

T.C.

MUĞLA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE MADEN  
SEKTÖRÜNDEKİ BİR FİRMA ÜZERİNDE UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÇAĞLAR AYYAYLA

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

KASIM, 2010

MUĞLA

T.C.  
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE MADEN  
SEKTÖRÜNDEKİ BİR FİRMA ÜZERİNDE UYGULAMA

ÇAĞLAR AYYAYLA

Sosyal Bilimler Enstitüsünce  
“Yüksek Lisans”

Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 05.11.2010

Tezin Sözlü Savunma Tarihi: 05.11.2010

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Jüri Üyesi: Prof.Dr.Recep ŞENER

Jüri Üyesi: Yrd.Doç.Dr. Eymen GÜREL

Enstitü Müdürü: Prof.Dr. Nurgün OKTİK

KASIM, 2010  
MUĞLA

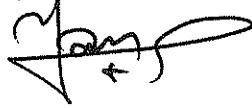
## TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 15.07.2016 tarih ve 493/3 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 23. maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Çağlar AYYAYLA'nın "Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sürecinin Etkinliği ve Maden Sektöründeki Bir Firma Üzerinde Uygulama" adlı tezini incelemiş ve aday 05.11.2016 tarihinde saat 10.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 65 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin kabul edildiğine oy birliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ



Üye

Prof.Dr. Recep ŞENER

Üye

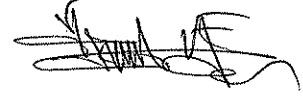
Yrd.Doç.Dr. Eymen GÜREL

## YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Maden Sektöründeki Bir Firma Üzerinde Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

06.12.2010

Çağla AYYAYLA





**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ****TEZ VERİ GİRİŞ FORMU****YAZARIN****MERKEZİMİZCE DOLDURULACAKTIR.**

Soyadı: AYYAYLA

Adı : ÇAĞLAR

Kayıt No:

**TEZİN ADI****Türkçe:**

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE MADEN SEKTÖRÜNDEKİ BİR FİRMA ÜZERİNDE UYGULAMA

**Y. Dil:**

A PRATCISE ON A FIRM IN THE MINING SECTOR AND THE EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE PROCESS OF EXTERNAL AUDITING

**TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans****Doktora****Sanatta Yeterlilik**

•

0

0

**TEZİN KABUL EDİLDİĞİ**

Üniversite : MUĞLA ÜNİVERSİTESİ

Fakülte : İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ

Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Diğer Kuruluşlar :

Tarih : 05.11.2010

**TEZ YAYINLANMIŞSA**

Yayınlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

**TEZ YÖNETİCİSİNİN**

Soyadı, Adı : Yavuz ÇİFTÇİ

Unvanı : YRD. DOÇ. DR.

## TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. DENETİM KAVRAMI, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM
2. DENETİM TEKNİKLERİ, İÇ DENETİM
3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ

## TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER:

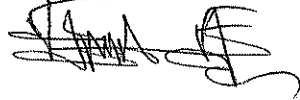
1. DENETİM
2. BAĞIMSIZ DENETİM
3. İÇ KONTROL SİSTEMİ
4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ

## İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMER:

1. AUDITING
2. EXTERNAL AUDITING
3. INTERNAL CONTROL SYSTEM
4. INTERNAL CONTROL SYSTEM EFFICIENCY

- 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum
- 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir
- 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir

Yazarın İmzası :



Tarih : 06/12/2010

## ÖZET

Günümüz ekonomik faaliyetlerindeki gelişmeler ve küreselleşen ekonomik değerler içerisinde sürekli gelişim ve pazarda tutunma stratejisiyle hareket eden kuruluşların, bu karmaşık ve çok uluslu zeminde kendine yer edinebilmesi ve rekabet gücü bulabilmesi, varlığını sürdürebilmesi için, yapısını kurumsal düzeyde anlayış ve politikalarla düzenlemek zorundadır. Varoluş nedenlerini açıklayan kar hedefleri ve gerçekleştirmek üzere üstlenmiş olduğu misyon gereği ekonomik ilişkilerini güvenli ve tutarlı bir zemin üzerinde yapılandırmak için çaba sarf eden kurumsal yapılar, bu süreçte, örgüt içi kontrol faaliyetleriyle, üretilen bilgi ve kayıtlarda doğruluk, kesinlik ve güvenilirlik temin etmek için iç kontrol sistemini etkin kılmak zorundadırlar.

İşletmelerin ve dolayısıyla üst yönetimin, etkin iç kontrol sistemine kayıtsız kalmalarıyla, yönetim kademesinden başlayarak, kullanıcılarına sunulan finansal raporlama ve analizlerde çeşitli hata, hile, aksaklık ve yanlışlıklara maruz kalınacağı açıktır. Bu durum, işletmeleri kısa vadede iş ve zaman, uzun vadede ise itibar kaybına uğrayarak varlığını kaybetme tehlikesiyle karşı karşıya getirecektir.

## ABSTRACT

---

The improvements of economic activities in the present day and in the globalized economical values, the companies who act with the strategy of holding and constant developing in the market have to design their constructions with the politics and comprehension intuitively to make a place, find competitive power and live in the complicated and multi-national ground. In the process the institutional constructions which seek to build economic relations on a reliable and coherent ground in accordance with their mission to be realized and profit targets that explain their reason of their existances have to enable an internal control system to achieve, confidence, accuracy and precision over the data produced, reports and records by means of control activities in the organisation.

In a negligence with relation to an active internal control system of the enterprises and thereby top management, it is clear to be exposed in a various of mistakes, falses, defect and fake over the financial reportings and analysis presented to their users and managerial staff at the beginning. And this circumstance will jeopardise to lose the existence of the enterprises in exposing dignity lost in the short run and time, work lost in the long run.

## ÖNSÖZ

Denetim kavramı, köklü tarihsel bir geçmişe sahip olmakla birlikte özellikle sanayi devriminden sonra gelişen koşulların getirmiş olduğu ekonomik hareketlilikte, son dönemde üzerinde kapsamlı çalışmalar yapılan bir konu olmuştur. Ekonominin tüm alanlarına yayılan bilginin dolaşımı, giderek karmaşıklaşan ekonomik ilişkilerde gerek yerel gerekse küresel ekonomideki aktörlerin doğru ve eksiksiz bilgi taleplerini doğurmuş, meydana gelen tutarsızlık ve yolsuzluklar ise ekonomik bilginin kullanımında güvenilirlik sorununu ortaya çıkarmıştır. Bu noktada bağımsız dış denetim ve firma içi denetim konusu ön plana çıkmaktadır.

İşletmelerin, kurumsal örgüt bünyesinde, özellikle iç denetimin kapsamını ve çalışmalarını etkinliği nispetinde daraltan bir faktör olması sebebiyle önemli bir enstrümanı olan iç kontrol sistemini yapılandırma girişimleri, sözü edilen bilginin, finansal rapor ve analizlerde hata, hile ve yanlışlıklara yol açmasını önlemek, kamuoyu ve karar alıcıların yanlış yönlendirilmesini engellemek gibi güvenilirlik konusundaki hassasiyetleri yansıtmaktadır. Bu çalışmada, işletmelerde bu amaçla yapılandırılan iç kontrol sisteminin etkinliğine değinilecektir.

Tez konunun belirlenmesinden başlayarak, takip eden süreçte yardım ve tavsiyeleriyle, önemli katkılarından dolayı danışman Hocam, Sayın *Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ*'ye teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, bu süreçte, sevgili ANNEM ve BABAM'a tüm minnet duygularıyla, daha sonra tez çalışmalarım boyunca motivasyon, yardım ve desteklerini esirgemeyen çok kıymetli dostlarım, Refik METİN, Duran AKPINAR, Yusuf TAŞTAN, Ayhan BULUT'a teşekkürlerimi sunarım.

**İÇİNDEKİLER**

ÖZET .....	I
ABSTRACT .....	II
ÖNSÖZ .....	III
İÇİNDEKİLER .....	IV
KISALTMALAR LİSTESİ .....	IX
TABLolar LİSTESİ .....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	XI
GİRİŞ .....	I

**BİRİNCİ BÖLÜM****DENETİM KAVRAMI, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM**

1.1. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	3
1.1.1. Denetimin Tanımı .....	3
1.1.2. Denetimin Gerekliği .....	5
1.1.3. Denetimin Türleri .....	8
1.1.3.1. Finansal Tablolar Denetimi .....	8
1.1.3.2. Uygunluk Denetimi .....	9
1.1.3.3. Faaliyet Denetimi .....	10
1.1.3.4. Özel Amaçlı Denetimler .....	11
1.2. DENETİM TEKNİKLERİ .....	12
1.2.1. Fiziki Sayım ve Envanter İncelemesi .....	12
1.2.2. Belge İncelemesi .....	13
1.2.3. Gözlem .....	14
1.2.4. Bilgi Toplama ve Soruşturma .....	15

1.2.5. Doğrulama .....	16
1.2.6. Kayıt Sisteminin İzlenmesi .....	19
1.2.7. Yeniden Hesaplama .....	19
1.2.8. Analitik İncelemeler .....	21
1.3. BAĞIMSIZ DENETİM .....	22
1.3.1. Bağımsız Denetimin Tanımı .....	22
1.3.2. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi .....	24
1.3.2.1. Sürekli Denetim .....	25
1.3.2.2 Sınırlı Denetim .....	25
1.3.2.3. Özel Denetim .....	26
1.4. İÇ DENETİM .....	26
1.4.1. İç Denetimin Tanımı .....	26
1.4.2. İç Denetim ve İç Denetçi .....	28
1.4.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Zaman İçinde Değişen Rolü .....	30
1.4.4. İç Denetimin Kapsamı ve Önemi .....	32
1.4.5. İç Denetimin Amaç ve İşlevleri .....	34
1.4.6. İç Denetimde Etkinlik .....	35
1.4.7. Denetim Komitesi ve İç Denetim ile İlişkisi .....	36
1.4.8. İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi ile İlişkisi .....	38

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ .....	41
2.1.1. İç Kontrol Yapısının Önemi .....	41
2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Tanımı .....	42
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması	
Gereken Faktörler .....	44
2.1.3.1. Risk Faktörü .....	44
2.1.3.2. Maliyet Faktörü .....	47

2.1.4. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar .....	48
2.1.4.1. Kontrol Çevresi .....	49
2.1.4.2. Risk Değerlendirme .....	50
2.1.4.3. Kontrol Türleri .....	52
2.1.4.3.1. Kontrol Ortamı İçerisinde Kontrol .....	52
2.1.4.3.2. Görevlerin Ayrımı Sayesinde Önleyici Kontrol .....	53
2.1.4.3.3. Yetki Verme-Onaylama Yöntemiyle Önleyici Kontrol .....	53
2.1.4.3.4. Fiziksel-Önleyici ve Tespit Edici Kontrol .....	53
2.1.4.3.5. İzleme-Tespit Edici Kontrol .....	54
2.1.4.4. Kontrol Faaliyetleri .....	54
2.1.4.5. Bilgi ve İletişim .....	56
2.1.4.6. İzleme .....	56
2.1.4.7. Muhasebe Sistemi .....	57
2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Tanınması ve Bilgi Edinme .....	59
2.1.5.1. Not Alma Yöntemi .....	60
2.1.5.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi .....	60
2.1.5.3. Akış Şemaları Yöntemi .....	61
2.1.6. İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği ve Etkililiği .....	61
2.1.7. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması .....	62
2.1.7.1. İç Kontrol Sisteminin Temel Aktörleri, Yetki ve Sorumlulukları .....	65
2.1.7.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ile İlgili Sınırlar .....	66
2.1.8. Etkin Bir Yönetimde İç Kontrol Sisteminin Rolü .....	67
2.1.8.1. Yönetim İşlevlerinin Yerine Getirilmesinde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü .....	67
2.1.9. Hata ve Hileleri Önlemede İç Kontrol Sisteminin Önemi .....	68
2.1.10. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Yasal Düzenlemeler .....	70
2.1.10.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü .....	70
2.1.10.2. Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu .....	71
2.1.10.3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü .....	72
2.1.10.4. Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Organizasyonlar Komitesi .....	72
2.1.10.5. Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler .....	73



2.1.11. Kontrol Öz Değerlendirme Kavramı .....	75
2.1.12. İç Kontrol Standartları .....	76
2.1.12.1. Treadway Komisyonunu Destekleyen Organizasyonlar Komitesi (COSO) İç Kontrol Standartları .....	76
2.1.12.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) İç Kontrol Standartları .....	77
2.1.12.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları .....	78

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİME TABİ BİR MADEN FİRMASINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNE YÖNELİK UYGULAMA

3.1. Genel Açıklama .....	80
3.2. İşletmenin Tanıtımı .....	80
3.3. İşletme Organizasyon Şeması .....	82
3.4. İşletme Kontrol Ortamı .....	82
3.5. İşletmenin İç Kontrol Faaliyetleri .....	86
3.5.1. Pazarlama .....	86
3.5.2. Üretim .....	89
3.5.3. Sevkiyat .....	91
3.5.4. Satın Alma .....	92
3.5.5. Muhasebe .....	92
3.5.6. Finans .....	103
3.5.7. I.C.T. Bilgi-İşlem .....	108
3.6. Risk Değerlendirmesi .....	109
3.7. Bilgi ve İletişim .....	110
3.8. Gözlem .....	111

---

SONUÇ VE ÖNERİLER .....	113
EKLER .....	117
EK 1 – İşletme İç Kontrol Faaliyet Prosedürleri .....	117
EK 2 – İç Tetkik Akış Şeması.....	118
EK 3 – Pazarlama Departman Prosedürleri .....	120
EK 4 – Üretim Departman Prosedürleri .....	123
EK 5 – Satın Alma Departman Prosedürleri .....	135
KAYNAKÇA .....	140

**KISALTMALAR LİSTESİ**

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CEO	: Chief Executive Officer (Şirket En Üst Düzey Yöneticisi)
CFO	: Chief Financial Officer (Finans Direktörü)
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Organizasyonlar Komitesi)
CSA	: Control Self Assessment (Kontrol Öz Değerlendirme)
DÖF	: Düzeltici Önleyici Faaliyet
DSL	: Digital Subscriber Line (Dijital Abone Hattı)
EFT	: Electronic Funds Transfer (Elektronik Fon Transferi)
ERP	: Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlaması)
GKDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IIA	: International Internal Auditing (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü)
ICT	: Information Communication Technology (Bilgi İletişim Teknolojisi)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
İKS	: İç Kontrol Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MTÇF	: Malzeme Talep Çıkış Formu
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
STF	: Satın alma Talep Formu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

**TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1. Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları .....	18
Tablo 2. Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	23
Tablo 3. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı .....	31
Tablo 4. İşletme Muhasebe Sisteminin Aylık İşlemler Kontrol Tablosu .....	100

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

Şekil 1. Denetim Sürecinde Yer Alan Kullanıcılar .....	6
Şekil 2. İç Kontrolle Katılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler .....	48
Şekil 3. İşletme Organizasyon Şeması .....	82

## GİRİŞ

İşletmelerde faaliyet sürecinin her aşamasında üretilen bilgi, firmanın verimlilik düzeyini ve başarısını doğrudan etkiler. Ancak bu durum, iş yaşamının oldukça büyük boyutlara ulaştığı günümüz ekonomi sistemlerinde aktif rol alan işletmelerin dinamizmini koruyabilmesi ve yaşamını üretken bir şekilde sürdürebilmesi için gerek ürettiği gerekse edinmiş olduğu bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasını gerektirmektedir.

İşletmede tüm çalışanlardan başlayarak, alt kademe, orta kademe ve üst kademe yönetimine kadar, örgütsel yapının her kademesine aktarılan bu bilgi ve belgelerin sağlam kaynaklara dayandırılması gerekir. Bunun yanı sıra oluşan bu verilerin, tutarsızlıklardan arındırılması, doğruluğunun sağlanması ve işletmenin sorumlu olduğu taraflara karşı da güvenilir bilgi olarak sunulması bir zorunluluktur. Karar alıcıların ve bilgi kullanıcılarının atacağı adımlara doğrudan etki eden, bu karar ve eylemlere temel dayanak olan bilgilerin kayıtlanması, raporlanması sonucunda oluşan finansal veri ve analiz kaynakları olan tablolar, muhasebe sistemi ve disiplini içerisinde oluşturulur. Denetim kavramı ise güncel kayıt ve raporlama çalışmaları sürecinde meydana gelebilecek, hataların ve aksaklıkların ortaya konulması, yanlışlıkların düzeltilmesi gereksiniminden ötürü önem kazanmaktadır.

Günümüzde karmaşık ekonomik ilişkilerle birlikte, rekabet gücünün korunması, işletmelerin belirlenen amaç ve politikalarını etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi için denetim faaliyetinin yanı sıra, işletme içi bir kontrol mekanizmasının işletilmesine de ihtiyaç duyulmaktadır. Burada kontrol kavramını örgütün gerçekleştirmekle kendisini yükümlü kıldığı yönetsel politika ve amaçlara ulaşmada, kurumsal yapının geneline yayılmış birimler arası, birbirine bağlı, birbirini etkileyen ve birbirinden etkilenen bir uygulama ve prosedürler sistemi, bir kontrol sistemi olarak ifade etmek mümkündür.

Her işletme kendi yapısına, örgüt kültürüne ve faaliyet konusuna uygun şekilde bir iç kontrol sistemi kurmak ve bununla da faaliyet etkinliğini kontrol altında bulundurmak, kayıpların önüne geçmek, veri girdi ve çıktılarının güvenilirliğini, doğruluğunu sağlamak durumundadır. Oluşturulan bu yapıyla, bir yandan denetimin kapsamı daralırken, diğer yandan denetim faaliyetlerine de katkı

sağlanacaktır. Böyle bir sistemin oluşturulmaması durumunda ise, işletme körlüğü dediğimiz kavram ortaya çıkacak, firma önemli hata noksanları belirleyememe, çözüm üretememe, alternatif seçenekler oluşturamama riskiyle karşı karşıya kalacaktır.

Bu çalışmada, işletmelerin yaşamları boyunca gerek yönetsel kararlarda gerekse işletme dışsal faktörlerinin ve muhataplarının alacakları kararlarda önemli rol oynayan, beraberinde örgütün varlığını koruyabilmesi ve amaçlarına ulaşabilmesi için organizasyonun bütün birimlerini kapsayacak şekilde yapılandırılmış oldukları iç kontrol sisteminin etkinliği irdelenecektir.

Bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ele alınacağı bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; denetim kavramı üzerinde durularak, denetim teknikleri, bağımsız denetim konularına değinilmiştir.

İkinci bölümde; iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramları arasındaki ilişkiyi ortaya koyan kavramsal açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde; bağımsız denetime tabi yabancı sermayeli bir maden işletmesinde iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bir uygulama çalışması yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

#### 1.1. DENETİM KAVRAMI

##### 1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetim kavramıyla ilgili olarak, pek çok tanım yapılmış olup, genel bir ifadeyle firma faaliyetlerinin ekonomik ve rakamsal açıklamalarını ihtiva eden mali tabloların, yürütülen çalışmalarla örtüşüp örtüşmediği, gerçeğe uygunluğu ve sonrasında bilgilerin güvenilirliğinin ortaya konulması şeklinde bir amaç tarifi denetim kavramı için uygun olacaktır. Denetimden beklenen, bilgi ve verilerin kullanıldıkları yerler itibariyle oluşabilecek her türlü riskin asgariye indirgenmesi ve neticesinde mali tablolarda oluşan verilerin kullanılmasında taraf olan kişi ya da kurumların üst düzeyde korunmasıdır.

Buradan hareketle denetimi belirli değerlendirme ölçüt ve standartları çerçevesinde, faaliyet konusu işlemlerin uygunluğunun denetlendiği bir süreç olarak düşünebiliriz.

Böylece denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konmaktadır. Bu süreç, denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir<sup>1</sup>

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir<sup>2</sup>.

SMMM ve YMM'lerin yapacakları denetimlere ilişkin düzenlenen usul ve esaslara göre ise denetimin tanımı; Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik

<sup>1</sup> AYDIN, M. Bülent, "Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Denetimi, İdari Yapı" <http://www.mbulentaydin.com.tr/blog/index.php?id=xm7>, 14.04.2010.

<sup>2</sup> KENGER, Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001 [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1), 14.04.2010.



faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır<sup>3</sup> şeklinde tanımlanmıştır.

Böylece denetim, yapılan tanımlamalar çerçevesinde ele alındığında uzman ve bağımsız kişilerce sürdürülen dinamik bir faaliyet olarak karşımıza çıkar. Bu faaliyet sürecinin aşamaları şöyle ifade edilebilir.

- Ekonomik bilgi ve verilerin ortaya koyulması,
- Belge ve kayıtlamaların karşılaştırılması,
- Değerlendirmelere ulaşılması,
- Ulaşılan sonuçların raporlanması.

Tüm bu tanımlamalardan açıkça anlaşılacağı gibi denetimde, nihai beklenen sonuç ise bilgi ve verilerin kullanıldıkları yerler itibariyle oluşabilecek her türlü riskin asgariye indirgenmesi ve neticesinde mali tablolarda oluşan verilerin kullanılmasında taraf olan kişi ya da kurumların üst düzeyde korunmasıdır.

Toplumsal yaşamın tarihsel sürecinde, denetimin, ekonomik anlamda menfaat ilişkilerinin doğmasıyla birlikte günümüze değin paralel bir gelişme seyri izlemiştir. Özellikle sanayi devriminin etkilerinin ağırlıklı olarak görüldüğü dönemde, sermaye yoğunluklu bir teknolojik kalkınma evresinde, sermayesi yüksek dev örgütler kurulmuş ve faaliyet sürecindeki her türlü işlemin kayıt altına alınması gerekliliği önem arz etmeye başlamıştır. Böylece, sonra ki yıllarda, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin veri oluşumuyla birlikte, yönetici, ortaklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler, yatırımcılar, kaynak sağlayıcıları, kredi kuruluşları, çalışanlar ve nihayet devlet kurumları gibi firmanın faaliyet ve değerinden yarar sağlayacak olan çıkar grupları doğmuştur. Sunulan bilgi ve dokümanların güvenilirliği konusundaki arayışlar, denetim işlevinin ve faaliyetlerinin sistemsal bir yapıya dönüşmesinde etkin rol oynamıştır. Denetimin bu aşamadan sonra gelinen noktada ihtiyaç duyulan faaliyet

<sup>3</sup> SM, SMMM, YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih:03.01.1990, Sayı:20391, <http://www.basarmevzuat.com/dustur/yonet/5/3568/a/smmcalis.htm>, 14/04/2010.

alanları genişlemiş ve organizasyonların hemen tüm yapısal fonksiyonlarında etkisini hissettirmiştir.

### 1.1.2. Denetimin Gerekliliği

Toplumsal yaşam süresince kişiler çeşitli açıklamalar yapmakta, sayısız isteklerde bulunmakta, kararlar almakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Tüm bu bildirim ve iddiaların uygunluk ve doğruluğu tartışılabilir. Bazı halde bildirim alan kişi veya kurum bildirim doğru ve güvenilir olduğunu ayrı bir incelemeye gerek görmeden kabul edebilir. Çoğu hallerde ise açıklamalardaki iddiaların geçerliliğinin kabul edilebilmesi için ayrıca bir incelemenin yapılması gereklidir. Bildirimlerdeki iddiaların doğruluğunu araştırıp kanıtlayacak bir inceleme, verilecek yargının sıhhatini ve nesnellliğini arttıracaktır. Dolayısıyla, açıklanan bilgi ve iddiaların doğruluk ve güvenilirliklerinin saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılması kaçınılmazdır. Toplumun büyümesi, iktisadi yaşamın gelişip karmaşıklaşması güvenilir bilgi elde etme gereksinimini daha da arttırmaktadır. Her toplumda alınacak iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır<sup>4</sup>.

Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için, karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcının kendisine zarar verir<sup>5</sup>. Dolayısıyla karar almada yetkili mercilerin bir kısım tedbirler almasını gerekli kılar. İlk olarak verilerin güvenilirliğine dair araştırmalar yapılarak değerlendirilmelere başvurulur.

Bu tedbirler kapsamında, öncelik, ortaya çıkarılacak verilerin ve beyan edilecek bilgilerin güvenilirlik esasına dayalı olarak bir doğrulama faaliyeti gerçekleştirilmesi işleminindir. Bu yönde bir teyit etme ve denetleme çalışması tarafsızlığı sabit olan bir kişi ile yürütülür.

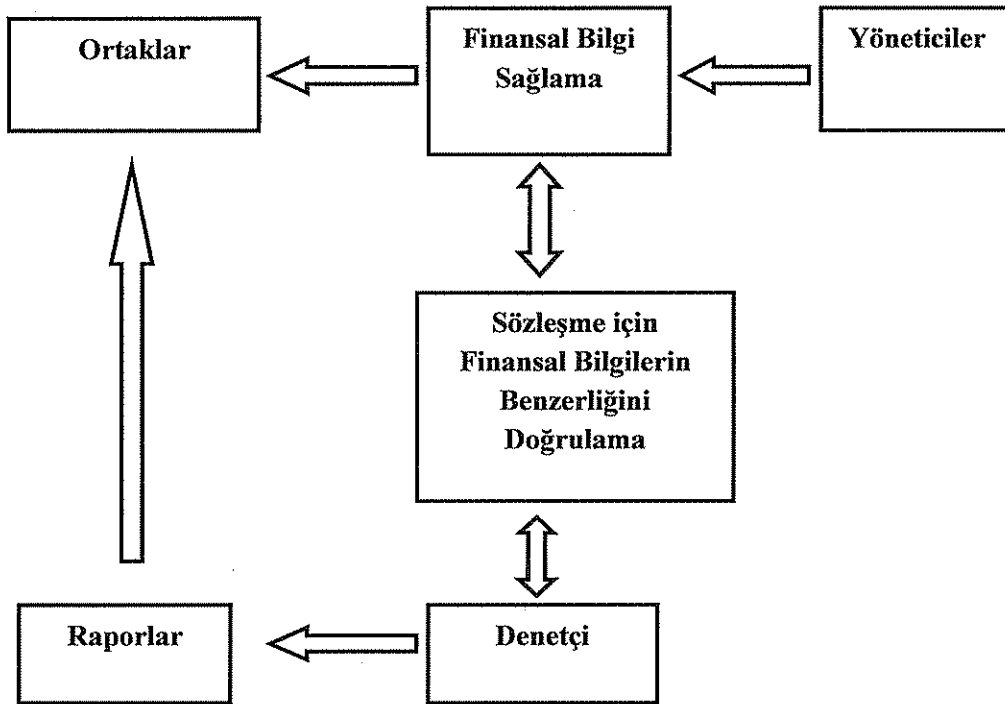
<sup>4</sup> GÜREDİN, Ersin, Denetim, 6.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997, s.3.

<sup>5</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.4.

Özellikle, güven duymanın genişçe bir yer tuttuğu ve gündelik mesleki başarısızlıkların meydana geldiği, yatırımcıların pek çok işletmenin finansal beyanlarını etüt etmek istedikleri bir toplumda denetim kaçınılmazdır. Bu denetim raporunun amacı finansal bilgiye güven katmaktır.<sup>6</sup>

Aşağıda Şekil-1’de Yönetici, denetçi ve firma ortakları arasındaki söz konusu bilgilerin dolaşımı döngüsel olarak ifade edilmiştir.

**Şekil 1: Denetim Sürecinde Yer Alan Kullanıcılar**



**Kaynak:** MESSIER, F. William. Auditing A Systematic Approach, International Edition, The McGraw -Hill Comp.Inc., 1997. s.7.’den aktaran, YILDIZ, Ömer, Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması, D.E.Ü. SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2007, s.36.

Bir toplumda siyasal, sosyal ve kültürel amaçlı örgütler yanında kar amacı güden birçok örgütsel ve bireysel işletme vardır. Bu örgütlerin ve işletmelerin faaliyetlerine ve aynı zamanda örgüt yöneticilerinin ve çalışanlarının davranışlarına karşı toplumu oluşturan kişilerin, diğer örgütlerin ve devletin hak ve çıkarlarının

<sup>6</sup> WEIRICH R.Thomas – REINSTEIN Alan, Accounting&Auditing Research, International Thomson Publishing by South-Western College Publishing, Ohio, 1996, s.80.

korunması hukuk devletinin gereğidir. Hukuk devletinde kişilerin ve örgütlerin faaliyetleri, hakları ve sorumlulukları tanımlanmış ve kanun, tüzük kararname, yönetmelik ve genel tebliğlerle belirli düzenlemelere bağlanmıştır. Örgütlerin ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirleme, aynı zamanda örgüt yöneticilerinin örgütle çıkar ilişkisi içinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir. Ayrıca, belli bir dönemi kapsayan faaliyetlerle ilgili bilgilerin ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulmuştur. Örgütlerin ve bireysel işletmelerin faaliyetlerinin hukuk düzenine uygun yürütülüp yürütülmediği, raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı ve örgütün amaçlarına en etkin ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı, örgütlerle veya işletmelerle çıkar ilişkisi bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması, denetlenmesi ve incelenmesi yasalarla zorunlu tutulmuştur<sup>7</sup>.

Bugün itibariyle küresel rekabet artışı ve serbest piyasa koşullarının yanı sıra devlet birimlerine olan sorumluluk, hatasız ve eksiksiz beyan verme zorunluluğu, işletmelerin finansal ve yönetsel açıdan iş yoğunluğuna bağlı olarak, denetim mekanizmasını gerekli kılmaktadır.

Denetimin işletmeler açısından önem arz ettiği ve kaçınılmaz olduğu noktaları özetleyecek olursak;

- İşletmede iç ve dış tehlikelerin tespit edilmesi ve muhtemel zararın ortadan kaldırılması,
- Denetlenen birimin mevcut durumunu daha iyi ve yararlı bir noktaya ulaştırması,
- Denetlenen birimler arasındaki uygulama farklılıklarının giderilmesi,
- Etkin işletme kararlarının alınması,
- Uygulamalarda karşılaşılan birtakım olumsuzlukların ortaya çıkarılması<sup>8</sup>.

İşletmelerin örgütsel yaşamına olan etkileriyle ön plana çıkmaktadır. Öte yandan Denetim sisteminin varlığının çalışanlarca bilinmesi ve denetim sürecinin sonunda rapor ve değerlendirme yapılması, çalışanlara ve dolayısıyla firma

<sup>7</sup> KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, 5.Baskı, İstanbul,2004, s.1.

<sup>8</sup> AKTUĞLU, Mehmet Ali, Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir,1986, s.7.

faaliyetlerine pozitif yönde etki eden faktörler olarak karşımıza çıkar ki bu da Denetimi gerekli kılan bir bakış açısıdır.

### 1.1.3. Denetim Türleri

Denetim kavramıyla ilgili sınıflandırmalar yaparken belirgin sınıflandırmalarla türlerine ayırmak denetimin güncel ekonomik yaşamda gerek kamusal alan gerekse özel sektörde uygulama alanı bulmasından dolayı zordur.

Böyle olmakla birlikte, klasik anlamda denetim; konularına ve amaçlarına göre finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Amaç, işletme ilgililerine bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş bildirmektir<sup>9</sup>.

Denetimin bir diğer ayrımı da, denetçinin türü ve statüsüne göre, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılarak yapılmaktadır. Bu tür bir sınıflandırma gayretinin özünde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir<sup>10</sup>.

#### 1.1.3.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu ve finansal durumda değişmeler tablosudur<sup>11</sup>.

Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır<sup>12</sup>.

Finansal tablo denetimlerinin özellikleri şöyledir:

<sup>9</sup> BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.27.

<sup>10</sup> KENGER, Erdal, a.g.e.

<sup>11</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.14.

<sup>12</sup> BOZKURT, Nejat, a.g.e., s.27.

- Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır,
- Finansal tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir,
- Amaç, yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır,
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek var olan hatalar üzerinde durulmamaktadır,
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu finansal tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir<sup>13</sup>.

### 1.1.3.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam işletme içinden olabileceği gibi, işletme dışından da olabilir. Birinci duruma örnek, muhasebe kayıtlarının işletmedeki finansman ve mali işler müdürlüğünün yayınladığı yönergelere ve muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir. İkinci duruma örnek, ödenen ücretlerle ilgili olarak asgari ücret kuralına uyulup uyulmadığının denetimidir. Özellikle devlet müdahalesinin arttığı durumlarda uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişlemektedir. İster özel kesimde isterse kar amaçsız kesimde olsun belirlenmiş politikalara, yazılı sözleşmelere ve yasal düzenlemelere uygunluk, denetçiler tarafından araştırılan bir denetim türüdür<sup>14</sup>.

Yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için;

- Denetimi yürütecek denetçinin bu konularda yetenekli olması,
- İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,

<sup>13</sup> BOZKURT, Nejat, a.g.e., s.28.

<sup>14</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.14.

- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları gereklidir<sup>15</sup>.

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticilerdir. Önerilen yönergelere, politikalara ve her türlü yasa ve bağitlara uygunluk tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır. Bu açıdan uygunluk denetimlerinde ilgili taraf işletme yönetimidir. Bu denetim türünün sonuçları işletme içine raporlandığından, uygunluk denetimleri büyük ölçüde işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülür. Gereken hallerde ise bağımsız denetçiye başvurulur<sup>16</sup>.

### 1.1.3.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi iç denetimin doğal olarak gelişmiş olduğu bir uzantısıdır. Organizasyonların büyümesi, holdingleşmenin artması ve merkezleşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son 25 yılda faaliyet denetimi gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Aslında faaliyet denetimi çok eskilere dayanmaktadır. İşletmedeki sayısız finansal olmayan sorunlara uygulanması ise son yıllarda ortaya çıkmıştır<sup>17</sup>.

Faaliyet denetiminde, finansal ve finansal olmayan bilgileri değerlemek amacıyla kriterleri belirlemek son derece sübjektif bir konu bir konu olduğundan, faaliyet denetimi yönetimin danışmanlığına benzer. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından; ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür<sup>18</sup>.

Uygulama alanı ve kapsamı son derece geniş olan faaliyet denetimi sadece muhasebe ile değil, aynı zamanda işletmenin diğer tüm işlev ve faaliyetleriyle ilgili olup performans ve risk denetimlerini de kapsar. Faaliyet denetiminin, uygulandığı faaliyet sürecine; karlılığın, iktisadiliğin, verimliliğin artırılması, kaynakların etkin kullanılması, problemlerin erken aşamalarda ortaya konarak önlemlerin yerinde ve

<sup>15</sup> BAILEY, P. Larry, Contemporary Auditing, Harper and Row Publishers, New York, 1970, s.3.'den aktaran SEZAL, Levent, Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Çukurova Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006, s.14.

<sup>16</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.14.

<sup>17</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.15.

<sup>18</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.4.

zamanında alınması ve iletişimin güçlendirilmesi gibi katkılar sağlaması beklenir. Faaliyet denetimi bir işletmedeki hemen hemen her faaliyete uygulanabildiğinden iç denetime büyüteç görevi görür. Diğer bir anlatımla iç denetim faaliyeti faaliyet denetiminin uygulama alanı içindedir. Bu anlamda iç denetçi, geniş bir alanda analiz yeteneklerine sahip faaliyet denetçisidir<sup>19</sup>.

#### 1.1.3.4. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetimler, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamak amacı ile yapılan denetim çalışmalarıdır. Özel amaçlı denetimlerde problem ya da denetim konusu önceden bellidir. Buna dayalı olarak genel ve karma hipotezler açık olarak belirtilir. Bu hipotezlere dayalı olarak da, ilgili sonuç çıkartılarak bu sonuçların geliştirilmesi sağlanır<sup>20</sup>.

Özel amaçlı denetimlerde denetlenecek bilgiler ve bunların karşılaştırılacakları ölçütler, denetimin amacına göre değişeceği için her denetim farklı konularda uzmanlık gerektirecektir. Bu nedenle özel denetim yapan uzmanların denetim yaptıkları konularda bilgi ve deneyim sahibi olmaları gerekir. Bu denetim sonucunda, denetim talebinde bulunan bilgi kullanıcılarına karar vermesine yardımcı olacak bilgiler ve önerileri içeren bir rapor sunulur<sup>21</sup>.

Bu sebeple işletmeler özel amaçlı denetimler için (katma değer vergisi iade raporu, yatırım indirimi raporu, kurumlar vergisi istisna ve indirim tasdik raporları, yeniden değerlendirme tasdik raporları, vergi muafiyeti tasdik raporları vb.) yeminli mali müşavirlere sıklıkla başvurumaktadırlar<sup>22</sup>.

Ayrıca, menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak üzere SPK'ya başvuran veya Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olup, birleşme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki yardımcı kuruluşlarca

<sup>19</sup> UYAR,Süleyman,"Faaliyet Denetimi", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/017,01.12.2008>.

<sup>20</sup> DALAK, Güldem, "Denetim ve Kalite Denetimi" Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1, s.69., [http://www.mu.edu.tr/sbe/sbedergi/dosya/1\\_5.pdf](http://www.mu.edu.tr/sbe/sbedergi/dosya/1_5.pdf), 23.10.2010.

<sup>21</sup> ERDOĞAN, Nurten, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi, Web-Ofset Tesisi, Eskişehir, 2004, s.8.

<sup>22</sup> AKYEL, Nermin, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği" s.12., <http://web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/yeminlimalusavirlik.pdf>, 24.10.2010.



düzenlenmiş olan mali tablo ve raporların yönetmelik uyarınca denetlenmesi de bu kapsamda değerlendirilir<sup>23</sup>.

Özet olarak, bu tür denetimlerin, firma faaliyetleriyle ilgili olarak, açıklamalarda değinilen konuların yanı sıra, üçüncü şahısların bilgi ihtiyacı ve kararlarını ilgilendiren özel durumlar için spesifik amaçlara hizmet edeceği açıktır. Örneğin bir firmanın satın alınması talebi, firmanın vergisel açıdan incelenmesi, hile ve dolandırıcılık yada başka herhangi bir nedenle mahkeme kararı çıkartılarak denetlemeye tabi tutulması, herhangi bir kredi talebiyle ilgili olarak kredi kuruluşları ya da banka tarafından firmanın finansal yapısının incelenmesi bu bağlamda değerlendirilebilir.

## 1.2. DENETİM TEKNİKLERİ

Bir denetim faaliyeti gerçekleştirilirken, denetçiler süreç esnasında bir kısım denetim tekniklerine başvurarak denetim çalışmasıyla ilgili deliller toplama cihetine gider. Elde edilen bu kanıt ve belgeler değerlendirmeye tabi tutularak, işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği test edilmiş ve hükme bağlanmış olur. Elbette ki değerlendirmeler sonucunda kesin bir hüküm verilebilmesi için ikna edici düzeyde ve miktarda delilin toplanması kaçınılmazdır.

### 1.2.1. Fiziksel Sayım ve Envanter İncelemesi

Fiziki sayım ve envanter incelemesi, belge ve kayıtlarda gösterilen fiziksel kıymetlerin fiili olarak varlığının tespit edilmesi ve teşhis edilen kıymetlerin aidiyetinin resmi belge ve kayıtlarla teyit edilmesidir.

İşletmede fiziki olarak bulunan varlıklara uygulanabilmektedir. Örneğin, kasanın, stokun ve maddi duran varlıkların sayım işlemleri bu teknik ile gerçekleştirilir. Tekniğin uygulanmasındaki temel denetim hedefi, işletmenin bilançosu aracılığı ile var olduğunu iddia ettiği fiziki varlıkların, işletmede gerçekten bulunup bulunmadığını anlamaya yöneliktir. Bu teknikte işletmenin var olma ve bütünlük iddiası test edilmektedir. Denetçiye doğrudan fiziki kanıt sağladığından

<sup>23</sup> ERDOĞAN, Murat, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği" Doğuş Üniv. Dergisi, Doğuş Üniv. Yayınları, Sayı:5, Ocak 2002, s.60.

dolayı fiziki inceleme tekniği önemli ve güvenilir bir teknik olarak kabul edilmektedir<sup>24</sup>.

Denetçinin elde edebileceği en kuvvetli kanıtlardan biri, kayıtlarda ve belgelerde gösterilen aktif kıymetlerin fiziksel olarak işletmede mevcut oluşudur. Bu teknik maddi varlıklarla sınırlıdır. Kasa, alacak senetleri, hisse senetleri ve tahviller, stoklar, binalar, demirbaşlar, makine ve tesisler bu tür aktif kıymetlerdir. Örneğin, işletmenin kasasında mevcut paranın denetçi tarafından görülmesi ve sayılması onun mevcut olduğunun kanıtıdır<sup>25</sup>.

Fiziki sayım ve envanter incelemesinde yapılan işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- İncelenecek varlık teşhis edilir; denetçi önce inceleyeceği varlığı görür kayıtlarda gözükün varlığın gerçekten var olup olmadığını belirler,
- Görülen varlığın miktarını tespit etmek için sayım yapılır,
- İncelenen varlığın saflığı (sahte olup olmadığı) tespit edilir; denetçi incelenen varlığın veya onu tespit eden belgenin gerçek olup olmadığını belirlemek zorundadır. Gösterilen varlığın sahte veya taklit olup olmadığını araştırmalıdır. Örneğin kasadaki parayı sayarken bunların sahte olup olmadığına dikkat etmelidir<sup>26</sup>.

### 1.2.2. Belge İncelemesi

Belge incelemesi; faaliyetlere ve finansal tablolara ilişkin her türlü belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı şekilde incelenmesi işlemidir. Her bir muhasebe kaydının bir belgeye dayandırılması esastır. Kayıtların bilgi işlem sistemleri tarafından otomatik olarak oluşturulması, denetçinin elektronik ortamda hazırlanmış muhasebe kayıtları görmesine neden olduğundan, denetçinin bilgi işlem sisteminin kayıtları nasıl oluşturduğunu ve kayıtların iş süreci ve bilgi işlem sistemi içinde ne tür kontrollerden geçtiğini araştırması gereklidir<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> BOZKURT, Nejat, a.g.e., s.65.

<sup>25</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.109.

<sup>26</sup> GÜRBÜZ, Hasan, Muhasebe Denetimi, 4. Baskı Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995, s.102.

<sup>27</sup> BDDK, "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik", Resmi Gazete, Tarih: 31.01.2002, Sayı:24657.

Belge incelemesi, geleneksel denetim işlemleri içinde en önemli olanıdır. Daha muhasebe kaydına başlanırken yapılacak bir hata ileriye doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansır. Önemli olan hataların kaynağında yakalanması ve ileriye yansımalarının önlenmesidir. Bu açıdan belge incelemesi büyük önem taşır. Belge incelemesi iki kısımda düşünülmelidir. Bunlar, belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması ve belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırılmasıdır<sup>28</sup>.

Belge ile defter kayıtları arasındaki uygunluğun araştırılmasında dikkat edilecek husus, her bir muhasebe kaydının bir belgeye dayandırılmış olmasıdır. Denetçi muhasebe kaydı ile bu kayda esas oluşturan belge arasında maddi doğruluğu da araştırılmalıdır. Ayrıca denetçi belge tarihi ile muhasebe kaydının yapıldığı tarihi karşılaştırmalıdır. Tarihler arasında bulunabilecek önemli farklılıklar belirli düzensizliklerin varlığına şüphe uyandırır. Böyle bir durumda denetçi belgelerin birden çok defa kullanılma olasılığını düşünmeli, konuyu iyice araştırmalıdır. Özellikle nakit tahsilâtı ile ilgili kayıt geciktirmeleri, nakdin geçici olarak başka amaçlarla kullanılmış olduğu endişesini doğurmalıdır<sup>29</sup>.

### 1.2.3. Gözlem

Gözlem; belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında bağımsız denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Özellikleri itibariyle uygulama aşamasında belirli tespitlerin yapılmasını gerekli kılan işlemlerde güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilir<sup>30</sup>.

Şu halde denetim yetkilisi, bu denetim tekniğini kullanarak, firmayı tanıma ve çözümleme çalışması yapar, bundan başka denetim faaliyeti süresince istifade edilecek öteki tekniklerin altyapısını oluşturmaktan da sorumlu olur.

Sonuç olarak gözlem tekniği başlı başına bir denetim faaliyeti olmayıp, aslında işletme içerisindeki iş süreçlerine denetçinin katılımsız gözleme dayalı kontrol faaliyetlerini yürütmekte olduğu bir süreçtir. Bu yönüyle gözlem tekniği,

<sup>28</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.105.

<sup>29</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.106.

<sup>30</sup> ADALET BAKANLIĞI, "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirme ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik", <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/27232.html>, 20.09.2010.

belli bir kontrol işlevine sahip olmakla, diğer denetim tekniklerinin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacaktır.

#### 1.2.4. Bilgi Toplama ve Soruşturma

Firma çalışanlarına faaliyet ve işlemlere ilişkin çeşitli sorular sorularak bilgi toplama tekniğidir. Ancak sorulacak soruların içeriği ve kimlere sorulacağı dikkatli bir biçimde belirlenmelidir. Tek başına yeterli olmadığından diğer kanıtlar ile desteklenmelidir. Soruşturma tekniği, işletmenin iç kontrol yapısının tanınmasında ve maddilik testlerinin uygulanması aşamasında kullanılmaktadır<sup>31</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulunda yayımlanan, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: X, No:22)’e göre: “Bağımsız denetçi, inceleme sonucunda ara dönem finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda karar verebilmek için, esas itibariyle işletmede finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden olmak üzere, bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerini uygular” denilmektedir. Ayrıca Bu bilgi toplama tekniği ile diğer inceleme tekniklerinin uygulanması sonucunda, bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliği hakkında ciddi bir şüphe olduğunu fark ederse; a) İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmelerine yönelik olarak, geleceğe ilişkin eylem planlarına, bu planların uygulanabilirliğine ve işletme yönetiminin bu planların durumu iyileştireceğine inanıp inanmadıklarına ilişkin bilgi toplar. b) Ara dönem finansal tablolarıyla ilgili olarak buna benzer konular hakkında yapılan açıklamaların yeterliliğini değerlendirdiği ifade edilmektedir.<sup>32</sup>

Denetçi, bilgi edinmek üzere;

- Yöneticilere ve uzman personele sorular sormak,
- Kayıtları, belgeleri ve raporları incelemek,
- Sistemi tanıtan ve işletme tarafından hazırlanan hesap planı ve muhasebe yönetmeliği gibi belgeleri okumak,
- İşletme faaliyetlerini göz önünde bulundurmak,

<sup>31</sup> ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2001, s.49.

<sup>32</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No:22, Resmi Gazete, Tarih: 12.06.2006 Sayı: 26196.

- Önceki yılın çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek gibi prosedürleri kullanır<sup>33</sup>.

Soruşturma sürecinde denetçiye verilen yazılı yanıtların yanı sıra yer yer sözlü ifadeler de olmakla birlikte doğruluğunu teyit edici mahiyette ek delillere başvurulması yerinde olacaktır. Ulaşılmak istenen sonuçlara götüren soruları sorma becerisi ise denetçinin liyakatini de bir ölçüde gösterecek olup, gereksiz detay biriktirecek sorulara yönelmek, zaman ve iş kaybına yol açacağından tercih edilen bir durum değildir. Buna ek olarak, denetçinin soru sorma üslubu da hassasiyet arz eden bir diğer durum olup, denetçi objektif kriterler ölçüsünde, yargılayıcı ve töhmet altında bırakıcı bir yaklaşım ve tutum içerisinde olmamalıdır. Verilen her yanıt güven telkin edici yanıtlar olmayacağı ihtimali her zaman saklı olup temkinli olmak soruşturma sürecinin salahiyeti açısından yararlı olacaktır.

#### 1.2.5. Doğrulama

Denetim uygulamalarında doğrulama, teyit ya da karşıt inceleme ifadeleriyle karşımıza çıkan bu denetim tekniğinde denetime konu olan firma ile firmanın ilişki içerisinde olduğu üçüncü kişi ya da kuruluşlarla olan işlemlerle, hesaplarla ilgili olarak karşı beyana başvurma ve karşılaştırma süreci şeklinde ifade edebiliriz.

Gerekli koşullara uygun olarak yapıldığı takdirde, doğrulama işlemi ile toplanan denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesi çok yüksek olur. Bu konuda dikkat edilecek bir husus bilgisine başvurulmuş üçüncü kişinin, kendisinden istenileni anlayacak ve gerekli bilgiyi düzenli bir biçimde hazırlayıp bildirebilecek düzeyde bir kişi olmasıdır. Ayrıca bu kişi veya kurumun kendisinden sorulan bilgileri hatasız olarak çıkartabileceği bir muhasebe kayıt düzenine de sahip bulunması zorunludur<sup>34</sup>.

Doğrulama – teyit tekniğinde açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yürütülen süreçte üç taraf bulunmaktadır. Bunlar Denetleme eylemini gerçekleştirecek olan denetçi, denetlemenin yapılacağı firma ve firmayla bağlantılı, ilişki içerisindeki üçüncü kişi ya da kurumlardır.

Karşılıklı yazılı mutabakatlar şeklinde işletilecek olan süreçte kat edilecek belli başlı etaplar şunlardır;

<sup>33</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.90.

<sup>34</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.128.

- Denetçi, istediği bilgileri soran teyit mektuplarını denetlenen işletme adına hazırlar,
- Bu mektupları işletme yetkililerine imzalatır,
- Denetçi, imzalanmış mektupları geri alır ve bizzat kendisi üçüncü kişilere postalar,
- Mektubu alan üçüncü kişi, kendisinden istenen bilgileri tespit eder ve cevabını doğrudan doğruya denetçiye postalar,
- Denetçi gelen cevapları inceler, denetlenen işletmenin kayıtları ile karşılaştırır varsa farkları tespit eder<sup>35</sup>.

Doğrulama isteklerine verilecek cevaplar üçüncü kişiler tarafından doğrudan doğruya denetçiye gönderilmesi, güvenilir bir doğrulama için önemli bir koşuldur. Cevabın doğrudan denetçiye gönderilmesi ile işletmenin bu belge üzerinde değişiklik yapma olasılığı ortadan kalkmış olur<sup>36</sup>.

Bilgi isteme türüne göre başlıca iki çeşit doğrulama yapılır. Bunlar olumlu (pozitif) doğrulama ve olumsuz (negatif) doğrulamadır<sup>37</sup>.

- **Olumlu Doğrulama;** Olumlu doğrulama tekniği uygulandığında, üçüncü kişiden sorulan bilgiye her durumda bir yanıt vermesi istenir. Bilgisine başvuru kişi kendisine bildirilen konuda müşteri işletme ile mutabık olsa da olmasa da kendisinden bir yanıt beklenir. Buna göre; üçüncü kişiye müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamında gözükken bilgi bildirilir. Kendisine bu bilginin doğru olup olmadığı sorulur. Bu bilgi üçüncü kişiye göre doğru olsun, yanlış olsun; kendisinden mutlaka bir yanıtta bulunması istenir.
- **Olumsuz Doğrulama;** bu doğrulama tekniği uygulandığında, üçüncü kişiden sadece bilginin yanlış olması halinde bir yanıt vermesi istenir. Üçüncü kişinin kendisine bildirilen bilgi ile mutabık olması halinde bir yanıt vermesi beklenmez. Doğrulama istemine bir yanıt alınmadığı zaman sorulan bilginin doğru olduğu kabul edilir.

<sup>35</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.104.

<sup>36</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.110.

<sup>37</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.128.

Hangi durumlarda olumlu ya da olumsuz doğrulama tekniğinin uygulanacağı hakkında kesin bir kural yoktur. Bu konudaki karar denetçiye aittir. Ancak genel olarak; bilgi sorulan kaleme ilişkin tutarlar oldukça büyükse ve önemli miktardaki hesabın bakiyesinde hata veya düzensizlikler bulunduğu beklenmekteyse olumlu (pozitif) doğrulamanın uygulanmasına salık verilir. Bilgi sorulan hesap bakiyelerinin sayısının çok fazla ve her bir bakiyenin tutarının da oldukça düşük olması, işletmede etkin bir iç kontrol sistemi ortamının varlığı halinde olumsuz (negatif) doğrulamanın uygulanması salık verilmektedir<sup>38</sup>.

Doğrulama-teyit tekniği firmanın muhasebe sisteminde hacim gösteren dönemsel işlemleri üzerinden karşıt incelemeler yapılarak gerçekleştirilir.

Denetçinin teyit edebileceği bilgi türleri ve cevap alabileceği kaynaklar Tablo-1’de karşılıklı olarak gösterilmiştir<sup>39</sup>:

**Tablo-1: Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları**

DOĞRULAMA KONUSU	CEVAP ELDE EDİLEBİLECEK KAYNAKLAR
<b>1. Varlıklar</b> Alacak hesapları Alacak senetleri Konsinye verilen mallar Umumi mağazadaki mallar Sigorta tazminatları	İlgili banka Borçlular (müşteriler) Senet borçluları Konsinye alanlar Umumi mağazalar İlgili sigorta şirketleri
<b>2. Borçlar</b> Borç hesapları Borç Senetleri Müşterilerden alınan avanslar İpotekli borçlar Tahviller	Alacaklar Borç verenler Müşteriler İpotek lehdarları Tahvil Sahipleri
<b>3. Öz Sermaye</b> Hisse senetleri	Hissedarlar
<b>4. Diğer Bilgiler</b> Sigorta ettirilen varlıklar Muhtemel borçlar Verilen teminatlar	İlgili sigorta şirketi İşletmenin avukatı ve ilgili kişiler Teminat alanlar

Kaynak: GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.105.

Bu denetim tekniğinde, Özellikle karşılıklı müşteri-borç/alacak ve satıcı-borç/alacak ilişkisi içerisinde her iki tarafında kayıtlamalarına ilişkin mutabakat

<sup>38</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.129.

<sup>39</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.105.

çalışması yapılmakla, sehven veya iradi yapılan hata ve yanlışların ortaya çıkarılması ve düzeltme kayıtlarının yapılması hedeflenir.

### 1.2.6. Kayıt Sisteminin İzlenmesi

Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğini uygulayan bir denetçi örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçer ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek o olay ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırır. Böylece eksiden meydana gelip kayıtlara geçirilmiş bir olaya ilişkin kıymet hareketleri muhasebe sisteminde zihnen yinelenmiş olur<sup>40</sup>.

Örneklem yoluyla inceleme esasına dayalı kayıt sisteminin yeniden izlenmesi tekniğindeki genel amaç, muhasebe sistemi içerisinde yapılan kayıtlamaların sistemin işleyiş ve esaslarına uygun şekilde kayıtlanıp kayıtlanmadığının tespit edilmesidir.

Bu denetim işlemi hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılmasında ve işlemlerin test edilmesinde yaygın olarak kullanılır. Kayıt sistemini yeniden izleme bir işletmedeki muhasebe kayıtlarının bütünlüğünün (eksiksiz olma) ve doğruluğunun saptanmasına temel oluşturur. Bu denetim işleminin etkinliği büyük ölçüde, müşteri işletmede basılı sıra numaralı belgelerin kullanılmakta olmasına bağlıdır. Kayıt sistemini yeniden izleme ile belgesel türde kanıt toplanır<sup>41</sup>.

Bu tekniğin uygulanmasında denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı, muhasebe sistemi ve muhasebe departmanında çalışan personelin eğitim ve bilgi düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır<sup>42</sup>.

### 1.2.7. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama müşteri işletmenin yapmış olduğu aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir. Bu işlem önemsiz gözükse bile denetim çalışmalarında kaçınılmazı mümkün olmayan zorunlu bir denetim tekniğidir. Yeniden hesaplama geleneksel denetim işlemlerinden aritmetik inceleme ile aynı nitelikte bir denetim yordamıdır. Bu denetim işleminin uygulanması ile

<sup>40</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.127.

<sup>41</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.127.

<sup>42</sup> SİPAHİ, Barış, Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001, s.135.



matematiksel denetim kanıtı sağlanır. Bu matematiksel kanıt fiziken var olma ve değerlendirme ile ilgili maddi doğruluğu destekleyen türde bir denetim kanıtıdır<sup>43</sup>.

Bu, kayıtların ve mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu, diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun yanında, aynı zamanda, işlemlerin belgelendirilmesinde, kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında ve özetlenmesinde aritmetik hataların yapılmaması demektir<sup>44</sup>.

Bağımsız denetçilerin denetim sırasında yeniden hesaplama yapabileceği alanlar şu şekilde belirtilebilir<sup>45</sup>:

- Genel toplamların tekrar alınması,
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarının tekrar yapılması,
- Birim maliyetlerin yeniden hesaplanması,
- Kıdem tazminatları hesaplamalarının yapılması,
- Şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması,
- Ücretlerin, brütten nete doğru yeniden hesaplanması,
- Döviz değerlemelerinin yeniden yapılması,
- Reeskont hesaplamalarının yeniden yapılması,
- Ticari kar veya zarar hesaplamalarının yeniden yapılması,
- Vergi matrahının ve bulunan vergilerinin hesabının tekrarlanması,
- Yedeklerin yeniden hesaplanması.

Denetçi kendi hesapları sonucu bulduğu tutarları denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tutarlar ile karşılaştırır, fark olup olmadığını tespit eder. Muhasebede çok sayıda hesaplama yapıldığı için, çok sayıda hata olma olasılığı vardır. Bu nedenle işletme personeli tarafından yapılmış olan hesaplamalara dikkat edilmelidir<sup>46</sup>.

Genel olarak yeniden hesaplama, her türde finansal bilginin değerlendirilmesinde diğer denetim işlemleri ile birlikte uygulanan bir denetim yordamıdır<sup>47</sup>.

<sup>43</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.125.

<sup>44</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.112.

<sup>45</sup> BOZKURT, Nejat, a.g.e., s.71.

<sup>46</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.112.

<sup>47</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.125.

### 1.2.8. Analitik İncelemeler

Bu denetim işlemi çeşitli nedenlerle aralarında uygunluk bulunması gereken tutarlar arasında karşılaştırma yapmaktır. Karşılaştırma genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemlerini ifade eder. Karşılaştırma işleminin dolaylı denetim yönteminden farkı, dolaylı denetimde aralarında iktisadi ilişkiler bulunan tutarların karşılaştırılması söz konusu iken, burada amacın muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında eşitliğin aranması -uygunluk denetimi- olmasıdır. Uygunluğun araştırılmasında toplamlar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma yapılır<sup>48</sup>.

Toplamlarla ilgili karşılaştırma sürecinde örneğin; belirli tarihte büyük defter hesapları tutarlarının toplamının yevmiye toplamına eşitliği araştırılır veya yardımcı defter hesapları toplamının büyük defter ana hesabı toplamına eşitliği aranır. Kural olarak bu karşılaştırmalar mizanlar aracılığıyla yapılır. Karşılaştırma işlemi meydana gelmiş bazı muhasebe hatalarının ortaya çıkarılmasına yardımcı olamaz. Özellikle yanlış tutarların muhasebeleştirilmesi hatası, yanlış hesaplara kayıt düşme hatası ve birbirlerini karşılıklı götüren hataların ortaya çıkarılması karşılatma işlemi aracılığı ile yapılamaz<sup>49</sup>.

Denetim sırasında toplam karşılaştırmalarının yanı sıra, tek tek tutarların ve ilgili hesaplara ilişkin tutarların da karşılaştırılması yapılır. Buna göre yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defter hesapları arasında tutar karşılaştırmalarına başvurulur. Örneğin; sabit varlıklar defteri (veya kartları) ile büyük defter sabit varlıklar hesabı arasında karşılaştırma yapılarak doğrulama sağlanır. Veya alacaklar hesabı bakiye listesi ile büyük defterdeki ilgili hesaplar tutarı arasında bir karşılaştırmaya gidilir<sup>50</sup>.

Bu noktada bilinmelidir ki, denetim çalışmasında uygulanacak teknik olarak analitik inceleme yalnızca toplam, tutar karşılaştırmalarından ibaret olmayacaktır. Ağırlıklı olarak denetçinin yürüteceği bir kısım hesaplamalar ve metotlarla tutarlılık testinden geçirilecek ve sonuçta yorumlamalara ulaşılabilecektir. Böylece analitik

<sup>48</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.103.

<sup>49</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.103.

<sup>50</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.103.

inceleme sonucunda denetçi, işletmenin, üretim-girdi, satış-çıktı, kapasite etkinliği gibi konularda da değerlendirmelere ulaşacaktır.

### **1.3. BAĞIMSIZ DENETİM**

#### **1.3.1. Bağımsız Denetimin Tanımı**

Denetim kavramıyla ilgili bu çalışmada yapılan açıklamalarda, denetimin sistematik bir süreç olduğundan hareketle, burada amacın, ekonomik faaliyetlerle ilgili olayların belirlenmiş belli kriterlere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemek ve farklılıkları ya da hataları ortaya koymak için bulgulara ulaşmak olduğu şeklinde ifadelere başvurulmuştur.

Ekonomik ilişkilerin meydana geldiği her yer ve zaman kesitinde denetime ihtiyaç duyulması ve günümüze değin işleyen ekonomik tarihsel süreçte bu ihtiyacın giderek büyüdüğü düşünüldüğünde, denetim kavramının otonom bir yapıya dönüşmesi de kaçınılmazdır. Şöyle ki, sanayi toplumuna geçiş aşamasından buyana endüstri sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yapısal değişikliklere uğraması, belli başlı bir patron yönetiminden çıkarak, kurumsal kimliklere bürünmesi, ticari ilişkiler açısından karşılıklı çıkar ilişkisi içerisinde olduğu muhatapların bilgi ihtiyacını doğurmuştur. Açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin ise bir başka bağımsız bir kuruma atfedilmesi de bu ihtiyacın sonucu olmuştur. Öte yandan ekonominin küreselleşmesiyle piyasaların birbirine entegre olmasıyla iş ilişkileri çok yönlü ve karmaşık bir dönüşüme açıldığından denetimin bağımsızlığı da bir zorunluluğu beraberinde getirmiştir.

Aşağıdaki tabloda Denetimin tarihsel gelişimine ışık tutulmaktadır:

**Tablo-2 Denetimin tarihsel gelişimi**

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi – 1990 yılları arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	% 100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer guruplar

Kaynak: GÜREDİN, Ersin, a.g.e. s.7.

Bağımsız denetimin genel bir tanımını yapacak olursak bağımsız denetim; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimin yapılmasıdır. Başka bir deyişle bağımsız denetim, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin inceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir<sup>51</sup>.

Bağımsız denetim, sistemli bir çalışma tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletme ilgililerine ve kullanıcılarına iletmektir<sup>52</sup>.

<sup>51</sup> BOZKURT, Nejat, a.g.e., s.23.

<sup>52</sup> BAYAZITLI, Ercan, Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi, SBE, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1991, s.9.

Özet olarak, Bağımsız denetim kavramı, İşletmelerin ekonomik faaliyetleriyle ilgili çalışmalarının bağımsız bir denetim firmasınınca muhasebe sisteminin genel kabul görmüş ilkeleri gereğince incelenmesinde kendisini var eder.

### 1.3.2. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetim, bir denetim şirketine bağlı veya ortak olarak çalışan veya kendi adına bağımsız olarak çalışan denetçiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır<sup>53</sup>. 01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı meslek yasasıyla işletmelerin finansal tablolarının denetimini yapma yetkisi, SMMM ve YMM'lere verilmiş, birlik (TÜRMOB) kuruluncaya kadar oluşturulan geçici kurul tarafından yapılan Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinde denetim standartlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak, bu hükümlerde yer alan standartların uluslararası denetim standartları düzeyinde olmadığı görüldüğünden, TÜRMOB tarafından denetim standartlarının düzenlenmesi çalışmalarına başlanmıştır<sup>54</sup>.

Bağımsız denetim şirketlerince yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak ya da SPK'ya gönderilecek olan mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Diğer bir deyişle, söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeğe dürüstçe yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. Bağımsız denetimin geçerli olması için, denetim ilke ve kurallarına uyulması zorunludur<sup>55</sup>.

Bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekli kişilerdir. Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> TURKTAN, Gulden, Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durum, Marmara Univ. SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1989, s.36.

<sup>54</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.16-17.

<sup>55</sup> ERDOĞAN, Murat, a.g.m., s.59.

<sup>56</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.9.

Bağımsız denetçiler gerekli mesleki donanıma sahip uzman kişiler olup, denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütürler. Bağımsız denetime ilişkin detaylara ileriki bölümlerde değinilecektir.

#### 1.3.2.1. Sürekli Denetim

Halka açık şirketlerin, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin yıl sonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği tam denetim olması, mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkân bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır<sup>57</sup>.

#### 1.3.2.2. Sınırlı Denetim

Bazı şirketlerin ara mali tablolarının, yıllık denetimi yapan denetim şirketi tarafından ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetimdir. Bu denetime tabi şirketler bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3, 6 ve 9. Ay sonu itibariyle ara mali raporlarını hazırlamak ve BDDK'ya göndermek zorundadırlar. Ancak 6. Ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların bağımsız dış denetimden geçmiş olması gerekir. Bu tür denetime tabi şirketler şunlardır<sup>58</sup>:

- Halka açık şirketlerden hisse senetleri borsada işlem gören şirketler,
- Aracı kurumlar,
- Menkul, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları,
- Emeklilik yatırım fonları,
- Bireysel emeklilik şirketleri,
- Enerji piyasası denetleme Kurulu'nun Denetimine tabi şirketler,
- Bankalar.

<sup>57</sup> KAVAL, Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.27.

<sup>58</sup> KAVAL, Hasan, a.g.e., s.12.

### 1.3.2.3. Özel Denetim

Özel denetim çalışması işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarla veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür. Bu gibi durumlarda bir izah name ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri iyi ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır. Eğer ihraç tarihi ara bir döneme rastlıyorsa bu beş döneme ulaşmaktadır. Yine birleşme durumlarında birleşme beyannamelerinde ve izah namelerinde birden fazla döneme ilişkin bilgiler yer almaktadır<sup>59</sup>.

## 1.4. İÇ DENETİM

### 1.4.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim daha önce sözünü ettiğimiz genel denetim tanımları açısından yaklaştığımızda işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun işletme içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi süreci olmaktadır<sup>60</sup>.

İç denetim, işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimdir. Bu tanımda iç denetimin, standartlara uygunluğu sağlamanın ötesinde hedefler taşıdığından söz edilmektedir. Ancak buna rağmen iç denetimle ilgili şu genel tanımın 2000'li yıllara kadar geçerliliğini koruduğunu görüyoruz<sup>61</sup>.

İç Denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur<sup>62</sup>.

Bu tanımın ana noktalarını şöyle irdeleyebiliriz:

<sup>59</sup> KAVAL, Hasan, a.g.e., s.12.

<sup>60</sup> ÖZER, Mevlüt, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim (I), Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997, s.79.

<sup>61</sup> YILANCI, Münevver, İç Denetim, Osmangazi Üniv. Basımevi, Eskişehir, 2003, s.9.

<sup>62</sup> MOELLER, Robert, WITT, N. Herbert, Brink's, Modern Internal Auditing, Fifth Edition, John Wiley Sons, Inc, NJ, 1999, s.11.

- Değerleme fonksiyonu olma: İç denetçilerin faaliyetlerle ilgili kararlarını geliştirebilmek için bazı değerlendirmeler yapmaları ihtiyacını belirtir,
- İnceleme ve değerlendirme yapmak: İç Denetçinin örgüt içerisindeki aktif rolünü ifade eder. İnceleme gerçeği bulma araştırmalarını, değerlendirme ise denetçinin karar vermeye dönük yargılamalarını belirtir,
- Bağımsızlık: Her ne kadar iç denetim organik olarak işletmeye bağlı onun içinde bir denetim ise de, kendisinden beklenen netice alınabilmesi için yürüttüğü faaliyetler bakımından bağımsız olması gerekir. Buradaki bağımsızlık, iç denetimin kapsamındaki incelemelerin genişliğini, etkinliğini veya elde edilen sonuçların raporlanmasını önemli boyutta sınırlandırabilecek kısıtlamalardan uzak olmasını ifade eder<sup>63</sup>.
- Örgüt içerisinde oluşturulmuş olmak: İç Denetimin biçimsel yapısını belirtir. İç Denetim örgüt içerisinde tanımlanmış biçimsel bir fonksiyondur,
- Örgütün faaliyetlerini ifadesi: tanımdaki bu ifade, modern örgütlerdeki iç denetim görevinin kapsamını belirtmektedir. Başlangıçta iç denetim, sadece muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğu veya fiziksel mevcudiyetinin kontrol edilmesi olarak çok dar kapsamda bir fonksiyon olarak düşünülüyordu. Ancak günümüzde örgütün tüm faaliyetlerine uygulanabilen geniş yetki alanına sahip bir nitelik kazanmıştır,
- Örgüte hizmet etmek üzere, Tanımdaki örgüt için ifadesi, için denetimin tüm örgüte, tüm yönetim birimlerine ortakla ve işletme sahiplerine yönetim kuruluna, onun denetim komitesine ve tüm personele hizmet etmesiyle ilgili. Hizmet etmek ise, örgüt yönetimi ve diğer birimlere yardım etmenin için denetim faaliyetinin temel ürünü olduğunu ifade etmektedir<sup>64</sup>.

İç denetim çalışmalarında hedeflenen, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ortaya konulmasında yönetime katkı sağlamak olarak karşımıza çıkar.

Özellikle etkinlik ve verimliliğin denetiminde bu durum daha belirgin olmaktadır. İşletmede çalışanlar iç denetçinin, kendilerinin saptanmış işletme

<sup>63</sup> MOELLER, Robert, WITT, N. Herbert, a.g.e., s.11.

<sup>64</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.10.



politikalarına, planlara ve yönergelere ne dereceye kadar uyum göstermiş olduklarını ölçeceğini bildiklerinden, davranış ve faaliyetlerini bu yönde düzenlemeye çaba harcayacaklardır<sup>65</sup>.

Yapılan tanımlama ve açıklamalardan da anlaşılacağı gibi iç denetim, işletme yönetimine bağlı bir birim olarak, işletme faaliyetleriyle ilgili işleyiş ve prosedürlerin denetiminden sorumlu olup bunlarla ilgili aksaklık ve hataları yönetime rapor eder. İşletmenin, yapısı içerisinde politika ve yönergelere uygunluk düzeyinin belirlenmesinde edinmiş olduğu misyon gereği çalışanların bu yapı içerisinde ne düzeyde bir adaptasyon ve uyumsama sağladığını ortaya koyan bir denetleme faaliyeti sürecini işletir.

#### 1.4.2. İç Denetim ve İç Denetçi

İç denetim, “işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin, uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi” olarak tanımlanmaktadır<sup>66</sup>.

İç denetim, işletmenin bütün bölümlerinin organizasyon yapısının genişlemesini sağladığı gibi, hata ve hilelerin önüne geçilmesinde de faydalı olmaktadır. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının korunması, işletme faaliyetlerinde etkinliğin artırılması, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır<sup>67</sup>.

İç denetçiler işletmelerde uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar<sup>68</sup>.

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaştıkları bulgular doğrudan doğruya o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulları tarafından kullanılır. Bunun yanı sıra iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor

<sup>65</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.15.

<sup>66</sup> TUAN, A. Kadir, SAĞLAR, Jale, “İç denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Ocak 2004, s.2.

<sup>67</sup> ULUSOY, Yasin, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2007, s.33.

<sup>68</sup> BOZKURT, Nejat, a.g.e., s.33.

bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur<sup>69</sup>.

İç denetçiler denetim faaliyeti sürecinde aşağıdaki faaliyetleri yerine getirirler:

- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin, doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak<sup>70</sup>,

İç denetçilerin çalışmaları sonucunda ortaya çıkan veriler firma yöneticileri ya da yönetim kurulları tarafından değerlendirilir.

İç denetçiler, İç kontrollerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda üst yönetime ve yöne-tim kuruluna düzenli rapor sunmak, mevcut iç kontrollerin geliştirilmesi için önerilerde bulunmak ve suiistimal eylemlerinin tespiti için kullanılan en son teknolojiler hakkında bilgi vermek, hep birlikte dikkate alındığında, suiistimallerin önlenmesine önemli bir katkıda bulunabilirler. Bir suiistimalden kuşku edilen durumlarda, departmanın prosedür, araştırma, analiz ve delil toplama konularında uzmanlık ve becerilere sahip olması şartıyla, iç denetim faaliyeti gerekli araştırma ve soruşturmaları yapabilir. Ayrıca, bir kurumun personeli, iç denetim faaliyeti; bu tip endişe ve kaygılarına bölüm müdürlerinin yeterli ilgiyi göstermediğini düşündükleri takdirde, endişe ve kaygılarını iletebilecekleri güvenli bir araç ve yol olarak da görebilirler.<sup>71</sup>

İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları beklenir. İç denetim bölümünün tarafsızlığını ve bağımsızlığını

<sup>69</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.10.

<sup>70</sup> SEZAL, Levent, a.g.e., s.37-38.

<sup>71</sup> GÖNÜLAÇAR, Şener, "Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim"  
[http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk\\_kamu\\_yonetiminde\\_ic\\_denetim\\_2008.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf),  
 17.10.2010.

sağlamak için, bunların raporlarını yönetim kuruluna vermeleri ve ilişkilerinde yönetim kuruluna karşı muhatap ve sorumlu olmaları yoluna gidilmektedir<sup>72</sup>.

### 1.4.3. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Zaman İçindeki Değişen Rolü

İç denetimin tarihsel olarak 13. Yy dayandığı bilinmektedir. Bununla birlikte Avrupa ülkelerinden denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 19. Yüzyılda ele alınmaya başlamıştır. İç denetimin bir fonksiyon olarak modern işletme örgütlerinde görünmeye başlaması 1940'lı yıllara rastlamaktadır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmesinde 1942 yılında, merkezi ABD olmak üzere kurulan Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) büyük rolü olmuştur. İç denetimin işletme örgütleri içerisinde kazandığı önem iç denetçilik mesleğinin de dünyada ve ülkemizde giderek daha çok tanınmasına ve örgütlenme çalışmalarının genişlemesine neden olmuştur<sup>73</sup>.

Anlaşıldığı üzere ilk zamanlarda iç denetim kısıtlı bir fonksiyonu karşılamaktadır.

Ancak zaman içerisinde iç denetim faaliyetlerinin tüm faaliyet türleri üzerine doğru genişlediğini görüyoruz. Modern örgütlerde iç denetim üst yönetime bağlı olarak görev yapan kurmay bir bölüm olarak hizmet yapmaktadır. Zaman zaman iç denetimin sadece finansal alanlarda sınırlandığı görülmekle birlikte, çoğunlukla iç denetimin şu faaliyetleri yerine getirmekle görevli olduğu ve bu şekilde düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir:

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulatmak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,

<sup>72</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.10.

<sup>73</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.12.

- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileşme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

Yukarıda da sıralandığı gibi günümüzde iç denetimden, çok geniş bir faaliyet grubu üzerinde etkin bir rol oynaması beklenmektedir. Böylece, başlangıçta iç denetim sadece işletme sahip veya yöneticilerinin finansal olarak mevcut durumu korumalarına yardım edecek bir fonksiyon üstlenirken, daha sonraları finansal alanlarla birlikte faaliyetler alanlara doğru genişletilmiş tüm örgüt aktivitelerine uygulanabilir bir nitelik kazanmıştır. Sadece yönetime mevcut durumu koruması ve devam ettirmesi için değil nasıl daha iyi bir konuma gelebilir konusunda da yardımcı olması geliştirici ve yapıcı olması beklenmektedir. Günümüze değin gelen süreç ise değişen dünya koşullarında içi denetçilerden beklenen geliştirici ve yapıcı rolün daha da arttığını göstermektedir<sup>74</sup>.

**Tablo-3: İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı**

SÜREÇ	İÇ DENETİMDEN BEKLENEN FAYDALAR
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması
1960'li yıllar	İşletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi
1970'li yıllar	Uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletme etkinliğinin denetlenmesi
1990'li yıllar	İşletme amaçlarına ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye artı değer katma

Kaynak: UZAY, Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Pelin Yayınları, Ankara, 1999, s.2.

<sup>74</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.13-14.

Yukarıdaki tabloda gözlenen gelişim göstermektedir ki içi denetim mesleğinin faaliyet alanı zaman içerisinde genişlemiştir. 2000’li yıllar ile birlikte iç denetimde, artı değer katmak suretiyle işletmeye somut kazanımların sunulduğu bir döneme girilmiştir<sup>75</sup>.

Bu noktada İç Denetim ve iç denetçi kavramlarındaki gerek anlam gerekse fonksiyonel olarak genişlemenin söz konusu olduğu görülmektedir. Zaman içerisinde bu tür bir genişlemeye etki eden faktörleri, ekonomik ve teknolojik gelişmeler ve bunlara bağlı olarak küreselleşme ve piyasaların birbirine çok ilişkili şekilde entegre olması, organizasyonların hızlı ve değişken bir rekabet ortamı içerisinde oluşu, yasal bağlamda denetimlerin zorlayıcılığı ve ilgili düzenlemeler vb. gelişmeler şeklinde sıralamak yerinde olacaktır.

#### 1.4.4. İç Denetimin Kapsamı ve Önemi

Daha önceki açıklamalarda İç Denetim faaliyetinin işletme içerisinde kurmaylık görevini üstlenen iç denetçilerce yürütüldüğünden ve sonuçların işletme yönetimine raporlandığından söz edilmiş, genel olarak iç denetimin işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğiyle ilgili bir süreç olduğu ifade edilmişti.

Bu süreçte İç Denetim faaliyetini yürüten iç denetçiler, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması şeklinde iki çeşit sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulun ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak farklılık gösterebilir. İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur. Faaliyet sürecinde aşağıda yer verilen bir takım unsurlar gözden kaçırılmamalıdır<sup>76</sup>:

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı,

<sup>75</sup> UZAY, Şaban, a.g.e., s.38.

<sup>76</sup> ÖZEREN, Baran, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları İnceleme”, s.1., <http://www.fkgn.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh225.pdf>, 18.04.2010.

- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli,
- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler<sup>77</sup>.

Bu çerçevede, İç Denetim uygulamalarının kapsamını oluşturan konu başlıkların şöyle ifade edebiliriz,

- Uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olması,
- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,
- Faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesidir<sup>78</sup>.

İç Denetimi nitelik açısından Koruyucu İç Denetim ve Yapıcı İç Denetim olarak ikiye ayırabiliriz. Koruyucu İç Denetim, işletmede mevcut kontrollerin sürdürülmesi ve uygulanmasının sağlanmasına çalışır. Yapıcı İç Denetim ise, mevcut kontrol tekniklerinin değerlemesini yaparak nasıl daha etkin hale getirilebileceği ile ilgilenir<sup>79</sup>.

İşletmenin faaliyet ve uygulamalarıyla ilgili, inceleme, ölçme, değerlendirme, test etme, sonuçları rapor etme çalışmalarının tamamını kapsamına alan iç denetim bütün bu denetleme çalışmalarının sonuçlarının firmanın işlerliği ve birimlerinin verimlilik ve etkinliğiyle doğrudan ilişkili olması iç denetimin önemini ortaya koymaktadır. Giderek karmaşık hale gelen çalışma hayatında var olma ve varlığını başarılı bir şekilde idame ettirebilme mücadelesinde ayakta kalmak bir anlamda firmanın iç yapısındaki sağlamlık ve koordine bütünlüğe bağlıdır. Bu da etkin bir denetim sistemiyle ve etkin bir kontrol mekanizmasıyla meydana gelecektir.

<sup>77</sup> ÖZEREN, Baran, a.g.m., s.2.

<sup>78</sup> UZAY, Şaban, a.g.e., s.2.

<sup>79</sup> UZAY, Şaban, a.g.e., s.39.

#### 1.4.5. İç Denetimin Amaç ve İşlevleri

İç denetimin temelde amacı, aslında faal olan tüm işletme birimlerinin işleyişi hakkında genel durumu süzmek ve firma kültürüne özgü iş yordamı, politika ve anlayışın uygulamada nasıl şekillendiğini, aksayan ve yanlış uygulamalara maruz kalan noktaları tespit ederek yönetim birimine sonuç ve değerlendirmelerle ilgili bilgi akışını sağlamak ve raporlamak faaliyetiyle açıklanabilir.

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetim kapsamına yalnızca mali kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.<sup>80</sup>

Firmanın iç denetim uygulayıcılarının gerçekte işletme yönetimine karşı sorumlu olan ve yönetimin hizmetinde bireylerdir. İç denetime dair amaçların gerçekleştirilmesinde aşağıda sıralanan faaliyetlerin uygulamaya konulması gerekir<sup>81</sup>:

- Yasal düzenlemelere, şirket süreçlerine ve etik değerlere uyulması,
- Yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi,
- Etkin onay mekanizmasının kurulması,
- Uygun görev dağılımının sağlanması,
- Tamamlanmış ve doğru bilgilere ulaşılması,
- Hesap bakiyelerinin doğrulanması,
- Finansal sonuçların değerlendirilmesi,
- Muhasebe, finansal ve diğer faaliyetler kontrolünün sağlamlığı, yeterliliği ve uygulamasının değerlendirilmesi,
- Faaliyetlerin ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Faaliyetlerin ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunun araştırılması,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılması,

<sup>80</sup> DOĞMUŞ, Didem Makbule, "İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi", T.C.Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Bülteni, Sayı:22, Aralık 2008, s.6.

<sup>81</sup> AKGÜL, Başak, Ataman, "İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 3, Eylül 2002, s.20.

- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesinin değerlendirilmesi,
- Faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerinin yönetime tavsiye edilmesi,

İç denetimle, ifade edilen değerlendirme, tespit, öneri ve raporlamalar yordamıyla yönetime hali hazırda yürürlükte olan örgütsel etkinliğin görüntülenmesini sağlamaya yardımcı olan ve bu açıdan güven tesis eden dahili bir birim işlevi görür. İç denetim yönetime bağlı bir kontrol mekanizması olup ölçme ve değerlendirme işlevine sahiptir.

#### 1.4.6. İç Denetimde Etkinlik

Etkinlik, “bir amacın gerçekleştirilmesinde kullanılan girdilerin doğrudan o amaçla ilgili/uyumlu olması” ya da “ulaşılacak hedef ile kullanılan girdiler arasındaki ilişki” şeklinde ifade edilebilir. İç denetim anlamında ise etkinlik, kurum bünyesindeki bir süreçte o süreçle amaçlanan hususa ulaşılmasını sağlayacak girdilerin kullanılıp kullanılmadığı, amaca ulaşma dışındaki girdilere süreçte yer verilip verilmediği şeklinde ifade edilebilir. Bu değerlendirmenin sonucuna göre kurumun “yüksek, orta ya da düşük” etkinlikte çalıştığı yorumu yapılmaktadır<sup>82</sup>.

Günümüzde iç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri sunarak işletme yönetiminin önemli bir parçası haline gelmiştir. İç denetçiler -karar verme ve sorunlara çözüm bulma işlevlerinde- organizasyonun bir parçası olarak görev almaktadırlar. Bu yönüyle iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi son derece önemlidir. İşletmelerin iç denetim sürecinden üst düzeyde faydalanabilmesi, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesine bağlıdır. Etkin bir şekilde çalışmayan iç denetim birimleri, işletme yönetimi için çok önemli olan bilgileri işletme yönetimine sağlayamayacak, daha da kötüsü yanıltıcı bilgiler sunacaktır. Yetersiz ve yanıltıcı bilgiler doğrultusunda işletme yönetimleri, sağlıksız kararlar alabilecekler ve böylelikle işletmelerin devamı açısından oldukça zararlı sonuçlar ortaya çıkabilecektir.

<sup>82</sup> GEGİN, Eren, “Türkçe Denetim Terminolojisinin Geliştirilmesi İhtiyacı”, s.3., <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ic%20Denetim%20Terminoloji%20Gelistirme%20Ihtiyaci.pdf>, 22.03.2010.



Bu yönüyle iç denetim birimlerinin etkinliği işletmeler açısından çok önemlidir<sup>83</sup>.

İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur<sup>84</sup>.

İç denetim biriminin kendini üst yönetim kademelerine ifade edebilmesi, kabul ettirebilmesi ve böylelikle üst yönetimi arkasına alması, etkinlik ve verimliliğin başlangıcı açısından temel oluşturmaktadır<sup>85</sup>.

Etkin ve verimli bir iç denetim fonksiyonundan söz edebilmek için,

- Öncelikle yönetimin iç denetimi çok iyi sahiplenmesi ve iç denetime destek olması,
- İkinci olarak iç denetim rolünün çok iyi anlatılması ve algılanması,
- Üçüncü olarak da kuruma katma değer yaratacak bir süreç olarak planlanması birer ön şart olarak gerekmektedir<sup>86</sup>.

Yukarıdaki açıklamalarda etkinliğin fonksiyonel açılıma ilişkin olarak iç denetimin etkinliğinin başarıya ulaşması, öncelikle işletme yönetiminin iç denetim sistematiğini benimsemesi, kabullenmesinin yanı sıra iç denetimi yürütecek olan kişilerin de liyakatine gereksinim duyulur.

#### 1.4.7. Denetim Komitesi ve İç Denetim ile İlişkisi

Yönetim kurullarının en önemli görevlerinden birisi de kurumun karşılaşılabileceği önemli risklerin belirlenerek ve bu risklerin kontrol edildiğinden ve etkili bir şekilde yönetildiğinden emin olunmasını sağlamaktır. Kurumun kamuoyuna açıkladığı bilgilerin doğruluğunun ve zamanında açıklanılmasının sağlanması da yönetim kurullarının sorumluluğu altındadır. Bu nedenle yönetim kurulları kendi içinden bağımsız bir denetim komitesi belirleyerek bu konuların daha da detaylı

<sup>83</sup> MEMİŞ, Ünsal, Mehmet, "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:85, Ocak-Şubat 2008. s.76.  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/05\\_mehmetunsalmemis.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/05_mehmetunsalmemis.pdf).22.03.2010.

<sup>84</sup> MEMİŞ, Ünsal Mehmet, a.g.m., s.81.

<sup>85</sup> SERTKAYA, Kemal, "İç Denetim Departman Yönetimi'nde Etkinlik ve Verimlilik", İç Denetim Dergisi-Aysberg, Sayı:12, Yaz 2005, s.16.

<sup>86</sup> ÖKSÜZ, Fuat, "İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik", İç Denetim Dergisi-Aysberg, S.12, Yaz 2005, s.6.

olarak ele alınmasını sağlamaya çalışır. Özellikle halka açık şirketlerde bu bir zorunluluk haline gelmiştir. Risk yönetimi ve doğru zamanında bilgilendirmenin gerçekleştirilmesi temel olarak yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte, bu çalışmaların sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesinin güvence altına alınması da denetim kurulu aracılığı ile yönetim kurulunun sorumluluğundadır<sup>87</sup>

Denetim komitesinin özellikleri ile görev ve sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir<sup>88</sup>:

- Çalışma esasları ve çalışmaları yazılı hale getirilmelidir,
- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulması sağlanmalıdır,
- Finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve standartlara uygunluğu konusunda Yönetim Kuruluna görüş bildirmelidir,
- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasında sorumluluk sahibidir. İşletme adına bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde görüşü alınmalıdır,
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin politikalarını gözden geçirmelidir,
- İç veya bağımsız denetim aracılığıyla kurumsal yönetim politikalarının uygunluğunu gözden geçirmelidir.

Özellikle belli bir büyüklüğün üzerinde ve çeşitli yerlerde faaliyet gösteren şirketlerde kurumun bir de iç denetim fonksiyonu vardır. Türkiye’de faaliyet gösteren önde gelen holdinglerde bu fonksiyon merkezi bir şekilde ele alınmakta ve holdingin en önemli fonksiyonlarından birisi haline gelmektedir. Halka açık şirketlerde iç denetim fonksiyonu doğrudan yönetim kurulunun denetim komitesine bağlı olarak çalışmalıdır. Bu komite iç denetim bölümünün görev tanımı, şirket içi

<sup>87</sup> ARGÜDEN, Yılmaz, “Denetim Komitesi ve İç Denetim”, s.1.  
<http://www.arguden.net/makale.aspx?id=210>, 01.05.2010.

<sup>88</sup> EŞKAZAN, A. Rıza, “Denetim Komiteleri ve İç Denetim”, İç Denetim Dergisi, S.7, Bahar 2003, s.30-31.

ilişkileri, yetki ve sorumlulukları, süreçleri, kaynakları ve iç denetim fonksiyonunun da değerlendirilmesi konularından sorumludur<sup>89</sup>.

İç denetim birimi, her şeyden önce yönetim kademesine bağlı bir bölüm olup belirlenen yetki ve sorumlulukları nispetinde tavsiye ve öneriler sunmak aksayan yönlerle ilgili raporlama yapmak durumundadır.

Özetle, iç denetim bölümü yönetim kurulunun denetim komitesinin şirketin faaliyetlerini, operasyonlarını ve risklerini etraflıca tanınmasını sağlamada yardımcı olan önemli bir kaynaktır. Dış denetim firması, özel olarak alınabilecek danışmanlıkların görev kapsamının belirlenmesi de bu komitenin görevleri arasındadır. İç ve dış denetim çalışmalarının kapsamı kurumun iyi yönetim ilkeleri çerçevesinde yönetilmesini sağlayacak değerlendirmelerin en etkin şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak üzere belirlenir<sup>90</sup>.

#### 1.4.8. İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi ile İlişkisi

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör de işletmede iç denetim ortamının varlığıdır. Aslında iç denetim bir değerlendirme faaliyetidir. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu neden de etkin bir iç kontrol ortamının yaratılmasına yardımcı olur. İç denetim faaliyeti bir kurmaylık faaliyeti olup iç denetçilerin diğer bölümlerden bağımsız olmaları ve görevlerini tarafsız olarak yürütmeleri arzulanır. İç denetim bölümünün tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlamak için bu bölümün doğrudan yönetim kuruluna rapor vermesi arzulanır<sup>91</sup>.

Bir işletmede, eylemlerinin yapılandırılması, amaçlarının oluşturulması ve risk belirleme tarzları üzerinde belirleyici bir unsur olarak kontrol çevresinden söz edilir. Kontrol çevresi diğer iç kontrol unsurları olan kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim sistemleri ve izleme faaliyetleri üzerinde de etkilidir. Kontrol çevresi sadece dizayn edilecek bir olgu değil, günbegün faaliyetlerle birlikte yaşayan bir hareket tarzıdır. Kontrol çevresi, işletmenin geçmişi ve kültüründen etkilenir ve işletmede

<sup>89</sup> ARGÜDEN, Yılmaz, a.g.m., s.1.

<sup>90</sup> ARGÜDEN, Yılmaz, a.g.m., s.1.

<sup>91</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.176.

çalışan kişilerde bir kontrol idraki sağlar. Bu nedenle işletmeler, işletme amaçlarına yönelişi sağlayacak ve takım ruhu oluşturacak, davranış kurallarıyla ilgili politika ve prosedürler uygular ve kontrol çevresinin etkinliğini sağlarlar<sup>92</sup>.

Kontrol çevresi unsurları ile iç denetim arasında iki yönlü bir ilişki vardır: Birincisi iç denetçilerin değişik alanlardaki incelemeleriyle ilgilidir. İç denetçiler incelemelerini yaparken bu kontrol çevresi faktörlerini göz önünde bulundurmalıdırlar. İyi bir iç denetçi daima şüpheli olmalı ve değişik alanlardaki incelemeleri sırasında uygun test büyüklüğüne yer vermelidir. Böylece, hileli durumları sezme ve bulmada uygun yolu izlemiş olacaktır. Kontrol çevresi ile iç denetim arasındaki ikinci önemli bağ, güçlü bir iç denetim fonksiyonunun işletmeler açısından taşıdığı önemdir. Gereken nitelikte görev yapan bir iç denetim fonksiyonu bir organizasyonun kontrol çevresinin güçlü bir unsuru olarak hizmet verecektir<sup>93</sup>.

Denetçi açısından iç kontrol sisteminin önemi temelde iki nedenden kaynaklanmaktadır. Bunlardan biri, denetçinin yapacağı denetim planına esas olacak bilgilerin iç kontrol sisteminin incelenerek türetilmesidir.<sup>94</sup>

Denetçi kayıpların, hataların, hilelerin fazla eksik olduğu alanları tespit eder. Böylece yapacağı denetim alanına esas bilgilere iç kontrol sistemini inceleyerek sahip olur. İç kontrol sistemi iyiyse daha az zaman harcar.<sup>95</sup>

Bir diğeri ise, denetçi eğer yönetime tavsiye mektubu verecek ise buna esas olacak bilgilerin iç kontrol sistemi incelenerek türetiliyor olmasıdır. Sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak için iç kontrol sistemini inceler.<sup>96</sup>

İç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişki incelendiğinde, İç denetimin işletmenin hedeflerine ne kadar ulaştığının tespiti olan kontrol çalışması sonrası, uygulanan bu kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin tespiti amacı ile yapılan planlı ve sürekli bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. İç Kontrol, iç denetim öncesi hedeflere ulaşmak için alınan bazı önlemlerdir. İç denetim ise bu hedeflere

<sup>92</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.56.

<sup>93</sup> MOELLER, Robert, WITT, N. Herbert, a.g.e., s.11.

<sup>94</sup> KOÇYİĞİT, Seyhan Çil, "1007 Nolu Uluslar arası Denetim Standardı, İşletme Yönetimi İle Bilgi Akışverişi" Gazi. Üniv. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1 Yıl:2005, s.150.

<sup>95</sup> KOÇYİĞİT, Seyhan Çil, a.g.m., s.150.

<sup>96</sup> KOÇYİĞİT, Seyhan Çil, a.g.m., s.150.

ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti faaliyetidir. İç kontrol sisteminin işletme amaçlarına uygun olarak çalışıp çalışmadığı İç denetim birimi tarafından denetlenir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ

#### 2.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Günümüzde muhasebe denetimi çalışmalarının esasını, denetlenen veya incelenen işletmenin mali tabloları hakkında bir görüş sahibi olmak teşkil etmektedir. Eğer denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi güçlü ise, böyle bir ortamda hazırlanan mali tablolarda yer alan bilgilere son derece güven duyulacağı kesindir. Bu durumda da işletme ile ilgili karar alma durumunda olanlar, işletme ile ilgili kararları kolaylıkla alabilir uygulayabilirler<sup>97</sup>.

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta, her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmaları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlandırılarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.<sup>98</sup>

Çalışmanın bu bölümünde, aslında bir süreç takibi ve işleyişin nizam ve işletme içi intizama uygun şekilde işlerlik kazandırılması amacıyla yoluna koyulması etkinliği olan iç kontrolün bir sistem olarak ele alınması ve kapsamının genişletilerek tanımlamalara ve yapılandırılmasına dair açıklamalara yer verilmiştir.

#### 2.1.1. İç Kontrol Yapısının Önemi

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkânı azalmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve yürütmekle giderilebilir.<sup>99</sup>

<sup>97</sup> TÜREDİ, Hasan, Muhasebe Denetimi, KATÜ Basımevi, Trabzon, 1992, s.116.

<sup>98</sup> UZUN, Ali Kamil- ARGÜDEN, A. Engin, "İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişimler için Öneriler" XXIX. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Denetim İşlevi ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler, ISMMMO Yayın No:136, İstanbul, 2010, s.358.

<sup>99</sup> DEMİR, Volkan, "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl:8, Sayı:11, Aralık 1999, s.89.

İç kontrol ile ilgili AICPA 1947 yılında yayınladığı yayında şu noktalara dikkat çekmiştir:

- İşletmeler; büyüklüklerinde ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda, yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorundadırlar.
- İyi bir iç kontrol yapısının 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 yapısına güvenmeden çalışmalarını durumu ortadan kalkacaktır.<sup>100</sup>

### 2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Geniş anlamıyla iç kontrol, örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsamıyla muhasebe kontrollerini; örgütün planı faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsamıyla yönetsel kontrolleri kapsamaktadır. Burada muhasebe kontrollerini, yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve raporlama, faaliyet ve varlıkların korunması varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetim ile ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklinde; yönetsel kontrolleri de istatistikî analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve kalite kontrolleri şeklinde ifade edebiliriz<sup>101</sup>.

Genel olarak, herhangi bir şeyin olması gereken haline uygunluğunun sağlanması ve işlerlik ve yürürlüğünün sınanması anlamında ifade edilebilecek olan kontrol sözcüğünden hareketle, iç kontrol, işletmelerin tanımlanmış faaliyet ve prosedürlerinin kendi politikaları gereğince yürütülüp yürütülmediğinin ortaya koyularak bu yönde bir uyumlaştırma çalışmasının yapıldığı süreç takibi olarak tanımlanabilir. İşletmelerin güvenilir ve doğru verileri sağlama ekseninde bir sistem

<sup>100</sup> DEMİR, Volkan, a.g.m., s.90.

<sup>101</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.166.

olarak açıklanan iç kontrol sistemiyle ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmaktadır, aşağıda bu tanımlamalara yer verilmiştir.

Firmanın varlıklarını korumak ve muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri önlemek amacı ile geliştirilen iç kontrol sistemi, daha sonra aşağıdaki amaçları kapsayacak şekilde genişletilmiştir<sup>102</sup>.

- İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek,
- Yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek.

İç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarının korunması, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve prosedürlerdir<sup>103</sup>.

Bir işletmede uygulanmakta olan iç kontrol sistemi, o işletmede yürütülmekte olan denetim çalışmalarını doğrudan etkilemektedir. Bu etkileme hem iç denetim hem de bağımsız denetim açısından söz konusu olmaktadır. İç denetim çalışmalarının amacı; işletme içindeki uygulamaların, işletme yönetiminin belirlemiş olan usul ve kurallar doğrultusunda olup olmadıklarının ortaya konulması ve hazırlanan çeşitli mali tabloların doğru, dürüst ve eksiksiz olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının tespit edilmesidir. Bilindiği gibi GKGDS'ye göre çalışma alanı standartlarından ikincisi, iç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesini öngörmektedir. Bu gözden geçirme faaliyetini bağımsız denetçi yürütür ve amacı da incelenen işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin doğruluğu, dürüstlüğü ve güvenilirliğini belirlemektir<sup>104</sup>.

<sup>102</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.46.

<sup>103</sup> SİVAS SMMM, "Denetimin Tanımı ve Unsurları", s.9., [www.sivas.smmm.org.tr/denetim.doc](http://www.sivas.smmm.org.tr/denetim.doc)  
11.12.2009.

<sup>104</sup> TÜREDİ, Hasan, a.g.e., s.117.



İç Kontrol Sistemi, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan X/16 seri/sıra numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında tebliğ”in 28. maddesinde; “İç Kontrol Sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere, işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ve bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.” Şeklinde tanımlanmıştır<sup>105</sup>.

Özetle, tanımlama ve açıklamalardan da anlaşılacağı gibi iç kontrol sisteminde temel amaç işletme varlıklarının üst seviyede korunması ve mali yapıdaki güvenilir bilgi akışının sağlanmasıdır.

### **2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler**

Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması için uygun bir kontrol ortamına gerek vardır. Bu ortama iç kontrol sistemi ortamı adı verilir. İç kontrol sistemi ortamı hem işletme içi hem de işletme dışı etkenler tarafından belirlenir. Dış etmenler işletme yönetiminin kontrolü dışında olan faktörlerdir. Bunlar genelde çeşitli ekonomik koşullardır. İç kontrol sistemi ortamını etkileyen iç etmenler ise yönetimin doğrudan kontrol edebildiği faktörlerdir<sup>106</sup>.

İç etmenler; yönetimin önderliği, organizasyon yapısı personel, iç denetim, bütçeleme ve işletme içi raporlama, işletme uygulama ve politikaları şeklinde sayılabilir<sup>107</sup>.

İç kontrol sisteminin kurulmasında önemli iki faktör risk ve maliyet faktörleri olarak karşımıza çıkar.

#### **2.1.3.1. Risk Faktörü**

Tüm işletmeler amaçlarına ulaşmada çeşitli risklere katlanırlar. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmemesi olasılığıdır<sup>108</sup>.

<sup>105</sup> ÖZER, Mevlüt, a.g.e., s.203.

<sup>106</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.174.

<sup>107</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.174.

<sup>108</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.66.

Başka bir ifade ile amaçlara ulaşmada ortaya çıkma ihtimali olan engellerdir. Bu nedenle, risk belirlemede öncelikle amaçlar oluşturulmalı, daha sonra ise bu amaçları elde etmek için ilgili riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Ekonomideki, endüstrideki, yasal düzenlemelerdeki ve iş koşullarındaki değişiklikler işletmeler için sürekli risk kaynağı oluştururlar. İşletmeler bu değişikliklerle ilgili özel riskleri belirlemeli ve bu risklere karşı davranışlarını ayarlamalıdır. Çünkü riskler, işletmenin rekabet şansını, başarısını finansal politikalarının etkin biçimde uygulayışını, kaliteli ürün sunumunun devamlılığını, toplum içerisinde iyi bir imaj yaratmasını vb. konuları etkileyecektir<sup>109</sup>.

Risk faktörlerini ikiye ayırmak mümkündür:

*Aktifin suiistimale elverişli olması;*

- Nakit işlemlerin fazlalığı,
- Envanter kalemlerinin küçük ama değerli olması,
- Çabuk nakde çevrilebilecek varlıkların çokluğu,
- Sabit kıymetlerin küçük ve kolay pazarlanabilir olması,

*Kontroller ile ilgili risk faktörleri;*

- 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<sup>110</sup>.

Bunlara ek olarak beklentilerin dışında gerçekleşen olaylardan da işletmeler için belirli bir risk durumu söz konusudur:

Şöyle ki, doğal afetler gibi beklenmedik olaylardan kaynaklanan risk, ortaya çıkabilecek maksimum zarara karşı önlem almayı gerektirirken, belirsizliğin yarattığı

<sup>109</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.78.

<sup>110</sup> SİPAHİ, Barış, "SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, s.119.

riskin yönetilmesinde riskin boyutunun, ortaya çıkma ihtimali ile birlikte tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu durumda riskin önemli bir unsuru da risk olmaktadır. Örneğin, piyasaya yeni bir ürün sunulması durumunda, ürünün kabul görmemesi, tabidir ki söz konusu ürün için yapılan yatırımlardan zarar edilmesi sonucunu doğurur, ürünün kabul görmesi ise, bu yeni ürünün ilk tedarikçisi olan firmaya ürün taklit edilinceye kadar önemli bir fırsat ve getiri sağlar. Sonuçta alınan her kararın meydana getirebileceği risklerin belirlenmesi, risklere karşı önlem alınmasında ve elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde önem taşımaktadır.<sup>111</sup>

Öte yandan işletmelerin finansal yöneticilerinin karşı karşıya kalma olasılığı olan iki tür risk faktöründen de söz etmek yerinde olacaktır. Bunlar:

- Finansal Riskler: Uygun olmayan yönetim politikalarının uygulanması ve yolsuzluk işlemleri sonucu varlıkların kaybı olasılığıdır,
- Muhasebe Riskleri: Varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır.

İşletme büyüklüğü, faaliyet konusu, kullanılan varlıkların türü ve işletme sahibinin işletme ile ilgi derecesi hem varlıkların yetersiz ve yolsuzluk işlemlerinde kullanılması riskini (finansal risk), hem de muhasebe kayıtlarında ve raporlarında yapılan hatalara ilişkin riskleri (muhasebe riskini) etkileyen faktörlerdir<sup>112</sup>.

İç kontrol sisteminin, iç denetim faaliyetlerine dayanak teşkil edecek şekilde işlediği düşünülürse, bu faaliyetlere ilişkin kolaylıklar getireceği göz ardı edilemeyecektir. Bu nedenle, iç kontrol sistemi, firmanın yapısal niteliklerine uygun olarak, faaliyet sürecindeki aksamaları, personel etkinliğini ortaya koyan personel davranışlarını ortaya koymalıdır. Piyasa koşulları ve teknolojik etmenlerin gelişime olan katkısına binaen aksaklıkların giderilmesi, hile ve yolsuzlukların önlenmesi ve özellikle dönemsel faaliyet çıktılarını doğru ve güvenilir verilerle yönetime rapor edilmesini sağlayacak bir yapıda işletilmesini gerektirir. Bu da, iç kontrol yapısının oluşturulmasında risk faktörünü önemli kılmaktadır.

<sup>111</sup> TÜZÜN, Yasemin, "Risk Nedir?" İç Denetim Dergisi, Sayı:4, Yaz 2002, s.26-27.

<sup>112</sup> SİVAS SMMMÖ, a.g.m., s.13.

### 2.1.3.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol sistemini kurma ve işletmeye getireceği maddi maliyet kurulan sistemde yer alacak personel sayısı ve niteliği ve kurulan sistemde yer alacak teknik elemanlarla doğru orantılıdır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin maliyeti, bu sistemi kurmaktan elde edilmesi beklenen faydayı hiçbir zaman geçmemelidir<sup>113</sup>.

İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması işletme içinde bürokrasiyi artırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcamır. Ayrıca, bürokratik işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, karlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında işletmenin katlandığı bu kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetidir. İşletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri (prosedürleri) arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar<sup>114</sup>.

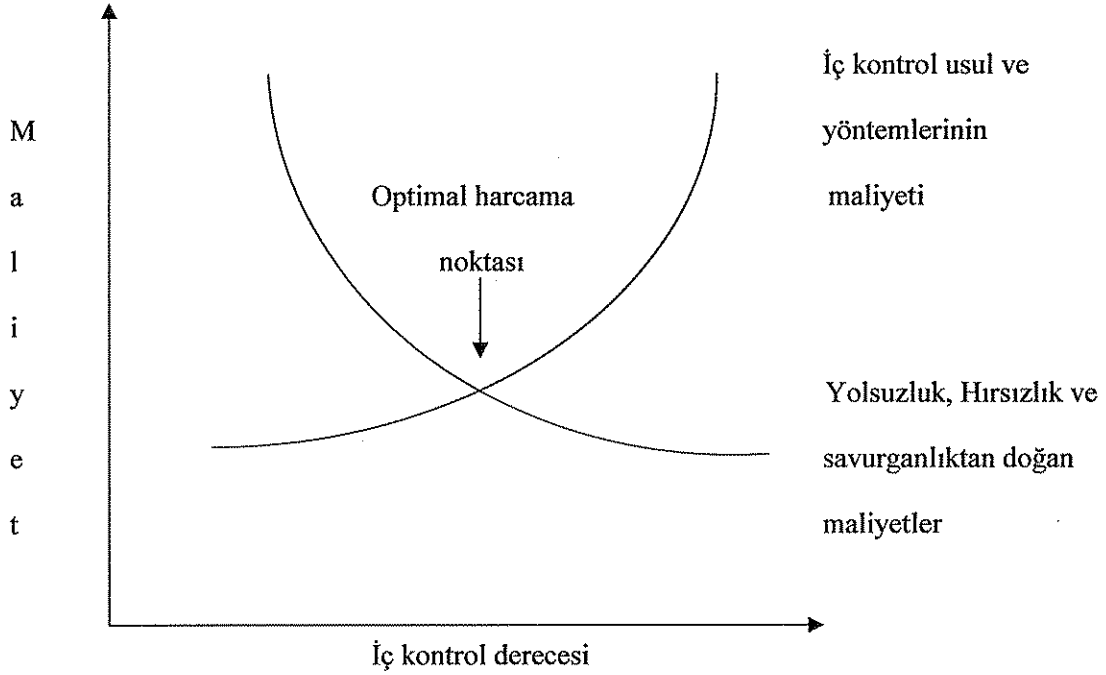
İşletmelerdeki iç kontrol sistemi Uygulayıcılarının bu noktada karşılaştıkları darboğaz, sistemin sağladığı faydanın ve katlanılacak maliyetlerin nasıl ölçümleneceğidir. Bu durumda yarar-maliyet ilişkisinin nasıl kurulup değerlendirileceği tamamen yönetimin inisiyatif ve kabiliyetindedir. Şekil 2'de 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<sup>115</sup>.

<sup>113</sup> SİVAS SMMMO, a.g.m., s.13.

<sup>114</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.68.

<sup>115</sup> BİÇER, A.Altuğ, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s.21-22.

**Şekil 2 İç Kontrolle Katılanın Ve Tasarruf Edilen Maliyetler**



**Kaynak:** KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.69.

Özet olarak, iç kontrol sisteminin gereksinimleri, yarar-maliyet ilişkisi çerçevesinde değerlendirildiğinde, işletmeye olan katkısı, firmanın İKS harcamalarından daha az olmaması gerekir. Bu noktada işletme yöneticilerinin değerlendirme kriterleri ve inisiyatif kullanma yetileri, özellikle maliyet ve getiri düzeyi arasında doğrudan bir ilişki kurulamadığı durumlarda belirleyici olacaktır.

#### 2.1.4. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar

Coso Report'a göre iç kontrol unsurları iç kontrolde birbirleriyle ilintili beş unsurdan oluşur. Bunlar<sup>116</sup>;

- Kontrol çevresi,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol eylemleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme,

<sup>116</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.45.

Bağımsız denetimin amaçları açısından düşünüldüğünde bunlara ek olarak Muhasebe Sistemi de iç kontrol sisteminin unsurlarına dahil edilir.

#### 2.1.4.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, bir işletmenin eylemlerinin yapılandırılması, amaçlarının oluşturulması ve risk belirleme tarzları üzerinde belirleyici bir unsurdur. Kontrol çevresi aynı zamanda, diğer iç kontrol unsurları olan kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim sistemleri ve izleme faaliyetleri üzerinde de etkilidir. Kontrol çevresi sadece dizayn edilecek bir olgu değil, günbegün faaliyetlerle birlikte yaşayan bir hareket tarzıdır. Kontrol çevresi, işletmenin geçmişi ve kültüründen etkilenir ve işletmede çalışan kişilerde bir kontrol idraki (bilinçlenmesi) sağlar. Bu nedenle işletmeler, işletme amaçlarına yönelişi sağlayacak ve takım ruhu oluşturacak davranış kurallarıyla ilgili politika ve prosedürler uygular ve kontrol çevresinin etkinliğini sağlarlar. Kontrol çevresini oluşturan faktörler aşağıdaki gibi sıralayabiliriz<sup>117</sup>:

- Dürüstlük ve etik değerler,
- Uzmanlığın dikkate alınması,
- Yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı,
- Yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı,
- Örgütsel yapı,
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları.

Yönetim ve çalışanlar, bütün bir organizasyon içinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmali ve sürdürmelidir. Ortamı etkileyen faktörler; yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, yönetimin felsefesi ve iş görme tarzı, organizasyonun yapısı, kuruluşun organizasyon içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları,

<sup>117</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.56.

gözetim kuruluşları ile olan ilişkilerdir. İç kontrollerin başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır<sup>118</sup>.

Özet olarak, iç kontrol sistemlerinin odaklanmış olacakları etkinliğin başarıya ulaşması tüm diğer unsurların hareket alanı olan ve diğer kontrol enstrümanlarıyla entegrasyonun mevcut olduğu sağlıklı bir kontrol ortamıyla sağlanacaktır. Söz konusu kontrol ortamının çevresini kuşatacak olan çerçeveyi ise belirleyecek olan yönetme ve yürütme aktivitelerinin formatı olacaktır. Bu formatta uygunluk kriterleri ise, en başta güvenilirlik ve etik yaklaşım, yetki ve sorumluluklar, firma hedefleri ve yönetim anlayışı ve organizasyonel yapı, personel politika ve uygulamaları ve en nihayet, yönetim ve personelin toplamda liyakat ve kabiliyeti olacaktır.

#### 2.1.4.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, örgütsel amaçların başarılmasında ortaya çıkabilecek hata tiplerinin tanımlanması ve analizi olarak ifade edilebilir. Kontrol eylemleri ise bu risklere karşı alınan tavırları kapsar. Yetkilendirme yöntemleri, varlıkların ve kayıtların güvenliği, görevlerin ayrılığı, yeterli belgelendirme ve kayıtlara ilişkin olarak yazılı veya sözlü olarak oluşturulan politika ve prosedürler, söz konusu kontrol eylemlerini oluşturur<sup>119</sup>.

Finansal raporlama için risk belirlemesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasında, yönetimin risk tanımlamasını, analizini ve yönetimini ifade etmektedir. Denetimin tanımında olduğu gibi, yönetimin hazırladığı finansal tablolar bir dizi sav içermektedir. Bu savların gerçekleşmesini engelleyen ve finansal verilerin kaydını, işlenmesini, özetlenmesini ve raporlanmasını olumsuz biçimde etkileyen iç ve dış olaylarla, koşulları göz önünde tutulmalıdır. Bu riskler, aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir:

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler,
- Yeni personel,
- Bilgi sisteminin yenilenmesi veya değiştirilmesi,

<sup>118</sup> DEMİRBAŞ, Mahmut, “ İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1 s.169.

<sup>119</sup> DOYRANGÖL, Nuran, Cömert, İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, www.archive.ismmmo.org.tr/.../08%2060%20NURAN%20CÖMERT%20DOYRANGOL%20.doc., 15.05.2010

- Çabuk büyüme,
- Yeni teknolojiler,
- Yeni ürünler veya faaliyetler,
- İşletmenin yeniden yapılanması,
- Dış işlemler,
- Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya değiştirilmesi,

İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkân vermelidir. Risk değerlemesinin ön koşulu kuruluş amaçlarının açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmesidir. Açıklanan amaçların gerçekleştirilmesiyle bağlantılı olarak risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği hakkında kıstaslar oluşturulması gerekir. Kamusal, ekonomik, endüstriyel ve yasal faaliyetlerle ilgili koşulların sürekli değişmesinden dolayı yönetimin bu değişiklikler sonucu oluşabilecek herhangi bir spesifik risk var ise bu riski tanımlaması gereklidir<sup>120</sup>.

İç kontrol süreci, kurumun karşılaşılabileceği risklerin belirlenmesini ve bu risklerin nasıl yönetilebileceğinin de kararlaştırılmasını öngörmektedir. Risk değerlendirme çalışması yapılırken, kurumdaki mali süreçlerin yanı sıra mali olmayan süreçler de analiz edilir. Yani kurumun karşılaşılabileceği mali nitelikteki yolsuzluk, hırsızlık, kayıp, kaçak ve yanlışlıklar ile ilgili risklerin yanı sıra, kurumsal hedeflerin başarılmasını engelleyecek riskler temel ve destek süreçler içinde belirlenir.<sup>121</sup>

Özet olarak işletmede risk değerlemesi, amaçlara ulaşmak için sürdürülen faaliyetler dolayısıyla doğabilecek risklerin açıklanması, neden ve sonuçlarının irdelenmesi sürecidir.

<sup>120</sup> DEMİRBAŞ, Mahmut, a.g.m., s.170.

<sup>121</sup> GÜNER, M. Fatih, " Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü" Maliye Dergisi, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.193.



### 2.1.4.3. Kontrol Türleri

Kontrolleri önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırabiliriz. Önleyici kontroller istenmeyen fiilleri vuku bulmadan önlemeyi veya caydırmayı amaçlar. Kayıpların önlenmesi konusunda inisiyatifi ele alır. Önleyici kontrollere örnek olarak görevlerin ayrımını, yeterli dokümanı ve varlıklar üzerinde fiziksel kontrolü gösterebiliriz. Tespit edici kontroller ise istenmeyen fiillerin vuku bulduktan sonra ortaya çıkarılmasını sağlar. Örnek olarak denetimleri, analizleri, incelemeleri, hesap mutabakatlarını, fiziki mal stokunu, varyans analizini vb. içerir. Bu kontrol biçimleri etkili bir iç kontrol sistemi için temel unsurlardır.<sup>122</sup>

#### 2.1.4.3.1. Kontrol Ortamı İçerisinde Kontrol

Kontrol ortamı çalışanların kontrol bilincinin bulunduğu ve işlemlerin buna uygun yürüttükleri ortamdır. Çalışanların sorumluluklarını bilen, yetkilerinin sınırının aşmayan, konusunda uzmanlaşmış, zeki, dürüstlük prensibine sahip kişilerden oluştuğu kurumlarda bu kişiler kendilerini kurumun ilkelerine adanarak ahlaki değerlere uygun faaliyette bulunulmasını sağlarlar.<sup>123</sup>

Kontrol alanı iç kontrolün manevi unsurudur. Yöneticiler kontrol alanını genişletmek amacıyla yazılı kurallar, yönetim ilkeleri ve ahlak kuralları koyabilirler. Üst yöneticiler de bunlara uygun davranarak olumlu bir izlenim yaratmalıdır. Bu sayede tüm çalışanlardan aynı çalışma standartlarına uymasını bekleyebilirler. Liderlik felsefesi ve yönetim tarzı iç kontrolü teşvik etmelidir. Yetki ve sorumlulukların dağılımı hesap verilebilirliği sağlayacak biçimde tahsis edilmelidir. Örnek olarak çalışanlara yönetim felsefesini, yolsuzluklara karşı sergilenen tavrı ve izlenecek yöntemlerin önemini anlatmayı, ahlaki değerler ve iç kontrol sistemiyle ilgili eğitimlere göndermeyi ve iç kontrol sisteminin işleyişini sürekli denetlemeyi gösterilebiliriz. Etkin bir insan kaynakları politikası kontrol alanını genişletir. İşe alım, çalışma ortamına alışma, hizmet içi eğitimler ve disiplin işlemleri bu kapsamda yer alır. Kurumun ilkelerine ve değerlerine uygun davranmayan çalışanlar hesap vermek durumunda kalacaklarını bilmelidir.<sup>124</sup>

<sup>122</sup> SALTİK, Nihal, "İç Kontrol Özdeğerlendirme", s.10. [www.bumko.gov.tr/.../dg.ashx?DIL...](http://www.bumko.gov.tr/.../dg.ashx?DIL...)  
İçkontrolözdeğerlendirme.pdf, 20.09.2010

<sup>123</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.10.

<sup>124</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.11.

#### 2.1.4.3.2. Görevlerin Ayrımı Sayesinde Önleyici Kontrol

Görevlerin ayrımı iç kontrol sisteminde büyük önem taşır. Gerek hata yapma riskini gerekse uygun olmayan işlemlerin yapılma riskini azaltır. Bir işlemin yapılması aşamasında işi belirleyen, uygulayan, kayıtları tutan ve varlıkları elinde bulunduran aynı kişi olmamalıdır. Görevlerin ayrımı yolsuzlukları caydırıcı etkiye sahiptir çünkü diğer çalışanların suç ortağı olmasını gerektirir. İşlemleri “gözünü dört açarak” izleyen birini bulundurarak tüm aşamalarda kontrol sağlanabilir.<sup>125</sup>

#### 2.1.4.3.3. Yetki Verme-Onaylama Yöntemiyle Önleyici Kontrol

Bir işlemin onaylanması onaylayan makamın ilgili belgeleri incelemesini ve bunların doğruluğuna, kanunlara, yönetmeliklere ve politikalara uygun olduğuna inanmasını gerektirir. İmza yetkisini sınırlandırmak, üzerinde düşünmeden onaylamaktan kaçınmayı, ilgili dokümanları incelemeyi ve işlemleri sorgulamayı amaçlar. Burada işlemler belirli meblağı aştığı takdirde onaya tabi tutulabilir.<sup>126</sup>

Örneğin; Yönetim kontrolünün (iç kontrol) bir unsuru olan ön mali kontrol, mali işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerinin bütünüdür. Ön mali kontrol kavramı, ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali kararlar ancak ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı bazen “önleyici kontrol” olarak da kullanılmaktadır.<sup>127</sup>

#### 2.1.4.3.4. Fiziksel - Önleyici ve Tespit Edici Kontrol

Fiziksel varlıklar ve fikri mülkiyet hakları yetkisiz kullanıma karşı korunmalıdır. Varlıkları belirli aralıklarla saymak ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırmak, farklılıkları ve kaybolanları tespit etmek, fiziksel korumayı sağlamak bu kapsamda yer alır.<sup>128</sup>

<sup>125</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.11.

<sup>126</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.11.

<sup>127</sup> GÖNÜLAÇAR, Şener, a.g.m., s.13.

<sup>128</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.11.

#### 2.1.4.3.5. İzleme Tespit Edici Kontrol

Yöneticiler, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek ve izlenmesi gereken beklenmedik sonuçları ve alışılmadık durumları teşhis edebilmek için bütçe gerçekleştirmelerini izlemeli, tahminler ve bir önceki dönem ile kıyaslamalıdır. Raporları incelemek, hesap mutabakatını sağlamak, yüksek riskli alanlarda iç denetimi sağlamak, yıllık performans değerlendirmeleri hazırlamak bu kapsamda yer alır. Hesap mutabakatı, farklı bilgi verilerinin kıyaslanması, farklılıkların tespit edilmesi, düzeltme işlemi yapılması ve eğer gerekiyorsa ihtilafların giderilmesi anlamına gelir. Örneğin onay mercii yanlış bir işlemle karşılaştığı anda düzeltici yevmiye ilgili kişiye göndermelidir.<sup>129</sup>

#### 2.1.4.4. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri yönetimin direktiflerinin başarıyla yürütülmesini sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri örgütün her kademesinde gerçekleştirilir; onaylama, yetkilendirme, doğrulama, gözleme, faaliyet performansının gözden geçirilmesi, mutabakat sağlama, varlıkların fiziki güvenliği ve görevlerin ayrılığı şeklinde sıralanabilecek eylemleri kapsar. Kontrol faaliyetlerinde yönetim, kullandığı yöntemlerle personele işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını gösterip, daha sonra ortaya çıkan sonuçları değerlendirme yoluna gider<sup>130</sup>.

Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında gerçekleştirilen çalışmalar olup bunlardan bazıları şunlardır<sup>131</sup>:

- Yönetimce fonksiyonel ve organizasyon ait düzeyde yapılan incelemeler,
- Beşeri Sermayenin Yönetimi: Bir örgütün işgücünün 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, ise doğru personel alınmasıyla, doğru eğitim, araçlar, sistem ve teşvikler

<sup>129</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.11-12.

<sup>130</sup> BAYDAROL, Onur, İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.36.

<sup>131</sup> DEMİRBAŞ, Mahmut, a.g.m., s.171.

sağlanmasıyla ve doğru sorumluluklar verilmesiyle mümkündür. Yönetim ihtiyaç duyulan becerileri süreklilik temelinde değerlendirmeli ve organizasyonun ana amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gerekli becerilerle donatılmış işgücünü temin etmelidir. Beşeri sermayeyi planlamanın bir parçası olarak yönetim, değerli çalışanlarını en iyi şekilde elinde tutacağını, birbiri ardı sıra göreve gelmelerini nasıl planlanacağını ve gerekli becerilerin ve yeteneklerin sürekliliğinin en iyi şekilde nasıl sağlanması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır.

- Bilgi işleme üzerindeki kontroller,
- Hassas varlıklar üzerindeki fiziksel kontrol,
- Performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve gözden geçirilmesi,
- Görevlerin ayrılması,
- İşlemlerin ve işlerin gerektiği şekilde icra edilmesi,
- İşlemlerin ve işlerin eksiksiz ve vaktinde kaydedilmesi,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişim sınırlamaları ve bunlarla ilgili hesap verme sorumluluğu,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde belgelenmesi.

Kontrol faaliyetleri, bu faaliyet sürecinde, yapılması gerekenlerin ortaya konulması ve gerekliliklerin hayata geçirilmesi çabalarıdır. Yönetimsel yönergelerin işleyişi ve işletmenin yönetim kademesinden çıkan direktif ve emirlerin uygulanmasını takip eden bir süreçle özetleyebiliriz. Bu süreçte, konfirmasyon, teklif ve öneri, yetki ve sorumlulukların dağılımı, yürütme, performans değerlendirme ve inceleme, firmanın uygulama politika ve prosedürleri, teyit ve mutabakat çalışmaları kapsama dahil edilir.

#### 2.1.4.5. Bilgi ve İletişim

Bilgi, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayacak bilgileri elde etmelerini, iletişim ise bilginin örgütün içinde aşağı, yukarı ve örgüt bütününde, ayrıca örgütün içine ve dışına serbest akışını ifade etmektedir<sup>132</sup>.

Bilgi sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bir bilgi sistemi, işlemleri ve durumları (koşulları) tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim ise, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve prosedürlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir<sup>133</sup>.

Özet olarak, bilgi ve iletişimin kuvveti, etkililiği ve anlaşılabilirliği ölçüsünde iç kontrol sistemi etkinlik kazanacak ve kendi gerçekliğini ortaya koyacaktır. Bu noktada, firma nezdinde kontrol uygulayıcıları olarak yönetim ve personel, firma dışı muhataplar olarak, müşteriler, satıcılar, pay sahipleri ve diğer dışsal etmenler arasında karşılıklı etkileşim, iletişim ve bilgi akışı süreçlerinin taraflarıdır. Bilgi akışının kalitesi ve nitelikli oluşu, netlik, sadelik ve anlaşılabilirlik ve etkili bir iletişim sağlanması iç kontrol sisteminin etkinliğinin başarıya ulaşmasında gerekli motivasyonu sağlayacak kavramlardır.

#### 2.1.4.6. İzleme

İzleme, işlevi itibariyle, mevcut iç kontrol sisteminin etkin olması ve sürekliliğinin sağlanmasında kendisini var eder. Bu demektir ki, gerek sistemin yenilenme gereksinimleri, gerekse deformasyona uğramış noktaların revize edilmesi hususunda, iç kontrol sisteminin içerisinde bir otokontrol gibi düşünülebilir.

<sup>132</sup> ŞAHİN, Selçuk, Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü, Marmara Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.32.

<sup>133</sup> DOYRANGÖL, Nuran, Cömert, a.g.m., s.54.

İç kontrolün beşinci temel unsuru olan izleme, diğer unsurlarda ortaya çıkan iç kontrol tablosunun sürekli takip edilmesi ve değerlendirilmesi demektir. Bir işletmede kurulmuş bulunan iç kontrol sistemi zamanla değişikliklere ve bozulmalara maruz kalabileceği gibi, kullanılan iç kontrol yöntemlerinde gelişmeler de meydana gelebilir. Bu nedenlerle izleme esasta iki temel nedene yöneliktir. İlki, kurulmuş bulunan iç kontrol sisteminin etkinliğinin takibi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılan izlemelerdir. Çünkü iç kontrol sistemi zamanla değişebilir. Daha önce etkin olan kontroller daha az etkin hale gelebilir. Bunlar yeni personel alımı, eğitim sorunları, kaynaklarda kısıtlamalar veya aksamalar vb. nedenlerden doğabilir. İkincisi ise yeni gelişmeler değişen koşullar neticesinde işletmede uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir. Bu durumda yönetim yeni risk alanlarını tespit ve buna uygun kontrol sistemindeki prosedürler ve eylemlerde yapabileceği değişiklikleri belirleme ve uygulama ihtiyacı duyar<sup>134</sup>.

Kurulan iç kontrol sisteminin etkin ve ucuz maliyetli olması bir zorunluluktur. Bir başka zorunluluk ise, bu sistemin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı yenilenmesi gereğidir. Bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı gözlemlenmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkması gerekir<sup>135</sup>.

Özet olarak izleme, ortaya konulan kontrol çalışmalarının liyakat sahibi çalışanlarca yapılıp yapılmadığı, kontrollerin zamanlama esasına uygunluğu amaç edinerek yerindeliği ve kontrol faaliyetinin çıktılarında ortaya çıkan düzeltme gereksinimlerinin karşılanıp karşılanmadığına yanıt arayan bir gözetim sürecidir.

#### 2.1.4.7. Muhasebe Sistemi

İşletmede gerçekleştirilen iç kontrol faaliyetlerinin etkili ve amaçlarına uygun neticeler doğurması için bir önemli şık da etkin ve sağlıklı bir muhasebe sisteminin işletiliyor olması önceliklidir.

<sup>134</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.109.

<sup>135</sup> KAVAL, Hasan, a.g.e., s.95.

Muhasebe sistemi, muhasebenin kontrol, kayda alma, raporlama ile analiz ve yorumlama fonksiyonlarını kapsayan ve personel, yazılım-donanım, belge-kayıt düzeni, hesap planı ve raporlama unsurlarından oluşan bir bütündür.<sup>136</sup>

Bu sistem, bir işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna ilişkin hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla işlemleri belirleme, belgelere ve muhasebe defterlerine kaydetme ve raporlama ile ilgili usul ve yöntemlerden oluşur. Muhasebe kontrol sistemi ise, muhasebe sistemi tarafından üretilen kayıtların ve raporların güvenilirliği ve varlıkların korunmasıyla ilgili usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur. Etkin bir muhasebe sisteminde aşağıda sözü edilen yöntem ve kayıtların oluşturulması gerektirir<sup>137</sup>:

- Tüm işlemlerin gerçek olup olmadığının belirlenmesi ve kaydedilmesi,
- Finansal raporlama amacıyla işlemlerin, uygun şekilde sınıflandırılmasını sağlayabilecek ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması,
- Mali tablolarda uygun para değeriyle gösterilmesini sağlayacak şekilde, işlemlerin değerinin ölçülmesi,
- İşlemlerin kaydının, kapsadığı muhasebe döneminde yapılabilmesi için, işlemin meydana geldiği dönemin belirlenmesi,
- İşlemlerin ve ilgili açıklamaların mali tablolarda gerektiği şekilde gösterilmesi,

Diğer taraftan işletmede hüküm süren muhasebe sisteminin iç kontrole hizmet edebilmesi için bazı özellikleri de taşıması muhakkaktır. Bunlar<sup>138</sup>:

- Yetki ve sorumluluk alanına göre düzenlenmiş bir hesap planı,
- Muhasebe politika ve prosedürlerini ayrıntılı olarak düzenleyen bir muhasebe yönetmeliği,
- Etkin bir bütçe ve standart kontrol sistemi,
- İyi düzenlenmiş ve seri numaralı muhasebe belge ve formları.

<sup>136</sup> DABBAOĞLU, Kadir, "İç Kontrol Sistemi" Journal Of Qafqaz University, s.113.

<http://www.qafqaz.edu.az/journal/20092611ickontrol.pdf>15.10.2010.

<sup>137</sup> KEPEKÇİ, Celal, a.g.e., s.82-83.

<sup>138</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.48.

Yukarıdaki açıklama ve nitelikleri ortaya koyma yaklaşımlarından anlaşılacağı gibi, burada muhasebe sistemi aslında kendine özgü gereklilikleri yerine getirirken bir yandan iç kontrol sisteminin faaliyetlerinin somutlaştırılması adına da açık ve sarıh veriler ve kontrol ve denetime dayanak teşkil eden raporlamalar da sunar. Böylece muhasebe sisteminin somut olarak belgelendirilmiş çalışmaları, resmi ve mevzuat hükümlerine uygun kayıtlamaları iç kontrol sisteminin işleyişinde de etkin sonuçların doğmasını beraberinde getirecektir. Bunun sonucunda ise iç kontrol sistemi ile muhasebe sistemi paralel bir kulvar oluşturarak sürekli iletişim halinde olacak ve bu durum geri beslemelerle kuvvetlendirilerek sistemin sürdürülebilir bir aktivasyonu da sağlanmış olacaktır.

### 2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Tanınması ve Bilgi Edinme

Bir denetleme faaliyetinin gerçekleştirilmesi başlangıcında, öncelikli olarak denetime konu olan işletmenin iç kontrol eğilimlerini, prensiplerini ve niteliklerini ortaya koyan bir dizi tanıma ve açığa çıkarma süreci başlatılır.

Bu süreçte, bilgi kaynaklarına ulaşmada bazı yaklaşımlar sergilenir bunlar<sup>139</sup>:

- İşletmenin örgüt şeması,
- İşletmenin hesap planı ve yönetmeliği,
- İşletme yönetiminin yayınladığı genelge ve yönetmelikler,
- İş tanımları,
- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler,
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programı,
- Muhasebe çalışmalarının gözlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi,
- İşletme büro, makine ve tesislerinin gezilmesi,
- Önceki yılların denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları,
- Çeşitli yayınlar, araştırma ve istatistikler.

Tanıma ve bilgi edinme faaliyetlerinde belli başlı üç yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemlere sırasıyla aşağıda değinilmiştir.

<sup>139</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.68-69.



### 2.1.5.1. Not Alma Yöntemi

Not alma yönteminde denetçi iç kontrolleri yazılı bir şekilde anlatır. Önemli gördüğü hususları ve yönetime yapacağı önerileri çalışma kağıtlarına not eder. Bu yönteme muhtıra yöntemi de denilmektedir<sup>140</sup>.

Yöntemin kolaylığı ve basitliğinden ötürü genellikle küçük çapta işletmelerde tercih sebebidir. Not alma yönteminde amaç denetime konu olan firmanın iç kontrol sistemiyle ilgili tanı ve tariflere ulaşmak olup, denetleme faaliyetini sürdüren kimse, bu konuda önem arz eden hususları not alarak, kanı ve kanaatlerini oluşturur ve önerilerini şekillendirir.

### 2.1.5.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi

Anket yöntemi özünde, iç kontrol sistemiyle ilgili başlı başına bir sormacadır. Sorulan sorulara karşın verilen cevaplarla işletmede var olan ya da var olduğu düşünülen iç kontrol sisteminin hangi düzeyde olduğu, güçle zayıf tarafları nelerdir ortaya konmaya çalışılır.

Yöntemin uygulamasında, sorulara evet yada hayır şeklinde yanıt aranır. Ayrıca bir de açıklama bölümü eklenir<sup>141</sup>.

Tipik olarak bir iç kontrol anketinde şu bölümler bulunur<sup>142</sup>:

- Genel,
- Kasa,
- Satışlar, sevk ve alacaklar,
- Stoklar ve maliyet sistemleri,
- Satın almalar, teslim alma ve borçlar,
- Sabit varlıklar ve birikmiş amortismanlar,
- Hisse senedi. Tahviller ve iştirakler,
- İpotekli. Tahvilli ve diğer borçlar,
- Öz sermaye,
- Diğer gelir ve gider hesapları.

<sup>140</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.69.

<sup>141</sup> KAVAL, Hasan, a.g.e., s.100.

<sup>142</sup> GÜRBÜZ, Hasan, a.g.e., s.70.

Yaygın olarak kullanılan anket yöntemi not alma yönteminin geliştirilmiş formudur demek yanlış olmaz. Yukarıda maddelendirilen konu başlıkları kapsamında sorular hazırlanarak iç kontrol sisteminin dinamiklerine ulaşılır. Sonuç olarak iç kontrol sisteminin dinamizmi artı veya eksi yönde açığa çıkarılmış olur.

### 2.1.5.3. Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemini, anlaşılacağı üzere, işletme birimleri ile gerçekleştirilen faaliyet sürecinin şekillendirilmesi olarak yerinde olacaktır. Burada amaç birimler arası doğan faaliyet ve çalışmaların ortaya çıkardığı iş akışlarının şekle dönüştürülmesi bir nevi yol haritası çizilmesi olarak ifade edebiliriz.

Denetçi işletme fonksiyonlarını alt fonksiyonlara ayırır. Tedarik, üretim, satış gibi. Bu ayrıma uygun olarak iş akış şemaları düzenlenir. Örneğin kimin nereden belge aldığı, kime verdiği, hangi sorgulamalar yapıldığı bu şemalar üzerinde gösterilir. Esasen bu şemaların işletme tarafından düzenlenmiş olması gerekir<sup>143</sup>.

Yöntemin en iyi yöntem olarak düşünülmesine karşın, düzenlenmesi için teknik bir bilgi gereksinimine ihtiyaç duyulduğu gibi her türlü etkinliğe konu olan insanlar arası ilişkiler her zaman şekilde ifade edilemeyebilmektedir dolayısıyla yaygın değildir.

### 2.1.6. İç Kontrol Sisteminin Yeterliliği ve Etkililiği

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına, hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergilemek için şirket içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması şirketlerin önceliğini oluşturmaktadır.<sup>144</sup>

Üst yönetim, iç kontrol sistemini ve sistemden beklenen hedefleri belirlemekle öncelikli sorumlu olmakla birlikte, iç denetçiler bu konuda üst yönetime yardımcı olmak durumundadırlar. COSO Raporu iç kontrol sisteminin fonksiyonlarını anlamada ve yeterli ve etkin bir kontrol sistemi kurma konusunda üst

<sup>143</sup> KAVALLI, Hasan, a.g.e., s.99.

<sup>144</sup> UZUN, Ali Kamil, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", Active Finans Dergisi, Sayı:62, Kasım-Aralık 2009, s.1.

yönetim ve iç denetçilerin katılımının gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu durum, iç denetçilerin yönetim takımında önemli bir üye olduğu gerçeğini vurgulamakla kalmayıp proaktif rolünü de desteklemektedir.<sup>145</sup>

İç kontrol çerçevesinin personelce iyi anlaşılması ve dolayısıyla iç kontrol etkililiğinin artırılmasının gerekliliğine işaret ederek Avrupa Birliği Komisyonu bir takım adımların atılmasının gereğini vurgulamaktadır. Bu konuyla ilişkin olarak, üst yönetimin desteği, etkili iletişim, nitelikli eğitim, merkezi birimlerce verilecek destek ve iç kontrol standartlarının benimsenme ve anlaşılma düzeyinin ölçülmesi adımlarına özellikle değinmiştir.<sup>146</sup>

Şirket içi kontrollerin yerindeliği ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Hata, hile ve dolandırıcılıkların, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. Kısaca, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenebilir olmaktır.<sup>147</sup>

### 2.1.7. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi, her şeyden önce işletmenin genel yapısını ve işleyişini sistematığe döken belli politika ve uygulamaların oluşturulması sürecinde işletme amaç ve niyetlerinin açıkça ortaya koyulmasına bağlıdır. Ancak unutulmamalıdır ki, iç kontrol sisteminde amaçlanan hedeflere ulaşılması noktasında işletmeye sağlayacağı fayda ve getirisinin, sistemin etkinliği için sarf edilen harcama ve giderlerinin gerisinde kalmaması gerekir,

<sup>145</sup> ACAR, İbrahim-Attila, ŞAHİN, Elif-Ayşe, "Plan-Bütçe İlişkisi Açısından Denetim" Maliye Dergisi, Sayı:156 Ocak-Haziran 2009 s.98.

<sup>146</sup> AVRUPA TOPLULUKLARI KOMİSYONU, Tebliğ "İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme, Kontrol Etkililiğinin Artırılması" Bölüm:1347Brüksel, Ekim 2007,S.9. <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EFCDC0B629375D22B7>, 27.10.2010.

<sup>147</sup> UZUN, Ali Kamil, a.g.m., s.3.

dolayısıyla fayda maliyet analizi çerçevesinde etüt edilmesi öncelikli bir çalışma olacaktır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin tesis için gerekli ve yeter şart, yönetimin desteğinin sağlanması ve görevlerin ayrılığı ilkesine sadık kalınmasıdır. Ancak, Maliyet analizinin kısa vadede yapılabilmesine karşılık, fayda analizi daha uzun bir vade gerektirmekte ve dolayısıyla, fayda maliyet ilişkisini değerlendirme sermayedarın yargısına, tahminine bağlı kalmaktadır. İşletmeler aile, hatta şahıs şirketi olma özelliğinden sınırlanamamaktadır. Hukuken bir sermaye şirketi olarak tüzel kişilik kazanmak da aile ve/veya şahıs işletmesi özelliğinden kurtulmak için yeterli değildir. Sermayedarın fiilen ve yoğun bir şekilde icranın içinde olması, “müteşebbis yönetici” kavramını ortaya çıkarmakta, bu durum da desteklenme ihtiyacı içinde olan bir profesyonel kadro oluşumunu engellemektedir. Bu destek sağlanmadan etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi mümkün değildir. Bu nedendir ki hareket için başlangıç noktası yönetim desteğinin sağlanmasıdır. Bunun için ise müteşebbisin iç kontrol sistemine inanması veya bu konuda ikna edilmesi şarttır.<sup>148</sup>

İç kontrol bir süreç olduğu için, onun etkinliği herhangi bir zamandaki süreçteki bir durum veya koşul olarak tespit edilebilir. Bir iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının belirlenmesi, beş temel unsurun (kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme) mevcudiyetinin değerlendirilmesinden ortaya çıkan ve bu unsurların etkinliğinin bir fonksiyonu olan sübjektif bir yargılamadır. Bu unsurların etkinlik fonksiyonu ise, mevcut amaç sınıflarından bir veya birkaçına ulaşmada kabul edilebilir güven verip vermemesi ile sağlanabilir. Böylece, bu unsurlar da amaçlarla birlikte iç kontrolün etkinliği için kriter olmaktadır. İç kontrolün etkinliği için bu beş unsurun da tatminkar düzeyde olması gerekir<sup>149</sup>.

Diğer taraftan etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör işletmede iç denetim ortamının varlığıdır. Bundan başka etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeler vardır. Bunlar<sup>150</sup>:

<sup>148</sup> DABBAOĞLU, Kadir, a.g.m., S.111-112.

<sup>149</sup> YILANCI, Münevver, a.g.e., s.52.

<sup>150</sup> GÜREDİN, Ersin, a.g.e., s.176-178.

- 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 yapılması ilkesi,

İşletmelerde iç kontrol sistemi (İKS) hata ve hileleri önleyecek etkinlikte oluşturulmalıdır. Ayrıca değişen koşullara göre, zaman içinde etkinliğini kaybetmesine izin verilmemelidir<sup>151</sup>.

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin yapısının özellikleri<sup>152</sup>;

- İşletmenin büyüklüğünden (personel sayısı, satışların tutarı, üretimden satışa kadar uzayan süreçlerin sayısı gibi),
- İşletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şeklinden (kişi işletmesi, anonim şirket, halka açık şirket gibi),
- Faaliyette bulunduğu sektör ve bu sektörün içinde bulunduğu sorunlardan,
- Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki imkanlardan (yönetim bilgi sisteminin yapısı),
- Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki imkanlardan (yönetim bilgi sisteminin yapısı),
- Yasal düzenlemelerden,
- İnsanların yanlış ve yetersiz davranışlarından,
- Sıra dışı veya önceden öngörülemeyen karmaşık işlem türlerinin doğmasından,
- İşletme yönetiminin bilinçli müdahalelerinden veya önemsememesinden,
- Kontroller ile görevli personelin sorumluluklarını yadsımalarından veya kötüye kullanımlarından,

<sup>151</sup> DODİ, Kadir, Mali Müşavirler Açısından İşletme Yönetiminde İç Denetim, Ankara,2009, s.186.

<sup>152</sup> KAVAL, Hasan, a.g.e., s.22.

- Değişen işletme ortamı ve çevre koşulları nedeniyle yetersiz kalmasından,
- Fayda/maliyet analizlerinin sonuçlarından etkilenir,

Dolayısıyla yukarıda ifade edilen maddeler bir işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinlik düzeyini belirlemede etken faktörler olup sistemin başarımında ve sürdürülebilirliğinde belirleyici yaklaşımlardır.

Öte yandan, etkinlik başarımı üzerine kurgulanan iç kontrol sistemlerin tamamı aslında onu kısıtlayıcı faktörlerin de etkisi altındadır. Burada en önemli kısıtlayıcı faktör ise insan faktörüdür. Şöyle ki çoğu zaman kontrollerin etkinliği yanlış anlama, yargılama hataları, dikkatsizlik ve yorgunluk gibi nedenlerle önemli ölçüde zayıflatılmış olabilir. Buna ek olarak, çalışanların akıllıca düzenledikleri hata ve yolsuzluk tuzakları da sistemin etkinliğinin yitirilmesine neden olabilir. İç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan bir başka etmen de koşullarda zamanla meydana gelen değişiklikler sonucu kontrol önlemlerinin yetersiz kalması ve etkinliğini kaybetmesidir. Bu nedenle iç kontrol sistemin kurulurken sistemin dinamik bir ortamda faaliyet göstereceği gözden uzak tutulmamalıdır<sup>153</sup>.

İç kontrol sisteminin bir işletmede geri plana düşmesi ya da kayda değer bir faaliyet olarak ortaya çıkmamasıyla denetim sürecinin kapsamı genişleyecek ve detaylara indirgenilmesi gerekecektir, bu da zaman ve maliyet açısından olumsuz sonuçları beraberinde getirecektir. Öyle ki denetim faaliyeti sürecinde bütün detayların tek tek ele alınması söz konusu olamayacağından, aslında iç kontrol sisteminin etkin çalışmasıyla elde edilecek veri ve bulgular ve dolayısıyla bilgiler de gözden kaçırılmış olacaktır.

#### **2.1.7.1. İç Kontrol Sisteminin Temel Aktörleri, Yetki ve Sorumlulukları**

İç kontrol sisteminin gerek yapılandırılması gerekse işletilmesi sürecinde aktif rol alan aktörleri yetki ve sorumluluklarıyla şu şekilde sınıflandırabiliriz:

Üst yönetici;

- İç kontrol sisteminin kurulması ve gözetimi,

<sup>153</sup> GÜREDİN, Ersin. a.g.e., s.173.

- Diğer yetkililerin mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olmasından, malî yetki ve sorumlulukların gerekli yeterliliğe sahip personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden ve saydamlığın sağlanması hususlarında gereği için sorumlu durumdadır.

#### İç Denetçiler;

- Kurumdaki iç kontrol sistem ve süreçleri işlevsel açıdan denetlenmesi,
- Kontrol noktalarının etkinliğinin ve yeterliliğinin üst yöneticiye rapor edilmesi,
- Belirli konularda danışmanlık hizmeti verilmesi (istenilmesi durumunda).

#### Harcama Yetkilileri;

- Görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari-malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur.

#### Malî Hizmetler Birimleri (Strateji Geliştirme Başkanlıkları);

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapılması,
- Ön malî kontrol faaliyetinin yürütülmesinden sorumludurlar.

#### Muhasebe Yetkilileri;

- Muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludurlar.<sup>154</sup>

#### 2.1.7.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ile İlgili Sınırlar

Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlese işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirmesi veya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul -mutlak değil- güvence sağlayabilir. Hedeflerin başarılması doğrultusunda, yönetime kurum gelişimi veya yetersizliği hakkında bilgi verebilir. Ancak iç kontrol kötü yönetimi kendiliğinden iyi bir yönetime dönüştüremez. Dahası, hükümet politikası ve programlarındaki,

<sup>154</sup> YAMAN, Adem, "Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri" Mali Hukuk Haber Dergisi, Yıl:23, Sayı:138 Kasım-Aralık 2008, s.31.

demografik veya ekonomik koşullardaki yön değiştirmeler belirgin biçimde yönetim kontrolünün sınırları dışında olup yöneticilerin kontrolleri yeniden tasarlamasını veya kabul edilebilir risk düzeyini bu duruma göre ayarlamasını gerektirebilir. Etkin bir iç kontrol sistemi hedefleri başaramama olasılığını azaltır. Bununla birlikte, iç kontrolün yanlış tasarlanması ve istenilen şekilde işlememesi riski her zaman mevcuttur. Başta insan faktörü olmak üzere, organizasyonel değişiklikler ve yönetimin tutum ve davranışları etkinliği yönlendirici unsurlardır.<sup>155</sup>

### **2.1.8. Etkin Bir Yönetimde İç Kontrol Sisteminin Rolü**

İç kontrol, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eder, onun işlemlerini sağlar. Yönetim tarafından bu amaçla kullanılan bir araçtır. İç kontrol tek bir olay gibi düşünülmemeli, yönetimin faaliyetlerini yürütürken yararlandığı eylemler bütünü olarak algılanmalıdır. İç kontrol sistemi, kurum içinde ayrı bir sistem değildir. Yönetim işleviyle iç içe geçmiştir ve mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası niteliğindedir.<sup>156</sup>

Kurum üst yönetimi, iç kontrol süreci ile ilgili işleri, kurum içerisinden başka birimlere devretmiş olsa dahi, iç kontrol sürecinin asıl sorumluluğu kurum üst yöneticisindedir. Bundan dolayı kurum amaçlarının ve hedeflerinin yerine getirilmesini sağlamak için yöneticiler iç kontrol sürecinin etkinliğini izlemelidirler. İç kontrol uygulamaları yönetim işlevlerinin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olmakta, böylelikle kurumların etkin bir şekilde yönetilmelerinde önemli rol oynamaktadır.<sup>157</sup>

#### **2.1.8.1. Yönetim İşlevlerinin Yerine Getirilmesinde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü**

İç kontrolün en temel amacı yürütme işlevinin gerçekleştirilmesinde yöneticiye yardımcı olmaktır. İç kontrol bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve kurumun misyonunu yerine getirmesi için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim, yatay ve dikey iletişim kanalları aracılığıyla kurum çalışanlarının ihtiyaç

<sup>155</sup> INTOSAI, Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviren: Baran Özeren, Temmuz, 2006  
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=436>

<sup>156</sup> GÜNER, M. Fatih, a.g.m., s.190.

<sup>157</sup> GÜNER, M. Fatih, a.g.m., s.190.



duydıkları bilgileri tam ve zamanlı bir şekilde karşılayarak içsel iletişim düzeyini geliştirmektedir. Çalışanların motivasyonunu arttıran, çalışma ortamlarını kolaylaştıran kontrol faaliyetleri ile iç kontrol yürütme işlevinin gerçekleştirilmesinde yönetime katkı sağlamaktadır. Özellikle risk odaklı bir yaklaşımın benimsendiği iç kontrol sistemi, yöneticilerin yürütme işlevini gerçekleştirirken sürprizlerle karşılaşmalarını engellemekte; sorunların ortaya çıkmasını engellemekte ya da ortaya çıkan sorunlara belirlenmiş çözüm yollarının uygulanmasını sağlamaktadır.<sup>158</sup>

### 2.1.9. Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Önemi

İnsanları makineler gibi inisiyatifsiz ve her zaman hatasız çalıştırmak mümkün olamadığı gibi insanın olduğu yerde hileyi önlemekte kolay değildir. Özellikle maddi ya da manevi baskı altında bulunan çalışanın karşısına hile yapmak için uygun fırsatlar çıktığında bunu gerçekleştirmesi ve sonunda kendini haklı gösterecek sebepler bulması mümkündür. İşletme sahip ve yöneticileri bu durumu öngörmeli, hilenin önlenmesi ya da azaltılmasına yardımcı olacak faktörler dikkate alınmalıdır. Yöneticilerin çalışanlarından kopuk olmamaları, onları çalışmalarını sırasında bilinçli bir şekilde kontrol etmeleri, riskli durumları tanımlamaları ve iç kontrol sistemini sürekli geliştirmeleri gerekmektedir.<sup>159</sup>

İşletme yönetimi, yönetim kurulundan aldığı yetkiye dayanarak, şirket stratejilerini geliştirmek ve yönetmek, finansal kaynakları korumak, yasa ve düzenlemelere uymak, faaliyetlerde etken ve etkinliği sağlamak, yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemini teşkil ettirmek, güvenilir yüksek kaliteli finansal raporların oluşmasını sağlamak için eksiksiz bir muhasebe sistemi kurmak ve uygulamaktan sorumludur. İç kontrol sisteminin fonksiyonu ise bu anlamda tüm hata, hile ve israflara karşı koruma sağlamak; muhasebe verilerinin güvenilirliğini güvence altına almak; yönetim politikalarına uygunluğu sağlamak ve şirketin bütün bölümlerinin

<sup>158</sup> GÜNER, M. Fatih, a.g.m., s.190.

<sup>159</sup> DUMANOĞLU, Sezai, "Hata ve Hile Ayrımı, Hile Denetimi", Marmara Üniversitesi, İİBF, Dergisi, Cilt:10, Sayı:1, Yıl:2005, s.356-357.

performans düzeylerini değerlendirmek için, bir organizasyon tarafından kullanılan bütün değerlemeleri içerir.<sup>160</sup>

İyi bir iç kontrol sistemi ancak çalışmalar ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri engelleyebilir. Ancak bizzat üst yönetim tarafından yapılan hileler iç kontrol sistemi ile engellenemez. Bu tamamen denetçinin tecrübesine ve gösterdiği mesleki özen ve mesleki şüphecilik tutumu ile ortaya çıkabilir. Denetçi bu nedenle işletme üst yönetiminin içinde bulunduğu ortamı iyi algılamak zorundadır. Bu ortam üst yönetimi özellikle yolsuzluk yapmaya, hileli işlemlere sevk edebilir. Hileli işlem yapmaya üst yönetimi sevk eden ve yolsuzluk risk faktörleri şeklinde isimlendirilen nedenler farklı gruplar altında aşağıda sıralanmaktadır.<sup>161</sup>

- Üst yönetimin dürüstlüğü ve yetersizliğinden kaynaklanan risk faktörleri,
- Sektör koşullarından kaynaklanan risk faktörleri,
- Sıra dışı(arızı) işlemlerden kaynaklanan risk faktörleri,
- Yeterli ve uygun denetim kayıtları bulunmamasından kaynaklanan risk faktörleri.

İşletme faaliyet ve uygulamalarında hata ve hile kavramlarını bir birinden ayıran en temel unsur, eylem veya işlemde kasıt unsurun etkili olup olmadığıdır. Eyleme geçme sürecinde bireyi güdüleyen kasıt unsuru ise, kişinin durumdan yarar sağlamaya yönelimine işaret edecektir. Burada bireyin yapılması gereken her hangi bir işlemi ya da hareketi yapmaktan kaçınması da kasıt unsurunu barındırdığı sürece hile sonucunu doğuracaktır, aksi durumda ise çalışan bireyin, bilgi eksikliği, işe odaklanmada motivasyon problemi, tecrübesizlik, psikolojik durum v.s. gibi gerekçelere dayalı olarak hata sonucunu doğuracağı kaçınılmaz olacaktır. Ancak her iki durumda da yönetme becerisi, yönetim kademesinin muhtemel hata ya da hile risklerine karşı önceden önlem alma sorumluluk ve işlevini yerine getirme beklentisini, hata ve hile neticesinde ortaya çıkan olumsuz sonucun telafisi için çözüm arayışlarının önüne geçirmektedir. Aksi durum yönetsel bir zafiyeti de çağrıştırmış olacaktır. Çünkü işletmelerde en temel değer gerek örgüt içi gerekse

<sup>160</sup> ARI, Mustafa, "Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği" O.G.Ü., İİBF, Dergisi, Ekim 2008, s.55.

<sup>161</sup> EROL, Mikail, "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara Karşı (Hata ve Hileler) Denetimden Beklentiler" S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, Yıl:2005, s.232.

örgüt dışı güven kavramıdır. Bu kavramın sarsılmaz bir yapıda ve çizgide sürdürülebilir kılınması yönetimin ödevidir.

### **2.1.10. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Yasal Düzenlemeler**

Dünya genelinde geçtiğimiz yıllarda yaşanan Worldcom, Enron, Parmalat, Ahold gibi yolsuzluk skandalları genel olarak kurumsal yönetim politikalarının yetersizliğine işaret etmiştir. Bu nedenle OECD tarafından kurumsal yönetim ilkeleri belirlenerek, tüm üye ülkelerin kendi hukuksal yapıları çerçevesinde bu ilkeleri uygulamaları önerilmiştir. Bu çerçevede, ABD’de kurumsal yönetimi zorunluluk haline getiren Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmış, AB ülkelerinde ortak bir direktif çıkarılması için çalışmalar başlatılmış, Türkiye’de de SPK tarafından “Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu” yayınlanmıştır.<sup>162</sup>

#### **2.1.10.1. Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü**

İç kontrol sistemiyle ilgili yasal düzenlemelerde bazı kurumlar etkili olmuştur. Bunlardan birisi olan Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Performans, uygulama ve nitelik standardı olmak üzere uygulama zorunluluğu olmayan standartlar geliştirmiştir.

Enstitünün uygulamış olduğu bu standartların performans standartları başlığıyla yayınlanan metnin 2120 numaralı alt maddesinde, kontrol faaliyetine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bu maddeye göre, iç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasını belirtmektedir. Standart maddesi, aynı zamanda iç denetim faaliyetinin, risk değerlendirmesi sonuçlarına bağlı olarak, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmesi gerektiğini ifade etmektedir. Maddeye göre yapılacak değerlendirmenin, mali ve operasyonel bilgilerin güvenirliliğini, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini, varlıkların korunmasını ve kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularının kapsaması gerekmektedir.<sup>163</sup>

<sup>162</sup> KESKİN, Duygu Anıl, İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Basım Yayın A.Ş. İstanbul,2006, s.31.

<sup>163</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e. s.33.

### 2.1.10.2. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu

Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) kurulmuş olduğu tarihten bu yana getirmiş olduğu en önemli düzenleme Sarbanes-Oxley yasasıdır. Yasa, her ne kadar ABD'de ortaya çıkan problemler ve özellikle de Enron ve Worldcom başta olmak üzere skandallardan sonra yürürlüğe konulmuş ise de, yasanın düzenlediği konulara ilişkin problemler global düzeydedir. Yasada yer alan düzenlemeler oldukça ileri seviyede ve alışılmadık ötesinde radikaldir. Bu sebeple yasa bütün dünyada büyük yankı uyandırmış ve diğer ülkelerin kurumsal yönetim düzenlemelerini önemli ölçüde etkilemiştir. Ağırlıklı olarak kurumsal yönetim üzerinde hükümler içeren yasada, yöneticilerin finansal süreçlerin ve raporların izlenmesi ve denetimi için etkili iç kontrol sistemlerinin bulunduğuna ilişkin iddialarını doğrulamaları istenmektedir. Yasa ile finansal raporların ayrıntılı ve analitik tablolar ile geçerliliği garantilenmekte; finansal doküman, süreç ve kontroller için denetlenebilir, izlenebilir ve taranabilir bir havuz yaratılabilmekte, farklı kaynaklardaki veriler kısa sürede bir araya getirilebilmekte, uyumluluk ve yönetim girişimlerinin etkinliği de izlenebilmektedir.<sup>164</sup>

Yasa hükmünde yine, CEO ve CFO lara; işletme finansal tablo raporlarını imzalayan işletme görevlilerinin yayımlanan raporları okuduklarına, işletmelerinin iç kontrol sistemlerinden sorumlu olduklarına, iç kontrol sistemlerine aşina olduklarına ve iç denetim sistemine ilişkin ortaya çıkan sorunları iç denetçileriyle tartıştıklarına ilişkin ayrıntılı bir belgeyi yayımlanan raporlara ekleme yükümlülüğü getiren düzenleme yer almaktadır. Ayrıca adı geçen yöneticiler, raporların işletmenin finansal durumun ve faaliyet sonuçlarını doğru şekilde yansıttığını ve önemli hata veya kusur veya atlanılmış bilgi içermediğini onaylamak zorundadırlar.<sup>165</sup>

Ayrıca CEO ve CFO'lara işletmede iç kontrol sisteminin oluşturma ve bunun etkinliğini sağlama yükümlülüğü getirilmiştir. Böylece yöneticilerin finansal tabloların yayımlanmasından 90 gün önce şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeleri ve yapılan değerlendirmeye ilişkin varmış oldukları sonucu yayımlanacak raporda kamuya açıklamaları gerekmektedir.<sup>166</sup>

<sup>164</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.35.

<sup>165</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.36.

<sup>166</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.36.

### 2.1.10.3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü

Uluslar arası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI), 1992 Washington Kongresinde kabul edilen Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının ana hatları, tüm dünyada benimsenmiş kurallar haline gelmiştir. INTOSAI'nin her üç yılda bir değişik ülkelerde gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir.<sup>167</sup>

Örgütün İç Kontrol Standartları Komitesi;

- Etkili iç kontrollerin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yönelik genel bir çerçeve çizmek,
- Kamu yöneticilerinin ve denetçilerinin iç kontrolle ilgili rollerini ve sorumluluklarını açıklamak,
- Yaygın biçimde yaralanılan iç kontrol uygulamalarını tanımlamak,
- İşletmenin, etkili bir iç kontrol sağlaması bakımından, alması gereken önlemler olup olmadığını tespit etmeye yardımcı olacak basit bir kıyaslama listesi sunmak,
- Daha fazla bilgi edinmek üzere bir kaynak listesi vermek,

gibi, yukarıda sıralanan amaçları gerçekleştirmek üzere bildiriler ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaya yönelik rehber yayınlamaktadır.<sup>168</sup>

### 2.1.10.4. Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Organizasyonlar Komitesi

İşletmeleri destekleyen ve Denetleyen Treadway Komisyonu COSO, finansal raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla, finansal raporların kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş ve belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler geliştiren, gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur.<sup>169</sup>

1992 yılında COSO raporu, iç kontrol-bütünleşik çerçeve, komite tarafından yayınlanmış olup, iş kontrol sistemleri ve onların etkinliğinin gelişimi için yaygın

<sup>167</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.38.

<sup>168</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.38.

<sup>169</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.39.

olarak kabul edilen bir esas teşkil etmiştir.<sup>170</sup> COSO raporu sadece görevlerin yerine getirilmesi gibi sıkı kontrollere değil, çalışanların profesyonelliği ve yeterliliği gibi yumuşak kontrollere de odaklanmıştır.<sup>171</sup>

#### 2.1.10.5. Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde, son yıllarda, genelde kamu yönetimi anlayışı, özelde kamu mali yönetimi anlayışı sorgulanmakta ve bu alanlarda değişim ihtiyacı gündeme getirilmektedir. Kamu mali yönetimine ilişkin değişim ihtiyacının, kamu gelirlerinin kullanımı ve kamu harcamaları konusunda artan kamuoyu hassasiyeti ile gerek bürokraside gerekse akademik çevrelerdeki değişim çalışmalarından oluşan iç etkenlerin yanı sıra uluslararası mali kuruluşlarla olan ilişkiler ve Avrupa Birliğine üyelik sürecinde Birlik müktesebatının üstlenilmesi çalışmalarından oluşan dış etkenlerden kaynaklandığını söylemek mümkündür. Bu değişim çalışmalarının da etkisiyle kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi alanında bazı mevzuat değişiklikleri yapılmış, bazı mevzuat değişiklikleri de taslak veya tasarı aşamalarında çalışmaları devam etmektedir.<sup>172</sup>

Mali yönetim ve kontrol sistemi alanında en köklü değişim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla yapılmıştır. Bu Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimiz bütünüyle yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiştir. Kanunda, planlama-bütçeleme süreci yeniden tanımlanmış, idarelerin yönetim sorumluluğuna ağırlık verilmiş, bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiş, sonuç veya amaç odaklı bir mali yönetim sistemi kurulmaya çalışılmış ve yeni bir iç kontrol mekanizması oluşturulması öngörülmüştür.<sup>173</sup>

Kanunla birlikte, uluslar arası bankacılık sektöründe yaşanan Baring Bank, IIIied Irish Bank gibi olaylara paralel olarak ülkemizde yaşanan banka iflasları, kuruluşlar içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasının önemini gündeme getirmiştir. Basel Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi tarafından bu

<sup>170</sup> COSO, INTERNAL CONTROL ISSUES IN DERIVATIVES USAGE, "Executive Summary" [http://www.coso.org/IC-Issues-Derivatives-Usage\\_Summary.htm](http://www.coso.org/IC-Issues-Derivatives-Usage_Summary.htm) , 11.09.2010.

<sup>171</sup> MEMİŞ, Ünsal Mehmet, a.g.m., s.78.

<sup>172</sup> ARCAGÖK, Mehmet Sait, "Yeni Maliy Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol", s.1., <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf>, 17.09.2010

<sup>173</sup> ARCAGÖK, Mehmet Sait, a.g.m., s.2.

kapsamda geliştirilen ilkeler esas alınmış ve iç kontrol sistemine ilişkin temel unsurlara kanunda yer verilerek hukuki dayanak güçlendirilmiştir.<sup>174</sup>

Öte yandan uluslar arası alanda anlaşmayı sağlayabilecek ortak bir dili geliştirmek ve ülkemizde uluslar arası finansal raporlama standartlarına uygun olarak raporlama ve denetim yapılmasına olanak sağlayacak doğrultuda tasarı halinde TTK'da çalışmalar yapılmaktadır. Tasarıyla firmaların yatırımcılara doğru bilgi verebilmeleri açısından, etkili bir iç kontrol yapısına sahip olmaları gerektiğini de dolaylı olarak vurgulamaktadır.<sup>175</sup>

Basel II düzenlemeleri ve yasalaşması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile işletmeler; bankalarla olan ilişkilerinde ve kredilendirme sürecinde, şeffaf ve kurumsal bir ticaret ortamının kuralları içinde faaliyet göstereceklerdir. Oyunun yeni kurallarına uyum sağlayabilmek için hazırlıklı olmanın koşullarından birini, işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği oluşturmaktadır.<sup>176</sup>

Ülkemiz ekonomisinin büyük bir kısmını oluşturan KOBİ'ler için ise bu düzenlemelerin ayrı bir önemi vardır. Basel II düzenlemeleri ile bankacılıkta önemi daha da artacak olan kurumsal yönetim ve risk yönetimi ile yeni bankacılık kanunuyla getirilen düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, reel sektörün de iç kontrol sistemleri ve iç denetimin kurulması ve etkin çalışması konusunda gereken önemi vermesi gerekecektir. Önceleri çoğunlukla büyük ölçekli firmaların iç kontrol sistemi ve iç denetime yer verdiği gözlenirken; Basel II düzenlemeleri ile birlikte artık KOBİ'lerin de kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri ve iç kontrol sistemi ve iç denetimi gerçekleştirmeleri zorunlu bir hal almıştır. Aksi takdirde, bankalardan kredi temininde zorluklar yaşanacaktır. Böylece, Basel II ile etkin risk yönetimi ve denetim anlayışının ön plana çıkarıldığını söylemek mümkündür.<sup>177</sup>

<sup>174</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.48.

<sup>175</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.50.

<sup>176</sup> UZUN, A. Kamil, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi", <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>, 16.10.2010.

<sup>177</sup> KURT, Ganite-OKAN, Pınar, "Basel II Kapsamında Kobi'lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler", I.Uluslararası sempozyum, İzmir Ekonomi Üniv. Bildiriler Kitabı, Mayıs 2008, s.150.

### 2.1.11. Kontrol Öz Değerlendirme Kavramı

Kontrol öz değerlendirme işletmelere, hedeflerini gerçekleştirme ve yeteneklerini güçlendirme konusunda yardımcı olan, daha çok iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik bir dizi etkinliği kapsayan bir metodolojidir.<sup>178</sup>

Kontrol öz değerlendirme; İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1998 yılında yayınlanan tanımlamaya göre; “iç kontrol sisteminin etkinliğinin analiz edildiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Amaç tüm işletme amaçlarının gerçekleştirileceği konusunda güven yaratmaktır.

Kurumlarda kontrol öz değerlendirme, iç denetçilerin denetledikleri birim, faaliyet ya da sistem içinde mevcut risklerin ve kontrollerin tespit edilebilmesi amacıyla uyguladıkları, risk ve kontrollerin denetim konusu alanda çalışan kişiler ve o alanın yönetimi tarafından tespit edilmesine yönelik olarak geliştirilmiş bir tekniktir. Kontrol öz değerlendirmenin uygulanmasında, iç denetçiler eğitmen, mentor ve yönlendirici olarak yer alırlar, ancak sürece karışmazlar. Yani risk ve iç kontroller denetim konusu alanın yönetimi ve çalışanlarınca pek çok farklı yöntem kullanılmak suretiyle takım çalışması ile belirlenmektedir. Açık bir iletişim ortamı, uygun fiziki ortam (geniş bir toplantı alanı), etkin katılımın sağlanması ve uygun yönlendirme bulunması tekniğin başarısı açısından en önemli faktörlerdir. CSA tekniği (metodu) iç denetçiler haricinde risk yöneticileri veya Birimlerde risk yönetiminden sorumlu kişilerce risk yönetimi faaliyeti çerçevesinde de kullanılmaktadır. İç denetçilerin son yıllarda sıklıkla kullandıkları bir araç olarak göze çarpmaktadır.<sup>179</sup>

İç kontrol öz değerlendirme; faaliyetler devam ederken, bizzat gerçekleştiren kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Mevcut iç kontrol sisteminin yeterliliği, öz değerlendirme formları kullanılarak ele alınır. Öz değerlendirme, sistemin kurumun yapısına uygun kurulması, düzgün işlemesi, zayıf yönlerin tespit edilmesi ve eksikliklerin giderilmesi amacıyla yürütülecek çalışmalara kaynaklık eder.<sup>180</sup>

<sup>178</sup> KESKİN, Duygu Anıl, a.g.e., s.24.

<sup>179</sup> İÇ DENETİM BİLGİ PAYLAŞIM PLATFORMU, “Kontrol Özdeğerlendirme”  
<http://icdenetim.org/forum/index.php?topic=199.0>, 20.09.2010.

<sup>180</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.3.



### 2.1.12. İç Kontrol Standartları

Bu bölümde Kontrol sürecinde minimum düzeyde işletilmesi beklenen uygulamaları ortaya koyan iç kontrol standartlarıyla ilgili bazı organizasyonların standart yaklaşımlarına yer verilmiştir.

#### 2.1.12.1. Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Organizasyonlar Komitesi (COSO) İç Kontrol Standartları

Coso Treadway Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla "iç kontrol bütünlük sistemi" raporunu yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir. Avrupa Birliğinin genişleme sürecinde de mali kontrol alanında yapılan çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi benimsenmiştir. Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerin buna uygun iç kontrol sistemi oluşturulmaları beklenmektedir. Avrupa Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission Internal Control Integrated Framework Komisyonu 31.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iç kontrol standartlarını belirlemiştir.<sup>181</sup>

Coso'nun, daha önceki bölümlerde değinilmiş olan genel çerçevede getirmiş olduğu standartlara ve tanımlamalara ilişkin konu başlıkları şöyledir;<sup>182</sup>

- İç Kontrol Bütünlük Çerçeve,
  - Kontrol Ortamı
  - Risk Değerlendirme
  - Kontrol Faaliyetleri
  - Bilgi ve İletişim
  - Gözetim
- Kurumsal Risk Yönetimi Bütünlük Çerçeve
  - İç Çevre

<sup>181</sup> SALTİK, Nihal, "İç Kontrol Standartları", Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:26, Yaz 2007, s.60.

<sup>182</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.66.

- Hedeflerin Belirlenmesi
- Olay tanımlaması
- Risk Değerlendirmesi
- Riske Cevap Verme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- Gözetim

#### **2.1.12.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) İç Kontrol Standartları**

Uluslararası Sayıştaylar Birliği,(INTOSAI) 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” nu yayımlamıştır. İç kontrol, hedeflerin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olduğundan yönetim, iç kontrol yapısının kurulması, gözden geçirilmesi, güncelleştirilmesi, yeterliliği ve etkinliğinden sorumludur. İç kontrol standartları ikili bir ayrıma gidilerek; genel ve ayrıntılı standartlar olarak belirlenmiştir. Bunlar,<sup>183</sup>

Genel standartlar olarak beş başlık altında ele alınmıştır:

- Makul güvence,
- destekleyici tutum,
- dürüstlük ve yeterlilik,
- kontrol hedefleri ve
- kontrollerin gözetimi genel standartları oluşturur.

Ayrıntılı Standartlar da beş başlık altında ele alınmıştır:

- Belgeleme,
- İşlemlerin anında ve uygun kaydı,
- İşlemlerin onaydan geçirilmesi ve görevlerin ayrılması,
- Gözetim,
- Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk.

<sup>183</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.63-64.

### 2.1.12.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim ana başlıkları altında yirmi dört adet standarttan oluşmaktadır. Bu standart başlıklar şoyledir:<sup>184</sup>

- Kontrol Ortamı;
  - Ahlak kuralları ve dürüstlük,
  - Misyon, rol ve görevler,
  - Personel yetkinliği (işe alım, eğitim ve yer değişikliği),
  - Personel performansı,
  - Hassas görevler,
  - Yetki verme,
- Performans ve Risk Yönetimi;
  - Hedef belirleme,
  - Çok yıllı programlama (Sadece Çok yıllı bütçeye sahip olan faaliyetlerde uygulanabilir),
  - Yıllık yönetim planı,
  - Hedeflere İlişkin performansın izlenmesi,
  - Risk analizi ve yönetimi,
- Bilgi ve İletişim;
  - Yeterli yönetim bilgisi
  - Evrak kayıt ve dosyalama sistemleri
  - Hataları raporlama
  - Kontrol Faaliyetleri
  - Yöntemlerin belgelendirilmesi
  - Görevler ayrılığı
  - Gözetim
  - İstisnaları kaydetme
  - Faaliyetlerin sürekliliği
- Gözetim ve Değerlendirme

<sup>184</sup> SALTİK, Nihal, a.g.m., s.66-68.

- İç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi
- Denetim raporları
- İç denetimin yeterliliği
- Değerlendirme
- İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİME TABİ BİR MADEN FİRMASINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNE YÖNELİK UYGULAMA

#### 3.1. Genel Açıklama

Çalışmamızda iç kontrol sisteminin etkinliğinin uygulamadaki işleyişini ortaya koyma amacından hareketle, Türkiye Maden Sektöründe faaliyet gösteren, merkezi Belçika'da bulunan % 100 yabancı sermayeli bir maden işletmesinin, faaliyet sürecinde tatbik ettiği iç kontrol sistemi ve etkinliği incelenmiştir.

#### 3.2. İşletmenin Tanıtımı

Madencilik sektöründe 1991 yılından bu yana Aydın'da faaliyetlerini yürüten firma 20.000 m<sup>2</sup> 'si kapalı olmak üzere toplam 225.000 m<sup>2</sup> arazi üzerinde kırma-eleme, flotasyon, öğütme ve kurutma tesisleri ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

İşletme 1999 yılında bünyesine bağlı, aynı hisse yapısı ve yönetim kurulundan teşekkül olmak üzere ocak üretim faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla "ZA Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.", ihracat faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla da "ZB Madencilik ve Dış Ticaret A.Ş." şirketlerini kurmuştur. Ayrıca Yabancı sermayedarın grup firmaları bünyesine dahil etmiş olduğu bir de Krom ve olivin madeni işleyen ZC Madencilik Ticaret A.Ş. firması da aynı kurumsal yapıya entegredir.

Firma grup olarak yaklaşık 104 kişilik bir personel kadrosuna sahip olup taşeron firmalarının personelleriyle birlikte bu sayı 200'e ulaşmaktadır.

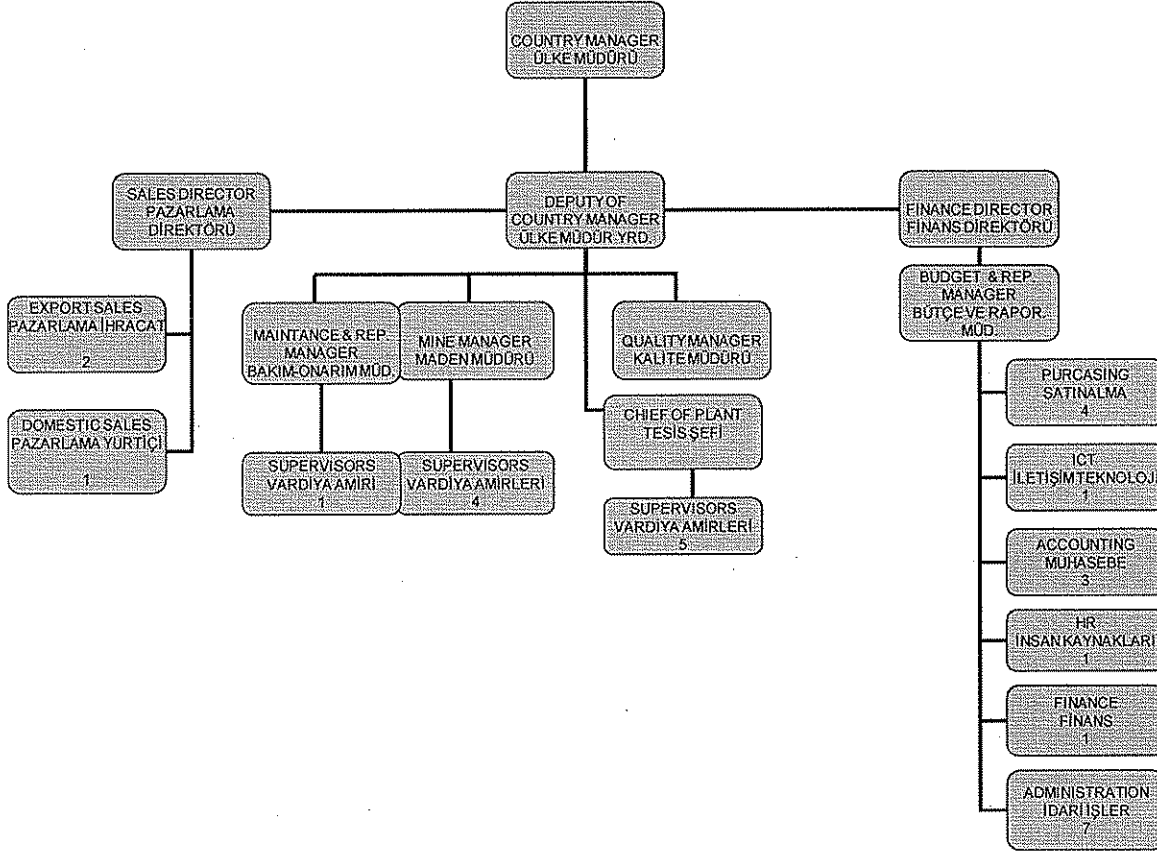
İşletme 2007 yılında, 245'den fazla üretim tesisi ile kuartz, kristobalit, nefelin siyenit, plastik killer, ve olivin gibi endüstriyel minerallerin üretimi ve satışında dünya çapında pazar lideri ve ayrıca ürün yelpazesinde hemen hemen tüm endüstriyel mineralleri barındıran Belçika'lı bir kuruluş tarafından satın alınarak global grup bünyesine entegre edilmiştir. Firmanın hizmet verdiği sektörler şunlardır:

- Seramik,
- Porselen,
- Vitrikiye,
- Yapı Malzemeleri,
- Cam,
- Dental Ürünler,
- Kaynak Elektrot.

Firma, Bünyesindeki ZA A.Ş nezdinde, başta Aydın ili havzasındaki rödovanslı ve işletmeye ait ocaklar ile Uşakta bulunan maden ocaklarından hammadde rezervi işlenerek tüvanan hammadde olarak stoklanan cevherler gerek ocak tesis gerekse fabrika tesislerde işlenerek ağırlıklı olarak yurtdışı olmak üzere yurtiçi ve yurtdışı pazara sunulmaktadır. Firma maden sahasının üretime hazır hale getirilmesini ve üretim çıktılarının nakledilmesini taşeron firmalar aracılığıyla yapmaktadır. Maden cevherlerinin işlenmesi ise kendi bünyesindeki çalışanlarca gerçekleştirilmektedir. İhracata sevk edilecek olan ürünler ocak-tesislerde sevkiyata hazır hale getirildikten sonra Güllük yükleme limanına ve liman stok sahasına nakledilerek dökme yükleme şeklinde gemilere aktarılır ve yine bünyesindeki ZB A.Ş nezdinde gümrükleme işlemleri yapılarak ihracatı gerçekleştirilir. Yurtiçi pazara sevk edilecek ürünler de fabrika-tesise ara nakliyelerle hammadde sevkiyatı yapılarak istenilen kalite ve miktarda işleminden geçirildikten sonra ana firma olan Z A.Ş tarafından satışı yapılarak yurtiçi müşterilere teslimatı gerçekleştirilir. Öte yandan firmaya müdahil diğer maden işletmesi olan ZC A.Ş. Konya'nın Beyşehir ilçesindeki ocakları ve fabrika tesisi ile bünye içinde fakat farklı bir maden olarak ağırlıklı olarak olivin olmak üzere krom işletmesidir. Gümrükleme ve ihracat işlemlerini bizzat kendisi gerçekleştirerek Mersin limanından ihracat yapmaktadır. Ayrıca yurtiçi pazarda da faaliyet göstermektedir.

### 3.3. İşletme Organizasyon Şeması

Global şirketin Türkiye grubunun organizasyon şeması aşağıdaki gibidir.



Şekil-3 İşletme Organizasyon Şeması

### 3.4. İşletmenin Kontrol Ortamı

İşletmede kontrol faaliyetleri, üretim, satış ve pazarlama, satın alma, muhasebe departmanlarını kapsayacak şekilde sistematik hale getirilmiş olup her birim ayrıca kendi içerisinde de bir oto kontrol mekanizması işletmektedir.

**Yönetim Anlayışı:** Organizasyon içerisindeki yönetsel ve faaliyetler kararlar yetkili birden fazla yönetici tarafından alınmakta olup ve işletmenin faaliyet sürecinde karşı karşıya kalabileceği işletme riskleri incelikli olarak ele alınarak değerlendirilir ve kontrolü yapılır. Yönetim kademesi ayrıca etkin bir finansal raporlama sistemi geliştirmiş olup doğabilecek hatalara ve bu hataların bertaraf edilmesine karşı duyarlı bir finansal zeminde hareket etmektedir. Bu noktada etkinliğin duyarlılığın artırılması amacıyla iç kontrol sistemine özen gösterilir,

periyodik toplantılar yapılarak, çalışanlara faaliyetlerle ilgili sürekli olarak bilgilendirme ve aktarımlar yapılır.

**Örgütsel Yapı:** Organizasyondaki mevcut örgüt yapısında, yetki ve sorumluluğa konu olan işlemler açıkça belirtilmiş olup yetki ve sorumluluk düzeyleri açıkça tanımlanmış, organizasyonel amaçlara ve işletmenin üretim, satış ve finansal fonksiyonları gereğince yasal düzenlemelere uygun olarak bu yetki ve sorumluluklar devredilmiştir. Bu işlemlerin uygulanması ve işlerliğinin sağlanmasına ilişkin prosedür ve politikalar üst yönetim kapsamında değerlendirilir ve oluşturulur. İşletmenin konusu, kapsamı, ölçeği ve faaliyetlerle ilgili işlemlerin karmaşıklığı değerlendirildiğinde mevcut örgüt yapısı organizasyona uygunluk arz etmektedir. Bu örgütsel yapı içerisinde çalışmalarını gerçekleştiren işletme birimlerinin temel amaç ve hedeflerini açıklayan iş tanımları ve bu tanımların atfedildiği sorumluluklar açıkça belirtilmiş ve çalışanlara bildirilmiştir.

**Kontrol Faaliyetlerinde Yönetimsel Yöntemler:** İşletme yönetimi belirlemiş olduğu, karlılık, maliyet, finansal, üretimsel amaç ve hedefleri çerçevesinde yıl içerisinde periyodik olarak revizyona tabi tutulan bir bütçeleme sistemini uygulamaktadır. Uygulamadaki faaliyet planlama ve raporlama sistemi, belirlenen periyotlarda, planlanan ile gerçekleşen sonuçları tespit edecek şekilde düzenlenmiştir. Örneğin üç aylık dönemleri baz alınarak düzenlenen bütçe raporlama sistemi her üç ayda bir revize edilirken yıl bazında hazırlanan ana bütçeden sapmaları belirleyecek şekilde şekillendirilmiştir. Bütün bir yılı kapsayan bütçe sistemi üç kademeli bir rapor olup, birinci kademede geçmiş döneme ait bütçe, ikinci kademede, ilgili bütçe yılını şekillendiren bir öngörü (estimate) bütçesi ve son kademede dönemsel itibarla hedeflerin realizasyonunu gösteren bir reel bütçedir. Bu kademelerdeki bütçeler karşılaştırmalı olarak görüntülenerek geçmiş dönem, tahmini öngörü ve gerçekleşen bütçeler karşılaştırılarak sapmalar ortaya konulur ve birim maliyet değişimleri belirlenir. Yönetimsel bir diğer yaklaşım da işletme belge kayıtlara yanı sıra işletme varlıklarına erişim konusunda bir yetki ayırımı getirmiş ve yetkisiz kimselerin dışında bu erişime olanak vermemektedir. Buna örnek, bordrolar verilebilir.



**İç Denetim Fonksiyonu:** İşletmede gerek yerel düzeyde gerekse ana şirketin yurtdışı merkezinde faaliyet gösteren bir iç denetim fonksiyonu mevcuttur. Ana şirket üst yönetiminin direktifleriyle faaliyetlerini sürdüren iç denetim mensubu çalışmalarını yapmak üzere dönemsel bazda düzenli olarak ülkeye gelerek işletme birimlerini lokal yönetimden bağımsız olarak denetlemektedir. Bunun dışında lokal yapıda iç denetim faaliyetini gerçekleştiren bir yönetim yapısı da mevcuttur. Bu çalışmaların bir sonucu olarak iç denetim faaliyetini sürdüren kişiler yönetime çalışmalarla ilgili raporlarını sunarlar.

**Personel Politikaları ve İşleyiş:** Firma bünyesinde çalışan personelin devir hızı oldukça düşük olup çalışanların ortalama çalışma süresi 7 yıldır. İstihdam edilen personel kalifiye olup çalışmalarını sürdürdükleri ilgili birimlerin gerektirdiği eğitim, bilgi ve birikime sahiptir. Personelin, çok yoğun olmamakla birlikte, faaliyetlerin gerektirdiği bilgilendirme ve eğitim seminer ve toplantılarına katılımı sağlanmakta, gerek firma içi gerekse firma dışı etkinliklerle kurslar verilmekte ve donanımı sağlanmaktadır. İşleyişe ilişkin bazı bulgular aşağıdadır:

- Firmada çalışanların görev ve yetkilerini belirleyen bir yönetmelik mevcuttur,
- Firmada çalışan sayısı 50'nin üzerinde olduğu için 3 adet malul ve sakat işçi çalıştırılmaktadır,
- Çalışan ücretleri ayın son gününden 3 gün önce bankaya aktarılarak takip eden ayın ilk günü itibariyle personel hesaplarına geçecek şekilde işleme alınır,
- Firma iş akış şemaları revizyondan geçirilmektedir,
- Banka işlemlerinde, yapılan EFT, havale, virman işlemleri ile ilgili talimatlar bankaya geçildikten sonra sözlü olarak banka yetkilisinin telefonla geri dönerek yetkili imzadan teyit alması kuraldır,
- Çalışan ücretleri bordroya tavan ücretten yansıtılmaktadır. Herhangi bir eksik yansıtma söz konusu değildir,
- Çalışanların izin, devamlılık ve kıdem pozisyonlarının izlendiği bir arşiv sistemi mevcuttur,
- Firmada sendika mevcut değildir,

- Firmada işten ayrılan personelin kıdem ve ihbar tazminatları mevzuata uygun şekilde hesaplanarak ödenir,
- İşletmede yıl bazında iş kazası olmamıştır,
- İşten ayrılan personelden firmaya dava açılma durumu olmuştur,

**Muhasebe Sistemi:** Muhasebe departmanında çalışan personel birimin gerekli kıldığı teknik bilgi ve donanıma sahip bireyler olup, muhasebe personelinin devir hızı düşük olmakla birlikte, bu kadrolar için istihdam edilecek kişilerde gerekli eğitim ve nitelikler aranmaktadır. İşletmenin muhasebe sisteminde sürdürülen faaliyetler düzenli olarak gözlemlenmekte ve gözden geçirilmektedir. Bunun yanı sıra sistemin gereklerini ortaya koyan politika ve prosedürler oryantasyon sürecinde çalışanlara aktarılırken, sisteme ilişkin ve mevzuata ilişkin yenilikler de gerek dahili bilgilendirme gerekse işletmenin anlaşmalı olduğu YMM firması aracılığıyla personele aktarılır. Finansal verilerin güvenilirliğinin kontrolü için entegre olan diğer bölümler karşılaştırmalı olarak değerlendirilmekte ve maliyet kalemleri, bütçe (departman bütçeleri) aylık olarak incelemeye tabi olur ve karşılaştırılır. Ayrıca firmanın faaliyetlerini tümüyle çevreleyen ve uygulamalara optimum düzeyde cevap veren bir muhasebe hesap planı işletilmektedir. İşlemlerin muhasebe sistemine kayıtlanması fiili ve kaydi düzeyde belirli kurallara ve prosedürlere dayandırılmış, periyodik mutabakat işleyişi sağlanmaktadır.

Firma iç kontrol sistemi: Söz konusu işletmenin iç kontrolden sorumlu bir yönetim kurulu üyesi mevcut olup iç kontrol birimi oluşturulmuştur. Bu üye, firmanın risk pozisyonu, iç kontrol faaliyetleri, mevzuata uygunluk işletme politika ve prosedürlerine uygunluk gibi konularda düzenli aralıklarla toplanan yönetim kurulunu bilgilendirmektedir. Oluşturulan bu birim yıllık olarak denetim programı yapar ve yönetim kurulunun onayına sunar. Firmanın yapısıyla ilgili bir takım bulgular şöyledir:

- Faaliyetlere ilişkin onay ve fiili olarak gerçekleştirme süreci birbirinden ayrılmıştır,
- Firma yazışmaları gelen evrak ve giden evrak düzeyinde kayıt altına alınmaktadır,

- Resmi kurumlarla ilgili yazışma ve diyaloglarda firmayı riske sokan ifadelere yer verilmez,
- Grup firmalarıyla ilgili iletişim ve diyaloglarda herhangi bir sorun gözlemlenmemektedir,
- Firmada şirket personeli olmayan anlaşmalı bir avukatla çalışılmaktadır,
- Firma bilgisayar sistemine girişte belirlenmiş bir görev ayrımı var olup her birim kendi içerisinde yetkilendirilmiştir,
- Firmada bilgisayar sistemlerinde yedekleme işlemi haftalık olarak yapılmakta olup, bunlar server ve disklerde tutulmaktadır,
- Firmada bütün birimlerin entegrasyonunun sağlandığı ve gözlemlendiği bir muhasebe – bordro – varlıklar – kasa – banka – stok – çek – senet – dekont – maliyet – döviz – fatura – sevkiyat modüllerinin olduğu bir kurumsal kaynak çözüm programı kullanılmaktadır.
- Bu programın özellikleri server'dan yönetilmekte olup tüm bir işletmeyi çevreleyecek şekilde bölümleri birbirine entegre edebilmekte ve her birim kendi uygulamalarını gerçekleştirirken eş zamanlı olarak bölümler arası uygulama senkronizasyonu da sağlamaktadır. Özellikle maliyetleme ve raporlama üniteleri işletmenin sistemine uygun olup ihtiyaca cevap verdiği için etkin bir kullanım modeli olarak tercih edilmiştir,

### 3.5. İşletme İç Kontrol Faaliyetleri

İşletmede uygulanan iç kontrol faaliyetleri üretim, sevkiyat, pazarlama, muhasebe, finans, satın alma, bilgi-işlem birimleri nezdinde gerçekleştirilmektedir.

#### 3.5.1. Pazarlama

Pazarlama departmanının müşteri portföyünde yurtiçi ve yurtdışı olmak üzere iki kategoride müşteri klasmanı bulunmaktadır. Mevcut yurtiçi müşterileri ile sözleşme koşulları gereğince bir satış ilişkisi gerçekleşmekte olup, yeni bir sipariş ve müşteri diyalogunda müşteri ön araştırması gerçekleştirilerek, ilgili müşteri firmanın yasal evrakları (vergi levhası, imza sirküleri, resmi gazete yayını gibi) talep edilerek güvence sağlanmakta, bu noktada ayrıca ilgili müşterinin bankalarla olan ilişkisi (örneğin müşterinin verdiği çeki bankası aracılığıyla izleme) ve düzeyi finans departmanı ile koordineli olarak yapılan bir çalışmayla ortaya konmakta ve

değerlendirilmektedir. Yapılan sözleşme ile sözleşme süresi, teslimat/termin detayları, ödeme/ön ödeme koşulları, ihtilaf durumunda ortaya çıkabilecek problemler için tazmin usulleri, teminat/mektubu ve güvence koşulları ve prosedürleri belirlenerek, karşılıklı mutabık kalınan sözleşme yordamınca, Gerek eski müşteriler gerekse yeni müşterilerden gelen siparişler değerlendirilmeye alınır. Telefon, mail, birebir görüşme şeklinde sipariş ön kabulünden sonra, Sipariş fiyat, miktar ve son teslim konusunda aşağıdaki evrelerde onay süreci işletilmekte;

- Yazılı,
- Müşteri resmi teyitli,
- Kalite teyitli,

Sözleşmeyle resmiyet kazanmış olan sipariş onayından sonra, ilgili koşullar gereği, bankadan ön ödemenin yapılıp yapılmadığı, işletme hesaplarına havalenin gerçekleşip gerçekleşmediği kontrol edilir, ya da diğer ödeme enstrümanları (çek / senet gibi) ile yapılıyorsa, firmaya ulaştırılıp ulaştırılmadığı ve ilgili ödeme evraklarının mevzuat ve prosedürlere uygunluğu finans departmanı ile irtibatlı olarak teyit edilerek güven temin edilir. İşletilen onay ve teyit sürecinden sonra, sipariş Üretim departmanına sevk edilmektedir.

Pazarlama departmanı ayrıca, üretim ve teslimat sürecinde aşağıdaki kontrolleri gerçekleştirmektedir:

- Alınan sipariş resmi belge kontrolü,
- Sipariş/İrsaliye,
- İrsaliye ürün doğrulama,
- İrsaliye miktar doğrulama,
- İrsaliye teslimat kontrolü,
- Sipariş/Faturalama,
- Fatura fiyat kontrolü,
- Fatura miktar kontrolü,
- Fatura tutar kontrolü,
- Pazarlama departmanı tarafından hazırlanan fatura, bir kurumsal kaynak planlama sistemi olan Netsis sisteminin entegrasyon havuzuna

gönderilerek muhasebe departmanınca son kayıt kontrolünden sonra sisteme alınarak kayıtlama süreci tamamlanmış olur,

- Sevkiyat sürecinde, faturalar, siparişler ve sevk fişleri karşılaştırılır,
- Fatura onay ve gönderimi,
- İşletmede mamul satışları dışındaki diğer satışlar (örneğin demirbaş satışları, hurda satışları, araç satışları vs.) muhasebe bölümünce fatura edilir,
- İşletme bünyesinde talep ve üretilen mamulün optimal stok miktarını sağlayan etkin bir stok kontrol sistemi vardır,
- Herhangi bir nedenle tahsilatı gerçekleştirilemeyen mamul satışları için pazarlama departmanı finans birimi tarafından bilgilendirilerek, müşteriye geri dönüşüm sağlanarak mevcut durum izlenir. Süreç takibe alınır,
- İhracat işlemlerinde, fatura, sevk fişi, çeki listeleri karşılaştırılır, son kontroller yapıldıktan sonra aracı kuruluşa gümrükleme işlemleri devredilerek, mallar yükleme limanına sevk edilir,
- Gümrükleme işlemlerinden sonra, kantar tonaj fişleri, nakliyecilerle karşılaştırılarak fark ve sapmalar açığa çıkarılır, yükleme sonrası evraklar, yükleme öncesi hazırlanan evraklarla karşılaştırılarak, miktar ve tutar eşitliği sağlanır.

Pazarlama bölümünün faaliyetleri, genel çalışma prensipleri ve prosedürleri gereğince yürütülmekle birlikte iç kontrollerle ilgili olarak çalışanların yeterli sistematik bilgiye sahip olmaması, beraberinde iç kontrol bilinciyle hareket etmeme eylemini de getirmektedir. Bu durumda, kurumsal risk yönetiminde, firma satış birimi olarak pazarlamanın, müşteri ilişkileri ve bölümsel politikaların bir risk değerlendirmesi de göz ardı edilmiş olmaktadır. Kontrol sistematigiyle yapılan çalışmalar ile kontrol bilincinden soyut prosedürel bir işleyiş arasındaki olumlu ya da olumsuz sonuçlara ulaşamamakta dolayısıyla kontrol öz bilincinden hareketle bir farkındalık sağlanamamaktadır. Örneğin, müşteri sipariş onay sürecinden sonra, üretime yönlendirilen talebin herhangi bir nedenle iptal edilmesi durumunda, işletilmiş olan kontrol sürecinin, zaman ve emek kaybı ve yanı sıra kırtasiye giderleri ile ilgili maliyete etki eden kısmı gözden kaçmaktadır. Öte yandan müşteri

alacaklarının tahsilinin ve müşteri bazlı ödeme pozisyonlarının değerlemesinin ayrı bir birim olarak finans tarafından gerçekleştirilmekte ve firma içi kredi derecelendirme bu birim tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla müşteri kabulde seçici olma satış risklerini azaltmada olumlu bir durum olarak göz çarpmaktadır. İç kontrolün etkinliği açısından, satış faturası tanzim, teyit ve sisteme girişinin pazarlama, kayıt ve muhasebeleştirilmesinin muhasebe sorumluları olarak farklı sorumlu kişilerde olması önemlidir. Süreç kontrolleriyle ilgili olarak satışlardan yapılan iadelerle ilgili olarak stok takip ve müşteri sipariş izleme açısından önemli olan bir teslim/iade raporlaması tutulmamaktadır.

### 3.5.2. Üretim

#### Üretim Belge-Doküman Kontrolleri:

Alınan siparişin resmi belgelere dayandırılması esastır. Bu nedenle belgelerin mutlak suretle müşteri ve ilgili departman teyit ve onaylı olması zorunludur. Üretime sevk edilen sipariş belgelerine ek olarak ürün detaylarının açıkça ifade edildiği onaylı, dahili yazışma formları eklenerek üretim departmanına teslim edilir. Ayrıca siparişe konu olan ürünün reçeteye uygun olması koşulunun sağlanması için reçete üretim kontrolü ve ürün stok kartları bu evrede gerçekleştirilir.

Pazarlama departmanında sipariş teyit ve onay sürecinin tamamlanmasından sonra üretim sürecine dahil edilen ürün talebi için üretim departmanında;

- Uygun hammadde temini,
- Üretim zaman planlaması,
- Mamulün tamamlanması,

Evreleri realize edilir.

#### Uygun Hammadde Temini:

Müşteri siparişinin hazırlanmasında birinci evrede siparişe uygun hammadde üretimi için firmanın maden ocaklarından hammadde siparişi talep edilir ya da ocaklardan temin edilemiyorsa harici satın alma işlemiyle hammadde temin edilir.

Burada ocak üretimi için de aşağıdaki aşamalar gerçekleştirilir;

- Üretim zaman planlaması,

- Üretim kalite kontrol eylemi,
- Kontrolü gerçekleştirilmiş malzemenin tesislere sevkiyatı,

Ürün zaman planlaması:

- Hammaddenin işlenmesi,
- Yardımcı malzemelerin temin edilmesi ve sarfi,
- Kalite kontrol eylemi,
- Üretim aşamalarının tamamlanması,

Tesislere sevk edilen hammadde tüvenan malzeme, siparişin niteliklerine göre, tesislerde kırma, eleme, kurutma ünitelerinden geçirilerek, sevkiyatın mahiyetine göre ambalaj ve paketleme dolum ünitelerine aktarılır. Tamamlanan mamul son olarak;

- Kalite kontrol,
- Stoklama,

Faaliyetiyle kalite güvence müdürlüğünün onayı ile süreç sevk aşamasına getirilir.

Sipariş ve sevkiyat arasındaki ara evrede bulunan üretim departmanı ocaklar ve tesis üretim olarak faaliyet göstermektedir. Sipariş üretiminin kırma eleme, flotasyon, kurutma eleme evrelerinde laboratuvar çalışanlarınca %0001 oranında periyodik numune kontrolü ve mamul analiz edilerek boyutsal açıdan kontrolü yapılmakta ve belgelendirilmektedir. Buna ek olarak saatte bir kırma eleme vardiya ölçüm kontrolü, iki saatte bir olmak üzere kurutma eleme vardiya ölçüm kontrolü, flotasyon vardiya ölçüm kontrolü yapılarak ısı, nem, arıza ve LNG basıncı, PH su dengesi, yoğunluk, besleme, reaktif kimyasal, kontrol edilerek, günlük rutin kontrol raporu hazırlanmaktadır.

Herhangi bir aksamaya neden olmaksızın yapılan kontrol ve raporlamanın üretim döngüsüne olumlu katkı sağladığı görülmekle birlikte, üretim reaktif kimyasal kontrol işleminin elektronik cihaz değil personel tarafından yapılıyor olması zaman ve iş kaybı yanı sıra ölçüm, kontrol ve raporlamanın görece çelişkili ya da tutarsızlığa yol açacağı açıktır.

### 3.5.3. Sevkiyat

Üretim aşamalarından geçmiş, kalite güvence onayı alınmış sipariş ürünler müşteriye temrin edileceği sevkiyat bölümüne gelir. Burada, sevkiyat sorumlusu, ürün detaylarını gösteren sipariş, üretim ve kalite bölümlerinin ilişikteki belgeleri ışığında kamyon yükleme formları düzenlenerek mamulün yüklemesi yapılır, burada sipariş miktar tutar ve teslimat detayları açısından kontrole tabi tutulur. Sevk ve taşıma irsaliyeleri düzenlenerek kantara alınan kamyonlara burada kantar çıkış fişi düzenlenir. Kantar çıkış fişine taşıma fişi ve irsaliye eklenir.

Sevkiyat sürecinin son aşamasında, tekrar pazarlama departmanı ile koordinasyon sağlanarak, son kontrol için belgeler düzeyinde ilgili departmana teslimler sunulur. Pazarlama direktörlüğüne bağlı pazarlama satış departmanı burada, kayıtlarında bulunan siparişin orijinali ve detaylarıyla, müşteriye teslim edilmek üzere hazır haldeki ürünün belgelerle açıklanmış son şeklini karşılaştırarak kontrol ederken; irsaliye üzerinde, ürün doğrulama, miktar doğrulaması, teslimat kontrolü aşamalı sipariş kontrolünü ve fatura üzerinde, faturalama işlemlerini, müşteri detaylarını, satış sözleşmesi ışığında ürün fiyat, ürün tutar ve ürün teslim kontrollerini son olarak yaparak fatura onay ve fatura gönderimi için süreci başlatır.

Sevk edilen mamulün nakliye firmalarıyla müşterilere yönlendirilmesi aşaması firma bünyesindeki kantar tesis ile başlamakta, kantara giren mamuller tonaj miktarı açısından kantar fişi çıktısı ve sipariş formuyla karşılaştırılarak miktar kontrolü ve mutabakatı sağlanarak kontrol edilmiştir kaşesiyle onaylanmaktadır.

Burada firma yurtiçi müşterileriyle yaptığı ticari konjonktüre dayalı olarak, sevk edilen mamuller aynı şekilde müşteri firma kantarınca da tartılması ve ihtilaf durumunda ilke gereği müşteri firmanın kantarının baz alınması ve fakat kantar ölçümünü doğrulayan herhangi bir evrakın, kantar fişinin ne talep edilmesi ne de müşteri firmaca gönderilmesi söz konusu olmaması tonaj kontrolünde göze çarpan bir aksaklıktır. Öte yandan yurtiçi siparişleri için sevkiyatta, nakliye firmaları ile sözlü bir diyalog kullanılması ve her hangi bir sözleşme düzenlenmemesi, yapılan fiyat anlaşmasının teyit ve kontrolü açısından aksaklık olarak beliren bir diğer noktadır.



### 3.5.4. Satın Alma

Satın Alma Departmanının işleyişi ve kontrol uygulamalarına ilişkin yapılan incelemelerde, bu birimin Finansal Kontrol raporlama ve Bütçeleme Müdürlüğüne doğrudan bağlı olduğu anlaşılmıştır. Satın alma işleyiş ve kontrol faaliyetleri aşağıdaki şekilde meydana gelmektedir:

Ana şirketin Türkiye ayağı olan lokal Z üst şirketi bünyesindeki ZA, ZB ve ZC şirketlerinin bütün hizmet yada malzeme alım talepleri bu departman tarafından gerçekleştirilmekte olup, mal ve hizmet talepleri, talep edilen ilgili birimlerin yönetimi tarafından onaylanmış STF (Satın alma Talep Formu) formları düzenlenerek, satın alma departmanına iletilir. Burada talep ön onayından sonra ilgili evraklar iç kontrol sürecinde finansal kontrol birimi yetkilisi tarafından talep edilen hizmet yada malzemelerin değerlendirilmesi ve stok durum kontrolleri gerçekleştirilir. Talep eden bölüm, satın alma bölümü, finansal kontrol raporlama ve bütçe müdürlüğü kontrol onayı ve resmi imza yetkili üst yönetim onayından sonra, (toplam imza yetkili 6 adet imza) alımı onaylanmış talepleri temin yoluna gidilir. Bu aşamada satın alma departmanı, tedarikçi/fiyat/malzeme/hizmet değerlendirmeleri ve analizleri yaparak alım işlemini gerçekleştirir. Alınan malzemeler, talep edilen birimlerce uygunluk kontrolünden geçirilerek depoya alınır. Talep edilen malzeme üretim direktörlüğüne bağlı üretim departmanından yapılmışsa, malzemenin ilgili birime teslimatı depo sorumlusu tarafından gerçekleştirilerek sarfiyata sunulmaktadır.

Firmada satın alma birimi ayrı bir departman olarak, talebin yapılmasından başlayarak, satın alım işlemleri ve takibi ve depolanması konusunda yapılması gereken tüm işlemleri yürütmekte ve kontrol etmektedir. Tüm işlemler yazılı olarak kayda alınmakta, yazılı olmayan herhangi bir talep kabul edilmemekte bu da yapılan kontrollerde uygunluk tesis etmektedir. Satın alımın gerçekleşmesinden sonra alım faturası satın alma birimince entegrasyon ortamına alınmakta ve fatura ekinde, depo giriş fişi, satın alma fiyat istek&sipariş formu, satın alma talep formu ve satın alma onay formuyla muhasebe birimine verilmektedir. Tüm evrakların numaralandırılmış ve yetkililerce onaylanmış olduğu görülmüş ve kontrol etkinliği ve işlevi açısından olumlu bulunmuştur.

### 3.5.5. Muhasebe

İşletme grubunun muhasebe sistemi kontrol ve işleyişi şöyledir. Sistemin işleyişiyle ilgili şu detay dikkati çekmektedir. Şöyle ki; Global şirketin Türkiye alt grubunu oluşturan bu dört şirketin muhasebe sistemi birbirine entegre olduğu gibi aynı zamanda global sisteme de COGNOS sistemine dahil olarak entegredir. Dolayısıyla, yıl sonlarında gerçekleştirilen tüm muhasebe sistemi işleyişi ve uygulaması, her ay için gerçekleştirilmekte olup, yıl bazında değil ay bazında çıkan cari hesap dönemi/ayı'nın kapanışları, giren ayın cari hesap dönemi/ayı'nın ilk 4 günü tamamlanır, raporlanır, ve global entegrasyonu sağlanarak kapatılmaktadır.

#### **Belge akış ve kontrol süreci:**

Gruba intikal eden belgeler öncelikle giriş kısım sekreterliğince tutulan evrak kayıt sistemine girilir. Fatura belgeleri, satın alınan hizmet yada malzemeler, satın alındığı birimler tarafından ilk kontrolleri yapıldıktan sonra, finansal kontrol raporlama ve bütçe müdürlüğüne gelir. İç kontrolün kapsam bölümünü oluşturan bu birimde evraklar aşağıdaki kalemlerde incelemeye alınır:

- Fiyat,
- Miktar,
- Tutar,
- Kur,
- İçerik,
- Talep formu uygunluk,

İmzaya çıkan evraklar 2 ila 5 gün arasında kayıtlara alınmak üzere muhasebe servisine intikal ettirilir. STF'si olmaksızın alınan ve uygunsuzluğu tespit edilen evraklar üst yönetimin onayına sunulur ve onay süreci tekrar işletilir. Bu tür alımların sonucu olumlu kabul ile gerçekleşmesinden sonra kayıt sistemine dahil edilmektedir.

Muhasebe sisteminde ilgili hesaplarına alınan kayıtlar, yevmiye fişleri çıktıları alınarak tekrar finansal kontrole ve mevzuat kontrolüne tabi tutulur. Bu aşamadan sonra, tam tasdik denetim sözleşmesi yapılan bağımsız dış denetim firmasıyla aylık periyodik finansal kayıt ve mevzuata uygunluk denetimi yapılmaktadır.

Muhasebe departmanı alt birimi olarak faaliyet gösteren personel departmanı sisteme bağılı olarak hareket eder entegre modül dahilinde maaş/bordro ve vergi kontrolleri yapılmaktadır.

Muhasebe sistemi ayrıca, kurumsal kaynak çözümleri sistemi olan Netsis uygulamalarıyla faaliyet göstermekte olup, her departman, kendi faaliyetlerine ilişkin işlemlerde örneğin, Satın Alma stok alım faturaları kayıtlaması, Pazarlama satış faturaları kayıtlaması, finansman kasa-banka, çek ve senet vs, işlemleri kayıtlaması, Sevkiyat nakliye faturaları kayıtlaması gibi, sisteme girdileri bizzat departman sorumlularınca yapılmakta ve yapılan işlemler Netsis entegrasyon modülüne düşmekte ve buradan da, söz konusu departman sorumlularınca kayıtlanmış ve onaylanmış evrak ve belgeler muhasebe departmanına intikal ettirilerek, entegrasyon havuzunda bekleyen kayıt ve girdiler son kez kayıt ve mevzuat kontrolünden geçirilerek, muhasebe yetkililerince sisteme alınmaktadır.

Sisteme alınan kayıtlar için yevmiye fiş dökümleri muhasebe departmanınca oluşturularak, çıktı kontrol ve onay sürecinden sonra dosyalanmaktadır. Süreçten anlaşıldığı üzere, ERP (kurumsal kaynak planlaması ) gereğince muhasebe departmanının üzerinden kayıtların girilmesine ilişkin iş yükü departmanlara dağıtılmış, ve muhasebe sistemine resmi evrak belge kayıt kontrol işlevi yüklenmiştir.

Grup firmalarının muhasebe sisteminde tanımlanmış olan rol ve görev tanımları ihtiva eden muhasebe ve kontrol uygulamaları aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

**Tüm belgelerin kontrollerinin yapılarak, muhasebe kayıtlarına alınması ve saklanması:**

- a. Tüm belgeler gerekli onay süreçleri tamamlandıktan sonra muhasebe departmanına gelir,
- b. Muhasebe departmanı bu belgeleri şekil ve içerik yönünden kontrol eder,
- c. Şekil ve içerik yönünden kontrol edilen belgeler muhasebe kayıtlarına alınır,
- d. Muhasebe kayıtlarına alınan belgelerin üzerlerine muhasebe fişleri eklenir,

- e. Belgeler tarih sırasına göre bölümlenerek dosyalanır,
- f. Bir önceki cari yılın belgeleri işleri tamamen bittikten sonra arşive indirilir ve saklanır,

**Her ay sonu mali tabloların hazırlanması için gerekli işlemlerin, kayıtların yapılması:**

- a. Faiz, orman, maden devlet hakkı, komisyon, ücret-prim vb. giderlere karşılık ayrılması ve tahakkuklarının atılması,
- b. Grup içi ve grup dışı firmalara yansıtma ve diğer faturalarının kesilmesi,
- c. Aylık ambar giriş-çıkış kayıtlarının kontrolü ve mevcut ambar stoklarının muhasebe kayıtları ile uyumunun sağlanması,
- d. Ay sonu ters bakiye veren cari hesapların düzeltilmesi,
- e. Maliyet ve diğer gider hesaplarının yansıtılması,
- f. Satılan malın maliyeti, bilanço ve gelir tablolarının hazırlanması,

**Müşteri, satıcı vb. kurumlarla hesap mutabakatlarının yapılması:**

- a. Üçer aylık dönemlerde banka, alıcı, satıcı, grup içi firmalar ile mutabakat yapılır,
- b. Ana Grup firmasına ait şirketler ile aylık mutabakat yapılır,
- c. Aylık olarak grup içi ve grup dışı firmalar ile BA ve BS mutabakatı yapılır,
- d. Vergi Dairesi, Sosyal Güvenlik Kurumu vb. resmi kurumlar ile borç alacak durumunun kontrol edilmesi için, borç – alacak dökümleri alınarak mutabakata varılır,
- e. Bu mutabakatların sonucunda mutabık olunmayan firmalardan cari hesap ekstreleri istenir, mutabakatsızlığın nedeni tespit edilir ve gerekli düzeltme işlemleri yapılır.

**Tüm resmi kurum ve kuruluşlara ilgili dönemlere ait beyanların ve işlerin yapılması:**

- a. İlgili aya ait KDV 1 ve Muhtasar Beyannameleri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, BA ve BS formları ertesi ayın son günü akşamına kadar internet ortamında gönderilir,

- b. İlgili ayda Damga Vergisi, KDV 2 Beyannamesi vermeyi gerektiren vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda beyannameler ertesi ayın 23. günü akşamına kadar internet ortamında gönderilir,
- c. Geçici Vergi Beyannameleri 1.Dönem (Ocak-Mart dönemi ) 14 Mayıs akşamına, 2.Dönem (Nisan-Haziran dönemi) 14 Ağustos akşamına, 3.Dönem (Temmuz-Eylül dönemi) 14 Kasım akşamına, 4.Dönem (Ekim-Aralık dönemi) 14 Şubat akşamına kadar internet ortamında gönderilir,
- d. İlgili yıla ait Kurumlar Vergisi Beyannamesi takip eden yılın Nisan ayının başından 25.günü akşamına kadar gönderilir,
- e. Kanuni ve diğer tutulması gerekli defterler ile ilgili işlemler takip edilir,
- f. Yevmiye, Defter-i Kebir ve envanter defterleri, defterlerin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda noterlere tasdik ettirilir. Kanuni ve diğer defterleri (Damga vergisi Defteri vb) ertesi yılda kullanmak isteyenler tasdiki Ocak ayı içinde tasdiki yeniletmeye(ara tasdik) mecbur tutulmuşlardır. Türk Ticaret Kanununa göre Yevmiye Defterinin yeni yılın Ocak ayı sonuna, Envanter Defterinin ise yeni yılın Mart ayı sonuna kadar kapanış tasdikine tabi tutulması yasal bir zorunluluktur,
- g. Kanuni defterler usul hükümlerine uyarak tutulur, ilgili kanunlarında belirtilen sürelerle muhafaza edilir ve yetkili makamlarca istendiğinde ibraz edilir,
- h. Yönetim kurulu karar defteri, ortaklar pay defteri vs gibi defterler usulüne uygun olarak tutulur ve muhafaza edilir,

**Vergi dairesi ve tüm resmi kurum ve kuruluşlarla ilgili yazışmaların yapılması:**

- a. Bilanço ve Gelir Tablosu (Kurumlar Vergisi Beyannamesi verildikten sonra), vergi levhası tasdikinin (Kurumlar Vergisi Beyannamesi verildikten sonra en geç Mayıs ayı sonuna kadar) yaptırılması için bağlı bulunan vergi dairesine hitaben dilekçeler hazırlanır. Not:

Levhayı tasdik yetkisi bağı bulunan Vergi dairesi yanı sıra SM, SMMM ve YMM unvanlı meslek sahiplerine de verilmiştir,

- b. İlgili resmi kurum ve kuruluşlardan resmi yazıların cevapları dilekçeler ile yanıtlanır,
- c. İlgili dilekçelere sayı verilerek giden evrak defterine kaydedilir ve bir kopyası ilgili dosyaya takılarak saklanır,
- d. Vergi iadesi alacaklarının ve vergi borçlarının takibi,
- e. Her ay vergi dairesi alacakları (KDV, Kurumlar Vergisi, vb) ve borçları ile ilgili olarak bağı bulunan Vergi Dairesi ile ilgili mutabakata varılır,
- f. Mevcut borçlar mahsup edilebilme imkanı varsa mahsup edilir, yok yapılamaz ise banka aracılığı ile yada nakit olarak ödenir,

**Çek, senet, kasa, ve banka takibinin yapılması:**

- a. Kasa ödemeleri-kasa tahsilatları ilgili onay mercilerinden izin ile, ödemeyi alan veya yapan kişilere kasa tediye, kasa tahsilat makbuzları imzalatılarak yapılır,
- b. Kasa hareketleri günlük olarak hem muhasebe kayıtlarına hem de kasa defterine kaydedilir,
- c. Banka ödemeleri imza yetkili kişilerin ödeme talimatlarını kontrolleri ve imzalamalarından sonra ilgili bankalar aracılığı ile yapılır,
- d. Banka işlemlerine ait hesap ekstreleri bankalardan temin edilir, ödeme talimatları ile karşılaştırma ve kontrolleri yapılarak muhasebe kayıtlarına alınır,
- e. Müşterilerden gelen çekler eğer vade uygunsa muhasebe kayıtlarına alınır, değilse firmalara geri gönderilir,
- f. Müşterilerden gelen çeklerden vadesi uygun olanlar borçlu olunan satıcılara ciro edilir,
- g. Uygun görülen satıcılara veya taşeron firmalara senet keşide edilir ve muhasebe kayıtlarına alınır,
- h. Müşterilerden gerekli hallerde uygun vadelerle senet alınarak muhasebe kayıtlarına alınır,

### **Ödeme ve tahsilâtların takibi:**

- a. Nakit Akım Tablosu, alış-satış faturaları; tarihleri, ödeme, tahsilât vadeleri dikkate alınarak hazırlanır üst yönetime sunulur,
- b. Müşteri firmalar ile düzenli olarak irtibata geçilerek tahsilatların hızlandırılmasını sağlar,

### **Tüm resmi kurum ve kuruluşlara ilgili belge müracaat, vize vs. takiplerinin yapılması:**

- a. Sanayi sicil belgesi alınması işlemleri takip edilir. Sanayi sicil belgesi var ise, iki yılda bir belge tarihi itibariyle geçmiş yıla (yıllara) ait vize müracaat formu ile birlikte vizesi yaptırılır. Her yılın Nisan ayı sonuna kadar en son bitmiş yıla ait bilgiler doldurularak Yıllık İşletme Cetveli (Sansic B) bağlı bulunan Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine verilir,
- b. Kapasite raporu alınması işlemleri takip edilir. Kapasite raporunun geçerlilik süresi (düzenlendiği tarihten itibaren 3 yıl) bittikten sonra, yeni kapasite raporu almak için geçerlilik süresi dolmadan iki ay önce bağlı bulunan odaya müracaatta bulunulur,
- c. Yatırım Teşvik belgesi alınması için T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne müracaatta bulunulması,
- d. 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında bulunan Yabancı Sermayeli şirketler için her yıl Mayıs ayı sonuna kadar bu kanun kapsamına giren konularda bildirimde bulunulur,
- e. 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamındaki şirket ve şubeler; Sermayelerine ve faaliyetlerine ilişkin bilgileri 20.08.2003 tarihli Resmi Gazete' de Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği ekinde bulunan ve Hazine Müsteşarlığının internetteki [www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr) adresindeki sitesinde "mevzuat" bölümünde yer alan (EK-1)'deki "Doğrudan Yabancı Yatırımlar İçin Bilgi Formu" çerçevesinde yıllık bazda ve her yıl en geç mayıs ayı sonuna kadar; Sermaye hesabına yapılan ödemelere ilişkin bilgileri yine aynı Yönetmelik ekindeki (EK-2) de yer alan "Doğrudan Yabancı Yatırımlar İçin Sermaye Bilgi Formu"

çerçevesinde, ödemeyi takip eden 1 ay içinde; Mevcut yerli veya yabancı ortakların kendi aralarındaki veya şirket dışındaki herhangi bir yerli veya yabancı yatırımcıya yaptıkları hisse devirlerine ilişkin bilgileri anılan Yönetmeliğin ekindeki (EK-3)'de yer alan "Doğrudan Yabancı Yatırımlar İçin Hisse Devri Bilgi Formu" çerçevesinde ve hisse devrinin gerçekleşmesini müteakip en geç 1 ay içinde, Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne (TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü İnönü Bulvarı No:36 06510 Emek/Ankara adresine) bildirir,

- f. 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamında bulunmayan, tamamen yerli sermayeli şirketler; Şirkete yabancı bir yatırımcının iştirak etmesi ya da Şirketin yaptığı sermaye artışına şirket dışındaki bir yabancı yatırımcının iştirak etmesi suretiyle hisse devrinin gerçekleşmesi ve şirketin kanun kapsamına girmesi halinde hisse devirlerine ilişkin bilgileri anılan Yönetmeliğin ekindeki (EK-3)'de yer alan "Doğrudan Yabancı Yatırımlar İçin Hisse Devri Bilgi Formu" çerçevesinde ve hisse devrinin gerçekleşmesini müteakip en geç 1 ay içinde, Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne (TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü İnönü Bulvarı No:36 06510 Emek/Ankara adresine) bildirir.

Yayımlanmış olan prosedür konuları muhasebe uygulamalarının bütününde etkin olup, işletmenin bütün lokal grup firmalarında uygulama zeminini oluşturmaktadır. Bu nedenle periyodik olarak yapılan işlerin kontrol ve dağılımı için bir kontrol listesi şekillendirilmiş olup, dönemsel olarak kontrol ve işlem merkezlerinin oluşturulduğu görülmüştür. Aşağıdaki şekilde bu kontrol listesini görmekteyiz.



Tablo-4: Firma Muhasebe Sistemi Aylık İşlemler Kontrol Tablosu

AYLIK İŞLEMLER KONTROL TABLOSU									
İŞ VE TAKİP KONULARI	İLGİLİ PERSONEL				AYLIK PERİOD				Check
	P1	P2	P3	P4	1.H	2.H	3.H	4.H	
SATIŞ FATURALARI ( Y.İçi - Yurt Dışı )		X			x	x	x	x	
GRUP İÇİ FAT. (Satış- Faiz-Rödovans-D.Hakrı-İşçilik-Diğer )		X						x	
GRUP DIŞI FAT.( Elektrik-Kira-P.Madde-Diğer-Hurda-Diğer )		X						x	
120 Hesap Mutabakatları	X	X	X	X				x	
<b>MASRAF VE GİDER FATURA-G.M.S.M.M KAYITLARI</b>									
Nakliye	X	X			x	x	x	x	
Taşeron Giderleri	X	X						x	
Elektrik	X	X						x	
Müşavirlik	X	X	X					x	
Kargo	X	X	X					x	
Diğer Çeşitli Gider Faturaları	X	X	X		x	x	x	x	
320 Hesap Mutabakatları	X	X	X	X				x	
Ambar çıkış-çıkış fatura kontrolleri	X				x	x	x	x	
Yatırım ve Sabit Kıymet kayıtları	X	X			x	x	x	x	
Amortisman Kayıtları		X						x	
<b>FİNANSMAN-BANKA-LEASING KAYITLARI</b>									
Banka kayıtları	X				x	x	x	x	
Leasin faturaları	X				x	x	x	x	
Kur Değerlemeleri	X							x	
Faiz Tahakkukları	X							x	
Banka-Leasing-Grup Kredi Mutabakatları	X							x	
<b>İHRACAT MASRAF VE GİDER KAYITLARI</b>									
Navlun			X		x	x	x	x	

Liman	X	x x x x	
Stoklama-Yükleme-Ara Nakliye	X	x x x x	
Gümrük Mesai	X		x
Gözetim	X	x x x x	
Analiz	X	x x x x	
Belediye	X		x
<b>AMBAR STOK GİRİŞ VE ÇIKIŞ KAYITLARI</b>			
Kimyasallar	X	x x x x	
Motorin	X	x x x x	
LNG	X	x x x x	
LPG	X	x x x x	
Ambalaj	X	x x x x	
Yedek Parça ve Malzeme	X	x x x x	
Diğer ambar malzemeleri	X	x x x x	
<b>TAHAKKUK-KARŞILIK HESAPLARI</b>			
Kıdem Tazminatı	X X X		x
Orman	X X		x
Devlet Hakkı	X X		x
Sigorta	X X		x
Komisyon	X		x
Ücret-Pirimler	X		x
Faiz	X		x
Pasa yatırım	X		x
Belgesi geçikmiş dönem kaydına alınması gereken gid.	X X X		x
Maden Düzeltme karşılıkları			
Yıllık veya aylık belirlenen sabit gider karşılıkları	X X X		x
Grupçi Adat ve Faiz Tahakkukları	X X X		x

<b>PERSONEL KAYITLARI</b>			
Puantaj Kayıtları	X		X
Bordro Düzenlemeşi	X		X
Cari Hesap Kayıtları	X	X X X X	
İş Avansı kayıtları	X X X	X X X X	
İş Kur Bildirimleri	X		X
SSK Bildirimleri	X		X
Kıdem-İhbar Bord.	X		X
Servis Giderleri	X		X
Aylık SSK Bildirgeleri	X		X
BES Kayıtları	X		X
Özlük Dosyaları	X		X
<b>BEYANNAMELER</b>			
K.D.V.	X X X		X
Muhtasar	X X X		X
Damga V.	X X X		X
Geçici V.	X X X	X	
K.Vergisi	X X X		X
BA-BS Formları	X X		X
İstatistik Kurumu Bildirimleri	X X		X
Not: Burada 3 aylık ve yıllık süreler baz alınmış olmakla birlikte Yasal süreye bağlı işlemlerdi yasal süreler geçerlidir			

Muhasebe departmanı mevcut entegre sistemle ağırlıklı olarak kayıt kontrol misyonunu yüklenmiş olduğu görülmektedir. Sevkiyat biriminin girmiş olduğu nakliye faturaları, satın alma biriminin girmiş olduğu alım faturaları, pazarlama departmanının girmiş olduğu satış faturaları ve finans departmanının girmiş olduğu banka, çek, senet, kasa kayıtları entegrasyon modülünde toplanmaktadır, bunlardan başka işletmeye tanzim edilen fatura kayıtları muhasebe birimince yapılmaktadır.

Kontrol işlemlerinin kullanıcı adı ve şifreleriyle girilerek yapılabildiği ve kaydı yapan birim ve kullanıcının kodlarla görüntülenebildiği görülmüş olup, muhtemel hatalı, yanlış kayıtlamanın mahiyetine ulaşmak açısından kontrole etkinlik sağlamaktadır. Diğer taraftan düzeltmenin yapılması noktasında kişisel inisiyatif ön plana çıkabilmektedir, gerek muhasebe çalışanı kontrolör gerekse kaydı bizzat yapan kişi tarafından yapılabilmekte olması ihtilaf ve ikileme düşme olasılığı ihtimal dahilindedir. Buna ek olarak, fatura muhteviyatlarının farklı kalemlere ya da gider yerlerine/hesaplarına girilmesi zaman ve emek kaybına yol açabilmektedir. Firma içinde iç kontrol sisteminin omurgasını oluşturan Fatura/Evrak Onay sürecinin zaman zaman yavaş işlemesi, onaydan çıkmayan evrakların kayda alınmaması ilkesiyle çelişecek şekilde fotokopilerden kayda alındığı görülmektedir. Bu durum, henüz onay sürecinin tamamlanmamış olmadığı halde kayda alınan bir fatura kaydının iptal edilebilme olasılığını, girilen faturanın fotokopiden girilmesi dolayısıyla muhtemel fiyat, miktar, tutarda fatura aslıyla tutarsız kayıtlama olasılığını beraberinde getirmektedir. Bu tür aksaklıklar zaman ve emek kaybı yanı sıra, motivasyon kaybına da sebebiyet vermesi açısından göz ardı edilmemesi gereken, kontrol etkinliğini zafiyete yönelten bir durumdur.

### 3.5.6. Finans

Yurtiçi Lokal Ana Grup firması çatısı altında oluşturulan finansman departmanı Z, ZA, ZB, ZC grup içi firmalarının tüm finansman işlemlerinin tek bir noktadan takip edildiği bir bölüm olarak hizmet vermektedir. Finansal Kontrol Raporlama ve Bütçe Müdürlüğünün alt bileşenleriyle birlikte Finans Direktörlüğüne bağlı olarak faaliyet gerçekleştirmektedir. Finansman departmanı faaliyet sürecinde, kasa, banka, çek, senet, ödemeler ve tahsilâtlardan sorumludur.

#### **Kasa:**

Bütün grup firmalarının gerek döviz gerekse ulusal para birimi ile olan nakit akışlarının takip edildiği modüldür. TL, Euro, Dolar, Sterlin, cari olarak işlem gören para birimleridir. Grup içindeki Her bir firma ve para birimi için ayrı kasa hesapları olup, kasa hesapları günlük ve aylık sayıma ve kontrolden geçer. Günlük olarak yapılan nakit giriş çıkışlarının kasa kayıtlarına alınmasından sonra günlük sayım ve

kasa kontrolü yapılarak, kasa hesapları yine Günlük olarak yayınlanan ve üst yönetime sunulan Günlük Finans Raporuna dahil edilir.

Kasa modülünden başka ayrıca kasa defteri de tutulmakta olup her gün yapılan işlemler günlük olarak kasa defterine de kayıt edilmekte ve günlük olarak üst yönetimin onayına çıkarılmaktadır. Firma finansman faaliyet ve uygulamalarında Kasa çok az yer vermekte olup, çok zorunlu halleri göz önünde bulundurarak likidite bulundurmakta ve çoğunlukla iş avansı olarak kullanılmaktadır. Bütün grup firmalarının parasal varlığının bütünlüğü korunmakta olup, Günlük Finans Raporunda ayrı ayrı gözlemlenecek şekilde raporlandırılır.

Kasa kayıtlarının girilmesinden sonra ikişer suret hazırlanmış olduğu kayıt çıktıları ve ilişikteki belgeleri imzaladıktan sonra birer suretini muhasebe servisine diğer suretini kendisine alıp dosyalamaktadır. Muhasebe departmanı ise gelen kasa kayıtlarını entegrasyon havuzundan görerek entegrasyon raporu alır ve işlemlerin doğruluğunu kontrol ederek, onay verdikten sonra muhasebeleştirip, yevmiye fişi çıktısı alır, ve yetkili imza onayına sunar.

#### **Banka:**

Banka modülü de kasa modülü gibi bütün grup firmalarını içine alacak şekilde yapılandırılmış ve tek bir noktadan yönetilecek şekilde sisteme açılmıştır. Günlük olarak yapılan her türlü banka işlemleri (EFT, Virman, Havale, Döviz Alım-Satımı, senet ödemeleri ve tahsilâtları, çek ödeme ve tahsilâtları vs.) gerek Yetkileri açık seçik tanımlanmış üst yönetimin bilgisayar ortamında yazışmalar yoluyla talimatlandırılması, gerekse ödeme programına göre hazırlanan talimat çıktılarının firmaların resmi başlıklı kağıdına basılmasından sonra imzaya sunulması ve imza ve kontrol sürecinden sonra onaylanmasıyla talimatlandırılması şeklinde gerçekleştirilir.

Talimat süreci, Finansman departmanın bir diğer görevi olan nakit akış ve ödemelerin takibi ile ilgili hazırlanmış olan (Cash Flow) nakit akış tablosuna göre vadesi gelmiş ödemeler için liste oluşturulmasıyla başlatılmaktadır. Daha sonra, ilgili firmaların vadesi gelmiş olup ödeme programına tam zamanlılık esaslı olarak dahil edildiğini kanıtlayan ilgili fatura ve belgelerin fotokopileri, ve e-mail ile gelmiş ödeme emri e-mail çıktısı ve ayrıca cari hesap ekstreleri, talimat arkasına eklenerek, bütün talimatlar hazırlanmakta, ve talimatlar öncelikle finansal kontrol raporlama ve

bütçe müdürünün kontrol tetkik ve onayına sunulmakta, bundan sonra üst yönetimin onayına sunulmaktadır. Kontrol ve son onay sürecinin tamamlanmasından sonra, aktif olarak çalışılan anlaşmalı bankaya fakslanan talimatlar, tekrar üst yönetime sunulurken, bankadan talep edilen sözlü teyit için görüş bildirilmesi ve işlemlerin banka tarafından gerçekleştirilmesi için onay verilmesi süreci işletilmektedir.

Bu işlemlerin yanı sıra, henüz yeni bir uygulama olmakla birlikte, finans sorumlusu yetkilendirilerek, banka işlemlerini online olarak bizzat firmada doğrudan gerçekleştirmesine izin verilmektedir. Burada bankadan gelecek işlem onay ve kabul izni, ve üst yönetimden gelecek olan onay ve kabul izni olmaksızın işlemler gerçekleştirilememektedir. Bankaya talimatların ulaşmasından sonra otomatik olarak e-mail hesaplarına faks teyidi taratılmış olan talimat resmiyle birlikte düşer ve buradan talimatlar bir kez daha kontrol edilir. İşlemlerinin tamamlanmasından sonra ise günlük olarak banka işlemleri ekstresi yine otomatik e-mail hesaplarına düşer ve burada da yapılan işlemler tek tek talimatlarla karşılaştırılır ve kontrol edilerek doğruluk sınaması yapılır.

Banka işlemleri aynı gün banka modülünde kayıtlara alınıp, bankadan gelen hesap ekstresi, banka modülünden girilen kayıtlardan sonra modül hesap kayıt ekstresi, ilgili dekont kayıtlarının ilgili işlemler için dekont raporu ve yapılan banka işlemlerinin talimat fotokopileri, banka kayıt evraklarına eklenerek, muhasebe servisine sunulmaktadır. Muhasebe servisinde ise gelen belgelerle yapılan işlemler talimat evraklarından banka ekstrelerine kadar tek tek kontrol edilerek, muhasebeleştirme sürecine dahil edilir. Finansman departmanı, muhasebe servisine sunmuş olduğu tüm belge ve dokümanlardan kendisi için de bir dosyalama yapmaktadır.

Finans departmanı bankalarla olan hesap mutabakatlarını günlük, aylık ve yıllık dönemlerde yapmaktadır. Bu dosyalarda tutulan evraklar, aylık periyotlarla hesapların denetimi ve kontrolü için gelen YMM mensuplarına ibraz edilmektedir.

#### **Tahsilat:**

Finans departmanı, satış faturalarının sisteme kayıt edilmesi sürecinde girilen mutabik kalınmış vade sürelerine göre sistemden almış olduğu müşteri hesap bakiyelerini nakit akış tablosuna aktararak haftalık olarak bu tabloyu revize etmektedir.

Vadesi gelen fakat ödemesi tahsil edilmemiş bakiyeler için, öncelikle müşteri firmayla bakiyede mutabık olunup olunmadığına ilişkin irtibata geçilmekte ve daha sonra ödemenin yapılması için bilgi verilmektedir. Bu bilgi müşteri firmaya ayrıca e-mail ile de yazılı olarak bildirilmektedir.

Bu süreçte müşteri firmalara üç ayrı formatta iadeli taahhütlü posta gönderisi yapılmaktadır. İlk yazı formatı müşteri firmaya bakiyenin bildirim, ikinci yazı formatı bakiyenin ödenmemesi durumunda müşteri firmaya ikinci hatırlatma yazısı şeklinde bildirim, üçüncü yazı formatı ise yine de ödenmemesi durumunda dava sürecinin başlatılacağına bildirim hususundadır. Bu yazılı belgeler ve posta teslim taahhüt belgesi iliştilererek dosyalanmaktadır. Bu süreç haftalık olarak, müşteri görüşme notları belgesi şeklinde düzenlenerek finansal kontrol raporlama ve bütçe müdürlüğüne bildirilmektedir.

Grup firmalarında yapılan e-mailli yazışmalarda gönderen personelin bağlı olduğu departman yönetimine bilgi geçilmektedir. Çek karşılığı satış çoğunlukla yapmayan firma, ender durumlarda müşteri firmadan gelen çeki kabul etmeden önce, söz konusu çekin bankası ve şubesinden çekle ilgili teyit almakta, çekin asıl borçlusunun banka işlemleriyle ilgili güvenilirliği araştırılmaktadır. Çekin vadesinin de uygun olması durumunda çek kabul edilerek, sisteme alınan çek, Çek alındı bordrosu tanzim edilerek ve ekinde çekle birlikte, finansal kontrol raporlama ve bütçeleme müdürlüğüne ön kontrol, daha sonra üst yönetime onay için süreç başlatılmaktadır. Onaylanmış evraklar tekrar finans departmanına gelmekte, çek firma kasasına alınmakta, işlem evrakları ise muhasebe departmanına sevk edilmektedir.

Muhasebeye gelen evraklar, muhasebe yetkilisi tarafından entegrasyon havuzundan işlemleri evraklarla karşılaştırarak kontrol ettikten sonra muhasebeleştirme işlemini yapmaktadır. Firma senet karşılığı iş yapmamaktadır.

### **Ödemeler:**

Finans departmanı tedarikçi ve diğer faaliyetlere konu olan ödemeleri, EFT, havale, virman, nakit, müşteri çeki ciro ederek, ya da senet vererek yapmaktadır. Firma kendi çekini kullanmamaktadır. Vadesi gelen ödemeler haftanın son gününden bir gün önce listelenmekte, ekinde hesap ekstresi, ilgili ödemeyi doğrulayan fatura

fotokopisi ve ekleriyle birlikte bankadan ödenecekse talimata, kasadan ödenecekse tediye fişine, çek ciro edilmişse Çek Verildi Bordrosuna eklenmekte ve Finansal kontrol raporlama ve bütçe müdürlüğüne kontrole sunulmaktadır.

Tedarikçiye çıkılan çekler, banka, hesap numarası, çek numarası, imza ve kaşe tutarlılığı, vadelerin uygunluğu ve ilgili banka, müşteri çeki cirosu, borç senetleri modülleri nezdinde gerçekleştirilen kayıtların kontrolünden sonra üst yönetim onayına sunulmaktadır. İmza onay süreci tamamlanan talimat ve çekler işleme alınmakta, talimatlar bankaya yönlendirilmekte, çekler ise, yetkili imza karşılığında şahsa ya da tedarikçi adresine kargo edilmektedir. Teslimattan sonra karşı firmadan alındı/kabul bordrosunun faks ya da postayla gönderilmesi talep edilmektedir. Gelen teyit belgeleri finans departmanında tutulan çek/senet verildi bordroları dosyasında ilgili bordroya iliştilerilerek dosyalanmaktadır.

Firma banka hesaplarından talimatlarla yapılan ödemelere ilişkin bankadan ıslak imza ve kaşeli dekontlar talep edilmektedir. Gelen orijinal dekontlar, banka gün sonu hesap ekstresi ve talimat metniyle karşılıklı olarak kontrol edilerek hata ve eksiklikler araştırılmaktadır. Ortaya çıkan yanlışlıklar için örneğin karşı firma hesap numarası tutarsızlığı, yada talimat açıklanan bilgilerle, bankada işleme alınan bilgiler arasında oluşan farklılıklar için bankadan düzeltme talep edilmektedir.

Finans birimi banka-kasa-senet-çek kayıtlarını yapmakla tüm para ve para benzeri kıymetlere ilişkin kayıtlamaları yapmakla sorumludur. Tüm kayıtların belgeye dayandırılması ve bir işlem üzerine ilişik tüm evrak ve dokümanların – ödeme bildirisi e-mail, yetkili imzalı talimat, fatura, makbuz- kayıt çıktı raporlarına eklenerek ön kontrol işlemlerinin tek elden yürütülmesi muhtemel kontrol hata ve yanlışlarına ortam hazırlayacağı açıktır. Nakit tahsilat işlemi yapılmaması kasa rizikosunu ortadan kaldırmış olup, nakit çıkışları onaylı tediye ya da fatura karşılığında yapılmaktadır. Burada kasa nakit çıkışları, çek, senet yetkili onay makamı ve bu işlemlerin yürütülmesini icra eden sorumlu kişilerin görev ve yetkilerle ayrılmış olması kontrol etkinliğine olumlu yansıyan bir durum olarak gözlenmektedir. Ancak, talimatla yapılan banka ödemeleri yapılırken ekinde fatura ve cari hesap ekstresi ekte onay sürecinde ibraz edilirken, çek ve senetlerin tanziminde ve onaya sunulmasında ekte ibraz edilmemesi kontrol açısından aksayan



ve denetim noktasında açıklığı zayıflatıcı bir etkidir. Cari hesap mutabakatlarının muhasebe departmanı tarafından yapılması kayıt kontrol açısından olumludur. Finans işlemleri ve kayıtlarının ayrı ayrı modüllerde gerçekleştirilmesi, alacak, borç, takibi, nakit durumu, ciro çekleri, senet ödemeleri gibi işlem kontrollerinin ayrı ayrı izlenmesine olanak sağlıyor olması finansal riskleri azaltıcı etkiler ortaya koymaktadır. Vade aşımına uğramış alacakların yaşlandırması yapılarak nakit akış tablosu güncellenmekte, günlük finans raporunda da firmanın alacak pozisyonu izlenmektedir. Finans biriminde raporlama ve kontrollerin etkinliğinde sözlü beyan ve talimatlara yer verilmemesi, belge ibrazı ve yetki onay ilkesi iç kontrol etkinliğini güçlendirici bir veri olduğu gözlenmiştir.

### 3.5.7. ICT Bilgi İşlem

Doğrudan finansal kontrol raporlama ve bütçe müdürlüğüne bağlı olarak faaliyet gösteren bilgi işlem ve ICT departmanı iletişim ağları, bilgisayar sistemleri günlük ve haftalık kontrollerle fiziki kontrollerini yapar, haftalık veri yedekleme ve yurtdışı sistem uygulama ve usulleriyle ilgili Belçika merkez ICT bilgi işlem merkeziyle sürekli olarak koordinasyon sağlar. Hata ve aksaklıklara karşı birim içi sistem donanım ve yazılım hata ve güncellemeleri, sunucu bakım ve kontrolü, ayrıca idari bina elektronik aksamı ve teknik teçhizat periyodik muayene ve kontrollerini gerçekleştirmektedir.

Bilgi işlem biriminde, sanal platform cihazları olarak, bilgisayar yazılımları güvenlik duvarının kontrolünde inisiyatifin firma yurtdışı merkezli olup kendi elinde olmaması nedeniyle firma içi kontrollerde entegrasyona dayalı kurumsal kaynak çözümlerinin çekirdek pozisyonunda olan teknolojik aygıtlar üzerinde kullanıcı kısıtları oluşturma ve servis kullanımlarının açılması yada kapatılmasında nötr olunması, tüm kontrol noktalarına etki eden bir dezavantaj olarak gözlenmiştir. Şirkete ait tüm yerleşkelerde DSL hizmeti olmaması verilerin direkt olarak merkez sunuculara alınmasını olanaksız kılmakta veri kontrollerinin aksamasına neden olduğu görülmüştür. Firma kontrol ortamında, kontrollerin geri beslemesi için bir talep ya da gereksinim duyulduğunda kullanıcıların yedeklerinin alınmasında disk problemi yaşanması kontrol riskini artırıcı bir etkidir.

### 3.6. Risk Değerlendirmesi

2007 yılında Global şirket tarafından tamamı satın alınan grup şirketleri, bu tarihten sonra, gerek işletmenin varlık nedeni olan ve faaliyetlerini gerçekleştirdiği ekonomik ve sektörel çevresinin koşulları nispetinde şekillenen ve ana amaçlarını ifade eden faaliyet amaçları, gerek işletme içi veya işletme dışı kullanıcılara hitabeden ve güvenilirliği en önemli etken faktör olan finansal yapı ve raporlama sistemiyle ilgili amaçları, ve gerekse işletmenin bir bakıma faaliyet ve uygulamalarının sınırlarını, mahiyetini de belirleyen yasal düzenlemeler çerçevesinde şekillenen uygunluk amaçları açısından yeni bir yapılanma ve vizyon değişimi sürecine girmiş olduğu görülmektedir.

Bu süreçte, Global şirketin yeniden yapılandırma ve entegrasyon sürecinde işlemekte olduğu üç ana konu başlığı etrafında bir çalışma sürdürülmektedir. Bu konu başlıkları, (Harmony Project) uyumluluk projesi, (Role Definition) rol – görev tanımlaması ve (Going for Excellence) mükemmeliyete odaklanma projesidir. Bu çerçevede, “Müşteri memnuniyetini sağlamak için yenilikçi, rekabetçi, hızlı ve ulaşılabilir olmak. Çalışanların memnuniyetine önem veren çağdaş bir şirket olmak, çevresine duyarlı, yenilikleri ve çağdaş teknolojiyi ilk uygulayan, zamana ve değişen şartlara uyum sağlayan, etkin ve verimli kaynaklara sahip, onları rasyonel şekilde kullanabilen, yaratıcı ve lider bir şirket olmak” şeklinde ana amacını özetleyen bir misyon belirlemiştir. Halen bu projelerin uygulama süreci devam etmektedir.

Uyumluluk projesi ile, global şirketin dünya genelindeki diğer tüm şirketleriyle aynı sisteme entegre olmak ve eş zamanlı, organizasyon raporlama ve uygulamalarda tek bir ortak dil kullanma, çelişki ve tutarsızlıkları ortadan kaldırma hedeflendiği, görev tanımlama ile, tüm çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının sistematize edilmesi, açıklık ve durulukla anlaşılır bir şekilde ortaya konulması, mükemmeliyete odaklanma ile, işletme faaliyet risklerini minimum düzeye indirmeyi hedefleyen bir süreç takibinin yapılmakta olduğu görülmektedir.

İşletme Genel kabul görmüş muhasebe esaslarına ve ülke içi işleyişi açıklayıcı mevzuatlara uyumluluk göstermekte, bu nedenle muhasebe sistemini aylık olarak denetim şirketlerinin incelemesine sunmakta, ve YMM şirketinden tam destek sağlamaktadır. Entegrasyon sürecinde finansal raporlama sistemiyle ilgili tüm

detaylar global şirketten transfer edilmiş olup, aylık olarak (cost reports) mali raporlar yayınlanarak, uluslar arası bir finansal raporlama ağı olan Cognos sistemine aktarılmaktadır. Bu şekilde global şirket finansal raporları diğer şirketleriyle eşleştirmekte ve global yapısındaki bütün şirketlerin finansal raporlarını konsolide etmektedir.

Finansal raporlama ve uygulamaların güvenilirliğinin üst düzeyde sağlanması amacıyla Netsis kurumsal kaynak çözümleri sistemi kurulmuş, işletmenin bütün birimlerinde çalışanlara eğitim seminerleriyle bu sistemin uygulama ve işleyişi aktarılmış, maliyet sistemi de bu çerçevede oluşturulmuştur. Özellikle maliyet raporlarına önem veren işletme grup işletmelerinin tümünü tek düzen bir hesap planı yapısı oluşturulmuş ve farklılık ve çelişkiler ortadan kaldırılmış, birbiriyle tutarlı bir yapıya dönüştürülmüş hatalara karşı önlem alınmıştır. İşletme varlıklarının korunması ve güvenliğinin sağlanması amacıyla çeşitli yatırım faaliyetleri gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla işletme içi doğabilecek yapısal risklerin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir.

### 3.7. Bilgi ve İletişim

İşletmenin gerek yatay düzlemde, satın alma, muhasebe, finans, pazarlama, üretim, bakım onarım, ocaklar tesis, fabrika tesis, depo, liman stok sahası, güvenlik birimleri arasında, gerekse dikey ekseninde orta ve üst kademe yönetimi arasında bilgi akışı bilgisayar ortamında ve telefon-faks, video konferans, ağıyla gerçekleştirilmektedir.

Global yapıya göçertilmiş olan İşletmede Lotus Notes sistemi kullanılmakta olup her çalışan için bir e-mail adresi ve hesabı bulunmaktadır. E-mailler bu sistemde depolanmaktadır, personel arasındaki yazışmalar, belli bir hiyerarşik düzende yapılmakta, görev, yetki ve sorumluluk çerçevesinde, ilgili birim ve kişiye yönlendirilmekte, bağlı olduğu yönetime de bilgi geçilmektedir. Bu şekilde yapılan çalışmalarla ilgili bir teyit ve iç kontrol faaliyetinin de eş zamanlı olarak gerçekleştiği hem lokal hem de yurt dışı iletişim ve bilgi akışına önem verildiği görülmektedir.

İletişim ağlarını, tüzel bir kişilik olarak görülen işletmelerin damarları, bilgiyi de bu damarlarda dolaşan yaşam sıvısı olarak düşünebiliriz. Firma bünyesinde söz

konusu birimlerde çalışan personel arasındaki bilgi aktarım ve dolaşım hızında olduğu kadar firma yurt dışı grup firmalarıyla iletişim bağlantıları ve aktif olarak çalışılan bankalarla olan iletişim ve diyaloglarda üst düzeyde bir hız ve etkinlik görülmektedir. Ancak resmi kuruluşlar, müşteriler, tedarikçilerle olan iletişim hızı ve bilgi akışında aynı oranda bir hıza ulaşamamaktadır.

İşletmede gerçekleştirilen faaliyetler ve uygulamalar, veri girişleri, ve güncellemeler Veri işleme sistemine girilmektedir. Her birimin kendi konusuna ve çalışmalarına uygun şekilde oluşturulmuş modüller aracılığıyla bu veri girişleri sağlanmakta, firma içi tüm birimler ve tedarikçiler, müşteriler, bankalar, resmi kuruluşlar gibi firma dışından muhataplarla yapılan tüm yazışmalar saklanmakta, herhangi bir ihtilaf ve tutarsızlıkta bu verilerden geri besleme yapılabilen ve tanımlanan yetki ve sorumluluk nispetinde bu verilere ulaşılabilir.

Grup şirketlerinin bütününe kapsayacak şekilde yapılandırılmış olan bu otomasyon sisteminde oluşan veri tabanından yönetimin ihtiyacına cevap veren raporların elde edildiği bir yönetim bilgi sistemi de geliştirilmiş olup bu sistem Cognos ağıyla global şirkete entegredir. İşletmedeki bütün bilgi ve iletişim sistemi, faaliyetlerin zamanlılık, içerik bakımından öz, cari, doğruluk, erişilebilirlik esasları üzerinde gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak şekilde kurulmuştur. Sistem belirli periyotlarda güncellenmektedir.

### 3.8. Gözlem

Organizasyonlarda iç kontrol sisteminin etkinliğinin sürdürülebilirliği ve yeni kontrol yöntemlerinin geliştirilmesi ya da mevcut sistemin aksayan yönlerinin takviye edilmesi ve sistemin varlığının muhafazası için bir izleme süreci olarak firmadaki gözetim faaliyetlerinin finansal yapıda etkin olduğu görülmektedir. İşletmede üst yönetime yayımlanan günlük finansal raporlar – ki her gün düzenli olarak yayımlanan finansal raporlarda tüm grup şirketlerinin finansal yapısını, kasa, banka, yerli ve yabancı müşteriler, yerli ve yabancı satıcılar, vadelerine göre tahsilat ve ödemeleri görmek mümkündür - ve faaliyet raporlarının yönetim tarafından günlük olarak incelendiği ve mutabakatın sağlandığı görülmektedir.

Muhasebe sistemi içerisinde, alıcılar, satıcılar ve bankalarla karşılıklı olarak yapılan mutabakatlar yapılmakta, küsurat hataları dahil olmak üzere tutarsızlığa göz

yumulmadığı görülmüştür. Mutabakat çalışmaları bir tür gözlem faaliyeti olarak açıklanmakta olup bunda işletmenin bilgi ve iletişim sistemindeki güçlü yapısının katkı sağladığı gözlenmiştir.

Firma içi fiziki kontrollerde raporlara dayandırılan çıktılarla mevcut fiziki yapı örneğin stok kontrolleri, depo mevcudu gibi kalemlerde uygunluk kontrolleri yapılmaktadır. Bu süreçte, işletme iç kontrol faaliyetini uygulayıcıların, eğitilmiş ve sektörel deneyimi olan bireylerce tam zamanlı olarak gerçekleştirildiği, kontrollerle ortaya çıkan negatif durumların düzeltilip düzeltilmediğini görmek için rutin izlemelerin yapıldığı saptanmıştır.

Bu çalışmalara ek olarak, global şirket bünyesindeki organizasyon yapısında faaliyet gösteren iç denetçiler dönemsel olarak lokal şirkette iç denetim eylemleriyle, organizasyonun kontrol yapısıyla ilgili izleme faaliyeti gerçekleştirmekte, daha sonra bu izleme faaliyetlerinin sonucu olarak gerek işleyiş ve uygulamalardaki metodoloji hakkında gerekse kontrol zayıflıklarının belirlenmesinde ve düzeltmelerin yapılmasıyla ilgili rapor hazırlayarak yönetime geri besleme yapmaktadırlar.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İç kontrol kavramı, firmaların tanımlanmış amaçları çerçevesinde faaliyet ve uygulamalarını gerçekleştirebilmek, işletme politika ve prosedürlerinin hayata geçirilmesinde etkinlik sağlamak amacıyla firma yönetim kademesinin yapılandırılmış olduğu kontrol ve inceleme yaklaşımlarının tamamını içerisine alan bir sistemi ifade etmektedir. İç kontrol sisteminin finansal raporlama çalışmalarındaki önemini vurgulayan ve iç kontrol kavramının düzenlemesi ve yeniden yapılandırılmasını sağlamak için kurulan COSO Komisyonu (Treadway Komisyonu'nu Destekleyen Organizasyonlar Komitesi) bu sistemin temel unsurlarını organizasyonlarda kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, risk değerlemesi, bilgi ve iletişim, izleme olarak tanımlamıştır. Bu temel unsurların organizasyonlar içerisinde birbirleriyle uyumlu bir şekilde işletilmesi sistemin etkinliğini sağlayacak öneme sahiptir. Ancak sistem etkinliğinin sağlanmasında mali kriterler de göz ardı edilmemektedir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesi ve dolayısıyla beklenen fayda eğer ki sistemin oluşturulması için yüklenilecek maliyeti aşmıyorsa bu durumda sistem beklentileri karşılamayacak demektir.

Dünya ekonomisinin karmaşık olduğu kadar dinamik tek bir ekonomi ve pazara dönüşmesi ile ülke ekonomisinin uluslar arası ekonomiye entegrasyonu sürecinde, işletmelerin kurumsal yapılarında ve ölçeğinde büyüme kaydedildikçe ana amaçlar etrafında, gerek yönetsel gerekse faaliyetler politikası ve prosedürlerde genişleme olması ve işlemlerde detaylara inilmesi kaçınılmaz olmaktadır. İşletmenin faaliyet, finansal ve uygunluk amaçlarının başarımında iç kontrol sistemi, özellikle küresel ekonomi içerisinde dinamizme sahip global şirketlerin yapılarında etkin bir rol oynamaktadır.

Etkin şekilde yürütülen iç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde dolayısıyla denetim faaliyet ve uygulamalarında da bir daralma kaydedilmektedir. Bunun tersi durumda ise, söz konusu kontrol etkinliğinin sağlanmadığı ya da sistemin yapılandırılmadığı işletmelerde, belirlenmiş amaç ve politikalarla çelişen düzensiz bir yapı, bölümler arası uyumsuzluk, hata ve yanlışların önüne geçilememesi ve çalışanlarca bilinçli yada bilinçsiz olarak görev ve sorumluluklarda göz ardı edilen

durumların yaşanması, zaman ve iş kaybının yaşanması kaçınılmaz olacaktır. İç kontrol ile bu olumsuz durumların giderilmesi amaçlanmaktadır.

Yönetimsel bir politika ve sorumluluğu gerektiren iç kontrol sisteminin organizasyon yapısında oluşturulmasının gerekliliği kadar, bu sisteme işlerlik kazandırılması, sürdürülebilirliğinin temin edilmesi ve zaman içerisinde yozlaşmaların önüne geçilmesi, yenilenmesi, yeni yöntem ve yaklaşımların sisteme kazandırılması da yönetimsel bir zorunluluk halini almıştır. Çünkü, bir işletme faal olduğu sektörde rekabet gücünü korumak, yeni kaynaklar edinmek ve yatırımlara yönelmek, sorumlu olduğu diğer kurum ve kuruluşlara güvenilir veriler, raporlar ve bildirimler sunmak ve bunları fiziksel varlığıyla da teyit etmek durumundadır. Dolayısıyla örgütsel yapı, etkin bir iç kontrol sistemini bünyesine entegre ederek, varlık ve kaynaklarının korunmasını, yönetimsel politika ve stratejilerinin yürütülmesini, finansal yapısı içerisindeki bütün birimlerinin uyum içerisinde çalışmasını, kayıt ve raporlamaların hata ve yanlışlardan arındırılmasını ve olası hata ve aksaklıklara karşı önlem alınmasını sağlayacak, üst yönetime ve diğer üçüncü şahıslara, tam zamanlı hazırlanarak sunulacak olan finansal bilgilerin güvenilirliğini temin edecektir. Bu durumda işletme yönetimi kendi bünyesinde üst yönetime, işletme dışında ise faaliyet gösterdiği sektör ve ilişkide olduğu diğer kurum ve kuruluşlara karşı itibarını muhafaza etmiş, konumunu güçlendirmiş olacaktır.

Küreselleşen dünya ekonomisi perspektifinden bakıldığında, küresel ekonomik etkinlik, ülkelerin yerel pazarıyla sınırlı kalmamış ve uluslar arası bir boyut kazanmıştır. Bu nedenle ülke ekonomileri, yeni yatırımcılarını ülke dışından pek çok alternatif sermayedarla buluşturan bir zemine dönüşmüştür. Böylece tüm dünyayı etkileyen küresel krizde ayakta kalan global dev aktörler için, yerel ekonomilerde sarsıntılar yaşayan işletmeler tesis ve kökleşmiş yapıları olduğu kadar ülke içi mevcut hammadde ve insan kaynaklarıyla da bir tercih ve alternatif oluşturmuştur. Bu durumun yerel ekonomik etkinliğe katkısı bir yana, işletmelerin yapısal anlamda bir değişime uğraması ve uluslar arası sistemde faaliyet gösteren dev yapıların politika ve prosedürlerinin yerel işletmelere göçertilmesi ve benimsetilmesi, bu süreçte kan değişikliğiyle birlikte yeni kurumsal uygulamaların gerçekleştirilmesi sonucunu doğurmuştur. Bu noktada yeni yapılanmada iş akış süreçlerindeki artış, üretim ve satış hacmindeki genişlemeyle kontrol etkinliği de şekil ve boyut

kazanmıştır. İşletmelerin iç kontrol sistemini oluştururken, yönetim amaçları doğrultusunda ve firmanın kendi öz yapısıyla uyuşan bir sistem kurmaları, işletmenin geleceğe yönelik plan ve hedeflerine hizmet edecektir.

Muhasebe, satın alma, pazarlama ve satış, finans, üretim, sevkiyat ve depo, bilgi işlem gibi organizasyonun aktif birimleri özellikle çok uluslu ve grup şirketlerinde etkin bir iç kontrol sistemini gerekli kılmaktadır. Çünkü her birimin kendi içinde bir iç disiplinin sağlanması ve kontrol noktalarının belirlenmesi ve nihayet sistematik bir kontrol kültürünün yerleşik hale gelmesi, aynı zamanda bir iş disiplinini de beraberinde getirecek ve iş akış süreçlerinin hız kazanmasına ortam hazırlayacaktır. Burada bilgi ve iletişim sistemindeki optimal seviye, faaliyet sürecindeki koordinasyon aksaklık ve hatalarını minimuma indirecektir.

Yönetim kademesinin iç kontrol sistemine sağladığı katkı ve destek, iç kontrol etkinliğinden beklenen düzeyi de belirleyecektir. Öyle ki, bir işletmede iç kontrol sisteminin var olup olmaması işletmenin uzun vadede ki amaçlarını, plan ve programlarını etkileyecek önemdedir. Bundan işletme maliyet sistemi, varlıkları, gelecekte hayata geçirmeyi planladığı yatırımları olumsuz yönde etkileneceğinden, kontrol etkinliğinin olmamasıyla doğabilecek, bilgi yanlışlık ve eksiklikleri, hata ve hilelerden ötürü meydana gelen güven kaybı da işletmede bir vizyon daralmasına sebebiyet verecektir.

İşletmede iç kontrol sistemini şekillendiren kontrol noktalarında, gereksiz detay ve prosedürlerin işletilmesi zaman kaybı problemi doğuracak ve iş akışını yavaşlatacaktır. Bu nedenle bölüm, birim ve kısımlarda kontrol etkinliğinin sade ve ihtiyaç duyulan sorulara yanıt verecek şekilde yapılandırılması ve kontrol eylemlerine standardizasyon sağlanması gerekir.

Yapılandırılmış olan iç kontrol sistemi sürekli olarak sınanmalı ve etkinliğin yozlaşmasına olanak tanınmamalı, yeni kontrol yaklaşım ve gelişmelerden izole edilerek sistem zayıflatılmamalı ve sürdürülebilirliği korunmalıdır. Çünkü böyle bir zayıflık ve sistemin nötrleşmesi maliyetleri olumsuz yönde etkileyecek, finansal tabloların ve raporlamaların güvenilirliğinin kaybolmasına yol açacak, gerek iç denetim gerekse dış denetimin yükünü artıracaktır.



İşletmelerin var oluş amacı olan karlılığın ve verimliliğin maksimizasyonudur. Her işletmenin kuruluşundan sonlanmasına kadar geçen sürede büyüme gelişme olgunlaşma, yavaşlama, sonlanma evreleri şeklinde bir çan eğrisi seyri takip etmeleri muhtemeldir. Varlıklarının korunması ve devamlılığı, işletmenin yaşam ömrü boyunca karşılaşılabileceği risklere karşı etkin çözümler üretme, kapsam ve mahiyeti gereği iletişim halinde olduğu kurum ve kuruluşlara karşı olan sorumluluk ve güven tesis etme duygusu, sürekli olarak misyonunu idame ettirme ve boyut kazandırma, vizyon sahiplenme ve sürekli olarak bu vizyonu koruma ve yenileme gibi hedeflerden dolayı, firma yapılarının kurumsal düzeyde bir kontrol yönetimine ihtiyaç vardır. İşletme yönetim fonksiyonunun özetlenen bu hedeflere istikrarlı ve basiretli bir şekilde hizmet edebilmesi için etkin bir iç kontrol sistemi kurulması kaçınılmazdır.

## EKLER

### EK 1 - İŞLETME İÇ KONTROL FAALİYET PROSEDÜRLERİ

İşletme grubunun faaliyet ve uygulamalarını çevreleyen yayımlanmış İç Tetkik Prosedürü şöyledir:

#### Amaç:

Bu prosedür; Grup firmaları Kalite Yönetim Sisteminin TS EN ISO 9001:2000 standardının şartlarına, bu şartları yerine getirmek için belirlenen yöntemlere uyup uymadığı, etkin olarak uygulanıp uygulanmadığını tespit için planlı aralıklarla yerine getirilen iç tetkik faaliyetlerine ilişkin esasları belirler.

#### Uygulama alanı:

Kalite yönetim sistemi içinde yer alan tüm bölümler.

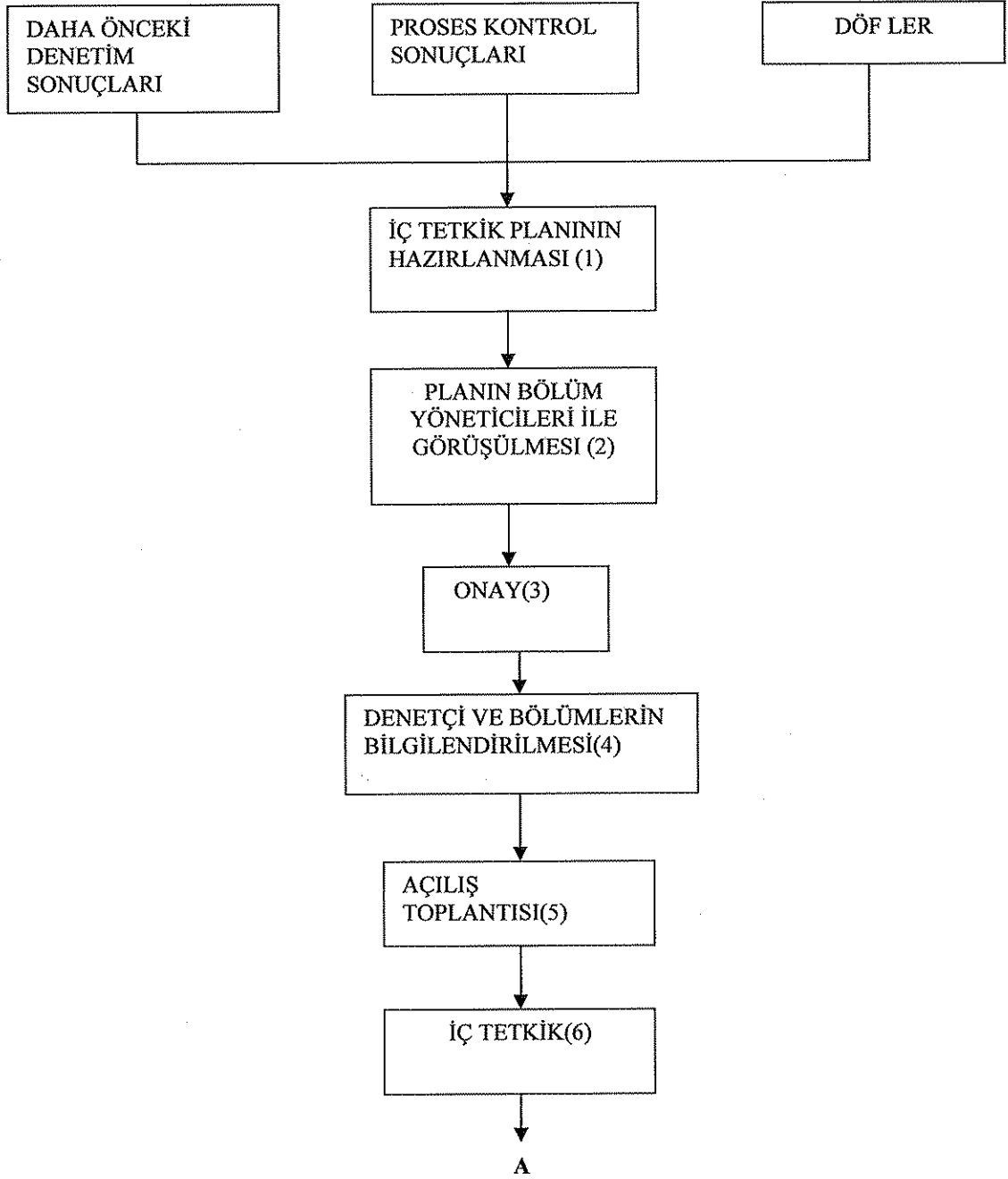
#### Prosedür detayı:

- İç Tetkik, akış şemalarında belirtildiği gibi gerçekleşir. İç Tetkik, Yönetimin Kalite Temsilcisi başkanlığında, tetkik görevlilerinin katılımı ile yılda en az 1 kez yapılır,
- Tetkik Programı ve tarihi, ilgili bölümlere en az 1 hafta önceden bildirilir,
- Tetkikçi Eğitimi alan çalışanlar arasından tetkikçi seçiminde tarafsızlığın sağlanması için tetkikçiler kendi bölümlerini tetkik edemezler,
- İç Tetkik kayıtlarının kontrolünden ve muhafazasından Kalite Yönetim Temsilcisi sorumludur,
- İç tetkik sonuçları ve sonuçların değerlendirilmesi “Yönetimin Gözden Geçirme Toplantıları”nda görüşülür,

#### İlgili dokümanlar:

- Düzeltici ve Önleyici Faaliyet Prosedür,
- İç Tetkik Planı,
- İç Tetkik Raporu,
- İç Tetkik Soru Listesi

## EK 2 - İÇ TETKİK AKIŞ ŞEMASI



1-) Kalite Yönetim Temsilcisi

2-) KYT ve/veya yetkilendirilen kişi

3-) Genel Müdür

4-) Kalite Yönetim Temsilcisi

5-) KYT ve birim amirleri ile yöneticileri

6-) Tetkik sorumluları



### **EK 3 - PAZARLAMA DEPARTMAN PROSEDÜRLERİ**

İşletmenin Müşteri bağlantılı prosesler prosedürü aşağıdaki gibidir:

#### **Amaç:**

Z Madencilik Tic. A.Ş. Zincirine dahil işletmelerimizde müşteri isteklerine göre ürün ve hizmetlerin sunulması.

#### **Kapsam:**

İşletmelerimizde müşteriler tarafından istenen ve üretilen her türlü ürün ve hizmeti kapsamaktadır.

#### **Sorumluluk:**

Z ve diğer grup içi İşletmelerinde Acentelerle ve şirketlerle yapılacak sözleşmelerle Merkez Satış ve Pazarlama Departmanı birinci dereceden sorumludur. Sözleşmelerde yer alacak ürün ve hizmet şartlarının belirlenmesi Pazarlama Departmanına bildirilmesinden firma pazarlama direktörlüğü sorumludur.

#### **Müşteri ile ilişkili proses:**

*Ürüne bağlı şartların belirlenmesi;*

Yurtdışı müşterisi ile bağlantı ülke dışı grup içi firması ile yapılır, Pazarlama Departmanı bu konuda çok dikkatli davranmaktadır. Sözleşmeler her iki tarafın çıkarlarını gözetecek şekilde yapılması gerektiğinden; Firma Ülke müdürü ve pazarlama direktörlüğü bu konuda ortaklaşa bir çalışma yaparlar.

- Şirket ve yurtdışı grup içi firmasının Pazar payı,
- Bir önceki sene tanınan kontenjan ve buna karşılık gerçekleştirdiği gecellemeler,
- Şirket ve Acentenin taahhütlerini ve ödemelerini yerine getirmekteki performansı.

Yapılan sözleşmelerde sırasıyla aşağıdaki maddeler sağlanır:

- İşin mahiyeti açık ve net bir şekilde yazılacak,
- Fiyatı, Kontenjan sayısı, Periyotlar,
- Sözleşme başlangıç tarihleri / bitiş tarihleri,

- Anlaşmazlık durumunda cezai şartlar ve yaptırımlar,
- Özellikle Merkez Satın Almanın yaptığı tüm sözleşmelerin içerdiği süreçte, müşterilere taahhütler verdiği ürün ya da hizmet tarafından verilecek her türlü zarar doğrultusunda gelebilecek tüm cezaların taahhüde yansıtılacağı maddesi bulunacaktır,
- Z İşletmelerinde faaliyet gösteren taahhütler sözleşmelerle bağlıdır, yapılan sözleşmeler Muhasebe Müdürlüğünde saklanmaktadır,
- Müşterilerle yapılan sözleşmelerin orijinali Muhasebe Departmanında olmak üzere Pazarlama Departmanında saklanmaktadır,
- Müşteri tarafından belirtilmeyen ancak herkes tarafından bilinen, tanımlanan ve amaçlanan şartlar da uygulamaya konulmaktadır,
- Müşteri tarafından istenen ve karşılanması mümkün olan şartlar ayrıca yerine getirilir.

Z İşletmelerinde Toplantı Grupları ile gelen istekler Pazarlama Departmanına yönlendirilerek merkezi bir yerden planlama yapılması sağlanmaktadır. Toplantı Grubu ile sözleşme yapılmadan önce özel istekleri olan müşteriler Firma Ülke Müdürüne iletilir. Ülke Müdürü ve ilgili direktörlük tarafından Pazarlama Departmanına iletilerek Müşteri Memnuniyetine yönelik daha iyi bir koordinasyon sağlanmaktadır. Toplantı grup firmalarının istekleri, detaylarıyla birlikte departman müdürlerine dağıtılır ve departmanlar buna göre hazırlıklarını tamamlar

#### **Direkt Müşteriler:**

İşletmeye herhangi bir yolla kendiliğinden gelen müşterilere uygulamadaki satış prosedürleri işletilir.

#### **Ürüne bağlı şartların gözden geçirilmesi:**

Z İşletmelerinde müşterilere yönelik sunulacak ürünler ve verilecek hizmetler her faaliyet döneminde işletme Üst Yönetimi tarafından incelenmektedir. Bu incelemenin başlıca sebebi işletmede, müşteriye yönelik sunulacak ürünler ve verilecek hizmetleri karşılama yeteneğine sahip olup olunmadığını görmek içindir.

Grup firmalarıyla yapılan toplantılardan sonra ilgili görev ve sorumluluk dağılımı için tekrar Ülke Müdürü (CEO) ve ilgili Departman direktörleri toplantı yapar. Bu toplantı sırasında tüm işler planlanır ve termine bağlanır.

**Müşteri ile iletişim:**

Yurtdışı grup firmaları vasıtasıyla iletilen müşteri talep şartlarından bazılarını karşılayamama ihtimali mevcutsa bunlarla ilgili Gözden Geçirme Toplantıları yapılarak çıkan sonuçlar kayıt altına alınır ve ilgili grup firmalarına ve personele duyurularda bulunularak gerekli değişikliklerin yapılması istenir.

Pazarlama Departmanı müşterilerle daha iyi bir iletişim kurabilmek için çalışan görevli personel işletme hakkında detaylı eğitime tabi tutularak müşterinin sorabileceği her türlü soruya hazırlıklıdır. Ayrıca işletmenin sunduğu ürün ve hizmetlerle ilgili müşteri ile olan iletişimini, birebir görüşmelerle, telefonla, internet aracılığıyla sağlar. Müşterilere yönelik ürün ve hizmet sunumlarındaki değişiklikler için yazılı duyurular kullanılmaktadır.

## EK 4 - ÜRETİM DEPARTMAN PROSEDÜRLERİ

Kalite politikası prosedürü:

### Amaç:

Z İşletmelerinde tüm çalışanlar tarafından anlaşılabilir bir kalite politikası belirlemek.

### Kapsam:

Z İşletmelerinin sunduğu tüm hizmet ve ürünler için geçerlidir.

### Sorumluluk:

Kalite Politikasının hazırlanmasından Z İşletmeleri Üst Yönetimi sorumludur. Belirlenen kalite politikası doğrultusunda çalışmak herkesin görevidir.

Kalite politikası prosesi Üst Yönetim tarafından işletmelerin Kalite Politikasını belirlenmesi sırasında aşağıdaki adımlar izlenmektedir:

- İşletmelerin geleceğe yönelik vizyonları hazırlanmakta. Vizyonda işletmelerin gelecekte ulaşacağı durum belirtilmektedir. İşletmelerin vizyonu, düzenlenen toplantılarda ve duyurularda çalışanlara iletilmiş olup herkes tarafından anlaşılmıştır,
- İşletmelerimin pazar, müşteri ve çalışan ilişkilerini kapsayan yazılı bir misyonu vardır,
- Kalite Kabul Kriterleri belirlenmekte ve tüm çalışanlara duyurulmaktadır,
- Her departmanın politika ve stratejileri İşletmenin politika ve stratejisine uyumlu olarak geliştirilmektedir,
- Kalite Politikasını belirlerken, müşteri gereksinimlerini yansıtacak ölçülebilir hedefler belirlenmektedir,
- Gelişmeler düzenli olarak ölçülmekte ve gerektiğinde işletmenin Kalite Politikası güncelleştirilmektedir,



- İşletme çalışanlarının, kalite, müşteri tatmini, ekip çalışması ve işletme ahlakı ile ilgili, sorumluluklarını vurgulayan değerler, üst yönetim tarafından belirlenmekte ve yazılı talimatlar haline getirilmektedir,
- İşletmelerde Kalite; müşteri istek ve ihtiyaçlarına uygun ürün ve hizmet sunulması, Üst Yönetim tarafından belirlenen standartlara yüzde yüz uyum sağlayarak kalite seviyesinin geliştirilmesi, işletmenin vazgeçilmez politikasıdır,
- Kalite politikası çalışanlar arasında karşılıklı güven, saygı, sevgi anlayışı ve iletişimi geliştirerek, korkuları ortadan kaldırıp huzurlu bir iş ortamı sağlamaktır,

#### **Üretim süreç prosedürü:**

##### **Amaç:**

Giriş, proses ve son kontrollerde tespit edilen uygun olmayan hammadde, yardımcı malzemeler, yarı mamul ve mamullerin tanımlanma, ayırma, elden çıkartma ve yanlışlıkla kullanılma ya da sevk edilmesini önleme yöntemlerini belirlemek.

##### **Kapsam:**

Firmadaki tüm hammadde, yardımcı malzemeler, yarı mamul ve mamulleri kapsar.

##### **Tanımlar:**

Uygun Olmayan Ürün, Müşteri tarafından belirlenen şartları sağlamayan ürün.

##### **Sorumluluklar:**

Bu prosedürün hazırlanması, revizyonu, iptali, dağıtılması ve arşivlenmesinden Kalite yönetim sorumlusu, uygulanmasından üretim ve kalite yönetim bölümleri sorumludur.

##### **İlgili dokümanlar:**

- Giriş Kontrol Talimatı,

- Ara ve Son Kontrol Talimatı,
- Tedarikçi Değerlendirme Prosedürü,
- Malzeme Tanıtım Kartı,
- Tedarikçi Hata Bildirimi,
- Ara Kontrol Formu,
- Uygun Olmayan Ürün Formu,
- İş Emri Formu,

### **Uygulama:**

#### **Üretim Prosesleri sırasında Uygun Olmayan Ürün;**

Kalite yönetim sorumlusu tarafından Ara ve Son Kontrol Talimatına göre prosesler sırasında yapılan kontrol sonucu tespit edilen uygun olmayan ürün, yine kalite yönetim sorumlusu tarafından düzenlenen Ara Kontrol Formuna işlenir, Uygun Olmayan Ürün Formu düzenlenir ve vardiya şefine bilgi verilerek gerekli makina ayar ve kontrollerin yapılması sağlanır.

Hatalı ürünler, Uygun Olamayan Ürün Formu ile tanımlanır. Bu formda; hatalı ürünlerle ilgili yapılacak muameleler açıklanır.

Proses sırasında operatörlerin ilgili kontrol talimatlarına göre kontrol ederek tespit edilen uygunsuz ürünler ıskarta sepetlerine ayrılır ve İş Emri Formuna kaydedilir.

#### **Sevk Öncesi Uygun Olmayan Ürün;**

Kalite yönetim sorumlusu tarafından Ara ve Son Kontrol Talimatına göre yapılan son kontroller sırasında tespit edilen uygun olmayan ürünler için Uygun Olmayan Ürün Formu düzenlenir ve bu form hatalı parçalar üzerine asılır.

Uygun olmayan ürünlerin tekrar işleme ile düzeltilmesi söz konusu ise, Uygun Olmayan Ürün Formu üzerinde TASHİH işaretlenir ve gereken tashih işlemlerinin açıklaması yapılarak tashih alanına alınması sağlanır. Tashih işlemleri yapılan ürünler tekrar Kalite yönetim sorumlusu tarafından Ara ve Son Kontrol Talimatına göre kontrol edilerek, uygunsuzluğun giderilmesinin ardından sevk işlemleri gerçekleştirilir.

### Müşteriden Sapma Talebi;

Müşteri şartlarını karşılamayan, ancak çok kritik olmayan hatalı ürünler için, kalite yönetim sorumlusunun kararı doğrultusunda, müşteriden sapma talep edilir. Bunun için; hata ile ilgili olarak müşteriye yazılı olarak detaylı bilgi verilir ve müşterinin vereceği karara göre hareket edilir.

Dağıtım:

Genel Müdür

Tüm bölüm sorumluları

Envanter takip ve depolama prosedürleri:

İçerik;

- Amaç,
- Kapsam,
- Tanımlar,
- Sorumluluklar ve Personel,
- Prosedür,
  - a. Kaynakların Temini,
  - b. Malzemenin Teslim Alınması,
  - c. Malzemelerin Kayıtlarının Yapılması,
  - d. Malzemenin Tasnif ve Muhafazası,
  - e. Malzemenin Ambardan Çıkışı,
  - f. Zimmetli Malzemelerin Ambardan Çıkışı,
  - g. Günlük Zimmetli Malzemenin Ambardan Çıkışı,
  - h. Çıkışların Bilgisayara Kayıt Edilmesi,
  - i. Taşeronların Malzeme Kullanımı,
  - j. Ara Ürün Takip ve Muhafazası,
  - k. Merkez Depo Malzeme Kabulü ve Depolanması,
  - l. Ambarların Teknik Denetimi,
  - m. Yıl Sonu Envanter Listelerinin Hazırlanması,
  - n. Şantiyede Yapılacak Hurda ve Satış İşlemleri,
  - o. Küçük Projelerde Envanter Sistemi,

- Dağıtım ve Dosyalama,

**Amaç:**

Bu prosedürün amacı, firmanın mal varlığına hakim olabilmek, tüm envanter hareketleri ile ilgili denetimi, tüm şantiyelerde standart bir ambar sistemi uygulanmasını ve envanter ile ilgili raporların istenildiği anda alınabilmesini sağlayabilmektir.

**Kapsam:**

Bu prosedür, tüm malzemelerin, şantiye sınırları içine girişinden, imalatta kullanılmasına veya şantiyeyi terk edinceye kadar, cinslerine ve kullanım yerlerine göre tasnif edilip muhafaza edilmesi ve raporlanabilecek şekilde kayıt altında tutulmasını kapsar.

**Tanımlar:**

**Demirbaş;**

Belli bir kullanım ömrü olan, imalatın bünyesine direkt girmeyen, her an tespiti mümkün ve sayılabilen, her türlü makine, araç, gereç, alet, edevat, büro ve mefruşat malzemelerinin tümü "Demirbaş" olarak tanımlanır. Satın alma birim fiyatı muhasebe mevzuatına göre belirtilen değerden fazla olanlar "Büyük Demirbaş" az olanlar ise "Küçük Demirbaş" olarak anılır.

**Sarf Malzemesi;**

İmalatın bünyesine giren her türlü malzemeler, makine, araç ve gerecin tamir bakım ve revizyonunda kullanılacak yedek parça ve bunların işletmesi için gerekli akaryakıt, yağ, lastik vb. malzemeler, iâşe ve temizlik malzemeleri, kullanım sonucu bitecek kırtasiye malzemeleri gibi ambardan çıkış yapıldıktan sonra bir daha ambara dönmesi mümkün olmayan malzemeler.

**Ambar Talebi;**

Herhangi bir amaç ile kullanılmak üzere bir malzemenin ambardan istenmesi.

**Satın alma Talebi:**

Malzemenin satın alınması için istekte bulunulması.

Malzeme Kodu;

Satın alma departmanı Depo birim tarafından yürürlüğe konmuş olan envanter kodlama sisteminde her malzeme cinsine göre tek olarak verilmiş olan kod numarası.

Zimmet;

Demirbaş malzemenin kimin sorumluluğu altında olduğunun belirlenmesidir.

Günlük Zimmet;

Günlük kullanım ihtiyacı olan demirbaşların mesai sonunda iade edileceği düşüncesiyle günlük olarak bir şahsın sorumluluğuna verilmesi.

İdare Malzemesi;

İşveren tarafında işin yapılması için yüklenici firmaya verdiği imalat malzemeleri.

Teslim Belgesi;

Malzemenin ambar tarafından teslim alınması için gerekli fatura, irsaliye, sevk irsaliyesi, masraf beyan formu vb. belgelerin herhangi biri.

Sorumluluklar ve Personel:

Prosedürün onaylanması ve yürürlüğe konması;

Bu prosedür, Satın alma departmanı tarafından onaylanır, Genel Müdür tarafından yürürlüğe konur.

Prosedürün yürütülmesi;

Bu prosedürün şantiyelerde yürütülmesinden ilgili Uygulama Grup Müdürleri, Merkez Ofiste ise Satın Alma bölümü Sorumludur.

Prosedürün kullanıcıları;

Bu prosedürü şantiyede uygulamak Şantiye Envanter Sorumlusunun ve diğer ambar çalışanlarının görevidir. Şantiye Envanter Sorumlusu, Şantiyesindeki tüm malzeme, makine ve ekipmanın muhafaza, takip ve raporlamasını yapan elemandır.

### Prosedür:

#### Kaynakların Temini;

Envanter Sisteminde, tüm envanter kayıtları, sadece envanter sistemi için kullanılmak üzere tahsis edilen bir bilgisayarda tutulur ve yazılım olarak ta bu amaç için merkezde geliştirilmiş olan paket program kullanılır. Söz konusu paket programın yeni versiyonları ICT departmanın gözetiminde işleme açılır. Bu sistem için ambarlarda kullanılacak olan bilgisayarın teknik özellikleri, ICT bilgi işlem departmanı tarafından tespit edilir ve şantiye adına temin edilir. Şantiyelerde, envanter sistemini, Şantiye envanter sorumluları yürütür ve bu kişi, Personel İşe Alma, Tayin ve İş Akdinin sona ermesi Prosedüründe belirtilen kurallar dahilinde istihdam edilir

#### Malzemenin Teslim Alınması;

Şantiye sınırları içine giren her türlü malzemenin Girdi Kalite Kontrolü Prosedürüne uygun olarak teslim alınmasından sonra, ambara kabulünü Şantiye Envanter Sorumlusu veya yönetimindeki ambar elemanları yapar. Depo Envanter Sorumlusu tarafından tanımlanamayan spesifik özelliklere sahip malzemelerin kodlanması ve kabulü, siparişi veren bölümün sorumlusu ile beraber yapılır.

Talebe uymayan malzemelerin kabulü ve ambar girişi yapılmaz. Eksik ve hasarlı gelen malzemeler Envanter Hasar/Kayıp Tutanak Formu ile tespit edilir, gerekirse fotoğraf çekilir ve belgelenerek ilgili bölüm sorumlusu tarafından satın alma bölümüne bildirilir.

Kullanıma uygun olmadığı ambar girişi yapıldıktan sonra veya kullanımı sırasında ortaya çıkan malzemelerin hemen şantiyeden uzaklaştırılması mümkün değilse, bunlar için karantina yerleri düzenlenir ve gerekli uyarıcı işaretler konur.

Şantiyeye gelen tüm malzemelerin kabulü sevk belgesi, irsaliye, fatura vb. belgelerle yapılır. Herhangi bir belge olmadığı takdirde, malzemelerin kabulü Yönetimin onayı ile yapılabilir.

Sözleşmeye göre teslim alınan malzemelerin tüm evraklarının saklanması ve dosyalanması depo Sorumlusunun görevidir.

Çıkışı yapılmış bir malzeme iade edilmek üzere ambara getirildiğinde,

Ambara Malzeme İadesi Tutanağı tutulur ve Girdi Kalite Kontrolü Prosedürüne uygun olarak teslim alınmasından sonra ambara kabulü yapılır. Bu tutanağa istinaden daha önce çıkışı yapılan malzemenin, iade edilen miktar kadar çıkış miktarından düşülerek çıkış işlemleri revize edilir ve yeni çıkış fişi üzerinde geri iade tutanak numarası belirtilir.

Malzemelerin kayıtlarının yapılması;

Teslim alınan malzeme, Depo Sorumlusu tarafından, tariflenen malzeme kodlama sistemine göre kodlanır. Bu kod ile bilgisayara girişi yapılır ve yazıcıdan alınacak ambar giriş formu, evrak ile eşleştirilir ve beraberce dosyalanır.

Malzemelerin ambar girişleri fiyatsız yapılamaz. Herhangi bir sebepten dolayı ambara fiyatsız gelen malzemelerin en geç 1 ay içinde fiyatlandırılması zorunludur.

Fatura dışında başka bir evrak ile girişi yapılan malzemenin faturası daha sonra gelir ise, bu fatura ambara iletilir ve ambar sorumlusu, giriş kayıtlarında gerekli düzeltmeleri yaparak fatura üzerine ambar kaşesini basarak muhasebe bölümüne iletir.

Yerel satın alma için alınan avansların kapatılma işlemi, Genel Muhasebe ve Ödeme Prosedürüne uygun olarak, malzemelerin ambar tarafından teslim alma onayından sonra yapılabilir.

Malzemenin Tasnif ve Muhafazası;

Her şantiye, ambar alanının konumuna göre, ambar raflarını numaralandıracaktır. Malzemenin bilgisayar kayıtlarında bu raf numaraları belirtilecektir.

Ambarda malzemelerin bulunduğu kısma yetkisiz kişilerin girmesi kesinlikle önleneyecektir. Ambar memurunun tanımadığı malzeme için, talep eden kişi ambar memuru eşliğinde ambara girebilir ve malzemeyi gösterebilir.

Yanıcı malzemelerin muhafazası için özel önlemler alınır, koruyucu ikaz levhaları konur. Ambarlarda, yangına karşı alınacak önlemlerin belirlenmesi Proje Yönetiminin ve şantiye iş güvenliği sorumlusunun, uygulama ise Envanter Sorumlusunun sorumluluğundadır. Fiziki olarak kapalı ambar içine konulamayan

malzemeler, Envanter Sorumlusu, bağı bulunduğu yönetim ve ilgili bölümlerin bilgisi dâhilinde şantiye sahası içinde malzeme özelliğine göre koruma altına alınır.

Malzemenin muhafazası için yerine getirilmesi gereken bazı özel koşullar var ise, şantiyede bu malzemenin depolanması ile ilgili talimatlar hazırlanır veya girdi kontrolü kaşesindeki ilgili bölüme gerekli açıklamalar kaydedilir.

#### Malzemenin Ambardan Çıkışı;

Şantiyelerde malzemelerin birinci derecede sahibi Yönetimdir. Malzeme çekmeye yetkili kişilerin tayini şantiye süresince Yönetim tarafından yapılır. Çekme yetkisinin anlamı, malzeme talep formundaki en son imzadır. Malzeme çekmeye yetkili personel listesi bir yazı ile Yönetimi tarafından Şantiye Depo Envanter Sorumlusuna iletilir. Şantiyenin sürekliliği ve hızını sağlamak amacıyla Yönetim tarafından malzeme çekme yetkisi verilmiş kişiler, sorumluluk kendilerine ait olmak ve ambara bilgi vermek şartıyla malzeme çekme yetkilerini kendi bölümleri içinde devredebilir. Malzemenin ambardan çıkışı sadece Malzeme Talep ve Çıkış Formu ile olabilir. Yetkili imzalar bulunmayan MTÇF ile malzeme çıkışı yapılması mümkün değildir.

Araç ve ekipmanlarla ilgili yedek parça çıkışı işlemi, Makina, Ekipman ve Tesislerin Takibi Prosedüründe açıklanan araç ekipman sicil numaralarına göre yapılır.

#### Ambardan malzeme çıkışı iki türlü yapılabilir;

- Üzerinde gerekli onayların bulunduğu MTÇF ile ambara giden kişi, ambar elemanları tarafından verilen miktarın MTÇF üzerine işlenmesinden sonra "teslim alan" kısmını imzalar ve malzemeyi alır veya,
- Bölümler daha önceden tayin ettikleri kişiler aracılığıyla MTÇF olmaksızın, ambardan malzeme alabilirler. Ambar görevlileri, verilen her malzeme ve miktarını MTÇF'ye işler. Her gün iş bitiminde bu formlar malzeme çekmeye yetkisi olan bölümdeki bir kişi tarafından imzalanır. Bu durumda malzemenin kullanımındaki sorumluluk, imzayı atan sorumludur,



MTÇF olmadan malzeme çıkışı mümkün değildir. Ambar girişi yapılan her malzemenin çıkışı için MTÇF gereklidir.

Kullanım gereği, ambara kaydolmuş ancak ambarın teslim almadığı malzemelerin çıkışı da MTÇF ile olur. Sonradan da olsa, bu malzemeyi kullanan ve malzemeyi çekme yetkisi olan kişi tarafından onaylı MTÇF düzenlenir ve ambara iletilir.

#### Zimmetli Malzemelerin Ambardan Çıkışı;

Demirbaş malzemelerin zimmet çıkışı bölümlere yapılır. Bu malzemelerin birinci derecede sorumlusu kısım şefleridir. Alt zimmetleri ise bölümler kendi içinde yapar. Ambar bu uygulamayı takip etmez. Kısım şeflerinin işten ayrılmaları durumunda mutlaka zimmet teslim işlemi yapılır ve bu işlemi şantiye depo envanter sorumlusu takip eder. Ancak şantiye envanter sorumlusu gerekli görürse, zimmet işlemini bölümler yerine kullanıcıya yapabilir.

Zimmetli malzemeler için gerçek anlamda ambar çıkışı yapılmaz. Bu malzemeler ambar envanterinde görünür. Ancak malzemenin sorumluluğu kişilere devredilir ve kayıt ile takip edilir. Bu malzemeler kullanılmayacak şekilde hasara uğrar veya kayıp edilir ise bu bir tutanak ile tespit edilir. Bu tutanak esas alınarak ambar çıkış işlemi yapılır ve kayıtlardan düşülür.

Küçük demirbaşların hasar görmesi veya kaybından doğacak parasal yükümlülük ile ilgili karar (kişiden tazmini vb.) Yönetim tarafından verilir. Yönetimce hurdaya çıkarılmasına karar verilen büyük demirbaş malzemeler, ilgili departman müdürlüğünce Üst yönetim onayına sunulur. Yeniden değerlendirme olasılığı olan malzemelerin kayıttan düşülmesi ile ilgili karar onayı üst yönetim ile verilir. Bu işlemler sırasında, Envanter Hasar/Kayıp Tutanak Formu ve Hurdaya Çıkarma Tutanak Formu kullanılır.

#### Günlük Zimmetli Malzemenin Ambardan Çıkışı;

Bu tip malzemelerin ambar çıkışı veya zimmet işlemi yapılmaz. Bu malzemeler imza karşılığı günlük olarak şahıslara teslim edilir ve Günlük Zimmet Formuna işlenir. Malzemeyi teslim eden şahıslar bu formdan düşülür. En geç üç gün

içinde geri getirilmeyen malzemelerin akıbeti araştırılır. Hasar görmüş veya kayıp edilmiş ise zimmetli malzemelerdeki aynı yol izlenir.

#### Çıkışların Bilgisayara Kaydedilmesi;

Malzeme çıkış işlemi MTÇF'ye dayanarak bilgisayarda yapılır ve yazıcıdan alınan çıktı MTÇF ile eşleştirilerek dosyalanır.

Ambar çalışanlarının kontrolü dışında sahada bulunan malzemelerin çıkış işlemleri, şantiyenin ilgili şefliği tarafından hazırlanan imalat raporlarına göre düzenlenen MTÇF ile tercihen haftalık, en fazla aylık bazda yapılır.

#### Taşeronların Malzeme Kullanımı;

Taşeronlar malzeme kullanımı ile ilgili olarak, herhangi bir şantiye bölümü gibi kabul edilirler. Taşeronlar üzerine yapılacak her çıkış bilgisayar kayıtlarında taşeronun üzerine işlenir.

Taşeron sarf malzeme kullanımı MTÇF üzerinde Yönetim veya ilgili şeflik tarafından "Bedelsiz" olarak belirtilip onaylanmadıkça, fiyatlı olarak taşeron üzerine çıkış yapılır. Taşeronun bedelsiz malzeme çekebilmesi için MTÇF üzerinde Yönetim veya ilgili şefin imzası olması esastır. Taşeron günlük zimmet ve diğer zimmet işleri açısından, işletmenin bir bölümü gibi işlem görür.

#### Ara Ürün Takip ve Muhafazası;

Sözleşme ve işveren gereksinimleri de göz önünde bulundurularak, hangi ürünlerin tanımlanarak izlenebilir halde tutulacağı yönetim tarafından belirlenir ve gerekirse bu tip işlemlerin nasıl ve kimler tarafından yapılacağı bu prosedüre bağlı talimatlarla dokümanite edilir. Gerektiğinde bu belirtilen esaslar dahilinde aşağıdaki şekilde işlemler yapılır.

Ara ürünler; cinsi, sınıfı, tipi, üretim tarih ve saati, üretim sıra numarası, ait olduğu iş kalemi veya parti, ara ürün çıkış fişi vs. belirtilerek tanımlanır, ait olduğu yeri belirten referans numarası verilerek izlenebilir hale getirilir.

#### Ambarların Teknik Denetimi;

Şantiye Ambarlarının Teknik Denetimi, haberli veya habersiz, periyodik olmayan bir zaman ve sıralama ile şantiyeleri ziyaret ile Satın alma departman

müdürlüğü tarafından yapılır. Bu denetimlerde, envanter sisteminin işlerliği ve genel olarak depolama koşullarının uygunluğu denetlenir. Bu hususlardaki tespitlerin yer aldığı bir rapor düzenlenerek Yönetime iletilir. Ayrıca raf ömürlü malzemelerin durumu ve kullanıma uygun olup olmadığı Şantiye Kalite Temsilcileri tarafından 3 ayda bir yapılan denetimlerde tespit edilir. İmalatçı tarafından belirlenmiş raf ömrü dolmuş olmasına rağmen bozulmamış olan malzemeler işaretlenerek kullanımdan önce dikkatli olunması sağlanır. Bozulmuş ürünler ise derhal şantiyeden uzaklaştırılır.

Satın alma departman müdürlüğünün, gerekli gördüğü zamanlarda talep edeceği, envanter ile ilgili bilgi ve dokümanların teminine yönetimi tarafından verilir.

Yıl Sonu Envanter Listelerinin Hazırlanması;

Şantiyelerde, proje yönetimi tarafından oluşturulan bir heyet tarafından onaylanmış, Yıl Sonu Envanter Listeleri, en geç bir sonraki yılın ocak ayı ilk haftası sonuna kadar Satın alma Müdürlüğüne iletilecektir.

Şantiyede Yapılacak Hurda ve Satış İşlemleri;

Şantiyede ekonomik ömrünü doldurma, iş bitimi ve benzeri gerekçelerle malzeme ve ekipmanı hurdaya ayırma veya satış işlemi yapılabilir. Yeni alım malzemeler için kesinlikle üst yönetim onayı gereklidir. Satış veya hurdaya ayırma üst yönetim onayından sonra uygulanır.

Yeni alınan her türlü demirbaş, faturası ile Satın Alma Müdürlüğüne bildirilecek ve bunlar arasında gerek görülenlere İşletme sicil numarası verilerek şantiyeye bildirilecektir. Malzeme çıkışları ise yine MTÇF formu ile olacak ve bunlar da ayrıca bir dosya halinde tutulacaktır.

Dağıtım ve Dosyalama;

Olağan üstü durumlar dışında, tüm giriş ve çıkış kayıt işlemleri günlük yapılır. Bu prosedür ile ilgili kayıtlar Satın Alma Müdürlüğü tarafından, Tesiste depo sorumlusu, Şantiyelerde ise Şantiye Depo-Envanter Sorumluları tarafından muhafaza edilir.

## **EK 5 - SATIN ALMA DEPARTMAN PROSEDÜRLERİ**

### **Satın Alma Bölümü uygulama prosedürleri:**

#### **Amaç:**

İşletme grubunun, mal ve hizmet üretiminin devamlılığını sağlamak için, gerekli tüm mal ve hizmetlerin, zamanında, uygun fiyat ve ödeme koşullarında mümkün olan en üst kalitede tedarik edilmesi.

#### **Kapsam:**

İşletmenin faaliyet ve anlayışına bağlı olarak satın alma biriminin kapsamı aynı oranda genişlemektedir.

#### **Tanımlar:**

İşletme binasının yapımı ve bakımında kullanılan her türlü malzeme, işletmenin üretimi için gerekli her türlü materyal, bu ürünlerin sunumu için gerekli her türlü teçhizat ve ilgili personelin üniforma ve bakım malzemelerin, zamanında, uygun kalitede ve uygun maliyetlerde sağlanması.

**Mamul Seçimi:** Üretimde veya hizmette kullanılacak malzemeler Kalite Kontrol Komisyonca, onaylanmış olan Malzeme Kalite Kabul Kriterleri Listesini göz önünde bulundurarak uygun kalite ve maliyet kriterleriyle belirlenir.

**Sipariş Açma:** İşletmede, Rutin ( Daha önceden sözleşmeleri yapılmış malzemeler) ve Departmanların ekstra talepleri olmak üzere iki farklı satın alma işlemi vardır.

Rutin malzemelerin tedarikinde siparişlerin açılması, teslim alınması, depolara tasnif edilmesi ve takip edilmesi Depo Şefinin görevidir.

Ekstra satın alma isteklerinin gerçekleşmesinde aşağıdaki aşamalar izlenir: Satın alma işlemleri Merkez Satın alma Departmanı tarafından bilgisayar ortamında hazırlanmış olan bir ağ ile yürütülmektedir. Tüm departmanlar malzeme ve hizmet talep isteklerini Satın alma İstek / Emir Formu'nu doldurarak bütçe kontrolünü yaptıktan sonra Depo Şefliğine bilgisayardan gönderir. Depo Şefi, Talep Formunda yer alan malzemelerin işletmenin deposunda bulunan fiili stoklarla kontrol ederek; olmayan veya gereğinden az olanlar için Satın alma Talep Formunda ilgili

malzemeler için daha önceki alış fiyatları yazıp Satın alma departmanına iletir. Satın alma, Talep Formunda yer alması gereken aşağıdaki bilgilerden birisi dahi eksik ise satın alma talebini işleme koymamaktadır.

- a. Malzemenin tanımı/Hizmet tanımı (Malzemenin cinsi, markası, işlevliliği gibi),
- b. Miktar,
- c. Teslim Tarihi,
- d. Malzemenin özellikleri (teknik detayları) (Depo tesliminde ölçülecek en önemli 4 kriter belirtilmeli),
- e. İlgili Onaylar,

#### **Sorumluluk:**

Satın alma işleminin yerine getirilmesinde Merkez Satın alma Müdürü 1'ci dereceden, Satın alma Memuru ve Depo Sorumlusu 2'ci dereceden sorumludurlar.

Depo Şefi Malzeme Kalite Kabul Kriterleri Listesine göre ilgili malzemelerin doğrulamasını yapmaktadır.

#### *Satın alma Prosesi;*

Satın alma birimi işletmeye gerekli lojistik desteği sağlarken aşağıdaki işlemler sırasıyla uygulanır:

- a. İhtiyaçların önceden ve doğru olarak saptanması,
- b. Piyasanın kalite ve fiyat yönünden sürekli izlenmesi,
- c. Rekabet olanaklarından faydalanması,
- d. İhtiyaçların, hizmetleri aksatmayacak biçimde zamanında ve uygun şartlarla karşılanması,
- e. Malzeme ve hizmet tedarikçileriyle işletmemizin saygınlığını koruyucu şekilde karşılıklı güvene dayanan düzenli ilişkiler tesis edilmesi amaçlanmaktadır.

Departman sorumluları tarafından gelen malzeme talepleri bütçede mevcut olup işletme ambarında yoksa veya gereğinden az ise Depo Şefi malzemelerin en son alınan fiyatları Satın alma İstek / Emir Formuna yazarak bilgisayar ortamında Satın alma Müdürüne iletir. Eğer istenen malzeme bütçede yoksa bu form bilgisayar

ortamında önce depoya gider. Depo stoklarında olup olmadığını kontrol ederek formu doldurur ve form direk olarak Genel müdüre gider genel müdür satın alınması yada depodan verilmesi için karar verir. Bütçede olan malzemeleri önce depo kontrol eder sonra depoda yoksa form ağ üzerinde satın almaya gider, fiyat alındıktan sonra finansal kontrol ve bütçeleme müdürüne giderek tekrar bütçe kontrolü yapılır. En son üst yönetim onayına gider.

Satın alma departmanı daha önceden satın alma işlemi gerçekleştirdiği taşeronlarla temasa geçerek malzemeyi son alınan fiyattan ile anlaşmaya çalışır. Taşeronları seçilmiş taşeron listesinden seçer. En az 3 firmadan fiyat alan Satın alma Müdürü, fiyat analizi için Taşeronlardan gelen teklifleri Satın alma İstek / Emir Formuna aktarır. Teklifleri karşılaştırır ve gerekli gördükleriyle son bir defa sözlü olarak fiyat pazarlığı yaparak fiyat indirmelerini ister. Son olarak tercihinin hangi organizasyondan yana olduğunu belirtir ve bilgisayar ortamında Finansal kontrol raporlama ve bütçeleme müdürüne gönderir.

bütçe kontrolünün yapılmasından sonra malzeme alımı onaylanır yada reddedilir. Her iki durumda da bu form üst yönetime iletilir. Finansal kontrol raporlama ve bütçe müdürünün onayından geçen formda da kendi tercihi belirtilmiştir.

Satın alma İstek / Emir Formu ile yapılan istekler onayından geçtikten sonra Satın alma Müdürü ilgili taşeronlarla temasa geçerek siparişleri iletir. Malzeme alımının Reddedilmesi durumunda işlem sonlandırılır. Onay yada ret diğer departmanlarda Satın alma İstek / Emir Formunun bilgisayardaki form numarası ile takip edilebilir.

Eğitim, test ve kalibrasyon gibi çok hassas ve seçici davranılması gereken hizmet alımlarında, hizmet sağlayıcı şirketlerden ayrıca referans listesi istenir. Referans listesi kontrol edilir.

Satın alma Müdürü Taşeronları sistemli olarak her 3 ayda bir veya gerekli gördüğünde Taşeron Değerlendirme Formuyla değerlendirmektedir. Taşeronları gerektiğinde ziyaret eder. Taşeronlarla değişiklik ve problemler için irtibat kurar. Taşeronların sözleşmelerini gözden geçirir

### **Satın almanın Doğrulanması:**

#### *Malzeme Giriş Kontrolü;*

Grup şirketleri için, gelen her türlü malzeme Tesellüm Heyetinden bir kişi daha önce verilen bilgilerle karşılaştırılır. Eğer verilen bilgiler doğrultusunda gelen malzemeler arasında bir tutarsızlık varsa Depo Sorumlusu Satın alma Sorumlusuna veya ilgili Departman Sorumlusuna bu durumu aktarır ve bu konuda gelecek onayı bekler. Depo giriş kontrolü Tesellüm Heyeti tarafından yapılır. Kontrollerde İlgili Teknik Şartnamede yer alan kriterler göz önünde bulundurularak kabul yapılmaktadır. Teknik Şartnameye uymayan ve Şüpheli görülen malzemeler red alanına konularak iade edilmek üzere ayrılırlar.

Malzemelerin Tesellüm Heyeti tarafından doğrulanmasında aşağıdaki kriterlere uygunluk gözetilir:

- Satın alma Sözleşmesi veya Siparişte yer alan malzemelere uyması,
- İstenilen Teknik Şartnameye uyması,
- Taşıma sırasında gerekli hijyen şartlarına uyması,
- Malzemenin beraberinde gelmesi gereken tüm evrakların eksiksiz olması,

Kontrol başlamadan önce gerekli Sipariş Formu, Sözleşme, Teknik Şartname ve Departman Sorumlusu tarafından siparişe birlikte tedarikçiden istenilen diğer özellikleri içeren dokümanlar hazır bulundurulur.

Malzeme Kontrol Raporu Tesellüm Heyetinde bulunan kişiler tarafından imzalanır ve Depo Sorumlusunda toplanır.

#### **İlgili Dokümanlar:**

##### *Talimatlar;*

Taşıeronların değerlendirilmesi Talimatı

##### *Formlar;*

Satın alma İstek / Emir Formu

Taşıeron Değerlendirme Formu

Seçilmiş Taşıeron Listesi

### Akış Diyagramı,

#### Satın alma Akış Diyagramı

#### Satın alınan Malzemelerdeki Uygunsuzluk Durumu;

Kalite kontrol elemanı, gelen hammadde ve yardımcı malzemeleri Giriş Kontrol Talimatına göre kontrol eder ve uygunsuz durumda, hammadde ve yardımcı ürün üzerinde bulunan Malzeme Tanıtım Kartı üzerine kırmızı renkli red etiketi yapıştırır ve red alanına alınmasını sağlar.

Kalite yönetim sorumlusu, red olan malzemeler için Tedarikçi Hata Bildirimi düzenleyerek iade işlemleri için satın alma sorumlusuna iletir.

Satın alma sorumlusu tarafından, form tedarikçiye gönderilir ve gerektiğinde, hata ile ilgili düzeltici/önleyici faaliyetler talep edilir. Tedarikçi Değerlendirme Prosedürü göre ilgili kayıtlar tutulur. Hatalı malzemelerin tedarikçiye iadesi, satın alma sorumlusu tarafından yapılır.



## KAYNAKÇA

ACAR, İbrahim, Attila, ŞAHİN, Elif Ayşe, “Plan-Bütçe İlişkisi Açısından Denetim” Maliye Dergisi, Sayı:156 Ocak-Haziran 2009.

ADALET BAKANLIĞI, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirme ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik”, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/27232.html>, 20.09.2010.

AKGÜL, Başak, Ataman, “İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar”. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:3. Eylül 2002.

AKTUĞLU, Mehmet Ali, Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1986.

AKYEL, Nermin, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği” <http://web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/yeminlimalimusavirlik.pdf>, 24.10.2010.

ARCAGÖK, Mehmet Sait, “Yeni Maliy Yönetim ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf>, 17.09.2010.

ARGÜDEN, Yılmaz, “Denetim Komitesi ve İç Denetim”, <http://www.arguden.net/makale.aspx?id=210>, 01.05.2010.

ARI, Mustafa, “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği”, O.G.Ü, İİBF, Dergisi, Ekim 2008.

ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa yayınevi, İstanbul, 2001.

AVRUPA TOPLULUKLARI KOMİSYONU Tebliğ “İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme, Kontrol Etkililiğinin Arttırılması”, Bölüm:1347Brüksel, Ekim 2007 <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B2EFCDC0B629375D22B7>, 27.10.2010.

AYDIN, M. Bülent “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Denetimi, İdari Yapı”  
<http://www.mbulentaydin.com.tr/blog/index.php?id=xm7>, 14.04.2010

BAĞIMSIZDENETİM, Bağımsız Denetim Teknikleri, <http://www.bagimsizdenetim.org/2009/09/bagimsiz-denetim-teknikleri.html>, 20.01.2010.

BAYAZITLI, Ercan, Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi, SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1991.

BAYDAROL, Onur, İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, Resmi Gazete, Tarih: 31.01.2002; Sayı:24657.

BİÇER, A. Altuğ, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa yayınları, İstanbul, 2000.

COSO, INTERNAL CONTROL ISSUES IN DERIVATIVES USAGE, “Executive Summary” [http://www.coso.org/ICIssuesDerivativesUsage\\_Summary.htm](http://www.coso.org/ICIssuesDerivativesUsage_Summary.htm), 11.09.2010.

DABBAOĞLU, Kadir, “İç Kontrol Sistemi” Journal Of Qafqaz University, <http://www.qafqaz.edu.az/journal/20092611ickontrol.pdf>, 15.10.2010.

DALAK, Güldem, “Denetim ve Kalite Denetimi” Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1, [http://www.mu.edu.tr/sbe/sbedergi/dosya/1\\_5.pdf](http://www.mu.edu.tr/sbe/sbedergi/dosya/1_5.pdf), 23.10.2010.

DEMİR, Volkan, “İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl:8, Sayı:11, Aralık 1999.

DEMİRBAŞ, Mahmut, “ İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1.

DENETİM-NET, “Türkçe Denetim Terminolojisinin Geliştirilmesi İhtiyacı”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ic%20Denetim%20,22.03.2010>.

DODİ, Kadir, Mali Müşavirler Açısından İşletme Yönetiminde İç Denetim, Ankara, 2009.

DOĞMUŞ, Didem, Makbule, “İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, T.C.Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Bülteni, Sayı:22, Aralık 2008.

DOYRANGÖL, Nuran, Cömert, “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, [www.archive.ismmmo.org.tr/.../08%2060%20NURAN%20CÖMERT%20DOYRANGOL%20.doc.](http://www.archive.ismmmo.org.tr/.../08%2060%20NURAN%20CÖMERT%20DOYRANGOL%20.doc.), 15.05.2010.

DUMAN, Ömer, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayınları, Ankara, 2001.

DUMANOĞLU, Sezai, “Hata ve Hile Ayrımı, Hile Denetimi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:10, Sayı:1, Yıl:2005.

ERDOĞAN, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği” Doğuş Üniv. Dergisi, Doğuş Üniv. Yayınları, Sayı:5, Ocak 2002.

ERDOĞAN, Nurten, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi, Web-Ofset Tesisi, Eskişehir, 2004.

EROL, Mikail, “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Denetimden Beklentiler”, S.D.Ü. İİBF, Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, Yıl:2005

EŞKAZAN A. Rıza, “Denetim Komiteleri ve İç Denetim”, İç Denetim Dergisi, S.7, Bahar 2003.

GEGİN, Eren, “Türkçe Denetim Terminolojisinin Geliştirilmesi İhtiyacı”,  
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/İc%20Denetim%20Terminoloji%20Gelistirme%20Ihtiyaci.pdf>, 22.03.2010.

GÖNÜLAÇAR, Şener, “Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim”  
[http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk\\_kamu\\_yonetiminde\\_ic\\_denetim\\_2008.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/Turk_kamu_yonetiminde_ic_denetim_2008.pdf), 17.10.2010.

GÜNER, M. Fatih, “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü” Maliye Dergisi, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009.

GÜRBÜZ, Hasan, Muhasebe Denetimi, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995.

GÜREDİN, Ersin, Denetim, 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997.

İÇ DENETİM BİLGİ PAYLAŞIM PLATFORMU, “Kontrol Özdeğerlendirme”  
<http://icdenetim.org/forum/index.php?topic=199.0>, 20.09.2010.

KAVAL, Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

KENGER, Erdal, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat, 2001  
[http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1), 14.04.2010.

KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004.

KESKİN, Duygu Anıl, İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Basım Yayım A.Ş. İstanbul, 2006.

KOÇYİĞİT, Seyhan Çil, “1007 Nolu Uluslar arası Denetim Standardı, İşletme Yönetimi İle Bilgi Alışverişi” Gazi Üniv. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1 Yıl: 2005.

KURT, Ganite, OKAN, Pınar, “Basel II Kapsamında Kobi’lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, I. Uluslararası sempozyum, İzmir Ekonomi Üniv. Bildiriler Kitabı, Mayıs 2008.

MOELLER, Robert, WITT, N. Herbert, Brink's, Modern Internal Auditing, Fifth Edition, John Wiley Sons, Inc, NJ, 1999.

MEMİŞ, Ünsal Mehmet, "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:85, Ocak-Şubat 2008.

ÖKSÜZ, Fuat, "İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik", İç Denetim Dergisi- Aysberg, Yaz 2005.

ÖZER, Mevlüt, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim (I), Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997.

ÖZEREN, Baran, "İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları İnceleme", <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh225.pdf>, 18.04.2010.

SM, SMMM, YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Tarih:03.01.1990 Sayı:20391, Resmi Gazete, <http://www.basarmevzuat.com/dustur/yonet/5/3568/a/smmmcalis.htm>, 14/04/2010.

SALTIK, Nihal, "İç Kontrol Standartları", Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:26, Yaz 2007.

SALTIK, Nihal, "İç Kontrol Özdeğerlendirme". [www.bumko.gov.tr/.../dg.ashx?DIL=İçkontrol Ozdegerlendirme.pdf](http://www.bumko.gov.tr/.../dg.ashx?DIL=İçkontrol%20ozdegerlendirme.pdf), 20.09.2010.

SERTKAYA, Kemal, "İç Denetim Departman Yönetimi'nde Etkinlik ve Verimlilik", İç Denetim Dergisi-Aysberg, Sayı:12, Yaz 2005.

SEZAL, Levent, Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Çukurova Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana, 2006.

SİPAHİ, Barış, Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001.

SİPAHİ, Barış, "SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.

SİVAS SMMMO, "Denetimin Tanımı ve Unsurları", www.sivas.smmmo.org.tr /denetim.doc, 11.12.2009.

SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No:22, Resmi Gazete, Tarih:12.06.2006; Sayı:26196.

ŞAHİN, Selçuk, Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü, Marmara Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.

TUAN, A. Kadir, SAĞLAR, Jale, "İç denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Ocak 2004.

TURKTAN, Gulden, Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye'deki Durum, Marmara Univ. SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1989.

TÜREDİ, Hasan, Muhasebe Denetimi, KATÜ Basımevi, Trabzon, 1992.

TÜZÜN, Yasemin, "Risk Nedir?", İç Denetim Dergisi, Sayı:4, Yaz 2002.

ULUSOY, Yasin, Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

UYAR, Süleyman, "Faaliyet Denetimi", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/017>, 01.12.2008.

UZAY, Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Pelin Yayınları, Ankara, 1999.

UZUN, A. Kamil, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi",  
<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-iletmelerde-ic-kontrol-sistemi.>, 16.10.2010.

UZUN, Ali Kamil, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü",  
Active Finans Dergisi, Sayı:62, Kasım-Aralık 2009.

UZUN, Ali Kamil- ARGÜDEN, A. Engin, "İç Denetim Mesleğinin Akademik Eğitimden Beklentileri, Mesleki Akademik Gelişimler için Öneriler"XXIX. Türkiye Muhasebe Sempozyumu, Denetim İşlevi ve Muhasebe Eğitiminden Beklentiler, ISMMO Yayın No:136, İstanbul, 2010.

WEIRICH R.Thomas – REINSTEIN Alan, Accounting&Auditing Research,  
International Thomson Publishing by South-Western College  
Publishing, Ohio, 1996.

YAMAN, Adem, "Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri" Mali Hukuk  
Haber Dergisi, Yıl:23, Sayı:138 Kasım-Aralık 2008.

YILANCI, Münevver, İç Denetim, Osmangazi Üniv. Basımevi, Eskişehir, 2003.

YILDIZ, Ömer, Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması, D.E.Ü. SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

## KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : ÇAĞLAR AYYAYLA

Doğum Yeri : KARAMAN

Doğum Yılı : 1976

Medeni Hali : BEKAR

## EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise 1990-1993 : KARAMAN TİCARET MESLEK LİSESİ

Lisans 1996-2002 : MUĞLA ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. İŞLETME BÖLÜMÜ

Yabancı Dil : İNGİLİZCE

## MESLEKİ BİLGİLER

2001-2006 : İHRACAT (ÖZEL SEKTÖR-MADEN SEKTÖRÜ)

2008-2010 : MUHASEBE-FİNANS (ÖZEL SEKTÖR-MADEN SEKTÖRÜ)