanında kaydedilmektedir.			X
13	İşlemler finansal tablolara doğru şekilde yansıtılmaktadır.	X		
14	Varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına aktarılması görevleri birbirinden ayrılmıştır.	X		
15	Kıymet hareketine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunması görevleri birbirlerinden ayrılmıştır.	X		
16	Muhasebe kayıt ortamına yapılan kaydetme görevleri birbirinden ayrılmıştır. (Kıymet hareketinin başlangıcından nihai olarak büyük defter kayıtlarına yansıtılmasına kadar yapılan muhasebe kayıtları tek bir kişinin sorumluluğunda değildir.)		X	
17	Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluklar kayıt tutma sorumluluğundan ayrılmıştır. Muhasebe bölümünün sorumluluğu sadece kayıt tutma olup, varlıkların korunması sorumluluğundan ve ticari ve zirai faaliyette bulunma sorumluluğundan kesinlikle ayrılmıştır.	X		
18	İşletmede uygun bir belge akış sistemi vardır.			X
19	Muhasebe kayıtlarına konu olan işletme içinde ve dışında hazırlanan tüm belgeler belirli bir düzen içinde saklanmakta ve bu belgelere yetkili kişiler tarafından istenilen zamanda erişilebilmektedir.			X
20	İşletmenin finansal tabloları sadece belirli dönemler itibarıyla hazırlanmamakta, özellikle ihtiyaç duyulduğunda işletme yöneticilerinin ve diğer ilgili kişilerin bilgisine derhal sunulabilmektedir.	X		

**Tablo 4.25: Muhasebe (Devamı)**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
21	İşletmenin maliyet muhasebesi sistemi, işletmenin büyüklüğü, teknik yapısı, faaliyetlerine uygun ve yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgileri sağlayacak şekilde tasarlanmıştır.			X
22	Maliyet muhasebesi sisteminde birim maliyetler ve ürün karlılıkları doğru bir şekilde hesaplanmaktadır.	X		
23	Varlıkların işletme içindeki hareketleri veya işletme dışına transfer edilmesi sadece yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir.	X		
24	İşletmenin muhasebe sisteminde oluşturulmuş, işlenmiş veya kaydedilmiş verilerin yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesi ve silinmesini engellemek amacıyla gerekli tüm önlemler alınmıştır.	X		
25	Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde bu değişiklik ve etkileri açıkça belirtilmiştir.	X		
26	İşletmede etkin işleyen bir bütçe sistemi vardır.			X
27	İşletmede esnek bütçeler hazırlanmaktadır.		X	
28	Fiili rakamlar ile bütçelenmiş rakamlar arasında meydana gelen farkların nedenleri tespit edilmekte ve ilgili bölümlerce gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi sağlanmaktadır.			X
29	Muhasebe bölümünde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmiştir.	X		
30	İşletme içinde etkin bir raporlama sistemi kurulmuştur.			X
31	Mevzuata uygun işlemler yapılmakta, yasal beyannameler doğru ve zamanında düzenlenmekte, yasal yükümlülükler zamanında kayıtlara alınmakta ve ödenmektedir.	X		
32	Muhasebe bölümü, kredi veren kuruluşlar ve bankaların işletmeden istediği hesap durum belgeleri ile bankalara verilecek tüm finansal tabloların ve belgelerin düzenlenmesini ve kontrolünü sağlamaktadır.	X		
33	Bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarının dönem sonu kur farkları tespit edilerek kontrolü yapılmaktadır.	X		
34	Müşterilere ve bankalara gönderilecek mutabakatlar hazırlanmakta ve sonuçları değerlendirilmektedir.	X		
35	Muhasebe bölümü, bağımsız denetçilere çalışmalarında gerekli kanıtlara ulaşmalarında yardımcı olmakta ve ilgili kişilerle iletişim kurmalarını sağlamaktadır.	X		
36	İşletmenin muhasebe sistemi, eksik, onaysız belgelerle muhasebe kaydı yapmayı engellemektedir.			X
37	Muhasebe kayıtlarına temel olan tüm belgeler saklanmaktadır.			X
38	Muhasebe bilgisayar programının iyileştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır.			X
39	İşletmede kullanılan muhasebe bilgisayar programının işleyişinin kontrolü bağımsız kişiler tarafından yapılmaktadır.		X	
<b>TOPLAM</b>		<b>25</b>	<b>3</b>	<b>11</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 64</b>	<b>%8</b>	<b>%28</b>

Çalışmanın bu kısmında; sadece muhasebe bölümünün kendi faaliyetleri ve işleyişi ile ilgili kontrol prosedürleri oluşturulmuştur. Diğer faaliyetlerle ilgili (Satın alma, pazarlama vb.) muhasebe uygulamalarının kontrol prosedürleri ait oldukları süreçlerde değerlendirildiğinden bu kısımda tekrar ele alınmamıştır. İşlemenin muhasebe sistemi ile ilgili önerilen 39 adet kontrol prosedüründen 25'inin (% 64) işletme tarafından uygulandığı, 3'ünün (% 8) uygulanmadığı, 11'inin (%28) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.25) Bu başlık altında yer alan kontrol prosedürlerinden uygulanmaya konması ve geliştirilmesi gerekenlerin olduğu açıktır.

İşletmedeki mevcut muhasebe bilgi sistemi çoğunlukla geçmiş zamanlı bilgiler sunmaktadır. İşletmenin geçmiş zamanlı bilgilere doğru ulaşması kadar, özellikle değişen ekonomik koşullarda, geleceğe yönelik kararların alınması bakımından üretilecek bilgilerin de önemi büyüktür. İşletmedeki muhasebe sisteminin buna uygun olarak tekrar ele alınması, iyileştirilmesi gereken noktaların tespit edilmesi ve tüm muhasebe uygulamalarının buna göre yapılması gerekmektedir.

İşletmede göze çarpan önemli bir husus, özellikle bütçe hedeflerinin tutturulması amacıyla, çeşitli işlemlerin (satışlar, giderler vb.) ait oldukları dönemlerde kaydedilmediği, dönem kaymalarının olduğudur. İşletmedeki muhasebe düzeni, kıymet hareketlerinin sadece ait oldukları dönemlerde muhasebe kayıtlarına alınmasına uygun olmalıdır.

İşletmede VERA\* muhasebe programı kullanılmakta, tüm muhasebe kayıtları bu programla yapılmaktadır. Yapılan incelemelerde; işletmede, eksik, onaysız belgelerle yapılan muhasebe kayıtlarına rastlanmış, muhasebe kayıtlarına temel olan bazı belgelerin saklanmadığı ve muhasebe sisteminin bağımsız kontrolünün yapılmadığı görülmektedir. Muhasebe çalışanlarının tümünün, sistemden her türlü muhasebe kayıtlarına ulaşma açısından bir yetki sınırlaması bulunmadığından,

---

\* VERA, her işletmenin ihtiyacına göre uyarlanabilen özel bir muhasebe programıdır.

elemanlar tüm muhasebe kayıtlarına ulaşabilmektedir. Bu nedenle görevlerin ayrımı ile ilgili iç kontrol sistemi ilkesinin de ihlal edildiği görülmektedir.

İşletmede, üretim sürecinin karmaşık yapısından dolayı maliyet muhasebesi sistemi ile ilgili sorumluluğun üretim mühendislerinde olduğu, muhasebe bölümünün fonksiyonunun bu noktada geri planda kaldığı görülmektedir. Maliyet muhasebesi sisteminin daha düzgün bir şekilde işleyebilmesi için, muhasebecilerin ve üretim sürecine hakim mühendislerin koordineli bir şekilde sistemi düzeltici ve geliştirici faaliyetlerde bulunması gerekmektedir.

İşletmedeki bütçe uygulamaları incelendiğinde, bölümlerin kendi bütçelerini hazırladıkları ve finans departmanına ilettikleri görülmektedir. Bu bütçeler, finans departmanında toplanarak nihai bütçe halinde genel müdürün onayına sunulmaktadır. Bütçeler, hazırlandıktan ve onaylandıktan sonraki dönemlerde oluşacak muhtemel değişiklikler karşısında hiçbir şekilde değiştirilmemektedir. İşletmede, düzenlendiği tarihten sonraki bir tarihte değişiklikler dikkate alınarak ve gelecekteki muhtemel değişikliklere uyarlanabilen esnek bütçe uygulamalarına rastlanmamaktadır. Ayrıca, bütçeler meydana gelen değişiklikler karşısında revize edilmediğinden, fiili rakamlar bütçelenmiş rakamları aştığında ilgili bölüm çalışan ve yöneticilerinin başarısızlıkları olarak kabul edilmektedir.

#### **4.5.4.2.2. Finans Bölümü Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

İşlemenin finans bölümü faaliyetleri ile ilgili olarak önerilen 41 adet kontrol prosedüründen 29'unun (% 71) işletme tarafından uygulandığı, 4'ünün (% 10) uygulanmadığı, 8'inin (%19) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.26)



**Tablo 4.26: Finans**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	Finans bölümü, işletme yönetimi tarafından belirlenen hedefler doğrultusunda finansal planlamayı yapmakta ve genel finans politikalarını oluşturmaktadır.	X		
2	Finans bölümü; sermaye yapısı, kredi politikası, sermaye bütçelemesi gibi temel alanlara ilişkin kararların alınması sağlamaktadır.	X		
3	Finans bölümü; uzun vadeli yatırımlarının planlaması ve yönetimi ile ilgili konularda yönetime yardımcı olmaktadır.			X
4	Finans bölümü; uzun vadeli yatırımlar yapılabilmesi için gerekli kaynakların nasıl sağlanacağına belirlenmesi, firmanın borç-özsermaye dengesinin oluşturulması, finansmanın sürekliliğinin sağlanması, en uygun maliyetli borç, özsermaye fonlarının belirlenmesi vb. konularda etkin kararlar almaktadır.	X		
5	Yatırım kararlarında, yatırım büyüklüğü, zamanlaması ve yatırımdan beklenen nakit akımlarının riskliliği dikkate alınmaktadır.	X		
6	Finans yöneticileri aldıkları yatırım kararlarında; yatırım maliyetlerini, fırsat maliyetlerini, yatırımdan elde edilecek nakit akımlarının değerini, yatırımların firma değerine yapacağı katkıyı belirlemeye çalışmaktadır.	X		
7	İşletmenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, sektör, üretim politikaları, para politikaları ve hedefleri vb. diğer çeşitli faktörler dikkate alınarak, finans bölümü tarafından hangi yatırım aracına ne kadar ve ne oranda yatırım yapılacağı yönetime sunulmaktadır.	X		
8	Tavsiye edilen yatırım araçları için geçerli analiz yöntemleri uygulanmakta ve işletmeye getirisi hesaplanmaktadır.	X		
9	Finans bölümü tarafından, çalışma sermayesi yönetimi olarak adlandırılan, işletmenin nakit, alacak, stok gibi kısa vadeli dönen varlıkları ile kısa vadeli borçlarının yönetimini ilgilendiren konularda etkin kararlar alınmaktadır.	X		
10	Finans bölümü, kararların alınması ve yürütülmesi aşamalarında üst yönetim ve ilgili bölümlerle sürekli koordinasyon halindedir.	X		
11	Finans bölümü, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü ve diğer sektörlerdeki gelişmeleri izleyerek, yatırım yapılabilecek alanları tespit etmekte, yatırımların verimliliğini ve teşvik tedbirleri karşısındaki durumunu analiz ederek, optimum yatırım büyüklüğü, zamanlama ve yenileme zamanını belirlemektedir.		X	
12	İşletme varlıklarını finanse etmede kullanılacak kaynakları zaman, maliyet, esneklik ve tutar açısından belirlemekte ve finansal pazarlardaki fonlama maliyetlerine paralel olarak gerektiğinde kaynak yapısını değiştirmektedir.			X
13	Finans bölümü, sermaye artırımı veya azaltımı konularında önerilerde bulunmakta ve işlemleri yerine getirmektedir.		X	
14	İşletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığını saptamak ve işletme ile ilgili geleceğe ait tahminlerde bulunabilmek amacıyla mali analiz teknikleri kullanılmaktadır.	X		
15	İşletmenin kendi içinde ve dönemler arasındaki gelişimi ve aynı sektördeki benzer işletmelerin rasyolarıyla karşılaştırmak için oran (rasyo) analizleri kullanılmaktadır.			X
16	Oran analizleri yorumlanarak ve nedenleri araştırılarak işletmenin amaçları ile bütünleştirilmekte ve sonuçları değerlendirilmektedir.	X		
17	İşletmenin kısa süreli borçlarını ödeme gücünü ölçmek, işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını saptayabilmek için likidite oranları (carî oran, asit-test oranı, net işletme sermayesi vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.	X		

**Tablo 4.26: Finans (Devamı)**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
18	İşletmenin borçları ile özkaynakları arasındaki ilişkiyi gösteren ve varlıklarının ölçülü ve sağlıklı bir şekilde finanse edildiğini analiz etmeye yarayan mali yapı oranları (borçlar/özsermaye, borçlar/pasif toplamı-kaldıraç oranı, KVB/Pasif toplamı, KV banka borçları/Pasif toplamı vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.	X		
19	İşletmenin faaliyetlerinde kullanılan varlıkların etkili bir biçimde kullanılıp kullanılmadığını ölçen ve problemleri saptamaya yarayan faaliyet oranları (alacak devir hızı, alacakların ortalama tahsil süresi, stok devir hızı, elde stok tutma süresi, borç devir hızı, ortalama ticari borç ödeme süresi, aktif devir hızı vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.		X	
20	İşletmenin bir bütün olarak tüm faaliyetlerinde kârlı olarak çalışıp çalışmadığını belirleyen kârlılık oranları (brüt kar marjı vb.) hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.		X	
21	İşletmede, kasanın sorumluluğu finans bölümüne aittir.	X		
22	İşletmede, kasanın yönetimine ilişkin yazılı bir talimat bulunmaktadır.	X		
23	Kasanın sorumluluğu yer ve personel açısından muhasebe bölümünden ayrı bulunmaktadır.	X		
24	Kasadan sorumlu kişilerin muhasebe kaydı yapmaları kesinlikle önlenmektedir.	X		
25	Kasa sayımının sorumluluğu tek bir kişide bulunmamaktadır.	X		
26	Üst yönetim tarafından verilen yazılı onay doğrultusunda kasa sayımı önceden haber verilmeksizin yapılmaktadır.	X		
27	Kasa sayımı sonucu ortaya fark çıkması halinde, hangi sebeplerden kaynaklandığı araştırılmaktadır.	X		
28	İşletmede çek ve senetleri koruma sorumluluğu finans bölümüne aittir.	X		
29	Üst yönetim tarafından verilen yazılı onay doğrultusunda önceden haber verilmeksizin çek-senet sayımı yapılmaktadır.			X
30	Dolaşımdaki çekler listesinin kontrolü yapılmaktadır.	X		
31	Büyük tutarda hamiline düzenlenmiş çekler, işletmede çalışan kişilere, yöneticilere, işletme şubelerine keşide edilmiş çekler incelenmektedir.	X		
32	Vadesi geçip tahsil edilmeyen veya kaybolan çek ve senetlerin tespiti ve kontrolü yapılmaktadır.			X
33	Karşılıksız çek ve senetler tespit edilmekte ve hukuk bölümüne bildirilmektedir.	X		
34	İşletme tarafından bankalardan alınan TL ya da dövizli kredilerin aylık ödemelerinin zamanında yapılıp yapılmadığı tespit edilmekte ve gelecekteki kredi ödemeleri takip edilmektedir.	X		
35	İşletme yönetimi tarafından tespit edilen, belirli limitler dışında yapılacak avans ödemesi için yönetimden izin alınmaktadır.	X		
36	Finans bölümü tarafından sık aralıklarla ve yönetim tarafından istendiği zamanlarda likidite raporları hazırlanmaktadır.	X		
37	Tüm ödemeler banka hesabından yapılmaktadır.	X		
38	Tahsilatlar günlük olarak bankaya yatırılmaktadır.	X		
39	Ödeme listesinde yer alan satıcı faturalarının sisteme doğru olarak işlendiğinin kontrolü yapılmaktadır.			X
40	Ödemesi yapılacak faturaların vade ve onayları (imzaları) kontrol edilmektedir.			X
41	Ödemesi yapılacak faturanın diğer destekleyici belgelerle kontrolü yapılmaktadır. (irsaliye, ürün sipariş formu vb.)			X
<b>TOPLAM</b>		<b>29</b>	<b>4</b>	<b>8</b>
<b>ORAN</b>		<b>%71</b>	<b>%10</b>	<b>%19</b>

İşletmede finans bölümü, genel müdürün isteği doğrultusunda, ağırlıklı olarak kısa vadeli yatırım ve yönetim kararlarında yönetime tavsiyelerde bulunmaktadır. İşletme varlıklarını finanse etmede kullanılacak kaynakların zaman, maliyet, esneklik ve tutar açısından belirlenmesi, sermaye artırımı veya azaltımı, yatırım yapılabilecek alanlar, yatırımların verimliliğini ve teşvik tedbirleri karşısındaki durumu, optimum yatırım büyüklüğü gibi kararlar çoğunlukla genel müdür tarafından verilmektedir.

İşletmede, oran analizleri, işletmenin kendi içinde ve dönemler arasındaki gelişimi ve aynı sektördeki benzer işletmelerin rasyolarıyla karşılaştırmak için kullanılmakta, sektör karşılaştırmaları altı ayda bir yapılmaktadır. Rakipleri karşısında daima güçlü bir konumda olmak isteyen işletme, ülkemiz değişen ekonomik koşullarını da dikkate alarak rasyolarını daha sıklıkla sektör ortalamalarıyla karşılaştırmalıdır. Bu konuda diğer dikkat çeken bir husus ise, mali yapı oranlarının finans bölümü, faaliyet oranlarının iç denetim bölümü, kârlılık oranlarının ise plan-koordinasyon bölümü tarafından hesaplanıp yorumlanmasıdır. Tüm bu oranların finans bölümü tarafından hesaplanıp, işletmenin genel durumu ile ilgili yorumlar yapılmalı ve sektör ortalamalarıyla karşılaştırılıp sonuçlar değerlendirilmelidir.

Finans bölümü tarafından, faturaların ve diğer destekleyici belgelerle ilgili daha etkin kontrollerin (vade, onay, sisteme doğru girilmesi) yapılması gerekmektedir.

Vadesi geçip tahsil edilmeyen veya kaybolan çek ve senetlerin tespiti ve kontrolü finans bölümü tarafından yapılmalı ve nedenleri ilgili kişilerden sorulmalıdır. Ayrıca işletmede, çek ve senetlerde olası hile, hırsızlık gibi olayların önlenmesi açısından haber vermeksizin çek-senet sayımı yapılmalıdır.

#### 4.5.5. İnsan Kaynakları Süreci

İşletmedeki insan kaynakları bölümünün görevleri, işletme personel politikası uyarınca ihtiyaç duyulan personelin bulunması, işe alınması, işyerine uyumunun sağlanması, ücretlendirilmesi ve diğer özlük işlemlerinin yürütülmesi, eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesi ve karşılanmasının sağlanması, performanslarının değerlendirilmesinin sağlanması; idari, sosyal ve sağlık hizmetlerinin yönetilmesi ve işletmenin emniyet ve koruma hizmetlerinin yönetilmesidir.

Çalışmada insan kaynakları süreci kontrol prosedürleri; sürece ilişkin genel kontrol prosedürleri ve ana faaliyetlere ilişkin kontrol prosedürleri olmak üzere iki ana başlıkta ele alınmıştır. İnsan Kaynakları sürecinin ana faaliyetleri ise; personel bulma ve seçme, ücretlendirme, eğitim ve geliştirme, işçi-işveren ilişkileri ve personel güvenliği ve sağlığı olmak üzere sınıflandırılmıştır.

##### 4.5.5.1. İnsan Kaynakları Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi

İnsan kaynakları sürecine ilişkin genel kontrol prosedürleri başlığı altında önerilen 4 adet kontrol prosedüründen 2'sinin (% 50) işletmede uygulandığı, 1'inin (%25) uygulanmadığı, 1'inin (% 25) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.27)

**Tablo 4.27 : İnsan Kaynakları Sürecine İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletmede insan kaynakları faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğini gösteren bir el kitabı/yönergesi bulunmaktadır.	X		
2	İnsan kaynakları faaliyetleri bu yönergeye uygun olarak gerçekleştirilmektedir.			X
3	İşletmede çalışanların motivasyonun ve katılımının söz konusu olduğu insan kaynakları politikaları uygulanmaktadır.		X	
4	İnsan kaynakları bölümü tarafından faaliyetlerin yürütülmesi için bütçe hazırlanmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
<b>ORAN</b>		<b>%50</b>	<b>%25</b>	<b>%25</b>

İşletmede, “çalışanların motivasyonun ve katılımının söz konusu olduğu insan kaynakları politikalarının uygulanması” ile ilgili kontrol prosedürünün uygulanmadığı görülmektedir. Günümüzde artık bütün işletmelerde insan faktörüne verilen önem ön plana çıkmış; sadece yönetim tarafından belirlenen insan kaynakları politikaları yerini çalışanların da fikirlerinin, önerilerinin, katılımlarının söz konusu olduğu politikalara bırakmıştır. Bu sayede çalışanlar, parçası oldukları süreçlerin uygulanmasında söz sahibi olmakla birlikte motivasyonları artmakta ve bu durum işletme faaliyetlerinin verimliliğine doğrudan etki yapmaktadır. İşletmede, diğer süreçlerin yönetiminde genel müdür söz sahibi olduğu gibi, insan kaynakları politikalarının uygulanmasında da bu durum açıkça görülmektedir. İşletmede, çalışanların da önerilerinin ortaya koyulduğu ve değerlendirildiği insan kaynakları politikalarının, işletmeye yapacağı katkı göz önünde bulundurularak geliştirilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.5.2. İnsan Kaynakları Sürecinin Ana Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi**

Aşağıda, insan kaynakları sürecinin ana faaliyetleri; personel bulma ve seçme, ücretlendirme, eğitim ve geliştirme, işçi-işveren ilişkileri ve personel güvenliği ve sağlığı olmak üzere beş başlık altında ele alınmış, önerilen kontrol prosedürleri değerlendirilmiş, bulgular tespit edilmiş ve öneriler sunulmuştur.

##### **4.5.5.2.1. Personel Bulma ve Seçme Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

İnsan kaynakları personel bulma ve seçme başlığı altında önerilen 12 adet kontrol prosedüründen 7'sinin (% 58) işletme tarafından uygulandığı, 5'inin (%42) ise kısmen uygulandığı görülmüştür.(Bkz. Tablo 4.28)

**Tablo: 4.28: Personel Bulma ve Seçme**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşletme, faaliyetlerini gerçekleştirebilecek yeterli sayıda, gerekli mesleki bilgiye ve beceriye sahip işgücü mevcuttur.			X
2	İşletmede işe alım ve terfiler sadece insan kaynakları bölümü tarafından yapılmaktadır.			X
3	Yeni işe alınacak personelin yeterli bilgi, yetenek ve tecrübe düzeyleri işletmenin insan kaynakları bölümü tarafından yapılan görev tanımlarında açık bir şekilde önceden belirlenmiştir.	X		
4	İşletmenin ihtiyacını karşılayacak personelin seçilebileceği uygun büyüklük ve bileşimde bir aday havuzu oluşturulmaktadır.	X		
5	Yeni işe alınacak personelin hangi kaynaklardan temin edileceği önceden belirlenmiştir. (Aday havuzları, gazete ilanı, kariyer web siteleri vb.)	X		
6	İşletmenin üretmekte olduğu ürün ve hizmetleri göz önünde bulundurarak, işletmenin bugünkü insan kaynaklarına ilişkin durum değerlendirmesi yapılmakta, ilerideki gelişmeler de dikkate alarak insan kaynağı yönetimine ilişkin gerekli politikalar saptanmakta ve planlama yapılmaktadır.			X
7	İşletmede, mevcut ve gelecekteki insan gücünden en üst düzeyde yararlanabilmek için, mevcut iş kalıpları (iş analizi, iş tanımı, iş gerekleri vb. çalışmalar yapılarak) geliştirilmektedir.	X		
8	Yeni işe alınacak personelin çalışacağı pozisyonun nitelik ve gereklerine uygunluğunu ölçmek amacıyla, kişilik testleri ve mülakat teknikleri uygulanmakta ve yapılan bu testler sonucunda adayların gerekli pozisyona ve işletme kültürüne uygunluğu saptanmaktadır.	X		
9	İşletmedeki terfi politikaları belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiştir.			X
10	İşe alım ve terfilerde önceden konulmuş kurallara uyulmakta ve herkese “adil” davranılmaktadır.			X
11	Belirli dönemler itibarıyla işletmenin işgücü devir oranları hesaplanmakta ve yorumlanmaktadır.	X		
12	Bölüm tarafından işe yeni alınan ve işten çıkartılan elemanlarla ilgili bilgi zamanında yazılı olarak tahakkuk bölümüne bildirilmektedir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>7</b>	<b>0</b>	<b>5</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 58</b>	<b>%0</b>	<b>%42</b>

İşletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği dikkate alınarak, işletmedeki çalışan sayısı ve çalışanların profili (eğitim düzeyleri, mesleki bilgi, deneyim vb.) incelendiğinde, özellikle belirli noktalarda çalışan sayısının artırılmasına ve daha nitelikli personel bulunmasına ihtiyaç vardır. Örneğin, iç denetim bölümünde çalışanların profili incelendiğinde, daha fazla sayıda, daha nitelikli ve daha tecrübeli, iç denetim elemanlarına ihtiyacı olduğu anlaşılmaktadır.

İşletmede, personelin işe alım ve terfi kararı aşamasında; insan kaynakları bölümü müdüründen daha çok, yönetimin, özellikle de genel müdürün ön planda olduğu görülmektedir. İşletmede terfi politikaları tam olarak belirlenmemiş ve yazılı hale getirilmemiştir. Dolayısıyla, bu konuda adil davranılmamaktadır. İşletmede

terfiler, yönetim ve insan kaynakları bölümü tarafından yazılı kurallara bağlanmalı ve tüm terfiler bu kurallara göre yapılmalıdır.

Artan rekabet koşulları karşında işletmenin daha güçlü bir şekilde ayakta durabilmesi açısından, insan kaynakları yönetiminde geleceğe yönelik politikaların geliştirilmesi gerekmektedir.

#### **4.5.5.2.2. Ücretlendirmeye İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler**

İnsan kaynakları sürecinin ana faaliyetlerinden olan ücretlendirme başlığı altında önerilen 20 adet kontrol prosedüründen 11'inin (% 55) işletme tarafından uygulandığı, 9'unun (%45) ise kısmen uygulandığı görülmüştür.(Bkz. Tablo 4.29)

**Tablo: 4.29: Ücretlendirme**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kismen Var
1	Ücretlendirme yönetiminde bireysel ücretin belirlenmesinde etkili olan işgücü pazarının koşulları, piyasa ücret düzeyi, enflasyon, toplu pazarlık düzeni, devletin etkisi gibi dışsal faktörler ile işin değeri, çalışanın göreceli değeri ve işverenin ödeme gücü gibi içsel faktörler dikkate alınmaktadır.	X		
2	İşlerin önem ve güçlük derecelerine dayalı olarak, değerlerini belirlemek için iş değerlendirme sistemi kurulmuş, çalışanın değerini belirlemek için de çeşitli kriterler oluşturulmuştur. (Çalışanın değerini sadece performansa göre belirlenebileceği gibi işteki ve işletmedeki kıdemi de dikkate alınabilmektedir.)	X		
3	İşletmede iş grupları ve seviyeleri göz önünde bulundurularak, “eşit işe eşit ücret” felsefesi benimsenmiştir.			X
4	İşletmede işin değerine göre ücret verilmekte, ücretler arasındaki dengesizlik söz konusu olmamak ve dolayısıyla personelin bu sebeple düşük motivasyonu, işine bağlılığını zayıflatacak ve verimliliğini düşürecek herhangi bir neden söz konusu olmamaktadır.			X
5	İşletmede ücretlendirme ile ilgili bütçe hazırlanmaktadır.	X		
6	Ücret artışları; çalışanların şirket hedeflerine katkıları, yetkinlik gelişimleri, görevleri, sektör ortalamaları ve enflasyon oranı dikkate alınarak yılda kaç kez yapılacağı çalışanlar tarafından bilinmektedir.			X
7	İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artmasını hedefleyen performansa dayalı ücret sistemi oluşturulmuştur.			X
8	Performans değerlendirme sonuçları, ücret ve terfi gibi uygulamalara yansıtılmaktadır.			X
9	İşletmedeki ücret ve ödül sistemi, çalışanların örgüte katkıları, beceri ve yetkinliklerini dikkate alan bütünlük politikası, süreç ve uygulamalardan oluşmaktadır.			X
10	Ödüllendirmeler ve cezalar kişiler bazında (sayı/kişi) ve toplam olarak (sayı/ay, sayı/yıl) değerlendirilmektedir.	X		
11	İşletmedeki ücret yönetimi süreci, işlerin ve çalışanların değerini ölçme ve buna göre sağlanacak ücretin, ek yararların düzeylerini ve dağılımını belirlemeye yöneliktir. Bu süreçler, iş değerlendirme, piyasa ücret analizleri, performans değerlendirme gibi faaliyetleri kapsamaktadır.	X		
12	İşletmedeki ücret yönetimi uygulamaları, çalışanları finansal olan ve olmayan ödülleri (temel, değişken ücret, ek ve sosyal yardımlar ile psikososyal yararları) kullanarak motive etmeye yöneliktir.	X		
13	İşletmedeki ücret yapısı, ücret ve ek yarar düzeylerini örgütteki pozisyonların değeriyle ilişkilendirerek çalışanların performans, yetkinlik, beceri ve deneyimlerine göre ücretlendirilmesi için bir bakış açısı ve çerçeve sağlayan düzenlemelerden oluşmaktadır.			X
14	İşletmedeki ücret sistemi, çalışanlara verilen temel ücrete ilave olarak birey, grup ve örgüt performansına uygun olarak çalışanlara finansal ödüller ve teşvikler (bayram, yılbaşı, doğum ikramiyeleri, çocuk yardımı vb.) vermeye yönelik bir sistemdir.	X		
15	İşletmedeki ücret yönetimi prosedürleri, sistemin sürdürülmesi ve esnek ve etkin bir biçimde işlenmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır.			X
16	Çalışanların yıllık izinleri, doğum, ölüm gibi durumlarda yasal izinleri kullanılmakta, hafta sonu, resmi tatiller ve bayramlarda çalıştırılan personelin kanunlara göre fazla mesai ücretleri ödenmektedir.	X		
17	Çalışanların maaşları ve ödenen fazla mesai ücretleri kontrol edilmektedir. (TL, saat)	X		
18	Örgüt, benimsediği motivasyon sistemi kapsamında çalışanlarının tatmin olabilecekleri yol ve yöntemleri belirlemekte ve onların ihtiyaçlarını uygun araçlarla destekleyerek personelinin tatmin etmektedir.			X
19	Disiplin ya da işgücü azaltma durumunda işten çıkarmalarda ve diğer durumlarda adil politikalar izlenmektedir.	X		
20	Bölüm, geçerli ve güvenilir olmayan, ayırım yaratan (din, dil, ırk, vs.) seçme, değerlendirme, terfi etme ve işten çıkarma prensiplerini uygulamamaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>11</b>	<b>0</b>	<b>9</b>
<b>ORAN</b>		<b>% 55</b>	<b>%0</b>	<b>%45</b>



İşletmede işin değerine göre ücret verilmediğinden, ücretler arasında dengesizlik söz konusudur. Bu durum çalışanların, işine bağlılığının, verimliliğinin ve motivasyonunun düşmesi gibi sonuçlara neden olacağından, işletmede eşit işe eşit ücret felsefesiyle birlikte işlerin değerine göre ücret verilmeli ve ücretler arasında denge sağlanmalıdır. Ayrıca işletmeden alınan bilgilere göre, işletmede performans değerlendirme ile ilgili çalışmaların yapıldığı ancak, uygulamaya konması aşamasında yeterli olmadığı açıklanmıştır. Durum, işletme tarafından tekrar değerlendirilmeli, gerekirse uzman bir kişinin desteği ile performans değerlendirme etkin bir şekilde uygulamaya koyulmalıdır.

#### 4.5.5.2.3. Eğitim ve Geliştirme Faaliyetlerine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İnsan kaynakları sürecinin ana faaliyetlerinden olan eğitim ve geliştirme faaliyetleri için önerilen 5 adet kontrol prosedüründen 4'ünün (% 80) işletme tarafından uygulandığı, 1'inin (%10) ise kısmen uygulandığı görülmüştür. (Bkz. Tablo 4.30)

**Tablo 4.30: Eğitim ve Geliştirme**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kısmen Var
1	İşe yeni alınan personelin işine kolayca adapte olabilmesi için gerekli oryantasyon ve rotasyon programları sistematik bir şekilde uygulanmaktadır.	X		
2	Bölüm tarafından çalışanların eğitim ihtiyaçları belirlenmekte, buna göre eğitim programları organize edilmekte, uygulanmakta ve sonuçları değerlendirilmektedir.	X		
3	Bölüm, işletme vizyonuna dayalı yönetici geliştirme planına ilişkin işletme yönetimine öneri ve tavsiyede bulunmaktadır.			X
4	Eğitim harcamaları belirli dönemler itibarıyla ilgililere raporlanmaktadır.	X		
5	Eğitim harcamalarının toplam ciro ve personel giderleri içindeki payı belirlenmekte ve değerlendirilmektedir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>4</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
<b>ORAN</b>		<b>%80</b>	<b>%0</b>	<b>%10</b>

İşletme, çalışanlarına gerek iş performanslarını, gerekse kurumsal bilgi birikimlerini artırmak amacıyla, düzenli aralıklarla çeşitli eğitimler vermekte, ayrıca çalışanlarına yurtiçi ve yurtdışında gerekli görülen eğitimlere, seminerlere ve kongrelere katılma olanağı sağlamaktadır. Eğitimlerinde, öncelikli olarak, bilgiyi kullanarak ilerleme gerçeğini göz önünde bulunduran işletme; bilgiyi ve teknolojiyi, üretimde ve satış sonrası hizmetlerinde kullanmayı, düzenli olarak verilen personel ve bayi eğitimleri ile sürekli müşteri memnuniyetini sağlamayı ilke olarak benimsemiştir. İşletmede çalışanların eğitimine ve kendilerini geliştirmelerine çok önem verilirken, çalışanların da katılımcı olarak rol aldığı, söz hakkı olduğu bir yönetim anlayışı benimsenmediğinden, insan kaynakları bölümü geleceğe yönelik alınacak kararlarda işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunamamaktadır.

#### 4.5.5.2.4. İşçi-İşveren İlişkilerinde Bulgular ve Değerlendirmeler

İşçi-işveren ilişkileri başlığı altında önerilen 3 adet kontrol prosedüründen 2'sinin (% 67) işletme tarafından uygulandığı, 1'inin (%33) ise kısmen uygulandığı tespit edilmiştir. (Bkz. Tablo 4.31) İşçi-işveren ilişkileri yasalarla korunma altına alındığından, insan kaynakları bölümü tarafından çalışanların şikayetlerinin dinlenmesi, gerekli yerlere iletilmesi ve çözüme kavuşturulması büyük önem taşımaktadır. İşveren tarafından çalışanlara sendikalara üye olma konusunda herhangi bir yaptırım olmamasına rağmen, işletmede sendika üyesi çalışan bulunmamaktadır.

**Tablo 4.31: İşçi-İşveren İlişkileri**

Prosedür Sıra No.		Var	Yok	Kısmen Var
1	Çalışanların şikayetlerinin dikkate alınması ve değerlendirilmesi hususlarında ilgili bölüm yöneticilerine tavsiyelerde bulunulmakta, her iki taraf arasında fikir birliği sağlamada yardımcı olunmaktadır.	X		
2	Personelin memnuniyetsizliği moral ve sendikal çabalara yol açabilecek diğer problemleri sezinlemeyi sağlayacak bir gözle incelenmektedir.			X
3	Çalışanlar, bireysel ya da toplu olarak işverenin iznini almaksızın serbestçe sendika kurma, kurulmuş bir sendikaya üye olma, sendikaya girme ve sendika üyeliğinden ayrılma hakkına sahiptir.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>0</b>	<b>1</b>
<b>ORAN</b>		<b>%67</b>	<b>% 0</b>	<b>%33</b>

#### 4.5.5.2.5. Personel Sağlığı ve Güvenliğine İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Personel güvenliği ve sağlığı başlığı altında önerilen 5 adet kontrol prosedüründen tümünün (% 100) işletme tarafından uygulandığı görülmüştür.( Bkz. Tablo 4.32)

**Tablo 4.32: Personel Güvenliği ve Sağlığı**

Prosedür Sıra No.	Kontrol Prosedürleri	Var	Yok	Kismen Var
1	İşletmede, sağlık ve güvenlikle ilgili tüm önlemler dikkatli bir Şekilde alınmış, potansiyel olarak tehlike yaratan çalışma koşulları hakkında tüm personel bilgilendirilmiştir.	X		
2	alışma güvenliğini sağlayacak kurallar geliştirmek üzere işler analiz edilmekte, makinelerden korunma, bakım onarım gibi güvenlik aparatlarının tasarımıyla ilgili, uzmanlardan gerekli yardımların alınması sağlanmakta ve önerilerde bulunulmaktadır.	X		
3	İşletmede meydana gelen iş kazaları sürekli izlenmekte, kayıtları tutulmakta, nedenleri analiz edilmekte, kazalardan korunmak için alınması gereken önlemler konularında çalışanlar bilgilendirilmekte ve yönetime önerilerde bulunulmaktadır.	X		
4	İşletmede iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili kanun, yönetmelik, mevzuat ve tüzüklerin ve OHSAS 18001 kalite standartları işiği altında, işletmede söz konusu riskler ortadan kaldırılarak veya en aza indirilerek, sağlıklı, güvenli bir çalışma ile sağlıklı bir çalışma ortamı yönetilmektedir.	X		
5	Hastalık ve iş kazaları ile ilgili dönemsel raporlar hazırlanmakta ve bunların önlenmesi için gerekli yöntemler yetkililer ve uzman kişiler tarafından geliştirilmekte ve uygulanmaktadır.	X		
<b>TOPLAM</b>		<b>5</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>ORAN</b>		<b>%100</b>	<b>%0</b>	<b>% 0</b>

İşletme, tüm faaliyetlerini kapsayan ve OHSAS 18001 standardı gereklerini karşılayan bir “İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi” kurmuş ve işletmektedir. Tehlike tanımlama ve risk değerlendirme sonucu İş Sağlığı ve Güvenliği (İSG) Yönetim Sistemi riski yüksek görülen konuları bu sistem içerisinde yönetmektedir. Çalışanların sağlığı ve güvenliği yasalarla da koruma altına alındığından işletme, İSG performansını sürekli iyileştirmeye, İSG ile ilgili yasal düzenlemelere uymaya, yeni yatırımların seçiminde İSG risklerini bir kriter olarak değerlendirmeye, alışanların İSG bilinçlerini geliştirmek amacıyla, maruz kalabilecekleri tehlikeler konusunda eğitmeye çok zen göstermektedir.

## 4.6. Uygulamanın Genel Sonuçları

Çalışmada elde edilen bulgular doğrultusunda, A Plastik A.Ş.'de iç kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyleri aşağıda özet olarak sunulmuştur. Öncelikle, çalışmada ele alınan beş süreç kendi içinde ayrı olarak değerlendirilmiş, daha sonra tüm işletme süreçlerinde kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyleri toplu halde gösterilmiştir.

İşletmede, satın alma süreci için önerilen 69 adet iç kontrol prosedüründen 28'sinin (%40) uygulandığı, 10'unun (%15) uygulanmadığı ve 31'inin ise (%45) kısmen uygulandığı görülmektedir. (Bkz. Tablo 4.33)

**Tablo 4.33: Satın Alma Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi**

Kontrol Prosedürleri	VAR		YOK		KISMEN VAR		TOPLAM	
	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran
1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	2	% 33	0	% 0	4	% 67	6	% 100
2.Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri								
2.1.Satın Alma Talebinin Belirlenmesi	2	% 25	1	% 13	5	% 62	8	% 100
2.2.Siparişin Verilmesi	1	%17	0	%0	5	%83	6	% 100
2.3.Alımın Yapılması	6	% 40	5	% 33	4	% 27	15	% 100
2.4.Stoklama (Depolama)	10	% 59	3	%18	4	%23	17	% 100
2.5.Muhasebe Kayıtlarının Yapılması	7	%41	1	% 6	9	%53	17	% 100
<b>TOPLAM</b>	<b>28</b>	<b>%40</b>	<b>10</b>	<b>%15</b>	<b>31</b>	<b>%45</b>	<b>69</b>	<b>%100</b>

Satın alma süreci iç kontrol prosedürlerinin % 60'ı işletme tarafından uygulanmamakta ya da kısmen uygulanmaktadır. Bu açıdan süreçte, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı söz konusu değildir. Süreç içinde, siparişin verilmesi faaliyetine ilişkin iç kontrol prosedürlerinin işletmede uygulanma düzeyi bakımından en düşük orana sahip olduğu görülmektedir. Sürece ait faaliyetler tek tek değerlendirilmeli, en zayıf ve en riskli olan noktalara ağırlık verilmek suretiyle satın alma süreci iyileştirilmeli ve geliştirilmelidir.

İşletmede, üretim süreci için belirlenen 78 adet iç kontrol prosedüründen 48'inin (%62) uygulandığı, 1'inin (%1) uygulanmadığı ve 29'unun ise (%37) kısmen uygulandığı görülmektedir. Görüldüğü üzere, üretim süreci iç kontrol prosedürlerinin yaklaşık %40'ı işletme tarafından uygulanmamakta ya da kısmen uygulanmaktadır.(Bkz. Tablo 4.34)

**Tablo 4.34: Üretim Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi**

Kontrol Prosedürleri	VAR		YOK		KISMEN VAR		TOPLAM	
	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran
1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	7	% 54	0	% 0	6	% 46	13	%100
2.Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri								
2.1. Üretim İhtiyacının Belirlenmesi	6	% 60	0	%0	4	%40	10	%100
2.2. Üretim ve AR-GE Faaliyetleri	9	% 50	1	% 6	8	% 44	18	%100
2.3. Üretilen Ürünlerin Maliyetinin Belirlenmesi	13	%76	0	%0	4	% 24	17	%100
2.4. Üretilen Ürünlerin Depolanması	13	%65	0	%0	7	%35	20	%100
<b>TOPLAM</b>	<b>48</b>	<b>%62</b>	<b>1</b>	<b>%1</b>	<b>29</b>	<b>%37</b>	<b>78</b>	<b>%100</b>

Temel faaliyet konusu üretim olan bu işletmede süreçte bazı faaliyetlerin geliştirilmesi gerekmektedir. Sürecin ana faaliyetleri içinde üretim ve AR-GE faaliyetleri ile ilgili hazırlanan iç kontrol prosedürlerinin işletmede uygulanma düzeyi bakımından en düşük orana sahip olduğu görülmektedir. İşletmede AR-GE faaliyetlerine daha fazla önem verilmeli ve sürece ilişkin bulgu ve öneriler değerlendirilerek üretim süreci iyileştirilmeli ve geliştirilmelidir.

İşletmede, pazarlama süreci için önerilen 140 adet iç kontrol prosedüründen 115'inin (%82) uygulandığı, 4'ünün (% 3) uygulanmadığı ve 21'inin ise (%15) kısmen uygulandığı görülmektedir. (Bkz. Tablo 4.35)

**Tablo 4.35: Pazarlama Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi**

Kontrol Prosedürleri	VAR		YOK		KISMEN VAR		TOPLAM	
	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran
1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	9	% 90	1	%10	0	%0	10	% 100
2. Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri								
2.1.Satışlar ve Tahsilat								
2.1.1.Müşterilerden Siparişin Alınması	3	%100	0	%0	0	%0	3	% 100
2.1.2.Kredilerin Onaylanması	2	%29	2	%29	3	%42	7	% 100
2.1.3.Alınan Siparişlerin Gönderilmesi	5	% 83	0	%0	1	%17	6	% 100
2.1.4. Tahsilat	6	%75	0	%0	2	%25	8	% 100
2.1.5. Satış Faturalarının Düzenlenmesi	16	%73	1	%4	5	% 23	22	% 100
2.1.6. Satış İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	18	%72	0	%0	7	% 28	25	% 100
2.2. Ürünler ve Pazar Araştırmaları	20	%100	0	%0	0	%0	20	% 100
2.3.Dağıtım	9	%100	0	%0	0	%0	9	% 100
2.4.Fiyatlandırma	5	% 71	0	%0	2	%29	7	% 100
2.5.Tutundurma Faaliyetleri	14	%93	0	%0	1	%7	15	% 100
2.6. Satış Sonrası Hizmetler	8	%100	0	%0	0	%0	8	% 100
<b>TOPLAM</b>	<b>115</b>	<b>%82</b>	<b>4</b>	<b>%3</b>	<b>21</b>	<b>%15</b>	<b>140</b>	<b>% 100</b>

Pazarlama süreci ile ilgili iç kontrol prosedürlerinin büyük bir çoğunluğunun işletmede uygulanması dolayısıyla bu faaliyetlerin etkin bir yürütüldüğü görülmektedir. Süreç içinde, kredilerin onaylanması faaliyetinin, iç kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyi bakımından en düşük orana sahip olduğu görülmektedir. Özellikle bu faaliyete ilişkin zayıf noktalar belirlenmeli, çalışmada tespit edilen bulgular ve yapılan öneriler doğrultusunda gerekli iyileştirmeler yapılmalıdır.

İşletmede, muhasebe-finans süreci için önerilen 85 adet iç kontrol prosedüründen 56'sının (%65) uygulandığı, 9'unun (%11) uygulanmadığı ve 20'sinin ise (%24) kısmen uygulandığı görülmektedir. (Bkz. Tablo 4.36) İşletme tarafından, süreçte, iç kontrol prosedürlerinin uygulanması ile ilgili yapılan öneriler değerlendirilmeli ve faaliyetlerin iyileştirilmesine çalışılmalıdır.

**Tablo 4.36: Muhasebe-Finans Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi**

Kontrol Prosedürleri	VAR		YOK		KISMEN VAR		TOPLAM	
	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran
1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	2	% 40	2	% 40	1	%10	5	%100
2. Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri								
2.1.Muhasebe	25	% 64	3	% 8	11	% 28	39	%100
2.2. Finans	29	% 71	4	%10	8	% 19	41	%100
<b>TOPLAM</b>	<b>56</b>	<b>%65</b>	<b>9</b>	<b>%11</b>	<b>20</b>	<b>%24</b>	<b>85</b>	<b>%100</b>

İşletmede, insan kaynakları süreci için önerilen 49 adet iç kontrol prosedüründen 31'inin (%63) uygulandığı, 1'inin (%2) uygulanmadığı ve 17'sinin ise (%35) kısmen uygulandığı görülmektedir.(Bkz. Tablo 4.37)

**Tablo 4.37: İnsan Kaynakları Süreci İç Kontrol Prosedürleri Uygulanma Düzeyi**

Kontrol Prosedürleri	VAR		YOK		KISMEN VAR		TOPLAM	
	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran
1.Sürece İlişkin Genel Kontrol Prosedürleri	2	%50	1	%25	1	%25	4	% 100
2.Ana Faaliyetlere İlişkin Kontrol Prosedürleri								
2.1.Personel Bulma ve Seçme	7	% 58	0	%0	5	%42	12	% 100
2.2.Ücretlendirme	11	% 55	0	%0	9	%45	20	% 100
2.3.Eğitim ve Geliştirme	4	%80	0	%0	1	%10	5	% 100
2.4.İşçi-işveren İlişkileri	2	%67	0	%0	1	%33	3	% 100
2.5.Personel Güvenliği ve Sağlığı	5	%100	0	%0	0	%0	5	% 100
<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>%63</b>	<b>1</b>	<b>%2</b>	<b>17</b>	<b>%35</b>	<b>49</b>	<b>%100</b>

Süreç içinde, işçi-işveren ilişkileri, personel bulma ve seçme ve ücretlendirme faaliyetleri iyileştirilmesi gereken başlıca faaliyetlerdir. Çalışmada, elde edilen bulgular ve yapılan öneriler değerlendirilerek, süreçteki faaliyetlerin daha da iyileştirilmesi ve geliştirilmesiyle faaliyetlerin verimliliği ve sürecin iç kontrol sisteminin etkinliği artırılmalıdır.

A Plastik A.Ş’de süreçler itibarıyla kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyleri ile ilgili ulaşılan sonuçlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

**Tablo 4.38: Süreçler İtibarıyla İç Kontrol Prosedürlerinin Uygulanma Düzeyi**

Kontrol Prosedürleri	VAR		YOK		KISMEN VAR		TOPLAM	
	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran	Adet	Oran
<b>1.Satın Alma</b>	28	%40	10	%15	31	%45	69	%100
<b>2.Üretim</b>	48	%62	1	%1	29	%37	78	%100
<b>3.Pazarlama</b>	115	%82	4	%3	21	%15	140	% 100
<b>4. Muhasebe- Finans</b>	56	%65	9	%11	20	%24	85	%100
<b>5. İnsan Kaynakları</b>	31	%63	1	%2	17	%35	49	%100
<b>TOPLAM</b>	<b>278</b>	<b>%66</b>	<b>25</b>	<b>%6</b>	<b>118</b>	<b>%28</b>	<b>421</b>	<b>%100</b>

Çalışmada bir üretim işletmesinin beş temel süreci olarak ele alınan satın alma, üretim, pazarlama, muhasebe-finans ve insan kaynakları süreçlerine ait iç kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeylerine genel olarak bakıldığında; sonuçlar, önerilen 421 adet iç kontrol prosedüründen 278’inin (%66) işletmede uygulandığını, 25’sinin uygulanmadığını (%6) ve 118’inin (%28) kısmen uygulandığını göstermektedir. (Bkz. Tablo 4.38) Sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, iç kontrol prosedürlerinin yaklaşık % 34’lük kısmının işletmede uygulanmadığı ya da uygulamada yetersiz olduğu ve işletme tarafından geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Süreçler kendi içinde değerlendirildiğinde ise, işletmedeki iç kontrol sistemi açısından en etkin sürecin, (kontrol prosedürlerinin %82 uygulanma düzeyi ile) pazarlama sürecinin olduğu, en zayıf sürecin ise (kontrol prosedürlerinin %40 uygulanma düzeyi ile) satın alma süreci olduğu görülmektedir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim; işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Günümüzde iç denetim, yönetim uygulamalarının temelinde yer alan modern bir anlayıştır. Bu doğrultuda iç denetçiler; karar verme ve sorunlara çözüm bulma işlevlerinde yönetimin en büyük destekçisi olarak görev almaktadırlar. İşletmeye kattığı değer ve yönetime olan desteği göz önünde bulundurularak, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütebilmesi için öncelikle, işletme üst yönetiminin iç denetim sürecinden beklenen faydaları kavraması ve iç denetim bölümlerini sahiplenmesi gerekmektedir. İşletme yönetimi tarafından, iç denetim bölümlerinin ve iç denetçilerin tarafsız, bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütebilecekleri çalışma ortamının oluşturulması da iç denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın sağlanması açısından çok önemlidir.

Faaliyetlerini etkin bir biçimde gerçekleştiren iç denetim bölümlerinin; iç kontrol sistemlerinin yeterliliğinin tespiti, işletme politika ve kurallarına uyulup, uyulmadığının belirlenmesi, bu politika ve kurallarda değişiklik yapılması gerekiyorsa bunun üst yönetime iletilmesi, işletme varlıklarının korunması, muhasebe ve bilgi akış sisteminin güvenilir ve doğru olduğunun tespit edilmesi ve yapılan tüm bu tespit ve değerlendirmelerin yönetime objektif olarak sunulması gibi işletme içinde son derece önemli fonksiyonları vardır.

Gerek görev alanı, gerekse fonksiyonları bakımından günümüzde önemli bir meslek haline gelmiş ve çağdaş yönetim anlayışında yerini almış olan iç denetim faaliyeti ve mesleği ile ilgili olarak; dünyada ve Türkiye’de kapsamlı ve çok boyutlu

düzenlemeler söz konusudur. Özellikle, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün etkin çalışmaları, iç denetim mesleğinin gelişmesine ivme kazandıran önemli faaliyetlerdir. Enstitü tarafından iç denetim mesleğinin ve faaliyetlerinin etkin şekilde yürütülebilmesi için yayınlanan Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Uluslararası İç Denetim Standartları) ve Etik Kurallar doğrultusunda mesleğin ve faaliyetlerin çerçevesi çizilmektedir. Enstitü, sürekli olarak yaptığı çalışmalarla iç denetim mesleğine yön vermekte ve mesleğin gelişimine her geçen gün daha fazla katkıda bulunmaktadır.

İç denetim kavramında ve anlayışında yaşanan değişimlerle beraber, iç denetim faaliyetinin yürütülmesinde kullanılan geleneksel iç denetim yaklaşımı da yerini, işletmede var olan ve ileriye yönelik risklerin dikkate alındığı, “risk odaklı iç denetim” ve kişilerin ait oldukları süreçleri kendilerinin kontrol ettiği “kontrol özdeğerlendirme” gibi modern iç denetim yaklaşımlarına bırakmıştır.

Günümüzde, global rekabet ortamı ve işletme yapılarındaki değişimler, işletmeleri, faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği konularına yöneltmektedir. Ayrıca, giderek büyüyen, faaliyetleri sayıca artan ve karmaşıklaşan işletmelerin sadece yönetim tarafından kontrol edilemeyeceği de açıktır. Bu olumsuzluğun, ancak işletme yönetimi tarafından kurulacak ve işletilecek etkin bir iç kontrol sistemi ile giderilmesi mümkündür. Bu noktada, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında temel bileşenlerden olan, etkin iç kontrol sistemlerine ve iç denetim faaliyetlerine verilen önem her geçen gün daha da artmaktadır. Yaşanan bu gelişmeler iç kontrol kavramını da genişletmiş, bu doğrultuda COSO tarafından dünyaca kabul gören bir iç kontrol kavramı geliştirilmiştir. Buna göre, iç kontrol sistemleri, COSO raporunun beş bileşeni olan kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme unsurlarını içermektedir. Günümüzde işletme yönetimleri, iç kontrol sistemlerini, bu bileşenler çerçevesinde oluşturmakta ve değerlendirmektedir.

Yönetim kurulunun görevlerinden biri, işletmedeki kontrol süreçlerinin etkin olduğuna dair güvenceler elde etmektir. Üst yönetimin rolü, kontrol süreçleri sisteminin kurulmasını, yönetilmesini ve değerlendirilmesini sağlamak ve denetlemektir. Bu kapsamda, iç denetim, kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek üst yönetime danışmanlık hizmeti verir. İç denetim yöneticisi, işletme kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin raporu, üst yönetime ve yönetim kuruluna sunmaktadır. Bu rapor, kontrol süreçlerinin etkinliğinin sağlanmasında kilit bir rol oynamaktadır. Ayrıca raporda, iç denetimin yaptığı önemli işler ve iç denetimin kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin görüşünün oluşturulmasına dayanak oluşturan diğer hususlar da açıklanmaktadır. Bu doğrultuda yapılan denetim çalışması sonucu, iç denetim raporuyla yönetime sunulan bilginin kalitesi, alınacak yönetim kararları açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada; iç denetim faaliyetlerinde kontrol süreçlerinin önemi göz önünde bulundurularak, kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla, bir üretim işletmesinin temel faaliyetleri için kontrol prosedürleri önerilmiş ve önerilen kontrol prosedürleri esas alınarak Türkiye'nin en büyük sanayi kuruluşları arasında yer alan A Plastik A.Ş.'de bir uygulama çalışması yapılmıştır. Yapılan uygulama sonucu, A Plastik A.Ş.'de iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin etkinlik derecesi ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar saptanmış ve işletmeye önerilerde bulunulmuştur.

Türkiye'nin en büyük sanayi işletmelerinden biri olan işletmenin yönetim anlayışında genel müdürün hakimiyetinin ön planda olduğu görülmektedir. İşletmede bu baskın yönetim anlayışından biraz uzaklaşılmalı, profesyonel yöneticilerin desteği alınarak ve yetki devri yapılarak iç kontrol süreçleri kurulmalı ve işletilmelidir. Bu süreçler, iç denetim bölümü tarafından sürekli gözetilmeli ve süreçlerin etkinliği ile ilgili yönetime bilgi verilerek işletmenin faaliyet ve hedeflerine değer katması amaçlanmalıdır.

İşletmede iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları yazılı bir yönetmelikle tanımlanmalı ve üst yönetim tarafından onaylanmalıdır. Bu yönetmelik; iç denetim faaliyetinin işletme içindeki konumunu belirlemeli, denetim bölümündeki yetki ve görev tanımlarını düzenlemeli ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlamalıdır.

İşletmede iç denetim faaliyetleriyle ilgili bir diğer dikkat çeken husus; iç denetim planlarının yapılmıyor olmasıdır. İç denetçiler sadece yönetim tarafından istenilen konularda iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. En riskli alan ve konulara öncelik verilmek ve denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle yıllık denetim planları yapılmalı ve bu doğrultuda da iç denetim faaliyetleri gerçekleştirilmelidir. Bu planlarda; denetlenecek alanlar ve konular, iç denetçilerin isimleri belirtilerek, üst yönetim tarafından onaylanmalı ve zaman çizelgesine bağlanmalıdır. Ayrıca planlar, gerektiğinde koşullara göre değişiklikler yapmaya elverişli esnek planlar olmalıdır. Böylelikle önceden yapılmış planlar dahilinde iç denetçiler kendi faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere hazırlıklarını yapacaklar, gerektiğinde planları yönetimin onayı ile revize edecekler ve faaliyetlerini daha verimli bir şekilde gerçekleştirebileceklerdir.

İşletmede iç denetim bölümünün kurulduğundan bugüne kadar yaptığı denetimler incelendiğinde, daha çok finansal tablolarda yer alan tutarların doğruluğunun test edilmesinin ön planda olduğu bir denetim anlayışının benimsenmiş olduğu görülmüştür. Halbuki, iç denetimin görevi, sadece finansal tablolarda görünen tutarların doğruluğunu test etmek değil işletmenin tüm faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediği konusunda yönetime bilgi vermektir. Bu doğrultuda, iç denetim departmanı tarafından öncelikle işletme faaliyetlerine ağırlık vermek suretiyle denetim planları yapılmalı ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği saptanmalıdır.

İşletmedeki iç denetim departmanının organizasyon yapısının, işletmenin büyüklüğü, faaliyet alanlarının genişliği ve yönetimin bölüme verdiği öneme karşılık sadece üç denetim elemanından oluşması dikkat çekicidir. İç denetim departmanı,

başında iç denetim müdürü ya da yöneticisi olacak şekilde, deneyimli ve mesleki sertifikalara sahip, sayıca daha fazla kişiden oluşmalıdır. Bu doğrultuda iç denetim elemanları, iç denetim müdürüne, iç denetim müdürü ise yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyetlerini gerçekleştirmelidir.

İşletmeler, büyüklükleri, yapıları, faaliyet konuları, ne olursa olsun kendi kontrol sistemlerini kurup işletmelidir. Yönetim temel fonksiyonlarından biri olan kontrol, özellikle faaliyetlerin çok çeşitli ve karmaşık olduğu A Plastik A.Ş. ve benzeri gibi işletmelerde vazgeçilmezdir. Bu nedenle işletme, kendi sektör, coğrafya, örgüt yapısı, kurumsal kültür, vizyon, misyon, personele yetki devrinin düzeyi, baskın yönetim tarzı ile strateji ve politikalarını göz önüne alarak iç kontrol yapısını kurmalıdır. Gerekirse iç denetim bölümünün de yardımıyla, çalışmada önerilen iç kontrol prosedürleri esas alınarak, işletmede iç kontrol prosedürleri oluşturulmalıdır. İşletmede, tüm departman ve süreçlerin işleyişlerine uygun yönergeler hazırlanmalı ve uygulanması sağlanmalıdır. İç denetim bölümü de yapacağı denetimlerle kontrol süreçlerinin etkin işleyip işlemediğini ve iyileştirilmesi gereken noktalara ilişkin tavsiyelerini yönetime sunarak raporlamalıdır. Bununla birlikte, işletmede iç denetim bölümü tarafından kontrol zayıflıkları olan riskli alanlar, dikkat edilmesi ve iyileştirilmesi gereken öncelikli alanlar olarak tanımlanmalı ve bu alanlara öncelik verilmek üzere iç denetim faaliyetlerini planlamalıdır.

Yönetimin temel sorumluluklarından birisi de iş hedeflerine ulaşabilmek için kurum içinde sağlam risk yönetimi süreçlerinin bulunmasını ve kullanılmasını sağlamaktır. İşletmelerde, denetim komitesi ve yönetim kurulları, uygun risk yönetimi süreçlerinin bulunup bulunmadığını ve bu süreçlerin yeterli ve etkin olup olmadığını tespit etmek konusunda denetleyici bir rol oynamaktadır. İç denetçiler ise, yönetimin uyguladığı risk süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğini inceleyerek, değerlendirerek ve raporlayarak, bu konuda iyileştirici önlemler önererek hem yönetime hem de denetim komitesine yardımcı olmaktadır. A Plastik A.Ş.'de yönetim tarafından oluşturulmuş bir risk yönetim süreci bulunmamaktadır. İç denetçiler, böyle bir sürecin oluşturulmasına ilişkin tavsiyelerle birlikte bu konuyu

yönetimin dikkatine sunmalıdır. Bu noktada iç denetçiler, risklerin yönetimini üstlenmemeli veya bu konuda sorumluluk almamalıdır.

İşletme, halka açık bir işletme olmadığından denetim komitesi ve kurumsal yönetim uygulamaları bulunmamaktadır. İşletme faaliyetlerinin yapısı ve büyüklüğü göz önüne alındığında, işletmenin muhasebe, finans ve denetim ile ilgili işlemlerinin gözetimi için yönetim kuruluna yardımcı olacak bir denetim komitesinin kurulmasına ihtiyaç vardır. Denetim komitesi; finansal raporlama ve kamuyu aydınlatmada; finansal ve faaliyet risklerinin yönetilmesinde; iç kontrol, iç ve bağımsız denetim ile yasa ve düzenlemelere uyum konularında şirketin geliştirdiği ya da geliştireceği sistem ve süreçleri takip etme, değerlendirme ve yönetim kuruluna önerilerde bulunma fonksiyonuyla işletme faaliyetlerine değer katacaktır.

A Plastik A.Ş.'de iç kontrol prosedürlerinin uygulanma düzeyinin ölçülmesi ile ilgili saptanan en önemli husus; işletmede üretilen ürünleri müşterilere sunan, müşterilerle yakın ilişkilerde bulunan pazarlama sürecinin, diğer süreçlere göre daha etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasıdır. Ürettiği kaliteli ve farklı ürünleriyle, rakiplerine göre pazar payını daima en üst seviyede tutmayı hedefleyen ve işletmede müşteri memnuniyetini en temel değerleri arasında kabul eden işletme için, pazarlama faaliyetleri işletmenin en temel fonksiyonunu oluşturmaktadır.

Pazarlama sürecinden sonra, iç kontrol prosedürlerinin uygulanması bakımından etkinliklerine göre süreçler sırasıyla, muhasebe- finans, (%65 uygulanma düzeyi ile), insan kaynakları (%63 uygulanma düzeyi ile), üretim (%62 uygulanma düzeyi ile) ve satın alma (%40 uygulanma düzeyi ile) sürecidir.

İşletme, temelde pazarlama faaliyetlerine odaklanmış, müşteriye en yakın olduğu noktada etkin bir iç kontrol sistemi kurmaya çalışmıştır. Tüm süreçler, zinciri oluşturan halkalar olduğundan, işletme sadece belirli faaliyetlere odaklanmamalı, diğer süreçlerinin etkin bir şekilde işlemesi için gereken özeni göstermelidir. İşletme, COSO raporunun temel bileşenleri de dikkate alarak mevcut iç kontrol sistemini iyileştirmeli ve faaliyetlerini daha etkin bir biçimde yürütmelidir. Çalışmanın ilgili bölümlerindeki bulgu ve önerilerde belirtildiği üzere, işletmenin özellikle, iç kontrol

sisteminin en zayıf olduğu üretim ve satın alma süreçlerini iyileştirmesi ve geliştirmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, satın alma ve üretim süreci, işletmedeki en riskli süreçler olarak dikkate alınmalı, risklere sebep olan faktörler tanımlanmalı ve bunların düzeltilmesi ve iyileştirilmesi için gerekli çalışmalar yapılmalıdır.

İşletmede iç denetim faaliyetinin değerin artırılması yönünde, iç denetçiler, modern iç denetim yaklaşımları ile ilgili bilgiler edinmeli ve işletmedeki mevcut iç denetim anlayışını geliştirmelidir. Ayrıca işletmenin üst düzey yöneticileri ve yönetim kurulu, iç denetim departmanını ve faaliyetlerini daha fazla önemsemeli ve bu faaliyetlere her açıdan destek vermelidir. Böylelikle iç denetim faaliyetlerinin işletmede yarattığı değer daha yüksek olacak ve tüm işletme bölümlerinin ve yöneticilerinin iç denetimden faydalanma düzeyleri artacaktır.

Sonuç olarak, işletmelerde, iç denetim faaliyetlerinin Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanan ve iç denetim mesleğinin Genel Kabul Görmüş Kuralları olarak nitelendirilebilen, Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Uluslararası İç Denetim Standartları) esas alınarak, Etik Kurallar çerçevesinde yapılmasına ortam hazırlanması ve çalışmada temel faaliyetler için önerilen kontrol prosedürlerinin iç denetçilere rehber olması ve yapılan değerlendirmelerin uygulamadaki iç denetim faaliyetlerine katkıda bulunması beklenmektedir.

İç kontrol sistemlerini değerlendirerek ve geliştirerek, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttıran iç denetim; işletmelere kattığı değerlerle önem kazanmış bir fonksiyondur. Etkin iç kontrol sistemleri kurabilmek ve işletme faaliyetlerini sağlıklı ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirebilmek için, temel süreçlere ilişkin kontrol prosedürlerinin açık ve yeterli düzeyde belirlenmesi, işletme yönetimleri ve iç denetim bölümleri tarafından iç kontrol prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulanması yararlı olacaktır.

Çalışmanın, temel işletme faaliyetlerinin kontrol prosedürleriyle değerlendirilmesi konusunda örnek bir iç denetim uygulaması olarak, bundan sonra yapılacak çalışmalara ışık tutması beklenmektedir. İç denetim alanında ileride yapılacak çalışmalarda; işletmelerin yapıları, büyüklükleri ve buldukları sektörler bazında, temel işletme faaliyetleri için kontrol prosedürlerinin oluşturulması ve işletmeler tarafından uygulanabilirliğinin araştırılması önerilmektedir.



## KAYNAKÇA

- Acar, Ahmet Cevat : **İşletmelerde Ücret Yapısının Oluşturulması ve Bir Uygulama**, Literatür Yayınları, İstanbul, 2007.
- AICPA SAS 55, 11.paragraf, Çevrimiçi, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/audit%20and%20attest%20standards.aspx>, 24.08.2010.
- Akarkarasu, Nahit : **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 2000.
- Aktuğlu, Mehmet Ali : **Denetleme ve Revizyon**, İzmir, 1983.
- Akyürek, Mehmet :“Şirketlerde İç Denetim”, **TİDE Bülten**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Yıl:4, Sayı:39, Temmuz 2000.
- Allegrini, M.; Onza G., : “Internal Auditing and Risk Assesment in Large Italian Companies: An Emprical Survey”, **International Journal of Auditing**, Volume:7, No:3, s.191-208.
- Alptürk, Ercan : **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2008.
- Amerikan Kalite Derneği, (American Society for Quality)- : Çevrimiçi, <http://asq.org/learn-about-quality/history-of-quality/overview/totalquality.html>, 01.08.2010.

- Aras, Güler : “Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilir İşletme Performansı”, Çevrimiçi, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=378i>, 10.11.2010.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley : **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**, Pearson Education, 11. Edition, Pearson Education, New Jersey, 2006.
- Argüden, Yılmaz : “Denetim Komitesi ve İç Denetim”, Çevrimiçi, <http://www.arguden.net/makale.aspx?id=210>, 25.12.2009.
- Aslan, Mahmut : **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2001.
- Aslan, Sinan : **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 2003.
- Ataman, Ümit; Rüstem Hacirüstemoğlu; Nejat Bozkurt : **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1.bs, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, 2001.
- Balkaya, Vahap : “**Basel II ve Ekonomiye Etkileri**”, Çevrimiçi, [http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi\\_merkezi/02020501/17181](http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02020501/17181), 25.06.2010.
- Başaran, İbrahim Ethem : **Yönetimde İnsan İlişkileri-Yönetimsel Davranış**, Ankara, 1998.
- Baçoğlu, Ufuk; Ali Ceylan, İlker Parasız : **Finans**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2000.

- BDDK :Çevrimiçi,[http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanunu/Bankacilik\\_Kanunu.aspx](http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/Bankacilik_Kanunu.aspx), 12.09.2010.
- BDDK :Çevrimiçi,[http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler/Bankacilik\\_Kanununa\\_Iliskin\\_Duzenlemeler.aspx](http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler/Bankacilik_Kanununa_Iliskin_Duzenlemeler.aspx), 22.02.2010.
- BDDK :Çevrimiçi,[http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanunu/Bankacilik\\_Kanunu.aspx](http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/Bankacilik_Kanunu.aspx), 22.02.2010.
- Berk, Niyazi :**Finansal Yönetim**, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul, 2007.
- Bilgin, Leman, Deniz : **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Editör: Ramazan Geylan, Taşçı; Deniz Anadolu Üniversitesi AÖF Yayını, Eskişehir, 2004, Kağnıcıoğlu, Serap No:820. Benligiray, Zümrüt Tonus
- Bingöl, Dursun :**İnsan Kaynakları Yönetimi**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Blythe, Jim; Çeviren: :**Pazarlama İlkeleri**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, Yavuz Odabaşı 2000.
- Bozkurt, Nejat : **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2000.
- Brenda, Porter; Jon : **Principles of External Auditing**, 2th Edition, England, Simon, David Hatharly 2006.

- Brune, Christina : “Guide Aims to Help Executives Manage Risk”, **The Internal Auditor**, Volume:57, Issue:5, October 2000, s.15-17.
- Bursal, Nasuhi; Yücel Ercan : **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama**, 8. Baskı, Der Yayınları, İstanbul,2000.
- Candan, Ekrem : **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2007.
- Cangemi, Michael P.; Tommie Singleton :**Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3th Edition, John Wiley & Sons, Inc.,USA, 2003.
- Carrol, Stephen J.; Gillen Dennis J. :“Are The Classical Management Functions Useful in Describing Managerial Work?”, **Academy of Management Review**, 1987, Volume:12, No:1, s.38-51
- Chapman Christy, Urton Anderson : **Implementing The Professional Practices Framework**, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003.
- Chun , Cai : “On The Functions And Objectives of Internal Audit And Their Underlying Conditions”, **Managerial Auditing Journal**, 1997, Vol.12, No.4-5. s.247-250
- COSO :Internal Control- Integrated Framework, 1992.
- COSO :Çevrimiçi, <http://www.coso.org/>, 05.04.2009.
- Crutchley, Claire E., Robert S. Hansen : “A Test of the Agency Theory of Managerial Ownership, Corporate Leverage, and Corporate Dividends”, **Financial Management**, Vol. 18, No. 4, Winter, 1989, s. 36-46.

- Çömlekçi, Ferruh : **Muhasebe Denetimi**, Birlik Ofset, Eskişehir, 2001.
- Deloitte & Touche :“Nedir Bu COSO?”, **İç Denetim Bülteni**, Mayıs-Haziran 2003, Sayı:3.
- Dessler, Gary : **Human Resource Management**, Prentice Hall,8th Edition, USA, 2002.
- Doyrangöl, Nuran : “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, Temmuz-Ağustos- Eylül 2002, s.33-42.
- Dursun, Adem : **Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim El Kitabı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.
- Elitaş, Cemal : “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, **İç Denetim Dergisi**, İç Denetim Enstitüsü, Sayı:8, Yaz, 2003-2004, s.34-42.
- Erdamar, Cengiz; Feryal Orhon Basık :**Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 3.bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2010.
- Eren, Erol :**Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 5.bs., Beta Yayınevi, İstanbul, 2000.
- Eşkazan, Ali Rıza :“İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması” , **İç Denetim Dergisi**, İç Denetim Enstitüsü, Sayı:8, Yaz, 2003-2004, s.32-33.

- Fonorrow, Milton Stevens :**Internal Auditor’s Manual and Guide, The Practitioner’s Guide to Internal Auditing**, Prentice Hall, USA, 1989.
- Galloway, David :**Internal Auditing: A Guide For The New Auditor**, 2. Basım, IIA, USA, 2002.
- Gleim, Irvin N. :**CIA Review, Part I, Internal Audit Role in Governance, Risk and Control, 11thEdition**, Gleim Publications, Florida, 2004.
- Gordon, Alexander :“Sarbanes Oxley And Internal Audit”, Çevrimiçi, <http://ezinearticles.com/?Sarbanes-Oxley-And-Internal-Audit&id=378023>.
- Gürbüz, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, 1995.
- Güredin, Ersin : **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.Baskı Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.
- ICAEW Çevrimiçi, [http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew\\_ga/en/Library/Links/Corporate\\_governance/Corporate\\_governance\\_codes/UK\\_Corporate\\_Governance\\_Codes\\_and\\_Reports](http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew_ga/en/Library/Links/Corporate_governance/Corporate_governance_codes/UK_Corporate_Governance_Codes_and_Reports), 28.03.2010.
- ICAEW :Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code, Madde 8-9, Çevrimiçi, [http://www.icaew.com/index.cfm/route/120907/icaew\\_ga/pdf](http://www.icaew.com/index.cfm/route/120907/icaew_ga/pdf), 22.02.2010.

- ICAEW :Çevrimiçi,[http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew\\_ga/en/Library/Links/Corporate\\_governance/Corporate\\_governance\\_codes/UK\\_Corporate\\_Governance\\_Codes\\_and\\_Reports](http://www.icaew.com/index.cfm/route/159066/icaew_ga/en/Library/Links/Corporate_governance/Corporate_governance_codes/UK_Corporate_Governance_Codes_and_Reports), 28.03.2010.
- İç Denetim :İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında  
Koordinasyon Kurulu Yönetmelik,Çevrimiçi,[www.idkk.gov.tr/web/guest/calisma\\_usul\\_ve\\_esaslari](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/calisma_usul_ve_esaslari) , 17.12.2009.
- İç Denetim :Çevrimiçi, [http://www.idkk.gov.tr/web /guest/home](http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home),  
Koordinasyon Kurulu 10.05.2010.
- Kagermann, Henning; : **Internal Audit Handbook**, Springer-Verlag, Berlin  
William Kinney, Heidelberg, 2008 .  
Karlheinz Küting,  
Claus-Peter Weber
- Karacan, Ali Rıza : “İşletmelerde Çevre Koruma Bilinci ve Yükümlülükleri,  
Türkiye ve Avrupa Birliğinde İşletmeler Yönünden Çevre  
Koruma Politikalar”, Çevrimiçi,[http://eab.ege.edu.tr/pdf/2\\_1/C2-S1-M1.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/2_1/C2-S1-M1.pdf) ,19.08.2010.
- Karadede, Aysel; Ömer :“Kurumsal Kaynak Planlama (KKP) Uygulaması Sonrası  
Faruk Baykoç İşletmelerin Yaşadığı Sorunlar”, **Gazi Üniversitesi  
Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi**, Cilt 21, No 1,  
2006, s. 137-149.
- Kaya, Abdullah : **İç Denetim**, Bütçe ve Mali kontrol Genel Müdürlüğü,  
T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara.

- Kavrakoğlu, İbrahim :**Toplam Kalite Yönetimi**, Kalder yayınları, İstanbul,1996.
- Kepekçi, Celal :**İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir,1982.
- Keskin, Duygu Anıl :**İç Kontrol Sistemi Kontrol Özdeğerlendirme**, İstanbul, Beta Yayınları, Aralık 2006.
- Kiracı, Murat : “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Aralık 2003, s.10-15.
- Kotler, Philip :**Marketing Management, Analysis, Planning and Control**, London, 1972.
- Kowalczyk, David S. :**Cadmus’ Operational Auditing**, John Wiley&Sons, USA, 1987.
- Moeller, Robert R. : **Brink’s Modern Internal Auditing, Sixth Edition**, John Wiley & Sons, Inc.,USA, 2005.
- Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu : Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi. Çevrimiçi,[www.idkk.gov.tr/web/plan\\_program\\_hazirlama\\_rehberi](http://www.idkk.gov.tr/web/plan_program_hazirlama_rehberi) , 16.12.2009.
- Memiş, Mehmet Ünsal :“Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat, Yıl:2008, Sayı 85.
- Oluç, Mehmet :**Temel Pazarlama Kavramları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Ekim 2006.



- Özeren, Baran : **İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8, Ankara, Ağustos 2000.
- Özkan, Azzem; Murat : “Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları” ,**Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, 2002,s.129-146.
- Özsoy, Mehmet Tahir : Risk Odaklı Denetim, ABD Uygulaması ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Active Dergisi**, No:35, Mart-Nisan 2004, s.7.
- Özten, Gülsen : “İç Kontrol Sistemi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyonu”, **İç Denetim Dergisi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Kış 2004, Sayı:10, s.30-31.
- Paape, L.; J.Scheffe, P.Snoep : “The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU- a Survey”, **International Journal of Auditing**, Volume:7, No:3, s. 247–262.
- Pickett, Spencer, K.H., : **The Internal Audit Handbook**, 4.bs., John Willey and Sons, England, 2005.
- Ramamoorti, Sridhar :**Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Florida, USA, 2003, s.6.

- Rezaee, Zabihollah : “What the COSO Report Means for Internal Auditors”, **Managerial Auditing Journal**, Volume:10, Issue:6, 1995, s.5-10.
- Reding, Kurt F.; : “Faaliyet Riski Envanteri Oluşturmak”, **İç Denetim Dergisi**, İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, 2001, Yıl:1,Sayı 1, s.44-49.  
Craig H. Barber,  
Kristine K. Digirolamo,  
çeviren Zeynep D.İleri.
- Reider, Harry R. : **The Complete Guide to Operational Auditing**, John Wiley&Sons, USA, 1994.
- Sarens Gerrit, Ignace : “The Relationship Between Internal Audit an Senior De Beelde Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions”, **International Journal of Auditing**, November 2006, s. 219-241.
- Sawyer, Lawrence B.; :**Sawyer’s Internal Auditing: The Practice of Modern**  
Dittnhofer,Mortimer A.; **Internal Auditing**, 5<sup>th</sup> Edition, IIA, Florida, USA, 2003.  
Scheiner; James H.
- Selimoğlu, Seval : “Faaliyet Denetimi”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1999,Cilt 15, Sayı:1-2, s.193-206.  
Kardeş
- Sermaye Piyasası : Seri X, No.22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Kurulu Standartları Hakkında Tebliğ. Çevrimiçi,  
<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=295&ct=f& action= displayfile>, 18.06.2009.

- Sermaye Piyasası Kurulu :Çevrimiçi,<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/index.aspx?submenuheader=-1>, 10.08.2010
- Sermaye Piyasası Kurulu : Çevrimiçi, <http://spk.gov.tr/apps/mevzuat/>, 10.08.2010.
- Sermaye Piyasası Kurulu :Çevrimiçi,<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=211&ct=f&action=displayfile>, 22.11.2009.
- Sezal, Levent : “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2006.
- Swanson,G.A; Hugh L. Marsh, : **Internal Auditing Theory-A Systems View**, Quorum Books, USA, 1991.
- Şehirli, Kübra : Kurumsal Yönetim Araştırma Raporu, Sermaye Piyasası Kurulu, 1999.
- Tanış, Naci Veysi : **Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi, 500 Büyük Firma Üzerinde Bir Araştırma**, Rota Kitabevi, Adana, 2005.
- Tanış, Naci Veysi :“Maliyet Muhasebesi Açısından Sıfır Stokla Üretim Sistemi, **Verimlilik Dergisi**, 1992, Sayı:4.
- Tektüfekçi, Fatma :“İç denetimin Değişen Rolü”: Değer Yaratmak”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV**, Cilt.10, Sayı:2, Haziran 2008, s.79-108.

- Thornhill, William T. : **Complete Handbook of Operational and Management Auditing, Prentice-Hall,Inc., USA,1981.**
- Tosun, Kemal : **İşletme Yönetimi**, 6.bs., Savaş Yayınları, İstanbul, 1992.
- Toyran, Fedai : Bankaların İç Denetiminde Banka Teftiş Kurulları ve Denetim Düzeninin Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1990.
- Turner, Bruce : “Internal Audit and Partnering with Senior Management”,Çevrimiçi,<http://www.qfinance.com/auditing-best-practice/internal-audit-and-partnering-with-senior-management?page=1>, 24.09.2010.
- TİDE : Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, 2008.
- TİDE :Çevrimiçi,[http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama\\_onerileri\\_t](http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=uygulama_onerileri_t), 19.11.2010.
- Türkiye Kurumsal Sosyal Sorumluluk Derneği :Çevrimiçi, <http://www.kssd.org/>, 28.09.2010.
- TMSK : TMS 2, Stoklar, madde 34, Çevrimiçi, <http://www.tmsk.org.tr>
- TMSK :TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı, Md.56. Çevrimiçi, <http://www.tmsk.org.tr>

- Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği : Çevrimiçi, <http://www.tsrbs.org.tr/sayfa/sigorta-sirketleri-ve-reasurans-sirketlerinin-kurulus-ve-calisma-esaslarina-iliskin-yonetmelik>, 09.08.2010.
- Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği : Çevrimiçi, <http://www.tsrbs.org.tr/sayfa/sigortacilik-kanunu>, 09.08.2010.
- Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği : Çevrimiçi,<http://www.tsrbs.org.tr/sayfa/sigorta-ve-reasurans-ile-emeklilik-sirketlerinin-ic-sistemlerine-iliskin-yonetmelik> ,09.08.2010.
- Uyar, Süleyman : **İç Kontrol ve İç Denetim, 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**; Gazi Kitapevi, Ankara, 2009.
- Uyargil Cavide ve diğerleri : **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Beta Yayınevi, İstanbul, Ekim 2009.
- Uzay, Şaban : İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, (Doktora Tezi), Ankara, 1999.
- Uzun, Ali Kamil : “İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:43 Nisan-Mayıs-Haziran 1998.
- Uzun, Ali Kamil : “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri”, <http://www.icdenetim.net>, 26/11/2009.

- Uzun, Ali Kamil : Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü, <http://www.icdenetim.net>, 24/11/2009.
- Uzun, Ali Kamil : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, 2006 Sonbahar, Sayı:16, s.23.
- Ülgen, Hayri : **İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması**, İstanbul, Gençlik Basımevi, 1989.
- Wade, Keith ; Andy Wynne : **Control Self Assessment : For Risk Management and Other Practical Applications**, Wiley&Sons,Inc, USA, 1999.
- Yavuz, Salih Tanju : “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri”, **Bankacılar Dergisi**, 2002, Sayı 42, s. 39-57.
- Yılandıcı, Münevver : **İç Denetim, Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.
- Yörüker, Sacit :Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Denetim Çalıştay1, İkinci Toplantısı, Ankara, Mayıs 2004.
- Yurtsever, Gürdoğan : **Teftiştten İç Denetime Banka Müfettişliği**, Yayın No: 265, Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul, Kasım 2009.
- Yurtsever, Gürdoğan : **Bankacılığımızda İç Kontrol**, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:256, İstanbul, Nisan 2008.

Yükçü, Süleyman : “JIT Üretim Sisteminin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl: 1, Nisan 2000,s.18-30.

:Çevrimiçi, <http://www.tdk.org.tr>, Ocak 2009.

:Çevrimiçi,<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=denetim&ayn=tam>, 12.05.2008.

:Çevrimiçi,<http://www.etymonline.com/index.php?search=audit&searchmode=none>, 12.05.2008.

:Çevrimiçi,<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=denetim&ayn=tam>, 12.05.2008.

:Çevrimiçi,<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=kontrol&ayn=tam>, 12.05.2008.

:Çevrimiçi,<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=revizyon&ayn=tam>, 12.05.2008.

:Çevrimiçi,<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=%FCretim&ayn=tam>, 01.08.2010.

:Çevrimiçi <http://www.eciia.eu/about-us/profile>, 12.10.2010.

:Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/audit-function/>, 30.12.2009.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/independence/>, 14.11.2010.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/history-milestones/>, 12.10.2010.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>, 26.09.2008.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 15.11.2010.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>, 17.11.2010.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standardsitems/index.cfm?i=8247>, 15.11.2010.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

:Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/>, 14.11.2010.

:IIA, “Control-Self Assessment”, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/training/index.cfm?act=seminar.detail&semID=38>, 18.11.2010



:IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/position-papers/> 17.11.2010.

:IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 17.11.2010.

:IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/> 17.11.2010.

:IIA, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/introduction/>,22.11.2010.

:IIA,Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/code-of-ethics/>, 17.11.2010.

:IIA, “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)” Çevrimiçi; <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 29.10.2010.

: IIA, Attribute Standards, 1000–Purpose, Authority, and Responsibility, Nitelik Standartları (Amaç, Yetki ve Sorumluk) Madde:1000-C1, Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3093>, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2000-Managing the Internal Audit Activity (İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2010-Planning, (Planlama),  
Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010

IIA, Performance Standards, 2050-Coordination;  
Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 12.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2060- Reporting to Senior Management and the Board, (Yönetim Kurulu, ve Üst Yönetime Raporlamalar) ,Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>,  
18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2100 -Nature of Work (İşin Niteliği), Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2120-Risk Management (Risk Yönetimi) Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2130 -Control, (Kontrol),  
Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 2030,2030-A1, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2201- Planning Considerations (Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler),  
2300-Performing the Engagement (Görevin Yapılması) ,  
Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2400 -Communicating Results (Sonuçların Raporlanması (İletilmesi), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094>, 18.11.2010.

:IIA, Performance Standards, 2410-Criteria for Communicating (Raporlama (İletişim) Kıstasları,

: IIA, Practice Advisory 1220-1:Due Professional Care; Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?i=8247>, 15.11.2010.

:IIA, Practice Advisory , 2010-1:Linking the Audit Plan to Risk and Exposures ( Uygulama Önerisi, Denetim Planıyla Risk ve Risk Maruziyeti Arasında Bağlantı Kurulması), :Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

: IIA, Practice Advisory 2030-1:Resource Management (Uygulama Önerisi,Kaynak Yönetimi) Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

:IIA, Practice Advisory (Uygulama Önerisi) 2110-3 :Governance: Assessments (Yönetişim Değerlendirmeleri) Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 14.11.2010.

: IIA, Practice Advisory 2120-1:Assessing the Adequacy of Risk Management Processes (Risk Yönetim Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi), Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

:IIA, Practice Advisory 2130-1:Assessing the Adequacy of Control Processes), Çevrimiçi,<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 14.11.2010.

:IIA, Practice Advisory 2420-1:Quality of Communications, Uygulama Önerisi, Raporlamanın (İletişimin) Kalitesi, Çevrimiçi, <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-advisories/>, 18.11.2010.

:Çevrimiçi; <http://www.iso18001.net/>, 15.07.2010.

Çevrimiçi, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/bilgi-teknolojileri.jhtml>, 25.12.2009.

:Çevrimiçi,<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkinda>, 04.12.2009.

:Çevrimiçi,<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1021.html>, 09.08.2010.

:Çevrimiçi,<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&source=bXmlSearch=>, 09.08.2010.

:Çevrimiçi:[http://www.icdenetim.net/index.php?option=com\\_content&view=article&id=60&Itemid=67](http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=60&Itemid=67), 10.05.2010.

:Çevrimiçi,<http://www.basbakanlik.gov.tr/Forms/pDraftOfALaw.aspx>, 15.09.2010.

Çevrimiçi,[http://www.ecgi.org/codes/code.php?code\\_id=132](http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=132),22.10.2010

:”Satın Alma Faaliyetlerinde Maliyet Etkinliğinin Sağlanması”, Çevrimiçi, <http://www.ias.com.tr/solutions/brochures/canias-pur.pdf>, 30.07.2010.

:Bank For International Settlements, Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors: A Survey, August2002,Çevrimiçi,<http://www.bis.org/bcbs/>, 19.07.2010.

:“Sarbanes-Oxley Yasasına Uyum”, Çevrimiçi, <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, 24.09.2010.

:”Guide To Sarbanes-Oxley Section 404”, Çevrimiçi, <http://www.soxlaw.com/s404.htm>, 24.09.2010.

:Çevrimiçi,[http://www.pwc.com/tr\\_TR/tr/assets/about/events/training/icdenetim.pdf](http://www.pwc.com/tr_TR/tr/assets/about/events/training/icdenetim.pdf), 26.06.2010.

## ÖZGEÇMİŞ

Burcu Adiloğlu, 12 Haziran 1982 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. İlköğrenimini Özel Çavuşoğlu Koleji'nde, orta ve lise öğrenimini ise Nişantaşı Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. 2004 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Türkçe İşletme bölümünden mezun olmuştur. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programına kabul edilmiş ve 2005 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak göreve başlamıştır. 2006 yılında yüksek lisans programını "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama" başlıklı tez çalışması ile tamamlamıştır. Aynı yıl, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Doktora programına kabul edilmiştir. Kendisi halen İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.