

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI**

**LOJİSTİK İŞLETMELERİNDE  
TEDARİK ZİNCİRİ VE İÇ KONTROL  
SİSTEMLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM  
AÇISINDAN ÖNEMİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Maide YILDIZ**

**Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ**

**İstanbul – 2016**

## TEZ ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans  
Kabul Onay Formu  
Form: 6

T.C.

HALIÇ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

*İşletme* ..... Anabilim/Alan sanat Dalı *Yüksek Lisans* ..... *Muhalif - Derdim* Programı Tezli Yüksek Lisans  
öğrencisi ..... *Maide TILDAZ* ..... tarafından hazırlanan  
“*Lojistik İşletmelerinde Teknik Zinciri ve İG Kontrol Sistemlerinin*  
*Bağımsız Denetim Açısından Önemi*”  
adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Tarihi : *12/10/2016*

( Jüri Üyesinin Ünvanı, Adı, Soyadı ve Kurumu ) :

İmzası :

Jüri Üyesi: *Y. Doç. Dr. Mehmet KARA* .....

Danışman: *Halç* ..... Üniv. *Halç* ASD/ ABD Öğr. Üyesi

Jüri Üyesi: *Prof. Dr. Mehmet Celal ULLA* .....

*Halç* ..... Üniv. *Halç* ASD/ ABD Öğr. Üyesi

Jüri Üyesi: *Y. Doç. Dr. Muhammed ÖMÜR* .....

*Halç* ..... Üniv. *Halç* ASD/ ABD Öğr. Üyesi

Jüri Üyesi: .....

..... Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

Jüri Üyesi: .....

..... Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

*M. KARA*

*M. ULLA*

*M. ÖMÜR*

## ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında “Lojistik İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve İç Kontrol Sistemlerinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi” konusu araştırılmıştır.

Öncelikle tez konusunu seçerken isteklerimi göz önünde bulundurup, çalışmam süresince her türlü yardım ve fedakârlığı sağlayan; bilgi, tecrübe ve güler yüzü ile çalışmama ışık tutan; ayrıca bana bu çalışmayı vererek kendimi geliştirmeye yönelik de birkaç adım ileride olmamı sağlayan; çalışmamın yöneticisi Sayın Hocam, Yrd Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ 'ye teşekkürlerimi sunarım.

Kaynak aramak için yardım talep ettiğimde desteğini esirgemeyen değerli abim Sabri Yenen'e,

Tezimin hazırlanması sırasında beni cesaretlendiren ve manevi destek sağlayan kızım Elif Sultan Yıldız'a ve eşim Ahmet Yıldız'a teşekkürü bir borç bilirim.

Bu çalışmayı yetiştirmem de emeği geçen ve benden maddi, manevi hiçbir desteği esirgemeyen aileme ithaf ederim.

İSTANBUL-2016

MAİDE YILDIZ

# İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

|   |      |
|---|------|
| KISALTMALAR LİSTESİ.....                                  | V    |
| ŞEKİLLER LİSTESİ .....                                    | VII  |
| TABLolar LİSTESİ.....                                     | VIII |
| ÖZET.....   | IX   |
| ABSTRACT.....   | XI   |
| 1. GİRİŞ .....  |      |
| 2. LOJİSTİK.....  | 1    |
| 2.1. Kavramsal Olarak Lojistik .....                      | 1    |
| 2.2. Lojistiğin Gelişimi ve Önemi .....                   | 3    |
| 2.3. Lojistik Yönetimi.....                               | 6    |
| 2.4. Lojistik Faaliyetler.....                            | 7    |
| 2.4.1. Satın alma (Tedarik) .....                         | 7    |
| 2.4.2. Sipariş Planlama .....                             | 8    |
| 2.4.3. Müşteri Hizmetleri.....                            | 9    |
| 2.4.5. Üretim Planlama .....                              | 9    |
| 2.4.6. Malzeme ve Envanter Yönetimi (Stok Yönetimi) ..... | 9    |
| 2.4.7. Ambalajlama/Paketleme .....                        | 10   |
| 2.4.8. Tersine Lojistik .....                             | 10   |
| 2.4.9. Taşımacılık.....                                   | 12   |
| 2.4.10. Dağıtım .....                                     | 12   |
| 2.4.11. Depolama .....                                    | 13   |
| 2.4.12. Malzeme Aktarımı .....                            | 13   |
| 3. TEDARİK ZİNCİRİ.....                                   | 14   |

|   |    |
|---|----|
| 3.1. Kavramsal Olarak Tedarik Zinciri.....                                    | 14 |
| 3.2. Tedarik Zinciri Türleri.....   | 16 |
| 3.3. Tedarik Zinciri Yönetimi.....  | 18 |
| 3.3.1. Tedarik Zinciri Yönetiminde Amaçlar.....                               | 19 |
| 3.3.2. Tedarik Zinciri Yönetiminin Uygulama Alanları .....                    | 20 |
| 3.3.3. Tedarik Zinciri Yönetiminin Avantaj ve Dezavantajları .....            | 21 |
| 3.3.3.1. Tedarik Zinciri Yönetiminin Avantajları .....                        | 21 |
| 3.3.3.2. Tedarik Zinciri Yönetiminin Dezavantajları .....                     | 22 |
| 3.3.4. Tedarik Zinciri Yönetiminin Temel Fonksiyonları.....                   | 23 |
| 3.3.4.1. Tedarik ve Satın Alma.....   | 24 |
| 3.3.4.2. Ürün Geliştirme ve Ticarileştirme.....                               | 25 |
| 3.3.4.3. Envanter Yönetimi .....  | 25 |
| 3.3.4.4. Taşıma ve Dağıtım .....  | 25 |
| 3.3.4.5. İletişim ve Bilgi Teknolojileri .....                                | 27 |
| 4. İÇ KONTROL SİSTEMİ .....   | 28 |
| 4.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi .....                  | 28 |
| 4.2. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri .....                                  | 31 |
| 4.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....                                      | 32 |
| 4.3.1. İşletme Varlıklarının Korunması ve Kayıpların Önlenmesi .....          | 33 |
| 4.3.2. Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Sağlanması ..... | 33 |
| 4.3.3. İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğinin Artırılması.....                  | 33 |
| 4.3.4. Yönetim Politikalarının Etkinliğinin Artırılması .....                 | 34 |
| 4.4. İç Kontrol Sisteminin İşlevleri .....                                    | 34 |
| 4.4.1. Muhasebe Kontrolleri .....   | 34 |
| 4.4.2. Yönetimsel Kontroller.....   | 35 |
| 4.5. İç Denetim ve Kapsamı .....  | 36 |
| 4.6. İç Denetim Türleri .....   | 39 |
| 4.6.1. Uygunluk Denetimi.....   | 39 |
| 4.6.2. Faaliyet Denetimi.....   | 40 |
| 4.6.3.Mali Denetim .....  | 41 |
| 4.7. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi .....                                  | 43 |
| 4.8. Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Uygulanışı.....              | 43 |

|   |           |
|---|-----------|
| 4.8.1. Stokların Denetlenmesi.....  | 44        |
| 4.8.2. Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Kontrol Testleri<br>.....                          | 45        |
| 4.8.2.1. Üretimin Planlanmasına İlişkin Kontrol Testleri .....  | 46        |
| 4.8.2.2. Satın Alımlara İlişkin Kontrol Testleri.....   | 46        |
| 4.8.2.3. Üretim Sürecine İlişkin Kontrol Testleri.....  | 47        |
| 4.8.2.4. Satış Sürecine İlişkin Kontrol Testleri .....  | 48        |
| 4.9. Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Testleri.....  | 48        |
| 4.9.1. Stok Hesap Bakiyesinin Test Edilmesi.....  | 50        |
| 4.10. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili İç Kontrol.....  | 50        |
| <br>  |           |
| <b>5. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN<br/>ÖNEMİ.....</b>                                 | <b>53</b> |
| <br>  |           |
| 5.1. Bağımsız Denetim ve Tarihsel Gelişimi.....   | 53        |
| 5.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim .....  | 56        |
| 5.3. Bağımsız Denetimin Yararları.....  | 58        |
| 5.4. Bağımsız Denetimin Amaçları .....  | 59        |
| 5.5. Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Standartlar.....   | 60        |
| 5.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....   | 61        |
| 5.5.1.1. Genel Standartlar .....  | 62        |
| 5.5.1.2. Çalışma Sahası Standartları.....   | 63        |
| 5.5.1.3. Raporlama Standartları.....  | 63        |
| 5.6. Muhasebe ve Denetim İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar.....  | 64        |
| 5.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International<br>Accounting Standards Committee-IASC) ..... | 64        |
| 5.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu .....   | 65        |
| 5.6.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu .....   | 66        |
| 5.7. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki .....   | 67        |
| 5.8. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....                                    | 68        |
| 5.8.1. İşlem Akımı Yaklaşımı .....  | 69        |
| 5.8.2. İç Kontrol Sistemine İlişkin Bilgi Toplama (Anket) Yaklaşımı.....  | 70        |
| 5.8.3. Akış Diyagramları Yaklaşımı .....  | 70        |
| 5.8.4. Denetçi Notları Yaklaşımı .....  | 71        |
| 5.9. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi.....   | 71        |
| 5.10. İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi .....   | 72        |

|                    |    |
|--------------------|----|
| 6. SONUÇ .....     | 74 |
| 7. KAYNAKLAR ..... | 78 |
| 8. ÖZGEÇMİŞ .....  | 87 |

## KISALTMALAR LİSTESİ

|                |  |
|----------------|--|
| <b>AB</b>      | : Avrupa Birliği   |
| <b>ABD</b>     | : Amerika Birleşik Devletleri  |
| <b>AICPA</b>   | : American Institute of Certified Public Accountants, (Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)  |
| <b>ASB</b>     | : Auditing Standarts of Board, (Denetim Standartları Komitesi)   |
| <b>CLM</b>     | : The Council of Logistics Management, (Lojistik Yönetim Konseyi), yeni adı ile Tedarik Zinciri Yönetimi Profesyonelleri (Supply Chain Management Professionals - CSCMP) |
| <b>FEE</b>     | : The Fédération des Experts Comptables Européens, (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)  |
| <b>GKGDS</b>   | : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları  |
| <b>GKGMİ</b>   | : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri   |
| <b>IASC</b>    | : International Accounting Standarts Committee, (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)  |
| <b>IFAC</b>    | : International Federation of Accountants, Uluslararası Muhasebe Federasyonu   |
| <b>ICAEW</b>   | : The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, (İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)   |
| <b>IIA</b>     | : The Institute of Internal Auditors, (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü)  |
| <b>INTOSAI</b> | : The International Organisation of Supreme Audit Institutions, (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)   |
| <b>KİT</b>     | : Kamu İktisadi Teşekkülleri   |



|                |   |
|----------------|---|
| <b>SAS</b>     | : Statement on Auditing Standarts, (Denetim Standartları Komitesi)                      |
| <b>SOX</b>     | : Sarbanes - Oxley Kanunu   |
| <b>SPK</b>     | : Sermaye Piyasası Kurulu   |
| <b>TMUDESK</b> | : Türkiye Denetim Standartları Kurulu   |
| <b>TTK</b>     | : Türk Ticaret Kanunu   |
| <b>TÜRMOB</b>  | : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

**Şekil 1:** Satın Alma Akışı.....11

## TABLÖLAR LİSTESİ

|   | Sayfa No |
|---|----------|
| <b>Tablo 1:</b> Uygunluk Denetimi.....                        | 45       |
| <b>Tablo 2:</b> Faaliyet Denetimi.....                        | 46       |
| <b>Tablo 3:</b> Finansal Tablolar Denetimi.....               | 47       |
| <b>Tablo 4:</b> Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi..... | 60       |

## GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Maide YILDIZ  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : İşletme  
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Şubat 2016

### LOJİSTİK İŞLETMELERİNDE TEDARİK ZİNCİRİ VE İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ

#### ÖZET

Küreselleşme ile önemi artan lojistik, işletmelerin başarısında önemli rol oynamaktadır. Lojistik sadece işletme başarısı için değil ülkelerin “rekabetçi üstünlük”lerinde de önemli unsurlardan biridir.

Tedarik zinciri; işletmelerin içinde buldukları rekabetçi ortamda faaliyette bulunabilmeleri/sürdürebilmeleri ve rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri yönünde uzun dönemli bir yönetim felsefesidir. Tedarik zinciri yönetimi ise iç içe geçmiş prosedürlerden oluşan bu sürecin etkin bir şekilde yönetilmesini, tedarikçilerle, üretici şirket ve dağıtım kanalları arasında geçen süreçlerde azami verimi sağlamayı hedefler.

Lojistik ülke sınırları içinde olabileceği gibi uluslararası bir operasyon da olabilir. Bu nedenle müşterilerin bir kısmı yabancı sermayeli veya yabancı ortaklıdır. Bu kuruluşlar lojistik gibi uzun süreli iş ortaklığına dayanan bir işbirliğinde karşı

tarafın mali tablolarını istemek durumundadırlar. Bu tabloların bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanmış ve onaylanmış tablolar olması bir zorunluluktur.

İç kontrol; işletme süreçleri ve iş akışları içinde konumlanan/konumlandırılan, hedeflerine ulaşmasında etkili bir araç olarak kullanılan ve makul ölçüde güven sağlayan bir sistemdir. Bir işletmenin kurumsallaşması, güvenilirliği, mevzuat ve kurallara uygunluğu, faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinde önemli pay sahibidir. İç denetim ise işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve bu değerın giderek artırılması amacıyla tasarlanmış, bağımsızlığı doğrultusunda tarafsız güvence sağlanması faaliyetidir. İşletme faaliyetlerinin verimli ve etkili bir şekilde sürdürülebilmesi ve olası riskleri en aza indirerek etkin bir iç kontrol ortamı sağlamaktadır.

Bu çalışmanın konusu Lojistik İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve İç Kontrol Sistemlerinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ortaya koymaktır. Çalışmada Lojistik işletmeleri ve lojistik kavramı, tedarik zinciri, iç kontrol ve denetim anlatılarak iç kontrol sisteminin bağımsız denetim açısından önemi incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde lojistik sektörünün tanıtılması amacıyla önce kavramsal çerçeve belirlenmiş, lojistik yönetimi ve lojistik faaliyetler açıklanmıştır. İkinci bölümde tedarik zinciri, tedarik zinciri türleri ve yönetimi ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde iç kontrol sisteminin tanımı, tarihsel gelişimi, iç kontrol sisteminin özellikleri ve amaçları, iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Dördüncü bölümde iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim açısından taşıdığı önem açıklanmak üzere bağımsız denetimin tarihsel gelişiminden başlayarak, Türkiye'deki bağımsız denetim süreci, bağımsız denetimin yararları ve amaçları, iç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki ilişki ve bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Lojistik, tedarik zinciri, tedarik zinciri yönetimi, iç denetim, iç kontrol, bağımsız denetim

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname : Maide YILDIZ  
Field : Business Management  
Program : Business Management  
Supervisor : Assist. Prof. Dr. Mehmet KAHVECI  
Degree Awarded and Date : Master – February 2016

### **SUPPLY CHAIN IN LOGISTIC MANAGERMENTS AND THE IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROL IN PERSPECTIVE OF INDEPENDENT AUDIT**

#### **ABSTRACT**

The increasing importance of logistics with globalization plays an important role in the success of businesses. Not only is logistics one of the key elements in the success of a company, but also a key component of countries' "competitive advantage."

Supply chain is a long-term management philosophy to maintain their existence in a competitive environment; to carry out their activities; and to achieve competitive advantage. Whereas, supply chain management is a process in which the nested procedures are being effectively managed; and aims to maintain maximum efficiency in the processes between the suppliers, manufacturing companies and distribution channels.

Logistics might be an operation within the national borders or could be international. Therefore, some of the customers have foreign-capital or partnerships with foreign investors. These firms are in a position to request the financial statements of the other party in case of a long-term cooperation based on logistic

partnership. These statements are obliged to be prepared and approved by independent audit firms.

Internal control is a system that is placed within the business processes and workflows; effectively used as a tool to achieve its objectives; and assures reasonable trust. It has an important role in the institutionalization of a business; its reliability; compliance with laws and regulations; and the effectiveness and efficiency of its operations. Whereas, internal audit is an operation to add value to the business and is a designed proceeding aiming to gradually increase this value in an independent, objectively assured way. It provides an effective internal control environment to maintain efficient and effective business activities and to minimize potential risks.

The main topic of this study is to present Supply Chain in Logistic Managements and the Importance of Internal Control in Perspective of Independent Audit. The study examines the importance of internal control in perspective of independent auditing by explaining logistic operations and the concept of logistics, supply chain, internal control and auditing.

The first part of the study indicates the conceptual framework in order to describe the logistics sector; and then explains the logistic management and logistic activities. The second part discusses supply chain, supply chain types and management. The third part of the study examines the definition of internal control system, its historical progress, the features and objectives of internal control system, the relation between the internal control and internal audit. In order to explain the importance of internal control and internal auditing in relevance to the significance independent audit, beginning with its historical development, the fourth part of the study discusses Turkey's independent auditing process, the benefits and objectives of independent audit, the relationship between internal control and independent audit; and the evaluation of internal control system in the process of independent audit.

**Key Words:** Logistics, supply chain, supply chain management, internal audit, internal control, independent auditing.

## 1. GİRİŞ

20. Yüzyılın ilk yarısından önce askeri alanda yaygın kullanımı olan lojistik, günümüzde ticari alanda konumunu giderek güçlendiren önemli bir sektör haline gelmiştir. Sanayi Devrimi ve küreselleşme ile önemi iyice açığa çıkan lojistik, işletmelerin başarısında önemli rol oynamaktadır. Lojistik sadece işletme başarısı için değil ülkelerin “rekabetçi üstünlük”lerinde de önemli unsurlardan biridir. 21. yüzyılın en önemli üç sektörü arasında gösterilen lojistik bilişim ve iletişim teknolojilerindeki yeniliklerden de yararlanarak konumunu sağlamlaştırmaktadır. 2000’lerin başına kadar Türkiye’de lojistik denince akla sadece ürünlerin nakliyesi gelmekteydi. Tüketicinin artan bilinci ve ihtiyaçları lojistik faaliyetlerine yenilerinin eklenmesine yol açarak yeni dağıtım, taşıma ve lojistik modelleri yaratılmıştır. Böylece daha etkin ve profesyonel hizmet sunumu gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

Hammadde tedariki, talep tahmini, ürünlerin depolanması, tüketicilere taşınması, stokların kontrolü gibi faaliyetler 20-25 yıl öncesine kadar işletmelerin kendi bünyelerinde gerçekleştirilmekteyken küreselleşme ile işletmelerin üretim hacimleri büyüyünce bu faaliyetlerin maliyetler açısından kontrolü güçleşmiştir. Bu nedenle işletmeler ana faaliyetleri dışında kalan diğer işlemleri dışarıdan karşılama eğilimine girmişlerdir. Bu şekilde lojistik hizmet sağlayan işletmelerin kurulmasına alt yapı oluşturulmuştur.

İşletmelerin ayakta kalabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için faaliyetlerinin bütün aşamalarının yanı sıra tedarik aşamasında da hızlı bir değişim gösteren ve yeni kavramlarla ortaya çıkan tüm teknolojilerin takibi zorunlu hale gelmiştir. Lojistik hizmetlerin bir süreç yönetimi operasyonu olduğundan yola çıkarak bünyelerinde süreçlerin incelenmesi, ölçümlenmesi ve optimizasyonunu sağlayacak bir birimin bulunması gerektiği söylenebilir.

Tedarik zinciri; işletmelerin içinde buldukları rekabetçi ortamda faaliyette bulunabilmeleri/sürdürebilmeleri ve rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri yönünde uzun dönemli bir yönetim felsefesidir. Başka bir söyleyişle; bir ürün/malın ilk



madde halinden son müşteriye ulaştırılıncaya kadar ilk madde ve malzemelerin kaynağını bulma, üretim ve montajı, depolama ve envanter izlenmesi, sipariş girişleri ve yönetimi, dağıtım, müşteriye teslim gibi faaliyetlerin bilgi sistemleri teknolojileriyle kontrol edildiği bir ağ. Tedarik zinciri yönetimi ise iç içe geçmiş prosedürlerden oluşan bu sürecin etkin bir şekilde yönetilmesini, tedarikçilerle, üretici şirket ve dağıtım kanalları arasında geçen süreçlerde azami verimi sağlamayı hedefler.

Lojistik yönetimi her aşamasında bilgi işlem sistemi üzerinden izlenmesi gereken ve bilgi teknolojilerinin ağırlıklı olarak kullanıldığı bir alandır. Müşterilerle ilişkilerin online ve sağlam bir iletişim alt yapısıyla yapılması zorunludur. Dünyanın en hızlı gelişen ve yeni teknolojilerin kullanıldığı bir alan olarak lojistik sektöründe kalite yönetimi tedarik zinciri sürecinin bir parçası haline getirilmeye çalışılmaktadır.

Lojistik ülke sınırları içinde olabileceği gibi uluslararası bir operasyon da olabilir. Bu nedenle müşterilerin bir kısmı yabancı sermayeli veya yabancı ortaklıdır. Bu kuruluşlar lojistik gibi uzun süreli iş ortaklığına dayanan bir işbirliğinde karşı tarafın mali tablolarını istemek durumundadırlar. Bu tabloların bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanmış ve onaylanmış tablolar olması bir zorunluluktur.

İşletmelerin iç kontrol sistemleri kendi bünyelerine özgüdür. İç kontrol; işletmenin süreç ve iş akışları içinde konumlanan/konumlandırılan, hedeflere ulaşmada etkili bir araç olarak kullanılan ve makul ölçüde güven sağlayan bir sistemdir. Bir işletmenin kurumsallaşması, güvenilirliği, mevzuat ve kurallara uygunluğu, faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinde önemli pay sahibidir. İç denetim ise işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve bu değer giderek artırılması amacıyla tasarlanan bağımsız, nesnel güvence sağlanması faaliyetidir. İşletme faaliyetlerinin verimli ve etkili bir şekilde sürdürülebilmesi ve olası riskleri en aza indirerek etkin bir iç kontrol ortamı sağlamaktadır.

Bağımsız denetim Türkiye’de para ve finans piyasalarının gelişmesine paralel olarak önem kazanmıştır. Büyük denetim skandalları bağımsız denetim hizmetlerinde bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarının öne çıkmasına neden olmuş ve kalitenin artırılması için birçok düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmada iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın konusu Lojistik İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve İç Kontrol Sistemlerinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ni ortaya koymaktır. Çalışmada Lojistik işletmeleri ve lojistik kavramı, tedarik zinciri, iç kontrol ve denetim anlatılarak iç kontrol sisteminin bağımsız denetim açısından önemi incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde lojistik sektörünün tanıtılması amacıyla önce kavramsal çerçeve belirlenmiş, lojistik yönetimi ve lojistik faaliyetler açıklanmıştır. İkinci bölümde tedarik zinciri, tedarik zinciri türleri ve yönetimi ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde iç kontrol sisteminin tanımı, tarihsel gelişimi, iç kontrol sisteminin özellikleri ve amaçları, iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Dördüncü bölümde iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim açısından taşıdığı önem açıklanmak üzere bağımsız denetimin tarihsel gelişiminden başlayarak, Türkiye'deki bağımsız denetim süreci, bağımsız denetimin yararlar ve amaçları, iç kontrol ve bağımsız denetim arasındaki ilişki ve bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ele alınmıştır.

## 2. LOJİSTİK

Lojistik kavramı ekonomide yeni yeni kullanılmaya başlanmasına rağmen askeri literatüre çok eski tarihlerde girmiştir. Lojistik sözcüğünün ilk kullanımı “askeri malzeme ve personelin taşınması, bakımı ve yenilenmesi” anlamıyla askeriye ait bir fonksiyon üzerinden olmuştur. Yer ve zaman faydası oluşturmak işlevi ilk olarak askeri alanda ortaya çıkmış olsa da günümüzde bütün alanlar için temel işlemdir. Lojistik; talebin en kısa zaman içerisinde ve olabilecek en ekonomik biçimde karşılanmasıdır.

### 2.1. Kavramsal Olarak Lojistik

Lojistik’in Yunanca “logistikos” (hesaplama yeteneği) ve Fransızca “logistique” (arz etmek, kışla/konak yeri) kelimelerinden türediği çeşitli kaynaklarda gösterilmiştir. Lojistik; sözcük kökeni itibariyle Latince Logic (mantık) ve statics (istatistik) sözcüklerinin birleşmesiyle oluşmuştur. Sözlük anlamıyla mantık hesap (istatistik) anlamına gelir. Askeriyedeki kullanımı itibariyle de konak yeri, hesap ve mantık kavramlarının bileşkesi olarak anlamlandırılmıştır (Russell, 2000: s.14).

Akademik anlamda lojistik sözcüğünü ilk kullanan, Askeri İdari Bilimler konusunda 1838'de yaptığı bir araştırmada, strateji, kara taktikleri ve lojistik üçlemede bahseden İsveçli Antoine-Henri Jomini'dir. Günümüzdeki geniş kapsamını işaret edecek şekilde kullanan ise Bowersox olmuştur (Keskin, 2009: s.31).

Lojistik; Türk Dil Kurumunca 1974 yılında hazırlanan Türkçe sözlükte “savaşta ya da askeri bir yürüyüşte yol, haberleşme, sağlık, ikmal gibi hizmetleri sağlayan strateji bölümü; lojistik/mantık" olarak tanımlanmaktadır.

Türk Dil Kurumunun internetten erişilebilen yeni versiyonu lojistiği; “geri hizmet” olarak ifade etmiştir. Oxford Üniversitesi’nce hazırlanan Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English adlı sözlükte ise sözcüğün anlamı “logic”ten türetilerek “ikmal, dağıtım, personel ve malzemenin yer

değiştirmesi” olarak tanımlanmıştır. Webster sözlüğünde ise iki ayrı tanım verilmekte; birincisinde “askeri bilimin satın alma, tedarik, bakım ve askeri malzeme, tesis ve personel ulaştırması ile ilgili dalı” denilmekte, ikinci tanımda “bir operasyonun detaylarının ele alınması” olarak belirtilmektedir. Ana Britannica’da yapılan tanım ise diğer tanımlardan farklı olarak “iş dünyasında, malzemelerin ve bazen insanların organize hareketleri”dir (Çekerol, 2013: s.4).

Lojistik, tedarik zinciri meydana getirmek için bir araya getirilmiş birbiriyle ilişkili ve koordine faaliyetlerin, müşterilere yer/zaman faydası yaratmak üzere uyumlaştırılmasıdır (Yamak, 2007: s.257).

Lojistik daha çok askeri bir terim olarak hafızalara kazınmıştır, geniş bir içerikle anılmasına rağmen ülkemizde net bir şekilde tam ve doğru olarak anlaşıldığı da söylenemez. Uluslar arası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenleri Derneği Freight Forwarder ve Lojistik Hizmetleri; “bir veya birden fazla taşıma çeşidiyle gerçekleştirilen taşımaya ilişkin konsolidasyon, depolama, elleçleme, paketleme veya dağıtım olduğu kadar, ek işlem ve danışmanlık içeren tüm hizmetlerle eşyanın gümrük beyanının yapılması, sigortalanması, kıymetli evrakın hazırlanması ve ödemenin tahsilatı gibi işlemlerin de dahil olduğu hizmetler zinciri” olarak ifade etmiştir. Bu tanıma göre freight forwarder hizmetleri, tedarik zinciri yönetimi uygulamaları, taşıma, elleçleme veya depolamaya ilişkin modern bilişim ve komünikasyon teknolojilerini ve lojistik hizmetlerini de kapsamaktadır (<http://www.utikad.org.tr>).

Modern anlamıyla lojistik hizmetlerin yukarıda sayılan faaliyetleri planlı ve koordine bir şekilde gerçekleştirebilmesi için bir yönetim çerçevesinin olması gerekir. Tedarik zincirine dâhil tüm lojistik uygulamaların bir sorumlu işletmede toplanması diğer işletmelerin temel faaliyet konularına yoğunlaşmalarına imkân sağlar. Lojistik desteği işletmelerin sabit yatırım gerektirecek büyük meblağlı lojistik alt yapı oluşturmaktansa üretim için kaynak ayırmalarına olanak yaratarak eř zamanlı olarak depolama, trafik ve güvenlik konularında işletmelerin yükünü azaltır. İşte bu noktada lojistik sektörü, tedarik zinciri içindeki faaliyetlerin dış kaynak kullanılarak (outsorce) yapılması fikri etrafında gelişmiştir (Babacan ve Eriş, 2004: s.9).

## 2.2. Lojistiğin Gelişimi ve Önemi

Lojistik kelime olarak ilk defa askeriye de kullanılmıştır. 1905 senesinde Albay Chauncey B. Baker, muharip unsurlara strateji taktiğine uygun ve gerekli olan ikmal maddeleri ile hizmet desteği sağlanması amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler anlamına gelecek şekilde “malzeme ve personelin taşınması, tedariği, bakımı ve yenilenmesi” şeklindeki askeri fonksiyonunun ifadesi olarak kullanmıştır. Bu şekliyle askeriyede ordunun erzak ve mühimmat desteği organizasyonun sağlanması yönetimidir. Bazı kaynaklarda ilk olarak 1840 yılında Fransız Akademisince taşımacılık türlerini birleştiren ve koordinasyonunu sağlayan anlamına gelecek şekilde “logistique” olarak da kullanıldığı belirtilmektedir (Tekin vd., 2005: s.117).

Lojistik teriminin Amerikan literatürüne ilk kez 19. yüzyılda Amiral Alfred T.Mahan tarafından Amerikan ordusunda kullanıldığında geçtiği bilinmektedir. Bu sözcük 1905’te savaş sanatında orduların hareketi ve onlara teçhizat ve yemek gibi şeylerin getirilmesi anlamına gelmekteydi (Russell, 2000: s.14).

Lojistiğin tarihsel gelişimi çok eskilere dayanmaktadır ve günümüze gelene kadar belli başlı dört süreçten geçtiği söylenebilir. Bu dönemleri şu şekilde özetleyebiliriz:

1. Dönem: Bu dönemde üretim faaliyetleri ön plandadır, planlama henüz devreye girmemiştir. Depolama, dağıtım gibi operasyonel faaliyetlerin pek kontrollü yapılmadığı bir dönemdir.

2. Dönem: Lojistik askeri alanda kullanılmaya başlamıştır. Malzemelerin temini, tedariki, depolanması, ulaşımı, dağıtımı, bakımı, tamiri, tahliyesi gibi işlemlerin ne kadar önemli olduğu anlaşılınca sürdürülebilir askeri başarıda lojistik kaçınılmaz olmuştur.

3. Dönem: Teknoloji ve ekonominin ihtiyaçlarının hızlı değişimi lojistiğin bütün alanlardaki faaliyetlerini içeren yeni oluşumlara zemin hazırlamıştır. Firmalar gelişen teknolojiyle birlikte eklemlenebilen fonksiyonlara yönelmeye başlamışlardır. Bu dönemin, materyal yönetimiyle fiziksel dağıtımın bağlantısını da kapsadığını söyleyebiliriz.

4. Dönem: Aynı zamanda içinde bulunduğumuz zamandır. Lojistik faaliyetler modernize olarak; yönetsel ve operasyonel ölçekte uygulanmaktadır (Çekerol, 2013: s.6).

Lojistiğin ticari literatüre girmesi 1960'lerden sonra olmuştur. Günümüzün hızlı gelişim ve değişimleri rekabeti artırmış; tüketicinin gereksinimlerinin tatmini için ilk madde ve malzemelerin, süreç dâhilindeki stokların, mamul/bilginin başlangıç noktasından son tüketim noktasına kadar etkin/hızlı/olabilecek en az maliyetle ulaşması zaruret haline gelmiştir. Çözümü konusunda lojistik faaliyetler devreye girmektedir (Beşli, 2004: s.17).

Globalleşme süreciyle birlikte lojistik hizmetlerden yararlanmak işletmeler için kaçınılmaz ve vazgeçilemez hale gelmiştir. Türkiye'de henüz çok yeni ve gelişmekte olan bu sektör, gerekli eğitim ve uygulama esnasında uzman desteğiyle aşama kaydedecektir.

Modern dünyada geleneksel dağıtım zinciri veya dağıtım yönetimi yaklaşımlarıyla dünya pazarlarının ihtiyaçları karşılanamamaktadır. Aynı zamanda müşteri beklentileri de hızlı değişimlere uğramakta bu da organizasyonların hem üretim teknolojilerinde değişikliklere hem de müşteri memnuniyetini merkeze alan uygulamaları öne çıkarmalarına neden olmaktadır. Günümüzde müşteri mal/hizmeti istediği zamanda, yerde ve (uygun) fiyatta bulmayı istemektedir. Müşteri istediği ürünü bu koşullarda bulamazsa hemen diğer seçenekler devreye girmekte bu nedenle de işletmeler açısından ürün kalitesi ve çeşitliliği yeterli olmamakta daha ziyade müşteri odaklı düşünmek durumunda kalmaktadırlar.

II.Dünya Savaşından sonra sözcük ordu yardımı ve ekipman getirilmesi olarak kullanıldı.1960'ların başında silah sistemlerinin yardımı ordu planlamasında ve dizayn edilmesinde önemli yer aldı. Bu süreçte orduda lojistik mühendislik hesaplamalarına ve yardım teçhizatlarını düşünmeye ve operasyonları başladıktan sonra devam ettirebilmeye yöneldi. Günümüzün dünya anlayışında mühendislik sürekli teçhizat desteği data ve kayıt yönetme hasar düzeltme gibi birçok konuyu kapsayan bir disiplin haline gelmiştir (Russell, 2000: s.14).

1950'lere doğru Japon iş yaşamı modeli daha çok lojistikten yararlanan bir çalışma modeli şeklinde işlemeye başlamıştır. Kaizen ve Kanban model itibariyle yeni pazar koşullarını, rekabete dayalı üretim ve maliyet/verimlilik odaklı bir çalışmayı merkezine almaktadır. Bu modeller rekabet açısından büyük avantaj sağlamıştır (Demir, 2007: s.10).

Lojistik terimi 1960'larda akademisyenlerin ordu prensiplerini iş dünyasına aktarmanın potansiyelini görmesiyle giriş yaptı. Lojistik birçok konuda evrimleşerek gelişti. Son zamanlarda ise iş çevreleri lojistiği iş yapmanın bir parçası olarak görmeye başladı (Russell, 2000: s.14).

İkinci Dünya Savaşı sonraları ABD'de kitlesel üretim sonucu pazarda biriken büyük miktarda mal lojistik faaliyetlerin önemini ortaya çıkarmıştır. 1950'lerden sonra değişen teknoloji ve ekonomik ihtiyaçlar lojistiğin gelişiminde önemli rol oynayarak yeni oluşumların önünü açmıştır. Özellikle 1970'te dünya ekonomilerinde belirsizlik ve kriz, 80'den sonra bilgi işlem ve iletişim sektöründeki gelişmeler lojistiğin önemini artırmıştır (Demir, 2007: s.73).

1970'lerin başlarında lojistik konsepti halkın da dağarcığına girerek tedarik etme olarak olimpiyatlardan kilise pikniklerine kadar kullanılmaktadır. Örneğin Amerika'nın hastalıklarla mücadele kampanyasında 1974'te Baglades'te, Somali'de lojistik yemek dağıtımı olarak geçti. 1998'de Honduras'ta basın lojistiği ve sel mağdurlarına başkanlık tarafından yapılan kampanyaları anlatırken kullanılmıştır (Russel, 2000: s.14).

1990'lardan sonra artan küreselleşme ortamında üretim işletmelerinin ulusal ve uluslararası rekabet açısından işleri daha zorlaşmıştır. Çok geniş bir coğrafi alana dağılmış dünya ölçeğindeki müşteriler, daha iyi kaliteli malları daha ucuz ve daha çabuk elde etmek istemektedirler. Sonuçta müşterilerin hız, esneklik ve kalite anlamında istekleri artmıştır. Bu nedenle işletmelerin üretim faaliyetlerini yeniden gözden geçirmek ve küresel stratejilerinin oluşturulması zorunluluğu doğmuştur. İşletmelerinin üretimi merkezi, enine entegre tek yerleşimli klasik tesislerden, değişik coğrafyalarda kaynak ağlarına dönüşmüş yapılanmaları kaçınılmaz hale gelmiştir. (Demir, 2007: s.73-74). Günümüzde işletmelerin üretim faaliyetlerine odaklanmalarında lojistik önemli katkılar sunmaktadır.

Küreselleşen lojistik; uluslararası kara, hava, deniz ve demiryolu taşıma türleri ve ağının etkin kullanımını, dağıtım, depolama, elleçleme, gümrükleme, uluslararası taşıma belgeleri ve dış ticaret evraklarının düzenlenmesini süreçte önem arzeden konuların başına yerleştirmiştir. Lojistiğin küresel boyutlarda gerçekleştirilebilmesi için temel altyapı dinamikleri, yurtiçi ve uluslararası taşıma, dağıtım, depolama, gümrükleme, sigorta gibi organizasyonların uyumlu bir şekilde gerçekleşmesi çok önemlidir. Ayrıca bunlara ek olarak lojistik alanında deneyimden gelen pazar ve bilgi birikimi, güçlü sermaye yapısı, insan kaynakları ve bilişim altyapısı gerekmektedir (Gülen, 2011: s.87).

### **2.3. Lojistik Yönetimi**

Yönetim kavramı gibi lojistik yönetimi kavramı da, işletme sistemleri, üretim çeşidine göre işletmeler arası farklılık göstermektedir. Bunun nedeni lojistiğin içinde bulunulan ortam şartlarına göre çeşitli ihtiyaçların ve zorunlulukların yerine getirilmesinden kaynaklanan dinamik uygulamalar barındırmasıdır.

Lojistik yönetimi; müşterilerin istek ve arzuları çerçevesindeki ürünlerin tedarikçiler veya üretim tesislerinden, depo ve dağıtım merkezlerine oradan da perakendecilere ve mağazalara doğru her adımın incelenmesidir (Çekerol, 2013: s.9).

Lojistik fonksiyonel olarak destek lojistiği ve ürün lojistiği olarak incelenebilir. Ürün lojistiği ile ilgili faaliyetler hammaddenin satın alınmasından başlayarak perakende mağazalarında depo edilmesine kadar ürünün tüm aşamalarını içerir. Destek lojistiği ürün satıldıktan sonra satış sonrası teknik bakım ve destek hizmetleri anlamına gelir (Özcan, 2008: s.281). Lojistik yönetiminde temel hedef, bu iki aşamanın en etkin koordinasyonunu sağlamak ve bu sürecin maliyetlerini maksimum maliyet etkinliği anlayışı ile yönetmektir. Başka bir ifadeyle lojistik yönetimi; *hammadde, yarı mamul ve hazır parçaların üretim ortamına taşınması fiziksel tedarik (giriş lojistiği); sonrasında bunların iş istasyonları ve tezgâhlara taşınması yani kurum içi malzeme akışı ve elleçleme; nihayetinde ise çıkış ambarından dağıtım kanallarına ve müşterilerine kadar uzanan zincir fiziksel dağıtım (çıkış lojistiği) olarak üç aşamalı bir yönetim*



*sürecidir*. Bu birbiriyle bağlantılı üç aşamalı yapı “Tedarik Zinciri Yönetimi” olarak adlandırılan şemsiye altında toplanır (Yardımcıoğlu vd. 2012: s.247).

Daha önce de belirttiğimiz gibi lojistik faaliyetler işletme faaliyetlerine değer ekleyen nitelikleriyle giderek artan bir önem arz etmektedirler. Lojistik, firma hissedarları, tedarikçiler ve müşteriler yönünden değer yaratır. Lojistikteki değer, yer ve zaman anlamına gelmektedir. Mal/hizmetler müşterilere tüketilmek istendikleri yer ve zamanda ulaşmazsa değer ifade etmezler. Lojistik yönetimde etkinlik değer ekleyen süreçlerin tedarik zincirindeki tüm faaliyetler ölçeğinde ele alınmasını gerektirir. Eklenecek değer düşük ise faaliyetten vazgeçilebilir ve yapıp yapılmayacağı gözden geçirilir. Müşteri, ürün veya hizmetin maliyetinden daha fazlasını ödemeye hazır ve istekliyse değer eklemesi gerçekleştirilir. Küresel işletmeler, değer ekleyen süreçlere büyük önem vermektedirler (Kayabaşı ve Özdemir, 2008: s.197).

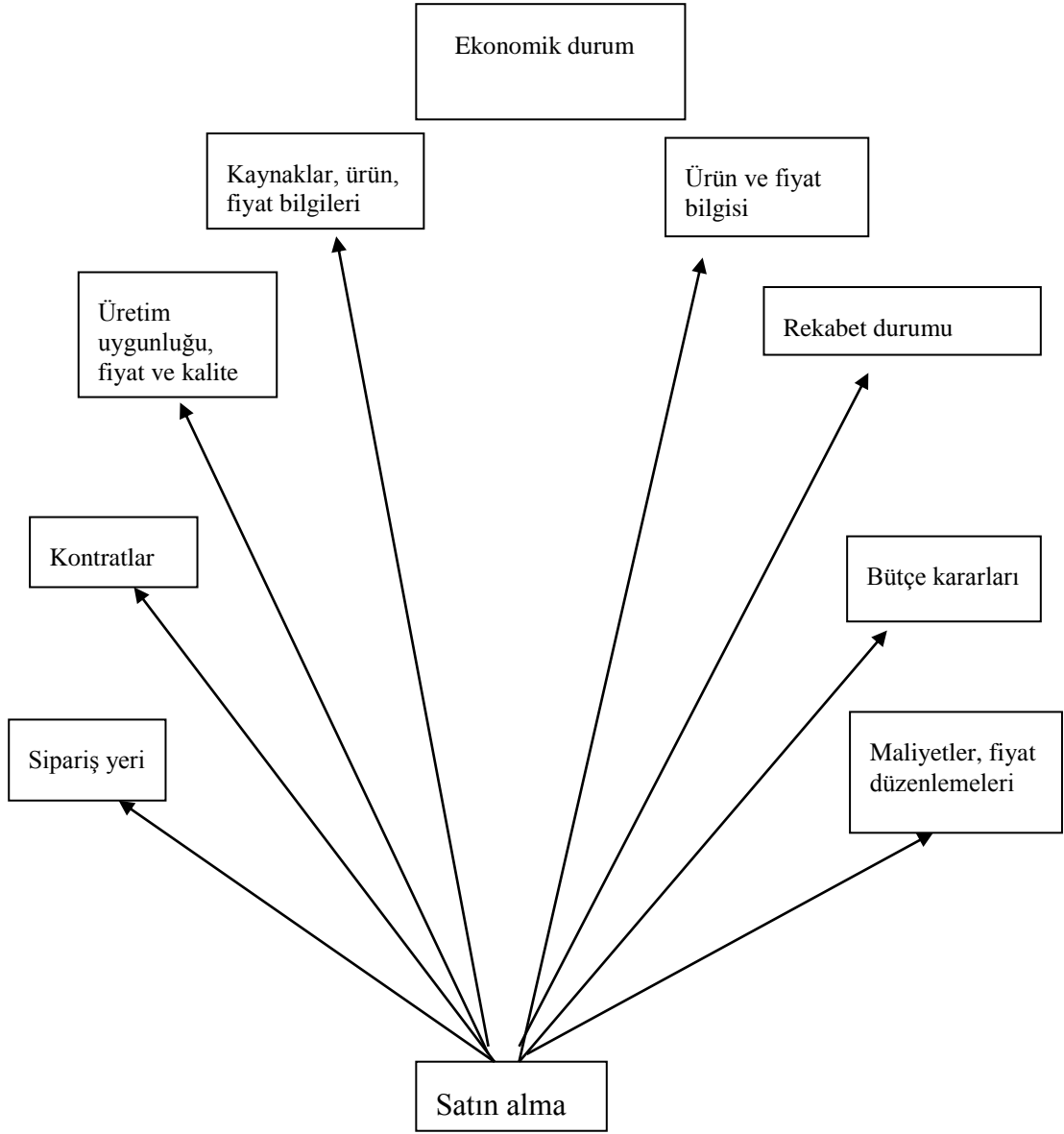
#### **2.4. Lojistik Faaliyetler**

Önceleri ulaşım ve depolamayla sınırlı olan lojistik faaliyetler özellikle küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle satın almadan, siparişlerin planlanmasına, müşteri hizmetlerine, stok yönetimine varan faaliyetler zinciri haline gelmiştir.

##### **2.4.1. Satın alma (Tedarik)**

Lojistik faaliyetler arasında olan tedarik, firmanın ihtiyacı olan hammadde/malzeme/yarı mamul gibi girdilerin istenilen zamanda ve miktarda temin edilmesidir. Ayrıca tedarik zincirindeki kaynakların seçimi, satın alma zamanı ve miktarın tayin edilmesi de satın alma faaliyeti içinde değerlendirilmektedir.

**Şekil 1:** Satın Alma Akışı



#### **2.4.2. Sipariş Planlama**

Bu faaliyet çerçevesinde iletişim sistemleri etkin bir şekilde kullanılarak sipariş süreci yürütülür. Günümüzde çalışma koşullarının çok geniş kapsamlı ve karmaşık yapıda olmaları nedeniyle etkin bir sipariş planlama sürecinin önemi lojistik için merkezi önem arz etmektedir. Sipariş planlamanın müşteri memnuniyeti açısından da önemi büyüktür. Sipariş planlama; siparişin alınması

ile başlamakta, siparişin doğruluğunun teyidi, siparişin askıya alınması, maliyetlerinin gözden geçirilmesi, sevkiyatının gerçekleştirilmesi, son olarak da siparişin durumunun bilgisi gibi süreçlerden oluşmaktadır (Bamyacı, 2004: s.19).

### **2.4.3. Müşteri Hizmetleri**

Müşteri hizmeti yönetimi, müşteri odaklı anlayışın bir sonucudur ve lojistik faaliyetlerin ayrılmaz bir parçasıdır. Ulaşım, depolama, stoklara yönelik kararlarda müşteri ihtiyaçları karşılanmaya çalışılmaktadır (Ergöner, 2014: s.8). Müşterinin doğru ürünü doğru yer ve zamanda alması lojistik açıdan merkezi önemdedir. Müşterilere daha iyi dağıtım hizmeti sunumunun rekabet ve ekonomik üstünlük sağladığı işletmeler tarafından bilinmektedir. Hizmet düzeyini yükseltmek için bazı ürünler için daha yüksek fiyatlı olmasına rağmen havayolunun tercih edilmesi müşteri stoklarını daha düşük düzeyde tutmak içindir.

### **2.4.5. Üretim Planlama**

Üretimin planlanması etkili ve verimli bir stok kontrolü için yapılan tahminle yakından ilgilidir. Bu tahminler yapıldıktan sonra var olan stoklardan kullanım miktarları değerlendirilir ve üretim yöneticileri tarafından pazarın ihtiyaçları doğrultusunda gerekli birimler belirlenir. Üretimin planlaması kapasite yönetimi, yerleşim düzeni, imalat programı, kaynakların planlaması ve işin denetlenmesinde önemli rol oynar.

### **2.4.6. Malzeme ve Envanter Yönetimi (Stok Yönetimi)**

Envanter yönetimi, stoklardaki iniş çıkışları ve stok maliyetlerini azaltmak, tüketici/müşteri taleplerini istenilen zamanda karşılamak ve mallarda meydana gelebilecek değer kayıplarını önlemek amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler bütününe denir. Bu süreç; hammadde/yarı mamul ve ürünlerin stoklanmasıyla ilgili düzenlemelerin yapılmasını, stok maliyetinin düşürülmesini, kayıp ve zararın etkili ve verimli bir şekilde yönetimini içerir. Envanter yönetiminin temel amacı ürünün miktarıyla ne zaman hazır olması gerektiği hususunda ihtiyaçların karşılanmasına olanak sağlanmasıdır (Keskin, 2006: s.56).

#### **2.4.7. Ambalajlama/Paketleme**

Ambalaj; bir maddenin ve/veya ürünün içine konulduğu bir koruyucu kap, ürünü saran malzeme veya konteynır olabilir. Ambalajlama; ürünün içeriğini ve fiziksel bütünlüğünü koruyan, taşıma ve depolanmasını, satışını, kullanılmasını kolaylaştıran, daha sonra ya tamamı ya da bir kısmı atılabilecek veya geri dönüşümlü bir malzemeyle kaplanması, örtülmesidir.

Ambalajlama olarak da bilinen paketleme, pazarlama ve lojistikte farklı işlevsellikte kullanılmaktadır. Pazarlamada ambalaj ile ürün teşviki sağlanmaya çalışılır, reklamın bir başka türü olarak da ifade edilebilir. Lojistik açıdan paketlemenin işlevselliği iki türdür. Birincisinde ürünün nakliyesi ve depolanmasında ürünü dış etkenlerden koruyucu olması, ikincisi ise ürünün hem depolanması hem de taşınma sırasındaki kullanılacak malzeme maliyetlerini ve malzemeyi taşıyacak kişi sayısını belirlemesi anlamında önemlidir. Özetle lojistikte ambalajlama; ürün/malın istenen yere taşınmasını sağlar ve ürünü korur (Ergönen, 2014: s.8).

Paketlemede malın niteliği, taşıma araçlarının özelliği, aracı işletmelerin hem çalışma biçimleri hem de onların depolama özellikleri, dağıtım kanalının uzunluğu ve iklim koşulları gibi değişkenlere bağlı olarak farklılıklar gösterir. Örneğin; karayolu taşımacılığı için koruyucu ambalajın taşıma aracının boyutları gözetilerek hazırlanması gerekir. Paketlemede esas ürün içeriğinin ve çevrenin korunmasıdır; taşımayı, depolamayı, satışları ve kullanımı kolaylaştırır; satışı ve maliyetleri etkiler.

#### **2.4.8. Tersine Lojistik**

Tersine lojistik, lojistiğin akış yönünün ters yönlü olmasıdır. Tersine lojistik, malların yeniden dönüşümü olarak algılanmaktadır. Tanımlar hangi işletme ya da sektöre göre yapıldığına göre değişiklikler gösterir. Perakendeciler için tersine lojistik; bir tüketicinin iade ettiği bir malı satıcılara geri götürme sürecidir. İmalatçılar için tersine lojistik; kusurlu ürün/malların veya yeniden kullanılabilir olan konteynerların tüketiciden/kullanıcıdan geri alınması sürecidir. CLM ise tersine lojistiği “ *Hammaddelerin, halen süreçte bulunan envanterlerinin, bitmiş malların ve bunlar hakkındaki bilginin tüketim noktasından üretim noktasına tekrar değer elde etme veya düzgün bir şekilde*

*elden çıkarma amacıyla verimli ve maliyet avantajlı akışını planlama, yürütme ve kontrol elde etme süreci” olarak tanımlamıştır (Durusu, 2011: s.52).*

“Tersine Lojistik” (reverse logistics)in, alanyazında farklı tanımları bulunmaktadır. Bu kavram hakkında ilk tanımlar 1981 yılında Lambert ve Stock isimli araştırmacılar tarafından yapılmıştır. Tersine lojistik, tek yönlü ürün gönderimin (ileri lojistik) önemine atfen “tek yönlü bir yolda yanlış yönde gitmek” olarak değerlendirilmiş ve ona göre tanımlanmıştır. Söz konusu yıllarda tersine lojistik, birincil akışın tersi yani; müşteriden üreticiye doğru ürünün hareketi ile sınırlıydı. Daha sonra tersine lojistik; ürün dönüşleri, kaynakların verimli kullanımı, geri kazanımı, ürün/mamul/materyal ikamesi ve yeniden kullanımı, atıkların bertarafı ve yakılması, tamir ve yeniden üretim gibi yeni işlevlerle genişletilmiştir (Karaçay, s.318). Tersine lojistik günümüzde popülaritesi artan bir kavramdır, bu faaliyetlerde bulunan firmalar tüketiciye olumlu bir imaj vermektedirler.

Genellikle ihmal edilen ve dikkate alınmayan ters lojistik faaliyetleri defolu ürünler ve arızalanan ve miadı dolan malzemeler, çeşitli gerekçelerle yapılan iadeler, boş kaplar veya kutular ile tekrar kullanılabilen paketleme malzemeleri gibi ürünlerin ters yöndeki hareketleridir (Keskin, 2009: s.35).

Tersine lojistik işlemlerinin işletmelerin başarısı ve rekabet güçleri için en az ileri lojistik sistemleri kadar önemli olduğu anlaşılmıştır. Tersine lojistik işlemlerindeki iyileştirmelerle hem firmaların karlılığı artmakta, hem tüketiciler nezdindeki imajları yükselmekte – ayrıca tüketici odaklı yeni pazarlama anlayışı çerçevesinde bu kazanım vazgeçilemez önemdedir- hem de bu yöntemle mamullerden/yarı mamullerden fayda en yüksek düzeyde sağlanabilmektedir. Tersine lojistik kanalıyla tüketici nezdinde saygınlık ve güvenilirlik kazanan bir işletme, bu saygınlık vesilesiyle var olan müşteri aracılığıyla başka müşteriler kazanabilme olanağına kavuşmaktadır. Ayrıca, üretiminde hata olan malların hataları giderilerek ziyan edilmesinin de önüne geçilmiş olmaktadır (Durusu, 2011: s.53). İleri lojistik faaliyetleri sırasında görevi tamamlanmış ve işlevselliği kalmamış (konteyner, vb.) araç/gereç ve teçhizat yeniden kullanılmak üzere kaynağa geri gönderilebilir bu sayede firma açısından israf önlenmiş olur.

Tersine lojistik uygulamalarının firmalara maliyeti genellikle belli değildir. ancak yapılan araştırmalarda görüşülen şletmeler tersine lojistik maliyetlerinin toplam lojistik maliyetlerine göre çok cüzi olduğunu (%4) belirtmişlerdir. Yine de genel harcama düzeyi, sektöre, firmanın zincirdeki pozisyonuna ve kanal seçimine göre değişiklikler gösterse de, tersine lojistiğin ülke ekonomilerinde önemli bir rolü olduğunu ve öneminin giderek artacağı öngörülebilir.

#### **2.4.9. Taşımacılık**

Taşıma, eşyanın bir yerden başka bir yere sevkidir. Bu fonksiyonun yerine getirilmesinde (malın bir noktadan başka bir noktaya aktarılmasında) hızlı, güvenli ve en düşük maliyetli bir şekilde yapılması öncelikli hedeftir.

Taşımacılık, maliyete etkisi yönünden lojistik süreçlerdeki en etkili işlevsel birimdir. Taşımacılık içinde %80'lik bir oranda taşımının karayolu ile sağlandığı, kalanının demiryolu, havayolu ve denizyolu arasında bölüşüldüğü görülmektedir (Berkman, 2011: s.11).

#### **2.4.10. Dağıtım**

İşletmelerde dağıtım, bir ürünün üreticiden alınıp tüketiciye ulaşıncaya kadar geçirdiği işlemler bütünüdür. Bu faaliyetlerde temel amaç, ürünlerin satışa hazır bir hale getirilerek satış noktalarına zamanında ulaştırmaktır. Mal ve hizmetlerin en uygun zamanda, istenilen yerde ve istenilen miktarda tüketicilere ulaştırılması pazarlamanın da konusuna girmekle birlikte ayrım noktası; malların üretiminden son tüketiciye ulaşana kadar zaman ve yer faydası sağlayan iş ve işlemler bütünü olmasıdır. Dağıtım lojistiği firmalara önemli avantajlar sağlamaktadır (Şen, 2014: s.86). Dağıtım faaliyetleri, depolama, giriş ve çıkış lojistiği gibi unsurlarla da etkileşim içindedir. İşletme ve müşteriler arasındaki zincirin kurulmasında ve doğru zamanda faaliyetlerin yapılmasında önemi büyüktür.

#### **2.4.11. Depolama**

Uluslararası lojistik faaliyetler gönderenden müşteriye mal sevkiyatı, malların birleştirilmesi, konsolidasyonu vb. faaliyetler içerir, bunlar için de depolar kullanılır. Depolar; hammadde, yarı mamul ve mamulün bulunduğu ya da bekletildiği, stoklandığı, malzeme/ürün türüne göre özel dizaynı olan, açık veya kapalı birimlerdir.

Lojistiğin en önemli fonksiyonlarından biri olan stoklama büyük önem arz eder. Ürünlerin üreticiden tüketiciye ulaştırılmasındaki süreçte güvenli ve hasarsız ulaşımın sağlanabilmesinde koruyucu araçlar kullanılır. Ürünün kalitesi öncelikle fiziki koşulları gözetilerek korunur ancak üretim ve tüketim koşullarının da korunması paketleme konusuna önem vererek sağlanmaktadır (Berkman, 2011: s.12).

#### **2.4.12. Malzeme Aktarımı**

Üretim esnasında malzemelerin; üretim öncesi/esnası/sonrasında yer değiştirmesi hareketlerine malzeme aktarımı (elleçleme) denmektedir. Elleçleme ne şekilde ve durumda olurlarsa olsunlar malzemelerin hareketleri, yüklenmesi, boşaltılması, istiflenmesi, depolanması gibi faaliyetler bütünüdür. Elleçleme aslen stokların fiziksel transferleriyle ilgilidir ve bu transferler genellikle elle zaman zaman da otomatik sistemler kullanılarak yapılmaktadır. Lojistikte elleçleme; istifleme, yükleme, boşaltma, yerleştirme, çekme, indirme, tartma, balyalama, aktarma gibi faaliyetler anlamına gelir ve daha çok depolama tesisleri içinde gerçekleştirilir.

Malzeme elleçleme II. Dünya Savaşı sonrasına kadar hemen hemen tamamen kas kuvvetine dayanıyordu. 1960'lardan itibaren elleçleme mekanik araçlarla yapılmaya başlandı. 1970'lerden sonra ise özellikle ABD, Almanya, Hollanda gibi gelişmiş ülkelerdeki lojistik merkezlerde, bilgisayarlı elleçleme araçlarının depolarda yaygınlaştığı görülür. Günümüzde depolarda bütün faaliyetler *Depo Yönetim Sistemi* olarak adlandırılan yazılımlarla entegre bir şekilde ve daha çok otomasyon ile yapılmaktadır (Ertek, 2012: s.6).

### **3. TEDARİK ZİNCİRİ**

Günümüzde müşteri talepleri hem artmış hem de geçmişe göre çok farklılaşmıştır, buna paralel olarak teknolojinin de hızlı değişim ve dönüşümü pazar koşullarını değiştirmiştir. Bu çerçevede müşteri odaklı pazarlama değişen pazar koşullarına uyum sağlamada öne çıkan bir anlayış olarak benimsenmiştir. İş yapma şekilleri iletişim olanaklarının da artmasıyla şirketleri üretimden tüketime en hızlı ve etkili biçimde ulaştırmak için hangi yolların izleneceği, engellerin nasıl aşılacağı konusunda yollar aramaya zorlamıştır. Bu aşamada tedarik zincirinin firmalar için önemi ortaya çıkmıştır çünkü özellikle teknolojideki iyileşmeler ürün/malların çok hızlı şekilde demode olmasına dolayısıyla stok maliyetlerinin fazlalaşmasına neden olmuştur. Tedarik zinciri işletme maliyetlerini artıran bu tür olumsuzlukların da bertaraf edilmesini sağlamaktadır.

#### **3.1. Kavramsal Olarak Tedarik Zinciri**

2000'lere kadar bir işletme depoladığı bir malı tüketiciye ürün halinde 15-30 gün arasında ulaştırabiliyordu hatta bazen bu sürenin daha da uzaması söz konusuydu. Tipik bir sipariş teslim süreci telefon, fax, elektronik ortamda mail ile başlayan siparişin oluşturulması ve transferi içeren süreçte manuel veya bilgisayar desteğinden de yararlanılmaktaydı. Fakat stoklarda mal bulunmaması, noksan veya yanlış siparişlerle üretim de sıkça rastlanan durumlardı. Sonuçta müşteriye verilen hizmet aksamakta, rekabet üstünlüğünü zorlaştırmaktaydı. Rekabet üstünlüğü bu tür aksaklıkların miktarı ve sıklığı ile ölçülmekteydi. Bu tür aksaklıkları önlemenin tek yolu da profesyonel çözümlerden yani "tedarik zinciri" denen olgudan geçmekteydi (Keskin, 2009: s.37).

1950'lerden sonra üretim maliyetlerinin azaltılması amacıyla, stratejik operasyonların temel olarak daha az miktarda ürün ve süreç esnekliği içerecek şekilde kitle üretim sistemlerine çevrilmeye başlandığı görülmektedir. Bu yıllarda yeni ürün geliştirme yavaş ve tamamen işletme teknolojisi ve kapasitesiyle sınırlıydı. Dengeli bir hat akışı genelde stoklardan karşılanıyordu bu durum da yarı mamul stoklarına büyük yatırımlar yapılmasını gerektirmekteydi. Ayrıca teknoloji ve uzmanlığın müşteri ya da tedarikçilerle paylaşılması riskli olduğu



gerekçesiyle pek rastlanmıyordu hem de işletmeler arasındaki işbirlikleri ve alıcı-tedarikçi ortaklıkları da uygulama düzeyinde kabul görmemekteydi. Özellikle 1990'lardan sonra müşteri işletme kararları için merkezi önemde görülmeye başlanmıştır. Dolayısıyla müşteri tatmini sağlamak üzere işletmelerin dâhil oldukları değer zincirinin bütün üyeleriyle (tedarikçi, üretici, perakendeci vb.) işbirliği içine girdikleri görülmektedir. Bu işbirliği sürecine, Tedarik Zinciri Yönetimi denmektedir (Özdemir, 2004: s.88).

Tedarik zinciri, bir sonrakinin tedarikliğini sağlayan birimlerin oluşturduğu bir sistemdir. Bu sistem içerisindeki birimler, birbirinden bağımsız şirketler olabileceği gibi, tek bir firma altında da toplanabilirler. Ancak burada şirketlerin tedarikçilerini satın alıp, bünyelerine katmalarının doğru olduğu vurgulanmamaktadır. Tedarik zincirine verilebilecek örneklerden önde geleni Henry Ford'un otomobil montajı fabrikasıdır. Ford montajı yapılan ürünlerin ana parçalarının imalatını gerçekleştirmek için ikinci fabrikayı kurmuş, söz konusu ana parçalar için gerekli küçük parçaların imalatı amacıyla çok daha fazla fabrikaya sahip olmuştur. Fabrikalarında üretilen parçaların hammaddesinin temini için gerekli olan bir çelik dökümhanesini de daha sonra bu zincire eklemiştir. Kendi kendine yeterlilik temeli ilkesine bağlı olarak hareket eden Ford, Brezilya'da bir kauçuk üretim tesisi kurmak için yaklaşık 10 milyon dönümlük bir arazi satın almış, ayrıca boya imalatı için soya fasulyesi yetiştirmeye başlamıştır. Bu imparatorluktaki her bir şirket, demir madenciliğinden başlayan ve otomobil montajına kadar giden zincir içinde birbirinin tedarikçisi olmuştur. Zincir bununla da kalmamış, otomobillerin satışını yapan perakendeciler bile Ford tarafından kontrol edilmiştir. Fakat zamanla bunun verimli sonuçlar doğurmadığı görülmüş ve birbirinden ayrılmıştır. Bu örnekten de rahatlıkla anlaşılacağı üzere şirketler en iyi yapacakları işlere odaklanmalıdırlar (öz yetkinlik) ve gereksinimlerini de o işi en iyi yapanlardan sağlamalıdırlar (Long, 2012: s.43).

Tedarik zinciri; işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirdikleri rekabetçi ortamda ayakta kalabilmeleri ve rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri yönünde uzun dönemli bir yönetim felsefesidir. Başka bir söyleyişle; bir ürünün ilk madde halinden nihai kullanıcıya ulaştırılincaya kadar hammadde ve malzemelerin kaynaklarının bulunması, üretim ve montajı, depolama ve envanter izlenmesi, sipariş girişleri ve yönetimi, dağıtım, kullanıcılara teslim gibi faaliyetlerin bilgi

sistemleri teknolojileriyle kontrol edildiği bir ağ olarak da ifade edilebilir (www.supply-chain.org).

*Tedarik zinciri, hammadde temini yapan, onları ara mal ve nihai ürünlere çeviren ve nihai ürünleri müşterilere dağıtan, üretici ve dağıtıcıların oluşturduğu bir ağıdır (Özdemir, 2004: s.88).*

Tedarik zinciri; üreticileri, dağıtıcıları ve perakendecileri içine alan ve bunlar arasında malzeme, ürün ve bilgi akışı sağlayan elemanlar kümesidir. (Özdemir, 2004: s.88).

Tedarik zinciri; tedarikçi, ana sanayi, distribütör ve tüketici temel ağından oluşmaktadır. Tedarik zincirindeki her bir eleman diğeriyle bilgi paylaşımında bulunmaya ve eşgüdümlü çalışmaya zorunludur (Demirdöğen ve Küçük, 2007: s.2).

Büyük işletmeler pazar ve stratejiler değiştiğinde aynı tedarik şebekelerini kullanmamakta, daha çok tedarik zincirlerini farklılaşmış gereksinimlere göre uyarlamaktadırlar. Sürdürülebilir bir üstünlük sağlanmasında zor olmakla birlikte tedarik zincirinin değişen ihtiyaçlara göre uyarlanması kritik önem taşımaktadır.

İşletmelerin çoğu tedarik zincirlerinin arz ve talepteki beklenmedik değişimlere ek olarak pazardaki kalıcı değişimlerle de karşılaşacağını pek düşünmemektedir. Bu yapısal değişimler; ekonomik ilerleme, politik ve sosyal değişim, demografik eğilimler ve teknolojik gelişmeler sonucu olmuştur. Şirketler tedarik zincirlerini sektördeki değişimlere uyarlamadıkları sürece, uzun süre rekabetçi kalamazlar (Harvard Business Rewiev, 2007: s.96-97).

Tedarik zinciri vasıtasıyla mal/ürünün tamamı yerine bir kısmı yarı mamul olarak tedarik edilebiliyor, stok bulundurmamak yerine bir tedarik zinciri oluşturmak mümkün olabiliyor. Aynı zamanda tedarik zinciri, üretim öncesi ve sonrası süreci, üretim süreci ile birlikte ele aldığı için bütün aşamalarda devreye girerek üretim etkinliğinin artması sağlanmış olmaktadır.

### **3.2. Tedarik Zinciri Türleri**

Lojistik firmalar açısından ele alındığında, ilk madde, yarı mamul ve hazır parçaların üretimin gerçekleşeceği yere ulaştırılması yani "fiziksel tedarik (giriş lojistiği)", daha sonra bunların iş istasyonları ve tezgâhlara taşınması yani kurum

içi malzeme akışı ve elleçleme; son aşama olarak da çıkış ambarından dağıtım kanalına ve müşteriye uzanan zincir, fiziksel dağıtım (çıkış lojistiği) şeklinde üç safhalı bir yönetim süreci olarak gerçekleşmektedir (Çancı ve Erdal, 2009: s.52).

Tedarik zinciri;

- \* Temel Tedarik Zinciri,
- \* Çok safhalı tedarik zinciri
- \* İçsel tedarik zinciri
- \* Dışsal tedarik zinciri olarak dört türüdür.

Temel tedarik zincirinde işletme, müşteri ve tedarikçi bulunur. Genişletilmiş ve üst seviye tedarik zincirinde ise üçüncü parti tedarikçiler, müşteriler ve sağlayıcılar da yer alırlar.

Temel Tedarik zincirinde çok sayıda bilgi işleme ve karar verme fonksiyonu fonların yönetimini de kapsayacak şekilde yer almaktadır. Çünkü borçlar ve alacaklar formundaki işletme sermayesinin, envanter ve ekipman formundaki çalışma sermayesi kadar önemli olduğu bilinmektedir.

Çok safhalı tedarik zinciri çok işletmeli tedarik zinciri ağı olarak değerlendirilebilir, bunlar tek safhalı tedarik zincirlerinin çoklu versiyonlarıdır. Volkswagen firması çok safhalı tedarik zinciri için gösterilebilecek iyi bir örnektir. Bu firma; daha sonraki siparişleri ve gerçek siparişleri bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak satıcıları vasıtasıyla almakta ve günlük otomobil üretim planlamasını oluşturmak üzere verileri girmektedir.

Bilgisayar üreticilerinin en büyüklerinden biri olan Dell'in en geniş pazarı ABD'dir. Dell ABD'de bile seri üretim değil siparişe göre üretim yapmaktadır. Üretim müşteri tarafından başlatılmakta dolayısıyla perakendeci, toptancı veya dağıtımçı kullanmamaktadır (web.sakarya.edu.tr).

İçsel tedarik zinciri, herhangi bir tedarik zinciri sisteminin belli bir organizasyonunun sınırları içerisinde gerçekleşen bölümüdür. Bu zincir içinde kilit müşteriler ve tedarikçiler bulunmaktadır. Ancak farklı bölümlerde çalışanlar birbirlerini pek tanımazlar ya farklı firma çalışanları ya da müşteriler gibi görürler.

Dışsal tedarik zinciri yapılarında sisteme daha farklı organizasyonlar ve bu organizasyonların temsilcileri de katılmaktadır (Kadyrova, 2009: s.8-9).

### **3.3. Tedarik Zinciri Yönetimi**

Lojistik literatüründe en çok tartışması yapılan konulardan biri tedarik zinciri mefhumu ile lojistik mefhumunun iç içe geçmiş gibi görünen anlamıdır. Birinin diğerinin unsuru olduğunu ileri sürenler olduğu kadar iki kavramın aynı olduğunu hatta tedarik zinciri mefhumunun lojistiğin modern uyarlaması olduğunu savunanlar da vardır (Keskin, 2009: s.35).

İşletme yönetimi ve lojistik olgusunun gelişmesinde büyük pay sahibi olan ABD'de, 20. yüzyılın başlarında "üretim" ağırlıklı bir iş anlayışı ve pazar yapısı vardı. 1930'lardan sonra "satış" ve "pazarlama" ağırlık kazanmaya başlamıştır. 1980'lerden sonra rekabetin artmasıyla da ilgili olarak "hizmet" öne çıkmaya başlamış, müşteri odaklılık ve pazar merkezli hareketler daha çok benimsenmeye başlamıştır. Lojistik olgusunun süreçler itibariyle hammaddeden son müşteriye ulaşan tüm akış zinciri, 1960'larda parçalı bir yapı göstermekteydi. Bu yapı 1980'lerde yerini entegrasyon aşamasına terk etmiş, günümüzde ise "Tedarik Zinciri Yönetimi" anlayışı egemen olmuştur (Çancı ve Erdal, 2009: s.51).

Tedarik zinciri yönetimi verimliliği artırmak için halkaları bir araya getirme yoludur. Bu fikri ifade eden diğer bir terim ise, tedarik zinciri entegrasyonudur. Bunun önemli olmasının nedeni, iyi entegre edilmiş tedarik zincirlerine sahip şirketlerin, tüm sürecin değerini zincirdeki şirketlerin hepsi için artırabilmesi ve mükemmel müşteri memnuniyetini sağlayabilmesidir.

Tedarik zinciri yönetimi ile lojistik arasındaki fark ise; lojistiğin ürünleri bulunmaları ihtiyaç noktalarına ulaştırması, tedarik zinciri yönetiminin ise bu süreci tüm şirket ve lojistik faaliyetlerinin diğer şirketlerle olan ilişkilerinin organize edilerek daha üst düzeye sıçratılmasıdır. Yani bir müşteriye bir ürünü göndermek istediğiniz zaman lojistik, lojistik fonksiyonların sürekliliği için şirketi organize ediyorsanız tedarik zinciri yönetimi yapıyorsunuz demektir. Ancak bu iki terim bazı durumlarda kesişip belirsizleşmekte, iş dünyasında çoğunlukla aynı anlam kastedilerek kullanılmaktadır (Long, 2012: s.44).

### 3.3.1. Tedarik Zinciri Yönetiminde Amaçlar

Bir tedarik zinciri kurmak yalnızca ilk aşamadır. Sistemi yönetmek ise sürekli ve sonu olmayan bir süreçtir. Uluslararası tedarik zincirleri başka bazı özel konuları da gündeme getirirler. Performans çevrim süresi, farklı şirketler arasındaki mesafe ve işlemlerin artan karmaşıklığı nedeniyle uzamaktadır. Bunun birkaç nedeni; operasyonel uygulama farklılıkları, kanal üyelerinin farklı diller ve farklı birimleri kullanması, farklı yasal/politik sistemlerde çalışılmasıdır. Ayrıca uluslararası işlemler daha karmaşıktır ve uluslararası sınırlarının geçilmesi birçok yasal düzenleme gerektirmektedir.

Tedarik zinciri yönetmenin bir amacı, Minimum Toplam İşlem Prensipleri konusunda işlem sayısını azaltmaktır. Her işlemin bir maliyeti var ve söz konusu sayıyı azaltmak için sistemi yeniden düzenlemek tasarruf sağlar. Bir diğer temel amaç ise hızdır. Bu, malzemelerin tedarik zinciri içindeki hareket hızlarıdır. Hızı artırmak mümkün olabilir ancak bu durumda maliyet sorunu ortaya çıkar. Amaç öngörülen maliyet koşulları altında optimum hızın sağlanmaya çalışılmasıdır.

Bir tedarik zincirini yönetme işi, bazı durumlarda dış kurumlara bırakılabilir. Bir tedarik zincirinin yönetiminin bazı unsurlarını dışarıya bırakmak bazı sorunlar yaratabilir, Minimum Toplam İşlem Prensipleri tedarik zincirinin oyuncu sayısı arttıkça veriminin düşeceğini söylemektedir. Ancak dikkatli bir maliyet analizi yapıldıktan sonra kullanılmalıdır (Long, 2012: s.51).

Tedarik zinciri yönetiminde temel amaç, müşterinin tatmin düzeyinde bir azalma yaratmaksızın maliyetleri düşürerek rekabet avantajını sürdürülebilir hale getirmek ve geliştirmek için stratejik bir güç yaratmaktır. Tedarik zinciri yönetimine ilişkin handikapların net olarak görülmesi, çözüm yollarının oluşturulabilmesi açısından önemlidir (Timur vd. 2013: s.29).

Tedarik zincirinin temel amaçlarından biri kamçı etkisini azaltmaktır. Bu etki, talepteki değişikliklerin tedarik zincirinde geriye doğru ilerlerken etkisi çok daha fazla artan oranda değişikliklere neden olacağını söylemektedir. Parça siparişi veren bir araba üreticisini düşünelim. Kaç adede ihtiyaç olduğu bilinmiyor, bu nedenle fazla sipariş veriliyor ve zincir bu şekilde devam ediyor. Sonuçta zincirde birkaç adım ilerlendiğinde, bu fazla miktarın yüksek bir ivmeyle arttığı görülür. Araba üreticisinin talebi beklenenden az olduğunu varsayarsak

sipariş büyüklüğünü azaltacaktır. Elinde zaten fazla parçalar olan parça üreticisinin de siparişi daha az olacaktır. Dolayısıyla zincirin başındaki şirketin siparişleri, araba üreticisinin siparişlerinden oldukça farklı hale gelmektedir. Kotalama ve kıtlık oyunu olarak bilinen sistemde ise, şirketler eksik ya da fazla envantere karşı önlemlerini önceden almaya çalışırlar, ancak bu oyun genellikle durumu daha da kötüleştirir. İyi yönetilen bir tedarik zinciri bu kamçı etkisini; talebin kaynağından yani genellikle perakendeciden bilgi alarak (talep tahmini), kanal üyeleriyle bilgi paylaşımını artırarak, stok düzeylerine ilişkin en güncel bilginin temel alınmasıyla, parti büyüklüğünü azaltıp, sipariş sıklığını artırarak, fiyatları mümkün mertebe sabit tutarak azaltabilir/kontrol edebilir (Long, 2012: s.52).

### **3.3.2. Tedarik Zinciri Yönetiminin Uygulama Alanları**

Tedarik zinciri yönetimi uygulamaları ile üretim ve pazarlama süreçlerinin değişmesi söz konusudur. Bu değişimle; tedarikçi entegrasyonunun sağlanması, tam zamanında üretimin gerçekleştirilmesi, sıfır dolayında stok, satın almaya ilişkin sistemde otomasyona geçilmesi ve gelen taleplerin düzenli karşılanabilmesi mümkündür.

Tedarik zinciri yönetimi şu alanlarda uygulama bulmaktadır:

- Tedarikçiler için: Malzeme ve parçaların nereden temin edileceği
- Üretim için: Yan mamul ve malzemelerin bulunduğu yer, üretimin hangi miktarda ve ne zaman yapılacağı.
- Depolama: Son ürün ve parçaların nerede depolanacağı, depolanacak parça miktarı ve ne şekilde depolanacağı.
- Nakliye: Taşıma yönteminin taşınacak ürün boyutuna göre belirlenmesi ve sevkiyatının rotasının çizilmesi.
- Dağıtım: Hangi malzemenin ne miktarda ve ne zaman sevk edileceği.
- Müşteri: Hangi ürünler satılacağı, hizmetin maliyetinin belirlenmesi.
- Pazar Koşulları: Tedarik zinciri yönetimi ile pazar koşullarındaki değişiklikler sonucu olası uyuşmazlıklarda teslimatın ve siparişlerin gecikmemesi için neler yapılacağı.

Etkin bir tedarik zinciri yönetimi yukarıdaki alanlarda çözümler üreterek devreye girmektedir.

### **3.3.3. Tedarik Zinciri Yönetiminin Avantaj ve Dezavantajları**

Tedarik zinciri yönetimi işletmeler arası işbirliği vasıtasıyla sağladığı bilgi paylaşımları sonucunda kaynakların gereksiz kullanımını, zaman israfını önlemek gibi avantajlar sunarken, küçük işletmelerin tedarik zinciri konusundaki çekinceleri, organizasyonların bütünleştirilmesindeki engeller gibi konularda dezavantaj yaratabilmektedir.

#### **3.3.3.1. Tedarik Zinciri Yönetiminin Avantajları**

Tedarik zinciri yönetimi; fiyat, kalite ve teknolojinin geliştirilerek uygulamaların uyumlu ve yüksek performanslı olmasını sağlar. Bu uygulamalar sonucu uyumlu stratejiler geliştirmek mümkün hale gelmektedir. Müşterilerin/tedarikçilerin uyumu firmanın vizyonunu geliştirmek için uygun bir zemin hazırlamaktadır. Başka bir deyişle tedarik zincirinin yararları hammadde kaynaklarından son tüketiciye kadar bütün alanlar için söz konusudur.

Etkili ve verimli bir tedarik zinciri yönetimi ile işletmenin üretim ve pazarlamaya yönelik faaliyetleri olumlu etkilenmektedir. Etkin bir tedarik zinciri; müşteri memnuniyetinin artmasına, işletme verimliliğinin yükselmesine, maliyetlerin düşürülerek kârın artırılmasına dolayısıyla istikrarlı büyümenin olanaklı hale gelmesine yol açmaktadır.

Tedarik zinciri yönetiminin etkin olması;

- Girdilerin temininin garantilenerek üretimin devamlılığı sağlanır,
- Tedarik süresinin düşürülerek pazardaki değişikliklere hızlı yanıt verilmesini sağlar,
- Tüketici taleplerinin kalite artırılarak karşılanmasını sağlar,
- Teknoloji kullanımı ile yenilik sağlar,
- Toplam maliyetlerin düşürülmesini sağlar (Aytaç, 2008: s.20).
- İşletmenin tüm bilgi, materyal ve para akışının daha iyi yönetilmesini sağlar.

Yapılan araştırmalarda tedarik zinciri yönetimi ile Şirketlerin;  
Teslim Performansı % 15 -28 aralığında iyileřtirilmiŐ,  
Envanter % 25 - 60 oranında düşürülmüş,  
Sipariş karşılama oranları %20-30 arasında iyileřtirilmiŐ,  
Talep tahmini % 25 - 80 oranında iyileřtirilmiŐ,  
Tedarik evrim süresi % 25-50 arasında kısaltılmıŐ,  
Toplam lojistik maliyetleri %25-50 oranında azaltılmış,  
Verimlilik-Kapasite kullanımı %10-20 oranında artırılmıŐ,  
Müşteri beklentileri %10-15 arasında iyileřtirilmiŐ,  
Gecikme ve beklelerde %15-25 arasında azalma saęlanmıŐtır (Tutkun,  
2007: s.11).

### **3.3.3.2. Tedarik Zinciri Yönetiminin Dezavantajları**

Üretim Şirketlerinin büyük çoğunluğunun tedarik zinciri yönetimi sistemlerine sahip olmasına rağmen geliŐtirilmedięi, karmaşık ve kontrolsüz olması nedeniyle dezavantajlara neden olmaktadır.

Organizasyonların btnleŐtirilmesindeki engeller, üst yönetimin tedarik zincirinin faydalarına inandırılmasındaki güçlükler, küçük firmaların tedarik zincirine giriŐteki tereddütleri, deęiŐkenlik ve belirsizlik, uzun tedarik zamanları tedarik zinciri yönetimindeki zayıf halkaları oluşturmaktadır (www.baskent.edu.tr)

Dezavantajlar;

\* ok fazla ve fonksiyonel olmayan envanter karı olumsuz yönde etkilemektedir.

\* Bazı taleplere hazırlıksız yakalanmak ve tahsis işlemlerinin yanlış yürütülmesi de gelir kaybına yol açmaktadır.

\* Taleplerin karŐılanmaması veya yanlış yönlendirilmiŐ beklentiler müşteri kayıplarına neden olmaktadır.



\* Rakiplerin müşteri hizmetlerini ve ürün iyileştirmesini daha iyi yapması pazarda kayıplara neden olmaktadır.

\* Gereğinden fazla zaman harcanan planlama çevrimleri üretim zamanı kaybına yol açmaktadır.

### **3.3.4. Tedarik Zinciri Yönetiminin Temel Fonksiyonları**

Tedarik zinciri projesi oluşturulurken işletmeler üretim ve lojistik konularını daha fazla öne çıkarır, önemserler. Söz konusu iki önemli alan, başlangıçta birbirlerinden bağımsız incelenmiş, tedarik zinciri yöneticileri tedarik zinciri tanımlarını lojistik fonksiyonlarıyla sınırlandırmışlardır.

Tedarik zinciri yönetiminde faydanın beklentiyi karşılayabilmesi için öncelikle organizasyonun bütün bölümlerindeki çalışanların tedarik zincirinin ne olduğunu anlaması ve kabul etmesi gerekmektedir. Tedarik zinciri birden çok organizasyonun hammaddeden, nihai müşteriye kadar çok kapsamlı ürün, servis, kapital/sermaye ve bilgi akışı ağlarıdır. Bu tanımdan yola çıkarak tedarik zinciri yönetimini, farklı birimler ve organizasyonlar arasında karşılıklı bilgi, materyal ve kapital/sermaye akımının yönetimi ve koordinasyonu olarak tanımlayabiliriz.

Tedarik zincirinin öneminin farkında olan işletmelerin değişik organizasyonlar arasındaki açık paylaşımın stratejik bir değer yaratmaya odaklandığı görülmektedir. Tedarik zinciri yönetiminde farklı farklı alanlardaki işletmelerin hem işletme içinde, hem işletmeler arasında hem de işletme-müşteri arasındaki faaliyetleri koordine edilmesi gerekmektedir.

İşletmelerin tedarik zincirini meydana getiren fonksiyonları:

- \* satın alma,
- \* ham madde yönetimi,
- \* iki yönlü ulaştırma,
- \* depolama,
- \* dağıtım,
- \* envanter kontrolü ve yönetimi,
- \* arz ve talep planlama,

- \* sipariş yönetimi,
- \* üretim planlama,
- \* lojistik ve müşteri hizmetleri (<http://www.dergil.com/tr>)

Faaliyetleri devam eden hemen bütün organizasyonlar günlük işlemleri çerçevesinde bu fonksiyonları yerine getirmek zorundadır. İşletmelerin hayati önemdeki günlük işlemlerinin birbirleri ile bağları ve aralarındaki etkileşimin işletmeler için öneminin kavranması; bu faaliyetlerin uyumlaştırılması/düzenlenmesinin uzun bir geçmişi yoktur. Tedarik zinciri yönetimine ihtiyaç duyulması zaman içinde bu ihtiyacın kendini daha çok hissettirmesi bir yaklaşım değişikliğine de yol açmıştır.

Tedarik zinciri işletme faaliyetlerini başlangıç aşamasından son basamağa kadar kapsamaktadır. Bu nedenle başarılı bir tedarik zinciri yönetiminin başarılı bir işletme yönetimi ile aynı anlama geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

#### **3.3.4.1. Tedarik ve Satın Alma**

Malzeme tedarigi; tedarik ve satın alma olarak iki bölümde incelenebilir. Satın alma; öncelikli ve temel olarak tedarik pazarlaması adı altında toplanan bütün işlevleri kapsamaktadır. Bunlar; teklif alma, alınan tekliflerin değerlendirilmesi, satıcıların seçilmesi, fiyat düşürme çabaları ve teslimat sözleşmesi imzalanmasıdır.

İşletmenin hammaddeyi satın alacağı yurtiçi/yurtdışı tedarikçileri belirlemede esas alacağı temel politika stratejik aşamada oluşturulmalıdır. Tedarikçilerin belirlenmesinde miktar, kalite, fiyat, esneklik, güvenilirlik, vade gibi faktörler arasından hangileri öne çıkarılacaktır, bu soruların cevabının stratejik seviyede verilmesi gerekmektedir.

Stratejik seviyedeki öncelikler itibariyle hangi tedarikçiden hammadde ve parçaların satın alınacağı belirlenerek tedarikçilerle görüşülür. Satın alma en uygun maliyetle ve etkin gerçekleştirilmeye çalışılır. Satın almalar farklı farklı ülkelerden de olabilir (<http://www.abigem.org/appmanager/tr/portal>).

### **3.3.4.2. Ürün Geliştirme ve Ticarileştirme**

Ürün geliştirme süreci firma başarısında ve bu başarının sürdürülebilirliğinde en önemli etmendir. Yeni ürünlerin uzun olmayan zaman dilimlerinde geliştirilip pazara sunulması işletme başarısını yukarı taşımanın anahtarıdır. Bu süreçte kritik unsur zamanlamanın iyi yapılması yani pazara zamanında giriş yapmaktır. Tedarik zinciri yönetimi, yeni bir ürünün pazarda yer alma süresini kısaltmak için ürün geliştirme sürecine müşteri ve tedarikçileri de dahil etmektedir. Bunun nedeni ürün yaşam eğrisinin rekabet koşullarında ömrünün kısa olmasıdır dolayısıyla firmaların rekabet güçleri doğru ürünlerin doğru zamanlarda pazara sunulmasıyla doğrudan ilgilidir (Özdemir, 2004: s.93).

### **3.3.4.3. Envanter Yönetimi**

İşletmenin daha sonraki ihtiyaçlarını karşılamak üzere depo edilen veya saklanan ürünlere envanter (stok) denilmektedir. Taşıma ve üretimde tasarruf sağlamak, arz ve talebin mevsimlik dalgalanmalarına karşı korunmak, fiyatların yükselmesine karşı bir önlem, talep ve sipariş üzerindeki belirsizlikleri bertaraf etmek, malın bulunmamasına karşı önlem almak, müşteriye sunulan hizmet düzeyini yükseltmek gibi amaçlarla envanter bulundurulmaktadır (Tek ve Özgül, 2005: s.542). Dolayısı ile envanter yönetimi de sipariş işleme süreci olarak değerlendirilmektedir. Envanter yönetiminde asıl başarı müşterilerin ihtiyaçları ile firmanın üretiminin dengelenmesidir. Bunun için de hangi ürünlere stokla çalışılacağı, stok siparişinin verilme zamanı ve miktarı, stokların konumları ve kontrolün nasıl yapılacağı önem arz etmektedir (Tek ve Özgül, 2005: s.543).

### **3.3.4.4. Taşıma ve Dağıtım**

Teknolojinin sağladığı olanaklar taleplerin en kısa sürede karşılanmasına yönelik dağıtım faaliyetlerini verimli bir şekilde yönetmek için fırsatlar sunmaktadır.

Sevkiyat ve dağıtımda gözönüne alınması gereken öncelikli hususlar şunlardır:

\* Dağıtım kanallarının, firmanın iş yapma biçimine uygun bir şekilde fayda, maliyet analizleri yapılarak tasarlanması gerekir.

\* Firmanın asıl işi nakliye değilse nakliye işinin şirket stratejileri çerçevesinde dış kaynak kullanılarak çözümlenmesi uygun olacaktır.

\* Sevkiyat planlaması entegre sistemler üzerinde otomatik olarak yapılabilir ancak bunun altyapısını kurmak gerekir.

\* Rotalar doğru tanımlanmalı ve takipleri rota takip sistemi üzerinden yapılmalıdır (Demirdöğen ve Küçük, 2007: s.7-8).

Yer ve zaman faydası lojistikte en önemli hususlardan biridir. Ulaştırma sistemi, insan/mal gibi taşımaya konu olan yüklerin bir noktadan diğer bir noktaya iletilmesinin, arzu edilen koşullarda önceden belirlenmiş ve iyi tanımlanmış bir biçimde sağlanması amacıyla bir araya getirilmesi amacıyla fonksiyonları ve karşılıklı etkileşimleri organize edilmiş komplike bileşenlerin oluşturduğu bir yapıdır. Bu sistem dahilinde çevre çok boyutlu etkilenmektedir. Bu sisteme dahil olan yöntemler; karayolu, demiryolu, hava yolu, deniz yolu taşımacılığı ve boru hattı taşımacılığıdır. (Tek ve Özgül, 2005: s.550).

Ulaştırma maliyeti; bir noktadan bir noktaya taşıma için yapılan ödemeler ve transite yatırılan envanterlerle ilgili giderlerden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin mümkün olabilecek en alt düzeye çekilmesi gerekmektedir. Ulaştırma hızı ile kastedilen iki nokta arasındaki transferde geçen zamandır. Bu sürenin de minimize edilmesi talep tahminlemede bulunan zamanın kısalması anlamına gelir böylece taşınacak stok miktarı da düşürülmüş olur. Ulaştırmada tutarlılık, ulaşım zamanıyla ilgili sık sık değişiklik yapılmaması, arasız ve güvenilir olması anlamına gelmektedir (Tek ve Özgül, 2005: s.551).

Tedarik zinciri ağı; tedarikçiler, nakliyeciler, üreticiler, dağıtım noktaları, perakendeci ve tüketicinin temel bileşenleri olduğu alt sistemler, faaliyetler, operasyonlar ve bunların koordinasyonlarının dahil olduğu karmaşık bir yapıdır. Bu karmaşık yapının tasarımı, modelinin yapılandırılması ve faaliyete geçirilmesi organizasyonun etkinliğinin artırılmasında, verimliliğinin yükseltilmesinde büyük paya sahiptir. Sayısız çeşitte ürünün, hızlı bir şekilde uygun fiyat ve kalitede sunulabilmesi için ağ elemanların azaltılarak yalın bir yapı oluşturulması gerekmektedir (Paksoy, 2005: s.437).

Dağıtım, doğru ürünün doğru zamanda doğru yerlerde alıcılara/kullanıcılara ulaştırılması işlemidir. Bu işlem ürünün/malın teslimiyle ilgili işletme içi/dışı, kurum/kuruluşları, araçları ve faaliyetleri kapsamaktadır. Pazarlama işletmelerinin kuruluş yerleri seçimi; depocular da dâhil olmak üzere imalatçı, üretici, toptancı, perakendecileri de ilgilendirmekte, çeşitli pazarlama kuruluşları ve uzmanlarının seçilmeleri ve sürece dâhil edilmeleri de dağıtım konusunun içine girmektedir. Buna bağlı olarak dağıtım kanalı; malların üreticiden tüketiciye ulaştırılması esnasında izlenen rota anlamına gelmektedir. Rota dâhilinde ürünlerin uğradığı bütün duraklar bir kanal seviyesi işlevi görür. Dağıtım kanalı seviyelerindeki araçlar kanal üyeleridirler öyle ki tedarik zinciri içindeki X işletmesinin seçtiği dağıtım kanalı tüm dağıtım kararlarını etkilemektedir (Tek ve Özgül, 2005: s.467-468).

Temel dağıtım stratejileri: geleneksel dağıtım, dolaysız taşıma ve çapraz sevkiyat (crossdocking)tır. Geleneksel dağıtım için depo herhangi bir zamanda depolanması için tedarikçiden gelen ürünlerin çeşitli noktalarda yerleştirilecekleri ve talep noktalarına ulaştırılmak üzere toplanacakları yerlerdir. Dolaysız taşıma, tedarikçilerden gönderilecek noktaya taşınmasıdır. Çapraz sevkiyatta ürünler 24 saatten daha kısa bir süre depoda kalırlar, bu önemli bir maliyet yüküdür. Dikkatli planlanması ve koordine edilmesi gerekmektedir.

#### **3.3.4.5. İletişim ve Bilgi Teknolojileri**

Tedarik zincirinin etkin yönetiminde, bu zincirin üyeleri arasındaki bilgi paylaşımları ve koordinasyonları çok önemlidir. Bilgi paylaşımının, tedarik zinciri yönetiminde temel unsur olduğu söylenebilir çünkü tedarik zinciri üyelerinin faaliyetlerini uyumlaştırabilmeleri zamanında bilgiye ulaşabilmeleri ile mümkündür (Yüksel, 2002: s.262).

Bilgi paylaşımında kritik unsurlar planlamanın süresi, ürün karması, analiz içeriği, sınırlamalar ve ilkelerdir. İşletmenin stok, üretim politikaları, nakliye planları, hizmet düzeyi, stok bulundurma maliyetleri tedarik zinciri yönetiminde ele alınacak öncelikli politika ve parametrelerini oluşturmaktadır. Minimize edilmiş maliyet, yüksek hizmet, iyimser/kötümser satış, maliyet değişimleri konularındaki dosyalar da çözüm dosyaları kapsamında değerlendirilmektedir (Demirdöğen ve Küçük, 2007: s.5).

## 4. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler irili ufaklı bütün işletmeleri büyük değişiklikler yapmaya zorlamıştır. Özellikle de işletmelerin büyümesiyle birlikte faaliyetlerdeki karmaşıklık, işlem hacmi ve büyüklüğü artmıştır. İşlemlerin elektronik kayıt altında olması yönetimler açısından sürekli kontrol edilmesini zorunlu kılmıştır. Söz konusu kontrol bir yasal gereklilik olduğu gibi kimi zaman yönetimin isteğinden de olabilmektedir bu nedenle işletmelerde iç kontrol sistemi kurulması yoluna gidilmiştir.

### 4.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

İç kontrol kavramı öncelikle kontrol kavramının açıklanmasıyla daha iyi anlaşılabilir. Kontrol Latince "contrarotula" kelime kökünden gelmektedir. Latince'den Fransızca'ya geçerken "contrôle" olmuş, Türkçe'ye de İngilizce "control"den kontrol olarak geçmiştir. Türk Dilimi Kurumu Sözlüğü'ne göre; öncelikle denetleme, ikinci olarak bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma, üçüncü olarak yoklama, arama anlamı taşımaktadır (<http://www.tdk.gov.tr/>.) Bu sözlük anlamında kullanılma şekline göre; bir işin planlandığı şekilde yapılp yapılmadığının araştırılması olarak ifade edilebilir. Oysa işletmeler için kontrol sadece uygunluğunun araştırılması değildir, daha geniş bir anlam içerecek şekilde işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak üzere yönetimin sorumluluğunda düzenlenen önlemler bütünüdür.

Kontrol ve denetim kavramları çoğu zaman birbirinin yerine kullanılarak kavram kargaşası yaratılmaktadır. Bunun nedeni; kavramlar arasında anlam farkı bulunmasına rağmen amaçları açısından aynı olmalarıdır yani hem kontrol hem de denetim fiili durumla olması gerekeni karşılaştırma işlevi görmektedir. Halbuki kontrol, içerisinde denetimin de olduğu daha geniş kapsamlı bir kavramdır.

İç kontrol ise İngilizce'deki "internal control" tamlamasından gelmektedir. Buradaki "internal" sözcüğü "içe ait, dâhili" anlamı üzere Türkçe 'de "iç kontrol" olarak kullanılmaktadır. Konuyu işletmeler açısından ele alındığında "işletmenin içindeki kontrol" anlamı içermektedir.

İç kontrol değişik vurgularla farklı özellikleri öne çıkartılarak tanımlanan bir kavramdır. Tümer (2010)'e göre iç kontrol; *kurum kaynaklarının etkili,*

*ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır* (Tümer, 2010: s.11).

Korkmaz (2007) iç kontrolü; yöneticilerin kurumun işlerliğini sağlamak ve hedeflerini gerçekleştirmek için başvurdukları bir yönetim kontrolü olarak tanımlamıştır (Korkmaz, 2007: s.8). İç kontrol aynı zamanda "yönetim kontrolü" olarak da tanımlanmaktadır.

İç kontrol, işletmelerin yönetimlerinin etkinleştirilmesinde vazgeçilmez bir unsurdur. İç kontrol faaliyetleri/süreçleri sadece günümüzün modern işletmelerinde değil insanların toplu yaşama geçmelerinden itibaren tüm mal edinme, şirket kurma faaliyetlerinde de uygulanmaktaydı. Eski Mısır'da yazılı bir emir olmadan hazineden hiçbir şey verilmezdi, ambarlardaki mısırlar torbalara doldurulurken farklı kişilerce kaydı tutulurdu. Bütün bu işlemler iç kontrol mekanizmasının ilk biçimlerine dair göstergelerdir. Ancak günümüzdeki anlamıyla 1930'larda temellerinin atıldığı söylenebilir. Özellikle bağımsız denetçilerin, denetim esnasında işletmelerin iç kontrol sistemini incelemelerinin gerekliliğinin farkına varıldıktan sonra iç kontrol sistemine yönelik çalışmaların arttığı görülmektedir.

İç kontrol süreci, faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğinin artırılması, finansal raporlamada güvenilirliğin ve mevzuata uygunluğun sağlanması doğrultusunda makul bir güvence sağlamak için düzenlenmiştir. Bu sürecin kurumun yöneticileriyle olduğu kadar tüm diğer personelle de birlikte işletilmesi gerekmektedir (Yılancı, 2006: s.28).

COSO Raporu yayımlandıktan sonra mevcut iç kontrol sistemine yönelik düzenlemeler ve çalışmalar ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından incelenmiş, daha sonra yeni düzenlemelerde söz konusu rapor baz alınmıştır. Örneğin İç Denetim Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını COSO Raporu'na göre revize etmiş iç kontrolü bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olarak kabul etmiştir. Buna göre iç kontrolü; *“faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dâhil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile*

*dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir dizi eylem ve faaliyet” olarak tanımlamıştır (Özbilgin, 2008: s.69).*

COSO Raporunda iç kontrol; idarenin hedeflerini gerçekleştirmesine, güvenilir rapor hazırlanmasına, varlıkların muhafaza edilmesine, performansın yükseltilmesine, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun sağlanmasına yardımcı bir araç olarak tarif edilmiştir. İç kontrolün, bu amaçların gerçekleşmesine yönelik sadece belli miktarda bir garanti sağladığı eklenmelidir çünkü kontrol kişiler tarafından yapıldığı için eksiklikler, hatalar olması her zaman muhtemeldir ([www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=136)).

Amerika'daki 2000'lerin başında yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının global etkileri hem işletmelere hem de bu şirketleri inceleyen bağımsız denetim birimlerine olan güveni zedelemiştir. Bu güvenin yeniden tesis edilebilmesi için ABD’de “Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX)” çıkarılmıştır. SOX, 1934'ten sonra halka açık şirketlere getirilmiş en önemli düzenlemedir. Bu kanun Amerikan sermaye piyasalarındaki yerli, yabancı bütün şirketlere uygulanmaktadır. SOX, hem yöneticilerin hem de şirket çalışanlarının görevlerini sadakat ve bağlılık ilkeleriyle yerine getirmelerini sağlamak ve buna uymayanları cezalandırmak esasına dayanmaktadır. Yasa, şirketlerdeki usulsüzlükleri iç kontrol sisteminin hayata geçirilmemiş olmasına veya yetersizliğine bağlamakta, iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesine yönelik düzenlemeler getirmektedir (Özbilgin, 2008: s.70-71).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından kamuda uygulanacak iç kontrol standartlarının düzenlenmesi için bir komisyon kurulmuş, bu komisyonun çalışmaları neticesinde 1991 yılında COSO modelinin esas alındığı iç kontrol standartları taslağı hazırlanmıştır. INTOSAI üyelerinin taslak üzerine görüş ve önerileriyle son biçimi verilen standartlar 2004'te “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” olarak hayata geçirilmiştir.

Birçok ülkede iç kontrol sistemine yönelik düzenlemeler yapılmış, raporlar ve standartlar oluşturulmuştur. AB katılan yeni ülkelerle yoluna devam ederken COSO modeli temel alınarak bir iç kontrol sistemi oluşturulması gerekliliği ortaya



çıkıştır. Bu çerçevede, COSO iç kontrol modelinin dayandığı temel unsurlar (kontrolün gerçekleştiği ortam, risk değerlendirme, kontrol çalışmaları, bilgi ve iletişim, gözetim) temel başlıklı standartlardan meydana gelen “AB İç Kontrol Standartları” yayımlanmıştır.

Türk kamu yönetimi, iç kontrol ile ilgili bütün dünyaca kabul edilmiş standartları benimsemektedir. Türkiye’de, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu iç kontrol sistemi ile çalışmaktadır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı’nın konu ile ilgili gerek duyulan/duyulacak tüm önlemleri ülke çapında almaya yetkisi bulunmaktadır. Ülkemizde iç kontrol sistemine yardımcı ve tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemi de düzenlenmiş bulunmaktadır (Akyel ve Söyler, 2010: s.1011).

Türkiye’de iç kontrol sistemi Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) düzenlemesi 1996 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e dayanmaktadır. Bu tebliğde öne çıkan noktalar; bağımsız denetçiler, uygulanacak denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanı ve içeriğini belirlemek amacıyla, müşterilerinin iç kontrol sistemlerinin etkin işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadırlar. Bağımsız denetçiler, dönem içinde periyodik iç kontrol sistemi değerlendirmeleriyle bağlantılı olacak şekilde bağımsız denetim programı ve denetim tekniklerini gözden geçirirler (Aksoy, 2007: s.256).

#### **4.2. İç Kontrol Sisteminin Özellikleri**

İç kontrol sisteminin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

İç kontroller firma faaliyetlerinin düzenli bir parçası olup işlemlerin yapılması esnasındaki aktivitelerdir.

İç kontroller yönetim/çalışanlar tarafından hayata geçirilir. Yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda kontrol mekanizmaları oluşturulur, kontroller izlenir, değerlendirilir. İşletmenin çalışanları bütün aşamaları uygulamakla yükümlüdürler.

İç kontrolün kesin ve nihai çözüm sunduğunu söylemek doğru olmaz sadece iyi tasarlanıp uygulanması durumunda işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesinde etkin rol oynar.

İç kontrol sistemi, bir zorunluluk olarak kabul edilmelidir.

İç kontrol sistemi, işletmenin bütün faaliyet alanlarında yer alır.

İç kontrol sistemi, bütünüleyici bir süreçtir.

İç kontrol sistemi, amaç ve hedeflere ulaşmanın sistematize edilmiş bir yoludur.

İç kontrol sistemi, olası risklerin karşılanmasında işletmeye belli bir güvence sağlamaktadır.

İç kontrol sistemi, yönetim ve tüm personelin çabalarıyla uygulanır (İSMMM, 2013: s.18).

### **4.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları**

Kamu İdaresince hazırlanan ve uygulanan iç kontrolde amaçları 5018 sayılı Kanununun 56. Maddesi ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4. Maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddelerde iç kontrolün amaçları;

\* Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerini etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde yönetmek,

\* Kamu idarelerinin yasalara ve diğer düzenlemelere uygun bir şekilde faaliyetlerini ifa etmelerini sağlamak,

\* Mali kararların ve işlemlerin usulüne uygun şekilde yapılarak yolsuzluğun önüne geçilmesi,

\* Karar oluşturulması ve izlenmesi konusunda düzenli, zamanında, güvenilir raporlar hazırlanması,

\* Varlıkların kötü kullanımını ve israfını önlemek,

Bu iç kontrol amaçları, COSO Raporunda belirtilen ve Avrupa Komisyonunca da benimsenmiş iç kontrol amaçları ile benzerlik taşımaktadır. COSO Raporu iç kontrolün amaçlarını; faaliyetlerde etkinlik ve etkililik, finansal raporlarda güvenilirlik, mevzuata uygunluk olarak belirtmiştir (Aksoy, 2008: s.5-6).

Avrupa Komisyonu tarafından iç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde sıralanmıştır.

- Raporlarda ve bilgi sunumunda güvenilirlik ve bütünlük sağlamak,
- Kanunlar, tüzükler, yönetmelik/prosedür, plan/politikalara uygunluk gösterilmesini sağlamak,
- Varlıkların güvenliğinin sağlanması,
- Kaynaklardan etkin/etkili/verimli yararlanmayı sağlamak (Arcagök ve Erüz, 2006: s.152).

#### **4.3.1. İşletme Varlıklarının Korunması ve Kayıpların Önlenmesi**

İşletme aktiflerinin korunması ve yeni aktiflerin elde edilmesi fonksiyonel bir işletme yönetiminin temel göstergesidir. İşletmenin fiziki varlıkları yanlış kullanım, kasti zarar verme gibi nedenlerle tahrip olabilir, kayba uğrayabilir. Yönetimin bu türden istenmeyen durumların/sonuçların önüne geçmeye yönelik kontrol mekanizmalarını oluşturması iç kontrol ile etkin hale gelecektir (Ataman vd., 2001: s.61).

#### **4.3.2. Muhasebe Verilerinin Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Sağlanması**

Yönetim karar alırken işletmedeki bilgi sistemi kanalıyla muhasebe verilerini temel alır. Kararın doğru olup olmadığı sağlıklı bilgiye ulaşmaktan geçmektedir. Çok çeşitli nedenlerle muhasebe verileri doğru olmayabilir, bu nedenle iç işleyişe ait politika ve prosedürlerin bilgilerin doğruluk ve dürüstlüğü konusunda alt yapı oluşturmuş olması gerekir (Ataman vd., 2001: s.61).

#### **4.3.3. İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğinin Artırılması**

İşletmelerde yönetimin görev ve amaçlarından önde geleni, işletme faaliyetlerinin aksamadan verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Etkinlik, başlangıçta belirlenen amaç ve hedeflere ne kadar ulaşıldığı ile ölçülmektedir. İç kontrol yapısı da bu etkinliğin çıtasını yükseltmeye çalışmaktadır (Ataman vd., 2001: s.61).

#### **4.3.4. Yönetim Politikalarının Etkinliğinin Artırılması**

Yönetimin işletme çalışanlarının uyulması gereken kurallara uygun davranıp davranmadığı veya ne düzeyde uyduğu konusunda bir şüphesi vardır. İç kontrol sistemi yönetim politikalarına zorunlu uyulması konusunda oluşturulmuş bir mekanizmadır (Ataman vd., 2001: s.62).

#### **4.4. İç Kontrol Sisteminin İşlevleri**

İç kontrol sistemi genel olarak, varlıkların korunmasına, doğru ve güvenilir finansal raporların hazırlanmasına, faaliyetlerin verimliliğinin artırılmasına ve personelin yönetim politikalarına uygun davranmaya teşvik etmek için organize edilmiş süreçlerdir. Varlıkların korunması, doğru ve güvenilir finansal raporlama mali işler olarak muhasebe kontrolleri başlığı altında incelenebilir. Yönetimsel kontroller de işletme faaliyetlerinde verimlilik artışı ve personelin yönetim politikalarına uygun davranmaya teşvik için yapılmaktadır (Melih, 2005: s.49).

##### **4.4.1. Muhasebe Kontrolleri**

Muhasebe bilgi sistemi; güvenilir, zamanında, tam, net ve en uygun maliyetli bilgileri düzenli olarak üretmekle yükümlüdür. Böyle bir bilgi sistemi ancak muhasebe kontrol sistemleri ile birlikte gerçekleşebilir ilaveten muhasebe bilgi sisteminde işlenecek verilerin güvenilirliği oluşturulacak iç kontrol prosedürleri aracılığıyla sağlanabilir. Ayrıca iç kontrol prosedürleri, varlıkların ve bölüm performanslarının izlenebilmesi için muhasebe verilerine ihtiyaç duymaktadır. Buradan yola çıkarak, muhasebe ve iç kontrolün birlikte yürüyen sistemler olduğunu söylemek mümkündür (Alagöz, s.101).

Genel olarak muhasebe kontrolleri; yetkilendirme, onaylama, kayda geçirme, muhasebe raporlarının hazırlanması, varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontrol ve iç denetim gibi hususları içermektedir.

Muhasebe sistemi bakımından iyi bir iç kontrol aşağıdaki özellikleri içermelidir:

- Belge ve onay
- Hesap planının iyi tasarlanmış olması

-Muhasebe yönetmeliği/usül el kitabı

-Rakamların doğruluklarının araştırılması

Muhasebe kontrolünün amacı aşağıda sıralanan hususların yerine getirilmesidir.

a) Faaliyetlerin işletme yönetiminin genel ve özel yetkilerine uygun bir şekilde yürütülmesi,

b) İşlemlerin, muhasebe kayıtlarına genel kabul görmüş finansal tablo hazırlama biçimlerine/ilkelerine ve raporlama esaslarına göre hazırlanması, varlıklar üzerindeki sorumluluğun sürekliliğinin sağlanması,

c) Varlıkların kontrolünün yönetimin verdiği yetkiye dayalı bir izinle söz konusu olabilmesi,

d) Düzenli aralıklarla işletmedeki varlıkların kayıtlarla mutabakatının yapılması (Köroğlu ve Uçma, 2006: s.2).

#### **4.4.2. Yönetmelikler**

Bir işletmede iç kontrol sisteminin tasarımı ve işletimi yönetimin sorumluluk alanındadır çünkü oluşturulacak sistemle hem iç denetim hem de bağımsız dış denetim faaliyetlerinin etkilenmesi söz konusudur. Denetlenecek muhasebe kayıtlarındaki ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hem işletmedeki iç kontrol sisteminin varlığına hem de iyi çalışıp çalışmadığına bağlıdır. Çünkü iyi çalışan bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde finansal veriler daha güvenilir olacağı için denetim riski daha az olmaktadır (Alagöz, s.101).

Yönetmelikler; organizasyon planı, faaliyetlerde verimlilik, yönetimin hedef ve amaçlarla ilgili politikaları doğrultusunda davranışlarla ilgili tüm yöntemlerin bileşkesidir. Doğrudan olmasa da yönetmeliklerin finansal kayıtlarla da ilgisi vardır. Aslında genel olarak analiz istatistikleri, zaman ve hareket araştırmaları, faaliyet raporları, çalışan/personel eğitim programları ve kalite kontrolü gibi kontrollerden oluşmaktadır (Güredin, 2007: 318-320).

Yönetmelik kontrol sistemi genel olarak aşağıdaki unsurları kapsayacak şekilde kurulmalıdır;

Yönetmel kontrol sisteminin yönetim planları ve faaliyet sonuçlarının açıklanmasını sağlayacak planlama ve raporlama sistemlerini kapsayacak şekilde kurulması gerekir. Ancak bu şekilde iş programlarını, kâr planlamasını, bütçelemeyi ve sorumluluk muhasebesini kapsamaması mümkündür.

Yönetmel kontrol sisteminde öngörülen/planlanan ve gerçekleşen sonuçların karşılaştırıldığı, sapmaların tanımlandığı iç raporlama yöntemi de belirlenmiş olmalıdır. Bu yöntem, hedeflenen ve ulaşılmak istenen sonuçlardan sapmaların nedenlerinin araştırılması, zaman kaybetmeden düzeltici önlemlerin alınabilmesi için gereklidir. Ayrıca veri dosyalarının oluşturulmasını/değiştirilmesini ve kullanılmasını içeren muhasebe sistemleri ve kontrol prosedürlerinin belirlenmesi gereklidir.

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi işletme yönetimi açısından güven unsuru teşkil etmektedir. İç kontrol sistemi, finansal raporlamada güvenilirlik, kanun ve diğer düzenlemelere uygunluk sağlayarak önemli bir işlev görmektedir. Ayrıca işletme bünyesindeki bütün yöntem ve politikaları içeren iç kontrol sistemi, işletmenin üst yönetimi ve çalışanların da etkilediği bir süreçtir (Atmaca, 2012: s.199).

#### **4.5. İç Denetim ve Kapsamı**

En kısa ve basit hatlarıyla iç denetim başkaları tarafından yapılan işlerin yeniden incelenmesidir. Kökeni 5 bin yıl öncesine kadar uzanmaktadır. Detaylı olmaksızın gözlem, sayma ve kayıtların çift taraflı kontrolü olarak yapılan denetim sürecinin arkasında iç denetim, günümüzden pek de uzun olmayan bir süre öncesine kadar bu şekliyle sürdürülegelmiştir.

1940'lardan sonra kurumsal ve organizasyonel sistemlerin değişmeye başlaması iç denetim uygulamalarını da farklılaştırmış, köklü değişimler bu yıllarda söz konusu olmaya başlamıştır. Çağdaş denetim uygulamalarında iç kontrol sistemleri ile uygulanmakta olan her aşamanın gözden geçirilmesi işlemlerinin yerine geçmiştir (Memiş, 2006: s.80).

İş dünyasında iç denetime ilişkin bir kavram karmaşası yaşanmakta, iç denetimin tam olarak ne anlama geldiği konusunda bir belirsizlik bulunmaktadır. 2000'lerin başından itibaren dünya ölçeğinde kurumsal ve mali skandallar

yaşanmıştır, yaşanan skandallar sonrası dikkatler iç denetime çekilmiş ve bu kavramın önemi artmaya başlamıştır. Başta ABD ve Avrupa olmak üzere büyük ve gelişkin piyasalarda bu skandallar sonrası iç denetime ve iç denetçilere verilen önem artmıştır. SOX gibi güçlü yaptırımlara sahip düzenlemeler iç denetçilerin kamuoyundaki itibarını yükseltmiştir. ABD'de başlayan ve Batılı ülkeler nezdinde de itibar gören bu türden yasal düzenlemeler ülkemizde yansımalarını bulmuş, 2000 yılından itibaren bankacılık sektörü ile başlayan, son yıllarda da kamuda devam eden çağdaş iç denetim süreci özel sektörün de yakın ilgisini çekmektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) genel kabul görmüş bir meslek organizasyonudur. IIA'nın uzun araştırmalar, müzakereler, görüşmeler sonucu genel kabul gören iç denetim tanımı bulunmaktadır: "*İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur* (<http://icden.meb.gov.tr/>).

İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerinin geliştirilmesi ve bu faaliyetlere değer katılmasında pay sahibi olan bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlıktır. İç denetim, işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistemli ve analitik bir yaklaşım sunarak işletmenin hedeflerini tutturmasına yardımcı bir mekanizmadır (İSMMM, 2013: s.20).

*İç denetim, bir kurumun yöneticilerinin, sorumlu oldukları süreçlerin hilesiz, hatasız veya verimli/tutumlu işlediğine ilişkin makul bir güvence elde etmesini sağlayan işlevsel bir araçtır.*

*İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülüp, değerlendirilmesi suretiyle yönetimin bilgisine sunulan bağımsız/tarafsız bir belirleme hizmetidir. İç denetim, örgütsel riskleri, iç kontrolleri, prosedürleri, yönetsel hesap verme zorunluluğunu birlikte ele alan bir izleme aracı olarak günümüzde denetimin bir kolu olarak gelişmiştir (Akyel, 2010: s.5).*

İç denetimde amaç; kurumun hedeflerine ulaşması, kurumsal yönetim kalitesinin geliştirilmesi, kurumun karşılaştığı/karşılaşacağı risklerin yönetilmesi

sürecinde iç kontrol sistemine ilişkin bağımsız ve objektif güvence sağlanmasıdır. İç denetim faaliyetleri, işletme kültürü, sistemleri ve süreçleri konularında uzmanlıkları olan profesyonellerce yürütülmekte, işletmeye risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunarak yardımcı olmaktadır (İSMMM, 2013: s.20).

İç denetçilerin iç denetim sürecindeki rolü; değerlendirme ve önerilerle iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde incelemek ve katkıda bulunmaktır. Bu şekilde iç kontrolün etkinleşmesini sağlamakta önemli görev üstlenmiş olurlar. İşletme yönetimleri, genelde iç kontrol sistemini iç denetim birimi ile birlikte oluşturmakta ve iç kontrolün etkinliğinin izlenmesi amacıyla iç denetimden yararlanmaktadırlar. İç denetçiler, iç kontrol tasarımını ve işleyişini değerlendirerek önemli noktalara dikkat çekerler bu şekilde iç kontrolün işleyişi hakkında da düzenli bilgi akışı sağlanmış olur. İç denetçiler, iç kontrolün güçlü ve zayıf yönlerine ilişkin değerlendirmeleriyle sistemin hem zayıf yanlarını güçlendirmek hem de genel olarak geliştirmek üzere önerilerde bulunurlar (Akyel, 2010: s.5).

İç denetim, denetledikleri kurumun bir bölümü/parçasıdır ancak söz konusu fonksiyonun bağımsızlık ve tarafsızlığı açısından birtakım güvenceler sağlanmalıdır. Bu fonksiyonun, işlevsel ve organizasyonel olarak ilgili yasal çerçevede mümkün merteye bağımsız olması gerekmektedir. Ayrıca iç denetim yöneticisi iç denetim faaliyetlerinin etik kurallar ve uluslararası standartlara uygun gerçekleştirilmesini, bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak suretiyle yılda bir defa iç değerlendirme ve beş yılda bir de bağımsız dış değerlendirmelerle sağlamakla yükümlüdür (İSMMM, 2010: s.21).

Günümüzün modern kurum ve organizasyonları için iç denetim faaliyetleri, güvence oluşturma ve danışmanlık hususlarında önemli işlevi yerine getirmektedir.

İç denetçinin güvence sağlama hizmetiyle organizasyondaki süreç, sistem ve diğer konularla ilgili tarafsız ve nesnel değerlendirmeler yaparak yönetime görüşlerini sunması ifade edilmek istenmektedir. İç denetçinin değerlendirme ve görüşleri, kurumsal süreçlerin işleme biçimine dair yönetime güvenli bilgi akışı sunar.



Danışmanlık hizmeti ise organizasyonun süreçlerinde oluşan sorulara çözüm bulma, süreçlerin yeniden yapılandırılarak, sistemin iyileştirilmesi konularında yöneticilere yol göstermek anlamına gelmektedir. Yöneticilerin iç denetçilerden gelen önerileri dikkate alarak daha sonra ortaya çıkabilecek sorunları önleme imkânı doğar. Bu hizmet yoluyla organizasyonun hedef ve amaçlarına ulaşmak yönünde büyük bir adım atılmış olur (Tuan ve Memiş, 2007: s.4).

İç denetim sistemlerinin düzenlenmesi, takip edilmesi, geliştirilmesi, uyumlaştırılarak koordinasyonu görevi, idari olarak Maliye Bakanlığı'na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca yerine getirilmektedir. Bu kurulun başkanı da dâhil olmak üzere üç üyesi, Maliye Bakanı'nın teklifiyle Bakanlar Kurulunca atanmaktadır (<http://kontrol.bumko.gov.tr/>).

İç denetim bir işletme veya organizasyonun faaliyetleri veya iş/işlemlerinin yönetim haricinde tarafsız/bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi şeklinde özetlenebilir. Bu değerlendirmede odaklanılan konu, işlerin içerdiği risklerin biliniyor olması, risk yönetimi planlarının iyi yapılarak iç kontrollerin etkinliğinin geliştirilmesidir. Risk ve kontrol, iç denetimin fonksiyonelliğinin temelidir çünkü bir işletmenin iç kontrol sistemi; işlerin/işlemlerin etkin ve verimli yürütüldüğü, mali ve operasyonel raporların doğruluğunu ve mevzuata uygunluğu konusunda makul bir güvence vermektedir (<http://icden.meb.gov.tr/>).

İç denetim bir yönetim aracı olarak yönetici ve personelin hatalarını bulmak için değil eksikleri gidermek için uygulanır bu nedenle bütün kurumun bu mekanizmaya güvenmesi ve desteklemesi faydasını artıracaktır.

#### **4.6. İç Denetim Türleri**

İç denetim; mali denetim, operasyonel denetim, mevzuat denetimi (teftiş), bilgi sistemlerinin ve teknolojisinin denetimi veya sadece uygunluk denetimi olarak gerçekleştirilebilir. Bu denetimler alanlarına göre ya tek başına ya da farklı kombinasyonlarla yapılmaktadır.

##### **4.6.1. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi; bir işletmenin finansal işlemleri ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı, diğer yetkili kurum ve kişiler tarafından

belirlenmiş yöntemlere, kural ve mevzuatlara uygun olup olmadığının incelenmesi sürecidir. Uygunluk denetiminde; bir işletmenin muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş kurallar çerçevesinde yapılıp yapılmadığı incelenir. Örneğin devlet, vergi mevzuatına uygunluk denetimi adı altında bir işletmenin vergilerini mevzuata göre yerine getirip getirmediğini inceleyebilir.

Uygunluk denetimleri işletme üst yönetimleri tarafından konulan kurallara uygunluğu inceleyebilir. İşletme içinde belirlenmiş bir ödeme prosedürü, yönetim politikalarına uyma, muhasebe kayıtlarının, dosyalama sisteminin, ödeme sisteminin incelenmesi uygunluk denetimine şirketler bazında örneklerdir. Ayrıca vergi denetim elemanlarının vergi incelemeleri, yalnızca KDV incelemesi, SGK müfettişlerinin yaptıkları denetimler ya da meslek mensuplarının “tam tasdik” çalışmaları da uygunluk denetimi kapsamı altında değerlendirilmektedir (www.ismmmo.org.tr/.)

**Tablo 1.** Uygunluk Denetimi

|               |  |
|---------------|--|
| <b>Amaç</b>   | İşletme faaliyetlerinin yetkili otoritelerce (işletme içi ve dışı) belirlenmiş kriterlere ne ölçüde uygun gerçekleştiğinin anlaşılması                                     |
| <b>Kapsam</b> | Tüm işletme faaliyetleri   |
| <b>Ölçüt</b>  | Yasa, yönetmelik, şirketin ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletmenin iç yönetmelik ve sirkülerleri, işletme yönetimince belirlenmiş iç politika ve prosedürler. |

**Kaynak:** Denetim Türleri (www.ismmmo.org.tr/.)

#### **4.6.2. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi; işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ne kadar ulaştığını, verimliliğini, işletme politikalarının uygulamadaki etkinliğini değerlendirme ve ölçmeye yarayan bir denetim türüdür. Faaliyet denetimiyle, işletmenin organizasyon yapısı, iş akışları ve yönetim performansı geniş kapsamlı incelemeye alınmaktadır. Faaliyet denetimi konusunun içine işletmenin finansal konuları, pazarlama, satın alma, ar-ge ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikaları açısından uygunluk düzeyinin incelenmesi de girmektedir. Faaliyet denetiminin özellikle işletme yönetiminin etkinlik ve performansını

değerlendirmede kullanılan önemli bir süreç olduğunu söylemek mümkündür. Faaliyet denetimi şu amaçlar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir:

- \* İşletmenin performansının incelenmesi,
- \* Hedeflere ne kadar yaklaşıldığının ölçülmesi,
- \* Verimlilik düzeyinin ölçülmesi. (ismmmo.org.tr.)

**Tablo 2.** Faaliyet Denetimi

|               |   |
|---------------|---|
| <b>Amaç</b>   | Faaliyetlerin etkinlik ve verimini ölçmek             |
| <b>Kapsam</b> | İşletmenin bütün faaliyetleri                         |
| <b>Ölçüt</b>  | Bütçe, performans kriterleri, verimlilik oranları vb. |

**Kaynak:** Denetim Türleri (www.ismmmo.org.tr/.)

#### **4.6.3.Mali Denetim**

*Muhasebe denetimi (bağımsız denetim); bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan mali tablolar ve diğer mali bilgilerin daha önce belirlenen kurallar çerçevesinde uygunluk ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen bağımsız denetim teknikleri uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilip, sonuçların bir rapor haline getirilmesidir. (www.selcuk.edu.tr).*

Muhasebe denetimi ihtiyacı; işletme yönetimi ile işletmenin finansal bilgilerini kullanıcılar arasındaki çıkar çatışması, işletmenin iç kontrol ve muhasebe işleyişinin düzenli olmayışı, iş hacminin artması ile muhasebe sisteminin karmaşıklaşması ve buna bağlı olarak hata yapma olasılığının artması, finansal bilgi kullanıcılarının kurum dışından olması gibi nedenlerle doğmuştur.

Muhasebe denetimiyle hem yönetimin ve hem de finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacı karşılanmaktadır. Muhasebe denetimi

finansal tabloların güvenilirlik derecesini (kredibilitesini) artırmaktadır (www.selcuk.edu.tr)

Kurumlarda etkin bir iç kontrol sistemi ile finansal tabloların hatalı olma riski de azaltılmış olur. Denetim riskinin az olması denetim sürecinin de sayı/işlem ve kapsam bakımından daha az yüklü olmasını sağlayacaktır. İç denetim faaliyetinin etkinlik düzeyi denetçinin sisteme olan güvenini artıracak ve denetim riskini azaltacaktır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: s.230).

Finansal tablolar denetiminde, söz konusu tabloların muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata (örneğin; SPK muhasebe standartlarına) uygunluğunu ve finansal tabloların tam anlamıyla kurumun realitesini yansıtıp yansıtmadığı araştırılmaktadır.

Aslında denetim bir karşılaştırma sürecidir o nedenle mali/finansal tabloların denetimi de bir karşılaştırma içerir. Ayrıca denetçilerin işletmenin muhasebesine ilişkin kanaatleri büyük ölçüde muhasebe düzeni ile iç kontrol sisteminin eleştirel bir gözlenme incelenme sonucu oluşur. Muhasebe işlemlerinde zaman zaman bilmeyerek de hatalar yapılabilir, hile yapılabilir; bu tür hata ve hileler işletmenin iç kontrol sistemi ile tespit edilebilir ancak muhasebe denetimi daha detaylı bir inceleme süreci içermektedir.

**Tablo 3.** Finansal Tablolar Denetimi

|               |  |
|---------------|--|
| <b>Amaç</b>   | Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi                                 |
| <b>Kapsam</b> | Mali tablo ve ekler  |
| <b>Ölçüt</b>  | Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve finansal bilgilerin etkilediği diğer düzenlemeler |

**Kaynak:** Denetim Türleri (www.ismmmo.org.tr/.)

#### **4.7. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi**

Denetim mesleğinin biçimsel yapısı sanayi devriminden sonra şekillenmiştir. Modern anlamıyla denetim faaliyetleri 20. yüzyılın başlarında denetçilerin işletmelerin belge/kayıtlarında olması muhtemel hata ve hilelerin ortaya çıkarılması için gösterdikleri çabalarla gelişmiştir. Belge ve kayıtların incelenmesi 1930'lu yıllardan sonra yerini işletme mali tablolarının bir bütün olarak incelenmesine ve görüş bildirilmesi/aktarılması sürecine dönüşmüştür. Bu yaklaşım 'Mali Tablolar Denetimi' adı ile de tanımlanmaktadır.

İç denetimin yeni mali yönetim ve kontrol sistemi içerisindeki işlevselliği büyük ölçüde iç denetim birimleri ile iç denetçilerin performanslarına bağlıdır. Elbette üst yöneticiler, strateji geliştirme birimleri, merkezi uyumlaştırma birimleri ve dış denetimin sistem içindeki rolü büyüktür. Burada vurgulanmak istenen kurumsal ölçekte iç kontrol sisteminin geliştirilmesinin iç denetim mekanizmasıyla artırılacağıdır.

İç kontrol ile iç denetim çoğunlukla birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Oysa iki ayrı kavram olup sadece aralarında iki yönlü ve güçlü bir ilişki söz konusudur. Kurumların ve organizasyonların hedef ve amaçlarına hem daha kolay bir şekilde ulaşmalarını sağlamak hem de bu amaçlar doğrultusunda ilerlerken yeterli güvenin sağlanması için oluşturulacak usul ve yöntemlere iç kontrol; iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterli ve etkin olup olmadıklarını incelemek/değerlendirmek amacıyla fonksiyonelleştirilmiş mekanizmaya da iç denetim denmektedir (Özeren, 2000: s.3).

Bu nedenle, iç denetimin doğru anlaşılması iç kontrol kavramını doğru anlamak ile mümkün olabilir. İç denetim iç kontrolün vazgeçilmez bir parçasıdır. Kurum ve organizasyonlar açısından iç kontrol, daha önce de belirtildiği üzere kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik tüm faaliyetleri içermektedir. Başka bir deyişle iç denetim, kurum/kuruluşların hedeflerine ulaşmak üzere ihtiyaç duydukları planların, politikaların, prosedürlerin ve uygulamaların dâhil olduğu yönetsel bir araçtır.

#### **4.8. Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Uygulanışı**

İşletmeler ürettikleri ürünlerin/malların alım satım faaliyetlerine göre, ticaret ve üretim işletmeleri olarak gruplandırılmaktadır. Ticaret işletmeleri satın aldıkları/sattıkları mallarda herhangi bir değişiklik yapmadan tüketiciye bir parasal karşılıkla satan işletmelerdir. Üretim işletmeleri ise bir hammaddeden veya ara maddeden bir mamul üreten ya da hizmet üreten işletmelerdir. Her iki işletme türünde de faaliyetler işlemlerin sınıflandırılması ve bazı döngüler içinde düzenlenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Genelde üretim işletmelerinde sınıflandırma; satış ve sonrasında tahsilat döngüsü, satın alma ve ödeme döngüsü, üretim ve stok döngüsü, personel ve ücret döngüsü, kaynak elde etme ve geri ödeme döngüsü şeklinde gerçekleşmektedir. Sınıflama, aralarında fonksiyonel ilişki bulunan hesapları bir araya getirmek temel mantığından yola çıkarak yapılmaktadır. Faaliyetlerin belli döngüler içinde değerlendirilmesi, işletme yönetimlerine işlemlerin daha kolay kontrol ve analiz edilebilmesine olanak sağlamaktadır.

#### **4.8.1. Stokların Denetlenmesi**

Stoklar; üretim süreçlerinde veya hizmetlerin sunumunda tüketilecek ilk maddeler ve malzemelerdir. Üretim süreçlerinde kullanılan yarı mamuller, işletmenin satmak üzere ürettiği mamuller, satılmak üzere bulundurulmuş ticari mallar, stok kalemleri olarak değerlendirilmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemler de diğer stokları oluşturmaktadır. Stokların bir hesap kalemi olarak daha çok üretim işletmelerinde ağırlıkları vardır.

Stok denetimi etkili bir iç kontrol sisteminde olmazsa olmaz koşullardan biridir. Stok denetiminde amaç; işletmenin daha sonra satmak amaçlı ürettiği veya satın aldığı malların bulunduğu varlık kaleminin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde kayıtlara geçirilmesi ve finansal tabloların dürüstlük ilkeleri gözetilerek raporlanmış olduğunu saptamaktır. Denetçiler bu amaç doğrultusunda stokların varlığını, fiziki durumlarının iyi olduğunu (kullanılabilir/satılabilir) ve doğru fiyatlandıklarını saptamalıdır. Denetçiler bozulmuş, modası geçmiş, sürümü pek olmayan stoklar için de uygun karşılıklar bulunup bulunmadığını araştırmalıdır (Güredin, 2010: s.429).

#### **4.8.2. Stoklara İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Kontrol Testleri**

Üretim ve stok döngüsü işlemleri üretim işletmelerinin finansal tablolarında büyük yer tutmaktadır. Bu döngülere ait bilgilerin doğru raporlanabilmesi için etkin bir belgeleme sistemi ve ayrıntılı bir muhasebe kayıt düzeni kurulmuş olmalıdır. Bunun için etkin bir iç kontrol sisteminin güvenilir finansal raporlamada, faaliyetlerin verimli yürütülmesinde büyük rolü olduğu gibi kanun ve düzenlemelere uygunluğu da bir ölçüde garanti etmektedir (Kaya, 2015: s.81).

Stok hareketleri ticaret ve üretim işletmelerinde belli bir düzeye kadar benzerdir. Stokların depoya girişleri ve satış amaçlı depodan çıkışları aynıdır ancak üretim işletmeleri üretim süreçleri bakımından farklılık gösterirler (Güredin, 2010: s.430).

Üretim işletmelerinin üretim ve stok döngüsü şu şekildedir:

- \* Üretimin planlanması
- \* Satın alma aşaması
- \* Hammadde ve malzemelerin depolanması
- \* Üretim
- \* Mamullerin depolanması
- \* Satış işlemleri ve gönderilmesi

Bu döngülerde olası hata/hile/ yolsuzlukların önlenmesi ve verimliliğin artırılabilmesi için planlamadan satış sürecine kadar etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ihtiyaç vardır. Bu nedenle işletmelerin organizasyon yapıları üretim ve stok döngüsüne ait iç kontrolün etkinliğini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Ayrıca bu yapının stokların onayından satın alımlarına, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesine ve stokların fiziksel varlıklarının korunması sorumluluklarının birbirinden ayrı değerlendirilmesine imkân sağlaması gerekir.

Stoklarla ilgili muhasebe bölümü;

- \* Alımların yevmiye defterine kaydı,
- \* Borçlarla ilgili yardımcı hesapları tutma,

- \* Defter-i Kebir tutma,
- \* Alım işlemleri ile ilgili onayları inceleme,
- \* Teslim alınan mallar, hammaddeler ve malzeme stokları ile ilgili tesellüm belgelerini gözden geçirme,
- \* Stokların dönem sonu sayımlarını ve kontrollerini yapmak,
- \* Dönem sonu stokları, satışı gerçekleştirilmiş ticari malların maliyetinin ve satılan mamul/ürünler maliyetinin GKGMİ doğrultusunda değerlemelerini yapmakla görevli ve sorumludur.

Finansman bölümünün stok alımları konusunda özel bir sorumluluğu yoktur

Kısaca özetlersek; işletmede iyi kurulmuş, iyi işleyen bir muhasebe sisteminin, stokların satın alımı/tedarikinden başlamak üzere stoklara alınması, depolanması, üretime gönderilmesi süreçlerinin muhasebe kayıtlarını yaptığını, izlediğini söyleyebiliriz. Muhasebe sistemi stokların korunmasından, finansal raporlamanın tamlık, doğruluk ve güvenilirliğinden de sorumludur. Ayrıca işletmenin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinlik çıptalarının yükseltilmesinde etkili yöntemler geliştirmek de muhasebe sisteminin iç kontrol sistemi olma görevini yerine getirmesi ile paralellik göstermektedir (Ceran ve Bezirci, 2011: s.516-518).

#### **4.8.2.1. Üretimin Planlanmasına İlişkin Kontrol Testleri**

Üretim planlama üretim işletmelerinin üretim ve stok döngüsü işleyişinin ilk aşamadır. Genelde işletmeler üretimlerini, müşteri siparişlerine, satış tahminlerine ya da stok ihtiyaçlarına göre planlamaktadırlar. İlk aşama olarak yapılacak üretimin ürün ağacı, işlem listesi ve üretim emirleri düzenlenir. Planlama yöneticileri bu planlar çerçevesinde gereksinim duyulan ilk madde ve malzemelerin stok durumlarını depo sorumlusu/yöneticisi ile kontrol ettikten sonra satın alma sürecini başlatır. Planlamada ikinci önemli işlev, üretim sürecini ilk aşamadan son aşamaya kadar izlemek, belirlenmiş planlara uygunluğunu kontrol etmektir (Bozkurt, 2000: 316).

#### **4.8.2.2. Satın Alımlara İlişkin Kontrol Testleri**

Satın alma sürecinin işlem yoğunluğu yüksektir. Denetçi mali tablo yerine döngü yaklaşımını tercih ederse bu sürecin çok fazla belge ve işlem nedeniyle



denetim maliyeti yükselir çünkü denetimin tüm kanıtları için onu değerlendirecek personele gerek duyulacaktır. Denetimin planlanması, satın almada bir yolsuzluk yapıldığına dair bir şüphe veya yasal ihtiyaçtan kaynaklanan bir kontrol ihtiyacı varsa baş denetçi örnekleme yerine o kontrole yönelik tüm işlem ve belgeleri inceleyebilir.

Stoklar, duran varlıklar, borç ve gider hesapları satın almaya ilişkin kalem ve hesapları oluşturmaktadır. Bu denetim içerikleri denetçi için hem çok önemli hem de en riskli alanlardandır. Özellikle de stok hesaplarındaki girişlerin gerçek olup olmadığı ancak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ve denetim ertesinde yapılacak incelemelerden sonra tespit edilebilir. Bu süreçte sistematize bir iç kontrol ortamının, denetçi açısından bu hesapların bakiyelerinin maddi doğruluk testleri itibariyle denetim yükünü azaltacağı açıktır. Bu hesaplardaki işlem yoğunluğu da göz önüne alındığında, satın alma işlemlerindeki hata/hilelerin en aza indirilmesi denetçilere büyük kolaylık sağlayacaktır (Elitaş ve Kiracı: 2010: s.60-61).

#### **4.8.2.3. Üretim Sürecine İlişkin Kontrol Testleri**

Depodan ilk madde ve malzeme çıkışı yapılmasıyla birlikte üretim süreci başlamış demektir. Bu süreç içerik olarak işletmenin türü veya büyüklüğü itibariyle değişiklik gösterir. Üretim; müşterinin talebine, siparişe, satış tahminlerine, stok düzeyine göre gerçekleşebileceği gibi mevsimsel ve ekonomik dalgalanmalardan da etkilenebilir.

Üretim sürecinin çeşitli aşamaları vardır. Örneğin bir tekstil üretim işletmesinde ana hatları itibariyle kesim, dikim, ütü ve ambalaj aşamaları bulunur. Bu aşamaların her biri maliyet muhasebesi açısından, ana üretim gider yerleri olarak adlandırılmaktadır. Ek olarak bakım/onarım ve yemekhane giderleri gibi üretim gider yerleri bulunur. İç kontrol ve muhasebe her gider yerini ayrı ayrı izlemek zorundadır. Buralarda maliyet oluşturan giderler belirlenerek kontrol edilir, buralarda oluşan fire ve yan ürünler dikkatle izlenir.

Üretim, işlemlerin hem miktar hem de tutar hareketleri olarak izlendiği bir süreçtir. Bir üretim işletmesinde üretim sonucu elde edilen ürün/mamülün kalitesi, maliyetleri ve verimliliği, işletmenin mali tablolarına yansır dolayısıyla

oluşturulacak iç kontrol yapısının niteliği stratejik önemdedir (Bozkurt, 2000: s.316).

#### **4.8.2.4. Satış Sürecine İlişkin Kontrol Testleri**

Satış işlemlerine ait kontrol testleri gözlemlerden, soruşturmalardan ve işletme testlerinden oluşmaktadır. Kontrol testleri esas itibariyle kontrol prosedürlerinin planlandığı gibi işleyip işlemediğini belirlemek üzere uygulanmaktadır.

Satış sürecine ilişkin kontrol testleri aşağıdaki şekilde uygulanabilir:

- Örnekleme yolu ile seçilen satış fişlerinin yetki kullanımı ile ilgili incelenmesi,
- Müşterinin adı, gönderilen malın nitelikleri, miktarı incelenir ve bu bilgiler sevk irsaliyesi ile karşılaştırılır,
- Örnekleme usulüyle seçilen satış faturalarının üzerindeki fiyatların onaylı fiyat listesiyle karşılaştırmasının yapılması,
- Satış faturaları üzerindeki işlemler tekrar hesaplanarak kontrol edilmesi,
- Sevk irsaliyelerinin, gönderim sırasında gönderilen mallarla karşılaştırılması,
- Sevk irsaliyelerinin ve satış faturalarının sıra no'larına göre incelenmesi (Özen, 2010: s.144)

#### **4.9. Stoklara İlişkin Maddi Doğruluk Testleri**

Denetçi üretim ve stok döngüsünün iç kontrol yapısını incelemek suretiyle kontrol riskini belirler ve sonrasında bu döngünün maddi doğruluk testlerine başlar. Dönem sonunda hazırlanan finansal tabloların işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu tam ve gerçek yansıması gerekir.

Denetçinin döngüyü tam anlamıyla analiz edebilmesi için mali analiz kapsamında işlemleri test etmesi ve genel bilgi edinmesi gerekir. Bu prosedürler denetim sürecinin önemli bir ayağıdır (Bozkurt, 2000: s.325). Analitik inceleme prosedürleri; işletme içinden ve dışından elde edilen, mali ve mali olmayan veriler arasındaki mantıklı ilişkilerin incelenmesi suretiyle varsa mali tablolardaki önemli

yanlışlıkların ortaya çıkarılması amacıyla, denetçi tarafından kullanılan çeşitli teknikleri içerir. ABD'de yapılan bir araştırma sonucuna göre analitik inceleme prosedürleri, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmada etkin bir araçtır. Analitik inceleme prosedürleri literatürde analitik prosedürler, destekleyici testler, Analitik Denetim ve Performans Göstergesi İnceleme, ifadeleriyle de kullanılmaktadır.

Analitik inceleme, finansal ya da finansal olmayan bilgilerin anlamlı ilişkileri üzerinden kurulacak bağlantılarla elde edilmiş finansal bilgi kanıtlarından oluşur. Analitik incelemeler, basit karşılaştırmalarla yapılabileceği gibi karmaşık modellerin kullanıldığı çok sayıda ilişki ve veriyle harmanlanmış bir Şekilde de yapılabilir. Burada amaç veriler arasında anlamlı ilişkilerin varlığı beklentisidir, bu ilişkilerin anlamlı olmaması halinde testlere devam edilecektir.

Üretim ve stok döngüsünün üretim işletmelerinin finansal tablolarındaki yeri önemlidir aynı Şekilde bu döngü, analitik inceleme prosedürlerinin maddi doğruluk testi aşamasında da kritik öneme sahiptir.

Analitik inceleme prosedürleri bir denetim çalışmasında Şu yararları sağlar:

- \* Denetçiler için denetim süresi, inceleme ve incelemenin uygulanacağı diğer denetim tekniklerinin çerçevesini belirlemede kolaylık sağlar,
- \* Belli konular için denetim kanıtı oluşturur,
- \* Denetim sonucunun genel olarak değerlendirilmesinde yardımcı olur (İbiş, 1997).

Analitik inceleme prosedürleri uygulamasında denetçiler, öncelikle olması gereken tutarları veya oranları tahmin ederler. Hesaplama elde edilen sonuçlarla denetim konusu olan mali tablolarda yer alan tutarları ya da oranları karşılaştırmalar, farkın büyük olması durumunda nedenlerini araştırmalar. İşletme yönetimince bu farklar nedenleri itibariyle tatmin edici Şekilde aıklanamazsa denetçi daha geniş kapsamlı inceleme yapar. Analitik inceleme prosedürlerinin, sadece denetlenen döneme ilişkin değil, önceki dönemleri de (rneğin iki alt dönem) içerecek Şekilde yapılması gerekir. Bu Şekilde denetlenen dönemdeki aksaklık ve değişimlerin daha kolay tespiti mümkün olur.

#### **4.9.1. Stok Hesap Bakiyesinin Test Edilmesi**

Stoklar, üretim işletmelerinde ilk madde/malzeme, yarı mamul/mamul olarak en önemli varlık olarak Tek Düzen Hesap Planı'nda 15'li hesap grubunda yer almaktadır. Stok hesabı tutarlarının bilanço tarihi itibarıyla, işletmenin mevcut stoklarını göstermesi gerekir.

Stok hesapları bakiyesi testinin ilk aşaması işletmenin mevcut olduğunu iddia ettiği stok varlığı tespiti için stok sayımının gözlemlenmesidir. Dönem sonu veya belirli bir tarihsel kesitte işletmenin mali tablolarında görülen stokların aslen var olup olmadıklarını tespit etmek için stok sayımı gerçekleştirilmektedir. Denetçinin bu gözlemi gerçekleştirmeden önce sayım sürecini çok iyi planlaması ve sayım talimatını incelemesi gerekir. Stokların işletmenin hangi depolarında olduğu, hacimleri, ölçme yöntemleri, depoların stok planları, sorumlularının kimler olduğu, sayım tarihi ve görevlileri hakkında denetçinin bilgisi olmalıdır.

Burada önemli olan nokta şudur; denetçi sayımı bizzat kendisi yapmaz, sayıma ne yön verir ne de yönetir. Sadece sayım sırasında hazır bulunur, sayımı gözlemler ve tespit ettiği aksaklıkları raporunda belirtir (Güredin, 2007: s.437-438).

#### **4.10. Maddi Duran Varlıklar İle İlgili İç Kontrol**

Maddi duran varlıklarla ilgili yatırımlar işletmelerin önemli fon harcamalarını oluşturur. Bilançodaki maddi duran varlıklar toplamı, toplam varlıkların da büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu varlıkların uygun bir şekilde korunması ve hesap verilebilir durumda olması için etkin bir iç kontrol sistemi gereklidir.

Bir maddi duran varlık kalemi, yararlı ömrü süresince aşınma ve eskime payına tabidir. Beklentilerde önemli bir değişiklik olduğuna dair bir gösterge var ise kalıntı değer, amortisman yöntemi ve amortisman oranı son yıllık raporlama tarihi itibarıyla gözden geçirilir. İşletmeler raporlama tarihlerinde herhangi bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğraması olasılığını değerlendirmelidirler. Değer düşüklüğüne ait bir belirti olması durumunda söz konusu kalem değer düşüklüğü testine alınmalıdır (IFRS Vakfı, 2009: s.2).

Maddi duran varlıklara ilişkin etkin bir iç kontrol sisteminde görev ve sorumluluklar şu şekilde dağılmaktadır:

#### Muhasebe Bölümü

- Duran varlıkların ayrıntılı yardımcı hesaplarla tutulması,
- Satın alma onay ve işlemlerinin gözden geçirilmesi
- Elden çıkarılması kararlaştırılan varlıklarla ilgili onay ve işlemlerin gözden geçirilmesi,
- Maddi duran varlıklarla ilgili dönemsel sayım ve kontroller yapılması,
- Amortisman, tamir, aktiflemeye ilişkin muhasebe politikasının belirlenmesi ve takibi,

#### Finansman Bölümü

- Alımı gerçekleştirilen varlıklara ait ödeme çekleri imzalanması
- Satılan varlıklara ilişkin tahsilatın korunması

#### Muhasebe ve Finansman Bölümlerinin Dışındaki İşlevler

- Çeşitli bölümlerce satın alınan veya satılan duran varlıklar ile ilgili sorumluluk
- Yönetim kurulu tarafından duran varlıkların alımları ve satımları ile ilgili onayların verilmesi
- Çeşitli bölümlerce satın alınan varlıkların korunmaları ile ilgili sorumluluk

Maddi duran varlıklar ile ilgili yapılması gereken iç kontrolleri şu şekilde sıralanabilir:

- Maddi duran varlıkların alımları işletme ihtiyaçları göz önünde tutularak yapılmalıdır. Aksi halde kaynaklar verimsiz kullanılmış olacağından işletmenin verim ve karlılığına olumsuz yansiyebilir.

- Maddi duran varlıkların ömrünü tamamlaması, yeni teknolojiler veya faaliyet alanındaki değişiklikler nedeniyle yenileme gerekliliği, sık sık arızalanması vb. durumlarda elden çıkarılması gerekir. Burada önemli nokta, bu

varlıkların hangi nedenlerle elden çıkarıldığı, bu kararın ve onayın kim tarafından verildiği, yenileme kararının olup olmadığıdır (Özen 2010: s. 114).

- Maddi duran varlıklar ile ilgili makul/uygun amortisman oranları öngörülmüş olmalıdır.

- Kendini amortise etmiş maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarından çıkarılmasında yetkili kişi veya kurulun onayı bulunmalıdır.

- Varlıkların enflasyon karşısında değerlerini koruyabilmeleri için yeniden yapılacak değerlemelerde Vergi Usul Kanunundaki açıklamalar temel alınmalıdır.

- Yeniden değerlendirme sonuçlarının gerekli durumlarda yeminli mali müşavir raporu ile onaylatılması gerekir.

- Maddi duran varlıkların ekonomik ömrünü tamamlamadan elden çıkarılması durumunda varsa yenileme kararı ya da yenileme kararının alınmasına gerek olup olmadığı göz önünde tutulmalıdır. Yenileme kararı alınmış ise maddi duran varlık satış kârı, dönem kârından ayrı bir yenileme hesabına alınmalı, yenileme süresi boyunca bu hesapta bekletilmelidir (Özen 2010: s. 115).

## **5. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ**

5018 No'lu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali literatürüne giren ve öne çıkan hususlardan biri de, iç kontrol ve iç denetim olmuştur. Bu kanun çerçevesinde gerektiği şekilde kurulmuş ve işleyen bir iç kontrol sisteminin önemine dikkat çekilmiştir. İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde iç denetim büyük paya sahiptir. Etkin bir iç kontrol sisteminin ve yeterli bir iç denetimin varlığı bağımsız denetçiler için denetim kanıtlarına en önemli dayanak teşkil edebilmektedir, denetçiler bu kanıtlara dayanarak mali durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin görüş belirtebilirler. İç denetçi ile dış denetçi arasındaki işbirliği iç denetim programının hazırlanmasına ve iş bölümü yapılmasına da katkı sağlamaktadır.

### **5.1. Bağımsız Denetim ve Tarihsel Gelişimi**

Bağımsız denetim; işletmelerin mali tabloları ve bunların dışındaki mali bilgilerinin, belirlenen kriterlerce (örn. uluslararası finansal raporlama standartları) uygun ve doğru olup olmadığı hususunda, makul güvence elde edilebilecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarına ulaşmak gayesiyle, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartları çerçevesinde öngörülmüş tüm bağımsız denetim teknikleri uygulanmak suretiyle, defter, kayıt ve belgeler aracılığıyla denetlenmesi ve rapor hazırlanması anlamına gelmektedir (<http://www.denetimnet.net/>). Bağımsız denetim; bir işletmenin mali tablolarının (bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu) belirlenmiş kriterler çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolardaki bilgilerin doğruluğunu, muhasebeyi ilgilendiren belgelerin deftere, defterdeki bilgilerin mali tablolara uygunluk derecesinin tespiti için yapılan denetimdir (Duman, 2008: s.13).

Bağımsız dış denetim geniş ve dar kapsamlı olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir. Geniş anlamıyla bağımsız dış denetim, bir kişi veya kurumun denetlenen işletmeyle ilgili kişi ya da grupları bilgilendirmek üzere kontrolde

bulunmasıdır. Bağımsız dış denetçi işletmeyle ilgili kanaate varabilmek için gerekli bulunduğu bütün incelemeleri yapar ve incelemeleri sonucunda genel bir kanaate varır.

Dar anlamıyla dış denetimden kastedilen işletmelerin yalnızca mali kayıtlarının kontrol edilmesidir. Dar anlamda denetimde mali belge ve kayıtlar incelenerek değerlendirilir. Bu tür denetimde denetçi sadece işletmenin mali tablolarıyla ilgili görüş bildirir.

Dış denetim kavramıyla ilgili çalışmalar esas olarak Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA) ve Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi'nce yapılmıştır. (Bayazıtlı, 1991: s.144).

Denetçi (auditor) sözcüğünün İngiltere'de Kral I. Edward tarafından 1289 yılında ilk defa kullanıldığını görmekteyiz. Devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesapları düzenli tutup tutmadıklarının kontrolü için denetçiler görevlendirilmesi suretiyle kullanılmaya başlamıştır. 1581 yılında Venedik'te Muhasebe denetçileri örgütü kurulmuştur.

Muhasebe ve denetim mesleğine, dar anlamıyla bağımsız denetim ve bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili ilk yasal düzenlemeye 1848'de yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu'nda rastlamaktayız bunu 1885'te beş yerel muhasebe ve denetçi topluluğunun birleşmesiyle kurulan İngiltere ve Galler Bölgesi Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW - Institute of Chartered Accountants of England and Wales) izlemiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere muhasebecilik ve denetim mesleği ilk olarak İngiltere'de yasal düzenlemelere kavuşmuştur. 20. yüzyılın başlarından itibaren İngiltere'de muhasebe denetçiliği artan bir şekilde önem kazanmaya başlamış, sınırlı sorumlu şirketlerin denetimi çıkartılan yasa ile zorunlu hale getirilmiştir.

“Kanada Fermanlı Muhasipler Enstitüsü” 1880 yılında, “New York Muhasipler Enstitüsü” 1882 yılında kurulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde meslek yasal dayanağına 1896 yılında ilk olarak New York eyaletinde kavuşmuş ve daha sonra diğer eyaletlerde de bu yasa işlemeye başlamıştır. Amerika'da sertifikalı kamu muhasebecilerinin denetlediği ilk mali tablo 1901'de yayınlanmıştır.



Denetimle ilgili ilk yasal düzenlemeler Fransa'da 1879'da, Hollanda'da 1893'te, Almanya'da 1896'da, İsviçre'de 1941'de, Arjantin'de 1945'te, Brezilya ve Meksika'da 1946'da, Hindistan'da 1949'da, İtalya ve Yunanistan'da ise 1955 yılında yasal düzenlemelere kavuşmuştur (Güler, 2006: s.60).

Denetim uygulamaları zaman içinde şu yaklaşımlar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir:

- 20. yüzyıl başlarına kadar (Sanayi devrimi öncesi ve sonrası) belgelerin tümü "Belge Denetim Yaklaşımı" ile incelenmekteydi.
- 1900 -1930 yılları arasındaki dönemde mali tablolar bir bütün olarak "Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı" ile denetlenmiştir.
- 1930'lardan sonra işletmelerin iç kontrol yapısının da incelenmesi esas alınmış ve "Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı" hâkim olmuştur.
- Günümüzde denetim alanındaki gelişmeler yanı sıra bilgi teknolojilerindeki gelişmeler faaliyet denetimini yaygınlaştırmış ve "Yönetim Denetimi Yaklaşımı" benimsenmiştir.
- 21. yüzyılın başlarındaki büyük ölçekli finansal skandallar "Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı"nı ön plana çıkarmıştır (Coşkun vd. 2013: s.12).

**Tablo: 4.** Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

| Zaman dilimi                             | Denetim Yaklaşımı                        | Denetimin Amacı  | İlgili Taraflar  |
|--|--|--|--|
| Sanayi Devrimi                           | Tam inceleme                             | Hata ve hilelerin saptanması   | İşletme sahipleri  |
| Sanayi Devrimi ile 20. yüzyıl başlangıcı | Tam inceleme                             | Hata ve hilelerin saptanması   | Ortaklar ve işletmeye borç verenler  |
| 1900-1930'lu yıllar arası                | Tam inceleme ve bir örnekleme            | Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama                     | Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet  |
| 1930'dan günümüze                        | Mali bilgilerin örneklemeyle incelenmesi | Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü üzerine bir görüş oluşturma | Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, parlamento, sendika, tüketiciler ve diğer gruplar |

Kaynak: Güredin E. (2007)'den aktaran Bezirci ve Karasioğlu (2011) s.574.

## 5.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim

Genel hatları itibariyle Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş Osmanlı Devlet Yönetim modeli denetleme hizmetlerini bağımsız bir şekilde yürütmekteydi. Örneğin bir yolsuzluk veya görevlilerin zimmetlerine para geçirmeleri gibi hadiselerde soruşturma ve inceleme için kadı yanına çavuş ve birkaç yardımcı olarak müfettiş olarak tutulan tahsilat defterlerini kontrolden geçirirdi. Osmanlı Devletinde denetim hizmetleri kamu yararınca yapılmakta idi.

Osmanlı Şeriye Sicillerinde de görüleceği üzere Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde -amme menfaati gözetilmek üzere- mali konularda kadılar tam yetkilidir. Kadılar buldukları bölgelerde hem "muhasebat" ile ilgili işlemlerden hem de bu işlemlerin kontrolünden sorumlu idiler. "Kadı"ların bu görevlerini yerine getirirken aldıkları kararlar şeriye sicillerine işlenirdi (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: s. 575).

Türkiye’de denetim daha çok birbiriyle ekonomik ilişkisi bulunan tarafların haklarının ve kamusal gelirlerin güvencesini sağlamak amacıyla işletmelere yönelik devlet denetimi olarak gerçekleşmiştir. Devlet bu denetimi büyük ölçüde üstlenmiş durumdadır. Bu durum işletme denetiminin kamu denetçileri eliyle yapılmasını gerektirmiştir. 1987’de kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerin devreye girmesi “Bağımsız Dış Denetim” kavramının da uygulamaya girmesine yol açmıştır (Tunçay, 2011: s.88).

Türkiye’nin özellikle 1950’lerle başlayan hızlı değişim süreci içinde sanayileşme süreci ve ekonomik yapısında yaşanan gelişmeler "muhasebe sistemleri"nin de önemini giderek artırmaya başlamıştır. Bu yıllardaki ilk müteşebbis aile işletmelerinde daha çok işletme içi dar kapsamlı muhasebe sistemleri kullanılmaktaydı, dolayısıyla bağımsız muhasebe denetimi ihtiyacı henüz doğmamıştı.

Dünyada denetim standartları ilk önce bazı meslek kuruluşları tarafından konulmuştur. Ülkemizde ise 1987 yılı itibariyle bağımsız denetim mecburiyeti getirilen bankacılık sektöründe bağımsız denetim standartları uygulanmaya başlamıştır. Dolayısıyla öncelikle bağımsız denetim olmak üzere, denetim standartları Türkiye’ye diğer ülkelerle hemen hemen aynı zamanda uygulanmaya

başlamıştır ancak denetim alanındaki yetkili kurumların yaptığı düzenlemelerle denetim standartları dağınık bir yapı arz etmektedir (Demirel vd. 2011: s.251).

Türkiye’de Batılı anlamıyla bağımsız denetim KİT’lerde başlamıştır. Maliye Bakanlığı’nın tetkik elemanları ve bankalar yeminli murakıpları tarafından yapılan denetimler özel amaçlı denetimler kapsamında değerlendirilmiştir. Bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelerin olmadığı dönemde, anonim ortaklıklarda devlet organları tarafından yapılan denetim ile TTK’da belirtilen bir denetim organı olan “Denetim Kurulu’nca yapılan dış denetim gerçekleştirilmekteydi (Uzay vd. 2009a: s.127).

Türkiye’deki muhasebe denetimi ile ilgili ilk adım, 1970’li yıllarda dış kredi kaynağı kullanmak isteyen yerli işletmelerin, muhasebe denetimi zorunluluğu ile karşılaşması sonucudur. Ülkemizde bağımsız denetim mesleği banka ve diğer mali kuruluşların talepleri doğrultusunda başlamış ve gelişmiştir. 1965 yılından sonra banka ve yurt dışı fon sağlayıcı kuruluşların talepleri doğrultusunda mali tabloların bağımsız denetimi yaptırılmaya başlanmıştır. Önceleri yabancı bağımsız denetim şirketlerince yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden sonra uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye temsilcisi firmalar eliyle gerçekleştirilmiştir. İşletme denetimleri 1987 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı çerçevesinde kamusal gelirlerin güvence altına alınması gayesiyle, devlet eliyle yapılan bir denetim olarak görülmüştür. Söz konusu yıldan sonra kamu denetçilerinin yanı sıra bağımsız denetçilerden de yararlanılabileceği yaklaşımıyla bağımsız denetim, işletme denetiminde gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: s.577).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994’te denetlenmiş finansal tabloların güvenli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları ve muhasebe mesleği üyelerinin denetçilik faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri, ulusal denetim standartlarının belirlenmesi ve yayınlanması için TÜRMOB tarafından kurulmuştur (Coşkun vd. 2013: s.43).

3568 sayılı Yeminli Mali Müşavirler Kanunu ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu denetim mesleği ile ilgili düzenlemelerde bulunmuştur. Kamu kesimi açısından 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu kanun paralelindeki diğer düzenlemelerle denetime standart getirilmesi

amaçlanmaktadır (Koçberber, 2008: s.69) 6102 sayılı kanunun 397. maddesinin ikinci fıkrası; denetime tabi şirketlerin hazırlamış oldukları finansal tablo ve yönetim kurulu raporlarının denetlenmek zorunda olduğuna ilişkindir (Özçelik, Şenol, Aktürk, 2014: s.60).

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler;

a) 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

b) Sermaye Piyasası Kanunu

c) Bankacılık Kanunu

d) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

e) Sigortacılık Kanunu olarak incelenebilir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: s.578).

Türkiye’de muhasebe denetimine ilişkin mesleki örgütlenme çalışmaları 1987 yılı itibariyle başlamıştır bu konudaki önemli aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz:

\* 1987’de bankalar ve sermaye piyasalarına bağımsız denetim mecburiyeti getirilmiştir.

\* 1989’da 3568 sayılı muhasebe ve denetim meslek yasası çıkarılmıştır.

\* 2003’te Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) oluşturulmuştur.

\* 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nca uluslararası denetim standartları yayımlanmıştır (Uzay vd. 2009b: s.134-135).

### **5.3. Bağımsız Denetimin Yararları**

Bağımsız denetim, denetimi yapılan işletmeye şu yararları sağlamaktadır:

\* İşletmenin kayıt ve belgeleri doğrultusunda düzenlenmiş finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı belirlenir.

\* İşletmenin faaliyetlerini yasal çerçevede gerçekleştirip gerçekleştirmediği görülür, uygunsuzluk durumunda düzeltilme fırsatı doğar.

\* İşletme yönetimi ve çalışanları açısından dürüst olmayan faaliyetlerde bulunma ihtimali azaltılmış olur.

\* Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturur bu nedenle bu tabloların güvenilir olması devletçe yapılacak vergi denetimi riskini azaltmış olur.

\* İşletmenin finansal tablolarının denetlenmiş olması işletme yöneticilerine alacağı kararlarda ışık tutar ve işletmenin kredibilitesini artırır.

\* İç kontrol sistemi daha etkinleştirilmiş olur (archive.ismmmo.org.tr).

\* Bağımsız denetim tarafsız kişilerce yürütüldüğü ve tarafsız bir şekilde raporlandığı için bağımsız denetimden geçmiş bir işletmenin tüm ortaklarının hatta özellikle yönetimde olmayan ortakların haklarının daha iyi korunduğu görülmektedir. İşletme içi/dışı çeşitli eksik-yanlış-haksız uygulama bağımsız denetleme ile ortaya çıkmaktadır (Erdoğan, 2002: s.62).

#### **5.4. Bağımsız Denetimin Amaçları**

Bağımsız denetim başlangıcından günümüze uzanan süreci içinde farklılaşan amaçlar için yapılmaktadır. İlk önce denetim hata ve hilelerin beyan edilmesi olarak değerlendirilmiş, 1970'lerden sonra ise mali tabloların güvenilir olup olmadığını onaylamak için yapılmaya başlanmıştır çünkü karar alma süreçlerinde mali tabloların kullanılabilmesi söz konusu tabloların güvenilir olmasına bağlıdır. Finansal tablolar şirket yönetimi tarafından kontrol edilen bilgilere dayanmaktadır. Dolayısıyla finansal kullanıcılar ile yöneticilerin çıkarlarının uyumsuzluğu ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol olanağının kaybolması, finansal tablolara güvensizlik sorununa yol açmaktadır. Finansal tabloların eksiksiz/tam ve doğru bilgi içermesi anlamına gelen denetim kalitesi ile bu güvensizlik problemi aşmaya çalışılmaktadır. Denetimin amacındaki değişim paralelinde denetim teknikleri de değişime uğramıştır ve işletme süreçlerinin değerlendirilmesi ve açıklanması daha donanımlı/yetenekli denetçi ihtiyacı baş göstermiştir (Senal, 2011: s.17).

Bağımsız denetime ilişkin amaçları şu şekilde sıralayabiliriz:

\* Mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına ilişkin işletmenin şeffaflığı konusunda bilginin açığa çıkmasına yardımcı olur.

\* Kanuni yükümlere uygunluk saptanarak uygulanmakta olan muhasebe düzeninin uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlaştırılmasını sağlar.

\* Hata ve hileler ortaya çıkarılmak suretiyle önlenmesi kolaylaşır.

\* Denetimi gerçekleştirilen kurum ve kuruluşlara alacak/verecekleri olan kişilerin hak ve çıkarlarının korunması daha kolay sağlanabilir.

\* Denetimi gerçekleştirilen kurum veya kuruluşların haklarının ve yararlarının gözetilmesini sağlamak mümkün hale gelir.

\* İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarlarının haklarının ve çıkarlarının korunması,

\* Sermaye piyasasının gelişimi ve sermaye piyasasına sunulan kaynakların verimli kullanımının sağlanması,

\* Denetimi gerçekleştirilen kurum veya kuruluşların iş görenlerinin hak ve çıkarlarının korunması,

\* Ulusal ve uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının uyumlaştırılmasının sağlanması (Ceylan, 2013: s.25).

Amaçlar etrafında yapılacak bir değerlendirmede bağımsız dış denetim ihtiyacının aslen işletmelerin mali tablolarına duyulan güvensizliğin yol açtığı görülür ve temelde bu ihtiyaç çerçevesinde amaçlar belirlenmiştir.

### **5.5. Bağımsız Denetim Kalitesine Yönelik Standartlar**

Denetim faaliyeti sonunda oluşan kanaatin güvenilirliği denetim kalitesine işaret eder. Sağlıklı ve kaliteli bir denetim faaliyetinin işletmenin şeffaflığı ile yakın ilgisi bulunmaktadır. Meslek mensuplarının meslek standartlarına uygun

davranmaları hem hizmetin kalitesini hem de sunulan hizmete olan güveni artıracaktır (Uzay, 2009).

Denetim standartlarını "denetçi tarafından uyulması gerekli kurallar bütünü" olarak ifade edebiliriz. Kaliteli bir denetimin gerçekleşebilmesinde denetim hedefleri, denetim prosedürleri ve tekniklerle birlikte denetimin çıktısı olan raporlara da bu kuralların içerilmiş olması gerekmektedir. Denetim standartları aynı zamanda denetim çalışmaları esnasında uyum ve birlik sağlanabilmesi için de gereklidir. Denetim çalışmaları sürecinde, denetimin kalitesi ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde bir ölçüt/gösterge olarak bu standartlardan yararlanılmaktadır. Belirlenmiş standartlar doğrultusunda denetimde tutarlılık ve birlik sağlanabilir, belli standartların varlığı denetim çıktısı raporların kullanıcıları ve genelde kamuoyuna bir güven aşılır (Demirel vd. 2011: s.247).

#### **5.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Tüm meslekler için geçerli olmak üzere meslek mensuplarının uymak zorunda olduğu asgari kurallar/ilkeler meslek standartlarını oluşturur ve bu standartlar yapılan işin kalitesi hakkında bir altyapı zeminidir. Bütün denetimleri ve bütün denetçileri bağlayan en üst kurallar genel kabul görmüş denetim standartları olarak kabul edilmektedir. Bunlar bütün denetçilerin denetim görevlerini yerine getirirken uymak zorunda oldukları genel kurallar bütünüdür. Bu standartlar, muhasebe denetimini yapacak meslek mensuplarını da tanımladığı için, denetçilerin muhasebe denetimleri sırasında yapmaları gereken asgari işleri de belirlemektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları muhasebe denetçileri ve muhasebe denetiminde kalite standartlarını oluşturmaktadır. Genel kabul görmüş denetim standartlarına kısaca mesleğin "anayasası" olarak bakılması gerekir (Yılancı, 2012: s.21).

Bağımsız denetçilere mesleki sorumluluğun yerine getirilmesinde yardımcı olan, denetim faaliyetlerine yol gösterici mahiyette genel ilkeler "bağımsız denetim standartları"dır. Bu konuda en büyük görev Genel Denetim Standartları'nı düzenleyen AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ve Uluslararası Denetim Standartları yayımcısı IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından üstlenilmiştir.

AICPA 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)'ni yayınlamıştır ve bu standartlar öz itibariyle bir denetim faaliyetinde uyulması gereken asgari niteliklerdir. Bu asgari nitelikler, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board-ASB) tarafından güncellenmiş ve Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) olarak yayınlamıştır. Kısaca, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetçilere mesleki sorumluluklarını yerine getirmede yol haritası sunan genel ilkeler olup kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlemektedirler. GKGDS, denetim faaliyetlerini kimlerin hangi yöntemle ve nasıl yapacağını, sonuçların raporlanma şekillerini belirleyen ilke/kurallar bütünüdür. Bu ilke ve kurallar bir yasa ile bağlanmamış ancak değişik meslek kuruluşlarının çalışmalarından ve raporlarından oluşmaktadır. Ülkeler bu raporlar doğrultusunda kendi mevzuatlarını düzenlerler (Güredin, 2007: s.53).

Bu standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç grupta incelemek mümkündür.

#### **5.5.1.1. Genel Standartlar**

Genel standartlarda denetçilerin mesleki eğitim, bilgi düzeyleri, kişisel özellikleri, davranışları ile ilgili esaslar belirtilmektedir. Genel standartlarda ilk olarak denetim, bağımsızlık, mesleki yeterlik, mesleki özen, hata ve suistimal, makul güvence, denetim riski, kalite kontrol/güvence ilkeleri tanımlanmış, denetçinin yetkileri belirtilerek, mesleki ilkeler sıralanmıştır. Denetimin yürütülme esasları ve denetlenecekler de ayrıca belirtilmiştir.

Genel standartları denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlar olarak tanımlamak mümkündür. Bu standartlar çerçevesinde denetçilerin mesleki özellikleri şu şekilde belirtilmiştir:

**Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı:** Denetim mesleği teknik yeterlilik, yetenek ve bilgi birikimine sahip meslek mensupları tarafından yapılmalıdır.

**Bağımsızlık:** Denetçiler müşterilerinden bağımsız hareket etmeli, şirket ortakları, yetkilileri veya nüfuz sahibi kişi ve kurumların etkisi altında kalmamalıdır.



Mesleki Özen ve Titizlik: Denetçilerin mesleklerini ifa ederken gerekli özen ve dikkati göstermeleri zorunludur (Akar, 2007: s.72).

#### **5.5.1.2. Çalışma Sahası Standartları**

Denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken kurallar çalışma alanı standartları olarak belirlenmiştir.

Çalışma alanı (sahası) standartları; denetim stratejisi ve denetim planının tanımı yapılmış bu stratejiler ve planların asgari düzeyde taşınması gerekli özellikleri belirtilmiştir. Bağımsız denetim süreci ve teknikleri gösterilerek, denetim kanıtlarının toplanması, risk değerlendirme teknikleri, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinde değerlendirilme esasları açıklanmıştır (Demirel vd., 2011, s.248).

Çalışma alanı standartları denetçilerin faaliyetleri esnasında kaliteli ve güvenilir kanıtlar elde ederek doğru bir denetim görüşüne varmalarını sağlayan standartlardır.

Bunlar;

Planlama ve Gözetim: Denetim faaliyetlerinin daha önce planlanmış ve sistematik bir şekilde yapılarak, yeterli ve güvenilir bilgi elde etmeyi, ayrıca denetçi yardımcılarının faaliyetlerinin gözlemlenmesini öngörmektedir.

İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme: Daha önce de belirttiğimiz üzere etkin bir iç kontrol sistemi denetim riskini azaltır ve bu standarda uygunluk denetçi görüşü açısından daha güvenilir bilgi elde edilmesini sağlar.

Kanıt Toplama Standardı: Yeterli bir görüş oluşabilmesi için gerekli miktarda, güvenilir kanıtlar toplanmalıdır (Akar, 2007: s.73).

#### **5.5.1.3. Raporlama Standartları**

Raporlama standartları, denetim raporunun hazırlanma düzeni ve raporun içeriği ile ilgili genel ilke/kuralları kapsamaktadır. Raporlama standartları; bağımsız denetim raporu nasıl düzenlenir ve bağımsız denetçi görüşü çeşitleri ile içeriğe ilişkin ifadelerden oluşmaktadır (Demirel vd. 2011: s.248).

Raporlama standartları, denetim faaliyetleri sonucu varılan görüşün rapor haline getirilmesi ile ilgili standartlardır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Raporlama esnasında mali tabloların GKGMİ'ne uygun biçimde hazırlandığının açıklamasını öngörmektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık: Raporlama sırasında muhasebe ilkelerinin ilgili dönemden bir önceki dönemle aynı olacak şekilde uygulandığını dolayısıyla devamlılık gösterdiğini belirtmeyi öngörmektedir.

Finansal Tabloların Tam Olarak Açıklanması Standardı: Finansal tabloların eksiksiz ve yeterli bilgi içerdiğini raporlamayı öngörmektedir.

Görüş Bildirme Standardı: Denetçilerin faaliyetleri sonucunda bir görüş bildirmesini, koşullu/olumsuz bir görüşe ulaştı ise ya da bir görüşe ulaşamadı ise nedenlerini açıklamasını öngörmektedir (Akar, 2007: s.74).

## **5.6. Muhasebe ve Denetim İle İlgili Uluslararası Kuruluşlar**

İşletmeler ulusal boyuttan taşıp uluslararası nitelik kazanırken yani ticaret küreselleşirken muhasebe sistemlerinin de evrensel boyutu yakalaması kaçınılmazdır. Dolayısıyla bağımsız dış denetimin bir meslek olarak kabul edilmesi, bu mesleğe özgü örgütlerin kurulması ve uygulama farklıklarının giderilmesi için uluslararası örgütlerin kurulması gündeme gelmiştir. Aşağıda bu örgütlerin önde gelenleri tanıtılmıştır.

### **5.6.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi finansal raporlamada uluslararası ilkeler/kurallar belirlemek amacıyla kurulmuştur. Bu şekilde yatırımcılar, kredi verenler, hükümetler ve ilgili tarafların hem kaynakların dağılımı ve politik kararlardaki kabiliyetlerinin daha iyi olması sağlanmaya çalışılmaktadır.

IASC 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nden

profesyonel muhasebe kuruluşlarının bir araya gelmesiyle kurulmuştur. 1983'ten sonra da Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na üye profesyonel oluşumlar da IASC'ın üyesi olmuştur. IASC'ın 112 ülkeden 153 üyesi bulunmaktadır ve ulusal standartları belirlemek üzere kurulmuş kuruluşlar, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi hem hükümetler arası kuruluşlar hem de Dünya Bankası gibi kuruluşlarla çalışmaktadırlar.

IASC 'ın amaçları şu şekilde belirlenmiştir:

\* Kamu yararı gözetilmek üzere finansal tabloların ve bazı finansal raporların bilgi anlamında şeffaf, kaliteli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak yayınlanabilmesi ve yaptırımları olan evrensel muhasebe standartlarının geliştirilmesi,

\* Bu standartlarının uygulanmasını sağlamak,

\* Nitelikli çözümler konusunda ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının benzerliklerinin artırılması ([www.tmud.org.tr](http://www.tmud.org.tr).)

### **5.6.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

Muhasebe mesleği dünya ölçeğinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile en üst düzeyde temsil edilmektedir. IFAC'a 118 ülke 159 kuruluş ile üyedir. IFAC, muhasebecilerin nitelikleri yüksek hizmet vermelerini sağlamaya çalışarak, kamu yararını gözetmek suretiyle faaliyetlerini sürdürmektedir. IFAC kamu, özel sektör, sanayi ve akademik alanlarda hizmet veren 2,5 milyon meslek mensubunu bünyesinde barındırmaktadır (Başpınar, 2005: s.42).

IFAC, üye her bir ülkenin profesyonel muhasebe kuruluşları tarafından kurulmuştur ve kamu, özel sektör, sanayi, eğitim gibi alanların yanı sıra muhasebat ile sıklıkla karşılaşan uzmanlaşmış gruplardaki görevli muhasebecileri temsil etmektedir.

\*IFAC, muhasebecilerin yüksek kalitede hizmeti kamu yararına sunabilmeleri için mesleğin geliştirilmesini, standartların tüm dünyada uygulanabilir olmasını amaçlamaktadır.

\* Komite ve görev gruplarının üye kuruluşlarla çalışmaları sonucu tüm sektörleri kapsayacak şekilde muhasebeciler için kaliteli, profesyonel ve etik ilkelere uygun yayınlar hazırlanmasına ve bu konuda rehberlik yapmaya çalışmaktadır.

\* IFAC, gündeme yeni gelmiş konularda ve muhasebe hizmetlerinin serbestleştirilmesi konularında öncülük yapmaktadır.

\* IFAC, yerel ve ulusal muhasebe birlikleriyle işbirliği yaparak muhasebe mesleğinin dünya çapında uyumlu hale getirilmesine çalışmaktadır (Talu, 2001: s. 120).

IFAC'ın rehberlik yaptığı alanlar şunlardır:

\* Denetim ve denetimle ilgili hizmetler

\* Eğitim

\* Etik

\* Finansal ve idari muhasebe: Uluslararası idari muhasebe uygulamalarından örnekler sunulmakta, uygulama deneyimleri paylaşılmak suretiyle en iyi uygulamalar için rehberlik yapılmaya çalışılmaktadır.

\* Bilgi teknolojileri

\* Kamu sektörü muhasebesi: finansal raporlama, muhasebe ve denetim konularıyla ilgili bireysel talepler çerçevesinde, kamu sektörüne yönelik standartlar bulunmaktadır ancak bu standartlar ulusal ölçekte olduğu için hem içerik olarak hem de yapısal bazı farklılıklar söz konusudur. Kamu sektörü muhasebesi bu belgelerdeki farklılıkları inceleyerek uluslararası uygulanabilecek standartları tavsiye etmektedir (www.tmud.org.tr.)

### **5.6.3. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu**

Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurum Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)'dur. FEE, 29 ülkenin 41 meslek örgütünden oluşmaktadır. Bu ülkeleri üye kuruluşlarının hemen tamamı AB üyesi ülkelerdir ve yarım milyon meslek mensubu temsil edilmektedir. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu'nda temsil edilen meslek üyelerinin yarıya yakını serbest çalışan,

diğer yarısı da sanayii, ticaret, devlet ve eğitim sektörlerinde mesleklerini icra etmektedirler (Başpınar, 2005: s.43).

FEE, faaliyetlerine 1 Ocak 1987'de başlamıştır günümüz itibariyle 32 ülke ve 43 muhasebe meslek kuruluşunu temsil etmektedir. AB'ye giriş sürecinde Türkiye'den TÜRMOB FEE ile işbirliği yürütmektedir. Bu işbirliği Haziran 2001'de FEE Konseyi'nin, TÜRMOB ve FEE arasında işbirliği anlaşması yapılması kararını kabul etmesi üzerine gerçekleşmiştir. TÜRMOB'un FEE konferanslarına katılması ve çalışma gruplarında temsil edilmesinin yanı sıra 2006'da yapılan TÜRMOB-FEE toplantısında, TÜRMOB temsilcilerinin aktif olarak FEE'nin çalışma gruplarında yer alması karara bağlanmıştır. 2006 tarihinden itibaren TÜRMOB, FEE Denetim Çalışma Grubu'nda ve FEE KOBİ-Küçük ve Orta Ölçekli Muhasebe Firmaları Çalışma Grubu'nda görev yapmaktadır. Bu şekilde TÜRMOB, AB bünyesinde gerçekleştirilen muhasebe ve denetime ilişkin çalışmalarla ilgili bilgi edinmekte ve bu çalışmaların bir parçası olmaktadır (<http://www.turmob.org.tr/> s.63).

### **5.7. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki**

Etkin bir iç kontrol sistemi ile finansal raporlamanın güvenilirliği sağlanabileceği gibi hedeflere daha rahat ulaşılır ayrıca belirlenmiş politika ve yasal düzenlemelere uygunluk sağlanması kolaylaşır. Bağımsız denetim planı yapılırken denetim çalışmasının kapsamı, nicelik ve nitelik itibariyle ne tür testlerin uygulanacağı konularıyla ilgili olarak müşteri işletmenin iç kontrol sistemi incelenmek zorundadır. Bu nedenle iç kontrol, genel kabul görmüş denetim standartlarından farklı ulusal/uluslararası standartlara ve düzenlemelere kadar üzerinde önemle durulmuş bir konudur (Güredin, 2000: s.165).

İç kontrol sisteminin etkin çalışması bağımsız denetim çalışmasının kalitesine olumlu etki etmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından incelenen iç kontrol sistemi işletme açısından olası temel risklerin doğru ve zamanında saptanabilmesi, denetim süresinin kısalması anlamına gelir ki müşteri işletme daha az ücret ödeyerek maliyeti düşürmüş olur. Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı denetim riskini azaltmaktadır. Bağımsız denetçilerin, uygulayacakları teknik ve prosedürler yanı sıra iç kontrol sistemine ilişkin bilgi

sahibi olmaları gerekmektedir ayrıca bu sistemi çözümlenebilecek düzeyde anlayışa da sahip olmalıdırlar.

### **5.8. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

Finansal tabloların bağımsız denetçilerce incelenmesi doğruluk ve güvenilirliklerinin işletme sahipleri ve üçüncü kişiler için teyit edilmesi anlamı da taşımaktadır, diğer bir anlamı da işletme faaliyetlerinin dürüst ve etik kurallarla yürütüldüğüne dair inancı pekiştirmesidir (Ulusoy, 2005: s.282).

İç Kontrol sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı, GKGDS'nin Çalışma Alanı Standartları bölümünde yer almaktadır ve bu standartlar denetçinin çalışmalarının dayandırılacağı bir zemin oluşturmaktadır. Bu standartlar denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini belirlemektedir. Denetçinin yapacağı çalışmanın aslı iç kontrol sistemini değerlendirmektir, iç kontrol sistemi tasarımında bulunmayacaktır. Denetçi bu standartlar çerçevesinde işletmenin iç kontrol sistemini incelemeli ve değerlendirmelidir.

İç kontrol sisteminin incelenmesinde iki neden öne çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin güvenilirliğinin araştırılması sistemin etkinliğinin saptanması ve uygun bir denetim görüşüne ulaşılmasında uygulanacak denetim faaliyetlerinin kapsamını belirleyecektir. Bağımsız denetçi incelediği işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin görüşünü bildirir ve yönetime sistemin etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler sunabilir. İşletmenin sahipleri ve diğer taraflar (üçüncü kişiler) iç kontrol sisteminin etkinliğini görmek/güvenmek için işletme yöneticilerinden daha fazla bilgi ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş finansal tabloların güvenilirliği konusunda doğrulama talep edebilirler çünkü işletmede verimli işleyen bir iç kontrol sistemi muhtemel hata/hilelerin önlenmesinde en etkili araç olarak kabul edilmektedir (Kepekçi, 2004: s.8-10).

Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanıması, iç kontrol sisteminin inceleme ve değerlendirilmesinin ilk basamağını oluşturmaktadır. Denetçi işletme çalışanları görüşmeler yapar, işletme yönetimince yayınlanmış örgüt yapısı, iş tanımları, hesap planları, muhasebe yönetmeliği, iç denetçi raporları, önceki yıllara ait bağımsız denetim raporları, muhasebe personelinin gözlenmesi,

belgelerin incelenmesi, işletmenin fiziksel varlığının gezilmesi gibi faaliyetlerle denetçi işletmenin iç kontrol yapısını tanımaya çalışır ve bu bilgileri sistematik olarak kayıt altına alır. Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanımak üzere gerçekleştireceği faaliyetler; işletme büyüklüğü, iç kontrol sisteminin basit veya karmaşık yapıda oluşu, yapılacak denetimin ilk veya tekrarlanan bir denetim olması, işletmenin politikalarına göre ayrıca hata ve yolsuzlukların önem derecelerine bağlı olarak farklılık gösterir.

Bağımsız denetçiler, iç kontrol sistemine ilişkin elde ettikleri bilgilerin değerlendirilmesinde kullanacakları yöntemin cari yıl ve daha sonraki yıllarda da kullanılabilir olmasına, daha kolay tekniklerle hazırlanabilir olmasına, maliyetlerine göre uygun teknik belirleyip kullanırlar. Bunların belli başlı olanları; işlem akımı yaklaşımı, anket yaklaşımı, akış diyagramı yaklaşımı ve denetçi notları yaklaşımıdır.

### **5.8.1. İşlem Akımı Yaklaşımı**

Birbirleriyle yakın ilişkileri olan işlem ve hesapların aynı denetim sahası içerisinde toplanması "işlem akımı yaklaşımı" çerçevesinde değerlendirilmektedir. İç kontrol sistemi değerlendirilirken göz önüne alınacak işlem akımları şunlardan oluşmaktadır:

\* Mal/hizmet siparişi alımları ve kabulü, malların gönderimlerinin yapılması, hizmetin yerine getirilmesi, alıcıya kredi tanımak, nakitlerin tahsilatı, tüm tahsilat işlemleri, komisyonlar, faturalama, satıştan gelen hasılat, alacaklar, şüpheli alacaklar, iadesi alınan mallar gibi muhasebeleştirme işlemlerinin içeriğini oluşturan "hasılat akımı",

\* Satın alma, tahakkuk ve nakit ödemeleri gibi kalemlerden oluşan "gider akımı",

\* Maliyet muhasebesi, üretimin planlanması/kontrolü, stok planlaması/kontrolü gibi işlemlerden oluşan "üretim akımı",

\* Sermaye artırımı/azaltılması gibi işlemlerin muhasebe kayıtları, kâr payı ödemesi, leasing dâhil olmak üzere en uygun finanslama türünün incelenmesi, borç yönetimi, yatırım yönetimi ve fiziksel varlıkların/kıymetlerin korunması ile ilgili işlevlerden oluşan "finanslama akımı",

\* Yevmiye ve büyük defter kaydının yapılması, takip edilecek muhasebe politikaları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin karşılaştırılması, finansal tabloların hazırlanmasında zorunlu bütün bilgilerin toplanması/özetlenmesi, eksiksiz açıklama kuralını uygulama, finansal tablo ve diğer dış raporların hazırlanması/gözden geçirilmesi işlevlerinden oluşan "işletme dışına finansal raporlama akımı" (Güredin, 2007: s.325).

### **5.8.2. İç Kontrol Sistemine İlişkin Bilgi Toplama (Anket) Yaklaşımı**

Fiili olarak olması gereken durumun tespitini yapan denetçi, bu durumun var olup olmadığını belirlemek için işletmenin bölümlerine/alt fonksiyonlarına ya da işletmenin çeşitli faaliyetlerine uygun soru formları hazırlar. Denetim şirketlerin birçoğunda sektörlere uygun şekilde hazırlanmış standart soru formları bulunmaktadır. Bu sorular denetim faaliyetleri esnasında işletmenin durumu gereğince gözden geçirilir. Bu sorular çoğunlukla "evet", "hayır" şeklinde yanıtlanacak sorulardır. Bu yöntem hem kolay uygulanabilir olması hem de fiiliyat ile olması gerekenin karşılaştırılmasına imkân sunduğu için sıklıkla kullanılmaktadır.

### **5.8.3. Akış Diyagramları Yaklaşımı**

Akış diyagramları yaklaşımı denetçi notları yaklaşımı ile benzerlik gösterir. Bu yöntemde denetçiler işletmenin bölümleri arasındaki bilgi ve belge akışının sembollerle gösterildiği şemalar hazırlamaktadırlar. Şemalar işletmenin özellikleri dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Bu şemalara özellikle karmaşık yapıları iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde bazı ayrıntılar için notlar eklenmesi gerekir.

Akış diyagramları, bilgi ve belgelerin üretim sürecine girişlerini ve sistemdeki bütün işlemleri gösterir dolayısıyla hızlı bir gözden geçirme fırsatı sunan analitik bir araç görevi görür (Güredin, 2000: s.188). Aynı zamanda şemayı takip ederek gerektikçe şema üzerinden kolayca güncelleştirme yapılabilir. Akış şemaları işletme özelinde hazırlandığı için hem maliyetli hem de daha fazla uzmanlık gerektiren bir yöntemdir.



#### **5.8.4. Denetçi Notları Yaklaşımı**

Denetçinin denetleyeceği işletmeye ilişkin elde ettiği ön bilgilerin ardından, iç kontrol sistemi hakkında ayrıntılı bilgiye ulaşabilmek için en fazla kullandığı yöntemdir.

Bu yöntem aslında diğer yöntemlere yardımcı bir nitelik taşır. Denetçi bu yöntemle, işletmenin bölüm yöneticileri ve diğer personeli ile görüşmeler sonucu elde ettiği bilgileri çalışma kağıtlarına geçirir ve bunları refere ederek raporunda kullanmak üzere ana dosyaya klase eder. Bu yöntemin verimliliği açısından uygulama esnasında sistemin sayfa başında açıkça tanımlanması, bütün işlemlerin sırayla tek tek listelenmesi ve bu işlemlerin çeşitlerini standart sembollerle gruplandırmış olmak gerekmektedir. Yine de denetçilerin dışında anlaşılması zordur ve daha çok küçük işletmelerde tercih edilmektedir. Bu yöntem esneklik avantajıyla tüm sistemlerin sözlü ifadesini olanaklı kılar ancak denetçinin yazım tekniği çok önemlidir. Yazım tekniğinin zayıf olması durumunda sistemin yanlış anlaşılması riski doğmaktadır. Bu da gereksiz/uygun olmayan uygunluk testleri düzenlenmesi anlamına gelir (Yılancı, 1992: s.38).

Muhasebe sistemi ve ilgili kontroller için düzenlenen çalışma kağıdında, bütün belge ve kayıtlar için hangi işlem için düzenlendikleri bilgisinin yer alması gerekir. Çalışma kağıdında ayrıca sisteme ait süreçteki tüm işlemlerin belge ve kayıtlarının işleme durumunun bilinmesini sağlayacak nedenlere de yer verilmesi gerekmektedir.

#### **5.9. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi**

İç kontrolün bağımsız denetimdeki önemi 1970'lerden itibaren artmaya başlamıştır. Bağımsız denetçilerin sorumluluk alanlarına iç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesi ilk olarak 1972 yılında SAS1 ve 1988'de SAS55 ile dahil olmuştur. Denetçilerin işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmek üzere yapacağı testler zamanlama ve kapsamı itibariyle denetçinin sorumluluğu altındadır. Denetçi denetim planlamasını yapabilmek için işletmenin iç kontrol sistemini iyi tanımalıdır. Elbette işletmenin iç kontrol sisteminin tanınması denetim sürecinin tamamını oluşturmaz ama önemli bir bölümdür (Tunçay, 2011: s.106).

İşletme varlıklarının korunması, işletme yönetiminin belirlediği politika ve prosedürlerin uygulanma derecesinin tespiti ve işletmenin faaliyetlerine ilişkin kayıtların incelenmesi amacıyla kurulmuş olan bir iç kontrol sistemi etkinliğini artırdıkça mali tabloların hatalı olma olasılığı düşer, doğru ve güvenilir olma olasılığı yükselir. Dolayısıyla bağımsız denetim faaliyetlerinin kapsamı itibariyle iç kontrol sisteminin etkinliği arasında paralel bir ilişki vardır (Dabbağoğlu, 2009: s.110).

Bağımsız denetimin kaliteli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini dikkatle incelemesi gerekmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içinde bulunan İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı denetçiler açısından bir yol haritası/rehberlik hizmeti sunmaktadır. Bu standartları göz önüne almadan yapılan bir denetimin kaliteli ve güvenilir olması mümkün değildir.

### **5.10. İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi**

Bağımsız (dış) denetim ile iç denetim çalışmalarının uyumu giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim biriminin olduğu işletmelerde bağımsız denetçiler, iç kontrol sistemini denetim kanıtlarının en önemli argümanı olarak değerlendirebilirler, mali durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin görüş belirtebilirler. İç denetçi ile dış denetçi arasındaki işbirliğinin iç denetim programının hazırlanmasına ve iş bölümü yapılmasına katkısı vardır (Akyel, 2010: s.9).

Dış denetim, işletmenin bağımsız denetçilerden oluşmuş, bağımsız ve farklı tüzel kişiliğe sahip bir denetim birimince denetlenmesidir, bu nedenle dış denetime bağımsız denetim de denmektedir. İç/dış denetçiler denetim planlamasında, denetimle ilgili verilerin toplanmasında ve denetimle ilgili sonuçlara ulaşırken karşılıklı olarak raporlarından ve bulgularından yararlanabilirler.

Esasen geçmiş döneme ait finansal verilerin değerlendirilmesine odaklanan dış denetimin tersine iç denetimde, faaliyetlerin etkinliği, yönetim bilgi sistemlerinin, etik ve sosyal süreçlerin sürekli ve detaylı incelenmesi söz konusudur.

Güvenilir ve iyi işleyen iç denetimin, bağımsız (dış) denetim itibariyle sağlam bir güvence oluşturduğu söylenebilir. Nitelikli bir iç denetim dış denetimi kolaylaştırmakla kalmaz bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve güvenilirliği dış denetim gerekliliğini ortadan kaldırır.

Dış denetim kurumlarının iç denetim kurumlarının etkinliğini artırmak için, iç denetim kurumlarıyla görev bölüşümü ve işbirliği çabası içinde olmaları anlamlıdır ancak dış denetçilerle iç denetçiler arasında işletmenin faaliyetlerini değerlendirirken zamana ilişkin farklı bir bakış açısı vardır. Şöyle ki; dış denetçiler, mali işlemlerin ve hesapların kurallar çerçevesinde işlediğine dair düşüncelerini destekleyecek kanıt peşindedirler yani geçmişte ne olduğuna odaklanırlar. İç denetçiler ise, daha çok faaliyetler esnasında ne olduğuna bakarlar, gelecekte ne olacağı da kapsama alanı içindedir. Dış denetçiler sonuçlar üzerinden değerlendirme yaparlar yani dış denetimin asıl hedefi sonuçları değerlendirmektir. İç denetçiler ise kurulu bir mali sistem üzerinden uygulamayı değerlendirirler (Aslan, 2010: s.71).

## 6. SONUÇ

İşletmelerin küreselleşen bir dünyada ithalat ve ihracatları artmış dolayısıyla zamanında bir pazarda yer almak rekabet açısından önemli bir önkoşul haline gelmiştir. "Tam zamanında" pazarda yer alabilmek ulaşım sistemlerinin entegrasyonunu (çoklu ulaşım sistemleri) zorunlu kılmıştır ancak yerel, bölgesel, uluslararası ulaşım sistemlerinden yararlanmak maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Pazarda var olabilmek, maliyetlerin düşürülmesi ve zamanında hizmet/mal verebilmek için "lojistik" ve "lojistik yönetimi" devreye girmektedir. Zaman içerisinde lojistik operasyonların tek çatı altında bir firma olarak yürütülmesi anlayışı yerini rekabet içerisinde ama ortak hareket edilebilecek çözümler arayışına bırakmıştır.

Ulaşım ve iletişim altyapıları güçlü ülkeler için lojistik ekonomik anlamıyla lokomotif sektör konumundadır. Türkiye 2023 yılı ihracat hedefi 500 milyar dolardır bu hedefe ulaşabilmesi için lojistik alt yapısının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir. Türkiye İpek Yolu'nun canlandırılması yönünde söz sahibi ülkelerden biri olması halinde dünyanın en önemli lojistik ana merkezlerinden önde geleni olacaktır. Bu sektörde var olmak isteyen yabancı şirketler lojistik sektörünün geleceğinin Türkiye odaklı olacağını belirtmektedirler. Türkiye'de yabancı ortaklı uluslararası lojistik işletmelerinin sayısı şu anda çok fazla olmasa da yakın bir gelecekte bu sayının artacağını güçlü işaretleri bulunmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin birbirleriyle eklemlendiği sürekli gelişen bir sektör olan lojistik sektörü, ülkemizde 1980-90 yılları arasındaki dönemde kara-hava-deniz-demiryolu ve kombine taşımacılık alanlarına yapılan yatırımlarla alt yapısını oluşturmuş, 1990'lardan sonra da atılıma geçmiştir. Dünya ölçeğindeki benzer uygulamalarla paralel şekilde hizmet çeşitliliği ve uzmanlık sağlayan Türkiye, 2000'lerden sonra uluslararası şirketlerle işbirliğine giderek yurtdışı bürolarla hizmet kalitesini yükselten dinamik bir sektör haline gelmiştir. Türk lojistik sektörü için

"yeni" olan bu durum çeşitli politika, strateji ve uygulamaların da geliştirilmesine yol açmıştır.

Türkiye'de lojistik sektörü hızlı bir şekilde gelişmekte ve önemli bir kısmı dünya standartlarında hizmet sunan işletmelerce temsil edilmektedir. Ancak sektör itibariyle kural ve standartların tam anlamıyla yerleştiği söylenemez. Türkiye'deki lojistik sektörünün heterojen yapılı olması bu kural ve standartların yerleşmesinde en büyük engeli oluşturmaktadır. Sektörde bir holding bünyesinde büyüme ve gelişme açısından daha şanslı, uluslararası iş yapabilme kapasitesinde, küresel işbirliği içerisinde olan veya olmayan büyük işletmeler örgütsel yapıları itibariyle daha modern ilkelerle çalışmakta, sektörde marka olmaya çalışmakta, iş etiği ve yaratacakları katma değeri öne çıkarmaktadırlar. Sektörde faaliyet gösteren uluslararası marka işletmeler de kendi standartlarında hizmet verirken pazarın hizmet düzeyini yükseltmektedirler. Bu işletmeler yerel avantajları da kullanarak marka avantajlarıyla güven telkin etmektedirler. Ülkemizde lojistik sektörünün kurumsallaşma sürecini tamamladığını söyleyemeyiz bu nedenle faaliyet süreçleri, bu süreçlerin maliyetlerinin tespiti, takibi, yönetimi temel uygulama açısından aynı olmakla birlikte farklar da bulunmaktadır.

Dünyanın en hızlı gelişen ve yeni teknolojilerinin kullanıldığı lojistik gibi bir iş kolunda kalite yönetimi kendi iç süreçlerinde olduğu kadar tedarik zinciri sürecinin de bir parçası olarak kabul edilmektedir.

Tedarik zincirinin yönetimini yapacak olan işletmenin öncelikle kendi iş süreçlerini yönetecek deneyimli yöneticileri olmalıdır. Tedarik zinciri içindeki en önemli operasyon nakliyedir; yani tedarik zinciri içindeki ürün, servis ve bilgi akışı etkin ve verimli bir biçimde taşınması temel faaliyettir. Lojistik iş yapma süreçleri devamlı bir yeniden yapılanma ve iyileştirme içermelidir. Hizmet verecek işletme iş süreçlerini tespit ve analiz etmiş, iyileştirme planlarını ortaya koymuş olmalıdır. Lojistik bazen uluslararası bir operasyondur. Müşterilerin bir kısmı yabancı sermayeli/yabancı ortaklı şirketler olabilir. Bu kuruluşların lojistik gibi uzun süreli iş ortaklığına dayanan bir işbirliğinde karşı tarafın mali tablolarını istemek durumundadırlar. Bu tabloların bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanmış ve onaylanmış tablolar olması bir zorunluluktur. Bağımsız denetim hizmetinde

kalitenin sağlanması ve kontrolü, denetim firmaları tarafından yerine getirilmesi gereken bir zorunluluk olarak görülmelidir.

İşletmelerin iç kontrol sistemleri kendi bünyelerine özgüdür. İç kontrol; işletmenin süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, hedeflerine ulaşmasında etkili bir araç olarak kullanılan ve makul ölçüde güven sağlayan bir sistemdir. Bir işletmenin kurumsallaşması, güvenilirliği, mevzuat ve kurallara uygunluğu, faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinde önemli pay sahibidir. İç denetim ise işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve bu değerın giderek artırılması amacıyla tasarlanan bağımsız, nesnel güvence sağlanması faaliyetidir. İşletme faaliyetlerinin verimli ve etkili bir şekilde sürdürülebilmesi ve olası riskleri en aza indirerek etkin bir iç kontrol ortamı sağlamaktadır.

Bağımsız denetim Türkiye’de para ve finans piyasalarının gelişmesine paralel olarak önem kazanmıştır. Büyük denetim skandalları bağımsız denetim hizmetlerinde bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarının öne çıkmasına neden olmuş ve kalitenin artırılması için birçok düzenleme yapılmıştır.

Küresel rekabet doğrutusunda sürekli büyüme ve gelişme hedefindeki lojistik sektöründe de işletmelerin, kontrol, denetim ve risk yönetimi konularına ağırlık verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıkları, hem de uzun vadeli büyüme planlarına yönelik riskleri etkin bir şekilde yönetmek, süreçte performanslarını artırabilmek için işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilirliği lojistik firmalarında öncelik oluşturmaktadır.

Özellikle büyük ölçekli lojistik firmalarında yönetim; iç kontrol sistemiyle kontrolü sağlamalı, iç kontrol sisteminin etkili ve verimli bir şekilde işlemini güvenilir iç denetim birimi kurarak gerçekleştirmelidir. Kontrol fonksiyonunun iyi işlememesi hayati önemdeki bilgilerin akışını zayıflatarak karar mekanizmasının aksamasına neden olur. Bu durum sadece işletme için olumsuz bir sonuç anlamına gelmez, piyasadaki karar alıcılar işletme hakkında güven sorunu yaşarlar. Bu gibi olumsuz durumların ortaya çıkmasını önlemek için etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması, iç denetim fonksiyonunun geliştirilmesi ve bağımsız denetçiler

tarafından denetime tabi olmak piyasada güvenle ilgili oluşabilecek sorunları ortadan kaldıracacağı gibi şirket prestijini artırıcı bir etkisi de bulunmaktadır.

Lojistik işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı hedeflere ulaşmada olumlu sonuçlara karşılık gelir ancak iç kontrol sistemi yetersiz veya hiç yoksa güvenilir olmayan bilgiler, usulsüz işlemler, fiziki varlıkların hor kullanılması, kaynakların etkin olmayan bir şekilde kullanımları gibi maliyetler doğurur. Olması gerektiğinden fazla kontrol de işletmeye önemli bir mali külfet getirir. Bu nedenle iç denetim birimince ya da bağımsız denetçiler eliyle belli aralıklarla iç kontrol sistemi takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları gereği bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerine başlamadan önce karşılaşılabilecekleri denetim zorluklarını belirlemek, uygun bir denetim planı yapabilmek, uygulanabilecek denetim yöntemlerini ve ortaya çıkabilecek kontrol risklerini belirleyebilmek için işletmeyle ilgili bilgi toplamak ve iç kontrol sistemini değerlendirmekle sorumlu kılınmışlardır.

Bağımsız denetçinin denetim çalışmalarını daraltması için işletmenin iç kontrol sistemini inceledikten sonra iç kontrol politika ve prosedürlerinin planlı ve sistematize uygulandığına ve mevcut iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerini etkin yürütülmesi, hata ve hilelerin azaltılmasına yardımcı olduğuna ikna olması gerekir. Denetim çalışmalarının daraltılması hem zaman hem de işletme açısından maliyetin düşmesi anlamına gelir. Ayrıca bağımsız denetçiler iç kontrol sistemini ve diğer sistemleri/süreçleri denetlerken işletmenin iç denetimin biriminin çalışmalarından yararlanırlar/yararlanabilirler. İç denetim temelde hatalı işlemlerin ve olası hileli durumların önüne geçmek üzere önlem alınmasıdır, işletme aleyhine olan risklerin kontrolü ve azaltılması için yönetime tavsiyede bulunulur. Bu şekilde işletme faaliyetlerinin güvenilirliği sağlanabilir ve bağımsız denetim için şeffaf bir denetim ortamı yaratılmış olur. İşletme faaliyetlerinin etkinleştirilmesi suretiyle firmanın rekabet gücü artar, geleceğe güvenle bakması sağlanabilir.

## 7. KAYNAKLAR

- Akar, O. (2007) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi ve Lojistik Faaliyetlerinde Bulunan Bir İşletmede Uygulama Örneği*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi.
- Aksoy, M. (2008) *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını. Ankara.
- Akyel R., İlhami S.(2010) Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü. *Vergi Sorunları Dergisi*. S. 258. ss.7- 20.
- Akyel, R. (2010)Yönetimde İç Kontrol. İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C.19. S.3.ss.1-22.
- Arcagök, M.S., Yörük, B. (2004) Yönetim Kontrolü/İç Kontrol. *Maliye Dergisi*. S.145.
- Arcagök, M. S., Ertan E. (2006) *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Ankara:Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Aslan, B. (2010) Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*. S.77. ss.63-86
- Ataman, Ü. Hacırüstemoğlu R. Bozkurt N., (2001)*Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul:Alfa Yayınları.
- Atmaca, M.(2012) Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi.*Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*. C.14, S.1, ss. 191-205.
- Aytaç, P.(2008) *Tedarikçi Ve Müşteri İlişkilerinin Entegrasyonu: Würth GmbH. Tedarik Zinciri Uygulaması*. İstanbul:Bahçeşehir Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi.



- Bamyacı, M.,(2004) *Modern Lojistik Yönetimi: Organize Lojistik Bölgeleri İçin Bir Yer Seçimi Modeli*, İstanbul:İstanbul Üniversitesi. Doktora Tezi.
- Başpınar, A. (2005) Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. S.148.
- Bayazıtlı, E (1991). Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının Türkiye'ye Uygulanması. *A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. C. 46. S.3-4. ss. 143-193.
- Beşli, S., (2004) *İhracatta Pratik Bilgiler Lojistik*. İstanbul:İGEME (İhracatı Geliştirme Merkezi)
- Berkman, S. (2011) *Tedarik Zinciri Ve Lojistik Yönetiminde Altı Sigma Yaklaşımı*. İstanbul:Bahçeşehir Üniversitesi.Yüksek Lisans Tezi.
- Bezirci, M. Karasioğlu F. (2011) Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. S.21. ss.571-592.
- Bozkurt, N. (2000), *Muhasebe Denetimi*. İstanbul:Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Ceran, Y., Bezirci M. (2011) Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Önemi. *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.C.6, S.22, ss.507-535.
- Ceylan, E. (2013) Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi
- Coşkun, A. Güner, M.F. Okudan, F. (2013) *Denetim*. Fatih Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Yayını.
- Çancı, M. Erdal M., (2009) *Lojistik Yönetimi*. İstanbul:UTİKAD Uluslararası Taşımacılık ve Lojistik Hizmet Üretenleri Derneği.
- Çekerol, G. S. (2013) *Lojistik Yönetimi*. Anadolu Üniversitesi Yayın No:2823, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:1781, Eskişehir:Anadolu Üniversitesi
- Dabbağoğlu, K. (2009) İç Kontrol Sistemi. *Journal of Qafqaz University*. S. 26. ss. 109-115.
- Demir, V. (2007) *Lojistik Yönetim Sisteminde Maliyet Hesaplaması*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Demirel, S. Erek, İ.C. Çetin, M. (2011) Denetim Standartlarının Önemi. *Dış Denetim Dergisi*. Ocak-Şubat-Mart 2011 Sayısı.
- Demirdöğen, O. Küçük O. (2007) Malzeme Akışının Etkinliğinde Tedarik Zinciri Yönetiminin Önemi, 8. *Türkiye Ekonometri ve İstatistik Kongresi*.24- 27 Mayıs 2007, Malatya:İnönü Üniversitesi.
- Duman, Ö.(2008) Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Ankara: TESMER Yayınları. Yayın No:78.
- Durusu, A.(2011) *Türkiye’de Lojistik Sektörünün Gelişimi ve Örnek Uygulamaların İncelenmesi*. İstanbul:Arel Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi.
- Elitaş, C. Kiracı M. (2010) Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz-Ağustos 2010 Sayısı. ss.45-78.
- Erdoğan, M. (2002) Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. C.5. ss.51-63.
- Erdoğan, M. (2005) *Denetim*. Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ergöner, G. (2014) *Lojistik Yönetimi Ve Proje Yönetimindeki Teknolojik Gelişmelerin Savunma Sanayi Projeleri Üzerindeki Etkisi Savunma Kaynakları Yönetimi*. İstanbul:Harp Akademileri Stratejik Araştırmalar Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.
- Ertek, G.(2012) *Depolama Sistemleri (Warehousing Systems), Uluslararası Lojistik*, Ed. Bülent Çatay, Gürkan Öztürk. Anadolu Üniversitesi Yayınları. Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1593.
- Gülen, K.G. (2011)*Lojistik Sektöründe Durum Analizi ve Rekabetçi Stratejiler*. İstanbul Ticaret Odası Yayınları. Yayın No:2010-70, İstanbul.
- Güler, E. (2006) *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Doktora Tezi.
- Güredin, E. (2000) *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Güredin, E. (2007) *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul:Arıkan Yayıncılık.

- Harvard Business Review (2007) *Tedarik Zinciri Yönetimi*. Çev. Oygur Yamak, İstanbul:MESS Türkiye Metal Sanayicileri Sendikası.
- İbiş, C. (1997) Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Yeri ve Önemi. *Vergi Sorunları Dergisi*, S.111.
- Kaya, S. (2015) *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Kayabaşı, A. Özdemir A. (2008) Üretim İşletmelerinde Lojistik Yönetimi Faaliyetlerinde Performans Yönetimine Bakış: Beklenti-Fayda Farkı Analizi Uygulaması. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. C.22, S.1, ss.195-2009.
- Keskin, H. (2009) *Lojistik, Tedarik Zinciri Yönetimi, Geçmişi, Değişimi, Bugünü, Geleceği*, Ankara:Nobel Yayıncılık.
- Kızılboğa, R. Özşahin F. (2013) Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı.*Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.6. S.2, ss.220-236.
- Koçberber, S.(2008) Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*. S.68. ss. 65-89.
- Korkmaz, U.(2007) Kamuda İç Denetim (1). *Bütçe Dünyası Dergisi*. C.2, S.25, ss.4- 15.
- Köroğlu, Ç., Uçma T. (2006) İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. *Mevzuat Dergisi*. S.103, Y.9.
- Long, D. (2012) *Uluslararası Lojistik Küresel Tedarik Zinciri Yönetimi Çev: Mehmet Tanyaş. Murat Düzgün*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Memiş, M. (2006) *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*. Adana:Çukurova Üniversitesi. Doktora Tezi.
- Özcan, S.,(2008) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Lojistik Yönetiminin Önemi. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C.5, S.10, ss.275-300.

- Özçelik, H. Şenol, H. Aktürk, A. (2014) Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Nisan 2014. ss.55-72.
- Özdemir, A. İ., (2004) Tedarik Zinciri Yönetiminin Gelişimi, Süreçleri ve Yararları, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.23, ss. 87-96.
- Özen, G. (2010), *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Özeren, B.,(2000), *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları* Ankara:Sayıştay Yayınları.
- Paksoy, T., (2005) Tedarik Zinciri Yönetiminde Dağıtım Ağlarının Tasarımı ve Optimizasyonu: Malzeme İhtiyaç Kısıtı Altında Stratejik Bir Üretim-Dağıtım Modeli. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. S:14, ss. 435-454.
- Senal, S.(2011) *Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi. Doktora Tezi.
- Şen, İ. K., (2014) Lojistik Faaliyetlerin Yönetimi ve Maliyetleme Yaklaşımları, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.4, S.1, ss.83-106.
- Talu, H. (2001) *Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi*. V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiriler. TÜRMOB Yayınları-172,
- Tek, Ö.B., Engin Ö., (2005) *Modern Pazarlama İlkeleri Uygulamalı Yönetimsel Yaklaşım*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Tekin, M., Zerenler M., Bilge A., (2005)Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletme Performansına Etkileri: Lojistik Sektöründe Bir Uygulama. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, C.4, S.8, ss.115-119.

- Timur M.N., Başkol M. Çekerol S.G.,Suvacı G. (2013) *Tedarik Zinciri Yönetimi*. Ed. Timur M.N., Çekerol S.G. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. Yayın No:2889.
- Tuan, K., Memiş M.Ü.,(2007) İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S.35, ss. 87-99.
- Tunçay, D. (2011) *İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*. İstanbul: Marmara Üniversitesi. Yüksek Lisans Tezi.
- Tunçbilek, M. (2002) Lojistik Hayati Bir Konu. *3 D Lojistik Dergisi*. S.14.
- Tutkun, H.İ.(2007), *Tedarik Zinciri Yönetimi Yapısının Tasarlanması Ve Örgütlenmesi Öncesinde İşletmede Uygulanabilirliğinin Analizi*. İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Tümer, S. (2010), *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*, Ankara:Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları.
- Ulusoy, Y. (2005) Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C.7, S.2, ss.265-300.
- Uzay, Ş. (2009) “Denetimde Kalite”, Konya SMMMO, *I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*.
- Uzay, Ş. Tanç, A. Erciyes, M. (2009) Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. *Mali Çözüm*. S.95. ss.125-140.
- Uzay, Ş. Tanç, A. Erciyes, M. (2009) Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-2. *Mali Çözüm*. S.96. ss.129-147.
- Yamak, O. (2007), *Üretim Yönetimi*, İstanbul:Türkmen Kitabevi.
- Yardımcıoğlu, M., Kocamaz H., Özer Ö., (2012) Lojistik Yönetiminde Taşıma Sistemleri Ve Maliyetleme Yöntemleri. *II. Bölgesel Sorunlar Ve Türkiye Sempozyumu*. S.245.
- Yılandıcı, Münevver (1992) *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri*. Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yayınları. No: 631.

Yılancı, M. (2006) *İç Denetim*, Ankara: Nobel Yayınları.

Yüksel H. (2002) Tedarik Zinciri Yönetiminde Bilgi Sistemlerinin Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. C. 4, S.3, ss. 261-279.

## *İNTERNET KAYNAKLARI*

Russell, S.H. (2000), World of Logistics, Air Force Journal of Logistics; 24 (4)  
[http://logmgt.nkmu.edu.tw/conti\\_edu/resource/tgarden/logistics/General%20theory%20of%20logistics%20practices.pdf](http://logmgt.nkmu.edu.tw/conti_edu/resource/tgarden/logistics/General%20theory%20of%20logistics%20practices.pdf) (Erişim Tarihi: 01.08.2015)

Türkiye'de Forwarding ve Lojistik Sektörü  
<http://www.utikad.org.tr/sayfalar.asp?page=13> (01.08.2015)

Babacan Muazzez, Engin Deniz Eriş (2004), Marketing Strategies of Logistics Firms in Turkey During Economic Crises”, International Logistics Congress 2004, Dokuz Eylül Publications Volume I, December 2-3

[http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyalari/51/PDF2003\\_1\\_2.pdf](http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyalari/51/PDF2003_1_2.pdf) (01.08.2015)

Karaçay G., Tersine Lojistik: Kavram Ve İşleyiş  
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/cusosbil/article/viewFile/5000001039/5000001730> (Erişim Tarihi: 11.08.2015)  
([http://web.sakarya.edu.tr/~ukula/ders2\\_tzy.pdf](http://web.sakarya.edu.tr/~ukula/ders2_tzy.pdf)).

Tedarik Zinciri Yönetimi

[www.baskent.edu.tr/.../Tedarik%20zinciri%20yonetimi%20ve%20lojistik...](http://www.baskent.edu.tr/.../Tedarik%20zinciri%20yonetimi%20ve%20lojistik...) (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

Tedarik Zincirlerinde Başarının Sırrı -1 (Nisan-Mayıs 2005)

<http://www.dergil.com/tr/dergi/nisan-mayis-2005/tedarik-zincirlerinde-basarinin-sirri-1/71.aspx>. (Erişim Tarihi: 17.09.2015)

Tedarik Zinciri Yönetimi

[http://www.abigem.org/appmanager/tr/portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageKobiUretim&nodeName=KobiUretim\\_09](http://www.abigem.org/appmanager/tr/portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageKobiUretim&nodeName=KobiUretim_09) (Erişim Tarihi: 21.09.2015)

[www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=136](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=136) (Erişim Tarihi: 21.09.2015)

Kaya B., İç Denetim Nedir?

[http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic\\_denetim\\_bertan\\_kaya\\_5\\_makale.pdf](http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf)  
(Erişim Tarihi: 21.10.2015)

TÜRMOB-TESMER Mesleki Uyum Eğitimi-Denetim

<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf> (Erişim Tarihi: 22.10.2015)

Denetim Türleri

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> (Erişim Tarihi: 22.10.2015)

Maliye Bakanlığı- Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü- Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol Ve İç Denetim Rehberi

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0> (Erişim Tarihi: 22.10.2015)

IFRS Vakfı (2009), Maddi Varlıklar

<http://www.ifrs.org/Documents/modul17.pdf> (Erişim Tarihi: 27.10.2015)

Erol Çelen, Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi

[archive.ismmmo.org.tr/docs/.../20%20-%2055%20EROL%20ÇELEN.do...](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/.../20%20-%2055%20EROL%20ÇELEN.do...)  
(Erişim Tarihi: 07.12.2015)

Muhasebe ve Denetim Mesleği

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWeo gIpBouKO6xBUJewGLZU9nFMV+veczKHS+MsnkULtraC8/AeRtQuw6 CHnBvbTZYI=> (Erişim Tarihi: 10.12.2015)

Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal Ve Uluslararası Kuruluşlar

[www.tmud.org.tr/Files/muhasebe-denetim.docx](http://www.tmud.org.tr/Files/muhasebe-denetim.docx) (Erişim Tarihi: 10.12.2015)



## **8. ÖZGEÇMİŞ**

1988 yılında İstanbul'da doğdu. İlk ve Orta Okulu Siyavuşpaşa İlköğretim Okulunda, Liseyi Bahçelievler Lisesinde okudu. 2006 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesinde başladığı lisans öğrenimini 2011 yılında tamamladı. Haliç Üniversitesi Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans öğrenimine 2014 yılında başladı.