



**KTO KARATAY
ÜNİVERSİTESİ**

T.C.
KTO Karatay Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı

**VERİMLİLİK AÇISINDAN İÇ DENETİMİN STRATEJİK
FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ VE BİR UYGULAMA**

R. Kemal SAĞIM

Yüksek Lisans Tezi

KONYA
Aralık, 2016

VERİMLİLİK AÇISINDAN İÇ DENETİMİN STRATEJİK FİRMA
YÖNETİMİNE ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

R. Kemal SAĞIM

KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

KONYA
Aralık, 2016

KABUL VE ONAY


R. Kemal SAĞIM tarafından hazırlanan “VERİMLİLİK AÇISINDAN İÇ DENETİMİN STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ VE BİR UYGULAMA” başlıklı bu çalışma, (savunma sınav tarihi) tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Osman OKKA (Danışman)


Yrd. Doç. Dr. Bilge Afşar


Yrd. Doç. Dr. İbrahim EremŞAHİN

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.


Yrd. Doç. Dr. Fatma Didem TUNÇEZ
Sosyal Bilimler Enstitü Müdür V.

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez/Proje Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

29.12.2016

R. Kemal SAĞIM



TEŐEKKÖR

Tez çalışmasının bÖtÖn aşamalarında kıymetli bilgi ve deneyimleriyle bana yardımcı olan değerli hocam Prof. Dr. Osman OKKA' ya katkılarından ve eőim Fatma Hale Sağım'a desteklerinden dolayı teőekkÖr ederim.

ÖZET

VERİMLİLİK AÇISINDAN İÇ DENETİMİN STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ VE BİR UYGULAMA

SAĞIM, Kemal R.

Yüksek Lisans, İşletme Bölümü

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman OKKA

Aralık, 2016

Yirmi birinci yüzyılda küreselleşmenin etkisiyle rekabetin sınır tanımayan bir özellik kazanması bireyleri, şirketleri, şehirleri ve ülkeleri verimlilik kavramı üzerinde daha çok düşünmeye, sürekli çözümler üretmeye yöneltmiş; özellikle şirket kaynaklarını verimli kullanarak kârlılığını sürdürmek ve pazar payını korumak isteyen her bir firma için değerli hale gelmiştir. Verimlilik artışı sağlayamayan firmalar kâr elde edemeyeceği için yaşam süreleri kısa olacaktır. Bu bağlamda verimliliği sağlamak kadar verimlilik artışını sürdürmek daha da zordur, ancak imkânsız değildir. Şirketlerin bağımsız bir iç denetim sistemine sahip olması ve bu sistemin düzenli bir şekilde çalışması verimliliğini sürdürmesi açısından gereklidir.

İç denetim; şirket kaynaklarının hedefler doğrultusunda kullanılmasını güvence altına alarak ve iş süreçlerinin belirlenen ölçülerde ilerlemesini sağlayarak şirket kaynaklarını korumak suretiyle bütün tarafların çıkarlarına hizmet eden bir yönetim sistemidir. İç denetim bir yönetim aracı olduğu için firmadaki bütün fonksiyonların eksikliklerini tamamlamaya yarayan sistemli bir süreçtir. İç denetim etkin bir şekilde şirket içinde sürdürülmesi, planlanan sonuçları elde etmeye yönelik somut adımların atılmasını sağlar.

Verimli bir şekilde sürdürülen iç denetim, yönetim boyutunda firmaların geleceği adına aldıkları stratejik kararların hedefe ulaşmasına destekçi olmaktadır. Kişilere bağlı kalmadan süreçlere bağlı bir sistem kuran firmaların aldığı kararlarda iç denetim, en büyük güvence unsurudur. Bu güvence ile geleceğine emin adımlarla ilerleyen firmalara, stratejik yönetim konusunda doğru bir bakış açısı kazandırmaktadır.

Bu tezin amacı; verimlilik açısından iç denetimin stratejik firma yönetimine etkisini teorik açıdan incelemek ve orta ölçekli bir kobide gerekli uygulamayı yaparak önerilerde bulunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Verimlilik, İç Denetim, Stratejik Yönetim

ABSTRACT

EFFECT OF STRATEGIC COMPANY MANAGEMENT'S INTERNAL AUDIT OF EFFICIENCY TERMS AND AN APPLICATION

SAGIM, Kemal R.
Master Of Business Administration
Supervisor: Prof. Dr. Osman OKKA
December, 2016

In the twenty-first century, globalization has enabled competition to acquire an unlimited feature, leading individuals, companies, cities and countries to think more about the concept of productivity and produce continuous solutions; Especially for each company that wants to maintain its profitability and maintain its market share by efficiently using company resources. Life span will be short because companies unable to increase productivity can not make profit. In this context, it is more difficult, but not impossible, to maintain productivity growth as much as to ensure efficiency. It is necessary for companies to have an independent internal audit system and to maintain the efficiency of this system to work on a regular basis.

Inner control; Is a management system that serves the interests of all parties by securing company resources by ensuring that company resources are used in accordance with their targets and by ensuring that business processes proceed at specified metrics. Internal audit is a management tool, so it is a systematic process that completes the deficiencies of all functions in the company. Maintaining internal audit effectively within the company ensures that concrete steps are taken to achieve planned results.

Internal audit, which is carried out efficiently, promotes the achievement of the strategic decisions that companies take for the future in the management dimension. Internal auditing is the greatest assurance in the decisions taken by firms that establish a process-oriented system without being adhered to. With this assurance, the firm, which moves forward with sure steps, gives a correct view on strategic management.

The purpose of this thesis is; In terms of efficiency, to examine the effect of internal audit on strategic firm management from the theoretical point of view and to make suggestions by making necessary applications in a medium scale.

Key words: Productivity, Internal Audit, Strategic Management



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
KABUL VE ONAY.....	i
ETİK BEYAN.....	ii
TEŞEKKÜR.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLOLAR LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xvi
GİRİŞ.....	1

1. BÖLÜM İŞLETMELERDE VERİMLİLİK VE VERİMLİLİĞİ ARTIRMA YÖNTEMLERİ

1.1 VERİMLİLİK VE VERİMLİLİĞİN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ.....	3
1.1.1 Çalışanların Verimliliği.....	8
1.1.2 Çalışanların Verimli Yönetimi.....	11
1.1.2.1 İş Ölçümü Tanımı, Amacı ve Faydaları.....	11
1.1.2.2 Yönetimin Rolü ve Örgüt Kültürü.....	13
1.1.2.3 Verimlilik Eğitimi.....	16
1.1.2.4 İşgücü Verimliliğinde Motivasyon Etkisi.....	17
1.1.2.5 Ücret ile Verimlilik Arasındaki İlişki.....	18
1.1.3 Verimlilik ve Lider İlişkisi.....	19
1.1.4 Teknolojinin Verimliliğe Etkisi.....	21

1.1.5	Bilgi Toplumunda Verimlilik.....	22
1.2	VERİMLİLİK ARTIRMA YÖNTEM VE TEKNİKLERİ.....	23
1.2.1	İş Etüdü	24
1.2.2	İş Değerleme	26
1.2.3	Performans Değerleme.....	27
1.2.4	Pareto Analizi.....	28
1.2.5	Tam Zamanında Üretim	29
1.2.6	Değer Analizi	29
1.2.7	Fayda-Maliyet Analizi	29
1.2.8	Örgüt Geliştirme.....	30
1.2.9	Beyin Fırtınası.....	30
1.2.10	Güç Alan Analizi.....	31
1.2.11	Swot Analizi.....	31
1.2.12	Nominal Gruplama.....	32
1.2.13	Toplam Kalite Yönetimi	32
1.2.14	Kalite Çemberi	33
1.3	KALİTE YÖNETİMİ AÇISINDAN VERİMLİLİK.....	33
1.3.1	Toplam Kalite Yönetimi ve Yararları	34
1.3.2	Toplam Kalite Yönetiminin Amaçları	36
1.3.3	Toplam Kalite Yönetiminin Önemi	36
1.3.4	Kalite Verimlilik İlişkisi	37
1.3.5	Kalite Geliştirmede Liderin Rolü.....	38
1.3.6	Kalite Sisteminin Aşamaları	39
1.3.7	ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi Tanımı.....	40
1.3.7.1	Standardizasyonun ve Standart Tanımı.....	42
1.3.7.2	Standardizasyonun Önemi	42
1.3.7.3	Standardizasyonun Faydaları	43
1.3.7.4	ISO 9000 Serisi	44
1.3.7.5	İso Belgesi Nedir, Nasıl Alınır, Gerekli Belgeler ve Şartlar Nelerdir?...	45
1.3.7.6	Yönetimin Sorumluluğu.....	47
1.3.7.7	ISO 9000 Serisinin Faydaları.....	48

1.3.7.8 ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi ile Toplam Kalite Yönetiminin Karşılaştırılması	48
---	----

2. BÖLÜM

İÇ DENETİM VE VERİMLİLİKLE OLAN İLİŞKİSİ

2.1 DENETİM VE İÇ DENETİM	50
2.1.1 Konusuna Göre Denetim Türleri.....	52
2.1.1.1 Finansal Tablolar Denetimi.....	52
2.1.1.2 Uygunluk (Mutabakat) Denetimi	53
2.1.1.3 Faaliyet Denetimi	54
2.1.1.4 Ekonomik Denetim	55
2.1.2 Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	55
2.1.2.1 Genel Amaçlı Denetim.....	55
2.1.2.2 Özel Amaçlı Denetim.....	55
2.1.3 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	56
2.1.3.1 Bağımsız Denetim.....	56
2.1.3.2 İç Denetim.....	57
2.1.3.3 Kamu Denetimi	57
2.1.4 Yapılış Nedenine Göre denetim Türleri.....	58
2.1.4.1 Zorunlu Denetim	58
2.1.4.2 İsteğe Bağlı Denetim.....	58
2.2 DENETÇİ TÜRLERİ.....	58
2.3 İÇ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ	60
2.3.1 Ülkemizde İç Denetim Alanındaki Yasal ve Yönetmelik Düzenlemeler	65
2.3.1.1 Sermaye Piyasası Kurulu	65
2.3.1.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.....	66
2.3.1.3 İç Denetim Koordinasyon Kurulu	67
2.3.1.4 Türk Ticaret Kanunu	68
2.3.1.5 Türkiye İç Denetim Enstitüsü	69
2.3.1.6 Kamu İç Denetçileri Derneği	70

2.4 İÇ DENETİMİN KAPSAMI VE AMACI.....	71
2.4.1 İç Denetimin Özellikleri.....	75
2.4.2 İç Denetimin Önemi.....	75
2.4.3 İç Denetimin Yararları.....	75
2.4.4 İç Denetim Türleri.....	76
2.4.5 İç Denetim ile Denetim İlişkisi.....	77
2.5 İÇ DENETİM UYGULAMALARI.....	78
2.5.1 İç Denetim Standartları.....	78
2.5.1.1 Nitelik Standartları.....	80
2.5.1.2 Performans Standartları.....	82
2.5.2 İç Denetim ve İç Kontrol Fonksiyonu Arasındaki İlişki.....	85
2.5.3 İç Denetçi.....	87
2.5.4 İç Denetçinin Sorumlulukları.....	89
2.5.5 Bağımsız Dış Denetimde İç Denetimin Rolü.....	90
2.5.6 İç Denetimin Kurumsal Yönetime Etkisi.....	94
2.5.7 İç Denetimde Risk Odaklı İç Denetim Uygulaması.....	97
2.5.8 İç Denetim Teknikleri.....	98
2.5.9 İç Denetim Faaliyetleri.....	99
2.5.10 İç Denetimin Planlanması.....	101
2.5.11 İç Denetim Evreninin Belirlenmesi.....	102
2.5.12 İç Denetim Alanlarının Belirlenmesi.....	104
2.5.12.1 Geleneksek İç Denetim Yaklaşımı.....	105
2.5.12.2 Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı.....	107
2.5.12.3 Özdeğerlendirme Denetim Yaklaşımı.....	110
2.5.13 İç Denetim Kaynaklarının Tahsisi.....	112
2.5.14 İç Denetim Planının Hazırlanması ve Uygulanması.....	113
2.5.15 İç Denetim Görevinin Yerine Getirilmesi (Saha Çalışması).....	114
2.5.16 İç Denetim Raporu ve Raporlama Süreci.....	116
2.5.16.1 Taslak İç Denetim Raporu.....	119
2.5.16.2 Nihai İç Denetim Raporu ve Raporun Sunumu.....	121
2.6 İÇ DENETİMİN VERİMLİLİKLE İLİŞKİSİ.....	124

3. BÖLÜM

VERİMLİ BİR İÇ DENETİMİN STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ

3.1	STRATEJİ VE STRATEJİK YÖNETİM	126
3.2	STRATEJİK YÖNETİM TEKNİKLERİ.....	128
3.2.1	Açık Defter Yönetimi.....	128
3.2.2	Balık Kılıcı Diyagramı.....	129
3.2.3	Değer Zinciri Analizi	130
3.2.4	Değişim Mühendisliği.....	130
3.2.5	Delphi Tekniği	130
3.2.6	Dış Kaynak Kullanımı.....	131
3.2.7	Kıyaslama-Örnek Alma	132
3.2.8	Küçülme	132
3.2.9	Müşteri İlişkileri Yönetimi.....	132
3.2.10	Öğrenen Organizasyonlar.....	133
3.2.11	Tedarik Zinciri Yönetimi	134
3.3	STRATEJİ DÜZEYLERİ VE İÇ DENETİM	134
3.3.1	Kurumsal Düzeyde Strateji	136
3.3.2	İş Düzeyinde Strateji	136
3.3.3	Fonksiyonel Düzeyde Strateji	137
3.3.4	Stratejik İç Denetim	137
3.3.4.1	Stratejik Denetimin Kapsamı	138
3.3.4.2	Stratejik Denetimin Faydaları	138
3.4	Yönetim Denetimi	139
3.4.1	Yönetim Denetiminin Özellikleri.....	140
3.4.2	Yönetim Denetiminin Amaçları	140
3.4.3	Yönetim Denetiminin İhtiyaç ve Önemi	141
3.4.4	Yönetim Denetçisinin Nitelikleri	141

3.5	DENETİMİN STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİLERİ.....	141
3.5.1	İç Denetimin Üretim Süreçlerine, Mamul ve Hizmet Kalitesine Etkileri	144
3.5.2	İç Denetimin Satınalma ve Stok Yönetimine Etkileri.....	144
3.5.3	İç Denetimin Satış, Pazarlama ve Pazar Değerine Etkileri	145
3.5.4	İç Denetimin Yönetim ve Kurumsallaşma Sürecine Etkileri.....	146
3.5.5	İç Denetimin İnsan Kaynakları Yönetimine Etkileri	147
3.5.6	İç Denetimin Muhasebe ve Finans Yönetimine Etkileri	147
3.5.7	İç Denetimin Yatırım Kararları ve Risk Yönetimine Etkileri.....	148
3.5.8	İç Denetimin Bölümlerin İyileştirilmesine Yönelik Etkileri.....	149

4. BÖLÜM

BİR TİCARET FİRMASINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİ VE STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

4.1	ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	151
4.2	ÇALIŞMANIN KAPSAMI VE KISITLARI.....	152
4.3	FİRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER	152
4.4	FİRMANIN DENETİM SÜREÇLERİ HAKKINDA BİLGİLER	153
4.5	UYGULAMA ÖNCESİ İÇ DENETİM TOPLANTISI.....	153
4.6	İÇ DENETİMİN UYGULAMASI.....	154
4.6.1	Satın Alma ve Stok İşlemlerinin Denetimi	154
4.6.2	Satış ve Pazarlama İşlemlerinin Denetimi	156
4.6.3	Muhasebe - Finans İşlemlerinin Denetimi	160
4.6.4	Personel İşlemlerinin Denetimi.....	164
4.6.5	Yönetim Uygulamalarının Denetimi.....	165
4.6.6	Yatırımlar ve Risk Yönetiminin Denetimi.....	168
4.6.7	İç Denetim Uygulamasının Genel Değerlendirmesi	169
4.7	İÇ DENETİMİN KAPANIŞ TOPLANTISI	171

4.8 İÇ DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI	172
---	-----

5. BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	173
-------------------------------	------------

KAYNAKÇA.....	188
---------------	-----

İNTERNET KAYNAKLARI.....	198
--------------------------	-----

ÖZGEÇMİŞ.....	201
---------------	-----

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. Farklı Verimlilik Hesaplamaları	5
Tablo 2. OECD 2014 İşgücü Kullanımı ve Verimlilik Göstergeleri	10
Tablo 3. ISO 9000-TKY Karşılaştırılması	49
Tablo 4. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Temel Farklılıklar	92
Tablo 5. İç Denetim Evren Modeli (1. Aşama).....	103
Tablo 6. Son İç Denetim Evren Modeli (2. Aşama)	104
Tablo 7. İç Denetim Raporu Formatı	123
Tablo 8. Satın Alınan Ürünlerin Listesi	154
Tablo 9. Satışı Yapılan Ürünlerin Listesi.....	157
Tablo 10. Müşteri Bilgileri.....	158
Tablo 11. Aylık Tahsilat Tutarı ve dökümü.....	161

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Verimlilik ve Kalite Yönetimi	7
Şekil 2. İş Etüdünün Temel Faaliyetleri ve Sonuçları	25
Şekil 3. 80/20 İlkesi	28
Şekil 4. SWOT Analizi	31
Şekil 5. Kalite Sisteminin Öğeleri	41
Şekil 6. Denetimlerin Karşılaştırılması	88
Şekil 7. İç Denetimin Aşamaları	100
Şekil 8. Rapor Yazma Süreci	118
Şekil 9. İç Denetim (Taslak Rapor) Süreci	120
Şekil 10. Balık Kılçığı Diyagramı	129
Şekil 11. Dış Kaynak Kullanımından Önce ve Sonra Yönetim Oranları	131
Şekil 12. Alternatif Stratejik Yönetim Düzeyleri	136

SİMGELER VE KISALTMALAR

AAA	:	Amerikan Muhasebe Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	:	Sertifika Hile Denetimcileri Derneği
AICPA:		Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK:		Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
COSO:		Sponsor Organizasyonlar Birliği
CRM	:	Müşteri İlişkileri Yönetimi
ÇM	:	Çıkış Mülakatları
ECIIA	:	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
EPA	:	Avrupa Verimlilik Ajansı
ERP	:	Kurumsal Kaynak Planlaması
FEI	:	Uluslararası Finansal Yöneticiler
GKGMİ:		Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IIA	:	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
ILO	:	Uluslararası Çalışma Örgütü
IMA	:	Yönetim Muhasebesi Enstitüsü
ISO	:	Uluslararası Standardizasyon Örgütü
IAA	:	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
İSMMM:		İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
JIT	:	Tam Zamanında
JPC	:	Japon Verimlilik Merkezi
KİDDER:		Kamu İç Denetçileri Derneği
MPM	:	Milli Prodüktivite Merkezi
OECD	:	Avrupa Ekonomik İş birliği Örgütü
SEC	:	Sermaye Piyasası Komisyonu
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu

- SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
- TDK : Türk Dil Kurumu
- TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- TKY : Toplam Kalite Yönetimi
- TKYD: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği
- TTK : Türk Ticaret Kanunu
- TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- TÜSİAD: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
- UMUÇ: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi

GİRİŞ

Yirminci yüzyılın son çeyreğinde konuşulmaya başlanılan küreselleşme, iki binli yılların başlarından itibaren etkileri daha belirgin hale gelmiştir. Bu etkilerden en önemlisi de artan rekabettir. Artan rekabet, işletmeleri ürettiği ürünlerden kullandığı hammadde ve diğer maliyetlere kadar verimli olmak için stratejiler geliştirmeye yöneltmiştir. Verimlilik artışlarının paralelinde örgütsel değişim, şirket içi eğitim faaliyetleri, teknolojik yatırım ve yönetim uygulamalarına bağlı yenilikler yaşanmıştır. Teknolojik yatırımlara ve verimliliğe bağlı olarak elde ettiği kârlılığını sürdüren şirketler ulusların zenginlik kaynağı olurken, verimlilik artışında süreklilik sağlayamayan şirketlere sahip ülkeler de tersini yaşamak zorunda kalmıştır. Dolayısıyla küreselleşme ile birlikte şirketler, her geçen gün güçlenen ve sürekli genişleyen etkileriyle sadece kendi çalışanlarını ve paydaşlarını değil, ülkelerin hatta dünyanın öbür ucundaki ülkelerin sosyal ve ekonomik düzenlerini etkiler hale gelmişlerdir.

Verimlilik, ekonomik gelişmelerin itici gücü olduğundan kişileri, şirketleri, şehirleri, bölgeleri ve ülkeleri farklı düzeyde etkileyen bir olgudur. Kişilerin yaşam düzeylerini yükseltmek, ancak toplumun ortalama yaşam standartlarını yükseltmekle sağlanabilir. Başka bir ifadeyle bir toplumda ne kadar çok mal ve hizmet üretilirse, o toplumun ortalama yaşam standardı da o oranda yükselir. Üretilen mal ve hizmetleri arttırmak için iki temel yol vardır: Bunlardan birincisi istihdamı arttırmak, ikincisi verimliliği yükseltmektir.

Günümüzde ekonomik sistem son derece dinamik, hızlı, seçici ve gelişmelere ayak uyduramayan şirketler için dışlayıcıdır. Verimliliği artırma, maliyetleri azaltma, sürdürülebilir kârlılığı güçlendirme yönündeki işletme uygulama ve stratejileri, ekonomik sisteme uyum sağlamak için şarttır.

Verimliliğin artırılması, yalnız toplumun refah düzeyini yükseltmekle kalmamakta, özellikle kârlılığı artırmak suretiyle ekonomik işletmelerin varlıklarını sürdürmelerinde de önemli rol oynamaktadır. Bu tür işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için kâr etmeleri gerekir. Günümüzde işletmelerinin kâr etmesi, her şeyden önce etkin bir yönetime ve verimliliği arttırıcı yönetim tekniklerinin kullanılması ve iç denetimden geçirilmesine bağlıdır. Şirketler, küreselleşme ile birlikte pazar payını kaybetmemek için yerli ve yabancı ürünlerle rekabet edecek nitelikte

üretim yapmalıdır. Başka bir ifadeyle ürünlerini daha kaliteli üretmeli buna paralel olarak maliyetlerini de düşürmelidir. Bunun için de işletmeler, ellerindeki kaynakların etkin, verimli şekilde kullanılmasını sağlayacak yönetim tekniklerine ihtiyaç duymaktadır. İç denetim, yönetime yardımcı olarak işletmede kontrolü sağlamanın en temel araçlarından birisidir.

Günümüzde küçük büyük her türlü işletme, teknolojik gelişmelerin sağladığı olanaklardan faydalanmaktadır. Bilgi teknolojileri şirketlerin ticari faaliyetlerini elektronik olarak yönetmelerine ve finansal tablolarını gerçek zamanlı sistem üzerinden hazırlayabilmelerini kolaylaştırır. Yönetim anlayışındaki değişimler, küreselleşme, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler ve diğer değişkenler işletmeler için yeni fırsatları doğururken, önemli tehlikeleri de beraberinde getirmektedir. Yaşanan gelişmeler nedeniyle işletmelerin güç duruma düşmeleri, denetim sisteminin etkinliğini ortaya koymuştur.

Bu çalışmada; verimlilik açısından iç denetim incelenmiş ve verimlilik sağlayan bir iç denetimin stratejik firma yönetimi üzerindeki etkileri ortaya konulduktan sonra bir model üzerinde sistemin işleyişi gösterilmeye çalışılmıştır.

Bu sebeple birinci bölümde verimlilik üzerinde durulmuş, ikinci bölümde iç denetim ele alınmış ve üçüncü bölümde verimlilik sağlayan bir iç denetimin stratejik firma yönetimindeki etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Uygulama bölümünde ise bu sistemin nasıl çalışacağı ortaya konulmuştur.

1. BÖLÜM

İŞLETMELERDE VERİMLİLİK VE VERİMLİLİĞİ ARTIRMA YÖNTEMLERİ

Modern dünyada şirketlerin büyüklüğü ne olursa olsun, hepsi de işletme kaynaklarını oluşturan dört faktörün sorunlarıyla karşı karşıya kalmaktadır. Sermaye, malzeme, enerji ve işgücü kaynaklarının sınırlı olması şirketleri verimlilik arayışına sevk etmektedir. Küreselleşme sonucunda uluslararası rekabette mevcut fiyata ya da daha düşük bir fiyata, daha kaliteli bir ürün veya kaliteli hizmetleri sunmak için şirketler arasında rekabet artmış, şirketlerin hayatta kalma mücadeleleri, pazar payını koruma çalışmaları önem kazanmıştır. Bu amaçların başında bulunan maksimum kâr elde etme güdüsü sebebiyle kaynakların kullanımı ve dağılımı önem arz etmektedir. Hedeflere ulaşmak için verimliliği artırmak ve kaliteyi iyi yönetmek gerekir. Firmalar bu sorunların üstesinden ancak kıt kaynakların etkin kullanımıyla gelebilecektir. Verimlilik ve verimliliğin yükseltilmesi bütün ekonomilerde üzerinde durulması gereken en önemli konulardan bir tanesidir.

1.1 VERİMLİLİK VE VERİMLİLİĞİN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

Verimliliğin ne olduğunu araştırmadan önce verimlilik tarihine kısaca bakmakta fayda vardır. Fransız bilim adamı Prof. Jean Fourastie tarafından yapılan araştırma bulgularına göre, verimlilik (prodüktivite) kavramı bugünküne benzer bir anlamda dünyada ilk kez 16. Yüzyılda Alman doktor ve mühendis George Bauer'in 1556 yılında yayımlanan 'De Re Metallica' adlı kitabında kullanılmıştır (Kayar, 2012: 41).

Merkantilist dönemde de kullanılan verimlilik, kapitalizmle değer kazanan üretim kavramında önem kazanmıştır. Kapitalist sistemin üretim tarzını benimseyen klasik öğretilerde daha çok kullanılmıştır. Yirminci yüzyılın başından bu yana iktisatçılar verimlilik kelimesi üzerinde daha da çok durmuşlar ölçülebilecek bir oran olarak tartışmışlardır (<https://anahtar.sanayi.gov.tr>).

Ülkemizde verimliliğin artırılması amacıyla 1965 yılında kurulan Milli Prodüktivite Merkezi (MPM) verimliliğe yönelik seminer, konferans, bilimsel çalışma ve danışmanlık hizmetleri vermiştir. 17 Ağustos 2011 tarihinde yayınlanan Kanun Hükmünde Kararname ile Milli Prodüktivite Merkezi kapatılmış; mevcut kadro Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına devredilmiş, bakanlık bünyesinde Verimlilik Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

Günümüzde verimlilik kavramı toplumların kalkınma ve gelişme çabalarının değerlendirilmesinde itibar edilen önemli parametrelerden birisi olmuştur. Kişi başına düşen milli gelir düzeyinin artırılmasında verimliliğin büyük rolü olduğu bilinmektedir. Verimlilik, kalkınma düzeyini yükseltmek isteyen her ülkenin hedeflerinden birisi haline gelmiş ve mevcut kaynakların en yararlı şekilde kullanılmasında önemli bir kavram olarak, ön plana çıkmıştır (Freedman, 2015: 935). Şirketler de kişiler gibi her gün çeşitli kararlar alır ve üretimde bulunurlar. Ürettikleri malları ya da hizmetleri pazarlar ve satarlar. Bu faaliyetleri yürütürken verimlilik, şirketlerin karlılığını sürdürmede çok önemli bir etkidir (Eğilmez, 2015: 19). Şirketlerin bütün birimlerinin hedefi verimliliğin artırılması olmalıdır (Filiz, 2008: 42).

Verimlilik, tanım olarak çıktı ile üretiminde kullanılan girdiler arasında ilişki kuran bir kavramdır. Verimlilik, üretim sonucu ortaya çıkan çıktıların, üretim için harcanan girdilere oranıdır (Karalar, 2001: 10) Belli bir üretim sonucu için yapılan girdiler ne kadar az olursa verimlilik o kadar yüksek olur (Alpugan vd. 1990). Uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan tanımlar benzer duruma işaret etmektedir: OECD; verimliliği üretim miktarının üretim unsurlarından birine bölünmesi ile bulunan değer olarak tarif etmiştir. ILO; verimliliği ürünler, toprak, sermaye, iş gücü ve organizasyon gibi başlıca dört unsurun birleşmesi sonucu ortaya çıkmakta ve üretimin bu öğelere oranı verimlilik ölçüsü şeklinde tanımlanmaktadır. EPA (European Productivity Agency); verimliliği bir üretim faktörünün etkili kullanım derecesidir; verimlilik her şeyden önce bir düşünce tarzıdır ve sürekli var olanı iyileştirmeye çalışır; her şeyin bugün dünden, yarın bugünden daha iyi yapılabileceği inancına dayanır, şeklinde açıklamaktadır. JPC (Japon Productivity Center) verimlilik tanımı; her alanda iyileştirme yapmak için kaynakların etkin kullanımını anlamına gelmektedir. Peter Drucker verimliliği şöyle tanımlamıştır; verimlilik en az çaba ile en çok çıktının

alınabileceği bütün üretim öğelerinin birbiriyle olan dengesidir (Kayar, 2012: 33). Günümüzde, şirket yönetimi açısından verimlilik girdi ile çıktı arasındaki ilişkinin ekonomik değerinden ziyade, kaliteli üretilen mal ve hizmetlerin müşteriye sağladığı tatminin göstergesidir (Efil, 2010: 79). Şirketlerin verimliliğini başka bir ifadeyle girdi ve çıktıların oranı aşağıdaki formüle göre hesaplanır (Okka, 2014: 8). Verimlilik şöyle formüle edebiliriz.

$$\text{Verimlilik} = \text{Çıktı/Girdi (Prodüktivite} = \text{Output/İnput)} \quad (1.1)$$

Mal ve hizmet üreten her birimin verimliliği söz konusudur. Bu verimlilik teknik birimle ilgili hesaplanabildiği gibi şirket bazında, sektör bazında ve ülke bazında da hesaplanır. Bu sebeple verimlilik hesaplamaları istenen sonuçlara göre farklı biçimlerde formüle edilebilmektedir. Bu formüller bazıları şöyle özetlenebilir (Doğan, 2014: 350-360):

Tablo 1. Farklı Verimlilik Hesaplamaları

1	Toplam Faktör Verimliliği=	$\frac{\text{Çıktı}}{\text{Emek+Sermaye+Hammadde+Makine+Enerji}}$
2	Kısmi Faktör Verimliliği=	$\frac{\text{Çıktı}}{\text{Üretimde Kullanılan Faktör Miktarı}}$
3	Fiziki Verimlilik=	$\frac{\text{Çıktıların Fiziki Toplamı (ton, metre, vb.)}}{\text{Girdilerin Fiziki Toplamı}}$
4	Parasal Verimlilik=	$\frac{\text{Çıktıların Parasal Tutarı}}{\text{Girdilerin Parasal Tutarı}}$
5	Marjinal Verimlilik=	$\frac{\text{Döneme Ait Çıktı Artışı}}{\text{Döneme Ait Girdi Artışı}}$

“Verimlilik” formül olarak çıktı ile girdi arasındaki oranı gösterdiğinden her işlem için bir verimlilik hesaplamak mümkündür. Burada önemli olan çıktı ve girdi arasında anlamlı bir ilişkinin kurulmasıdır. Tablo 1’de görüldüğü gibi verimlilik, farklı yönlerden hesaplanır ve farklı şekillerde değerlendirilir.

Verimlilik genel olarak üretim faktörleri ile ürün arasındaki ilişki oranı olarak değerlendirildiğinden bu konuda en çok yapılan hesaplama girdi ile çıktının karşılaştırılmasıdır. Şirketlerde üretime katılan her bir üretim faktörlerinin verimliliği ayrı ayrı hesaplanabilir. Ayrıca tablo 1’de gösterildiği gibi üretimde kullanılan bütün faktörleri içine alan bir yöntem ile de hesaplama yapılabilir. Verimlilik ölçüleri içinde fiziksel olarak ölçülmesi çok önemlidir. Hesaplamaların yapılabilmesi için girdi ve çıktıların bir ölçü birimi ile tanımlanması ve hesaplamaların buna göre yapılması gerekir. Farklı girdi kalemleri kullanılarak çeşitli ürün elde eden işletmelerde verimlilikler, kısmi faktör verimliliği formülü ile hesaplanır. Çıktının fiziksel ölçümünün güç olduğu durumlarda parasal değerlerden faydalanılır ve sonuç parasal değerle ölçülür, buna işin “iktisadiliği” denir. Marjinal verimlilik hesabı işletmelerin büyümeden elde ettiği getiriyi dönemlere göre hesaplamaktadır (Doğan, 2014: 359).

Üretim yapan işletmelerin iktisadiliği aşağıdaki formüle göre hesaplanır. İşin iktisadi yani verimli olduğunu söyleyebilmek için çıkan oranın birden büyük olması gerekir (Okka, 2014: 8). İktisadiliği şöyle formüle edebiliriz.

$$\text{İktisadilik} = \text{Üretimin satış tutarı} / \text{Üretimin maliyet tutarı} \quad (1.2)$$

Verimli şirketler daha çok kar edip daha rekabetçi olurlar. Karlılıklarını sürdürdükleri için daha nitelikli çalışanları istihdam ederler, daha uzak pazarlara açılabilirler, böylece şirketteki her şey gelişir (Zenger, 2001: 148). İşletmeler uzun vadede ekonomik başarı için verimliliklerini arttırıp iş yapma kültürlerini geliştirmezlerse yok olurlar (Kotter ve Heskett, 1992: 150). İster uluslararası isterse sektörel veya işletme bazında olsun, rekabetçiliğin en önemli öğelerinden birisi şirket verimliliğini arttırmaktır (Tekin ve Zerenler, 2005: 202).

Firmada verimlilik sağlanamadığı takdirde yüksek fiyatlarla karşılaşılır. Mesela Şekil 1’de görüldüğü gibi her şirketin küreselleşme sonucu artan kaygıları, pazar payını

korumak ve verimliliğini artırarak yüksek standartlara ulaşmak ve ait olduğu ülkenin yaşam kalitesini yükseltmektir. Mal ve hizmetlerin üretim aşaması ve fiyat dengesini oluştururken verimlilik kavramının önemi ortaya çıkar. Üretilen ister mal isterse hizmet olsun, verimliliğe göre satış hacmi artacak yahut azalacaktır. Bu yüzden verimlilik ve kalite yönetimi şirketlerin yaşamlarını sürdürmeleri için hayati öneme sahiptir (Edosomwan, 1995: 2).



Şekil 1. Verimlilik ve Kalite Yönetimi (Edosomwan, 1995: 2)

Verimliliği artan bir şirket, kârı büyüdükçe, araştırma ve geliştirme için ayrılan bütçeyi artırır. Üretim sistemlerini ve süreçleri geliştirmeye yatırım yapar ve yeni teknolojiler ile yeni ürünlerin geliştirilmesi teşvik edilir ve üretim artar. Yeni ürünlerin üretilmesi üretim çeşitliliğini sağladığı gibi aynı zamanda artan kârlar ile finansal istikrar sağlanır; sağlanan istikrar ile çalışan ve yöneticilere ödenen yüksek ücretler refaha yol açar. Kaynakların daha iyi kullanılması ve korunması toplam verimlilik sonuçlarından sadece biridir ve çalışanların artan refahı ile birlikte şirket sosyal sorumluluk projelerinde aktif rol almaya başlar. Bu hedeflere ulaşmakta esas olan yönetimin verimlilik iyileştirme çalışmalarını desteklemeleri gerekmektedir. Verimlilik şirket içinde herkesi ilgilendiren bir sonuçtur ve istikrarlı kârlılık için son derece önemlidir (Sumanth, 2000: 24).

Şirketler için önemli olduğu kadar verimliliğin, günümüzde bireysel ve toplumsal refahın artırılmasındaki rolü anlaşılmıştır. Verimlilik ile ekonomik kalkınma arasında pozitif bir ilişki mevcuttur (Akyıldız ve Karabıçak, 2002: 58).

Verimliliğin paydasında girdilerin yer aldığı bilinmektedir. Her bir girdinin veya girdiler toplamının verimliliğini ayrı ayrı ya da toplam olarak bilmek ve gerekli politikaları üretmek firmalar açısından önemlidir. Bu sebeple girdilerin önemli olanlarının, verimlilik durumlarını incelemek gereklidir.

1.1.1 Çalışanların Verimliliği

Çalışanların verimliliği; kişilerin ilgili işte belirlenen bir zaman biriminde mesela saat başına mal ve hizmet üretimlerinin belirlenen standartlara ulaşması veya bu standartları geçmesidir. Kişiler bu standartlara ulaşırlar ve geçerlerse verimli çalıştıkları, aksi halde verimsiz çalıştıkları kabul edilir.

Kişilerin çalışacağı işler birçok yönden birbirlerinden farklı olduğu için verimliliği ölçmede ilgili işte öncelikle, uzmanlar tarafından, optimal bir standardın tespiti gerekir ve kişinin verimliliği bu standart esas alınarak ölçülebilir. Aksi halde çalışanların verimliliğini ölçmek mümkün olmaz. Bir sektörde çalışanların sektör bazında verimliliklerini ölçmek için de her iş ve hizmet ayrı ayrı sınıflandırılır ve bundan sonra her bir iş ve hizmete bir ağırlık belirlenerek sınıfsal olarak tespit edilmiş iş ve hizmetin verimliliğiyle çarpılır. Bulunan sonuçlar toplandıktan sonra, sektörde çalışan kişi sayısına bölünerek sektörde çalışanların ortalama verimliliği belirlenmiş olur. Aksi halde sektörlerin verimliliğini hesaplamak ve sektörler arası mukayese yapmak mümkün olmaz. Sektördeki birim kişi verimliliği şöyle hesaplanabilir:

$$S_i KBV = \frac{a_1 V_1 + a_2 V_2 + \dots + a_n V_n}{n_1 + n_2 + \dots + n_3} \quad (1.3)$$

Burada $S_i KBV$, i sektöründe kişi başına verimliliği, α kişinin çalıştığı birimin verimlilik ağırlığını, V kişinin verimini göstermektedir.

Bütün sektörlerin ortalama verimliliğini 1.4 no.lu formülle göre hesaplanır:

$$OSKBV = \frac{S_1 KBV + S_2 KBV + \dots S_n KBV}{n_1 + n_2 + \dots + n_n} \quad (1.4)$$

Burada OSKBV ortalama sektör kişi başına verimliliği, n 'de sektör sayısını göstermektedir.

Bu yöntemle bir ekonomide her sektörde çalışanların verimliliğini, ortalama sektör verimliliğini ve ortalama toplam sektör verimliliğini ölçmek mümkündür.

Çalışanların işyerindeki verimsizliğinin sebepleri her ne kadar karmaşık olsa da sebeplerin başında eğitimleri yeterli olmayabilir, kötü çalışmanın sonuçlarından veya iyi çalışmanın ödülllerinden haberdar olmayabilirler (Zenger, 2001: 61). Çalışanların mutluluğu artınca verimlilik de artacak diye bir kural yoktur. Çoğu işletmelerde çalışanlar hallerinden pek memnundurlar ama yine de verimli değildirler. Öte yandan verim arttığında çalışanların mutluluğu da artmaktadır, çünkü ödül insan için içgüdüselidir. Kazanan tarafta olmaktan herkes hoşlanır (Zenger, 2001: 146). Çalışanları bireysellikten kurtararak birlikte çalışan ve üreten gruplar oluşturmak, çalışanları daha verimli hale getirmektedir (Harvard Business Pocket Mentor, 2010: 60).

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) 'ün 2014 yılına ait verilerinden hazırlanan aşağıdaki tablo 2'de ülkelerin işgücü kullanımı ve işgücü kullanımı sonucunda elde edilen verimlilikleri gösterilmiştir. Tabloya göre Türkiye' de 3.9 işgücü kullanımı sonucunda, -2,1 verimlilik elde edildiği görülmektedir. Türkiye işgücü kullanımında lider, kullandığı işgücüne göre elde ettiği (negatif) verimlilikte de birincidir.

İşgücü verimliliği, şirketlerin en önemli maliyeti olan ücretlerin yükünü azaltmada kontrol edebileceği bir veridir. Şirketlerin ürettiği ürünlerin kaliteli ve zamanında teslim edilmesi, verimli ve mutlu çalışanların istihdam edilmesi, verimliliği kontrol eden ve teşvik eden şirket sistemlerini uygulanmasını gerektirir.

Tablo 2. OECD 2014 İşgücü Kullanımı ve Verimlilik Göstergeleri

Ülke	İşgücü Kullanımı	İşgücü Verimliliği
Almanya	0.9	0.4
Amerika Birleşik Devletleri	1.2	0.5
Avustralya	-1.1	1.4
Belçika	-0.1	0,7
Çek Cumhuriyeti	0.9	1.0
Danimarka	0.3	0,2
Estonya	0,8	2.5
Finlandiya	-1.1	0.3
Fransa	-0.2	-0.1
G7	0,8	0.4
Güney Afrika	0.1	-0.2
Hollanda	-0.2	0,8
İngiltere	2.1	0.3
İspanya	0.9	0,7
İsrail	-0.1	0.9
İsveç	0.5	0,8
İtalya	-0.1	-0.6
İzlanda	1.4	-0.7
Japonya	0.6	-0.4
Kanada	-0.7	2.0
Kore	3.9	-1.0
Letonya	0.1	3.2
Lüksemburg	-0.1	3.2
Macaristan	2.3	1.6
Meksika	-1.4	2.4
Norveç	0.4	0.6
OECD	0,8	0.4
Polonya	2.0	1.5
Portekiz	2.2	-0.8
Rusya	0.3	0.2
Şili	-0.7	1.5
Türkiye	3.9	-2.1
Yeni Zelanda	2.4	-0.9
Yunanistan	0,2	0.9

Kaynak: www.data.oecd.org

Şirketler doğru insanları istihdam edip doğru sonuçları elde edecek bir teşvik ve kontrol sistemiyle verimliliği arttırarak kârlılıklarını sürdürebilirler. Bu yüzden çalışanların verimliliği çok önemlidir (Collins, 2002: 61). İşgücü verimliliği şirketlerin ve toplumların ekonomik olarak gelişmesinde önemli göstergedir. Bir ülkenin refahını belirleyen standartlar içinde en önemli gösterge işgücü kullanım göstergesidir (Greenspan, 2011: 271). Çalışan verimliliğinin şirketler için önemini açıkladıktan sonra, verimliliği oluşturacak çalışanların yönetimi üzerinde durulacaktır.

1.1.2 Çalışanların Verimli Yönetimi

İşletmelerin çoğu kişilik testini, insanları işe almadan, eğitim ve gelişim programlarına dâhil etmeden önce kişinin güçlü ve zayıf yönlerini anlamak için kullanır. Çoğu zaman çıkan sonuçları, insanların kendilerini geliştirmeye ortak etmek amacıyla geri bildirim olarak da kullanılabilir (Hogan, 2007: 38). İşletmelerde yöneticiler, en çok insanları kontrol etmeye önem vermektedirler ama işi ve işlemleri sadeleştirmeyi pek önemsemedikleri gibi kültürü geliştirme konusunda da çok fazla bir şey yapmamaktadırlar (Zenger, 2001: 145).

“İnsan kaynaklarının verimlilik açısından önemini ilk kavrayan ve 1960’lı yıllarda bu yöndeki çalışmalarını başlatan Japonya, önceleri Batı ülkelerinin hakimiyetinde olan pazarların çoğunda hakimiyetini kurabilmiştir. Gün geçtikçe pazar hakimiyetlerini Japonlara kaptıran Batı ülkeleriye insan kaynaklarının verimlilik açısından önemini ancak 1970’li yıllardan sonra kavramış ve gerekli önlemleri almaya başlamışlardır” (Efil, 2010: 208).

Çalışanların verimli yönetiminde iş ölçümünü incelemek faydalıdır. Ölçülemeyen değerler geliştirilemediği için, çalışanları verimli yönetmekten sorumlu yöneticiler iş ölçüm yöntemlerinden yararlanmalıdırlar ve gerekli ölçümleri yapmalıdırlar.

1.1.2.1 İş Ölçümü Tanımı, Amacı ve Faydaları

İşletmelerin istihdam ettiği çalışanların becerileri, yetenekleri ve işe sağlayacağı uyum süreçleri farklıdır. İlgili birimler çalışanlar ile yapılacak iş arasındaki

değişiklikleri izleyerek ölçmek zorundadır (Örücü ve Köseoğlu, 2003: 25). İnsan kaynakları, verimliliği artırmanın en yaratıcı ögesidir. Gelişmekte olan ülkeler için çalışanların verimliliğinin artırılması çok daha önemlidir.

Verimliliği artırmanın en ucuz yollarından biri de iş ölçümüdür. Başka bir ifadeyle iş ölçümü maliyetli olmamakla birlikte kısa sürede sonuçları görülen bir yöntemdir (Timur, 2005: 7). İş ölçümü tanımını İngiliz Standartlar Enstitüsü (British Standards Institution) “yapılacak iş için gerekli yetenek, eğitim, beceri ve bilgiye sahip kişilerin tanımlanan bir işi belli bir çalışma hızıyla yerine getirmesi için gereken zamanın saptanmasıdır” şeklinde yapmıştır (Timur, 2005: 24). İş ölçümünün amacı, bir işin yapılmasında harcanan zamanı, zaman kayıplarını ortaya çıkaracak şekilde ölçerek, gerekli önlemlerin alınması için ilgili birimlere ve yönetime bildirmektir. Böylece işçilerle yönetim arasında ortak planların uygulanması mümkün hale gelir (Uğur, 2013: 116).

Timur (2005)’a göre iş ölçümünün sağladığı faydaları şöyle sıralamak mümkündür:

- Bazı yönetim tekniklerinin uygulanabilmesi için gerekli bilgi ve verileri sağlar.
- Verimliliğe dayalı ücret sisteminde gerekli zamları belirler.
- Farklı metotların yararlarının karşılaştırılmasını sağlar.
- Ürünün toplam maliyeti içinde işçilik maliyetlerinin belirlenmesini sağlar.
- Alınan siparişlerin teslim tarihinin netleştirilmesini kolaylaştırır.
- Takım kültürünü sağlar ve motivasyonu korur.

Baltaş ve Uşaklıgil’in (2016) yazdıkları makalede performans yönetiminde büyük şirketlerin dünya genelinde köklü değişikliklere gittiği belirtilmektedir. Sayısal değerlendirmeler yerine, yöneticilerin çalışanların tutumlarını değerlendirdiğini böylece rakamsal sıralamalardan kaynaklanan kaygı verici durumun yerini çalışanın kişisel ve profesyonel gelişmesine bıraktığı ifade edilmektedir.

Performans derecelendirmesini terk eden firmalar, insan kaynakları birimine; çalışanları ile yenilikçilik, işbirliği, kariyer gelişimi, kurum hedeflerine katkı sağlama konularında sıkı bir görüşme yaptırmaktadır. Bu görüşmeler genellikle, kişilerin kendilerine koydukları hedefler, bunlara nasıl ve ne ölçüde yaklaştıkları, kurum

hedeflerine geçmişte ve içinde buldukları dönemde yaptıkları katkılar üzerine sürdürülür.

Söz konusu görüşmelerde hem çalışan hem de yönetici açısından insanı merkeze alan bir yaklaşım getirmesi, insandaki değişim ve gelişim potansiyelini ortaya çıkarması amaçlanır. Tehdit edici olmayan bir görüşme ortamı, çalışanı kendisine verilen geribildirim dinlemeye, kendisine zorlayıcı hedefler koymaya teşvik eder. Bunun dışında böyle bir görüşme, kişinin anlamlı bulduğu projelerde fazladan çaba göstermesine, kendisine örnek alacağı modeller bulmasına ve hatalarından ders çıkartmasına yardımcı olur. Bu görüşmelerde çalışanın yeteneği, zekası gibi özellikleri öne çıkarılmadan, çalışanın niyeti, gayreti, iş yapış biçimi, mücadelesi gibi özellikleri vurgulanır. Böyle bir görüşme sonucunda çalışanın performansını artıracığı beklenir. Derecelendirmeye dayanmayan sistem sonuçları, derecelendirmeye kıyasla büyük ölçüde olumludur. Bu yaklaşımın ortaya çıkardığı sonuçlar, kurumun genel performansını belirleyen memnuniyet, personel devir hızında azalma ve bağlılık duygusunu geliştirmektedir (Baltaş ve Uşaklıgil, 2016: 69).

İş ölçümünden hedeflenen verimin elde edilmesi, çalışanlara yol gösteren örgüt kültürünün yapısına ve çalışanları olumlu veya olumsuz etkileyecek yöneticilerin rolüne bağlıdır.

1.1.2.2 Yönetimin Rolü ve Örgüt Kültürü

Örgüt kültürü, bir şirkette tüm çalışanların tutumlarını ve davranışlarına yön veren kurallar, değerler, inançlar ve alışkanlıkların oluşturduğu bir bütündür. Örgüt kültürü her çalışana fikir vererek, çalışma hayatında öncülük ederek neyin önemli neyin önemsiz olduğunu, davranışlarının uygun olup olmadığını ifade etmektedir (Pfister, 2009: 2). Örgütlerin kültürel uyumu, norm ve değerler ile çalışanlar arasındaki ahenk olarak tanımlanmaktadır. Bu kültürün organizasyonel başarısı için iki faktör bulunur: Birincisi, biz duygusunu oluşturan iç uyum ve eş güdüm, ikincisi de iletişim ve karşılıklı anlayışı oluşturan paylaşım sistemidir (Çoşkun, 2016: 110).

Örgütsel verimliliğin artırılması öncelikle yöneticilerin sorumluluğundadır. Verimliliği artırmak için maliyeti yüksek ve uzun zaman gerektiren insan kaynaklarına

yatırım yerine öncelikle daha ucuz ve hemen sonuç alınacak olan yönetim biçiminde değişikliğe gidilmelidir (Uğur, 2013: 117). Küreselleşmenin sonuçlarından biri de insanın birey olarak değeri yükselmiştir. Dolayısıyla başarılı bir kurum imajını oluşturmak için dış hedef kitlenin olduğu kadar iç hedef kitle olan çalışanların da desteğinin alınması gerekmektedir (Özüpek, 2005: 164).

İç hedef kitlenin başka bir ifadeyle çalışanların desteğini almak, şirketlerin sürekliliğini ve bireylerin bir arada hareket etmelerini sağlamak amacıyla çalışanlar tarafından örgüt kültürünün benimsenmesi önemlidir (Karsak, 2015: 32). Örgütsel bağlılık çalışanların çalıştığı şirkete olan bağlılığı ifade eder. Bu bağ örgütsel performansa yansır ayrıca çalışanların kurum değer ve amaçlarını kabullenmesini sağlar (Güney, 2007: 32). Böylece kurumsal iletişimin kurumsal kimlik, imaj ve itibarın oluşmasında önemli bir rolü vardır. Bu rol iç hedef kitlenin dış hedef kitleye etkisi olarak yorumlanabilir (Karsak, 2006: 101).

Örgüt kültürü, çalışanları birbirine bağlayan, şirkete aidiyetini ve motivasyonunu sağlayan en önemli araçtır. Kurum kültürünün benimsenmesinde yöneticilerin etkisi ve çalışanlara verdikleri değer önemli bir yere sahiptir. Örgüt kültürünü benimsemiş çalışanlar verimlilikte artış sağlayacaklardır (Karsak, 2015: 34). Eğer çalışanlar örgüt kültürüne inanıyor ve güveniyorlarsa kültürün altında yatan değerlere bağlılıkları artacak ve örgüt kültürü dayanıklı olacaktır (Barsade ve Oliva, 2016: 60). İşletmelerde benimsenen yönetim anlayışına göre de yönetim stilleri oluşur. Bunları otoriter, yarı-otoriter ve demokratik olarak sınıflandırmak mümkündür. Uygulanan yönetim biçiminin benimsenmesi çalışanların performansını artırır. Bu yüzden yönetim stili çalışanların yapısına uygun olmalıdır. İşletme kültürü bir kurumda neyin, neden ve nasıl yapılacağını, belirleyen bir anlayıştır (Akyürek, 2009: 36).

Spain ve Groysberg'in (2016) yazdığı makalede örgüt kültürünün oluşmasında çıkış mülakatlarının önemi ele alınmıştır. Araştırmalara göre yüksek eleman sirkülasyonu düşük performansa neden olmaktadır. Rakiplerinden daha düşük bir sirkülasyona sahip olan işletmeler daha avantajlı konuma geçmektedirler. Giderek daha fazla kişi organizasyondan ayrılıyorsa, bunun sebebini anlamak büyük önem taşır. Sebebini anlamada çıkış mülakatları (ÇM) işe yaramaktadır. Becerikli çalışanlar günümüzün bilgi ekonomisinde organizasyonel başarının arkasındaki varlıklardır.

Dolayısıyla şirketler, çalışanlarının neden şirkette kaldıklarını, neden şirketten ayrıldıklarını ve organizasyonun nasıl değişmesi gerektiğini öğrenmelidirler. Üzerinde düşünülmüş çıkış mülakat süreci, şirket yararına sürekli bilgi akışı sağlayabilir (Spain ve Groysberg, 2016: 84).

Pek çok şirket, çıkış mülakatlarının stratejik değerini gözden kaçırmaktadır. Stratejik bir çıkış mülakatları programı, çalışanların düşüncelerine yönelik içgörü sunar, organizasyondaki sorunları ortaya çıkarır ve rekabet ortamına ışık tutar. Şirketler programlarını şekillendirirken aşağıdaki altı maddeye dikkat etmelidir (Spain ve Groysberg, 2016: 86):

1. İnsan kaynaklarına yönelik sorunları belirlemek,
2. İş tasarımı, çalışma şartları, kültür ve akranları da dahil olmak üzere çalışanın, kendisine dair işteki algısını anlamaya çalışmak,
3. Yöneticilerin liderlik yetkinliklerini anlamaya dair içgörü edinmek,
4. Rakip işletmelerdeki maaş, sosyal haklar vb. bilgileri öğrenmek,
5. Organizasyonu geliştirmeye yönelik inovatif düşünceleri geliştirmek ve bu düşünceleri öğrenmek için çalışanları teşvik edebilmek,
6. İşi bırakan çalışanlara saygılı davranarak ve takdir ederek tüm yaşam sürece çalışanlar kazanmak,

Çıkış mülakatları, organizasyonel öğrenme ve örgüt kültürü geliştirmeye odaklı, çalışanları muhafaza etmeye yönelik çalışmaların süreci olmalıdır. Çalışanlara bireysel olarak, düzenli bir şekilde şirkette kalmayı neden seçtiklerini, neden ayrılacakları sorulmalıdır. Bu uygulamalar çalışanlar ile örgüt arasındaki bağı güçlendirmekte ve örgüt kültürü oluşmasında fayda sağlamaktadır. Şirketin, çalışanlarının iyi olması için samimi bir çaba gösterdiğine ikna olan çalışanlar, çıkış mülakatı sırasında daha değerli bilgiler sunmaktadırlar. Çıkış mülakatları, bir ölçüde şirketin kültürünü vurgular (Spain ve Groysberg, 2016: 89).

Yöneticiler, çalışanlara değer vererek, iş sonuçlarını ödüllendirerek ve çalışanların yaşamlarını ve refah düzeylerini korumaya yönelik teşvikler sunarak iş tatminini ve verimliliği artırabilirler (Reid ve Ramarajan, 2016: 88). Üst düzey yöneticiler, çalışanların sorumluluk aldıkları görevleri yerine getirirken, görev tanımlarıyla gurur

duymalarını sağladıklarında verimlilik artacak, böylece örgüt kültürü daha kolay benimsenecektir (Ariley, 2015: 265).

Çalışanların verimini artırmada kullanılacak araçlardan biri de verimlilik eğitimidir. Çalışanların yapacakları işlere göre eğitilmesi özellikle verimlilik konusunda bilgi sahibi olarak çalışmalarını ve bu yönde teşvik edilmeleri göz ardı edilemeyecek kadar gereklidir. İşgücü kullanımının maliyeti, verimlilik eğitimiyle ve artışıyla azaltılabilmektedir.

1.1.2.3 Verimlilik Eğitimi

Kurumlar kaynak havuzu olarak tanımlanabilir. Bu açıdan kurumların ortaya çıkması, bireylerin kaynaklarını bu havuzda toplayarak kollektif bir biçimde, kurumu oluşturan kaynakların bireylerin yararına kullanabilmesiyle gerçekleşir. Kurumlar, kaynakların kullanımını ve dağıtımını için bazı kurallar belirler. Bu resmi kuralların toplamı kurumsal yapıyı meydana getirir ve kurumun hedefine ulaşmak için kurumsal kaynakların nasıl kullanılması gerektiğini tanımlar. Kurumsal yapı çalışanların davranışlarını belirlese de davranışı doğurmaz. Davranış, iyi geçinmeye, bireysel çabalarla ve eğitimle doğar ve gelişir (Hogan, 2007: 115).

İnsan ancak yeterli bir eğitim, öğretim ve gelişme aşamalarından sonra şirketler için değerli bir kaynak ve en önemli verimlilik elemanı olabilmektedir. Bundan dolayı verimlilik eğitimleri şirketler için yararlıdır (Uğur, 2013: 128). Günümüzde şirketlerin çalışanlarına iş başı eğitiminden, işlerine özel geliştirilen eğitimler kalıcı bir hal almaya başladı. Şirketler yeni işe alınanları eğiterek dünya çapında rekabet edebilecek hale gelebilmektedir. Teknolojik gelişmeler ve rekabet ortamı çalışanların daha fazla bilişsel yeteneğe sahip olmasını gerektirmektedir (Greenspan, 2011: 409). Şirketlerin makro ve mikro ekonomik seviyelerde başarılı olabilmelerinin en önemli ve etkin öğelerinden biri de yapılacak işin kapsamının gerektirdiği yetenek ve eğitime sahip, öğrenim görmüş insan kaynaklarına sahip olmaktır (Kayar, 2012: 92).

Tüm çalışanların katıldığı eğitim geliştirilerek sürdürüldüğünde, irili ufaklı çok sayıda iyileştirmeler meydana gelerek sürekli gelişim sağlanır. Sonuçların doğru ve kesin ölçümleri ve başarıların takdir edilmesi çalışanları daha da motive ederek, yeni

gelişmelere hazırlar (Çelik, 1993: 122). Eğitim programlarının bir ileri aşaması da, çalışanların öğrendiklerini uygulayabilecekleri örnek olay yöntemidir. Bu yöntemle müşterilerden gelecek şikayet ve sorunların çözümüne öneri getirmeleri sağlanır (Öztürk, 1993: 63).

Şirketlerin verimliliğine etki eden en büyük faktörlerin başında insan faktörü ve iş gücünün taşıdığı nitelik gelmektedir. Ülkemizde emek verimliliğine etki eden en önemli faktör, eğitim düzeyinin düşük, nitelikli eleman sayısının az olmasıdır. Bu da düşük verimliliğe yol açmaktadır (Kayar, 2012: 93). Şirket çalışanlarına verilen eğitim ve eğitimin yaygınlaştırılması, yetkinlik ve liyakâtın geliştirilmesine etkisi olacağından sistemin işleyişini sağlamada yararlı olacak ve verimliliği artıracaktır (Eren, 2001: 183).

Şirketler, tasarruf tedbirleri sonucunda elde ettiği kazancı en fazla getiri sağlayacak olan yere yatırmalıdır. Bu konuda en iyi yerlerden biri, işgücünün eğitilmesidir. Toplanan veriler eğitim ve öğretime yapılan yatırımların, teknoloji, tesis gibi yatırımlardan daha fazla getiri sağladığını göstermektedir. Yeni beceriler ve bilgileri sürekli ve hızla edinme yeteneği, değişen bir dünyada verimlilik eğitimi büyük önem taşımaktadır (Zenger, 2001: 110). Ekonomik yönden bireylerin, şirketlerin ve ülkelerin kendi kendilerine yettiği dönem geride kalırken, iş bölümü, uzmanlık ve beceri seviyelerinin artması verimliliği artırmıştır, yaşam standartlarını yükseltmiştir. Bu gelişmelerin temeli eğitim ve verimliliğin artışıyla açıklanmaktadır (Greenspan, 2011: 362). Ülkeleri gelişmiş ekonomiler arasında yer almasını sağlamanın yolu, eğitim ve ekonomi arasındaki ilişkinin birbirini besleyecek şekilde programlanmasından geçmektedir (Şirin, 2015: 42).

Motivasyon, çalışanların verimliliğini etkileyen maliyetsiz araçlardan biridir. Özellikle işgücü yoğun sektörler motivasyonun dolaylı ve direkt gücünden faydalanmalıdır.

1.1.2.4 İşgücü Verimliliğinde Motivasyon Etkisi

Güdüleme veya isteklendirme olarak da tanımlanan motivasyon; davranışın başlatılması, yönlendirilmesi ve sürdürülmesini sağlayan gücün adıdır. İnsanın yapacağı işte başarılı olmasını destekleyecek gücü sağlar. Davranışın en belirleyici

özelliklerindedir (Filiz, 2008: 162). Tüm insanlar, kendilerine önem ve değer verilmesini, takdir edilmesini ister ve bununla motive olurlar. İnsanların yaptıkları iş karşılığında bekledikleri kazanç ne kadar değerliyse genellikle o kadar iyi çalışırlar. Motivasyonun oluşması için gereksinimlerin karşılanması, ödüllendirilme ve teşvik sisteminin kurulması gerekir (Filiz, 2008: 171). Yönetimin asıl sorumluluğu insan kaynağını ön planda tutarak sistemi geliştirmektir. Kişileri kullanarak sistemi geliştirmenin en güvenilir yolu eğitim ve motivasyondur (Efil, 2010: 208).

Şirketlerde motivasyon yönetiminin faydaları şöyle sıralanabilir:

- Çalışanların kurum kültürüne ve işletmeye bağlılığı artar,
- İşletmede verimlilik ve kârlılık artar,
- Yüksek motivasyon ile çalışanların bağlılığı artar ve personel devir hızı düşer,
- Şirket çalışanlarının işten elde ettikleri tatmin doyurucudur,
- İş başında boşa geçen zamanlar azalır,
- İş girdilerinin maliyetinde azalma sağlanır,
- Yönetim ve çalışanların hayat kalitesi yükselir,
- Üretilen ürün veya hizmetin kalitesi artar,
- Motivasyon yönetimi işletmenin amaçlarına ulaşmasında etkilidir, şeklinde sıralanabilir (Çeltek, 2004: 182).

Şirketlerin çalışanlarını motive etmek için yöneticilerinden daha sık geri bildirim yapılması ve gelişim programları düzenlenerek personelin gelişimine ve yaptığı çalışmalara değer verildiği gösterilmelidir (Çetinsaraç, 2015: 36). En önemli motivasyon aracı çalışanlara emeklerinin karşılığı ödenen ücrettir. Bu nedenle ücret ile verimlilik arasındaki ilişkiyi incelemekte yarar vardır.

1.1.2.5 Ücret ile Verimlilik Arasındaki İlişki

Motivasyon, çalışanların performansını artırmaya yönelik güdüleme ve şirket içinde verimli çalıştıklarında, üretimi artırdıklarında gereksinimlerini en iyi şekilde karşılayacaklarına inandırma süreci, olarak tanımlanır (Yüksel, 2000: 130). Çalışanlar aldıkları ücretleriyle motive olurlar. Aynı çalışma ortamında çalışıp aynı

performansı gösterenler ve aynı üretimi yapanların farklı ücret alması, diğerlerinden düşük ücret alan kişinin olumsuz düşünceler içinde olmasına ve motivasyonunun azalmasına neden olur (Bilecen, 2008: 48). Bir çalışan işyerinde uygulanan maaş sisteminin adil olmadığını düşünürse, çözüm için farklı yollar dener. İlk önce maaşına itiraz eder, sonuç alamazsa ikinci yola başvurup verdiği emeği azaltır. Bilinçli veya farkında olmadan daha az emek harcayarak eşitliği sağlamaya çalışır. Bir şirkette maaş adaletsizliği varsa performans ve verimlilik düşer (Bolat, www.hurriyet.com.tr). Organizasyonların kişileri motive etmesi için gereken en önemli şeylerden biri de ücretlerin adil olması ve eşitlik ilkesine uyulmasıdır (Alan, 2006: 39).

İşletmelerin çalışma ortamı ve ücretlendirme sistemi çalışanların motivasyonunu belirler. Motive olan çalışan performans artışı gösterir. Motivasyonu düşük çalışanlar işletme amaçlarına karşı ilgi göstermezler. Böylece becerilerini geliştiremezler, iyileştirmek için de çaba sarfetmezler. Çalışan ücretleri sadece devam eden çalışma sürelerini değil, aynı zaman da emeklilik ve tazminat ödemelerini de kapsar. Bu yüzden ücret sisteminin performans ve verimlilik artışında etkisi büyüktür. Bu bağlamda işletmeler ücret sistemlerindeki yenilik ve düzenlemelere özen göstermelidir (Sümer Göğüş, 2012: 29).

Son yıllarda giderek artan bir şekilde liderlikten söz edilmektedir. Sebebi; büyük bir değişimin içinden geçilmektedir. İnsanların ve şirketlerin varlıklarını sürdürmeleri, kârlılıklarını artırmaları, değişimi anlamaları ve kendilerini değişen koşullara ayak uydurmak için etkili liderlere ihtiyaç vardır. Dolayısıyla verimliliği anlamak ve sürdürmek için günümüzde lider ile verimlilik arasındaki ilişkiyi incelemek gereklidir.

1.1.3 Verimlilik ve Lider İlişkisi

Liderler önderlik eder, iyi bir önder aynı zamanda iyi bir yönetici olabilir. Liderliğin temelinde önderliğe ve yönetime ait beceriler vardır (Taşdemir, 2009: 161). Günümüz çalışma hayatında yöneticiler ile liderleri ayırmak gerekir. Artık yöneticiler kurumların süregiden işleri doğru ve zamanında yerine getirmesi gereken kişiler olarak anılırken, liderler de doğru işleri yapması gereken kişiler şeklinde tanımlanmaktadır (Hogan, 2007: 52). Son yıllarda liderlik, yönetim bilimlerinin ve iş hayatının en önemli

konularından biri haline gelmiştir. Liderlik tanımına göre uygulandığında şirketler ve çalışanlar verimli olurlar (Hogan, 2007: 54). Liderler bilinmeyene doğru adım atmada isteklidirler. Şirketleri için yaratacakları yeni ürünleri, hizmetleri ve süreçleri geliştirirler. Aynı zamanda bunu şirket dışında da ararlar. Yenilik ve değişimin risklerinden kaçınmazlar (Kouzes ve Posner, 2002: 20).

Etkili liderler gelişime önem verirler ve eylemleriyle bu gelişmeleri desteklerler. Duygu yönetimi ve kontrolünde de başarılıdırlar (Bolat, www.hurriyet.com.tr). Verimli olmayı başaran liderler bilgi ve veri yoğunluğu içinde şirketleri için en büyük etkiye sahip şeyleri bulup çıkartırlar (Collins, 2002: 106). Liderlik, değişimle başa çıkabilmektir. Başka bir ifadeyle yönetmek liderlik becerileri, liderlik de yöneticilik becerilerini gerektirir. Günümüz rekabet dünyasında değişmekte olan pazar koşullarıyla başa çıkabilmek için verimliliği sağlamak isteyen yöneticilerin en büyük ihtiyacı liderlerlik becerileridir (Harvard Business Pocket Mentor, 2012: 18).

“Harter, Schmit ve Hayes’in (2002) yaptığı bir çalışmada, yöneticilerin kişilikleri astlarının memnuniyetini doğrudan etkiliyor ve astların memnuniyet düzeyide örgütün performansını direk etkiliyor. 7.939 işletme biriminden 198.514 çalışanla yapılan bir meta-analize göre, çalışan memnuniyeti ile personel devir hızı ve müşteri sadakati ile finansal performans arasındaki ilişkiyi doğruluyor. Demek ki liderlerin iyi veya kötü etkileri hemen altında çalışanlara yansıyor, daha sonra da onların etkileri bütün şirkete yayılıyor” (Hogan, 2007: 128).

Şirketlerin kârlılığını sürdürerek verimliliklerini artırmak için, her seviyedeki çalışanların kapasitesini güçlendirmek, işlerini yaparken yönlendirmek, yol göstermek gerekir. Liderlerin çalışanlara liderlik etmesi, onların gelişiminde sorumluluk alması şirketin başarısını garantilemektedir (Sharma, 2013: 27). Şirketlere başarıyı garantilemek isteyen liderlerin, iletişim becerilerinin güçlü, çalışanları etkin bir şekilde dinlemesi gerekmektedir (Kiyosaki ve Lechter, 2010: 29).

Günümüzde rekabet üstünlüğünü elde edebilmek için eski usul ucuz iş gücü ve doğal kaynaklara sahip olma gibi fonksiyonlar önemini yitirmiştir. Günümüz piyasaları şirketleri, mevcut teknolojiyi daha etkin ve yüksek değer üretecek bir şekilde kullanmaya zorlamaktadır.

1.1.4 Teknolojinin Verimliliğe Etkisi

Uzmanlara göre dijital devrimin tam ortasında olduğumuz ifade edilmektedir. 2015 yılında dünya ekonomisinin yüzde 22'sine denk düşen dijital ekonominin büyüklüğü 2020 yılında yüzde 25'e yükseleceği tahmin edilmektedir. Bu gelişmelere paralel olarak hayatımızın her alanına giren teknoloji; verimliliğimizi, yeni çözümleri, yeni teknolojileri, yeni yaklaşımları, yeni iş modellerini ve iş birliklerini beraberinde getirmektedir (Alstyne vd. 2016: 48).

Günümüz teknolojileri, sektörlerin işleyiş şekillerini değiştirdikçe her sektörde bir ekosistem ortaya çıkmaktadır. Evler akıllı evlere, şehirler akıllı şehirlere, üreticiler akıllı üreticilere, sanayi devriminden teknoloji, dördüncü sanayi devrimi yaklaşımına dönüşüyor. Şirketler bu değişimin getireceği yenilikleri, tehdit ve fırsatları belirlemek durumundalar. Teknolojik yenilik ve değişiklikler müşteri kavramını da değiştirmiştir (Alstyne vd. 2016: 49).

Dijital müşterilerin olgunlaşmasıyla, müşteri türlerinin değişimi müşteri beklentilerini değiştirmekte özellikle hizmet ve ürünlerden beklentiler de değişim göstermektedir. Bu gerçekten hareket eden şirketler ürünlerini, hizmetlerini, iş modellerini ve bunları destekleyen her türlü süreci gözden geçirmek ve yeniden tanımlamak durumunda kalmaktadır. Bu değişimin temelinde verimlilik ve insan faktörü bulunmaktadır. Yetkinlikleri güçlendirecek yetenekleri belirlemek, işe almak ve sürekli gelişimlerine destek vererek onları elde tutabilmek ve bu yeteneklere teknolojik unsurları adapte edebilmek her ölçekten şirketin önemli önceliği haline gelmiştir. Verimli ve üretken bir kültür oluşturmak teknolojik uyumun ve bu yeniliklerin merkezine insanı koymakla mümkündür. (Alstyne vd. 2016:50-56).

Teknolojik değişim üretkenliğin ve verimliliğin artışında merkezi bir rolü vardır. Bu rol verimliliğin ekonomik büyüme yarattığını, teknolojik değişimin bir fonksiyonu olduğunu, toplumun niteliklerini değiştirdiğini ve ekonomik büyümenin arkasında yatan kritik etkenlerden biri olduğu ifade etmektedir. Gelişmiş ekonomilerde teknoloji verimlilik kaynağı olarak kabul edilmektedir (Castells, 2013: 101). Yeni teknolojik gelişmelerin tüm ülke ekonomisine yayılması, verimlilik artışına gözlemlenebilir derecede katkıda bulunması için, toplumun kültürüyle kurumların, şirketlerin, üretim

sürecine dahil olan bütün faktörlerin değişimden geçmesi gerekmektedir. Teknolojik gelişmeleri esas alan, teknolojinin evrilmesiyle toplum kültürünün ve insanların eğitiminin, becerilerinin bu gelişmeler ile bağlantılı olması gerekir (Castells, 2013: 109). Daha genel anlamda teknoloji, emek faktörünün bugün çok önemli roller oynamasını sağlayacak şekilde dönüşmüştür (Piketty, 2014: 238). Yeni teknolojilerden, bilimsel gelişmelerden ürünlerin, hizmetlerin ve üretim süreçlerinin performansını artırmak amacıyla yararlanılmalıdır. Yararın gerçekleşmesi için teknolojinin etkin ve verimli bir şekilde kullanılması ve işleme konulması şarttır (Çetindamar vd, 2013: 59).

Artan teknolojik yenilikler bilgiye erişim kolaylığını, bilgiye kolay erişimde teknolojik yeniliklerin hızlanmasını sağlamıştır. Bugün gelinen noktada şirketlerin rekabet üstünlüklerini koruması ve işe yarar bilgiye daha kolay ulaşabilmesiyle mümkündür. Ulaşılan bilgi ile analiz yapılmalı, sorun çözümünde kullanılmalı ve yaratıcı yenilikler geliştirilmeli, şirkete değer katılmalıdır. Bu yüzden şirket çalışanlarının en önemli görevlerinden biri bilgi üretmektir. Bu bağlamda bilgi toplumunda verimliliğin artışı önemlidir.

1.1.5 Bilgi Toplumunda Verimlilik

Teknolojinin gelişmesi ve teknolojinin temelini oluşturan bilginin her alanda kullanılması sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçişi sağlamıştır. Sanayi toplumunda bireyler ihtiyaçlarını maddi ürünlerle giderirken, bilgi toplumunda bireyler için bilgiyi üretme ve kullanmaya önem vermek ve bu bilgilerden yararlanma artmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde bilgi, bilgili insan, bilgili toplum, beşerî sermaye, bilgi sermayesi ve nitelikli insan faktörü değer kazanmıştır. Kısaca bilgi toplumunu her açıdan sanayi toplumunun ötesine taşıyan bir gelişme aşaması olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan hareketle bilgi, toplumsal yaşama hâkim olmuş bilginin bireyler, örgütler ve toplum için güç ve gelişmenin kaynağını oluşturmuştur. Şirketler için aranan niteliklere sahip çalışanlar en değerli kaynak haline gelmiş, verimliliğin temel yapı taşlarından biri olmuştur (Mısırdalı Yangil, 2016: 130).

Geleneksel üretim teknikleri zamanımızda çağa uygun bir şekilde değişim geçirmektedir. Soyut üretim faktörleri, bilgi toplumunda üretim süreci içerisinde

değişmektedir. Dolayısıyla çıktıya etki eden ögeler de farklılığa uğramaktadır. Araştırma sonuçlarına göre bilgi toplumunun, entelektüel sermayenin işgücü verimliliğindeki olumlu etkisi gözlemlenmiştir. Dünya, üretim temelli bir ekonomiden bilgi temelli bir ekonomiye doğru kaymıştır. Bu bağlamda işletmelerin temel amacını, üretim sürecinde verimliliği artıracak bilgi işçisi istihdamını sağlamak şeklinde değiştirmiştir. Bundan dolayı, firmanın yeni bilgi sistemlerini oluşturma ve nitelikli işgücü ile işletme gücü hayati bir önem taşımaktadır (Aktakas vd, 2014: 76).

Şirketlerin yeni piyasalara açılabilmesi, her ülke piyasalarının değerli bir bölümünü küresel bir ağ içinde birleştirebilmek için sermayenin son derece hareketli, şirketlerin ciddi derecede güçlü iletişim kapasitelerine sahip olması gerekir. 1980 yılından itibaren küresel ölçekte finans piyasaları yeni bilgi teknolojileri sayesinde küresel düzeyde bütünleşti, sermaye akışları giderek hızlandı ve güçlü ekonomilerden bağımsız hale geldi. Böylece sermaye küreselleşti ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ile bu dönüşümden doğrudan etkilenen şirketler kârlılıkta olduğu kadar verimlilikte de bir artış yaşadılar (Castells, 2013: 123). Verimliliği artırma teknik ve yöntemleri önemli bir mesafe kat etti.

1.2 VERİMLİLİK ARTIRMA YÖNTEM VE TEKNİKLERİ

Verimlilik artırma teknikleri arzulanan verimlilik seviyesine ulaşmada faydalanılabilecek en önemli araçlardır. Bu teknikler kullanılarak çok az maliyetle önemli oranda verimlilik artışı sağlanır (Kayar, 2012: 115). İşletmelerde verimliliğin artırılması için 1900'lü yılların başlarından itibaren günümüze kadar çok çeşitli yöntem ve teknikler uygulanmıştır. Günümüzde yaygın olarak kullanılan verimlilik artırma yöntem ve teknikleri aşağıda sıralanmıştır (Uğur, 2013: 135).:

1. İş Etüdü
2. İş Değerleme
3. Performans Değerleme
4. Pareto Analizi
5. Tam Zamanında Üretim
6. Değer Analizi

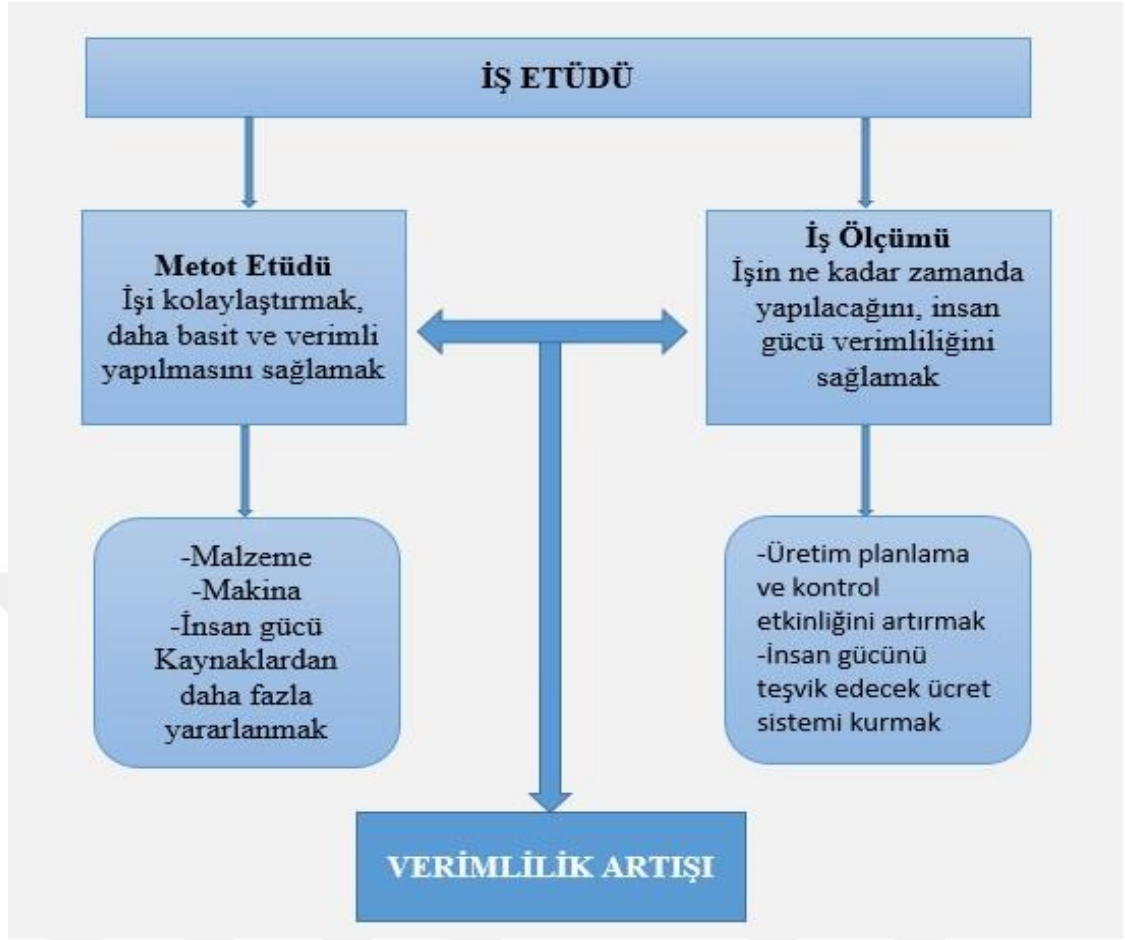
7. Fayda-Maliyet Analizi
8. Örgüt Geliştirme
9. Beyin Fırtınası
10. Güç Alanı Analizi
11. Swot Analizi
12. Nominal Gruplama
13. Toplam Kalite Yöntemi
14. Kalite Çemberi

Bunları özet olarak incelemek faydalı olacaktır.

1.2.1 İş Etüdü

İş etüdü, 1920'li yıllarda F. Taylor tarafından geliştirilmiş bir verimlilik artırma tekniğidir. Çalışanların iş başında izlenerek verimliliği etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve olumsuzlukların giderilmesi esasına dayanır (Uğur, 2013: 136).

İş etüdüleri, işleri düzenleyerek standartlaştırılmasını veya işletmenin üretim verilerinin doğru biçimde belirlenmesi yoluyla işletme verimliliğinin artırılmasını sağlar. İş etüdünde iki grup teknik kullanılır bunlardan birisi metot etüdü diğeri de iş ölçümüdür (Kayar, 2012: 119). İş etüdünün temel faaliyetleri ve elde edilen sonuçları şekil 2'de görülmektedir.



Şekil 2. İş Etüdünün Temel Faaliyetleri ve Sonuçları (Kayar, 2012: 119)

İş etüdü, şirketlere fazla maliyet oluşturmadan veya sermaye yatırıma ihtiyaç duymadan verilerden hareketle çıktıların miktarını artırmaya yönelik çalışmalar için kullanılır. Bu sayede boşa ve verimsiz geçen zamanlar engellenmek suretiyle verimlilik artışı sağlanmaktadır (Kayar, 2012: 119).

İş etüdünün metot etüdü ve iş ölçümü olmak üzere iki yöntemi aşağıda açıklanmıştır.

• **Metot Etüdü:**

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) metot etüdünü şöyle tanımlamıştır; “Daha kolay ve daha etkin yöntemlerin geliştirilip uygulanması ve maliyetlerin düşürülmesi için var olan ve önerilen çalışma biçimlerinin sistemli olarak kaydedilmesi ve eleştirel olarak incelenmesidir” (Sevindirici, 2015: 96). Metod etüdü çalışmaları, iş süreçlerinin,

yerleşim düzeninin, fabrika ve ekipman tasarımlarının iyileştirilmesi; insan çabası ve sonucunda oluşan yorgunluğun, kullanılan makine ve malzeme miktarının, insan gücünün azaltılması ve daha iyi çalışma koşullarının geliştirilmesi için kullanılır (Kayar, 2012: 120). Metod etüdünün hedefi, çalışanların sağlık ve emniyetini tehlikeye sokmayacak yöntemlerin bulunup, işçiden ve işçi-makineden en yüksek üretkenliği sağlayacak metodların ortaya çıkartılmasıdır (Kurt ve Dağdeviren, 2003: 121).

• İş Ölçümü:

İş ölçümü, belirli bir işin bir çalışan tarafından süreleri belirli bir zamanda belirlenmiş bir hız seviyesinde yapabildiğini tespit etmeye yarayan teknikleri kapsar. Şirket yönetimleri için insan gücünün yaptığı işi ölçmemek en büyük maliyet kalemi olarak karşılına çıkmaktadır (Gencer, 2006: 11). İş ölçümünün amacı, işin yapılmasında harcanan toplam sürenin içine gizlenmiş olan zaman kaybının varlığını ortaya çıkarmaktır. Zaman kaybı iki nedenden ortaya çıkar. Yönetimsel kusurlar ve işçi davranışlarıdır (Timur, 2005: 25). İş ölçümünün amacı, çalışanların yaptıkları işleri kolaylaştırmak, çalışma anında kullandıkları yöntemleri basitleştirmek ve ne kadar sürede yapılacağını belirlemektir. İş ölçümü başarıyı garantilemektedir. Çünkü hem sorunu inceler hem de çözümlerin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır (Sevindirici, 2015: 69). İş ölçümleriyle sağlanan iş gücü verimliliği, üretim verimliliğinin en iyi göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Yüksek verimlilik düzeyleri genellikle kârlılığın sürdürülebilir olmasını sağlar. Verimlilik artışıyla çalışanların maaşlarına yapılan ücret artışları işgücü verimliliğini artırır aynı zamanda ülke ekonomisi için sürdürülebilir bir gelişmeyi mümkün kılar (Rojas, 2008: 2).

1.2.2 İş Değerleme

İş değerlendirme, işletmede bulunan bütün işlerin özellikleriyle birlikte ele alınıp, her bir işin nitel ve nicel değerlendirilmesinin yapılmasıdır. İş değerlendirme, çalışanlar arasında ücret adaletini sağlayarak motivasyonu ve gelişme arzusunu artırıcı etki yapar bu etki verimlilik artışını sağlar (Uğur, 2013:138). Yapılan araştırmalara göre iş değerlendirmeleri sonucu ortaya çıkan kalite ve verimliliğin, ekonomilerin büyümesinde önemli bir etken olduğu ortaya çıkartılmıştır. Gelişmekte olan ekonomiler için

sürdürülebilir şirketlerin ve rekabetçi işletmelerin çoğalmasının çok önemli olduğunu göstermektedir (www.worldbank.org). Rekabet bireyleri, şirketleri ve ulusları uzmanlaşma yoluyla daha verimli olmaya teşvik eder, verimlilik artınca da refah artışı gerçekleşmektedir (Greenspan, 2011: 269).

1.2.3 Performans Değerleme

Performans en basit anlatımla verimliliğin ölçülmesidir. Bu ölçüm, kurumlar için yapılırsa kurumsal performans, çalışanlara yönelik olursa personel performans değerlendirmesidir (Filiz, 2008: 22). Performans ölçümü sonucunda performans artışı kaydedilen çalışanlara verilen ödüllerin, hatalar için verilen cezalardan daha çok işe yaradığı tespit edilmiştir (Kahneman, 2015: 205). Çalışanların verimliliğini artıracak olan iş koşulları, performans açısından destekleyici de olabilir, engelleyicidir. İki durumda da temel bilgi ve beceri olmadan insanların performansının zirvesine ulaşmaları olanaklı değildir (Zenger, 2001: 110). Performans değerlendirmesinin yapıldığı şirketlerde her çalışana ait performans bilgileri yöneticileri ile çalışan arasında değerlendirilir. Böylece çalışan nerede yanlış yaptığını ve işi daha iyi yapmak için ne yapması gerektiği öğrenmiş olur (Uğur, 2013: 138).

Başlı başına performans ölçümleri bir şirketin kültürünü değiştirmeye yetmeyecektir. Fakat performans ölçümleri güçlü bir katalizördür. Performans ölçümlerini başarıyla tamamlamak için belirli şartlar (ücret, sosyal hak vb.) tatmin edici seviyelerde olmalıdır. Bu ölçümler şirketi farklı yönlerde gelişmesini sağlayabilir. Amaçları belirlenerek yapılan performans ölçümleri, takım çalışmasını ilerletmektedir. Takım çalışması, her takım üyesini amaçları başarılı bir biçimde yerine getirebilmek için zorlar. Böylece verimliliğe direkt pozitif etki yapar. Performans ölçümleriyle hesaplanabilir amaçlara ulaşmak ve şirket çalışanlarına neyi nasıl yapacaklarına dair bir kültür yerleştirilmesinde üst yönetime büyük görev düşmektedir (Kaydos, 1999: 11).

Performans ölçümleri tarafından sağlanan geri bildirim yöneticilere sorumlulukları hakkında iyi kontrol yapabilmelerini sağlar. Başka bir ifadeyle geri bildirim herhangi bir sistem kontrolü için gereklidir. İnsanlar için olduğu kadar şirketler içinde geri bildirim çok önemlidir. Yöneticiler zamanında ve anlamlı geribildirim yapmadığı

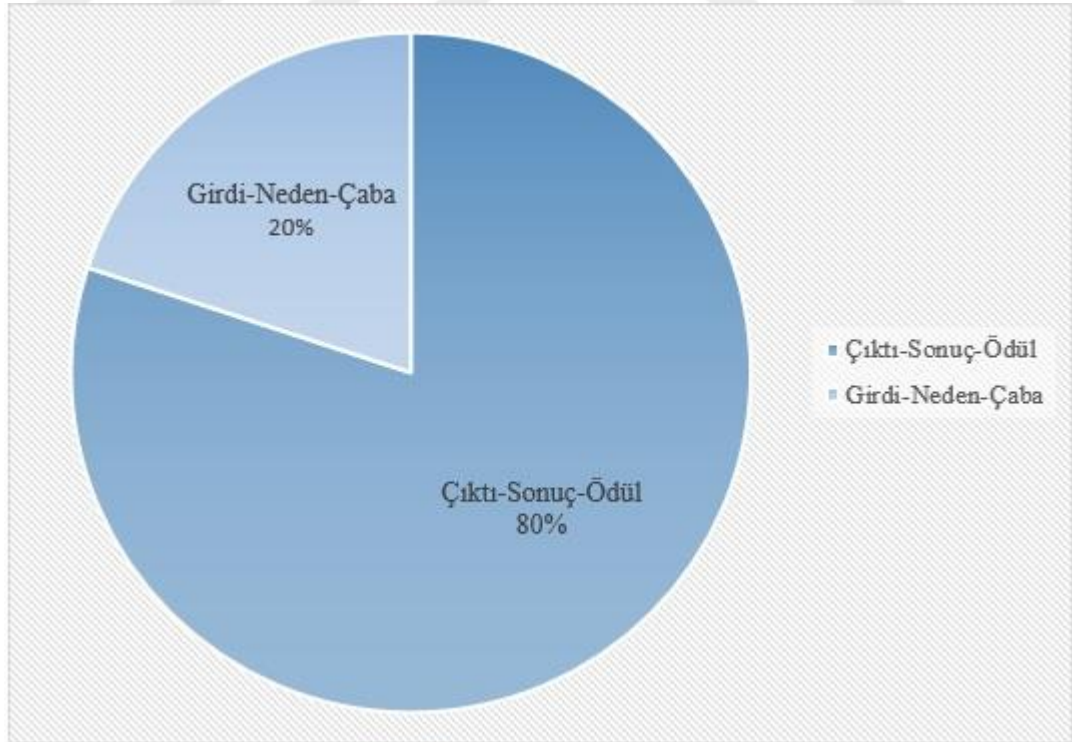
takdirde şirketler fırsatları kaçırabilir, şirketi tehdit eden tehlikelerle baş başa bırakarak başarısız olabilirler. Yerinde ve zamanında yapılan önlemler ile zararı indirmek ve fırsatları en iyi şekilde değerlendirme imkânı sağlanabilir. Kötü performans ölçümleri yöneticileri uyarır ve zamanında müdahale imkânı sağlamaktadır (Kaydos, 1999: 1).

1.2.4 Pareto Analizi

Pareto analizi, İtalyan ekonomist Vilfredo Pareto tarafından keşfedildi. Bu analiz 80/20 kuralı olarak da bilinir (Sevindirici, 2015: 107). Paretoya göre sonucun %80'ni çabanın %20'siyle sağlanır (Tulgar, 2012: 56).

Pareto analizinin faydası ürettiğimiz ürünleri, stokları ve piyasa verilerini çeşitli kıyaslamalara göre analiz ederek, toplam ciro içindeki önem derecelerini tespit ederek en önemlilerine ağırlık vermeye imkân sağlar (Uğur, 2013: 139).

80/20 İlkesi; neden ile sonuç, girdi ile çıktı, çaba ile ödül arasında bir uyumsuzluk olduğunu belirtir (Koch, 1999: 14).



Şekil 3. 80/20 İlkesi (Koch, 1999: 13)

1.2.5 Tam Zamanında Üretim

1973 petrol krizinden sonra Japon şirketlerinin ekonomik darboğazdan çıkmak ve düşen kârlılıklarını artırmak amacıyla yeni yöntem arayışları sonucunda, Toyota firmasının geliştirdiği bir sistemdir. Kullanılan bu sistem zamanla rekabet koşullarında gelişti ve günümüz sanayi şirketleri tarafından kullanılan bir model oldu (Filiz, 2008: 95). İngilizce kelimelerin baş harfleri (Just In Time) JIT adı ile anılan sistem; müşterinin ihtiyacını, en az miktarda malzeme, işgücü, ekipman ve alan kullanarak; ihtiyaç duyulan zamanda, ihtiyaç duyulan miktarda üretme tekniğidir (Tulgar, 2012: 243). Amacı, stok maliyetlerini en aza indirmek olduğu için sıfır stok analizi olarak da adlandırılmaktadır (Uğur, 2013: 141).

1.2.6 Değer Analizi

Değer analizi; ürünün işlevini ve değerini öne çıkaran, gereksiz maliyet unsurlarını tespit eden, ürün veya hizmetin değerinde artış sağlayan, düşük maliyetle aynı ürünün üretilmesini sağlayan, daha iyi performanslı, kalite ve güvenilirliği artıran bir maliyet azaltma yaklaşımıdır (Kayar, 2012: 149).

1.2.7 Fayda-Maliyet Analizi

Çıktıdan elde edilen fayda ile çıktıyı oluşturan maliyetlerin karşılaştırılmasıdır. Faaliyet sonucunun geçerliliğini değerlendiren bir yöntemdir (Öztürk, 2009: 388). Para ile ifade edilemeyecek fayda ve maliyetleri de hesaba katarak, verimli bir projenin faydalarının maliyetlere oranının belirlenmesinde kullanılan verimlilik artırma tekniğidir (Kayar, 2012: 149). Fayda-Maliyet Analizi iki nedenden dolayı uygulanır. Birincisi, aynı amaca yönelik seçenekler arasında en uygun olanını seçmek; ikincisi de birbirinden bağımsız projeleri değerlendirip öncelik sırasına koyabilmek için yapılmaktadır (Sevindirici, 2015: 267).

1.2.8 Örgüt Geliştirme

Şirket çalışanlarının olumlu bir tutum ve davranış ortaya koymalarını hedefleyen örgüt geliştirme, ortak tavır ve tutumları şirket kültürüne dönüştürerek, işletmenin amacıyla çalışanların amacını birleştirmeyi sağlar (Uğur, 2013: 145). Örgüt geliştirme süreci altı adımdan meydana gelir (Kayar, 2012: 152):

1. Muayene: Sorunların tespit edilmesi ile başlanması,
2. Tanı (Teşhis): Sorunların nedenlerini ve kimlerden kaynaklandığının ortaya çıkartılması,
3. Planlama: Ortaya konan tanıya göre, kimin nereye müdahale edeceğine karar verilmesi,
4. Müdahale: Başta örgüt çevresine yapılacak yüzeysel müdahaleden sonra derinlemesine müdahale olan birey düzeyine inilmesidir.
5. Sonuçları izleme: Periyodik olarak; gün, hafta ve ay olarak izlenmesi yahut her üçer aylık veya altı aylık dönemlerde izlenir ve sonuçlar analiz edilir.
6. Direnişi yenme: Örgüt geliştirme faaliyetlerini benimsemeyen, direnen kişilerin ortadan kaldırılması gerekir.

1.2.9 Beyin Fırtınası

Şirkette fikirlerinden faydalanılması gerektiği düşünülen kişilerden oluşan grupların belirlenmiş yer ve zamanlarda toplanarak fikir ve önerilerin ortaya konulduğu, özgürce ifade edildiği bir faaliyettir (Uğur, 2013: 147). Verimliliği sağlayamamış şirketlerin içinde bulunduğu durumdan kurtulmak için çeşitli öneriler sunulur. Bu önerilerin içinden en iyileri seçilerek uygulanabilir. Böylece verimsizliği ortadan kaldırmada hem maliyeti düşük hem de etkili bir yöntem kullanılmış olunur (Kayar, 2012: 153).

1.2.10 Güç Alan Analizi

Güç alanı analizi, şirketlerde verimlilik artışını sağlayacak uygulamalara başlamadan önce bir problemin çözümünü destekleyen ve engel olan faktörlerin belirlenmesi için kullanılır (Uğur, 2013: 148). Değiştirilmesi gereken bir olgunun analizini yapmak için kullanılan bir araçtır. Bu araç, istenen değişikliğin sağlanması için harcanan emek ve düzensizliği en aza indirir (Kayar, 2012: 154). Bu tekniği uygulayacak şirketlerde, sorunun çözülebilir boyutlarda ele alınarak, grubun birlikte hareket etmesini sağlar (Sevindirici, 2015: 467).

1.2.11 Swot Analizi

Swot analizi, bir şirketin güçlü ve zayıf yönleri ile fırsat ve tehditlerini ortaya çıkaran stratejik planlama aracıdır. İşletmenin dış çevresinden, fırsat ve tehditler, iç çevreden de üstünlük ve zayıflıklar tespit edilir (Akgemci, 2013: 115). Sahip olduğumuz güçlü yönlerden ve fırsatlardan faydalanmayı, zayıf yönlerden ve tehditlerin vereceği zarardan kaynaklanacak sonuçların etkisini azaltmayı amaçlar (Uğur, 2013: 150). Şekil 4 swot analizi tekniğini göstermektedir.



Şekil 4. SWOT Analizi (Taylor, 2016)

1.2.12 Nominal Gruplama

Nominal gruplama tekniği, problem seçiminde toplanmış bulunan herkese eşit hak verilmesini sağlar (Kayar, 2012: 156). Nominal gruplama tekniği aşamaları; konular belirlenir, her üye bu konular hakkında 5-10 dakika düşünür, herkes fikirlerini sırayla açıklar, sırayla fikirler tartışılır, tartışılan fikirler oylanarak üzerinde karar kılınanlar seçilir (Tague, 2005: 365). Nominal gruplama tekniği, tüm üyelere katılım imkânı sağlar, başkalarına etki edilmesine izin verilmediği için katılımcılara tatmin ve güven sağlar. Grubu sahiplenme süreci başlatır. Müdahale gerektiren öncelikli konulara yer verildiği için verimlilik ve kârlılık artar (Sevindirici, 2015: 469).

1.2.13 Toplam Kalite Yönetimi

Henry Ford, 1920'li yıllarda bugünkü toplam kalite yönetimine benzer bir tekniği kendi fabrikalarında kullanmış ve bunu 1926 yılında 'Hayatım ve İşim' isimli eserinde anlatmıştır. Amerika'ya otomobil satan Japonların yönetim biçimini öğrenmeye giden Ford Motor şirketinin yöneticileri, Japon firmasının bu kitabı kaynak olarak kullandıklarını fark etmiştir (Şimşek, 2004: 84).

Toplam Kalite Yönetimi (TKY), uzun vadeli müşteri memnuniyetini, ekip başarısını, çalışanlar ve mensubu olduğu toplum için değer üretmeyi amaçlayan, kalite üzerine odaklanmış ve tüm personelin katılımına dayanan kuruluşların yönetim biçimidir (Efil, 2010: 68). Toplam kalite yönetimi, kalitenin sürekliliğini hedefleyen bir üretim ve yönetim sistemini kurgular. Dolayısıyla bu sistemde kalite kontrol edilemez, üretilir (Uğur, 2013: 159). Toplam kalite yönetimi, bir kuruluş sistemi ve kuruluş dönük performans ölçümüne dayalı bir yönetim düşüncesidir. Performans ölçümü üretimde sürekli yenilik, gelişme ve iyileşmeyi sağlayarak motivasyonu artırır (Şimşek, 2007: 48). TKY, kalitenin tanımından yola çıkarak kaliteyi şirket geneline yaymayı hedeflese de sektörün lideri olma ile ilgili bir rekabet kavramıdır (Halis, 2004: 69).

1.2.14 Kalite Çemberi

Japonya’da 1960 yıllarında uygulanmaya başlanmış olan kalite çemberleri, çalışanların kendi isteklerine bağlı kalite geliştirme ve problem çözme yöntemidir (Uğur, 2013: 161). Toplam kalite yönetiminin bir parçası olarak da kabul edilen kalite çemberlerinin amaçları; kaliteyi geliştirmek, çalışanların motivasyonunu kalite çemberine katılımını artırmak, çalışan bağlılıklarını geliştirmek, şirket kültürünü genele yaymak, maliyetleri minimize etmek, hataları azaltmak, verimlilik ve kârlılığı artırmaktır (Sevindirici, 2015: 220). Kalite çemberi gönüllü çalışanlar sayesinde problem oluşmasının önüne geçilir; hatalı üretime, zaman kaybına ve gereksiz maliyete katlanma önlenmiş olunur (Şale, 2001: 28).

Şirketler ürünlerini daha düşük bir fiyatla daha yüksek bir kalitede sunmak için birbirleriyle yarışmaktadırlar. Bu yarışı kazanan firmaların kalite yönetiminde verimlilikle ilişkisine bakmakta fayda vardır.

1.3 KALİTE YÖNETİMİ AÇISINDAN VERİMLİLİK

Globalleşme ile hızlanan rekabet biçimleri yeni açılımları, yeni oluşumları, yeni yapılanmaları meydana getirmektedir. Yaşanan gelişmeler sürekli yeniden biçimlenmekte teknoloji sayesinde büyük bir evrim geçirmektedir. Bu bağlamda çoğu sözcüklerin söylemi artmakta, altı çizilmekte ve dikkat çekmektedir. Bu sözlerden biri de “kalite” sözcüğüdür. Ürünlerin, hizmetlerin, sosyal sorumluluk projelerinin, hatta devlet kurumlarının da arasında olduğu hemen hemen her alanda belli standartların üstünde, beklentilerin, isteklerin, hedeflerin, sorumlulukların bir adım ötesinde olmak anlamına gelmektedir. Birbirine benzer ürünler, hizmetler, kurumların farklılıklarına vurgu yapan ve ayrıcalıklı olma düşüncesi yaratmaya yardımcı olan kalite her türlü söylemin içinde yer almaktadır (Uryan, www.mevzuatdergisi.com).

Rekabet ortamında pazarı, maliyetleri ve kıt kaynakları kontrol altında tutmak için şirketlerin verimlilik ve kalite kavramlarını tüm çalışanlara, başka bir deyişle genele yaymaları gerekmektedir (Efil, 2010: 79). Bu çerçevede günümüzde artan rekabet piyasalarında, kalite sözcüğü ve olgusu günlük yaşamın ve iş hayatının, gerçekleştirilen

eylemlerin ve uygulamaların vazgeçilmez, ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Bu gelişmeleri yönetmek ve pazar payını korumak ve genişletmek isteyen şirketler için verimlilik ve kalite yönetiminin bir parçası olmalıdır (Zeybek, 2014: 25).

Toplam Kalite Yönetimi (TKY) üretkenliği, verimliliği ve sürdürülebilir kârlılığı şansa bırakmak istemeyen firmaların uyguladığı bir sistemdir. Bir yönetim uygulaması olarak şirketlerin üzerinde durması gereken bir modeldir. Verimliliği sürekli kılmada kesin çözüm sunan yöntemlerdendir.

1.3.1 Toplam Kalite Yönetimi ve Yararları

Toplam kaliteyi anlamak için ilk iş şartları, standartları ve diğer ölçümleri kullanarak belirlenmiş olan kaliteyi ve kaliteyi isteyen müşterileri anlamak gerekir. Kalite tanımlanmış ve ölçülebilir olmalıdır. Toplam kalite anlayışında müşteriler kaliteyi tanımlar. Müşterilerin algıladıkları kalite tercihlerinde önemli bir faktördür. Kalite müşterilere üstün değer sağlar. Şirketlerin hayatta kalmasına, müşterilerine kaliteli hizmet ve ürünler sunarak rekabetçi pazarlarda var olmasını sağlar. Kalite ile birlikte örgütsel olarak uzun vadede mükemmelliğe ulaşmak için üstün değer sağlama yeteneği geliştirilmelidir (Goetsch ve Davis, 2014: 1-2). Toplam kalite yönetimi, 1980'li yıllarda başlayarak 1990'lı yıllarda yaygınlık kazanmıştır. İş dünyasında sık tekrarlanan yönetim kavramları ve uygulamalarında başı çekmiştir. Kalite konusu işletmelerin ve küreselleşme ortamında çok uluslu şirketlerin aynı zamanda ülkelerin temel konularından biri haline gelmiştir (Madu, 1998: 2).

Toplam kalite yönetimi, işletme bünyesinde üretim süreçlerinin, ürünlerinin ve hizmetlerin sürekli iyileştirilmesi amaçlanarak müşteri memnuniyetinin ve çalışanların bağlılıklarının sürekliliğini hedefleyen bir yönetim felsefesidir. Yönetim anlayışı içerisinde hem müşterilerin hem çalışanların mükemmelliğe ulaşmak için katılımlarına fırsat tanınır. Tüm çalışanlara sorumluluk verilir. Toplam kalite yönetiminin uygulanmasında, üst yönetimin liderliği, tüm çalışanların katılımı ve uzun dönemli, sistematik bir değişim programı gereklidir. Yönetimin katılımı, iletişim, sürekli gelişme, eğitim, ekip çalışması, süreç iyileştirme, toplam kalite yönetiminin başarısı için gerekli unsurlardır. Özellikle, müşteri tarafından tanımlanan kaliteye öncelik verilerek, şirketin

ürün ve hizmetleri yanında, yönetimin de kalitesini ve verimliliğini artırmayı hedefleyen yönetim uygulamasıdır (Şimşek ve Çelik, 2010: 201).

Toplam kalite yönetiminin birçok yararı vardır. Esasen müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamada kaliteli ürün ve hizmet sunarak yaşam kalitesini yükseltmektir. Bu odaklara göre daha iyi sonuçlara yol açar ve farklı yararları vardır. Yararlarından bazıları şunlardır (Charantimath, 2011: 78):

- İyi bir kurumsal kültür oluşturur,
- Müşterilerden geri bildirim elde edilir,
- Çalışanlardan daha iyi performans göstermesini sağlar,
- Planlama ve kontrol faaliyetlerine işlerlik kazandırır,
- İşletmenin bir bütün olarak değerlendirilmesini sağlayarak gerekli düzenlemelerin yapılmasını imkân tanır,
- Katılımcı yönetimin çalışmasını sağlar,
- Kişiler arası ilişkilerin gelişmesine yardımcı olur,
- Uzun vadeli planlamaya ışık tutar.

Toplam kalite yönetimi (TKY) organizasyonun tüm alt sistemlerin entegrasyonu ve bu faaliyetler arasında sinerji ile beklentileri doğrultusunda hammadde temininden sevkiyata ve müşterilere ulaştırma faaliyetlerini birleştirmek yoluyla kaliteyi sağlamayı hedeflemektedir. Müşteri odaklılık, kalite iyileştirme araçları, çalışanların motivasyonu ve katılımını amaçlayan stratejik yönetim aracıdır. TKY uygulamasının başarısı, müşteri beklentilerini ve memnuniyetinin önemini fark eden çalışanların olumlu kültürel değişimlerine bağlıdır. Pozitif çalışma kültürünü benimseyen, eğitim, etkili iletişim ve takım çalışması gibi tüm faaliyetler ve alt sistemler için bir rol modelidir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 55).

Toplam Kalite Yönetimin amaçları, verimliliği direkt etkileyen unsurları içinde barındırır. Doğru uygulandığında doğru hedeflere ulaşılması mümkündür.

1.3.2 Toplam Kalite Yönetiminin Amaçları

Toplam kalite yönetim sisteminin amaçları işletmenin ticari, finansal, teknik, beşerî ve organizasyon kaynaklarını verimli kılmak ve hepsinin faaliyetlerinde koordinasyonu sağlamaktır. Toplam kalite yönetiminin belli başlı amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bagad, 2008: 13):

- Verimliliği artırmak,
- Savurganlığı önlemek,
- Kaliteyi artırmak,
- Maliyetleri düşürmek,
- İşlem zamanlarını kısaltmak,
- Sürekli gelişme ve iyileştirmeyi güvence altına almak,
- Müşteri istek ve beklentilerini karşılamak,
- Kurumsallaşmaya katkıda bulunmak,
- Kalite anlayış kültürünü genele yaymak,
- Kalite performansına erişilmesinde uygun yaklaşımları belirlemek,
- Rekabete göre etkili bir strateji belirlemek,
- Sorun çözümünde etkip çalışmasını benimsemek,
- İletişimi geliştirmek,
- Süreçleri iyileştirmek, denetlemektir.

Toplam Kalite Yönetiminin önemini kavramak, rekabet piyasasında pazar payını korumak, daha kaliteli ürünler üretmek, verimliliği artırmak ve kârlılığı maksimize etmek firma için önemlidir.

1.3.3 Toplam Kalite Yönetiminin Önemi

Kalite yönetimi, güvenilirlik ya da dayanıklılık açısından bir ürünün kalitesini ölçmek için yardımcı olmaktadır. İş dünyasında rakipler ile rekabet edebilmek için önemli bir parametredir. Ürünlere gerekli kaliteyi yüklemek için yardımcı olmaktadır. Bu sayede yüksek kaliteli ürünler ve hizmetler üretilebilmektedir. Gerekli kaliteyi karşılamak için sistemler ve süreçler değişiklikler meydana getirmek için yönetime

yardımcı olmaktadır. Toplam kalite yönetimi (TKY) müşteri memnuniyetini hedefleyen ve müşteri memnuniyeti ile sonuçlanacak kaliteli ürünlerin, teslimini hedeflenmektedir. Kalite yönetim sistemi marka adı altında müşterilerin zihninde memnuniyetin oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. Bir gülümseme bile olsa, kaliteli ürünlerin pazarlara sunulması rekabeti artan iş dünyasında şirketin hayatta kalmasını sağlayacaktır. Başka bir ifadeyle müşteri sadakati ile sonuçlanan müşteri memnuniyetinin sürdürülmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca istikrarlı işgücü ve diğer birçok ilgili yararlar ile çalışanların bağımlılığını artırır, çalışanların müşteri memnuniyetini kazanmayla kendi kazancının artacağına olan inancını güçlendirir. İşyerini daha iyi bir şekilde düzenleyerek çalışanların daha kısa sürelerde iş teslimini yapmalarına yardımcı olur. Atıl ve atık envanter değerlerini azaltmaya yarar. Kalite yönetimi insanların etrafında döner ve dolayısıyla işçi ile çalışma ekipmanları arasında koordinasyonu sağlar ve takım kültürünün benimsenmesini teşvik eder. Verimliliği artırır ve gelirleri maksimize eder (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 52).

Şirketlerin günümüz rekabet koşullarında kalite ile verimlilik arasındaki ilişkiyi kendi ölçeklerinde doğru kurgulayarak bir döngü kurmaları, bütün sorunlara doğru bir yaklaşım ve çözümler kazandırır ve kalite ile verimlilik arasındaki ilişkiyi anlamaya yarar.

1.3.4 Kalite Verimlilik İlişkisi

Bir şirketin pazar alanını koruması ve pazar payını genişletmesi için ürettiği ürün ve hizmetlerin müşterinin ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılama gerekir. Müşteri taleplerine, pazarın beklentilerine cevap vererek ürün ve hizmet üretmek bunun yanında maliyetleri kontrol altına alıp kaynakları verimli ve rasyonel kullanabilmeleri için verimlilik ve kalite kavramlarını birlikte ele almaları gerekmektedir (Madu, 1998: 268). Günümüz iş dünyasında, yönetim bakış açısıyla verimlilik girdi/çıkıtı ilişkisinin ekonomik anlamdaki göstergesi, mal ve hizmetin müşteriye sağladığı tatmin göstergesidir. Bu bağlamda kalite ve verimlilik arasında tamamlayıcı bir ilişkinin varlığından söz edilebilir. Kalitenin artması fire ve üretim hatalarının azaltılmasını sağlayacağından, belirli çıkıtı miktarını temin için gereken girdi miktarı düşecektir. Başka bir deyişle verimlilik artacaktır (Cartin, 1999: 11).

Şirketlerde, yüksek kalite performansına ve döngüsüne ulaşmak için harcanan emek, söz konusu sistemin bu kadar basit işlemediğini göstermektedir. Bu yaklaşıma göre, verimliliği artırmak için üretim temposunu artırmak hata sayısını artırmakta, dolaylı olarak da kalite düşmektedir. Benzer şekilde kaliteyi artırmak için yapılan çalışmalar da hızı azalttığından verimliliği düşürmektedir. Bu iki durumda da sorunu çözmek ve kalite ile verimliliği artırmak için optimizasyonu sağlayacak stratejik çözümler üretilmesi gerekir (Prokopenko, 1992: 65).

Kalite ile verimlilik arasındaki ilişki, işletmenin bütün faaliyet alanlarının üzerinde yoğunlaştığı sorunların değiştirilmesini ifade etmektedir. Verimlilik günümüzde teknoloji ile birlikte artmaktadır. Artık müşteri memnuniyeti ve tatmini programlarının kullanılması gerekmektedir. Bu anlayış, geleneksel üretim faaliyetlerinde, endüstri mühendisliği yaklaşımlarında, pazar hedeflerinde ve yönetimin bizzat kendi düşünce yapısında değişim ve dönüşümleri gündeme getirmektedir. Artık endüstriyel verimliliğin işletmenin tümüne yayılan girdi/çıkış etkinliği üzerinde odaklanılmasında yatmaktadır (Prokopenko, 1992: 67).

Günümüzde çoğu işletme, stratejik planlama, pazar büyüklüğü, ürün geliştirme ve teknoloji gibi alanlarda önemli ölçüde yatırım yapmalarına ve zaman ayırmalarına rağmen stratejik hedef olarak verimlilik kavramına daha az ilgi göstermektedir. Oysa verimlilik kavramı, çoğu şirketler için gelecekteki stratejik pozisyonlarını bugünden belirleyecek olan anahtardır. Verimlilik bir strateji olarak alındığında diğer stratejik amaçları ile de ilişkili olmalıdır (Prokopenko, 1992: 72).

Verimlilikte liderin etkisinin olduğu gibi kalite geliştirmede, kalitenin bir bütün olarak bütün şirket geneline yayılmasında, liderlerin öncü rolleri vardır.

1.3.5 Kalite Geliştirmede Liderin Rolü

İşletmeler için küreselleşme önemli bir faktör haline gelmiştir. Küreselleşme öncesi sınırlı bölgelerde yapılan iş nedeniyle organizasyonu tüm alt sistemlere bütünleştirmek kolaydı. Fakat küreselleşme ile dünyanın farklı bölgelerindeki tedarikçiler, hammadde temini, lojistik süreçleri ve küresel ölçekte müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak karmaşık bir hal almıştır. Global müşterilerin değişen

ihtiyaçlarını anlamak ve ürünlerin tasarımında ve üretim planında bu değişkenleri uyumlaştırmak ve üretim yapmak çok önemlidir. Küreselleşmenin getirdiği birçok yenilikleri tüm yönleriyle yönetmek, örgütü verimli kılmak etkili liderlerin yardımıyla mümkün olmaktadır. Liderlik kalite fonksiyonu, dağıtım, müşteri memnuniyeti ve rekabet araçlarının uyumunu sağlayarak küresel pazarda rekabet etmeye yardımcı olur. Çalışanları eğitim, tecrübe ve yetkinliklerine göre eğitmek ve eğitim programları düzenleyerek örgüt içinden liderlerin gelişmesini teşvik etmek, etkili ve sürdürülebilir rekabet için gereklidir. Kalite geliştirmede ve küresel ölçekte rekabet etmekte liderlerin etkisi büyüktür (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 92).

Kaliteyi oluşturmak belli bir sistem kurmak gibi belirli aşamalardan oluşur. Çoğu küçük çabaların ürünü gibi görünsede uygulayan şirketler ile uygulamayan şirketler arasındaki farklılıklar göz önüne alındığında kalite farkı ortaya çıkmaktadır.

1.3.6 Kalite Sisteminin Aşamaları

Kalite sistemi, bir kuruluş tarafından üretilen ürünler ve hizmetlerin gerekli kalite düzeyine ulaşmasını amaçlayan bir organizasyon ayrıca bir personel fonksiyonudur. Ürün ve hizmetlerde kalite sistemi doğrultusunda işlevlerini yerine getirdiğinde kaliteli ürün ve hizmet verilebilir. Bir şirketin kalite sistemi denildiğinde şirketin üst yönetimi, kuralları, üretim sistemini, malzeme tedarikini, çalışma usulleri gibi unsurları kapsar. Kalite üretim sürecinin kaliteli ürünleri ürettiğinden emin olmanın yolu, kendi içinde senkronize bir sürece sahip olmakla mümkündür. Ayrıca kalite sistemi ürünlerin satış sonrası arıza durumunda müşteriyi bilgilendirmek, eğitmek ve gerekli hizmeti vermek, tedarikçilerden doğru zamanda doğru malzemeyi tedarik etmek, tedarikçilerden doğru hizmeti almak, diğer süreçlerle koordineli çalışmayı ifade eder (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 4).

Kaliteyi sağlama, güvence altında tutma ve kaliteyi sürekli geliştirme rastgele değil sistemli çabaların sonucuyla mümkündür. Yapılacak sistemli çalışmalar şu başlıklar halinde sıralanabilir (Efil, 2010: 240):

- Personele sorumluluk verme yönünde çalışmalar,
- Eğitim çalışmalarına süreklilik kazandırma,

- Kalite sisteminin oluşturulması,
- Satın alma konusunda detaylı çalışma ve uzmanlaşma,
- Stoklama konusunda uzmanlaşma, hammaddeleri koruma,
- Üretimi kontrol altında tutma, geliştirme,
- Muayene ve deneylerin doğruluğu,
- Düzeltici çalışmalar,
- İşletme içinde bütün bölümlere yönelik kalite denetimlerinin sürdürülmesidir.

Kalite için geliştirilen standartlar, üreticiye, tüketiciye, ticarete büyük faydalar sağlar. Dünyada kabul görmüş sistemlerden, ISO 9000 kalite yönetim sistemi açıklanacaktır.

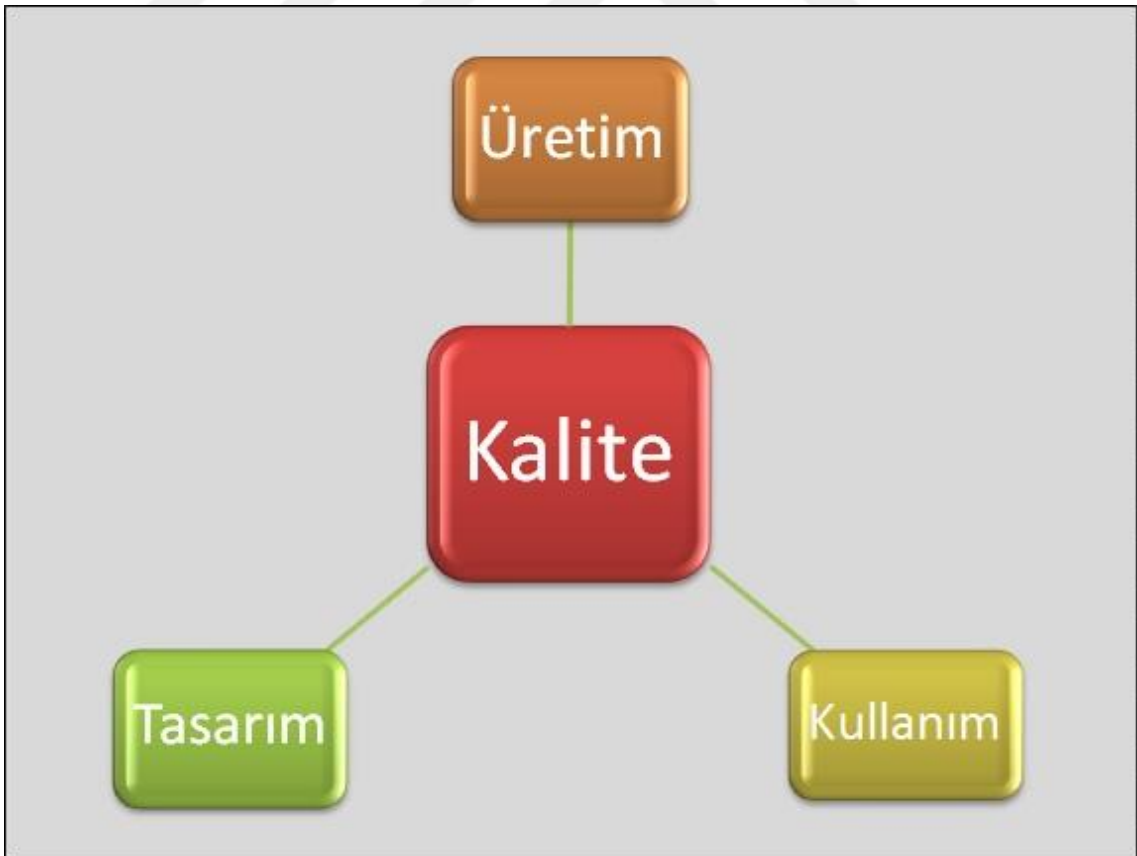
1.3.7 ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi Tanımı

Merkezi İsviçre'nin Cenevre kentinde bulunan ISO, 1947 yılında kurulan uluslararası bir sivil toplum kuruluşudur. Üyeleri aracılığıyla yeniliği destekleyen, küresel sorunlara çözümler sunan, ürün, hizmet ve sistem için çeşitli standartlar oluşturan ve yayınlayan organizasyonun 161 üyesi bulunmaktadır. Yaptığı standardizasyon çalışmaları sonucu ticarete, sanayiye ve tüketicilere büyük yararlar sağlamaktadır (<http://www.iso.org>). Uluslararası alanda uygulanacak kalite sistem standardı çalışmaları ilk kez merkezi Cenevre'de olan Uluslararası Standartlar Organizasyonu ISO (International Organization for Standardization) tarafından başlatılmıştır. Kurulduğunda 135 üye ülkeden katılım olmuştur. Her ülkeden bir üye bulunmaktadır ve her üye eşit oy hakkına sahiptir (<https://tr.wikipedia.org>).

ISO Uluslararası Standardizasyon Örgütü anlamına gelmektedir. Kalite güvence sistemlerinden ISO 9000, 1980 yılı içinde başlattığı çalışmalarının sonucunda ISO 9000 serisi adı verilen standartları 1987 yılı içinde yayınlamıştır. Bulduğumuz yüzyılda işletmeler açısından rekabet gücünü artırmak için Toplam Kalite Yönetimini benimsemek bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu açıdan ISO 9000 serisi ile tanımlanan uluslararası standart, bu yönetim modelini uyulması gereken bir kural olarak kabul etmektedir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 327).

ISO 9000 serisi standartlar 1991 yılında Türkçeye çevrilerek TS-ISO 9000 serisi olarak kullanıma sunulmuştur (Efil, 2010: 242).

Şirketler ISO 9000 standartlarına uygunluk için kalite tasarımları, açıklanmış kalite prosedürleri ve talimat belgelerini hazırlarlar ve denetçilere uygunluk doğrulaması yaptırırlar. Belirlenmiş denetimleri kalite sistemine sahip kuruluşlardan destek alarak yaptırırlar. Yapılan iç ve dış denetimler şirketlerin ürün ve hizmet kalitesini güvence altına alır. Süreçler denetlenerek, işletmelerin prosedürleri, denetim alanları, raporlar, karar ve kurallar açısından kalite geliştirme programları kullanılır (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 327). Kalite sisteminin öğeleri şekil 5’de görülmektedir. Kalite; ürünün tasarımı, üretimde kullanılan girdiler ile bu aşamadaki bütün çabaların sonucunda oluşur. Tasarım kalitesi, kullanılan hammadde, seçilen biçim ve eklentiler, boyutlar, yüzey kalitesi ve toleransların sonucudur. Tasarım kalitesi, kalitenin



Şekil 5. Kalite Sisteminin Öğeleri (Efil, 2010: 239)

temel unsurunu oluşturur. Üretim kalitesi, tasarım kalitesinin ürüne yansıtılması çabalarının bir sonucudur. Üretim kalitesine ayrıca uyum kalitesi de denilmektedir. Kullanım kapasitesi de ürünün kullanım süresi boyunca servis imkânları, bakım, yedek parça gibi elemanlar kalite düzeyini etkiler. Üreticiler ürün kalitesini etkileyen tüm faktörleri dikkatle incelemek, düzeltmek, iyileştirmek ve sürekli geliştirmek zorundadır. Kalite şekil üzerinde yukarıdaki gibi gösterilebilir (Efil, 2010: 239).

1.3.7.1 Standardizasyonun ve Standart Tanımı

Uluslararası Standardizasyon Örgütü'nün (ISO) yaptığı tanıma göre Standardizasyon; belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardımı ve iş birliğiyle belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir. Standardizasyon aslında toplumun kalite ve ekonomikliği arama çalışmalarının sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Standardizasyon, ekonomik ve sosyal hedefleri olan her kuruluşun faydalanabileceği dinamik bir araçtır. Aynı şekilde işletmelerin fonksiyonlarından olan pazarlamada da belirli bir yere sahip olan standardizasyon, önemli bir pazarlama faaliyetidir. Standart; malzemeler, ürünler, işlemler ve hizmetlerin amaca uygunluğunu sağlamak için sürekli kullanılacak gereksinimleri, teknik özellikleri, rehberler aracılığıyla sağlayan bir belgedir (<http://www.iso.org>).

1.3.7.2 Standardizasyonun Önemi

Standardizasyon, insan zihninde oluşturulan ve ilkel ilişkilerle karakterize edilen belirsizlikleri ve şans faktörünü ortadan kaldırmaktadır. Standardizasyon, zihni çalışmayı kolaylaştırır, düzeni sağlar, basitleştir ve izah eder. Standardizasyon konusu ekonomik bir mal ve hizmet olabileceği gibi, sosyal bir olgu, yazı, rakam vs. de olabilir. Başka bir deyişle, standardizasyon, tüm insanların anlaşabilmeleri ve birbirlerini algılayabilmeleri bakımından ortak payda sağlama gibi bir öneme de sahiptir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 335).

1.3.7.3 Standardizasyonun Faydaları

Standardizasyon, tüm sektörlerde rahatlıkla kullanım alanı bulan, belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardım ve iş birliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir. Ekonomik hayatın çoğu bölümlerinde bir zorunluluk olarak görülen standardizasyon, kolaylık sağlama ve güven verme gibi temel fonksiyonlara sahiptir. Bu bağlamda üreticilere, tüketicilere ve en önemlisi de ülke ekonomisine avantajlar sağlamaktadır. Bu faydalara aşağıda yer verilmiştir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 335).

• **Üreticiye Faydaları:** Standardizasyon öncelikle üretimin belli bir plan ve program dâhilinde yapılmasını sağlar. Özellikle ISO 9000 serisi standartlar ile üretim projesi ve yapılan her bir iş ayrı ayrı tanımlanarak süreçler standardize edildiğinden bütün işletme faaliyetleri standart haline gelir. Bu durum, işletmede çalışanların verimliliğini yükseltir. Bir bütün olarak işletmede kalite hâkim olur. Standardizasyon ile kayıp ve fireler en az seviyeye iner. Standart, ürünlerin üretilmesi hammaddenin verimli kullanılmasına imkân verir. Üretim süreci de standartlaştırıldığından gereksiz besleme ve yığılmalar olmaz. Standart ölçülerdeki mamullerin depolanması ve taşınması daha kolay olur. Yine standart ölçülerde üretilmiş olan ürünler, standarda uymayan mallara göre depoda daha az yer tutacaklarından stok maliyetlerinden tasarruf sağlar (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 336).

• **Tüketicie Faydaları:** Standardizasyon, tüketiciye güven verir. Ürün ve hizmetlerin standartlara uygun olarak üretildiğini ve pazara bu özellikleriyle sunulduğunu bilerek alışverişlerin yapıldığı pazarlarda ticari ilişkiler karşılıklı güvene dayanır. Standardizasyonun birim maliyetleri azaltması sonucu ürün fiyatlarını da düşürecektir. Böylece tüketicilere daha uygun fiyata ürün ve hizmet arzı sağlanır. Ayrıca, standardizasyon ürün ve hizmetlerin satış sonrası verdiği hizmetlerden yararlanma imkânı da sağlar. Standardizasyon tüketicilere, benzer ürün ve hizmetlerde karşılaştırma ve seçim kolaylığı sağlar. Standart ürünlerin karşılaştırılması kolaydır ve ürün seçiminde zaman kaybını

ve masraflı bir çaba olmasının önüne geçer. Tüketicinin bilinçlendirilmesine de katkısı bulunur (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 336).

- **Ülke Ekonomisine Faydaları:** Standardizasyonun katkısıyla kalite artacağından verimlilikte artış meydana gelir. Böylece standardizasyon, milli gelire olumlu katkıda bulunur. Standartlara uygun malların üretilmesi, daha güvenilir olmaları ve seçim kolaylığı sağlamalarından dolayı bu ürünlere talep artacak ve standardizasyona göre üretilmeyen mallara olan talep azalacağından kötü mallar piyasadan çekilecektir. Ayrıca standartlar, ihracatta üstünlük sağlar (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 337).

1.3.7.4 ISO 9000 Serisi

ISO 9000 kalite yönetim serisi aşağıdaki beş uluslararası standartlardan oluşmaktadır (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 328):

1. ISO 9000
2. ISO 9001
3. ISO 9002
4. ISO 9003
5. ISO 9004

ISO 9000: ISO 9000 kalite yönetimi ve kalite güvence standartlarının kullanımı ve seçimi için bir modeldir. ISO 9000 imalat sanayinde yer alan şirketlerin teknolojik yapısı için yazılsa da hizmet vb. sektörlerde faaliyet gösteren firmalar içinde uygulanabilir.

ISO 9001: ISO 9001 tasarım geliştirme, üretim, montaj ve servis hizmeti veren kuruluşların yerine getirmesi gereken şartları bildirir.

ISO 9002: ISO 9002 Ar-Ge faaliyetleri olmayan kuruluşlar için verilir. Tasarlanmış ve onaylanmış tasarımların imalatını yapan kuruluşlar için uygundur.

ISO 9003: ISO 9003 basit ve düzgün imalat adımlarına sahip olan veya müşterilerine üretim süreçlerine ilişkin kalite güvencesi vermek isteyen firmalar için ve

sadece test aşamalarını içeren bir kalite güvence standartlarıdır. Bu standart, ürün testi tesislerinde gerçekleştiren firmalar için veya hizmet firmaları için uygun olabilir.

ISO 9004: ISO 9004 Kalite Yönetimi ve Kalite Sistem Elemanları Kılavuzunun kapsam ve uygulama alanı, kalite yönetim sistemini geliştirmek için temel elemanları tanımlamaktadır. Bu standart yukarıdaki üç standarttan, standardın istediği hususları kontrol eden liste olarak sunulmaması bakımından farklıdır. ISO 9004 hataları önleme, müşteriye yönelme, maliyet hususları, süreç kontrol, belgeleme, satın alma, istatistiksel araçların kullanılması, eğitim ve hatta çalışanların motivasyonu gibi temel kalite kavramları üzerine yoğunlaşmıştır. Bu standart, ISO 9001, 9002 veya 9003'e başvuran herkes tarafından okunmalı, anlaşılmalı ve uygulanmalıdır (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 328).

1.3.7.5 İso Belgesi Nedir, Nasıl Alınır, Gerekli Belgeler ve Şartlar Nelerdir?

ISO belgesi yetkili bağımsız belgelendirme firmaları tarafından ilgili standart kriterlerinin işletmede yerine getirildiğini gösteren bir kalite yönetim sistemi belgesidir. ISO belgesine sahip olmak, firmanın yasal mevzuat gerekliliklerini taşıdığını, müşteri ihtiyaçlarını karşılayabilecek yönetim sistemine haiz olduğunu göstermektedir. Üretim ve hizmet sektöründe bulunan işletmelere talep ettiği takdirde belirlenen kriterleri taşıması koşuluyla gereklerini yerine getirdiği takdirde ISO belgesi verilmektedir. ISO belgesini almak isteyen işletmeler akredite kuruluşlarına başvuruda bulunurlar. Akredite firması gerekli inceleme, denetim ve uygunluk şartlarını kontrol eder. Gerekli analiz ve dokümantasyonu hazırlayıp, belgelendirme sürecini tamamlar. Yönetim sistemi belgelerinde geçerlilik süresi üç yıldır. İlk yıl belgelendirmenin yapıldığı yıl, ikinci yıl ilk ara denetimin yapıldığı yıl, üçüncü yılda ikinci ara denetimin yapıldığı yıldır. Üç yıllık süre tamamlanınca, belgelendirme süreci tekrarlanır (www.sistemce.com).

Müşteri memnuniyetini ve sadakatini sağlamak isteyen, şirketin çevre düzenlemelerine uyumunu önemseyen, güvenilir ve geçerli bilgiler almak isteyen, müşterinin sağlığını standartlar ölçüsünde korumaya çalışan, güvenli bir çalışma ortamı oluşturmak isteyen ve işletmelerin sürekliliğini, verimliliği sürdürmek isteyen firmaların aşağıdaki kalite yönetim sistemi belgelerinden almaları yararlarına olacaktır.

ISO 10002 Müşteri Memnuniyeti Yönetim Sistemi: Şirketin potansiyel müşterileriyle uzun dönemli sadakate dayalı ilişkiler kurulmasını sağlayan bir yönetim sistemidir. Bu standart müşteri hizmetlerini iyileştiren, taahhütlerin yerine getirilmesini sağlayan, geri bildirimle açık olan müşteri odaklı bir sistemi oluşturur. Müşterilerine beklentisinden öte hizmet vermeyi isteyen firmaların uygulayacağı bir standarttır.

ISO 13485 Tıbbi Cihazlar Kalite Yönetim Sistemi: Tıbbi cihazların taşınması gerekli mevzuat şartlarını ve müşteri beklentilerini karşıladığını göstermek isteyen firmaların uymaları gereken standartları kapsar. Tıbbi cihazların üretimi, ticareti, cihazların proje, üretim, tesisat ve tedarik safhalarını içine alan bir bütünü oluşturarak firmaların uygulamasına sunan bir sistemdir.

ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi Standardı: ISO 14000 serisi standartları, doğal kaynaklara verilecek zararları asgari seviyeye çekmeyi amaçlayan standartların bütünüdür. ISO 14000 serisi içinde belgelendirme yapılan ISO 14001 standardıdır. ISO 14001, ürünün hammadde aşamasından başlayarak müşteriye ulaşması süreçlerinde çevresel faktörlerin belirlenmesi ve bu faktörlere gerekli önlemler alınmak suretiyle çevreye verilen zararın en aza indirilmesi için yöntem sunan bir standarttır.

OHSAS 18001 İş Güvenliği Yönetim Sistemi: Her türlü sektöre uygulanabilen, iş sağlığı ve güvenliği faaliyetlerini şirketlerin genel stratejileriyle sistematik bir şekilde ele alıp sürekli iyileştirme yaklaşımıyla ortaya koyan etkili bir sistemdir. Bu sistem, şirketlerin iş sağlığı ve güvenliğiyle ilgili yasal mevzuatların yönergesinde, şirketlerdeki riskleri ortadan kaldırmak yahut en aza indirerek güvenli bir çalışma ortamı oluşturmaya destek olan bir sistemdir.

ISO 20000 Bilgi Teknolojileri Hizmet Yönetim Sistemi: Bilgi işlem hizmeti veren, dışarıdan bilgi işlem hizmeti alan, bilgi işlem yönetim sisteminin kalitesini yükseltmek isteyen her firmanın alabileceği bir belgedir. Bilgi işlem hizmeti veren ve bu hizmetten faydalananların çıktıdan istediği verimi elde etmesini sağlayan bir standarttır.

ISO 22000 Gıda Güvenliği Standardı: Bu standart tüketicilerin gıda kaynaklı hastalık vb. tehlikelere karşı korumak amacıyla geliştirilmiş, gıda zinciri içerisindeki bütün süreçleri personel ve ekipmanlar da dâhil olmak üzere kontrol altında tutan

önleyici bir sistemdir. Ürün kalitesini ve tüketici sağlığını güvenceye almak temel hedefidir. Bu sistem ayrıca kaynakları etkin kullanıp, kayıpları azaltmak suretiyle verimlilik artırılmaktadır.

ISO 22301 İş Sürekliliği Yönetim Sistemi: İş sürekliliğini sağlamak için gerekli planlamaları yapmak, uygulamaları, süreçleri izlemek, incelemek ve sürdürmeyi güvence altına alarak riskleri azaltmak ve yıkıcı olaylardan kurtulmak isteyen şirketler tarafından kullanılan bir yönetim sistemidir. Artan rekabet ortamında bu sistemlere sahip olmak, işletmeler için geleceğe güvenle bakmalarını sağlamaktır.

ISO 27001 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi: Şirketlerin sahip olduğu kurumsal bilgilerin güvenliğini sağlamak, süreçleri ve sistemleri koruyan ve üst yönetim tarafından desteklenen bir yönetim sistemidir. Kurumsal yapıyı, işletme politikalarını, planlama faaliyetlerini, stratejik kararları, sorumlulukları, uygulamaları, süreçleri ve kaynakları esas alır.

1.3.7.6 Yönetimin Sorumluluğu

Kalite yönetim sistemlerinde herhangi bir programın başarısı, ağırlıklı olarak yönetimin amaçlara bağlılık ve süreçlere olan desteğine bağlıdır. ISO 9000 serisi başarısı büyük ölçüde hammadde girişi, kontroller, tedarikçi, süreçler, dağıtım ve satış sonrası servis gibi alanlarda yönetim tarafından verilen önem bulunmaktadır. Kısaca, yönetim odağı kalite politikasında, yönetimin süreçleri gözden geçirmesiyle, kalite iç denetim ve düzeltici faaliyetlerindedir. Maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralanabilir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 332):

1. Tedarikçi yönetimini tanımlamak, kalite kontrolünü sağlamak, ilgili hedefleri ve kaliteyi elde etmek için bağlılık açısından kalite politikası belgelemek zorundadır.

2. Kalite sistemi belirleyen, gerçekleştiren ve denetleyen tüm personelin yetki ve sorumluluğu tanımlanarak muhafaza edilmeli, standartları ve ilgili kayıtlara olan bağlılığı öngörülen aralıklarda gözden geçirmelidir.

3. Tedarikçi standartlarına uygunluğu kontrol etmek için kapsamlı bir kalite denetimi gerekir.

4. Denetim raporuna göre, söz konusu düzeltmeye muhtaç ve süreçleri geliştirecek eylemlerini yerine getirmesi gerekir.

1.3.7.7 ISO 9000 Serisinin Faydaları

ISO 9000 serisi, kalite sistemi kurmaya yardımcı olur. Faydaları aşağıda belirtilmiştir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 332-333):

- Kurumsallaşma çalışmalarına yardımcı olur,
- Veri ve analizleri değerlendirmede akılcı yaklaşımlar sunar ve bu analizlerin geleceğe yönelik kararlarda kullanılmasını sağlar,
- Kayıt ve belge düzeninde altyapıyı oluşturur,
- Faaliyetlerin dokümantasyonunu sağlar,
- Yetki ve sorumlulukların dağıtılmasını sağlar,
- Tedarikçi seçiminde, değerlendirilmesinde ve takibinde kolaylık sağlar,
- Girdi, çıktı ve nihai kontrollerde etkinlik kazandırır,
- Hata, fire ve bakım işlemlerinde azalma meydana getirir,
- Müşteri memnuniyetini sağlayarak, sadakati artırır,
- Şirketlerin uluslararası piyasada geçerli bir belgeye sahip olmanın avantajlarından yararlanmasını sağlar,
- Pazarlama faaliyetlerinde ve pazarda rakiplerin önüne geçirir,
- Şirketlerin piyasa itibarını artırır,
- Çalışanların kalite bilincini geliştirir,

1.3.7.8 ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi ile Toplam Kalite Yönetiminin Karşılaştırılması

ISO 9000 Kalite Yönetimi ve güvencesi standartlarıyla hedeflenen kalite yaklaşımlarına ulaşmaya çalışan şirketler ve bu konuya ağırlık veren iş dünyası, Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarıyla yönetimden üretime, personelden müşteri memnuniyetine kadar çok geniş bir alanda süreçleri iyileştirmeye çalışmaktadır (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 334).

ISO 9000 üst yönetimin desteğine muhtaçken uygulamalar için teorik ve pratiğin dönüşüme uğramasına ihtiyaç duymamaktadır. Bu sistem sürekli iyileştirme ilkesi gereği hataların tekrarını önleyecek düzenleyici faaliyetlerde bulunmaktadır. ISO 9000 asgari standartları sunmaktadır. Toplam Kalite Yönetimi organizasyonel dönüşüm sürecini gerektirir. Karşılaştırmalar bir tablo halinde aşağıda verilmiştir (Efil, 2010: 289):

Tablo 3. ISO 9000-TKY Karşılaştırılması

ISO 9000	Toplam Kalite Yönetimi
Standart (ISO 9000) işleri doğru yapmayı güvence altına alır.	Doğru işlerin, doğru biçimde yapılmasına odaklanır.
Hizmet, ürün odaklı bir sistemdir.	Firmayı bir bütün olarak değerlendirir, her şeyi içine alan bir yönetim felsefesidir.
Gelişme için çalışan katkısına muhtaç değildir.	Çalışanların katkısına önem verir.
Sorumluluk kalite güvence bölümündedir.	Yapılan her işten herkesin sorumlu olduğu ifade edilir.
Amaç standartları yerine getirmek ve denetimleri geçmektir.	Amaç sürekli gelişmektir.
Kısa vadeli görüş imkanı sağlar.	Şirket çapında bir bakış açısı kazandırır.

Kaynak: Efil, 2010: 290

Herkesin görevi olarak belirtilen kalitenin elde edilmesi sistemli bir çabanın ürünüdür. Bu bakımdan kaliteyi rastlantılar değil, sistemli gayretler oluşturur. Bu da iyi bir kalite kontrol sisteminin kurulmasını gerektirir, iyi bir kalite kontrol sistemi şirketin verimliliğini, kârlılığını ve yüksek maliyetle ilgili problemlerini çözmede etkili bir araçtır. Kalite yönetiminin gelişimi günümüzde TKY (Toplam Kalite Yönetimi) felsefesi içinde düşünülmektedir. TKY, kalite yönetiminin her alanda olmasını, kaliteye ilişkin eğitim faaliyetlerini, sürekli geliştirme çalışmalarını, kalite kontrolünü ve içinde tüm işgücünün olduğu bir katılımı kapsamaktadır (Efil, 2010: 290).

Buraya kadar verimlilik üzerinde duruldu ve ne anlama geldiği, firma açısından önemi ele alındı. Verimlilikle iç denetim arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Bu bölümde bu ilişki incelenmeye çalışılacaktır.

2. BÖLÜM

İÇ DENETİM VE VERİMLİLİKLE OLAN İLİŞKİSİ

Küresel ticari çevre ve iş süreçleri değişmeye devam ettikçe denetim piyasası, denetim çevresi ve işletmelerin ihtiyaçları değişmektedir. Geleneksel çalışma ve yönetim süreçlerinden ayrılarak çağdaş bir anlayışla yönetilen şirketlerin amaçlarına ulaşmasında iç denetim, önemli bir rol üstlenmektedir. Günümüzde işletme modelleri, iş planları değişim geçirmiş ve rekabetle birlikte amaç ve hedeflere ulaşmanın zorluğu her geçen gün artmaktadır. Şirketlerin belirledikleri hedeflere ulaşmalarında denetimin özellikle ilerleyen konularda ele alındığı üzere, iç denetimin etkinliği ve değeri artmıştır. İşletmelerde denetim ve iç denetim sistemleri oluşturulması büyük önem taşımaktadır. Verimlilik ve iç denetim birbirini besleyen iki olgudur. Etkin bir iç denetim sisteminin şirketlerde yönetimin stratejik kararları, şirketin kârlılığı ve verimliliği üzerinde önemli etkileri vardır. Bu sebeple ikinci bölümde denetim ve iç denetim incelenecektir.

2.1 DENETİM VE İÇ DENETİM

Denetim; bir işlemin, sistemin, yürüyen bir teşebbüsün vb. 'in belirlenen standartlara, kurallara ve sınırlara uygun faaliyette bulunup bulunmadığının incelenmesi, gerekli tespitlerin yapılması ve gerekli tedbirlerin önerilmesidir, şeklinde tarif edilebilir.

Denetimin uygulama alanında birçok farklı türü bulunmaktadır. Günümüzde kullanılan denetim en çok amaçlarına göre denetim ve uygulayanlara göre denetim şeklindedir (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 8). Denetim faaliyetlerini denetimin yapılma amacına göre, nedenine, kapsamına, zamanına ve denetim yapan kişinin unvanına vb. göre sınıflandırmak mümkündür. Uygulamada sıklıkla aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır (Aksoy, 2006: 63):

- Konusuna Göre Denetim Türleri
 1. Finansal Tablolar Denetimi
 2. Uygunluk Denetimi
 3. Faaliyet Denetimi
 4. Ekonomik Denetim
- Kapsamına Göre Denetim Türleri
 1. Genel Amaçlı Denetim
 2. Özel Amaçlı Denetim
- Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri
 1. Bağımsız Denetim
 2. İç Denetim
 3. Kamu Denetimi
- Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri
 1. Zorunlu Denetim
 2. İsteğe Bağlı Denetim

İç denetim; firmada yönetime yardımcı olan muhasebe, finans ve diğer işlemlerin gözden geçirilmesi olarak ifade edilebilen dışa kapalı bir değerlendirme faaliyetidir. Şirket içinde yapılmakta ve özel olarak atanmış şirket personeli tarafından yürütülmektedir. Ancak yapılacak tüm dâhili kontrol ve değerlendirmelerde bağımsız hareket edilmesi esastır. İç denetim sık sık kurumun politika ve prosedürlerine uyumu ölçme işlemleridir. İç denetçiler şirket faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu değildirler. Onlar sadece yönetimin sorumluluklarını tam yerine getirmeleri için yönetime tavsiye sunarlar. İç denetim şirket içinde sürekli kayıt ve belgelerin doğruluğunu değerlendirmek için yönetimin elinde bulunan etkili bir araçtır (Sharma ve Kumar, 2015: 233).

Denetim türleri içinde konusuna, kapsamına, statüsüne ve yapılış nedenine göre yapılan bütün denetimler özünde verimliliğe doğrudan etkisi vardır. Konusuna göre denetimde şirketin mali değerlerine göre verimli olup olmadığı ortaya çıkmaktadır.

2.1.1 Konusuna Göre Denetim Türleri

Konusuna göre denetimi finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve ekonomik denetim şeklinde dört başlık altında incelemek mümkündür. Konusuna göre denetim türleri, finansal tabloların denetimini yaparak şirketlerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının GKGMİ'ne ve yasal mevzuata uygunluğunun bağımsız denetçiler tarafından tarafsız ve dürüst bir şekilde kontrol edilmesidir. Denetimin amacı en az iki dönemi kapsayan tabloların karşılaştırılarak işletme hakkında belli bir fikre ulaşabilmektir (Kızıl vd., 2015:195).

2.1.1.1 Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını görüşüne ulaşmak için yapılan bir denetimdir. Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılan denetime, muhasebe denetimi veya bağımsız denetim denilmektedir (Gücenme, 2008: 5).

12 Haziran 2006 tarihli 26196 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazetede; Seri: X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ yayınlanmıştır. Tebliğin birinci kısım Madde 3'de Bağımsız Denetimin Amacı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2015).

“(1) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.”

“(2) Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.”

Finansal tablolar denetimi genel amaçlı bir denetim türü olduğundan bütün ülkelerde bağımsız denetçilerin üzerinde önemle durdukları bir denetimdir. Nedeniyse, bu denetimin yapılmış olması tablolardan yararlanacak olanların belli bir kısmının ihtiyacı karşılanmış olur. Finansal denetimde, denetime konu olan tablolar; bilanço, gelir tablosu, dağıtılmamış kârlar tablosu ve fon akım tablosudur (Erdoğan vd., 2014: 15). Başka bir ifadeyle denetimi yapılan tablolar ortaklara veya kamu kurum ve kuruluşlarına ve yetkili makamlara verilen mali tablolardır. Bu denetimi bağımsız denetçiler, yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçi unvanına sahip Mali Müşavirler ve kamu denetçileri tarafından yapılır. İç denetçiler de kendi denetim faaliyetleri içinde bu denetimi yaparlar (Aksoy, 2006: 64). Bu denetim türünde finansal tabloların bütünü hakkında genel bir görüşe varılmakta, bulunabilecek ufak hatalarla ilgilenilmemektedir (Toroslu, 2014: 26).

2.1.1.2 Uygunluk (Mutabakat) Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme faaliyetlerinin işletme yönetimi ve diğer yetkili kişilerce belirlenmiş kurallara, yöntemlere, mevzuata ve ilkelere uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan bir denetimdir (Erdoğan vd. 2014: 16). Uygunluk denetiminde uyulması gereken belge düzeni yahut diğer usul ve esaslara bağlı Vergi Usul Kanunu hükümleriyle vergi matrahını belirlemeye yönelik düzenlemelere uyulup uyulmadığı denetlenir. Örneğin, satışı yapılan ürünlerin ilgili satış temsilcisinin onayladığı evrak ile çıkışının yapılıp yapılmadığını, satışı yapılan ürünlerin muhasebe kayıtlarına yansıyan fiyat ve vade bilgileriyle ödeme türünün doğru sonuçlanıp sonuçlanmadığı örnek olarak verilebilir (Toroslu, 2014: 27).

Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir makamın verdiği talimatlara ve yönergelere göre işlemlerin yapılıp yapılmadığının araştırılmasıdır. Bu yetkililer şirket içinden olabileceği gibi şirket dışından da olabilir. Özel sektörde uygunluk denetimi bu şekilde yapılırken, kamu kuruluşlarında uygunluk denetimini Sayıştay yapmaktadır. Özel veya kamuda düzenlenen bordroların uygunluğunu SGK Müfettişleri yahut İş Müfettişleri tarafından yapılır (Güredin, 2010: 17).

Uygunluk denetimi sonuçları geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genelde işletmedeki tepe yöneticilerdir. Belirlenen yönergelere, politikalara ve her türlü yasa ve tebliğlere uygunluk üst yönetimi ilgilendiren konulardır. Başka bir ifadeyle uygunluk denetiminde ilgili taraf işletme yönetimidir. Elde edilen denetim sonuçları işletme içine raporlandığından, büyük ölçüde denetim işletme içinden yetkilendirilmiş kişi veya kişilerce yapılır (Çölekçi, 2004: 7).

2.1.1.3 Faaliyet Denetimi

Bir işletmenin faaliyet süreçlerinin ve politikalarının ve bu politikalara göre işletme verimliliğini ve etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilmesidir. Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını belirlemeye yönelik geniş kapsamlı bir denetim türüdür. İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin birçok alanda değerlendirilebilmesi nedeniyle faaliyet denetimiyle yapılan işlemleri sadece muhasebeyle sınırlı değildir. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme, insan kaynakları, bilgi teknolojileri ve üretim yöntemlerini de kapsar. Faaliyet denetimi işletmenin sınırlı alanlarında yapılabileceği gibi geniş kapsamlı da yapılabilmektedir (Erdoğan vd. 2014: 17).

Kapsamlı denetim faaliyetinin amacı, işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini tarafsız bir gözle değerlendirerek yönetime bilgi vermektir. Verimlilik ve etkinlik oranlarını yükselterek işletme amaç ve hedeflerine ulaşmayı sağlamaktır. Faaliyet denetimine performans denetimi de denilmektedir. Faaliyet denetiminde kontrol kriterlerinin şirketlere özgü olacağından bu denetim türü daha çok yönetim danışmanlığı olarak da değerlendirilmektedir (Aksoy, 2006: 66).

Bu bağlamda faaliyet denetimi, bir şirketin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini kavrayabilir ve bu nedenle de ilgilendiği faaliyet alanları çeşitlidir. Daha geniş bir ifadeyle faaliyet denetimi tanımını, iç kontrol ve bu kontrollerin etkinlik testlerinin değerlendirilmesi olarak yapmak mümkündür (Kabataş vd., 2014: 6).

2.1.1.4 Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim; finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte sürdürüldüğü ve raporlandığı, firmanın hangi ölçüde aktif varlıklarına ve sermayesine getiri sağladığını ortaya koyan denetime ekonomik denetim adı verilir. Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan işletmenin faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tabloların yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu, firmanın ekonomik başarısı ayrıntılı bir inceleme yoluyla denetlenmektedir. Bununla birlikte ekonomik denetim sayesinde işletmede kullanılan kaynakların tüm işletme fonksiyonları değerlendirilerek gerçekçi kurallara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülmekte ve buna göre hazırlanmış raporlara göre de üst yönetime öneriler sunulmaktadır (Toroslu, 2014: 29).

2.1.2 Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim faaliyetleri genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

2.1.2.1 Genel Amaçlı Denetim

Genel amaçlı denetim; her türlü kayıt ve muhasebe işleminin doğruluk ve güvenilirliğini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Muhasebe işlemleri finansal tablolarda özetlendiği için finansal tablolar denetimi aynı zamanda genel amaçlı bir denetimdir (Toroslu, 2014: 30).

2.1.2.2 Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim; işletme üst yönetimine belli konularda bilgi sağlamak, önerilerde bulunmak maksadıyla işletme hesaplarını, muhasebenin belli alanlarını, mali tablolarını ve bunları meydana getiren belgeleri incelemektir. Özel amaçlı denetim türleri olarak şunları sayabiliriz (Toroslu, 2014: 30):

- Ortaya çıkan hile, hata ve yolsuzluğun araştırılması,
- Mahkeme ve yetkililerce yapılan özel incelemeler,
- Kamu kurum ve kurumların teftiş ve incelemeleri,
- Satın alma, devir ve işletme birleşmeleri için yapılan incelemeler,
- Kredi ve limit tahsisi için yapılan incelemeler,
- Vergi incelemeleri.

Yukarıda sayılan denetim çalışmalarında inceleme konusu belli ve alanı sınırlıdır. Bu denetimin kıstasları, denetçilerin istediği bilginin türüne göre değişir. Her biri ayrı uzmanlık alanlarından olan bu denetim çalışmaları, denetçinin ilgili konuda son derece deneyimli ve bilgili olmasını gerektirir. Özel amaçlı denetim sonunda hazırlanan rapor, ilgili birim ve yöneticilere ihtiyaç duyulan bilgileri ve önerileri içermelidir. Genel amaçlı denetim ile özel amaçlı denetim arasındaki fark, özel amaçlı denetimin konusunun sınırlandırılmış olmasıdır (Aksoy, 2006: 67).

2.1.3 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre yapılan denetim türlerini iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayırılır.

2.1.3.1 Bağımsız Denetim

Bilgiye ihtiyaç duyan ve bilgiyi kullanan her kesimin bilgi kaynağına erişmesi mümkün olmadığından bilgiyi üretenler ile bu bilgileri kullananlar arasında meydana gelebilecek olası çıkar çatışmaları bilgi riskini doğurur. Üretilen bilginin özetlenme aşamalarına gelinceye kadar kayıt hacimlerinin fazlalığı bilgi ve belgelerin karmaşıklığı bu belge ve bilgileri kullananlar için en uygun ve maliyeti düşük işlemlerin uzman kişilerce yapılan bağımsız denetim çalışmalarıdır (Kızılgöl, 2014: 9).

Basit bir ifadeyle müşterilere profesyonel denetim hizmeti sunan bir bağımsız denetim firmasına veya kendi başına çalışan kişilerce yaptırılan denetime bağımsız denetim denilmektedir. Bağımsız denetim, müşterilerin işletmelerinden bağımsız bir şekilde yetkili bir dış denetçi tarafından yapılan denetim faaliyetidir. Bağımsız denetim,

eğitimi, deneyimli ve bağımsız olabilme nitelikleri ile çeşitli işlemleri yerine getirebilecek yetenekli uzman kişilerce yapılan denetimdir (Toroslu, 2014: 31).

Bağımsız denetimin uygulama alanı itibariyle ülke ekonomisine dolaylı ve doğrudan katkıları açısından önemli bir yeri vardır. Bu denetimi geliştirmek ve çağa uyumunu sağlamak için ülke sınırları içinde olmak üzere ve uluslararası düzeyde oluşturulan kurumlar sayesinde dış denetim ilke ve standartları belirlenmekte uluslararası düzeyde uygulamaya konulmaktadır (Aksoy, 2006: 68).

2.1.3.2 İç Denetim

İç denetim; finansal nitelikte olan veya olmayan faaliyetlerin incelendiği bir denetimdir. İşletme varlıklarının korunması, belirlenmiş politikalara, standartlara uygunluğunun incelenmesidir. Bu nedenle önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetim, bir şirketin görevli i denetçileri tarafından yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmalarıdır (Holmes ve Brown, 2000: 47).

İç denetim bulguları sadece firma içi çevrelere raporlanmak amacıyla yapılan bir denetimdir. İç denetim ilerleyen bölümlerde ele alındığı için burada kısa tutulmuştur.

2.1.3.3 Kamu Denetimi

Kamu kuruluşlarının denetimi; kanunlar ve devlet tarafından koyulan düzenlemelere göre kamu müfettişleri ve denetçileri tarafından yapılır. Devlet kurumlarında yapılan denetimin amacı genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler aracılığıyla belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğun incelenmesidir (Aksoy, 2006: 71). Yasama, yürütme ve yargı organlarının denetimi, erkler ayrılığı ilkesine paralel olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, yasama denetimi, yürütme denetimi ve yargı denetimi olmak üzere üç ana grupta kamu denetimini değerlendirmek gerekir. Bu yüzden kamu sektöründeki denetimin kapsamı diğer denetim türlerine göre oldukça geniştir (Can vd., 2015: 76).

2.1.4 Yapılış Nedenine Göre denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türlerini, zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayırılır.

2.1.4.1 Zorunlu Denetim

Yasa ile düzenlenen denetime tabi şirket ve kuruluşlara bir yükümlülük olarak getirilen denetime zorunlu denetim denir. Bu denetimi yapacak denetçilerin nitelikleri, denetimin konusu, denetimin amacı, denetim faaliyetlerinin hangi esaslara göre yürütüleceği yönetmelik ve tebliğler ile belirlenir (Toroslu, 2014: 30).

2.1.4.2 İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim herhangi bir yasal zorunluluk olmadan yapılır. Bu tür denetimler işletmelerin, kuruluşların ya da ilgili çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetimdir. İsteğe bağlı olduğundan denetimin sınırları ve kapsamı bu denetimi isteyenlerce özel olarak belirlenir. İsteğe bağlı denetimi yapan denetçi yine mesleğin gerektirdiği özen ve dikkati göstermek zorundadır (Aksoy, 2006: 68). Kredi kuruluşlarının özellikle bankaların krediyi vermeden önce ya da hisse devrinden önce yapılan denetimi isteğe bağlı denetime örnek verilebilir. Bu açıklamalar doğrultusunda uygulanan denetim çalışmaları bakımından isteğe bağlı denetim ile zorunlu denetim arasında çok büyük farklılıklar bulunmamaktadır (Aktaş, 2015: 14).

Ticari hayatın ihtiyaçlarına göre denetim ve iç denetimin gelişme süreçleri incelenecektir ve rekabetle birlikte artan ticari hayatın evrelerini anlamak için gereklidir. Bu süreçlerle gelişen iç denetim verimliliği artırmak için önemli bir araç haline gelmiştir.

2.2 DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, sahip olduğu mesleki bilgi ve tecrübe ile işini bağımsız yapabilen ve etik değerlere sahip, denetim faaliyetlerini yapan kişidir (Kepekçi, 2004: 3). Denetçiler,

muhasebeye kontrol ettikleri verileri işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına aktarmada aracı bir rol oynarlar (Aksoy, 2006: 61). Denetçiler üçe ayrılır, Bağımsız Denetçiler, İç Denetçiler ve Kamu Denetçileri (Güredin, 2010: 19):

1. Bağımsız Denetçiler: Tek başına ve bir şirkete bağlı olarak çalışan, müşterilerine belirli ücretler karşılığında denetim hizmeti sunan kişilere denir. Bağımsız denetçiler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar. Denetçiler bu işleri bağımsızlık ilkesine uyarak yerine getirirler (Aksoy, 2006: 72). Bağımsız denetim yapanlar, denetim sonucunda hazırladıkları raporda; olumlu, olumsuz, görüş bildirmekten kaçınma ve şartlı görüş içeren görüşlerini bildirirler (Karabıyık ve Anbar, 2010: 141). Bağımsız denetçiler, denetimlerinin planlama ve denetim aşamalarında tüm çalışmalarını ve sonuçlarını, çalışma kâğıtlarına kayıt ederler (Kaya, 2015: 359). Bağımsız denetim, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır (Ünver, 2012: 98).

2. İç Denetçiler: Şirketlerin yöneticileri tarafından belirlenmiş kişilerce yapılan ve denetim sonuçlarını sadece firma içine raporlamak amacıyla yapılan bir denetim türüdür. Bu denetim mali ve mali olmayan nitelikte faaliyetler için yapılabilir. İç denetim mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimini kapsayabilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 18). İç denetçilerin sahip oldukları vasıfların yanı sıra görevlerini yerine getirirken dürüst ve objektif olmaları beklenir (Pehlivanlı, 2014: 19). İç denetim işletmelerin iç kontrol sistemlerinin verimli bir şekilde çalıştığını kontrol etmek amacıyla da yapılan bir faaliyettir (Aktaran: Yayla, 2010: 71). İç Denetim, güvenilir bilgiyi sağlama yanında, işletme kayıtları ve varlıklarının korunması ve verimliliğin artırılmasına yaramaktadır (Pehlivanlı, 2014: 18).

3. Kamu Denetçileri: Kamu kurumlarının denetim bölümlerinde çalışan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı olduğu birime sunan denetçilere denir (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 10). Kamu denetçileri kamusal

kurumlara bağılı olarak çalışan denetçilerdir (Güredin, 2010: 21). Kamu denetçileri kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğere standartlara uygunluğu denetler (Aksoy, 2006: 70).

İç denetim bağımsız bir yönetim aracı olduğu için şirketlerin kuruluş gününden itibaren uygulanması ve iç denetim sistemin kurulması şirketlerin sürdürülebilirliğine etki edecektir.

2.3 İÇ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Ülkemizde çalışma hayatında iç denetimle ilgili kavram kargaşası yaşanmaktadır. İç denetim nedir ne değildir genellikle bilinmemektedir. 2000'li yıllardan sonra meydana gelen kurumsal ve mali skandallar sonrası önemi artmaya başlayan bir kavramdır, iç denetim (Kaya, 2015: 76). Yılcı'ya (2015) göre, denetim ve kontrol arasında farklılıklar vardır. Kontrol içinde denetim anlamı da taşıyan geniş bir kavramdır. Bu yüzden her denetim bir kontroldür ancak her kontrol bir denetim değildir. İç denetim iç kontrolün bir parçasıdır ve çok önemli bir araçtır. Kontrol ve denetim arasındaki önemli bir fark, kontrol işlerin yapılışı sırasında yapılırken süreçler ile birlikte ilerler. İşlem, süreç ve kontrol aynı anda ilerler. Denetim işlemi, işlemler bittikten sonra iş süreçlerinden ayrı olarak yapılır. Kontrol sürekli, denetimse sürekli olmayıp bir zamana bağılıdır. Kontrol soyut bir kavramdır denetim somuttur. Kontrol şirket çalışanların hepsiyle ilgilidir denetim belirli kişilerce yapılır.

İç denetime günümüz iş hayatının yüklemiş olduğu anlama göre, üstlendiği görev ve sorumluluklar hem yönetsel kontrollerin yapılmasını hem de muhasebe kontrollerinin yapılmasını sağlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 26). İç denetim kavramının önemi şirketlerin kuruluş aşamasında anlaşılması, sermaye sahipleri için daha yararlı olacaktır. Çünkü kurumların uzun soluklu olabilmeleri için gözetim ve denetim çalışmalarını sürdürmeleri gerekir. Şirket ortakları denetim kavramının yararına inanmalı, bu sistemin kendi uzun dönemli çıkarlarına hizmet edeceğine güvenmelidirler. Başka bir ifadeyle şirketler doğal örgütlenmeler değildir; belli amaçları gerçekleştirmek, hedeflenen sonuçlara ulaşmak için yapay olarak, bir araya gelen insanların oluşturdukları yapılardan oluşur. Bu açıdan bakıldığında insan doğasının zayıf yanlarının şirketlerin

gelişmesini engelleyecek önlemlerin alınmasında denetim kavramının benimsenmesi gerekir (Bozkurt, 2010:42).

Kaya'ya (2015) göre, dünya ve ülkemizde yaşanan pek çok gelişme iç denetim kavramının önemini artırmıştır. Küreselleşen dünyamızın iş çevrelerinde 90'lı ve 2000'li yıllarda meydana gelen finansal skandal, yolsuzluk, iflaslar yatırımcıları rahatsız etmiş bunun sonucunda kanun koyucular bu tür krizleri önlemeye yönelik düzenlemelere gitmişlerdir. Bu düzenlemelerin temelinde kurumsal yönetim ve bu yönetim gereği olan risk yönetimi ve etkin bir denetim ile iç denetimi tesis etmişlerdir.

Bu gelişmeler paralelinde, kurumsal sorumluluk gereği paydaşlarına daha açık bilgiler sunmak, iletişimi sağlamak ve şirket verimliliğini artırmak için iç denetimin önemi artmıştır (Pickett, 2004: 2). Şirketler büyüdükçe iş süreçleri daha karmaşık bir hal alacağından yöneticilerin işlemler üzerindeki kontrolleri azalacağı için etkin bir iç denetim gerekliliği artmaktadır (Alptürk, 2008: 30).

İşletmelerde yürütülen iç denetim uygulamalarına duyulan gereksinimler şöyle sıralanmıştır:

- **Sorumluluk ve Hesap Verebilme:** İşletme yöneticileri, hedef ve amaçlarına ulaşabilmek ve şirketi yönetebilmek için yetki ve sorumlulukları görevlendirdikleri personel ile paylaşmaktadırlar. Örgütlerin yapısı içinde süregelen gelişmeler çerçevesinde yetki ve sorumlulukların işletme sahiplerinden yöneticilere aktarılması zorunlu hale gelmektedir. Paylaşılan yetki ve sorumlulukların belirlenen kurallara göre yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü iç denetim sayesinde ölçülmektedir. (Tanış, 2015: 94). İşletmedeki çalışanların görevlerini etkin bir biçimde yerine getirip getirmediği ve organizasyon hedeflerinin bir parçası olan kişisel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği yöneticiler tarafından bilinmesi gerekmektedir. İç denetçilerin asıl görevi her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediğini yönetim kuruluna rapor etmektir. Üst yönetimin alacağı kararlarda iç denetçilerin raporları çok büyük önem taşır. Hazırladıkları raporlar sayesinde yönetim kurulunun bilgi almalarını sağlarlar (Kaya, 2015: 54). Çoğu zaman üst yönetimde bulunan üyelerin alacakları kararlarda bilgi ve

tecrübesi yeterli olmayabilir bu durumda iç denetimin sunacağı raporlardan faydalanılır. İç denetçiler hazırladıkları raporlar ile yönetimin bilgi alma ve karar alma ihtiyacını karşılarlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 27).

- **Temsilci Teorisi:** Ticari hayatın günümüzde büyük ölçülere ulaşmasıyla birlikte şirketler de buna paralel büyüme kaydetmiştir. Büyüme sonucu işlerin sevki ve idaresi zorlaştığı için yönetici alanında uzmanlaşmış kişilerin istihdamı zorunlu hale gelmiştir (Pehlivanlı, 2014: 17). Günümüzde şirketlerin mülkiyet hakları ile kontrolün birbirinden ayrılması zorunluluğundan dolayı temsilci atanmasına ihtiyaç duyulmuştur (Manisalı Darman, 2014: 15). İşletme sahipleri atadıkları yöneticilerin verilen görevleri yetkiler çerçevesinde yerine getirip getirmediğini bilmek ve kontrol etmek isterler. Bu kapsamda iç denetçiler finansal ve finansal olmayan işlem ve olayları konu alan denetimler ile işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını önler (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 28).
- **Yönetime Danışmanlık ve Yardım:** Alanında uzman bir iç denetçi tarafsız, teknik yeterliliğe sahip, mesleğine gereken özeni gösteren ve etkin bir iletişim özelliğine sahiptir (TÜRMOB, 2013: 795). Mesleklerinde ehil olan iç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri ortaya çıkarmakla birlikte gelecekte benzer problemlerle karşılaşılmasını için yönetime danışmanlık ve eğitim hizmeti verebilirler. İç denetçilerin sahip oldukları niteliklerle bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında bilgi sahibi olmaları ve olayları profesyonel bir yönetici gibi değerlendirebilmeleri gerekir (Alptürk, 2008: 30). İç denetim birimlerinin yılın belirli dönemlerinde asli görevi olan güvence hizmetlerine ara vererek, danışmanlık görevleri üstlenmeleri kurum ve şirketlerin en önemli konularına doğrudan katkı sağlayacak hem de mesleki gelişmelerinde tecrübe ve deneyimlerini artıracaktır (Kaya , 2015: 161). İç denetimin özellikle danışmanlık rolü, yönetim için oldukça yararlıdır (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 121).

• **Tasarruf İhtiyacı:** İç denetçi örgütlere ait iş akışlarını inceler, yaptığı araştırma ve tespitler neticesinde girdi ve çıktı sürecinde tasarruf yapılabilecek maddeleri yönetime raporla sunarlar (Kaya, 2015: 56). Yapılan inceleme ve raporlamalar sonucunda bazen maddi kayıpların ortaya çıkarılması iç denetimin yıllık maliyetini karşılayacak büyüklükte olabilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, iç denetim işletmelerin istenilen düzeyde yönetilmesinde katkı yapmak suretiyle maliyet tasarrufu sağlamaktadır (Adiloğlu, 2011: 24).

• **Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı:** Hata, Arapça kökenli bir sözcük olup Türkçede; yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı olarak tanımlanmıştır (Aytekin, Sezgin, Yalçın, 2015: 70). Esasen bir suç olan hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır (Çıtak, 2009: 16). Sertifikalı Hile Denetimcileri Derneği hileyi; şirket kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı ve yanlış uygulamalar ile kişisel zenginleşme için kullanımı olarak tanımlamıştır (<http://www.acfe.com>). Bu tanımlardan hareketle iç denetimin en önemli özelliklerinden biri çalışanların, yöneticilerin ve işletme sahiplerinin yapabilecekleri hileleri ve hataları ortaya çıkartmaktır (Çetinoğlu, 2007: 34). Çağdaş örgütsel yönetim ve denetim sistemleri, özellikle bilgisayar destekli yapısıyla saydamlığı artırmak, hatalı ve hileli uygulamaları saptamak konusunda etkili olmaktadır (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007: 43). Hileli yapılan işlemler işletmenin lehine veya aleyhine olmak üzere işletme içinden kişi veya kişilerce gerçekleştirilmiş olabileceği gibi işletme dışından kişi veya kişilerce de yapılmış olabilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 29). İşletme çalışanları ile müşteriler arasında meydana gelen iletişim sonucunda çok önemli hile olanakları ortaya çıkabilmektedir (Bozkurt, 2011: 159). İşletmeler hata ve hilelerin açığa çıkarılmasında ve tekrar bu tür olayların meydana gelmemesi için önleyici kuralların alınmasında iç denetime ihtiyaç duymaktadır (www.dunya.com).

Avrupa ülkelerinde denetim ve iç denetim mesleğinin akademik olarak ilgilenilmesi 1900'lü yıllara rastlamaktadır. 1940'lı yıllarda iç denetim işletme içinde

kendine yer edinmeye başlamıştır. Özellikle mesleğin gelişmesi ve örgütlenmesi için 1942 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü' nün etkisi olmuştur (Yılcı, 2015: 15). Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılında kabul edilmiş Menkul Kıymetler Borsaları Yasası'nı da halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerde muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve kontrolü için yalnız dış denetimin yeterli olmayacağı belirtilmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 30). Bu yüzden şirketler iç denetim birimleri oluşturmuşlar, dış denetimin mesleğinin geçmişi çok eskilere dayansa da, iç denetimin 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır (Alptürk, 2008: 31).

İç denetiminin öneminin artmasına ve gelişmesine neden olan yenilikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (www.icdenetimmerkezi.com).

- 1933 yılında Amerika'da (SEC) Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu kurulmuştur.
- 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) kurulmuştur.
- 1956 yılında IIA tarafından İç Denetim Sorumlulukları Bildirisi yayınlanmıştır.
- 1985 yılında COSO kurulmuştur.
- 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından NCFE Raporu yayınlanmıştır.
- 1989 yılında IIA tarafından "İç Denetim Standartları" yayınlanmıştır.
- 1990 yılında IIA tarafından iç denetimin ilk resmi tanımı yapılmıştır.
- 1991 yılında SAS Denetim Standartları No: 65 yayınlanmıştır.
- 1992 yılında COSO tarafından İç Kontrol Çerçevesi yayınlanmıştır.
- 1992 yılında İngiltere'de Cadbury Komisyonu "Cadbury Raporu" yayınlanmıştır.
- 1995 yılında Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından "Guidance on Control" raporu yayınlanmıştır.
- 1995 yılında IIA'nın Türkiye şubesi Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur.
- 1999 yılında İngiltere'de "The Financial Reporting Council" tarafından Turnbull Raporu yayınlanmıştır.

- 1999 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir.
- 1999 yılında Blue Ribbon Committee Raporu yayınlanmıştır.
- 2002 yılında Afrika'da King Raporu yayınlanmıştır.
- Enron Skandalı sonrası 2002 yılında Amerika'da Sarbanes-Oxley Yasası kabul edilmiştir.
- COSO tarafından 2006 yılında Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesi yayınlanmıştır.
- 2007 yılında IIA Yönetim Kurulu tarafından Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi kabul edilmiştir.

İç denetim dünya paralelinde yaşanan gelişmeler sonucunda ülkemizdeki yansımaları farklı kamu kurumları vasıtasıyla olmuştur. Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Bakanlıklara ait Denetim Organları, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı Denetim Organları, Rekabet Kurumunu sayılabilir (Yılancı, 2015: 22).

İç denetimin ülkemizde yaygınlaşması için emek veren yasal ve özel kurumları incelemek, iç denetim gibi bir kavramın gelişme süreci hakkında fikir verecektir.

2.3.1 Ülkemizde İç Denetim Alanındaki Yasal ve Yönetimsel Düzenlemeler

Ülkemizde iç denetimin gelişmesinde ve yaygınlaşmasında büyük etkileri olan kurumlara, kanunlara ve derneklerden bazıları, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'dur. Yasal düzenlemelerde Türk Ticaret Kanunu; dernek olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve Kamu İç Denetçiler Derneği hakkında açıklamalar yapılmıştır.

2.3.1.1 Sermaye Piyasası Kurulu

1981 yılında 2499 sayılı kanun ile kabul edilen Sermaye Piyasası Kanunuyla Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuş ve ülkemizde denetimle ilgili bir dönüm noktası olmuştur (www.spk.gov.tr).

Sermaye Piyasası Kanunu'nun temel hedefleri şunlardır (www.spk.gov.tr):

- Sermaye piyasasının güven ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamak ve tasarruf sahiplerinin haklarını korumak.
- Güven ve kararlılık ortamında tasarrufları ekonomiye kazandırmak ve şirketlerin halka arzını yaygınlaştırmak.

Bu temel hedeflere ulaşmak için temel ilkeleri (www.spk.gov.tr):

- Menkul kıymetlerin halka arzını ve satışını düzenlemek ve denetlemek.
- Halka arz olunan, menkul kıymetlere ilişkin bilgilerin yatırımcılara tam ve gerçeğe uygun olarak açıklanmasını sağlamak.
- Düzenlenen iş hukukuna halka arzı kolaylaştıracak kurumlar getirmek.
- Sermaye piyasasını etkin bir şekilde denetleyecek bir kurum oluşturmak.
- Sermaye piyasasında faaliyet gösteren yardımcı kurumları düzenlemek ve disipline etmek, sermaye piyasası yardımcı kuruluşlarının faaliyetleri ile bağdaşmayan uygulamalara son vermek ve bugüne kadar yapılmış işlemlerin bir geçiş dönemi içinde tedricen tasfiye edilmesini sağlamak.
- Menkul kıymetler borsalarının çalışmasına elverişli bir ortam hazırlamak.

Şengül'e (2012) göre Sermaye Piyasası Kurulu'nun iç denetimle ilgili V/68 sayılı "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine ilişkin Esaslar Tebliği" yayınlanmıştır. Böylece kamu kurumları yanında özel sektöre de iç denetim açısından yol göstericidir (Aktaran: Yılcı, 2015: 24). Ayrıca sermayenin tabana yayılması ile erişilmek istenen serbest piyasa ekonomisinin hedefine ulaşması, kişisel özgürlüklerin sağlanması ile gelir dağılımının iyileştirilmesine Sermaye Piyasası Kurulu'nun katkısı vardır (Kabaklı, 2014: 9). Piyasada işlem yapanların yaşadığı problemi, başına gelen sıkıntıları aktaracağı en üst merci Sermaye Piyasası Kurulu'dur (Ünver, 2012: 43).

2.3.1.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

Banka gerçek ve tüzel kişilerin tasarruflarını toplayarak, topladıkları kredilerden gelir sağlayıcı işlere faiz aracılığıyla yönlendiren, ödeme ve tahsilâtlarda aracılık yapan, para nakli, çek ve senet tahsili, emanet gibi hizmetleri verir (Altan, 2005: 41). Bankaları düzenlemek ve denetlemek için, 1999 yılında 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulan

BDDK; iç denetimin gelişmesinde önemli yeri olan bir kurumdur (Yılancı, 2015: 25). BDDK'nın iç denetimle ilgili ilk düzenlemesi, 01 Kasım 2001 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" olmuştur.

2.3.1.3 İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Ülkemizde iç denetimin gelişmesinde Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bir milat olarak kabul edilmektedir (Yılancı, 2015: 26). 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5018 sayılı Kanunun, 63-67 maddeleri iç denetim hakkındadır. Bu maddeler; iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun görevlerini ortaya koymaktadır. Kanunun 63. maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003):

"İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir."

5018 sayılı Kanun gereği, iç denetim yalnızca bir güvence değil, aynı zamanda bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun ve ilgili İç Denetim mevzuatı uluslararası standartlar gözetilerek uyumlu bir iç denetim faaliyeti hedeflenmektedir (Kaya, 2015: 217).

5 Nisan 2016 tarihinde 29675 sayılı Resmî Gazetede, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu Kararıyla; 'İç Denetim Kalite Güvence Programı' açıklanmıştır. Bu karara göre program, iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak iç değerlendirmeler ile Kurul tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmeleri kapsamakta ve bu değerlendirmelerin usul ve esaslarını belirlemektedir.

• İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler, iç denetimin tanımına, Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına ve iç denetim yönergesine uyumu sağlama ve kurum faaliyetlerine değer katmadaki etkinliği ve verimliliği ortaya koyma amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir. İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının sürekli izlenmesi ve dönemsel gözden geçirme olmak üzere birbiri ile ilişkili iki kısımdan oluşur.

• Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler iç denetim faaliyetlerinin; iç denetimin tanımına, Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun iyi uygulama örneklerini kullanma düzeyi ile etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi amacıyla yürütülen değerlendirmelerdir. Dış değerlendirmeler, “tam dış değerlendirme” veya “dönemsel gözden geçirmenin doğrulanması” şeklinde gerçekleştirilebilir. Kurul, ilgili idarenin talebi üzerine, iç denetim faaliyetlerinin olgunluk düzeyi ve daha önce tam dış değerlendirme faaliyeti yürütülüp yürütülmediği konularını göz önüne alarak dış değerlendirmenin, dönemsel gözden geçirmenin doğrulanması yöntemiyle gerçekleştirilmesine karar verebilir.

2.3.1.4 Türk Ticaret Kanunu

13.01.2011 tarihinde kabul edilen ve 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda kurumsal yönetim, iç denetim ve bağımsız denetimle ilgili olarak somut hükümler yer almaktadır (Tuncer Sertbaş, 2013: 5). Kamuda yapılan önemli yasal düzenlemelere karşın, özel sektördeki işletmeler için iç denetim faaliyetleri ve iç denetçiler için yol gösterici düzenlemeler kısmen yer almaktadır. Bu konuda SPK ve BDDK iç denetimle ilgili sınırlı da olsa hükümler getirmiştir. Türk Ticaret Kanunu da bu konuda bazı hükümler içermektedir (Şengül Çelikay, 2012: 36). İç denetimle ilgili 375’ inci madde, benzer hükümler taşıyan bağımsız denetimle ilgili 398’ inci madde, bunların dışında 366’ ıncı madde de iç denetim ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır (Yılcı, 2015: 28).

Uzay'a (2011) göre 6102 sayılı TTK 'nun iç denetimle ilgili yapmış olduğu yeni düzenlemeler şunlardır:

- Kurumsal yönetim anlayışını geliştirerek, bu uygulamaları besleyecek olan bağımsız denetim ve iç denetimin gelişmesine zemin hazırlamıştır,
- Halka açık olan veya olmayan Anonim Şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgilenmelerini sağlamıştır,
- Yönetim Kurullarının kaliteli bir yönetim anlayışıyla şirketleri yönetmesinin iç denetim ve iç kontrol ile mümkün olacağını belirtilmiştir,
- Türkiye'de ilk kez bir kanuna risk yönetimi hakkında bir hüküm girmiştir. İç denetimin risk yönetimi üzerindeki sorumluluklarını ele aldığımızda bu hüküm iç denetim açısından da önem taşımaktadır (Aktaran: Yıllancı, 2015: 28).

2.3.1.5 Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Ülkemizde iç denetim konusunda atılan en önemli adımlardan birisi Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nin kurulmasıdır. TİDE kurulduğu 1995 yılından bugüne 2.200 civarı üyesiyle dernek statüsünde çalışan bir örgütlenmedir (Yıllancı, 2015).

Enstitü, kısa sürede ilgi ve katılımı hızla bir gelişim gösterdi ve 1996 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA/The Institute of Internal Auditors) ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA/European Confederation of Institute of Internal Auditors) üyeliğine kabul edildi (www.tide.org.tr).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü yayınladığı bülten, iç denetim dergisi, kitaplar ile sertifika hizmetleri, toplantı, mesleki iletişim, eğitimler sağlamaktadır. TİDE 1997 yılından itibaren her yıl düzenlediği iç denetim kongrelerinde iş dünyası, kamu ve akademik dünyanın önde gelen temsilcilerinin katılımıyla iç denetim konusunda tecrübe ve görüşler paylaşmakta mesleğin gelişmesi için önemli katkılar sağlamaktadır (www.tide.org.tr).

2.3.1.6 Kamu İç Denetçileri Derneği

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), kamu kurumlarında denetçilik yapan kurumların faaliyetlerine değer katmak ve gelişmelere uyum sağlamak suretiyle kurulmuş iç denetçilerle ilgili bir dernektir. Derneğin amacı şunlardır (www.kidder.org.tr):

- İç Denetçilerin mesleki, ekonomik, sosyal ve kültürel alandaki ihtiyaçlarını karşılamak, hak ve menfaatlerini korumak, geliştirmek ve desteklemek, mesleki sorunlarının çözümüne yardımcı olmak,
- İç Denetçiler arasında maddi ve manevi yönden dayanışma, yardımlaşma ve iş birliğini sağlamak, mesleki ilişkilerin güçlendirilmesi yönünde çalışmalar yapmak ve ortak mesleki bilinç oluşturulmasına katkıda bulunmak,
- Kamu sektöründeki iç denetim faaliyetinin yetkin, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir şekilde icra edilebilmesi ve iç denetçilik mesleğinin gelişmesi, güçlü ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamak üzere ortak bir platform oluşturmak, üyelerine bu konularda destek vermek ve yardımcı olmak,
- İç Denetçilerin mesleki bilgi ve birikimlerini, yeteneklerini geliştirmelerine yardımcı olmak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Denetim alanındaki uluslararası uygulama ve gelişmeleri takip ederek Türkiye'deki iç denetim sistemi ve uygulamalarıyla ilgili sorun ve aksaklıkların, yetersizliklerin giderilmesi yönünde çalışmalar yürütmek ve kamu denetim sisteminin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- Denetim konusundaki gelişmeler ve iyi uygulama örnekleri doğrultusunda Türkiye'deki iç denetim düzenleme ve uygulamalarını izlemek ve değerlendirmek, üyelerini, yetkili mercileri ve kamuoyunu bu konularda bilgilendirmek, iç denetime ilişkin mevzuat ve denetim uygulamalarının iyileştirilmesi için öneriler geliştirmek,
- İç Denetçilik mesleğinin itibar ve saygınlığının korunması, denetim bağımsızlığının sağlanması, mesleki güvencenin korunması ve geliştirilmesi, iç denetçiliğin ehil kişiler tarafından yürütülmesi, mesleki faaliyetlerin ulusal ve uluslararası standartlar ve etik kurallar ile ilgili hukuk kuralları doğrultusunda etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli her türlü çalışmayı yürütmek,

- İç denetim faaliyetinin ve iç denetçilik mesleğinin mesleki standart, ahlak kuralları, gelenek ve ilkelerinin geliştirilmesi konusunda ulusal ve uluslararası düzeyde katkıda bulunmak, denetim faaliyetlerinin etkili bir şekilde icra edilebilmesi, modern denetim uygulama ve metotlarının benimsenmesi ve uygulanması için gerekli çalışmaları yürütmek ve bu konuda yetkili mercilerle iş birliği yapmak,
- İç denetçilik mesleği ve iç denetim faaliyetinin geliştirilmesi, sorunlarının çözümü için üyelerini ilgili kuruluşlar nezdinde temsil etmek, kamuoyu oluşturmak ve gereken diğer her türlü girişimde bulunmak.

İç denetimin kapsamını, amacını, özelliklerini, önemini ve yararlarını bilmek iç denetim sisteminin şirketlere kurulması için gerekli bakış açısını kazandırır.

2.4 İÇ DENETİMİN KAPSAMI VE AMACI

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi şöyle tanımlamıştır: “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” (Moeller, 2005: 3).

TÜSİAD’a göre (2008) iç denetim, “kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olur” (Aktaran: Darman, 2014: 49). İç denetim, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun işletme içindeki görevli kişilerce araştırılması ve raporlanmasıdır (İSMMM, 2015: 7). Başka bir ifadeyle iç denetim, işletmede hata ve hilelerin önlenmesini sağlayan bir denetimdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 31). Şirketlerde hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkartılmasında en önemli unsurlardan biri iç kontrol ve iç denetim sistemleridir. Bu sistemlerin olmayışı hile eylemlerine imkân hazırlamaktadır (Bozkurt, 2011: 117).

İşletme sistemleri olarak kurulan iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi genel olarak aynı anlamda kullanılabilinmektedir. Oysa işletmelerin kurduğu sistemler sonucunda hedef ve amaçlara ulaşmak için kurulan, belirli usul ve esaslara göre yürütülen bu sistemlerin tamamını iç kontrol sistemi olarak tanımlayabiliriz. İç denetim bundan farklı olarak, işletme içinde kurulan bağımsız bir denetim sistemidir. İç denetimin temel olarak görevi iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmektir (Aksoy, 2006: 1353). İç denetim esas olarak iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını raporlayarak yöneticilerin doğru karar almalarına katkıda bulunur (Boydaş Hazar, 2014: 7).

İç denetimin kapsamı çok geniştir. Yasa ve yönetmeliklere uyum, operasyonların etkinliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, caydırma ve dolandırıcılık soruşturmalarının işlevi, varlıkların korunması ve uyumu gibi konular içerebilir (Sharma ve Kumar, 2015: 236). İç denetim işletmelerde yönetimin belirlediği yöntemlere göre yapılan bir denetimdir. Yönetimin yapısına göre üst, aynı zamanda astlarını denetleyen durumundadır. Yöneticilerde bulunan veya görevlendirilen kişilere verilen denetleme yetkisi, bu kişilerin sahip olduğu önemli bir ayrıcalıktır (Tufan, 2012: 7). İşletmede iç denetim yetkisi olanlar, malî nitelikteki faaliyetler ile malî nitelikte olmayan faaliyetlerin denetimini yaparak gözden geçirirler. Yaptıkları değerlendirmeler ile belirlenmiş usul ve esaslara göre kontrollerin etkinliğini ölçerek değerlendirirler. Bu yönüyle iç denetim çok önemli yönetsel bir araçtır (Berki, 2012: 13). İç denetim bütün organizasyonun etkinliğini ölçerek, birimler arasındaki işlemlerin kontrolünü ve iç kontrolün sistem içindeki uyumunu ve etkisini kontrol eder. Başka bir ifadeyle iç denetim tüm örgütsel faaliyetleri denetler. İç denetim mevcut kontrolleri değerlendirerek denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine ve etkin sonuçlar elde edilmesine yardımcı olur (Moller, 2005: 4).

İş hayatında yaşanan değişimler ve küreselleşmenin etkisiyle artan rekabet, eskiden daha sınırlı bir alanda hizmet veren iç denetimi önemli oranda değiştirerek, kurumların hedeflerine ulaşmasında en önemli fonksiyonlardan biri haline getirmiştir (Adiloğlu, 2011: 11). Zaman içindeki teknolojik ve kültürel gelişmeler, küreselleşme, ticaret ve sermaye akımlarının serbestleşmesi örgütsel süreçleri değiştirmiş yeni fonksiyonlara olan ihtiyacı artırmıştır (Acemoğlu ve Robinson, 2014: 407). Gerek bu

ana değişiklikler gerekse de bunların dolaylı etkileri sonucu ortaya çıkan yasal düzenlemeler iç denetimi geçmişe dönük ve mevzuata uygunluk eksenli bir bakış açısından ileriye dönük ve risk odaklı bir bakış açısına yönelmiş, iç denetimin bilgi ve teknoloji çağındaki rol ve sorumluluklarını yeniden şekillendirmiş dolayısıyla kapsamını genişletmiştir (Kaya, 2015: 77). İç denetimin kapsamı, şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve verimliliğiyle birlikte performans değerlerinin takip edilmesi ve değerlendirilmesidir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 34).

İç denetim işletme içinde yönetim tarafından görevlendirilmiş kişilerce yürütülür. İç denetim genel olarak aşağıdaki işlemleri kapsar (Güredin, 2010: 21):

- Finansal işlem ve süreçlerin tanımlanması, ölçülmesi, düzenlenmesi ve yönetime bildirilmeden önce doğruluğunu teyit etmek.
- Kuruluşun geleceğine etki edecek politikalara, plan ve prosedürlere, kanun, kararname ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlamak.
- Şirket varlıklarının korunmasını, sayısını ve bunların doğru yerde ve zamanda kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmek.
- Harcama kalemlerinin etkin ve verimli kullanımını değerlendirmek.
- Amaçlar, hedefler ve planlara göre işlemlerin yürütülüp yürütülmediğini incelemek.
- Yöneticilere görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesiyle ilgili kaliteyi bildirmek.

İç denetim uygulama alanlarına bakıldığında bölgesel ve iç sınırlara bağlı kalmaksızın örgütlerin bütün işlemlerini kapsar (Aslan, 2011: 14). Demirbaş'a göre (2005) Amerika Birleşik Devletleri İç Denetim Enstitüsünün "Yeni Uygulamalar Aracılığı ile İç Denetimin Güçlendirilmesi" konulu raporu, iç denetçi ve iç denetim mesleğinin yeni kapsam ve eğilimlerine ilişkin bilgiler vermiştir (Aktaran: Yayla, 2010: 73).

İş dünyasında yaşanan gelişmeler çerçevesinde iç denetim mesleğine ve iç denetçilere düşecek yeni görevler ve mesleğin eğilimleri şu şekilde sıralanabilir:

- Veri güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biridir. İç denetim elemanları ve uzmanları vasıtasıyla bu alanda yardımcı olabilirler.

- Sürekli değişimin kaçınılmaz olduğu günümüzde, küreselleşmenin sonucu olarak uluslararası alanda genel kabul görmüş standartlara ihtiyaçlar artmaktadır. Bu alanda uluslararası kalite standartlarının değerlendirilmesi bakımından iç denetçilere önemli görevler düşmektedir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarıyla özel sektördeki gelişmeler neticesinde muhasebeyi ilgilendiren gelişmeler iç denetim taraflarında ilgilendirmektedir. İç denetim birimleri bu çerçevede istihdam, güvenlik ve değişim ile ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanmasında görev üstlenebilir ve yönetime danışmanlık edebilir.
- Devam eden ekonomik süreç ve küreselleşmenin getirdiği yeni rekabet ortamı, danışma faaliyetlerinin kapsamının genişletilmesi ve muhasebe denetimlerinin sonuçlandırılmasında, iç denetim birimleri üzerine yeni görevler yükleyecektir.
- Şirket evlilikleri, bölünme ve yeniden yapılanma gibi işlemler yönetimin sorumluluklarını değiştirmektedir. Bu çerçevede iç denetimin kapsamı genişlemektedir.

İç denetim muhasebe kayıtlarının kontrolü, uygunluk kontrolleri, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, risk yönetimi, raporlanması ve kurumsal risk yönetimine doğru kayarak kapsamını genişletmiştir (Pickett, 2004: 5). Bu gelişmeler sonucunda iç denetimin diğer denetimlere göre, kurumsal yapı, süreçler ve riskler konusunda daha bilgili, veriye daha kolay erişim sağlamaları ve denetim modelleri geliştirmeleri kolaylaşmıştır (Boydaş Hazar, 2014: 11).

İç denetimin amacı, şirket faaliyetlerini gözden geçirerek analizler, tavsiyeler, değerlendirmeler ve tespitler yaparak, öncelikle yönetimi sonra da ilgilileri bilgilendirerek sorumluluk ve görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmaktır (Adiloğlu, 2011: 12). İç denetim, yönetimin hedeflerini gerçekleştirebilmesi için önemli bir destek ve yeterli bir güvence sağlama aracıdır (Yılcı, 2015: 42). Bu bağlamda iç denetimin, şirketlerin standartlarını sürekli yükseltecek şekilde çalışan, görev ve amaçlarını net bir şekilde paylaşan bir anlayışı olmalıdır. İç denetimin amaçları kuruluş genelinde iyi anlaşılmalıdır. İç denetim fonksiyonun ne olduğunu organizasyonun geneline yaymak gerekir (Pitt, 2014: 123).

2.4.1 İç Denetimin Özellikleri

İç denetim, yönetime bağlı çalışan bir birim olarak bilinse de bağımsız olarak faaliyetlerini yürütmekte dolayısıyla şirketlere yönetsel hesap verilebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 35). Hesap verilebilirlik şirket yönetim kurulunun başta bütün pay sahiplerine hesap verme zorunluluğunu anlamına geldiği için ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve elde edilen sonuçların kalitesine odaklanmaktadır (Alptürk, 2008: 20). İç denetim güvenilir bilgi bütünlüğünü sağlama, politikalar, planlar, prosedürler, yasa ve yönetmeliklere uyumu sağlama, varlıkların korunması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlama gibi özellikleri vardır (Sharma ve Kumar, 2015: 237).

2.4.2 İç Denetimin Önemi

İç denetim süreçlerin etkinliğini gözden geçirmek suretiyle ilgili mevzuat ve yönergelerin gereksinimlerini karşılamak için şirketlere yardımcı olur. Şirketin çalışma verimliliğinde iyileşme sağlar, müşteri memnuniyeti ve güvenini geliştirmeye yardımcı olur. Son yıllarda kurumsal yönetimin uygulanmasında iç denetimin önemi artmıştır. Aynı zamanda işletmeler içinde dolandırıcılık vb. kayıpları önlemektedir. Dünya genelinde kendi kurumlarından dolandırıcılık suçları iç denetim birimi olmayan şirketlerde olanlara göre artış göstermiştir. İç denetim şirket yönetimi ve kurumsal yönetim için önemli bir yardımcı haline gelmiştir (Sharma ve Kumar, 2015: 239).

2.4.3 İç Denetimin Yararları

İç denetim, mali ve mali olmayan nitelikte işletme faaliyetlerine uygulanabildiği için işletme faaliyetlerini geliştirmek ve iyileştirmek gibi sonuçları doğurur. Genel bir değerlendirme imkânı sunar ve alınacak kararlarda doğruluk oranını yükseltir. Yönetimce yetkilendirilen kişilerce yapılan ve bağımsız bir denetim türü olarak kurulan işletme sistemlerine doğrudan ve dolaylı faydaları şu şekilde sıralanabilir (Parker, 1995: 36):

1. Güvenirliliği artırır.
2. Yönetimin belirlediği amaçlara ulaşmayı sağlar.
3. Problemler oluşmadan belirler ve kayıpları azaltır.
4. Gerçekleşen sonuçları rapor eder.
5. Yöneticinin etki kalitesini disipline eder.
6. Personelin alışkanlıklarından meydana gelen körlükleri giderir.
7. Organizasyonun ilerlemesine etki eder.
8. Kritik aşamalarda çözüm yolları önerir.
9. Şirkete organizasyonel bağlılığı geliştirir.
 - a) Personel ilişkilerini geliştirir.
 - b) Takım çalışmasını güçlendirir.
 - c) Yönetim ve personel arası anlaşmayı artırır.
10. Verimliliği yükseltir.
11. Sistemin olağan amaçlarına insanı odaklandırır.
12. Yönetim sistemini, özelliğini ve çalışma pratiğini kontrol eder.
13. Belirlenen standart ve düzenlemeleri test etme fırsatı verir.

2.4.4 İç Denetim Türleri

İç denetimin çeşitli türleri vardır; mali denetim, operasyonel denetim, yönetim denetimi, uygunluk denetimi, sistem denetimi, bilgi sistemleri denetimi, soruşturma denetimi şekline sıralanabilir. Her denetim farklı amaç ve özelliklere sahiptir. Aşağıda açıklamaları yapılmıştır (Sharma ve Kumar, 2015: 239-241):

- **Mali Denetim:** Nakit ve nakit benzeri varlıklar üzerinde yeteri denetimin yapılmasını ifade eder. Yetkilendirme, makbuz, fonlar, taahhütler ve muhasebe işlemlerini kapsayan iç denetim türüdür.

- **Operasyonel Denetim:** Şirketin misyon ve hedefleri doğrultusunda kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetler. Bu denetim türü aşağıdaki diğer denetimleri içine alacak şekilde de yürütülebilir.
- **Yönetim Denetimi:** Tüm işlemlerin etkinliğini gözden geçirmek, sağlıklı bir şekilde yapıldığını farklı bir gözle değerlendirme denetimidir. Bu denetimden beklenen sonuç stratejik konularda tavsiye ve çözümlere ulaşmaktır.
- **Uygunluk Denetimi:** Kanun, yönetmelik, politika ve prosedürlere göre işlemlerin yapıldığını ve yeni düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla süreç ve kontrollere iyileştirme sağlayan bir denetim türüdür.
- **Sistem Denetimi:** Şirket tarafından belirtildiği şekilde kural ve prensiplerin personel tarafından doğru uyumunu ve çalıştırılmasını sağlayan dönemsel uygulanan bir denetimdir. Denetim sistemin bütününe esas alır.
- **Bilgi Sistemleri Denetimi:** Bilgi sistemi denetimleri genellikle sistem girdi, çıktı ve işlem kontrollerini değerlendirmek, yedeklemek ve kurtarma planını içerir. Sistem güvenliği ve bilgisayar donanımlarının kontrolünü kapsar.
- **Soruşturma Denetimi:** Hata ve hile gibi işlemleri derinlemesine inceleyen denetim türüdür. Bu denetimden beklenen sonuç tekrarını önlemek için öneri ve çözümler geliştirmektir.

2.4.5 İç Denetim ile Denetim İlişkisi

Denetimin dış (Bağımsız) denetim, iç kontrol, risk yönetimi, finansal raporlama, iç denetim ve muhasebe sistemleri ile ilgili gözetim görevi olmakla birlikte, en önemli ilişkisi olduğu denetim türü iç denetimdir (Kaya, 2015: 155). 1900 yıllarda başlayan denetim faaliyetlerinin tek başına yeterli olamayacağı anlaşılınca iç denetim faaliyetleri geliştirilmiştir (Toroslu, 2014: 115). İç denetimin çalışma kapsamı çok geniştir. Şirketin hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını, operasyonları, risk yönetimini, iç kontrolü, muhasebe sistemini ve yönetim süreçlerini iyileştirmeye yardımcı olmaktadır. Şirketin her yönüyle finansal, operasyonel ve fonksiyonel işlemleriyle ilgili kontrollerin ve süreçlerin sürekli gözetimi ve değerlendirmesini faaliyetlerinin neticesinde geleceğe dair öngörüler sunar (Pehlivanlı, 2014: 109). Ayrıca dış denetçi, iç denetim

çalışmalarının yeterli olduğunu ölçtüğü durumlarda denetim faaliyetlerinde iç denetim çalışmalarını kullanabilmektedir (TÜRMOB, 2013: 791). Bu bağlamda şirketlerin denetim çalışmalarına yer vermiş olmaları iç denetim faaliyetine de yer vermelerini gerektirir. Denetimin etkin bir iç denetim sayesinde var olacağı koşulu doğrudur ancak bunun tam tersini de ifade etmek doğru bir olgudur (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 122).

2.5 İÇ DENETİM UYGULAMALARI

İç denetim uygulamalarında; iç denetim standartları, iç kontrol ile iç denetim arasındaki ilişki, iç denetçi, iç denetçi sorumlulukları, iç denetimin kurumsal yönetime katkıları, iç denetim teknikleri gibi konular açıklanacaktır.

İç denetim uygulamasında denetim faaliyeti esnasında uyulması gereken standartları bilinmeli ve belirtilen nitelikler ve performans kriterleri gözetilerek uygulama yapılmalıdır.

2.5.1 İç Denetim Standartları

Mesleklerin çoğunda olduğu gibi iç denetim mesleğine yönelik standartlar belirlenmektedir. Bu standartların belirlenmesi ve düzenlenmesinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) süreçleri yönetmektedir (Yılcı, 2015: 133). IIA standartlar kurulu, 1999 yılında o zamana kadar yürürlükte olan standartları yeniden düzenleyerek 2002 yılı başından itibaren geçerli olacak şekilde yayınlamıştır. Yapılan değişiklikten beş sene sonra 2007 yılında tekrar gözden geçirilerek Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) yayınlanmıştır. Bu revizyondan sonra 2012 yılında tekrar değişikliklere gidilerek, 2013 yılından geçerli olmak üzere revizyonlar yapılmıştır (Çetinoğlu, 2007: 22).

İç denetim standartları, yapılan iç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ve ölçülmesinde kullanılan bir kriterdir. İç denetim standartları, iç denetim mesleğinin gelişmesinde büyük rol oynamıştır. İç denetimin etkin bir biçimde yürütülmesi ve kalitesinin ölçülmesinde standartlar belirleyicidir (Kasım, 2011: 87). İç denetim standartları mesleki sorumlulukların yerine getirilmesinde iç denetçiye yardımcı olur.

Yapılan denetimlerin güvenilirliği ve uygunluğu için belirlenmiş standartlara uyulması gerekir (Alptürk, 2008: 31).

Denetim standartları genel özellikte ilkeler olmakla birlikte, dönem dönem yorumlar ve açıklayıcı ilkeler belirlenerek yayınlanmaktadır. Denetimle ilgili bir sorun olduğunda bu sorunu çözmek için resmi yorumlar ve açıklamalar yapılmaktadır. Her denetçinin bu standartlara uyması zorunludur (Güredin, 2010: 41).

İç denetim faaliyetleri, çok çeşitli hukukî ve kültürel ortamlarda; amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda, kurum içinden ve dışından kişiler tarafından gerçekleştirildiğinden doğrudan ve dolaylı tarafları çeşitlidir. Söz konusu farklılıkların giderilmesinde “Standartlar” veya “Uluslararası İç Denetim Standartları” iç denetçilerin ve iç denetim biriminin sorumluluklarının yerine getirilmesinde hayati önem arz etmektedir (www.theiia.org).

İç denetim standartlarının amacı aşağıdaki şekilde sıralanabilir (www.theiia.org, 20.03.2016):

1. İç denetimin yapılabilmesi için temel ilkeleri tanımlamak.
2. İç denetimin değer üreten uygulamalarını genele yaymak için teşvik edici bir çerçeve belirlemek.
3. İç denetim performansının ölçülmesine imkân verecek bir zemin oluşturmak.
4. Gelişmiş kurumsal süreçleri ve faaliyetleri tasarlamak.

İç Denetim Standartları yapısı ikiye ayrılmıştır. Birincisi Nitelik Standartları, ikincisi de Performans Standartları olarak tanımlanmıştır. Nitelik Standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerini açıklamaktadır. Performans Standartları, iç denetimin doğasını açıklayarak iç denetim faaliyetlerinin performansını ölçmekte kullanılan kalitenin değerini açıklar. Belirlenen bu iki standart iç denetim hizmetlerine tatbik edilmek üzere hazırlanmıştır.

2.5.1.1 Nitelik Standartları

Nitelik standartları başlıca; amaç, yetki ve sorumluluklar, bağımsızlık ve objektiflik, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat, kalite güvence ve geliştirme programından oluşmaktadır. Nitelik standartları iç denetimle ilgili taraf ile kurumlara yönelik hazırlanmıştır (www.theia.org).

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli, 1000’li kodlarla sıralanan iç denetimin nitelik standartları açıklanmıştır (www.theia.org).

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar: Standartlara uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliği resmi olarak açıklanmalıdır. İç denetim yönetmeliği, iç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tarif eden resmî bir belgedir. İç denetim yönetmeliği, bir kurum içerisinde iç denetim faaliyetinin yerini, iç denetim yöneticisinin yönetim kuruluna işlevsel bağlılığını da içerecek şekilde belirler, görevlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olan kayıtlara, personele ve fiziki varlıklara erişimi yetkilendirir ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlar. İç denetim yönetmeliğinin son onay makamı Yönetim Kuruludur.

1010 – İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik: İç denetim faaliyeti hem bağımsız yapılmalı hem de iç denetçiler görevlerini yaparken objektif olmalıdır. Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak demektir. Bağımsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmalıdır. Objektiflik (nesnellik), iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız zihinsel bir tutumdur. Objektiflik, iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkaları ile bağlamamalarını gerektirir. Objektifliğe yönelik tehditler, denetçi, görev, fonksiyon ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır. Alt standartlar alt maddeler halinde aşağıdadır.

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

1120 – Bireysel Objektiflik

1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat: İç denetçiler, görevlerini icra ederken, azamî ölçülerde meslekî özen ve dikkatli bir şekilde yerine getirmek yeterlilikleri gereğidir. İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de hepsini kapsayacak şekilde niteliklere sahip olmalı veya bunları edinmek zorundadır. İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmemelidir. Bu standardın alt maddeleri aşağıda başlıklar halinde belirtilmiştir.

1210 – Yeterlilik

1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

1230 – Sürekli Meslekî Gelişim

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: İç denetim yöneticisi, yürütülen iç denetimin başından sonuna kadar bütün uygulamalarını kapsayan iç ve dış değerlendirmeleri içine alan bir program oluşturmalı ve bu programın etkinliğini, tüm süreçleri izleyen bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlayarak bunu sürdürmelidir. Kalite güvence ve geliştirme programına uyulması gereken hususlar aşağıda açıklanmıştır.

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

1311 – İç Değerlendirmeler

1312 – Dış Değerlendirmeler

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

2.5.1.2 Performans Standartları

Performans standartları; iç denetim faaliyetinin yönetimi, planlama, bildirim ve onay, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, ilerlemenin gözlenmesi, risklerin kabul edildiğinin izlenmesi, şeklinde sıralanmıştır. Performans standardı, iç denetim faaliyetinin niteliğiyle ilgilidir ve verilen hizmetin kalitesini ölçen maddeleri kapsamaktadır (www.theiia.org).

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli, 2000’li kodlarla sıralanan performans standartları aşağıdaki gibidir (www.theiia.org):

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi: Yürütülen iç denetim uygulamaları iç denetim yöneticisi tarafından, süreçlerin kuruma değer katacak bir etkililikte yönetilmelidir. İç denetim faaliyeti tarafsız ve uygun güvence sağladığında kuruma (ve paydaşlara) değer katar ve yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililiği ve verimliliğine katkıda bulunur. İç denetim faaliyetinin yönetiminin alt standartları şunlardır.

2010 – Planlama

2020 – Bildirim ve Onay

2030 – Kaynak Yönetimi

2040 – Politika ve Prosedürler

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

2070 – İç Denetime Yönelik Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

2100 – İşin Niteliği: İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır. Başka bir ifadeyle kurum içinde gerekli etik ve diğer değerleri geliştirerek, etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğini sağlar. Risk ve kontrol bilgilerini kurumun gerekli alanlarına ileterek, yönetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlar ve bunlar arasında gerekli bilgileri iletir. İş nitelik standartlarının alt standartlarına aşağıda yer verilmiştir.

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

2120 – Risk Yönetimi

2130 – Kontrol

2200 – Görev Planlaması: İç denetçiler, yürütülen faaliyetlerde her bir görev için amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır. Ayrıca, kurum dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır. Görev planlamasının alt maddeleri aşağıdaki gibidir.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

2210 – Görev Amaçları

2220 – Görev Kapsamı

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

2240 – Görev İş Programı

2300 – Görevin Yapılması: İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri tespit etmek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmelidir. Kaydedilen bilgiler, gerçeklere dayanan, uygun ve ikna edici olmak zorundadır ki sağduyulu, bilgili bir kişi iç denetçi ile aynı sonuçlara ulaşabilsin.

Görevlerin yerine getirilmesinde uygulanacak ilkeler ve açıklamalar aşağıda alt standartlarda sıralanmıştır.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

2320 – Analiz ve Değerlendirme

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

2340 – Görevin Gözetim

2400 – Sonuçların Raporlanması: İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır. Raporlamalar, varılan sonuçlar, tavsiyeler ve eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorundadır. Bir görüş veya kanaat açıklanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınarak yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı bilgi ile desteklenmesi gereklidir. Etkin bir raporlama için gereken bilgiler aşağıda alt standartlarda belirtilmiştir.

2410 – Raporlama Kıstasları

2420 – Raporlamaların Kalitesi

2421 – Hata ve Eksiklikler

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

2440 – Sonuçların Dağıtım

2450 – Genel Görüşler

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi: İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların güvenilirliğini izlemeli ve uygulanmasını sağlayacak bir sistem kurmalıdır. İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi: İç denetim biriminin yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle ele almalı etraflıca tartışmalıdır. İç denetim yöneticisi konunun çözümlenmediğine karar verirse, ilgili konuyu yönetim kuruluna iletmek zorundadır. Yönetim tarafından kabul edilen riskin belirlenmesi, yönetimin daha önceki denetim görevleri veya diğer yöntemlerin sonuçlarına istinaden aldığı faaliyetlerin başarısının, güvence veya danışmanlık görevleri aracılığıyla gözlemlenmesiyle izlenebilir. Riskin çözümlenmesi İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğunda değildir.

İç denetim sisteminin verimli bir şekilde firmada uygulanabilmesi için iç kontrol sisteminin olması gerekir. İç kontrol sisteminin sağlıklı çalışması iç denetim faaliyetlerini kolaylaştırır. İç denetim çalışmaları iç kontrol uygulamalarına destek olur, hata ve aksaklıkların düzeltilmesini sağlar.

2.5.2 İç Denetim ve İç Kontrol Fonksiyonu Arasındaki İlişki

Kurulan kontrol sistemleri, bir işletme geneline kontrol bilincini geliştiren veya etkileyen tüm faktörleri kapsamaktadır. Bu sistemler sadece belirli kalıplarda çalışacak bir yöntem değil, her gün devam eden faaliyetler ile gelişen ve değişen bir olgudur. İşyerinde kurulan kontrol sistemleri çalışanlara kontrol bilinçlenmesini sağlar (Yılcı, 2015: 73). İş akışlarının doğruluğu kontrollerin uyumlu, verimli ve etkin bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Kontrol sistemleri üretilen bilgilerin gizliliğini, bütünlüğünü, ulaşılabilirliğini ve güvenilirliğini sağlamalıdır (Hazar, 2014: 121). Kontroller yanlış ve eksik beyanları etkin bir biçimde önlemek ya da tespit etmek ve düzeltmek için bireysel yahut ortak bir şekilde uygulamak için tasarlanmalıdır (TÜRMOB, 2013: 320).

İç kontrol, şirketlerin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan kural ve ilkelerden meydana gelir. Bunlara kısaca “iç kontrol” adı verilir. Şirketlerde etkin bir iç kontrol sistemini kurmak ve faaliyetlerinin devam etmesini sağlamaktan yönetim sorumludur. Ancak iç kontrol sistemi hiçbir zaman mutlak bir güvence veremez. Yalnızca makul bir güvence verebilir. Çünkü içinde insan faktörü yer almaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 106).

İnsan faktörü göz önüne alındığında, hilenin önlenmesinde ve tespit edilmesinde etkin yöntemlerinden biri işletmelerde oluşturulacak iç kontrol sistemleridir. Kontrollerin bir tercih olarak nitelendirilmeden bir “yönetim fonksiyonu” olarak değerlendirilmelidir (Bozkurt, 2011: 117). Bir şirket hangi yaklaşımla yönetilirse yönetilsin, etkin bir liderlik de olsa, kaynaklar zengin de olsa, mutlaka işyerimizde etkin bir kontrol sistemi kurulması gerekir. Etkin bir kontrol sistemi olmadan şirket varlığının uzun vadede sürdürülmesi tehlikeydedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin amaçları şunlardır: (Kaya, 2015: 232)

- İşletme aktiflerini korumak ve bütün kayıpları önlemek.
- Muhasebe kayıt ve bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak.
- İşletme faaliyetlerini ve verimliliğini sağlamak.
- Yönetimin belirlediği politikalara uyumu sağlamak, özendirmek ve teşvik etmektir.

Moeller ve Witt’e (1999) göre, kontrol sistemleri ile iç denetim sistemi arasında iki taraflı bir ilişki vardır. Birincisi iç denetçiler faaliyetlerini sürdürürken iç kontrol sistemini göz önünde bulundurlar. İkinci olarak, iç kontrol sistemlerinin varlığı, iç denetim için fayda sağlar (Aktaran: Yılcı, 2015: 73). İç kontrol sisteminin, iç denetim ve bağımsız denetimle iş birliği vardır. İç denetim iç kontrol sisteminin verimli ve etkin bir şekilde çalıştığını kontrol eder.

Aynı zamanda bir yönetim metodu olarak işletme fonksiyonlarında yerini almasını sağlar (Aslan, 2003: 14). İç denetim ve iç kontrol sistemleri kurumsallaşma süreçlerinin en önemli destekleyicisi olarak anlaşılmalıdır. Kurum içinde her seviyede yönetici ve personelden oluşturulacak çalışma ekibi ile kurulmalı ve teşvik edilerek desteklenmelidir. Bu sistemler zorunluluk sebebi ile değil, çeşitli seviyelerde örgütleri risklere, hata ve hilelere karşı koruyan ve kurumsal performansı artıran bir yönetim sistemi olarak değerlendirilmelidir (Kaya, 2015: 300).

İç denetim ile iç kontrol arasındaki ilişki dışındaki şekilde birbirinden ayırt edilen özellikleri sıralanabilir (Sharma ve Kumar, 2015: 232):

- İç denetim yönetim tarafından özel olarak atanmış bağımsız bir personel tarafından yapılan işlemlerin ve kayıtların gözden geçirilme faaliyetidir.

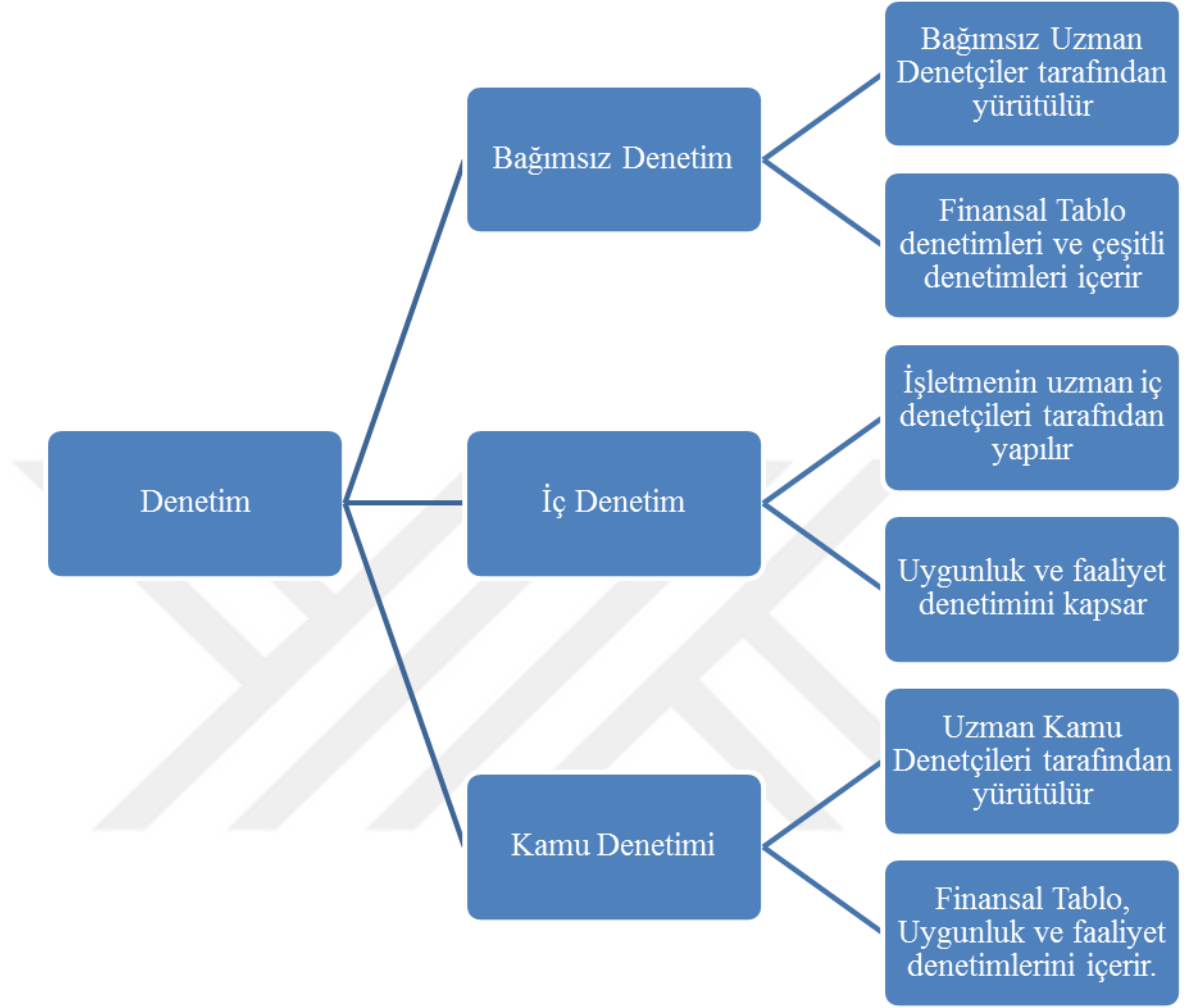
- İç kontrol ise çalışmaların ve yürütülen işlemlerin başka bir personel tarafından kontrol edilmesidir.
- İç kontrol sadece doğruluk ve güvenilirlik konularında düzenli kontrolleri kapsarken, iç denetimin kayıtların ve faaliyetlerin mali ve mali olmayan kontroller dâhil tüm sistemi kontrol eden bir kapsamı bulunmaktadır.

2.5.3 İç Denetçi

İç denetçi, iç denetim fonksiyonunu, faaliyetlerini yerine getiren kişilerdir (TÜRMOB, 2013: 790). İç denetçiler işletmede yönetim tarafından yetkilendirilmiş kişilerdir. İç denetçiler çalıştıkları işletmede iç denetim birimine bağlı üyelerdir. Bu hizmeti sunan birime iç denetim birimi denir (Güredin, 2010: 20).

Şekil 6'da denetim türleri için de bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetim türleri gösterilmiş bu denetimleri kimlerin yapacağı ve hangi denetimleri kapsayacağı belirtilmiştir. İç denetçilerin yürüttükleri çalışmalar sonucu elde ettikleri bulgular doğrudan o işletmenin yöneticileri ve yönetim kurulu tarafından kullanılır. Ayrıca varsa iç denetim kurulunun işletmedeki iç kontrol sistemiyle ilgili hazırladığı rapor bağımsız denetçilerin çalışmalarında yardımcı olur. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin talepleri olduğunda onlara yardımcı olurlar (Can vd., 2015: 93).

İç denetçi, denetim süreçlerini gereken mesleki özene göre yürütürken ve elde ettiği sonuçları değerlendirirken bağımsız davranmak zorundadır (Yılanıcı, 2015: 63). İç denetçiler genellikle işletme yöneticilerine yahut sahiplerine karşı sorumlu olarak, örgüt yapısı içinde işletme fonksiyonlarını yerine getirirler (Toroslu, 2014: 37). İç denetim fonksiyonu, işletme yönetişimini, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için tasarlanmış güvence ve istişare faaliyetlerini yürüten, işletmenin bir fonksiyonudur (TÜRMOB, 2013: 801).



Şekil 6. Denetimlerin Karşılaştırılması (Güredin, 2010: 20)

Bu bağlamda iç denetçilerin yürüttükleri belli başlı işler maddeler halinde şöyle sıralanmıştır (Toroslu, 2014: 37):

- Varlıkların yeterince korunmasıyla ilgili kontrollerin incelenmesi,
- İşletme yöneticileri tarafından istenen özel araştırma ve denetimleri yapmak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek,
- Konulan politika, ilke ve kurallara olan bağılıklar hakkında görüş bildirmek,

- Muhasebe belge ve bilgilerin güvenilirliğini tespit etmek,
- Talep edildiğinde Bağımsız denetçilerle ortak çalışmak,
- Yasa ve yönetmeliklere uygunluğu kontrol etmek,

İç denetçi görevleri değerlendirildiğinde, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. Yapılan çalışmalar sonucunda elde ettikleri bulguları ve önerilerini bir rapor halinde yöneticilere ve yönetim kuruluna sunarlar. Sundukları raporlarda ve raporları oluştururken tarafsız davranmaları gerekir (Alptürk, 2008: 33).

İç denetçilerin oluşturduğu iç denetim biriminin başarısı, iyi bir ekip olabilmekte yatar. Çağdaş iç denetim, işletmelere değer katan denetim demektir. Değer katmak için sahip olunması gerekli bilgilerin yanında ekip desteği ve takım çalışması önem kazanmaktadır (Kaya, 2015: 157). İşletmelerde var olan iç kontrol sistemlerinin güvencesi olan iç denetim, bağımsız denetimin verimliliğini ve mali raporlara olan güveni artırır. Tüm bu süreçlerin başarısı için yöneticilerin ve yönetim kurulunun iç denetimin fonksiyonunu sahiplenmesi ve desteklemesine bağlıdır (Darman, 2014: 51).

İç denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarını belirli olan sorumluluklara göre yerine getirmelidir.

2.5.4 İç Denetçinin Sorumlulukları

İşletmelerde yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, hem şirket yönetimlerinin ve iç denetçilerin hem de dış denetçilerin sorumlulukları eskiye oranla artmıştır. Bu konuda sorumluluk, öncelikle işletme yönetimi ve iç denetçilerindir (Akçay, 2013: 59). Ayrıca yönetimin karıştığı finansal raporlama yolsuzlukları, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden ziyade, iç denetim komitesinin etkin çalışıp çalışmamasıyla ilgilidir. Şirket yönetiminden bağımsız, yeterli teknik bilgiye sahip iç denetçiler ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesi, finansal raporlama riskini önemli oranda azaltacaktır (Alptürk, 2008: 35).

İç denetimin şirketlerde genel olarak mali birimler altında organize edilmesinin nedeni bundan dolayıdır: İç denetim vergisel konulara odaklıdır, muhasebe işlem ve kayıtları kontrol eder, hataları tespit eder. İşlem ve süreçlerin mevzuat, politika ve

prosedürlere uygunluğuna bakmaktadır. İç denetim uygulamalarında i denetçinin sorumlulukları genel olarak Şirket amaç ve hedeflerini tehdit eden riskler ve bunlara yönelik kontrollerdir. İç denetimin kapsamı ve i denetçilerin yaptıkları işler göz önüne alındığında, iç denetimin esas amacı sadece hata bulma ve düzeltme değil, Şirketi geleceğe taŐıma ve Şirketin ekonomik sürekliliğini sağlama odaklı çalışır. Başka bir ifadeyle değer katma misyonu ile hareket etmelidir. İç denetimin etkinliği ve verimliliği, kurumun amaçlarına ulaşmasıyla ölçülür (Demirbaş, 2005: 174).

İç denetimin yaptığı çalışmalar ve düzenledikleri raporlar bağımsız denetçinin uygun görmesi durumunda bağımsız denetim çalışmalarında kullanılabilir. İç denetimin bu bağlamda bağımsız denetimin işini kolaylaŐtıran bir yönü vardır.

2.5.5 Bağımsız Dış Denetimde İç Denetimin Rolü

Bağımsız denetçiler, işletmelerin mali kayıtlarını ve hesaplarını ilke ve kurallara uygunluğunu kanıtlamak için dŐuncelerini ve raporlarını destekleyecek kanıt ararlar. Bağımsız denetçiler, genel olarak içinde buldukları cari dönemden önceki dönem veya dönemleri incelerler. İ denetçiler, içinde bulunduğu dönemde vuku bulan işlemleri ve gelecekte olacıklara bakarlar. Bağımsız denetçiler sonuçları değerlendirirken i denetçiler tarafından daha önceden tasarlanmış ve uygulanmakta olan mali sistemleri değerlendirirler (Tunçay, 2011: 107).

İç denetim risk yönetimi, kontrol ve yönetişim işlemlerinin sonuçlarını değerlendirmek ve geliştirmek konularında sistematik bir çalışma ile örgütlere yardımcı olur. İç denetimin sürekli gelişen ve deđerŐen kapsamıyla aşağıdaki önemli unsurları sıralanabilir: (Dauber vd., 2009:112)

- Objektif bir faaliyettir,
- Güvence ve danışmanlık faaliyetlerini kapsamaktadır,
- Bulunduğu rgte değer katmak ve geliştirmek amacını taşır,
- Örgütü bir bütün olarak dikkate alır,
- Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini kapsar,
- Standartları olan bir meslektir,

İç denetimin özellikle danışmanlık faaliyeti yönetim için önemlidir. Şirketlerde kurumsallaşmanın doğal bir sonucu olarak iç denetim birimleri kurulmaktadır. Organizasyon şemasında iç denetim birimi ne kadar üst düzeye rapor verirse, bağımsızlık ve etkinlik o ölçüde artacaktır (Dauber vd., 2009:113).

Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği (ECIIA), üye ülkeler arasında uyumun yayılması için, iç denetçiler ile dış denetçiler arasında ki iş birliğini desteklemektedir. Bu sayede dış denetçilerin, iç denetçilerin yaptıkları çalışmalara güveni artacaktır.

İç denetim ve bağımsız denetim amaçlarına bakıldığında birbirinden farklıdır. Bağımsız denetçi esasen finansal tablolar hakkında görüş bildirerek tabloların güvenilirliğini sağlayarak üçüncü kişilere açıkladığı bilgiler yanında, iç denetimde iç kontroller, risk yönetimi ve kurumsal yönetim uygulamalarının eksikliklerinin tamamlanmasında şirket üst yönetimine bilgi sağlar. İç denetim ve bağımsız denetim benzer olarak; rutin testleri yürütür ve analiz sürecini uygularlar (bilgi sistemlerinin işleyişini değerlendirirler) ancak, iç kontrol sisteminin zayıflığı iki denetim içinde istenmeyen bir durumdur (Pehlivanlı, 2014: 109).

İç ve bağımsız denetçiler arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Bu iki denetçinin farklılıklarına rağmen ortak ilgi alanları ve çalışmaları da oldukça fazladır. Örneğin, finansal tablolar ve raporlamalar, iç kontrol değerlendirmesi, hatalı ve hileli işlemler gibi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 124).

Tablo 4’de bağımsız denetçi ile iç denetçi arasındaki farklar; bağlı olduğu kurum ve işyerine, örgütlenmesine, alacakları sertifikalara, sorumluluklarına, amaçları ve kapsamlarına, hata ve hilelere, bağımsızlık durumlarına ve yaptıkları denetim zamanlarına göre karşılaştırılmıştır.

Tablo 4. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Temel Farklılıklar

	Bağımsız Denetçi	İç Denetçi
İşveren	Bağımsız denetim firmaları	İşletmeler, kamu kurumlarında ilgili birimler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar
Ulusal Örgütlenme	Kamu Gözetim Kurumu, SPK	İç Denetçiler Enstitüsü
Belirlenmiş Sertifikalar	Bağımsız Denetçi Ruhsatı	Sertifikalı İç Denetçi
Sorumluluk	Üçüncü kişilere	Üst yönetime ve yönetim kuruluna
Amaç	Güvenilir mali bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder	Örgütün ihtiyaçlarına hizmet eder
Kapsam	Önce bilanço ve gelir tablosu hesaplarını inceler. Faaliyetleri ve iç kontrolleri, denetim süreçleri için araştırır	İşletmelerde etkinlik, yeterlilik ve verimlilik için her türlü faaliyet ve kontrolleri inceler
Hata ve Hileler	Hata ve hile finansal tabloları önemli ölçüde etkiliyorsa ilgilendir	Her türlü hata ve hilenin bulunması ve önlenmesi ile ilgilendir
Bağımsızlık	İşletme ve üst yönetimden bağımsızdır	Denetim işlemlerini bağımsız yürütür ancak yönetime bağımlıdır
Denetim zamanı	Dönemseldir	Sürekli

Kaynak: Uzun, 2014: 125

İşletmelerde iç denetim fonksiyonu ile dış denetçinin amaçları farklıdır. Dış denetçi, iç denetçilerin yaptığı işler ve sorumlulukları hakkında elde ettiği bilgiler yeterliyse, iç denetçi tarafından yapılmış olan çalışmalarını kullanabilir. Ancak iç

denetçinin yaptıkları işlemleri aşağıdaki değerlendirmelerden geçirmelidir (TÜRMOB, 2013: 809):

- Hesap verme ve sorumluluk yetkisinin yeterliliği,
- Çıkar çatışması içinde bulunup bulunmadığı,
- İç denetim raporlarına göre kararların alınıp alınmadığı,
- Yönetici veya yönetim kurulu tarafından iç denetçilere bir engel konulup konulmadığı,
- İç denetçilerin mesleki örgüt üyeliklerini ve mesleki standartları taşıyıp taşımadıklarına,
- İşletme ve iş süreçlerinin büyüklüğüne göre iç denetçilere sağlanan kaynakların yeterliliği,
- İç denetçilerin işe alma, görevlendirme ve eğitim gibi konularda işletme politikalarının olup olmadığı,
- İç denetçilerin sahip olduğu teknik bilgi ve becerilerin yeterliliği,
- İç denetçilerin finansal tabloları değerlendirmeleri için gerekli bilgi ve raporlama çerçevesini bilip bilmediği,

İç denetçilerin ve iç denetim fonksiyonunun çalışmaları, dış denetim süreçlerini yeterli bir biçimde destekliorsa dış denetçiler çalışmalarında faydalanabilirler. Bu açıdan bakıldığında, bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki önemlidir. İç denetçiler, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanması ve vakit kaybının önlenmesi için bağımsız denetim faaliyetlerine yardımcı olmalıdır. Bilgi ve belgelerini paylaşmalıdır (Adiloğlu, 2011: 27).

“İç denetim sadece işletmeye değer katmakla kalmaz, aynı zamanda bağımsız denetimin kalitesine de önemli ölçüde katkı sağlar. Kaliteli ve güvenilir bir bağımsız denetim çalışması büyük ölçüde etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol ve iç denetim sistemine bağlıdır. Bir işletmede ne ölçüde etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol ve iç denetim sistemi varsa, bağımsız denetim raporları da o derece gerçeğe uygun ve makul güvence düzeyi yüksek olacaktır. Kaliteli denetim raporları da hem işletme açısından hem de rapor kullanıcıları açısından doğru kararlar alınmasına ışık tutacaktır.” (Kabataş vd., 2014: 14)

İç denetim kurumsal yönetimin gelişmesinde büyük katkısı olan bir yönetim aracıdır. Kurumsal yönetime göre süreçlerin işleyip işlemediğini raporlayıp, hataları tespit edip önerileri belirten iç denetimin etkisi büyüktür.

2.5.6 İç Denetimin Kurumsal Yönetime Etkisi

Kurumsal yönetim kavramı, işletme yönetimi ve kontrolünün organizasyonel ve içeriksel yapısının tümünü kapsamaktadır. Kurumsal yönetimin işlerliği ve sürdürülebilirliği için iç tüzüğün yazılı olması gerekir. Amaç, işletmenin tüm paydaşlarının hakları belirlenmeli ve korunmalı, yetki ve sorumluluklar hakkında açıklamalar yeterli bir biçimde yapılmalıdır (Schmitz ve Wehrheim, 2006: 47). Kurumsallaşma, devamlılığı belli kişilerin varlığına bağlı olmayan bir 'sistem' anlamına gelmektedir. Bu sistemi oluşturan unsurların birbiri ile ve sistemin bütünü ile ilişkisinin belirlenmiş olması, çalışan rolleri ve görevlerinin tanımlanmış ve yetkilendirilmiş olması gerekir. Kurumsal yönetimse, sahiplik ve kontrol ilkelerinin işlerliğini ifade etmektedir (TKYD, 2013: 11).

Kurumsallaşma, kural koymak, profesyonel yönetici istihdam etmek anlamına gelmediği gibi işletmeler için tek tip kurumsallaşma modelide bulunmamaktadır. Kurumsallaşma sadece yazılı ilkelerin ve kuralların bulunduğu bir manzume olmamakla birlikte, şirketteki herkes tarafından bilinmesi, benimsenmesi, kabul edilmesi ve uygulanması gerekmektedir (Darman, 2014: 126).

Kurumsallığı şirketin geneline yaymış olan firmalar, şirketin tüzel kişiliğinin, pay sahiplerinin ve diğer menfaat sahiplerinin kaynaklarını ve haklarını en iyi şekilde güvence altına almış olur. Kurumsallaşma, şirket kaynaklarını yöneten süreçler hakkında karar veren, uygulayan çalışan ve yöneticilere yaptıklarından dolayı sorumlu tutarak hesap vermelerini ister bunlara karşılık denetim ve gözetim faaliyetlerinin işlerliğini sağlar ve faaliyetleri şeffaf bir şekilde sokar. Şirket kaynaklarının hata ve hile gibi sebeplerle yok olmasını engeller. Kurumsallaşma iç ve dış denetim faaliyetlerini zorunlu tutarak menfaat sahiplerinin haklarının korunmasında önemli katkılar sunar (Kılıç, 2009: 10).

Dünyayı sarsan finansal skandalların krizlere sebep olmasının temelinde hatalı ve hileli işlemleri ortaya çıkartamayan ve etkili olamayan denetim faaliyetlerinin yönetim kurulu, denetim komitesi gibi paydaşları vardır. Bu faktörler ele alındığında, finansal raporlama skandallarına neden olan kurumsal yönetim eksikliğidir. Kurumsal yönetim, finansal tabloların güvenilirliğini artırır. Çünkü bu işlemlerin gerçekleşme aşamasında belgelerin kalitesini, şeffaflığını; iç kontrol başta olmak üzere denetim fonksiyonlarının sağlıklı çalışmasını sağlar (Rezaee, 2005: 298).

“Örgüt faaliyetleri yerine daha çok finansal tablolar üzerinde yapılan dış denetimin örgütlerin karşılaştıkları çeşitli risklerden korunmalarına istenilen ölçüde cevap vermesi beklenemez. Bu nedenle, örgüt faaliyetlerinin bizzat örgüt içerisinde incelenmesi ve değerlendirilmesine duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaç, bilimsel bir çerçeveye sahip ve uluslararası standartlarla ortaya konulan belirli bir sistematik içerisinde işleyen iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu kılmıştır.” (Aslan, 2010: 65).

İç denetim, objektif güvence ve danışmanlık fonksiyonları ile yönetim odaklı değerlendirme faaliyeti haline gelmiştir. İç denetim, bir şirketin risk odaklı kontrol yönetimini, iç kontrol sistemini geliştirmeye yönelik katma değerli hizmet ve finansal raporların uygunluğu olarak kabul edilir. İç denetçilerin rolü zamanla doğrudan kurumsal yönetim reformlarına katkı sunmak suretiyle, yönetime girdi ve geri bildirim sağlamaya yönelmiştir. Kurumsal yönetim, şirket reformlarının kurumsal yönetim yapısına uygun, çalışkan, yetkin ve etik bir yönetim, güvenilir bağımsız denetim ve etkin bir iç denetim sistemi ile sağlanır. Kurumsal yönetimde başarı tüm kurumsal yönetim fonksiyonlarının etkinliğine ve verimliliğine bağlıdır. Kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası olan iç denetim fonksiyonu; risk yönetimi, iç kontroller, finansal raporlama ve diğer kurumsal yönetim fonksiyonları dâhil, şirketin mali işlemlerine nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunmalıdır (Rezaee, 2007: 289).

Kurumsal yönetim şirketlere sürdürülebilir büyüme ve kârlılığı sağlaması yönünden hayati önem taşımaktadır. Kurumsal yönetimin hayata geçebilmesi için aşağıda sıralanmış fonksiyonların şirket içinde uygulanıyor olması şarttır (TKYD, 2013: 37).

- İç Kontrol Sistemi
- İç Denetim Birimi
- Risk Yönetim Sistemi
- Mali İşler
- Finansal Raporlama
- Dış Denetim

İç denetimler sırasında karşılaşılan en önemli sorun, denetlenenlerin iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması, iç denetimin ne demek olduğunu bilmemelerinden kaynaklanır. İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun sağlıklı yürütülmesi için iç denetçilere ve iç denetim birimine önemli görevler düşmektedir. İç denetimin temel amacının işletmelerin faaliyetlerini geliştirmek ve süreçlerin iyileştirilmesini sağlamak olduğunu ve değer katmak amacıyla hareket edildiğinin iyi anlatılması gerekir. Amaç hata bulmak, eleştirmek ve suçlamak değil hataların önlenmesi ve kurumsal yönetime katkıda bulunmaktır (Alptürk, 2008: 42).

Ken Tysiac'ın (2016) Journal of Accountancy'de yazdığı makalede, örgüt kültüründeki kusurların organizasyonlara zarar verebileceğini, iç denetçilerin denetim programlarında kültürü de göz önüne alarak riskleri azaltabilecekleri ifade edilmektedir. İç denetçiler kurum kültürün neden olabileceği riskleri belirlemede üst düzey yöneticiler ve yönetim kurulundan destek alabilirler. Bu konuda verilen destek daha yararlı bir iç denetime olanak sağlayabilir. Kurum kültürü her denetimde değerlendirilmesi gerekir. Kurum kültürünün bir standardı olmadığı için iç denetçiler kültür değerlendirmesinde mesleki yargılarını kullanmalıdır. Maddi bulgular ile kültürel bulguların bir araya getirilerek birden fazla denetimlerde ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesi yapılarak kültür üzerine denetimler ve sonuçlar denetim raporuna dâhil edilebilir (www.journalofaccountancy.com).

Ayrıca kurumsallaşma örgüt kültürünü yönetmeyi de gerektirir. İç denetim kesin bir güvence vermez birçok şirket kendi kültürlerini tanımlamak şöyle dursun onları risk değerlendirme ve güvence süreçlerine etkin bir şekilde dâhil etmekte zorluk çekmektedirler. Kurumsallaşmada örgüt kültürünü yönetmek aynı zamanda iç denetim faaliyetleri içinde gereklidir (www.cityam.com).

İç denetim sistemine sahip olan firmalar, piyasalarda meydana gelen risk çeşitliliğini göz önünde bulundurarak, iş dünyasının ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yenilenen risk odaklı iç denetim uygulamasına geçmelidir.

2.5.7 İç Denetimde Risk Odaklı İç Denetim Uygulaması

Risk odaklı iç denetim belirsizliğin yönetilmesi ile birlikte risk ve fırsatların beraber yorumlanmasını sağlamakta ve bunun sonucu olarak da yönetimin hisse değerlerinin artırılmasına yardımcı olmaktadır. Şirketin üstelenebileceği veya katlanmak istediği risklerin seviyesini performans ve kârlılık hedeflerine göre belirleyerek, kaynak kaybını engellemekte, etkili raporlama ve mevzuata uygunluğunu garantilemektedir (Göğüş, 2012: 48). Risk yönetimindeki gelişmeler neticesinde, modern anlayıştaki risk odaklı iç denetim; faaliyet denetimi, yönetsel ve muhasebe denetimleri olmak üzere üçe ayrılır. Kapsamı geniş bir denetim fonksiyonları olarak, iç denetimin başarısı bu üç denetimin tam olmasına bağlıdır. Risk odaklı iç denetimde birbirleriyle alakalı risklerin tanımlanması ve risklerin toplamının kurumun arzuladığı risk oranıyla karşılaştırılması esastır. Değerlendirmeler yapılmadan önce örgütün risk iştahı ve risk toleransının belirlenmesi gerekir. Risk alma gücü olarak tanımlanan risk iştahı, işletmenin bir katma değer elde etmek için göze aldığı risk miktarıdır. Risk iştahının kaynağı kurum kültürüdür. Birçok kurum risk iştahını yüksek, orta ve düşük olarak ifade eder. Risk iştahı kurumun strateji oluşturması esnasında etkili olur. Risk toleransı belli bir hedefin gerçekleştirilmesine ilişkin bir sapma derecesidir ve kurumun hedefleriyle ilişkilidir (Kaya, 2015: 322).

Risk yönetimi işletmeler için önemli bir konudur. Firmaların stratejilerine katkı sağlar, rekabet gücü üzerinde olumlu etkileri vardır. İşletmelere başarının anahtarı olan riskler hakkında farkındalık sağlar. Risk yönetiminin iyi anlaşılması, riskleri izlemek ve tespit etmeyi kolaylaştırır. Bu sayede avantaj elde edilerek rekabet gücünü ve başarısını artırır. Risk yönetiminin sağlanması için işletmelerin iyi bir iç denetim birimine ihtiyaçları vardır (Brustbauer, www.isb.sagepub.com).

İç denetim teknikleri denetim raporlarının etkinliğini artıran, denetçilere büyük kolaylıklar sağlayan yöntemlerdir.

2.5.8 İç Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri; işlemlerin ve iş süreçlerinin denetimin amacına uygun olarak önceden belirlenen kriterlere, kural ve ilkelere, standartlara veya yasal prosedürlere ve benzeri hususlara uygun olup olmadığının, gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının, güvenilir olup olmadığının tespiti amacıyla, denetim faaliyetlerinin etkin, hatasız şekilde yürütülmesini ve denetim sonuçlarına en yalın şekilde ulaşılmasını sağlamak amacıyla sayım ve envanter, belge incelenmesi, bilgi toplama, gözlem, doğrulama, karşılaştırma, puanaj, analitik inceleme gibi işlemlerdir. Denetim tekniğiyle yeterli ve güvenilir sayıda denetim delili toplamak, denetlenen birim ile ilgili denetim görüşünü oluşturmaya yetecek bilgi ve kanaat sahibi olmaktır (Alptürk, 2008: 43).

Belge incelenmesi en çok başvurulan denetim tekniklerindedir: Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri, tahrifatlı ve asıllarına uygun olmayan belgeleri, gizlenen ve denetimden kaçırılan belgeleri, işlemlerin ve kayıtların belgeye dayandırılıp dayandırılmadığını, yasal ve geçerli belgelerin kullanılıp kullanılmadığını ve belgelerin amaca uygun ve tutarlı olup olmadığı ortaya çıkartılır. İç denetçilerin yaptığı gözlemler iç denetim faaliyetleri arasında hazırlık aşamasında ve devam eden denetim faaliyetlerinde önemli bir yere sahiptir. İç denetim gözlemiyle, birimlerdeki süreçlerin hangi aşamalardan geçtiğini, kimin ne zaman ve ne şekilde görev aldığını, çalışma ve iş yapma biçimleri hakkında bilgi sahibi olunur. İç denetçiler gözlem yanında bilgi toplama yoluyla da bilgi edinirler. İşletmedeki muhasebe sistemi, muhasebede görevli personelin bilgi ve deneyim süreleri, şirket ölçeğine göre muhasebeye yansıyan bütün işlem ve kayıtlarında net ve açık bir şekilde yer almayabilir. Bu yüzden ilgili kişilerden bilgi edinmek daha güvenilir olur. Bir diğer iç denetim tekniği doğrulama çalışmalarıdır. İşletme içinde elde edilen bilgileri ve belgeleri üçüncü kişiler vasıtasıyla karşıt incelemeyi ifade eder. Analitik incelemeleri de kullanan iç denetçiler, mali tablolar analizlerini bu işleme göre denetlerler. Oran, trend, yüzde analizleriyle işletmenin verimliliğini, üretim ve tüketim oranlarını, kapasite kullanımını, hesaplar arası ilişkileri ve tutarsızlıkları tespit ederler (Alptürk, 2008: 44).

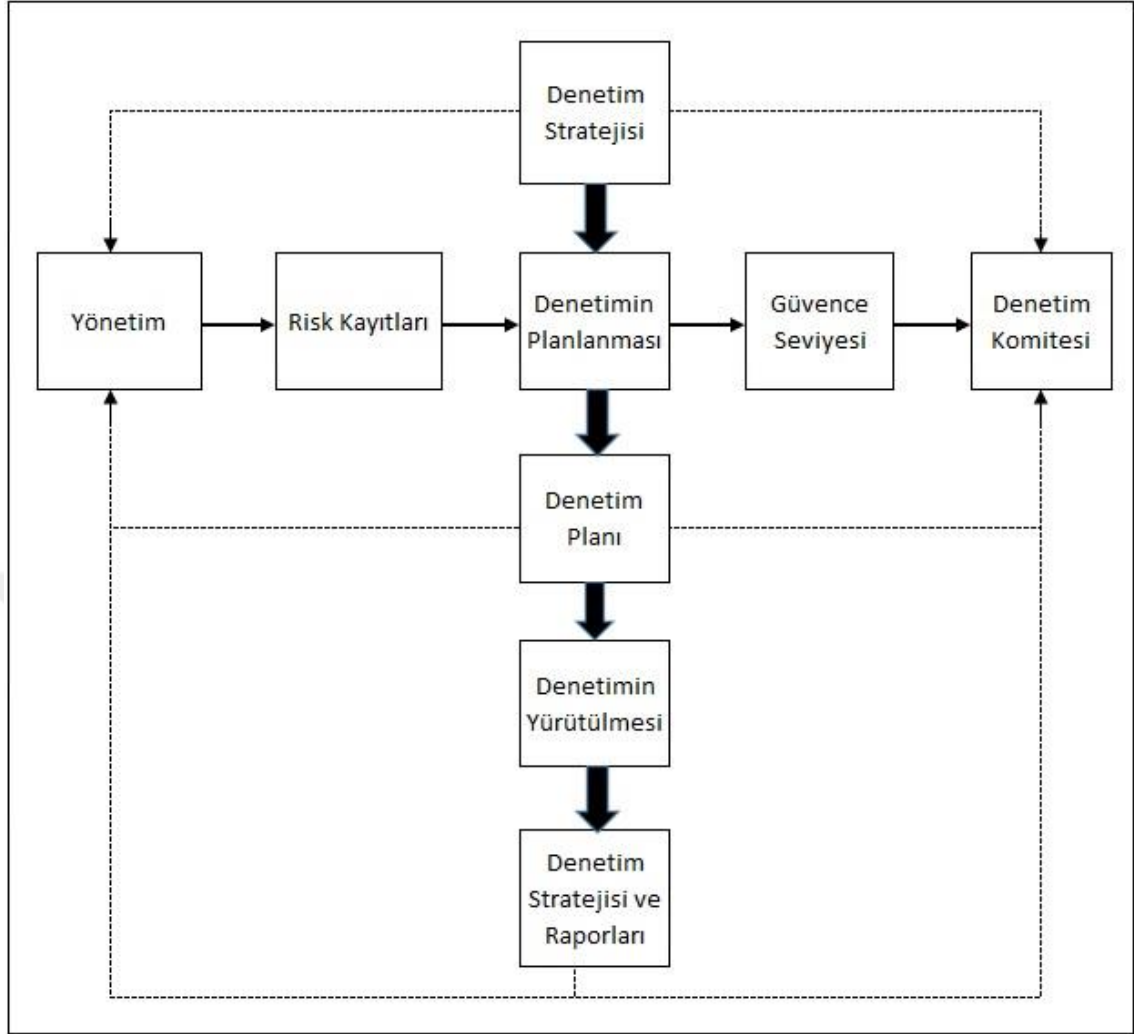
İç denetim faaliyetleri denetim çalışmasının nasıl yapılması gerektiğini tarif eden başlıklar altında aşağıda incelenmiş ve iç denetim evreni ve alanının belirlenmesi, iç denetim kaynaklarının tahsisi, iç denetim planının hazırlanması ve uygulanması, saha çalışması ve raporlama süreçleri açıklanmıştır.

2.5.9 İç Denetim Faaliyetleri

İç denetim faaliyetlerinin oluşturulmasında, uluslararası standartlarda ve risk odaklı bir iç denetim faaliyetini kurmak isteyen şirketlerin işe başlangıcı çok önemlidir. İç denetime her şirketin ihtiyaçları ve koşullarına göre farklıdır. Niteliği, kapsamı ve türü sektörlerle göre farklılık gösterebilir. Sektörlere hatta bölgelere göre seçeneklerin fazla olacağı bir denetim türünde önemli olan doğru yapıya doğru iç denetim modelinin kurulmasıdır. Şirketler için doğru iç denetim modeli, uzmanlarca yapılacak durum değerlendirmesi ile başlamalıdır. Değerlendirmeler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır: (Kaya, 2015: 104)

- Şirket amacı, hedefleri, stratejileri ve planlamaları
- Örgüt yapısı, yönetsel yapı, görev ve sorumluluk dağılımları
- Mali yapı, pazar konumu, sektör koşulları, yasal çerçeve
- Geçmiş denetim faaliyetleri ve sonuçları
- Şirkette meydana gelmiş, hata, hile, suistimal, yolsuzluk ve kayıplar
- İşin teknik ve sektörel ihtiyaçları
- Şirket kontrol ortamı, gizlilik ve güvenlik ihtiyaçları

Değerlendirmeyi yapacak olan uzman denetçi, şirketin mevcut durumunu yukarıda sayılan koşullara göre değerlendirecek ve şirkete en uygun iç denetim modelini önerecektir. İşletmelerin ihtiyacı olan iç denetim hizmetlerinin kapsamı, nitelik ve koşulları ancak sağlıklı bir değerlendirme sonucunda ortaya çıkar (Kaya, 2015: 104). Aşağıda iç denetim süreci görülmektedir.



Şekil 7. İç Denetimin Aşamaları (Pehlivanlı, 2014: 118)

İç denetim aşamalarını gösteren şekil 7’ de kalın oklar, (**—————→**) denetim faaliyetinin temel akış yönünü gösterir. Normal kalınlıktaki oklar, (**————→**) iç denetime destek olan girdileri-çıktıları ve kaynakları gösterir. Kesik çizgili oklar, hazırlanacak iç denetim raporunun yayınlanmadan önce organizasyon yapısı içindeki hareket biçimini, hangi birimlerden görüş alınacağını, rapor sorumluluğunun kimde olduğunu, hazırlanacak denetim raporunun kurum denetim stratejisi ile uyumlu olması gerektiğini göstermektedir (Pehlivanlı, 2014: 118).

İç denetimin zamanında bitirilmesi ve raporun ilgililere ulaştırılabilmesi için en önemli hazırlıklardan biridir. Zamanı verimli kullanmak için gereklidir.

2.5.10 İç Denetimin Planlanması

İç denetim planı, iç denetimin etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde sürdürülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar göz önüne alınarak hazırlanmalıdır. Hazırlanan plan ve program üst yönetimin onayı ile başlanır (Toroslu, 2014: 147).

Denetim planı oluştururken, sürecinin temel bir yönü olarak denetim bölümünün amaçlarını kapsamalıdır. Bir anlamda planlama belirlenen amaçlar ile elde edilir ve uygulamaya geçilmeden önce bu amaçlar tamamen açıklığa kavuşturulması gerekir ve denetimin genel amaçlarından önce esas amaç belirlenmelidir (Pickett, 2006:11).

İç denetim planı hazırlanırken, şirketin yıllık iş planı, iç denetim yönetmeliği, denetim stratejisi, denetim evreninin unsurları dikkate alınmalı ve denetim kaynaklarının etkin dağılımı, hedefleri ve iç denetim biriminin amaçları belirtilmelidir. Hazırlanan denetim planı şirketin denetim stratejisiyle uyumlu olmalıdır. İç denetim planı aşağıdaki aşamalardan oluşur (Pehlivanlı, 2014: 119):

- Planlama öncesi hazırlık

1. Denetim evreninin belirlenmesi,
2. Gerekli güvence seviyesinin tespit edilmesi,

- Denetim planının tasarlanması

1. Asgari denetim kapsamının belirlenmesi,
2. Hazırlanan denetim planının denetim komitesine sunulması,
3. Planı gözden geçirerek eksikliklerinin giderilmesi.

Denetim evreni ne kadar doğru belirlenirse iç denetim planı o kadar başarılı olur. Genellikle iç denetimde planlamanın esas amacı denetim süreçlerini veya alanlarını seçerek denetim doğruluğunu artırmaktır. Ayrıca denetim planlama aşamaları danışmanlık ve güvence hizmetlerinin birleşiminden oluşmaktadır. Denetimin başında yapılan denetim planı aynı kalmadan üç ayda bir veya yılda en az iki kez şirketin değişen iş modeline ve süreçlerine uygun hale getirmek için revize edilmelidir (Pehlivanlı, 2014: 119). İç denetimi yapacak iç denetçiler şirket organizasyonunu iyi

tanımalıdır. İç denetim hazırlığı yapılırken bu şemanın göz önünde bulundurulması gereklidir.

2.5.11 İç Denetim Evreninin Belirlenmesi

Denetim evreninin amacına hizmet edecek bir şekilde belirlenebilmesi için gerekli ilk adım, şirketin organizasyon şemasının ve bütün birimlerin yürüttüğü faaliyet, süreç ve projelerin tanımlanmasıyla başlamalıdır. Organizasyon yapısı içinde yer alan birimlerin, görev, yetki ve sorumluluklarının anlaşılabilmesi için varsa tanımlanmış süreçler ile iş akışları gözden geçirilmesi gerekmektedir. Birimlerce yürütülmekle olan işlerle birlikte, gelecekte yapılacak işlere özgü plan, program ve raporların incelenmesinin yanı sıra, ilgili yöneticiler ve personelle görüşmeler yapılması da faydalı olacaktır (İDKK, 2013: 24).

Bu hazırlık çalışmalarından sonra denetim evreninde işletmenin tümünde yer alan riskler belirlenir. Belirlenen bu risklerle ilgili olarak etki, ihtimaller, söz konusu etki ve olasılık durumunda meydana gelebilecek zararın boyutu, son denetim tarihi, denetim görüşü ve denetimden sorumlu personel bilgileri denetim evreninin içermesi gerekli bilgilerdir. Belirlenen birinci denetim evreninden sonra ikinci adım, kesin bir denetim evreni hazırlamaktır. Bu hazırlığa göre, düşük risk düzeyine sahip faaliyetler ile şirketin kabul ettiği risk sınırları içinde yer alan riskler denetim evrenden çıkartılır. Ayrıca şirketin risk sınırları içinde yer almadığı halde makul karşılanabilecek risklerin nihai denetim evrenine dâhil edilip edilmeyeceği şirket kaynaklarına bakılarak karar verilmelidir (Göğüş, 2012: 56).

Denetim evrenini aşağıdaki maddelere göre sınırlandırmak mümkündür: (Adiloğlu, 2011: 60)

- Belirlenmiş şirket amaçlarına ulaşmada önemli bir katkısının olup olmayacağı,
- Şirket üzerinde dikkate değer bir etkisinin olup olmayacağı,
- Denetim maliyetlerinin üstünde bir değer katıp katmayacağı,

Tablo 5’de iç denetim evreninin ilk aşamasında şirketin tüm riskleri, riskli faaliyetleri yazılır. Bu belirlenen riskli işlemlere ait etki, olasılık ve toplam skorlar, son

denetim görüş ve denetim bitiş tarihi, ilgili denetim grubu, süreç numarası, süreç tanımı, süreçten sorumlu çalışanın ismi denetim evreninin ilk aşamasında yer almalıdır (Pehlivanoğlu, 2014: 122).

Tablo 5. İç Denetim Evren Modeli (1. Aşama)

Süreç			Risk		İşletme İçi Risk			Son Denetim		Denetim Grubu
Numarası	Tanımı	Sahibi	Tanımı	Sonucu	Etki	Olasılık	Toplam Skor	Görüş	Tarih	

Kaynak: Pehlivanoğlu, 2014: 122

David'e göre (2006) yukarıdaki iç denetim evreninin ilk aşaması tablosunda, süreç tanımında belirlenmiş olan riskler tablo 6' da ikinci aşama, denetim evren modeline aktarılır: (Aktaran: Pehlivanoğlu, 2014: 122)

- Birinci aşamada belirlenmiş riskler içinde skoru yüksek olan riskler ikinci adım denetim modelinde öncelikli olarak yer verilir,
- Başlıca risklerden sonra işletmenin makul sayabileceği risklere bu tabloda yer verilmez,
- Büyük riskler ve makul sayılabilecek riskler dışında kalan bütün riskler denetim kaynakları da hesap edilerek karar verilir,

İkinci aşama iç denetim evren modelinde risk, süreç ve süreç sahibi, denetimin numarası ve denetim bütçesi, denetçi ismi, denetim durumu, planlanmış olan denetim rapor tarihi, tamamlanan denetim rapor tarihi ve denetim hakkındaki görüşler yer alır. Bu bilgiler tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Son İç Denetim Evren Modeli (2. Aşama)

Risk	Süreç	Süreç Sahibi	Denetim Numarası	Denetim Bütçesi (Gün)	Denetçi İsmi	Durum	Planlanan Denetim Rapor Tarihi	Tamamlanan Denetim Rapor Tarihi	Denetim Hakkında Görüş

Kaynak: Göğüş, 2012: 57

İç denetim alanlarının belirlenmesi, fonksiyonlarına göre yapılacak denetimin verimli yapılabilmesi için iç kontrol sisteminin işleyişine ihtiyaç vardır.

2.5.12 İç Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IAA); “İç denetim değer katmak ve bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek üzere tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.” diye tanımlamış, “Bir örgüt değerlendirmek ve risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde amacını belirtmiştir (<https://global.theiia.org>). Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, “güvence” ve “danışma” ifadeleri günümüz iç denetiminin daha değerli hale getiren ve çerçevesi ile birlikte sürekli standartları gelişen uygulamalarını yansıtmaktadır. İç denetim mesleğinin yeni eğilimlerine göre denetim alanları değişecektir. Bu eğilimlerin yarattığı fırsat ve zorluklar şunlardır (Demirbaş, 2005: 172):

- Veri güvenliğinde iç denetim uzmanları şirket yönetimine yardımcı olabilirler.
- Küreselleşme sonucu sürekli geliştirilmeye ihtiyaç duyulan uluslararası standartlar sayesinde, iç denetçiler uluslararası standartlar ve uluslararası çevre standartlarının uygunluğunun belirlenmesinde önemli görevler alabilirler,
- Yasal düzenlemeler ile kamuda meydana gelen muhasebe ve denetim alanındaki gelişmeler, iç denetim uzmanları istihdam, düzenleme ve çevre ile alakalı konularda görev üstlenebilirler,
- Hızla küreselleşen dünyada rekabetin artmasıyla iç denetim hizmetlerinin gelişmesi ve kapsamının genişlemesiyle iç denetçiler üzerinde baskı artar,

- Şirket birleşmeleri, devir ve yeniden yapılanma süreçleri iç denetçilerin raporlama şekillerini ve yönetime olan sorumluluklarını değiştirmektedir.

“Denetim alanları, denetim evreninin birim, faaliyet, süreç, proje veya bunlardan birkaçı bir arada değerlendirilmek suretiyle belirlenen yaklaşımların bölümlere ayrılarak oluşturulur” (Adiloğlu, 2011: 60). Denetim alanları olarak işletmenin döngü sistemini (stok, nakit, gider, gelir, ücretler, tazminatlar gibi), işletmenin esas faaliyet alanlarını, işletme fonksiyonlarından olan üretim, finans, satınalma, pazarlama ve muhasebeyi denetlemektir. Denetim alanlarının belirlenmesinde denetlenecek işletme fonksiyonlarını, birimleri veya süreçleri seçerek, seçilen alanlarda yönetimin belirlediği iç kontrol amaçlarını tespit etmek ve bu faaliyetler hakkında görüş elde etmektir. Denetim alanları belirlenirken iç denetçilerin şirketin iç kontrol sistemi hakkında gerekli bilgilere sahip olmaları gerekmektedir (Adiloğlu, 2011: 61).

İç denetim, özel atanmış bir ekip tarafından iş içinde operasyonların doğruluğunu tespit etmektedir. Bir şirketin sürekli olarak iş kayıtlarının doğruluğunu değerlendirmek yönetim için önemli bir sistem aracıdır. İç denetim ile yapılan objektif analizler, değerlendirmeler, önerileri ve gözden geçirme faaliyetlerine ilişkin yorumlar kuruluşun performansını artırmak için yönetime yardımcı olur (Sharma ve Kumar, 2015: 235).

Galloway'e göre (2002) yapılacak denetim çalışmaları genellikle denetim evreninin belirlenmesi ve denetim alanı (evreni) için risk değerlendirmesinin yapılması aşamalarıyla başlar. İç Denetçiler Enstitüsünün Standartları iç denetçilerden düzenli olarak risk değerlendirmelerinin yapılmasını istemektedir. Bu safhalardan sonra yapılacak şey, denetimin detaylı bir şekilde tamamlanmasıdır. Bu konudaki yaklaşımlar:

- Geleneksel iç denetim yaklaşımı
- Risk odaklı iç denetim yaklaşımı
- Öz değerlendirme denetim yaklaşımı

2.5.12.1 Geleneksel İç Denetim Yaklaşımı

Geleneksel iç denetim yaklaşımının geçmişi 19. yüzyıla dayanmaktadır. O yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük sanayi kuruluşları olmadığından iç

denetime ihtiyaç duyulmuyordu. Dönemin muhasebe kitaplarında iç denetim ve iç kontrol sistemleri hakkında bir bilgi bulunmamasına rağmen denetime olan ihtiyaç öncelikle hükümet tarafından kabul edildi. 1789 yılında ABD de yapılan ilk kongrede bir hazine sekreteri, bir sayman ve bir denetçinin atanmasına onay verildi. Bu denetçinin görevi kamuya ait hesapların tamamını denetlemek ve mutabakatını sağlamaktı. 1875 yılında Avrupa'nın en büyük şirketi Almanya merkezli Krupp adlı bir firmadır. Şirketin bünyesinde iç denetçi çalıştırdığı bilinmektedir. İç denetim mesleğinin yaygınlaşmasında en önemli mihenk taşı 1941 yılında Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) kurulmasıdır. Aynı yıl iç denetim alanında Victor Z. Brinks'in "Modern Internal Auditing" kitabı yayınlanmış ve iç denetimin gelişmesine katkı sağlamıştır (Ayaz, 2011: 133).

1950 yılından sonra iç denetçilik mesleği demiryolu işletmelerinde ihtiyaç duyulduğundan yaygınlaşmaya başlamıştır. O dönemde iç denetçilere gezici denetçi denilmekteydi. Bu denetçilerin görevi demiryollarının bilet satış ofislerine giderek bütün işlemlerin usulüne uygun şekilde muhasebeleştirildiğini kontrol etmek ve yolsuzluk yapıp yapılmadığını incelemektir. O yıllarda denetimin amacı yolsuzlukları ortaya çıkarmak için kurum ve şirketlerde muhasebe kayıtlarının doğruluğunu, fiziki varlıkların teyidini yapan bir işlevi vardı (Ayaz, 2011: 134).

1947 yılında iç denetçilerin sorumlulukları bildirisini yayınlayan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 1957 yılında aynı bildiriye revize yaparak, iç denetçinin rolünü genişletmiş; iç denetçinin işletmenin tüm faaliyetlerinden sorumlu tutmuştur. Revize edilen bu bildiri 1978 yılında ilk defa "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" olarak değiştirilerek yayımlanmıştır (Ayaz, 2011: 135).

İç denetimin tanımında yazdığı gibi bir denetimi yapabilmesi, iç denetim çalışmalarının temel ilkelerinin açıklanması, işletmelere katacağı değerin ifade edilmesi ve iç denetim performansının değerlendirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları geliştirilmiştir. Belli aralıklar ile on üç defa iç denetimin rolünün ve sorumluluklarının özetini kapsayan tebliğler, İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları adıyla dünya genelinde kabul edilmiştir. Denetim konusunda yaşanan bir başka değişiklik, 1987 yılında Treadway Komisyonu Raporu ile beş önemli meslek örgütü bir araya gelmiştir; Uluslararası İç

Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Yönetim Muhasebesi Enstitüsü (IMA), ve Uluslararası Finansal Yöneticiler (FEI) ‘dir. Kurulan Birlik ise COSO (Committee of Sponsoring Organization) yani Sponsor Organizasyonlar Birliğidir (Ayaz, 2011: 137).

Geleneksel iç denetim yaklaşımında çoğunlukta muhasebe kontrollerinin bulunması, işletmenin iç kontrol sisteminin bütünü hakkında bilgi verememesi, maliyetinin yüksek olması, denetimlerin fazlaca detaylı olmasından uzun sürmesi gibi eksiklikleri mevcuttur. Ayrıca denetçilerin görüşlerine yer vermemesi ve şirket içinde resmi olmayan kontrollerin eksikliği bulunmaktadır (Adiloğlu, 2011: 64).

2.5.12.2 Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı

Risk, pozitif veya negatif bir şekilde süreci etkileyerek ortaya çıkabilecek bir olaydır. Bu olay şirket amaçlarının gerçekleşmesi üzerinde bir etkisi olabilecek bir işlemin olasılığıdır. Riskin etkisi ve olasılığı belli dönemlerde ölçülür. Risk yönetimi, organizasyonun hedeflerine ulaşılması için makul güvence sağlamak amacıyla potansiyel risk olayları veya durumları belirlemek, değerlendirmek, yönetmek ve kontrol etmek için bir süreç olarak tanımlanır. Kabul edilebilir risk seviyesi örgüt tarafından belirlenmelidir. Risk seviyesi yüksek, orta veya düşük olmasına bağlı olarak, her bir iş birimi kendi izin verilen risk kararına bağlı kalmalıdır (Katzman, 2016: 291). Risk kararını belirlemede örgütün kültürü belirleyicidir. Örgüt kültürünü oluşturan değerleri, örf, adet ve gelenekleri ile beraber bir şirketin profesyonel yönetimi kültürü meydana getiren unsurlardır. Örgütün kültürü risk yönetimine olumlu etki eder (Steinberg, 2011: 5).

İşletmelerin kurdukları iç kontrol sistemleri bir risk yönetim süreci olarak kabul edilebilir. Risk, COSO Modelinde çalışanlara ve yöneticilerle ilgili bir olaydır. Örgüt kültürü ve çalışanların karakteri işletme risklerini etkiler. Çalışan hata ve hileleri iş dünyasında insana bağlı hataların üzerinde önemle durulmasını gerektirmektedir (Yılancı, 2015: 186). İşletme çalışanlarını hile yapmaya iten nedenlerden biri, işletmede hile yapmaya imkân sağlayan bir ortamın varlığıdır. İşletmede hilelerin önlenmesinde

en etkili araçlardan biri güçlü bir iç kontrol sistemidir. Bir işletmede zayıf bir iç kontrol sisteminin olması veya olmaması hileye fırsat tanımaktadır (Bozkurt, 2011: 147).

Galloway'e göre (2002) riske dayalı denetim yaklaşımlarının adımları şöyle sıralanabilir (Aktaran: Yılcı, 2011: 187):

- İşletme amaçlarına engel olacak alanlarda, iç denetçilerin önemli riskleri belirlemesi,
- Üst yönetim tarafından belirlenmiş amaçlara ulaşmak için belirlenen kontrol süreçlerinin uygunluğunun tespiti,
- Tespit edilen risklerin çözüme kavuşturulması ve kontrollerin işletmenin amaçlarına nasıl daha iyi hizmet edeceği konusunda önerileri sunulması,
- Önerilerin geçerliliğinin kanıtlanması,
- Sonuçların raporlanması.

Risk odaklı iç denetim işletme yönetiminin belirlemiş olduğu makul risk seviyelerine göre etkin bir şekilde yönetildiğine dair güvence verir. Risk odaklı iç denetim anlayışı sayesinde iç kontrol sisteminin uygunluğunu ve yeterliliğini belirleyerek, risklerin incelenmesi ve takip edilmesi için gereken bilgilerin alınması için bir iş ortamında en iyi süreçleri tanımlamak mümkündür (Türedi vd., 2015: 12).

Risk değerlendirme süreci, risk kategorilerinin belirlenmesi ile başlar. Bir işletme muhtemelen kendine göre çeşitli risk kategorilerine sahip olacaktır. Bu yüzden risk analizi buradan başlanır. Genel riskleri şu şekilde sıralamak mümkündür (<https://iaonline.theiia.org>):

- Teknik riskler (Bilgi Teknolojileri Riskleri)
- Proje yönetim riskleri
- Örgütsel riskler
- Finansal riskler
- Dış riskler
- Uyum riskleri

Bu riskleri kısaca özetlersek; teknik riskler bilgi teknolojileri ve bilgisayar sistemlerinden kaynaklı internet, virüs ve veri güvenliğiyle ilgili konuları kapsar. Proje

yönetimindeyse, ilgili projeyi yöneten kişinin yetkinliğinin eksik olması bir risk unsurudur. Örgütsel riskler, şirket yapısı içinde bulunan üretim ve ar-ge arasında görevlerin net ayrımının olmaması, anlaşmazlıkların bulunmasını örgütsel risk olarak değerlendirilebilir. Şirketin mali durumunun sağlam olmaması veya finans yönetimin kontrol edilmemesi finansal riskleri oluşturur. Dış riskler, kendi kontrolümüz dışında olan, istesek de istemesek de şirketin maruz kalacağı risklerdir. Uyum riskleri yasa ve düzenlemelere uyulmaması yüzünden cezalar ile karşılaşılmasıdır (<https://iaonline.theiia.org>).

İç denetimle tespit edilen ve işletmenin risk iştahları çerçevesinde ele alınan risklere nasıl karşılık verileceği ve bu açıdan belirlenen tehditlerin azaltılması veya ortaya çıkacak fırsatların değerlendirilmesi, risklere nasıl cevap verileceği açısından önemlidir. Şirketlerin risklere cevap vermeden önce mutalaka fayda maliyet incelemesi yapmaları gerekir. Risklere verilecek cevaplarda dört yöntem kullanılır: (COSO, 2004: 56-62)

1. Kabul etmek
2. Azaltarak kontrol etmek
3. Devretmek
4. Kaçınmak

Riski kabul etmek; yönetimlerin üstlenmeyi daha uygun buldukları bir cevap yöntemidir. Doğal risk, risk iştahı içinde kalıyorsa, diğer önlemler de alınarak sağlanacak faydanın, alınacak önlemlerin maliyetinden daha düşük olduğunun anlaşılması durumunda riski kabul etmek gerekir. Risklerin bazıları da işletme yönetiminin kontrolü dışındadır. İşletme yönetiminin kontrolü dışında kalan risklerden kurtulmak için faaliyetin sonlandırılması gerekir. Sonlandırılmadığı takdirde bu riskler mecburiyetten kabul edilir.

Azaltarak Kontrol etmek; risklerin kabul edilebilir bir seviyede tutulması için kontrol faaliyetleri ile riske cevap verme yöntemidir. Bu yöntemler yönlendirici, önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller ile uygulanır.

Riski devretmek; çeşitli yöntemler ile işletme üst yönetimin karşılaşılabileceği risklere cevap verme yöntemidir. Riski devreden işletmenin dikkat etmesi gereken husus, devredilen risk konusunda işletmenin sorumluluğunun devam etmesidir.

Riskten kaçınmak; işlemenin risk iştahını aşan durumlarda verilecek en makul cevap risklerden kaçınmaktır. İşletme yönetimi risklerden kaçınmak için riskli faaliyetlerden veya iş anlaşmalarından vazgeçebilir.

Kabul edilebilir risk dışında kalan yöntemler uygulamada yaygın olarak en çok kullanılan risk önlemleridir. İş hayatında bazı faaliyetlerde riskin gerçekleşme ihtimaline karşı bir önlem almak mümkün olmasa da en azından etkilerini azaltmaya yönelik önlemler alınabilir. İşletme faaliyetleri sonucunda meydana gelebilecek riskleri paylaşmayı tercih edebilirler veya belirlenen bir riskin gerçekleşme ihtimaline karşılık en uygun yöntemi uygulayarak riskten kaçınabilirler (COSO, 2004: 55-62).

2.5.12.3 Özdeğerlendirme Denetim Yaklaşımı

Özdeğerlendirme denetim yaklaşımı, işletmenin hedeflediği amaçlarına ulaşma aşamasında meydana gelebilecek riskleri ve risklerin tespitini ortaya koyan belgelerin bulgularını ele almak için iç denetimin kapsamlı bir şekilde gözden geçirilmesidir. Bu yaklaşımda, iç denetçilerin denetledikleri birimleri, faaliyetleri ve sistem içinde mevcut risklerin ve kontrol çalışmalarının tespit edilmesi amaçlanır. Bu süreç içinde denetçiler bir eğitmen gibi rol üstlenirler ve sürece dâhil olmazlar. Başka bir ifadeyle risk ve iç kontroller, denetim konusu alanının yönetimi ve uygulayıcıları tarafından pek çok farklı yöntem kullanılarak takım çalışması ile belirlenir. Takım çalışmasının kurucusu veya lideri kim olursa olsun, öz değerlendirme denetim yaklaşımını uygulayanlar işletmenin amaçlarından daha detaylı bilgi sahibi olacak ve işletme amaçlarının başarılmasında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini sağlayarak kontrol çevresi genişlemiş olacaktır. Bu sayede işletmede uygulanan iç kontrol sisteminin tüm yönleriyle gelişmesinde daha etkin olmasında çalışanları teşvik edilecektir (Önce ve İşgüden, 2012: 47). Şeffaf bir iletişim ortamı, uygun çalışma çevresi ve etkin bir katılımın sağlanarak doğru yönlendirmenin yapılması bu tekniğin başarısını belirleyen faktörlerdir (Alptürk, 2008: 35). Hatta iç kontrol uygulamaları, şirket faaliyetlerini bütünüyle kapsayan gelişmiş bir

ERP (Enterprise Resource Planning) sistemi varsa, öz değerlendirme denetim yaklaşımı daha etkin ve verimli olarak şirket amaçlarına hizmet edecektir (Moeller, 2004: 156).

Özdeğerlendirme denetim yaklaşımında üç temel yöntem uygulanır. Bunlar (Adiloğlu, 2011: 73):

1. Çalışma birimleri (takım) toplantıları
2. Anket
3. Yönetimin araştırması ve analizi

Bu denetim yaklaşımından elde edilebilecek sonuçlar şöyle sıralanmıştır:

- İşletme alışanları, risklerin varlığından ve değerlendirilmesinden, bu riskleri ortaya çıkartmak, kontrol etmek için kontrol süreçlerini kullanma ve şirketin hedeflerine ulaşmasında deneyimli ve bilgili olurlar,
- İşletme süreçlerine bağlanmayan esnek kontrollerin belirlenmesi kolaylaşır ve değerlendirme imkânı doğar,
- İlgili birimlerin çalışanları denetim faaliyetlerine ve kontrol prosedürlerine uymaları ve uygulanması için motive edilir ve düzeltici tedbirler daha etkili olur,
- İşletmenin kontrol ve denetim sistemleri daha işlevsel bir düzeye çıkarak, yeni değişmelere ve gelişmelere adapte olur,
- İ denetçiler çalışma birimlerine eğitmenlik yaparak katılımcıların öz değerlendirme süreci hakkında bilgi sahibi olmasını sağlarlar,
- İç denetim birimi, işletmede uygulanan kontrol süreçleri hakkında daha detaylı bilgilere sahip olurlar. Bu sayede denetim kaynaklarını kontrol süreçlerinin iyileştirilmesinde ve risklere karşı alınacak tedbirler konusunda etkin ve verimli bir şekilde kullanırlar,
- Kendi kontrol süreçleri ve risklerinden sorumlu bulunan yöneticiler ve üst yönetim, işletme risklerine ilişkin çalışmaları güçlendirmiş olur ve bu sorumlulukların farkındalığı artar (Adiloğlu, 2011: 76).

Bir işletmede özdeğerlendirme yaklaşımını uygulayacak olanlar bazı kurallara dikkat etmelidirler. Öncelikle, özdeğerlendirme çalışmalarını işletmenin hangi alanlarına uygulanacağına karar verilmesi gerekir. Bu kararda, çalışmanın kapsama

düzeşinin detayları da yer almalıdır. Özdeğerlendirme denetimi işletme kùltürünün analizi üzerine dayandırılmalı ve işletmenin kùltürüne uygun ve işlevsel bir değerlendirme yaklaşımı tercih edilmelidir. Bu çalışmalarda ortaya çıkacak olan iç kontrol ve risk değerlendirmelerinin iç denetim faaliyetlerinde kullanılıp kullanılmayacağı karara bağlanmalıdır. Bu süreçler için kullanılacak doküman, araç ve gereçler, teknikler, raporlar belirlenmelidir (Yılancı, 2015: 196).

şirketlerde kurulan iç denetim sisteminin başarısı şirketlerin iç denetime ayırdıkları kaynaklarla ilişkilidir.

2.5.13 İç Denetim Kaynaklarının Tahsisi

Kaynakların tahsisi, iç denetimle ilgili organizasyona tahsis edilecek ekonomik imkânları ifade eder ve iç denetim sisteminin kurulacağı şirketin büyüklüğüne, niteliğine ve kùltürüne göre değişkenlik gösterir. Tahsis edilecek kaynak, kurum içinden görevlendirilen kişiler, dış kaynak kullanımı veya ikisinin kombinasyonu şeklinde faaliyete koyulduğunda farklılık gösterecektir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne göre, iç denetim hizmetlerinin ister kurum içinden isterse kurum dışından kaynak kullanımıyla olsun şirketin önemli bir birimi olan iç denetimin kaynakları tam ve eksiksiz olarak temin edilmiş profesyonel ve yetkin bir kadro ile hizmet verilebileceğini öngörmektedir (TİDE, 2009: 2).

İç denetim yöneticisi kaynakları en riskli alanlara öncelik vermek üzere dağıtır. Riskli alanlara daha çok denetim çalışmaları yapılacağından az riskli alanlara göre daha fazla personel ihtiyacı ve zaman gerekir. Ayrıca denetim faaliyetinin hangi aralıklarla yapılacağı, riski az alanlardan fazla olacağından iç denetim yöneticisi bu doğrultuda iç denetim planı oluşturmalıdır (Adiloğlu, 2011: 76).

İç denetim planı, bundan önceki başlıklarda açıklanan maddelerin gerektiği şartları taşınmalı, gereksiz olanları dışında tutumalıdır. Denetimden verimli bir şekilde sonuç elde etmek için taraflarla görüşülüp son şekli verilmelidir.

2.5.14 İç Denetim Planının Hazırlanması ve Uygulanması

Şirketlerde veya kurumlarda faaliyete geçirilen iç denetimin risk odaklı olarak sürdürülmesi esastır. Şirketlerin karşılaştıkları veya ileride karşılaşılabilecekleri risklerin tespit edilerek sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi suretiyle, risk odaklı iç denetim planı ve programı hazırlanmalıdır. İç denetim bu plan ve programa uygun olarak yapılır (Uzun, 2016: 2). İç denetçiler denetim faaliyetine başlamadan önce, birim yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amacı, kapsamı, denetimde kullanılacak yöntemler, denetimin tahmini süresi, denetime katkısı olacak personel, yönetimin iç denetimden beklentileri ve raporlanması konularında görüşmeler yapar (İDKK, 2013: 30).

İç denetim planı; iç denetimin etkili, verimli ve ekonomik bir düzende yapılmasını sağlamak amacıyla denetim kapsamı ve konuları, gerekli olan işgücü ve diğer çeşitli kaynaklar ile eğitim çalışmalarını da içine alacak şekilde, birim yöneticileri ve üst yönetim ile görüşülerek hazırlanır (Toroslu, 2014: 151).

İç denetim birimi yöneticisi, şirketin hedef ve amaçlarına uygun olarak, iç denetim faaliyetlerinin öncelikleri belirlenmiş risk kontrollü bir plan belirlemelidir. İç denetim birimi yöneticisi risk esaslı planı gerçekleştirmek için sorumlu ve yetkilidir. Hazırlanan bu planda şirketin bütün faaliyet alanları ve yönetim tarafından belirlenen risk iştahı seviyelerini de dikkate alarak risk yönetim çerçevesini belirlemiş olur. Denetim planı denetimden önce şirketin üst yönetimi tarafından onaylanır. Plan ihtiyaç duyulduğunda değiştirilir, güncellenir. Değişiklik ve güncellemeler üst yönetimin onayı alınarak yapılır (IIA, 2016).

İç denetçiler üstlenecekleri her bir görev için plan hazırlamalı ve bu planları kayıt altına almaları gerekir. Planlarında denetimin kapsamı, amacı, zamanı ve kaynakları açıkça belirtilmelidir (Adiloğlu, 2011: 77).

İç denetçiler görevlerini planlarken şunlara dikkat etmelidir (Yıllancı, 2015: 163):

- Denetlenecek olan faaliyetin hedeflerine ulaşırken kendi performanslarına,
- Denetlenen faaliyetin önemli risklerine,
- Denetlemelerin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin uygunluğu ve etkinliğine,

- Denetlenen faaliyette önemli değişiklikler yapıldığında meydana gelebilecek fırsatlara,

İç denetçiler görev amaçlarını belirlerken şunlara dikkat etmelidir (Yılancı, 2015: 164):

- Denetlenen faaliyetlerin mutlaka ön değerlendirmesi yapılmalıdır. Görevinin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını vermelidir,
- Hataların önem derecesini, süreçlere aykırılığını, düzensizliğini ve diğer risklere fırsat oluşturacak ihtimalini göz önünde bulundurmalıdır,
- İç denetçiler şirket üst yönetiminin belirlediği risk sınırı ve kontrol değerlerine uymak zorundadır. Bu değerleri kendi değerlendirmelerinde referans olarak kullanmalıdırlar. Bu kriterler yeterli olmadığında yeni kriterleri birlikte çalışmak için üst yönetimle ortaklaşa çalışarak karara bağlanmalıdır,
- İç denetçiler yaptıkları veya yapacakları danışmanlık görevlerinin amaçlarıyla kurumun amaçlarını bilmeleri gerekir. Danışmanlık amaçları ile yönetimin talep ettiği risk kontrolü ve yönetinişim süreçlerine etki etmelidirler.

2.5.15 İç Denetim Görevinin Yerine Getirilmesi (Saha Çalışması)

İç denetçiler, görevleriyle ilgili belirledikleri amaçlara ulaşabilmeleri için gerekli bilgiyi elde ederek analiz etmeli ve kayıt altına almalıdır. İç denetim standartları bu bölümü bilgilerin tespit edilmesi, analiz ve detaylı değerlendirme, bilgilerin kayıtlı yapılması ve görevlerin gözlemlenmesi şeklinde tarif etmiştir. İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşabilmek için yeterli, doğru, ilgili ve nitelikli bilgileri belirlemelidir. Bu bilgileri doğru analiz ederek sonuca bağlamalıdır. İç denetçiler elde ettikleri sonuçları ve tespitleri destekleyen bilgileri referans göstermelidir. İlgili görevler, iç denetim amacına ulaşmak, çalışanların ve denetim elemanlarının gelişmesini sağlamak için sürekli bir gözetim altında tutulmalıdır (Yılancı, 2015: 165).

İç denetimin en önemli bölümü olan saha çalışmasında, denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, elde edilen

bulguların denetlenen birimler ile paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması evrelerinden oluşmaktadır (Adiloğlu, 2011: 80).

Denetim Testlerinin Uygulanması: Geline bu aşamada, denetçinin çalışma planında yer alan testler gerçekleştirilir. Denetim testleri uygulamasından amaç, denetim kapsamında yer alan hususların, yönetim tarafından belirlenen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıt düzeni ve belgeler üzerinden denetlenmesini sağlamaktır.

Yapılan çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem, araştırmalar ile denetimler desteklenmeli ve testleri kapsayan süreçler çalışma kâğıtlarına aktarılmalıdır (Toroslu, 2014: 152). Denetim testleri yerine getirilirken süreçler aşağıdaki şekilde takip edilebilir (Adiloğlu, 2011: 81):

- Fiziki İnceleme
- Gözleme
- Üçüncü kişilerden sağlanan doğrulama
- Soruşturma (gizli/açık)
- Kayıt düzenini yeniden izleme
- Tüm belgeleri inceleme
- Hesaplamaların kontrol edilmesi
- Analitik ve detaylı inceleme
- Daha önceden yapılmış denetleme ve raporları değerlendirme
- Anket yöntemi

Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Sunulması: Denetim testleri sonucu ortaya çıkartılan bulgular yeterli ve güvenilir kanıtlar ile destekler ve bulguların ışığında yönetime fayda sağlayacak öneriler sunar (Toroslu, 2014: 152).

Bulguların Paylaşılması ve Kapanış Toplantısı: Bu aşamada denetçi elde ettiği bulguları kapanış toplantısında görüşölmek üzere bir yazı ile denetlenen ilgili birime iletir. İç denetçi ve denetlenen ilgili birim yöneticileri ile denetim bulguları üzerinde toplantıda görüşölür ve bu görüşmelerin sonuçları tutanak altına alınır (Adiloğlu, 2011: 84).

Uygulama çalışmalarından sonra denetimin sonuçlarının bildireceği rapor aşamasına geçilir. Raporlama aşaması kendi içinde ikiye ayrılır. Birinci aşamada raporda eksikliklerin olmaması ve denetimin doğru bulguları ortaya çıkarması için taslak iç denetim raporu hazırlanır, sonrasında nihai denetim raporu düzenlenir.

2.5.16 İç Denetim Raporu ve Raporlama Süreci

İç denetim raporu tam, doğru, objektif (nesnel), inandırıcı, açık ve kesin olmalıdır. Rapor doğrudan denetim çalışmalarıyla ilgilenen, bulgular ve tavsiyelere göre çalışma yapmaktan sorumlu olan yöneticilere dağıtılmalıdır. Yönetim kuruluna ve daha üst düzey yöneticilere özet bir rapor verilebilir. Raporlar ayrıca dış denetçilere ve diğer ilgililere dağıtılabilir. Rapor dağıtım komisyonu veya iç denetim komisyonunun izni ve onayı olmadan bütün raporlar paylaşılmamalıdır. İçinde paylaşılmasının doğru olmayacağı bilgiler olabilir (Vallabhaneni, 2013: 370).

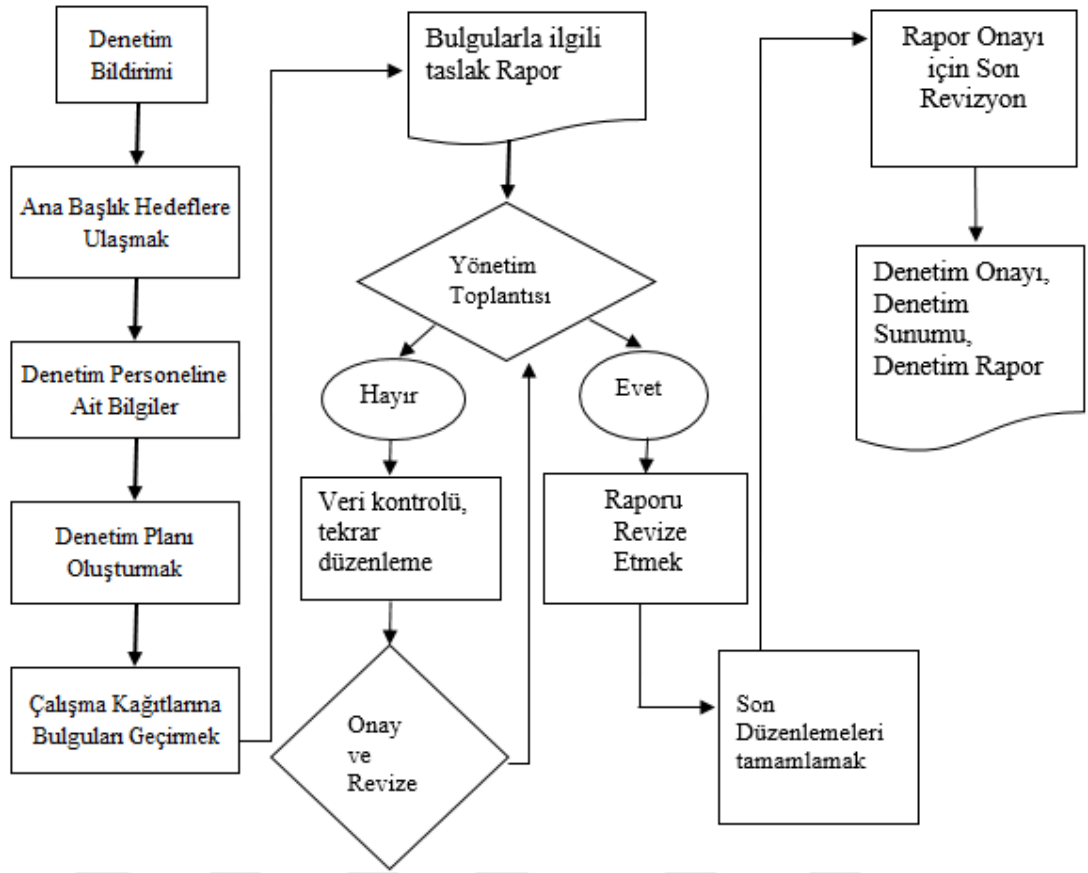
İç denetim raporu kolaylık sağlayacak şekilde hazırlanmalı, mümkün olduğunca kısa ve öz bir anlatımla tamamlanmalıdır. Rapor görsel açıdan anlaşılabilirliği artıracak grafik ve tablolardan oluşmalıdır. Yöneticilerin vaktinin kısıtlı olduğu düşünülerek kısa raporlar sunulmalı eğer talep gelirse detaylı bir çalışma sunulmalıdır. Başka bir ifadeyle iyi denetim raporu sadece önemli bulguları içeren, bilgileri mümkün olan en çarpıcı şekilde özet dâhilinde sunan ve yöneticilerin vaktini almamakla birlikte, çözümlenecek konuları belirginleştiren bir rapordur (Vallabhaneni, 2013: 372).

İç denetçiler, görevleriyle ilgili ortaya çıkardıkları sonuçları uygun, anlaşılır ve net bir biçimde muhataplarına iletmelidir. İç denetçilerin elde ettiği önemli riskler, farklar ve bunlar hakkında değerlendirme ve öneriler yönetime ulaştırılmak üzere kullanılan araç iç denetim raporudur (Yılcı, 2015: 166). İç denetim yöneticisi, üst düzey yönetime iç denetimin amacını, planı, yetkileri ve iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını, performansı, dönemsel olarak rapor etmelidir. Bu rapor, riskleri, yönetim sorunlarını ve diğer konuları üst yönetim ve yönetim kuruluna bildirmelidir (IIA, 2060 – Reporting to Senior Management and the Board, 25.04.2016).

Hazırlanan denetim raporu; iç denetim birimi yöneticisinden, raporlama beklentilerinden, raporla ilgilenenlerin duyduğu ihtiyaçtan ve örgüt kültüründen

etkilenir. Rapor yapılan iç denetimin amacını, kapsamını ve sonuçlarını özetler. Risk, kontrol sistemi ve kurumsal yönetim sorunlarına dayanan uyarılara yer verilerek denetim biriminde çalışanların performans değerlendirmelerine olanak sağlamalıdır. İç denetim çalışanlarının performansı hakkında oluşturacağı bilgiler ile iç denetçilerin eğitim ve gelişme çalışmalarına dayanak oluşturur. Risk odaklı denetim çalışması sonuçları, belirlenen risklerin önde tutularak raporlanması ve ilgili taraflara sunulması rapor kalitesini artırır (Pehlivanoğlu, 2014: 136).

Şekil 8’de rapor yazma süreçleri adım adım gösterilmiştir. Denetim bildiriminden sonra ana hedefi başlıklar halinde belirlenmeli ve denetim personeline ait bilgiler değerlendirilmelidir. Bu başlangıç aşamasından sonra denetim planı oluşturulur. Denetim planına göre yürütülen iç denetimden elde edilen bulgular çalışma kâğıtlarına kaydedilir. Çalışma kâğıtlarından toplanan bulgular taslak rapora aktarılır. Bu rapora göre yönetim toplantısı yapılır. Yönetim ve denetçi yöneticisi tarafından karara göre veriler tekrar gözden geçirilir ya da revize ve onay için bir üst aşamaya geçilir. Son düzenlemeler de tamamlandıktan sonra, rapor onaya sunulur.



Şekil 8. Rapor Yazma Süreci (Switzer, 2007: 8)

Hazırlanan iç denetim raporu iyi yapılandırılmalı, iç denetim çalışmalarının etkisini iyi yansıtmalıdır. Bu standartlarda hazırlanan iç denetim raporunun üç ana amacı vardır (Adiloğlu, 2011: 85):

1. Bilgilendirme (Elde edilen bulguların açıklanması)
2. İkna (Güvenirlilik ve açıklık)
3. Sonuçları bildirme (İşletme yönetimini iyileşme ve değişmeye yönlendirme)

İç denetçiler raporlama sürecinde şu hususlara önem vermelidir (Yılcı, 2015: 167):

- Nihai sonuçların bulunduğu rapor, iç denetçinin görüş ve kanaatlerini içermelidir,
- İç denetçilerin performansları da belirtilmelidir,

- İşletme dışına bildirilecek raporlarda kısıtlamalara dikkat edilmelidir,
- Danışmanlık görevinin meydana getirdiği fayda belirtilmelidir,
- Raporlar standartlara uygun olarak tam ve zamanında teslim edilmelidir,
- İç denetim faaliyetleri aşamasında, standartları terk etmek durumunda kalındıysa, bu ayrılıkların açıklanması gerekir. Bu durumda meydana gelen sonuçlar ayrıca raporlanmalıdır,
- İç denetim sonuçlarının raporlanmasında iç denetim yöneticisi sorumludur,
- Denetim raporunda yer alan görüş ilgili taraflara yayınlanırken (üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer ilgililer) beklentiler dikkate alınmalıdır. Rapor güvenilir, yararlı, sağlam kanıtlar ile desteklenmelidir. İç denetim raporundaki olumsuz değerlendirmeler varsa bunların net açıklaması yapılmalıdır.

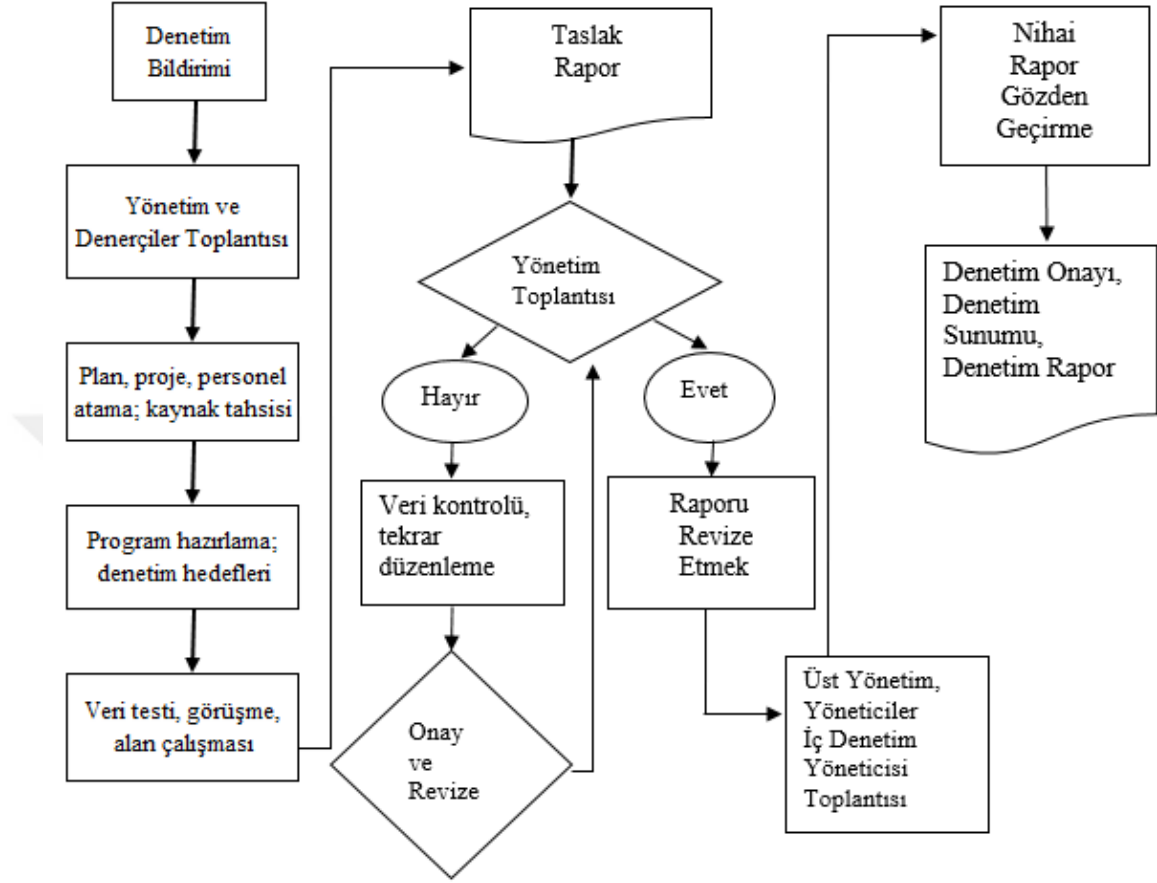
İç denetim raporunun hazırlanması iki aşamadan oluşur. Birincisi taslak iç denetim raporu ikincisi de kesinleşmiş iç denetim raporudur.

2.5.16.1 Taslak İç Denetim Raporu

Taslak iç denetim raporu denetim faaliyetleri sonucu elde edilen denetim bulgularının ilgili birimler ile değerlendirilmesi sonucunda elde edilen görüşmeler neticesinde hazırlanır. (Pehlivanoğlu, 2014: 138).

Taslak iç denetim raporu nihai denetim raporu öncesinde ilgililere düzeltme için gönderilir. Bu zamanda ilgili birimler, yönetim ve diğer rapor kullanıcıları bir hata veya eksiklikleri varsa düzeltirler. Denetim birimi yöneticileri, denetim bulgusu hariç olmak üzere denetim raporunun içeriğini belirler. Ancak, rapor içeriği denetim raporundaki politikalar, direktifler ve denetim faaliyeti için belirlenen standart ve kurallara uygun olmalıdır. İç denetim yasa ve düzenlemelere ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde yapılarak kayıtlı hale getirilmelidir. Her taslak denetim raporu sunduğu bulguların doğruluğunu teyit için denetim prosedürlerini gözden geçirilmiş, okunabilir ve doğru olmalıdır. Denetim kanıtları, her belge ve kontrol listesi denetim raporunu hazırlayan tarafından imzalanmalıdır. Denetim raporunun dağıtım zamanı önemlidir; organizasyonun üst yönetimi için düzeltici eylemlere imkân

sağlamalı belgelenmiş bulgulara gerekli düzeltmelerin yapılmasına fırsat vermelidir (Davis, 2009: 120-121).



Şekil 9. İç Denetim (Taslak Rapor) Süreci (Switzer, 2007: 7)

Şekil 9’ da taslak rapor ve taslak raporundan sonraki aşamalar gösterilmiştir:

- Denetim başlangıcı,
- Yönetim ve Denetçilerin bir araya geldiği ve denetim detaylarının görüşüldüğü ilk toplantı,
- Denetim planı, denetim evreni ve kaynak tahsisi,
- Denetim hedeflerine ulaşmayı sağlayacak program hazırlama,
- Verilerin test edilmesi, görüşme, gözlem çalışmalarını kapsayan alan çalışması,
- Taslak Raporunun hazırlanması,
- Taslak raporuna göre yönetim toplantısı,

- Yönetim toplantısına göre verilerin gözden geçirilmesi veya nihai rapor aşamasında geçilmesi,
- Onaylanan raporların kaydı ve dağıtımı.

2.5.16.2 Nihai İç Denetim Raporu ve Raporun Sunumu

Uluslararası İç Denetim Enstitüsüne göre (IIA) sonuçların iletilmesinden (Communicating Results) iç denetim birim yöneticisi mesuldür. 2400 kodlu Performans Standartları, iç denetim raporları hakkında şu bilgilere yer vermiştir. İç denetim nihai raporunda, elde edilen sonuç bilgileri, yönetime yapılan tavsiyeler ve gerçekleşmesi gereken eylemler ile birlikte bu eylemlerin hedefleri ve kapsamı da yer almalıdır. Sonuçların kesinleştiği nihai iç denetim raporunda gerekirse iç denetçinin de görüşü bulunmalıdır. Raporda detaylı açıklanan görüşler ve düşünceler yönetim kurulu ve diğer rapor kullanıcılarının beklentilerine hizmet edecek düzeyde güvenilir, ilgili, açık ve yararlı bilgiler ile desteklenmelidir. Bu rapor içeriği, doğru, nesnel, net, özlü, yapıcı, uygun, tam olmalı ve zamanında yönetime sunulmalıdır. Raporda asgari bulunması gereken bölümler; iç denetimin amacı, kapsamı ve sonuçlarını içermelidir (IIA, Performance Standards 2410-2420).

Denetim kavramı tek bir kavram olarak ele alınmasına rağmen iç denetim raporu, şirket tür ve büyüklüklerine göre, ayrıca şirket yönetimlerinin tercihinin göre de farklı biçim ve şekillerde olabilir. Herhangi bir formata bağlı olmasa da iç denetim bulgularını ve tavsiyelerini özetleyen bir rapordur. Üst düzey yönetime verilecek olan denetim raporu bir sayfa şeklinde olmalıdır. İç kontrol gözlemlerini, hata ve hile işlemlerini de içine alacak şekilde düzenlenir. Şekil olarak farklılıklar gösterse de iç denetim raporları her zaman benzer bir genel biçimi kapsamalıdır. Kapak sayfası ile başlayarak, işin tanımını, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini, denetim bulgularını ve tavsiyelerini içerir. İç denetim raporu şekli basılı veya web tabanlı olabilir (Moeller, 2009: 415).

Basılı olan bir iç denetim raporu içeriği asgari aşağıdaki başlıklar yer almalıdır (Moeller, 2009: 416):

- Rapor başlığı ve inceleme amaçları:** Kısa, kesin bir başlık ve rapor özeti yer alır. Denetim raporu hedefinin de kısa bir açıklaması bulunmalıdır.

- **Denetim kapsamı ve tarihi:** Denetimin kapsamı ve denetimin saha çalışmalarının tarihleri ve hedefleri yer alır.
- **Bölümlerin denetlenmesi ve denetim zamanları:** İlgili birimlerin hangi zamanda denetlenip ne kadar sürede tamamlandığını gösterir.
- **Denetim Uygulama Prosedürleri:** İç denetimin görüşe ulaşabilmesi için bazı özel testleri uygular. Gerçekleştirilen prosedürlerin kısa bir özeti olmalıdır.
- **Denetleme sonuçları ve denetçi görüşü:** Yapılan kontroller, gözlemler ve tespit edilen riskleri kapsayacak genel bir değerlendirme olmalıdır. Bunlar sonucunda denetçinin görüşü yer alır.

İç denetim raporunun temel hedefleri şunlardır; denetim sonucu elde edilen bulguların açıklanması, iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının geliştirilmesi gerekli yahut sonlandırılması gerekli yönlerinin tanımlanması, tavsiyeler ve denetçi görüşünün belgelenerek açıklanması şeklinde sıralanabilir (Sharma ve Kumar, 2015: 247).

Denetim raporunun nihai hedefine ulaşabilmesi için raporun tam anlamıyla iyi bir içerikle hazırlanması gerekir. İyi bir şekilde hazırlanmış olan rapor, raporun ilgililerinin ihtiyaç duyduğu zamanda teslim edilmelidir. Zamanında teslim edilemeyen rapor etkisini yitirecektir. Ayrıca rapor okuyanları gereksiz bilgilere boğmayacak şekilde kısa ve öz ifadelerle yazılmalı, tavsiyelerin anlaşılır bir şekilde yazıldığı, görüşün net ifade edildiği bir ifade tarzı ile yazılmalıdır (Pehlivanoğlu, 2014: 139).

Yukarıda açıklanan bilgiler ışığında hazırlanan örnek bir iç denetim raporu formatına tablo 7’de yer verilmiştir (www.template.net).

Tablo 7. İç Denetim Raporu Formatı

XYZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

Rapor Düzenleme Tarihi:

...../...../.....

Rapor Teslimi Yapılacak Kişiler:

Yönetim Kurulu Başkanı / Yönetim Kurulu

Üs Düzey Yöneticiler / İlgili Departman Yöneticisi

1. Giriş:

2. Amaç:

3. Kapsam:

4. Tespit ve Öneriler:

5. Sonuç ve Denetçi Görüşü:

Raporu Düzenleyenler:

İç Denetim Müdürü-İç Denetçiler

İmza

2.6 İÇ DENETİMİN VERİMLİLİKLE İLİŞKİSİ

Verimliliğin bireyler, şirketler ve ulusal ekonomiler için farklı anlamları vardır. Verimlilik ekonomik gelişmenin dinamosu olduğundan uzun vadede ulusların zenginlik kaynağını oluşturmaktadır. Verimliliği artırmanın yollarından biri mikro ölçekten makro ölçüğe kadar etkin çalışan bir ekonomik sisteme sahip olmaktan geçer. Gelişmeyi teşvik eden ekonomik sistemler şirketlerin verimliliğine etki etmektedir. Bu bağlamda şirketler ve ülkeler ekonomik büyümenin aktörleridir. Bu günkü ekonomik sistem içinde rekabetin arttığı küresel piyasalarda kârlılığı artırmanın dört yolu vardır: Üretim maliyetlerini düşürmek, verimliliği artırmak, pazar payını genişletmek ve sermaye geri dönüş hızını artırmaktır.

Birinci bölümde açıklandığı şekliyle verimliliğin, salt girdi ve çıktı arasındaki olumlu farktan değil, verimliliği sağlayacak işlemlerin şirket uygulamalarının iç denetimle gerçekleştirilmiş kontrollerin yapılmasıyla mümkün olabileceği açıklanmış ve ikinci bölümde verimli iç denetim konusu ele alınmıştır.

Özetle verimli bir iç denetimin temel amacı, gerçekleri ortaya koymak, işletmenin kurumsal fotoğrafını çekmek bir nevi işletme süreçlerine verimliliği esas alan her konuda teşhisi koymaktır. İş süreçlerinin tahlilini yapmak, mevcut durumu, riskleri, sorunları, sıkıntıları ve darboğazları tanımlayarak bunlara yönelik çözümler geliştirmektir. Bu sorunları ve sorunlar için sunulan çözüm önerilerini yetkili mercilere tarafsız olarak raporlamaktır. Sistem, süreç ve faaliyetleri değerlendirerek işin mevcut etkinliği, verimliliği ve performansı hakkında analizler yapabilmeye imkân sağlar. Verimli bir iç denetim değerlendirme ve analiz sonuçlarını yapıcı ve anlaşılır bir dille şirket sahipleri ve ilgili yöneticiler ile paylaşılmalıdır.

İç denetim uygulama alanında farklı denetim türlerini barındırır: Sistem denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi vb. şeklinde ifade edilebilir. İç denetim şirket sahiplerine makul bir güvence sağlar. Başka bir ifadeyle önemli bir yönetsel fonksiyondur. Örgüt içinde mevzuata uygunsuzluk, hata, hile, verimsizlik ve risklere yönelik olarak engelleyici ve riskleri tespit edici bir güvence sistemidir. Kurumsal yönetim ilkelerinden olan hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerine göre hareket edilmesini sağlar. İç denetim bir yönetim aracı

olduğu için yönetici ve çalışanların hatalarını bulmaya değil, eksikliklerini gidermeye yönelik bir fonksiyondur. Bu açıdan bakıldığında kurum çapında herkesin desteklemesi ve güvenmesi gereken bir sistemdir.

İşletmelerin bugün yaşadıkları birçok sorunlar; artan bürokrasi, her bölümün kendi başarısını öne çıkartmaya çalışması, iletişim ve işbirliğindeki zayıflık, verimsizlik, kayıp ve kaçaklar, süistimaller, hedeflerin gerçekleşmemesi, sorun çözümünde geç kalınması, düşük beşeri sermaye, hizmet içi eğitimin yetersiz olması ve risklerin iyi yönetilememesinden kaynaklanmaktadır. Kurdukları sistemlere güvenenler, zamanla değişen iş süreçlerinde değişikliğe gidemediklerinde farklı sorunları yaşayabilirler. Bu yüzden sistemleri sadece kurmak yetmez, sürekli denetlenmesi ve geliştirilmesi gerekir. Bu bağlamda iç denetim, işletmeler için bu görevi yerine getiren en etkili fonksiyondur.

3. BÖLÜM

VERİMLİ BİR İÇ DENETİMİN STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ

Firmalar arası rekabet sürekli değişmektedir. Bu değişimler doğrultusunda her işletmenin en temel problemi varlığını sürdürmektir. Günümüz iş dünyasında bilgi çağı ile rekabette üstünlük sağlayan klasik yönetim anlayışlarının birçoğu geçerliliğini yitirmiştir. Yaşanan çok hızlı değişim ve gelişmeler işletmeleri başarılı olabilmek için yeni yetenek ve yönetim anlayışı geliştirmeye yönlendirmektedir. Gelişmelere ayak uydurmak isteyenler için sadece teknolojik değişiklikleri üretim ve hizmet süreçlerine dahil etmeleri yeterli değildir. Bu yüzden işletmeler, artan rekabet ortamında ayakta kalabilmek ve pazar payını koruyabilmek için yeni bir yapı ve yönetim anlayışları geliştirmelidirler. Bu açıdan bakıldığında, stratejik yönetim, işletmelerin sahip olduğu değerler ile ilişkilerini tespit edilen hedefler doğrultusunda düzenleyerek rekabetçi ortamlarda verimliliğini artırmak suretiyle kârlılığını sürdürmesini hedeflemektedir. Bu bölümde verimli bir iç denetimin stratejik firma yönetiminde meydana getireceği etkiler üzerinde durulacaktır.

3.1 STRATEJİ VE STRATEJİK YÖNETİM

Yönetim genel olarak insanları belirli bir amaç için yönlendirmektir. 18. yüzyıldan bugüne ele alınan bir kavramdır. Endüstri devrimine kadar literatürde yer alıp kullanılsa da o dönemlerde büyük şirketler olmadığı için kullanımı sınırlı kalmıştır (Akgemci, 2013: 3). Stratejik yönetim, çalışma ve uygulama alanları için nispeten yeni bir bilim dalıdır. Akademik bir konu olarak yaklaşık yüz yaşında olmasına rağmen, gerçek anlamda uygulama yaklaşık yetmiş beş yaşındadır (Phadtare, 2011: 2).

Stratejik yönetim, hedef tüketici/müşteri ve çevreye dönük, rekabetçi, uzun dönemli vb. özelliklere sahiptir. Stratejiler, şirketin yapacağı SWOT analizi ile belirlenir (Karabulut, 2015: 14). Strateji, kurumsal strateji belirleyerek amaçlarını ortaya koyan

bir şirkette belirli kurallar ile hedeflere ulaşmak için temel politika ve planları üretir. Strateji ileriye dönük geliştirilmelidir. Stratejik yönetim; etkili stratejileri ortaya koyma, uygulama ve bunların sonuçlarını değerlendirerek kontrolünü gerçekleştirmeye yönelik alınan karar ve çalışmaların bütünüdür. Stratejik yönetimi, stratejilerin tasarlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını, tasarlanan stratejilerin uygulanmasını kolaylaştıracak yapısal değişikliklerin yürürlüğe konulması şeklinde tanımlamak mümkündür. (Barton, 2010: 1-2). İşletme literatürü açısından değerlendirildiğinde stratejik yönetim, beşeri ve diğer kaynakları mümkün olan en iyi şekilde yani optimal şekilde bir araya getirip, işletme amaçlarına etkin ve verimli bir sistemle ulaşma sürecidir (Akgemci, 2013: 4). Diğer bir anlatımla stratejik yönetim politikaları ve uygulamaları daha tutarlı bir hale getirmektir. Mikro düzeyde stratejik bir yaklaşımla gelişmeler daha sistematik bir hale getirilebilir. Daha geniş bir açıdan düşünüldüğünde ekonomik, siyasi, hukuki, teknolojik ve sosyal boyutlar açısından analiz edilir ve gelişme sağlanır (The Open University, 2016: 4). Rekabetçi stratejiler, şirketlerin, ülkelerin ve dünyanın tarihini değiştirebilmektedir (Karabulut, 2015: 14). Firma yönetiminde stratejik yönetimin ne olduğunu daha iyi anlayabilmek için strateji kavramının farklı açılardan nasıl tarif edildiğini görmekte yarar vardır.

Strateji kelimesi TDK sözlüğünde, “Önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için tutulan yol” olarak tanımlanmıştır (TDK, Büyük Sözlük, 13.05.2016). Tarihin en eski strateji kitabı Savaşma Sanatını yazan Sun Tzu savaşma sanatında stratejiyi şöyle tanımlar; stratejinin kuralları az ve basittir. Stratejinin kuralları herkesin yararına ve genel için yeterince açık ifade edilirse başarı elde edilir (Vaseghi, 2015: 46). Strateji, rekabetin yoğun olduğu zorlu bir ortamda kaynakların yapılandırılması yoluyla işletme için avantaj elde etme, pazarın ve paydaşların ihtiyaçlarının karşılanması için uzun süreli işletmenin yönünün ve kapsamının belirlendiği düşüncelerdir (Partridge ve Sinclair-Hunt, 2005: 3). Strateji, kuruluşun misyonunu yerine getirmek için eylemlerin tutarlı bir doğrultuda birleştiren, birbirini izleyen eylem ve taktiklerin ana doğrultusudur. İş dünyasında şirketlerin yaptığı bütün eylemler, her zaman rakiplerin rekabetiyle karşılaşılır. Rakiplerden kaynaklı rekabetin üstesinden gelebilecek bir misyon ve strateji belirlemek gerekir (Thompson ve Martin, 2005: 17).

Stratejik yönetim, finansal yahut finansal olmayan olaylarda davranışsal avantajlar sağlar, faaliyetleri adım adım belirleyerek uygulamaya koyar, geleceği tahmin eder ve aynı zamanda işletmenin hazır olmasını sağlar. Gelecek olumluysa, işletme yüksek yararları elde etmek için kendini hazırlar; gelecek olumsuzsa, üstesinden gelmek ve firma üzerindeki etkisini azaltmak için kendini hazırlar (Phadtare, 2011: 34). Stratejik yönetimin başarılı uygulaması, firmayı ortalamanın üzerinde kazanan bir işletme haline getirmesidir, böylece yüksek miktarda satış, verimlilik ve kâr elde edilir. Böylece stratejik yönetim sonuçta firmaya kazanç sağlayan şu faydaları da vardır: Hedeflere ulaşılmasına örgütün kararlılığını, üst yönetimin karar alma ve uygulama istikrarını, teknolojik dönüşüme ve değişim yönetiminin daha iyi anlaşılmasını sağlar (Phadtare, 2011: 35).

Stratejik yönetimin firmada etkilerini artırmak için aşağıda yer alan tekniklerden faydalanmak yararlı olacaktır.

3.2 STRATEJİK YÖNETİM TEKNİKLERİ

İşletmeler ticari hayatın içinde varlıklarını sürdürürken her an yeni tehdit ve fırsatlarla baş başa kalabilirler. Böyle bir durumda firmanın uyguladığı stratejik yönetim felsefesi devreye girer. Stratejik yönetim sonu olmayan bir süreç olduğu için işletmeye sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamak ve kârlılığını sürdürmek için uzun dönemli sonuçlara odaklanmak zorundadır. Bu sonuçlara odaklanırken geleceği öngörme ve gelecekle ilgili çeşitli planların yapılmasında, kararların alınmasında farklı teknik ve araçlardan yararlanır. Bu başlık altında stratejik yönetimde kullanılan bazı önemli teknik ve araçlar aşağıda açıklanmıştır.

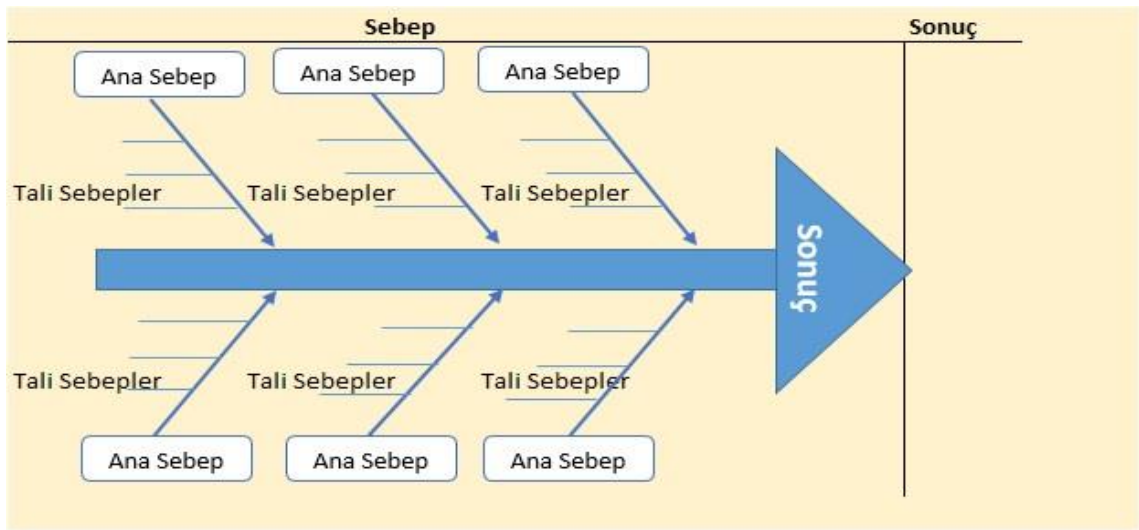
3.2.1 Açık Defter Yönetimi

Açık defter yönetimi, işletmede herkesi içine alan bütün çalışanların menfaatlerini gözeten, işletme sahiplerinin tek başına yönetim anlayışını reddeden, çalışanların eğitilerek yetki devriyle güçlendirildiği katılımcı ve çağdaş bir yönetim anlayışıdır. Bu

anlayışa göre meydana gelen ve gelecek problemler sadece sahip ve yöneticilerin değil tüm çalışanların sorumluluğundadır. Bu yüzden ödüller ve riskler de paylaşılmaktadır. Açık defter yöntemi çalışan tutumları ve eğilimleriyle işletme verimliliği ve performansı arasında bir bağ kurarak, çalışanlara ödül, ikramiye ve benzeri uygulamalarla, çalışanların fikirlerini paylaşmalarını ve sürekli öğrenmelerini teşvik ederek faaliyetlerinin kalitesini artıran bir yöntemdir (Case, 1996: 29). Açık defter yönetimin uygulanması için dört temel ilkenin uygulanması gerekir: (1) Finansal ve operasyonel bilgilerin paylaşılması, (2) Finansal bilgilerin yorumlanması ve anlaşılması için çalışanların eğitilmesi, (3) İş görenlerin görev ve yetkilerinin tanımlanması, (4) İş görenlerin ödüllendirilmesi (Ölçer, 2005: 121-142).

3.2.2 Balık Kılçığı Diyagramı

Balık kılçığı diyagramı, işletmelerde kalite sürecinin aşamasında yöneticilere bilgi sağlar ve karar alınmasını destekleyen bir araçtır. Kalitenin sebep ve sonuçlarını gösteren bir diyagramdır. Bu yüzden yönetim literatüründe sebep-sonuç diyagramı yahut Ishikawa Diyagramı diye anılan diyagramın omurgasını, kalitenin sonuçlarını, sebeplerinde önem derecesine göre kılçıkları oluşturmaktadır. Bu diyagramda herhangi bir sorunla ilgili tüm nedenler belirlenir, sıraya dizilir ve grafiksel olarak gösterilmesi etkili bir stratejik yönetim aracı olarak değerlendirilir (Akgemci, 2013: 66).



Şekil 10. Balık Kılçığı Diyagramı (Akgemci, 2013: 66)

3.2.3 Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri analizi, stratejik faaliyetlerin rakiplerle karşılaştırıldığında daha uygun maliyetle ve daha nitelikli bir şekilde gerçekleştirilmesini ve rekabet üstünlüğü kazandıracak kaynakların elde edilmesini sağlayan bir yöntemdir. Porter tarafından geliştirilen Değer Zinciri Analizi, bir işletmenin rakiplerine göre rekabet üstünlüğü kazanmasında temel olarak değerlendirilen ve uyum sürecinde gerçekleşen bütün işlemlerin belirli bir sistematığe bağlı kalınarak inceleme aracıdır. Başka bir ifadeyle stratejik operasyonlarının maliyet ve değeri kapsayan bir yöntemdir (Eraslan vd., 2008: 309).

3.2.4 Değişim Mühendisliği

Önemli bir stratejik yönetim aracı olan değişim mühendisliği kalite, maliyet, hız ve hizmet gibi bu çağın en önemli performans ölçülerinde çok büyük değişiklikler ve reformlar yapabilmek için iş süreçlerini baştan sonra yeniden düzenlenmesi anlamına gelmektedir. Değişim mühendisliği, yaptığımız işi neden yapıyoruz? Neyi başarmak istiyoruz? Bu işleri neden bu şekilde yapıyoruz? Şeklinde temel soruları sorarak işletme sahip ve yöneticilerine cevap arar. Radikal değişiklikler yaptırarak yeni iş yapma modelleri uygulatır. Çarpıcı değişikliklere zorlayarak, zor ama gerçekçi fırsatları belirler ve çalışanları süreçlere uymaya zorlar (Akgemci, 2013: 72).

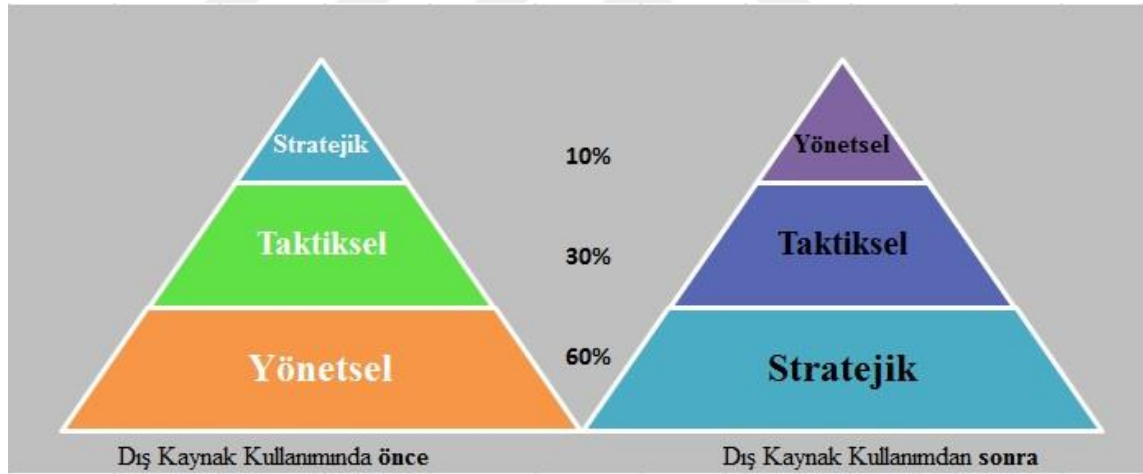
3.2.5 Delphi Tekniği

İşletme yönetiminin içinden çıkılmayan durumlarda konuyla ilgili uzmanların görüşlerine başvurduğu bir yöntemdir. Bu teknik ile belirlenen problemin çözümü için uzmanların bağımsız ve tarafsız yorumları ve önerileri alınır. Tekniğe başlarken öncelikle sorun hakkında fikirleri çoğaltmak için anket uygulanır ve daha çok fikrin öne sürülmesi beklenir. Yapılan öneri ve fikirlerin analiz edilmesiyle delphi tekniği için yeni bir basamak oluşur. Bundan sonra diğer katılımcılarında fikirleri tüm katılımcılarla aktararak konunun tekrar düşünülmesi sağlanır. Bu süreç uzlaşma sağlanıncaya kadar devam eder. Her bir aşamanın bir öncekinin sonuçlarına dayandığı çok aşamalı bir süreç

gerçekleşir. Stratejik planlama çalışmalarında, işletme çevresini değerlendirilmesine, yeni işletme stratejilerinin oluşturulma sürecinde delphi tekniği yararlı ve etkin bir yöntemdir (Akgemci, 2013: 78).

3.2.6 Dış Kaynak Kullanımı

Dış kaynak kullanımı, kaynakların dışarıdan transfer edilmesi veya ikinci derece önemli işleri işletme dışına gönderilmesi başka bir ifadeyle asıl faaliyet alanı dışındaki işlerin dışarıdaki uzman firmalara yaptırılmasıdır. Böylece işletmeler temel yetenekleri arasında yer almayan işleri dışarıdaki işletmelere devrederek sahip oldukları yeteneklere ve esas işlerine daha fazla yoğunlaşmayı sağlarlar (McIvor, 2005: 21). İşletmelerin dış kaynak kullanımından önce ve sonra yönetim alanlarında meydana gelen değişim şekil 11’ de gösterilmiştir. Dış kaynak kullanımından faydalanan firmalar stratejik yönetim konularına daha fazla ağırlık verebilmektedirler (Akgemci, 2013: 81).



Şekil 11. Dış Kaynak Kullanımından Önce ve Sonra Yönetim Oranları (Akgemci, 2013: 81)

Temel yetkinlik bakış açısına göre, bir firma sadece çekirdek bir yeteneğe sahiptir ve her şeyin dışına çıkmadan kendi işine (segmentine) odaklanmalıdır. İşletmeler tüm faaliyetlerinde etkin bir maliyet gücüne sahip olamaz. Firmanın en iyi yaptığı şey dışındaki diğer işlemleri uzman firmalara yaptırarak, sürdürülebilir bir maliyet avantajı, kalite ve hız açısından rekabet avantajı elde edebilir (Srivastava ve Verma, 2012: 713).

3.2.7 Kıyaslama-Örnek Alma

Kıyaslama, bir işletmenin performans geliştirmek amacıyla süreç ve uygulamaların karşılaştırılması için uygulanan etkin bir stratejik yönetim aracıdır. Sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerdeki en iyi süreçleri tespit ederek kendi işletmemize uygulama sürecidir. Yalın bir ifadeyle, işi en iyi yapan işletmeyi bul, uygulamalarını kendi işletmende uygula yöntemidir. Bu açıdan bakıldığında kıyaslama, öğrenen organizasyonlar için dersler alma ve bilgi yeniliklerini anlama ve kendi sistemine uyarlama, değişiklikleri paylaşma ve geliştirme süreci olarak, işletmenin geleceğine dönük bir yöntemdir (Çatı, vd., 2007: 149). Böylelikle ürünlerin, hizmetlerin ve uygulamaların dünya çapındaki rakiplerle karşılaştırma imkânı doğmuş olur. Ancak dikkat edilmesi gereken detay ürün, hizmet veya uygulamanın aynısını taklit ederek değil, öğrenileni daha da ileriye götürmek hedeflenmeli ve uygulanmalıdır (Zenger, 2001: 79). Kıyaslama türlerini işletme içi kıyaslama, rekabetçi kıyaslama, süreç kıyaslama, ürün odaklı kıyaslama, performans odaklı kıyaslama, stratejik kıyaslama şeklinde sınıflandırılmaktadır (Demirdöğen ve Küçük, 2003: 311).

3.2.8 Küçülme

Küçülme, belirli bir riskle karşılaşılınca firmanın finansal, fiziksel, insan veya bilgi varlıklarındaki azalmaları kapsayan geniş bir terimdir. En geniş anlamıyla küçülme, bir kuruluşun tasarımını değiştirmek amacıyla tam bir stratejik dönüşüm, kendi iş süreçlerinde, kurum kültüründe, değerlerinde, tutumları ve misyonunda olan küçülme ve küçülerek büyüme misyonu olarak tanımlanabilir (Cooper, 2012: 51).

3.2.9 Müşteri İlişkileri Yönetimi (MİY)

Müşteri memnuniyetinin çok ötesine geçmeyi hedefleyen ve merkeze müşteriye alan Müşteri İlişkileri Yönetimi (Customer Relationship Management-CRM) aynı zamanda günümüzde pazarlama faaliyetinin tarihsel gelişim içinde ulaştığı stratejik noktayı gösterir. Rekabet artışı, küreselleşme ve teknolojik gelişmeler gibi faktörlerin etkisiyle, işletmelerin ürün merkezli yaklaşımdan, müşteri odaklı yönetim anlayışlarına,

müşteri memnuniyetini esas alan bir sürece odaklanıldığı söylenilebilir. Bu bağlamda MİY, müşteri merkezli örgüt stratejileri ve bu stratejileri destekleyebilecek satış, pazarlama, müşteri hizmetleri, üretim, lojistik, tedarik muhasebe vb. işletme fonksiyonlarının tamamını içine alan bu iş süreçlerine yeniden şekil veren ve bunları yaparken teknolojiden faydalanan bir yönetim sürecidir (Akgemci, 2013: 100). Bir ürünün veya hizmetin ilk anda ve doğru olarak yapılmasını sağlamak için üretim zinciri içinde yer alan her aşamanın, her bölümün ve her kişinin satıcı-müşteri ilişkileri içinde çalışmaları gerekmektedir. Başka bir ifadeyle imalat bölümü satınalmanın müşterisi, pazarlama bölümü imalatın müşterisi konumundadır. Üretim ve hizmet sistemi içinde her ayrı bölüm ve her çalışan bir hizmet veya ürünü almakta, kendine ait görevi tamamladıktan sonra bir başkasına satmaktadır. Kalitede ve müşteri ilişkileri yönetiminde müşteri memnuniyetinin sağlanması topyekûn bu anlayışla çalışıldığı zaman mümkündür (Efil, 2010: 177). Bu yararları elde edebilmek için müşteri ilişkileri yönetimi tarafından müşteri memnuniyetinin değerlendirilmesi gerekir. Müşteri bildirimlerine, şikâyetlerine, müşteri gereksinimlerine cevap verecek olan dağıtım ve satınalma süreçleri ve tekrar sipariş alma gibi yöntemlerin ölçülmesi ve geri besleme mekanizmalarıyla kontrol edilmesi gerekmektedir (Panneerselvam ve Sivasankaran, 2014: 559).

3.2.10 Öğrenen Organizasyonlar

Öğrenen organizasyonlar bilgiyi üreten, hazırlığını yapan ve kaynağa ulaştırma alanlarında işlevsel davranışları yeni bilgi ve öngörüler çerçevesinde dönüştüren organizasyonlardır. Organizasyonlar ayakta kalabilmek için sürekli bir değişim içinde olmak zorundadır. Organizasyonların başarılı olması değişen koşullara uyum sağlamasıyla mümkündür. Öğrenen organizasyonların yaptığı izleme, dönüşme, gelişme ve yenilenebilen dinamik yapıları, sistemlerin işlerliğini sürdürmektedir (Akgemci, 2013: 105). Organizasyon içinde farklı birimlerin birbirinden öğrenmesine yönelik yatırımlar yapmak, küçük aksaklık ve gecikmelere neden olsa da birçok yanlışın önlenmesinde kritik öneme sahiptir. Bu önemi kullanabilmek için her bölüm çalışanlarının samimi ve etkin bir fikir girdisinde bulunmaları gerekir (Edmondson, 2016: 58). Eğer paylaşılması gereken bilgiler çalışanların tamamına aktarılmazsa fazla

bir değer oluşmaz. Etkili işbirliğinin ve verimliliğin yapı taşı bilgi paylaşımıdır. Bilgi paylaşımı b6l6mlerin koşulları ve kararları doğru anlamasına ve yorumlamasına sağlar. Çalışanların birbirini daha iyi anlayarak, şirket etkinliğini artırır (Haas ve Mortersen, 2016: 73). Organizasyonlarda alışanlar gerekli eğitimi aldığında ve becerilerini geliştirdiklerinde verimlilik artar. Eğitim genelde insanların kişiliklerini geliştirir, yaptıkları işte en iyi sonuçları almalarını sağlar (Zenger, 2001: 109). 6ęrenen organizasyonlar stratejik y6netimin olmazsa olmaz kurumlarındandır.

3.2.11 Tedarik Zinciri Y6netimi

G6n6m6zde 6retim ve dağıtım şirketlerinin geniş bir yelpazede kurumsal hayatta kalma ve rekabet avantajı kazanması için belki de en 6nemli stratejik disiplin, tedarik zinciri y6netimidir. Stratejik bir y6netim aracı olan Tedarik Zinciri; hammadde ve yarı mamulleri temin eden, hammadde ve yarı mamulleri mamullere eviren ve nihai 6r6nlerin m6şterilere dağıtımını gerçekleştiren zincirdeki t6m 6yelerin oluşturduğu ağ olarak ifade edilebilir. Bu zinciri oluşturan halkalar (işletmeler) birbirine en g6ncel bilgiyi sunarak arz ve talep dengesinin sağlanması katkıda bulunurlar. B6ylece kısa vadede tedarik zincirinin amacı gereksiz stokları ortadan kaldırmak, 6retim ve m6şteriye cevap verme hızını artırmaktır. Uzun vadedeyse, doğru zamanda ve doğru yerde teslim edilmiş 6r6nler ile m6şteri beklentilerini karşılayarak pazar payını ve k6rını artırmaktır (Ross, 2011: 1-2).

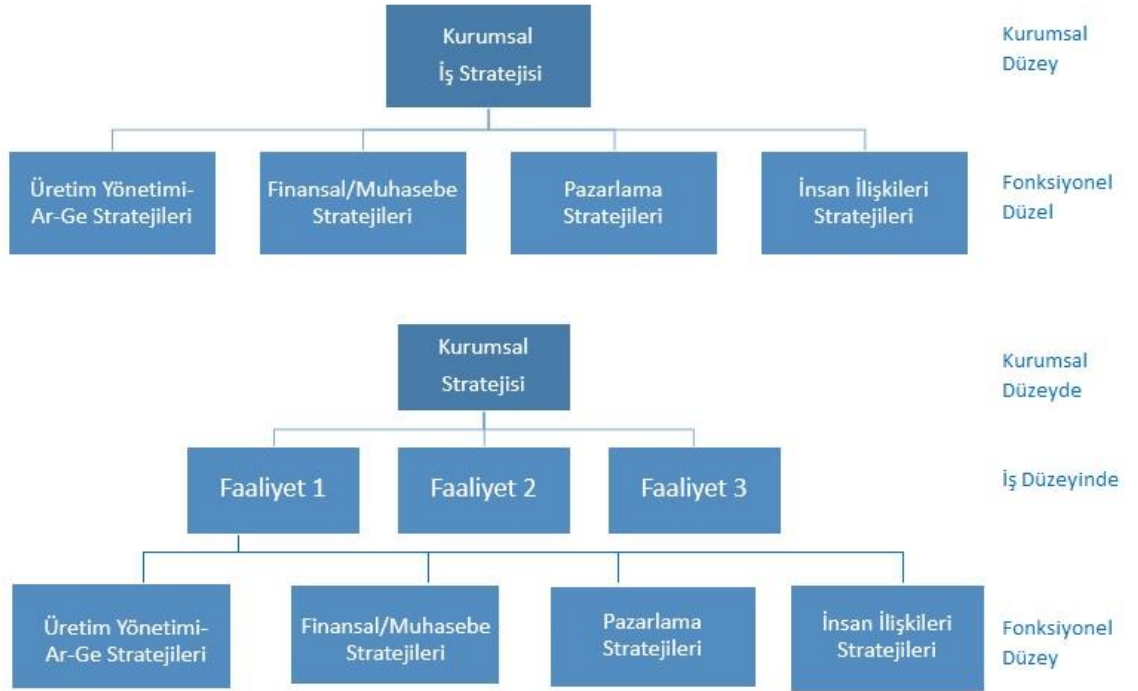
Buraya kadar firmaların stratejik kararlarında sıkça kullanabilecekleri teknikleri g6rd6k. şirketlerin belirleyeceği 6 t6r strateji d6zeyi vardır. Strateji belirleyecek firmalar bu 6leklerde stratejilerini geliştirmeli ve strateji uygulamalarını ona g6re yapmalıdır.

3.3 STRATEJİ D6ZEYLERİ VE İ DENETİM

Firmada takip edilen iç denetimin kalitesi takip edilecek stratejilerin d6zeylerini belirler. Firmanın i denetimi ne derece 6st d6zeyde d6zenlenmiş ve organize olmuşsa

bu denetim doğrudan firmanın stratejik yönetimi üzerinde kendisini hissettirir ve belirlenen stratejiler daha üst düzeylerde olur. İç denetim firmadaki bütün sorumluluk merkezleri itibariyle yapılacağı için her bir sorumluluk merkezi için ayrı ayrı strateji belirlendiği gibi bir de vizyon ve misyon açısından toplam firma stratejisi belirlenir. Bu satışları artırmak, maliyetleri düşürmek, üretim ve mal portföyünü belirlemek, pazarlarla, müşterilerle, maliyetlerle, kârlarla, personelin kalitesiyle vb. her alanda gerçekleşir. İç denetim, firma politikalarının tespitinin başında yapıldığı gibi, dönemin sonunda bunların hangi oranlarda gerçekleştirilebildiğini, sapmaları, sapmaların sebeplerini ve alınacak tedbirleri ortaya koyar. İç denetim stratejiler üzerinde etkili olduğu gibi stratejiler de iç denetim üzerinde etkilidir yani karşılıklı bir etkileşim vardır. Mesela denetimin ve iç denetimin yapılmasında hangi stratejiler uygulanırsa denetimin etkin olacağı önemli bir konu olurken, denetim ve iç denetim de nasıl uygulanırsa stratejik yönetim daha etkili olur sorusu gündeme gelir.

Strateji düzeyleri, kurumsal düzeyde, iş düzeyinde ve fonksiyonel düzeyde olmak üzere üçe ayrılır. Stratejik başarı bu üç düzeyde yapılan strateji uygulamalarının birbiriyle sorunsuz ve bütünleşmiş bir şekilde sağlam çalışmasına bağlıdır. Fonksiyonel stratejiler iş stratejilerinin uygulanması için önem arz eder (Barnat, www.24xls.com). Üç tür strateji düzeyleri şekil 12' de gösterilmiştir (Phadtare, 2011: 30).



Şekil 12. Alternatif Stratejik Yönetim Düzeyleri (Phadtare, 2011: 31)

3.3.1 Kurumsal Düzeyde Strateji

Bu üst düzey yönetim stratejisidir. Yönetim kurulu, icra kurulu başkanı ve üyeleri tarafından formüle edilir ve uygulanır. Uygulayıcılar stratejileri belirlerler, varsa farklı iş kolları ve işletmeleri için ayrı ayrı strateji oluşturulur; stratejilerin uygulanması için kaynak tahsisi gerekir. Finansal performans ve finansal olmayan hedeflerden sorumludurlar. Finansal olmayan hedefler sosyal sorumluluk projelerini içerebilir. Kurumsal düzeydeki stratejiler kapsamında, firmanın planlanan faaliyetleri ile ilgisi yoktur. Bunlar genellikle yüksek maliyetli, yüksek risk içeren ve yüksek kâr potansiyeline sahip stratejilerdir (Phadtare, 2011: 32).

3.3.2 İş Düzeyinde Strateji

İş düzeyindeki stratejiler, kurumsal düzeyde belirlenen stratejilere rehberlik eder, yön verir. Başka bir ifadeyle kurumsal düzeyde formüle edilmiş stratejilerin genel

amacına ulaşması için yürütülecek somut stratejilerdir. İş stratejisi pazarda rekabet edecek stratejileri kapsamaktadır. Her şirket büyük ya da küçük pazarlar için iş düzeyinde stratejilere karar verir. İşletmenin belirlediği orta vadede, orta riskli, orta maliyetli ve kar potansiyeli olan stratejileri kapsamaktadır (Phadtare, 2011: 33).

3.3.3 Fonksiyonel Düzeyde Strateji

Fonksiyonel stratejiler üretim, Ar-Ge, pazarlama, müşteri hizmetleri, dağıtım, finans, insan kaynakları, vb. bölümler için geliştirilmektedir (Barnat, www.24xls.com). Fonksiyonel stratejinin rolü bir örgütün varlığı için çok önemlidir. Fonksiyonel strateji genel iş stratejisine destek sağlar ve ikinci olarak fonksiyonel yöneticiler belirlenen hedeflere ve amaçlara ulaşmak için nasıl hareket edeceklerini göstermektedir. Fonksiyonel stratejiler üst düzey stratejilere tutarlı olarak hazırlanır, bu stratejiler iş düzeyindeki stratejilerin altında yer alır. Fonksiyonel stratejiler üst düzey yöneticiler tarafından tasarlanmaktadır. Fonksiyonel yöneticiler bu stratejilerin uygulanmasından sorumludurlar. Bu stratejiler iş ve kurumsal düzeydeki stratejilere destek vermektedir (Rao, www.citeman.com).

Kurumsal ve iş düzeyinde strateji oluştururken firmanın hangi stratejileri uygulaması ve yönetmesi gerektiğini bilmesi önemlidir. Firmanın hedeflerine göre veya piyasa şartlarına göre hareket etmek gereklidir. Şirketlerin strateji geliştirmeleri ve bunu uygulamaları başlı başına yeterli değildir. Uygulamaya konulan stratejiler hakkında geri bildirim almak ve zamanında gereken eylemi ortaya koymak için stratejik denetim, şirketler için gereklidir.

3.3.4 Stratejik İç Denetim

Kurumsal yönetimin sorumluluğu gereği strateji yapma ve gerçekleştirmeyle görevi sona ermemektedir. Stratejilerini ve uygulama çalışmalarını denetlemeleri de gerekir. Bu bir şirketin hayatta kalmasını ve mevcut stratejilerinin fırsatlarından yararlanılmasını yahut yaklaşan tehditlere yanıt vermesini ve değişen çevre koşullarına uyumu sağlamak için kaynakların ve yetkinliklerin yeterli olduğunun güvencesini sağlar. Rekabetçi bir pazarda gerçeklerle yüzleşmeyi sağlar. Bu yüzden üst yönetim

periyodik olarak stratejik denetim ve iç denetim yapmak zorundadır (Srivastava ve Verma, 2012: 789).

3.3.4.1 Stratejik Denetimin Kapsamı

Stratejik denetim, stratejik planlama, yürütme ve izleme gibi çeşitli unsurları değerlendirmek ve işletmenin iş operasyonlarını iyileştirmek için uygun tedbirlerinin alınmasıyla ilgilidir. Kurumsal stratejik yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Stratejik denetimin odağı ilgili fonksiyonların uyumunu sağlamak olduğundan örgütsel olarak atılacak adımların, kural ve prosedürlerin sıkı bir denetime tabi tutulması olarak ifade edilmektedir (Srivastava ve Verma, 2012: 791). Kararlaştırılan strateji ve tahmin düzeylerine eklenecek yeni değerlerin, başarısızlıkların, kör noktaların nedenlerini tespit etmek ve stratejik süreçlerin sistematik yapılandırılmasını kapsamlı bir incelemeye tabi tutmaktır. Stratejik denetim; stratejinin planlandığı şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini, stratejik yönetim sürecini inceleyen özel bir denetim türüdür. Başka bir anlatımla stratejik denetim şirketin genel strateji ve dinamik olarak değişen çevre koşullarına alt stratejilerin uygunluğunu belirlemek ve şirketin genel performansı yanı sıra iş birimleri yönünden de performansını değerlendirmektir (Srivastava ve Verma, 2012: 792).

3.3.4.2 Stratejik Denetimin Faydaları

İstenilen sonuçların elde edilmesi, genel planın etkinlik ve etkililik yanı sıra yeni planlar için de bir fikir sağladığından bir işletmenin stratejik denetimi strateji geliştirilmesi kadar önemlidir. Ayrıca sosyo-ekonomik, politik ve teknolojik gelişmeleri ve işletmenin değişen şartlarına devam eden stratejilerin uygunluğuna karar verir ve ortaya çıkan fırsatları kaçırmadan yeni tehditleri en aza indirmek amacıyla strateji değişikliklerine işaret eder. Stratejik denetimin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Srivastava ve Verma, 2012: 792-793):

- Periyodik olarak merkezi yönetim programı ile kurumsal hedeflerin başarı elde edilecek şekilde yürütülmesini sağlar.

- Bir stratejinin kritik hale gelmeden önce yönetimin zayıf noktalarına yardımını gerçekleştirir.
- Olayların davranışını ve gelişmesini etkiler ayrıca organizasyonun ve alt sistemlerinin doğru yönlendirilmesini sağlayarak uzun vadeli planlar arasında uyumu teşvik eder.
- Adaptasyon, uyum, istikrar ve devamlılığı sağlar. Organizasyonda kararlılık ile politika ve prosedürleri değerlendirir.
- Periyodik stratejik denetimleri, dış çevre dinamikleri ile hedefleri ve stratejilerin gerekli ayarlarını yapmak için yönetime fırsat verir.
- İşletmenin kıt ve değerli kaynaklarının etkin ve verimli kullanımında yönetime yardımcı olur.
- Kısa vadeli performansı maksimize eder.
- Uzun vadede pay sahiplerinin kârlılığını artırmak için yöneticilerin üzerinde denetim sağlar.
- İşlemlerin sağlıklı şekilde kontrolünü yürütür.

Stratejik yönetimde, yönetimin denetlenmesi yöneticilerin uygulamaları ve hedefleri hakkında sağlıklı bir geri bildirim olacağı için denetlenmesi tüm paydaşların yararına. Bu sebeple yönetim denetimine bakmak faydalıdır.

3.4 YÖNETİM DENETİMİ

Yönetim denetimi, yönetim danışmanı veya bağımsız uzmanların, yönetim hakkında kanaat oluşturacak denetimlerine denilmektedir. Bir iç denetimle yönetim denetimini karıştırmamak gerekir. Yönetim denetimi, yönetimin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmeleri için yardımcı olacak bir bakış açısıyla incelemek ve örgütsel faaliyetlerin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Yönetim süreçlerinin bir bütün olarak incelenmesi ile ilgilidir. Yönetim denetimi, kurumsal yönetimin iyileştirilmesine

yardımcı olmak için önemli bir araç olarak görülmektedir (Sharma ve Kumar, 2015: 762).

3.4.1 Yönetim Denetiminin Özellikleri

Yönetim denetimi, yöneticilerin performansının gözden geçirilmesidir. Başka bir ifadeyle, yöneticilerin performansını değerlendirmek için yöneticilerin karar ve eylemlerin incelenmesi işlemidir. Yönetimin planlama, organize, koordinasyon ve kontrol alanlarını kapsar. İç kontrol sistemindeki politikalar, süreçler, prosedürler ve operasyonların gözden geçirilmesidir. Yönetim denetimi iç denetimin bir uzantısıdır (Sharma ve Kumar, 2015: 766).

3.4.2 Yönetim Denetiminin Amaçları

Yönetim denetimi, iç kontrol sisteminde zayıf alanlarını belirleyerek yönetimin etkinliğini geliştirmeyi amaçlayan ve yönetim sürecinin genel performansını artırmak için tedbirler önerir. Aşağıdaki hedeflere ulaşmak için yapılır (Sharma ve Kumar, 2015: 768):

- Her düzeyde yönetsel performans denetlenir.
- Operasyonel kârlılığı geliştirir.
- Örgütsel verimliliği artırır.
- Örgütün amaçlarına uygun olmayan kararlar veya faaliyetleri belirler.
- Örgütsel hedeflerin her düzeyde anlaşılmasını sağlar.
- İç kontrol sisteminin zayıflıkları ya da usulsüzlük keşfederek mümkün olan en iyi sonuçları almak için tedbirler önerir.
- Plan ve politikaları değerlendirir.
- Farklı kaynakların performans değerlendirmesini kolaylaştırır.

3.4.3 Yönetim Denetiminin İhtiyaç ve Önemi

Yönetim denetimi, yönetim performansının iyileştirilmesi için kullanılan bir araçtır. Devam eden operasyonlarda mevcut yönetsel eksiklerini tespit etmek ve sorunları giderecek önerileri belirlemek ihtiyacından meydana gelir. Yönetim denetimi, eleştirel iş politikaları, planları, prosedürler, eylemleri ve verimliliği değerlendirir. Yönetim denetimi ileriye dönük ve sonuç odaklı bir denetimdir. Bu yönetime bir yardım ve çeşitli etkinliklerin performans değerlendirme aracıdır. Zayıf alanları belirler ve bu tür zayıflıkları ortadan kaldırmak için tedbirler önerir. Bu sayede tüm sistem daha verimli hale gelir, daha güvenilir daha operasyonel politikalar geliştirilir. Sonuçta örgütsel verimliliği teşvik eder ve operasyonel verimliliği artırır. Sorumluluk içinde meydana gelen çatışma alanlarının teşhisini sağlar (Sharma ve Kumar, 2015: 770).

3.4.4 Yönetim Denetçisinin Nitelikleri

Yönetim denetimi, yasal bir gereklilik olmadığı için herhangi bir bağımsız uzman veya yönetim danışmanı yönetim denetimini üstlenebilir. Yönetim denetimini iç denetçilere yaptırmak en uygundur. Aslında yönetim denetimini, iç denetçilerin yapmak için daha yetkin olduğu kabul edilmektedir (Sharma ve Kumar, 2015: 762).

Bundan sonra verimli bir iç denetimin stratejik firma yönetimine etkileri incelenecektir.

3.5 DENETİMİN STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİLERİ

İlk adım olarak, firmanın stratejik bir analizini çıkartmak ve stratejileri belirlenmesine yardımcı olacak bir temelin oluşturulmasına etki eder. Bu temele göre zamanla şirketler fonksiyonel ölçekte pazarın yeni dinamikleri çerçevesinde farklı yönere doğru yönelebilirler. Örneğin gelişen iletişim teknolojilerine duyulan ihtiyaç gereği, bilgi işlem desteği hizmeti satın alırken bilgi işlem teknolojisine yatırım yapabilir. Bu nedenle stratejilerin sürekli gözden geçirilerek uyumlu hale getirilmesini ve firmaya rekabet avantajı sunacak bir şekil kazandırılmasına etkisi olur.

İkinci adım olarak stratejik planlamaya ağırlık verilmesine yardımcı olur. Bu konuda yönetim kurulu; iç denetim yöneticilerinden, fonksiyonel yöneticilerden, profesyonellerden ve danışmanlardan destek alarak yol haritasının netleştirilmesinde yapılacak katkıları öğrenir. Bu yol haritası nereye, nasıl ve kimlerle gidileceğinin planını gösterir. Stratejiyi belirlemek ne kadar önemliyse bunu uygulamaya koymak daha önemli hale gelmektedir. Belirlenen stratejilerin hayata geçmesi için insan kaynağı çok önemli bir faktördür. İşletmede bulunan insan kaynağının da analiz edilmesi gerekmektedir. Özellikle işletmede uzun yıllar çalışan yetkili, beyaz yakalı ve mavi yakalı personelin organizasyonun içindeki durumu kanıksadığını ve yeni değişimlere direnç göstermedeki reaksiyonları göz önüne alınmasını sağlar. İç denetim strateji belirlemede kişilere değil sisteme yatırım yapılmasını önerir. Yeni stratejileri uygulamada yeni bakış açıları geliştirme ve dönüşüm için yeni yöneticilere ve çalışanlara ihtiyaç duyulabilir. Bu bağlamda yöneticilerin liderlik ve beceri gelişimini sağlamak için kapsamlı eğitimler ve iş birliğiyle gelişme süreci başlatılabilir. En üst seviyedeki yöneticiden en alttaki çalışana kadar insan kaynağı unsurunun işine ve niteliklerine uygun yetkinlikler kazanmasına imkân sağlar.

Strateji belirleme, strateji planı yapma ve bu planı uygulayacak insan kaynağı analizinden sonra üçüncü adım olarak, fonksiyonlar bazında iş yapma modeli ve süreçlerin analizinin yapılmasını sağlar. Süreçler daha yalın daha anlaşılır ve mükemmellik odaklı hale getirilmeye çalışılır. İş süreçlerinin bir uçtan bir uca takip imkânı sağlayan kurumsal temelli bir yazılım yapısına geçilerek sistemi bir bütün halinde irdelemek ve kontrol etmek mümkün hale gelebilir. Bu yazılım değişikliğinin tedarikçi ve müşterileri içine alan ve çalışanların verimli bir şekilde kullanacağı bir sistemi kapsmalıdır. Teknolojinin ve iş yapma biçimlerinin sürekli değiştiği bir çağda yaşanan gerçeklerden yola çıkarak değişimlere anında yanıt vermek adına değişimleri kendine uyarlayan bir sisteme sahip olmayı sağlar.

Tüm bu adımlar kâğıt üzerinde veya toplantı sonuçlarında alınması mümkündür. Ancak her türlü yeni dönüşüm ve değişimlerde şirket kültürü büyük bir önem kazanır. Şirket kültürünün de analiz edilmesini sağlar. Kültürün, yenilikleri benimsemesi ve desteğinin alınması için katılımcı ve iş birliğine yönelik çalışmalar ön plana çıkarılmalıdır. Her kademedeki çalışanlarla toplantılar düzenlenip fikir jimnastiği

yapılmalıdır. Ortak akıl ve şeffaf iletişim modeli uygulanmalıdır. Böylece tepeden inme hedeflerin aşağılara doğru inildikçe anlaşılmasının önüne geçilmiş olacaktır. Dolayısıyla herkesin stratejik hedefleri anlaması, içselleştirmesi ve en önemlisi de öncelikleri haline getirmesine yarar sağlayacaktır. Hedeflerin yanında sonuçlarında anlaşılır bir biçimde belirtilmesine etki eder.

Ortaya konulan bu etkiler süreklilik gerektiren bir döngü olduğundan hızlı karar alındığında, şirket içi bürokrasi asgariye indirilerek sağlıklı çalışması sağlanır. Kurumların başarısını belirleyen temel etken alınan stratejik kararların uygulama başarısıdır. İş hayatında uygulanmayan karar yok hükmündedir. Dolayısıyla şirketlerin bu kararlardan yararlanması söz konusu olamaz. Bir şirkette hedefe ulaşma noktasında gereken yegâne faktör iş yapma biçimi ve disiplindir. Bu disipline sahip olmak işletmeleri hedeflerine ulaştırır. Belirlenen hedeflere ulaşma disiplinine sahip olunmasını sağlar.

Stratejik yönetim, bir firmayı bulunduğu yerden istediği, hedeflediği yere belirlenen yol ve yöntemlerle ulaşmasını sağlar. Ancak belirlenen stratejiler her şirkete uygun olmayabilir. Stratejinin başarılı olması uygun ortamın, uygun kültürün bulunmasıyla mümkündür. Şirketlerde kültür, işlerin nasıl ilerlediğiyle ilişkilidir. Şirketin yazılı olmayan kuralları bu noktada önem arz eder. Dolayısıyla belirlenen stratejilerin yazılı olmayan kurallarla da yani alışkanlıklarla da uyumlu olması gerekir. Bu uyumu sağlamada verimli iç denetim yöneticilere yardımcı olur.

Stratejik yönetimi uygulayamadığı için stratejik kararlar alamayan işletmeler uzağı göremez ve aldıkları kararlar kısa vadeli olur. Bir insanın, bir firmanın veya bir ülkenin kaderini değiştirecek projelerinin uzun vadeli olması gerekir. Kısa vadede iyi sonuç verecek işler genelde önemsizdir. Dolayısıyla bu sonuçlar kalıcı olmaz. Çünkü istenmeyen sonucu yaratan temel sebeplere kısa sürede ulaşamaz ve ulaşılsa da kısa sürede ortadan kaldırılamaz. Dolayısıyla bu sebepleri ortaya çıkartacak olan verimli bir iç denetimin firmada kurulması gereklidir. Bu süreçlerin sonucu da doğru stratejik yönetime sahip firmalar ve bu firmaların uyguladığı stratejik kararlar karşımıza çıkar.

3.5.1 İç Denetimin Üretim Süreçlerine, Mamul ve Hizmet Kalitesine Etkileri

Firmaların gündeminden hiçbir zaman düşmeyecek olan rekabet baskısı sonucunda, maliyetlerin azaltılması yanında pazarın taleplerine uygun ürünler ve hizmet geliştirilmesini sağlar. Üretim süreçlerinin iyileştirilmesi dolaylı olarak stok yönetimine katkı sağlar. Sadece fiyat odaklı değil kalite, hız ve zaman beklentilerini de karşılar. Üretim süreci bir firmanın müşteri siparişinin alınımından siparişin teslimine kadar geçen sürenin kısaltılmasını sağlar. Üretim sürecinde gereksiz faaliyetlerin ortadan kaldırarak gereksiz maliyetleri önler. Üretim sürelerinin kısalması, ürün ve hizmetlerin müşteriye zamanında teslimini kolaylaştıracak, zamanında yapılan teslim müşteri memnuniyetini artıracaktır. Süreçlerin iyileştirilmesi kaliteye olumlu etki edecektir. Süreç iyileştirme teknikleri kullanılarak, iyileştirilmesi ve değiştirilmesi gerekli alanlar bulunur ve uygulamaya geçilmesini kolaylaştırır. Kaliteyi belirleyen ilkelerin benimsenmesini sağlar. Kalite bir işin doğru ve uygun bir biçimde yapılması olarak tarif edildiğinden kalitenin pek fazla bir maliyeti yoktur. Üretim süreçlerinde, mamul ve hizmet üretiminde kalitesizliğin belli bir maliyeti bulunmaktadır. Kalite çalışanlar üzerinde motivasyon ve sürekli iyileşme algısı meydana getirir. Bu algının şirket süreçlerine uygulanmasını, bir kültür olarak benimsenmesini sağlar.

3.5.2 İç Denetimin Satınalma ve Stok Yönetimine Etkileri

Satınalma faaliyeti ürün ve hizmetlerin firmaya alınmasıdır. Bu alanda, doğru ürünün ve hizmetin doğru kaynaktan en uygun fiyatla satın alınması ve doğru yere ve zamanında teslim edilmesine etki eder. Bununla birlikte malzemenin ve hizmetlerin kesintisiz alınmasını, envanterlerin iyi yönetilmesini, kalitenin artırılmasını, birim maliyetlerinin düşürülmesini, teslim süreleriyle elde bulundurma maliyetlerini, tedarik sürecinde uygun tedarikçilerin belirlenmesini, fiyat anlaşmalarının, ödeme şekillerinin belirlenmesini göz önünde bulundurarak en uygun satınalmanın yapılmasını sağlar.

Firmaların bulunduğu sektör ve işgal konularına göre bünyelerinde bulunduracağı stok ve stok miktarları çeşitlilik göstermektedir. Bu stoklar hammadde, yarı mamul veya satışa hazır halde mamul de olabilmektedir. Stok yönetiminde

firmanın, optimal bir stok seviyesinin olmasını sağlar. Bu optimal seviyeyi sağlarken meydana gelebilecek stoklarla ilgili giderleri maksimize eder. Örneğin sipariş alım giderlerinde, stok bulundurma giderlerinde ve yeterli stok bulundurmamanın muhtemel zararlarına maksimize eder. Giderlerin yanında stoklarla ilgili tasarrufların elde edilmesini sağlar. Atıl stok bulundurmak gibi gereksiz maliyetlere katlanmanın, satılması mümkün olmayan nitelikteki hammadde, yarı mamul ve mamullerin depolama maliyetlerinin, çalınma, kaybolma gibi risklerin, stokların azalması veya siparişlerin zamanında teslim alınmaması gibi aksaklıkların önlenmesini sağlar (Okka, 2015: 268-276). Bu eylemler için sürekli bir iç denetim gerekir.

3.5.3 İç Denetimin Satış, Pazarlama ve Pazar Değerine Etkileri

Günümüzde küreselleşmenin getirdiği avantajlardan biride firmalar için üretim sorun olmaktan çıktı, sermayesi olan her firma dünyanın istediği bir yerinde ürünlerini üretme imkânına kavuştu; artan üretimle birlikte müşteri bulabilmek, üretilen ürünü piyasada satabilmek daha önemli hale geldi. Bu bakımdan firmaların üretme ve satış yapma kapasitesinin sınırlarını göz önünde bulundurmasına etkisi olur. Pazarlama yöneticilerinin görevinin sadece ürünü pazarlamak değil, aynı zamanda ürünlerin satış noktalarında bulunabilir ve satın alınabilir olmasını sağlamaktır. Firmaların pazarlama stratejisi belirlemelerini, belirlenen stratejilerin disiplini olan bütçesi hazırlanmış, müşteri odaklı ve her şeyden önemlisi kar etmeyi hedefleyen planlı top yekûn bir çalışma olmasına etki eder. Firmaların yapılarına ve ürettikleri, satışını yaptıkları ürünlerin ve hizmetlerin niteliğine uygun pazarlama stratejisi içinde bir sistem belirleyerek hazırlanıp uygulanmasına etki eder. Pazarı büyütme, pazar payını koruma ve pazarda meydana gelen yenilikleri izleme gibi değişkenlerin takibini sağlar ve firmayı bu ölçülerde değişiklik yapmaya zorlar. Firmalar kendi ürünlerini ve hizmetlerini geliştirmek, maliyetlerini düşürmek ve rekabetten geri kalmamak için olağanüstü çaba sarf ederlerken pazarlama faaliyeti, ürünlerin veya hizmetlerin müşteri ihtiyaçlarına cevap verip vermediği konusunda geri bildirim toplayarak, müşteri tercihleri ve eğilimleri konusunda bilgi toplamayı sağlar. Müşteri memnuniyetine odaklanılarak sadık müşteriler kazanılmaya etkisi olur. Rekabet ve piyasalarda yaşanan gelişmeler ölçeğinde firmaların sahip olduğu nitelikli insan sermayesi, teknolojik

gelişmeler ve ekonomik büyümenin olduğu piyasalarda avantajlar kazanarak firma değerini ve pazar değerinin yükseltmesine etki eder. Bu faaliyetler sıkı bir iç denetimle başarıya ulaşır.

3.5.4 İç Denetimin Yönetim ve Kurumsallaşma Sürecine Etkileri

İç denetim temelinde bir yönetim fonksiyonu olduğu için yönetilenler ile yöneticiler arasında bir iletişim kurulmasını sağlar. Yöneticilerin aldığı kararların çoğu aşağıya doğru indiğinde anlaşılmaması gibi bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun ortadan kalkmasını sağlar. Böylece yöneticiler ile çalışanlar arasında güven ortamı oluşur. Yönetimin iyi olduğu şirketler; çalışanlarına, müşterilerine, tedarikçilerine ve paydaşlarına güven tesis ederler. Yönetimin uyguladığı açık, tutarlı, hesap verilebilir ve sorumlulukların belirlenmiş olduğu bir sistemin oluşmasına ve sağlıklı bir biçimde yürütülmesini sağlar. Kurumsallaşma sürecinde olan firmalar doğaları gereği, şirket içi denetim ve kontrol sistemlerinin tutarlılıkla yürütülmesini sağlar. Her şirket kuruluşunda uzun dönemli olmak, cirolarını artırmak, karlılıklarını yükseltmek ve kurumsallaşmak amacıyla kurulur. Şirketlerin daha kuruluş aşamasında benimsemesi ve bir sisteme oturtmaları gereken iç denetim amaçlarına ulaşmasında en büyük yardımcıları olmaktadır. Firmaların insana, topluma, çevreye ve en az bunlar kadar önemli olan kendi ekonomik geleceklerine, yaşam sürelerine zarar vermeleri riskine karşı korunmayı sağlar. Şirketler de insanlar gibi zaman içinde büyürken farklı zihin ve iş yapma modellerine sahip olduklarından yönetimin yapısı, kurumsal sistemi zamanın gerekliliklerine göre değiştirmelidir. Bu değişimin neler olduğundan öncelikle yöneticilerin ve çalışanların haberdar olunmasını sağlar. Kişilere bağlı bir yapıdan kişilerin varlığına bağlı kalınmadan faaliyetlerin sistematik bir şekilde yürütülmesini ve geliştirilmesini sağlar. Günümüz iş dünyası hızlandıkça, karmaşıklaştıkça, yönetim yaklaşımlarının da değişmesine, değişim-dönüşüm sürelerinin kısaltmasına, kısacası organizasyonların hızlı cevap verme yeteneklerinin geliştirilmesine etki eder. Başka bir ifadeyle iş dünyasında var olan hızlı değişime uyumu sağlamayı kolaylaştırır. Değişimle ortaya çıkan riskleri yönetmek, değişimin getirdiği fırsatları değerlendirmek gibi faydalar kazandırır. Yönetim bir işletmenin genel fonksiyonu olarak kabul edilebilmektedir. Yönetim işletmenin diğer tüm fonksiyonlarını kapsamaktadır.

Kapsadığı fonksiyonların planlanması, örgütlenmesi, düzenlenmesi, koordinasyonu, kontrolü ve yönetilmesi yönetim fonksiyonu ile yerine getirilmektedir. Yönetim fonksiyonunun diğer işletme fonksiyonlarına yardımını ve bu fonksiyonların iyi yönetilmesini ve denetimini sağlar.

3.5.5 İç Denetimin İnsan Kaynakları Yönetimine Etkileri

İnsan kaynakları yönetimine temelde insani, ekonomik, çevresel, kültürel ve toplumsal boyutları olan karmaşık bir süreçtir ve bu süreçlerden firmaya katkısı olacak beşerî sermaye unsurlarını firmaya kazandırır. Firmalar hangi işi yaparsa yapsın, en başta gerekli kaynaklardan biri olan insana ihtiyacı vardır. Bu kaynaktan verimlilik elde edilmesini sağlar. Dolayısıyla insan kaynaklarının stratejik yönetimde çok büyük bir etken olduğu göz önüne alınmasına etki eder. Uygulamaları sayesinde artık firmalar, çalışanların düşüncelerine kulak vermeye, çalışanlara adil davranmaya, performans değerlendirmesi yapmaya, iş yeri koşullarının iyileştirilmesi gibi alanlarda çalışanlar lehine gelişmeler yaşanır. Böylelikle nitelikli insan istihdamında ilerlemeler sağlanır. Çalışanlardan çok iyi performans gösterenleri ödüllendirir, performansı düşük olanları sistemin dışına çıkartır. Bu sayede firmalar ürünlerine ve hizmetlerine verdikleri değerler ölçüsünde beşerî sermayeye de yatırım yapmaya başlayarak faaliyetlerine karlı bir şekilde devam ederler. Küreselleşme olgusuyla artan rekabet ortamında pazarı genişletmek ve pazar payını korumada çok önemli hale gelen insan ögesinden daha fazla yararlanmayı sağlar. Hedeflenen yararları elde edebilmek için; yetki devri, güdüleme, eğitim ve bilgi paylaşımı, iletişim becerilerini geliştirme çalışmaları sayesinde stratejik hedeflere ve değerlere ulaşmaya etkileri olur. Denetim ve iç denetim bu faaliyetlerin bütün süreçlerinde firmanın karşısına çıkar.

3.5.6 İç Denetimin Muhasebe ve Finans Yönetimine Etkileri

Firmanın finansman politikasına, finansal yapısına ve finansman biçimine göre finansal planlamasını ihtiyaç duyulan fonları en uygun şekilde elde etmek ve elde edilmiş fonların en etkin bir şekilde kullanılmasına etki eder. Firmanın pazar değerini yükseltebilmek için uygun bir düzeyde diğer bölümler ile bütçeleme ve planların

yapılmasını sağlar. Bu bütçeleme ve planların uygulamasını kontrol etme ve gerekli değişikliklerde geri bildirim yapmaya etki eder. Firmanın büyüme oranlarına göre gerekli yatırım ve genişleme ölçülerini takip ederek uygun yönetimini sağlar. Finansal kararlarda diğer bölümler arasında ilişkilerin kontrol edilmesini ve yönetilmesini sağlar. Firmanın borç ve alacak takibini en uygun bir şekilde düzenleyerek yürütülmesini sağlar. Firmanın aktif varlıklarının değerini maksimize ederek faiz oranı riski, kur riski, yönetsel riskler, enflasyon riski ve benzeri finansal riskleri en uygun şekilde yönetmeyi sağlar.

Muhasebe bölümünde firmanın ticari yaşamını idame ettirirken meydana gelen, ekonomik olan ve olmayan işlemlerini yürürlükteki kanun, tebliğ ve uygulamalara göre doğru, düzgün ve hızlı bir biçimde kayıt ederek ihtiyaç duyulan zamanda raporlama yapılmasına etki eder. Muhasebe bir firmanın genel durumunu ortaya çıkarttığı için genel olarak çok önemli bir departmandır. Buradan çıkacak raporların stratejik yönetimde doğru kararların alınması için çok önemlidir. Muhasebe bölümünün sağlıklı bir biçimde fonksiyonunu sürdürmesine etki eder. Tedarikçi ve müşteri hesaplarının kontrolü, firma içinde ve dışında meydana gelebilecek hata, hile gibi zarar meydana gelebilecek işlemlere karşı önlem alan, kontrol eden bir yapının sürekli çalışmasını sağlar. Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu, iç kontrolün sağlıklı işleyip işlemediğini, varsa bağımsız denetimin yapılmasında yardımcı olur. Muhasebe bölümünden diğer bölümlere, diğer fonksiyonlardan muhasebeye kesintisiz bilgi akışını sağlar. Doğru bilgi akışının firmalara getireceği en büyük avantaj olan istenen bilgilerin zamanında ve eksiksiz olarak temin etmelerine etki eder.

3.5.7 İç Denetimin Yatırım Kararları ve Risk Yönetimine Etkileri

Yatırım firma açısından, üretim araçları toplamını (sermaye stokunu) artırmaya yönelik harcamaları kapsar. Firmalar ticari faaliyetlerini sürdürebilmeleri için kısa vadeli (döner varlıklar) ve uzun vadeli (sabit varlıklar) maddi ve maddi olmayan varlıklara yatırım yapmaları gerekmektedir. Bu bağlamda dünya ve ülkenin ekonomik şartları, firmanın finansal durumu ve yapılacak yatırımla ilgili unsurlar göz önüne alınarak en uygun yatırım kararlarının alınmasını sağlar. Firmanın satışlarını artıracak, karlılığını sürdürecektir yatırımların yapılmasına etki eder. Gelişen teknolojiler, ilgili

sektörde meydana gelen değişimler, müşteri talep ve beklentileri vb. gibi değişkenler göz önüne alınarak yeni yatırımların planlanması, planlanan yatırımların bütçeleri, fon temini ve karlılık beklentilerinin göz önüne alınarak doğru adımların atılmasını sağlar. Reel yatırımlarda yapılabilir projelerin uygulanmasını sağlar. Tasarruf fazlası fonların veya tasarruf açığı olduğu zamanlarda finansal (mali) piyasalardan faydalanılarak anaparanın korunması veya fazladan gelir elde edilmesine yönelik doğru işlemlerin yapılmasını sağlar. Firmanın piyasa değerini maksimize edecek, büyüme oranlarını artıracak doğru zamanda doğru kararların alınarak, en uygun yatırımların yapılmasına etki eder.

Firmalar varlığını sürdürmek, pazarın hâkimi olmak, pazar değerini korumak, kazancını artırmak gibi amaçlara sahiptirler. Bu amaçlara ulaşmak için riskler üstlenmeden büyümesi, kazancını artırması mümkün değildir. Dolayısıyla riskler her geçen gün biraz daha artmaktadır. Bu sebeple firmanın içinde bulunduğu sektörden kaynaklı karşılaşılabileceği riskler ile genel risklere karşı önlemlerin alınmasını sağlar. Bu bağlamda riskler dışsal ve içsel riskler olarak sınıflandırıldığında, iki ölçekte belirsizlikler söz konusudur ve bu süreçteki risklerin belirlenmesini, önlemlerin alınmasını sağlar. Dışsal risklerden; toplumsal gelişmelere, ekonomik gelişmelere, yasalardaki gelişmelere ve pazardaki gelişmelere dayalı risklerin sistemli olarak gözlemlenmesini ve uygun önlemlerin alınmasını sağlar. Bu tür risklerden korunmanın mümkün olmadığı için risklerin meydana gelme olasılığının asgari düzeylere çekilmesini, risklerden kaçınılmasını ve risklerin meydana getireceği fırsatların değerlendirilmesini sağlar. Firmanın içsel risklerini; ana faaliyetlerinden meydana gelen satınalma, üretim, pazarlama, satış ve lojistik, finansman ve yönetim biçimini kapsayan söz konusu faaliyetlerin düzenli, etik kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayarak meydana gelebilecek risklerin azaltılmasına etki eder. Küresel gelişmeler paralelinde ortaya çıkan yeniliklere uyum sağlanarak, risk yönetiminde işletmenin varlığını ve başarısını korumaya etki eder.

3.5.8 İç Denetimin Bölümlerin İyileştirilmesine Yönelik Etkileri

Firmaların kendine özgü bir sistemleri, bir işleyişleri bulunmaktadır. Bu sistem çerçevesinde; bazı firmalarda çok yetenekli kişiler gerçek potansiyelini ortaya

koyamazken, bazı firmalarda da çalışan potansiyellerinin zirvesine çıkabilmektedirler. Bu şekilde şirketlerin başarısı veya başarısızlığı her bölümün tek başına gösterdikleri performansla değil, bölümlerin bütün olarak ortaya koydukları bir çabanın sonucu olarak açıklanmaktadır. Bu nedenle bir firmanın başarılı olmasını sağlamak için o firmanın bütününe odaklanılmasını, süreçlerin bütün departmanların bütünsel bakışıyla değerlendirilmesini sağlar. Örneğin nihai tüketicinin memnuniyetsizliği, bir üretim veya lojistik sorunu değil bütün departmanların sorunu olarak ele alınmasında etki eder. Firmaların departmanlar arası iş birliğini artıracak bir yapının kurulmasını sağlar. Böyle bir yapıda departmanların çok fonksiyonu olsa da birlikte hareket ederek karar almaları sağlanmış olur. Birlikte çalışan departmanlar resmin bütününe görmede ve sorunların çözümünde avantaj elde etmelerine etkisi olur. Firmanın bölümler arasındaki iletişimin sürekli iyileştirmelerini sağlayarak kararların doğru alınmasını sağlar. Bölümlerin iyileştirilmesine yönelik çalışmalar sonucunda bütün kaynaklarını daha verimli kullanarak daha kaliteli ürün ve hizmet geliştirme imkanına kavuşurlar. Firmanın hedeflerine ulaşabilmesinde çalışanların tek başına ve departmanların sadece kendi fonksiyonlarının gereğini yerine getirmeleri yeterli olmayacağı için departmanların güçlerinin birleştirilmesini, birlikte hareket edilerek engellerin aşılmasını, oluşturulan sinerjiyle fırsatların değerlendirilmesini sağlar. Departmanların iyileştirme çalışmasında birbirlerini desteklediği kadar aynı zamanda birbirlerini de denetlemelidir. Böylece verimliliği artırma ve kaliteyi yakalama çalışmasına katkı sağlanır. İç denetim çalışmalarında belirli planlara uyumu ve sürekliliği sağlar. Departmanlar arası çatışmaları ve bu çatışmalara bağlı iş tamamlama süreçlerindeki aksaklıkları önler.

4. BÖLÜM

BİR TİCARET FİRMASINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİ VE STRATEJİK FİRMA YÖNETİMİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, iç denetim sistemi olmayan bir ticaret firmasında şirketin genel yapısı, işleyişi ve faaliyetleri üzerinde değerlendirmeler yapılmış, iç denetim birimi kurulmuş ve yapılan inceleme ve denetlemeden elde edilen sonuçlar raporlanarak stratejik yönetime olan etkisi incelenmiştir.

4.1 ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Uygulamanın amacı, tezin ikinci bölümünde yer alan iç denetimin ticaret firmasına uygulanması ve firmanın alacağı yönetim kararlarına etkisini değerlendirerek uygulama biçimine örnek oluşturmaktır. İç denetim faaliyetleri çerçevesinde X Otomotiv Makine ve Kimyasal Gazlar San. Tic. A. Ş'nin faaliyetleri süreç halinde incelenmiştir. Bu süreçler; bir ticaret işletmesinin temel fonksiyonları olan satınalma-stok, satış-pazarlama, muhasebe-finans, personel (insan kaynakları), yönetim, yatırım-risk yönetimi ve bölümlerin iyileştirilmesine yönelik etkileri olmak üzere yedi başlık altında ele alınmıştır. Temel amaç iç denetimin hem stratejik firma yönetimine etkisinin hem de sürecin ana sorumlularına denetimin önemini, kontrol eksikliklerini, süreçlerin etkinliğini ve verimliliğini tespit etmek, öneriler sunarak firmada kurulan iç denetim biriminin stratejik firma yönetimine etkisi üzerine bir iç denetim uygulaması oluşturmaktır.

Konu ile ilgili teorik çalışmalar olmasına karşın, iç denetimin firmalarda verimli uygulanması ve stratejik yönetime etkisi üzerinde çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle çalışmanın ticaret firmalarındaki uygulamalarına ilişkin kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkinliğiyle ilgili olarak tespit edilen zayıflıkların düzeltilmesi ve iç

denetim sonucunda yönetime sunulan bilgilerin stratejik yönetime etkisi açısından bir örnek oluşturması hedeflenmiştir.

4.2 ÇALIşMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Çalışmada bir ticaret firmasının kontrol süreçlerinin etkinliği ve verimliliği için ikinci bölümde yer verilen kontrol prosedürleri uygulanmıştır. Daha önce yapılan bir iç denetim çalışması olmadığı için ikinci bölümde yer alan denetim süreçlerine bağlı kalınarak denetlenmiştir. Uygulamanın yapıldığı firma ticaret firması olduğundan, İç denetimin üretim süreçlerine, mamul ve hizmet kalitesine etkileri uygulama dışı kalmıştır. Firmaların faaliyetlerine bağlı organizasyon yapıları farklı olabileceği için, çalışmanın başka işletmelerde uygulanması, süreçlerin tekrar gözden geçirilmesi ve fonksiyon yapılarına göre değerlendirilmesi uygun olacaktır.

4.3 FİRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1990 yılında kurulan X Otomotiv Makine ve Kimyasal Gazlar San. Tic. A.ř Konya ilinde ve ilçelerde pazarın %70'sine hâkim bir firmadır. Bu pazarda kimyasal gazlar; sanayi ve medikal gaz ticaretini yapmaktadır. İlgili gazlara ait teizat ve tp satışı yapmakta ayrıca işyerlerine tüplere ait gaz donanımı hizmeti de vermektedir. Sanayi ve medikal gazların yanında gıda gazının da satışı yapılmaktadır. Yıllık satış hacmi 20.000.000,00 TL'dir. Firmanın otuz çalışanı bulunmaktadır. Gazlar Ankara'da bulunan fabrikadan (dolum tesisinden) tedarik edilmektedir. Uygulama yapılan firma Ankara'daki üretici firmanın Konya bayisidir. Firma İSO 9001, 2008 kalite belgelerine sahiptir. Ayrıca Bulgaristan'dan gelen CONTROL Ltd. firması tarafından altı ayda bir ADR (Uluslararası tehlikeli malların karayolu ile taşınmasına ilişkin anlaşma) denetimi yapılmaktadır. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, alışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı periyodik olarak denetimlerini yapmaktadır.

4.4 FİRMANIN DENETİM SÜREÇLERİ HAKKINDA BİLGİLER

Firmanın belirlenmiş bir iç kontrol sistemi, iç denetim ve uygulamaları bulunmamaktadır. Firma aile şirkettir. Yönetim kurulu üyelerinin tamamı aile üyelerinden oluşmaktadır. Alınan bütün kararlar Yönetim Kurulu Başkanı ve iki üyeden oluşan üç kardeşin yetkisiyle karara bağlanmaktadır. Çalışan istihdamı, maaşlar, muhasebe-finance, gider belgelerinin kabulü ve kontrolü, ödeme onayları ve diğer her konuda yönetimin onayı alınmaktadır. İşletmede mesul müdür, işletme amiri aldıkları kararları mutlaka yönetimin onayından geçirmek zorundadır. Yetki devri uygulanmamaktadır. Firmanın dış hizmet aldığı yirmi beş yıldır çalıştığı Mali Müşaviri, vergisel mevzuata göre kayıtları düzenleme ve vergi dairesine beyanname göndermeye dayalı kontrolleri gerçekleştirmekte; firma ile Maliye Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu ve belli başlı kurumlar dışında diğer devlet kurumlarıyla ilişkilerini yürütmektedir.

4.5 UYGULAMA ÖNCESİ İÇ DENETİM TOPLANTISI

Şirket içinde adı konulan bir iç kontrol sistemi bulunmasa da bölümler bazında başka bir deyişle fonksiyonlar ve süreçler bazında iç kontrol uygulamalarından söz etmek mümkündür. Örneğin vezne dışında başka çalışanların nakit parayı teslim alıp ödeme yapmaları yasaktır. Kasa işlemlerini muhasebe personeli kayıt etmektedir, kasa sayımı yapılmaktadır. Bankaya para yatıran, para çeken ve diğer işlemleri yapan ayrı bir personel bulunmaktadır. Fatura ve irsaliye vb. resmî belge kontrolleri aylık düzenli olarak beyanname zamanlarından önce yapılmaktadır. Kısaca işletme adına bir ölçüde iç kontrolü andırır mali ve mali olmayan kontrollere yer verilmektedir.

Uygulama yapılan firmada iç denetim birimi olmadığından, iç denetim uygulaması; firmaya iç kontrol süreçlerinin güçlendirilmesi ve iç kontrolün bir sistem çerçevesinde uyumlaştırılması yönünde etki edecektir. Yönetim Kurulu ile yapılan görüşmelerde, üst yönetime sunulacak denetim raporunda şirketin çözmek zorunda olduğu sorunlara yönelik hem de iç kontrol zayıflıklarına dikkat çeken bir denetim sistemi kurulması düşünüldüğü için, tarafımızdan yapılan teklif kabul görmüştür. Bu görüşmeler neticesinde; iç denetim sisteminin kurulması için yönetimin kaynak

ayırması, sürece sabırlı bir şekilde destek olmaları istenmiş, kısa bir sürede etkin bir iç denetim sistemi hem de iç kontrol sistemine sahip olmanın kolay olmayacağını altı çizilmiştir. İç denetim uygulaması için yönetim kurulu 01.01.2016 ile 31.03.2016 arası dönemin denetlenmesine karar vermiş ve bu konuda bir denetçi ve denetçi yardımcısına yetki vermiştir.

4.6 İÇ DENETİMİN UYGULAMASI

Firmada yapılan denetim uygulaması, yedi başlık altında yürütülmüştür: Satınalma-stok, satış-pazarlama, muhasebe-finans, personel (insan kaynakları), yönetim fonksiyonları, yatırım ve risk yönetimi denetimi, iç denetimin genel değerlendirilmesi, şeklinde başlıklar halinde incelenmiş, gerekli düzenleme ve öneriler açıklanmıştır.

4.6.1 Satın Alma ve Stok İşlemlerinin Denetimi

Tablo 8. Satın Alınan Ürünlerin Listesi

S.NO	ÜRÜN İSMİ	BİRİM	TÜP RENGİ
1	GIDA 4 GAZI	M3	YEŞİL+MAVİ ŞERİT
2	205 KARIŞIM GAZI	M3	MAVİ+LACİVERT ŞERİT
3	212 KARIŞIM GAZI	M3	MAVİ+LACİVERT ŞERİT
4	SAF ARGON GAZI	M3	AÇIK MAVİ
5	SAF AZOT GAZI	M3	YEŞİL
6	SAF HELYUM GAZI	M3	KAHVERENGİ
7	YÜKSEK SAFLIKTA ARGON GAZI	M3	AÇIK MAVİ
8	YÜKSEK SAFLIKTA AZOT GAZI	M3	YEŞİL
9	YÜKSEK SAFLIKTA HELYUM GAZI	M3	KAHVERENGİ
10	LPG GAZI	KG	GÜMÜŞ GRİ
11	PROPAN GAZI	M3	GÜMÜŞ GRİ+KIRMIZI ŞERİT
12	LİKİT OKSİJEN GAZI	KG	KOYU MAVİ
13	LİKİT KARBONDİOKSİT GAZI	KG	GRİ+KIRMIZI ŞERİT
14	ASETİLEN GAZI	KG	SARI
15	PROTOKSİT AZOT GAZI (NARKOZ)	KG	GRİ+MAVİ ŞERİT

Firmada satınalma işlemleri ayrı bir bölüm altında yapılmamaktadır. Satınalma işlemleri on iki yıldır işletme amiri olarak çalışan kişi tarafından yürütülmektedir. Likit oksijen gazı ile likit karbondioksit gazını üretici firma, Ankara'dan Konya'ya kendi araçlarıyla teslim etmektedir. Satışı yapılan diğer gazlar, firmanın kendi kamyonu ile bir

gün arayla Ankara'da boş tüplerin dolumu yapılarak tedarik edilmektedir. Firmanın ihtiyacı olan ürünlerin sipariş edilmesi, depoya girişinin yapılması, irsaliye ve faturaların onayı, ilgili belgelerin muhasebe kayıt süreçleri, borçların ödeme vadesini ve yapılan ödeme süreçlerini kapsayan denetim ve iç denetim düzenlenmiştir.

•**Bulgular:** Firmada likit gazlar için üreticiye verilen siparişlerde, sipariş talep formu düzenlenmemektedir. Muhasebe bölümüne gelen faturaların muhasebe kayıtlarının girişi aşamasında, faturaların ekinde bulunan irsaliye dışında başka bir kaynak belge bulunmamaktadır. Müşteri taleplerine göre dolu tüplerin dağıtımını yapan kamyonetler, boşalan tüpleri tekrar geri getirmektedirler ve tüplerin dolumu için Ankara'ya sevki sırasında tüp üzerinde bulunan barkotların okuma ve sisteme kayıt işlemlerinde aksaklık ve hatalar meydana geldiği tespit edilmiştir. Ankara'ya sevk edilen tüpler ortalama sefer başı 200-220 adet arasında gönderilmekte ve bu sevkiyatın en az %20' i barkot sisteminde sevkiyat çıkışı görülmemektedir. Benzer sorunlar üretici firmadan dolu halde gelen tüplerin depoya kaydı sırasında yaşanmaktadır. Barkotların okunmadığında, müşteri taleplerinin zamanında karşılanması için el ile (manuel) satınalma irsaliyesi girişi yapılmaktadır. Boş tüpler Ankara'ya dolum için gönderildiğinde de aynı şekilde irsaliye tanzim edilmektedir. Gaz stoklarında gıda gazının uzun süredir beklediği kayıtlardan tespit edilmiştir. Stok sayımlarında, envanter listelerinin oluşmasında yıllardır aynı kişilerin sayım yaptığı, bu sayımların yetkililerce kontrol edilmediği, eksikliklerin imza ile tutanak altına alınmadığı görülmüştür. Sorumlularla yapılan görüşmeler neticesinde, satın alma sürecinde ve stok yönetiminde meydana gelen hataların çözümüne dair bir adımın atılmadığı tespit edilmiştir.

•**Değerlendirmeler:** Satınalma sürecinde sipariş talep formu kullanılmalı, siparişi veren ile onaylayan kişiler farklı olmalıdır. Mesul müdürün bu formlarda onayı bulunmalıdır. Satınalma formu olmadan satınalma işlemi gerçekleştirilmemelidir. Bu belgelerden bir adedi ilgili irsaliyelerle birlikte muhasebeye teslim edilmelidir. Tüplerin dolumu için Ankara'ya gönderildiğinde, dolu halde iken depoya kaydında kullanılan tüp otomasyon programının güncellenmesi, tüp barkotlarını okuyan el terminallerinin barkodu doğru bir şekilde görmesine engel olan barkot güvenliğinin sağlanması gerekmektedir. Çevresel etkenlerle yıpranmayacak, el terminallerinin okumasına engel olmayacak yeni barkot türlerinin kullanımı araştırılmalıdır. Barkot okuyucularının

çalışmaması veya tüpleri okumaması durumunda elle yapılan girişlerin depoda bulunan tüplere ait eksik ve yanlış bilgilerin ortaya çıkmasına sebep olabilir. Firmanın doğru bir stok yönetimi uygulamasına engel bir kayıt sistemi ile depo işleyişinde bulunan aksaklıkların düzeltilmesi firmanın verimliliğine ve müşteriye verilecek hizmetin kalitesiyle doğru orantılıdır. Bu bölümdeki kayıt eksikliklerinin, teknolojik yetersizliklerin yetkisi olmayan kişi veya kişilerin stok ve depolama faaliyetlerinde meydana gelen hataları ve eksiklikleri kendi çıkarları için kullanmasına imkân hazırlanmış olmaktadır. Stok kayıtlarında on bir aydır atıl durumda bekleyen gıda gazlarının satıcı firmaya iadesi veya gıda gazını kullanacak firmalara uygun bir fiyat teklifiyle bir an önce satışı yapılmalıdır. Stok kontrolü ve envanter sayımında üçüncü bir kişinin bulunması sağlanmalıdır. Depo sorumlularının yaptığı işlemler bir sürece bağlanmalı, yazılı hale getirilerek sorumlu kişilerin, yetkili müdürlerin ve ilgili programın destekçileriyle görüşülerek süreçlerin iyileştirilmesi yoluna gidilmelidir. Süreçler yazılı hale getirilmediği takdirde, ilgili personellerin işten ayrılması durumunda, stok ve depo kayıt işleyişlerinde verimlilik düşüşlerinin yanı sıra stok kayıp, kaçak ve hatalarının önüne geçilemeyecektir. Doğru bir stok takibinde ve yönetiminde zaman kaybı yaşanacaktır. Satınalma ve stok işlemlerini şu süreçler kapsamında iç denetim yapılmalıdır; satıcı-depo-alıcı sürecinde iç kontrol sistemi oluşturulmalı, dolu tüplerin müşteriye sevki, müşteriden alınan boş tüplerin boş tüp deposuna teslimi, satınalma sipariş fişleri, fişlerin imzalı ve onaylı nüshaları, kamyonetlerin firmaya giriş-çıkış anında tüp sayım tutanakları ve kontrolleri, onaylanmış kontrolleri gösteren evrakların dosyalanması ve kayıtlar ile belgeler arasında karşılıklı denetimin yapılması gerekmektedir. Stok ve envanter sayımları aylık olarak iç denetçi nezaretinde yapılmalı, tüplere ait kaydı envanter, fiili envanter farklılıkları, eksiklik ve hataları rapor edilerek bozulmaların sebepleri saptanıp, düzeltilmesi konusunda yönetime ve yöneticilere önerilerde bulunulmalıdır.

4.6.2 Satış ve Pazarlama İşlemlerinin Denetimi

Tablo 9. Satışı Yapılan Ürünlerin Listesi

SIRA NO	ÜRÜN İSMİ	BİRİM	TÜP RENGİ
1	GIDA 4 GAZI	M3	YEŞİL+MAVİ ŞERİT
2	205 KARIŞIM GAZI	M3	MAVİ+LACİVERT ŞERİT
3	212 KARIŞIM GAZI	M3	MAVİ+LACİVERT ŞERİT
4	SAF ARGON GAZI	M3	AÇIK MAVİ
5	SAF AZOT GAZI	M3	YEŞİL
6	SAF HELYUM GAZI	M3	KAHVERENGİ
7	YÜKSEK SAFLIKTA ARGON GAZI	M3	AÇIK MAVİ
8	YÜKSEK SAFLIKTA AZOT GAZI	M3	YEŞİL
9	YÜKSEK SAFLIKTA HELYUM GAZI	M3	KAHVERENGİ
10	LPG GAZI	KG	GÜMÜŞ GRİ
11	PROPAN GAZI	M3	GÜMÜŞ GRİ+KIRMIZI ŞERİT
12	LİKİT OKSİJEN GAZI	M3	KOYU MAVİ
13	LİKİT KARBONDİOKSİT GAZI	KG	GRİ+KIRMIZI ŞERİT
14	ASETİLEN GAZI	KG	SARI
15	PROTOKSİT AZOT GAZI (NARKOZ)	KG	GRİ+MAVİ ŞERİT

Firmanın Konya pazarında %70 oranında büyük bir paya sahip olmasından dolayı pazarlama çalışmalarını yürütecek bir personel görevlendirilmemiştir. Sektörde üç tane firma olduğundan, diğer iki rakip firmayla aralarında resmi olmayan bir anlaşma yapılmıştır. Yapılan anlaşmaya göre hiçbir firma diğer firmanın müşterisine pazarlama çalışması adı altında teklif vb. girişimlerde bulunmayacaktır. Rakiplere ait bir müşteri başka bir satıcıyla çalışmak için talebi olduğunda cari hesabı hakkında ve diğer bilgileri her iki firmada birbirlerine vermek zorundadır. Vermediği takdirde cari bakiyesini ödeyecek şekilde gayri resmi bir anlaşma mevcuttur. Bu ölçülere göre firmanın pazarlama bölümünde görevli personeli bulunmamaktadır.

Satışlar; sevkiyat, fatura vb. belge teslimi, tahsilat süreçleri şeklinde denetlenmiştir. Firmaya ait on iki adet kamyonet ile tüpler müşteri taleplerine göre sevk edilmektedir. Bununla birlikte perakende satışlar da yapılmaktadır. Hastanelere sevk edilen medikal gazlar için büyük bir kamyon ile paketler halinde tüpler teslim edilmektedir. Faturalar tahsilat görevlisi tarafından müşterilere teslim edilmektedir. Faturalar yedi günlük fatura kesme süresinde, irsaliyeler biriktirilerek

düzenlenmektedir. Firmanın müşteri potansiyeli tablo 10'da gösterilmiş ve bu alanda denetim ve iç denetim düzenlenmiştir.

Tablo 10. Müşteri Bilgileri

SIRA NO	AÇIKLAMA	MÜŞTERİ SAYISI	MÜŞTERİ DAĞILIMI
1	Aktif müşteri	871	Merkez
2	Pasif müşteri	152	Merkez
3	Davalık müşteri	121	Merkez
4	Aktif müşteri	175	Konya dışı- İlçeler
5	Pasif müşteri	28	Konya dışı- İlçeler
6	Davalık müşteri	19	Konya dışı- İlçeler
	Toplam	1366	

• **Bulgular:** Firmada pazarlama çalışmaları ve pazarlama yetkilisi olmadığı için 2015 yılında il dışında yer alan gaz tüketim hacmi büyük bir holding kuruluşunun farklı bir marka gaz bayisi ile fiyat yüzünden anlaştığı, bu müşterinin kaybedildiği tespit edilmiştir. İlgili müşteriye gerekli ziyaretler yapılmamıştır. Satışı yapılacak tüplerin sabah firmadan kamyonlar üzerinde çıkarken stok kontrollerinin tam yapılmadığı, tüplerin üzerinde bulunan barkotları okuyan el cihazlarının bağlantı sorunları veya barkod yıpranmasından dolayı tüpler tam kontrol edilmeden satışa çıktığı görülmüştür. Gün içinde müşteriye teslim edilen tüpler için düzenlenen irsaliyelerin yüzde 15'i el ile kesilmektedir. El ile kesilen irsaliyelerin şekil şartlarına uymadığı (unvan, vergi dairesi ve no.su, adres bilgilerinin eksik, teslim alan ve teslim eden imzalarının olmadığı) tespit edilmiştir. Tüp teslimini gerçekleştiren on iki kamyonet şoförünün yıllardır aynı bölgelerdeki müşterilere hizmet verdiğini, bölgeler arası şoför rotasyonu yapılmadığı görüşmelerde ortaya çıkmıştır. Firmanın taşıtlarında kayıtlı kamyon, kamyonetlerde ve diğer araçlarda araç takip sistemi vb. takip-kontrol uygulamaları bulunmamaktadır. Kamyonet şoförlerinin dolu tüp teslimi ve boş tüp geri alımını öğleden sonra saat 14.00 gibi tamamlayarak işyerine geri döndükleri görülmüştür. Geri kalan sürede şoförlerin zamanı atıl geçmektedir. Müşterilerden şoförlerin davranışlarından, irsaliyelerin düzgün bir şekilde teslim edilmediği şeklinde şikâyetler alınmıştır. Ayrıca gelen müşteri taleplerine zaman zaman unutulma veya başka sebeplerden dolayı teslimatın yapılmadığı konusunda geri bildirimler alınmıştır. Azot gazının ve karışım gazının (0,88

Argon+0,12 Karbondioksit) tedarik sürecinde gecikme olduğunda rakip firmalardan satınalma yapıldığı tespit edilmiştir. Alınan gazların fiyatı üretici firmanın fiyatından %10 yüksektir.

•**Değerlendirmeler:** Şirketin konumu ve sektörü incelendiğinde yönetimin pazarlama yapmaya gerek duymasa da pazarlama çalışmaları altında müşteri sorunlarının, beklentilerinin, şikâyetlerinin ve piyasanın nabzını tutmak için bu konuda yetkin bir kişi istihdam edilmelidir. Araçlara yüklenen tüplerin kontrolü otomatik yapılmadığı takdirde akşam dönüşte sevk edilen, satılan ve kalan tüplerin kontrolü sistem tarafından adet ve çeşit kontrollerinin sağlanmadığı sürece tüpler hata ve hile sonucu firmayı zarara uğratabilecek olaylara neden olabilir. Günlük satışa çıkan ve şoförler tarafından teslim alınan tüpler imzalı olarak tutanak altına alınmalı, irsaliye listesi ve günlük yaptığı satış adedi de imzalatılıp dosyalanmalıdır. İrsaliyeler bilgisayar ile yazdırılıp müşteriye teslim alanın tam adı soyadı yazıldıktan sonra imza karşılığı verilmelidir. İmza alınmadan teslim edilen tüplerle ilgili ticari anlaşmazlıklarda alacak tespit davalarında lehimize delil teşkil edebilmesi için büyük bir özen gösterilmesi gerekmektedir. Yıllardır aynı bölgelere giden şoförler altı aylık sürelerde rotasyon yapılmalı, yeni şoförün o bölgede edindiği izlenimleri, gelen şikâyet ve tespitleri dikkate alınmalı, bu konuda acil çözümler üretilmelidir. Şoförlerin öğleden sonra atıl zamanları hesaplanmalı çıkan sonuca göre araç sayısı azaltılmalı yahut müşterinin yoğun olduğu saatler ve sipariş talepleri programlanarak boşa geçen vakitler verimli kullanılmalıdır. Boşa geçen zamanlarda şoförlere müşteri memnuniyeti, iletişim ve etkili dinleme, evrak düzenleme gibi konularda, şoförlerin beceri ve yetkinliğini geliştirecek eğitimler verilmelidir. Bu sayede çalışanların bağlılığı artacak, daha verimli zaman kullanımı ve müşteri memnuniyeti konusunda gelişme kaydedilecektir. Satış ve pazarlama işlemlerinin denetimleri şu süreçlere göre yapılmalıdır; müşteri talebi-depo-kamyonet teslimi-irsaliye-fatura ve günlük depo kontrol raporları şeklinde denetime tutulmalıdır. Günlük kesilen irsaliye ve faturalarla birlikte kaynak belge olarak, müşteri sipariş formu, kamyonet çıkış ve giriş tutanakları denetimi sağlanmalıdır. Satış faturalarının miktar ve tutar bilgilerinin muhasebe kayıtlarıyla uygunluğu, satış faturalarının miktar ve tutar bilgileri ile stok çıkış bilgileriyle uygunluğu denetlenmelidir.

4.6.3 Muhasebe - Finans İşlemlerinin Denetimi

Firmada muhasebe bölümünün görevi, genel muhasebeyle ilgili tüm kayıt ve kanuni defterleri tutmak, muhasebe işlemlerini takip ederek sonuçlandırmak, beyannamelerini hazırlamak, diğer mali tabloları düzenlemek ve devlet ile firma arasındaki vergisel işlemleri sonuçlandırmaktır. Firmada ayrı bir finans bölümü yoktur ancak finansman işlemleri ve takibi muhasebede yirmi yıla yakın süredir çalışan muhasebe sorumlusu tarafından yürütülmekte, onun sorumluluğunda yerine getirilmektedir. Banka işlemlerini emekli bir personel yapmaktadır. Beyanname ve diğer bildirimler için dış hizmet kullanımı suretiyle bir Mali Müşavir ile çalışılmaktadır. İki muhasebe personeli, muhasebe sorumlusu, muhasebe müdürü ve tahsilat görevlisi olmak üzere, muhasebe ve finans işlemleri yürütülmektedir.

Çalışmada muhasebe finans süreci, kayıt ve belge düzeni, muhasebe programının yetkilendirmeleri, banka işlemlerinin takibi, müşterilerden yapılan tahsilat ve kıymetli evrak süreci ve kasa kayıtları şeklinde incelenmiş, bu çerçevede denetim ve iç denetim düzenlenmiştir.

• **Bulgular:** Firmanın muhasebe ile finans bölümleri ayrı olmadığından, bankaya parayı yatırtan, bankadan çektiren, müşteriden gelen EFT ve havaleleri kayıt eden aynı kişidir. Parasal işlemlerde bir üst onaya ihtiyaç duyulmadan bankaya nakit yatırma ve nakit çekme işlemleri sonuçlandırılmaktadır. Yönetim kurulundan bir ortak harcama, satınalma faturalarını, banka cüzdan ve talimatlarını ve bütün belgeleri kontrol etmektedir. Muhasebe personelinin yaptığı işlemlerin niteliğine göre programda ekran kısıtlaması bulunmamaktadır. Geçmişe yönelik kayıt iptali veya silinmesini önlemek için herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Vezne tahsilat ve ödemelerini excel tablosuna kayıt etmekte, mesai bitiminden önce kasa sayımı yapılmakta, ertesi günü muhasebe personeli tarafından kayıtları yapılmaktadır. Vezne görevlisinin yaptığı kayıtlar için düzenlediği (tahsilat ve ödeme) dekontların şekil yönünden eksiklikleri bulunmaktadır. Mali Müşavir beyannameyi düzenleyebilmek için sadece vergi kontrolü yapmakta, çalışma günleri hesap edildiğinde yeterli bir dış kontrol için zaman ayrılmamaktadır. Faturayı düzenleyen görevlinin el ile tanzim edilen irsaliyelerden yazım ve okuma yanlışlığı yüzünden farklı firmaya fatura edildiği vb. hataların yapıldığı

tespit edilmiştir. Banka işlemleri için talimatlara sadece yönetimden bir kişi imza atmakta, ikinci bir imzanın olmadığı görülmüştür. Firma e-defter, e-fatura mükellefidir. Sanayi bölgelerine gaz sevkiyatı olduğu için el ile düzenlenen faturaların oranı yüzde 20'dir. Yedi güne bir düzenlenen faturaların aylık miktarı 3500-4000 arası sayıda ulaşmaktadır. Kesilen faturalar ayda iki kez tahsilat görevlisi tarafından müşterilere dağıtılmaktadır. Fatura dağıtımında teslim tutanaklarına rastlanmamıştır. Müşterilerden fatura elimize ulaşmadı şeklinde şikâyetler alınmakta ve sonradan fatura örneği istenmektedir. Tahsilat görevlisinin elinde matbu forma uygun, firma bilgilerinin eksiksiz bulunduğu tahsilat dekontu bulunmamaktadır. Firma isminin yazmadığı bir evrak ile tahsilatlar yapılmaktadır. Tahsilat görevlisinin bir ay içinde yaptığı tahsilat dökümü tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Aylık Tahsilat Tutarı ve Dökümü

Sıra No	Tahsilat Türü	Tutar	Açıklama
1	Nakit	125.000,00 ₺	Dekont ile
2	Banka Havale / EFT	350.000,00 ₺	
3	Senet	650.000,00 ₺	Dekont ile
4	Çek	300.000,00 ₺	Dekont ile
5	Kredi Kartı	150.000,00 ₺	Dekont ile
	Toplam	1.575.000,00 ₺	

Tahsilatlarda firmalara göre farklı vadelerde çek ve senet alınmakta ve müşteriler için belirlenmiş genel bir tahsilat vadesi belirlenmemiştir. Çek ve senetlerin vadeleri incelendiğinde genelde 11, 12 aylık vadelerde tahsilat yapıldığı görülmektedir. Müşterilerin büyük bir bölümünden yılda sadece bir kez tahsilat yapıldığı cari hesaplarında incelenmiştir. Genel olarak aylık satış tutarı kadar tahsilat yapılmaktadır. Nakit tahsilatlarda tevsik zorunluluğu olan 7.000,00TL tutarına dikkat edilmediği tespit edilmiş ve cari kayıtlarda görülmüştür. Ayrıca muhasebe hesap planının tek düzen hesap planındaki hesap kırılımlarına uyulmadığı için yeniden düzenlenmeye ihtiyacı vardır. İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirme ve doğru hesaplara kayıt etme noktasında eksiklikler bulunmaktadır. Müşteri carilerinde pasif olan hesaplardan yasal takibe

başlanıldığı takdirde karşılık ayrılacak 270.000,00TL tutarında bir meblağ bulunmaktadır. İç denetim anında üç adet firmadan 310-345 gündür tahsilat yapılmadığı aynı zamanda satışta yapılmadığı belirlenmiştir. Nedeni araştırıldığında firmanın iflas ettiği tespit edilmiş, birkaç görüşmeden sonra sürecin ihmal edildiği, unutulduğu ortaya çıkmıştır. Şirket avukatına yasal takip için gönderilmiş hesaplardan karşılık ayrılma zamanı geçmiş 120.000,00TL tutarında hesap bakiyeleri tespit edilmiştir. Avukata gönderilen hesaplarla, müşteri carileri incelendiğinde müşteriden tahsil edilen tutarların cari hesaplara kayıt edilmediği, bu tutarların hesap bazında dava ve icra takip masrafları için kullanıldığı tespit edilmiş, cari hesaplarda farklılıklar bulunmuştur.

•**Değerlendirmeler:** Finansman işlemlerini yürüten ve takip eden kişinin muhasebe kaydı yapması, bir işi baştan sonuna kadar takip etmesi firma için bir risktir. Görev dağılımı yapılmalıdır. Yahut banka işlemlerinin kaydını başka bir personel yapmalıdır. Para yatırma ve çekme işlemlerinde kaynak belgenin altında yönetim kuruluna ait iki imza dışında muhasebe müdürünün de imzası bulunmalıdır. Yönetim kurulunca bütün evrak ve işlemlerinin kontrolü yerine bu işin sorumluluğu Muhasebe Müdürüne verilmeli, yönetimin talebine göre aylık veya haftalık raporlar sunulmalıdır. Muhasebe personelinin yaptığı iş ve yetkisine göre ekran ve menü kısıtlaması uygulanmalıdır. Beyanname verme süresinden sonra önceki ay kayıt girişine kapatılmalı; muhasebe programında belgeyi kayıt eden, silen ve değiştiren bilgilerinin kaydı tutulmalıdır. Vezne görevlisi, yaptığı işlemleri muhasebe programına kayıt etmeli yetkili muhasebe elemanının kontrolü ve muhasebe müdürünün onayı ile kayıt işlemi tamamlanacak şekilde bir yol izlenilmeli, zaman kaybı önlenmelidir. Böylelikle vezne görevlisinin yaptığı kayıtları tekrar girmek için uğraşan muhasebe elemanına daha verimli çalışma imkânı doğabilir. Veznenin müşterilere vereceği dekont, giriş yapıldıktan sonra bilgisayarın takip edeceği bir sıra numarası ile dekont düzenlenip müşteriye verilmelidir. Dekont ve kayıt işleminin daha sağlıklı kontrolü sağlanmış olacaktır. Firmanın aylık düzenlediği faturalar dikkate alındığında e-Arşiv kullanılarak kâğıt fatura yerine müşterileri elektronik faturaya yönlendirilmeli, baskı, dağıtım için harcanan zaman, dağıtım masrafı gibi yıllık bazda büyük rakamlara tekabül edecek maliyetlerden kurtulma yoluna gidilmelidir. Ayrıca irsaliye yerine irsaliyeli fatura verilmek suretiyle de fatura dağıtımından kurtulma yöntemleri araştırılmalıdır. İrsaliyeyi düzenleyen şoförlere gerekli eğitim verilmeli, belgelerin eksiksiz bir şekilde

imzalatılarak muhasebeye teslim edilmesi sağlanmalıdır. Fatura dağıtmak tahsilat görevlisinin büyük bir zamanını aldığı için kurye, posta vb. dağıtım araçları araştırılmalı, maliyet avantajına göre yeni yöntemler belirlenmelidir. Faturalar teslim edilirken mutlaka teslim tutanağına imza attırılmalıdır. Firmanın unvanının tam olduğu bir dekont tahsilatlarda kullanılmalı, müşteriye imza attırılmalı özellikle kıymetli evraklarda iki tarafında imzasının olması zorunluluk olduğundan azami ölçülerde buna dikkat edilmelidir. Yönetim ve muhasebe yetkilisi tarafından bir an önce vade belirlenmeli, vadeyi geçen ödemelerde vade farkı faturaları kesilmeli, vadeden önce yapılan ödemelerde iskonto gibi teşvik unsurları değerlendirilmelidir. Nakit tahsilatları imkânlar ölçüsünde bankaya yönlendirilmeli, elden yapılan tahsilatları azaltacak bir işleyiş üzerinde durulmalıdır. Elden nakit tahsilatı hata ve hileye sebep olacak faktörlerin başında yer almaktadır. Alınan senet tutarlarının çok olması ve ticari hayatta senetlerin üçüncü gün ödenmesinin bir alışkanlık olması yıllık ölçekte firmaya aşırı vade yükü yüklenmiş olacağı hesaplanmalı, senet yerine kredi kartı, çek veya banka havalesi şeklinde müşteriler ile anlaşılmalıdır. Kredi kartı ile yapılan tahsilatlar komisyon anlaşmasına göre nakit ödeyenleri kredi kartına yönlendirmek nakit suistimalinin önüne geçilmesi açısından yararlı olabilir. Vade belirlendiğinde her bir firmanın kapasitesine göre risk tutarları belirlenmeli, tahsilat yapılmayan firmalara gaz sevkiyatının durdurulması sağlanmalı, borç/alacak yaşlandırma çalışmalarına göre tahsilatlar takip edilmeli, zaman kaybedilmeden alacak devir hızı düşürülmelidir. Tahsilat ve satış yapılmadığı için firmanın battığı sonradan öğrenildiğinden, cari hesap tutarı kadar zarar edilmektedir. Bunun önüne geçilmesi için finansal danışmanlık hizmetlerinden faydalanılmalıdır. Her ölçekte ticari işletmelere hizmet veren finansal danışmanlık firmaları, müşterilerin mali durumları hakkında talep edilen (çek, senet, kredi durumu, sgk, vergi borcu, gayrimenkul durumu vb.) bilgileri raporlayarak zararı önleyici çalışmalara imkân sunmaktadır. Mali durumu bozuk firmalar düzenli aralıklarla yapılan sorgulamalar sayesinde zamanında öğrenilecek doğabilecek zararlar asgariye indirilecektir. Finansal krize giren müşterilere satışın durdurulması ve hukuki süreci kapsayacak tahsil işlemlerinin bir an önce başlamasına imkân sağlayan danışmanlık firmaları, bu özelliği kullanan firmalar için büyük kazanç sağlayacaktır. Avukatlara verilen müşteri cari hesapları için mutlaka karşılık ayrılmalı yıl sonlarında vergi matrahından düşülmelidir. Avukatın yaptığı tahsilatlar ve masraflar için belge alınmalı

kayıtlara geçirilmelidir. Bu işlemlerde faaliyet yürütme sorumlusu ile kayıt yapma sorumluları ayrı kişiler olmalıdır. Muhasebe bölümünde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmeli, kayıt ve belge düzeni hakkında süreçler yazılı hale getirilmelidir. Etkin bir raporlama sistemi kurulmalı ve verimli bir şekilde işletilmelidir. Firmanın muhasebe sistemi eksik ve onaysız fatura ve belgelerin kayıt altına alınmasına engel olmalıdır. Müşteri mutabakatları aylık düzenli olarak yapılmalı teknolojik imkânlar ölçüsünde elektronik posta ile mutabakat yöntemleri uygulanmalıdır. Muhasebeye temel oluşturan belgeler düzenli bir şekilde arşivlenmelidir. Muhasebe-Finans işlemleri şu süreçler dâhilinde denetime tabi tutulmalıdır; belge - belge onayı - kayıt süreci - kayıt kontrolü - banka işlemleri - kayıt süreci - bakiye kontrolü - cari hesap mutabakatları şeklinde denetlenmeli ve yönetime sunulan haftalık raporlarla birlikte muhasebe hesap bakiyelerinin genel bir incelemeye tabi tutulmalıdır.

4.6.4 Personel İşlemlerinin Denetimi

Firmada mavi yakalı ve beyaz yakalılar dâhil olmak üzere otuz personel bulunmaktadır. Personel sorumlusu olarak bir kişi görevlidir. Personel işlemlerinin süreci, personel bulma ve seçme, ücretlendirme, işçi-işveren ilişkileri, personel güvenliği, sağlığı ve eğitim olmak üzere incelenmiş, denetim ve iç denetim yapılarak elde edilen bulgular ve değerlendirmelerin açıklaması yapılmıştır.

•**Bulgular:** İşletmenin büyüklüğü, sektörün durumu, faaliyetleri karmaşık olmasada yoğunluğu ve müşteri sayısının fazlalığı baz alınarak çalışanların profilleri incelendiğinde, özellikle nitelikli personelin azlığı dikkat çekmektedir. Firmada işe alım işlemleri personel sorumlusu tarafından yapılmakta son kararı Yönetim Kurulu vermektedir. Personel ilanı yerel gazetelere ve ulusal etkinliği olan kariyer sitelerine verilmektedir. Personel listesi incelendiğinde kıdemi 0-1 yıl olan on beş çalışanın olduğu görülmüştür. Bu sonuçlara göre firmanın çalışan devir hızı yüksektir. Yılda iki kez enflasyon oranına göre maaş zammı yapılmaktadır. Maaşlar her ayın birinde düzenli olarak banka hesaplarına ödenmektedir. Özlük dosyalarında personel belgelerinde eksiklikler bulunmuştur. İş güvenliği ve sağlığı konusunda yapılacak periyodik

bakımların İSG firması tarafından düzenli yapıldığı görülmüştür. Bu bilgilere göre personel işlemlerine denetim ve iç denetim düzenlenmiştir.

•**Değerlendirmeler:** Artan rekabet ortamında firmanın daha güçlü bir şekilde pazar payını rakiplerine kaptırmaması için insan kaynakları yönetimine, eğitimine ve çalışan verimliliğini, motivasyonunu ve bağlılığını artıracak terfi, prim vb. uygulamaların geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Personelin işe alımında özlük dosyası oluştururken evrakların eksiksiz olarak dosyalanmasına özen gösterilmeli, yapılan her bir başvuru personel adayı havuzunda saklanmalıdır. Zamansız personel istifalarında kolay erişim imkânı için düzenlenmelidir. Özellikle kamyonet şoförlerinin sık sık istifa ediyor olması verimlilik kaybına, müşteriye sunulan hizmetin yavaşlamasına sebep oluyor ve bunun sebeplerini ortadan kaldırmak için çalışan bağlılığı ve motivasyonun personel üzerindeki etkisi kullanılmalıdır. Ücretlerinden şikâyet eden çalışanların maaşlarını belli tarihler hedeflenerek makul seviyelere yükseltilmelidir. Ücretinden memnun olan kişilerin verimliliği, bağlılığı ve motivasyonu örneklendirilip yeni istihdam edilen çalışanlara gösterilmelidir. Firmada işin değerine göre ücret belirlenmeli, eşit işe eşit ücret politikasıyla ücretler arasında denge sağlanmalıdır. Beyaz yakalı çalışanların görev dağılımı, terfi ve ücretleri yazılı olarak belirlenmeli, beyaz yakalıya has eğitimler personel gelişimi için uygulanmalıdır. Ücret seviyelerinde yapılan iyileştirmeden sonra performans ve iş ölçümleri yapılmalıdır. Firmanın kârlılığı ve etkinliği için bir veya iki yıl içinde performans dayalı ücret sistemine geçilmelidir. Ayrıca çalışanların fikirlerine değer verilmeli, müşteri ve piyasa hakkında verebilecekleri bilgilerin önemsendiğine dikkat çekilmelidir. İşçi-işveren ilişkilerinde işçi talepleri karşılanmalı, iletilen şikâyetler çözüme kavuşturulmalıdır. Personel alım süreci-mülakat-istifa-çıkış mülakatı-maaş-işe bağlılık ve personel özlük dosyaları şeklinde denetim ve iç denetim süreci geliştirilmelidir.

4.6.5 Yönetim Uygulamalarının Denetimi

Uygulama yapılan firmanın yönetim yapısı, üç kardeşten oluşan bir aile şirkettir. Şirket kurucusu olan babaları 2010 yılından itibaren yetkilerinin tamamını çocuklarına devir etmiştir. Yönetim kurulu başkanı ile iki üyenin, sadece banka ve nakit

işlemlerinde münferiden imza yetkileri bulunmaktadır. Diğer konularda yönetim kurulu başkanının tek başına imza yetkisi bulunmamaktadır. Firmada bütün kararlar oy çokluğu ile alınmaktadır. Şirket ortaklarından iki kardeşin başka bir işletmelerinin olduğu, ortaklaşa inşaat ve taahhüt işi yaptığı bilinmektedir. Zamanlarının çoğunu inşaat şirketindeki işlerine ayırmaktadırlar. Bu başlık altında yönetimin aldığı kararların firmada uygulanıp uygulanmadığı, kararların uygulama aşamasında meydana gelen aksaklıkların nedenleri ve yapılması gerekenlerin öneri olarak sunulacağı bir denetim gerçekleştirilmiştir. İç denetim sayesinde yönetimin aldığı kararların uygulama aşamasında meydana gelen genel bir eğilimi görmek mümkün olacaktır. Böylece firma içindeki diğer alt kararları ve çabaları da değerlendirmekte faydalanılacak bir çerçeve kazandırılacaktır.

• **Bulgular:** İnsanların aldığı kararları uygulamada zorlandığı gibi firmanın aynı sorunlarla karşı karşıya kaldığı uygulama sürecinde çok belirgin bir şekilde görülmüştür. Firmanın iş süreçleri, hedefleri, kontrol beklentileri, verimliliği ve alınan stratejik kararları bulursa da uygulamada başarısız sonuçlar alınmaktadır. Firmanın fonksiyonel alanlarda karar almayı önemseydiği kadar uygulamaya gerekli özen gösterilmemektedir. Orta ölçekli bir firma için alınan kararların uygulanmasında çok zorlanma, firma sahiplerinin aldığı kararları uygulatma sürecinde sorunlar yaşadıkları gözlemlenmektedir. Başka bir ifadeyle firmada yönetimin aldığı kararların belirlenen süreçler çerçevesinde gerçekleştirilmesi tahmin edilenden daha zordur. Yönetim kurulunun aldığı kararlar genellikle maliyet değerlendirmesi üzerine yapılmakta ve kısa vadeli kazançlar hedeflenmektedir. Birçok kararlar rakiplerin yaptığı yeniliklerden ve çevresel etkenlerin değişime zorlaması sonucu alınmaktadır. Çalışanlar, alınan çoğu kararda kendilerine fikir sorulmadan, danışılmadan yapıldığından sonradan haberlerinin olduğu belirtilmiştir. Firmanın işlerinde iyileşmeye yarayacak fikirlerin iletilmesinde ise gerekli olan değişikliklerin yapılmadığı ifade edilmiştir. Örneğin, tüp dağıtımına çıkan şoförlerin ellerindeki terminal cihazlarının arıza yaptığını daha iyi bir cihazla değiştirilmesi gerektiği konusunda yazılı taleplerinin olduğu halde yönetimden bir geri bildirim yapılmadığı belirlenmiştir. Dolayısıyla şirket sahiplerinin genelde kendilerinin yarattığı sistemdeki sıkıntıları görme konusunda sorun yaşadığı görülmektedir.

•**Değerlendirmeler:** Yönetimin başarısının hedeflenen ve planlanan süreçlere gösterilen hassasiyetle ilişkili olduğu için uygulama başarısızlığı bir yönetim sorunudur. Yönetim aldığı kararlarda kısa vadeli kazançlar yerine uzun vadeli değişimler ve dönüşümler hesaplanmalı, alınan kararlar bu süreleri de kapsamalıdır. Maliyet hesabına gösterilen titizliğin benzeri verimlilik hesaplarına da gösterilmelidir. Örneğin müşteri ihtiyaçlarının anında karşılanması noktasında meydana gelecek bir verimlilik artışı ya da tahsilat işlemlerinde gerçekleşecek verimliliğin firma için çok daha kârlı olduğu göz ardı edilmemelidir. Verimlilik artışı için çalışanların boş zamanlarını, uygun ve değerli işlerle doldurma sorumluluğunu kendileri üstlenmeli, üstlenilmediği takdirde yönetimin veya şirket mesul müdürünün seçeneğini sunarak firmada gelişme ortamı hazırlanmalıdır. Firmaların bütün fonksiyonları, farklı sorumluluklara ve farklı becerilere ihtiyaç duyabilir. Her birimin aldığı eğitimle gelişmesi farklı bir sürede oluşabilir. Bu nedenle şirket içi eğitimler araştırılırken bu farklılıklar göz önüne alınmalıdır. Bireysel olarak çalışanların eğitime başlamadan önce yönetsel ve liderlik becerilerinin gelişmesi için firma sahiplerinin de eğitim alması gerekmektedir. Çünkü bu firma içinde üstten alta istenilen değişikliklerin oluşması için teşvik meydana getirecektir. İç ve dış iletişim güçlendirilmeli, yönetimin aldığı kararlar çevre koşullarındaki farklılıklar veya piyasada rakiplerin rekabeti sonucu geç kalınarak değişebileceği gibi, verimli bir iç denetim sonucunda kendi iç dinamiklerinin farkında olmak suretiyle de değişebilir. Örneğin tıp için alınan programın yeterli olmadığı diğer rakiplerin bundan vazgeçtiklerini öğrenip değiştirme yoluna gidilmek yerine, iç denetimin verdiği rapor sonucunda aynı karar alınabilir. Bu sayede sahip olduğumuz pazarı korumak dâhil, pazarı genişletmek için rakiplerden geri kalınmayacaktır. Genel olarak yönetim kurulu üyelerinin ve yöneticilerin aldığı kararların başarısı uygulamaya gösterilen hassasiyet, uyum, benimseme ve takiple ilgilidir. Firmanın verimliliği, iç denetimin başarısı ve stratejik firma yönetiminin etkinliği alınan kararların uygulama başarısı, çalışanlar tarafından benimsenmesiyle mümkündür. Uygulama sonucunda elde edilen güçlü bulgulardan bir diğeri de alınan kararların benimsenmesi için çalışanlar tarafından doğru bir biçimde anlaşılmadığıdır. Ayrıca alınan çoğu kararların çalışanlar için bir tehdit unsuru olmadığı açıklanmalıdır. Açıklamalar çoğu kararların uygulanmasında kesin ve kalıcı bir biçimde çözüm üretmese de bir sonraki aşamaya kadar geçecek süreye temel oluşturabilir. Böylece bütün birimlerde mevcut durumdan daha iyi olması için bir yaklaşım ve anlayış

geliştirilebilir. Ayrıca yönetsel sorunların çözümü için yöneticiler ile çalışanlar arasında bir farkındalık oluşturulmalıdır. Bu farkındalık sadece alınan kararların uygulanmasında değil ortaya çıkan sorunların çözümüyle de ilgili olmalıdır. Bireysel ve toplumsal yaşam için gereken bir refahı hedeflenen kârlılığa ulaşan bir firma olabilmek için, maddi ve kültürel zenginlik üretme amacını, kârlılık amacından sonraki sıraya koymalıdır. Bunun için ne yapılmak isteniyor, nasıl yapılacak ve kimler yapacak sorularının cevapları aranmalıdır. Firma faaliyet gösterdiği alanda verimliliğe ve müşteri memnuniyetine odaklanmalıdır. Aile şirketi olan yönetim yapısında hızla kurumsallaşmaya gidilecek adımlar atılmalıdır. Alınan kararlar - uygulama şekli - işçi işveren iletişimi - geri bildirim biçiminde bir yönetim sürecinde, denetim ve iç denetim düzenlenmelidir.

4.6.6 Yatırımlar ve Risk Yönetiminin Denetimi

Uygulama yapılan firma yatırımlarla ilgili bilgi paylaşımında bulunmamıştır. Bu başlık altında denetleme anında tespit edilen yapılması gerekli yatırımlar, tespit edilen riskler ve muhtemel riskler konusunda iç denetim sonuçlarının değerlendirmesi yapılacaktır.

• **Değerlendirmeler:** Azot gazının yeterli miktarlarda müşteriye sevk edilebilmesi için firmaya tank satın alınmalıdır. Tankın maliyeti yaklaşık 220.000,00TL'dir. Bu sayede Ankara'ya giden aracın yakıt bakım vb. giderleri, şoförün yolluk gideri, zaman kaybı gibi maliyetlerden tasarruf edebilir. Tedarikçinin kendi tırlarıyla azot gazını diğer likit gazlarda olduğu gibi firmaya teslim etme imkânı bulunmaktadır. Bununla ilgili yatırım maliyeti hesaplanmalı, müşteri memnuniyeti içinde çözüme kavuşturulmalıdır. Firma ilk kurulduğu tarihten bugüne aynı yerde faaliyetlerine devam etmektedir. Müşteri sayısı giderek arttığı için depolama ve sevkiyat alanı, müşteri karşılama alanları yetersiz kalmaktadır. Yeni bir yere taşınma veya bulunan alanı genişletme gibi çalışmaların yapılması gerekmektedir. Araçların bakım, onarım ve tamir faturaları incelendiğinde, araç başına yıllık iki bin civarında olduğu tespit edilmiştir. Özellikle kamyonetlerin amortisman, vergisel avantajları hesap edilerek yenilenme yoluna gidilmelidir. Araçları değiştirme veya kiralama gibi seçeneklerin avantajları kıyaslanmalıdır. Tahsilat sürecinde yaşanan gecikmeler ve batan firmalardan geç kalınmadan erken haberdar olmak için ilgili firmalardan destek alınmalıdır. Firmanın

tedarikçi, stok, satış, tahsilat vb. alanlarda verimli bir şekilde işlemlerin yapılacağı bir yazılıma yatırım yapmalı, bu konuda özel bir program hazırlatmalıdır. Firmanın işi çok tehlikeli sınıfta yer aldığı için çalışanlar için ferdi kaza sigortası yaptırılabilir. Kaza, ölüm vb. gibi durumlarda firmanın ödeyeceği zarar ve tazminatların karşılanmasında kaynak olarak kullanılabilir. İşveren mali mesuliyet sigortası, üçüncü şahıslara mali mesuliyet sigortası gibi olası risklere karşı zararı tazmin edici araçlardan faydalanma yoluna gidilmelidir. Yatırım ve risk yönetiminde, riske yönelik iç denetim özelliklerinden faydalanılmalıdır.

4.6.7 İç Denetim Uygulamasının Genel Değerlendirmesi

Uygulama yapılan firmanın iç denetim sonucunda stratejik yönetim bağlamında yapılan değerlendirme sonuçları şöyle sıralanabilir:

- Stratejik belirsizliğin varlığından söz etmek mümkündür. Buna rağmen firmada çalışma ortamı, fonksiyonlar arası çatışma ve engellere rastlanmamıştır. İş biriminin fonksiyonları verimsizde olsa rutinlerini sürdürmekte istikrarlıdır.
- Stratejiye bağlı firma değerleri konusunda da belirsizlikler mevcuttur. Bu nedenle önceliklere yönelmekte veya anlamakta sorunlar yaşanmaktadır.
- Üst yönetim ve fonksiyon yöneticileri bir takım halinde çalışmamaktadır. Yeni bir strateji belirleme veya gerekli değişimleri kendi davranışlarına yansıttıklarına rastlanmamıştır.
- Üst yönetimin tepeden inmece tavrı nedeniyle firma içindeki sorunlar dürüst bir biçimde konuşulmamakta ve çözümü geciktirilmektedir.
- Firma kültürünün gelişmemesinden dolayı, fonksiyonlar arasında koordinasyon yetersizliği bulunmaktadır.
- Çalışanların yetenekleri ve gelişmeleri için gerekli özen ve çaba harcanmamaktadır.
- Çalışanlar firmaları hakkında düşüncelerini üst yönetime bildirmekten çekinmektedirler.

Diğer konularda genel olarak şu değerlendirmeler yapılmıştır:

Küçük ve orta ölçekli bir firmayı yönetenler, işleriyle ve kararlarıyla ilgili net bilgi sahibi olamadıkları, sermayelerini, insan gücünü ve teknolojiyi etkin koordine edemedikleri, belli olan hizmet alanlarında odaklanarak rekabet gücünü yaratan yenilikleri üretmedikleri genel bir değerlendirme olarak ifade edilebilir. Bu nedenle, şirket birikimlerinin, yönetici bilincinin, bakış açısının, beklentilerinin bir araya getirilerek “verimlilik” aşamasına geçilmelidir. Şirket sahiplerinin aldığı kararların uygulamada başarısız olması denetim sonucunda mülkiyet yapısı ile verimlilik arasında doğrudan bir ilişkinin olmadığını ancak yönetim ile verimlilik arasında çok sıkı bir ilişkinin olduğunu göstermiştir. Aile üyelerinden oluşan ortakların iç denetimin yararına inanmalı, bu sistemin kendi yönetim aksaklıklarını zamanında haber verecek bir mekanizma olarak değerlendirmelidirler.

Öngörme ve önlem alma disiplini insanoğlunu diğer canlılardan ayıran belirgin özelliklerden biri olduğu için ticari hayatta bu daha değerli hale gelmektedir. Aile şirketleri sanıldığı kadar aksine işyerlerini doğal bir örgütlenme gibi gördüklerinden yönetim işlevi sağlıklı yürümektedir. İşyerlerinin belli bir amacı yerine getirmek ve belli hedeflere ulaşmak için kurulduğu göz ardı edilmektedir. İş yerleri başka bir ifadeyle aile bağlarına benzemeyen yapay örgütlenmelerdir. Yapay örgütlenmelerin başarısı da başarısızlıkları da öngörme ve önlem alma disiplinine bağlıdır. Bu disiplini uygulayan yöneticiler kaynak kullanımında verimliliği sağlarlar. Müşterilere hizmet eden şoförlerin eğitilmesi insan kaynağının daha verimli kullanılmasına imkân hazırlayacaktır. Bu sayede müşteri memnuniyetinin artmasıyla daha sadık müşteriler kazanılacak, sadakate dayalı olarak ödemelerini zamanında yapacakları düşünüldüğünde doğal olarak verimlilik artacaktır. Bu bakış açısı; sabit giderleri, değişken giderleri, dönüşüm maliyetlerini, işlem maliyetlerinin avantaj ve dezavantajlarını hesaplamayı kolaylaştıracaktır. Bu değerlendirmeler iç denetim raporlarından yola çıkılarak yapılması mümkündür.

Teknolojiye yönelik değişimlerin hızla arttığı rekabet piyasalarında, bütün şirketlerin kendisini dönüştürmesi gerekmektedir. Dönüşüm bir adım öne geçebilmek ve etrafında olup bitenle uyum sağlayabilmek için gereklidir. Çok değişken bir dünyada alışılmış süreçler ile iş yapmak günden güne zorlaşmaktadır. Nihayetinde ayakta kalabilmek için yapılması gereken şirketlerin dönüştürülmesi, zamanın gereklerine

uygun çalışma yöntem ve tekniklerinden faydalanılması gerekmektedir. Daha basit bir anlatımla, alışkanlıkların değiştirilmesi gerektiğinin altı çizilmelidir. Bu dönüşüm daha çok firma içinde başladığında daha değerli hale gelecektir. Müşteri beklentilerine göre personelin eğitilmesi, müşteriye sipariş yetiştirme telaşına kapılıp muhasebe bölümünün istediği evrak düzenini sağlamadığı zaman hangi menfi sonuçlarla karşılaşılacağına farkında olunması, satış pazarlama ve tahsilat süreçlerinin nasıl etkileneceğinin bilinmesi gereklidir. Bu farkındalık için dönüşümün başlaması bütün birimler arasında iletişimin güçlendirilmesi ve firmanın birbirlerinden öğrenen birimler haline getirilmesi başka bir ifadeyle öğrenen bir firma yapısına kavuşturulması gerekmektedir. Bu sayede verimlilik artacak, artan verimlilik seviyesi iç denetim ile dönemsel olarak kontrol edilecek ve yönetimin aldığı kararların uygulanmasında daha başarılı olunacaktır.

4.7 İÇ DENETİMİN KAPANIŞ TOPLANTISI

İç denetim faaliyetinin ilgili bölümlerdeki denetimi sonuçlandırıldıktan sonra bölüm yönetici ve sorumluları ile toplantı yapılmıştır. Bu toplantı ile amaçlanan bulgular ve değerlendirmeler neticesinde iç denetim raporuna yansıtacak eksik ve farklı bir bilginin yönetime ulaşmasının önüne geçilmesi, yöntem ve çözümler hakkında tartışarak ilgili bölümün verimliliğini artıracak en uygun önerinin yazılması ve sonuç olarak yönetime alacağı kararlarda maksimum faydayı sağlayacak stratejik kararları belirlemesine imkân hazırlamaktır. Satınalma-stok, satış ve pazarlama, muhasebe ve finans, personel işlemlerini yürüten bölümler ile bulgu ve önerilerin üzerinde tartışılmıştır. Öneri ve tespitlerin önem derecesine göre sıralama yapılarak risk derecesine göre raporda yer vermek için gerekli değerlendirmeler taraflarca yapılmıştır.

Bu toplantıdan sonra taslak rapor her bölüme gönderilmiş, son bir kez daha kesin rapor öncesi detaylı incelemeye tabi tutulmuştur. Her bölümden imza ve tarih alınarak ilgili birimlerinde bu eksiklikleri ve önerileri onayladıklarına dair belgeler dosyalanmıştır.

4.8 İÇ DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI

İç denetim raporu, iç denetim yöneticisi tarafından hazırlanmıştır. Rapor içeriği; raporun başlığı, raporun düzenleme tarihi, raporun teslim edileceği kişilerin bilgileri, giriş, amaç ve denetimin kapsamının yer aldığı ilk sayfadan sonra; izleyen sayfalarda (bölümlerde) iç denetim sonucu tespitler ve öneriler yer almaktadır. Son bölümde de iç denetçinin rapor sonucu ve görüşü yer almaktadır.



5. BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Verimlilik yirminci yüzyıldan itibaren daha çok konuşulmaya başlanmış, iktisatçılar tarafından ölçülebilecek bir oran olarak tartışılmıştır. Bu gelişmeler paralelinde ülkemizde verimliliğin artırılması amacıyla 1965 yılında Milli Prodüktivite Merkezi kurulmuştur. Milli Prodüktivite Merkezi, verimlilik üzerine çalışmalar yaparak danışmanlık hizmetleri sunmuştur. 17 Ağustos 2011 tarihinde Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına devredilmiş, bu tarihten sonra Bakanlığa bağlı Verimlilik Genel Müdürlüğü olarak aynı hizmetlerini sunmaya devam etmektedir. Kişi başına düşen gelirin artırılmasında önemli etkisi olan verimlilik, ülkelerin gelişmesini, kalkınmasını ve refah düzeyini gösteren bir gösterge olmuştur. Bu gösterge sadece ülkeler için değil kişiler ve şirketler için de önemli hale gelmiştir. Verimlilik “Verimlilik = Girdi / Çıktı” olarak formüle edilmektedir. Verimliliğin; toplam faktör verimliliği, kısmi faktör verimliliği, fiziki verimlilik, parasal verimlilik, marjinal verimlilik gibi her işlem için girdi ile çıktı arasında bir ilişkinin kurulmasını sağlayacak hesaplamalar yapılmaktadır. Verimlilik formülüne göre maliyet analizleri yapan firmalar, gerekli şartları taşıdıklarında, daha çok kâr elde ederler. İşletmeler uzun vadede kârlılıklarını sürdürmezlerse iflâs ederler. Verimliliğini artıran şirketler üretim sistemlerini ve süreçlerini geliştirmeye yatırım yaparlar, teknolojik yatırımlar sayesinde yeni ürün geliştirebilirler. Geliştirilen yeni ürünlerle pazarını koruyabilirler, genişletebilirler. Böylelikle işletme kaynaklarının daha iyi kullanılması, artan çalışan refahı gibi verimliliğe önem vermenin sonuçlarını alabilirler. Bu bağlamda verimlilik, firma çatısı altında herkesi ilgilendiren bir süreçtir ve alınan olumlu sonuçlar tüm tarafların yararına yararlıdır.

Verimlilik girdilerinin en önemli unsurlarından birisi çalışanlardır. Çalışanların ücretleri firmalar için önemli bir maliyet kalemidir ve bu maliyet yükünü azaltmada çalışan verimliliği önemli bir etkidir. Verimlilik, maliyetlerin azaltılması yanında üretilen ürünlerin, hizmetlerin kaliteli olarak zamanında teslim edilmesine de etki eder. İşgücü verimliliği şirketlerin ve toplumların ekonomik olarak gelişmelerinde önemli bir

göstergedir. Verimliliği artırmanın en ucuz ve kolay yöntemlerinden birisi iş ölçümüdür. İş ölçümüyle, işin yapılması için harcanacak zaman belirlenecek ve boşa geçen zaman kayıpları önlenecektir. İş ölçümünden elde edilecek başlıca faydalar; farklı metotlardan faydalanılma, ürün ve hizmetlerin içindeki işçilik maliyetini doğru hesaplayabilme, siparişleri zamanında yetiştirebilme, motivasyon ve takım kültürünü oluşturma gibi faydaları bulunmaktadır. İş ölçümünde hedeflenen faydaların elde edilebilmesi için işletmede yönetiminin rolü ve örgüt kültürü belirleyici bir rol üstlenmektedir. Örgüt kültürü yazı ve yazılı olmayan kurallar bütünüdür. Ayrıca örgüt kültürüne uyum, çalışanlar arasındaki uyum olarak da tanımlanmaktadır. Böyle bir uyumun olduğu şirketlerde her yönden verimliliğin sağlanacağı varsayılmaktadır.

Verimliliğin artırılması öncelikle yöneticilerin sorumluluğundadır. Çalışanlara değer verilerek, desteği alınarak, bağlılıkları kuvvetlendirilerek, firma değer ve amaçları benimsetilerek verimliliği artırmak mümkündür. Artışı sağlayabilmenin bir yolu da çalışanlara verimlilik eğitiminin verilmesidir. İşbaşı eğitimi veya şirket içi eğitimleri çalışanları daha donanımlı hale getirdiğinden şirketler teknolojik gelişmelerinde katkısıyla rekabet güçlerini koruyabilmektedir. Rekabeti sağlayacak kişilerin, gerekli yetenek ve öğrenime sahip olması önem taşımaktadır.

Verimlilik eğitimin yanında çalışanların motivasyonunu sağlamak, önem ve değer verildiğini göstermek işletmelerin amaçlarına ulaşmasında gereklidir. Motivasyonu sağlayan en önemli etken ücretlerdir. Buna bağlı bir şekilde çalışan ücretlerinin adil olması gerekmektedir. Adil bir ücret uygulaması olmayan bir yerde çalışanlar verimsizliğe neden olurlar. Ayrıca firmaya vereceği zarar ve gecikmeler, ödenecek ücret farklarından fazla olabileceği gibi çalışan bağlılığını da negatif yönde etkiler ve çalışanlar firmanın amaçlarına karşı ilgisiz kalırlar. Böylece kendilerini geliştiremezler ve iyileşmek için çaba sarf etmek istemezler. Bu etkiler hesap edildiğinde ücret sisteminin performans ve verimlilik açısından önemi büyüktür.

Şirket verimliliğine etki edecek unsurlardan bir diğeri liderlerdir. Etkili liderler, çalışanların gelişimine önem verirler, motivasyonu sağlarlar. Değişen pazar koşullarıyla baş edebilmek ve rekabet edebilmek için yöneticilerin en büyük ihtiyacı liderlik becerileridir. Liderlerin iyi veya kötü etkileri çalışanlara ve tüm şirkete yayılır. Şirketlerin verimliliklerini artırarak kârlılığını sürdürmelerinde her çalışanın

kapasitesini güçlendirmeye, yönlendirilmeye ve yol gösterilmeye ihtiyaçları vardır. Liderlerin çalışanlara liderlik etmesi firma başarısı için gereklidir.

Verimliliğe etki eden diğer bir unsur teknolojik gelişmelerdir. Gelişmiş ekonomilerde verimlilik kaynağı olarak teknoloji kabul edilmektedir. Yeni teknolojik gelişmelerden ürünlerin, hizmetlerin ve üretim süreçlerinin verimliliğini artırmak için yararlanılmalıdır. Teknolojiyle birlikte bilgiye kolay erişme imkânı, teknolojik yenilikleri hızlandırmış, sorun çözümede, yaratıcı yenilikler geliştirmede bilgi ve bilgi toplumu önemli hale gelmiştir.

Verimliliği artırmak isteyen firmalar, verimlilik artırma tekniklerinden faydalanabilirler. Bu teknikler vasıtasıyla az bir maliyetle önemli oranda verimlilik artışı sağlamak mümkündür. Firmalarda yaygın olarak kullanılan verimlilik artırma yöntem ve teknikleri şunlardır: İş etüdü, iş değerlendirme, performans değerlendirme, pareto analizi, tam zamanında üretim, değer analizi, fayda-maliyet analizi, örgüt geliştirme, beyin fırtınası, güç alanı analizi, swot analizi, nominal gruplama, toplam kalite yöntemi, kalite çemberi.

Kalite sözcüğü artan rekabet piyasalarında günlük yaşamın, iş hayatının, gerçekleştirilen süreçlerin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Verimlilik ve kalite, şirket yönetiminde üzerinde en çok konuşulan konular arasına yerleşmiştir. Toplam Kalite Yönetimi, verimliliği ve sürdürülebilir kârlılığı sağlamak isteyen firmaların uyguladığı bir sistem haline gelmiştir. Verimliliği sürekli kılmada çözüm sunan bir yönetim uygulamasıdır. Toplam Kalite Yönetiminin kurumsal kültür oluşmasında, müşterilerden geri bildirim alınmasında, çalışanlardan performans artışlarının elde edilmesinde, planlama ve kontrol çalışmalarında, katılımcılığın artmasında, ilişkilerin gelişmesinde ve uzun vadeli düşünmeye katkısı olur. Verimlilik girdi/çıkıtı ilişkisinin ekonomik değerlere yansımış, mal ve hizmetlerin müşteriye sağladığı tatminin göstergesidir. Bu bağlamda kalite ile verimlilik arasındaki tamamlayıcı bir ilişkiden söz etmek mümkündür. Kalitenin artması fire ve üretim kayıplarının azaltarak belirli miktardaki çıkıtı için girdi miktarında düşme meydana getirecek ve verimliliği artıracaktır.

Kalite ve verimliliğe ulaşma çalışmalarında şirketlerin kurdukları kalite sistemleri önem kazanmaktadır. Kalite sistemi bir işletme tarafından üretilen ürün ve hizmetlerin gerekli kaliteye ulaşmasını amaçlayan bir sistem ve personel fonksiyonudur. Bir firmada kalite sisteminden söz edilince, şirketin üst yönetimi, kuralları, üretim sistemi, tedarik süreci, çalışma usulleri, kontrol süreçlerini kapsar. Bu kapsamda kaliteyi sağlama ve sürekli geliştirme, sistemli çabaların sonucudur. Bu sistemsel çalışmalar; personel, eğitim çalışmaları, kalite sisteminin oluşturulması, satın alma ve stoklamada uzmanlaşma, malzemeleri koruma, üretimi kontrol altında tutma ve geliştirme, muayene ve test etme, düzeltici çalışmalar yapma, bölümlere yönelik denetim çalışmalarından oluşur. Firmaların sahip olmak isteyeceği kalite yönetim sistemlerinden; ISO 9000, ISO 9001, ISO 9002, ISO 9003, ISO 9004, ISO 10002, ISO 13485, ISO 14001, OHSAS 18001, ISO 20000, ISO 22000, ISO 22301, ISO 27001 sıralanabilir. Bu kalite yönetim sistem belgeleri ilgili standart kriterlerinin şirkette yerine getirildiğini gösteren bir berat özelliği taşımaktadır. Talep edilen firmalara gerekli şartları tamamlamaları koşuluyla akredite firmaları tarafında bu belgeler verilmektedir. Verimliliği, kârlılığını sürdürmek isteyen her firma kalite yönetim sistemi belgelerine sahip olmaları gerekmektedir.

İkinci bölümde iç denetimin verimlilikle olan ilişkisi incelenmiştir. İç denetim, firmada yönetime yardımcı olan, bütün fonksiyonları denetleyen, işlemleri ve süreçleri değerlendiren dışa kapalı, bağımsız bir denetim sistemidir. İç denetim iç kontrolün bir parçasıdır. İç kontrolde kontrol faaliyetleri işlerin meydana geldiği anda yapılırken, iç denetimde, denetim işlemler bittikten sonra geriye dönük sürdürülür. Kontrol şirket çalışanların hepsiyle ilgilidir, iç denetim belirli kişilerle belirlenen zamanlarda yapılır. İç denetim hem yönetsel kontrolleri hem de muhasebe kontrollerinin yapılmasını sağlar. İç denetim insan doğasının zayıf yönlerinden kaynaklanacak şirket gelişmesine engel olacak sonuçlar için önlemlerin alınmasını sağlar. İç denetim yönetime bir danışmanlık hizmeti sunar. İşletmelerin kurumsallaşma sürecinde paydaşlarına daha açık ve doğru bilgiler sunmasına yardımcı olur. Şirketlerde etkin bir iç denetim olmadan verimliliği artırmak güçtür.

İç denetim, dünyada 2000'li yıllardan sonra meydana gelen kurumsal ve mali skandallar sonrası önemi artmıştır. Dünya paralelinde yaşanan gelişmeler sonucunda ülkemizdeki yansımaları kamu kurumları vasıtasıyla olmuştur. Devlet Denetleme

Kurulu, Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurulu, Bakanlıklara ait Denetim Organları, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı Denetim Organları, Rekabet Kurumu gibi kurumlarla yaygınlaşmıştır. Ülkemizde iç denetim konusunda atılan en önemli adımlardan birisi de Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nün kurulmasıdır. Bunun yanında, kamu kurumlarında denetçilik yapan kurumların faaliyetlerine değer katmak ve gelişmelere uyum sağlamak suretiyle, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER), kurulmuştur.

İç denetimin kapsamı ve amacını, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün iç denetim tanımıyla açıklamak mümkündür: "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." İç denetimin kapsamı çok geniştir; yasa ve yönetmeliklere uyum, operasyonların etkinliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, caydırma ve dolandırıcılık soruşturmalarının işlevi, varlıkların korunması ve uyumu gibi konular içerebilir. İç denetim yönetimin belirlediği yöntemlere göre yapılan bir denetimdir. Yönetimin yapısına göre üst ve astlarını denetler. İç denetçiler işletme içindeki mali ve mali olmayan nitelikteki faaliyetlerin denetimini yaparak gözden geçirir. Firmanın belirlemiş olduğu usul ve esaslara göre denetim yapıldığı için bu bağlamda çok önemli bir yönetsel araçtır. İç denetim mevcut kontrolleri değerlendirerek denetim faaliyetlerinin geliştirilmesine ve etkin sonuçlar elde edilmesine etki ederek şirketlerin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur. İç denetimin amacı, şirket faaliyetlerini gözden geçirerek analizler, tavsiyeler, değerlendirmeler ve tespitler yaparak, öncelikle yönetimi sonra da ilgilileri bilgilendirerek sorumluluk ve görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmaktır. Bu bağlamda iç denetimin, şirketlerin standartlarını sürekli yükseltecek şekilde çalışan, görev ve amaçlarını net bir şekilde paylaşan bir anlayışı olmalıdır. İç denetimin amaçları kuruluş genelinde iyi anlaşılmalıdır. İç denetim fonksiyonun ne olduğunu organizasyonun geneline yaymak gereklidir.

İç denetim güvenilir bilgi bütünlüğünü sağlama, politikalar, planlar, prosedürler, yasa ve yönetmeliklere uyumunu tesis etme, varlıkların korunması, kaynakların

ekonomik ve verimli kullanımını sağlama gibi özellikleri vardır. Bu özellikler çerçevesinde önemi giderek artmaktadır. İç denetimin, güvenilirliği artırma, yönetimin belirlediği amaçlara ulaşma, problemleri önceden belirleme, gerçekleşen sonuçları rapor etme, yöneticileri disipline etme, personelin alışkanlıklarından meydana gelen körlükleri giderme, organizasyonun ilerlemesine, verimliliğin yükseltilmesine, insana odaklanmaya yararları bulunmaktadır.

İç denetimin; mali denetim, operasyonel denetim, yönetim denetimi, uygunluk denetimi, sistem denetimi, bilgi sistemleri denetimi, soruşturma denetimi gibi türleri vardır. İç denetimin dış denetime (bağımsız denetim) katkısı bulunmaktadır. Dış denetçi, iç denetim raporlarının güvenilirliğini kabul ettiği takdirde dış denetim çalışmalarında kullanabilir. Bu fayda iç denetim ile dış denetim arasında söz konusu olabilir.

İç denetim faaliyetlerinde iç denetçilerin uyması gereken standartlar ve performans kriterleri bulunmaktadır. Bu niteliklere göre yapılan iç denetimin, şirketlere daha büyük katkı sunması beklenmektedir. Beklentiler uygulanan kontrol sistemlerinin işletme genelinde kontrol bilincini geliştiren tüm faktörleri kapsar. Kurulan sistemler her gün devam eden faaliyetlere destek olan bir süreçtir. Kontrol sistemleri iş akışlarının doğruluğunu, kontrollerin uyumunu, verimli ve etkin bir şekilde uygulanmasını sağlar. Şirketlerde etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve faaliyetlerinin devam etmesini sağlamak yönetimin sorumluluğundadır. Bu sorumluluk gereği yaptırdığı iç denetim, iç kontrol sisteminin sağlıklı çalışmasını sağlar. İç kontrol ile iç denetim arasında karşılıklı, bağımlı ve fonksiyonel bir ilişki vardır. İç kontrol sisteminin varlığı, iç denetim sisteminin işlemlerini kolaylaştırır, iç denetim sisteminin varlığı iç kontrol sisteminin sağlıklı çalışmasına katkı sunar, ilişkiler arasında karşılıklı etkileşim vardır. Bu çerçevede kontrol sistemlerini bir tercih değil bir yönetim fonksiyonu olarak değerlendirmek gereklidir.

İç denetimi yapan iç denetçilerin rolü, zamanla doğrudan kurumsal yönetim reformlarına katkı sunmak suretiyle, yönetime girdi ve geri bildirim sağlamaya yöneliktir. Kurumsal yönetim, şirket reformlarının kurumsal yönetim yapısına uygun, çalışkan, yetkin ve etik bir yönetim, güvenilir bağımsız denetim ve etkin bir iç denetim sistemi ile sağlanır. Kurumsal yönetimde başarı tüm kurumsal yönetim fonksiyonlarının

etkinliğine ve verimliliğine bağlıdır. Kurumsal yönetimin ayrılmaz bir parçası olan iç denetim fonksiyonu; risk yönetimi, iç kontroller, finansal raporlama ve diğer kurumsal yönetim fonksiyonları dâhil, şirketin mali işlemlerine nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunar.

İç denetçilerin uyguladıkları iç denetim teknikleri; denetimin belirlenen kural ve ilkelere, standartlara, yasal prosedürlere uygun olup olmadığını, gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığını, denetim faaliyetlerinin etkin, hatasız bir şekilde yürütülmesini, denetim sonuçlarını en yalın şekliyle aktarmasını sağlar. İç denetim teknikleri olarak, bilgi toplama, gözlem, doğrulama, karşılaştırma, puantaj, analitik inceleme gibi işlemleri saymak mümkündür.

İç denetim planı, iç denetimin etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde sürdürülmesini sağlamak amacıyla denetimin kapsamı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar göz önüne alınarak hazırlanmalı ve hazırlanan plan ve program üst yönetimin onayı ile başlanmalıdır. İç denetim planı hazırlanırken şirketin yıllık iş planı, iç denetim yönetmeliği, denetim stratejisi, denetim evreninin unsurları dikkate alınmalı ve denetim kaynaklarının etkin dağılımı, hedefleri ve iç denetim biriminin amaçları belirtilmelidir. İç denetim planı hazırlandıktan sonra iç denetim evreni belirlenmelidir. İç denetim evreninin amacı, şirketin organizasyon şemasının ve bütün birimlerin yürüttüğü faaliyet, süreç ve projelerin tanımına uygun süreçlerin ve iş akışlarının gözden geçirilmesini sağlamaktır. Yürütülmekte olan işler, gelecekte yapılması hedeflenen işlemler, programlar, raporlar, yöneticiler ve personelle görüşmelerin yapılması faydalı olacaktır. Bu hazırlık çalışmalarından sonra denetim evreninde işletmenin tümünde yer alan riskler belirlenir. Belirlenen bu risklerle ilgili olarak etki, ihtimaller, söz konusu etki ve olasılık durumunda meydana gelebilecek zararın boyutu, son denetim tarihi, denetim görüşü ve denetimden sorumlu personel bilgileri denetim evreninin içermesi gerekli bilgiler yer alır.

Sonraki adım iç denetim alanlarının belirlenmesidir. Denetim alanları olarak, işletmenin döngü sistemi, işletmenin esas faaliyet alanları, işletme fonksiyonlarından olan üretim, finans, satınalma, pazarlama, personel ve muhasebeyi denetlemektir. Denetim alanlarının belirlenmesinde denetlenecek işletme fonksiyonlarını, birimleri veya süreçleri seçerek, seçilen alanlarda yönetimin belirlediği iç kontrol amaçlarını

tespit etmek ve bu faaliyetler hakkında görüş elde etmektir. Denetim alanları belirlenirken iç denetçilerin şirketin iç kontrol sistemi hakkında gerekli bilgilere sahip olmaları gerekmektedir. İç denetimin en önemli bölümü olan saha çalışmasında, denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, elde edilen bulguların denetlenen birimler ile paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması evrelerinden oluşmaktadır.

Denetimler tamamlandıktan sonra iç denetim raporu hazırlanır. İç denetim raporu tam, doğru, objektif (nesnel), inandırıcı, açık ve kesin olmalıdır. Rapor doğrudan denetim çalışmalarıyla ilgilenen, bulgular ve tavsiyelere göre çalışma yapmaktan sorumlu olan yöneticilere dağıtılmalıdır. Yönetim kuruluna ve daha üst düzey yöneticilere özet bir rapor verilebilir. Raporlar ayrıca dış denetçilere ve diğer ilgililere dağıtılabilir. İç denetçiler, görevleriyle ilgili ortaya çıkardıkları sonuçları uygun, anlaşılır ve net bir biçimde muhataplarına iletmelidir. İç denetçilerin elde ettiği önemli riskler, farklar ve denetim hakkında değerlendirme ve önerileri yönetime ulaştırılmak üzere kullanılan araç iç denetim raporudur. Denetim raporunun nihai hedefine ulaşabilmesi için raporun tam anlamıyla iyi bir içerikle hazırlanması gerekir. İyi bir şekilde hazırlanmış olan rapor, raporun ilgililerinin ihtiyaç duyduğu zamanda teslim edilmelidir. Zamanında teslim edilemeyen rapor etkisini yitirecektir. Ayrıca rapor, okuyanları gereksiz bilgilere boğmayacak şekilde kısa ve öz yazılmalı, tavsiyelerin anlaşılır bir şekilde denetçi görüşünün net açıklandığı bir ifade tarzıyla tamamlanmalıdır.

İç denetim; bir yönetim aracı olduğu için yönetici ve çalışanların hatalarını bulmaya değil, eksikliklerini gidermeye yönelik bir fonksiyondur. Bu açıdan bakıldığında kurum çapında herkesin desteklemesi ve güvenmesi gereken bir sistemdir. İşletmelerin bugün yaşadıkları birçok sorunlar; artan bürokrasi, her bölümün kendi başarısını öne çıkartmaya çalışması, iletişim ve işbirliğindeki zayıflık, verimsizlik, kayıp ve kaçaklar, süistimaller, hedeflerin gerçekleşmemesi, sorun çözümünde geç kalınması, düşük beşeri sermaye, hizmet içi eğitimin yetersiz kalması ve risklerin iyi yönetilememesinden kaynaklanmaktadır. Kurdukları sistemlere güvenenler, zamanla değişen iş süreçlerinde değişikliğe gidemediklerinde farklı sorunlar yaşayabilirler. Bu yüzden sistemleri sadece kurmak yetmez, kurulan sistemlerin sürekli denetlenmesi ve

geliştirilmesi gerekir. İç denetim, işletmeler için bu görevi yerine getiren en etkili araçtır. Bu bağlamda iç denetim ile verimlilik arasında birbirinin sebebi ve sonucu olmak gibi bir ilişki vardır.

Verimli bir iç denetim firmanın stratejik yönetimini önemli ölçüde etkiler ve isabetli kararların alınmasını sağlar. Stratejik yönetim; etkili stratejileri ortaya koyma, uygulama ve bunların sonuçlarını değerlendirerek kontrolünü gerçekleştirmeye yönelik alınan karar ve çalışmaların bütünüdür. Stratejik yönetimi, stratejilerin tasarlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını, tasarlanan stratejilerin uygulanmasını kolaylaştıracak yapısal değişikliklerin yürürlüğe konulması şeklinde tanımlamak mümkündür. Stratejik yönetim faaliyet adımlarını belirleyerek uygulamaya koyar, geleceği tahmin ederek şirketin risk yönetimine hazır olmasını sağlar. Stratejik yönetimin firmada etkilerini artırmak için bazı tekniklerden faydalanmak yararlıdır. Bunlar; açık defter yöntemi, balık kılıcı diyagramı, değer zinciri analizi, değişim mühendisliği, delphi tekniği, dış kaynak kullanımı, kıyaslama-örnek alma, küçülme, müşteri ilişkileri yöntemi, öğrenen organizasyonlar, tedarik zinciri yönetimi vb. şeklinde sıralanabilir. Firmaların stratejik yönetimde başarı elde edebilmeleri için üç düzeyde strateji geliştirmeleri ve uygulamaları gerekmektedir. Strateji düzeyleri; kurumsal düzeyde, iş düzeyinde ve fonksiyonel düzeyde olmak üzere üçe ayrılır. Stratejik başarı; bu üç düzeyde yapılan strateji uygulamalarının birbiriyle sorunsuz ve bütünleşmiş bir şekilde sağlam çalışmasına bağlıdır.

Stratejik yönetimde strateji belirleme, belirlenen stratejileri uygulama ve hayata geçirme ile görev sona ermez, bu evrelerinde denetlenmesi gerekmektedir. Stratejik iç denetim; bir şirketin hayatta kalmasını ve mevcut stratejilerinin fırsatlarından yararlanılmasını yahut yaklaşan tehditlere yanıt vermesini ve değişen çevre koşullarına uyumu sağlamak için kaynakların ve yetkinliklerin yeterli olduğunun güvencesini sağlar. Rekabetçi bir pazarda gerçeklerle yüzleşmeyi sağlar. Bu yüzden üst yönetim periyodik olarak stratejik denetim ve iç denetim yapmak zorundadır. Stratejik denetimin yanında yönetim denetimi de yapılmalıdır. Yönetim denetimi iç denetimle karıştırılmamalıdır. Yönetim denetimi, yönetimin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmeleri için yardımcı olacak bir bakış açısıyla incelemek ve örgütsel faaliyetlerin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Yönetim süreçlerinin bir bütün olarak

incelenmesi ile ilgilidir. Yönetim denetimi, kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yardımcı olmak için önemli bir araç olarak görülmektedir.

X Otomotiv Makine ve Kimyasal Gazlar San. Tic. A.Ş. firmasında iç denetimin stratejik firma yönetimine etkilerini şu başlıklar altında incelenmiştir: İç denetimin satınalma ve stok yönetimine etkileri, iç denetimin satış, pazarlama ve pazar değerine etkileri, iç denetimin yönetim ve kurumsallaşma sürecine etkileri, iç denetimin insan kaynakları yönetimine etkileri, iç denetimin muhasebe ve finans yönetimine etkileri, iç denetimin yatırım kararları ve risk yönetimine etkileri, iç denetimin bölümlerin iyileştirilmesine yönelik etkileri olarak incelenmiştir.

İç denetimin satınalma ve stok yönetimine etkileri; doğru ürün ve hizmetlerin en uygun fiyata alınması, doğru yere ve zamanda teslim edilmesini, stok ve envanterlerin iyi yönetilmesini, kalitenin artırılmasını, birim maliyetlerinin düşürülmesini, teslim sürelerinin iyileştirilmesini, uygun tedarikçilerle çalışılmasını sağlamak gibi etkileri belirtilebilir. Ayrıca stok yönetiminde, optimal stok seviyesini sağlayarak, depolama maliyetleri, çalınma, kaybolma gibi risklere karşı önlemlerin alınmasını sağlar.

İç denetimin satış, pazarlama ve pazar değerine etkileri; firmaların üretim ve satış yapma kapasitelerini göz önünde bulundurmalarını, pazarlama stratejileri belirlenerek uygulanmalarını, müşteri odaklı bir sistem içerisinde pazarı büyütme, koruma ve yeni pazarlardan pay alma, değişim ve yeniliklere karşı firmanın verimli çalışmalarına etki olarak belirtilebilir.

İç denetim yönetim ve kurumsallaşma sürecine de; yöneticiler ile çalışanlar arasında etkin bir iletişimi sağlayarak, alınan kararların anlaşılmasını, hedefler doğrultusunda uygulanmasına, kişilere bağlı bir yapıdan kişilerin varlığına bağlı kalınmadan faaliyetlerin sistematik bir şekilde yürütülmesine ve geliştirilmesine etki eder.

İç denetim; çalışanların fikirlerine önem vermeyi, çalışanlara adil davranmayı, performans değerlendirmesi yapmayı, iş yeri koşullarının iyileştirilmesi gibi alanlarda çalışanlar lehine gelişmelere etki ederek, insan kaynakları yönetimini etkiler. Bunun yanında firmaya nitelikli insan istihdamında ilerlemeler sağlanır. Yetki devri, güdüleme,

eğitim ve bilgi paylaşımı, iletişim becerilerini geliştirme çalışmaları sayesinde, stratejik hedeflere ve değerlere ulaşmaya etkileri olur.

İç denetimin muhasebe ve finans yönetimine etkileri; Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu, i kontrolün sağlıklı işleyip işlemediğini, varsa bağımsız denetimin yapılmasında yardımcı olur. Muhasebe bölümünden diğer bölümlere, diğer fonksiyonlardan muhasebeye kesintisiz bilgi akışını sağlar. Doğru bilgi akışının firmalara getireceği en büyük avantaj, istenen bilgilerin zamanında ve eksiksiz olarak temin etmelerine etki eder. Firmanın finansman politikasına, finansal yapısına ve finansman biçimine göre finansal planlamasına ihtiyaç duyulan fonları en uygun şekilde elde etmek ve elde edilmiş fonların en etkin bir şekilde kullanılmasına etki eder.

İç denetimin yatırım kararları ve risk yönetimine etkileri; firmaların satışını artıracak, karlılığını yükseltecek yatırımlarla birlikte, reel yatırımlarda yapılabilir projelerin uygulanmasını sağlar. Firmanın içinde bulunduğu sektörden kaynaklı karşılaşabileceği riskler ile genel risklere karşı önlemlerin alınmasını sağlar.

İç denetimin bölümlerin (departmanların) iyileştirilmesine yönelik etkileri; firmaların departmanlar arası iş birliğini artıracak bir yapının kurulmasını, bölümler arasındaki iletişimin sürekli iyileştirmelerini sağlayarak kararların doğru alınmasını, kaynakları daha verimli kullanarak daha kaliteli ürün ve hizmet geliştirmesini sağlamaktır.

Tezin uygulama bölümünde, X Otomotiv Makine ve Kimyasal Gazlar San. Tic. A.ř firmasında fonksiyonlar bazında iç denetim gerçekleştirilmiş, bölümlerde gerçekleştirilen işlemler incelenmiş, süreçler gözden geçirilmiştir. İç denetim uygulaması, iç kontrol süreçlerindeki eksiklikleri, acil yerine getirilmesi gerekli yatırım ve iyileştirilmeleri, riskleri, firma krlılığına etki edecek satış ve tahsilat uygulamalarını, satış hacmini artıracak yöntemleri, çalışan verimliliği ve bağlılığı konusunda nerileri yönetime sunmuştur.

İç denetim sistemi olmayan orta ölçekli bir firmaya, iç denetim çalışmalarından sonra şunlar önerilmiştir:

- Firmanın doğru bir stok yönetimi yapmasına engel olan program ve yazılımları daha işlevsel bir programla değiştirilmeli veya ihtiyaçlara cevap verecek şekilde güncellenmelidir.
- Firmanın stok ve envanter sayımında üçüncü bir kişi bulunmalı, kontroller sürelerle bağlı kalınarak yapılmalı, belgeler imzalı olarak dosyalanmalıdır.
- Depo sorumlularının yaptığı işlemler süreçler halinde yazılı hale getirilmelidir.
- Müşteriye tüp teslimini yapan kamyonetlerin çıkışı ve girişi sırasında sayımların ve kontrollerin doğru yapıldığını gösteren belgeler, imzalı bir şekilde dosyalanmalı ve arşivlenmelidir.
- Şoförlerin düzenlediği irsaliyelerin şekil şartlarına uygunluğuna dikkat edilmelidir.
- Müşteriye dağıtım yapan şoförlerin altı ayda bir rotasyonu yapılmalıdır.
- Muhasebede finans işlemlerini yapan kişilerin bir işin başından sonuna kadar süren evrelerde bir kişinin sorumluluğuna vermek yerine, işi yürüten ile kayıt eden olarak ayrımı yapılmalıdır.
- Geçmişe yönelik kayıt silme, iptal etme vb. hata ve hilelerin önüne geçmek için geriye dönük kayıt yapma gibi işlemlerin program aracılığıyla kısıtlanması gerekmektedir.
- Muhasebe paket programında kullanıcının yaptığı işin niteliğine göre ekran kısıtlaması ve gerekli onay ve izinler düzenlenmelidir.
- Muhasebede yapılan bütün kayıtlar muhasebe müdürünün onayından geçirilmelidir.
- Firmanın düzenlediği fatura sayısı hesap edilerek dağıtım, posta vb. maliyetlerden kurtulmak için e-Arşiv gibi yeniliklerden yararlanılmalıdır.
- Müşterilere teslim edilen faturalar imza karşılığı teslim edilmelidir.

- Tahsilat ve tediye için düzenlenen dekontlar, Vergi Usul Kanununun emrettiği şekil şartlarına uygun olmalıdır.
- Nakit tahsilatlar dekont karşılığı elden yapmak yerine, zaman, emek tasarrufu için banka aracılığıyla yapılacak bir düzenlemeye gidilmelidir.
- Tahsilat süreçleri, belli bir vade belirleme, müşteri durumuna göre risk yönetimi ve gecikmelerde kesilecek vade farkı faturaları gibi süreçler netleştirilmelidir. Buna bağlı olarak gecikmeden alacak devir hızı düşürülmelidir.
- İflas eden firmaların yasal takip sürecinde firma avukatına devri ve ilgili alacakların karşılık ayırma işlemleri doğru takip edilmelidir.
- Batak müşteri alacakları zararından minimum etkilenmek için firma analizleri yapan yazılım şirketlerinden destek alınmalı, müşterilerin mali durumlarında meydana gelen değişikliklerden erken haberdar olunacak bir işleyiş, sisteme bir an önce dahil edilmelidir.
- Firmanın kayıt ve belge düzeninde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyulmalı ve maksimum özen gösterilmelidir.
- Personel bağlılığını artıracak terfi, prim vb. uygulamalar geliştirilmeli, personelin fikirlerine değer verildiği gösterilmeli ve personel devir hızı düşürülmeli, personelin motivasyonu artırılmalıdır.
- Personele, müşteri memnuniyeti artıracak aynı zamanda firmaya bağlılıklarını sağlayacak eğitimler verilmelidir. Yönetim aldığı kararları maliyet çerçevesinden değil firma hedefleri doğrultusunda uzun vadeli düşünmeli ve yönetmelidir.
- Çalışanları ve işletme süreçlerini ilgilendiren konularda başta fonksiyon yöneticilerine, çalışanlara mutlaka danışılmalı ve fikirleri alınmalıdır.
- Firmanın verimliliği, iç denetimin başarısı ve stratejik firma yönetiminin etkinliğinin sağlanması için alınan kararların uygulama başarısı, çalışanlar

tarafından benimsenmesiyle mümkündür. Uygulamaya konulan kararların içselleştirilmesi için çalışanlara doğru ve net biçimde anlatılmalıdır.

- Firma faaliyet gösterdiği alanda verimliliğe ve müşteri memnuniyetine odaklanmalıdır.
- Aile şirketi olan yönetim yapısında hızla kurumsallaşmaya gidilecek adımlar atılmalıdır.
- Kazancı ve satışı artıracak tank yatırımı yapılmalıdır. Araç tamir bakım giderleri ölçeğinde araçların yenilenmesi yapılmalıdır.
- Firmanın işi çok tehlikeli sınıfta yer aldığından, çalışanlar için ferdi kaza sigortası yaptırılarak kaza, ölüm vb. gibi durumlarda firmanın ödeyeceği zarar ve tazminatlar için önlem alınmalıdır.

Sonuç olarak, finansal kaynaklar kısa vadede şirketlerin mali durumunu belirlese de uzun vadede her şey verimlilik artışına bağlıdır. Verimlilik finansal kaynakların, ekonomik büyümenin, kârlılığın, ücret artışlarının, refahın, yatırım ve stratejik yönetimin yapı taşıdır. İşletmeler üretime ve finansal değerlendirmelere daha çok zaman ve çözüm aramakta, verimliliği artıracak iç denetime, gelişmelere ve yöntemlere gerektiği kadar ilgi göstermemekte, zaman ayırmamakta ve gerekli bilgileri firma kültürü haline getirebilmek için değerlendirmemektedir.

İşletme verimliliği, işletmeler yönetilirken birdenbire ortaya çıkan bir olgu değildir aksine iç denetimle desteklendiğinde sürekliliği sağlanmaktadır. İç denetimin çağa ve gelişmelere uyumu sağlanmalı, verimlilik artışı ile stratejik yönetimin uygulanabilmesi için bu üç olgunun birbiri içinde gelişen zincirleme bir örüntü oluşturmasına çalışılmalıdır. Stratejik yönetimi anlamadan verimliliği ve iç denetimi, iç denetimi anlamadan verimliliği ve stratejik yönetimi anlamak ve işletme kültürüne dâhil etmekte güçlük çekilecek, gereksiz maliyetlere katlanmak zorunda kalınacaktır. Bu bağlamda yeni teknolojiler ile üretim modelleri günden güne değişse de verimliliğin şirketlere sağladığı katma değer değişmemektedir. Verimlilik artışının sürdürülmesi bağımsız iç denetimden geçmektedir. İşletmelerin iç denetim sistemini hayata geçirmeleri, işletme içinde topyekûn içselleştirmeleri, kültürlerinin bir parçası haline

getirmeleri; düşünceleri ve davranışları değiştirecek daha da önemlisi kârlılığı artıracaktır. Şirketlerdeki verimlilik artışında her tarafın ciddi sorumlulukları bulunmaktadır. Sorumlulukların yerine getirilmesinde iç denetim ve stratejik firma yönetim fonksiyonunun verimli olması önemli hale gelmektedir. Zaman içinde stratejiler değişse de nihai rekabetçi hedefler aynı kalmaktadır. Firmalar girdiği riske, katlandıkları maliyetlere göre maksimum getiriye elde etmek isterler. Stratejilerin ölçeklerine ne olursa olsun iç denetim sisteminin verimli çalışması sağlandıkça kârlılık var olacaktır.



KAYNAKÇA

- Acemoğlu, D., & Robinson, J. A. (2014). *Ulusların Düşüşü* (7. b.). İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akçay, S. (2013). *Türkiye'de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, XV(1), s. 57-77.
- Akgeçici, T. (2013). *Stratejik Yönetim* (3. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim* (2. b., Cilt 1.). Ankara: Yetkin Basımevi.
- Aktakas, B. G., Mike, F., & Mahjoub Laleh, M. (2014). *Bilgi Toplumunda Verimliliğin Belirleyicileri: İslami İşbirliği Teşkilatı Üyesi Seçili Ülkeler Üzerinde Ampirik Bir Çalışma*. Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, 9(2), 69-77.
- Aktaş, E. (2015). *İç Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Akyıldız, H., & Karabıçak, M. (2002). *Verimlilik Ücret İlişkisinin Analizi*. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 7(2), 57-76.
- Akyürek, R. (2009). *Kurumsal İletişim Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Alan, U. (2006). *Motivasyon Teorileri ve Motivasyonun İş Hayatı Üzerindeki Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Alpugan, O., Demir, H., Oktay, M., & Üner, N. (1990). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. İzmir: Beta Basım Yayım.
- Alstytne, M. W., Parker, G. G., & Choudary, S. P. (2016). *Ürün Hatları, Platformlar ve Stratejinin Yeni Kuralları*. Harvard Business Review Türkiye(Nisan-2016), 48-56.
- Altan, M. (2005). *Fonksiyonlar ve İşlem Açısından Bankacılık* (2. b.). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Ariley, D. (2015). *Akıldışımın Mantığı*. (A. H. Gül, Çev.) İstanbul: Optimist Yayım.
- Aslan, B. (2010). *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*. Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran(77), 63-86.

- Aslan, S. (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Ayaz, M. (2011). Bankalarda İç Denetim Yaklaşımları ve Bir Uygulama Örneği. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Aydın, A. (1991). İmalat sanayi ve Alt Kollarında Verimlilik, Üretim, İstihdam, Ücret ve İşçi, Saat Göstergeleri. Ankara: MPM Yayınları.
- Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. Muhasebe ve Denetime Bakış, 69-89.
- Bagad, V. (2008). Total Quality Management. India: Technical Publications Pune.
- Baltaş, A., & Odaman Uşaklıgil, H. (2016). Sayılarla Ölçülemeyen Performans Yönetimi Modeli. Harvard Business Review Türkiye(Mart 2016), 65-71.
- Barsade, S., & Oliva, A. O. (2016). Duygusal Kültürünü Yönet. Harvard Business Review Türkiye(Ocak-Şubat), 52-60.
- Barton, S. (2010). Strategic Management Simplified. Bloomington: İUniverse Publishing.
- Barutçugil, İ. (2006). Yöneticinin Yönetimi. İstanbul: Kariyer Yayıncılık.
- Benligiray, S. (2005). Büro Yönetimi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Berki, B. (2012). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Betz, F. (2010). Yönetim Stratejisi. Ankara: Sistem Ofset Basım Yayım.
- Bilecen, F. (2008). İşletmelerde Motivasyon ve Çalışanların Motivasyonunu Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Boydaş Hazar, H. (2014). Sürekli Denetim. İstanbul: Acar Basım.
- Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği: Hile Çalışan Hileleri (2. b.). İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Bozkurt, R. (2010). Zihin Kelepçenizi Kırın: Sürdürülebilir ortaklığın 32 basit kuralı. İstanbul: Yaylacık Matbaacılık.
- Can, İ., Şengöz, Y., & Aydın, F. (2015). Mali Yönetim ve Denetim. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- Cartin, T. (1999). Principles and Practices of Organizational Performance Excellence. Wisconsin: ASQ Quality Press.
- Case, J. (1996). Open-Book Management. New York: Harper Collins Publishers.

- Castells, M. (2013). Enformasyon Çağı: Ekonomi, Toplum ve Kültür (3. b., Cilt 1 Ağ toplumunun Yükselişi). (E. Kılıç, Çev.) İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Charantimath, P. (2011). Total Quality Management (2. Edition b.). India: Dorling Kindersley Pvt. Ltd.
- Collins, J. (2002). İyiden Mükemmel Şirkete. (L. Cinemre, Çev.) İstanbul: Altan Basım.
- Cooper, C. (2012). Downsizing: Is Less Still More? Nwe York: Cambridge University Press.
- Çatı, K., Kınır, S., & Mesci, M. (2007). Kıyaslamaya İlişkin Teorik Bir Çalışma. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 21(21), 147-171.
- Çelik, C. (1993). Kalite Yönetiminde İnsan Faktörü. Verimlilik Dergisi(Kalite özel sayısı), 122-124.
- Çetindamar, D., Phaal, R., Probert, D., & Eitim, I. (2013). Teknoloji Yönetimi Faaliyetleri ve Araçları (1. b.). (A. Çetin, Çev.) İstanbul: Eflatun Basım Dağıtım.
- Çetinoğlu, T. (2007). Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği ve Türkiye'de Ticari Bankalar için Sürekli Denetim Yapılandırma Mıdeli. Doktora Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Çetinsaraç, M. (2015). İş Dünyasının En Yenileri Z Kuşağı. Kariyer(148), 35-36.
- Çıtak, N. (2009). Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Çoşkun, İ. (2016). Yönetici Seçerken. Harvard Business Review Türkiye(Nisan 2016), 109-115.
- Çölekçi, F. (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Dauber, N. A., Levine, M. H., Qureshi, A. A., & Siegel, J. G. (2009). The Complete Guide to Auditing Standards and Other Professional Standards For Accountants. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.
- Davis, R. E. (2009). IT Auditing: An Adaptive Process. USA: Lulu.
- Demir, Z., Kabataş, Y., & Güneş, N. (2014, 11 26-30). Denetimin Katma Değer Yaratması ve İlgili Taraflar. 11. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Antalya-Belek: İSMMMO Muhasebe Deentimi Sempozyumu Bildirileri 11.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi(7), s. 167-188.

- Demirdöğen, O., & Küçük, O. (2003). Kıyaslama Süreci ve Ürün Odaklı Kıyaslamamanın İmalatçı İşletmelerde Uygulanmasının Verimliliğe Etkisi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17(3-4), 304-320.
- Doğan, M. (2014). İşletme Ekonomisi ve Yönetimi (9. b.). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Edmondson, A. (2016). Kötücül Sorunları Çözenler. Harvard Business Review Türkiye(Haziran 2016), 53-59.
- Edosomwan, J. A. (1995). Integrating Productivity and Quality Management (2. edition b.). New York: Marcel Dekker, Inc.
- Efil, İ. (2010). Toplam Kalite Yönetimi (7. b.). Bursa: Dora Basım Yayın.
- Eğilmez, M. (2015). Örneklerle Kolay Ekonomi (11. b.). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Eraslan, İ., Helvacıoğlu Kuyucu, A., & Bakan, İ. (2008). Değer Zinciri Yöntemi ile Türk Tekstil ve Hazır Giyim Sektörünün Değerlendirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 10(2), 307-332.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., & Aydemir, O. (2014). Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası. Yalova: Gazi Kitabevi.
- Eren, E. (2001). Örgütsel Davranış ve Yönetim Psikolojisi. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Filiz, A. (2008). Üretim Yönetiminde Verimlilik Sırları. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Freedman, L. (2015). Strateji. (B. Dişbudak, & T. Belge, Çev.) İstanbul: Alfa Basım Yayın.
- Gencer, A. (2006). Verimlilik Analizinde İş Etüdünün Kullanılması ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. Kütahya.
- Goetsch, D. L., & Davis, S. (2014). Quality Management for Organizational Excellence: Introduction to Total Quality (7. Edition b.). London: Pearson Education Limited.
- Greenspan, A. (2011). Türbülans Çağı (2. b.). (N. Miler, Çev.) İstanbul: Boyner Yayınları.
- Gücenme, Ü. (2008). Muhasebe Denetimi (2. b.). İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Güney, S. (2007). Yönetim ve Organizasyon. Ankara: Nobel Yayınları.
- Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri (13. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haas, M., & Mortersen, M. (2016). Başarılı Takım Çalışmasının Sırları. Harvard Business Review Türkiye(Haziran 2016), 69-74.
- Halis, M. (2004). Toplam Kalite Yönetimi. Ankara: Roma Yayınları.
- Harvard Business Pocket Mentor. (2010). Ekip Liderliği. İstanbul: Optimist Yayınları.

- Harvard Business Pocket Mentor. (2012). Etkin Liderlik. (A. Kardam, Çev.) İstanbul: Optimist Yayınları.
- Hasanoğlu, M., & Aliyev, Z. (2007). Yönetimde Yolsuzluk ve Mücadele Stratejileri. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Hill, C., & Jones, G. (2013). Strategic Management: An Integrated Approach (10. Edition b.). Canada: Nelson Education Ltd.
- Hogan, R. (2007). Personality and the Fate of Organizations. New jersey: Lawrence Erlbaum Associates Inc.
- Holmes, A., & Brown, S. (2000). Internal Audit. New York: Routledge Taylor and Francis Group.
- Hussey, D. (1998). Strategic Management: From Theory to Implementation. London: Reed Education and Professional Publishing Ltd.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2015). İç Denetime Genel Bir Bakış. (E-Kitap Sayı 76). İstanbul.
- Kabaklarlı, E. (2014). Halka Arz Yöntemiyle Özelleştirilen Şirketlerin Borsa Performansı. İstanbul: Engin Matbaacılık.
- Kahneman, D. (2015). Hızlı ve Yavaş Düşünme (3. b.). (O. Ç. Deniztekin, & F. N. Deniztekin, Çev.) İstanbul: Varlık Yayınları.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). T.C. Resmi Gazete, 25326, 24 Aralık 2003.
- Karabıyık, L., & Anbar, A. (2010). Sermaye Piyasası ve Yatırım Analizi. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Karabulut, A. (2015). Stratejik Yenilik Yönetimi. İstanbul: Papatya Yayıncılık .
- Karalar, R. (2001). Genel İşletme. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları.
- Karsak, B. (2006). Kurumların da kimliği olur: Kurum kimliği kavramına bir bakış. H. U. Tanrıöver içinde, Sen Benim Kim Olduğumu Biliyor musun? (s. 99-114). İstanbul: Hil Yayınları.
- Karsak, B. (2015). Kurumsallık Parantezinde Yönetim ve İletişim. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Kasım, S. D. (2011). İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü. İstanbul.
- Katzman, S. (2016). Operational Assessment of IT (Internal Audit and IT Audit). Boca Raton: Auerbach Publications.

- Kaya, B. (2015). Kurumsal Performansı Artırmak için İç Denetim İç Kontrol ve Risk Yönetimi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kaya, S. (2015). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kayar, M. (2012). Üretim ve Verimlilik. Bursa: Ekin Basım Yayım.
- Kaydos, W. (1999). Operational Performance Measurement: Increasing Total Productivity. Washington: St. Luice Press.
- Kazmi, A. (2002). Business Policy and Strategic Management (2. Ed. b.). New Delhi: Tata McGraw-Hill.
- Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim (Genişletilmiş 5. b.). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kılıç, M. (2009). Kurumsal Yönetim ve Derecelendirmesi: Halka Açık Şirketler İçin Talepsiz Kurumsal Yönetim Derecelendirme Model Önerisi. Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Eskişehir.
- Kiyosaki, R. T., & Lechter, S. L. (2010). Nakit Akışı Ölçüm Çeyreği (2. b.). (D. Şendil, Çev.) İstanbul: Alfa Basım Yayın.
- Kızıl, C., Akman, V., & Korkmaz, H. (2015). Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 10(Mart-2015), 193-211.
- Kızılgöl, Ö. (2014). Müşteri Firma İlişkilerinde Bağımsız Denetim ve Müzakere. Bursa: Dora Basım Yayın.
- Koch, R. (1999). 80/20 İlkesi. İstanbul: Varlık Yayınları.
- Koparal, C. (2004). Yönetim Organizasyon (2. b.). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kotter, J. P., & Heskett, J. L. (1992). Corporate Culture and Performance. New York: Free Press.
- Kouzes, J. M., & Posner, B. Z. (2002). The Leadership Challenge. San Francisco: Jossey-Bass.
- Kozlu, C. (2014). Kurumsal Kültür (5. b.). İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar (1. b.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kurt, M., & Dağdeviren, M. (2003). İş Etüdü. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Madu, C. (1998). Handbook of Total Quality Management. New York: Kluwer Academic Publishers.

- Manisalı Darman, G. (2014). Kurumsal Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik. Ankara: Türmob Yayınları 394.
- Mclvor, R. (2005). The Outsourcing Process: Strategies for Evaluation and Management. New York: Cambridge University Press.
- Mısırdalı Yangil, F. (2016). Bilgi Toplumunda Liderlik: Sürdürülebilir Liderlik. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi(48), 128-143.
- Moeller, R. R. (2004). Sarbanes Oxley and The New Auditing Rules. New Jersey: Wiley and Sons, Inc.
- Moeller, R. R. (2009). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge (7. edition b.). New jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Moller, R. R. (2005). Brink's Modern Internal Auditing (6. editions b.). New Jersey: ohn Wiley and Sons, Inc.
- Okka, O. (2015). Finansal Yönetim (6. B.). Ankara:Nobel Akademik Yayıncılık.
- Okka, O. (2014). Mühendislik Ekonomisi. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Olsen, E. (2007). Strategic Planning For Dummies. Indiana: Wiley Publishing, Inc.
- Ölçer, F. (2005). Açık Defter Yöntemi: İşletmelerde Uygulanması ve Başarı Koşulları. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1), 121-142.
- Önce, S., & İşgüden, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Açısından Değerlendirilmesi: İMBK 100 Örneği. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi(17), 38-70.
- Örücü, E., & Köseoğlu, M. A. (2003). İşletmelerde İşgören Performansını Değerlendirme. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Öztürk, A. (2009). Kalite Yönetimi ve Planlanması. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Öztürk, N. (1993). T.K.Y.' de Motivasyon, Eğitim ve Katılımın Önemi. Verimlilik Dergisi(Kalite Özel Sayısı), 62-65.
- Özüpek, N. (2005). Kurum İmajı ve Sosyal Sorumluluk. Konya: Tablet Yayınları.
- Panneerselvam, R., & Sivasankaran, P. (2014). Quality Management. New Delhi: PHI Learning Private Limited,.
- Parker, G. W. (1995). The Internal Auditing of Management Systems. England: Gower Publishing Limited .
- Partridge, L., & Sinclair-Hunt, M. (2005). Strategic Management. United Kingdom: Select Knowlege Limited.
- Paul, A. M. (2004). The cult of personality. New York: Free Press.
- Pehlivanlı, D. (2014). Modern İç Denetim (2. b.). İstanbul: Beta Basım Yayım.

- Pfister, J. (2009). *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control*. New York: Physica-Verlag Berlin Heidelberg.
- Phadtare, M. (2011). *Strategic Management: Concepts and Cases*. New Delhi: PHI Learning Private Limited.
- Pickett, K. S. (2006). *Audit Planing*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.
- Pickett, S. K. (2004). *The Internal Aıditor At Work*. Canada: John Wiley & Sons.
- Piketty, T. (2014). *Yirmi Birinci Yüzyılda Kapital*. (H. Koçak, Çev.) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Pitt, S. A. (2014). *Internal Audit Quality*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.
- Prokopenko, J. (1992). *Productivity Management: A Practical Handbook*. Switzerland: International Labour Organization.
- Reeves, M., Levin, S., & Daichi, U. (2016). Kurumsal Seçilimin Biyolojisi. *Harvard Business Review Türkiye*(Ocak-Şubat), s. 39-49.
- Reid, E., & Ramarajan, L. (2016). Aşırı Yoğun İş Yerini Yönetmek. *Harvard Business Review Türkiye*(Haziran 2016), 83-88.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, Consequences And Deterence Of Financial Statement Fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298.
- Rezaee, Z. (2007). *Corporate Governance Post-Sarbanes-Oxley: Regulations, Requirements and İntegrated Proseses*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Rojas, E. M. (2008). *Construction Productivity*. Washington: J.Ross Publishing.
- Ross, D. F. (2011). *Introduction to Supply Chain Management Technologies*. New York: Crc press.
- Russell, B. (2015). *Toplumsal Yeniden İnşanın İlkeleri*. İstanbul: Bgst Yayınları.
- Schmitz, T., & Wehrheim, M. (2006). *Risikomanagement: Grundlagen - Theorie - Praxis*. Stuttgart: W. Kohlhammer Verlag.
- Selimoğlu, S. K., & Uzay, Ş. (2014). Denetimin Genel Çerçevesi. S. K. Selimoğlu, & Ş. Uzay içinde, *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı b., s. 1-11). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sermaye Piyasası Kanunu. (1981). (T.C. Resmi Gazete 26196), 1.Mükerrer.
- Sevindirici, İ. (2015). *İleri Verimlilik Artırma Teknikleri*. Ankara: Erek Matbaacılık.
- Sharma, R. (2013). *Unvansız Lider* (3. b.). (F. Gülerkaya, Çev.) İstanbul: Pegasus Yayınları.
- Sharma, V., & Kumar, R. (2015). *Auditing Principles and Practice* (Third Edition b.). New Delhi: PHI Learning Private Limited.

- Spain, E., & Groysberg, B. (2016). Çıkış Mülakatları Mühim. Harvard Business Review Türkiye(Nisan 2016), 84-89.
- Srivastava, R., & Verma, S. (2012). Strategic Management: Concepts, Skills and Practices. New Delhi: PHI Learning Private limited.
- Steinberg, R. M. (2011). Governance, Risk Management, and Compliance. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Sumanth, D. J. (2000). Total Productivity Management. New York: St. Lucie Press.
- Sümer Göğüş, E. H. (2012). Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Switzer, S. M. (2007). Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Şale, İ. (2001). Adım Adım Toplam Kalite Uygulamaları (Cilt 1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Şen, S. (2007). Denetim Teknikleri. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Şengül Çelikay, D. (2012). Türkiye’de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması ve Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Şimşek, H. (2007). Toplam Kalite Yönetimi. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Şimşek, M. (2004). Toplam Kalite Yönetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Şimşek, M., & Çelik, A. (2010). Yönetim ve Organizasyon (2. b.). Konya: Eğitim Akademi Yayınları.
- Şirin, S. R. (2015). Yol Ayrımındaki Türkiye (10. b.). İstanbul: Doğan Egmont Yayıncılık.
- Tague, N. R. (2005). The Quality Toolbox (Cilt Second Edition). Milwaukee, Wisconsin: ASQ Quality Press.
- Tanış, M. (2015). Futbol Kulüplerinde İç Denetim Organizasyonu. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tekin, M., & Zerenler, M. (2005). Krizi Yönetebilmenin Sırları. Konya: Çizgi Kitabevi.
- The Open University. (2016). What is Strategic Human Resource Management? United Kingdom: The Open University.
- Thompson, J., & Martin, F. (2005). Strategic Management: Awareness and Change. Canada: Nelson Education Lmt.
- Timur, H. (2005). İş Ölçümü İş Planlaması Verimlilik Kurumsal ve Örnek Uygulamalı. Ankara: BRC Basım Matbaacılık.

- Toroslu, M. V. (2014). İç Kontrol ve İç Denetim. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Tufan, M. (2012). Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sistemlerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale OnSekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Tulgar, K. (2012). Kar Artırma Yöntemleri. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Tuncer Sertbaş, N. (2013). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İşletmelerde Uygulanması Öngörülen Muhasebe Standartlarının Entegrasyonu ve Bir Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tunçay, D. (2011). İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. Muhasebe ve Finansman Dergisi(Nisan-2015), 1-19.
- TÜRKİYE KURUMSAL YÖNETİM DERNEĞİ. (2013). Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Aile Şirketleri Yönetim Rehberi (5. b.). İstanbul: Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği Yayınları.
- TÜRMOB. (2013). Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El kitabı (Cilt I). Ankara: Türmob Yayınları-461.
- Uğur, A. (2013). İşletmelerde Verimlilik. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Ünver, A. (2012). Sermaye Piyasası ve Borsa Okuryazarlığı (1. b.). İstanbul: Empati Yayınları.
- Vallabhaneni, S. R. (2013). Internal Audit Practice. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.
- Vaseghi, S. (2015). The Art of War The Original Authoritative Edition. Sweden: Published by Chiron Academic Press.
- Yayla, H. E. (2010). Muhasebenin Sosyolojik Temelleri. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Yaz, D. A. (2015). Maliyenin Üstatları. İstanbul: Suadiye Yayınevi.
- Yılcı, M. F. (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi (3. b.). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yüksel, Ö. (2000). İnsan Kaynakları Yönetimi. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Zenger, J. H. (2001). Verimliliğin Yeni Formülü. (A. Pesen, Çev.) İstanbul: Kelebek Matbaası.
- Zeybek, I. (2014). Bireyin Söylem Kalitesinin Toplumsal Yaşama Yansımaları: Kavramsal Bir Bakış. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 5(7), 23-30.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Akbulak, Y. (2011). İşletmelerde İç Denetimin Önemi, Dünya Gazetesi, Erişim Tarihi:08.03.2016.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2016). What Is Fraud? <http://www.acfe.com/contact.aspx>, Erişim Tarihi: 28.04.2016.
- Ataç, O. A. (2016). Globalleşme Kararları. www.dunya.com: <http://www.dunya.com/globallesme-kararlari-164099yy.htm>, Erişim Tarihi: 11.06.2016.
- Ataç, O. A. (2016). İşletmecilik Sohbetleri: Yetki Devri. www.dunya.com: <http://www.dunya.com/yetki-devri-164476yy.htm>, Erişim Tarihi: 08.06.2016.
- Bambrough, B. (2015). Boards are still failing to fix culture in their organisations; though financial services is leading the way. http://www.cityam.com/242204/boards-are-still-failing-to-fix-culture-in-their-organisations-though-financial-services-is-leading-the-way?utm_medium=Email&utm_source=Email&utm_campaign=ER, Erişim Tarihi: 31.05.2015.
- Barnat, R. (2016). Strategic Management: Formulation and Implementation. www.24xls.com: <http://www.strategy-formulation.24xls.com/en637>, Erişim Tarihi: 09.06.2016.
- Bolat, Ö. (2015). Adaletsizlik Verimliliği Nasıl Düşürür? Hürriyet Gazetesi: http://sosyal.hurriyet.com.tr/yazar/ozgur-bolat_313/adaletsizlik-verimliliği-nasil-dusurur_40034112, Erişim Tarihi: 31.12.2015.
- Bolat, Ö. (tarih yok). Etkili Yöneticilerin Dört Temel Özelliği Nedir? Hürriyet Gazetesi: http://sosyal.hurriyet.com.tr/yazar/ozgur-bolat_313/etkili-yoneticilerin-dort-temel-ozelligi-nedir_40010172, Erişim Tarihi: 20.12.2015.
- Brustbauer, J. (2016). Enterprise risk management in SMEs: Towards a structural model. www.isb.sagepub.com/content/34/1/70.full.pdf+html, Erişim Tarihi: 25.05.2016
- Campbell, A. (2015). The Basic Principles of Strategy Haven't Changed in 30 Years. www.hbr.org: <https://hbr.org/2015/04/the-basic-principles-of-strategy-havent-changed-in-30-years>, Erişim Tarihi: 09.06.2016.
- COSO. (2004). Enterprise Risk Management- Integrated Framework, Application. <http://www.coso.org>, Erişim Tarihi: 19.04.2016.
- Çeltek, E. (2004). Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi. <http://www.isgucdergi.org>, Erişim Tarihi: 30.12.2015.
- Deloitte, T. (2016). Bağımsız Denetim Nedir? <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=350>, Erişim Tarihi: 24.01.2016.

- Dünya, B. (2016). Düzenleyici Kalitenin ve Verimliliğin Ölçülmesi. www.worldbank.org, Erişim Tarihi: 23.02.2016.
- Edmead, M. (2007). Internal Auditor: Understanding the Risk Management Process. <https://iaonline.theiia.org>: <https://iaonline.theiia.org/2007/Pages/Understanding-the-Risk-Management-Process.aspx>, Erişim Tarihi: 29.04.2016.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2016). Kamu İç Denetim Rehberi. http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/K%C4%B0DR_v1.0.pdf, Erişim Tarihi:13.04.2016.
- İç Denetim Merkezi. (2016). İç Denetimin Tarihçesi. www.icdenetimmerkezi.com, Erişim Tarihi: 08.02.2016.
- IIA. (2016). Performance Standards, 2010-Planing. <https://www.theiia.org>: <https://na.theiia.org/standards-guidance/performance-standards/Pages/Performance-Standards.aspx>, Erişim Tarihi: 22.04.2016.
- IIA. (2016). IIA Uluslararası İç Denetim Standartları. www.theiia.org: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>, Erişim Tarihi: 20.03.2016.
- ISO (International Organization for Standardization). (2016). About ISO. <http://www.iso.org/iso/home/about.htm>, Erişim Tarihi: 10.05.2016.
- ISO (International Organization for Standardization). (2016). Standards. <http://www.iso.org/iso/home/standards.htm>, Erişim Tarihi: 10.05.2016.
- Kamu İç Denetçiler Derneği. (2016). www.kidder.org.tr, Erişim Tarihi: 21.02.2016.
- Mitchell, R. (2016). Strategy Formulation. <http://www.csun.edu/~hfmgt001/formulation.doc>, Erişim Tarihi: 10.06.2016.
- OECD. (2015). <https://data.oecd.org>: <https://data.oecd.org/lprdt/labour-productivity-and-utilisation.htm#indicator-chart>, Erişim Tarihi: 26.11.2015.
- Rao, S. R. (2011). Functional Level Strategy. www.citeman.com: <http://www.citeman.com/17949-functional-level-strategy.html>, Erişim Tarihi: 09.06.2016.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2016). SPK. <http://www.spk.gov.tr/>: <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>, Erişim: 07.04.2016.
- T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu. (2016). Sermaye Piyasası Kurulu Web Sitesi: www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi: 08.02.2016.
- Taşdemir, E. (2009). Gazi Üniversitesi İletişim Fakültesi. İletişim Kuram ve Araştırma Dergisi, 161. <http://iletisimdergisi.gazi.edu.tr/arsiv/29.pdf#page=158>, Erişim Tarihi: 31.12.2015.

- Taylor, N. F. (2016). SWOT Analysis: What It Is and When to Use It. [www.businessnewsdaily.com: http://www.businessnewsdaily.com/4245-swot-analysis.html](http://www.businessnewsdaily.com/4245-swot-analysis.html), Erişim Tarihi: 02.04.2016.
- Türkiye Cumhuriyeti Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. (2014). Kalkınmada Anahtar Verimlilik. <https://anahtar.sanayi.gov.tr/tr/news/verimlilik-kavrami-klasik-ve-neoklasik-yaklasimlarin-karsilastirilmasi/785>, Erişim Tarihi: 25.11.2015.
- Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü. (2009). IIA Pozisyon Raporu: İç Denetim Faaliyeti Birimi İçin Gereken Kaynakların Temininde İç Denetimin Rolü. https://www.tide.org.tr/uploads/PP-Kaynak_Temininde_Ic_Denetimin_Rolu.pdf Erişim Tarihi: 21.04.2016.
- Tysiac, K. (2016). Journal of Accountancy: Auditing risks in culture. <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2016/apr/auditing-risks-in-culture.html>, Erişim Tarihi: 28.04.2016.
- Uryan, B. (2002). Toplam Kalite Yönetimi. <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/02.htm>, Erişim Tarihi: 03.04.2016.
- Uzun, A. (2016). Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/AILEISLETMELERINDEKURUMSALYONETIMVEICDENETIMINROLU%20_3_1.pdf, Erişim Tarihi: 21.04.2016.
- (“Sanal”. 2016). 14+ Internal Audit Report Templates – Free Sample, Example Format Download! [www.template.net: www.template.net/business/report-templates/internal-audit-report-template](http://www.template.net/business/report-templates/internal-audit-report-template), Erişim Tarihi: 10.04.2016.

Ek 1. Özgeçmiş Sayfası

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : R. Kemal SAĞIM

Doğum Yeri ve Tarihi : Denizli, 1979

Eğitim Durumu : Yüksek Lisans

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi İşletme

Yüksek Lisans Öğrenimi : KTO Karatay Üniversitesi

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi :

İş hayatına 1998 yılında Mutçalı Tekstil Ltd. Şti'nde başlamış, 2000 yılına kadar muhasebe elemanı olarak çalışmıştır. 2000-2005 yılları arası Demisu Demir San. ve Tic. A.Ş firmasında muhasebe sorumlusu olarak çalışmıştır. 2007-2012 yılları arasında yine aynı firmada Demisu Demir A.Ş. muhasebe müdürü olarak çalışmış, 2009 yılında Mali Müşavirlik staj sınavını kazanarak üç yıl staj süresinden sonra 2012 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ruhsatını almaya hak kazanmıştır. 2013-2014 yılları arasında Çıralı Grup firmasında Muhasebe ve Finans müdürlüğü yapmıştır. 2014 yılında Konya'da ikamet etmiş, 2015 yılından itibaren Toyota Konya Bayisi Otojen A.Ş firmasında muhasebe müdürü olarak çalışmaya devam etmektedir.