

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



**TRAKYA BÖLGESİNDE AYÇİÇEK YAĞI
SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ**

EMRE AKBULUT

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. KIYMET TUNCA ÇALİYURT

EDİRNE 2010

Hazırlayan: Emre AKBULUT

Tezin Adı: Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi

ÖZET

Globalleşme ile gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyüdükçe, işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı kalkmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrolü vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim işletmelerine olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de, iç kontrol ortamlarının zayıflığı ve etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmamasıdır.

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve İşletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır.

İç kontrol sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi Sarbanes Oxley Kanunu başta olmak üzere UDS dahil birçok ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemelere konu edilmiştir. Tüm bu düzenlemelerde, işletmelerin hedeflerine ulaşmada iç kontrol ve iç kontrol sistemindeki etkinliğin sağlanması gereği ve önemi vurgulanmaktadır.

Ayçiçeği yağı sektöru Türkiye açısından en önemli sektörlerden birisidir. Bunun nedeni ayçiçeği bitkisinden; yağ, yem, boya maddesi, yakıt ve çok az miktarda da olsa sabun yağı elde edilmesidir. Ayçiçek yağı sanayi sayesinde ambalaj, kimya ve yem sanayi de canlılık kazanmaktadır. Yıllık ortalama 800-900 bin ton ayçiçeği üreten Türkiye, kendine yeterli olmadığı için bu üründe net ithalatçı konumundadır. Toplam 3 milyar dolarlık bitkisel yağ ithalatının yaklaşık üçte birini ayçiçeği oluşturmaktadır.

Bu alışma ile Trakya Bölgesinde Ayçiçek yağı sektöründeki mevcut iç kontrol sistemlerinin durumunun tespit edilmesi amaçlanmış, bu amaçla dünyada geliştirilen etkin iç kontrol yapıları ve iç kontrol kullanım zorunluluğuna ilişkin mevzuatlar incelenmiş, etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede ne şekilde kurulacağı ve iç kontrolün etkinliğini ölçmek ve bu sektörde iç kontrole verilen önemi tespit etmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi, Ayçiçek Yağı Sektörü, Türkiye

Prepared by: Emre AKBULUT

Name of the thesis: Measuring The Activity of Internal Control System In Terms of Sunflower Oil Industry Sector on Trace Region

ABSTRACT

As business grow physically with the effect of economic relation growing as a result of globalization, transactions formed by business activities; the complexity and the multitude of its numbers have removed the opportunity of checking directly the business activities for business management. So; the need of correct and reliable information that has arisen makes internal control indispensable. Accounting scandals and irregularities experienced in recent years have shaken the confidence related business management and independent audit firms. One of the fundamental reasons of this situation that forms negativity in term of the business and the parties related to business is that an effective internal control system does not exist and the weakness of internal control environment.

What lies at the core confidence towards the business is a robust internal control system. The aims of internal control system consist of the efficacy of business activities, being reliable about financial reporting, being suitable to laws and other arrangements. Internal control system-which is formed to give assurance adequately about achieving those aims and defined as a process affected by board of directors of that business, managers and staff- is a conception related to all methods and policies applied on a business.

Establishing internal control system, ensuring and evaluating activity have been a subject matter to many national and international standards and regulations; especially Sarbanes Oxley Law and including UDS. In all these regulations, it has been emphasized the need and the importance of ensuring activity in internal control system and the importance of internal control at reaching the aims.

Sunflower oil industry sector is one of the most important sectors for Turkey. The reason of this is that the plant of sunflower is benefited for producing oil; fodder, paint substance, fuel even in little numbers but soap oil. Thanks to the sunflower oil industry; packing, chemistry and fodder industry gain vitality. Producing 800-900 thousands tone of sunflower, Turkey is in a position of net importer of that product because of the fact that sunflower is not enough for the country. Sunflower composes approximately one third of total 3 billion dollar of vegetal oil imports.

With this study, it is aimed to determine the situation of present internal control systems on sunflower oil industry sector in Thrace Region. With this aim; regulations related to active internal control structures developed in the world and necessity of using internal control have been examined. Questionnaire study has been done with the aim of examining in what way an active internal control system will be established in a business, evaluating the activity of internal control and determining how much importance is being given to the internal control by this sector.

Key Words: Internal Control, Internal Control System, Sunflower Oil Sector, Turkey.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
GRAFİK LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR	xiii

GİRİŞ	1
-------------	---

a.Problem	2
b. Amaç	2
c. Önem	2
d. Sayıtlar	3
e. Tanımlar	4
f. Sınırlılıklar	4

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	4
-------------------------	---

a. Araştırma Modeli	4
b. Evren ve Örneklem	5
c. Verilerin Toplanması	5
d. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması.....	5

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. İç Kontrol Tanımı	6
1.2. İç Kontrolün Gelişim Süreci ve Amaçları	10
1.3. İç Kontrolün Kapsamı ve Bir Sistem Olarak İç Kontrol	16

1.3.1. Muhasebe Kontrolü.....	17
1.3.2. Yönetimsel Kontrol.....	18
1.3.3. Bir Sistem Olarak İç Kontrol.....	19
1.3.3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Yönetim Açısından Önemi	19
1.3.3.2. İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri	24
1.3.3.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri	25
1.3.3.3.1. Kontrol Ortamı	27
1.3.3.3.2. Risk Değerlendirilmesi	38
1.3.3.3.3. Bilgi ve İletişim	42
1.3.3.3.4. Kontrol Prosedürleri	44
1.3.3.3.5. İzleme (Gözetim)	51
1.4. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Temel İlkeler	53

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE BİTKİSEL YAĞ SANAYİNE GENEL BAKIŞ VE AYÇİÇEK YAĞ SANAYİLERİNDE İÇ KONTROL FAALİYETİ

2.1. Türkiye’ de ve Dünya’ da Bitkisel Yağ Sektörü Ve Ayçiçek Yağı Üretimi	60
2.1.1. Türkiye’ de Bitkisel Yağ Sektörü	60
2.1.2. Dünya’ da ve Türkiye’ de Ayçiçek Üretimi	62
2.1.2.1. Dünya’ da Ayçiçek Üretimi	62
2.1.2.2. Türkiye’ de Ayçiçeği Üretimi	64
2.1.3. Trakya Bölgesi’ nde Ayçiçek Yağı Sanayi.....	66
2.1.3.1. Trakya Bölgesi’ nde Ayçiçek Bitkisinin Yetiştirilmesi	68
2.1.3.2. Trakya Bölgesi’ ndeki Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerin Sorunları.....	72
2.2. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler.....	85
2.2.1. Yönetimin Sorumluluğu	85
2.2.2. Risk Faktörü.....	88
2.3.3. Sistemin Maliyeti	91
2.3. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde İç Kontrol Yapısı	93
2.3.1. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde Kontrol Ortamı	93

2.3.2. Ayçiçek Yağı Üreten İşlemelerde Muhasebe Sistemi ve Kontrol	96
2.3.3. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde İç Kontrol Faaliyetleri	99
2.3.3.1. Kalite Kontrol Uygulamasına Örnek İşletme.....	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRAKYA BÖLGESİNDE AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI

3.1. Araştırmanın Amacı.....	118
3.2. Araştırma Modeli	118
3.3 Evren ve Örneklem	118
3.4 Verilerin Toplanması	118
3.5 Anket Çalışması İle İlgili Sonuçlar.....	119
3.5.1. Kontrol Ortamı ile İlgili Sonuçlar.....	119
3.5.2. Risk Yönetimi ile İlgili Sonuçlar	123
3.5.3. Kontrol Prosedürleri ile İlgili Sonuçlar	125
3.5.4. Bilgi ve İletişim ile İlgili Sonuçlar	129
3.5.5. Gözetim ile İlgili Sonuçlar.....	133
3.5.6. İç Denetim ile İlgili Sonuçlar.....	136
3.5.7. Kalite Kontrol ile İlgili Sonuçlar	138
3.5.8. Genel Yorumlar	140
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	144
KAYNAKÇA.....	148

EKLER

EK-1: TRAKYA BÖLGESİNDE AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI ..	159
--	-----

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. İç Kontrol Sistemleri ile İlgili Oluşturulan Değişik Modeller	23
Tablo 2. Temel Etik İlkeler ile Davranış Kuralları	30
Tablo 3. İç Kontrol Temel İlkeleri ve İç Kontrol Amaçları Arasındaki İlişki ...	54
Tablo 4. Dünya Bitkisel Yağ Üretimi	63
Tablo 5. Dünya Ayçiçek Tohumu Üretimi	64
Tablo 6. Ülkemizdeki Ayçiçeği Ekim Alanı, Üretim, Verim	65

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. COSO İç Kontrol Bileşenleri.....	26
Şekil 2. Risk Değerlendirme Süreci.....	41
Şekil 3. İç Kontrol Sorumluluk Alanları.....	55
Şekil 4. İç Kontrolle Katlanılan Ve Tasarruf Edilen Maliyetler.....	92

GRAFİK LİSTESİ

Grafik1: Ayçiçeği Üretiminin Bölgesel Dağılımı	68
Grafik 2: Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.....	120
Grafik 3: İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşların bu kurallara uygun hareket etmektedir.	120
Grafik 4: İşletmenizin faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiştir	121
Grafik 5: İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir	121
Grafik 6: İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlar ve İKS ile yürütülmesine olanak tanımaktadır	122
Grafik 7: İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır	122
Grafik 8: İşletmemizde faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlemler alınmaktadır	123
Grafik 9: Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir.....	124
Grafik 10: Çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.	124
Grafik 11: Çalışanlar işlere yönelik risk noktaları saptayabilir ve bu geliştirme önerileri sistematik şekilde değerlendirilmektedir	125
Grafik 12: Temel süreçlere uygun ayrıntılı iş akış prosedürleri standart bir şekilde belirlenmiştir	126
Grafik 13: Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını sınırlayan, hileyi önleyen kontroller mevcuttur	126
Grafik 14: İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcuttur	127
Grafik 15: Yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır	127

Grafik 16: Politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır	128
Grafik 17: Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır	128
Grafik 18: Personel değişikliklerle ilgili olarak bilgi sahibidir	129
Grafik 19: Bilgi sistemini oluşturan altyapıya verilerin aktarımında kontroller uygulanmaktadır	130
Grafik 20: Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur	131
Grafik 21: İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur	131
Grafik 22: Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur	132
Grafik 23: İşletme ana hedeflerinin yönetimce değerlendirilmesi için geri bildirim mekanizmaları mevcuttur.....	132
Grafik 24: İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir	133
Grafik 25: Her bölüm iç kontrol prosedürlerinin kaliteli şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur	134
Grafik 26: İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır	134
Grafik 27: İç kontrol sistemi hata ve usulsüzlükleri anında belirlemekte ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır	135
Grafik 28: İşletmemizde oluşturulmuş bir denetim komitesi bulunmakta ve İKS denetim komitesi tarafından denetlenmektedir	136
Grafik 29: İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakta ve iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmaktadır	137
Grafik 30: İşletme yönetimi etkin bir iç kontrol sistemin kurulmasını ve personelin iç kontrol uygulamalarına uyumunu sağlamaktadır	137
Grafik 31: Kalite ve Gıda güvencesini sağlamak amacıyla yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler belirlenmiştir	138
Grafik 32: Hammadde girişinden nihai ürünün çıkışına kadar yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış “Kontrol Planlarına” göre gerçekleştirilmektedir	139

Grafik 33: Kalite ve Gıda Güvenliği sisteminin planlandığı Şekilde ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmaktadır	139
Grafik 34: İŞletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerŐekleŐtirilmiŐtir	140
Grafik 35: Finansal raporlama güvenilir bir Şekilde yapılmaktadır	141
Grafik36: İŞletmede faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerŐekleŐtirilmektedir	141
Grafik 37: İŞ kontrol sistemi işletmenin amaÇlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir	142
Grafik 38: Kurumumuzda İŞ kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir... ..	142

KISALTMALAR

AAA:	The American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği)
AB:	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA:	The American Institute Of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDT:	Bağımsız Devletler Topluluğu
CAP:	The Committee on Accounting Procedure (Denetim Yordamları Komitesi)
CICA:	Canadian Institute Of Chartered Accountants (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
CObiT:	Control Objectives For Information Technology (Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları)
COSO:	The Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
DPT:	Devlet Planlama Tekilatı
ERP:	Enterprise Resource Planningerp
eSAC:	Electronic Systems Assurance and Control (Elektronik Sistemler ve Güvence Kontrol)
FEI:	The Association Of Financial Executives (Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği)
GMP:	Good Manufacturing Practices (İyi Üretim Uygulamaları)
GSYİH:	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC:	The International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
IIA:	Institute Of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IMA:	Institute Of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)

INTOSAI:	International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslar arası Yüksek Denetim Organları Örgütü)
ISA:	International Standarts on Auditing (Uluslar arası Denetim Standartları)
ISO:	International Organization for Standardization (Uluslar arası Standartlar Örgütü)
İKS:	İç Kontrol Sistemi
KKO:	Kapasite Kullanım Oranları
md.:	Madde
ÖGP:	Ön Gereksinim Programları
SEC:	United States Securities and Exchange Commission (Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu)
SOX:	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
SysTrust:	System Trust (Güven Sistemi)
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE:	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TSE:	Türk Standartları Enstitüsü
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
UDS:	Uluslararası Denetim Standartları
vd.:	Ve Diğerleri
yy.:	Yüz yıl
\$:	Dolar

GİRİŞ

Trakya Bölgesinde Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi başlıklı tez çalışmasının;

Birinci bölümde; İç kontrol konusuna genel olarak değinilmiştir. İç kontrolün tanımı yapılmış, iç kontrolün gelişim süreci, amaçları, kapsamı üzerinde durulmuş, bir sistem olarak iç kontrolün sisteminin önemi açıklanmış, iç kontrol sisteminin temel özellikleri, iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunu gösteren COSO tarafından oluşturulmuş ve bütün dünya tarafından kabul gören iç kontrol sisteminin bileşenleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu bölümde son olarak etkin bir iç kontrol sistemi için temel ilkeleri açıklanmıştır. Bu bölümde yapılan teorik açıklamalar iç kontrol kavramının iyice anlaşılmasını sağlayıp, daha sonraki bölümlerdeki bilgilerin daha kolay kavranmasını kolaylaştırmaktadır.

İkinci bölümde; Türkiye’ de Bitkisel Yağ Sanayine Genel Bakış Ve Ayçiçek Yağ Sanayilerinde İç Kontrol Faaliyeti başlığı altında Türkiye’ de bitkisel yağ sanayi, Türkiye ve Dünya’ da ayçiçeği üretimi ve Trakya bölgesinde ayçiçek yağ sanayi hakkında bilgi verilmiş, iç kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken faktörler incelenmiş, ayrıca incelediğimiz ayçiçek yağı üreten işletmelerde iç kontrol yapısı üzerinde durulmuş, ayçiçek yağı üreten işletmelerinde kontrol ortamı, muhasebe sistemi, kontrol faaliyetleri belirtilmiş, kontrol prosedürleri örnek bir işletme ile açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise; Trakya bölgesinde ayçiçek yağı sektöründe iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi ile ilgili anket ve sonuçlarının değerlendirilmesine ayrılmıştır.

Son bölümünde ise; sonuç ve öneriler bulunmaktadır.

a. Problem

Ekonomik teknolojik gelişmeler sonucunda birçok işletmenin bünyesinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinde karmaşıklığın artması, işlem sayısının çoğalması, aktiflerin korunması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için zorunluluk haline gelmiştir. Söz konusu bu zorunluluk, işletmeleri iç kontrol sistemini kurmaya yöneltmiştir. Değişik ülkeler mevzuatlar yardımı ile iç kontrol sistemi kurmak ve prosedür uygulamak zorunda kalmışlardır. Kimi ülkelerde bu zorunluluk varken kimilerinde bu isteğe bağlıdır. Bu eşitsizliği körüklemektedir. İç kontrol sistemi ile ilgili bir diğer problem yazılan sistemlerin sadece bir formalite olarak kalmasıdır. Diğer önemli bir problem ise iç kontrol sisteminin revize edilmemesi ya da yanlış kişi ve birimler tarafından revize edilmesidir.

b. Amaç

Artan rekabet baskısının günümüzün hızla büyüyen işletmelerinin faaliyetlerini daha karmaşık hale getirmesi, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve işletme politikalarının değerlendirilmesi için doğru ve güvenilir finansal bilgiler elde etmesini zorunlu kılmıştır. Öyle ki, günümüz işletme sahipleri ya da yöneticileri için bilgi olmadan ileriye dönük planları oluşturma, uygulama ve kontrol etme olanağı kalmamıştır. Bu bağlamda, bilginin güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun olarak üretilerek karar almada kullanılması gerekmektedir. Tezin amacı; iç kontrol sistemi ve prosedürleri ile ilgili olarak Global ve Türkiye açısından gelişmeleri ve Trakya bölgesinde Ayçiçek yağı sektöründe iç kontrol sistemini etkinliğini anket çalışması ile açıklamaktır.

c. Önem

Günümüzde işletmelerinde yöneticinin etkili ve verimli kararlar alabilmesi için, kıymet hareketlerinin aralıksız izlenmesi, saptanması ve sonuçlarının alınmasıyla işletmenin devamlı olarak kontrol edilmesi gerekmektedir. Özellikle 1940' lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin

aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamış. Tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve yürütülerek giderilebilir.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve etkin işletilmesi, güvenilir bilgi ve güvenilir finansal raporlamanın teminatını oluşturur. Bunun yanında, İşletme yönetimleri açısından dünyada giderek kullanımı zorunlu olan iç kontrol prosedürlerinin Dünyada ve Türkiye’deki gelişmelerinin incelenmesi ve ayrıca yönetim kararları açısından önem arz eden iç kontrol prosedürlerinin, işletme yönetimince saptanan hedeflere ulaşmada ve politika ve yasal düzenlemelere uyumda büyük önem taşır.

Bunlara ilaveten yaşanan küresel skandalların akabinde iç kontrol olgusu, işletme hedeflerine ulaşmada hayatiyet arz eden kritik bir iş haline gelmiştir. 2002 yılında ABD’de çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ile bağımsız dış denetimin üstlendiği sorumluluk da ciddi biçimde artırılmıştır. Bu yasayla kurumsal yönetim bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi ve finansal raporlamanın doğruluğunun ve gerçekliğinin temini açısından, iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkinliğinin sağlanması noktasında bağımsız denetçilere doğrudan tasdik (attestation) yükümlülüğü getirilmiştir. İç kontrol sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi SOX başta olmak üzere UDS dahil birçok ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemelere konu edilmiştir. Tüm bu düzenlemelerde, işletmelerin hedeflerine ulaşmada iç kontrol ve iç kontrol sistemindeki etkinliğin sağlanması gereği ve önemi vurgulanmaktadır.

d. Sayıtlar

Araştırmada temel alınan dayanak noktaları şu şekilde sıralanabilir:

1. İç kontrol prosedürlerinin etkinliği, işletmelerde ileriye dönük yönetim kararları almada güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun olarak bilgi üretimi konusunda önem arz etmektedir.

2. Etkin iç kontrol sistemi işletmede verimlilik, karlılık artışı sağlar.

e. Sınırlılıklar

Çalışmanın en önemli sınırlılığını işletmelerde yapılacak anket çalışması sırasında sorulara açık ve net yanıtlar vermek istememeleri ve işletmenin kaynaklarını ve bilgilerini paylaşmakta gösterecekleri isteksizlik oluşturacaktır.

f. Tanımlar

İç kontrol, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer tüm personeli tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği,
- Finansal raporların güvenilirliği,
- Yürürlükteki mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyum,

hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir.

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

a. Araştırma Modeli

Tez gözden geçirme ve inceleme çalışması şeklinde yapılacaktır. Konu ile ilgili Türkçe ve İngilizce güncel literatür taranacaktır.

b. Evren ve Örneklem

İç kontrol ile ilgili literatür, mevzuat, muhasebe örgütlerinin konu ile ilgili çalışmalarını kapsayacaktır. Ayrıca Trakya Bölgesinde Ayçiçek yağı sektöründe iç kontrol sistemini etkinliğinin ölçmek için anket çalışması yapılacaktır.

c. Veriler ve Toplanması

Kütüphane, web sayfaları, mevzuat, bilimsel toplantı sonuçları, denetim işletmelerinin denetim faaliyetleri sonuçları ile “iç kontrol” ile ilgili kaynaklara ulaşılmaya çalışılacaktır.

d. Verilerin Çözümü ve Sonuçları

Elde edilen kaynaklar, Türkiye’ de geçmişten günümüze yapılan iç kontrol çalışmalarını, bunların sonuçlarını ve etkilerini, iç kontrol yapılma nedenlerini ve etkin bir iç kontrol ortamı sonucu işletmelerin ileriye dönük yönetim kararları almada güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun olarak bilgi üretimini ortaya koymada kullanılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. İç Kontrolün Tanımı

Latince “contrarotulus” ve İngilizce “against” olup “contra”dan türeyen kontrol kavramı; bir memur tarafından tutulan kayıt veya hesaplardan her birinin bir başkası tarafından sınanmasıdır şeklinde özetlenmiştir (Keten, 2002: 49).

Kontrol ile ilgili yapılan bütün tanımlamalara bakıldığında, ifade şeklinde farklılıklar olmakla birlikte, kontrol sözcüğünün; zorlayıcı, düzenleyici ve düzeltici kelimeleri ile benzerlik arz ettiği gözlenmektedir. Aynı şekilde nasıl tanımlanır ise tanımlansın, her yazar, kontrolün önemli bir yönetim fonksiyonu olduğu noktasında birleşmektedirler (Memiş, 2006: 61). Bilindiği üzere kontrol, yönetimin beş temel fonksiyonundan (Planlama, Örgütlenme, Yürütme, Koordinasyon Ve Kontrol) biridir.

1916 yılında Fayol bir örgütte kontrol, her şeyin yapılan plana, verilen emirlere ve kabul edilen ilkelere uygun olarak yürüyüp yürümediğini denetlemektir şeklinde bir tanım yapmıştır (Memiş, 2006: 61).

Yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri olan kontrol, faaliyet sonuçlarını tespit ederek diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçülerde başardığını ortaya koyar. Diğer bir deyişle kontrol, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak önlemlerdir (Elitaş, 2004: 34).

İç denetçiler enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) 1993 yılında kontrolü şöyle tanımlamıştır; “Kontrol, önceden konulmuş olan amaç ve hedeflere ulaşılması ihtimalini arttırmak için yönetim tarafından yürütülen faaliyetlerdir.” Bir başka ifade ile kontroller; organizasyonların standartlara veya planlara uymasını sağlamak için tasarlanır (Hermanson ve Hermanson, 1994: 32).

Kontrollerin bazıları gerçekleşmeden önce istenmeyen sonuçları önlemek için tasarlanır ki bunlara önleyici kontroller denir. Bazıları gerçekleştiklerinde istenmeyen sonuçları tanımlamak için tasarlanır. Bunlara tespit edici kontroller denir. Bazıları ise istenmeyen sonuçları tersine çevirmek için veya tekrar ortaya çıkmamaları için düzeltici bir eylemin yapılmasının sağlanması amacıyla tasarlanır. Bunlara da düzeltici kontroller denir (Çatıkkaş, 2005: 4).

Denetim ve kontrol birçok kereler aynı zamanda düşünülmekte ve söylenmekte ise de, kontrol denetimden daha önce ve geniş kapsamlı olarak düşünülmesi gereken bir husustur. Çünkü kontrol faaliyetler yürüdüğü esnada yapılır. Kontrol içinde bulunulan zaman parçasındaki işlemleri konu alır. Denetim ise geçmiş bir zaman parçası içindeki işlemleri konu alır ve inceler. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içinde ve sürece dahil olan personel tarafından yürütülmektedir. Etkili bir kontrolün bulunmaması halinde etkili denetimden de söz edilemez. Kontrol ile denetim arasındaki başlıca farklılıklar şöyle sıralanabilir (Uzay, 1999: 6; Yurtsever, 2008: 16);

- Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim belirlenen periyotta yapılır.
- Kontrol eş anlı olarak yürütülür, denetim geçmişe dönüktür.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim insan tarafından gerçekleştirilir.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez, denetimde bağımsızlık şarttır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında kontrol kavramını denetim kavramının ötesinde bir işlev olarak algılamak gerekir.

İç kontrol ise yöneticiler, denetçiler, muhasebe meslek mensupları, yasa koyucular kendi amaçları doğrultusunda farklı şekilde tanımlamışlardır. Bununla beraber tarihsel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz edilebilir (Mcfarland, 2004: 1)

İç kontrolle ilgili ilk tanımların 1940' lı yıllara dayandığını görmekteyiz. Özellikle bağımsız denetçilerin, yaptıkları işin işletmenin kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi esasına dayandığını keşfetmelerinden sonra iç kontrole olan ilginin arttığını görüyoruz (Yılancı, 2006: 24).

İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. Denetim yordamları komitesinin (CAP-The Committee on Accounting Procedure) yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır (Güredin, 2007: 315-316):

“İç kontrol örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Bu tanımın bu sözcüğü (iç kontrol) verilen anlamdan daha geniş olduğu kabul edilebilir. (Bu tanım) bir iç kontrol sisteminin muhasebe ve finansal bölümlerin işlevleriyle doğrudan ilgili birçok konularını aşan bir anlam taşımaktadır.”

IIA 1978 yılında “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı bir rapor yayımlamış ve bu raporda iç kontrol konusu geniş olarak ele alınmıştır (Uzay, 1999: 7). İç denetçiler enstitüsüne göre iç kontrol; (1) işletme içinde elde edilen bilgilerin doğruluk, güvenilirlik ve dürüstlüğü, (2) işletme politikası ve planı ile yasal düzenlemelere uygunluk, (3) işletme varlıklarının korunması, (4) işletme kaynaklarının etkin kullanımı ve (5) işletmece belirlenmiş hedeflere ulaşılması amaçlarına erişmede bir sigorta işlevi görmek üzere düzenlenen kontroller bütününden ibarettir (Hermanson ve Hermanson, 1994: 29). Aynı enstitü iç kontrol üzerine yürüttüğü çalışmalar neticesinde ulaştığı bulguları 1983 yılında yayınladığı “İç Denetçi” adlı çalışmada aşağıdaki şekilde özetlemiştir (Memiş, 2006: 68):

- İç kontrol, belirli amaçlara ulaşma olasılığını artırmak için işletme yönetimi tarafından yürütülen bir faaliyettir.

- İç kontrol; işletme yönetiminin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile meydana gelmektedir.

AICPA (The American Institute Of Certified Public Accountants) iç kontrolü, yukarıda özetlenen bulguları takiben, “İşletmenin özel amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlamak üzere yönetim tarafından düzenlenen politika, prosedür ve usullerdir” şeklinde tanımlamıştır (Memiş, 2006: 68).

Dünya üzerinde farklı ülkelerdeki üst denetim organlarının bir araya gelerek oluşturduğu kısa adı INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) olan Uluslararası Üst Denetim Enstitüleri Organizasyonu 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol Standartları Rehberi” dokümanında iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır (Gegin, 2007: 49).

“İç kontrol, yönetim tarafından amaçlanan hususlara ulaşılması için makul bir güvence sağlayan bir yönetim aracıdır.”

En son gelinen aşamada COSO (The Committee Of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission) tarafından yapılan ve tüm dünyada düzenleyici otoriteler tarafından olduğu kadar, denetim işletmeleri tarafından da benimsenen tanım şöyledir (www.coso.org ; Erişim tarihi: 10.08.2008).

“Bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer tüm personeli tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği,
- Finansal raporların güvenilirliği,
- Yürürlükteki mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uyum,

hedeflerinin gerçekleştirilmesine makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulan ve yürütülen bir süreçtir.”

1.2. İç Kontrolün Gelişim Süreci ve Amaçları

İç kontrole yönelik temel düşünceler 1940' lı yılların başında ABD' de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan rapor, kılavuz ve standartlarda görülmektedir. 1970' lere kadar birçok iç kontrol sistemi geliştirilmiş, iç kontrol uygulamaları iyileştirilmiştir. 1973' te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma yetkisine ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem atfetmiştir. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde kötüye kullanımını engellemek amacıyla yabancı yolsuzluk uygulamaları yasası çıkarılmıştır. Bu kanun, sağlam bir iç kontrol sistemiyle yolsuzlukların önlenebileceğinin altını çizerek tüm kurumlarda uygulanmaya başlanmış bu sayede iç kontrolün etki alanı genişlemiştir. Cohen Komisyonu, üst yönetimin mali raporlarla birlikte iç kontrol sisteminin koşullarını gösteren raporlar hazırlamasını tavsiye eden bildirgesini 1978' de yayımlamıştır. 1980' den 1985' e kadar geçen süreç, iç kontrolün profesyonel standartlarının geliştirilmesine ve mükemmel hale getirilmesine şahit olmuştur. 1980' de bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin değerlendirmesi ve raporlama konularında bir standart yayınlanmış, 1982' de söz konusu rapor revize edilmiştir. 1983' te İç denetçiler enstitüsü iç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde katılımcıların rolü ve kontrolün doğasında var olan iç denetçilere ilişkin bir standart belirlemiş, 1984' te bilgisayar süreçlerinin iç kontrole etkileriyle ilgili ilave standartlar yayımlanmıştır (Saltık, 2007a: 59-60).

Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonunun en önemli hedefi; sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporunu yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir (Saltık, 2007a: 60).

Özel sektörde uygulanmak üzere geliştirilen ve günümüzde kamu sektöründe uygulama alanı bulan söz konusu model, en çok tercih edilen iç kontrol modelidir. Avrupa Birliği'nde, mali kontrol alanında yürütülen çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi benimsenmiştir. Avrupa Komisyonu 31.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iç kontrol standartlarını belirlemiştir. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ının, COSO modelini esas alarak hazırladığı "Federal Devlette İç Kontrol Standartları", 2000 mali yılının başlangıcından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), tarafından COSO modeli temelinde hazırlanan "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu" 2004 yılında yayımlanmıştır (Saltık, 2007a: 60).

AICPA tarafından yapılan tanımda iç kontrolün amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Yağcı, 2006: 7-8):

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

- İşletme Varlıklarını Korumak

Geniş bir anlam taşıyan varlık kavramı ile işletmenin sahip olduğu ve bilançonun aktifinde yer alan maddi ve maddi olmayan unsurların tümü ifade edilmektedir.

İşletmenin nakitleri ve alacakları ile üretim amacıyla satın aldığı hammaddelerden, elde ettiği ürünlere, bu üretim sürecinde kullandığı makinelere ve

diğer teknolojik aygıtlara, taşıma araçlarına ve diğer duran varlıklara kadar çok geniş bir biçimde varlıklardan söz edilebilir (Erdoğan, 2006: 84).

Varlıkları ilgilendiren tüm bu işletme süreçlerinde, varlıkları korumaya yönelik kontrol ve karar alma mekanizmalarının oluşturulması, iç kontrolün bir görevi ve amacıdır (Erdoğan, 2006: 84).

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda irdelenebilmektedir. Geniş anlamda işletme varlıklarının korunması, istenmeyen durumlar nedeniyle varlıklarda olabilecek azalmalara karşı yönetim tarafından önceden önlemlerin alınmasıdır. Bunlar, doğal afetlerden başlayarak kötü işletme kararlarına kadar, akla gelebilecek her türlü zararlara karşı alınmış önlemlerdir. Dar anlamda varlıkların korunmasından ise, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması sırasında meydana gelebilecek kasıtlı veya kasıtlı olmaya kayıplara karşı koruma anlaşılmaktadır (Güredin, 2007: 319-320; Güredin, 2001: 127).

İşletme varlıklarının korunması ile ilgili iç kontrol amaçlarının kapsamına hangi unsurların girdiğinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu amaçları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Çiçek, 2004: 12-13):

- Çeşitli tehlikelerden kaynaklanan kayıpları önlemek,
- İşletme kaynaklarının etkin olmayan bir şekilde kullanılmasını engellemek,
- İşletme yönetiminin alabileceği zayıf yönetim kararlarına engel olmak,
- Verilerin elde edilmesi veya kaydedilmesi sırasında oluşabilecek hataları önlemek,
- Personel dikkatsizliği sonucu varlıkların kaybını engellemek,
- Yönetim politikaları veya kamu düzenlemeleri konusunda personelin uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak,

- Varlıkların çalınma veya kaybolma gibi olaylara karşı korunmasını sağlamak,
- Çalışanların yasadışı davranışlara yönelmesini önlemek.

- Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenirliliğini Sağlamak

Yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda önemli dayanağı muhasebe bilgileridir. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir (Bozkurt, 2006: 122). Bu yüzden gerek işletme yönetimi gerekse işletmenin diğer ilgilileri alacakları kararların çoğunda doğru ve güvenilir muhasebe bilgisine ihtiyaç duyarlar.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade etmektedir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmasını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade etmektedir (Gönen, 2007: 27). Çeşitli nedenlerle muhasebe bilgilerinin doğru ve dürüst olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve prosedürler olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelmektedir (Bozkurt,2006: 122).

İç kontrol, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini içermelidir (Azaltun, 1999: 16). O halde, bu bilgileri üretecek muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerin derlenmesi ve hazır hale getirilmesi, işlenmesi özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller sağlanmalıdır (Erdoğan, 2006: 85).

-İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak

Bütün işletmeleri ilgilendiren gerek işletmelerin belli bir düzende çalışmasını sağlayıcı gerekse kanun koyucu tarafından getirilen ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar vardır.

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden yönetim sorumludur. Yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içerisinde geliştirmek için yönetim, politikaları kabul edip, kontrol usul ve yöntemlerini saptayarak işletme personeline iletir. İşletme personeli, bölüm ve kısım yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlere bağlı kaldığı ölçüde, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanır (Gönen, 2007: 28). İşletme faaliyetlerini ilgilendiren yasalarda değişiklik yapıldıkça, kontrol usul ve yöntemlerinde de değişiklik yapılması gerekir.

Özellikle hile yasadışı eylem sonucunu doğurması nedeniyle işletme yönetimince geliştirilen kontrol usul ve yöntemlerinde dikkat çekilmesi gereken bir özellik göstermektedir. Nitekim Amerika’ da iç kontrolün yasal bir zorunluluk haline getirilmesinde rüşvetin yabancı ülke yetkililerine verilmesi gibi bir hileli girişim rol oynamıştır. Görüldüğü gibi iç kontrol yasal bir zorunluluk olduğu için geliştirilmesinin gerekliliği yanında, iç kontrol usul ve yöntemlerinin yasalara ve yönetsel politikalara uyum sağlaması da gerekmektedir (Azaltun, 1999: 16-17).

-Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak

İşletme yönetimlerin temel amaçlarından birisi, işletme faaliyetlerinde kullanılan kaynakların ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılmasını sağlamaktır. Bunun için işletme amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri kullanılmalı ve uygulanmalıdır.

Kaynakların ekonomik kullanımı; amaçlara ve hedeflere, alınacak riske uygun olan bir maliyetle ulaşmak demektir. Başka bir ifadeyle; planlanmış maliyet ile gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar ekonomik kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir (Çiçek, 2004: 14). Başka bir deyişle; belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. En uygun ve doğru zamanda minimum kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir.

İşletme yönetimi, bir faaliyetin ekonomik olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmesi için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli ve düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır (Yağcı, 2006: 12).

-Faaliyetler İçin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

İç kontrolde amaçlar çok önemlidir. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır. Amaç olmadan kontrolden bahsedilemez. Bir başka deyişle, amaç belirlendikten sonra buna ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların saptanması gerekecektir. Kontrol, işte bu aşamada, politika ve prosedürlerin amacı gerçekleştirmeye ne ölçüde uygun olduklarını, yani bunların etkinliklerini ölçen bir işlev görecektir (Aksoy, 2007: 233).

Bir işletmenin belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi, işletme faaliyetlerinde etkinlik olarak ifade edilmektedir. Yönetimlerin temel amaçlarından biride, işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Dolayısıyla belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşılmışsa etkinlik o derece sağlanmış demektir.

Başka bir ifadeyle gerçekleşmiş çıktı planlanmış çıktıya ulaşılmışsa veya aşılmışsa etkinlik sağlanmış demektir. Risk faktörü olarak hata ve hileler planlanmış çıktıya

ulaşılmasını ters yönde etkileyeceğinden, bunlar en aza indirilebildiği oranda işletme faaliyetlerinin etkinliğine olumlu katkıda bulunulmuş olacaktır (Azaltun, 1999: 16).

İç kontrol sistemi planlanmış çıktıya ulaştırabilecek ortamın yaratılmasını hedeflemektedir (Azaltun, 1999: 16). Bu yüzden işletmenin faaliyet sonuçlarının belirlenmiş amaçlar ve hedefler ile tutarlı olmasını sağlayacak ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülmesini gerçekleştirecek kontrol usul ve esasları kabul edilmelidir.

1.3. İç Kontrolün Kapsamı ve Bir Sistem Olarak İç Kontrol

İç kontrol sadece muhasebe ile ilgili mali nitelikli kıymet hareketlerini içermemekte, ayrıca bir kuruluşun amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamındaki çeşitli durumları da içine almaktadır. Kapsamın bu denli geniş tutulması denetim faaliyetlerinin kapsamını da genişletmiştir. Bunun sonucu olarak bağımsız denetçilerin çalışma sahalarının sınırlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmıştır. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak, bağımsız denetçinin denetim çalışmasını yayacağı alanın sınırlarını belirlemek amacıyla yeni çalışmalar yapılmış ve Denetim Yordamları Komitesi' nin 1958 yılı ekim ayında yayınladığı raporda ve daha sonra yine aynı komitenin 1963 yılının aralık ayında yayınladığı 33 numaralı bildiri ile de daha da somutlaştırarak iç kontrol muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısma ayrılarak tanımlanmaya çalışılmıştır (Güredin, 2007: 316).

Muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol arasındaki fark her zaman açık ve net değildir. Çünkü, muhasebe kontrolü içinde yer alan bazı prosedür ve kayıtlar yönetsel kontrolde de yer almaktadır. Aynı zamanda, bazı yönetsel kontrol prosedürleri işletmenin muhasebe kontrol prosedürleri ve tekniklerinin seçiminde ve etkinliğinde bir ilişkiye sahip olabilir. Örneğin, yatırım projeleri planlama, örgütleme ve gerçekleştirme aşamalarında pazarlamaya, mühendisliğe ve hukuki değerlendirmelere konu olabilir. Bu prosedürler fonların harcanmasını onaylama ve kontrol etme bakımından muhasebe kontrol prosedürlerini de içerir. İşletme faaliyetleri ve prosedürler daha karmaşık hale

geldikçe, muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol arasındaki farkları ayırmak güçleşmektedir (Kepekçi, 1982: 14-15).

İç kontrolün, muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısımda incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim çalışmasının kapsamının belirlenebilmesini sağlamaktır.

1.3.1. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolü, aktiflerin korunmasına ve finansal kayıtların doğruluğuna güvenirliliğine ilişkin prosedür ve kayıtlarla organizasyon planını içerir ve şu hususlarda yeterli güvence sağlamak için kurulur (Kepekçi, 1982: 17-18):

- İşlemlerin, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmesi,
- İşlemlerin, 1) genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer herhangi bir kurala uygun olarak finansal raporların hazırlanmasını sağlayacak ve 2) aktiflerin üzerinde hesap verme yükümlülüğünü devam ettirecek biçimde kaydedilmesi,
- Aktifler üzerinde, sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak tasarruf hakkı verilmesi,
- İşletmenin aktiflerinin korunması ile ilgili sorumluluğu belirlemek için görevli kişiyi zimmetlendiren kayıtların belirli aralıklarla mevcut aktiflerle karşılaştırılması ve herhangi fark bulunduğunda gerekli kararın alınması.

Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetim ile ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklindeki kontrol önlemlerini içermektedir (Gönen, 2007: 15).

Muhasebe kontrolü, daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenebilmesi için alınan önlemler veya kurulan sistemler sayesinde yerine getirilir. İşletmede kurulan belge düzeni sayesinde, her bir personelin sorumluluğunda olan varlıklar kolayca ortaya çıkarılabilir, hata ve hileler doğduğunda hatalı işlemi kimin yaptığı belirlenebilir ise ve kayıt yöntemi sayesinde tüm bilgiler zamanında muhasebeye intikal ediyorsa muhasebe kontrolü yapılmış olur. Bunun sayesinde muhasebe yılsonu veya ara mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenebilme olanağı doğmuş olur (Kaval, 2005: 124).

1.3.2. Yönetmel Kontrol

Yönetim politikasına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetmel kontrol olarak tanımlanır (Güredin, 2007: 318). Başka bir tanımla işletme üst yönetiminin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direk ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir. İstatistiksel analizler (üretim raporları, satış raporları gibi) zaman ve hareket etütleri (iş akış şeması gibi birbirini izleyen işlerin planlanması) eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetmel kontrole örnek olarak verilebilir (Kaval, 2007: 123).

Faaliyetlerin üst yönetim tarafından belirlenen işletme politikalarına uygun yürütülmesinin sonucunda etkinlik ortaya çıkar. İşletme ne denli aynı çıktı için daha az kaynak kullanılır ise, hammadde ve malzeme tedarikinde ne denli ucuz satın alma gerçekleştirilirse, işçilikte ne denli etkin kullanımla aynı birim zamanda daha fazla birim üretilirse verim artacaktır. İşte bu var amaçlarla işletme yönetimi bazı prosedürler geliştirir. Örneğin satın alma talimatnamesi hazırlar, asgari/azami stok seviyelerini belirler. İşçilere üretim hedefleri verilir. Bunlar çoğu zaman bütçe uygulaması şeklinde hayata geçirilir. Sistemli bir bütçe uygulaması olmasa da zaman zaman sonuçlar, bir önceki dönemin sonuçları ile veya benzer işletmelerin sonuçları ile karşılaştırılır. Böylece işletme içinde hedefler ve hedefler ulaşmak için politikalar sistemi geliştirilmiş olur. Böylece yönetmel kontrol görevini yerine getirilmiş olur (Kaval, 2007: 123-124).

1.3.3. Bir Sistem Olarak İç Kontrol

İşletme yönetimi işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken, bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne denli büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin (İKS) hem işletme yönetimi üzerinde hem de muhasebe denetiminde özel önemi nedeniyle ayrı bir başlıkta incelenmektedir (Kaval, 2005: 121).

1.3.3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Yönetim Açısından Önemi

Zaman içinde işletme yapısı ve faaliyetlerinde olduğu gibi yönetim fonksiyonlarından beşincisi olan “kontrol” fonksiyonunun yürütülmesinde de bazı değişiklikler olmuştur. Bu değişim neticesinde kontrol; birkaç kişi yerine profesyonel bir ekip tarafından gerçekleştirilen, sınırlı sayı yerine belirli periyotlarda defalarca tekrarlanan bir süreç haline almış ve kontrol işleve, işletme içerisinde oluşturulmuş “iç kontrol sistemleri” vasıtası ile yerine getirilir olmuştur (Tuan ve Memiş, 2007: 89).

Özellikle 1940’ lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamış. Tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür (Ataman vd., 2001: 60). İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve yürütülerek giderilebilir (Aksoy, 2005: 139). Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni arayışlara girilmiştir. 1947 yılında AICPA’ nın yayınladığı, “İç Kontrol” isimli yayında aşağıdaki saptamalar yapılmıştır (Ataman vd., 2001: 60):

- İşletmelerin büyüklüklerinde ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda, yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorundadırlar.
- İyi bir kontrol sisteminin sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır.
- Çeşitli sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde iç kontrol sistemine güvenmeden çalışmaları durumu ortadan kalkacaktır.

Bu tarihlere başlayan iç kontroller ile ilgili çalışmalar, giderek artmış ve günümüzde iç kontrol sistemi bir işletme için vazgeçilmez bir unsur durumuna gelmiştir (Ataman vd., 2001: 60).

İç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve/veya diğer personeli tarafından belirli amaçların başarılı bir şekilde yerine getirilmesi için uygulanan bir yoldur (Bishop, 1991: 118). İç kontrol sistemi ise işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi, hata, hile ve noksanlıkların engellenebilmesi için işletme yönetimi tarafından belirlenen uyulması gerekli kurallar bütünüdür (Aslan, 2003: 15).

Daha geniş tanımıyla iç kontrol sistemi; güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılması, hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve önlenmesi, varlıkların korunması, yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması da dahil olmak üzere yürütülmesine, işletme yönetimi tarafından saptanmış amaçlara ulaşılmasına yardımcı olmak için yönetim tarafından kabul edilen tüm politika ve prosedürlerdir (Kavut, 2000: 16).

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumluluklarını belirlemekte, hata ve

hile yapmaları önlemekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir. Her şey belirli bir düzen içinde yapılmaktadır. Böylece faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır. Kurulan bilgi ve belge akış sistemi içinde her şey zamanında kayda geçmekte, kayda geçenlerin doğruluğu kontrol edilmekte, bunlar üst yönetime özetlenerek raporlanmaktadır. Raporlanan bilgiler alması gereken/gerçekleşen karşılaştırmasına olanak sağlamakta, böylece yöneticiler işletmede olumsuz gelişmelere veya verimsizliklere zamanında müdahale olanağını bulabilmektedirler (Demirel, 2007: 50).

Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arası koordinasyonun sağlandığı, bir başka deyişle iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde söz konusu bu sistemin etkinlik derecesinin ve işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi de önem taşımaktadır. Günümüzde artık, iç kontrolün, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç oluşturduğu benimsenmektedir (Aksoy, 2005: 139-140). İç kontrol sisteminin bir işletmede var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, suiistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşılamamasıdır (www.denetimnet.net ; Erişim Tarihi: 20.06.2008).

İşletmelerin neden iç kontrol sistemini bünyelerinde oluşturmak istedikleri sorusunu cevapladığımız zaman iç kontrol sisteminin işletmeye sağlamış olduğu dört fayda dikkatimizi çekmektedir. Bunlar (Öndeş, 2000: 82):

- Üst yönetim, belirlediği temel amaçlara ulaşmak için eğer çalışanlarının, izlenecek politikaya ve kurallara paralel davrandıklarını belirlemek istiyorsa, iç kontrol sistemi kurmalıdır.
- Üst yönetim, eğer faaliyetlerin hem etkili hem de verimli olmasını arzu ediyorsa, güvenilir bilgilerin üretilmesine ihtiyaç vardır. İşletmede güvenilir bilgilerin elde edilmesi de ancak iç kontrol sistemiyle mümkündür.
- Üst yönetim, eğer faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az seviyede olmasını arzu ediyorsa, bu iç kontrol sistemi ile elde edebilecektir.

- Üst yönetim, eğer işletmede bulunan fiziki varlıkların çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korumak istiyorsa, iç kontrol sistemini kurması gerekmektedir.

İşletmeler büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi artmaktadır. Üst düzey yöneticilerin işletme faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma olanakları azalmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği artıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması önem arz etmektedir (Aktaş, 2005: 3).

Bu önem iç kontrol sisteminin amacından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. İşletme varlıklarının korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğu ve verimliliğin artırılmasına destek olur. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetsel ve muhasebesel kontrol sağlar. Yönetsel iç kontrol; faaliyet raporları, istatistikler, eğitim programları, analizler, kalite kontrolleri ve aksiyon planlarından oluşur. Muhasebede kontroller ise, belirlenen yetkiler dahilinde yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilmesine yöneliktir (Dabbağoğlu, 2007: 160-161).

Sonuç olarak iç kontrol sistemi hakkındaki bilgi; işletmenin devamlılığı, yönetimin, hissedarların, denetçilerin ve dolayısıyla toplumun menfaati için temel bir zorunluluk haline gelmiştir (William, 2000: 83).

Dünyada iç kontrol sistemlerine yönelik olarak farklı modeller oluşturulmuştur. Bunlar, COSO, CobiT, eSAC ve SysTrust modelleridir. Bu modellere ilişkin açıklamalara Tablo 4' de yer verilmektedir.

Tablo 1. İç Kontrol Sistemleri ile İlgili Oluşturulan Değişik Modeller

COSO Modeli	COSO (Committee of Sponsoring Organizations-Sponsor Organizasyonlar Komitesi) tarafından geliştirilen iç kontrol modeli (Internal Control-Integrated Framework) 1992 yılında yayınlanmıştır. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri Derneği (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır.
CobiT Modeli	Control Objectives for Information technology (CobiT-Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları) 1996 yılından beri kullanılmaktadır. İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir
eSAC Modeli	Electronic Systems Assurance and Control (eSAC-Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol), işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem, işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir.
SysTrust Modeli	System Trust (SysTrust) (Güven Sistemi), 1999 yılında AICPA ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilmiştir. Elektronik ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya yöneliktir.

Kaynak: Aksoy, 2005: 144

AICPA tarafından da benimsenen COSO modelinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve etkin işleyişine ilişkin sorumluluk sadece üst yönetimdedir. CobiT modeli ise, sorumluluğu üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaşmıştır. Sorumluluğun bu şekilde paylaşılması, Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) uyarınca Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) tarafından yapılan düzenlemeyle uyumludur. eSAC modelinde sorumluluk tamamen iç denetçilerdedir. Bu nedenle iç denetçilerin finans ve muhasebe konularına ek olarak bilgisayar sistemleri denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir. SysTrust sistemi ise, iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması konusunda sadece bağımsız dış denetçileri sorumlu kılmıştır (Aksoy, 2005: 145-146).

COSO, bu sistemlerin içerik açısından en geniş olup, diğerlerine göre işletmenin bütününe kapsayan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, iç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini ve kimlerin sorumluluğunda olduğunu belirtmektedir (Gönen, 2007: 17).

1.3.3.2. İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri

Bu temel özellikler iç kontrole ilişkin standartların düzenlenmesinde ve uygulanmasında temel çerçeve oluşturmasına yardımcı olacaktır. Bu özellikleri üç başlık altında toplayabiliriz (Özeren, 2002: 2-4; Korkut, 2004: 6-7):

-İç kontrol faaliyetlerin sürekli bir parçasıdır.

İç kontrol sadece tekil bir olay değil, işlemler sırasında oluşan aktiviteler serisidir. İç kontrol, kuruluşun içinde ayrı bir yapıdan çok, yönetimin işlemleri düzenleme ve yönlendirmede kullandığı sistemin gerekli parçalarından biri olarak bilinmelidir. İç kontrol hedeflere ulaşmak ve işlerin yürütülmesini sağlamak için kuruluşun yapısının bir parçası olarak düzenlenmiş yönetim kontrolüdür.

-İç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir.

İç kontrolün işlemlerini sağlayan çalışanlardır. Başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu da yöneticilerdedir. Yönetim, hedefleri belirler, kontrol mekanizmalarını oluşturur, faaliyetleri uygulamaya koyar ve kontrolleri izleyip değerlendirir. Bununla birlikte kuruluştaki tüm çalışanlar bu aşamaların oluşmasında ve uygulamasında önemli rol oynarlar.

-İç kontrol kesin çözümler değil, mantıklı çözümler sunar.

Yönetim iç kontrolü maliyet ve faydaları ile bağlantılı olarak tasarlamalı ve uygulamalıdır. İç kontrol, ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, tüm hedeflerin gerçekleşeceğine dair kesin çözümler sunmaz. Kontrol dışındaki faktörler veya yönetimin etkisi kurumun amaçlarına ulaşmasını etkileyebilir. İnsan hatası, karar ya da

yorum hataları ve kontrolü atlatma çabaları kurum hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilir. Bu nedenle, iç kontroller uygulandıkları her alanda kuruluş amaçlarını gerçekleştirmenin kesin değil mantıklı ve olası çözümlerini sunarlar.

1.3.3.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergeleri iç kontrol sisteminin bileşenleri olarak adlandırılmaktadır. Bu konu ile ilgili olan Uluslararası Denetim Standartlarından “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” standardı iç kontrol sistemi unsurlarını “muhasabe sistemi”, “kontrol ortamı” ve “kontrol prosedürleri” olmak üzere üçlü bir ayrımla incelemiştir (Lorton, 2005: 18; Kaval, 2007: 125). Nitekim bu standarttan sonra iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO tarafından konu daha geniş kapsamlı incelenmiş ve aşağıdaki beş bileşen belirlenmiştir (Tarantino, 2005: 38-39; Kaval, 2007: 125):

- Kontrol Ortamı (Kontrol Çevresi)
- Risk Değerlendirmesi (Risk Belirlemesi)
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri (Kontrol Faaliyetleri)
- İzleme (Sistemin Gözetimi)



Sekil 1. COSO İç Kontrol Bileşenleri

Kaynak: Muthukrishnan, 2004: 2 ; www.isaca.org ; Erişim Tarihi: 11.08.2008; Yılcı, 2006: 34 ; Pickett, 2005: 90

Coso, İç kontrol bileşenlerini Şekil 1.' deki gibi bir piramitle şematize etmiştir. Şekilde de görüldüğü gibi, kontrol ortamı işletme çalışanlarının eylemleri yürütmede ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmede bir atmosfer vazifesi görmektedir. Kontrol ortamı, aynı zamanda diğer bileşenler için bir temel teşkil etmektedir. Diğer bir ifade ile diğer bileşenleri şemsiyesi altında toplamaktadır (Erdoğan, 2006: 86). Bu ortam içerisinde yönetim, özel amaçlarına ulaşmadaki risklerini belirler. Kontrol faaliyetleri, risklerle ilgili yönetimin emirlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli (zorunlu) uygulamalardır. Bu faaliyetler yapılırken, aynı zamanda ilgili bilgilerin toplanması ve örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekir. En üst bileşen olarak, tüm süreç izlenmeli ve koşullara göre gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Yılcı, 2006: 34).

Bu beş bileşen, her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Ancak yine de işletmeden işletmeye değişen bazı noktalar göz önünde tutulmalıdır (Erdoğan, 2006: 86-87)

- İşletmenin büyüklüğü,

- İşletmenin örgütsel ve sahiplikle ilgili karakteristikleri,
- İşletmenin faaliyet yapısı,
- İşletmenin işlemlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı,
- Yasal ve düzenleyici zorunluluklar,
- İşletmenin iç kontrolünün parçası olan hizmet organizasyonlarının kullanımını içeren sistemlerin yapısı ve karmaşıklığı.

İç kontrol sistemini oluşturan bu beş bileşenin yeterli derecede anlaşılması muhasebe sistemi içerisinde kontrol faaliyetlerinin yeterli düzeyde inşa edilip edilmediği konusunda denetçilere yol gösterir. Muhasebe sisteminde iç kontrol yapısının göz önünde tutulması hem yönetim faaliyetlerinin kontrolünün hem de uygulanan iç kontrol sisteminin analizini ve değerlendirmesini içerir (Rezaee vd., 2001: 154).

Bu bileşenler, bir işletmedeki yönetimin çalışma tarzından kaynaklanırlar (çıkarlar) ve yönetim süreçleriyle bütünleşik durumdadırlar (Yılancı, 2006: 33).

Söz konusu bu faktörler de dikkate alınarak iç kontrol sisteminin unsurlarının aşağıdaki gibi incelenmesi mümkündür.

1.3.3.3.1. Kontrol Ortamı (Kontrol Çevresi)

Kontrol ortamı bir işlem grubuna özgü politika ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan çeşitli faktörlerin tümüdür (Çatak, 2005: 2). IFAC (The International Federation of Accountants) bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)' nun UDS (Uluslararası Denetim Standardı)-400' de yer alan tanımına göre kontrol ortamı, iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içindeki önemlilik derecesidir. Kontrol ortamı belirli

kontrol prosedürlerinin etkinliği hususunda önem arz eder. 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 (IFAC, 2004: 359; TÜDESK, 2004: 4-5).

UDS-400' e göre, kontrol ortamını etkileyen hususlar aşağıdaki gibidir (IFAC, 2004: 359; TÜDESK, 2004: 4-5):

- Yönetim Kurulu' nun ve Yönetim Kuruluna bağlı komitelerin fonksiyonu.
- Yönetim anlayışı ve faaliyet bilinci.
- İşletmenin organizasyon yapısı ve sorumluluk ve yetkinin verilmesinde uygulanan yöntemler.
- Görevler ayrılığı, işletmenin çalışanlara yönelik benimsediği politika ve prosedürlerle, iç denetim fonksiyonlarını içeren yönetim kontrol sistemi.

Kontrol ortamı bir organizasyonun istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulmuştur ve insanların kontrol bilincini etkilemektedir (Frazier ve Spradling, 1996: 2). Bu yönetimce kabul edilmiş davranış şekillerinin, belirlenen standartlara yöntemlere uyumu sağlama konusundaki istekliliğin ve işletme kültürünün herkesçe anlaşılmasını sağlayacak iletişimin varlığını gerektirir (Azaltun, 1999: 20-21). Kontrol ortamı işletme yönetim kurulu ve yönetimin işletme için kontrolün önemine bağlılığını ve genel duyarlılığını yansıtır (Çatak, 2005: 2; Azaltun, 1999: 21). Başka bir deyişle, yönetim tarafından kontrol bilincinin yerleştirilmesidir.

Bir organizasyonun kontrol ortamı aşağıdaki unsurları içermektedir (Frazier ve Spradling, 1996: 39):

- Dürüstlük ve etik değerler,

- Yeterliliğe bağıllık,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi,
- Yönetim felsefesi ve faaliyetleri yürütüm şekli,
- Organizasyon yapısı,
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları.

Dürüstlük, etik değerler ve çalışanların yeteneği, yönetimin felsefesi ve yönetim kurulunca sağlanan girdiler gibi faktörler vasıtasıyla çalışanların kontrol bilincini etkileyerek organizasyonun tarzını ortaya koyar (Lindow ve Race, 2002: 9). İşletmede çalışan insanların kontrol bilincinin etkilenmesi örgütün niteliğine yön verdiği için aynı zamanda iç kontrol sisteminin de temelini oluşturur.

Denetçi, yukarıdaki kontrol ortamı unsurlarının zayıf ve güçlü yönleri ile bunları kontrol ortamı üzerindeki etkisini dikkate alarak kontrol ortamını tanımaya çalışır.

-Dürüstlük ve Etik Değerler

Kontrollerin etkinliği, bu kontrolleri geliştiren, yerine getiren ve izleyen kişilerin dürüstlük ve ahlak değerlerine bağlıdır. Dürüstlük ve etik değerler bu kurumun kontrol ortamının başlıca unsurları olarak diğer bileşenlerin geliştirilmesini, yürütülmesini ve izlenmesini etkilerler (Azaltun, 1999: 21). Bu unsurlar genellikle üst yönetim tarafından kurumun diğer seviyelerine aktarılan ve üst yönetimin tutumunu yansıtan mesajlarda tanımlanır. Kurumun dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahip olması ve tüm paydaşların bu kurallara uygun hareket etmesi halinde kurumun iyi

bir değerler bütününe sahip olduğu konusunda güvence sağlanmış olur (Cebeci, 2008b: 3).

Örgütsel amaçlar ve bunların nasıl yerine getirileceği tercihler ve değer yargılarına bağlıdır. Bunlar davranış standartlarının, idarenin bütünlüğünün sağlanmasında, gerektiği şekilde uygulanması kararlılığının bütünlük sonucudur. İşletme kültürünün bir parçası olan ahlak ve davranış standartları aracılığı ile işletme yönetimi nelerin yapılacağını ve nelerden sakınılacağını belirler (Çatak, 2005: 3).

Etik ilkeler ile mesleki davranış kurallarının temel hedefleri, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında en yüksek mesleki standartlarda bir performans sağlanması ve genel olarak kamu çıkarı gereksinimlerinin karşılanmasıdır (IFAC, 2005: 3; Aksoy, 2007: 402). Temel etik ilkeler ile davranış kurallarından bazıları şunlardır:

Tablo 2. Temel Etik İlkeler ile Davranış Kuralları

Temel Etik İlkeler
• Güvenilirlik
• Profesyonellik
• Yüksek Hizmet Kalitesi
• Doğruluk ve Dürüstlük
• Tarafsızlık, objektiflik, önyargısızlık
• Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen
• Gizlilik ve Sır Saklama
• Profesyonellik ve sorumluluklarının bilincinde olma
• Mesleki ve Teknik Standartlara Uyum

Kaynak: Aksoy, 2007: 403

-Yeterliliğe Bağlılık

İşletmelerde her bir işin gereklerinin yerine getirilebilmesi için personelin mesleki standartlara uygun olarak, sahip olması gereken bilgi ve yetenek düzeyi yeterlilik olarak ifade edilmektedir (Çatak, 2005: 4). Yeterliliği bağlılık, yönetimin belirli işler için düşündüğü yeterlilik seviyesi ve bu seviye için aranacak bilgi ve yetenek kıstaslarının belirlenmesidir (Azaltun, 1999: 21-22). Yönetim her iş için biçimsel ve biçimsel olmayan iş tanımları yapmalı ve bunu uygulamada kararlı olmalıdır (Erdoğan, 2006: 88). Bu yaklaşım çalışanların işletme yönetimine ve uygulamalarına güven duymalarını sağlar.

Yeterliliğe bağlılık kurumun genel kontrol ortamının önemli bir parçasıdır. Çeşitli fonksiyonlar için yapılan iş tanımlarının yeterli olup olmadığı, bu pozisyonlara uygun kişilerin yerleştirilmesine yönelik usullerin uygulanıp uygulanmadığı, eğitim ve denetimin yeterli olup olmadığı kontrol ortamının bir parçası olan yeterliliğe bağlılığın kapsamındadır (Cebeci, 2008b: 4).

Sorumluluğu üstlenilen görevlere kıyasla yeterli eğitim, yetkinlik ve deneyime sahip olunmaması, iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan bir risk faktörü olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, işletme yönetiminde belirlenen hedeflere ulaşılmasını zorlaştıran ve çoğu durumda olanaksız kılan bir etki doğurmaktadır (Aksoy, 2007: 404). Bu yüzden işletme çalışanları verilen görevi istenildiği şekilde yapabilecek eğitim ve mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır. Bu amaçla insan kaynakları politikalarının gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır.

-Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi

Yönetim Kurulu, yönetim ile pay sahipleri arasında işlev gören ve çalışmalarında idare edici, yol gösterici ve sorgulayıcı sorumlulukları bulunan bir kuruldur. Bu sorumlulukları nedeniyle kurulun kimlerden oluştuğu, üyelerinin eğitim ve deneyimleri, yönetimden bağımsızlık derecesi, faaliyetlerine olan bağlılığı ve uygunluğu gibi faktörler kontrol ortamını doğrudan etkilemektedir. Ayrıca, yönetim kurulu, yönetimden

beklenen plan ve performans beklentilerini oluşturur ve bunları takip eder. Bu konudaki etkinliği iç ve dış denetçilerle olan ilişkileri diğer kontrol ortamını etkileyen önemli konulardır (Yılancı, 2006: 33).

Genel olarak yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu vardır. Kurul işletme yönetimi için hissedarların temsilcisi olarak seçilir. Yönetim kurulu işletmeyi yöneten profesyonel yöneticilerin performansını denetler. Bu bağlamda yönetim kurulunun sorumluluğu; uzun dönemli hedeflerin belirlenmesi, yasal düzenlemelere uygunluğun kontrol edilmesi, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesidir. Eğer bu sorumluluklardan, etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye Denetim Komitesi denir (Uyar, 2003: 51).

Yönetimin işletme varlıkları üzerinde yüksek bir kontrol gücü bulunmaktadır. Yönetimin hissedarlara karşı hilelerini önlemek için ortaklar adına yönetimi denetleyecek bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bu mekanizma ise denetim komitesidir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 130). Denetim komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını denetleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden de seçilmiş bir idari komisyondur. Çoğunlukla denetim komiteleri işletme yönetiminden bağımsız üç veya beş kişiden oluşur (Uzay, 2003: 72).

Denetim komitesinin önemli sorumluluklarından biri, yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlamasını ve yürütmesini sağlamaktır. Denetim komitesi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini genel olarak değerler (Uzay, 2003: 77). Denetim komitesinin, iç kontrol ve uygunluk ile ilgili kritik sorumlulukları vardır. Bunları şöyle sıralayabiliriz (Yılancı, 2003: 26):

- İşletmenin dönemsel (yıllık) ve ara finansal raporlamayla ilgili iç kontrol etkinliğini, bilgi teknolojilerindeki emniyet ve kontrolü de kapsayan biçimde değerlendirmek,

- İç ve dış denetçilerin finansal raporlamayla ilgili iç kontrol incelemelerinin boyutlarını kavramak ve önemli bulgu ve tavsiyelerle ilgili raporları yönetim yanıtlarıyla birlikte elde etmek ve değerlendirmek.
- Yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu izleyen iç kontrol sistemin etkinliğini, yönetim soruşturmalarının sonuçlarını ve her türlü disiplin olayını yeniden incelemek,
- Yasal kurumlarca yapılan her denetim bulgularını ve görüşleri yeniden gözden geçirmek,
- İşletme personeline etik kuralların iletilmesi ve uygunluğun izlenmesi için kullanılan süreci yeniden gözden geçirmek,
- Yönetim ve hukuk müşavirliğinde yasalara uyumlu ilgili her türlü olaydaki gelişmeleri düzenli olarak elde etmek.

-Yönetim Felsefesi Ve Faaliyetleri Yürütüm Şekli

Etkin bir iç kontrol, yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile son bulur. Tüm iç kontrol süreci, yönetimin anlayışına ve yaklaşımına göre oluşur ve etkinliği buna göre belirlenir. Eğer yönetim, kontrollerin önemli olduğuna inanıyorsa, etkin kontrol politikalarını ve yordamlarını sisteme yerleştirmek durumundadır. Kontrole ilişkin yönetimin oluşturduğu felsefe ve yaklaşım, risk olgusunu, finansal raporlamayı ve iç kontrol amaçlarına ulaşılmasını ifade eder. Öte yandan bu felsefenin yönetimde alt kademelere işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve işlemlerinin yürütülmesi için aktarılması ve benimsetilmesi de büyük önem taşır. Bunun sağlanması, yönetimin faaliyet yaklaşımını oluşturur (Gönen, 2007: 21; Erdoğan, 2006: 89).

Yönetimin benimsediği felsefe ve faaliyetleri yürütüm şekline ilişkin yaklaşımların tamamı bir kurumun kontrol ortamının bir parçasıdır. Denetçiler ve iç kontrollerin değerlendirilmesinden sorumlu diğer taraflar bu unsurları iyi bir şekilde

anlamalı ve iç kontrollerin etkinliğini değerlendirirken bu unsurları göz önünde bulundurmalıdır. Bir tarz veya felsefe bütününün her zaman tüm kurumlar için en iyisi olduğu söylenemezken, bu unsurlar kurumun kontrol ortamının diğer bileşenleri dikkate alındığında oldukça önemlidir (Cebeci, 2008b: 5).

-Organizasyon Yapısı

İşletme amaçlarına, çalışanlarıyla birlikte ulaşabilir. Ancak çalışanların gereken başarıyı gösterebilmeleri, işletme içindeki organizasyon yapısı ile olanaklıdır. İşletme çalışanlarının faaliyetlerinin işletmeye özgü bir biçimde planlanması, yürütülmesi ve kontrol edilmesi olarak niteleyebileceğimiz örgütsel düzenleme, bir sistemi oluşturur. Bu sisteme organizasyon yapısı adı verilir. Başka bir ifade ile organizasyon yapısı; bir işletmenin amaçlarına ulaşmada gereksindiği faaliyetlerini personelle kadrolama ve bu personelin işlevlerini yerine getirmesi için gerekli fiziksel faktörlerin sağlanmasıdır (Gönen, 2007: 21; Erdoğan, 2006: 89).

Organizasyon yapısının etkinliği, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi, yönlendirilmesi ve kontrolünde bir sistem olarak ne ölçüde iyi çalıştığına bağlıdır. Etkin bir organizasyon yapısının oluşturulması şu konuların göz önünde bulundurulmasını gerektirir (Çatak, 2005: 6).

- Verilen sorumlulukların yerine getirilmesi için gerekli kaynakların ve personelin bulunması,
- İşletme amaçlarına, fonksiyonlarına, örgüt biçimine ve yasaların koyduğu kurallara uygun olarak sorumlulukların verilmesi ve yetkilerin devredilmesi,
- Verilen sorumlulukların yerine getirilmesini kolaylaştırmak amacıyla bütçelerin ve iç raporların hazırlanması,

- Herhangi bir kişinin veya birimin, bir işlemi başından sonuna kadar yürütmesini önleyecek işbölümünün yapılması ve tüm işletme faaliyetleri üzerinde gözetimin sağlanmasıdır.

İşletmeler büyüdükçe ve işlemler daha karmaşık hale geldikçe organizasyon yapısının yazılı olarak belirlenmesi daha çok arzu edilir. Örgüt şemaları, iş tanımları, işletme politikasını içeren yönetmelikler, genelgeler, yönergeler ve benzeri raporlar ve dokümanlar organizasyon yapısını yazılı olarak belirlemede kullanılır (Çatak, 2005: 6).

-Yetki ve Sorumluluk Verme Yöntemleri

Yetkilendirme; işletmede çalışanların belli başlı faaliyetlerde iş yapabilme gücünün ve karar verme sorumluluğunun sağlanmasıdır (Çatak, 2005: 6). Etkin bir kontrol yapısının oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili bir kontrol yapabilmeyen olanağı bulunmamaktadır (Bozkurt, 2006: 124). Başka bir ifade ile sözlü yöntemlerle faaliyetler sürdürülüyorsa kontrolün çok zayıf olduğunu ya da hiç olmadığını söyleyebiliriz.

Yetki ve sorumluluklar ile kontrolle ilgili konuların biçimsel yöntemlerle iletimi önemlidir. Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri ile ilgili şu faktörlerin dikkate alınması yerinde olacaktır (Azaltun, 1999: 24):

- Kabul edilir iş uygulamaları, çıkar çatışmaları ve iş görme kuralları hakkında iş görme politikaları,
- İşletme hedef ve amaçları, yönetim fonksiyonları ve yasal gerekliliklerle ilgili yetkilerin devri ve sorumlulukların verilmesi,
- Spesifik görevler, hesap verme yükümlülükleri ve sınırlamaları tarif eden iş tanımları,

- Sistem değişikliklerinin kabulünde ve yetkilendirme işlemlerinde kullanılacak yöntemleri gösteren bilgisayar sistem dökümanları.

Ayrıca yetki ve sorumlukların belirlenmesi aşamasında, “Görevler Ayrılığı” ilkesi dikkate alınarak, bir iş başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmemelidir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır. Örneğin, bir maddi duran varlığın satın alınması, bunun kayda alınması ve işletmede korunması işlevleri farklı kişilerce yürütülmelidir (Bozkurt, 2006: 124). Bu uygulama kişilerin birbirini kontrol etmesini sağlayacaktır.

-İnsan Kaynakları Politikaları Ve Uygulamaları

Uygun bir kontrol ortamının oluşmasında diğer önemli etmen de personel faktörüdür. İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personelin varlığı kontrol sisteminin etkinliğini artırır. Sistemin öngördüğü kontroller ve bunların yürütülmesinde başvurulacak yordamlar bunları uygulayacak görevlilerin kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır. Çalışanların yeterlilik, uzmanlık ve dürüstlüğü büyük ölçüde işletmede uygulanmakta olan işe alma, ücret, başarı değerlendirme, terfi ve eğitim politikalarına bağlıdır. Bu nedenle bu politikalar iç kontrol sisteminin bir parçasıdır (Güredin, 2007: 327; Güredin, 2001: 133).

Hata ve hileyi yapanın insan olduğu göz önüne getirildiğinde insan kaynakları politika ve yöntemleri çok önem kazanmaktadır. Uzman, dürüst personel ve yönetim etkin bir iç kontrol için gerekli ortamı sağlayan faktörlerdir. İşletmenin personeli ve yöneticileri dürüst değilse, uzman değilse, dünyadaki en iyi sistem gerektiği gibi işlev görmeyecektir. Personelin uzmanlığı ve dürüstlüğü eğitim programları ile artırılabilir. Eğitim politikaları personelden beklenen rolleri ve sorumlulukları iletmeyi hedefler. Personelden beklenen performans düzeyi ve davranışlar hizmet içi eğitim programları ile seminerlerde uygulamalı olarak verilir. Belirli aralıklarla yapılan performans değerlendirmelerine göre yükseltmenin yapılmasına dikkat edilmesi, personele

uzmanlaştıkça ve dürüst çalıştıkça daha yüksek pozisyonlara gelebileceğinin mesajını verecektir (Azaltun, 1999: 25).

Etkin bir iç kontrol ortamına destek olacak insan kaynakları politika ve yöntemleri şu şekilde sıralanabilir (Azaltun, 1999: 25):

- Tüm personelin yıllık izinleri kullanılmalıdır. Yıllık izinler personelin yılın yorgunluğunu atarak daha verimli çalışmasını sağlamanın yanında, izin süresince ilgili işin başka bir personele yaptırılmasını gerektirmektedir. Yeni bir bakış açısı ile işin yapılması zayıflıkların ve sağlıksız uygulamaların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur. Diğer bir deyişle, personel tatil sırasında hata ve hilelerinin ortaya çıkaracağını düşüneceğinden işin gereklerini daha dikkatli yerine getirir.
- Tüm muhasebe personeli ile para ve stok hareketlerinde çalışanlar ve üst yönetim sadakat bağı denen sigortalama yöntemiyle sigortalanmalıdır. Sadakat bağı yapılan bir sözleşme ile sigorta işletmesinden sigortalanacak personelin dürüstlüğü konusunda finansal güvencenin alınmasıdır. Sigorta işletmesinin sigortalamadan önce personelin geçmişine yönelik bir araştırma yapacağını bilmesi, işletmeye dürüst personel istihdam ettiğine dair bir güvence verir.
- İşletmede çalışılan pozisyonlar uygun olduğu sürece rotasyonun yapılması kontrol ortamını güçlendirecektir. Personel çalıştığı pozisyona başka bir personelin getirileceğini bildiği sürece, yaptığı işi, belirlenmiş yöntemlerle gerekli özeni göstererek yapacaktır. Eğer bir hata ve hile söz konusu ise de, rotasyonla gelen personelin bunları ortaya çıkarması mümkün olabilecektir.
- Personele, çıkar çatışması politika veya davranış kuralları yazılı olarak imza karşılığı verilerek, personelden işletmenin beklentileri ve işletmenin bu konulara yaklaşımı iletilmelidir. Hatta eğitim sürecinde işletmenin yazılı politikaları, davranış kuralları, iş tanımlarına atıfta bulunularak, bunları personelin daha iyi kavraması sağlanmalıdır.

1.3.3.3.2. Risk Değerlendirmesi

Risk kavramı; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan faaliyetler ve 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 etkilemesidir. Başka bir ifade ile işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulanmasını engelleyen olay ve davranışlar şeklinde ifade edilebilir (Demirbaş, 2005: 177). Türkiye’ de son dönemde gerçekleşen yasal düzenlemeler ve ekonomik gelişmeler ışığında, riski; bir işleme ilişkin bir parasal kaybın ortaya çıkması veya bir giderin veya zararın vuku bulması nedeniyle ekonomik faydanın azalması ihtimali olarak da tanımlanabiliriz (Rüstemoğlu, 2002: 24). Risk kavramını, sadece olumsuz olaylar veya davranış modelleri olarak algılamamak gerekir. Pozitif bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risk kavramına dahildir (Demirbaş, 2005: 177).

Risk değerlendirme, iç kontrolün yeterli bir kontrol sağlayıp sağlamadığını belirlemek için kullanılan bir süreçtir. Buradaki yeterli kavramı kontroller, ihtiyatlı bir kişinin hem riskleri hem de maliyetini beraberce hesaba almak anlamına gelmektedir. Denetçinin amacı önceden belirlenmiş tehditlerin analizini yapmaktır. Tehditlerin sıralaması yapılırken, oluşma olasılığı, parasal kayıplar, işletmeye olan potansiyel zararı göz önüne alınmalıdır. Bu sıralama bize hangi riskin daha fazla tehdit içerdiğini gösterir (Egerdahl, 1995: 38). Etkin bir risk değerleme riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir (Demirbaş, 2005: 169).

İç kontrol sisteminin diğer bir bileşeni olan risk değerlendirmesinde, riskleri minimize eden her işletmenin, faaliyetlerini belirli bir uyum içerisinde yerine getirmesi için pazarlama, finansman ve diğer konularla ilgili amaçlara ulaşmasında etkin bir yönetim mekanizmasının rolü yadsınamaz (Watchorn, 2005: 12). İşletmelerin karşılaştığı riskler aşağıda belirtilen nedenlerden kaynaklanabilir (Gauthier, 2006: 13; IFAC, 2007: 359):

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler (Mesela, yönetmelikte değişiklikler)

- Personelde değişiklikler (Özellikle hassas konumlarda)
- Bilgi sisteminde ve teknolojideki değişiklikler
- Hızlı büyüme
- Yeni programlar ve servisler (Mesela, tecrübe eksikliği)
- Yapıdaki değişiklikler (Mesela, bir programı elemesi)

Kurumsal yönetim hakkındaki Turnbull raporu risk yönetimi ile ilgili olarak aşağıdaki öngörülerini içermektedir (Pickett, 2005: 57):

Yönetimden üst yönetime verilen raporlar, kendileri ile ilgili alanlarda önemli risklerin dengeli bir değerlemesini ve bu riskleri yönetirken iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamalıdır. Tanımlı herhangi bir önemli kontrol başarısızlığı veya zayıflıklar içerdikleri içerebilecekleri etkileri de ifade ederek işletme ve düzeltici eylemlerle ilgili olarak raporlarda tartışılmalıdırlar. Yönetim ile üst yönetim arasında risk ve kontrolle ilgili konularda iletişimde açıklık olması zorunludur.

Yıl boyunca raporları gözden geçirirken üst yönetim:

- önemli risklerin neler olduğunu, nasıl tanımlandıklarını ölçüldüklerini ve yönetildiklerini değerlendirmelidir;
- önemli riskleri yönetirken iç kontrol sistemi ile ilgili etkinliği özellikle raporlanan herhangi bir önemli başarısızlık veya zayıflık bakımından değerlendirmelidir;
- herhangi bir önemli başarısızlık veya zayıflığa karşılık vermek için hızlı bir şekilde yapılanların gerekli olup olmadıklarını değerlendirmelidir; ve

- bulguların iç kontrol sistemi için daha yoğun gözlem ihtiyacı gösterip göstermediklerini dikkate almalıdır.

Risk değerlendirmesinde, denetim riskinin bileşenlerinden biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır (Erdoğan, 2006: 91). Kontrol riski, işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemiyle ilgili olarak oluşturduğu temellerin (politika ve işlemlerin) önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riski olarak tanımlanır. Yani işletmede iç kontrol sistemi var olmasına rağmen, bulunup ortaya çıkartılamayan ve önlenemeyen, finansal tablolara ilişkin hata ve hilelerin fark edilmeme, engellenememe riskidir (Çil, 2003: 225). Kontrol riskleri, işletmelerde çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskleri altı ana grupta toplayabiliriz (Erdoğan, 2006: 91-93):

1. Hatalar
2. Hileler
3. Varlıkların hatayla kayba uğraması
4. Varlıkların çalınması
5. Güvenlik eksikliği
6. Doğal afetler ve şiddet olayları

Bu risk iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir fonksiyonu olup, iç kontrol politika ve prosedürleriyle ters orantılıdır. İşletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, kontrol riskini azaltır. Fakat kontrol riski hiçbir zaman sıfırlanamaz. Bunun nedeni iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun bir işletmedeki olabilecek hataların % 100'ünü önleyememesidir (Çil, 2003: 225).

Örgüt için iç kontrollerin oluşturulmasını ve gözden geçirilmesini ve yine hissedarlara bu kontrollerin tutarlı olduklarının bildirilmesini sağladığından risk yönetiminin risk döngüsünün önemli bir parçası olduğunu önerilmektedir. İç kontrol çerçevesi; tüm bu düzenlemeler belirli kontrol uygulamaları ve örgütün amaçlarına ulaşmasını sağlayacak süreçleri içermektedir (Pickett, 2005: 58).

İyi yönetilen işletmelerde, belirlenen amaçlara ulaşmayı engelleyebilecek risklerin ortaya çıkarılması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılan süreçler bulunmaktadır. Bu süreçlerin üzerine kontrollerde eklenerek risklerin azaltılması sağlanmaktadır. Şekil 2’ de görüldüğü gibi amaçlar, riskler ve kontroller devam eden bir sürecin parçası olarak birbirleriyle bağlantılı hale gelirler.



Sekil 2. Risk Değerlendirme Süreci

Kaynak: Çiçek, 2004: 25

Coso yapısına göre etkin bir risk değerlendirme şu şekilde oluşturulabilir (Applegate ve Wills, 1999: 62):

- Amaçların belirlenmesi,
- Amaçların uyumu,
- Amaçlara ulaşmak için risklerin belirlenmesi,
- Hangi risklerin kritik olduğunun belirlenmesi,

- Riskleri hafifletmek için gerekli faaliyetlerin belirlenmesidir.

Risk değerlendirmesi kavramı gerçekte küçük işletmelerde ya da orta byklkteki işletmelerde aynıdır. Fakat küçük işletmelerde risk değerlendirme süreci genellikle daha az resmi olacaktır (Demir, 1999: 101). İşletme riskini değerleme, denetçinin finansal tablolarda hata olabileceği ihtimaline karşı olarak yaptığı doğal risk ve kontrol risklerini değerlemesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir (Demirbaş, 2005: 170).

1.3.3.3.3. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, karar vericilerin ihtiyaç duyduğu işletme ile ilgili bilginin belirlenmesi, işlenmesi ve iletilmesi anlamında kullanılmaktadır (Azaltun, 1999: 30). Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak işe yarar bilgiler tanımlanmalı, toplanmalı ve iletilmelidir. Bilgi sistemleri işletmenin yönetilmesine ve kontrolüne imkn veren faaliyetle ve finansal durumla ilgili bilgileri içeren raporlar üretilir. Dolayısıyla sadece işletme içinde toplanan veriyle değil dışsal raporlama ve karar alıcılar için gerekli olan dış olaylar, faaliyetler ve koşullarla ilgili bilgilerle de ilgilenirler (Yurtsever, 2008: 32).

İlgili bilginin, tanımlanması ele geçirilmesi ve bir form ve süre içerisinde, insanların, sorumluluklarını başarıyla yerine getirmelerini sağlamak için aktarılması gerekir. Bilgi sistemleri işlemsel, finansal ve uyumla ilgili bilgi içeren raporlar üretilir. Sadece iten üretilen veri ile ilgilenmez, dış raporlama ve bilgilendirilmiş iş kararları almak için gerekli olan dış olaylar, aktiviteler ve durumlar hakkındaki bilgilerle de ilgilenir. Ayrıca etkili iletişim kurumun üstünde, altında ve karşısında akış sağlayarak daha geniş anlamda meydana gelmelidir. Tüm personel st düzey yönetimden, kontrol sorumluluklarının ciddiye alındığına dair net bir mesaj almalıdır İç kontrol sisteminde hem kendi rollerini anlamalıdırlar hem de bireysel aktivitelerin diğer kişilerin işleriyle ne şekilde bağlantılı olduğunu anlamalıdırlar. nemli bilgi akışıyla iletişim kurma

sistemine sahip olmalıdırlar. Ayrıca dış partilerle; müşteriler, satıcılar, düzenleyiciler ve paydaşlarla etkili bir iletişim olması gerekmektedir (Piccett, 2007: 91).

Finansal raporlama amacına uygun bilgi sistemi, muhasebe sistemi ile ilgili işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve öz sermayesi için hesap verme yükümlülüğünden oluşur. Bilgi ve iletişimin büyük bir kısmı muhasebe sistemince yerine getirilir. Sistemin ürettiği bilginin kalitesi, yönetimin işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü ile ilgili doğru karar alma yeteneğini arttıracak ve güvenilir finansal raporlar hazırlamasını olumlu yönde etkileyecektir (Azaltun, 1999: 30-31).

Bilgi sistemi şu özelliklere sahip olmalıdır (Yüksel ve Demir, 2001: 4);

- Bütün işleri açıklamalı ve kayıtlamalıdır.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkında etkili ve detaylı bilgiyi finansal raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir.
- İşlerde, onların uygun parasal değerle finansal durum tablolarında kayıtlanmasına izin vermelidir.
- Etkili bilgiyi sağlamak için uygun muhasebe periyodunda işlerin kayıtlanmasına izin vermelidir.
- Finansal tablolardaki ilgili açıklamaları ve işleri uygun olarak sunmalı.

İhtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı bir iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından birisidir. Operasyonel, finansal ve mevzuata uygunluğu gösteren bilgileri ve bunlarla birlikte gerekli her türlü dışsal bilgileri içeren raporların üretilmesi, saklanması ve zamanında kullanıma hazır olması, karar verme sürecinin ve raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde yaşamsal önem taşır. Etkili bir iletişim sistemi ise organizasyon içerisinde yukarıdan aşağıya olduğu kadar, aşağıdan yukarıya ve

çapraz iletişim kanallarının da varlığının ve bu kanallar kullanılarak bütün personele iç kontrol sisteminin ne olduğu, önemi ve personelin bu sistem içerisindeki yerleri ve rolleri hakkında açık ve anlaşılır mesajların iletilmesinin sağlandığı bir sistemdir (Yavuz, 2002: 43).

Üst yönetim tüm personele, çalışanların sorumluluklarını ciddiye alıp, almadıkları konusunda bilgi veren açık ve net mesajlar vermelidirler. Herkes iç kontrol sistemi içindeki rolünü bilmelidir. Aynı zamanda müşteri, tedarikçi, hissedar gibi işletme dışı gruplarla da etkin bir iletişim içinde olmalıdır (Perry ve Warner, 2005: 53).

1.3.3.3.4. Kontrol Prosedürleri (Kontrol Faaliyetleri)

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (Erdoğan, 2006: 94; Yılcı, 2006: 67). Kontrol faaliyetlerini işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılaşma faaliyetleri olarak nitelemek mümkündür (Kaval, 2005: 127).

Kontrol faaliyetleri genellikle iki elemanı içerir, politikalar ve prosedürler. Öncelikle ne yapılması ile ilgili bir politika oluşturulur ve bu prosedürler için temel vazifesi görür. Daha sonra, bu politikaları başarabilmek için prosedürler oluşturulur. Örneğin, bir sigorta işletmesinin şube müdürü tarafından, müşterilerin ticari faaliyetleriyle ilgili görüşmek üzere telefon açılması politikası belirlenebilir. Prosedürler ise böyle bir görüşmenin zamanında ve dikkat edilmesi gereken noktalar itibarıyla gerçekleştirilmesiyle ilgili olacaktır (Yılcı, 2006: 69).

Kontrol faaliyetleri, karşılaşılabilecek iş amaçlarını geliştirmek için olan tüm bu düzenlemeler ve yerinde prosedürlerdir. İnsanlar tarafından kullanılan bireysel mekanizmalardan ve tüm kurum boyunca var olan süreçlerden oluşur ve tanımlanmış belirli özellikleri sergilemelidirler (Pickett, 2005: 97-98):

1. Tüm kullanıcılar tarafından net bir şekilde tanımlanmış ve anlaşılabilir olmalıdır. Bir prosedürün personel tarafından tam anlamıyla anlaşılması

zaman kesin olarak uyumla ilgili sorunlar olacaktır. Anlaşılmalrı ve çalışmaları için basit olmalıdırlar.

2. Kontrolün pratikte ne dereceye kadar uygulanıyor olduğunu izlemek için mekanizmalar kurulmalıdır. Kontrol, standartların belirlenmesiyle başlayan ve bunun ne derecede başarılı olduğunun gözden geçirilmesiyle biten bir süreçtir.
3. Kullanımları, yönetim ve onları çalıştıran personel tarafından onaylanmalıdır. Bu faktör, müdürlerin, iç kontrol sistemleri üzerinde etkili olan tavsiyelere “sahip olmasını” sağladığından emin olmak için, kontrolörler tarafından kullanılmalıdır.

Kontrol faaliyetlerini, işletme amaçlarına göre üç gruba ayırmak mümkündür; faaliyetler, finansal raporlama ve uygunluk. Ancak bazı kontrol faaliyetleri sadece bir alanla ilgili olabileceği gibi, bazı tür kontrol faaliyetleri birden çok amaca ulaşmaya birden yardımcı olabilir (Yılcı, 2006: 67).

Genel olarak kontrol faaliyetlerini (Kaval, 2005: 128);

- Önleyici,
- Saptayıcı,
- Yönlendirici
- Telafi edici (Tamamlayıcı) faaliyetler olarak sınıflandırabiliriz.

-Önleyici Kontroller

Önleyici kontroller, istenmeyen durumların önlenmesini sağlamak için alınan önlemlerdir (Kaval, 2005: 128). Bir hatanın veya tespit edilmemiş bir olayın

gerçekleşmesini önlemek amacıyla sisteme dahil edilir. Belirli fonksiyonlarda görev ayrımı sağlayan kurumsal yapı başlangıç düzeyindeki bir önleyici kontroldür. Başka bir önleyici kontrol örneği ise önemli araç-gerece yetkisiz erişimi önleyen kilitli bir kapıdır (Cebeci, 2008a: 4). Bu örnekleri arttırmak mümkün örneğin (Yılancı, 2006: 23):

- Etkin bir örgüt yapısıyla ilgili uygulamalar (görevlerin ayrımı)
- Etkin personel uygulamaları
- Politika ve prosedürlerin yazılı kılavuzlar haline getirilmesi
- Varlıkların fiziksel korunmasının yapılması
- İyi düzenlenmiş belge ve dokümanlar
- Gözetim

-Saptayıcı Kontroller

Saptayıcı kontroller, her bir personelin ne miktarda işletmenin varlıklarını zimmetinde tuttuğunu, işletmeye ne ölçüde borçlu veya alacaklı olduğunu saptamaya bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir (Kaval, 2005: 129). Hatalar veya sorunlar ortaya çıktıkça veya ortaya çıktıktan kısa bir süre sonra yönetimi uyarmak amacıyla tasarlanmaktadır. Gün sonunda kasa sayımı ile kasa defterinin mutabakatının sağlanması bu tür bir saptayıcı kontrole örnek verilebilir. Kilitli bir kapının zorlanmasıyla çalan alarm da bu tür bir kontroldür (Cebeci, 2008a: 4). Konunu daha iyi kavranması için şu örnekleri de verebiliriz (Kaval, 2005: 129):

- Ambarlarda giriş/çıkış fişleri ve stok kartlarının, veznede tahsil/tediye fişlerinin kullanılması,

- Demirbaş niteliğindeki malzemenin personele zimmetlenmesi,
- Stok kartları ile raftaki veya depodaki mal varlıkların karşılaştırılması, banka mevcutları ile kayıtların karşılaştırması (bağımsız mutabakat),
- Düzenli aralıklarla sayım yapılması,
- Bütçelenen/Gerçekleşen karşılaştırması.

-Yönlendirici Kontroller

Yönlendirici kontroller, personelin belirli hedeflere yönlendirilmesi, üst yönetimin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayıcı, onları güdüleyici önlemler. Örneğin (Kaval, 2005: 129):

- İşletme çapında bütçe sistemi uygulanması,
- Belirli hedefleri tutturana ödül verilmesi,
- Belirli günleri kutlama programlarının, birlikte iş gezilerinin düzenlenmesi,
- Rutin işlerin yönetmeliklere bağlanması (muhasabe, vezne, satınalma, personel yönetmeliği gibi).

-Telafi Edici (Tamamlayıcı) Kontroller

Telafi Edici (Tamamlayıcı) kontroller, istenmeyen olayların sonuçlarını telafi etmek amacıyla saptayıcı kontroller ile bağlantılı olarak kullanılır. Kayıpların tazminine yönelik bir sigorta poliçesi bir tür düzeltici kontroldür. Kilitli bir kapıyı açmaya çalışarak alarmın çalmasına neden olan kişileri gözaltına alacak bir nöbetçi başka bir düzeltici kontrol yöntemidir (Cebeci, 2008a: 4). Bunlar aksayan veya stratejik

konularda yönetimin bizzat işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir. Örneğin (Kaval, 2005: 129):

- Bankalarda olduğu gibi aktif/pasif yönetim komitesi,
- Risk yönetim komitesi kurulması,
- Yönetim kurulu üyelerinin bizzat bir çalışan gibi bazı fonksiyonları kendi aralarında paylaşarak devamlı iş başında olması,
- Personelin eğitim programlarına gönderiliyor olması.

Bu kontrollerin ışığında işletmede çalışanlar neyi, nasıl yapacağını ve üzerine yüklenen sorumluluklarını bilir hale gelir. Ayrıca zarar verici bir davranış sergilenmiş ise bunun sonuçları, kimler tarafından yapıldığı ve ne kadar zarar verildiği tespit edilebilir hale gelir.

Kontrol faaliyetlerini değişik açılardan çok farklı biçimler sınıflandırmak mümkündür. Biraz önce belirttiğimiz gibi kontrolleri önleyici, saptayıcı, yönlendirici, tamamlayıcı kontroller olarak sınıflandırabiliriz. Kuşkusuz bu sınıflandırmaların denetim ve kontrol açısından büyük önemi vardır. COSO Report tüm organizasyondaki kontrol faaliyetlerini büyük ölçüde temsil edebilecek bir kontrol faaliyetleri sınıflaması yapmıştır. Bunlar (Özeren, 2002: 12-15; Yılcı, 2006: 67-69; Gönen, 2007: 23):

Fiili Performansın Üst Düzeyde İncelenmesi: Yönetim, değişik alanlardaki performans sonuçlarını incelemelidir. İncelemeler fiili sonuçlarla, bütçeler, tahminler, geçmiş dönem sonuçları ve rakiplerle karşılaştırmalar şeklinde yapılabilir. Yönetim faaliyetleri, bu tür raporlar üzerinden izlenmeli ve ana amaçlar ve hedeflerle kıyaslayarak analiz etmelidir.

Yönetimce Fonksiyonel ve Organizasyonel Düzeyde Yapılan İncelemeler: Organizasyonun değişik düzeylerindeki yöneticiler kontrol sistemlerinden gelen faaliyet

raporlarını (performans raporlarını) incelemeli ve uygun düzeltici eylemleri uygulamaya koymalıdır.

Beşeri Sermayenin Yönetimi: Bir örgütün işgücünün (ki beşeri sermayedir) etkin biçimde yönetimi sonuçlara ulaşılması açısından yaşamsal önemde olup iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Yönetim beşeri sermayeye bir maliyet olarak değil bir varlık olarak bakmalıdır. Faaliyetlerin başarısı, yalnızca, işe doğru personel alınmasıyla, doğru eğitim, araçlar, sistem ve teşvikler sağlanmasıyla ve doğru sorumluluk verilmesiyle mümkündür. Yönetim ihtiyaç duyulan becerileri süreklilik temelinde değerlendirmeli ve örgütün ana amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gerekli becerilerle donatılmış iş gücünü temin edebilmelidir. Eğitim çalışanların beceri düzeylerini, örgütün değişen ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde geliştirmeyi ve sürdürmeyi hedeflemelidir. Örgütün başarısı ile kendi performansları arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak üzere, çalışanların etkin bir ödül sistemiyle desteklendiği bir performans değerlendirme ve tepki alma sistemi tasarlanmalıdır. Beşeri sermayeyi planlamanın bir parçası olarak, yönetim, ayrıca, değerli çalışanlarını en iyi ne şekilde elinde tutacağını, nihayetinde, birbiri ardı sıra göreve gelmelerini nasıl planlayacağını ve gerekli becerilerin ve yeteneklerin sürekliliğini en iyi ne şekilde sağlayacağını göz önünde bulundurmalıdır.

Bilgi İşleme Üzerindeki Kontroller: Bazı kontroller işlemlerin doğru, eksiksiz ve yetkiye dayalı olarak kayıtlara geçmesini sağlayarak yerine getirirler. Bilgi işleme sürecinde çeşitli kontrol faaliyetlerinden yararlanılır. Örneğin; bilgisayara giriş yapılan verilerin kullanıma hazır olup olmadıklarının test edilmesi, işlemlerin rakamsal olarak muhasebeleştirilmesi, kontrol hesapları ile dosya toplamlarının karşılaştırılması ve verilere, dosyalara, programlara erişimin kontrol edilmesi. Günümüzde bilgisayar teknolojisindeki gelişme, işletmelerin bilgi sistemleri ve muhasebe ortamlarında da, büyük gelişmelere neden olmuştur. İç kontrol artık bilgisayarda yazılım düzeyinde yapılandırılmış durumdadır.

Hassas Varlıklar Üzerindeki Fiziksel Kontrol: Bir kurum hassas varlıkları muhafaza etmek ve güvenlik sağlamak üzere fiziksel kontrol tesis etmelidir. Örneğin: nakit, teminatlar, stoklar ile kaybolma riski ve yetkisiz kullanıma karşı hassas olabilecek

nitelikteki araç-gereçler türünden varlıkların, güvenliğinin sağlanması ve bunlara erişimin sınırlandırılması bu kontroller arasında sayılabilir. Bu tür varlıklar düzenli aralıklarla sayılmalı ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmalıdır.

Performans Ölçütlerinin ve Göstergelerinin Oluşturulması ve Gözden Geçirilmesi: Faaliyetlerin performans ölçütlerini ve göstergelerini izlemek üzere tesis edilmelidir. Performans göstergeleri farklı veri grupları arasındaki ilişkileri (faaliyet veya mali) analiz etmek, farklılıkları araştırmak ve düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlamak için bir araç görevi görmektedir. Kontroller, ayrıca, örgütsel ve bireysel performans ölçütleri ile göstergelerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin teyit edilmesini de hedeflemektedir.

Görevlerin Ayrılması: Görevlerin ayırımı, mali nitelikteki bir işlemin doğusundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ve böylece hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin azaltılmasını ifade etmektedir. Görevlerin ayırımı sırasında; işlemlerin yapılması (yürütülmesi), işlemlerin kaydı ve aktiflerin korunması gibi görevlerin farklı kişilere verilmesi söz konusudur.

İşlemlerin ve İşlerin Gerekli Şekilde İcrası: İşlemler ve diğer önemli işler yalnızca bunlara yetkili kişilerce onaylanmalı ve icra edilmelidir. Satın almaya, transfere, kullanıma yönelik geçerli işlemlere başlandığı veya tahsis edilen kaynakların veya diğer işlerin harekete geçirildiği konusunda güvence sağlamanın esas yolu budur. Yetkilendirmeler yöneticilere ve çalışanlara açık bir biçimde duyurulmalıdır.

İşlemlerin ve İşlerin Eksiksiz ve Vaktinde Kaydedilmesi: Faaliyetlerin kontrol edilmesi ve kararların alınması sırasında yönetim nezdinde ilgisini ve önemini sürdürmesi bakımından işlemlerin doğru şekilde kaydedilmesi gerekir. Söz konusu kaydetme faaliyeti, hesap özetlerinin nihai sınıflaması aracılığıyla, bir işlemin veya işin başlangıcından ve onaylanmasından o işlemin veya tamamlanmasına kadar bütün süreç veya süre boyunca uygulanır. Kontrol faaliyetleri bütün işlemleri tam ve doğru biçimde kayıt altına alındığından emin olunmasına da yardımcı olur.

Kaynaklara ve Kayıtlara Erişim Sınırlandırmaları ve Bunlarla İlgili Hesap verme Sorumluluğu: Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkili kişilerle sınırlandırılmalı, gözetime ve kullanıma yönelik olarak bu kişilere hesap verme sorumluluğu tevdi edilmeli ve bu görev sürdürülmelidir. Kaydedilenlerle kaynakların periyodik olarak mukayesesine yönelik hesap verme sorumluluğu hataların, yolsuzluğun, suiistimal riskinin veya yetkisiz görev değişikliğinin en aza indirilmesine yardımcı olmalıdır.

İşlemlerin ve İç Kontrolün Uygun Biçimde Dokümente Edilmesi: İç kontrolün, diğer işlemlerin ve başka önemli işlerin açık biçimde dokümente edilmesi gerekir; incelemelerde kolayca belgelere ulaşılmalıdır. Dokümantasyon yönetimin direktiflerinde, idari politikalarda veya çalışma rehberlerinde açık ve net biçimde görünmeli; hem kağıt üstünde hem de elektronik ortamda tutulabilmelidir. Belgelerin ve kayıtların tümü doğru biçimde yönetilip muhafaza edilmelidir.

Bu yapmış olduğumuz sınıflama bir kurumun ihtiyaç duyabileceği özel kontrol faaliyetlerini içermeyebilir. Ayrıca iç kontrol o kurumun spesifik ihtiyaçlarını karşılamak bakımından kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasına olanak sağlayan esneklikte olmalıdır (Özeren, 2002: 16).

Yaptığımız açıklamaların ışığında kontrol faaliyetlerini, işletme yönetiminin hedeflerini gerçekleştirmek için aldığı önlemler toplamı olarak nitelendirmek mümkündür. İç kontrol sisteminin bir bileşeni olan kontrol faaliyetleri, işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri etkisiz hale getirmek için düzenlenmiş olmalıdır. Diğer bir deyişle, kontrol faaliyetleri risk faktörüne dayanmaktadır. Eğer yönetim işletmenin karşı karşıya kalacağı riskleri belirlemiş, politika ve prosedürlerini bunlara göre düzenlemişse, kontrol faaliyetleri yönetim sürecinin içine girmiş olur.

1.3.3.3.5. İzleme (Gözetim)

İzleme, belirli bir zaman boyunca iç kontrol sisteminin performans kalitesini değerlendirme sürecidir (Perry ve Warner, 2005: 53). Bilgi ve iletişim ile yakından ilgilidir. Zaman geçtikçe iç kontrol sistemleri de değişir ve uygulanan kontrol

prosedürleri gelişir. Bu süreçte izleme, yönetim tarafından, şartlar değişirken sistemde ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiğinin belirlenmesine yardım eder (Doysrangöl, 2002: 34).

İzleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir (Perry ve Warner, 2005: 53; Doysrangöl, 2002: 34).

Sürekli gözleme, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eder. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin icmallerinin yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi sürekli gözleme örneği olarak verilebilir (Doysrangöl, 2002: 35).

Ayrı değerlendirmeler ise zaman zaman yönetim örgütünün iç kontrol sisteminin etkililiğinin ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmasına karar verebilir. Bu değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı daha önce yapılmış olan değerlendirmelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak değişebilir. Yönetim, tüm kontrol sistemini değerlendirmeyi tercih edebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de tercih edebilir. Bu tür değerlendirmeler yöneticiler tarafından kendi sorumluluk alanları içinde öz değerlendirmeler şeklinde olabilir ya da bu görevi iç denetçiler veya bağımsız denetçiler yapabilir (Doysrangöl, 2002: 35).

Eğer bir işletmede kontroller işletmenin önemli bir parçası olarak ve onun alt yapısını oluşturacak şekilde inşa edilmişse o işletmede iç kontroller çok etkili demektir. Bu şekilde inşa edilen kontroller kaliteyi destekler girişimleri güçlendirir, gereksiz maliyetleri yok eder, değişen koşullara çabuk adapte olunmasını sağlar. Değişen koşullara dinamik bir biçimde tepki veren bütünleşik bir sistem oluşturacak şekilde bu bileşenler arasında sinerji ve bağlantı bulunmaktadır (Yurtsever, 2008: 33).

COSO tarafından oluşturulan bu bileşenler, kontrolü sağlamak için yerinde olması gereken, yapının tüm yönlerini ve süreçlerini kapsadığı için oldukça dinamiktir.

Bir kurulun, ortak bir düzeyde bu kontrolleri değerlendirmek için kapsamlı bir modele veya kritere müracaat etmeden iç kontrol sistemlerini gözden geçirdiğini nasıl ifade edebileceğini bilmek zordur. COSO basit bir şekilde beş anahtar soru sorar (Pickett, 2005: 92):

- 1-İşimizi kontrol etmek için doğru esaslara sahip miyiz?(kontrol çevresi)
- 2-İşin kontrolünde olmamızı engelleyecek tüm riskleri anlıyor muyuz? (risk değerlendirmesi)
- 3-Riski işimize yönlendirmek için uygun kontrol aktivitelerini hayata geçirdik mi? (kontrol aktiviteleri)
- 4-İşin kontrol edildiği yolu görüntüleyebilecek durumda mıyız? (izleme)
- 5-Kurum boyunca kontrol mesajı yürütüldü mü ve ilgili problem ve fikirler iş karşısında ve yukarıya taşındı mı? (iletişim ve bilgi)

Eğer bu beş soruya verilen cevapların kalitesini değerlendirebilirsek, tam olarak garanti vermek mümkün olmasa da, kontrolü başarma yolundayız ve işle ilgili endişelerin güvenli ellerde olduğunu tüm kurumlara gösterebilir durumdayız demektir (Pickett, 2005: 92).

1.4. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi İçin Temel İlkeler

Etkin olarak çalışacak bir iç kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken temel ilkeler şunlardır (Güredin, 2007: 329):

- Görevlerin ayırımı ilkesi
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi
- Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması ilkesi
- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ilkesi

- Bağımsız mutabakatların ilkesi

İç kontrol temel ilkeleri ve iç kontrol amaçları arasındaki ilişkiler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3: İç Kontrol Temel İlkeleri ve İç Kontrol Amaçları Arasındaki İlişki

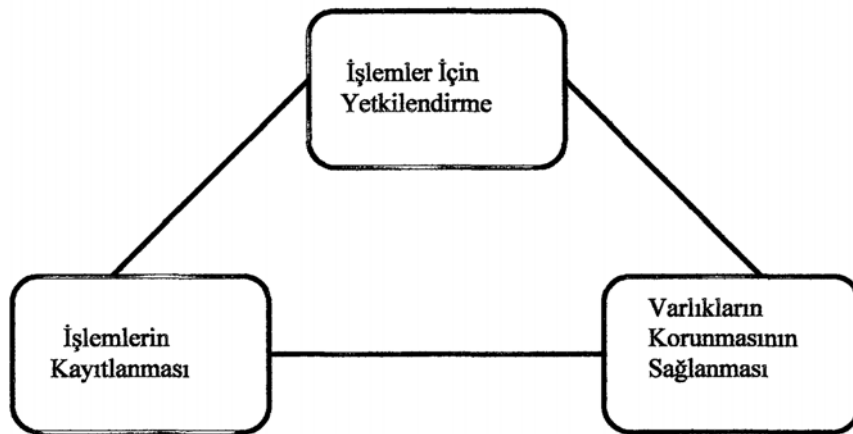
Temel İlke	İç Kontrol Amaçları
Görevlerin ayırımı	Tüm araçlar açısından geçerli
Yetkilendirme	Kıymet hareketlerine neden olunması ve varlıklara elleme
Belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni	Kıymet hareketlerine neden olunması ve kıymet hareketlerinin kayıtlara geçirilmesi
Fiziksel kontroller	Kıymet hareketlerine neden olunması, kayıtlara geçirilmesi ve varlıklara elleme
Bağımsız mutabakat	Kıymet hareketlerine neden olunması, kayıtlara geçirme ve kayıtlar ile varlıklar arasında mutabakat sağlanması

Kaynak: Güredin, 2007: 329

-Görevlerin Ayırımı

Görevlerin ayırımı mali nitelikli bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ifade eder. Böylece hata veya hile riski en aza indirilmiş, değişik kişilerin birbirini kontrol etmesi sağlanmış olacaktır (Çömlekçi vd., 2007: 64).

Bir işletmede belirli görevlere ilişkin sorumluluklar, açık ve net olarak, yönergelerle iş tanımlarıyla ve diğer dokümanlarla açıklanmış ve tanımlanmış olmalıdır. Görevlerin tanımlanıp ayrımlanarak gerekli iş bölümünün yapılması, iç kontrol sisteminin işlerliği açısından önem taşır. Bu ayrımlamada üç temel sorumluluk alanı oluşturabiliriz (Erdoğan, 2006: 94):



Sekil 3. İç Kontrol Sorumluluk Alanları

Kaynak: Erdoğan, 2006: 95

Yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi birbirleriyle bağlantılı, ancak sorumluluk olarak ayırım yapılmış üç alan (Erdoğan, 2006: 95):

- İşlemler için yetkilendirme
- İşlemlerin kayıtlanması
- Varlıkların korunmasının sağlanmasıdır.

İşlemler için yetkilendirmeye, işlemlerin kayıtlanmasının ayrımlanması: Kendisine işlemlerin kaydı sorumluluğu verilen kişi, işlemler için yetkilendirilmemelidir. Örneğin, satın alma yetkisine sahip bir personel, aynı zamanda satın alma kayıtlarını yapmakla da yükümlü kılınmamalıdır. Böyle bir ayırımın öngörülmemesi, personelin rahatlıkla sahtecilik yapabilmesine yol açar ve işlemler ile kayıtlar üzerinde kontrol sağlanamaz. İşletmedeki her bölüm ya da fonksiyon kendi kayıtlarını kendi tutarsa, hesap verme yükümlülüğünün konmasına gerek kalmayacaktır.

Varlıkların korunmasının, işlerin kayıtlanmasından ayrımlanması: işlemlerin kayıtlarını yapmakla sorumlu muhasebe elemanları bu işlemlerle ilgili varlıkların korunmasından sorumlu olmamalıdır. Örneğin, kasadaki bir memur, aynı zamanda muhasebe kayıtlarını yapıyorsa, müşterilerden toplanan paraları müşterinin hesabına kaydetmeyerek hala bir alacak gibi gösterebilir ve aldığı parayı zimmetine geçirebilir. Böyle bir görevlendirme büyük ölçüde hırsızlık ve kayıtlarda sahtecilik gibi riskler taşımaktadır.

Varlıkların korunmasının, işlemler için yetkilendirmeden ayrımlanması: İşlemlerin yetkilendirmesinden sorumlu kılınmış bir personel, varlıkların korunmasıyla görevlendirilmemelidir. Örneğin, satın alma yetkisine sahip olan kişiye, teslim alınan malların korunması sorumluluğu verilmemelidir. Böyle bir durumda personel, kişisel gereksinimleri için de belirli malları satın alabilir ve bunların korunmasını üstlenebilir.

Yukarıdakiler dışında muhasebe personeli arasında da iş bölümü yapılmalıdır. Örneğin, büyük defter ile yardımcı defterler farklı kişilerce tutulmalıdır. Görevlerin ayrımının etkin bir şekilde uygulamasını kontrol etmek için görevli çalışanlara da ihtiyaç vardır. Zorunlu tatil uygulaması görevlilerin sorumluluklarını yerine getirmesi için yararlıdır (Uzay, 1999: 30).

Görevlerin ayrımı ilkesinin uygulanmasına rağmen yine de kötü niyetli kişiler kendi çıkarları için işletme içinden veya işletme dışından kişilerle anlaşabilirler. Yönetimin bu tür çıkar birliği durumlarına karşı hazırlıklı olması ve gereken önlemleri alması gerekir (Kırmızı, 2007: 20; Uzay, 1999: 30).

-Yetkilendirme

Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dahilinde yürütülmelidir. Kişilere verilen yetkiler genel ya da özel olabilir. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler genel niteliktedir (Güredin, 2007: 331). Özel yetki ise, belirli işlemlerin uygulanmasında gerekli olan, her defasında alınan ve bir belge ile kanıtlanması gereken yetkidir. Örneğin, satış bölümü yöneticisine kredili satış işlemleri

için kredi limitlerini belirleme genel bir yetki iken, belirli tutarın üzerindeki kredili satışlar yönetimin vereceği özel yetki ile yapılabilir (Uzay, 1999: 29).

Burada belirtilmesi gereken husus yetkilendirme ile onay vermenin farklı işlevler olduğudur. Onaylama yetkisi bir kişinin kendisine verilmiş yetki kapsamında bir kıymet hareketi için olur vermesi işlemidir (Güredin, 2007: 331).

Yetkilendirme ilkesi varlıklara elleme açısından da önem taşır. Varlıkların yanına girme ve onlara el sürme sadece bu konuda yetkisi olan kişiler tarafından yapılabilmektedir. Örneğin, stoklara, paraya, menkul değerlere sadece bu konuda yetkisi bulunan kişiler el sürebilmelidir. Aynı şekilde muhasebe kayıtları da sadece bu konuda yetkisi olan görevliler tarafından tutulmalıdır. Her isteyen muhasebe kayıt ortamına dilediği gibi kayıt yapmamalıdır (Güredin, 2007: 331).

Bir işletmede, yetkilendirme ilkesine ulaşılabilmesi, yönetimin örgütsel yapıya paralel olarak yetkiyle ilgili kontrol usul ve yöntemlerinin oluşturulmasıyla gerçekleşecektir (Yılancı, 2001: 44).

-Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketlerine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde izlenir. Kıymet hareketlerinin muhasebe defterlerine ve kayıt ortamına kaydedilmesi sırasında kaydı yapan her bölüm kaydını bir belgeye dayandırmalıdır (Güredin, 2007: 331). Belgeler aynı zamanda birer kanıt niteliğindedir. Örneğin, faturalar, çekler, sözleşmeler gibi (Kırmızı, 2007: 21; Uzay, 1999: 31).

Belgeler ve kayıtlar; kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi için sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda ya da çok kısa süre içinde hazırlanmalıdır. Belgeler, basılı belge türünü azaltmak için çok amaçlı kullanılabilir,

anlaşılabilir ve basit olmalı, doğru düzenlemeyi kolaylaştırıcı desende bulunmalıdır (Güredin, 2007: 331).

Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin ilgi duyanlara, zamanında raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır (Güredin, 2007: 331). Hesap planı, belgeler ve kayıtlarla yakından ilgili bir kontrol aracıdır (Uzay, 1999: 31). Hesap planı, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin raporlanmasını sağlayacak biçimde oluşturulmalıdır (Kepekçi, 1996: 73). Kısacası, etkin bir kontrol sağlanabilmesi için her işletmede iyi işleyen bir muhasebe sistemi bulunmalıdır.

-Fiziksel Kontroller

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınmalıdır (Güredin, 2007: 331). Varlıkların ve kayıtların fiziki olarak korunması ile bu varlıklara doğrudan veya dolaylı erişimin yetkili personelle sınırlandırılmış olmasıdır. Varlıkların, kayıt, defter ve belgelerin, kullanılmayan formları vb. korunması için işletme içinde veya işletme dışında alınan önlemler gibi fiziki kontrollerle doğrudan erişim önlenabilir (Uzay, 1999: 30-31). Yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korunmaya yardımcı araçlardır (Güredin, 2007: 331).

Alınan güvenlik önlemlerinin boyutu varlığın hata veya hileye uğrama ihtimali, yani doğal riski ile doğru orantılıdır. Bazen kullanılmayan boş formlara erişim, önemli bir varlığa erişim ile eş değerdir. Örneğin, boş çekleri alan birisi nakde de ulaşmış demektir. Ayrıca varlıklara erişim için varlıklara fiziksel olarak dokunmak şart değildir. Örneğin, internetteki banka şubasından ödeme yapan bir kişi nakde dokunuyor demektir (Kırmızı, 2007: 20; Uzay, 1999: 31).

-Bağımsız Mutabakat

İç kontrol sistemi unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır (Güredin, 2007: 332).

Bu ilke işletmede çalışanların başarı kalitesi ile raporların, kayıtların doğru ve tam olduklarının bağımsız olarak araştırılmasıdır. Gerekli karşılaştırmalar üç husus da toplanabilir (Kırmızı, 2007: 21; Uzay, 1999: 32):

- Ücret bordrosu, makbuz, satış faturası gibi belgelerde yer alan hesapların karşılaştırılması,
- Kasa veya stok hesaplarında olduğu gibi kayıtlar ile var olanların karşılaştırılması,
- Asıl defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılmasıdır.

Küçük işletmelerde bu karşılaştırma işlemini ortak/yönetici kendisi yapabilir. Ancak büyük işletmelerde iç denetim bölümü veya faaliyet bölümü içerisinde bir kontrolör tarafından yapılmalıdır (Kırmızı, 2007: 22; Uzay, 1999: 32).

Kısaca, işletmenin sahip olduğu iktisadi değerlerin bilanço günündeki miktarlarını ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarını yapmak suretiyle onları gerçek değerleriyle ortaya konulmasını sağlamak esas amaçtır (Türedi, 1992: 127).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE BİTKİSEL YAĞ SANAYİNE GENEL BAKIŞ VE AYÇİÇEK YAĞ SANAYİLERİNDE İÇ KONTROL FAALİYETİ

2.1. TÜRKİYE' DE VE DÜNYA' DA BİTKİSEL YAĞ SEKTÖRÜ VE AYÇİÇEK YAĞ ÜRETİMİ

2.1.1. Türkiye' de Bitkisel Yağ Sektörü

Tarım; ülkelerin besin ihtiyaçlarını karşılaması, istihdama olan katkısı, tarımsal sanayiye hammadde sağlaması, dış ticarete önemli paya sahip olması gibi nedenlerle, hem Türkiye hem AB hem de dünya ülkeleri için ekonomik ve sosyal açıdan önemli ve stratejik sektör konumundadır. Son yapılan nüfus sayımlarına göre, ülke nüfusun % 40' ının kırsal alanlarda yaşadığı görülmektedir. Bunun % 35'e yakını da tarım sektöründe çalışmaktadır. Oysa gelişmiş ülkelerde örneğin; ABD'de bu oran % 2,4, AB ülkelerinde ise % 4,2' dir. GSYİH içindeki payı da AB ülkelerinde % 5 iken Türkiye' de % 12' dir. Tarımsal malların üretim ve ihracatın artırılması az gelişmiş ülkelerde hükümetlerin başta gelen amaçları arasındadır (Yılmaz, 2008: 2; www.apek.org.tr Erişim Tarihi: 27.05.2010; www.kobifinans.com.tr; Erişim Tarihi: 27.05.2010).

En önemli tarım sektörlerinden bir tanesi de bitkisel yağ sanayidir. Bitkisel yağ işleme sanayi, gıda sanayinin ana alt sektörlerinden birisidir. Bitkisel ham ve sıvı rafine yağlar yelpazesinde yer alan pek çok ürün mevcuttur. Ayrıca zeytinyağı ve margarinler de bu sektörün içinde değerlendirilir (DPT, 2001: 5).

Türkiye' de yağından yararlanılan toplam 10 adetten fazla farklı bitkinin tarımı yapılmaktadır. Bunlar; ayçiçeği, çiğit, mısır, susam, soya fasulyesi, zeytin, kolza, yerfıstığı, fındık, haşhaş, keten, kenevir ve aspirdir. Türkiye' de yağ üretiminin % 80' inin bitkisel yağlardan oluştuğu tahmin edilmektedir. Bitkisel yağların % 50 den fazlasını ayçiçeği yağı oluşturmaktadır (Onurbaş, 2007: 22).

Bitkisel yağ sektöründe toplam tohum işleme kapasitesi (ayçiçeği, pamuk, soya) 4,5 milyon ton/yıl düzeyinde bulunmaktadır. Sektördeki ortalama kapasite kullanım oranı ise son yıllarda % 50 seviyesinin altında gerçekleşmektedir. Toplam ham yağ işleme kapasitesi ise 3 milyon ton/yıl düzeyinde olup bunun 2 milyon tonu sıvı yağ, geriye kalan 1 milyon tonluk kısmı da margarin üretiminde kullanılmaktadır. Sektörde mülkiyeti tamamen kamuya ait kuruluş bulunmamaktadır. Ancak Trakya Birliğine ait iki, Karadeniz Birliğine ait birer tesis bulunmaktadır. Diğer bütün kuruluşlar özel sektöre ait olup ikisi tamamen, ikisi ise yarı hissesi yabancı olan dört kuruluş dışında sektör, tamamı yerli sermaye ile kurulmuş tesislerden oluşmaktadır. Yabancı sermayeli kuruluşlar ağırlıklı olarak margarin üretmektedirler (Tosun, 2003: 8).

Bitkisel yağ üreticisi işletmelerin çoğunluğunun Trakya Bölgesi' nde toplandığı görülmekle birlikte son yıllarda Anadolu' nun hemen her yöresinde çeşitli büyüklükte yeni tesis kurulduğu görülmektedir. Bu kuruluşların dışında tankerle aldıkları rafine yağları, ilkel şartlarda tenekelere doldurarak piyasaya süren çok sayıda dolumcu adı verilen satıcı da bulunmaktadır. Bitkisel ham ve sıvı yağ sektöründe 150 civarında tesis faaliyet göstermektedir. Ancak ortalama kapasite büyüklüğünün AB ve ABD gibi ülkelerle kıyaslandığında oldukça küçük düzeyde bulunduğu ifade edilmektedir. Söz konusu ülkelerde tesis sayısının az, buna karşılık kurulu kapasitelerin yüksek değerlerde olduğu görülmektedir. Türkiye bitkisel yağ sektörünün çok sayıda ve ortalama olarak küçük kapasitedeki tesislerden oluşması, pazarda güçlü bir rekabet ortamının meydana gelmesine neden olmaktadır. Bu durum sektördeki kâr marjlarının oldukça düşmesine yol açarken diğer yandan piyasadaki ürün kalitesinde büyük farklılıkların ortaya çıkmasının sebebi olarak görülmektedir (Çabukel v.d., 2009: 9-10; Tosun, 2003: 8-9).

Ülkemizde tarıma dayalı sanayinin genelde büyük bir kapasitesi olmasına karşılık, hammadde ve finansman yetersizliği nedeniyle kurulu kapasitenin önemli bir kısmından yararlanılamamaktadır. Özellikle son yıllarda artan nüfus ve sanayi bitkilerinin bir kısmında görülen üretim düşüşü sonucu ortaya çıkan bitkisel yağ açığının kapatılabilmesi için ülkemiz, petrolden sonra en fazla döviz, yağ ve yağ bitkileri tohumluk ithalatına ödemektedir (Çabukel v.d., 2009: 8; DPT, 2001: 8). 1999 yılı itibariyle yağlı tohumlar ithalatı nedeniyle ödenen yaklaşık 1 milyar dolar iken 2009

yılı itibari ile bu rakam 3 milyar dolar ile ülkemizin petrolden sonra döviz ödediği en büyük kalem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizin şu anda ayçiçeği ihracatı yok denecek kadar azdır. Ancak ihtiyacının çok üzerinde son derece modern hammadde işleme tesislerine sahip olup, her ne kadar üretimimiz bitkisel yağ ihtiyacına yeterli değilse de, ülkemiz yağ sanayi hammadde ithal edip bunu işlenmiş ürün olarak ihraç edebilir. Nitekim bu yöndeki çabalar giderek artmaktadır. Teşviklerin ve desteklerin bu yönde olması, hem ülkemizdeki kurulu kapasiteyi değerlendirecek, hem de ülkemizin yağlı tohumlar ithalatı yoluyla olan döviz kaybı bir ölçüde giderilecektir (DPT, 2001: 198).

2.1.2. Dünya’ da ve Türkiye’ de Ayçiçek Üretimi

2.1.2.1. Dünya’ da Ayçiçek Üretimi

Kuzey Amerika’ nın orta kesimlerinde yağ bitkisi olarak ilk kez Kızılderililer tarafından yetiştirilen ayçiçeği, yeşilken boyayan niteliğinden dolayı bu toplum tarafından boya, seramik süsleri için ve gıda amaçlı olarak kullanılmıştır. 16.yy. da İspanyol gemiciler kanalıyla önce İspanya’ ya, yüzyılın sonlarına doğru yine aynı yolla Fransa ve İtalya’ ya getirilerek bahçelerde süs bitkisi olarak kullanılmaya başlanmıştır. 19.yy.dan itibaren Avrupa’ da tamamen yağ bitkisi olarak değerlendirilmiştir. Çiçeğin sarıdan turuncuya değişen rengi dolayısıyla İspanyollar tarafından “Güneş Çiçeği”, Ruslar tarafından ise Ayçiçeği olarak adlandırılır. Ülkemize 1924-1928 yıllarında Bulgaristan ve Romanya’ dan göç edenler tarafından getirilen ayçiçeği Avrupa’ daki gelişimine paralel olarak ülkemizde de sanayi bitkisi olarak değerlendirilmiştir (Çalıyurt, 2001: 5).

Ayçiçeği yağı, yağ oranı % 39-45 arasında değişen *Helianthus annuus* bitkisinin tohumlarından elde edilen bir yağdır. Dünyada ayçiçeği ekimi yapılan başlıca ülkeler; Rusya, Ukrayna, Arjantin, Macaristan, Fransa, İspanya, Hindistan ve Türkiye’ dir. Ülkemizde özellikle Trakya ve Marmara bölgelerimizde ayçiçeği bitkisinin tarımı önemli bir yer tutmaktadır. Ayçiçeği yağı, rafine edilmek suretiyle likit olarak

tüketilebildiği gibi, margarin üretiminde hammadde olarak da yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Açık sarı renkli olan ayçiçek yağının üretiminde çözgen ekstraksiyonu işleminden sonra elde edilen yağsız küspe, yan ürün olarak hayvan yemi üretiminde kullanılmaktadır. Yüksek protein içeriği nedeniyle ayçiçeği küspesi oldukça değerli bir yan üründür (Tosun, 2003: 4).

Ayçiçeği, Türkiye’ de olduğu gibi dünyanın pek çok ülkesinde tarımı yapılan ve tanelerinde yüksek oranda kaliteli yağ bulunduran değerli bir yağ bitkisidir. Bugün ülkemizde yağ elde edilen bitkiler içerisinde, insan beslenmesinde tüketilen sıvı yağların % 39,4’ ü ayçiçeğinden elde edilmektedir (Coşge ve Ulukan, 2005: 9).

Küresel yağlı tohumlar ve bitkisel yağ üretimi ve işlenmesi pazarındaki en büyük üreticiler soya yağında ABD, Brezilya, Arjantin, Çin; palm yağında Çin, Endonezya ve Malezya ve kolza tohumunda ise AB ve Kanada’ dır. Ayçiçek yağı tüm dünya ülkelerinde farklı coğrafyalarda yetiştirilmekte olup dünyada hiçbir üretici küresel üretimin % 15’ inin üzerinde üretim gerçekleştirmemektedir (Earley vd. , 2005: 2).

Dünyada bitkisel yağ üretimine bakıldığında ayçiçek yağı üretimi % 7.5 oranında bir paya sahiptir.

Tablo 4: Dünya Bitkisel Yağ Üretimi (%)

Ayçiçek	7,5
Pamuk	4
Soya	39,55
Kolza	18,99
Palm	42,32
Diğer	12

Kaynak: Bitkisel Yağ Sanayicileri Derneği (www.bysd.org.tr ; Erişim Tarihi: 11.05.2010)

Dünya yağlı tohumlar üretimi incelendiğinde Rusya, Ukrayna, AB, Hindistan, Arjantin, Çin ve ABD dünya ayçiçeği üretiminde en büyük paya sahip ülkelerdir.

Tablo 5: Dünya Ayçiçek Tohumu Üretimi (milyon ton)

AYÇİÇEK TOHUMU	2008/09	2007/08
AB-27	6	6
Rusya	6	5
Ukrayna	5	4,5
Güney Afrika Cumhuriyeti	0,5	1
ABD	1,5	2
Arjantin	5	5
Türkiye	1	0,7
Diğer Ülkeler	5	6
DÜNYA TOPLAMI	30	30,2

Kaynak: Bitkisel Yağ Sanayicileri Derneği (www.bysd.org.tr ; Erişim Tarihi: 11.05.2010)

Ayçiçeği yağının içerdiği yağ asitlerini, genetik yapı, ekim tarihi, yetiştirme bölgesi ve iklim koşulları, hasat tarihi ve bitkinin beslenme durumu belirlemektedir. Ülkemizde fiyatının düşüklüğü ve üretim fazlalığı nedeniyle en çok tercih edilen yağ olan ayçiçek yağı, dünya sıralamasında ise soya, palm ve kolza yağından sonra en çok üretilen ve tüketilen dördüncü yağdır (Tosun, 2003: 5).

2.1.2.2. Türkiye' de Ayçiçeği Üretimi

Ayçiçeği dünyada ve ülkemizde en önemli bitkisel yağ kaynaklarından biridir. Artan nüfusa paralel olarak ülkemizin bitkisel yağ ihtiyacı giderek artmaktadır. Ülkemiz insanının bitkisel yağ tüketiminde çoğunlukla ayçiçeği yağını tercihi ve gerekli bitkisel yağın yarısını dışarıdan ithal etmek zorunda olmamız, son yıllarda ayçiçeğinin önemini giderek arttırmaktadır (Kaya, 2004: 141).

Ülkemizin bitkisel yağ üretiminde % 50 ile en büyük payı alan ve yağ bitkileri üretiminde başta gelen ayçiçeği, başta Trakya, Ege ve Karadeniz Bölgesi olmak üzere birçok bölgemizde yetişebilmektedir. Ayçiçeğinin ülkemizde en fazla ekim alanına ve üretimine sahip yağ bitkisi oluşu, halkın genelde bitkisel yağ olarak ayçiçeği yağını tercihi ve özellikle Trakya bölgesinde ekim nöbetinde temel bitki oluşu (Buğday-Ayçiçeği) ayçiçeğinin önemini daha da arttırmaktadır. Ayrıca ülkemizde hayvan yemi olarak ayçiçeği küspesi kullanımı, diğer yem ve yağ bitkileri arasında giderek önem kazanmaktadır.

Tohumlarında bulunan % 45-50 oranındaki yağ olan ayçiçeği, hem sıvı yağ hem de margarin sanayinde kullanılmaktadır. Ayrıca çerez olarak tüketilen ayçiçeği bitkisinin, küspesinden de hayvan yemi olarak yararlanılmaktadır. Ayçiçeği hayvan beslenmesinde silaj olarak da değerlendirilebilmektedir. Ülkemizdeki yağlık ayçiçeğinin mevcut durumu Tablo 6' da verilmiştir.

Tablo 6: Ülkemizdeki Ayçiçeği Ekim Alanı, Üretim, Verim

YILLAR	EKİM ALANLARI (HA)	ÜRETİM (TON)	VERİM (KG/HA)
2002	550.000	850.000	1.545
2003	545.000	800.000	1.468
2004	550.000	900.000	1.636
2005	566.000	975.000	1.723
2006	585.400	1.118.000	1.910
2007	554.678	854.407	1.540
2008	580.000	992.000	1.770
2009	584.047	1.057.125	1.810

Kaynak: TÜGEM (Tarımsal Üretim ve Geliştirme Genel Müdürlüğü);
www.tarim.gov.tr ; Erişim Tarihi: 06.05.2010

Ülkemizde yağlık tip ayçiçeği, yağ üretmek için yetiştirilmesine rağmen, son yıllara kadar yağ oranına göre bir alım olmadığından, doğal olarak üreticiler de, genelde tane verimi yüksek çeşitleri tercih etmektedir. Bu durum, ayçiçeğinin ülkemizde en fazla ekilen yağ bitkisi olması nedeniyle, 2008 yılında bitkisel yağ açığının, 2 milyar \$ a ulaşmasında önemli etkenlerden biridir. Ancak, 2008 yılından itibaren, ülkemizde yağlık tip ayçiçeğinin % 30-40 oranında alımını gerçekleştiren Trakya Birliğinin, yağ oranına göre alımlara başlaması, üreticilerin bu yıldan itibaren, kısa sürede yağ oranı ve dolayısıyla yağ verimi yüksek çeşitlere yönelmesini sağlayacaktır (Kaya v.d., 2009: 311).

Ülkemizde üretilen yağdan daha çoğu ithal olarak gelmektedir. Yağlı tohum ekilebilir alanının geniş olmasına karşılık ülkemizde petrolden sonra en fazla döviz kaybettiğimiz alan bitkisel yağ sektörüdür.

2.1.3. Trakya Bölgesi' nde Ayçiçek Yağı Sanayi

Trakya Bölgesi' nde ham yağ üreten işletmeler modern yağ elde etme yöntemlerini kullanmaktadır. İşletmelerin bir bölümü ham yağ üretirken bazıları ham yağ ve rafine yağ işlemektedirler. Bazıları da sadece rafine yağ ve margarinle ilgilenmekte, ham yağ üretimi yapmamaktadır. Bu işletmeler diğer işletmelerden aldığı ham yağı işlemektedirler (Çalıyurt, 2001: 30).

Yağ sanayi bölgede yapılan hayvancılık açısından da çok önemlidir. Çünkü yağ eldesinden sonra kalan küspenin tamamı bölgede bulunan yem sanayinin hammadde ihtiyacını karşılamaktadır.

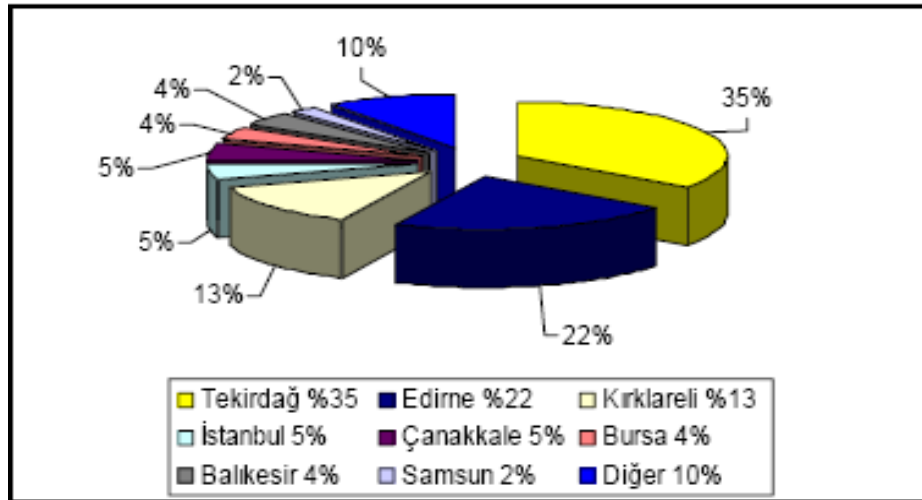
Trakya Bölgesi' ndeki yağ sanayi işletmeleri ağırlıklı olarak ayçiçeği işlemektedirler. Üretilen ayçiçeğinin önemli bir kısmı Sanayi ve Ticaret Bakanlığına bağlı çalışan Trakya Yağlı Tohumlar Tarım Satış Kooperatifleri Birliği (Trakya birlik) tarafından satın alınmaktadır. Trakya birlik, ülkemizde üretilen ayçiçeğinin yılda ortalama % 30-50' sini mubayaa etmektedir. Trakya Birlik dışında ayçiçeği üreticileri,

Trakya bölgesinin birçok il ve ilçesine dağılmış yağ fabrikalarına ve araçlara ürünlerini pazarlamaktadırlar (Kılıç v.d., 2007: 8).

Bölgede faaliyet gösteren işletmeler burada üretilen ayçiçeğinin tamamını işlemesine karşılık yine de kurulu kapasitelerinin yüksek olması nedeniyle hammadde yetersizliğinden dolayı düşük kapasitelerde çalışmaktadırlar. Diğer taraftan dış piyasa fiyatlarının genelde iç piyasa fiyatını etkilemesi nedeniyle sektörde çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Başta Ukrayna olmak üzere BDT ülkeleri ve Arjantin' den yapılan ithalatın gümrük vergileri ve fon gibi uygulamalara rağmen cazip olması, yurtiçi ayçiçeği üretimini olumsuz yönde etkilemektedir (Kılıç v.d., 2007: 8).

Türkiye yağ ihtiyacının bir bölümünü yurtiçinde üretilen yağlı tohumlardan sağlarken geriye kalan önemli bir bölümünü de yurtdışından ithal etmektedir. Türkiye' de ham yağ, rafine yağ ve margarin üreten yaklaşık 150 adet sanayi işletmesi bulunmaktadır.

Ülkemizde ayçiçeği tarımı daha çok Trakya Bölgesi' nde yapıldığından geleneksel olarak ayçiçek ham yağı üreten tesisler eskiden beri bu bölgede yoğunlaşmıştır. Ülkemizde yağlık ayçiçeği en fazla Trakya Bölgesinde (% 75) Tekirdağ (% 35), Edirne (% 22), Kırklareli (% 13) ve İstanbul (% 5) illerinde üretilmekte olup, bu illeri sırasıyla Çanakkale (% 5) , Bursa (% 4), Balıkesir (% 4), Samsun (% 2) ve Diğer (Afyon, Çorum gibi..) iller takip etmektedir. Bu durum Grafik 1' de gösterilmiştir.

Grafik1: Ayçiçeği Üretiminin Bölgesel Dağılımı

Kaynak: Özkan, 2005: 54

2.1.3.1. Trakya Bölgesi' nde Ayçiçek Bitkisinin Yetiştirilmesi

Yağlar, karbonhidratlar ve proteinler gibi insan vücudu için yaşamsal değeri olan ve insanların beslenmesinde önemli yer tutan temel ihtiyaç maddelerinden biridir. Özellikle doymuş yağ oranlarının düşük olması, hücre yapısı için gerekli olan serbest yağ asitlerini içermesi ve insan vücudunda A, D, E, K gibi yağda eriyen vitaminleri çözmesi gibi özellikleriyle bitkisel yağlar, insan sağlığına katkıları ve yüksek besin değerine sahip olmaları bakımından ayrı bir öneme sahiptir (Hatırlı v.d., 2002: 71).

Ayçiçek, Türkiye genelinde ekiliş alanı ve üretim bakımından pamukla birlikte ilk sırayı paylaşması ve yağ sektörünün en önde gelen hammaddesi olması nedeniyle ülke tarımında önemli bir konuma sahiptir. Türkiye şartlarında tohumlarında % 38-40 oranında yağ elde edilebilen ayçiçeği 2009 yılında Türkiye İstatistik Kurumu tahminlerine göre yaklaşık 585.000 hektarlık alanda yetiştirilmiş ve 1.810 kg/ha düzeyinde verim alınmıştır (www.tarim.gov.tr ; Erişim Tarihi: 06.05.2010).

Ayçiçeği kısmen kurağa dayanıklı, yazlık bir bitki olarak yetiştirilmektedir. İlkbahar geç donlarına 4-6 yapraklı oluncaya kadar dayanabilmekte çiçekleme ve tohum bağlama devresinde sıcak günlere gereksinim duymaktadır. Bölgede Mart ve Nisan yağışları bitkinin gereksinimini karşılamakta ancak Temmuz-Ağustos aylarında çok

yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle özellikle kurak geçen yıllarda yağış, verimi sınırlayan en önemli faktör olmaktadır (Çalıyurt, 2001: 31-32). Ülkemizde ayçiçeğinin ilk ekilmeye başladığı 1950' li yıllardan beri, ilk olarak araştırma ve geliştirme çalışmaları başlatan Trakya Tarımsal Araştırma Enstitüsü' nce iyi ve kaliteli ayçiçeği yetiştirmek için şunların yapılması önerilmektedir (www.ttae.gov.tr ; Erişim Tarihi: 11.05.2010):

1. Toprak işleme, buğday ön bitkisinden sonra ekilecek ayçiçeği için tohum yatağı hazırlığında, sonbaharda anızlı tarlalar toprak tavda iken pullukla 20-25 cm derinlikte sürülür. Kışı sürülmüş halde geçiren bu tarlalarda düşen yağışları depolanır, toprağın altında kalan sap-saman organik maddeye dönüşmek üzere çürür ve ilkbaharda toprak erken tava gelir. İlkbaharda erken tava gelen tarla, gerekirse önce gübreleme yaparak çizel veya kültivatör (kazayağı) ile işlenir, daha sonra istenirse yabancı ot ilacı uygulanıp, diskaro veya tırmıklı merdane ile yüzlek bir şekilde (10-15 cm) işlenerek tohum yatağı hazırlanır.

2. Gübreleme, için çiftçilerimizin ayçiçeği ekecekleri tarlalarından ilkbaharda ilk sürüm öncesi topraklarını doğru temsil edecek şekilde tekniğine uygun alacakları toprak örneklerini analiz yaptırmaları öncelikle tavsiye edilir. Üreticilerimize ayçiçeği tarımında dekardan 250 kg' ın üzerinde tane verimi alabilmesi için dengeli, ekonomik bir gübreleme tavsiyesi yapacak olursak; saf olarak 6-8 kg/da arası azot, toprakta noksansa 5-6 kg/da arası fosfor ve 6-8 kg/da arası potasyum dozlarını önerebiliriz. Fosforlu ve potaslı gübreler ekimle veya ekimden önce toprak altına verilmelidir. Trakya topraklarında yaklaşık 134.382 ha kumsal alan potasyum besin maddesince fakirdir. Bu tarım alanlarında yüksek verim alabilmek için muhakkak potasyumlu gübreleme yapılmalıdır. Potasyum besin maddesi, bitkilerin kurağa ve hastalıklara karşı mukavemetini artırmakta ve yağ oranını yükseltmektedir. Azotlu gübreleme ikiye bölünerek yapılabilir. Azotun birinci kısmı ekimden önce veya ekimle birlikte 20-20-0 veya 15-15.15 gibi kompoze gübrelerden birini kullanarak dekara 20-25 kg arası, ikinci kısmı ise ayçiçeği bitkileri 25-30 cm olunca ara çapasından önce sıra aralarına amonyum nitrat veya üre gübrelerinden bir tanesini 8-10 kg/da arası serpmeye suretiyle verilmesi uygundur. Yaprak gübresi uygulanması gerekirse, uzmanlara danışarak besin

maddesi noksanlığından emin olunan ayçiçeği tarlasına, ruhsatlı, TSE belgeli ve ihtiyaç duyulan besin maddesini karşılayacak sıvı gübresiyle önerildiği gibi yapılmalıdır.

3. Yabancı ot mücadelesi, hızlı gelişme yeteneğine sahip yabancı otlar özellikle ayçiçeğinin ilk bir aylık gelişme devresinde faydalı tarla alanını kaplayarak ve bitki besin maddelerine ortak olarak önemli oranda zarar yaparlar. Ayçiçeği için kritik ilk gelişme döneminde yabancı otlarla kimyasal veya mekanik olarak yabancı ot mücadelesi yapılırsa daha sonraki gelişme döneminde ayçiçeği bitkileri boylanarak gölge yapacağından diğer yabancı otların gelişmesini engelleyecektir. Kimyasal mücadelede ekim öncesi toprağa karıştırılan, ekim sonrası toprak yüzeyine atılan ve çıkış sonrası doğrudan yabancı otlara uygulanan herbisitler kullanılmaktadır.

4. Tohumluk tercihinde yöreye uygun, solgunluk, orobanş, rhizopus gibi bazı tabla hastalıklarına karşı dayanıklı ve yüksek verim potansiyeline sahip çeşitlerin seçimi büyük önem taşımaktadır. Ekilecek tohumluk mildiyö gibi bazı hastalıklara ve toprak altı zararlılarına karşı ilaçlanmış olmalıdır. Son yıllarda IMI(imidazolinone) grubu bazı herbisitlere dayanıklı ayçiçeği çeşitleri ekilmektedir. IMI çeşitleri yetiştirilirken önerilen ekim nöbeti, ilaçlama dozu ve zamanına mutlaka uyulmalıdırlar. Aksi takdirde yanlış uygulamalarda istenilmeyen bazı zararlar görülebilir.

5. Ekim zamanı, nisan ayı ayçiçeği ekimi için uygundur. Kuru şartlarda yapılacak bir üretimde iklime bağlı olarak olabildiğince erken ekim yapılmalıdır. Erken ekimler, ayçiçeğinin kış ve ilkbahar yağışlarından daha iyi yararlanmasını sağlamaktadır.

6. Ekim yöntemi, başarılı ayçiçeği ekimi hassas (pnomatik) ekim makineleri ile yapılmaktadır. Bu makineler ile sıra arası, sıra üzeri ve ekim derinliği kolaylıkla ayarlanabilmekte, tekleme işlemi ortadan kalktığı gibi bir dekara kullanılan tohum miktarından da önemli tasarruf sağlanmaktadır.

7. Ekim sıklığı, sıra arası mesafe 70 cm ve sıra üzerindeki bitkiler arasındaki mesafe verimli topraklarda 25-30 cm, marjinal alanlarda ise 30-35 cm arası olabilir. Kısa boylu çeşitlerde sıra üzeri bitkiler arasındaki sıklığın mesafesi yaklaşık 25 cm, orta

boylularda 30 cm, uzun boylularda 35-40 cm arası olabilir. Çeşit özelliği, tane iriliğine (2-4 arası) ve toprak koşullarına göre kullanılan dekara 300-350 g arası tohumluk yaklaşık bir dekarda 4000-6000 arası bitki sağlamaktadır.

8. Ekim derinliği, toprak nemi ile ilgilidir. Ekim derinliği, iyi hazırlanmış tavlı tohum yatağında ve erken ekimler de 5-6 cm arası olabilir. Buna karşın toprak tavının yetersiz olduğu ve özellikle geç ekimlerde tohumun nemli toprak tabakasına düşebilmesi için ekim derinliğinin 6-7,5 cm arasında olması uygundur.

9. Ekim nöbeti, tarım yapılan alanlarda aynı bitkinin aynı tarlaya üst üste ekilmesi toprağın fakirleşmesine ve o bitkinin hastalıklarının artmasına neden olur. Bu nedenle kazık kök yapısına sahip ayçiçeği ile ekim nöbetine saçak köklü buğday, arpa, yulaf, mısır gibi bitkilerin girmesi uygundur.

10. Sulama, ayçiçeği ekim döneminde toprakta yeterince rutubet yok ise bir çıkış sulaması yapılabilir. Bunun yanında bitkinin erken gelişme dönemlerinde eğer tarla toprağındaki faydalı su azaldığı diğer bir deyişle bitkilerin kuraklığı duymaya başlayıp solgunluk belirtileri göstermeye başladıkları dönemlerde yaklaşık 15-20 gün aralarla 2 sulama yapılabilir. Ayçiçeği için en kritik sulama zamanları, çiçeklenme başlangıcı ve süt olum dönemleridir Kurak yıllarda sulama yapılması, kuru koşullara göre ayçiçeği veriminde % 100 artış sağlamaktadır. Sulama yöntemi olarak çıkış için ve erken gelişme döneminde bitkiler 40-50 cm oluncaya kadar yağmurlama, çiçeklenme öncesi ve sonrası dönemlerde bitkiler boylandığında yapılacak sulamalar da ise karık yöntemi tercih edilmelidir. Karık yöntemiyle sulama yapılacak tarlalarda ayçiçeği bitkileri daha 30-35 cm iken sıra aralarından kazayağı geçirilerek karıklar açılmalıdır.

11.Hastalık ve zararlılar ile mücadele ekonomik zarar eşiğini geçtiği takdirde yapılmalıdır. En fazla görülen hastalıklar mildiyö, solgunluk, rhizopus, macrohomina, botritis gibi hastalıkların yanında danaburnu, bozkurt, yeşil kurt ve çayır tırtılıdır. Mücadele, dayanıklı çeşit ekimi yanında uygun ekim nöbeti ve hastalık içermeyen tohumluk, tarla ve ilgili uzmanlara danışmak ile mümkündür.

12. Hasat ve depolama, ayçiçeği hasat olumuna geldiğinde bitkilerin sap, yaprak ve tablaları tamamen kuruyup kahverengine dönüşür. Hasat öncesi ayçiçeği tablalarındaki danelerinin rutubeti % 9,5' i geçmemelidir. Emniyetli bir depolama için ürünün rutubeti % 9,5'i geçmemelidir.

Sonuç olarak ayçiçeği tarımında yüksek verimlilik ve kaliteli ürün, iyi toprak hazırlığı, zamanında ekim, bilinçli gübreleme, sulama, yabancı otlar, zararlılar ve hastalıklar ile mücadele yaparak alınabilir.

2.1.3.2. Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerin Sorunları

Bitkisel yağ sektörü çok çeşitli sorunlarla karşı karşıyadır. Sektörün karşılaştığı sorunların çözümü için başta Türkiye yağlı tohum üretiminin artırılmasına bağlıdır. Bitkisel yağ sanayi işletmelerinin yağlı tohum ithal ettiği ülkelerin büyük bir bölümünde kırma konusunda uzmanlaşmaya başlamıştır. Bu nedenle katma değeri yüksek yağlı tohum ihracatı yerine ham yağ ve rafine yağ ihraç etme eğilimine girmeye başlamışlardır (Kubaş v.d.; 2003: 35). Trakya Bölgesi de dahil olmak üzere genel olarak sektörün sorunlardan bazıları alt başlıklar altında incelenerek ortaya konulmuştur.

-Dolumculuk

Büyük ve orta boy işletmeler karşılaştıkları finansman ve pazarlama sorunlarını çözebilmek amacıyla toptan dökme yağ satışı yapmaktadırlar. Ayrıca işletmelerin stokunda bulunan asitliği yükselmiş ve kalitesi düşük olan yağları da bu şekilde dolumculara satmaktadırlar. En önemli sorun da bu aşamada ortaya çıkmaktadır. Genellikle kalitesi düşük olan bu yağların piyasa fiyatı standart yağ fiyatlarından daha düşük olduğundan haksız rekabete neden olmaktadır. Tüketicilerin yağ talebinde fiyatın etkili bir faktör olmasından dolayı bu tip yağlar özellikle taşra pazarlarında alıcı bulmaktadır. İlkel şartlarda taşınıp ambalajlanan ve bir standardı bulunmayan yağlar aynı zamanda insan sağlığını da tehdit etmektedir. Üretim izin belgesi olan işletmeler kontrol edilirken dolumculuk yapan işletmeler herhangi bir kontrol işlemine tabi

tutulmamaktadır. Kontrol edilmeyen dolumcular devlet denetimi dışında kişisel insiyatife dayalı satış yapmaktadırlar. Bunun sakıncaları arasında başta sağlık olmak üzere, fiyat, kalitesiz ürün, eksik gramaj gibi sorunlar gelmektedir (Kubaş v.d.; 2003: 35).

Sektörün gelişmesini engelleyen en önemli faktörlerden birisi dolumculuktur. Bu nedenle Türkiye’ de sektörün geleceği ve tüketicilerin sağlığı açısından mutlaka dolumculuğun önüne geçilmelidir. Bunun sağlanabilmesi için rafine yağ üreten işletmeler tarafından ambalajlanması zorunlu tutulmalıdır. Buradaki çelişkili nokta dolumculuktan şikâyet eden işletmelerin bile dolumculara dökme yağ satmasıdır. Piyasada markasız ve gıda kodeksine uymayan yağ satışının mutlaka önüne geçilmelidir (Çoban, 2003: 24).

Ayçiçek yağı sanayi işletmelerinde çalışan iç denetçiler alışveriş içinde buldukları ve hammadde aldıkları işletmelerin Türk Gıda Kodeksi Yönetmeliği’ ne uygun olarak çalıştıklarından emin olmalıdırlar (Türk Gıda Kodeksi Yönetmeliği, 2001: madde 13). Bu sektörde çalışan iç denetçiler iç kontrol prosedürlerini hazırlarken aynı yönetmeliğin 13. Maddesine göre “bitki adı ile anılan yemeklik yağları üreten ve satan işyerleri; tescil ve izin, ithalat, kontrol ve denetim sırasında bu Tebliğ hükümlerine uymak zorundadırlar.” emredici hükmünü dahil etmelidirler (Türk Gıda Kodeksi Yönetmeliği, 2001: madde 13).

-Kalite

Diğer tüm sanayi ürünlerinde olduğu gibi, bitkisel yağlarda da kalite hammadde üretiminden başlayıp son tüketiciye ulaşana kadar devam eden bir süreçtir. Özellikle yurtiçinden sağlanan yağlı tohumlarda yabancı madde oranının yüksekliği, depolama şartlarının uygunsuz olması, tohumun kırıklı olması en önemli kalite sorunlarının başında gelmektedir. Bu nedenlerden dolayı yağ oranında düşme ve yağ asitliğinde yükselme görülmektedir. Ayrıca yine yurtiçinden sağlanan ham yağlarda da yüksek asitlik ve tortu görülmektedir. Buna karşılık yurtdışından ithal edilen yağlı tohumlarda ve ham yağlarda bu tip sorunlarla çok fazla karşılaşılmamaktadır. Büyük ve orta ölçekli bitkisel yağ sanayi işletmeleri kaliteye önem vermektedir. Bu işletmeler ISO 9000 ve

ISO 14000 konusunda çalışmalar yapmaktadır. Kaliteyle ilgili faaliyetler bu işletmelere ek bir yük getirirken küçük ölçekli işletmeler ise kalite ve standartlardan uzak üretim yapmaktadır. Dolayısıyla maliyetler açısından yine haksız bir rekabet ortamı oluşmaktadır. Buna karşılık küçük ölçekli işletmelerin büyük bir bölümü sadece TSE belgesine sahip olup, bazı işletmelerin ise bu belgesi bulunmamaktadır (Çoban, 2003: 28).

Ayçiçek yağı işletmelerinde rafine üretim yapanlar hariç ISO kalite belgesi alma zorunluluğu bulunmamaktadır. Birçok işletme sadece TSE belgesi ile üretim yaptığı ve sıkı bir şekilde denetlenmediği için suiistimale açık bir konudur. En azından büyük ve orta ölçekli işletmelere ISO kalite belgesi alma zorunluluğu getirilmesi bu konudaki suiistimali büyük oranda azaltıcı etki yapacaktır.

ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi, ISO 9000 Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 18000 İş Güvenliği ve Çalışma Emniyeti ile ilgili belgelere sahip olma yönünde yapılan çalışmalar bitkisel yağ sektöründeki büyük işletmeler tarafından sürdürülmektedir. Ancak küçük ölçekli işletmelerde finansman ve teknik eleman yetersizliğinden dolayı yapılamamaktadır. Ayrıca küçük ölçekli işletmeler bu konuda yeterli bilgi ve duyarlılığa sahip değildir. Kullanılan teknoloji, hammadde ve yağ işlemede kullanılan suyun özellikleri yağın kalitesini etkilemektedir. Bu nedenle yüksek teknoloji, kaliteli hammadde ve su kullanımı bitkisel yağların kalitesini de artıracaktır. Sektörde bulunan küçük ölçekli işletmeler ve dolumcular sıkı bir şekilde denetlenerek yürürlükteki mevzuata uymaları sağlanmalıdır (Kubaş v.d.; 2003: 36).

Ayçiçek yağı sektöründeki işletmelerde iç kontrol kalite uygulamalarına dayanmaktadır. Kalite genel olarak bir ürün veya hizmetin taşınması gereken özellikler olarak tanımlanabilir. Diğer tüm sanayi ürünlerinde olduğu gibi, bitkisel yağlarda da kalite hammadde üretiminden başlayıp son tüketiciye ulaşana kadar devam eden bir süreçtir. Laboratuvar çalışmaları ile ürün güvenliği kontrol altına alınmaktadır. Fiziksel ve kimyasal kontroller yapılmaktadır. İşletmede öncelikle işletme yapısı, müşteri beklenti ve ihtiyaçlarına uygun olarak kalite kontrol politikaları ve bunlarla uyumlu kalite hedefleri oluşturulmuş ve bu hedefleri gerçekleştirmek için yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış “Kontrol Planlarına” göre gerçekleştirilmektedir. Planlanması ve

kararlı olarak sürdürülmesi için yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler ve prosedürler belirlenmekte ve bu kontrol prosedürleri işletmedeki tüm proseslerde uygulanmaktadır.

Ayçiçek yağı sanayi işletmelerinde çalışan iç denetçilerin; eğer işletmelerinde ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi, ISO 9000 Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 18000 İş Güvenliği ve Çalışma Emniyeti standardizasyonu yoksa bu standardizasyonu almaları için yönetimlerine gerekli çalışmaları başlatmaları konusunda ikna edici olmalıdırlar. Bu standizasyonlar sayesinde işletmeler toplam kalite konusunda önemli bir adım atacaktadırlar. Aynı zamanda iç denetçilerin en önemli görevi olan varlıkların korunması ve yerinde kullanılması fonksiyonu da yerine getirilmiş olacaktır.

-Finansman

Yüksek enflasyon ve faiz oranları sektörün gelişmesi yönündeki en büyük engellerden birisidir. İşletmeler ihtiyaç duydukları kredilerin faizlerini ödemekte zorlanmaktadır. Bu nedenle Türkiye' nin makro ekonomik sorunlarından bitkisel yağ sektörü de önemli ölçüde etkilenmektedir. Bitkisel yağ sanayi işletmeleri yağlı tohum alımının yoğunlaştığı aylarda (Ekim-Kasım-Aralık) kısa dönemli finansmana ihtiyaç duymaktadır. Finansman ihtiyacı olan işletmeler yüksek faizli banka kredileriyle sorunlarını çözmeye çalışmaktadırlar. Ancak yüksek faiz oranları bu işletmelerin kârlılığını olumsuz yönde etkilemektedir. İşletmelerin önemli maliyet kalemlerinden olan elektrik ve petrol ürünlerinin Dünya fiyatlarının üstünde olması işletmelerin verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Kubaş v.d.; 2003: 36).

Finansman sorunu çözümü için öncelikle ayçiçek yağı işletmelerinin geleceğe yönelik finansal planlama yapmaları gerekir. Finansal planlama, işletmelerin faaliyet süreci içerisinde belirecek tüm fon giriş ve çıkışlarını vadeler itibarıyla hedeflere uygun tanımlamaya yarayan bir işlemdir. Finansal planlamanın temel amacı, fon giriş ve çıkışları arasındaki zaman uyumunu sağlayarak genel finansman dengesini koruyabilmektir. Finansal planlamanın işlevi sadece plan ve bütçe yapmak değildir. Kontrol süreci sonucunda sapmalar analiz edilerek gereken önlemlerin zamanında alınması da planlama ile sağlanır (www.tspakb.org.tr; Erişim Tarihi: 24.06.2010).

Ayçiçek yağı işletmeleri alımların yoğunlaştığı aylardaki finansman ihtiyacını iyi bir nakit yönetimi ile aşabilir. Bunun için nakit giriş çıkışlarının zamanla uyumlaştırılarak dengelenmesi gerekir. Nakit bütçeleri yardımı ile nakit fazlası ve nakit açığının olduğu dönemler önceden belirlenerek gerekli önlemler alınmalıdır. Yani ayçiçek yağı işletmelerinin alımlarının yoğunlaştığı Ekim-Kasım-Aralık dönemini düşünerek, satışların fazla olduğu aylardaki nakit fazlalılığını bu dönem için ayırmalıdır.

Ayçiçek yağı işletmeleri çeşitli nedenlerden dolayı düşük kapasiteyle çalışmak zorunda kalmaktadır. Çeşitli nedenlerle atıl kalıp kullanılmayan kısım sektördeki işletmelerin verimliliğini, karlılığını ve dolayısıyla finansal yapılarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak finansal yapıya katkı sağlamak için atıl kalan kapasitenin en iyi şekilde değerlendirilmesi gerekir. Örneğin; kullanılmayan kapasitenin kiraya verilmesi, düşük kapasite ile çalışan işletmelerin birleşmeleri, atıl kapasiteyi başka bir mamül üretimi için kullanmak yolları tercih edilebilir. Düşük kapasite ile çalışacak olan işletmelerin, faaliyet birleşmesi kapsamında ortak çalışmalarını maliyetlerin düşmesine de neden olacaktır. Bu da ayçiçeği sanayi işletmelerinin finansal yapılarını güçlendirecektir.

Ayrıca sektördeki işletmelerinin finansal analiz yaparak sonuçlarını iyi şekilde değerlendirilmesi gerekir. Finansal analiz, bir işletmenin finansal bilgilerinin belirli teknikler yardımıyla analiz edilmesi, raporlanması ve bu raporların yorumlanarak işletme hakkında bir yargıya varılması faaliyetlerinin bütünüdür (Çabuk ve Lazol; 2009: 155). Özellikle bu analizlerde işletmenin borç ödeme gücünü ve likiditesini ölçen analiz sonuçları finansman açısından çok iyi şekilde değerlendirilmelidir. Örneğin; oran analizlerinden kısa vadeli borç ödeme gücünü ölçen nakit oranının sektör ortalamaları ve belirlenen standartlarla karşılaştırarak işletmenin durumu belirlenmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır. Çünkü işletmenin borç ödeme gücü ile ilgili oranları istenilen seviyelerde olur ise kredibilitesi sektörde yüksek olacaktır. Yani işletme istediği zamanda, istediği miktarda uygun maliyette kredi bulabilme imkanına kavuşabilecektir. Bu da finansman açısından çok önemlidir. Diğer bir örnek ise işletme faaliyetlerini gerçekleştirmede kullandığı iktisadi kıymetlerin etkinliğini ölçen faaliyet oranlarından

özellikle alacak devir hızı ve stok devir hızının en iyi seviyelere gelmesi için çaba harcanmalıdır. Çünkü alacak devir hızı oranı işletme alacaklarının paraya dönüşüm çabukluğunu, stok devir hızı ise stoklarını hangi hızda satabildiğini gösterir (Çabuk ve Lazol; 2009: 221-223).

Ayçiçek yağı işletmeleri alacaklarını sektöre göre daha hızlı bir şekilde tahsil ederse rakiplerine göre daha likit olacağından alacağı kararlarda rahat olacaktır. Stok analizlerini iyi analiz ederse; örneğin, minimum stok ile çalışma yolunu seçerse rakiplerine göre daha az fon sıkıntısı çekecektir.

Finansman konusunda uzun yıllardır sıkıntı çeken sektör enflasyonun tek hanelere düşmesiyle birlikte kredi maliyetlerinin de ucuzlamasını beklemektedir. Kredi faizlerinin düşmesi sektörü olumlu yönde etkileyecektir (Kubaş v.d.; 2003: 37).

-Bürokrasi

Yağlı tohum ithalatında bürokratik işlemlerin fazla olması maddi kayıplara neden olmaktadır. Yağlı tohum ve ham yağ taşıyan gemilerin Türk limanlarına yanaştıktan sonra numune alımı ve analizi için bekleme süresi bazen normalden uzun sürdüğünden taşıyıcı demoranj ödenmesi durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu da ithal eden işletmeye ek maliyet getirmektedir. Bir günlük demoranj ücreti limana göre değişiklik göstermekle birlikte yaklaşık olarak 10 bin \$ civarındadır. İşletmeler, Tarım İl Müdürlüğü ve Gümrük Müdürlüğü' ne bağlı birimlerde çalışan bazı personelin kişisel inisiyatiflerini kullanarak ithalatçı ve ihracatçı işletmelere zorluk çıkardıklarını ifade etmişlerdir (Kubaş v.d.; 2003: 36).

Ayçiçeği yağ sanayi işletmeleri sivil toplum örgütleri aracılığı ile hükümetlere baskı uygulayarak sektörde sorun yaratan bürokratik engelleri aşmalıdırlar. Bitkisel Yağ Sanayicileri, Türkiye' de bu konuda önemli bir boşluğu doldurmaktadır.

Ayçiçeği yağ sanayi işletmelerinde iç denetçiler, çalıştıklarını işletmelerinin bitkisel yağ sanayi ile ilgili ulusal ve uluslararası sivil toplum örgütlerine üye olmalarını teşvik etmelidirler. İşletmelerinin güncel gelişmeleri takip etmeleri, rekabet içinde

buldukları işletmeler hakkında bilgi sahibi olmaları, sivil toplum örgütü tarafından düzenlenecek olan eğitimlere katılmaları açısından bu üyelikler son derece değerlidir. İç kontrol prosedürleri arasında ayçiçek yağ sanayi ile ilgili olarak çalışan ulusal ve uluslararası sivil toplum örgütlerine üyeliğin, üyelik yenilemenin dahil edilmesi gereklidir. Özellikle yabancı ülkeler ile çalışan ve/veya yabancı ortağı bulunan işletmeler açısından bu alanda faaliyet gösteren sivil toplum örgütlerine üye olmak ve bu sayede sektörün sorunlarını aktarmak zorunludur. Böylece bürokratik engelleri aşmak mümkün olabilecektir.

-Tağşiş

İşletmelerin karşılaştığı en önemli sorunlardan birisi de tağşiştir. Tağşiş kolza, pamuk ve benzeri ucuz yağların ayçiçeği, mısır ve zeytinyağına karıştırılarak standart ürün gibi satılmasıdır. Ayrıca eksik gramajlı ve yeterli rafinasyon işleminden geçmemiş yağların satılmasıdır. Özellikle dolumculuk yapan işletmelerin ambalajladığı yağlarda üretim ve son kullanma tarihi bulunmamaktadır (www.zeytinagacidergisi.com; Erişim Tarihi: 14.01.2010).

Bu tip konular halkın sağlığını ve bu ürünlerin ticaretini dürüstçe yapan işletmelerin gelirini olumsuz yönde etkilemekte, haksız rekabet yaratmaktadır. Bu konuda denetim görevini etkin bir şekilde yapması gereken Tarım Bakanlığı ve bu konu ile ilgili sorumlu kuruluşların halka “güvenli gıda” yedirmesi sorumluluğu bulunmaktadır. Bu konunun önüne geçilmesi son derece kolaydır. Ancak sağlıklı ürünlerin üretimi, işlenmesi ve satışı yanında, üretimin de planlı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Güvenli gıda kavramının yanı sıra “gıda güvenliği” kavramı da önemlidir. Gıda güvenliği, ülkede üretilen ürünlerin ülke insanının sağlıklı ve dengeli beslenmesine yetebilecek düzeyde olmasıdır. Yani ülkenin gıda ürünlerinde kendine yeterli olması gerekmektedir. Türkiye bugün için ne güvenli gıda ne de gıda güvenliği konusunda yeterli değildir. Gerek üretim, gerekse tüketim aşamalarında denetim yetersizliği sorunu ülke insanının ve gelecekteki nesillerin sağlığını tehdit eden en önemli unsurdur. Bu konuda yapılacak işler, var olan standartların uygulanması ve uygulamada boşluğu bulunan mevzuatın uygulanabilir olmasının sağlanmasıdır (Gaytancıoğlu; 2005: 21).

Ayçiçek yağı sanayi işletmelerinde çalışan iç denetçiler, işletmelerinin Bitkisel Yağ Sanayi Derneği' ne üye olan, Türk Gıda Kodeksi Yönetmeliği' ne uygun olarak çalışan işletmelerden hammadde sağlamaları konusunda hassasiyet gösterilmesini sağlamalıdır.

Ayrıca iç denetçilerin iç kontrol prosedürlerini hazırlarken ve güncellerken gıda güvenliği konusunda iç kontrol prosedürleri oluşturmaları gerekmektedir. İşletmelerin hammadde, mamül alımlarında işletmeye kabul edilmeden önce laboratuvar testlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili unsurları iç kontrol prosedürleri arasına almaları gerekmektedir.

-Kapasite Kullanım Oranı (KKO)

Türkiye' de bulunan işletmelerin tohum kırma kapasitesi yaklaşık olarak 6 milyon ton civarındadır. Ancak 2000 yılı verilerine göre yerli ve ithal tohumlarla birlikte KKO yaklaşık olarak % 50,51 olarak bulunmuştur. Ham yağ işleme kapasitesi ise yaklaşık 3 milyon ton olup yerli üründen elde edilen ham yağ, ithal tohumdan elde edilen ham yağ ve ithal edilen ham yağ, dikkate alındığında 2000 yılı verilerine göre hesaplanan KKO % 46,76' dır. Buradan anlaşılacağı üzere sektörde tohum kırma ve ham yağ işleme kapasitelerinin yaklaşık yarısı hammadde ve finansman vb. yetersizliği nedeniyle kullanılamamaktadır. Bu sorununun çözümü için öncelikle bitkisel yağ sanayinin ihtiyaç duyduğu kaliteli hammaddenin temin edilmesinde yurtiçi yağlı tohum üretimini artıracak politikalar geliştirilmeli, ürün yelpazesini ve pazarlama kanallarını çoğaltarak satışlarını arttırıcı önlemler alınmalıdır (Kubaş v.d.; 2003: 36).

Ayrıca ayrı ayrı düşük kapasite ile çalışan işletmeler birleşerek, bu birleşmenin yarattığı maliyet avantajını da kullanarak daha yüksek bir kapasite ile üretim yapabilirler. İşletmelerde çalışan iç denetçilerin, atıl kapasite kullanımı ve bununla ilgili ortaya çıkacak maliyeti engel olmak amacıyla KKO' nı düzenli olarak test etmeleri gerekir. KKO' nun test edilmesi ile ilgili olarak iç kontrol prosedürleri hazırlanmalı ve gerekirse işletme bu konuda bir uzmanla çalışmalıdır.

-Hammadde Yetersizliği

Bitkisel yağ sanayi hammadde yetersizliğinden dolayı düşük kapasiteyle çalışmak zorunda kalmaktadır. Özellikle yağlı tohumlu bitkilerin dekara alternatif ürünlerden daha az gelir getirmesi nedeniyle ekiliş alanı ve üretiminde azalmalar görülmektedir. Marmara Bölgesi'nde ayçiçeği ekim alanları yerini başta buğday olmak üzere sebze vb. gelir getiren diğer ürünlere bırakmıştır. Alternatif yağ bitkileri üretiminde beklenen artış olmamıştır. Bu nedenle Türkiye' de ayçiçeği ve pamuk (çiğit) ağırlıklı yağlı tohum üretimi yapılmaktadır. Ayrıca yağ oranı yüksek çeşitlerin üretimi teşvik edilmelidir. Ürün alımında yağ oranı dikkate alınarak ücret belirlenmelidir (Kubaş v.d.; 2003: 36).

Hammaddenin yetersizliği gibi makro düzeydeki bir sorunla ilgili olarak iç denetçinin yapabilecekleri kısıtlı olmakla beraber görevleri arasında yer alan "*işletme çevresinin tanınması*" fonksiyonunu çalıştırarak işletmenin hammadde ihtiyacı ile ilgili olarak nerelerden alım yapacağına planını önceden belirleyebilir. Bu şekilde makro düzeyde yaşanan bir sorun işletme bazında çözülebilir.

-Depolama

Türkiye' de üretilen ayçiçeği tohumu yıkanmadan ve temizlenmeden, dolayısıyla yabancı maddelerden arındırılmadan toprak üzerinde depolanmaktadır. Modern depolama yöntemleri daha çok kalite belgesine sahip birkaç büyük işletme tarafından yapılmaktadır. İyi şartlarda depolanmayan tohumlar kırıklı olması ve yabancı madde içermesi nedeniyle çabuk bozulmakta ve asitliği artmaktadır. Bu ürünlerden elde edilen ham yağlarda da kalite sorunları yaşanmaktadır. Bu nedenle ayçiçeği tohumlarının temizlendikten sonra depolanması sektörün ihtiyaç duyduğu kaliteli hammaddenin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Depolama sorununun çözümü için hasat döneminde özel sektöre ait depoların da etkin kullanılabilmesi sağlanmalıdır. Destekleme alım sisteminin yeniden yapılandırılması sorunu kendiliğinden çözebilecektir. Büyük alım merkezlerine (Tekirdağ, Edirne, Kırklareli) yüksek tonajlı çelik silolar kurularak ürünün bozulması da önlenmelidir (Kubaş v.d.; 2003: 36-37). Ayrıca ayçiçeği yağı üreten işletmeye alınan madde ve malzemenin işletmenin hem

doğru planlama yapabilmesi, hem doğru finansal tablolar oluşturabilmesi hem de doğru vergi ödemesi için madde ve malzeme alımından, hammadde-yarı mamul-mamul olarak saklanması ve ürünün kaybını önleyebilmek amacıyla etkin bir belge düzeniyle desteklenerek prosedürler oluşturulmalıdır.

Müşteriden hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi gibi ürünler satın alınması durumunda, ürünler kullanılmadan önce müşterinin belirli standartları karşılayabilme yönünden değerlendirilir. Satın alınan kimlerden yapılacağını gösteren onaylı tedarik listesi oluşturulur ve tedarikçiler yılda bir kere değerlendirilir. Değerlendirme, kalite, termin, iade kriterlere bakılarak yapılır. Değerlendirme sonucu olumlu olan tedarikçilerle çalışmaya devam edilir, olumsuz olanlarla çalışılmaz.

Ayçiçeği yağı sanayi işletmeleri üretim miktarına bağlı olarak yeterli miktarda stok bulundurmamak zorundadırlar. Ayçiçeği stokları en az düzeylerine yaklaştığında veya üretim bölümü tarafından ayçiçeği tohumu ya da rafine edilmek üzere ham yağ talebinde bulunduğunda ambar sorumlusu tarafından satın alma istek fişi düzenlenerek satın alma bölümüne iletilir (Çalıyurt, 2001: 104). Daha önce belirttiğimiz onaylı tedarikçi listesinden en uygun satıcıdan alım emri verilir ve satın alma istek fişi düzenlenir. Daha sonra satın alma formu imzalanarak tedarikçi işletmeye gönderilir ve tedarikçi işletme tarafından da imzalanarak işletmeye geri gönderilir.

Siparişi yapılan malın teslimi için uygulanan prosedürler ayçiçeği işletmelerinde de aynı olmakla beraber malın bitkisel olması dolayısıyla teslim alınması özen gerektirir. Siparişi verilen malın daha önce anlaşılan koşullara uygun teslim edilip edilmediği, anlaşılan miktarda teslim edilip edilmediği kontrol edilir (Çalıyurt, 2001: 107). Bu kontrolde öncelikle teslim alınacak mal tartılır ve bir miktar numune alınarak laboratuara gönderilir. Burada belirlenen standartlara (yağ oranı, asit oranı, nem vb.) uygunluğu yapılan muayene ve deneylerle ortaya konur. Sonucu muayene fişi ile işletme müdürlüğüne iletilir. Sonuç olumlu ise teslim alma fişi ile mal alınır.

Eğer teslimatta bir problem yok ise teslim alma sorumlusu tarafından ambar giriş fişi doldurulan mal ambara alınır. İşletmeye kabul edilen mal stoku sadece miktar olarak takip edilen ambar stok kartlarına kaydedilir. Muhasebe bölümünde de teslim

alınan mal stokları ile ilgili olan kayıtların, işletmeye giriş yevmiye kayıtları bu belgeye istinaden yapılır (Çalıyurt, 2001: 108-109). Üretim ve diğer bölümlerden istek geldiğinde madde istek fişi düzenlenir. Bölümlerden gelen isteklerin madde istek fişi ile kayda alınmasından sonra ambar görevlisi tarafından ambar çıkış fişi düzenlenir. Üç nüsha olarak düzenlenen ambar çıkış fişinin ilki teslim alan bölüme, ikincisi maliyet hesaplarının yapıldığı bölüme sonuncusu ise ambarda kalır. Ambar bölümünde miktar bilgisiyle tutulan stok kartları, muhasebe bölümünde miktar ve tutar bilgileri itibari ile izlenir. Bu bilgi kartlarına muhasebe stok kartı denir. Ayçiçek yağı sanayi işletmelerinde ayçiçek tohumu, ham yağ veya diğer yardımcı ve işletme malzemeleri alındığında; maliyetlerin sağlıklı olarak izlenebilmesi ve üretilen mamul ya da hizmetlere doğru ve zamanında yüklenebilmesi, muhasebe stok kartlarının sağlıklı ve hızlı olarak tutulmasıyla mümkündür. Günümüzde bilgisayarlı uygulamaları nedeniyle işletmelerde manüel olarak stok takibi yapılmadığından yanlış yapma ihtimali imkansız hale gelmiş ve muhasebe denetiminin etkinliği ve verimi artmıştır (Çalıyurt, 2001: 111-112).

Diğer tarımsal ürünlerde olduğu gibi ayçiçeğinin de en önemli depolama nedeni, ürünün sahip olduğu niteliklerden değer kaybetmeden, işlenerek ana ve yan sanayilerde veya başka amaçlarla değerlendirilmesidir. Ayçiçeğinin dış etkenlerden (ısı, nem, haşere vb.) zarar görmesini önlemek depolama nedenlerindedir. Depolamanın teknik olarak hatasız bir şekilde yapılabilmesi için ürünün çeşitli özelliklerinin bilinmesi gerekir. Bu nedenle uygulanacak depolama için ürünün ve depolama yerinin aşağıda verilen özelliklerinin bilinmesi gereklidir (Çalıyurt, 2001: 17).

1. Ürünün bünyesindeki nem ve sıcaklık,
2. Depodaki havanın nispi nemi ve sıcaklığı,
3. Ürün bünyesindeki yabancı madde miktarı,
4. Üründeki mikroorganizmalar,
5. Haşare faaliyeti,
6. Deponun yapısı ve depolama süresi.

Ayrıca depo giriş çıkışları da kontrol altında olmalıdır. Bunun içinde ilgili talimatlar oluşturulmalıdır. Depoda hangi ürünün nereye konacağını gösteren depo

yerleşim planı oluşturulmalı ve hammadde ve ürün depoları birbirinden ayrılmalıdır. Depoya giriş çıkış miktarını gösteren bir yöntem oluşturulmalıdır.

-Verimlilik

Verimlilik yağlı tohumun üretilmeye başlandığı aşama olan tarlaya ekimden hasada kadar hatta buradan yağlı tohumun depolanması, işlenmesi ve yemeklik bitkisel yağın pazarlanmasına kadar verimlilik ilkelerine uyulmalıdır. Küçük ölçekli bitkisel yağ sanayi işletmeleri verimlilik ilkelerine uymayan şekilde faaliyet göstermektedirler. Bunda en büyük etken işleyecek yeterli hammadde bulunamaması ve finansman yetersizlikleri gösterilebilir. Uzmanlaşmanın gerçekleşmemesi işletmelerin verimlilik motivasyonunu azaltmakta ve teknolojik yeniliklerin gerçekleştirilememesine neden olmaktadır. Teknolojik yeniliklerin yakından takip edilmemesi birim maliyetleri artırmakta ve büyük ölçekli işletmelerle rekabeti zorlaştırmaktadır. Bu nedenle küçük ölçekli işletmeler ayakta kalabilmek için faturasız mal alımı ve satışı gibi kayıt dışı ekonomiye yönelmektedir (Kubaş v.d., 2003: 37).

İç denetçi, ayçiçeği yağı üretimi kaynaklarının verimli kullanıp kullanılmadığını ölçebilmek için faaliyet standartları belirlenmelidir. İç kontrol prosedürleri bu belirlenen standartları karşılayabilecek doğrultuda kurulmalıdır. Örneğin; tedarikçi listesi oluştururken belirlenen prosedürlere, ayçiçeğindeki yağ oranı için belirlenen standart olabilecek en yüksek seviyeye alınmalıdır ki alınacak hammaddedeki verim en yüksek seviyede olabilsin. Ayrıca alınan bu hammaddenin değer kaybetmemesi, kalitesinde sorunlar yaşanmaması için iyi şartlarda depolanması gerekir. İç denetçiler, bütün bunları gerçekleştirmek, doğru planlama yapabilmek için etkin bir belge düzeniyle destekleyerek prosedürler oluşturmalıdır. Bu bağlamda belirlenen prosedürler iyi anlaşılmalı, prosedürlerdeki sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli ve düzeltici önlemler alınmalıdır.

Büyük ve orta boy işletmeler teknolojiyi yakından takip ederek teknolojiye yatırım yapmaktadırlar. Ölçek ekonomisinin avantajlarından da yararlanarak uzun vadede teknolojiye yatırım yapan orta ve büyük ölçekli işletmelerin piyasada kalacağı ve kayıt dışı ekonominin azalmasına paralel olarak küçük ölçekli işletmelerin ortadan kalkacağı beklenmektedir.

-Dış Ticaret

Gümrük oranlarının yağlı tohumlarda sıfıra, ham yağlarda % 12' ye düşürülmesiyle birlikte Türk sanayicilerin yağlı tohum talebi artmıştır. Fakat yağlı tohum ithal edilmesine rağmen sektörde kapasite kullanımı % 50' yi geçememektedir. Türkiye' de özellikle kırma kapasitesi oldukça yüksek olup, yeterli hammadde temin edilemediğinden eksik kapasite ile çalışılmak sektörün en önemli sorunlarından birisidir. Yağlı tohum ithal edilen ülkelerde tohum kırma üzerine yapılan yatırımlar artmış ve bu ülkeler yağlı tohum yerine daha fazla ham yağ ihraç etme eğilimine yönelmişlerdir. Buna bağlı olarak Türkiye' nin ihtiyaç duyduğu yağlı tohumların temininde uzun vadede daha büyük sorunların yaşanacağı dikkate alınmalıdır. Yağlı tohum ihtiyacının iç piyasadan karşılanabilmesi için gerekli tedbirler acilen alınmalıdır (Kubaş v.d., 2003: 37).

Ayçiçeği tohumu yanında gerek işlenmiş gerekse ham yağ olarak Türkiye ithalatında mevcut olup miktarı dünya fiyatlarının durumuna göre yıldan yıla değişim göstermektedir. Ancak mevcut tohum ve margarin işleme kapasitesinin %50 civarında olduğu düşünülürse, bu ithalatın tohum olarak yapılması, atıl kapasitenin kullanılmasını sağlayacağından işlenmiş ham yağ yerine, ayçiçeği tohum ithalatına öncelik verilmesi Türkiye' ye büyük bir kazanç sağlayacaktır. Ayrıca ihraç amaçlı ithalatın teşvik edilmesi de bu kurulu kapasitenin değerlendirilmesi açısından da önem arz etmektedir (Onurbaş, 2007: 28)

Dış ticaret ile ilgili olarak iç denetçinin yapması gerekenleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Ayçiçeği yağı ile ithalat ve ihracatı ile ilgili olarak gümrük vergisi oranlarının ve oranlarla ilgili değişikliklerin yakından takip edilmesi ve planlamanın önceden yapılarak vergi oranlarındaki değişikliklerden mümkün olduğu kadar olumlu yönde etkilenilmesi. İç denetçinin “işletme çevresini” iyi takip etmesi sayesinde elde ettiği bilgileri işletmesinin dış ticaret bölümüne aktarması yolu ile hammaddenin zamanında ve uygun fiyatla sağlanması sağlanabilir.

- Dış denetçi, ayçiçeği yağı ile ilgili olarak yurtdışında gerçekleşen etkinliklere katılarak günlük gelişmeleri takip ederek işletmesini potansiyel olumsuzluklara önceden hazırlayabilir.
- Ayçiçeği yağı sanayinde çalışan iç denetçi, işletmesinin uluslararası ayçiçeği yağı sivil toplum örgütlerine üye olmasını ve fuarlara katılımını iç kontrol prosedürleri arasına alarak işletmenin dış ticaretinin gelişmesini sağlayabilir.

2.2. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler

İç kontrol sistemi kurulmadan önce göz önünde bulundurulması gereken faktörler vardır. Bu faktörler iç kontrolün daha iyi kavranmasına yardımcı olacaktır.

- Yönetimin Sorumluluğu
- Risk
- Sistemin Maliyeti

2.2.1. Yönetimin Sorumluluğu

Bir işletmede iç kontrol sisteminin kurulmasında ve devam ettirilmesinden yönetim sorumludur. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliğinin sürekli olarak denetlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da bu sorumluluğun devamıdır. Bu konuda kendisine iç denetçiler yardımcı olur. Bağımsız denetçiler danışmanlık hizmeti dışında, asıl sorumlulukları iç kontrol sisteminin kurulması değil değerlendirilmesidir (Uzay, 1999: 16). Bir işletmenin iç kontrol sisteminden yönetim kurulu sorumludur. İç kontrolle ilgili uygun politikaları planlamalı ve kendisini kanıtlamasını sağlayacak ve sistemin etkili olarak çalıştığını doğrulayacak düzenli teminat aramalıdır. Dahası kurul, iç kontrol sisteminin onayladığı tarzda risklerin üstesinden gelmede etkili olduğunu

garanti etmelidir. Kurul genel yönetimi planlarken, aşağıda belirtilenleri göz önünde bulundurarak iyi kontrolleri hayata geçirmesi gereken, yönetimdir (Pickett, 2005: 87):

Kontrol ihtiyacını belirle: Yöneticiler belirli iç kontrole ihtiyaç olduğunda ve uygun bir şekilde cevap vermek gerektiğinde bir durumu tespit edebilecek yetenekte olmalıdırlar.

Uygun kontroller tasarla: Kontrol ihtiyacı tanımlanır tanımlanmaz, yönetim onları yerleştirmek için uygun araçlar kurmalıdır.

Bu kontrolleri gerçekleştir: Daha sonra müdürler kontrol süreçlerinin dikkatli bir şekilde yürütüldüğünü garantilemekle sorumludurlar.

Doğru şekilde uyguladıklarını kontrol et: Yönetim ve iç denetim kontrol mekanizmalarının atlanmadığını garanti etmekten değil, orijinal şekilleriyle tam anlamıyla uyguladıklarını garanti etmekten sorumludurlar.

Kontrolleri devam ettir ve güncelle: Kontrolü güvenceye almak yönetimin önde gelen görevlerinden ve sürekli bir görev olduğundan bu özellik önemlidir.

Yukarıda belirtilen maddelerin yönetimin performansını yargılamak için aradığı herhangi bir ekspertiz plan içerisinde sonlandırılması: Yönetimin, kontrollerin uygulanmasını yönetim yetenekleri ve eğitiminin bir parçası olarak göz önünde bulunduracağını umuyoruz.

İç kontrol bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda (Gönülaçar, 2007: 13):

- Tüm yöneticiler kendi kurumlarının amaçlarını, çalışmalarını ve kaynaklarını kontrol etmek bakımından sağlıklı bir iç kontrol yapısının gerekli olduğunu kabul etmelidirler,
- Etkili bir iç kontrol yapısının tasarlanması, kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır,

- Yönetim, genellikle iç kontrol yapısının bir parçası olarak bir iç denetim birimi kurar. İç denetçiler, iç kontrolleri öğretmek ve bu konuda tavsiyede bulunmak açısından değerli bir kaynak oluşturmakla birlikte, sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidirler,
- İç kontrol standartları yöneticilerin çalışmalarını sürekli olarak gözetmelerini gerektirir. İç kontrollerin kalitesi yöneticilerden periyodik bir değerlendirme ve rapor istenerek sağlanır,
- Eksiklikler saptandığında hemen düzeltici önlemlerin alınması gerekir.

Kontroller kullanışlı olmakla birlikte ortakların ya da yöneticilerin kontrolde aşırı sıkı olmaları durumunda işletmeye zarar vereceklerdir. İşletmede gerçekleşen tüm işlemlerin kontrol altına alınmaya çalışılırsa, kişilerin inisiyatifleri ve bunun sonucunda da fertlerin teşebbüs imkânları ortadan kalkar. Dolayısıyla planların uygulama aşaması uzar ve iş süreçleri formaliteye bürünür. Bu nedenle kontrol yönetimin belirleyeceği en uygun seviyede tutulmalıdır. Uygun seviyede kontrol ortamının oluşturulması yöneticilerin yargıları ile yürütecekleri önemli bir sorumluluktur (Biçer, 2006: 24).

İşletme hacmi faaliyetlerin karmaşıklığı ve içeriği, ortaklarının özellikleri ve uygulanan kontrol derecesi ve veri işleme yöntemleri gibi faktörler iç kontrol sisteminin kapsamını belirlemektedir. Küçük işletmelerde yöneticilerin biçimsel iç kontrollere fazla ihtiyacı yoktur. Çünkü çoğunlukla faaliyetleri kendileri yönetmektedirler (Uzay, 1999: 16). Büyük işletmelerde üst düzeydeki yöneticiler, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilişkiye sahip olma olanağını bulamamaktadırlar. Bu nedenle yöneticiler savurganlıkları ve yolsuzlukları en aza indirecek verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında esas sorumluluğa sahiptirler. Sorumluluk, örgüt planının yapılmasında, her bölümü içinde görev dağıtımının gözden geçirilmesinde, onaylanmasında ve iç kontrol usul ve yöntemlerinin karşılıklı ilişkilerinin kurulmasında görülür (Kepekçi, 1996: 59).

2.2.2. Risk Faktörü

Riskler; kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur (Gönülaçar, 2007: 10). Risk kelimesi işletmeler açısından ele alındığında başarılı olmak yerine başarısız olmak ihtimalini ifade eder (Yağcı, 2006: 13).

Kontrollerle ilgili risk faktörleri şunlardır (Sipahi, 2004: 119):

- Yönetimin yeterli özeni göstermemesi,
- Suiistimale açık varlıklar ile ilgili personelin işe alımının yeterince incelenmeden yapılması,
- Bağımsız denetimin olmaması,
- Onay ve kabul sisteminin olmaması,
- Varlıkların fiziki kontrollerindeki yetersizlik,
- İşlemlerin geç muhasebeleştirilmesi gibi.

Kuvvetli bir işletme yönetimi, bu risklerin belirlenmesini ve mümkün olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol prosedürlerinin uygulanmasını gerektirir. İç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir. Yönetim tarafından bu risklerden kaçınılamayacağı kabul edildikten sonra, bu riskleri azaltmak için kontrol sistemi kurulmalıdır (Kepekçi, 1996: 56).

İç kontrolün kuruluşun amaç ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamada yönetime vereceği söz konusu güvencenin önemi tartışmasız olmakla birlikte, kuruluşlarda yeterli

ve etkin iç kontrolün tasarlanıp hayata geçirilmesi her zaman çok kolay olmamaktadır. İç kontrolün işletilmesi ve geliştirilmesinde çeşitli kısıtlar ve engelleyici risk faktörleri bulunmaktadır. Aşağıda kısaca bunlara temas edilmiştir (Candan, 2006: 5; www.kidder.org.tr ; Erişim tarihi: 26.10.2008).

- Bu kısıt ve engellerin en önemlisi yönetimin ve çalışanların iç kontrolün önem ve sağlayacağı yararları inanmamasıdır. Kontrolün bir külfet olarak algılanması, yarardan çok maliyet yükleyeceği varsayımları kontrol faaliyetlerinin başarısını en bastan akamete uğratacaktır. Bu nedenle, iç kontrolün vereceği güvenceye ve sağlayacağı yarara en basta yönetimin inanması gerekmektedir.
- Bir diğer sınırlayıcı husus yönetimin iç kontrolü sahiplenmemesi ve bu konuda görevli olanlara, çalışanlara yeterli desteği vermemesidir. Bir kuruluşta yönetim desteği olmaksızın kontrollerin etkin olarak işletilmesi imkânsızdır. Bu itibarla yönetim sadece iç kontrolü tasarlayıp uygulanmasını istemekle yetinmemelidir. İç kontrolün işleyişi, uygulamadaki aksaklık ve eksiklikler izlenmeli, gözden geçirilmeli ve değerlendirilmelidir. İç kontrolün uygulanması sadece çalışanlara bırakılmamalı. Bu konuda çalışanlara gerekli yönetim desteğinin verilmesi gereklidir.
- Bir başka kısıt da, kuruluşta kontrol kültürünün, ikliminin oluşturulamamış olmasıdır. Güven esasına dayalı bir kontrol atmosferinin olmadığı bir kurumda yeterli ve etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve uygulanması mümkün olmayacaktır. Böyle bir durumda kontroller salt işlem, prosedür ve belli noktalarda yapılan kontrol faaliyetleri olarak algılanacaktır. Bu nevi algılamaların olduğu durumlarda iç kontrolün beklenen faydaları sağlaması da mümkün olmayacaktır.
- İç kontrol konusunda mevcut ön yargılar, kalıplaşmış negatif yaklaşımlar ve statükocu tutumlarda kuruluşlarda etkin bir iç kontrol sürecinin hayata geçirilmesinde engel teşkil eder. Bu nedenle yeniliğe açık bir tutum benimsenmesi ve ön yargıların giderilmesi önem arz etmektedir.

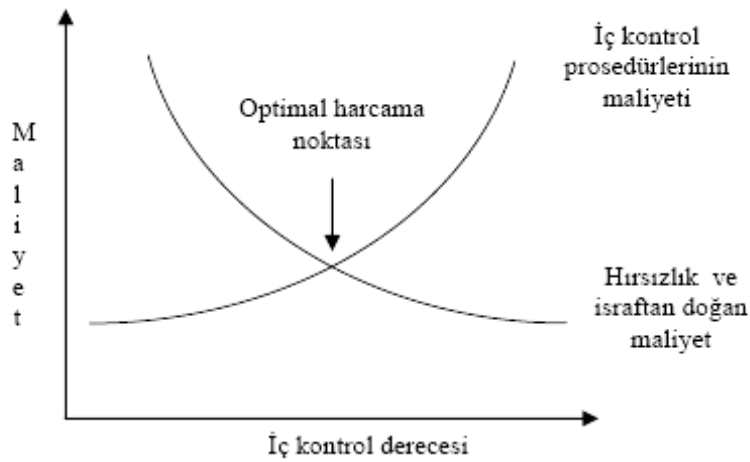
- Diğer yandan, kontrol süreçlerinin kurgulanmasında, tasarlanmasında yapılan hatalar ve eksiklikler, kontrol sistemini oluşturan diğer süreçlerle (örneğin iç denetim) ilişkilerdeki kopukluklar da başarısızlığa neden olur. Dolayısıyla iç kontrol süreçlerinin bütünleşik ve tutarlı yapılar olarak tasarlanması ve koordine edilmesi gerekmektedir.
- Bir başka husus da kontrol maliyetleri ile kontrolden sağlanacak faydaların mukayeseli analizlerinin yapılmaması ve uygun kontrollerin seçimi yerine kontrol fetişizmine varacak şekilde gerekli gereksiz kontrol mekanizmalarının öngörülmesi ve uygulanmasıdır. Bu gibi durumlarda da iç kontrole ilişkin bakış açısı pozitiften negatife kayacak ve beklenen yararlar sağlanamayacaktır.
- İç kontrol konusunda kuruluşların inisiyatiflerinin kısıtlanması ve gereksiz müdahale ve sınırlamalar da kuruluşlarda iç kontrolün tasarlanması ve işletilmesinde motivasyonsuzluklara ve başarısızlıklara neden olacaktır. Bu nedenle, merkezi uyumlaştırma fonksiyonu ile kurumsal inisiyatifler arasında makul bir denge sağlanmalıdır.
- İç kontrol faaliyet ve süreçlerinin sadece mali iş, karar ve işlemlerle sınırlı görülmesi ve iç kontrolün yalnızca bu konuda görevli ve sorumlu olan birim veya personel tarafından icra edilecek bir faaliyet olarak görülmesi de yeterli ve etkin bir iç kontrolün tasarlanması ve uygulanmasını imkânsız hale getirecektir.
- Kuruluşlarda yeterli ve etkin iç kontrol sistemlerinin uygulanmasında dış denetim ve iç denetim birimlerine de önemli görev ve fonksiyonlar düşmektedir. Bu denetim birimlerinin kuruluşlarca tasarlanıp uygulanan iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesindeki eksiklikler iç kontrol süreçlerinin niteliğini etkileyecektir.

2.2.3. Sistemin Maliyeti

İç kontrol prosedürlerinin uygulanması işletme içinde bürokrasiyi artırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Ayrıca, bürokratik işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, karlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İşletmenin sistemin varlığından ötürü katlanmış olduğu bu fedakârlıklar iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturur. Dolayısıyla kullanılan iç kontrol prosedürleri arttıkça sistemin işletmeye olan maliyeti de artacaktır (Kepekçi, 1996: 57).

İç kontrol sisteminden beklenen fayda, amaçlara ulaşmada başarısızlık olasılığının azaltılmasıyla tasarruf edilen maliyetlerdir. Diğer bir deyişle yönetimde yanlış kararlar alınmasının, yolsuzlukların, savurganlıkların önüne geçilmesi ile engel olunan zarar miktarıdır. Kurulacak olan iç kontrol sisteminin maliyeti, elde edilmesi beklenen faydayı aşmayacak düzeyde olmalıdır (Biçer, 2006: 22).

İşletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin amacı hata ve hile ihtimalini tamamıyla ortadan kaldırmak değil mümkün olduğunca azaltmaktır. Uygulayıcıların bu noktada karşılaştıkları darboğaz ise sistemin sağladığı faydanın ve katlanılacak maliyetlerin nasıl ölçümleneceğidir. Bu noktada fayda maliyet ilişkisini değerlendirme tamamen yönetimin anlayışına ve deneyimine bağlıdır. Şekil 3' de de görüldüğü gibi; iç kontrolün derecesi arttıkça kontrol maliyeti de yükselmekte, buna karşılık hırsızlık ve israf gibi nedenlerden doğan maliyetler azalmaktadır. Yönetim, eğrilerin kesiştiği optimal harcama noktasına kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik maliyetlere katlanmalıdır. Çünkü bu noktaya kadar iç kontrol politika ve prosedürlerinin maliyeti hırsızlık ve israftan doğan maliyetleri karşılayabilmekte, diğer bir deyişle sistemin faydası, maliyetinden fazla olmaktadır. Bu noktadan sonra sisteme eklenen her yeni prosedürün maliyeti faydasını aşmakta, sistem işletmeye hırsızlık ve israftan doğan kayıpların üzerinde bir bedele mal olmaktadır (Biçer, 2006: 22).



Sekil 4. İç Kontrolle Katılan Ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Kaynak: Kepekçi, 1996: 58; Biçer, 2006: 23

Yetersiz iç kontrole sahip olmaktan ya da iç kontrole sahip olmamaktan kaynaklanan güvenilir olmayan bilgi, oluşacak kanunlara aykırı işlemler, varlık kayıpları, kaynakların etkin olarak kullanılamaması ve amaçlara ulaşamama gibi maliyetlerin yanı sıra gereğinden fazla kontrole sahip olmanın maliyeti de işletmeye önemli oranda sorunlar yaratmaktadır. Günümüz işletmeleri iyi hazırlanmış fakat ihtiyaçlarından fazlasını veren iç kontrol sistemlerine sahip olma lüksüne sahip değildirlere. Bu noktada yöneticilere, belli başlı kontrollerin maliyetlerinin ve faydalarının ölçülmesinde önemli bir görev düşmektedir. Maalesef kontrollerden kaynaklanan maliyetlerin ve faydaların tespiti oldukça zor olmaktadır. Örneğin, gelirlerinin % 5' ini gerçekleştiren hırsızlıklardan ötürü kaybeden bir giyim mağazasında iç kontrol; güvenlik görevlileri istihdam ederek ya da manyetik sistemlerin kurulması vb. yöntemler ile sağlanabilir. Bu kontrollerin direkt maliyetlerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi kolaydır. Fakat müşteri memnuniyetsizlikleri ya da bu nedenle kaybedilecek satışların endirekt maliyetini tespit etmek oldukça zordur. Bunun yanında sistemin ne kadar etkili olduğunu ve sorunları ne ölçüde azalttığını ölçümlemek oldukça zor olacaktır. Bu durumda işletme sıkı ya da daha az sıkı kontrol sistemlerini karşılaştırarak bir karar vermeli ve hangi işlemlerde ne tür kontrolleri kullanacağını tespit etmelidir (Hermanson ve Hermanson, 1994: 32).

Bununla birlikte, iç kontrol sistemi oluşturulurken koşullarda zamanla meydana gelecek değişikliklerin kontrol önlemlerini zayıflatabileceği ve kontrol maliyetlerini de arttırabileceği göz önünde tutularak, iç kontrol sistemleri kurulurken her zaman insan faktörünün sistemin en önemli parçası olduğu unutulmamalıdır. İç kontrol usul ve yöntemlerinden daha fazla verim alınabilmesi ve değişen koşullarda iç kontrol sisteminin etkinliğini koruyabilmesi için işletme, çalışanlarına kontrol kültürü aşılması, iç kontrol sisteminin düşünsel yönünü oluşturmalıdır (Marshall, 1995: 6).

2.3. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde İç Kontrol Yapısı

İç kontrol, işletmelerde olası hata ve hileleri önlemeyi amaçlamaktadır. Bu amacı gerçekleştirmek için kurulan iç kontrol sistemleri ayçiçeği yağı üreten işletmelerde diğer işletmelerde olduğu gibi yönetim tarafından kurulan, işletme varlıklarını koruyan, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilirliğini sağlayan, işletme faaliyetlerini etkin ve etken hale getiren bir süreçtir.

Ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sisteminden söz edebilmemiz için ön koşul uygun bir kontrol ortamının sağlanmasıdır. Bunun yanında iç kontrol sistemi bünyesindeki hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak ve işletmenin hedeflerine ulaşmak için oluşturduğu kontrol ortamını ve muhasebe sistemini yönlendirmeye yarayan kontrol prosedürleri oluşturulmalıdır.

2.3.1. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile iç kontrol sisteminin işletme içindeki önemlilik derecesidir (TÜDESK, 2004: 4-5). Kontrol ortamı yönetimin işletme için kontrolün önemine bağlılığını ve genel duyarlılığını yansıtır. Diğer bir deyişle, yönetimce kontrol bilincinin yerleştirilmesidir.

Ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sistemi için ilk olarak yapılması gereken uygun bir ortamın sağlanmasıdır. Bunun başarıyla sağlanmasında başlangıç noktası yönetimin bu olaya bakışı ve tutumudur. Yönetimin iç kontrolün gerekliliğine inanması ve bunu kararlılıkla sürdürmesi gerekir.

Kontrol ortamının oluşmasında dürüstlük ve ahlaki değerlerin çok büyük bir önemi vardır. Toplumda olması gerektiği gibi ayçiçek yağı işletmelerinde de bazı değer yargılarının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi gerekir. İnsanlar çalıştıkları, emek verdikleri ve değer ürettikleri bir yapının, toplumsal ve kurumsal olarak kabul görmeyen girişimlerle zedelenmesine ve hatta yıkılmasına izin vermemelidirler. Bu ancak sorumluluk taşıyarak, dürüstlüğe ve ahlaki değerlere sahip çıkmakla başarılabilir (Erdoğan, 2006: 88). Ayçiçek yağı işletmelerinde bu dürüstlük ve ahlak anlayışı işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansıtacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılması ve bunun işletmede giderek daha güçlü bir biçimde yerleştirilmesini sağlamak gerekir.

Ayçiçek yağı işletmeleri, amaçlarına çalışanlarıyla birlikte ulaşabilir. Ancak çalışanların gereken başarıyı gösterebilmeleri, işletme içindeki örgütsel düzenlemeyle olanaklıdır. Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlamaya verdiği önem dolayısıyla iç kontrol ortamına yardımcı olur. Ayçiçek yağı işletmelerinde çeşitli bölümler arasında görevler, sorumluluklar ve yetki dağılımı uygun şekilde yapılmalıdır. Ayçiçek yağı işletmelerinde etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir (Erdoğan, 2006: 89). Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili kontrol yapabilmenin olanağı bulunmamaktadır.

Haberleşmenin ve sorumlulukların açıkça belli olduğu bir örgütte kontrol bilinci daha da artar. Ayçiçek yağı işletmelerinde faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin olarak yönetimin düşünceleri, biçimsel örgüt ve faaliyete ilişkin planlar, çalışanların davranışlarıyla ilgili politikaları açıklayan belgeler bulunmalıdır (Uzay, 1999: 26). Bütün bunlar ayçiçek yağı işletmelerinde “Kalite El Kitabında” yer almaktadır.

Ayçiçeği yağı üreten işletmelerin iç kontrol sisteminde en önemli görev yönetim kuruluna düşmektedir. İç kontrol sisteminin kurulmasından ve gözetiminden sorumlu olan yönetim kurulu, ayçiçeği yağı üreten işletmenin ticari hedeflerini gerçekleştirme doğrultusunda girdiği riskleri saptamalı ve yeterli biçimde kontrol etmeli; finansal ve yönetsel bilgileri doğruluk, güvenilirlik ve zamanlama açısından test etmeli; ayçiçeği yağı üreten işletme faaliyetlerinin kanun, düzenleme, işletme politika ve prosedürlerine uyumunu sağlamalıdır. Bu çalışmalarda yönetim kurulu en önemli yardımcı kendisine bağlı olarak çalışan denetim komitesi yani iç kontrol sisteminin işletmenin gereklerine uygun biçimde çalışıp çalışmadığını incelemesi için işletme bünyesinde kurulması gereken iç denetim birimi yapar. İç denetim biriminin yaptığı bu sürekli incelemelerin sonuçlarını yönetim kuruluna aktarır. Ayçiçek yağı işletmelerinde yönetim kurulu ile iyi bir iletişim içinde olan iç denetim biriminin sağlıklı çalışması ve yönetim kurulunun da iç kontrole gereken önemi vermesi kontrol ortamının başarısını artırır (Erdoğan, 2006: 90; Uzay, 1999: 24; Kepekçi, 1996: 66).

Ayçiçek yağı işletmelerinde oluşturulan kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde oluşturulması için gerekli diğer bir hususta çalışanların durumudur. Kontrol ortamının etkin olabilmesi için işletmede yeterli sayı ve kalitede personel istihdam edilmesi gerekir. Etkin personel politikaları çoğunlukla kontrol ortamındaki diğer zayıflıkların etkisini azaltır (Kepekçi, 1996: 68). Ayçiçek yağı işletmelerinin politika ve yöntemlerini başarmak zorunda olan personelin dürüstlüğü, kabiliyeti ve yeterli sayıda olması uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturur.

İyi bir kontrol ortamı; yazılı kontrol prosedürlerini tamamlarken, bunun aksine zayıf bir ortam bu kontrolleri olumsuz olarak etkiler. Bu yaklaşım yönetimce kabul edilmiş davranış şekillerinin, belirlenen standartlara ve yöntemlere uyumu sağlama konusundaki istekliliğin ve işletme kültürünün herkesçe anlaşılmasını sağlayacak iletişimin varlığını gerektirir (Uzay, 1999: 26).

Özetleyecek olursak; ayçiçek yağı işletmelerinde iç kontrollerin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilgili olup, yönetimin iç kontrolün gerekliliğine inanması ve bunu kararlılıkla sürdürmesi, dürüstlük ve ahlak anlayışı işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansıtacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılması,

çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması, yeterli sayı ve kalitede personel istihdam edilmesi, iç denetim biriminin sağlıklı çalışması ve yönetim kurulunun da iç kontrole gereken önemi vermesi gerekir. Bunları oluşturabilen ayçiçek yağı işletmeleri etkili bir kontrol ortamına sahip olacaktır.

2.3.2. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde Muhasebe Sistemi ve Kontrol

Ayçiçeği yağı üreten işletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir.

Muhasebe sistemi, muhasebe bilgisinin geliştirilmesi ve bu bilgilerin karar vericilere iletilmesi amaçlarına yönelik olarak, işletme organizasyonu tarafından kullanılan personel, yönerge (prosedürler), araç ve kayıtlardan oluşmaktadır (Çalıyurt, 2001: 62). Muhasebe kontrol usul ve yöntemleri, işletme varlıklarını korumak ve muhasebe sisteminin doğru ve güvenilir bilgi üretmesi için sisteme dahil edilir.

Günümüz muhasebe yöneticilere sonuç sunmanın çok ötesinde yöneticilere ileriye dönük alacakları kararlarda yardımcı olma görevi üstlenmiştir. Ayçiçeği yağı üreten işletmelerinde muhasebe faaliyeti ise ayçiçek yağının üretilmesi, satışı ve satış sonrası mali olayların işletme faaliyetlerini yorumlayarak, planlama yapacak ve işletmeyle ilgili taraflara bilgi verecek şekilde kayda alınması ve raporlanmasıdır (Çalıyurt, 2001: 62).

Başarılı olmak isteyen her işletme hata ve hileyi önleyebilmek, sağlıklı ve gerçeğe uygun muhasebe bilgisi üretebilmek için hesapların akışını bir sisteme oturtması gerekir. Ayçiçek işletmelerinde de muhasebe organizasyonu diğer işletmelerde olduğu gibi belirli öğeleri içinde barındırır. Bunlar belge, hesap planı, defter tutma sistemi, personel ve donanımdır. Bu unsurların bir sistem içinde organize edilmesi ayçiçeği yağı işletmesinin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracaktır. Bu bağlamda etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır (Bozkurt, 2006: 126):

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

Ayçiçek yağı işletmelerinde iç kontrol yapısı içinde oluşturulmuş muhasebe sisteminin diğer işletmelerde olduğu gibi yukarıdaki unsurlara olumlu yanıt vermesi gerekmektedir. Özellikle muhasebe iç kontrollerinin başarısı, muhasebe sisteminin gerektiği biçimde düzenlenip işletilmesi ile sağlanabilmektedir (Bozkurt, 2006: 126).

Ayçiçek yağı işletmesinde meydana gelen mali olayların kaydedilmesi, ileride ortaya çıkabilecek ihtilaflarda kanıt özelliği taşıması, kanunların emri doğrultusunda mutlaka bir belge düzeninin kurulması gerekir. İyi organize edilmiş belge düzeni, muhasebe sisteminin temel fonksiyonlarında başarıya ulaşabilmesinin belirleyici koşullarından birini oluşturur (Çalıyurt, 2001: 62-63):

- İşletme faaliyetleri ile ilgili iş olgularının derlenmesi ve kayıtlanmasında, bu iş olgularını temsil eden, açıklayan ve kanıt oluşturan belgeler esas alınır.
- İş olgularının ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtlarının sınıflandırılması belge akış düzeni ve raporlama esaslarına dayandırılır.
- İşletme planlama ve kontrol sürecinde, organizasyon birimlerinin, yetki ve sorumlulukları ile faaliyetlerden haberdar olabilmeleri, dinamik bilgi akışının kurulup sürdürülebilmesi etkin belge düzenine bağlıdır.

Bu bağlamda muhasebede yevmiye kaydı, belgeye dayanmak zorundadır. Güvenilir bir muhasebe kaydının yapılması bakımından her işletmede olduğu gibi ayçiçeği yağı işletmelerinde de uyulması gereken bazı ilkeler ve kontrol prosedürleri mevcuttur (Çalıyurt, 2001: 65):

- Her kayıt belgeye dayandırılmalıdır.
- Karışıklığı ve mükerrerliği önlemek için bir kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmelidir.
- Belgeler üzerinde yazılı bilgiler okunmaz hale getirilmemeli, gerekli düzeltme parafe edilerek gösterilmelidir.
- Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konularak belgenin kayda geçmemesi ve mükerrer olarak kayda geçmesi önlenmelidir.
- Aynı işlemin fazla olması halinde “toplu bir belge” düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalıdır.
- Belgeler ile ilgili işlemlerde kolaylık sağlanması ve hataların önlenmesi için belgeler farklı renklerde bastırılmalı, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilerek, tasnifli ve kolayca erişilebilecek şekilde arşivlenmelidir.
- Tüm belgeler düzenleyen, kontrol eden ve onaylayan yetkili kimseler tarafından imza ve parafe edilmelidir.

Her şeyden önce muhasebe sisteminin kuruluşundan, sürdürülmesi aşamasına kadar görev üslenecek personelin sayısı, iş bölümü ve iş tanımları belirlenmelidir (Çalıyurt, 2001: 67). Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında “Görevler Ayrılığı” ilkesi dikkate alınarak, bir iş başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmemelidir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır. Örneğin, bir maddi duran varlığın satın alınması, kayda alınması ve işletmede korunması işlevleri farklı kişilerce yürütülmelidir. Bu uygulama kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sonucunu doğurur (Bozkurt, 2006: 126).

Ayçiçek yağı işletmelerinde etkin bir muhasebe kontrolü için iyi işleyen bir muhasebe sisteminin yanında işletme varlıklarını koruyucu önlemler alınmalıdır. Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ile kullanılmayan belgeler, kayıtlar güvenilir yerlerde saklanmalı, kilitli kasa gibi önlemler alınmalıdır (Erdoğan, 2006: 85).

Kısacası ayçiçek yağı işletmelerinde etkin bir muhasebe sistemi ve kontrolü için dikkatli şekilde tanımlanmış sorumluluklar, yazılı politikalar ve teknikler gereklidir. Bu bakımdan uygun hesap planı kullanılmasının ve sistemi tanıtan muhasebe yönetmeliğinin yararı olacaktır. Ayrıca etkin bir muhasebe sistemi daha önce tanımlanmış ayrıntılı İç kontrol amaçlarına uygun olmalıdır.

2.3.3. Ayçiçek Yağı Üreten İşletmelerde İç Kontrol Faaliyetleri

Kontrol ile ilgili önemli davranış ve eylemleri yansıtan kontrol ortamı ve işlemleri düzenleyip muhasebeleştirilmesini sağlayan muhasebe sistemine ek olarak; işletme erişilebilir amaçları olan, ek bir güvence sağlayan politika ve prosedürlere ihtiyaç duyar (Baydarol, 2007: 35).

Ayçiçek yağı sektöründeki işletmelerde iç kontrol kalite uygulamalarına dayanmaktadır. Kalite genel olarak bir ürün veya hizmetin taşınması gereken özellikler olarak tanımlanabilir. Diğer tüm sanayi ürünlerinde olduğu gibi, bitkisel yağlarda da kalite hammadde üretiminden başlayıp son tüketiciye ulaşana kadar devam eden bir süreçtir.

Ayçiçek yağı işletmelerinde üretimin ve ürün kalitesinin kontrolü, “Kalite Güvencesi” kavramının içine yerleşmiştir. Yani sadece kalitenin kontrol edilmesi değil, artık kalitenin sağlanması çok daha önemli ve ön plandadır. Kalite güvencesi; ürün kalitesi için belirlenen istekleri karşılamak amacıyla yeterli güveni sağlanması için gereken planlı ve sistematik faaliyetlerin bütünüdür. Kalite güvence sisteminin temel amacı her ne kadar hataları önlemek ise de bütün işlerin kusursuz olacağını düşünmek iyimserlik olur. Daha gerçekçi bir amaç, hataların tekrarını önlemektir. Bu nedenle sistem hatayı önlemeyi tamamen önlemeye uygun değilse en azından hatayı yakalamayı ve hatanın kaynağına ulaşmayı sağlamalıdır. Bunu gerçekleştirebilmek için işletme içinde tüm hareket gören ürün ve bilgilerin izlenebilirliği sağlanmalıdır. Doğru işaretleme, etiketleme ve kayıt tutma sistemin ayrılmaz bir parçasıdır (Çoban, 2003: 28).

Ayçiçek yağının kalitesinin belli kriterlerle ifade edilebilir olması ancak; ayçiçek yağı işletmelerinin kalite kontrol uygulamasının bilimsel ve dolayısıyla ölçülebilir temellere oturtulması ile olmuştur.

Önceleri ürünün muayenesi ile başlayan kalite kontrol çalışmaları, daha sonra üretim aşamasına geçmiş ve kalitenin kontrol edilmesi kavramından “Kalitenin Üretilmesi” anlayışına geçilmiştir. Ancak dar anlamda kullanıldığında, bunun da yeterli bir güvence sağlamaktan uzak olduğu anlaşılmaktadır. Zira, kaliteyi sadece üretim prosesi değil, tüm prosesler etkilemektedir (Çoban, 2003: 28-29).

Ayçiçek yağı sektöründeki işletmelerde işletme politikasını, hedeflerini, organizasyonu ve kalite sistem yapısını belirtmek için kalite el kitabı kullanılır. Fonksiyonel işlemlerin doğru olarak nasıl yapılacağı ve sürdürüleceğinin detayları ise kalite sistem prosedürleri ile verilir. Bunlara ek olarak özel çalışma talimatları, kalite planları, kayıtlar, muayene/deney programları ile etiket ve evraklar da kullanılabilir. Ayrıca görev tanımları, politikalar, hedefler ve organizasyon şeması yer alır.

Kalite sistemi prosedürleri, kaliteyi doğrudan etkileyen tüm faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesinde kullanılan ve kalite el kitabına temel teşkil eden dokümanlardır. Prosedürler aynı zamanda, kaliteyi etkileyen faaliyetleri yerine getiren, doğruluğunu kanıtlayan ve gözden geçiren personelin sorumluluklarını, yetkilerini ve bunların karşılıklı ilişkilerini, farklı faaliyetlerin nasıl yürütülmesi gerektiğini, kullanılacak dokümanları ve uygulanacak kontrol yöntemlerini gerekli detayda izah etmelidir. Prosedürlerin sayısı, niteliği ve kapsamı kuruluş tarafından belirlenmelidir ve bu sayı ve kapsam genellikle kuruluşun üretim hattının karmaşıklığına bağlıdır. Kalite sistemi prosedürleri, detaylı çalışma talimatları şeklinde olmamalı, teknik ayrıntılar prosedürlerde değil, çalışma talimatlarında belirtilmelidir. Talimatlar kısa, basit ve anlaşılır ifadelerden oluşan, ne yapılmasını gerektiğini gösteren, ana prosedürü destekler nitelikte olan dokümanlardır (Çoban, 2003: 37).

Ayçiçek yağı işletmelerinde öncelikle işletme yapısı, müşteri beklenti ve ihtiyaçlarına uygun olarak kalite kontrol politikaları ve bunlarla uyumlu kalite hedefleri

oluşturulmalıdır. Bununla beraber işletmede kimin kime bağlı olduğunu, ast üst ilişkisini gösteren bir organizasyon şeması oluşturulmalıdır. Organizasyon şemasında yer alan bölümlerin tek tek görevlerini, ne iş yaptıklarını, kime bağlı olduklarını anlatan görev tanımları yazılmalıdır. Yapılan tüm faaliyetlerde çalışmanın hedefi ve sınırları açıkça belirtilmeli, termin tarihleri saptanmalı, yetki ve sorumluluklar belirlenmelidir.

Ayçiçek yağı işletmelerinde ürün geliştirme aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar, ürün veya hizmette belirlenen kalite ve gıda güvenliği konusundaki özellikleri sağlamak ve özelliklerde olabilecek değişiklikleri asgari seviyede tutabilmek, tahsis edilecek kaynakların ve yapılacak işlemleri önceden belirlenmesi için kalite planlaması yapılmalıdır. Hammade girişinden nihai ürünün çıkışına kadar yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış “Kontrol Planlarına” göre gerçekleştirilmektedir. Oluşturulan Kalite planları şöyle uygulanmaktadır¹:

- İşletme yönetimi, sektördeki teknolojik, kalitesel, yönetsel ve ticari gelişmeleri yakından takip eder. Bu gelişmelerden nasıl yararlanılacağını araştırır.
- İşletme yönetimi tarafından her yıl kısa ve uzun vadeli hedefler belirlenir. Gerekliğinde bu hedeflere ulaşmak için çalışma grupları oluşturulur. Söz konusu gruplar, hazırladıkları plan ve programlar çerçevesinde çalışmalarını yürütürler.
- Çalışma grupları, gıda güvenliğini sağlayacak, ürün özelliklerini iyileştirecek, üretim kabiliyetini geliştirecek, kontrol ve deney imkânlarını daha iyi ve daha verimli kılacak, verimli insan gücünü sağlayacak konularda çalışmalar gerçekleştirirler.
- Yukarıdaki çalışmalarda, mümkün olduğu kadar fizibilite etütleri yapılır.
- Yukarıdaki çalışmalar sonucunda, yapılmasına karar verilen projeler, hazırlanan plan ve programlar çerçevesinde gerçekleştirilir.

¹ Kalite Planları Trakya bölgesinin en önde gelen X işletmesinde yaptığım uygulamada elde ettiğim veriler ile oluşturulmuştur.

- Müşteriden, standart üretilenler dışında, farklı ürün siparişi gelmesi halinde, yeni ürünün yapılabilirliği İşletme imkanına göre araştırılır. Gerekli durumlarda deneme çalışmaları planlanır.
- Yapılan tüm faaliyetlerde, çalışmanın hedefi ve sınırları açıkça belirtilir, termin saatleri saptanır, yetki ve sorumluluklar belirlenir. Tüm aşamalarda düzenli kayıt tutulması ve çalışma sonunda rapor düzenlenmesi sağlanır.
- Kalite Yönetim Sistemi gereğince, ihtiyaç duyulan prosedür, süreç haritası, talimat, teknik resim, şart name, kalite planı ve benzeri dokümanlar, ilgili bölümün gerekçeli isteği ve Kalite Müdürünün onayı ile ilgililere hazırlatılır. İncelemeler sonucu uygun görülen doküman taslakları, yetkilerce onaylanır ve yürürlüğe konur.
- Yeni bir ürün, yeni bir donanım, yeni bir prosesin devreye alınması veya mevcutlardan önemli değişikliklerin söz konusu olması halinde, her ürüne/ürün grubuna özgü işlem akış şemaları ve ürün tanımları da dahil olmak üzere gerekli görülen dokümanlar ilgili prosedürlere uygun olarak hazırlanarak yürürlüğe konur ve mevcutlarda gerekli değişiklikler yapılır.
- Ürünün kalitesini ve/veya gıda güvenliğinin (ürün şartlarının) doğrudan etkileyen ürün veya hizmet alımları, önceden yeterlilikleri tespit edilmiş ve 'Onaylı Tedarikçi Listesinde' yer alan işletmelerden gerçekleştirilir.
- Dışarıya taşınan dış kaynaklı prosesler planlanarak kontrol altında tutulur.
- Kesinleşen siparişler, Satış İşlemlerini gerçekleştirme Prosedürü ve Üretim Planlama Süreci doğrultusunda üretim programına alınır.
- Kaliteyi ve/veya gıda güvenliğini (ürün şartlarını) doğrudan ilgilendiren ürün veya hizmet alımları, önceden hazırlanıp onaylanan satın alma şartnameleri doğrultusunda yapılır.

- Tesis, makine, ekipman yatırımı söz konusu olduğunda, gerekli araştırmalar yapılır. Amaca en uygun alternatif seçilir. Sipariş öncesi, satın alınacak ürün veya hizmetle ilgili şartname veya benzeri satın alma verileri hazırlanır. Söz konusu belgeler sipariş yazısı veya anlaşmasına eklenir.
- Ürünlerin gıda güvenliği açısından gerekli asgari şartların sağlanması amacıyla Ön Gereksinim Programı veya İyi Üretim Uygulamaları oluşturulur, ilgili yöntem ve sorumluluklar belirlenir.
- Hazırlanan Ön Gereksinim Programı doğrultusunda işletmede tespit edilmiş kontrol noktaları ve/veya kritik kontrol noktaları düzenli bir şekilde izlenir ve gereken önlemler alınır.
- Muayene ve deney cihazları hazırlanan plan ve programlara göre kalibre edilir.
- Ürünü serbest bırakılmasında yetkili olan kişi/kişiler belirlenir.
- Uygun Olmayan Ürünlerin tespit edilmesi, teslim alınması, yeniden işlenmesi/ imhası ve ürünün düzeltilmesi işlemlerinden sonra şartlara uygun ürünü göstermek amacıyla tekrar doğrulanması planlı bir şekilde gerçekleştirilir.
- Müşteri şikayetleri ve önerileri ile karşılaştırıldığında gerçekleştirilecek faaliyetler belirlenir.
- Düzeltici ve önleyici faaliyetler, çalışma öncesi belirlenen planlara uygun şekilde gerçekleştirilir. Açılan faaliyetlerin kapatılma öncesinde ve/veya sonrasında etkinliği gözden geçirilir.
- Gıda güvenliğini tehdit eden herhangi bir uygunsuzluğu sevkiyat sonrası bildirilmesi veya tespit edilmesi durumunda, söz konusu ürünler planlı ve hızlı bir şekilde geri toplanır ve imha edilir.

- İşletmede gerek gıda güvenliği gerekse de kalite konusunda bilgi akışını tesis etmek için iç ve dış iletişimi sağlayacak etkin düzenlemeler yapılır.
- Yangın, deprem, sel, biyoterörizm ve sabotaj, enerji yetersizliği ve çevreden bulaşı gibi potansiyel acil durumlarda gerçekleştirilecek faaliyetler planlanır ve tatbikatları yapılır.
- Ürün sevkiyatları, müşteri isteğine uygun planlara göre yapılır.
- Kalite Yönetim Sistemi ve Gıda Güvenliği Yönetim Sisteminin etkinlikleri tayin etmek için, yıllık ve daha kısa dönemlere ait Kuruluş İçi Kalite Denetimleri planlanır ve uygulanır.
- Ürün şartlarına uygunluğu etkileyen işleri yapan personelin eğitim ihtiyaçlarını karşılamak üzere 6 aylık ve daha kısa dönemlere ait eğitim planları hazırlanır ve uygulanır.
- İşletme yönetimi, müşteri ihtiyaçlarına sahip olduğu Kalite Yönetim Sistemi ve Gıda Güvenliği Yönetim Sisteminin temel girdisi kabul ederek gelen talepleri karşılama doğrultusunda gerekli faaliyetleri gerçekleştirir.
- İşletme bünyesinde yapılması istenen istatistiki çalışmalar ve uygulanacak teknikler, yetkililerce önceden kararlaştırılır ve uygulanır.
- Sipariş girişinden üretim sürecide dahil olmak üzere sevkiyata kadarki tüm süreçlerin (üretim, kalite kontrol, dokümantasyon, muhasebe, insan kaynakları, sipariş- satış, sevkiyat, malzeme planlama-satın alma ve kalite sistemi diğer gerekleri) elektronik ortamda izlenebilirliğinin sağlanması ve iş süreçlerinde daha verimli çalışma, hız ve güven ortamının oluşturulmasına yönelik faaliyet için bir bilgisayar sistemi kullanılır.

Belirlenen bu kalite planlarına ek olarak Ayçiçek yağı işletmelerinde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler ve prosedürler belirlenmelidir. Bu kontrol prosedürleri işletmedeki tüm proseslerde uygulanmaktadır. Proses Kontrol Prosedürü olarak adlandırılan bu prosedürler ve uygulaması şöyledir²:

- Prosesler için gerekli olan prosedürler, talimatlar, kalite planları ve benzeri dokümanlar bölüm yetkilileri tarafından hazırlanır, gerektiğinde güncelleştirilir ve yayınlanır. Prosedürlerin güncellenmesi ilgili bölümün doküman talebi koordinasyona verilir. Eğer burada güncelleştirilmesine karar verilir ise ilgili bölümlerce kabul edilen dökümanlar yayınlanır.(Doküman Kontrolü ve Kayıt Kontrolü)
- Ürünlerin gıda güvenliği açısından gerekli asgari şartların sağlanması amacıyla, ön gereksinim programları ve iyi üretim uygulamaları şartları oluşturulur. İlgili yöntem ve sorumluluklar belirlenir. (Ürün ve hizmetin ortaya çıkarılabilmesi için satın alma, üretim ve satış sonrası tüm basamaklarda asgari şartları sağlamak için ön gereksinim prosedürü hazırlanmıştır-Ön Gereksinim Programları Ve İyi Üretim Uygulamaları Oluşturma Prosedürü)
- İşçilik kriterleri, ilgili kalite dokümanlarında açılır, gerektiğinde şema veya örneklerle belirtilir.
- Üretim programları, üretim müdürü ve yağ tesisleri müdürünün hazırladığı programlara uygun olarak yürütülür.
- Yeni bir ürün devreye alınmadan önce yapılabilirliği araştırılır ve gerekli çalışmalar başlatılır.(Yeni Ürünü Devreye Alma Prosedürü)

² Kontrol Prosedürleri Trakya bölgesinin en önde gelen X işletmesinde yaptığım uygulamada elde ettiğim veriler ile oluşturulmuştur.

- Çalışmalar esnasında işçi sağlığı ve iş güvenliğine uygun ortam ve koşullar sağlanır.(İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Prosedürü)
- Yeni makine, cihaz veya prosesler ilk defa devreye alındıklarında, kalite müdürü veya teknik danışman tarafından amaca uygunlukları ve yeterlilikleri doğrulanır.(Yeni Donanımı Devreye Alma Prosedürü)
- Üretim makineleri ve kontrol cihazları için planlı bakım uygulanır, üretim veya kullanım amacına uygunlukları sürekli sağlanır.
- Özel prosesler, uygun donanımlarla ve özel olarak eğitilmiş personel tarafından yürütülür.
- Ürünün kalitesi ve gıda güvenliğini (ürün şartlarını) etkileyen girdi ürün ve hizmetlerin belirlenen özelliklere uygunluğu onaylandıktan sonra üretime verilir.
- Müşteriden hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi, taşıma araçları veya muhtelif hizmetler temin edilmesi durumunda, ürünler kullanılmadan önce müşterinin veya spesifikasyonların belirttiği istekleri karşılayabilme yönünden değerlendirilir. (Satın alınan kimlerden yapılacağını gösteren onaylı tedarik listesi oluşturulması için tedarikçiler yılda bir kere değerlendirilmektedir. Değerlendirme, kalite, termin, iade kriterlere bakılarak yapılmaktadır. Değerlendirme sonucu olumlu olan tedarikçilerle çalışmaya devam edilir, olumsuz olanlarla çalışılmaz - Onaylı Tedarikçilerin Değerlendirilmesi Prosedürü)
- Ürünlerin tanımlanması, üretim aşamasında veya müşterilerde çıkabilecek sorunlarda ürünün geriye veya ileri doğru izlenebilirliği sağlanır.
- Hammadde girişinden, ürünün müşteriye sevk edilmesine kadar geçen tüm üretim kademelerinde, ürünler kontrol planlarına uygun olarak kontrol edilir ve kayıtları tutulur.

- Dışarı taşere edilen dış kaynaklı prosesler kontrol altında tutulur.
- Muayene ve deney sonucuna göre uygun olmayan ürünler, uygun olan ürünlerden ayrılır. Etiket, levha veya fiziki bölge imkânlarından bir veya birkaçı kullanılarak muayene ve deney durumu belirtilir. Tüm aşamalarda sadece uygunluk onayı bulunan ürünlerin kullanılmasına, bir sonraki kademeye ilerlemesine veya müşteriye sevk edilmesine izin verilir.(Taşıma, Depolama, Ambalajlama, Koruma ve Sevkiyat Prosedürü)
- Ürün girişinden kontrole kadar, üretimin çeşitli kademelerinde ürün ve proseslerin uygunluğunu onaylama amacıyla kullanılan muayene, ölçme ve deney cihazlarının bakım, kontrol, kalibrasyon ve doğrulama işlemleri ulusal ve uluslar arası standartlar doğrultusunda yapılır veya yaptırılır. (Muayene, Ölçme ve Deney Cihazlarının Kalibrasyonu Prosedürü)
- Satın alınan maddelerin giriş kontrolünde, üretim kademelerindeki proses ve yarı mamul kontrollerinde, ölçme ve deney proseslerinde, ürünlerin son kontrollerinde, müşteri iadelerinde ve geri çekilen/çağrılan ürünlerde, belirlenmiş özelliklere uymayan malzemeler ile gıda güvenliği yönetim sisteminde tespit edilmiş kontrol noktaları ve/veya kritik kontrol noktalarında kritik limitleri aşan ürünler “Potansiyel Güvenli Olmayan Ürün” olarak ayrılır. Değerlendirilip haklarında karar verilinceye kadar söz konusu ürünlerin kullanılması, bir sonraki işleme ilerlemesine veya yanlışlıkla sevk edilmesi önlenir. (Taşıma, Depolama, Ambalajlama, Koruma ve Sevkiyat Prosedürü)
- Gıda güvenliğini tehdit eden herhangi bir uygunsuzluğun sevkiyat sonrası bildirilmesi veya tespit edilmesi durumunda, söz konusu ürünlerin en hızlı ve etkin bir şekilde geri çekilmesi veya çağrılmasına karar verilmesi konularında prosedürlere göre hareket edilir. (Müşteri Bilgilendirme ve Ürün Geri Çekme/Çağırma Prosedürü)
- Doğrulama işlemleriyle gıda güvenliği yönetim sisteminin planladığı şekilde ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılır.

- Tespit edilen uygunsuzlukların kaynağını araştırarak tekrarını önlemek, kalite sapmalarına yol açabilecek muhtemel nedenleri başlangıçta önlemek ve sürekli gelişmeyi sağlamak amacıyla sistemli çalışmalar yapılır. (Düzeltici ve Önleyici Kontrol Faaliyetler Prosedürü)
- İşletmede gerek gıda güvenliği gerek kalite konularında gerekse de muhasebe konularında bilgi akışını tesis etmek için iç ve dış iletişimi sağlayacak etkin düzenlemeler yapılır.(İletişim Prosedürü)
- Yangın, deprem, sel, biyoterörizm ve sabotaj, enerji yetersizliği ve çevreden bulaşı gibi potansiyel acil durumlarda gerçekleştirilecek faaliyetler planlanır ve tatbikatları yapılır. (Acil Durumlara Hazırlık ve Kriz Yönetimi Prosedürü)
- Hammadde malzemelerinin tesise gelişi depolanması ve üretimde kullanılması, yan ürünlerin tesis içinde hareketi, son ürünlerin ambalajlanması, depolanması, korunması ve müşteriye sevk edilmesi işlemleri gıda güvenliğine uygun ve ürünlere zarar vermeyecek yöntemlerle gerçekleştirilir. (Örneğin; ürünü sevk edecek aracın veya tankerin son üç sevkiyatında gıda ürünü taşımış olması zorunluluğu aranır. (Taşıma, Depolama, Ambalajlama, Koruma ve Sevkiyat Prosedürü)
- Kalite ve gıda güvenliğine ilişkin kontrollerin gerçekleştirildiğini, Kalite ve gıda güvenliği sisteminin etkili olarak işlediğini göstermek ve ileride yapılacak çalışmalara kaynak oluşturmak amacıyla “Kalite kayıtları” tutulur ve saklanır. (Kalite Kayıtları Prosedürü)
- Kalite ve gıda güvenliği sisteminin etkinliğini izlemek, gıda güvenliği ve kalite ile ilgili çalışmaların prosedürlere uygun olarak yürütüldüğünü kanıtlamak amacıyla “Kuruluş İçi Kalite Denetimleri” yapılır ve kayıtları tutulur. (İç Denetim birimi tarafından yapılan iç denetimler- Kuruluş İçi Kalite Denetimleri Prosedürleri)

- Kalite ve gıda güvenliği bilincinin işletme bünyesinde yerleştirilmesi, kalite ve gıda güvenliği prosedürlerinin çalışanlara benimsetilmesi ve kalite dokümanlarında belirtilen konuların çalışanlara öğretilmesi ve sağlıklı olarak uygulatılması amacıyla ürün şartlarının uygunluğunu etkileyen işleri yapan personele yönelik eğitimler verilir. (Eğitim Prosedürü)
- Müşteri memnuniyetinin izlenmesi için müşteri iade ve şikâyetleri, piyasa raporları, bayi toplantıları ve gerektiğinde uygulanması durumunda müşteri anketi gibi müşteri geri beslemesi verilerinden yararlanılır. (Müşteri Memnuniyetinin İzlenmesi Prosedürü)
- Ürün ve prosesler ait istatistiki çalışmalar yapılır, sonuçları yorumlanıp değerlendirilir. Gerektiğinde düzeltici ve iyileştirici çalışmalar başlatılır. (İstatistik Teknikleri Prosedürü)
- Sipariş girişinden üretim süreci de dahil olmak üzere sevkiyata kadar tüm süreçlerin (üretim, kalite kontrol, dokümantasyon, muhasebe, insan kaynakları, sipariş-satış, sevkiyat, malzeme, planlama-satın alma ve kalite sistemi diğer gereçleri) elektronik ortamda sağlanması ve iş süreçlerinde daha verimli çalışma, hız ve güven ortamının oluşturulmasına yönelik faaliyetler için ERP sistemi uygulanır. (Sistem Prosedürü)

Ayçiçeği yağı işletmelerinde iç kontrol sistemi, süreçlerle birlikte sürekli gözetlenmeli ve eksiklikleri belirlenmelidir. Bunun için ayçiçeği yağı işletmelerinde faaliyetler sürekli olarak ilgili personel tarafından kontrol edilmeli, kilit noktalarda iç kontrolün denetimi yapılmalıdır. Herhangi bir sorunla karşılaşıldığında, geri bildirimler ile üst yönetim bilgilendirilmelidir. Böylelikle iç kontrol sisteminin sürekliliği sağlanabilir. Ayçiçeği yağı işletmelerinde kontrol faaliyetlerine ilişkin kalite kontrol prosedürlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıda verilen uygulama yaptığım örnek işletmeyi incelemekte yarar vardır.

2.3.3.1 Kalite Kontrol Uygulamasına Örnek İşletme

Örnek işletme bitkisel ham yağ ve rafine üretimi yapan, ham yağ, ekstraksiyon, rafineri, yem ve dolum bölümlerinden oluşan, ISO 9001 ve ISO 22000 belgelerine sahip entegre bir tesistir.

Trakya bölgesinin en önde gelen işletmesinde girdi, proses ve son aşamalarda ürün kontrol edilmekte ve laboratuvar çalışmaları ile fiziksel ve kimyasal kontroller yapılarak ürün güvenliği kontrol altına alınmaktadır. İşletmede öncelikle işletme yapısı, müşteri beklenti ve ihtiyaçlarına uygun olarak kalite kontrol politikaları ve bunlarla uyumlu kalite hedefleri oluşturulmuş ve bu hedefleri gerçekleştirmek için yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış “Kontrol Planlarına” göre gerçekleştirilmektedir. Planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler ve prosedürler belirlenmekte ve bu kontrol prosedürleri işletmedeki tüm proseslerde uygulanmaktadır.

Örnek işletmede kalite kontrol uygulaması şu şekilde yapılmaktadır³:

- İşletmenin kalite güvence sistem yapısını ve standardın maddelerinin nasıl uygulandığını, ne gibi işlemler yapıldığını kısaca anlatan bir Kalite el kitabı oluşturulmuştur. Kalite el kitabı, standart maddelerin dışında görev tanımları, politikalar, hedefler ve organizasyon şeması yer almaktadır.
- Kalite politikası yönetim kurulu başkanı tarafından işletme yapısı, müşteri beklenti ve ihtiyaçlarına uygun olarak hazırlanmıştır. İşletmede her bölüme asılarak çalışanların haberdar olması sağlanmaktadır. Ayrıca bu konuda personele eğitimler verilmektedir.
- Kalite politikasından sonra işletmede kalite hedefleri oluşturulmuştur. Hedefler politika ile tutarlıdır. İşletme müşteri şikâyetleri, uygunsuzluk oranları, eğitim

³ Kalite Kontrol Uygulaması Trakya bölgesinin en önde gelen X işletmesinde yaptığım uygulamada elde ettiğim veriler ile Evren Çoban'ın tez çalışmasındaki kalite uygulamaları bölümünden yararlanılarak oluşturulmuştur.

süreleri, makine duruşları gibi konularda ölçülebilir hedefler koymuştur. Hedefler sürekli izlenmektedir.

- İşletmede kimin kime bağlı olduğunu, ast üst ilişkisini gösteren bir organizasyon şeması vardır. Bu şema tüm bölümlere asılmıştır. Aynı zamanda kalite el kitabında verilmiştir.
- Organizasyon şemasında yer alan bölümlerin tek tek görevlerini, ne iş yaptıklarını, kime bağlı olduklarını anlatan görev tanımları yazılmıştır.
- İşletmede kalite sisteminin uygulanması, yürütülmesi ve geliştirilmesi için yönetim kurulu başkanı tarafından temsilci olarak kalite müdürü atanmıştır.
- İşletmede ürün geliştirme aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar, ürün veya hizmette belirlenen kalite ve gıda güvenliği konusundaki özellikleri sağlamak ve özelliklerde olabilecek değişiklikleri asgari seviyede tutabilmek, tahsis edilecek kaynakların ve yapılacak işlemleri önceden belirlenmesi için kalite planlaması yapılmaktadır. Hammadde girişinden nihai ürünün çıkışına kadar yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış “Kontrol Planlarına” göre gerçekleştirilmektedir.
- Belirlenen bu kalite kontrol planlarına ek olarak işletmede kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler ve kalite el kitabında kısaca anlatılan işlemler prosedürlerle detaylandırılmıştır. Bu kontrol prosedürleri işletmedeki tüm proseslerde uygulanmaktadır. Sisteme ait 24 prosedür bulunmaktadır. Bu prosedürlerde; prosedürün amacı, kapsamı, sorumluluk, uygulama ve ilgili dokümanlar maddeleri yer almaktadır. Bir prosedür ilgili olduğu maddenin işletmede nasıl yapıldığını anlatır.

Örnek yağ işletmesindeki prosedürler şunlardır:

- Yönetimin Kalite Sistemi ve Gıda Güvenliği Yönetim Sistemini İnceleme Prosedürü
 - Satış İşlemlerinin Gerçekleştirilmesi Prosedürü
 - Müşteri Siparişlerinin Değerlendirilmesi Prosedürü
 - Kalite Dokümanı Hazırlama Prosedürü
 - Kalite Dokümanı Onaylama, Yayınlama ve Dağıtım Prosedürü
 - Kalite Dokümanı Değişiklik Yapma Prosedürü
 - Onaylı Tedarikçilerin Değerlendirilmesi Prosedürü
 - Satın Alma Verilerinin Belirlenmesi Prosedürü
 - Proses Kontrol Prosedürü
 - Yeni Donanımı Devreye Alma Prosedürü
 - Yeni Ürünü Devreye Alma Prosedürü
 - GMP (İyi Üretim Uygulamaları) ve ÖGP (Ön Gereksinim Programları) Oluşturma Prosedürü
 - Muayene, Ölçme ve Deney Cihazlarının Kalibrasyonu Prosedürü
 - Düzeltici Ve Önleyici Faaliyetler Prosedürü
 - Müşteri Bilgilendirme ve Ürün Geri Çekme / Çağırma Prosedürü
 - Acil Durumlara Hazırlık ve Kriz Yönetimi Prosedürü
 - Gıda Güvenliği Ekibinin İletişim Prosedürü
 - Taşıma, Depolama, Ambalajlama, Koruma ve Sevkiyat Prosedürü
 - Kalite Kayıtları Prosedürü
 - Kuruluş İçi Kalite Denetimi Prosedürü
 - Eğitim Prosedürü
 - Müşteri Memnuniyet İzleme Prosedürü
 - İstatistik Teknikleri Prosedürü
 - Proses Tabanlı Kalite Yönetim Sistemine Uygun Ana ve Alt Süreçler Prosedürü
- Kalite el kitabı, prosedürler, görev tanımları dışında talimatlar, kalite planları, formlar, destek dokümanlar oluşturulmuştur.

- Talimatlar ilgili olduğu prosedürü destekleyici niteliktedir ve daha ayrıntılıdır. İşletmede üretimle, muayene-deneyle ilgili talimatlar oluşturulmuştur. Örneğin: rafine bölümü çalışma talimatı, ham yağdan rafine yağ elde edilmesine kadar tüm aşamaları detaylı bir şekilde anlatır. Ham yağ bölümü çalışma talimatı, ayçiçeği tohumundan ham yağ elde edilmesine kadar tüm aşamaları detaylı bir şekilde anlatır. Bölüm çalışma talimatlarında günlük ve yıllık bakımların nasıl yapılacağı da anlatılmaktadır. İşletmede bunlar gibi pek çok talimat oluşturulmuştur.
- Girdi, proses ve son ürüne ait kalite planları oluşturulmuştur. Bu kalite planlarında, bu aşamalarda kontrol edilecek ürün veya hammadde, kontrol edilecek özellik, kabul kriteri vb. maddeler vardır. Girdi ve son aşamalar, ürün ve hammaddedeki muayene ve deneyleri gösterir. Proses aşamasında da sıcaklık, basınç gibi parametreler kontrol edilir. Bu işlemler için nasıl bir temrin izleneceği kalite planlarında, işlerin nasıl yapılacağı ise talimatlarda verilmiştir.
- Yapılan işleri kayıt altına almak için formlar oluşturulmuştur. Satın alma, satış, proses kontrol, muayene-deney, depo kontrol gibi aşamalar pek çok form oluşturulmuştur. Bu formlara kalite kayıtları adı verilir.
- İşletmede dokümanların hazırlanması, dağıtılması, gözden geçirilmesi işlemleri ilgili prosedüre ve talimata göre yapılmaktadır (Doküman Ve Veri Kontrol Prosedürü, Doküman Hazırlama Talimatı). Talimatta hangi dokümanların kimler tarafından hazırlanıp, kimler tarafından onaylanacağı yazmaktadır.
- Prosesler için gerekli olan prosedürler, talimatlar, kalite planları ve benzeri dokümanlar bölüm yetkilileri tarafından hazırlanır, gerektiğinde güncelleştirilir ve yayınlanır. Prosedürlerin güncellenmesi ilgili bölümün doküman talebi koordinasyona verilir. Eğer burada güncelleştirilmesine karar verilir ise ilgili bölümlerce kabul edilen dokümanlar yayınlanır.

- Hazırlanan dokümanlar ilgili kişiler tarafından onaylandıktan sonra çoğaltılarak ilgili bölümlere dağıtımı yapılır. Dağıtılan dokümanlar üzerine “Kontrollü Kopya” kaşesi vurularak ilgili bölüme imza karşılığı dağıtımı yapılır. Bölümlerdeki kontrollü kopya dokümanları ile orijinal dokümanların son revizyon durumları aynı olmalıdır. Yeni doküman hazırlamada veya mevcut doküman üzerinde değişiklik yaparken de bu işlemler tekrarlanır. Üzerinde değişiklik yapılmış doküman artık eski dokümandır. Bu doküman üzerine “İptal” damgası vurularak bir nüshası sonsuza kadar saklanır.
- Yapılan işleri kayıt altına almak için formlar oluşturulduğunu söylemiştik. Dolu formlar birer kalite kayıdır. İşletmede kalite kayıtlarının muhafazası, korunması, saklanması, elden çıkarılması için Kalite Kayıtları Prosedürüne göre hareket edilir. Hangi kalite kaydının ne kadar süre bölümde ve arşivde saklanacağı kalite kayıtları listesinde verilmiştir. Bu süreler 1-4 yıl arasında değişmektedir.
- Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmiştir. Varlıklara doğrudan erişim korumakla görevli belirli personel için mümkün olmakta, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmıştır.
- İşletmede satın alma işlemleri ile ilgili prosedür, talimat ve formlar oluşturulmuştur. Satın alınan kimlerden yapılacağını gösteren onaylı tedarik listesi oluşturulmuştur. Bu listede çalışılan işletmeler verilmiştir. Bu listeye tedarikçilerin nasıl alınacağı ile ilgili yöntemler ilgili prosedürlerde anlatılmıştır. Tedarikçiler yılda bir kere değerlendirilmektedir. Değerlendirme, temrin, iade vb. kriterlere bakılarak yapılmaktadır. Değerlendirme sonucu olumlu olan tedarikçilerle çalışmaya devam edilir, olumsuz olanlarla çalışılmaz. Satın alma yapılacağı zaman listeden işletme seçilmektedir. İşletme seçildikten sonra ilgili formlar doldurularak tedarikçi işletmeye sipariş verilmektedir. Karşılıklı mutabakat sağlanmaktadır (İlgili form-satın alma formu imzalanarak tedarikçi işletmeye fax çekilir ve tedarikçi işletme tarafından da imzalanarak işletmeye

geri gönderilir). Böylece iki işletme arasında çıkabilecek sorunlar kayıtlarla ortadan kaldırılır.

- Satış işlemleri içinde karşılıklı mutabakat sağlanır. Gelen sipariş için ilgili formlar doldurulur. Depo durumuna bakılır. Depoda yeterli ürün yoksa üretim emri verilir. Depo giriş çıkışları da kontrol altındadır. Bunun içinde ilgili talimatlar oluşturulmuştur. Depoda hangi ürünün nereye konacağını gösteren depo yerleşim planı vardır. Hammadde ve ürün depoları birbirinden ayrıdır. Depoya giriş çıkış miktarını gösteren bir yöntem oluşturulmuştur.
- Girdi, proses ve son ürün aşamalarında ürün kontrol edilmektedir. Bununla ilgili talimatlar, planlar, formlar oluşturulmuştur. Sonuçlar ilgili formlara kayıt edilmektedir.
- Muayene ve deney sonucuna göre uygun olmayan ürünler, uygun olan ürünlerden ayrılır. Etiket, levha veya fiziki bölge imkânlarından bir veya birkaçı kullanılarak muayene ve deney durumu belirtilir. Tüm aşamalarda sadece uygunluk onayı bulunan ürünlerin kullanılmasına, bir sonraki kademeye ilerlemesine veya müşteriye sevk edilmesine izin verilir.
- Uygun olmayan ürünler için ne yapılması gerektiğine dair işlemler ilgili prosedürde anlatılmıştır. Ürünün uygunsuzluğuna göre; imha edilmekte veya yeniden işlenmektedir. Uygun olmayan ürünler kendileri için ayrılmış yerde bekletilmektedir.
- Ürünlerin izlenmesi içinde gerekli prosesler oluşturulmuştur. Ürünlere parti numaraları verilerek elektronik ortamda izlenmektedir. Müşteriye giden ürün geriye doğru izlenmektedir. Böylece müşteriden bir şikâyet geldiği zaman veya iade geldiği zaman sorunun proste mi, hammaddeden mi kaynaklandığı bulunmaktadır. Ürünün proses ve son aşamaldaki muayene-deney ve proses kayıtlarına ulaşılmakta ve sorun çözülmektedir.

- Üretimde ve laboratuarda kullanılan ve kaliteyi etkileyen cihazların kalibrasyonları yaptırılmaktadır. Kalibrasyonlar akredite olmuş bir işletme tarafından yapılmaktadır. Böylece cihazlarda varsa sapmalar ortaya çıkmakta, çalışma esnasında bu sapmalar göz önüne alınarak daha doğru çalışılmaktadır. Bununla birlikte bu sapmalardan ortaya çıkabilecek ve ürünün özelliklerini etkileyebilecek uygunsuzluklar ortaya çıkmadan kaldırılmaktadır.
- İşletmede personelin bilinçlendirilmesi için planlı aralıklarla eğitimler verilmektedir. Bu eğitimler kalite sistemi eğitimleri ve çalışma talimatları ile ilgili eğitimlerdir. İşletme içi eğitimler verildiği gibi işletme dışından da ilgili kuruluşlardan gerekli eğitimler alınmaktadır.
- Kalite Sisteminin etkinliğinin ölçülmesi için planlı aralıklarla iç denetimler yapılmaktadır. İç denetçiler bu konuda eğitim almışlardır. Bu denetimlerle sistemin performansı ölçülmektedir. Varsa eksiklikler ve uygunsuzluklar ortaya çıkmakta ve bunlar için düzeltici ve önleyici faaliyetler yapılmaktadır.
- Yangın, deprem, sel, biyoterörizm ve sabotaj, enerji yetersizliği ve çevreden bulaşı gibi potansiyel acil durumlarda gerçekleştirilecek faaliyetler planlanmakta ve belirli aralıklarla tatbikatlar yapılmaktadır.
- İşletmede makine yeterlilikleri, arızalardan kaynaklanan duruş süreleri, uygunsuzluk oranları, muayene - deney parametreleri gibi bir takım veriler toplanmakta ve istatistik teknikler kullanılmaktadır. Bu istatistikler sonucunda gerekiyorsa düzeltici ve önleyici faaliyetler yapılmakta ve sistemin geliştirilmesi sağlanmaktadır.
- Sistem hakkında üst yönetime bilgi vermek amacıyla yılda 2 kere yönetimin gözden geçirme toplantısı yapılmaktadır. İşletmede yönetim temsilcisi üçer aylık kalite raporları hazırlamakta ve toplantıda bu raporu üst yönetime sunmaktadır. Bunların doğrultusunda sistemin iyileştirilmesine yönelik bir takım kararlar alınmaktadır.

- İşletmede sistemle ilgili tüm işler için ilgili prosedürler, talimatlar, görev tanımları, planlar, işlerin kayıt altına alınması için gerekli formlar oluşturulmuştur. Tüm aşamalar kontrol altına alınmakta ve izlenmektedir. Böylece muhtemel uygunsuzluklar ortadan kaldırılmaktadır.
- Sipariş girişinden üretim süreci de dahil olmak üzere sevkiyata kadar tüm süreçlerin (üretim, kalite kontrol, dokümantasyon, muhasebe, insan kaynakları, sipariş-satış, sevkiyat, malzeme, planlama-satın alma ve kalite sistemi diğer gereçleri) elektronik ortamda sağlanması ve iş süreçlerinde daha verimli çalışma, hız ve güven ortamının oluşturulmasına yönelik faaliyetler için ERP olarak adlandırılan bilgisayar sistemi kullanılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRAKYA BÖLGESİNDE AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI

3.1. Araştırmanın Amacı

Trakya Bölgesi' nde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla yapılan anket çalışması ile analiz edilerek sonuçlar standart iç kontrol sistemleri göz önüne alınarak değerlendirmektir.

3.2. Araştırma Modeli

Bu araştırma, anket ve literatür taraması şeklinde planlanmıştır. Anket çalışması ile ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumu iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO tarafından belirlenen beş bileşen çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu kapsamda iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla ayçiçek yağı işletmelerinde kontrol ortamının varlığına, risk yönetimine, kontrol prosedürlerine, bilgi iletişim sistemi ile ilgili kontrollere, iç kontrol sisteminin gözlemlenmesine, kalite kontrol ve iç denetime verilen önemi belirlemektir.

3.3 Evren ve Örneklem

Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iletişim bilgileri Trakya bölgesindeki Ticaret ve Sanayi Odaları' ndan alınarak karşılıklı görüşme ile mevcut 52 işletmeden 34' üne anket uygulanmıştır.

3.4 Verilerin Toplanması

Anket soruları daha önce yapılan çalışmalar incelenerek hazırlanmıştır. Ayçiçek yağı üreten işletmelere uygulanacak anket çalışması için 40 soru 7' li likert ölçeğine

uygun cevaplarla hazırlanmıştır. Anket geri dönüşüm oranı 34/52 (% 65) şeklinde gerçekleşmiştir.

3.5 Anket Çalışması İle İlgili Sonuçlar

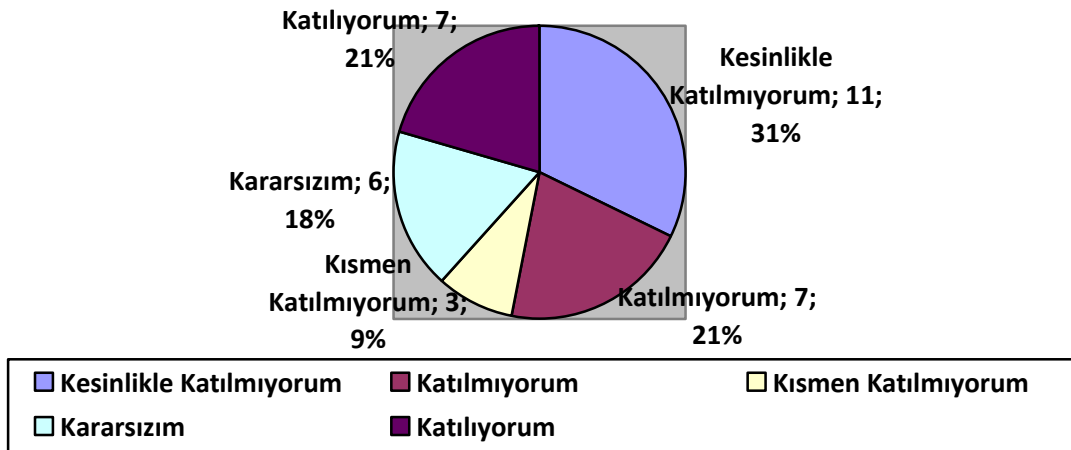
Yapılan anket çalışmasında Trakya Bölgesi'nde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözlemler, kalite kontrol faaliyetleri ve iç denetime ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

Alınan cevaplar ışığında ayçiçeği yağı üreten işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığı belirlenecektir.

3.5.1. Kontrol Ortamı İle İlgili Sonuçlar

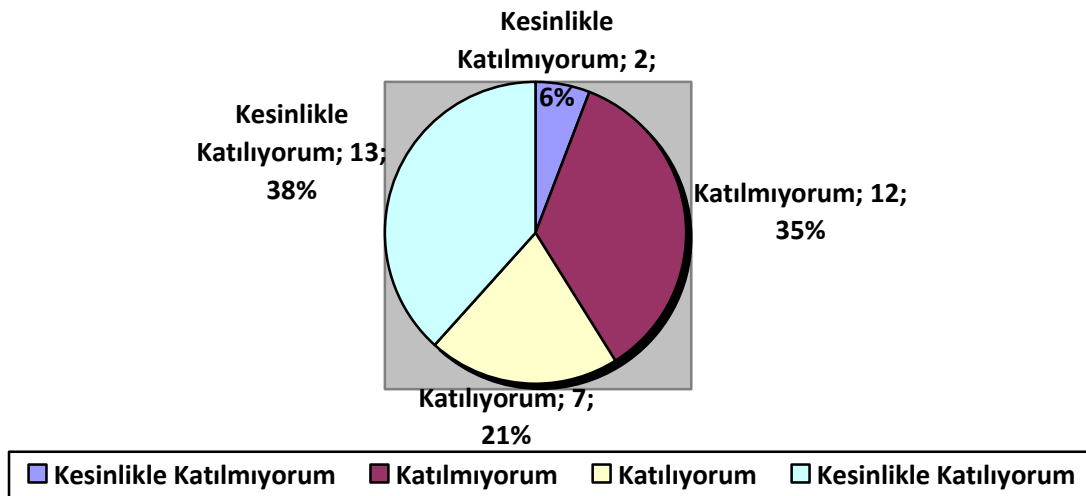
Kontrol ortamı işletmeler için etkin bir iç kontrole esas teşkil eder. Öncelikle yöneticilerin aldıkları kararlar ve istihdam ettikleri personel ile kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlamak hedeflenmektedir. Yöneticiler tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin, personel tarafından yerine getirilip getirilmediği, personele yapılan yetki dağılımları ile faaliyetlerin etkin şekilde yürütülüp yürütülmediği bu bölümde açıklama, grafik sırasıyla incelenecektir.

Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamakta olduğu görüşüne katılımcılar, **% 31' i kesinlikle katılmamakta**, % 21' i katılmamakta, % 9' u kısmen katılmamakta, % 18'i ise kararsızdır. Katılımcıların % 21' i bu görüşe katılmaktadır.



Grafik 2: Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.

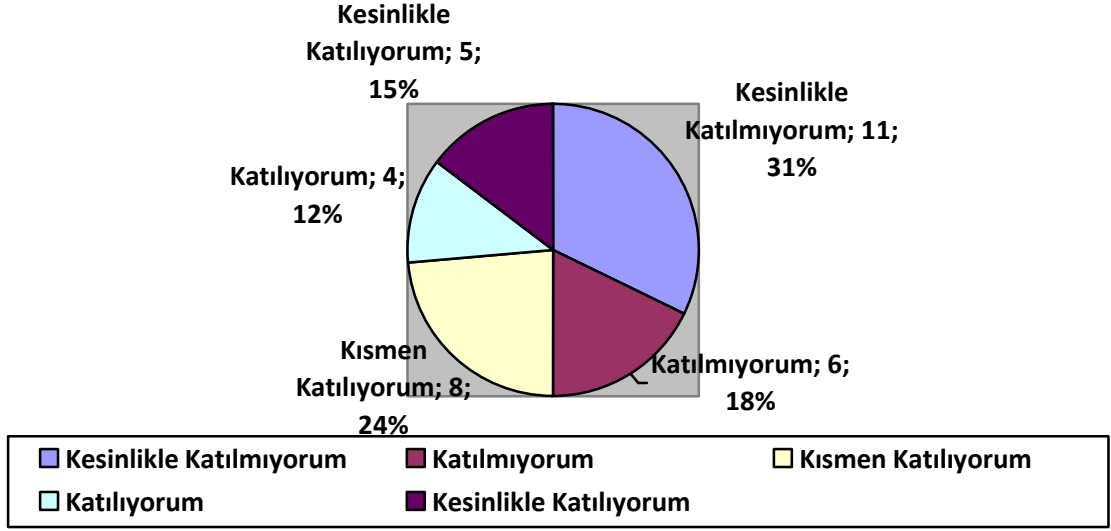
İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşların bu kurallara uygun hareket etmekte olduğu görüşüne katılımcılar, %6'sı kesinlikle katılmamakta, %35'i katılmamakta, %21'u katılmakta, **%38'i ise kesinlikle katılmaktadır.**



Grafik 3: İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşlar bu kurallara uygun hareket etmektedir.

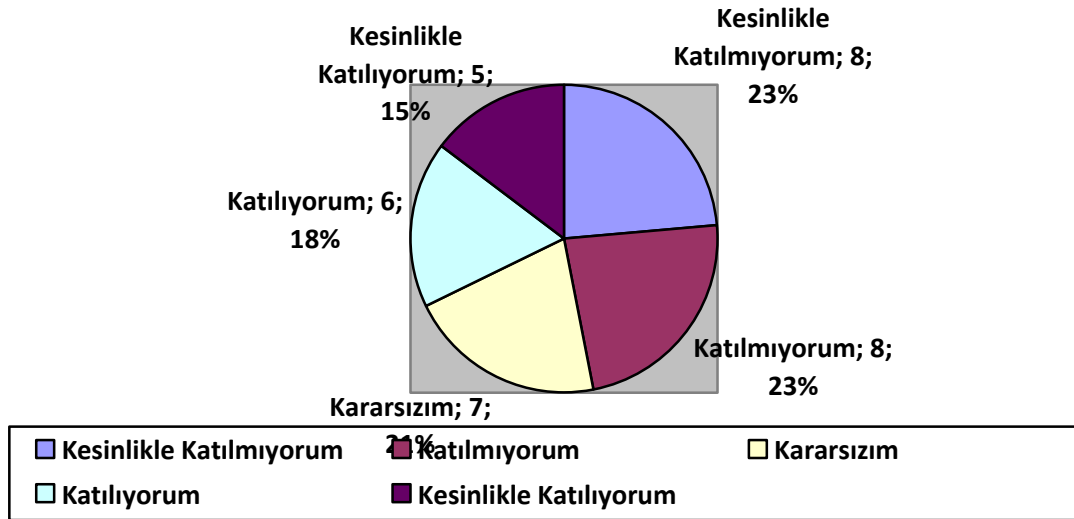
İşletmenizin faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve her faaliyet için farklı personele yetki ve sorumluluklar verilmiş ve personelin yetki ve sorumlulukları yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiş olduğu görüşüne

katılımcıların **%31' i kesinlikle katılmamakta**, % 18' i katılmamakta, % 24' ü kısmen katılmakta, % 12' si katılmakta, % 15' i ise kesinlikle katılmaktadır.



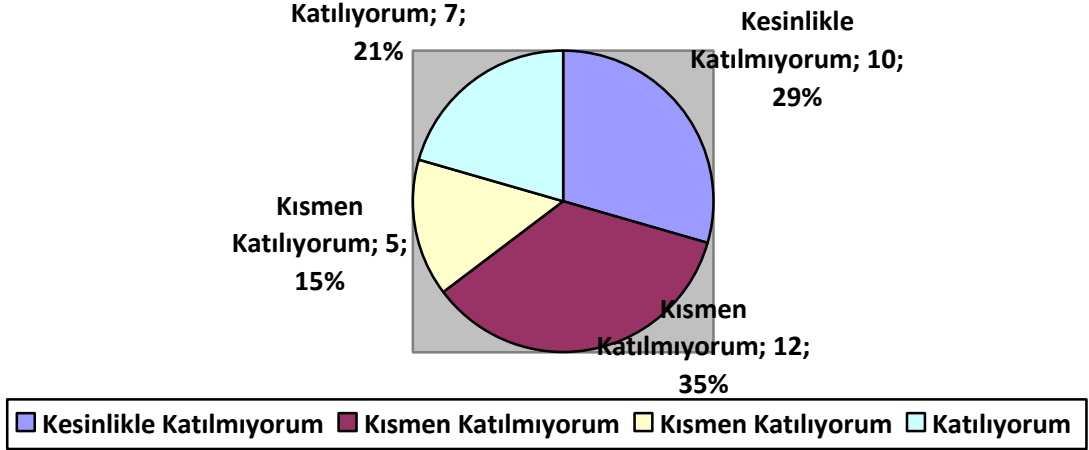
Grafik 4: İşletmenizin faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiştir.

İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile işletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edildiği yorumuna katılımcıların **% 23' ü kesinlikle katılmamakta**, **% 23'ü katılmamakta**, % 21' i kararsız kalmaktadır. Katılımcıların %18'i bu görüşe katılmakta, % 15' i ise kesinlikle katılmaktadır.



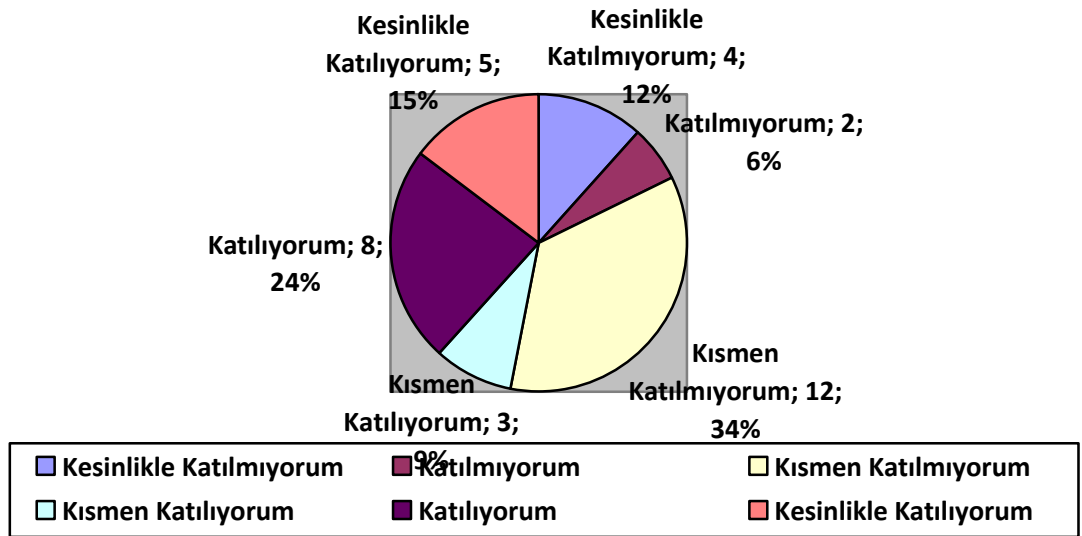
Grafik 5: İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir.

İşletme yönetimi, kurumun amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlamakta olduğu ve İKS ile yürütülmesine olanak tanıdığı görüşüne katılımcıların %29'u kesinlikle katılmamakta, **% 35' i kısmen katılmamakta**, % 15' i ise kısmen katılmaktadır. Katılımcıların % 21' ü bu görüşe katılmaktadır.



Grafik 6: İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlar ve İKS (İç Kontrol Sistemi) ile yürütülmesine olanak tanımaktadır.

İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır. Bu yoruma katılımcıların % 12' si kesinlikle katılmamakta, % 2' si katılmamakta, **% 34' ü kısmen katılmamaktadır**. Katılımcıların % 9' u bu görüşe kısmen katılmakta, % 24' ü katılmakta, % 15' i ise kesinlikle katılmaktadır.



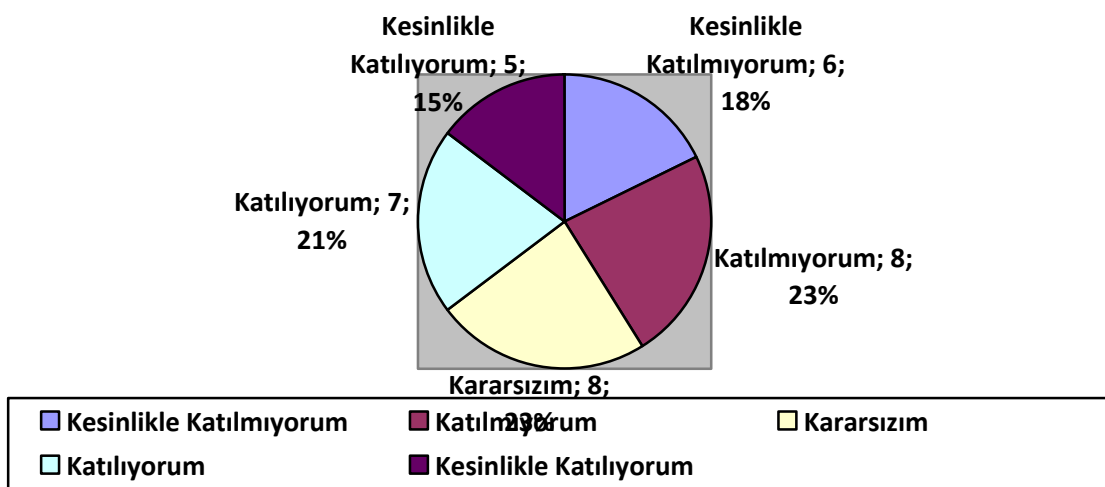
Grafik 7: İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır.

Kontrol ortamı ile ilgili olarak alınan cevaplar yorumlandığında ayçiçek yağı üreten işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol ortamının varlığından söz edemeyiz. Yapılan anket çalışmasına göre yönetimler ayçiçek yağı üreten işletmelerin politika ve prensiplerini, personele ilişkin yetkileri genel olarak belirlememişler ve yazılı hale getirmemişlerdir. Yönetim iç kontrol sistemin kurulmasını ve personelin iç kontrol uygulamalarına aynı şekilde uyumunu sağlayamamaktadır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlanıp iç kontrolün etkinliğini arttıramadığı görülmektedir.

3.5.2. Risk Yönetimi ile İlgili Sonuçlar

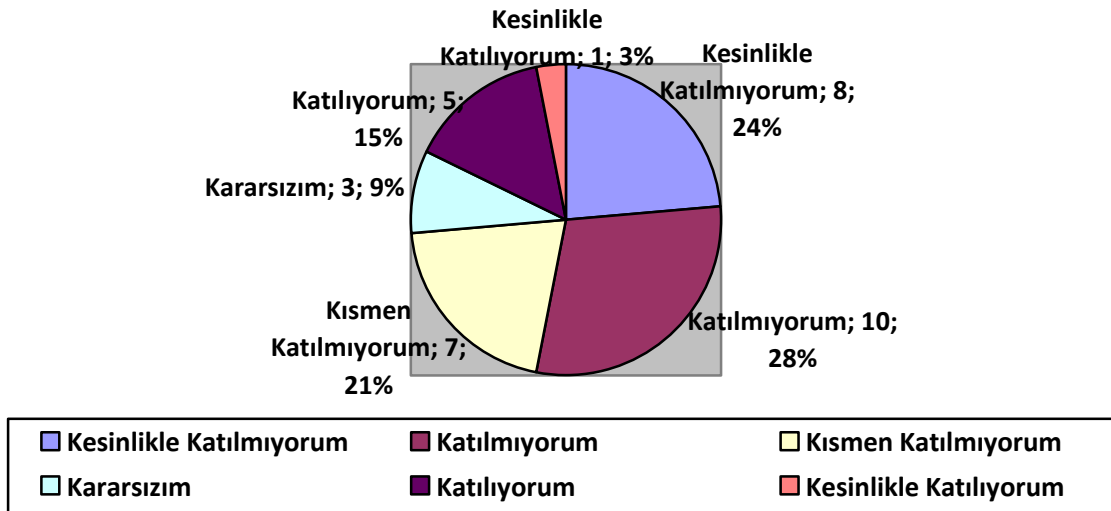
Ayçiçeği yağı işletmelerinde gerek üretim süreçlerinde gerek muhasebe sisteminde gerekse kalite uygulamalarında rastlanılabilecek riskleri belirlemek ve bunlar dolayısıyla meydana gelebilecek olumsuz etkiler için önceden önlem almak için risk planlaması yapılmalıdır. Risk yönetimi ile içsel ve dışsal riskler minimize edilirken, iç kontrol sisteminin etkinliği artırılmış olacaktır.

Araştırmaya göre faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler ayçiçeği yağı işletmelerinin %18'inde kesinlikle tanımlanmamakta, **% 23' ünde tanımlanıp, belirlenmemekte ve bunlar için önlemler alınmamaktadır. % 23' lük kesim bu yoruma kararsız kalmakta,** % 21' i katılmakta, % 15' lik kesim kesinlikle katılmaktadır.



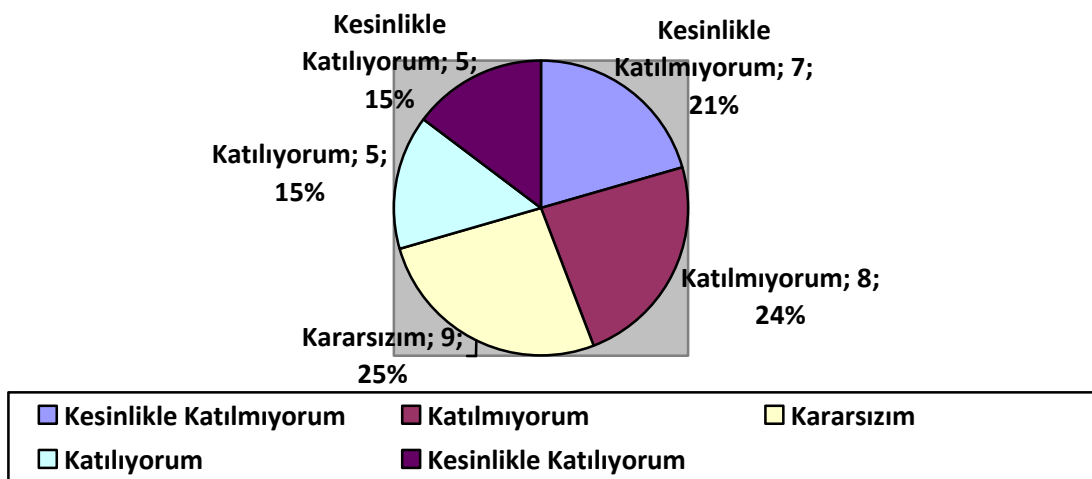
Grafik 8: İşletmemizde faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlemler alınmaktadır.

Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir. Bu görüşe katılımcıların % 24' ü kesinlikle katılmamakta, **% 28' i katılmamakta**, % 21 kısmen katılmamaktadır. % 9' u kararsız kalmakta, % 15' i katılmakta arda kalan %3'lük kesim de kesinlikle katılmaktadır.



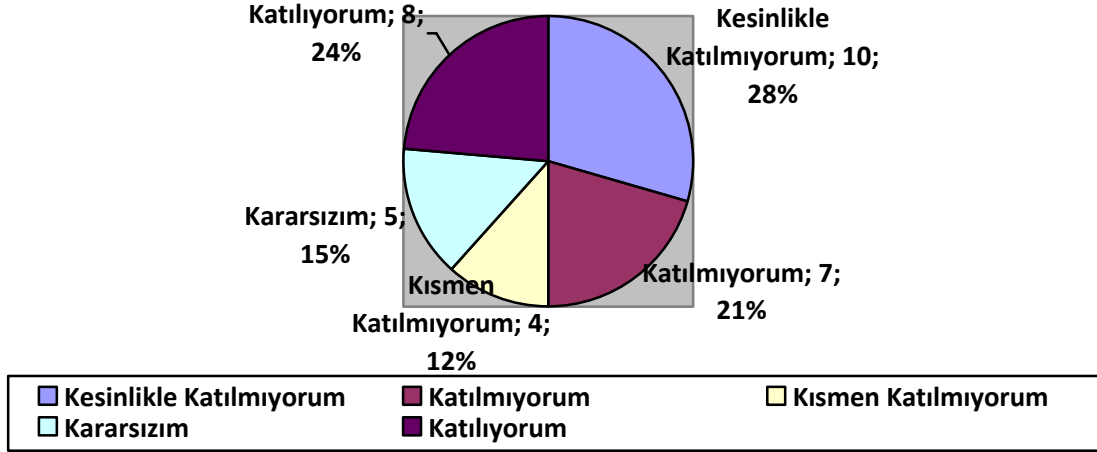
Grafik 9: Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir.

Çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir. Bu görüşe katılımcıların % 21' i kesinlikle katılmıyorum, % 24' ü katılmıyorum, **% 25' i kararsızım**, % 15' i katılıyorum, % 15' i kesinlikle katılıyorum cevabı vermiştir.



Grafik 10: Çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.

Çalışanların işlere yönelik saptadıkları risk noktaları için geliştirme önerileri sistematik şekilde değerlendirilmektedir. Bu görüşe katılımcıların **% 28' i kesinlikle katılmıyorum**, % 21' i katılmıyorum, %12'si kısmen katılmıyorum, % 15' i kararsızım, % 24' ü katılıyorum cevabı vermiştir.



Grafik 11: Çalışanlar işlere yönelik risk noktaları saptayabilir ve bu geliştirme önerileri sistematik şekilde değerlendirilmektedir.

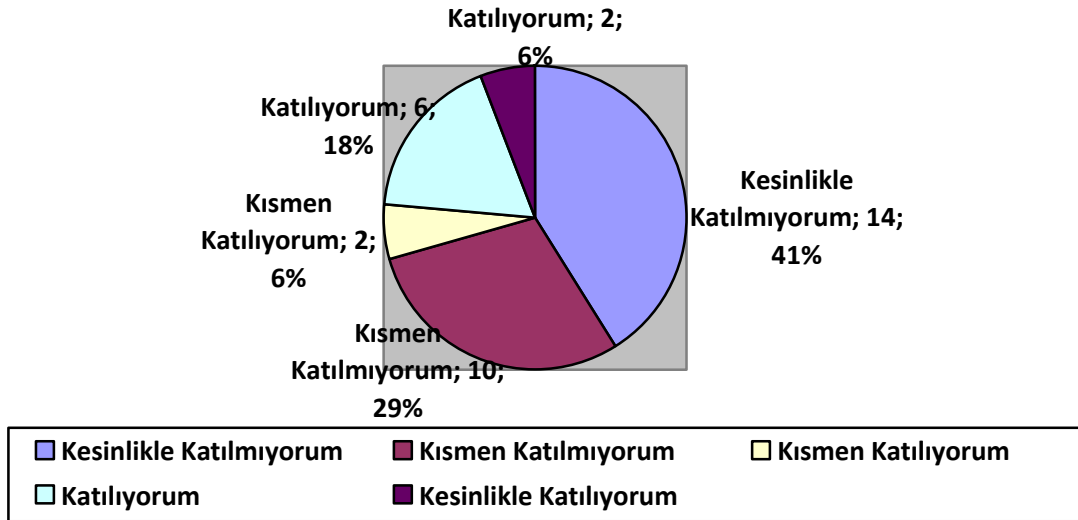
Sonuçlara göre ayçiçeği yağı işletmelerinde etkin bir şekilde risk planlaması yapılmamaktadır. Karşılaşılabilecekleri riskleri önceden belirleme ve değerlendirmeden söz edemeyiz. Personel süreçlerde ortaya çıkabilecek riskler hakkında bilgilendirilmemekte ve karşılaştıkları durumda üst birime raporlama yapmamaktadırlar. Ayçiçeği yağı işletmelerinde iç kontrolün etkinliğini azaltan risklerin tanımlanıp, belirlenmediği ve bu riskler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları asgariye indirmeye çalışılmadığı belirlenmiştir.

3.5.3. Kontrol Faaliyetleri (Kontrol Prosedürleri) ile İlgili Sonuçlar

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır. Temel süreçlerin işleyişinin kontrolünü sağlamaktadır. Kontrol prosedürlerinin bağımsızlığı ve güvenilirliği konularında iç kontrol etkin bir işlev görmektedir.

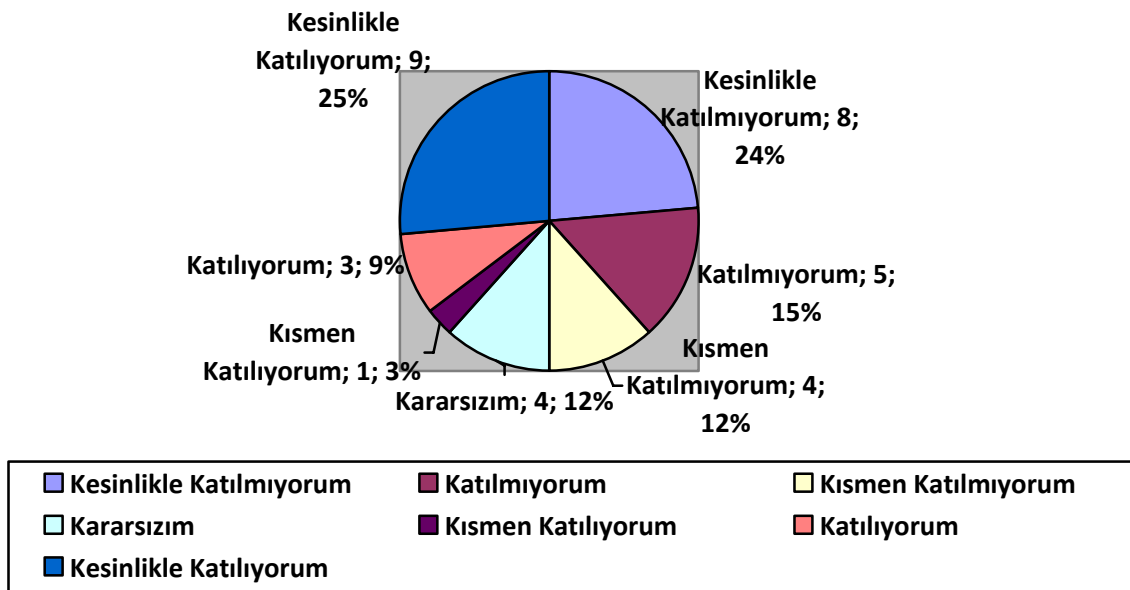
Temel süreçlere uygun ayrıntılı iş akış prosedürleri standart bir şekilde belirlenmiş ve İKS'nin işleyişinin anlaşılmasını sağlayacak yazılı dokümanlar

hazırlanmıştır. Araştırmada bu görüşe katılımcıların **% 41' ü kesinlikle katılmamakta**, % 29' u kısmen katılmamaktadır. % 6' sı kısmen katılmakta, % 18' i katılmakta arda kalan % 6' lık kesim de kesinlikle katılmaktadır.



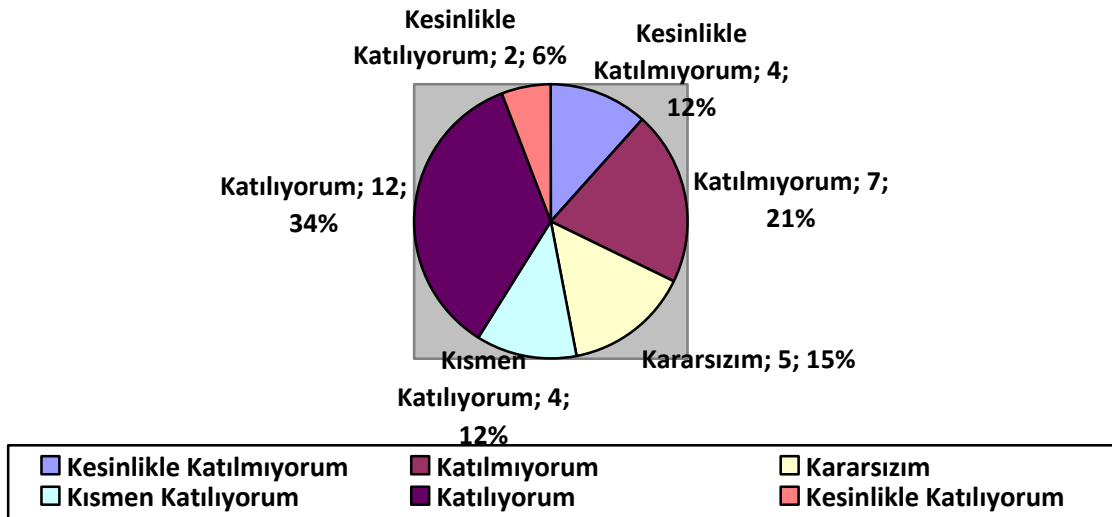
Grafik 12: Temel süreçlere uygun ayrıntılı iş akış prosedürleri standart bir şekilde belirlenmiştir.

Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını sınırlayan, hileyi önleyen kontroller mevcut olduğu görüşüne katılımcıların % 24' ü kesinlikle katılmamakta, % 15' i katılmamakta, % 12'si kısmen katılmamaktadır. % 12' si kararsız kalmakta, % 3' ü kısmen katılmakta, % 9'u katılmakta, **% 25' lik kesim** ise kesinlikle katılmaktadır.



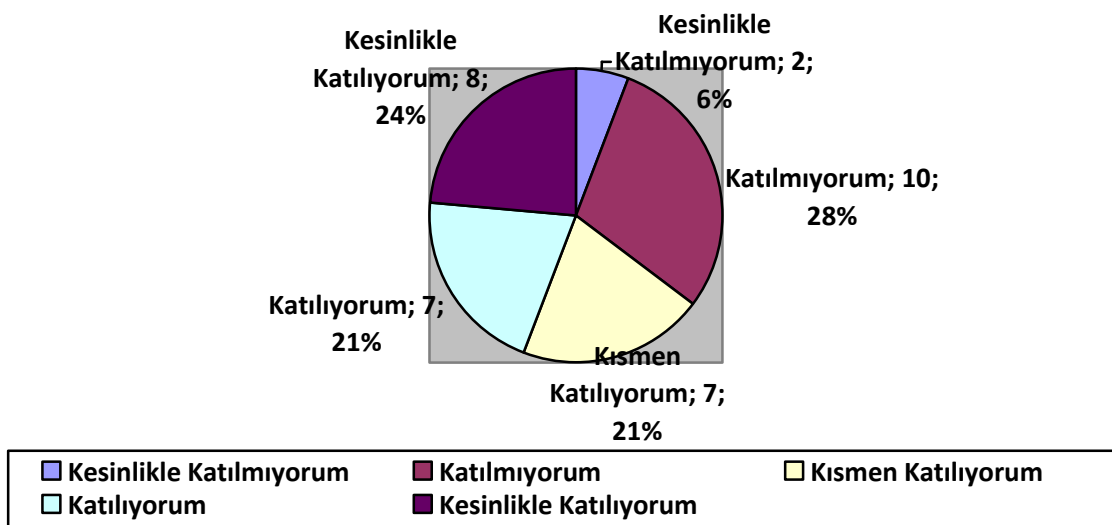
Grafik 13: Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını sınırlayan, hileyi önleyen kontroller mevcuttur.

İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcut olduğu görüşüne katılımcıların % 12' si kesinlikle katılmamakta, % 21' i katılmamakta, % 15' i kararsız kalmaktadır. Bu yoruma %12'si kısmen katılmakta, **% 34' u katılmakta**, kalan % 6' lık kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



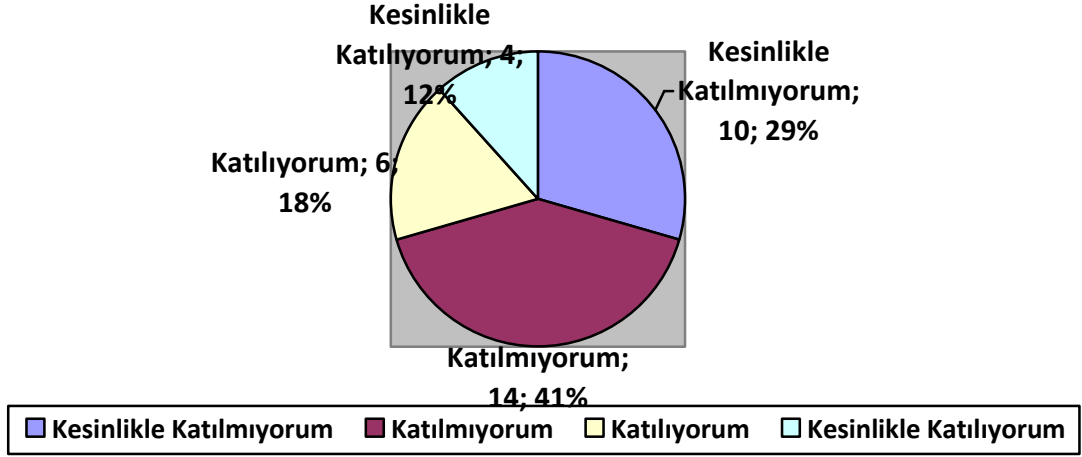
Grafik 14: İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcuttur.

Yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanmakta olduğu yorumuna araştırmada katılımcıların % 6'sı kesinlikle katılmamakta, **% 28' i katılmamaktadır**. Bu görüşe % 21' i kısmen katılmakta, % 21' i katılmakta, % 24' lük kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



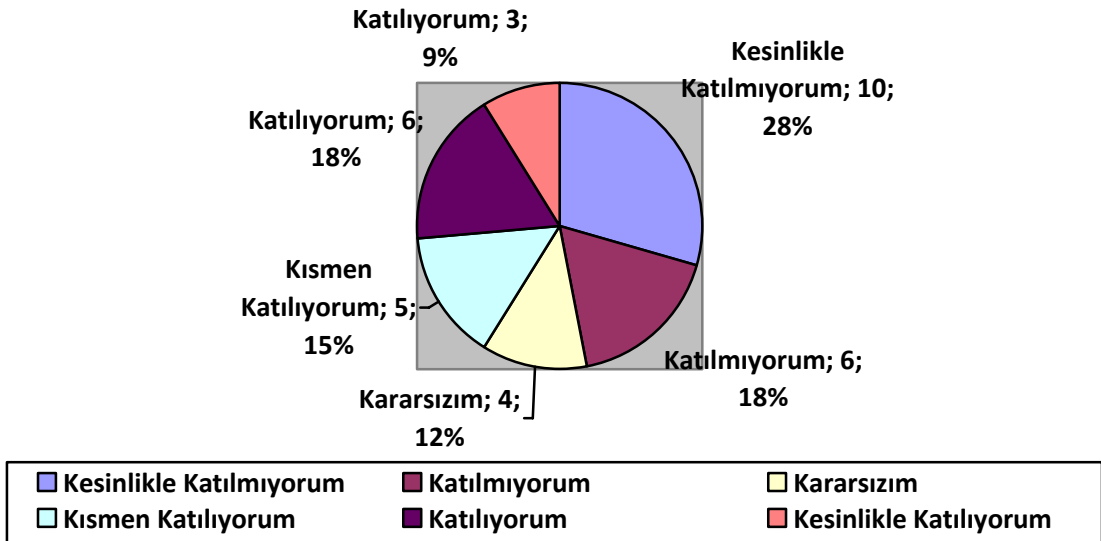
Grafik 15: Yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır.

Politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır. Bu yoruma katılımcıların **% 29' u kesinlikle katılmamakta, % 29' u katılmamaktadır.** Katılımcıların % 18' i katılmakta, % 12' lik kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



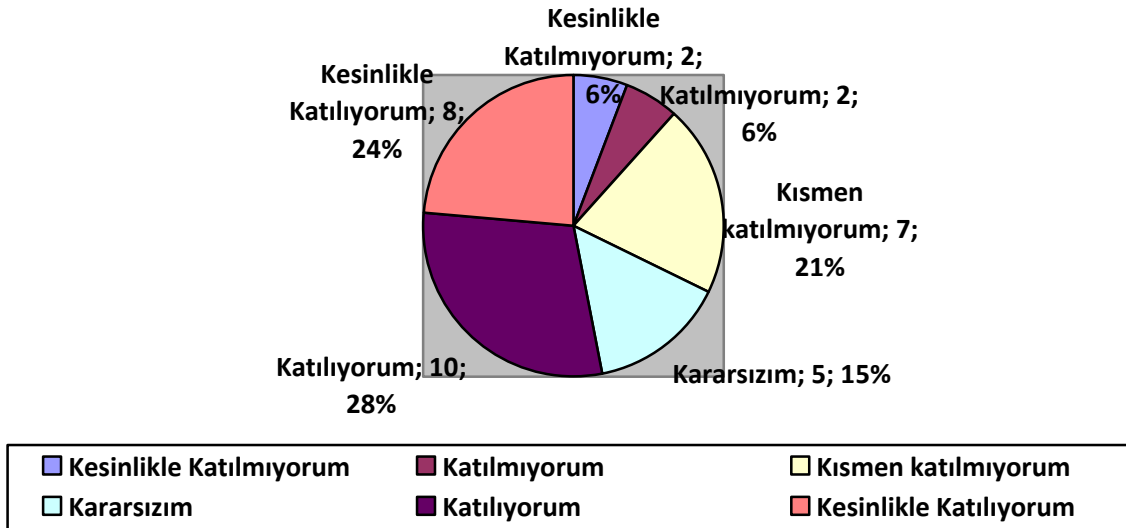
Grafik 16: Politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır.

Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarıldığı görüşü için **% 28 oranında kesinlikle katılmıyorum,** % 18 oranında katılmıyorum cevabı verilirken, katılımcıların % 12' si yanıt için kararsız kalmıştır. Bu görüşe katılımcıların %15'i kısmen katılmakta, % 18' i katılmakta, % 9 oranında kesinlikte katılmaktadır.



Grafik 17: Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.

Personel değişikliklerle ilgili olarak bilgi sahibidir. Bu görüş için % 6 oranında kesinlikle katılmıyorum, % 6 oranında katılmıyorum, % 21 oranında kısmen katılmıyorum cevabı verilirken, katılımcıların % 15' i bu konuda kararsız kalmıştır. **Katılımcıların % 28' i bu görüş e katılmakta,** % 24' ü ise kesinlikle katılmaktadır.



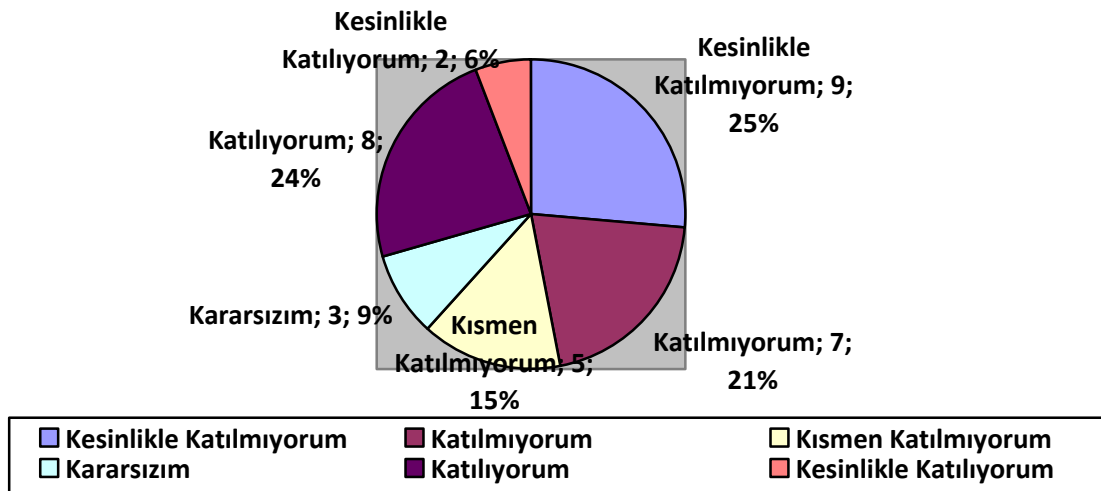
Grafik 18: Personel değişikliklerle ilgili olarak bilgi sahibidir.

Kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak ayçiçeği yağı işletmelerinde ayrıntılı iş akış prosedürlerinin oluşturulmuş olduğu ve iç kontrol prosedürleri ile ilgili dokümanların hazırlanmış olduğu söylenemez. Muhasebe işlemleri gerçekleştirmek için bir takım prosedürler kullanıldığı düşünülmemektedir. Herhangi bir yasal değişiklik durumunda güncellemeler anında yapılmamakta ve personele bu konuda bilgi yeterince verilmemektedir. Sonuç olarak işlemlere yönelik yönetimin belirlediği prosedürlere uyularak kontrol faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirilmemekte ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde çalışması sağlanamamaktadır.

3.5.4. Bilgi ve İletişim ile İlgili Sonuçlar

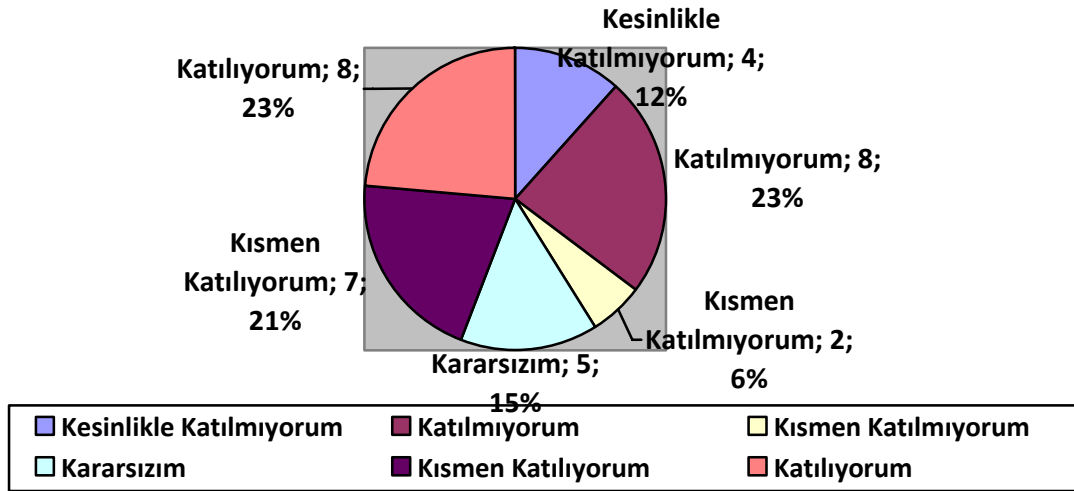
Bilgi ve iletişim, karar vericilerin ihtiyaç duyduğu işletme ile ilgili bilginin belirlenmesi, işlenmesi ve iletilmesi anlamında kullanılmaktadır. Ayçiçek yağı işletmeleri faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kontrol edebilmesi için, kurum içi ve dışı olaylara ilişkin olarak, doğru, güvenilir ve zamanında raporlamanın yapılması sağlanması şarttır.

Bilgi sistemini oluşturan altyapıya verilerin aktarımında kontroller uygulanmaktadır. Bu görüş için **% 25 oranında kesinlikle katılmıyorum**, % 21 oranında katılmıyorum, % 15 oranında kısmen katılmıyorum cevabı verilirken, katılımcıların % 9' u bu konuda kararsız kalmıştır. Katılımcıların % 24' ü bu görüşe katılmakta, % 6' sı ise kesinlikle katılmaktadır.



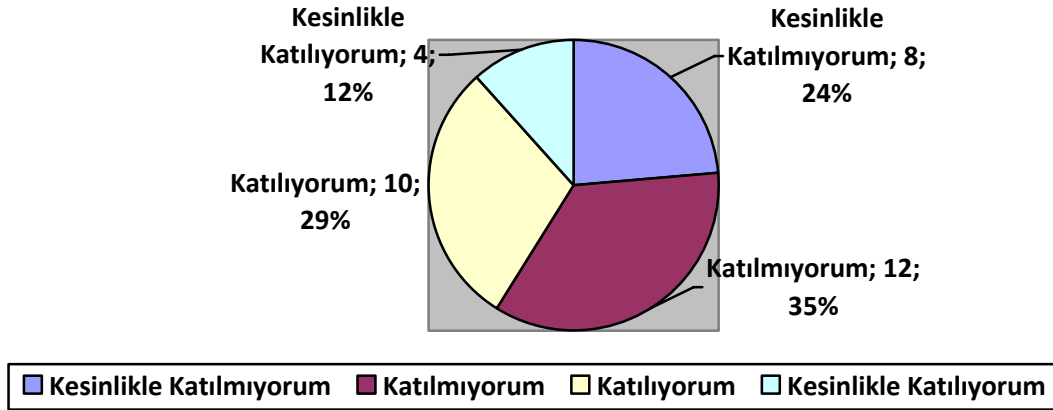
Grafik 19: Bilgi sistemini oluşturan altyapıya verilerin aktarımında kontroller uygulanmaktadır.

Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur. Bu görüş için % 12 oranında kesinlikle katılmıyorum, **% 23 oranında katılmıyorum**, % 6 oranında kısmen katılmıyorum cevabı verilirken, katılımcıların %15'i bu konuda kararsız kalmıştır. Katılımcıların % 21' i bu görüşe kısmen katılmakta, **% 23' ü ise katılmaktadır**.



Grafik 20: Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.

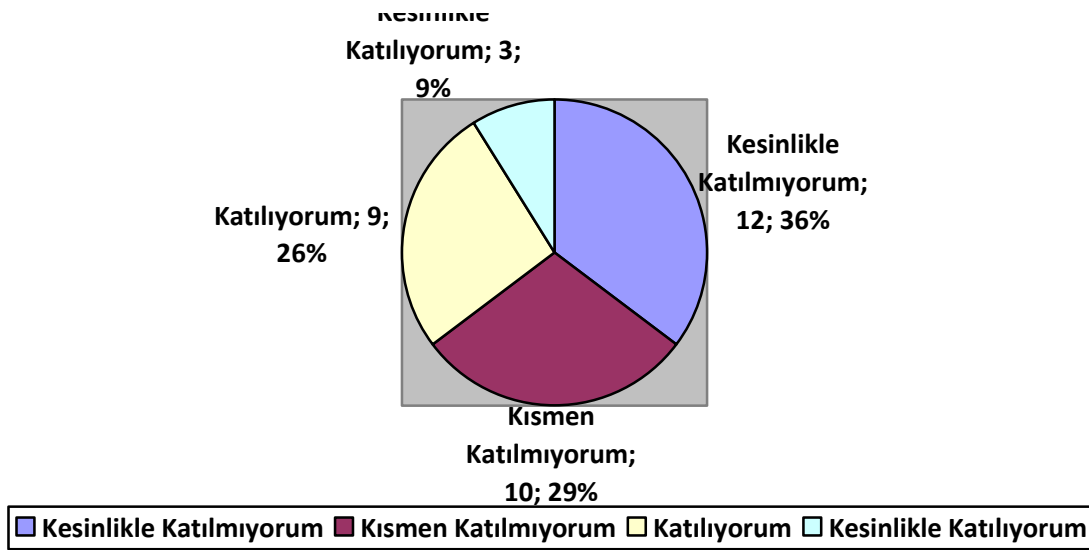
İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve alt yapıda oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcut olduğu konusuna katılımcıların % 24' ü kesinlikle katılmamakta, **% 35' i katılmamaktadır.** Katılımcıların % 29' u katılmakta, % 12' lik kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



Grafik 21: İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.

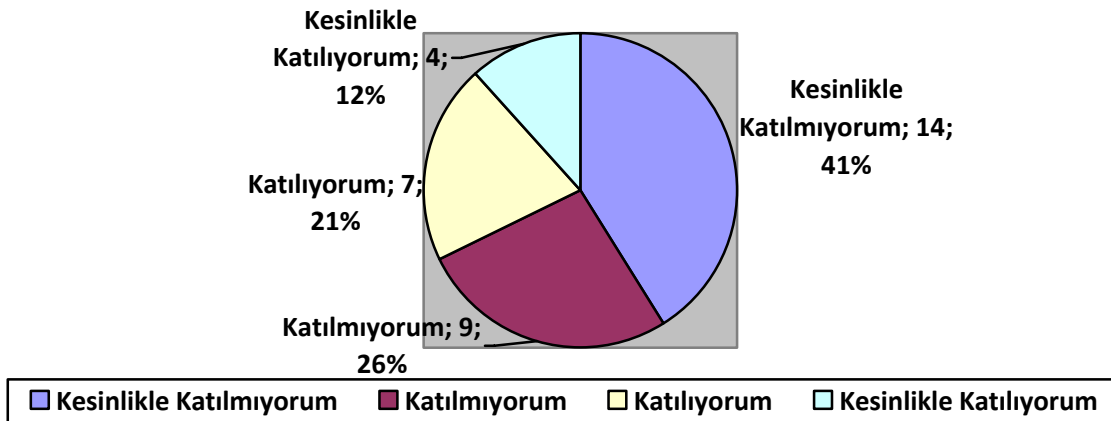
Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur. Yani bölümler arası iletişimin etkin bir seviyede

olduğu fikrine katılımcıların **% 36' sını kesinlikle katılmamakta**, % 29' u kısmen katılmamakta, % 26' sını katılmakta, % 9' u ise kesinlikle katılmaktadır.



Grafik 22: Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur.

İşletme ana hedeflerinin yönetimde değerlendirilmesi için geri bildirim mekanizmalarının mevcut olduğu fikrine katılımcıların **% 41' i kesinlikle katılmamakta**, % 26' sını katılmamakta, % 21' i katılmakta ve % 12' si kesinlikle katılmaktadır.



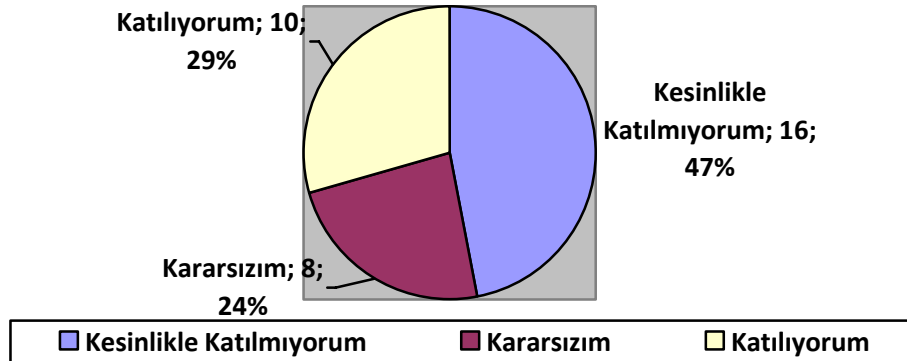
Grafik 23: İşletme ana hedeflerinin yönetimde değerlendirilmesi için geri bildirim mekanizmaları mevcuttur.

Etkin bir iç kontrol sisteminin tamamlayıcı en önemli unsuru güvenilir bilgi sistemidir. Ankete katılan ayçiçeği yağı işletmelerinde bilgi sisteminin denetlenmediği anlaşılmaktadır. İhtiyaç duyulan verileri zamanında ve doğru bir şekilde sağlayan bilgi sistemi ile ilgili olarak prosedürler oluşturulmamıştır. Anket sonuçları ile bölümler arası iletişimin etkin seviyede olduğu söylenemez. Geri bildirim mekanizmaları çalışmamakta, yöneticiler bilgi aktarılamamaktadır. Anlaşıldığı üzere bilgi paylaşımına dayalı iletişim oluşmadığından kontrol etkinliğinden söz edemeyiz.

3.5.5. Gözetim İle İlgili Sonuçlar

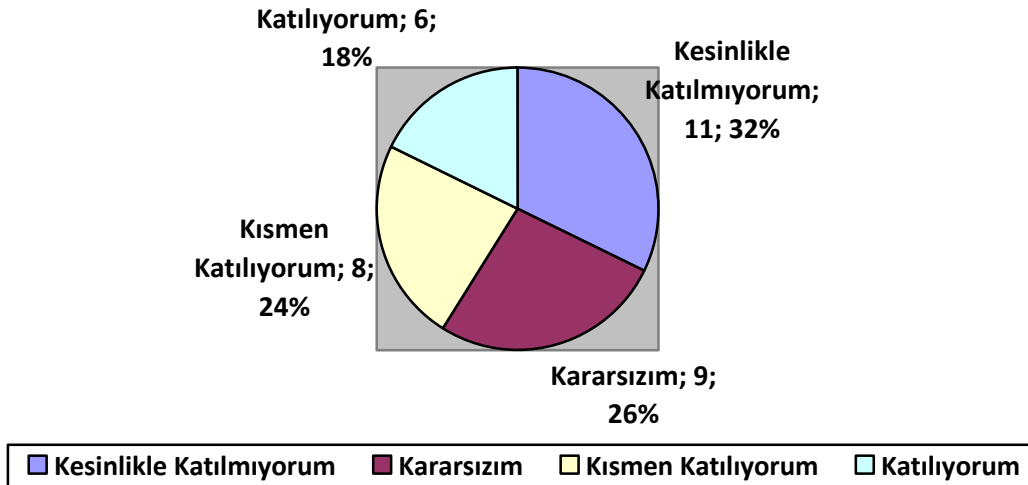
Ayçiçeği yağı işletmelerinde iç kontrol sistemi, süreçlerle birlikte sürekli gözetlenmeli ve eksiklikleri belirlenmelidir. Bunun için ayçiçeği yağı işletmelerinde faaliyetler sürekli olarak ilgili personel tarafından kontrol edilmeli, kilit noktalarda iç kontrolün denetimi yapılmalıdır. Herhangi bir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

İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir. Bu görüşe ankete katılanların **% 47' si kesinlikle katılmıyorum,** % 29' u katılıyorum cevabı vermiş, katılımcıların % 24' ü kararsız kalmıştır.



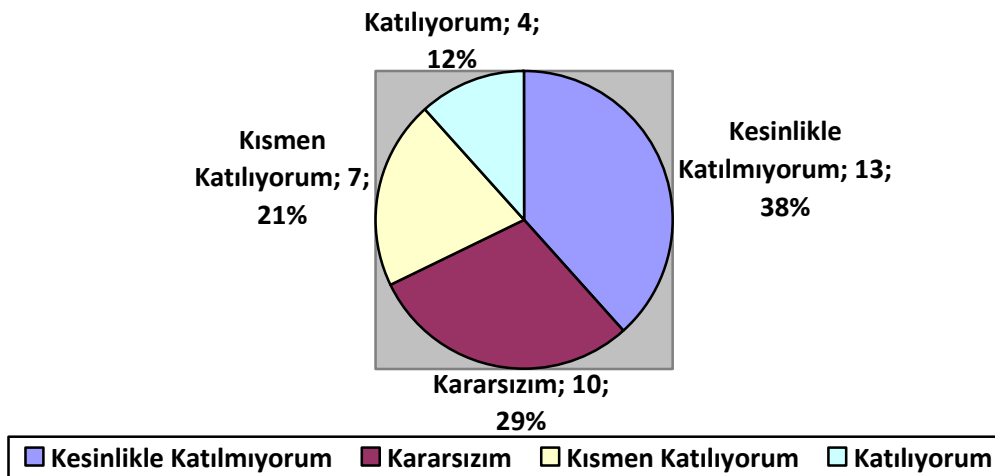
Grafik 24: İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir.

Her bölüm iç kontrol prosedürlerinin kaliteli şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur. Bu görüşe ankete katılanların **% 32' si kesinlikle katılmıyorum**, % 24' ü kısmen katılıyorum, % 18' i katılıyorum cevabı vermiş, katılımcıların % 26' sı kararsız kalmıştır.



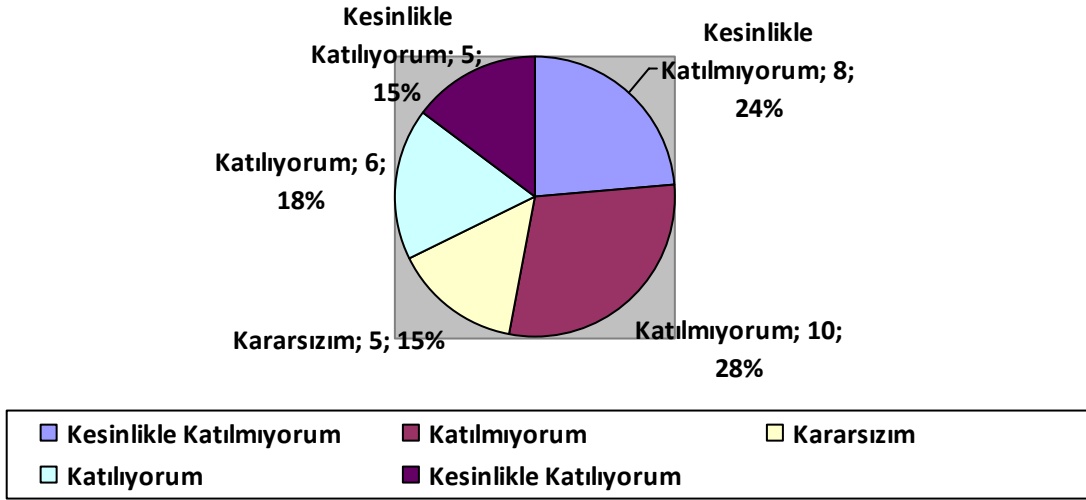
Grafik 25: Her bölüm iç kontrol prosedürlerinin kaliteli şekilde uygulanması ve işleyişinden sorumludur.

İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır. Bu görüşe katılımcıların **% 38' i kesinlikle katılmıyorum**, % 21' i kısmen katılıyorum, % 12' si katılıyorum cevabı vermiş, katılımcıların % 29' u kararsız kalmıştır.



Grafik 26: İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır.

İç kontrol sistemi hata ve usulsüzlükleri anında belirlemekte ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamakta olduğu konusuna katılımcıların % 24' ü kesinlikle katılmamakta, **% 28' i katılmamaktadır.** Bu görüşe katılımcıların % 15' i kararsız kalmış, % 18' i katılmakta, % 15' lik kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



Grafik 27: İç kontrol sistemi hata ve usulsüzlükleri anında belirlemekte ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.

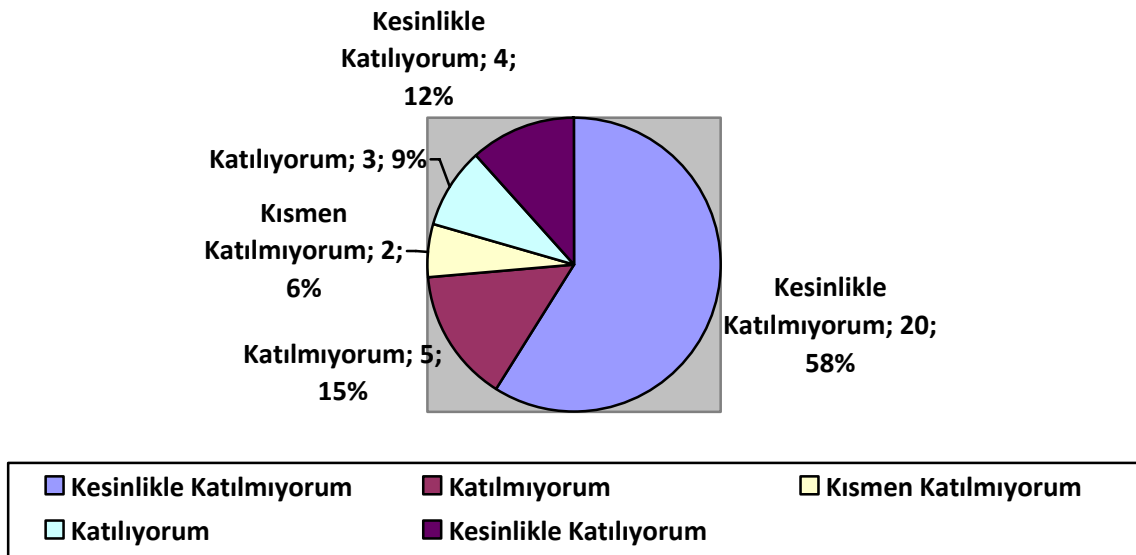
İç kontrol sisteminin devamlılığını sağlamak için kontrol mekanizmaları sürekli çalıştırılmalıdır. Dolayısıyla işletmeler iç kontrol sistemlerini sürekli gözlemlemekte ve eksikliklerini belirlemektedirler. İş süreçlerinde anında yapılan müdahalelerle hataların zaman geçmeden farkına varılması sağlanmakta ve etkin iç kontrol sistemi süreklilik arz etmektedir.

Gözetimle ilgili anket sonuçlarını incelediğimizde ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için süreçlerle birlikte sürekli olarak gözetlenmediği ve eksikliklerin belirlenemediği görülmektedir. Birçok işletmede iç kontrolün sürekliliğinin sağlanması için iç kontrol elemanı istihdam edilmemiştir. İç kontrol birimlerinin yanında her bölüm işlemlerin yönetimin belirlediği prosedürlere uygun şekilde yapılmasından sorumlu tutularak, iç kontrol sisteminin etkinliğinin devam ettirilmesi sağlanamamıştır. Bunlarda hata ve usulsüzlükler için gerekli önlemleri alamadıkları sonucunu doğurmaktadır.

3.5.6. İç Denetim İle İlgili Sonuçlar

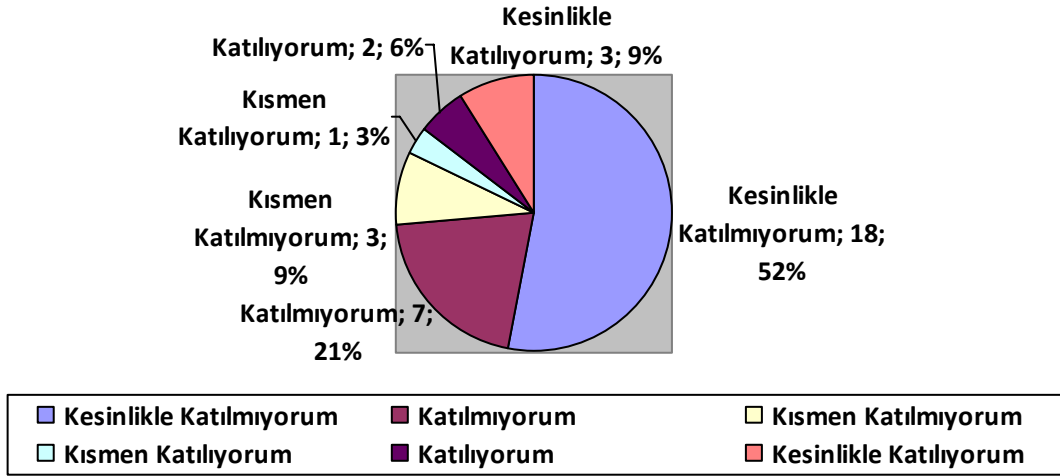
Ayçiçek yağı işletmelerinde işletme varlıklarının korunması, faaliyetlerin belirlenen politika ve yasalara uygunluğunun sağlanması kadar iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığının belirlenmesi iç denetim birimlerinin sorumluluğunda olmalıdır.

Anket sonuçlarına göre ayçiçek yağı işletmelerinin **%79' unda oluşturulmuş bir denetim komitesi bulunmamakta** ve İKS denetim komitesi tarafından denetlenmemektedir. % 21' inde ise iç denetim birimleri ufak çapta tutulmuştur ve denetim komitesi bulunmaktadır.



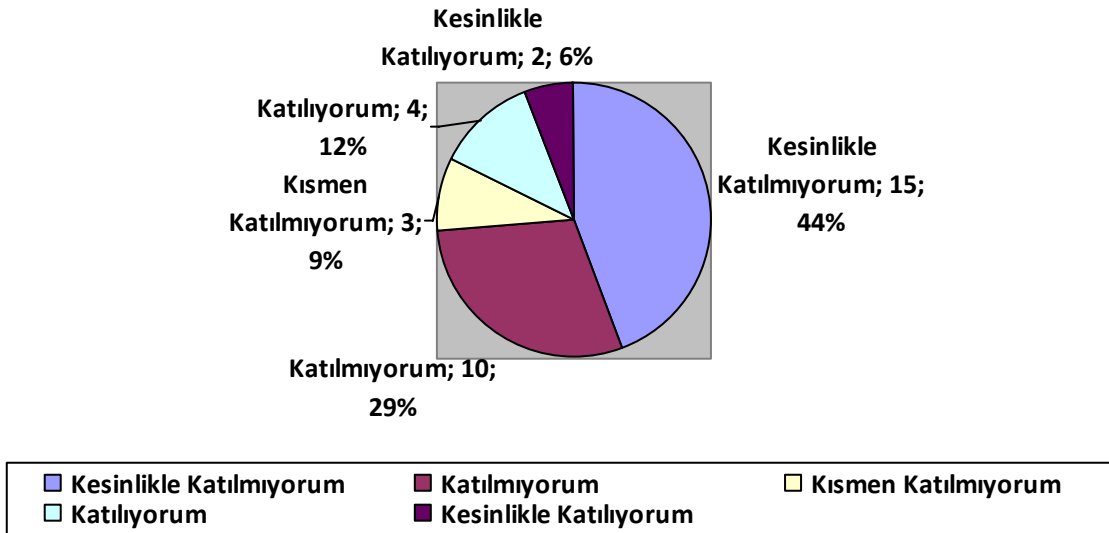
Grafik 28: İşletmemizde oluşturulmuş bir denetim komitesi bulunmakta ve İKS denetim komitesi tarafından denetlenmektedir.

İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakta ve iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmakta olduğu görüşüne katılımcıların **% 52' si kesinlikle katılmamakta**, % 21' i katılmamakta, % 9' u kısmen katılmamaktadır. Katılımcıların % 3' ü kısmen katılmakta, % 6' sını katılmakta, % 9' luk kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



Grafik 29: İç denetim biriminin raporlarını yönetim dikkate almakta ve iş akış prosedürlerinde güncellemeler yapmaktadır.

İşletme yönetimi etkin bir iç kontrol sistemin kurulmasını ve personelin iç kontrol uygulamalarına uyumunu sağlamaktadır. Bu görüşe katılımcıların **% 44' ü kesinlikle katılmamakta**, % 10' u katılmamakta, % 9' u kısmen katılmamaktadır. Katılımcıların % 12' si katılmakta, % 6' lık kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



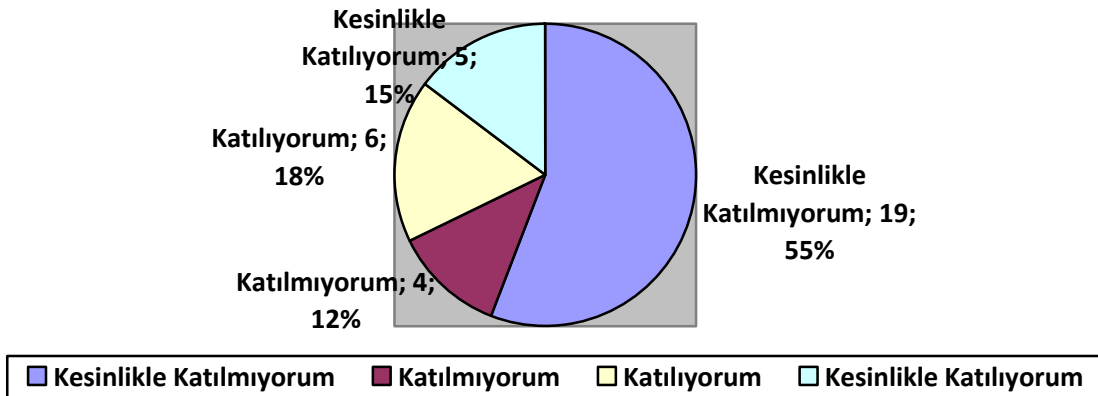
Grafik 30: İşletme yönetimi etkin bir iç kontrol sistemin kurulmasını ve personelin iç kontrol uygulamalarına uyumunu sağlamaktadır.

Ayçiçek yağı işletmelerinin bir çoğunda oluşturulmuş bir denetim komitesi bulunmamakta ve İKS denetim komitesi tarafından denetlenmemektedir. Bu bize iç denetim birimlerinin olmadığını ve iç kontrolün etkinliğini iç denetim birimleri tarafından denetlenmemekte olduğunu gösterir. Bu durum Ayçiçek yağı işletmelerinde sürekli denetimlerle iç kontrol sistemlerinde ortaya çıkacak aksaklıklar belirlenmemekte, müdahalelerle etkin iç kontrol sisteminin sürekliliği sağlanamamakta olduğu sonucuna götürür.

3.5.7. Kalite Kontrol İle İlgili Sonuçlar

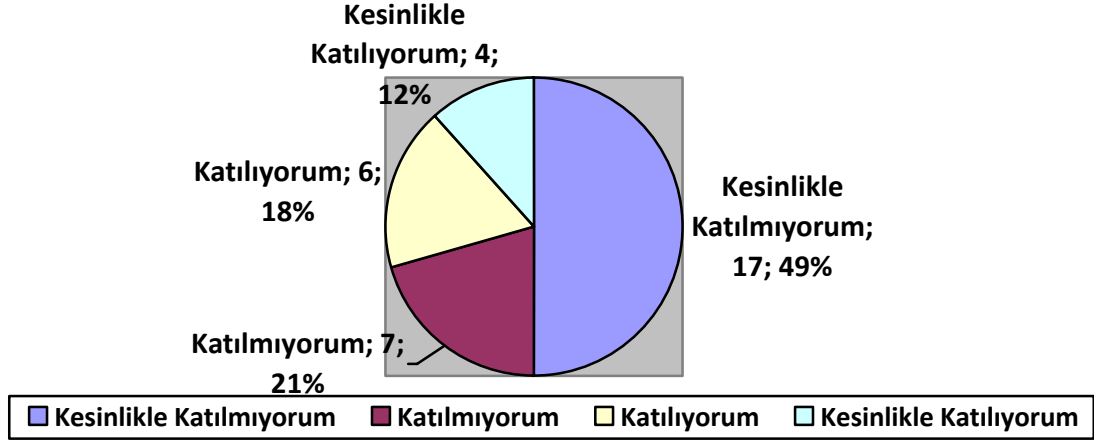
Kalite genel olarak bir ürün veya hizmetin taşınması gereken özellikler olarak tanımlanabilir. Diğer tüm sanayi ürünlerinde olduğu gibi, bitkisel yağlarda da kalite hammadde üretiminden başlayıp son tüketiciye ulaşana kadar devam eden bir süreçtir. Ayçiçek yağı üreten işletmelerde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için yapılacak kontrol faaliyetleri belirlenmelidir.

Kalite ve Gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler belirlenmiştir. **Bu ifadeye katılımcıların % 55' i kesinlikle katılmamakta**, % 12' si katılmamaktadır. Katılımcıların % 18' i katılmakta, % 15' lik kesim ise kesinlikle katılmaktadır.



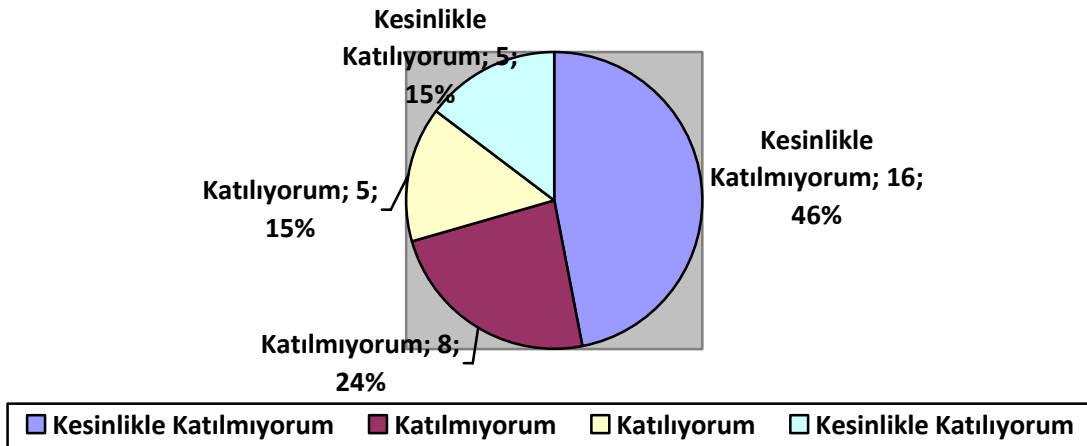
Grafik 31: Kalite ve Gıda güvencesini sağlamak amacıyla yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler belirlenmiştir.

Ayçiçek yağı işletmelerinin **% 70' inde Hammadde girişinden nihai ürünün çıkışına kadar yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış "Kontrol Planlarına" göre gerçekleştirilmemekte olduğu görülmektedir.** Geri kalan % 30' unda kontrol planlarına göre hareket edilmektedir.



Grafik 32: Hammadde girişinden nihai ürünün çıkışına kadar yapılan tüm kontroller önceden hazırlanmış "Kontrol Planlarına" göre gerçekleştirilmektedir.

Kalite ve Gıda Güvenliği sisteminin planlandığı şekilde ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmaktadır. Bu görüşe katılımcıların **% 46' sı kesinlikle katılmamakta,** % 24' ü katılmamaktadır. Katılımcıların % 15' i katılmakta, yine aynı şekilde % 15' lik kesim kesinlikle katılmaktadır.



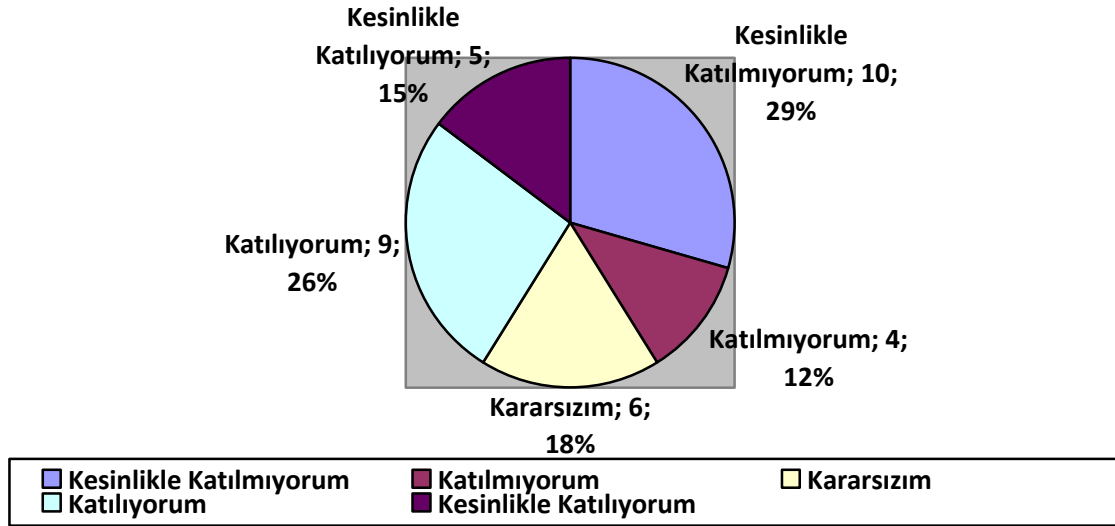
Grafik 33: Kalite ve Gıda Güvenliği sisteminin planlandığı şekilde ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmaktadır.

Kalite kontrol ile ilgili anket sonuçlarına göre Ayçiçek yağı işletmelerinin büyük çoğunluğunun ISO kalite ve gıda güvenliği belge veya belgelerine sahip değildir. Kalite ve gıda güvenliği konusundaki özellikleri sağlamak için kalite planlaması yapılmamaktadır. Tüm süreçlerde kontroller önceden hazırlanmış “Kontrol Planlarına” göre gerçekleştirilmemekte olduğu görülmektedir.

Bunun sonucu olarak ayçiçek yağı üreten işletmelerde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için kalite kontrol faaliyetleri yapılmamaktadır.

3.5.8. Genel Yorumlar

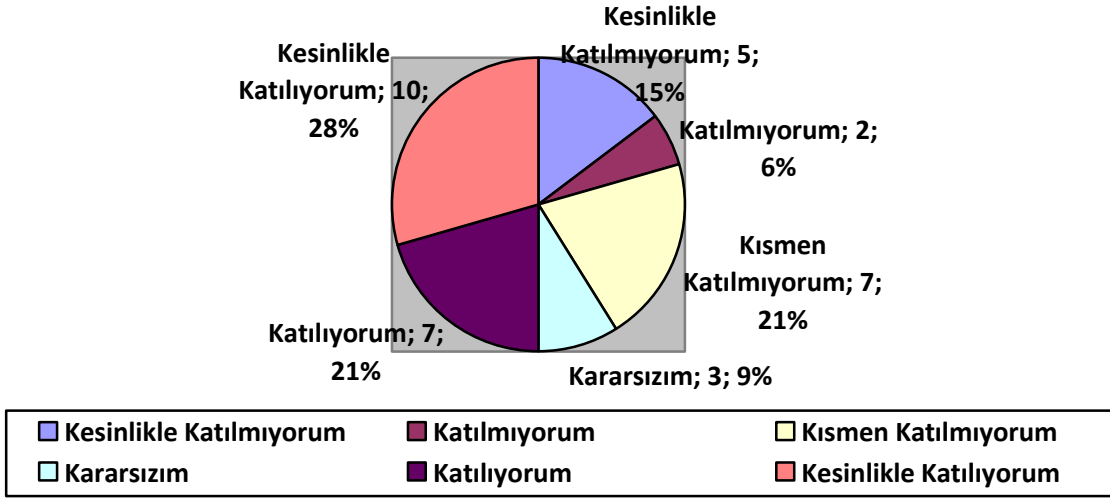
İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir. Anket çalışmasına katılan ayçiçeği yağı işletmelerinin bu görüşe **% 29 oranında kesinlikle katılmıyorum**, % 12 oranında katılmıyorum, % 26 oranında katılıyorum, % 15 oranında kesinlikle katılıyorum cevabı alınmış, katılımcıların % 18’ i ise kararsız kalmıştır.



Grafik 34: İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir.

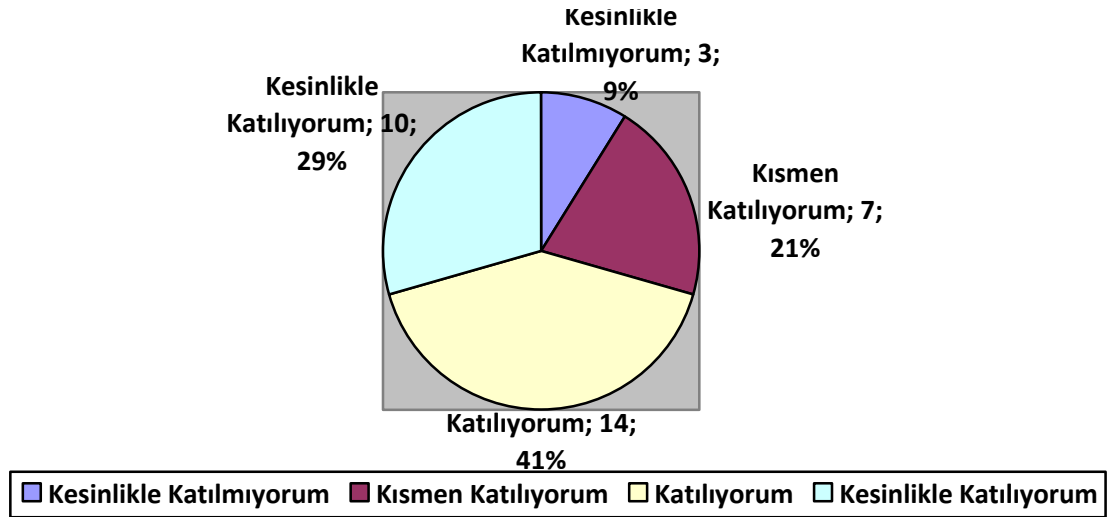
Ankete katılan işletme yetkililerinin **% 49’ u finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmakta olduğu fikrindedir.** % 15 oranında kesinlikle katılmıyorum, % 6

oranında katılıyorum, % 21 oranında kısmen katılıyorum cevabı vermiştir. Geri kalan % 9 ise kararsız kalmıştır.



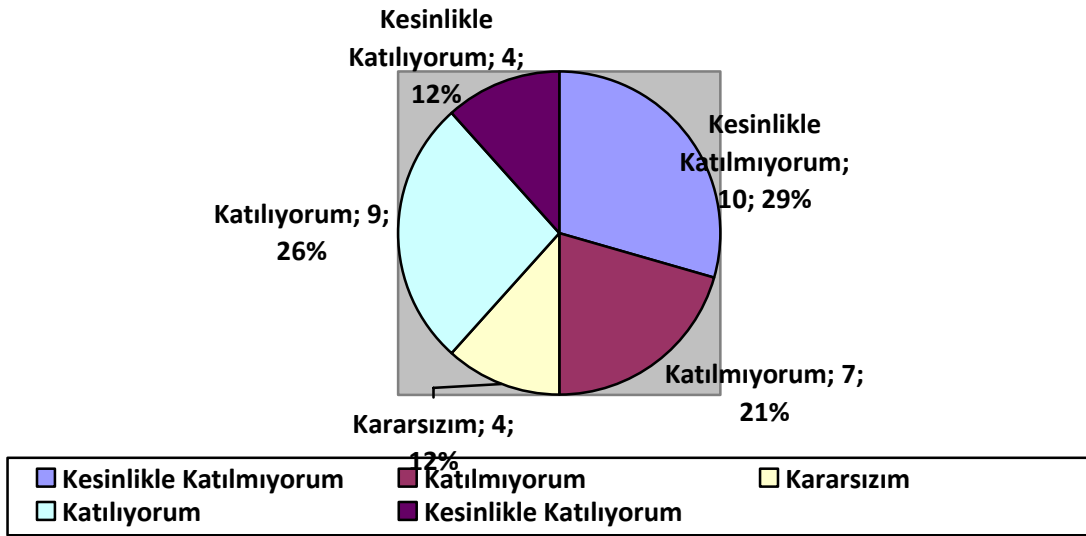
Grafik 35: Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır.

Katılımcılar işletmelerinde faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmek olduğu görüşünde birleşmişlerdir. Bu görüşe katılımcıların % 29' u kesinlikle katılmakta, **% 41' i katılmakta** ve % 21' i kısmen katılmaktadır. Yalnızca % 9' luk kesim kesinlikle katılmamaktadır.



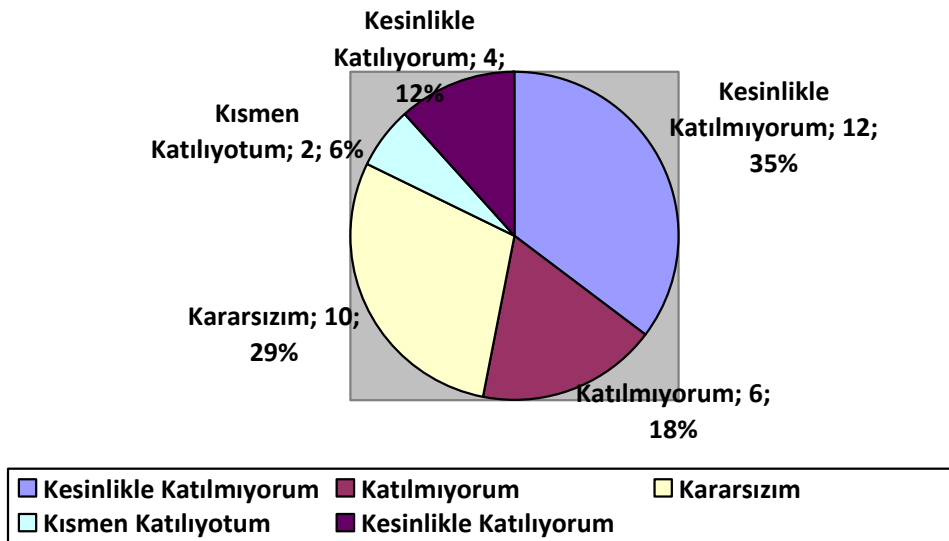
Grafik 36: İşletmede faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir. Bu görüşe **% 29 oranında kesinlikle katılmıyorum**, % 21 oranında katılmıyorum, % 26 oranında katılıyorum, % 12 oranında kesinlikle katılıyorum cevabı verilmiştir. Bu görüşe % 12' lik kesim kararsız kalmıştır.



Grafik 37: İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir.

İç kontrol sisteminin sağladığı faydanın maliyetinden yüksek olmadığı görüşü ön plana çıkmaktadır. **Katılımcıların % 48' i bu görüş üzerinde birleşirken iç kontrolün kuruma ek maliyet getirdiğini düşünmektedirler.** Katılımcıların % 18' i iç kontrol sisteminin sağladığı faydanın maliyetinden yüksek olduğu görüşündedir. % 29' luk kesim ise fayda-maliyet konusunda karar verememiştir.



Grafik 38: Kurumumuzda İç kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir.

Etkin iç kontrol sistemi ayçiçeği yağı işletmelerinin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve işlemlerin yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmasında güvence sağlamaktadır. Anket sonuçlarına göre ayçiçeği yağı işletmelerinin hemen hemen yarısı faaliyetlerini etkin ve verimli olarak gerçekleştirmektedir. Bunun yanında birçoğu işletmelerinde faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmek olduğu görüşündedirler.

İç kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliğinin sağlanması maliyetli bir iştir. Ancak önemli olan nokta fayda-maliyet analizi yapıldığında etkin iç kontrolün kuruma maliyetine göre daha çok fayda sağlayıp sağlayamayacağıdır. Anket sonuçlarına bakıldığında genel olarak iç kontrolün ayçiçeği yağı işletmelerine sağladığı faydanın maliyetinden düşük olduğu belirlenmiştir. İç kontrolün kuruma ek maliyet getirdiğini düşünmektedirler.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Globalleşme ile gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle işletmeler fiziki olarak büyüdükçe, işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı kalkmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı, iç kontrolü vazgeçilmez hale getirmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim işletmelerine olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de, iç kontrol ortamlarının zayıflığı ve etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmamasıdır.

Ülkemizin bitkisel yağ üretiminde % 50 ile en büyük payı alan ve yağ bitkileri üretiminde başta gelen ayçiçeği, başta Trakya, Ege ve Karadeniz Bölgesi olmak üzere birçok bölgemizde yetişebilmektedir. Ayçiçeğinin ülkemizde en fazla ekim alanına ve üretimine sahip yağ bitkisi oluşu, halkın genelde bitkisel yağ olarak ayçiçeği yağını tercihi ve özellikle Trakya bölgesinde ekim nöbetinde temel bitki oluşu (Buğday-Ayçiçeği) ayçiçeğinin önemini daha da arttırmaktadır. Ayrıca ülkemizde hayvan yemi olarak ayçiçeği küspesi kullanımı, diğer yem ve yağ bitkileri arasında giderek önem kazanmaktadır.

Çalışmanın altıncı bölümünde Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren Ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemine verdikleri önemi belirlemek ve etkinliğini ölçmeye yönelik 34 işletme ile yapılan anket çalışmasına yer verilmiştir. Sonuçlara göre Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren Ayçiçek yağı işletmelerinin etkin iç kontrol sistemlerine kurumlarında önem verilmediği ve iç kontrol prosedürlerinin uygulanmadığı görülmektedir.

Yapılan anket çalışmasında Ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözetim ile iç denetim sistemleri ve ayçiçek yağı üreten işletmelerde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla yapılan kalite uygulamalarına ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

Alınan sonuçlar yorumlandığında Ayçiçek yağı üreten işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol ortamının varlığından söz edemeyiz. Riskleri belirlemek ve bunlar dolayısıyla meydana gelebilecek olumsuz etkiler için önceden önlem almak için risk planlaması yapılmalıdır. Anket sonuçlarına göre ayçiçeği yağı işletmelerinde etkin bir şekilde risk planlaması yapılmamaktadır. Kontrol faaliyetlerine ilişkin olarak ise ayçiçeği yağı işletmelerinde ayrıntılı iş akış prosedürlerinin oluşturulmuş olduğu ve iç kontrol prosedürleri ile ilgili dokümanların hazırlanmış olduğu söylenemez. Sonuç olarak işlemlere yönelik yönetimin belirlediği prosedürlere uyularak kontrol faaliyetleri etkin bir şekilde gerçekleştirilmemekte ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde çalışması sağlanamamaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin tamamlayıcı en önemli unsuru güvenilir bilgi sistemidir. Anket sonuçları ile bölümler arası iletişimin etkin seviyede olduğu söylenemez. Anlaşıldığı üzere bilgi paylaşımına dayalı iletişim oluşmadığından kontrol etkinliğinden söz edemeyiz. Ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için süreçlerle birlikte sürekli olarak gözetlenmediği ve eksikliklerin belirlenmediği görülmektedir. Ayçiçek yağı işletmelerinin bir çoğunda oluşturulmuş bir denetim komitesi bulunmamakta ve İKS denetim komitesi tarafından denetlenmemektedir.

Kalite kontrol ile ilgili olarak ise ayçiçek yağı işletmelerinin büyük çoğunluğunun ISO kalite ve gıda güvenliği belge veya belgelerine sahip değildir. Bunun sonucu olarak ayçiçek yağı üreten işletmelerde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için kalite kontrol faaliyetleri yapılmamaktadır.

Sonuç olarak ankete katılan ayçiçeği yağı işletmelerinin cevaplarını değerlendirdiğimizde, bu işletmelerin iç kontrole gereken önemi vermedikleri ve bunun sonucu olarak iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışmadığını söyleyebiliriz.

Bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol sistemi oluşturulabilmesi için ilk olarak yapılması

gereken uygun bir kontrol ortamının sağlanmasıdır. Bunun başarıyla sağlanmasında başlangıç noktası yönetimin bu olaya bakışı ve tutumudur. Yönetimin iç kontrolün gerekliliğine inanması ve bunu kararlılıkla sürdürmesi gerekir.

Buna ek olarak Ayçiçek yağı işletmelerinde Kontrol ortamının oluşturulması dürüstlük ve ahlak anlayışı işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansıtacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılması, haberleşmenin etkin olduğu bir örgüt yapısı içinde çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması, yeterli sayı ve kalitede personel istihdam edilmesi, iç denetim biriminin oluşturulması ve sağlıklı olarak çalışması, yönetim kurulunun da iç kontrole gereken önemi vermesi ile gerçekleştirilebilir.

Sağlıklı bir kontrol ortamını oluşturduktan sonra iç kontrol sistemi bünyesinde hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Başarılı olmak isteyen her işletme hata ve hileyi önleyebilmek, sağlıklı ve gerçeğe uygun muhasebe bilgisi üretebilmek için hesapların akışını bir sisteme oturtması gerekir. Ayçiçek işletmelerinde de muhasebe organizasyonu diğer işletmelerde olduğu gibi belirli öğeleri içinde barındırır. Bunlar belge, hesap planı, defter tutma sistemi, personel ve donanımdır. Bu unsurların bir sistem içinde organize edilmesi ayçiçeği yağı işletmesinin kontrol amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracaktır.

Kontrol ile ilgili önemli davranış ve eylemleri yansıtan kontrol ortamı ve hata ve hileyi önleyebilmek, sağlıklı ve gerçeğe uygun muhasebe bilgisi üretebilmek için gereken muhasebe sistemine ek olarak; işletme erişilebilir amaçları olan, ek bir güvence sağlayan politika ve prosedürleri oluşturması gerekir. Ayçiçek yağı sektöründeki işletmelerde iç kontrol kalite uygulamalarına dayanmaktadır. Ayçiçek yağı işletmelerinde kalite kontrol uygulamasının bilimsel ve dolayısıyla ölçülebilir temellere oturtulması gerekir. Bu gerçekleştirebilmek için öncelikle sektördeki işletmelerin ISO kalite ve gıda güvenliği belge veya belgelerine sahip olması gerekir.

Ürün geliştirme aşamasından satış sonrası hizmet aşamasına kadar, ürün veya hizmette belirlenen kalite ve gıda güvenliği konusundaki özellikleri sağlamak ve

özelliklerde olabilecek değişiklikleri asgari seviyede tutabilmek için kalite planlaması yapılmalı, bu planlar dahilinde kalite ve gıda güvencesini sağlamak amacıyla, üretim sürecinin başlangıcından itibaren tanımlanması, planlanması ve kararlı olarak sürdürülmesi için işletmedeki tüm proseslerde yapılacak çalışmalarda izlenecek yöntemler ve prosedürler belirlenmelidir. Bu prosedürlerin planlandığı şekilde ve etkin olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmalıdır.

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere etkin iç kontrol sisteminin unsurları olan, organizasyon planı ve çalışanların niteliklerini belirleyen kontrol ortamının, risk yönetiminin, iş süreçlerini ve kalite ve gıda güvencesini sağlayan kontrol faaliyetlerinin, güvenilir finansal raporlamanın ve bölümler arası iletişimin sağlandığı ve bunların sürekli gözlemler ve iç denetimle incelendiği Ayçiçek yağı işletmelerinde etkin iç kontrol sisteminin sürekliliğinin sağlanması kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

Aksoy, Tamer (2005): "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, Yıl: 15, Sayı: 72, 138-164.

Aksoy, Tamer (2007): *Basel II ve İç Kontrol*, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayınları.

Aktaş, Mehmet Ali (2005): "İç Kontrol Sistemi Ve Verimlilik İlişkisi", *Mevzuat Dergisi*, Haziran, Yıl: 8, Sayı: 99, 1-6.

Applegate, Dennis and Wills, Ted (1999): "COSO", *Internal Auditor*, Cilt No: 56, Sayı 6, Aralık, 59-66.

Aras, Güler (2007): "Basel II Bankacılık Düzenlemeleri Ve İç Denetim", *İç Denetim Dergisi*, Kış, Sayı 17, 24-26.

Aslan, Sinan (2003): *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 1.Baskı.

Ataman, Ümit, Hacırüstemoğlu, Rüstem ve Bozkurt, Nejat (2001): *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım, 1.Baskı.

Azaltun, Murat (1999): *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Baydarol, Onur (2007): *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Biçer, Ali Altuğ (2006): *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü Ve Bir Uygulama*, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bishop, William G. (1991): "Internal control - what's that?", *Internal Auditor*, June, 117-123.

- Bozkurt, Nejat (2006): *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayınları, 4. Baskı.
- Candan, Ekrem (2006): “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uygulacak Usul ve Esaslar”, *Mali Yönetimi ve Denetim Dergisi*, Mayıs-Haziran, Sayı: 38, 1-23.
- Cebeci, Ahmet Uğur (2008a): “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-1”, *Güncel Mevzuat Dergisi*, Eylül, Sayı: 33, 1-14.
- Cebeci, Ahmet Uğur (2008b): “İç Kontrol: Temel Gelişmeler ve COSO Çerçevesi-II”, *Güncel Mevzuat Dergisi*, Ekim, Sayı: 34, 1-18.
- Coşge, B. ve Ulukan, H. (2005): “Ayçiçeği (*Helianthus annuus* L.) Yetiştiriciliğimizde Çeşit ve Ekim Zamanı “, *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 9-3.
- Çabuk, Adem ve Lazol, İbrahim (2009): *Mali Tablo Analizi*; Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 9. Baskı.
- Çabukel, Betül, Gönül, Kader, Yalçınkaya, Tuğçe ve Misir, Erdost (2009): *Türkiye’ de Bitkisel Yağ Sektörü Ve Alternatif Bir Çözüm, Kanola Yağı*, Yıldız Teknik Üniversitesi Endüstri Mühendisliği Bölümü Projesi.
- Çalıyurt, Kıymet (2001): *Ayçiçek Yağı Sanayi İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Düzeni*, İstanbul: Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çatak, Selda (2005): “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Temmuz, Yıl: 8, Sayı: 91, 1-9.
- Çatıkkaş, Özgür (2005): *Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği*, İstanbul: Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

Çiçek, Benek (2004): *İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye' deki Beş Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Araştırma*, Kayser: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çil, Seyhan (2003): “Denetimde Kanıt Seçmede Örnekleme Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530”, *Gazi Üniversitesi Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2, 220-232.

Çoban, Evren (2003): Bitkisel Yağ Sanayi İşletmelerinin Yapısı, İşleyişi, Kalite Uygulamaları ve Karşılaştıkları Pazarlama Sorunları: Tekirdağ Örneği, Tekirdağ: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü.

Çömlekçi, Ferruh, Yılcı, Münevver, Erdoğan, Nurten vd. (2007): *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2. Basım.

Dabbağoğlu, Kadir (2007): “İç Kontrol Sistemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, Sayı: 82, 159-169.

Demir, Volkan (1999): “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78' in Karşılaştırılması”, *Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Aralık, Yıl: 8, Sayı: 11, 89-105.

Demirbaş, Mahmut (2005): “İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Bahar 2005/1, Yıl: 4, Sayı: 7, 167-188.

Demirbaş, Mahmut ve Uyar, Süleyman (2006): *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi*, İstanbul: Güncel Yayıncılık, 1. Basım.

Demirel, Ahu (2007): *Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği*, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2001): 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara: Bitkisel Üretim Özel İhtisas Komisyonu Raporu Sanayi Bitkileri Alt Komisyon Raporu.

Doyrangöl, Nuran Cömert (2002): “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri Ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül, 33-42.

Earley, Jane, Earley, homas And Matthew Straub (2005): “Specific Environmental Effects of Trade Liberalization: Oilseeds” International Food&Agricultural Policy Council, Sayı:16, October, 1-43.

Egerdahl, Ryan L. (1995): “A risk matrix approach to data processing facility audits”, *Internal Auditor*, Cilt No: 52, Sayı: 3, Haziran, 35-40.

Elitaş, Cemal (2004): “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, *İç Denetim Dergisi*, Yaz, Sayı: 8, 34-42.

Erdoğan, Melih (2006): *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı.

Frazier, David R. and Spradling, Scott (1996): “The New SAS No:78, Another new definition of internal control for auditors: Structure is replaced with process. Can auditors handle this new idea?”, *The CPA Journal*, May 1, Vol: 66, Issue 5, 38-47.

Gauther, Stephen J. (2006): “Understanding Internal Control”, *Government Finance Review*, February, No.1, 11-19.

Gaytancıoğlu, Okan, (2005): “Türkiye Tarımının Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri” *Trakya Gelişim Dergisi Aylık Ekonomi ve Aktüalite Dergisi*, Sayı: Nisan-Mayıs, 20-21

Gegin, Eren (2007): *Merkez Bankalarında İç Denetim Uygulamaları: Örnek Bir Denetim Modeli Önerisi*, İstanbul: Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

Gönen, Seçkin (2007): *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*, İzmir: Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gönülaçar, Şener (2007): “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Temmuz-Ağustos, Sayı: 130, 1-21.

Güredin, Ersin (2001): *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Güredin, Ersin (2007): *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Arıkan Basım Yayınları, 11. Baskı.

Hatırlı, Selim Adem, Demircan, Vecdi ve Aktaş, Ali Rıza (2002): “Ayçiçek Ve Soya Yağı İthalat Talebinin Analizi”, *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, Sayı: 15(2),71-79.

Hermanson, Heather M. And Hermanson Dana R. (1994): “The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know”, *Review of Business*, December 22, Volume: 16, Issue: 2, 29-33.

IFAC (The International Federation of Accountants) (2004): “*ISA-400 Risk Assessments and Internal Control*”, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1st, 2004, 357-371.

IFAC (The International Federation of Accountants) (2005): “*Code Of Ethics For Professional Accountants*”, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, June, 2005, 1-102.

IFAC (The International Federation of Accountants) (2007): “*Understanding The Entity And Its Environment And Assessing The Risks Of Material Misstatement*”, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1, 2007, 344-392.

Kaval, Hasan (2005): *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2. Baskı.

Kavut, Lerzan (2000): “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Ve Türkiye’deki Durumu”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık, Cilt: 2, Sayı: 4, 9-28.

Kaya , Y., G. Evcı, V. Pekcan, T. Gücer Ve M. İ. Yılmaz (2009): “Ayçiçeğinde yağ verimi ve bazı verim öğeleri arasında ilişkilerin belirlenmesi” *Ankara Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Bilimleri Dergisi*, Sayı: 15 (4), 310-318

Kaya, Yalçın (2004): “Ayçiçeği Biyoteknolojisinde Son Gelişmeler Ve Islahında Kullanım Olanakları”, *Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi*, Sayı:5(2), 141-147.

Kepekçi, Celal (1982): *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Kepekçi, Celal (1996): *Bağımsız Denetim*, Ankara: Cem Web Ofset, 2. Baskı.

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

Kılıç, K., Serin, N. ve Köksal Seda (2007): *Ayçiçek Yağı Üretimi*, Yıldız Teknik Üniversitesi Kimya-Metalurji Fakültesi Kimya Mühendisliği Bölümü Proje.

Kırmızı, Nihat (2007): *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Etkisi*, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Korkut, Beliz (2004): *Merkez Bankalarında İç Kontrol Ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.

Lindow, Paul E. and Race, Jill D. (2002): “Beyond Traditional Audit Techniques”, *Journal of Accountancy*, July, 1-9.

Lorton, Renee L. (2005): “Internal Controls: Best Practice Blueprints”, *The Corporate Board*, March/April, 18-23.

Marshall, Kenneth K. (1995): “Internal Controls and Derivatives”, *The CPA Journal*, Oct. , 1-6.

McFarland, Margaret H. (2004): “Final Rule: Management' s Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosures in Exchange Act Periodic Reports”, February 24.

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

Muthukrishnan, Ravi (2004): “The Auditor’ s Prerogative to Review Internal Controls”, *Information Systems Control Journal*, Volume 2, 1-3.

Onurbaş, H.Ebru (2006): *Türkiye’ de Bitkisel Yağ Sanayinde Yapısal Değişmeler Ve izlenen Politikalar*, Tokat: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü.

Öndeş, Turan (2000): “Kobi’ lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 2, 79-85.

Özeren, Baran (2002): *ABD Sayıştay Tarafından Yayınlanan: Federal Devlette İç kontrol Standartları*, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, 1-23.

Özkan Serdar (2005): *Vadeli İşlemler Piyasaları Ve Türkiye’ de Ayçiçeği Ürünü Üzerine Uygulanabilirliği*, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Perry, William E. and Warner, Pete (2005): “The Quantitative Assesment Of Internal Control, Internal Auditors Can Fortify Their Assurance Efforts By İmplementing A Systematic, Framework-Based Approach To Control Reviews”, *Internal Auditor*, Cilt no: 62, Sayı: 20, Nisan, 47-53.

Pickett, Spencere K H (2005): *The Essential Handbook Of Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Ltd.,England.

Rezaee, Zabihollah, Elam, Rick and Shabatoghlie, Ahmad (2001): "Continuous Auditing: The Audit of the Future", *Managerial Auditing Journal*, Volume 16, Çev: Ercan Beyazıtli, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Şubat, Sayı: 6, 150-158.

Rüstemoğlu, Mehmet (2002): "Kurumsal Risk Yönetimi Sistemleri", *İç Denetim Dergisi*, Bahar, Sayı: 3, 24-25.

Saltık, Nihal (2007): "İç kontrol Standartları", *Bütçe Dünyası Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 26, 58-69.

Sipahi, Barış (2004): "SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler", *Mali Çözüm Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran, Sayı:67, 114-121.

Tarantino, Anthony (2005): "Globalization Efforts to Improve Internal Controls", *Accounting Today*, June 20-July 10, 36-42.

Tosun, Mustafa (2003): *Bitkisel Sıvı Yağlar Sektör Araştırması*, Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Genel Araştırmalar, Ankara: Araştırma Müdürlüğü.

Tuan, Kadir A. ve Memiş, Mehmet Ünsal (2007): "İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Temmuz, Sayı: 35, 87-99.

TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) (2004): "*UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol*", Ankara: Türmob Yayınları,1-14.

Türedi, Hasan (1992): *Muhasebe Denetimi*, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Basım evi.

Türk Gıda Kodeksi Yönetmeliği (2001): Yayımlandığı R.Gazete: 13.10.2001-24552 Bitki Adı ile Anılan Yemeklik Yağlar Tebliği; Madde 13.

Uyar, Süleyman (2003): "Denetim Komitesi' nin Karşılaştırmalı Hukuk Sistemi İçindeki Yeri", *MÖDAV Muhasebe Dünyası Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 4, Aralık, 49-66.

Uzay, Şaban (1999): *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: SPK Yayınları, 1. Baskı.

Uzay, Şaban (2003): “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 8, Ocak, 71-82.

Watchorn, Charles (2005): “Internal Controls, A Risk-Based Approach”, *Accountancy Ireland*, August, Vol: 37, No: 4, 11-14.

William, R. Kinney Jr. (2000): “Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 82-90.

Yağcı, Suzan (2006): *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*, İstanbul: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yavuz, Salih Tanju (2002): “İç Kontrol Fonksiyonu’ nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş’ ten (İç Denetim’ den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, *Bankacılar Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 42, Eylül, 39-56.

Yılancı, Münevver (2001): “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül, Cilt: 3, Sayı: 3, 37-50.

Yılancı, Münevver (2003): “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliği Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, Yıl: 3, Sayı: 8, 23-34.

Yılancı, Münevver (2006): *İç Denetim Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Nobel Yayınları, 2. Baskı.

Yılmaz, Hasan (2008): *Türkiye’ de Tarım Politikalarının Demokratikleşmesi Ve Alternatif Tarım Politikaları Oluşturulması Sürecinde Baskı Grupları Olarak Üretici Örgütleri*, İzmir: 2. Ulusal İktisat Kongresi / 20-22 Şubat 2008, 1-20.

Yiğittop, Veysel Murat (2008): *Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları Ve İç Kontrol Sistemi*, Ankara: Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yurtsever, Gürdoğan (2008): *Bankacılığımızda İç Kontrol*, İstanbul: Graphis Matbaa.

Yüksel, Aslı ve Demir Volkan (2001): “Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu: Finansal Kriz”, *Mali Çözüm Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran, Sayı: 55.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm> Erişim tarihi: 10.08.2008

<http://www.isaca.org/Template.cfm?Section=Home&CONTENTID=18448&TEMPLATE=/ContentManagement/ContentDisplay.cfm> Erişim Tarihi: 11.08.2008

http://www.kidder.org.tr/php/dosyalar/makaleler/ickontrol_ecandan.pdf Erişim tarihi: 26.10.2008

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20KONTROL%20S%C4%B0STEM%20AKU.pdf> Erişim Tarihi: 20.06.2008

<http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/Kurumsal%20Risk%20Y%C3%B6netiminde%20%C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Rol%C3%BC-%C3%87eviri-M.Ali%20Madendere.doc> Erişim Tarihi: 12.09.2008

<http://www.tarim.gov.tr/Files/BirimFaliyetleri/TUGEM.pdf> (TÜGEM) Erişim Tarihi: 06.05.2010

<http://bysd.org.tr/index.php?area=1&p=basinarchive&categ=4> Erişim Tarihi: 11.05.2010

http://www.appek.org.tr/appek/index.php?option=com_content&view=article&id=5:tarim1&catid=5:haberler1 Erişim Tarihi: 27.05.2010

<http://www.kobifinans.com.tr/tr/sektor/011302/19453> Erişim Tarihi: 27.05.2010

<http://www.ttae.gov.tr/index-5.html> Erişim Tarihi: 11.05.2010

<http://www.tspakb.org.tr/tr/Portals/57ad7180-c5e7-49f5-b282>

[c6475cdb7ee7/ETM_kilavuzlar_ileri_finansal_yonetim.pdf](http://www.tspakb.org.tr/tr/Portals/57ad7180-c5e7-49f5-b282/c6475cdb7ee7/ETM_kilavuzlar_ileri_finansal_yonetim.pdf) Erişim Tarihi: 24.06.2010

<http://www.zeytinagacidergisi.com/tagsis-hakkinda/> Erişim Tarihi: 14.01.201

EK-1

TRAKYA BÖLGESİNDE AYÇİÇEK YAĞI SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI

Değerli firma yöneticisi,

Bu anket, Trakya Bölgesinde faaliyet gösteren Ayçiçek yağı üreten işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin durumunu ve iç kontrol sistemlerine verilen önemi belirlemeye yönelik olarak Trakya Üniversitesi'nde Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı'nda Doç. Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt danışmanlığında yapılan, "Trakya Bölgesin' de Ayçiçek Yağı Sektöründe İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi" isimli yüksek lisans tez çalışmasına temel oluşturacaktır.

Tamamen bilimsel amaçlarla yapılan bu çalışmaya verilecek cevaplar hiçbir yerde yayınlanmayacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır.

Anketi cevaplayarak çalışmamıza yapmış olduğunuz katkıya teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Kıymet TUNCA ÇALIYURT
Tez Danışmanı

Emre AKBULUT
T.Ü İ.İ.B.F.İşletme Bölümü
Yüksek Lisans Öğrencisi

GENEL BİLGİLER

Anketi Cevaplayan

Yetkilinin Ünvanı :

İşletmenin Ticari Ünvanı :

İşletmenin Hukuki Yapısı : A.Ş.() L.T.D. () Şahıs İşletmesi () Diğer ()

Kuruluş Yılı :

İşletmede Çalışan Kişi Sayısı :

İşletmenin Üretim Teknolojisi(Yağ Elde Etme Yöntemi) : Presyon() Ekstraksiyon()

*Aşağıda yer alan ifadelerden sizin ve İşletmeniz için en uygun olan seçeneği (X) ile işaretleyiniz.

		KATILIM DÜZEYİ	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	KONTROL ORTAMI	Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının işletme çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır.							
2		İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir ve tüm paydaşların bu kurallara uygun hareket etmektedir.							
3		İşletmeniz faaliyetlerine ilişkin genel görev tanımları yapılmış ve her faaliyet için farklı personele yetki ve sorumluluklar verilmiş ve personelin yetki ve sorumlulukları yazılı hale getirilmiş ve personele teslim edilmiştir.							

4	İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile İşletmede iyi yetişmiş, kaliteli ve dürüst personel istihdam edilmiştir.								
5	İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ulaşması için gerekli politika ve prosedürleri tanımlar ve İKS (İç Kontrol Sistemi) ile yürütülmesine olanak tanımaktadır.								
6	İşletme yönetimi, İKS için personel, iç ve dış denetçiler tarafından getirilen önerileri dikkate almaktadır.								

		KATILIM DÜZEYİ	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
7	RISK YÖNETİMİ	İşletmemizde faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlemler alınmaktadır.							
8		Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir.							
9		Çalışanlar işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.							
10		Çalışanlar işlere yönelik risk noktaları saptayabilir ve bu geliştirme önerileri sistematik şekilde değerlendirilmektedir.							
11	KONTROL PROSEDÜRLERİ	Temel süreçlere uygun ayrıntılı iş akış prosedürleri standart bir şekilde belirlenmiş ve İKS' nin işleyişinin anlaşılmasını sağlayacak yazılı dokümanlar hazırlanmıştır.							
12		Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını sınırlayan, hileyi önleyen kontroller mevcuttur. (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi...)							
13		İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcuttur.							
14		Yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır.							
15		Politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır.							
16		Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır.							
17		Personel değişikliklerle ilgili olarak bilgi sahibidir.							
18	BİLGİ ve İLETİŞİM	Bilgi sistemini oluşturan altyapıya verilerin aktarımında kontroller uygulanmaktadır.							
19		Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur.							
20		İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve alt yapıda oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur.							
21		Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur. Yani bölümler arası iletişim etkin bir seviyededir.							

36	GENEL DEĞERLENDİRMELER	İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir.							
37		Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır.							
38		İşletmede faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmektedir.							
39		İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamada etkin bir rol üstlenmiştir.							
40		Kurumumuzda İç kontrol sisteminin sağladığı fayda maliyetinden yüksektir.							