

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE SATIN ALMA SÜRECİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİ VE DENETİMİ**

Yüksek Lisans Tezi

RENGİN KAVCI

1350Y71116

İstanbul, 2016

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE SATIN ALMA SÜRECİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİ VE DENETİMİ**

Yüksek Lisans Tezi

Rengin Kavcı

1350Y71116


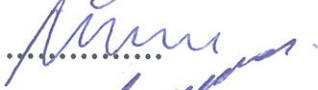

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ BİÇER

İstanbul, Haziran 2016

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Rengin Kavcı 'nın "İşletmelerde Satın Alma Sürecinde İç Kontrol Sistemi ve Denetimi" konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı- Soyadı	İmza
Tez Danışmanı :	Yrd. Doç. Dr. Ali Aktaş İnce	
Jüri Üyesi :	Doç. Dr. Beliz Ülger	
Jüri Üyesi :	Doç. Dr. Fatma Ulca Özbek	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

TEŐEKKÜRLER

Bu çalıőmamda bana birlikte çalışma fırsatı veren, araőtırmamın her aşamasında engin bilgi birikimiyle tezimi yöneten Değerli Hocam Yrd. Doç. Dr. Ali Altuğ Biçer'e sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

Tüm eğitim hayatımda büyük emekleri olan ve özellikle Yüksek Lisans eğitimim süresince sabırla desteklerini esirgemeyen ve cesaretlendiren çok kıymetli annem, babam ve kardeőime her şey için teőekkür ederim.



ÖZET

Büyüme hedefleyen işletmeler gelecek ile ilgili stratejilerini etkin ve verimli bir biçimde planlayarak ve hissedarlara güvenilir ve şeffaf bir yatırım ortamı sağlayarak başarıya ulaşabilirler. Bunun için öncelikli olarak sağlıklı çalışan bir iç kontrol sisteminin olması ve sistemi kontrol eden, riskleri değerlendiren, sistemin iyileştirilmesi için tavsiyelerde bulunan aynı zamanda ihtiyaç halinde danışmanlık hizmeti veren bir iç denetim departmanına ihtiyaç duyulmaktadır. Rekabet koşulları ve bilişim teknolojileri gibi alanlardaki gelişmeler ile büyüyen işletmelerin insan kaynağının artmasıyla hata, hile, usulsüzlük, yolsuzluk gibi konularda önlem alınması adına iç denetimin işletme içinde ve dışında önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu çalışmada denetim ve kontrol ile ilgili temel kavramlara değinilmiş, iç kontrol sistemi ve iç denetimin işletmeler açısından önemine vurgulanmıştır. Çalışmanın sonunda bir işletmede gerçekleştirilen denetim uygulaması anlatılmış olup iç denetim sonucunda hazırlanmış olan denetim raporu ve uygulamada elde edilen bulgular değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonucunda iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlanmasında iç denetimin rolüne ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

ABSTRACT

Companies can be successful if they are able to plan future strategies effective and efficiently and by presenting reliable and transparent investment environment to their shareholders. A stronger internal control system and a related department which evaluating the risks, optimizing and controlling the system and giving consulting service if it requires is crucial to achieve this success. The developments in some areas such as competitive environment and information technology and by increasing human resource requirements on growing companies, importance of internal control system is rising to take precaution on faulty, fraud, illegal and corruption subjects. In this study, basic concepts in audit and control are investigated and the importance of internal control system on the companies is underlined. An audit application is explained after internal control system process in a company. The results and audit report is assessed end of this study. Consequently, some suggestion made in terms of internal audit role on providing internal control system.

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Risk Sınıflandırma Tablosu.....	58
Tablo 2. Yetki Onay Limit Tablosu	68
Tablo 3. İade Ürün ve Malzemelerin Yaşlandırma Tablosu	74



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. İç Denetimin Temel Unsurları	18
Şekil 2. COSO Küpü.....	39
Şekil 3. İşletme Organizasyon Şeması.....	49
Şekil 4. Kategori Direktörlüğü'nün Diğer Departmanlar İle İlişki Şeması	53
Şekil 5. Satın Alma İş Akış Şeması	61
Şekil 6. Yeni Tedarikçi Seçme ve Değerlendirme Formu Örneği	63
Şekil 7. Tedarikçi Değerlendirme Formu Örneği	65
Şekil 8. Satın Alma Sipariş Formu Örneği	71
Şekil 9. Ürün ve Malzemelerin İade Süreçleri Şeması	73

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants)
A.Ş.	: Anonim Şirketi
CBOK	: Ortak Bilgi Havuzu (Common Body of Knowledge)
CoCo	: Kontrol Kriteri (Criteria of Control Objectives)
CobiT	: Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri Control Objectives For Information And Related Technology
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)
FEI	: Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute)
IIA	: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions)
ISO	: Uluslararası Standartlar Teşkilatı (International Organization for Standardization)
No.	: Numara
NQI	: Ulusal Kalite Kuruluşu (National Quality Institute)
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OHSAS	: İş Sağliğı ve Güvenliği Yönetim Sistemleri

(Occupational Health And Safety Assessment Systems)

- s.** : Sayfa
- SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- SOX** : Sarbanes Oxley Yasası
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurumu
- TDK** : Türk Dil Kurumu
- TESEV** : Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
- vb.** : Ve başkası, ve başkaları, ve benzeri, ve benzerleri, ve bunun gibi
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

Özet.....	iv
Abstract.....	v
Tablolar Listesi.....	vi
Şekiller Listesi	vii
Kısaltmalar	viii

GİRİŞ	1
-------------	---

1. İÇ DENETİM.....	2
---------------------------	----------

1.1. İç Denetimin Kapsamı	5
1.1.1. Kurumsal Yönetişim	5
1.1.2. Risk Yönetimi	8
1.1.3. İç Kontrol	10
1.1.3.1. İç Kontrol Türleri.....	12
1.2. İç Denetimin Amaçları ve Faaliyet Alanları	14
1.3. İç Denetim Türleri	16
1.4. İç Denetim Unsurları	17
1.4.1. Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri	18
1.4.2. Kurum Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması	19
1.4.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	20
1.4.4. İç Denetimin Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması	20
1.5. İç Denetçi	20
1.5.1. İç Denetçilerin Sorumlulukları.....	24
1.5.2. İç Denetçinin Özellikleri	25
1.5.3. İç Denetçinin Görevleri.....	26
1.5.4. İç Denetçinin Yetkinlikleri.....	27

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	28
-----------------------------------	-----------

2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	33
2.2. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	35
2.2.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi	35
2.2.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi	36
2.2.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi	36
2.2.4. Fiziksel Korunma İlkesi	37
2.2.5. Bağımsız Mutabakat Yapılması İlkesi	37
2.3. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri ve Uluslararası Standartlar	37
2.3.1. CoCo	37
2.3.2. ACC	38
2.3.3. The King Report.....	38
2.3.4. COBIT Modeli	38

2.3.5.	Turnbull Report.....	38
2.3.6.	COSO	39
2.3.6.1.	Kontrol Ortamı.....	40
2.3.6.2.	Risk Değerlendirme	40
2.3.6.3.	Kontrol Faaliyetleri.....	41
2.3.6.4.	Bilgi ve İletişim	41
2.3.6.5.	İzleme.....	42
2.3.7.	INTOSAI İç Kontrol Standartları	43
2.3.8.	Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları	43
2.3.9.	SOX (Sarbanes-Oxley) Yasası.....	44
2.3.10.	Ulusal Kalite Kuruluşu (NQI) (Kanada).....	45
2.4.	İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	45
3.	SATIN ALMA SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN	
	DEĞERLENDİRİLMESİ	48
3.1.	Genel Açıklama	48
3.2.	İşletmenin Faaliyet Konusu	48
3.3.	İç Denetim Başkanlığı'nın İşletme İçerisindeki Yeri ve Yapısı.....	50
3.4.	İç Denetim Öncesi Planlanan İşler	52
3.4.1.	İç Denetimin Amacı	52
3.4.2.	İç Denetim Ekibi	53
3.4.3.	İç Denetim Yapılacak Departman Hakkında Genel Bilgi.....	54
3.4.4.	İç Denetim Ön Hazırlık	57
3.4.5.	Çalışma Belgeleri	58
3.4.6.	İç Denetim Amaçlarının Belirlenmesi	59
3.4.7.	Açılış Toplantısı	60
3.4.8.	İç Denetim Çalışması	60
3.4.8.1.	Tedarikçi Araştırması ve Temini	61
3.4.8.2.	Satın Alma	66
3.4.8.3.	Fiyatlandırma	70
3.4.8.4.	Yetki Tanımlamaları	71
3.4.8.5.	Raporlama	72
3.4.8.6.	İade Süreçleri	73
3.5.	İç Denetim Başkanlığı Denetim Tavsiyeleri	75
3.6.	İç Denetim Faaliyetinin Değerlendirilmesi	77
SONUÇ	85
KAYNAKÇA	85

GİRİŞ

Çok uluslu işletmelerin sayılarının artması; çeşitli alanlarda olduğu gibi, iç denetimin süreçlerinde ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması anlamında uluslararası gelişmelerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Gelişen ekonomik yapı sadece geçmişe yönelik olarak yapılan değerlendirmelerin yetersiz kalmasına sebep olmuş ve işletmelerin hissedarları açısından geçmişe ait veriler ile geleceğe yönelik yatırım kararlarının alınmasının sağlıklı olmadığını ortaya koymuştur. Artan rekabet koşullarında işletme içerisinde gerekli etkinliğin sağlanması ve sermaye piyasalarının gelişmesi için önkoşul olan güven ortamının oluşması bugüne ve geleceğe yönelik kontrollerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

İşletmelerde geleceğin başarılı yönetilebilmesi, belirlemiş oldukları amaçlarını gerçekleştirmelerini engelleyecek riskleri önceden tanımlanması, değerlendirilmesi ve bu riskleri önleyecek kontrol mekanizmalarını geliştirmeleri ile mümkün olabilecektir. Başarılı bir risk yönetimi sistemi olan işletmeler, birçok anlamda rekabet güçlerini arttıracak ve çıkar grupları için güven veren bir yapı oluşturacaktır.

Bu noktada iç denetime olan gereksinim artmış olup işletmelerin hissedarları ve yönetimi açısından önemli hale gelmiştir. İç denetim, günümüzde ihtiyaç duyulan bu ortamı sağlayabilmek adına geçmişe yönelik kontrolleri değerlendirmenin yanında, tam zamanlı kontrol teknikleri ile bugünün kontrollerini ve geleceğe yönelik denetim teknikleri ile geleceğin faaliyetlerinin etkinliğini ölçmeye yönelmiştir.

1. İÇ DENETİM

Batı dillerindeki karşılığı “audit” olan denetim kelimesinin kökeni, Latince işitmek ve dikkatlice dinlemek anlamına gelen “audire” kelimesinden gelmektedir. Günümüzde denetim kavramı hakkında çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Türk Dil Kurumu (TDK) denetimi, bir faaliyetin doğru ve yöntemlere uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek ve kontrol etmek olarak tanımlamıştır. Fakat bu tanım, birçok işlevi içinde barındırdığından literatürde denetime dair farklı açıklamalar yer almaktadır. Amerikan Muhasebe Kuruluşu (AAA) denetim kavramını, ekonomik faaliyet ile ilgili önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililerle paylaşmak amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve toplamış olduğu bu kanıtları bir araya getirerek değerlendiren ve raporlayan sistematik bir süreç olarak tanımlamaktadır (Özgül, 2011, s. 4).

Denetim, şirket hissedarlarına, şirket yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların ve şirket organizasyonu bünyesindeki süreçlerin tarafsız bir şekilde hazırlanıp yürütüldüğü konusunda güvence sağlamaktadır (Alptürk, 2008, s. 4).

İşletmenin hissedarları ve işletmenin bağlantılı olduğu kuruluşların, işletme yönetiminden işletme ile ilgili bazı bilgileri talep etme hakları bulunmaktadır. İşletme yönetimi tarafından kendilerine teslim edilmek üzere hazırlanan bilgilerin hile ya da hata yapılarak gerçek dışı işlemleri yansıtmama riskinin olması raporların güvenilirliğini azaltmakta ve bu anlamda endişe yaratmaktadır. Aynı zamanda bilgi talep eden kişi ve kuruluşlar işletmeye ait bilgileri kendileri tarafından inceleme olanağına ve yeteneğine de çoğu zaman sahip olamamaktadır. Güvenilir olmayan bilgilerden yola çıkılarak işletme ile ilgili doğru kararlar verilemeyeceğinden bu risklerin en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle işletme ile ilgili bilgilerin kendilerine ulaşmadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi ve onaylanması gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Bu durum ise paralelinde “Denetim” mesleğinin ortaya çıkmasını sağlamıştır (Toroslu, 2014, s. 3).

İç denetim ise 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü’nün (Institute of Internal Auditors, IIA) kurulmasıyla beraber oluşmuştur. İç denetim faaliyetinin sorumlulukları hakkında tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır (Yörüker, 2004, s. 9).

İç denetim anlayışında yaşanan değişimlere bakıldığında, 1950'li yıllardan 1990'lı yıllara kadar iç denetimin, varlıkların korunması ve uygunluk denetimini kapsadığı, ancak 1990'lı yıllardan sonra bu anlayışın değişerek iç denetimin esas amacının kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşmasının sağlanması olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda iç denetim faaliyetinde son elli yıl içerisinde gerek kapsam gerekse etkinlik bakımından önemli değişiklikler yaşanmıştır ve bu yaşanan değişiklikler sonucunda iç denetimin kapsamı, finansal denetimden faaliyet denetimine doğru genişleyen modern iç denetim anlayışına ulaşmıştır. Ayrıca, zaman içerisinde önemli mesleki birliklerin, iç denetim kavramının gelişmesi ve büyümesi sürecine önemli katkılarda bulunduğu gözlemlenmiştir (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 105-106).

İç denetim faaliyetinin, IIA tarafından belirlenen günümüzdeki tanımı aşağıdaki gibidir (Özbek, 2012, s. 97);

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.

Bir diğer iç denetim tanımı; işletmenin her alandaki etkinliğini işletme yönetimi tarafından önceden belirlenen politikalar, prosedürler ve talimatlara uygunluğunu incelemek, geliştirmek, iyileştirmek ve işletmeye değer katmak adına bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence altına alan bir danışmanlık hizmetidir (Keskin, 2006, s. 9).

Ülkemizde 1990'lı yıllardan bu yana daha çok özel sektörde uygulanan iç denetim, kamu sektöründe ise 2003 yılında yasalararak yürürlüğe girmiştir. Kamu mali yönetiminde reform niteliği taşıyan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile kanunun 67. maddesi uyarınca iç denetim bağımsız ve tarafsız olarak hizmet vererek sistemleri izlemek üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur (Çavuşoğlu ve Duru, 2007, s. 15).

Son dönemlerde dünyada yaşanan gelişmeler çerçevesinde iç denetim büyük önem kazanmış ve dinamik bir hal haline gelerek iç denetimden beklentiler artmıştır.

Sürekli genişleyen rolleri ile giderek daha dinamik bir süreç niteliği kazanmıştır. İç denetim faaliyetinin gün geçtikçe öneminin artması bu alanda mesleki yetkinlik ve donanımlar ön plana çıkmasını sağlamıştır. (Güney, 2009, s. 87).

İç denetim, iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşip ulaşmadığı konusunda işletme yönetimi adına bilgi toplayarak, işletme yönetiminin doğru kararlar almalarına ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır. Aynı zamanda iç denetim, işletmedeki iç kontrol sisteminde tespit edilemeyen hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde konusunda etkin bir rol oynamaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s. 99).

Etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulması için gerekli olan şey etkin bir iç denetim ve gözetim sisteminin oluşturulmasıdır. Bu sebeple iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesini belirleyen etkenlere göre iç denetim; işletmenin icra kurulunun dışında, tarafsız, faaliyetleri gözlemleyen, sonuçları denetleyen ve nitelikli insan gücü ile donatılmış bir yapıda olmalıdır (Dabbağoğlu, 2007, s. 112).

Aynı zamanda iç denetim işletme içerisindeki personelin sorumluluklarını doğru bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelemeleri neticesinde yapılan değerlendirmelerin sonuçlarını ileterek, tavsiye ve önerilerde bulunmaktadır (Doyrangöl, 2002, s. 3).

İç denetim işletme yönetimine ve denetim komitesine büyük destek sağlayan bir departman olması sebebiyle işletmeye ve denetim komitesine en fazla faydayı sağlayacak biçimde organize edilmelidir. İç denetim departmanı organize edilirken fayda maliyet analizine dayalı olarak oluşturulmalı, faydası her zaman maliyetin üzerinde olabilecek şekilde yapılandırılmalıdır. Ayrıca iç denetim departmanının oluşturulmasında işletmenin büyüklüğü, yapısı, kültürü ve karşılaşılabilecek riskler gibi etkenler dikkate alınmalıdır (Yılancı, 2006, s. 110).

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, güvence ve danışmanlık hizmetini birlikte yürütmesidir. İç denetim, işletme yönetimin bir parçası olduğu halde aynı zamanda bağımsızlığa sahip bir yapı olarak faaliyetlerini sürdürmekte ve bu nedenle işletmelerde yönetsel hesap verebilirlik sorumluluğunun yerleşmesine büyük katkı sağlamaktadır. İç denetim, kontrol ve hizmet sağlamaya yönelik olarak, geçmiş verilerden yola çıkarak geriye dönük yapılan denetimin

yanında, anında bilgi edinmeye ve ileriye yönelik denetim anlayışını gerçekleştirmek üzere yapılandırılmaktadır. İç denetimi bağımsız denetimden ayıran bir nokta iç denetime ilişkin unsurlar her zaman yasa ya da düzenlemeler ile açıkça belirlenmemiş olmasıdır (Keskin, 2006, s. 10-11).

1.1. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim faaliyetinin amacı ve kapsamı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiş olup şu şekildedir (Mallı, 2013, s. 52);

İç denetim faaliyeti; işletmelerin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, stratejik planlara, programlara ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyeti sonucunda, işletmelerin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin en aza indirilmesi için işletme faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin belirlenmesi, gereken önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

İç denetim, işletmenin faaliyetlerinin risk yönetimi, kurumsal yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amaçlı sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2006, s. 4). Bu doğrultuda iç denetim faaliyetinin kapsamını oluşturan ana konular; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol kavramlarıdır.

1.1.1. Kurumsal Yönetişim

Kurumsal yönetim genel olarak hissedarlar ve diğer paydaşlar ile yönetim kurulu üyeleri ve işletme yöneticileri arasındaki ilişkilerin güçlendirilmesini amaçlayan ve böylelikle sermaye piyasalarına olan güven ortamının oluşmasını hedefleyen uygulamalar olarak tanımlanabilir. Genellikle halka açık firmaların faaliyetlerinin eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk prensipleri

kapsamında yürütülmesini sağlamaya yönelik bir kavram olup önemi her geçen gün artmaktadır (Özbek, 2012, s. 162).

Kurumsal yönetim, işletme yönetimi ile çıkar gruplarının hakları arasında denge sağlayabilmek adına dürüst bir yönetim kurulu ve denetim ekibinin olması aynı zamanda kalıcı biçimde varlıklarını sürdürmesini sağlayacak çalışan bir teknik işlemler topluluğudur (Alptürk, 2008, s. 265). Kısaca kurumsal yönetim işletmenin hedef ve amaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulan tüm sistemlerin bütünüdür.

Kurumsal yönetimin etkili uygulanabilmesi için işletmelerde yönetim anlayışının benimsenmiş olması gereklidir. Yönetim anlayışının oluşması ve devam ettirilmesi işletme yöneticilerin bireysel isteklerinden ziyade işletme için ortak ve doğru bir gelecek planı geliştirilmesi, hiyerarşik yönetim sistemi yerine esnek bir sistem oluşturulmasına, yetkilendirme yöntemiyle işletme içindeki insan kaynağının doğru kullanılmasına bağlıdır. Yönetim anlayışında bir değişim yaşanmadan kurumsal yönetimin başarılı olması zordur. Kurumsal yönetim; etkili iç kontrol sistemlerinin olması, hesap verme sorumluluğu ve denetçinin rolü ile ilgilenmektedir. Kurumsal yönetim modelinin uygulandığı işletmelerde iç kontrol süreci, finansal raporlama amaçlarına yönelik iç kontrolden çok daha fazlasını kapsamaktadır. Kurumsal yönetimi; işletmelerin yönetimi ve kontrolü, süreçlerin raporlanması ve hissedarların yararı açısından bunların gözetimi ile ilgilenmektedir. İşletmenin varlık nedeni, hissedarlar adına belirli hedeflere ulaşmak iken yönetimin ana amacı ise işletmenin bu konudaki sorumluluğundan yola çıkarak, ulaşılacak hedefleri kolaylaştıracak güvenceleri yaratmaktır. İşletme bu amacı gerçekleştirmek için yönetilmeli, kontrol edilmeli ve hissedarlar adına görevlendiren, pek çok konuda bir denetçi aracılığıyla hissedarlarına hesap verebilmesi gerekmektedir (Keskin, 2006, s. 27-28).

Kurumsal yönetimin önemli bazı amaçları da şu şekilde sıralanabilir (Özyılmaz ve Ölçer, 2008, s. 238-239).

- İşletme yönetiminin kendisine verilen güç ve yetkileri, bireysel menfaat yerine hissedarların menfaatlerini arttırmaları doğrultusunda kullanmalarını sağlamak.
- Hissedarların haklarını korumak.

- İşletme hissedarlarının adil ve eşit şartlar sağlamak.
- İşletme ile doğrudan ilişki içinde olan paydaşların ve az hisseye sahip olan hissedarların haklarını korumak.
- İşletme faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak şeffaf olmak ve kamuoyunu aydınlatmak. Bu doğrultuda, hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerin kurumsal yatırımcılar ve diğer paydaşlar için önem taşıyan bilgilerin zamanında ve eksiksiz kamuoyuna açıklanmasını sağlamak.
- Yönetim kurulunun sorumluluklarını açık ve net olarak belirlemek.
- İşletme yönetiminin karar ve eylemlerinden dolayı hissedarlara ve diğer paydaşlara sorumluluk duymalarını sağlamak.
- Küçük hissedarların haklarının büyük hissedarlara aktarılmasına engel olmak,
- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcılar açısından güven ortamı yaratarak sermaye maliyetini düşürmek.
- İşletmenin hisse senedi ihracı yoluyla finansman kaynaklarına kolay erişme imkanı sağlamak.

Kurumsal yönetişimin önemi Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Kurulu tarafından 1999 yılında kurumsal yönetişim ilkelerinin hazırlanarak yayımlanması üzerine artış göstermiş olup dünya genelindeki uluslararası kuruluşlar, yatırımcılar, işletmeler ve diğer paydaşlar açısından uluslararası bir referans kaynağı haline gelmiştir. OECD kurumsal yönetişim ilkelerini; şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve eşitlik ilkeleri olmak üzere dört başlık halinde bir dizi standart ve yol gösterici prensibi kapsamaktadır. İlkeler bağlayıcı olmamakla birlikte hükümet ve işletmelerin kendi yönetim anlayışlarını gözden geçirmeleri ve belirlenen standartları hayata geçirmeleri anlamında tüm dünyada önemli bir rehber olarak görülmektedir (Pamukçu, 2011, s. 136) Bu ilkelere aşağıda kısaca aşağıdaki gibidir:

- a. **Şeffaflık:** Şeffaflık ilkesi işletmenin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımının yanı sıra sadece faaliyet bittikten sonra değil, faaliyetin gerçekleştirilmesi esnasında ve öncesinde de geri bildirim yapılmasına yönelik olanakların geliştirilmesine fırsat verecek düzenlemelere teşvik etmektedir (Kanbur, 2010, s. 14).

- b. Hesap verebilirlik:** Bu ilkede şirket yönetimi ile ilgili sorumlulukların, politikaların açık bir şekilde belirlenmesi gerekirken yönetici ve paydaşların ortak çıkarlarının yönetim kurulu tarafından korunmasını ifade etmektedir. Hesap verebilirlik işletmedeki yetkiyi ve otoriteyi elinde tutan ve kullanan kişilerin ne tür bir yol izlediklerini, hangi yöntemleri tercih ederek kullandıklarını değerlendirilmek için geleneksel mekanizmaları güçlendirmek amacıyla ön plana çıkmıştır. Hesap verebilirlik ilkesi aslında işletmedeki yetkili kişilerin aldığı kararları ve bunların sonucu olarak ortaya çıkan faaliyetlerin performanslarını paydaşlara açıklama zorunluluğunu ifade etmektedir (Sönmez ve Toksoy, 2011, s. 65).
- c. Sorumluluk:** Şirket yönetimi işletme adına aldığı her karardan ve kararların sonuçlarından paydaşlara karşı sorumludur. Ayrıca sorumluluk ilkesi işletme yönetiminin işletme adına yapmış olduğu faaliyetlerin mevzuata, esas sözleşmeye, işletme içi düzenlemelere uygunluğunun denetlenmesidir (İşcan ve Kaygın, 2009, s. 213).
- d. Eşitlik:** İşletmelerde mülkiyet ve kontrolün birbirinden ayrılmış olması yönetimi işletme pay sahiplerinin elinden alarak yöneticilere teslim etmektedir. Bu durumda pay sahibi menfaatlerinin tam olarak korunduğundan emin olmak isteyecekleri için işletme yönetimi herkese adil davranarak işletmeye güven duyulmasını sağlamakla yükümlüdür. Bu ilkeye göre azınlık ve yabancı pay sahipleri de dâhil olmak üzere küçük ya da büyük tüm pay sahiplerinin kanunen veya esas sözleşme ile tanınan hakları gerekli ve yeterli ölçüde eşit olarak korunmalıdır (Badak, 2010, s. 28).

1.1.2. Risk Yönetimi

Risk kavramı, aslında hemen hemen herkesin anlamını çok iyi bildiği bir kavram olup günlük hayatımızda farkında olmadan veya içgüdüsel olarak olabildiğince kaçınmaya çalıştığımız veya yönetmeye çalıştığımız olası olumsuz olayları ifade etmektedir (Özbek, 2012, s. 235).

Aslında risk kavramını sadece olumsuz olaylar veya davranışlar olarak algılamamak gerekmektedir. Pozitif bir olayın oluşması durumunda bundan yararlanamamak da risk kavramına dahildir (Demirbaş, 2005, s. 177).

Riskin iki temel bileşeni söz konusudur. Birincisi doğal risk; faaliyet süreçlerinin doğasında var olan içsel, yapısal seviyesidir. Her işlem doğası gereği az ya da çok mutlaka bir risk unsuru içermektedir. İkinci risk ise önlenemeyen risk; örneğin finansal tablo denetiminde, denetçinin uyguladığı yöntemler ve incelediği konunun dışında farklı olarak ortaya çıkan bağımsız bir risk unsurudur. Her işlem sürecinde mevcut iç kontrol uygulamaları ile kontrol altında tutulmaya çalışılan risklerden başka “artık” risk olarak tanımlanan bir takım risk geriye kalmaktadır. Risklerin uygun iç denetim teknikleri uygulanarak bu tür risklere ilişkin sonuçların minimize edilmesi ve yönetilmesi gerekmektedir (Keskin, 2006, s. 17).

Risk yönetimi, işletmelerin hedeflerine ulaşılması açısından makul güvence sağlamaya yönelik bir yönetim aracıdır. İşletmenin hedeflerine ulaşılabilmesi bakımından risk yönetimin sağladığı makul güvence; bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik açısından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca ulaşmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanması demektir (SPK, 2006).

Risk yönetimi bakımından işletmelerin faaliyetleri ile ilgili stratejik plan ve performans programı hazırlık çalışmaları ile eş zamanlı yürütmeleri gerekmektedir. İşletmeler, öncelikle stratejik planda gösterilen amaç ve hedefleri gerçekleştirmeyi sağlayacak hedefler ile riskler arasında bir denge kurar ve tespit edilmiş olan risk iştahları göz önünde bulundurularak hedeflerini belirler. Risk iştahı; işletmelerin stratejik hedeflerini gerçekleştirirken almayı düşündüğü ya da alabilecekleri risk seviyesinin göstergesidir (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015, s. 9).

Günümüzde iç denetim sadece yıllık planların parasal ve sayısal ifadesi olan bütçelerin denetimini değil, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmek adına risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini yani kısaca risk yönetimini de kapsamaktadır (Keskin, 2006, s. 17).

Ülkemizde iç denetim faaliyetleri Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygun olarak yürütülmektedir. Bu bağlamda iç denetçiler, risk odaklı denetim

tekniklerini benimseyerek, içinde buldukları organizasyonel yapıyı oluşabilecek risklere karşı etkin önlemler almaya sevk etmektedir (Demir, 2014, s. 34).

1.1.3. İç Kontrol

İç kontrolün gündem konusu olması 1970'lerin ortalarında Amerika'da Watergate savcısının bu konuya dikkat çekmesi ile olmuştur. Watergate araştırmalarının neticesinde 1977'de temel konusu iç kontrol olan "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, 1980'lerin ilk zamanlarındaki kontrol ortamı ve iç kontrol süreci üzerinde artan ilginin temelini oluşturmuştur. Daha sonra, 1985 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili Treadway Komisyonu olarak da anılan Ulusal Komisyon kurulmuş ve bu komisyon tarafından Hileli Mali Raporlama hakkında bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda kontrol ortamı ile beraber davranış ve yetki standartları üzerinde durulmuş, iç kontrol kavramı için ortak bir kapsam ve anlayışın benimsendiği bir çerçeve oluşturulması ihtiyacı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Komisyonun bu çağrısı neticesinde Destekleyici Kurumlar Komitesi vasıtası ile COSO oluşturulmuştur. COSO, mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek faaliyetlerdeki etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir. 1992'de yayımlanan "İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve" sonraki yıllarda özel sektör ve kamu sektöründe oldukça yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (Üzümcü, 2010, s. 7).

Dünya'da kabul görmüş ve en yaygın olarak kullanılan iç kontrol tanımı COSO modelindeki tanımdır ve şu şekildedir (Alpman, 2007, s. 1);

İç kontrol işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları vasıtasıyla aşağıdaki kategorilerdeki hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır.

İç kontrol; farklı faaliyet alanlarındaki tüm işletme personelini kapsayan, sadece belli bir döneme ilişkin bir politika ya da uygulama olmayıp işletmenin her alanında süreklilik gösteren bir faaliyettir (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 32).

Başka bir ifade ile iç kontrol; bir işletmenin yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve aşağıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, işletmenin

gelecek beklentilerini etkin ve verimli bir biçimde hataya geçirilmesi için makul bir güvence sağlamak adına tasarlanmış olan bir süreçtir (Özeren, 2004, s. 2):

- İşletme faaliyetlerinin tutumlu, verimli, düzenli, ahlak kurallarına uygun ve etkin biçimde icra edilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi,
- Yasalara ve yönetmeliklere uyulması,
- Her türlü kayıplara karşı kaynakların korunması.

İç kontrolün yapısı ile ilgili çalışmalar gün geçtikçe artarak devam etmiş ve günümüzde işletmeler için vazgeçilmez hale gelmiştir. İç kontroller ile ilgili bazı temel konular aşağıda yer almaktadır (Güneş, 2012, s. 10).

- İç kontrolün başlangıç noktası güçlü bir şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır.
- Başarılı bir kontrol ortamı için yönetimin kararlılığı ve desteği gerekmektedir.
- İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her faaliyetin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün gerçek amacı, insanı değil, faaliyet sürecini kontrol etmektir.
- İç kontroller faaliyetlerin ilk seferinde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olmaktadır.
- İşletmenin büyüklüğüne uygun farklı iç kontrollere ihtiyaç duyulabilmektedir.
- İç kontrol ile işletme verimliliği arasında doğrudan dolaylı yakın bir ilişki vardır.
- İç kontroller iş akışlarının üstüne değil içine yerleştirilmelidir.
- Faaliyetlerin etkili olabilmesi için iç kontroller önemli noktalara yerleştirilmelidir.

1.1.3.1. İç Kontrol Türleri

İç kontroller, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan önemli unsurlardır. İç kontroller işletme amaçlarını gerçekleştirmek üzere hayata geçirilen faaliyetleri engelleyecek riskleri azaltmakta ve yönetmeye yardımcı olmaktadır (Keskin, 2006, s. 82).

İç kontrol yönetsel kontroller ve muhasebe kontroller olmak üzere iki bölümde toplanabilecek yöntemlerden oluşur. Yönetsel kontroller işletme yönetimi tarafından öncelikli olarak varlıkların korunması ve etkin kullanılması için geliştirilmiş yöntemlerden oluşurken muhasebe kontrolleri ise genellikle muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini amaçlamaktadır (Toroslu, 2014, s. 61).

Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, işletmenin finansal tabloları, finansal raporları ve sistemi ile doğrudan ilgilidir. Burada iç kontrol sisteminin temel amacı hatalı ve hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasını sağlamak, bunların kimler tarafından yapıldığını belirlemek ve finansal tabloların güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlamaktır. İşletme yönetiminin gelecekte verimli ve sürekli bir denetim faaliyeti sağlaması için, işletmenin finansal tablolarındaki bariz hata ve hile biçimlerinin ortaya çıkarılması ve işletmenin bu tür durumlara karşı sürekli olarak önlem alması sağlanmalıdır (Özdemir, 2015, s. 23).

a. Varlıkların korunması

Varlıkların korunmasını geniş ve dar anlamda olmak üzere iki açıdan değerlendirmek mümkündür. Geniş anlamda varlıkların korunmasına her türlü işletme kararı girmektedir. Doğal afetler, karar mekanizmalarındaki aksaklıklar vb. etkenler muhasebe sürecinin dışında kabul edildiğinden yönetsel kontrolünün kapsamına dahil edilmesi daha doğru olacaktır. Varlıkların korunması dar anlamda ise denetim faaliyeti bakımında daha anlamlıdır. İktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi esnasında gerçekleşebilecek hatalar ve hileler ya da belge ve kayıtlar üzerinde değişiklik yapılmasından kaynaklanan kayıplar ancak muhasebe kontrolleri ile mümkün olabilmektedir. İşletmenin varlıkların ve bilgilerinin de korunması gerekmektedir. Örneğin; aşırı çalışma insan kaynağında kayıplara neden

olabilmektedir. Tecrübeli ve eğitimli personelin kaybedilmesi ve bunların yerine yeni çalışanların işe alım ve adaptasyon sürelerinde kaybedilen zaman, işletmenin varlıklarının israfına sebep olmakta ve varlıkların doğru şekilde korunmadığını göstermektedir (Güven, 2008, s. 25-26).

b. Finansal kayıtların güvenilirliği

İşletmenin finansal bilgileri hem işletme içine hem de işletme dışına raporlanması finansal kayıtların doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktadır. Genel olarak işletme yönetimine sunulan işletme içi finansal bilgiler işletme dışına sunulan bilgilere kıyasla daha detaylıdır. Bağımsız denetimin amacı işletme yönetiminin hazırlayıp raporladığı finansal tabloların güvenilir ve dürüstlük çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş bildirmektir. Bu sebeple işletme dışına açıklanan finansal raporlardaki bilgiler son derece önem arz etmektedir (Kurnaz, 2013, s. 8).

c. Kıymet hareketleri

İşletmedeki varlıkların satılması, değiştirilmesi, hizmet verilmesi veya hizmet alınması karşılığında varlık transferlerinin yapılması gibi işlemlerle ilgili gerekli olan yetkilendirme ve kayıt sistemin geliştirilmiş olması gerekmektedir (Toroslu, 2014, s. 61).

Yönetmelik Kontroller

Yönetim politikalarına uyulmasını özendiren ve işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini hedef alan kontrollere yönetmelik kontroller denilmektedir (Duman, 2006, s. 6).

Yönetmelik kontroller işletmenin planı, faaliyetlerin etkinliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm teknikleri kapsamaktadır. Yönetmelik kontroller finansal kayıtlarla yalnızca dolaylı olarak bağlantılıdır. Yönetmelik kontroller genel anlamda analizler, kalite kontrolleri, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları ve iş gören eğitim programları gibi kontrolleri kapsamaktadır (Koroğlu ve Uçma, 2006).

1.2. İç Denetimin Amaçları ve Faaliyet Alanları

İç denetim, işletmelerdeki faaliyetlerin etkinliğini ölçmeyi ve bu faaliyetlerdeki kontrolleri değerlendirmeyi hedeflemektedir. Sadece bu işleviyle bile işletme yönetimi açısından önemli bir yönetim değerlendirme aracı olarak görülmektedir. İç denetimin amacı faaliyetler ile ilgili analizlerin gerçekleştirilmesi için sorumlulukların etkili ve verimli bir biçimde yerine getirilmesinde işletme yönetimine ve personeline yardımcı olarak faaliyetler hakkında öneri ve tahminler yapmaktır. Bu yönüyle iç denetim, işletmelerin faaliyetlerini geliştiren, bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmetidir (Toroslu, 2014, s. 112).

Günümüzde iç denetimin görevi, sadece inceleme ve değerlendirme yapmak değil, risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim ile ilgili alanları geliştirmek ve onlara değer katmaktır. İç denetçi, bu amaçları tutum ve davranışlarıyla, rapor diliyle vb. denetimin her aşamasına yansıtarak denetimin her iki taraf açısından da rahat ve katma değerli geçmesi için sistemli yaklaşımlar geliştirerek gerekli ortamı sağlaması gerekmektedir (Bulut, 2014, s. 49).

İç denetim, işletme değerinin maksimum seviyede tutmayı hedefleyen, başka bir deyiş ile işletmeye değer katmayı amaçlayan bir işletme fonksiyonudur. Firma değerini maksimum seviyede tutan tek faktörün kâr olmadığı artık bilindiğine göre işletmenin kârlılığını etkileyen diğer tüm faaliyetlerinin izlenmesi ve incelenmesi iç denetimin konusunu oluşturmaktadır. İç denetim; risk yönetimini, işletme faaliyetlerinin kontrolünü ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesini ve gerekli müdahalelerin yapılmasını kapsamaktadır. İç denetim sürecinin sistemli ve başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi ve sürekliliği bu sürecin işletme faaliyet sonucuna yansımaları ve işletme değerinin maksimum seviyede tutulmasını sağlayacaktır (Aras, 2006, s. 20).

İç denetim faaliyeti, mevzuata uyumunun incelenmesinin yanı sıra mevzuata uyulmaması durumunda kaynaklanan risklerin belirlenmesi ve engellenmesi amacına da hizmet etmektedir. İşletme içi faaliyetlerin iç düzenlemelere uygun olup olmadığını, ilgili düzenlemelerin ise işletme hedefleri ve mevzuata uygun olup olmadığını, ihtiyaçları karşılayıp karşılamadığı ve gerekiyorsa değiştirilmesi, geliştirilmesi gereken alanların neler olduğu yönünde değerlendirmeler yaparak görüş beyan etmektedir (Uzun, 2014, s. 24).

İç denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 119):

- İç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmesi,
- Amaçlara ve hedeflere ulaşılmasına yardımcı olması,
- Varlıkları ve kaynakları her türlü zarara karşı korunması,
- İşletmenin fiziki durumları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakatı sağlaması,
- Raporlama sistemini oluşturarak bu alandaki standartlaşmanın gerçekleştirilmesi,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırması,
- Kurumsal faaliyet alanlarında katma değer yaratması,
- Amaç ve hedeflere ulaşmak için oluşturulmuş politika ve prosedürlerin uygunluğunun denetlemesi ve faaliyetlerin bu politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yürütülmesinin sağlaması,
- Risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmesi,
- İşletme yönetimine sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olmasıdır.

IIA, iç denetim ile ilgili gelişmeleri de göz önünde bulundurarak iç denetim faaliyet alanlarını tanımlamış böylelikle iç denetim faaliyetinin farklı algılanmasını engellemek adına herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması ve uygulanmasını amaçlamıştır. Bu tanımlamalar iç denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak anılan IIA tarafından düzenli olarak gözden geçirilerek geliştirilmiştir. Denetim alanı ve anlayışındaki değişme ve gelişmelere eş zamanlı olarak iç denetim faaliyet alanları da çeşitlenebilmektedir (Alptürk, 2008, s. 53).

İç denetim faaliyeti temelde üç alanı kapsamaktadır. Bunlar(Alptürk, 2008, s. 53):

1. Risk yönetim süreçlerinin denetimi,
2. İç kontrol süreçlerinin denetimi,
3. Kurumsal yönetim süreçlerinin denetimi.

olarak sınıflandırılmaktadır.

1.3. İç Denetim Türleri

İç denetim uygulanabilirliği ve denetim şekli bakımından farklılık göstermektedir. İç denetim uygulamaları; uygunluk denetimi, sistem denetimi, performans denetimi, finansal denetim ve bilgi teknolojileri denetimi olarak beş türden oluşmaktadır (Başpınar, 2006, s. 26). Kısaca bu denetimleri tanımlamak gerekirse;

a. Uygunluk Denetimi

Gerçekleştirilen faaliyetler sonra yapılan hukuka uygunluk denetimini ifade etmektedir. Faaliyet ve işlemlerin ilgili kanun, yasa, yönetmelik ve mevzuata uygunluğu incelenmektedir.

İşletmeler amaç ve hedeflerine ulaşmak için bir takım kriterlere ihtiyaç duyarlar. Bu kriterler işletmenin bizzat kendisi tarafından belirlenebileceği gibi, ulusal parlamento veya hükümet tarafından da belirlenebilir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının değerlendirilmesinde bu kriterlere uyulup uyulmadığını belirleme ihtiyacı uygunluk denetiminin temelini oluşturmaktadır (Arslan, 2013, s. 23).

b. Sistem Denetimi

Denetlenen departmanın faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin, işletmenin organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşım şekliyle analiz edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, eksikliklerin tespit edilmesi, kaynakların ve uygulanan tekniklerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle detaylı incelenmesi ve değerlendirilmesidir (Başpınar, 2006, s. 26).

c. Performans/Faaliyet Denetimi

Kaynakların verimli ve etkin yönetilip yönetilmediğini ve hesap verme sorumluluğunu belirli ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için yapılan denetim türüdür (Kubalı, 1999, s. 32).

Performans/Faaliyet denetimi genel olarak iki temel kavramdan oluşmaktadır. Bunlar, etkinlik ve verimliliklerdir. Etkinlik, amaçlara ve hedeflere ulaşabilme derecesidir. İşletme faaliyetlerini gerçekleştirirken amaç ve hedefler karşılaştırılarak

etkinlik düzeyi ölçülmektedir. Verimlilik ise; işletme de mal ya da hizmet üretirken kaynakların beklenen seviyede kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek amacıyla kullanılan bir kavramdır. Bu aşamada girdilerle çıktılar arasındaki ilişki kontrol edilmektedir (Mallı, 2013, s. 48).

d. Finansal Denetim

Finansal denetim veya finansal tabloların denetimi, finansal tabloların ve tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarının incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasını kapsamaktadır (Aslan, 2010, s. 75).

Günümüzde finansal denetim faaliyeti hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacının yanı sıra; mali tabloların doğruluğunun araştırılmasını, tüm belgelerin tek tek incelenmesi yerine istatistik destekli örnekleme yönteminin uygulanmasını, bu anlamda işletme içi kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır (Alptürk, 2008, s. 54).

e. Bilgi Teknolojileri Denetimi

İşletmenin denetlenen departmanının elektronik bilgi sistemlerindeki sürekliliğinin ve güvenilirliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir (Polat, 2014, s. 10).

Bilgi teknolojileri denetimi; bilginin güvenilirliği ve etkinliğini artırarak işletmenin değişen risk ortamlarına adapte olmasına olanak sağlamaktadır. Aynı zamanda suiistimal ve siber saldırı risklerini tespit eden ve bu risklerin etkilerinin yönetilmesine yardımcı olan bir denetim türüdür (Sardoğan, 2015, s. 27).

1.4. İç Denetim Unsurları

IIA tarafından yapılan iç denetim tanımı irdelendiğinde; iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyet bütünü olduğu sonucuna varılmaktadır. İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sarı, 2013, s. 160).



Şekil 1. İç Denetimin Temel Unsurları

1.4.1. Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri

Güvence hizmeti; işletmenin risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme yapmak amacıyla tespit edilen bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Güvence hizmetleri, iç denetim faaliyetinin en temel unsurlarından biridir (Toroslu, 2014, s. 126).

İç denetimin güvence vermesinin anlamı, işletmenin bir iç fonksiyonu olmakla birlikte idari sorumluluk almaksızın, kurumun kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için yeterli, etkin ve verimli olarak çalışıp çalışmadığının delillere dayanarak değerlendirilmesi ve işletme içerisindeki bu değerlendirmeye ihtiyaç duyan başta yönetim kurulu ve işletme yöneticilerine sunulmasıdır. İç denetim faaliyetlerinin vereceği güvence konusunda özellikle vurgulanması gereken en önemli konulardan biri, söz konusu güvencenin “kesin” bir güvence olmadığı, ancak “makul” bir güvence olduğudur (Özbek, 2012, s. 99).

Bu çerçevede güvence hizmetinden ayrıca, faaliyetler sırasında ve sonrasında üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; işletme varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkin, ekonomik, verimli ve işletme yönetimi tarafından belirlenen prosedürler dahil mevzuata uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair işletmeye ve işletmenin dışına makul düzeyde bir güvencenin verilmesi anlaşılmaktadır. İç denetim, gerçekleştirilen faaliyetin bir parçası olarak bu alandaki gelişmeler konusunda önerilerde bulunarak bu gelişmelere olanak sağlayarak danışmanlık hizmeti vermektedir (Doğmuş, 2010, s. 21-22).

Danışmanlık hizmeti ise iç denetçilerin herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir işletmenin faaliyetlerini iyileştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliğine ve kapsamına denetlenen kişiler ile birlikte kararlaştırılan danışmanlık faaliyeti ve bu faaliyetle bağlantılı diğer hizmetlerdir. Yol göstermek, öneri ve tavsiyede bulunmak, işlemleri kolaylaştırmak, iyileştirmek ve eğitim vermek bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir (Özbek, 2012, s. 100).

Danışmanlık hizmeti, işletme yönetiminin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu doğrultuda iç denetim; işletme yönetiminin sorumluluklarını yerine getirmelerinde büyük ölçüde destek olmaktadır (Toroslu, 2014, s. 126).

İşletme yönetimi, organizasyonun amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli olarak değerlendirilmesi ve geliştirilmeye yönelik önerilerde bulunması açısından iç denetim becerilerinden yararlanmaktadır. Danışmanlık hizmeti, bir idari sorumluluk üstlenmeden yürütülen icrai konular ile ilgili eğitim, analiz, öneri, değerlendirme, performans göstergelerinin tespiti, proje görevleri gibi işletmenin faaliyetlerine değer katmak, süreci kolaylaştırmak ve yol göstermek amaçlarıyla gerçekleştirilen hizmetlerdir. İç denetimin bu özelliği onu diğer denetim türlerinden ayırmaktadır (Doğmuş, 2010, s. 21-22).

1.4.2. Kurum Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması

İç denetimin temel amacı; denetlenen departmanlarda hata avcılığı yapmak ve ilgili sorumluları cezalandırmak değildir. Aksine iç denetimin hedeflerine ulaşabilmesi, organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması açısından işletme ile bütünleşen bir iç denetçi ve ortak amaçlar için çalışan bir iç denetim kültürünün oluşturulması ile mümkündür. İşletme yönetimine rakip olmayan, onlarla paralel hareket eden ve kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim mantığı her zaman daha yapıcı olmakta ve bunun doğal sonucu olarak kuruma değer katmaktadır (Gönülaçar, 2007, s. 8).

1.4.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık, iç denetçinin herhangi bir yönetim veya kontrol faaliyetine karışmaması anlamına gelmektedir. Yani iç denetçi denetlediği faaliyetlerden bağımsızdır. Bu iç denetçiye, yönetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin nesnel görüş beyan etmesini ve denetlenen faaliyetleri tarafsız ve etkin değerlendirilme fırsatı vermektedir. Dolayısıyla iç denetçi, işletme yönetiminin sorumluluğunda olan herhangi bir işi yürütmemektedir (Doğmuş, 2010, s. 22).

Tarafsızlık iç denetimi gerçekleştiren iç denetçilerin denetim faaliyeti esnasında iç denetim standartlarına bağlı kalarak tamamen objektif olmaları, inceleme, yorum, değerlendirme ve önerilere kendi kişisel yorumunu katmadan yani önyargısız gereken özen ve dikkati göstererek yapıldığının güvence altına alınmasıdır (Tok, 2010, s. 47).

1.4.4. İç Denetimin Sistemik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması

İç denetim, analitik verilerden yola çıkarak sürekli ve disiplinli analiz, değerlendirme ve denetim faaliyetlerinden meydana gelmesi sebebiyle sistemik bir süreç olarak göz önünde bulundurulmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin sistemik bir çalışma olmasının temelini oluşturan bir diğer husus ise denetim faaliyetlerinin başlangıç aşaması olan iç denetimi planlanmadan son aşaması olan iç denetim bulgularının işletme yönetimine raporlanması sürecine kadar disiplinli bir yaklaşım ile gerçekleştirilebilmesidir. Bunun için denetim faaliyetindeki tüm hususların ayrıntılı bir şekilde standartlara bağlanmış olması gerekmektedir (Ercinler, 2015, s. 50).

İç denetim faaliyetini oluşturan bu unsurlar göz önünde bulundurulduğunda iç denetim faaliyetinin performansı büyük ölçüde iç denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçilere bağlı olduğu görülmektedir.

1.5. İç Denetçi

İç denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, tarafsız davranabilen ve yüksek ahlâki nitelikleri olan uzman kişidir (Alptürk, 2008, s. 33).

Başka bir deyişle iç denetçi, işletme yönetimine sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla işletmeye iç denetim hizmeti veren departmanın üyesidir. İç denetim departmanının asıl amacı iç denetçinin bu tanımında da anlaşılacağı üzere genel olarak işletmenin yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. İç denetçilerden; bağımsız bir şekilde, farklı faaliyet ve departmanların önceden tanımlanmış politikalara uyumunu değerlendirmeleri beklenir. Bu nedenle iç denetçiler, işletmelerdeki tüm departmanlara büyük bir katkı sağlamaktadır. İşletme yönetiminin katma değer beklentisi olabilmesi için iç denetçiler; rol ve sorumluluklarını, katma değer yaratma işlevlerini yönetime tanıtmalı, onları bu konuda bilgilendirmeli ve farkındalık yaratmalıdır (Toroslu, 2014, s. 107-108).

İç denetim departmanı yöneticisinin hazırlayacağı bir iç denetim yönetmeliği ile personeli yönlendirmek ve değerlendirmek üzere politika ve prosedürler tanımlanmalıdır. Söz konusu yönetmelik, iç denetimin rolünü, beklentilerini ve sorumluluklarını, belgeleme ve raporlama standartlarını, eğitim ihtiyaçlarını, denetim performans ölçütlerini kapsamaktadır. İç denetim departman yöneticisinin, yapılan çalışmaların standartlara ve yönetmeliğe uyulmasını güvence altına alması, denetim için uygun talimatların verilmesi, denetim çalışmalarında doğru denetim tekniklerinden yararlanılmasını, denetim sonucu elde edilen sonuçlar ile ilgili yeterli kanıtların toplanmış olmasını, hazırlanan raporların tarafsız, açık ve tam zamanlı olmasını güvence altına almalıdır (Keskin, 2006, s. 29).

İç denetçi, finansal yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda tavsiyelerde bulunmakla yükümlüdür. Denetim sonuçları kapsamında iyileştirmelere yönelik tavsiyelerde bulunulmasından sorumludur. Aynı zamanda denetim esnasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir durum ile karşılaşıldığında, ilgili departman yöneticisine bildirmek iç denetçinin başta gelen görevlerindedir (Alptürk, 2008, s. 33-34).

İç denetçi, yöneticilerin finansal raporlama amaçlarını nasıl dikkate aldığına yönelik olarak işletmenin risk değerlendirme süreci hakkında yeterli bilgiyi sağlayabiliyor olmalıdır. Bu bilgi; risklerin nasıl tanımlandığı, nasıl tahmin edildiği, nasıl değerlendirildiği ve finansal raporlamayı ne şekilde etkilediği konularını içermelidir. Bilgi teknolojileri, risk değerlendirme sürecinin önemli bir aracıdır. Bilgi

teknolojileri, risklerin belirlenmesi ve yönetimini kapsayan tam zamanlı bilgi üretilmesini sağlayarak aynı zamanda denetimini sağlamaktadır. Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi risk değerlendirmesindeki temel amaç; işletmenin amaçlarına ulaşmayı etkileyecek risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yönetimini kapsamaktadır (Keskin, 2006, s. 20).

İç denetçiler yalnızca geçmiş verilerle denetim yapmanın artan rekabet koşullarında yetersiz kaldığını görmektedir. İç denetçiler, dünün verilerinin yanında, bugünün ve geleceğin denetimini de yapmak zorundadır. Geleceğin denetimi riski önceden belirleyerek mümkün olabilmektedir. İyi bir risk yönetimi sistemine sahip olan işletmeler, rekabet güçlerini uluslararası alanda arttırmaktadır. İşletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak iç denetçilerin sistematik çalışmaları sonucu gerçekleşebilmektedir. Aynı zamanda iç denetçilerin, sorumluluğu paylaşma bilinciyle beraber işletme hedeflerinin geliştirilmesine katkıda bulunması iç denetimi önemli fonksiyonlarından biri haline getirmektedir (Keskin, 2006, s. 10).

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tümünü kapsayan ve etkinliğini sürekli gözlemleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve uygulamasını sağlamalıdır. Hazırlanan bu program, periyodik iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözetim faaliyetini kapsamalıdır. İç denetimin işletmenin faaliyetlerine değer kattığını, gerçekleştirilmesine yardımcı olduğunu ve hayata geçirilen iç denetim faaliyetinin etik kurallar ve standartlara uygun olduğunu güvence altına almalıdır. İç denetim departmanı, kalite programlarının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacına yönelik bir uygulama yapmalıdır. Bu uygulama hem iç hem de dış değerlendirmeleri kapsamalıdır. İç değerlendirmeler; iç denetim biriminin kendisi tarafından yapılan periyodik değerlendirmelerdir. Dış değerlendirmeler, işletme dışından bağımsız bir denetim uzmanı veya ekibi tarafından en az beş yılda bir kez yapılmalıdır (Keskin, 2006, s. 29-30).

Önceki dönemlerde iç denetim uygulamaları riskleri gerektiği biçimde anlamadan, raporlamada tespit edilen hataları ve başarısızlıkları yazma veya bir problemle ilgili departmanları veya personeli suçlama eğilimindeydi. Böyle bir yaklaşım biçimi ise yönetici ile iç denetim departmanı ile arasındaki ilişkinin

sınırlanması anlamına gelmektedir. Bu durum, zamanla işletme yönetimi ve iç denetim arasında krizin oluşmasına sebep olabilmekte, böyle bir durumda iç denetimin potansiyelinin tam olarak kullanılmasını engellemektedir. Zaman içerisinde iç denetim alanında meydana gelen değişimler ve gelişmeler uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Bu yaklaşımlar özetle (Gürkan, 2009, s. 42);

- Daha önleyici bir yaklaşımın benimsenmesi,
- Denetlenene “müşteri” olarak yaklaşılması,
- Risk yönetimine daha çok yoğunlaşma gereksinimi,
- Denetim kalitesinin süreklilik temeline yükseltilmesi,
- Teknolojik imkânlardan giderek daha çok faydalanılması şeklinde sıralanabilir.

IIA tarafından yaklaşık beş yılda bir tüm dünyayı kapsayan Ortak Bilgi Havuzu (Common Body of Knowledge- CBOK) araştırmasının son raporlarında da yer aldığı şekilde, günümüzde iç denetçilerin iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gerekli olan bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koymaları, buna uygun işleri üstlenmeleri, kendi yeterliliklerini devamlı geliştirmeleri gerektiğini belirtmektedir. Bu sahip olması gereken yetkinlikleri “genel, davranışsal ve teknik beceriler” olarak üç ana bölümde değerlendirmektedir (Yurtsever, 2014, s. 26).

a. Genel Yetenek

- İletişim becerileri,
- Problem tanımlama ve çözme becerileri,
- Mevzuat ve standartlardaki değişiklikleri takip etmek,
- İç denetimin önemini ve değerini arttırabilme yeteneği,
- Organizasyonel beceriler,
- Diğer genel yetenekler.

b. Davranışsal Beceriler

- Gizlilik
- Objektiflik
- İletişim
- Muhakeme
- Tüm personel seviyeleriyle iyi çalışma

- Yönetişim ve etik hassasiyeti
- Tüm personel ile işbirliği içinde çalışma
- Diğer davranışsal beceriler

c. Teknik Beceriler

- İş anlayabilme
- Risk analizi ve kontrol değerlendirme teknikleri
- Yönetişim, risk ve kontrol araçları ve teknikleri
- İş süreçleri analizi
- Veri toplama, analiz araçları ve teknikleri kullanımı
- Problem çözme ve müzakere teknikleri
- Proje yönetimi
- Araştırma becerileri
- Dolandırıcılık farkındalığı
- Bilgi teknolojileri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanımı
- Diğer teknik beceriler.

İşletme yönetiminin yanında yer alan modern iç denetçilere organizasyonun hemen her alanında danışılır, dolayısıyla her şeye hazır olmaları gerekir. İç denetçiler; koçluk yapar, iç ve dış hissedarları savunur, risk yöneticisidir, kontrol uzmanlarıdır, etkinlik uzmanıdır ve problem çözme ortaklarıdır. Kısacası onlar organizasyonun güvenlik ağıdır (Okay, 2005, s. 19).

1.5.1. İç Denetçilerin Sorumlulukları

Günümüzde yolsuzlukların tespit edilmesinde hem işletme yönetimlerinin ve iç denetçilerin hem de dış denetçilerin sorumlulukları eskiye göre artış göstermiştir. Bu konuda öncelikli olarak sorumluluk işletme yönetimi ve iç denetçilerindir. Özellikle yönetimin karıştığı yolsuzlukları tespit etmek açısından iç denetçilerin ve iç denetim departmanının bağlı olduğu iç denetim komitesinin önemi büyüktür. Yolsuzluklar; genel olarak iç kontrol sisteminin etkin veya yetersiz olarak çalıştırılmamasından kaynaklanmaktadır. İyi işleyen etkin bir iç kontrol sistemi bu tür yolsuzlukların önüne geçebilmektedir. Diğer yandan yönetimin sebep olduğu finansal yolsuzluklar ise iç kontrol sisteminin yetersizliğinden ziyade iç denetim

komitesinin etkin çalışmaması ile ilgilidir. İşletme yönetiminden bağımsız, yeterli teknik bilgiye sahip iç denetçiler ve bunların bağlı olduğu etkin çalışan bir iç denetim komitesi finansal raporlama yolsuzluğu riskini önemli ölçüde azaltabilmektedir (Alptürk, 2008, s. 34-35).

1.5.2. İç Denetçinin Özellikleri

İç denetim yapısı gereği tüm kurumsal yapının uygunluğunu, performansını, faaliyetlerini ve riskini analiz eder. İç denetimin bu yapısı, her ne kadar bu mesleğe öngörülü yaklaşılmasına sebep olsa da iç denetim paylaşmak ve kurumsal yapının olması gereken istikrarlı seviyeye ulaşmasını sağlamak için çalışır. Bu çalışma modelinde iç denetimin beklentisi, tüm departmanlarla şeffaf bir iletişim ortamı kurarak uyum içerisinde işletmenin hedeflediği sonuçlara ulaşmaktır. Tüm meslek çalışanlarının amacı; işletmenin başarmak istediği hedeflere ulaşmasını sağlamaktır. Mesleğin felsefesinde yer alan cesaret ve kararlılık bu yolda ışık gösterecek ana özelliklerin başında gelmektedir (Şahin, 2013, s. 17).

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçiye, yönetim tarafından bazı olanakların sağlanması ve iç denetçinin de bazı niteliklere sahip olması gerekir. Bu olanaklar ve nitelikler aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Toroslu, 2014, s. 109):

- a. İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları yönetim tarafından yönetmelik veya benzeri bir yazılı doküman ile tanımlanmalıdır,
- b. İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır,

İç denetçinin bağımsızlığının sağlanması oldukça önemli bir husustur. Bu bağımsızlık dış denetçinin bağımsızlığı gibi değildir. İç denetçi denetim komitesine karşı sorumludur ve işletmenin bir personeldir (Arcagök ve Yörük, 2004, s. 8).

- c. İç denetçiler gereken mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır,
- d. İç denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler,
- e. İç denetçi girişken, lider ve iletişimi kuvvetli olmalıdır.

1.5.3. İç Denetçinin Görevleri

İç denetçilerin görevleri 5018 Sayılı Kanun'un 64. maddesinde ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15. maddesinde belirtilmiştir (Özşahin, 2011, s. 60-61).

Bu kanuna göre iç denetçiler, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir (Avşar, 2014, s. 23):

- a. Objektif bir risk analizlerine dayanarak işletmelerin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- b. Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yaparak tavsiyelerde bulunmak,
- c. Harcamalar yapıldıktan sonra yasal uygunluk denetimi yapmak,
- d. İşletmenin harcamalarının, finansal işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının; amaç ve politikalara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu değerlendirmek ve denetlemek,
- e. Finansal yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda tavsiyelerde bulunmak,
- f. Denetim sonuçları kapsamında iyileştirmelere yönelik tavsiyelerde bulunmak,
- g. Denetim esnasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili departmanın yöneticisiyle paylaşmak,
- h. İşletme faaliyetleri sonucunda üretilen bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek,
- i. İşletme yönetimi tarafından ihtiyaç duyulması durumunda performans göstergelerini belirlenmesine yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- j. Suç teşkil eden durumlarla ilgili tespitlerini işletme yönetimine iletme,
- k. Faaliyet ve işlemlerin önceden belirlenmiş politikalara, planlara ve prosedürlere uygunluğunu araştırmak.

1.5.4. İç Denetçinin Yetkinlikleri

İç denetçilerin nitelikleri ve yapacağı iş görev tanımlarında yer alması gerekmektedir. İç denetimde yalnızca denetim, muhasebe, bilgi teknolojileri, organizasyonel analiz, endüstriyel bilgi tecrübesi olan uzman kişiler istihdam edilmektedir (Doğan, Hocaoğlu, Yücel ve Aksoy, 2005, s. 26).

İç denetimin değişen ve gelişen fonksiyonları kapsamında iç denetçilerin sahip olması gereken yetkinlikler gün geçtikçe değişim göstermekte olup iç denetimin faaliyetinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için hayati önem taşıyan bilgi, beceri ve gerekli diğer unsurlara konusunda kendilerini sürekli geliştirmeleri gerekmektedir. Bunun için başta iç denetçiler olmak üzere, iç denetim yöneticilerine ve işletme yönetimine önemli sorumluluklar düşmektedir (Yurtsever, 2014, s. 25).

İç denetçiler, işletme organizasyonlarının sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirilmesi, kabul edilebilir maliyetler ile kontrollerin tanımlanması, risk değerlemesi yapılarak bu risklerin etkilerinin en aza indirilmesi yönünde alınacak önlemler konusunda tavsiyelerde bulunmakla sorumludur. Yetkin bir iç denetçi; teknik yetkinlik, eğitim, uyum sağlama ve anlama, inisiyatif kullanma, bağımsızlık, tarafsız ve sorumluluk bilincine sahip olması gerekmektedir. İç denetçinin profesyonel yeteneğin yanı sıra karakteri de önem taşımaktadır. İç denetçiler görevlerini yerine getirirken geleneksel denetim anlayışı ile hareket etmek yerine katılımcı yaklaşımı tercih etmelidir. İç denetçiler; uygulamalarında teknik yetenek ve işletmenin her seviyesindeki personel ile ilişki kurabilmek gibi yüksek standartlara ve iletişime sahip olmaları gerekmektedir (Eşkazan, 2003, s. 32).

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol kavramının ülkemizdeki genel kabul görmüş anlamı ile uluslararası anlamı arasında bazı algılama farklılıkları olduğu ve bu farklılığının birçok anlamda uluslararası yapılan iç kontrol düzenlemelerinin ülkemizde faaliyet gösteren denetçiler tarafından anlaşılması ve uygulanmasında yetersizliğe ve kavram karmaşasına sebep olduğu görülmektedir. Ülkemizde “kontrol” kavramı bir işlem gerçekleştirildikten sonra bu işlemin doğru bir şekilde prosedürlere ve mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının bizzat kontrol etmekle sorumlu kişi tarafından “kontrol edilmesi” anlamına gelmektedir. Ancak kontrol kavramının uluslararası anlamı daha çok yönetsel bir anlam taşımakta olup belirli bir faaliyetin tamamlanmasından sonra değil, tam tersi gerçekleştirilmesi esnasında izlenen yol ve yöntemleri de kapsayarak, süreçlerin içine yayılmış ve sürekli devam eden bütün sorumluluğu sadece denetçilerin yüklemeyen, tüm işletme personelinin sorumluluk aldığı bir uygulama olarak tanımlanmaktadır (Özbek, 2012, s. 385).

İç kontrol işletmede bir kez kurulan ve kurulduktan sonra hep ilk haliyle uygulanan statik bir sistem değildir. İç kontrol, kurulduktan sonrada sürekli gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi gereken yaşayan bir süreçtir (Toroslu, 2014, s. 45).

Bu sebeple iç kontrol sistemi kendi başına bir sistem olarak algılanmamalı; planlama, bütçe, stok, satış, muhasebe, denetim ve bilgi sistemi türündeki tüm sistemleri birbirine kaynaştıran bir kavram olarak düşünülmelidir (Gönülaçar, 2007, s. 13).

İşletmeler büyüdükçe ve faaliyetler daha karmaşık hale geldikçe işletme yöneticilerinin işletme faaliyetleri konusunda doğrudan bilgi sahibi olma imkanları azalmakta ve bu aşamada iç kontrolün önemi artmakta ve bir iç kontrol sistemine gereksinim duyulmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda etkinlik ve verimliliği arttıracak, doğru, güvenilir rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin organizasyon yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli geliştirilebilir bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, çalıştırılması önem arz etmektedir (Güney, 2009, s. 6).

İç kontrol sistemi, “İşletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi, muhtemel hata, hile ve yolsuzlukların engellenebilmesi, için işletme yönetimi veya

bir başka merci tarafından belirlenen uyulması gerekli kurallardır. Burada işletme faaliyetlerinin belirli bir kişi, yönetim veya herhangi bir merci tarafından denetlenmesi değildir. Faaliyetlerin oluşumu esnasında kendini denetleyen bir sistemdir.” (Alptürk, 2008, s. 14).

İyi bir iç kontrol sisteminin olması gereken özelliklerin başında; işletme politikaları ile uyum ve işletmenin belirlediği amaç ve hedefler doğrultusunda faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi gelmektedir. İç kontrol sisteminin kurulmasında öncelikli olarak göz önünde bulundurulması gereken, risk ve maliyet faktörü olmak üzere iki faktöre dikkat etmek gerekmektedir. Kurulacak olan iç kontrol sisteminin maliyeti tahmin edilen riskten yüksekse, öyle bir kontrol sistemine gerek yoktur. Fayda maliyet analizi yapılarak iç kontrol sistemin sağlayacağı fayda veya önleyeceği riskler, sistemin maliyetinden yüksekse kontrol sistemi kurulmalıdır (Alptürk, 2008, s. 16).

İç kontrol sistemi sadece uygunsuzlukların bulunup ortaya çıkarılması olarak düşünülmemeli, uygunsuzluk henüz oluşmadan önce tespit edilip ilgili önlemlerin alınmasıdır. İç kontrol ile faaliyetler ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan bulgularda işletme genelini etkileyecek problemlere düzeltici faaliyetlerin uygulanması ile sistem etkin hale gelmektedir (Ökten, 2004, s. 31).

İç kontrol yapısı gereği dinamik bir süreç olması sebebiyle tüm işletmeler için tüm zamanlarda etkin ve etkili işleyen tek bir iç kontrol sisteminin varlığının düşünülmesi mümkün değildir. İç kontrol zamanla hem çeşitli faktörlere hem de süreç içerisinde kazanılan tecrübelerle bağlı olarak sürekli gelişmektedir. Fakat iç kontrol sisteminin yapısı gereği bazı faktörlerden etkilenmektedir. Ayrıca iki veya daha fazla kişinin anlaşmalı olarak kontrolleri sabote etmesi, işletme yönetiminin iç kontrole önem vermemesi nedeniyle kontrollerin atlanması ve gereksiz düzenlemeler yapılarak sistemin sunacağı faydanın maliyetinden fazla olması iç kontrolün etkinliğini engelleyen faktörlerdendir (Yıllancı, 2006, s. 36).

İç kontrol sistemini etkileyen faktörler şu şekilde sıralanabilir (Erdoğan, 2009, s. 31):

- İşletmenin büyüklüğü,
- Kurumsal yönetim,

- Değer yaratma,
- Riskler ve fırsatlar,
- Yasal düzenlemeler ve mevzuat,
- İşletmenin kültürü,
- Teknolojik gelişmeler,
- Hesap verme sorumluluğu ve zorunluluğu.

İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Çakar, 2008, s. 39),

- Yönetim ve finansal bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Risk yönetim ile ilgili uygulamaların incelenmesi,
- Finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Yasal düzenlemeler ile etik kurallara uyulup uyulmadığının kontrol edilmesi,
- Yapılan raporlamanın zamanında, doğru ve güvenilir olarak hazırlanıp hazırlanmadığının kontrol edilmesi,
- Hem yürütülen işlemlerin hem de belirli iç kontrol tekniklerinin işleyişinin kontrol edilmesi ve bu anlamda özel incelemelerin yapılması.

İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Bu aşamada iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu olan işletme yönetimine bazı sorumluluklar düşmektedir.

İşletme yönetim kurulları, iç kontrol standartlarının uygulanmasından, faaliyetlere yönelik süreç akış planlarının hazırlanmasından, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesinden, uygun ve etkili bir iletişim ağı oluşturmaktan, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin kurulmasından, işletilmesinden ve bütünlüğünden sorumlulardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması yönetimin sorumluluğunda iken, yönetimin bu sorumluluklar kapsamında kararlar aldığına garanti edilmesi denetim komitesinin sorumluluğundadır (Güney, 2009, s. 16).

İşletmelerin finansal hizmetler departmanı, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yaparak ön

finansal kontrol faaliyetini yürütmektedir. Muhasebe sorumluları, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, şeffaf ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. İşletme yöneticileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, finansal yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin tespit edilerek önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla şeffaf bir çalışma ortamının sağlanmasından görev ve yetkileri kapsamında sorumludur. İşletme yöneticileri ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, işletme faaliyetlerinin amaçlara, iyi finansal yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile beraber idare faaliyet raporlarına eklerler. İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi veya işletme ile bağlantılı kuruluşların talep ve şikâyetleri ile yapılan iç ve dış denetim sonucunda hazırlanan raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve sonucunda gerekli önlemler alınır (Resmi Gazete, 2005).

İç denetim fonksiyonu bir işletmenin risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. İç kontrol sistemine sahip işletmelerin yöneticileri, iç kontrolün işleyişi ve işletmeye sağladığı katkıları konusunda genel bir anlayışa sahip olmalıdır. Denetim komitesi iç denetim fonksiyonunun profesyonel bir şekilde doğru yönetildiğini, gerekli ve yeterli kaynaklara sahip olduğunu onaylamalıdır. İç denetim fonksiyonu olmayan, orta ve daha büyük boyutlu işletmeler en azından yılda bir kez böyle bir gerekliliğin olup olmadığını değerlendirmelidir (Acındı, 2007, s. 12).

İç kontrol bir yönetim aracıdır. Bu anlamda (Gönülaçar, 2007, s. 13);

- Tüm yöneticiler kendi işletmelerinin amaçlarını, faaliyetlerini ve kaynaklarını kontrol etmek anlamında sağlıklı çalışan bir iç kontrol yapısının gerekli olduğunu kabul etmelidir,
- Etkili bir iç kontrol yapısının oluşturulması, kurulması ve sürdürülmesi işletme yöneticilerinin sorumluluğundadır ve bu noktada iç denetçilerden önemli ölçüde yardım almaktadır,

- İşletme yönetimi, çoğunlukla iç kontrol yapısının bir parçası olarak bir iç denetim departmanı oluşturmaktadır. İç denetçiler, iç kontrolleri öğretmek ve bu anlamda tavsiyelerde bulunmak açısından değerli bir kaynak oluşturmakla birlikte, verimli bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir,
- İç kontrol standartları işletme yöneticilerinin çalışmalarını sürekli olarak incelenmesini gerektirir. İç kontrollerin verimliliği yöneticilerden düzenli olarak bir değerlendirme ve rapor istenerek ölçülmektedir,
- İç kontrol sisteminde tespit edilen eksiklikler saptandığında düzeltici önlemlerin alınması gerekir.

İç kontrol sistemi, bir işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasında makul güvence sağlayabilmektedir. Ancak net bir garanti ve mutlak bir güvence sağlayası mümkün değildir. İşletmenin gelecekte beklediği ne olursa olsun, bunun başarılmasında birçok riskle karşı karşıya kalınacaktır. İşletme yönetimin görevi, işletmenin hedeflerini gerçekleştirme olasılığını maksimum seviyeye taşımak adına bu riskleri belirlemek ve bu risklere çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin tamamen ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilese de, hedeflerin gerçekleşmesi ve işletmenin gelecekte olmasını planladığı noktaya ulaşması açısından yalnızca makul güvence oluşturmaktadır. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi yürütülürse yürütülsün, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak güvence verememektedir (Akyel, 2010, s. 86).

İç kontrol sistemi ile ilgili tüm bilgiler doğrultusunda etkin bir iç kontrol sisteminin niteliklerini kısaca şu şekilde sıralayabiliriz (Toroslu, 2014, s. 78-79):

- İç kontrol sistemi bir zorunluluktur,
- İç kontrol sistemi işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır,
- İç kontrol sistemi faaliyetleri tamamlayıcı bir süreçtir,
- İç kontrol sistemi hedeflere ulaşma konusunda yardımcı olur,
- İç kontrol sisteminin bileşenleri ile hedefler arasında yoğun bir ilişki vardır,
- İç kontrol sistemi riskleri azaltmak için makul güvence sağlamaktadır,
- İç kontrolün etkinliğini sınırlayan bazı sınırlar mevcuttur,

- İç kontrol sistemi işletme yönetimi ve personel tarafından hayata geçirilmektedir.

2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin temel amacı işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesidir. İşletmenin hedeflerini üç kategori altında sıralayabiliriz (Özbek, 2012, s. 402-403):

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği, tüm operasyonel süreçlerin işletmenin varlıklarını, maddi kaynaklarını ve kıymetlerini koruyacak, muhafaza edecek şekilde etkin, verimli, düşük maliyet ve yüksek performans ile kullanılmasını, üretim, satış, hizmetin etkin ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi ile kârlılık hedeflerine ulaşılması,
- Finansal raporların güvenilirliği, işletme faaliyetlerine ait tüm dönemsel ve yıllık faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin ve açıklamaların doğruluğunun sağlanması,
- Gerek finansal raporlama gerekse diğer tüm işletme faaliyetlerinde yasal mevzuata uyulmasının yanında işletme içinde geliştirilen politika ve prosedürlere uyumlu olarak faaliyetlerin gerçekleştirilmesi.

a. Belirlenmiş Olan İşletme Amaçlarına ve Hedeflerine Ulaşılmasını Sağlamak

İç kontrol, işletmenin amaçları ile bu amaçlara ulaşmak için yürüttüğü faaliyetleri arasındaki bağlantıyı kurmaya yardımcı olur. İç kontrol sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan risklerin gerçekleşme ihtimalini tespit etmesi, değerlendirmesi ve bu tür riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutması şeklinde tasarlanmalıdır (Toroslu, 2014, s. 46).

b. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak

Faaliyetlerin işletme politikalarına, planlara, yasalara ve mevzuatlara uygunluğunu sağlayacak bir kontrol sistemi oluşturulmasından ve bu kontrol sisteminin usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden işletme yönetim sorumludur. Yönetim kendi politikasının uygulanmasını sağlamak ve bu politikaların ne ölçüde

gerçekleştirdiğini takip edebilmek için kontrol usul ve yöntemleri kabul etmektedir. Bu usul ve yöntemleri işletme personeli ile paylaşır ve işletme personeli faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kaldığı ölçüde, işletme politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur. Bu anlamda işletme faaliyetlerini ilgilendiren politika ve yasalarda değişiklik yapıldıkça paralelinde kontrol usul ve yöntemlerde de değişiklik yapılması gerekmekte ve yönetimin personelini bu konuda haberdar ederek yönlendirmesi, sürekli ve etkin bir kontrol ortamının var olmasını sağlayacaktır (Çiçek, 2004, s. 14).

c. Muhasebe Kayıtlarının ve Finansal Raporların Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak

İşletmelerde yönetimin işletmeye alakalı kararlar alabilmesi veya işletme ile ilgili üçüncü kişilerin işletmeye güven duyabilmesi için işletme ile ilgili finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini bilmek ister. Bu sebeple, finansal tabloları etkileyen tüm finansal ya da operasyonel faaliyetlere ilişkin kontrollerin doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak gerekmektedir (Melikyan, 2015, s. 17).

Finansal bilgiler, yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda önemli bir dayanaktır. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve dürüst bilgiye ulaşmaktan geçmektedir. Birçok farklı nedenle finansal bilgilerin doğru ve dürüst olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu doğrultuda iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve prosedürler olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelik olmalıdır (Köroğlu ve Uçma, 2006).

d. İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek

İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, hatalı kullanılmaya ve kötü kullanıma uygun durumdadır. İşletme yönetimi bu durumu önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İç kontrolün yapısındaki temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır (Büyükçoban, 2011, s. 40).

Varlıkların korunmasında, yönetilmesinde, kullanılmasında ve kayıt altına alınmasında yapılan hata ve yolsuzluklardan dolayı oluşabilecek zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanan usul ve yöntemlerdir. Muhasebesel hatalar; satış faturasının hazırlanmasından bilmeyerek yanlış birim fiyatın uygulanması veya yanlış hesaplanma yapılarak satış tutarının düşük

gösterilmesi, satın alınan mal ve hizmetlerin fiyatında, miktarında yapılan yanlışlıklar nedeniyle satıcılara fazla ödeme yapılması gibi durumlardır. Yolsuzluk ise kasıtlı olarak yapılan yasa dışı davranışlardır. İşletmenin zararına ya da yararına olacak şekilde işletme içindeki veya dışındaki kişiler tarafından yolsuzluk yapılabilir. Yolsuzluk işlemleri çok farklı şekilde yapılabilmekte fakat hepsinde ortak özellik olarak kasıt unsurunun varlığı ve hazırlayıcısının dolaylı ya da dolaysız çıkar sağlamasıdır (Kepekçi, 1994, s. 18-19).

e. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak

İşletmenin amaçlarını ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulamalıdır. Kaynakların ekonomik kullanımı, amaçlara ve hedeflere az bir maliyet ile ulaşmak demektir. Farklı bir deyişle, planlanmış maliyet ile gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar ekonomik kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanılması ise, kullanılan kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir. En az kaynakla doğru ve uygun zamanda amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir (Kepekçi, 1994, s. 20-21).

İşletme yönetimi, bir faaliyetin ekonomik olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek adına faaliyetler ile ilgili olarak standartlar belirlemesi gerekmektedir. Belirlenmiş olan faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, riskler analiz edilmeli ve düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu olan kişiye aktararak gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır (Yağcı, 2006, s. 12).

2.2. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

Etkin olarak çalışması beklenen bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında dikkate alınması gereken temel ilkeler şu şekildedir.

2.2.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi

Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini en aza indirmek adına faaliyetler ile finansal karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması,

kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmış olmalıdır (Gezegen, 2015, s. 36).

İşletmedeki tüm faaliyetlerin operasyonel ve finansal tarafı birbirinden bağımsız iki kişi tarafından takip edilmelidir. Her faaliyetin başlanma ve onaylama fonksiyonları ayrı tutulmalıdır. Bu amaçla (Saltık, 2007, s. 39-40);

- Bir faaliyet ile ilgili olarak yetki verilmeden önce operasyonel ve finansal konulardaki işlemi başlatan personelden farklı bir personel tarafından doğrulanmalıdır.
- Bir faaliyetin öncesi ve sonrasını takip edecek personel faaliyetin başlatılmasında görev alan personelden farklı olmalı veya bu personelin astları olmamalıdır.
- İç kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmek için yürütülen ek kontrollerde bu kontrolleri yapan personel başlangıç aşamasında veya bu faaliyetlerin onaylanmasında yer almamış olmalıdır.
- Finansal kararlar ise ilgili düzenlemelere uygun şekilde tasarlanmalıdır.

2.2.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi

İşletme personelinin yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde yazılı hale getirilmesi etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. Her faaliyet mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dahilinde yürütülmelidir (Acındı, 2007, s. 10).

2.2.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi

Oluşturulan belgeler tüm varlıkların düzgün biçimde kontrol edildiği ve tüm işlemlerin doğru biçimde kayıt altına alındığı konusunda makul güvence sağlamalıdır. Belge ve kayıtların kaybolmaları riskini en aza indirebilmek ve ileride arandıklarında kolay bulunmalarını sağlamak üzere sırayla numaralandırılmalı, işlemin gerçekleşmesinden hemen sonra uygulanmalı, basit ve anlaşılır olmalı, farklı

amaçlarla da kullanılacak biçimde tasarlanmalı ve doğru biçimde hazırlanmalarını sağlayacak biçimde olmalıdır (Kulak, 2009, s. 56-57).

2.2.4. Fiziksel Korunma İlkesi

Fiziki olarak varlıkların ve muhasebe kayıtlarının korunması için her türlü fiziksel önlemin alınması gereklidir. Yangına karşı korumalı dolaplar, iyi bir şekilde planlanmış arşivleme ve özel saklama sistemi, elektronik muhasebe araçları gibi fiziksel korumaya yardımcı araçlar fiziksel korumada kullanılabilir (Acımdı, 2007, s. 10).

2.2.5. Bağımsız Mutabakat Yapılması İlkesi

İç kontrol unsurlarının etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan personelin dışındaki personel tarafından, belirli zamanlarda habersiz olarak yapılmalı ve yapılan mutabakat sonucu tespit edilen uygunsuzluklar yönetime raporlanmalıdır (Acımdı, 2007, s. 11).

2.3. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri ve Uluslararası Standartlar

İç kontrol sistemi için farklı ülkelerde birçok model ve standartlar geliştirilmiş ve düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan başlıcaları şunlardır (Erdoğan, 2009, s. 75):

2.3.1. CoCo

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komisyonu tarafından hazırlanmış olan CoCo yapısal bir kontrol sisteminden uzak çoğunlukla davranışsal değerler üzerine yoğunlaşmıştır. İç kontrolün amaçlarını değerlendirmek için kullanılacak yirmi adet spesifik kriter belirlenmiştir. Bunlar; amaç, yeterlilik, izleme ve öğrenme şeklinde 4 temel başlık altında toplanmıştır (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 98-99).

2.3.2. ACC

Avustralya İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen kriterlerden oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve yönetilmesi için işletme yöneticilerinin ve personelin yetkinlikleri üzerinde durur (Acındı, 2007, s. 22)

2.3.3. The King Report

Güney Afrika'da Kurumsal Yönetişim Kraliyet Komitesi tarafından oluşturulmuştur. Kurumsal yönetişim konusunda yüksek standartlar ulaşmak için oluşturulmuş olan King Report kurumsal yönetişimin finansal ve düzenleyici yönlerinin yanında etik ve çevresel konulara da vurgu yapmıştır (Acındı, 2007, s. 22).

2.3.4. COBIT Modeli

COBIT Control Objectives for Information and Related Technology kelimelerinden oluşan bir kısaltmadır. Türkçe karşılığı Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleridir. COBIT, bir organizasyonun faaliyet hedeflerini ve gereksinimlerini karşılayacak bilgilerin üretimi ve aktarımının hızlı, sürekli ve güvenli olarak sağlanabilmesi için teknoloji kullanımından kaynaklanan risklerin belirlenmesi, takip edilmesi ve kontrolünün etkin ve verimli olarak yapılmasını sağlayacak bir yöntemdir. COBIT; bilişim teknolojileri yönetişim modelidir ve sadece bir denetim aracı olmayıp aynı zamanda bir yönetişim aracı olma amacını taşımaktadır. Bu sebeple işletme yönetimden bilişim teknolojileri personeline kadar işletmenin içinde ve dışında işletmenin varlığı ve verimli faaliyet yürütebilmesi konularında risk üstlenen farklı taraflara fayda sağlama amacını da yerine getirmeyi hedeflemektedir (Peker, 2008, s. 7).

2.3.5. Turnbull Report

Turnbull Raporu, İngiltere Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından hazırlanmıştır. İşletmelerin önemli sayılan risklerin belirlenmesi ve yönetmesi amacı ile iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmelerini beklemektedir. COSO modeli gibi Turnbull Raporu da iç

kontrolü işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı ve kolaylaştırıcı bir süreç olarak görmenin yanı sıra risk yönetiminin en fazla üzerinde duran modeldir (Alikadıoğulları, 2011, s. 62).

2.3.6. COSO

1980’lerde yaşanan büyük iflaslar ve finansal skandallar, hatalı ve hileli finansal raporlamalar, muhasebe ve denetim alanında ABD’nin en önemli beş kuruluşu olan AICPA, AAA, FEI, IIA ve IMA işbirliğine zorlamıştır. Treadway Komisyonu çerçevesinde bir araya gelen söz konusu kuruluşlar Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar Komitesi (COSO) olarak gelen öneriler doğrultusunda iç kontrol ile ilgili bir rehber oluşturulması için yaptığı çalışmalar neticesinde Ekim 1992’de “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve (Internal Control: Integrated Framework)” adlı raporu yayımlamıştır. Söz konusu raporda, yönetim kurulu ve işletme yöneticilerinin işletme amaçlarına ulaşıldığı, finansal tabloların güvenilir olduğu ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uyulduğu konusunda makul bir güvenceye verebiliyorlarsa ancak o zaman etkin bir iç kontrolden bahsedilebileceği belirlemiştir (Kayım, 2009, s. 46).

Günümüzde en çok tercih edilen iç kontrol modeli COSO iç kontrol modelidir. COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan rapora göre, iç kontrol sisteminin yapısının birbiri ile bağlantılı beş unsurdan oluştuğunu ve bunların ise kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak açıklamıştır. Bu beş unsur aşağıda kısaca açıklanmıştır (Adiloğlu, 2011, s. 105).



Şekil 2. COSO Küpü

Kaynak: <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der85tam.pdf>

2.3.6.1. Kontrol Ortamı

Eksiksiz olarak işleyen bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanmaktadır. Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesini etkileyen ortamı yaratmanın yanı sıra, iç kontrol disiplinini sağlayarak iç kontrolün temelini oluşturmaktadır. Hangi stratejinin ve ne tür amaçların belirleneceği konusunda kontrol ortamının genel bir etkisi vardır ve bu doğrultuda kontrol faaliyetlerini yapılandırmaktadır. Bir işletme personelinin kontrol bilincini oluşturma tarzı kontrol ortamını belirlemektedir. Disiplin sağlayan ve disiplinli bir yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının esasını oluşturmaktadır. Hem kişisel hem de mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri, uzmanlığa önem verilmesi, işletme yönetiminin iç kontrole olan yaklaşımı, organizasyonun yapısı, insan kaynakları kontrol ortamını etkileyen unsurlardır (Akyel, 2010, s. 86-87).

2.3.6.2. Risk Değerlendirme

İşletmeler kontrol ortamında tasarlayacakları ve uygulayacakları kontrol eylemlerini risk temelli yaklaşımlarla oluşturmalıdır. Bu doğrultuda etkili bir iç kontrolden söz edebilmek için verimli bir risk değerlendirme sürecinden söz etmek gerekir (Aktaş, 2010, s. 17).

Her işletmede amaç ve hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek hem iç hem de dış nedenlerle sonucu oluşan çeşitli risklerle karşılaşmaktadır. İşletmelerin bu risklere karşı hazırlıklı olması ve risk değerlendirmesi yapılması gerekmektedir (Acar, 2009, s. 42).

Risk değerlendirme, işletmenin karşılaşacağı muhtemel riskleri nasıl tespit ve analiz edeceği ile tespit etmiş olduğu bu riskleri nasıl yöneteceği ve bunlara karşı nasıl önlemler alacağı ile ilgilidir. Risk değerlemenin ön koşulu işletmenin amaç ve hedeflerinin açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmiş önceden belirlenmiş olmasıdır. Yani risk değerlendirme yönteminin kapsamı ve uygulanacağı faaliyet alanları belirlenmeden önce işletmenin amaç ve hedefleri belirlenmiş olmalıdır. Etkin bir iç kontrol faaliyetinden söz edebilmemiz için risk esaslı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunun için risk değerlendirme iç kontrol sisteminin bileşenlerinden biridir. Bu sebeple, riskli alanların tespit edilmesi ve kontrol faaliyetlerinin öncelikli

olarak bu alanlarda yoğunlaştırılması iç kontrol sisteminin başarısı açısından önemli bir konu olarak görülmektedir (Karaman, 2014, s. 29).

Risk değerlendirme, işletmenin amacına ulaşma yolundaki karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda bir prensip oluşturulması gerekmektedir. COSO risk değerlendirmeyi aşağıdaki üç adım ile tanımlamaktadır (Kızıllıboğa ve Özşahin, 2013, s. 226):

- Tespit edilen riskin etki ve önem derecesinin tahmin edilmesi,
- Riskin gerçekleşme olasılığının ve sıklığının belirlenmesi,
- Riskin gerçekleşmesi halinde nasıl yönetileceğine ve ne tür önlemlerin alınması gerektiğine dikkat edilmesi.

2.3.6.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletmenin amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkabilmek ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek adına uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün süreçlerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerini önleyici, belirleyici ve düzeltici olmak üzere üç ana başlık altında değerlendirmek mümkündür. Önleyici kontroller çoğunlukla en düşük maliyetli kontroller olup, süreçlere içerisine yerleştirildiğinde hataları ve aksaklıkları engellemektedir. Belirleyici kontroller, önleyici kontrollerle kıyaslandığında daha maliyetli olmasına rağmen bazı faaliyetlerdeki aksaklıkları önleyici kontrollerle belirlemek ya da engellemek mümkün olamamaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi için belirleyici kontroller gereklidir. Düzeltici kontroller ise iç kontrol faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan uygunsuz durumların düzeltilmesi için kullanılan kontrollerdir (Güner, 2009, s. 189).

2.3.6.4. Bilgi ve İletişim

İşletme personeli arasında yukarıdan aşağıda doğru bir bilgi akışı sürekli olmalıdır. Çalışan personel sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğru ve uygun bilgilerin uygun formda kendilerine iletilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda personelin kontrol faaliyetlerinde bir role sahip olduklarını görmelerini sağlayacaktır (Ertınmaz, 2014, s. 59).

İletişim, işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilmektedir. Bir işletmede tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına dahildir. Tersine iletişim sağlanabilmesi için ise iletişim kanallarının açık olması ve işletme yönetiminin sorunları başlangıç aşamasında çözmeye eğimli olması gerekmektedir. İletişim, finansal raporlamanın dışında daha çok iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürler ile ilgili personelin sorumlulukları ile ilgilidir (Demirbaş, 2005, s. 171).

2.3.6.5. İzleme

İzleme, iç kontrolün diğer dört unsurdan sonra ortaya çıkan tablonun sürekli takip edilmesi ve değerlendirilmesi demektir. Bir işletmede kurulmuş bulunan iç kontrol sisteminde zaman içerisinde değişiklikler ve bozulmalara görülebilir. Aynı zamanda kullanılan iç kontrol faaliyetlerinde de gelişmeler meydana gelebilir. Bu nedenlerle izleme esasta iki temel nedene yöneliktir. İlki oluşturulmuş bulunan iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve takibi amacıyla yapılan izlemelerdir. Çünkü iç kontrol sistemi zamanla değişikliğe uğrayabilir ve daha önce etkin olan bir kontrol zamanla daha az etkin hale gelebilmektedir. Bu durum yeni personel alımı, eğitim sorunları, kaynaklarda kısıtlamalar veya aksamalar vb. nedenler sonucu oluşabilmektedir. İkincisi ise yeni kontrol tekniklerinin tespitine yönelik izlemedir. İşletme yönetimi yeni risk alanlarını belirlemek ve buna uygun kontrol sistemindeki prosedürlerde ve faaliyetlerde yapabilecek değişiklikleri tespit ederek uygulama ihtiyacı duymaktadır. İzleme, bir anlamda iç kontrol faaliyetlerinin etkinliğini ve sürekliliğini temin etmektedir. Bu nedenle izlemeyi bir süreç olarak düşünmek daha doğru olacaktır. Bu süreç (Yılancı, 2006);

- a. Uygun personel tarafından Kontrol faaliyetinin yapılıp yapılmadığının,
- b. Kontrol faaliyetinin doğru zamanda uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin,
- c. Belirlenen alanda gerekli düzeltme eyleminin yapılıp yapılmadığının izlenmesini kapsar.

2.3.7. INTOSAI İç Kontrol Standartları

Küba'nın başkenti Havana'da 1953 yılında gerçekleştirilen uluslararası kongre sonucunda oluşturulan INTOSAI, kurulan çok sayıdaki bölgesel teşkilatları, daimi ve özel görevli çalışma grupları ile Dünya'daki en etkin Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü'dür. Bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olan INTOSAI, Birleşmiş Milletler üyesi olan tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu bir örgüttür. Her üç yılda bir farklı ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında, ilgili finansal ve yönetsel konularda güncel gelişmelerin konuşulması ve kararlar alınmasını sağlayan bir forum oluşturmaktadır (Çulhacı, 2005, s. 115).

INTOSAI iç kontrol standartları rehberinde amaçların yanı sıra iç kontrolün niteliğinden de bahsederek iç kontrolün risk esaslı ve makul güvence sağlayan bir sistem olduğu belirtmektedir (Bozkurt, 2010, s. 133).

İç kontrol standartları ikiye ayırarak; genel ve ayrıntılı standartlar olarak belirlenmiştir. Genel standartlar makul güvence, destekleyici tutum, dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri ve kontrollerin gözetimi olarak beş başlık altında incelenmiştir. Ayrıntılı standartlar kontrol hedeflerinin gerçekleşmesine yardım eden yöntemlerdir ve belirli bir sayı ile sınırlandırılmamıştır. İşletmeye özgü çeşitli politikalar, planlar, güvenlik ve yangın alarm sistemleri gibi fiziki düzenlemeler ayrıntılı standartlar arasında sayılabilir. Kontrol hedeflerine ulaşmak amacıyla ayrıntılı standartlar etkin ve etkili olmalı ve birlikte çalışacak şekilde planlanmalıdır (Saltık, 2007, s. 28-31).

Kasım 2004 tarihinde "Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Kılavuzu" çıkarılmıştır. Ayrıca INTOSAI tarafından, "İç Kontrol Etkinliğini Raporlama Rehberi" isimli çalışma yayınlanmış olup İç Kontrol Komitesi tarafından COSO modeli esas alınmaya başlanmıştır (Arcagök, Yörük, Oral ve Korkmaz, 2004, s. 3).

2.3.8. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

AB'de 1977'den itibaren uygulanan finansal tüzük, üye ve diğer ülkeler tarafından ön finansal kontrollerin, işlemlerin etkinliğini denetlemede yetersiz kaldığı, finansal anlamda şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkelerine uygun olmadığı

gerekçesiyle eleştirilere maruz kalmıştır. Mevcut sistemdeki eksikliklerin ortadan kaldırılması ve kaynakların etkin kullanımını sağlamak amacıyla çalışmalara başlanmış ve 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından Beyaz Rapor yayımlanmıştır. Beyaz Rapor (White Paper), iç kontrolü, işletmenin amaçlarına ekonomik, etkili ve verimli bir biçimde ulaşılmasını sağlamak, yasalara uygun davranarak, politika ve düzenlemeleri yürütmek, varlıkları ve bilgileri hatadan ve hileden korunmak, muhasebe kayıtlarının dürüst ve güvenilir zamanında üretilmesine makul güvence sağlamak üzere işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlamaktadır (Erdoğan, 2009, s. 109).

Son yıllarda Avrupa Birliğinde ve birçok ülkede kamu finansal yönetim ve kontrolü anlayışında önemli değişiklikler yaşanmış olup merkezi kontrolden uzaklaşıp iç kontrole geçiş olmuştur. Bu yeni kontrol anlayışı çerçevesinde iç kontrol kavramı önem kazanmıştır. Avrupa Birliği tarafından benimsenmiş olan kamu iç finansal kontrol sistemi, iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO, önce özel sektörde kullanılmaya başlanan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak anılmaktadır (Uzunay, 2007, s. 1).

2.3.9. SOX (Sarbanes-Oxley) Yasası

2000'li yılların başında meydana gelen Enron ve Worldcom skandalları gibi büyük ölçekli muhasebe skandalları ABD ekonomisini olumsuz etkilemiş ve piyasalara olan güven sarsılmıştır. 1985 yılında Kenneth Lay tarafından kurulmuş bir enerji firması olan Enron'un gelirleri 2000 yılı itibariyle 100 milyar doları aşmış ve yaklaşık olarak 20 bin çalışanı ile Houston, Texas merkezli faaliyette bulunmaktaydı. Ancak, şirketin finansal durumu hakkında yanıltıcı bilgilerin paylaşılması halka açık bir firma olan Enron'un hisse senedi fiyatlarının düşmesine sebep olmuştur. Bu süreçte birçok soruşturma ve inceleme geçiren Enron 02.12.2001 tarihinde iflas başvurusunda bulunmak zorunda kalmıştır. Enron firmasının denetimini gerçekleştiren uluslararası prestije sahip Arthur Andersen denetim firması ise Enron'un finansal açıdan gerçek durumu hakkında bilgi sahibi olmasına karşın gerçekleri yansıtmadığı ve pek çok önemli evrakı imha ettiği gerekçesiyle suçlu bulunmuş ve lisansını kaybetmiştir. Bu olay gerek Enron'da gerek Arthur

Andersen’de çalışan binlerce insanın işsiz kalmasına ve kamuoyunda piyasalara olan güvenin ciddi biçimde sarsılmasına neden olmuştur. Bu tür skandalların tekrarlanmasını önlemek ve piyasalarda yeniden güven ortamını sağlamak amacıyla SOX Yasası 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD Başkanı Bush tarafından onaylanmıştır (Ercinler, 2015, s. 19).

Sarbanes-Oxley yasasında ön plana çıkarılan denetim kuruluşunun çerçevesi şöyle çizilmiştir; işletmeler, bağımsız denetçi atamalarında, ücretlendirmelerinden ve denetlenmelerinden sorumludur. İşletmeler, bağımsız hukukçular tutarak ve yasaya dayanarak bağımsız üyeler bulundurmalıdır. İşletme içi faaliyetlerdeki aksaklıkları ihbar edecek kişileri korumaya alacak çerçeve geliştirilmeli ve yine işletmeler, tüm denetim faaliyetlerine ön onay vermelidir. Bu yasalaşma süreci sonrası bazı toplumsal kesimler yasayı yetersiz bulurken, bazıları ise aşırı bulmuştur (Karamık, 2014, s. 28).

2.3.10. Ulusal Kalite Kuruluşu (NQI) (Kanada)

Kanada’da faaliyet gösteren organizasyonların örgütsel mükemmellik derecesini geliştirmek için 1992 yılında meclisi özel sektör, kamu sektörü, sağlık sektörü ve sivil toplum kuruluşlarının liderinden oluşan Ulusal Kalite Kuruluşu (NQI-National Quality Institute) bağımsız ve kâr amacı gütmeyen bir organizasyon olarak tanımlanabilir. NQI kalite sürecine ilişkin altmış dokuz adet değerlendirme kriteri bulunmaktadır ve kullanıcılar bu kriterleri kendi işletme yapılarına göre farklı şekillerde uygulayabilmektedir (Eralp ve Bozbaş, 2014, s. 102).

2.4. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

Denetim ve kontrol kavramları genellikle aynı kavramlar gibi algılanıp söylenmekte ise de kontrol denetimden daha önce ve daha geniş kapsamlı olarak düşünülmesi gereken bir süreçtir. Çünkü kontrol faaliyetler yürütüldüğü sırada yapılmaktadır (Uzun, 2014, s. 23)

Kontrol ve denetim arasındaki benzerlik, her ikisinin de olması gerekenle fiili durumu karşılaştırmasıdır. Bu iki kavram arasındaki başlıca farklılıkları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Kırmızı, 2007, s. 5):

- Kontrol faaliyet ile eş zamanlı olarak yürütülür, denetim geçmişe dönüktür,
- Kontrol sürekli bir faaliyettir, denetim bir defa yapılır,
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir iken denetim insan faktörü tarafından gerçekleştirilir,
- Kontrol işletmeden bağımsız olması gerekmez fakat denetimde bağımsızlık şarttır.

Etkin bir iç kontrolün bulunmaması halinde etkili bir denetimden söz etmek mümkün değildir. İç denetim ile en fazla birbirine karıştırılan kavramlardan birisi de iç kontrol olmasına rağmen iç denetim ile iç kontrol arasında büyük farklar bulunmaktadır. İç kontrol, farklı sorumluluklar taşımasının yanı sıra tüm işletme personelini kapsayan, sadece belli bir zamana ilişkin bir politika ya da uygulama değil, işletmenin her seviyesinde süreklilik gösteren faaliyettir. Kontrollerin faaliyetlerin yapıldığı süreçte ve aynı anda gerçekleştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak bu şekilde etkin, verimli ve kendi kendine işleyen bir iç kontrol sisteminden bahsetmek mümkün olabilmektedir. Tüm personelin iç kontrolün önemini anlaması ve aktif olarak bu süreçte yer alması gerekmektedir (Uzun, 2014, s. 24).

İç kontrol; bir işletmenin politikalara uygunluğu, yasalar tarafından istenilen sonuçlara ulaşması, bunların gerçekleşmesi için kullanılan kaynakların belirlenen amaç ve hedeflere uyumlu olması ile beraber israf, hile ve kötü yönetimden korunması, güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. İç denetim ise iç kontrollerle ilgili olarak yönetim kuruluna ve işletme yönetimine bilgi sağlayarak, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Sahip olduğu görev ve yetkilere rağmen iç denetçi iç kontrol ortamının oluşturulmasından ve yönetiminin etkinliğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak denetimin başarısından sorumludur (Alptürk, 2008, s. 17).

İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde yürütülmesi ve takip edilmesi yönetimin sorumluluğundadır. Daha öncede değindiğimiz gibi iç kontrol sistemi ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol sistemi

hataların ortaya tespit edilmesi ve önlenmesi açısından yüzde yüz güvence sağlamamaktadır. Bu nedenle, işletme yönetiminin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir şekilde izlemesi ve kontrol etmesi gerekmektedir. Söz konusu izleme ve kontrol etme görevi ise iç denetçilerin raporları vasıtasıyla yerine getirilmektedir (Keskin, 2006, s. 14).

İç kontrol, işletme yöneticilerin işletme hedeflerini ve faaliyetlerini süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak hayata geçirilmiş olan bir yönetim kontrolüdür (Keskin, 2006, s. 13).

İç denetim iç kontrolün önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim, iç kontrol sisteminden farklı olarak; işletmenin her türlü faaliyetlerinin etkinliğini incelemek, geliştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyettir (Korkmaz, 2007, s. 5).

Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim her ne kadar birbirinden farklı olsa da birbirini tamamlayan iki kavram olarak ele alınmalıdır. İşletmenin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrollerin varlığı oluşturmaktadır. Bir işletmenin içi kontrollerinin doğruluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır (Uzun, 2009, s. 3).

3. SATIN ALMA SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Genel Açıklama

Çalışmada uygulama örneği olarak incelenen işletmenin gerçek unvanını ortaya çıkaracak bilgiler değiştirilmiştir. Uygulama kapsamında işletmenin adı Stil Elektronik A.Ş. olarak anılacaktır.

1983 yılında kurulmuş olan, hisseleri borsada işlem gören ve bir işletmeler topluluğuna bağlı olarak dayanıklı tüketim ve tüketici elektroniği sektöründe hizmet veren bir işletmeler grubu örnek alınmıştır. Mağazalar ve online satış kanalıyla dayanıklı tüketim ve tüketici elektroniği satışı yapan Stil Elektronik A.Ş.'nin iç denetim faaliyetine iştirak edilmiş olup satın alma faaliyetlerine ilişkin iç kontrol sistemi incelenmiştir.

İç denetçiler, raporlama anlamında ana işletmeye bağlı olarak yapılandırılmış olup işletme içi kurulmuş olan İç Denetim Başkanlığı bünyesinde çalışmaktadır. Ana işletme Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olduğundan; Kurumsal Yönetim Komitesi, Denetim Komitesi ve Denetim Başkanlığı Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatı esas alınarak yapılandırılmıştır.

İncelenen satın alma süreci denetimi uygulamasında iç kontrol sistemi ve denetimin etkinliğini ölçebilmek amacıyla, 2015 yılı denetim planında yer alan satın alma denetimi esas alınarak incelemeler yapılmıştır. Çalışma kapsamında iç denetim ekibinin denetim süreci yakından takip edilmiş ve çalışma belgeleri tamamen incelenmiştir. İşletmenin organizasyon şeması, Denetim Başkanlığı'na görev, yetki ve sorumlulukları, işletme içindeki yeri, iç denetimin planlanması, iç denetimin yürütülmesi ve raporlanması hakkında detaylar ele alınmıştır.

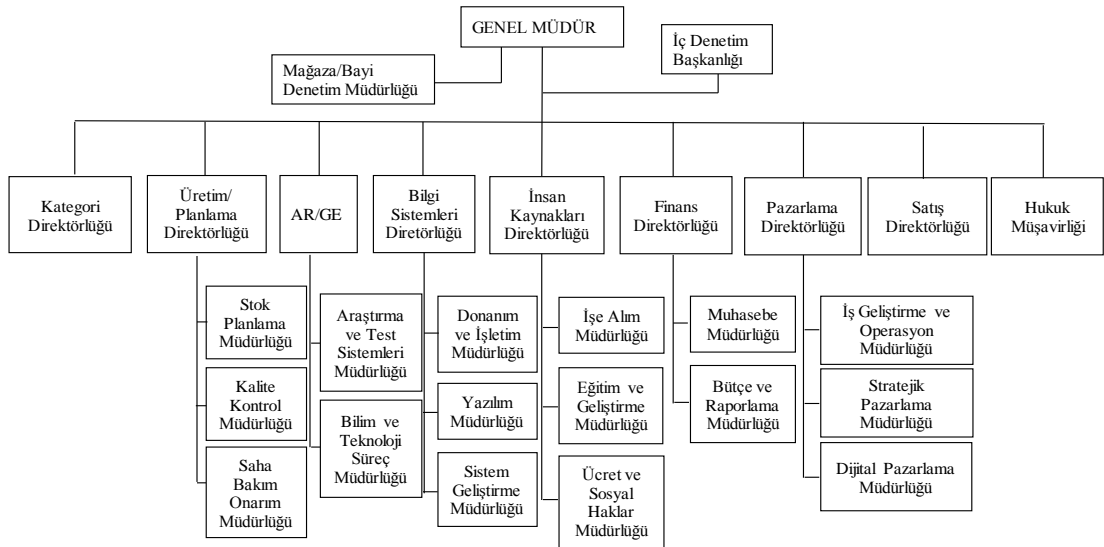
3.2. İşletmenin Faaliyet Konusu

Stil Elektronik. A.Ş.'nin bağlı olduğu ana işletmeye bağlı olan on beşi yurtdışı olmak üzere yirmi işletme bulunmaktadır. Bu ana işletme Türkiye dahil kırk ülkede hizmet vermektedir. Stil Elektronik A.Ş., dayanıklı tüketim ve tüketici

elektronik ürünlerini en uygun ve en iyi hizmet kalitesi ile tüketicilere sunmayı amaçlayan bir dayanıklı tüketim ve tüketici elektronik zinciridir. Bugün Türkiye'nin 81 ilinde 1.025 satış mağazası ve 300'e yakın servis noktası ile hizmet vermektedir. İşletme kısa sürede istikrarlı şekilde büyümüş; yaygınlığı, hizmet ve ürün kalitesi, güvenilirliği sayesinde Türkiye'nin en bilinen ve itibar sahibi on markası arasında yer almayı başarmıştır. Bugün yaklaşık 11 bin çalışanıyla hizmet ve ürün kalitesini arttırmaya devam etmektedir. Bir günde 63 bin ürün üretme kapasitesine sahip dört fabrikası bulunmaktadır. İşletme bulunduğu sektörde dünyanın en güçlü üretim ve teknoloji lideri olmayı, yüksek kaliteli tüketici ürünleri ile hizmet vermeye odaklanarak sürdürülebilir ve kontrollü bir büyüme elde etmeyi amaçlamaktadır. Satmış olduğu ürünlerin bir kısmını kendi üretmesi sebebiyle ihracat faaliyetinde de bulunmaktadır.

İşletme, ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi, OHSAS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği, ISO 5001 Enerji Yönetim Sistemleri ve ISO 10002:2004 Müşteri Memnuniyeti- Şikayet Yönetim Standardı Belgesi'ne sahiptir. İşletme, 2008 yılında halka arz edilmiş olup hisseleri Borsa İstanbul'da işlem görmeye başlamıştır.

İşletme, Genel Müdür ve bölümlerine göre ayrılmış dokuz direktörlük ve faaliyet alanına göre ayrılmış iki denetim departmanından oluşmaktadır.



Şekil 3. İşletme Organizasyon Şeması

3.3. İç Denetim Başkanlığı'nın İşletme İçerisindeki Yeri ve Yapısı

İç Denetim Başkanlığı, işletmenin bağlı bulunduğu ana işletmenin yönetim kuruluna doğrudan bağlı olarak çalışmaktadır. İşletmenin hedeflerine ulaşması için sistematik, disiplinli bir yaklaşımla risk yönetiminin, kontrol ve kurumsal yönetim konularının gelişmesine destek olmaktadır.

İç Denetim Başkanlığı, işletmenin sürekli gelişerek büyümesine ve kurumsallaşmasına katkıda bulunmak için iç kontrol sisteminin yeterliliğini, etkinliğini incelemek, değerlendirmek ve işletme içi ve dışı riskleri tespit etmek için benimsenen prensipleri, sorumlulukları ve uygulama yöntemlerini irdelemektedir. İşletme genel müdürü ve departmanlardan bağımsız olarak Yönetim Kurulu Başkanı/Denetim Komitesi'nden yetki almakta ve merkez departmanlarda denetim, soruşturma faaliyeti gerçekleştirmektedir.

İç Denetim Başkanlığı, bu görevlerin yanı sıra, geliştirilmekte olan işletmenin önemli projelerini ve sistemlerini analiz etmek ve tavsiyelerde bulunmak amacıyla çalışma gruplarında yer alarak danışmanlık hizmeti vermektedir.

İç denetimde esas olan, uygunluk kayıtlarının tutulması ve uygunsuzlukların raporlanmasıdır. Denetimler; yeterlilik, uygunluk ve etkinlik ilkeleri dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

İç Denetim Başkanlığı tarafından yapılan denetimlerin sonucunda raporlanan bulgular, uygunsuzluklar, suiistimaller, iç kontrol sisteminin yapısındaki aksaklıkları ve aynı raporda yer alan tavsiyelerin uygulanmasını sağlamada gerekli yetki ve sorumluluğa sahiptir.

İç Denetim Başkanlığı görevlerini yerine getirirken aşağıda belirtilen amaçları gerçekleştirmeyi hedefler:

- Yasal düzenlemelere, sözleşmelere ve işletme prosedürlerine uyulması,
- Hata ve hilelerin önlenmesi,
- Etkin bir kontrol sisteminin oluşturulması,

- Tüm işletme varlıklarının korunması,
- Operasyon anlamında etkinlik ve verimliliğinin sağlanması,
- Finansal anlamında bilginin doğruluğu ve bütünlüğü,
- Kurumsal yönetim ilkelerine uyulması,
- Etik değerlere uyulması,
- Risk yönetiminde etkinliğin sağlanması,
- Yönetim sistemleri standartlarına uyulması,
- Faaliyetlerdeki uygunsuzlukların tespiti ve bunların çözümü ile iyileştirmelerin sağlanması,
- Etkinliğin ve üretkenliğin sağlanması,
- Sektördeki iyi uygulamaların araştırılıp, işletmeye uyarlanması için tavsiye verilmesi,
- Denetim Komitesi'nin gelişen piyasa koşulları ve denetim faaliyetindeki yenilikler konusunda bilgilendirmek.

İşletmenin denetim departmanı İç Denetim Başkanlığı adı altında dokuz yıl önce bir kıdemli denetçi ve iki denetçi ile kurulmuştur. Mağazalar, Yetkili Servisler ve Genel Müdürlük denetimlerinin tamamı işletme genel müdürüne bağlı olarak tek denetim birimi altında yedi yıl sürdürülmüştür. İç Denetim ekibi de işletme ile büyümeyi sürdürmüş ve bir iç denetim başkanı, iki kıdemli denetçi, yedi denetçi ile 2014 yılına kadar hizmet vermeye devam etmiştir. 2014 yılı başlangıcında denetim birimi Mağazalar Denetim Müdürlüğü ve İç Denetim Başkanlığı olarak ikiye ayrılmıştır. Mağazalar Denetim Müdürlüğü işletme genel müdürüne bağlı olarak sadece mağaza ve yetkili servislerin denetimlerini yapmaya ve işletme genel müdürüne raporlama yapmaya devam etmiştir. İç Denetim Başkanlığı işletmenin bağlı bulunduğu ana işletmeye bağlanarak, işletme bünyesinde tüm birimlerin denetim ve soruşturma süreçlerini yürütülmeye ve ana işletmeye raporlama yapılmaya başlamıştır.

İç Denetim Başkanlığı bir denetim başkanı, bir kıdemli denetçi, dört denetçiden oluşmaktadır. İç Denetim Başkanlığı'na ait görev, sorumluluk ve süreçler yazılı prosedür haline getirilmiştir.

İç Denetim Başkanlığı, çalışmalarını denetim takvimi ve buna bağlı uygun programlar çerçevesinde yürütmektedir. Denetim takvimi, Yönetim Kurulu'nun,

işletme yönetiminin strateji ve hedefleri ile Denetim Komitesi talep ve önerileri dikkate alınarak risk değerlendirmeleri sonucuna istinaden yıllık olarak İç Denetim Başkanı tarafından hazırlanmaktadır. Hazırlanan denetim takvimi, Denetim Komitesi'nin onayına sunulmaktadır. Denetim Komitesi onayı sonrasında Denetim Komitesi Başkanı tarafından Yönetim Kurulu görüş ve onayına sunulmaktadır. Onaylanan denetim takvimi doğrultusunda denetim yapılacak departman yöneticilerine bilgilendirme yapılmaktadır. Denetim takvimi, yeni gelişmeler, ilgili departmanların revizyon talepleri Denetim Komitesi onayı doğrultusunda İç Denetim Başkanı tarafından revize edilebilmektedir ancak genel olarak takvime bağlı kalınmasına özen gösterilmektedir.

Denetim takviminin dışında Yönetim Kurulu Başkanı ve Denetim Komitesi'nin özel isteği, işletme yönetiminden gelebilecek talepler, ihbar, denetim sırasında tespit edilen bulgular vb. nedenlerle ortaya çıkabilecek gereksinimler üzerine soruşturma ve inceleme çalışmaları İç Denetim Başkanlığı personeli tarafından yapılmaktadır.

İç denetimi yapılacak olan departmanın iş kapasitesine ve yoğunluğuna göre denetimi gerçekleştirecek ekibinin personel sayısı da değişmektedir. Genelde denetimler üç denetçi tarafından gerçekleştirilmektedir.

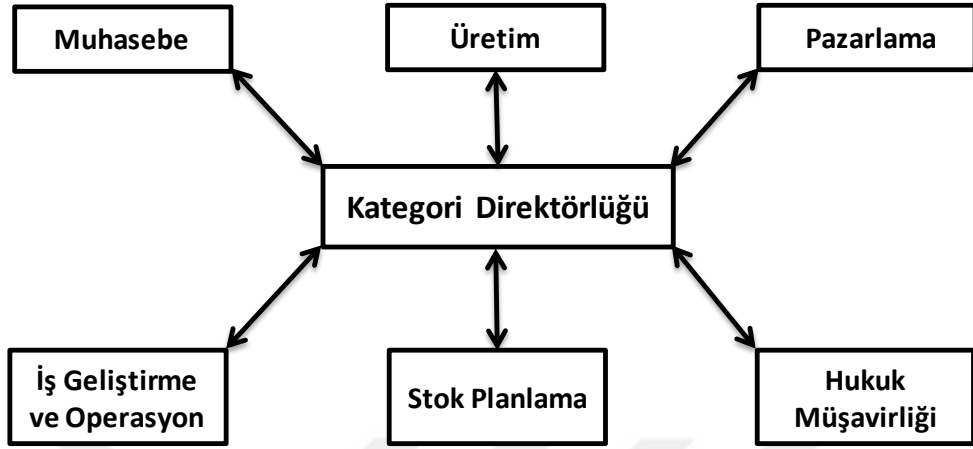
3.4. İç Denetim Öncesi Planlanan İşler

3.4.1. İç Denetimin Amacı

Uygulama örneği Stil Elektronik A.Ş.'de gerçekleştirilen iç denetimin amacı; satın alma ve ürün yönetimi sürecini yürüten Kategori Direktörlüğü'nün süreçleri incelenmiştir. İlgili işletmede üretim öncesi malzeme, aksesuar, yedek parça vb. satın alınması ve satış amaçlı direkt alınan ürünlerin yönetimi değerlendirilmiştir.

Satın alma süreci maliyetleri azaltarak malzeme ihtiyaç planlamasının yapılması, yeni malzemelerde ve ürün satın almalarda yeni tedarikçilerin araştırması, teklif alma, fiyat konusunda pazarlığının yapılması, tedarikçi ziyaretleri ve tedarikçi geliştirme çalışmalarından malzemenin depoya gelmesine kadar olan süreçtir. Ürün yönetimi ise doğru ürünün, doğru yerde, doğru fiyattan, doğru miktarda, doğru

kalitede ve doğru zamanda bulundurulması sürecidir. Bu süreç, bir ürüne ait tüm adımları kapsar ve genelde işletmelerdeki tüm fonksiyonları ilgilendirir.



Şekil 4. Kategori Direktörlüğü'nün Diğer Departmanlar İle İlişki Şeması

Stil Elektronik A.Ş.'de satın alma ve ürün yönetimi süreci asıl olarak Kategori Direktörlüğü'nün sorumluluğunda olup aynı zamanda farklı departmanların süreçlerine de temas etmektedir. Bu doğrultuda denetim kapsamı; ilk olarak Kategori Direktörlüğü'ne ait süreç incelemesiyle başlamış bununla birlikte Muhasebe Müdürlüğü ile Stok Planlama Müdürlüğü'nün satın alma ve ürün yönetimine ilişkin süreç incelemeleriyle devam etmiştir. İlgili departman yöneticileriyle görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmelerde; denetçi tarafından operasyonlar, iş yapış şekilleri, organizasyonel yapı ve uygulama detayları hakkında bilgi ve görüşler alınmıştır.

Yapılacak olan iç denetim kapsamında incelenen her türlü belge, yazışma, toplantı tutanakları, deliller vb. saklanması için bir denetim klasörü oluşturulmuştur.

3.4.2. İç Denetim Ekibi

Yıllık olarak planlanan denetim takvimine göre belirlenmiş denetim ekibi bir kıdemli denetçi ve iki denetçiden oluşmaktadır. İç denetim çalışmaları ekipler halinde yapılmaktadır. Denetim çalışmalarının sürdürülmesinden İç Denetim Başkanı'nın belirlediği ekip lideri sorumludur. Özel uzmanlık gereken konularda İç

Denetim Başkanı'nın talebi ve Denetim Komitesi onayı ile dış kaynak kullanılarak denetim faaliyeti gerçekleştirilebilmektedir.

Uygulama örneğinde iç denetimin Sorumlu Denetçisi Kıdemli Denetçi Mahmut Güncel belirlenmiştir. İç denetimde Deniz Bakır ve Ahmet Ceylan isimli iki denetçi görev almıştır.

3.4.3. İç Denetim Yapılacak Departman Hakkında Genel Bilgi

İç denetim yapılmış olan Kategori Direktörlüğü yirmi üç kişilik bir ekipten oluşmaktadır. Bir Kategori Direktörü, ürünlere göre bölümlerine ayrılmış dört Kategori Müdürü, sekiz Kategori Uzmanı, Kategori Uzman'larına bağlı olmak çalışan on Kategori Uzman Yardımcı çalışmaktadır.

Kategori Direktörlüğü satın alma ve ürün yönetimi sürecini aşağıdaki şekilde yürütmektedir:

- a. Piyasada bulunan malzeme ve hizmetlerle ilgili araştırmaların yapılması, fiyat belirlenmesi, alım koşullarını netleştirilmesi, satın alma planının hazırlanması,
- b. İhtiyaç duyulan malzeme ve hizmetlerle ilgili tedarikçilerin bulunması, fiyat, kalite, kâr marjı, vade vb. pazarlıkların yapılması, ürün temini, iade koşulları, garanti şartları ve süreleri konularında araştırmaların yapılması,
- c. Üretim aşaması için alınacak olan hammadde/malzeme/yedek parça ile ilgili tedarikçi firmalardan en az üç teklif alınarak satın alma işlemine karar verilmesi,
- d. Malzeme ve hizmet temininin devamı, alım şekli, iskonto tutarı, vade, iade şartları gibi esasların belirlendiği satın alma sözleşmesinin tedarikçilerle karşılıklı olarak imzalanması,
- e. Tedarikçilerin yıllık performanslarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi,
- f. Ürünlerin stoklarının düzenli takip edilmesi, haftalık ve aylık satış ve ihtiyaç seviyelerinin tespit edilmesi,
- g. Onayı alınmış satın almaların siparişlerinin zamanında oluşturulması,

- h. Satın alınan malzemelerin eksik teslim alındığı, ürün faturalarında fiyat, miktar ve vade yanlışlığının tespit edildiği durumlarda tedarikçi firmalarla görüşülerek hataların düzeltilmesi,
- i. Hasarlı, imalat hatalı gibi nedenlerden dolayı iade edilmesi gereken malzemelerin tedarikçilere iadesinin sağlanması,
- j. Kampanyaların yapılması,
- k. Katalog ürünlerinin ve fiyatlarının belirlenmesi,
- l. Piyasa durumunun, teknolojik gelişmelerin ve gündemin takip edilmesi,
- m. Katalogda yer alacak ürünlere karar verilmesi ve kontrol edilmesi,
- n. Satın alma işlemleri ile ilgili kayıt ve belgelerin arşivlenmesi ve bu sürecin yürütülmesi.

Kategori Direktörlüğü geçmiş benzer dönemlerdeki satışlar baz alınarak özel kampanyaların yapılmasına da karar vermektedir. Planlanan kampanya ile ilgili tedarikçilerle görüşülmekte olup kampanya desteği alabilmektedir. Tedarikçilerden kampanyayla ilgili gelen teklifler maliyet analizi yapılarak değerlendirilmektedir. Kampanyanın türüne göre kampanya kurgulanırken maliyetler dört şekilde hesaplanmaktadır:

- %100 tedarikçi destekli
- Belirli oranlarda tedarikçi destekli
- %100 Stil Elektronik A.Ş. destekli
- Belirli oranda banka destekli

Kampanya oluşturulurken İş Geliştirme ve Operasyon Müdürlüğü, Muhasebe Müdürlüğü, Stok Planlama Müdürlüğü ve Stratejik Pazarlama Müdürlüğü ile koordinasyon sağlanarak yürütülmektedir. Stratejik Pazarlama Müdürlüğü tarafından maliyet analizi ve kampanya genel detayları Kategori Direktörü onayına sunulmaktadır. Kategori Direktörü'nden gelen revizyonlar doğrultusunda tedarikçilerle görüşülerek kampanyalar netleştirilmekte ve hangi tür kampanyanın yapılacağına karar verilmektedir.

Yapılan iç denetim kapsamında Kategori Direktörlüğü'nün sürekli olarak birlikte çalıştığı Muhasebe Müdürlüğü ve Stok Planlama Müdürlüğü'nün satın alma sürecindeki faaliyetleri irdelenmiştir.

Muhasebe Müdürlüğü Bünyesinde Satın Alma ve Ürün Yönetimi Süreci

Muhasebe Müdürlüğü Kategori Direktörlüğü'nün anlaşma sağladığı yeni tedarikçiler, sözleşmesi devam eden tedarikçiler, daha önce anlaşmalı olunan ancak artık çalışılmayacak olan tedarikçilerle ödeme aşamasındaki süreci aktif olarak yönetmektedir. Bu aşamada Muhasebe Müdürlüğü'nün yapmakla yükümlü olduğu görevler aşağıdaki gibidir:

- a. Yeni tedarikçilerin sisteme girişinin yapılması ve aktif olup olmadığı kontrol edilmesi,
 - Kategori Direktörlüğü tarafından Tedarikçi Tanımlama Bilgi Formu kullanılarak ilgili tedarikçi için hazırlandıktan sonra Stok Planlama Müdürlüğü ile Muhasebe Müdürlüğü'ne iletilmektedir.
 - Yeni tedarikçi sisteme tanımlandığında, tedarikçinin banka bilgisinin bulunduğu işletme antetli kağıdına yazılmış ve imza yetkisi bulunan kişilerce imzalanmış yazı imza sirküleri ile beraber tedarikçiden talep edilerek Muhasebe Müdürlüğü'ne iletilmektedir.
- b. Tedarikçi desteklerinin hesaplanması ve kontrol edilmesi,
- c. Malzemelere yansıtılacak maliyetlerin hesaplanması,
- d. Konsinye çalışılan tedarikçilere satış bildiriminin düzenli olarak yapılması,
- e. Alıcı satıcı ödemelerinin cari hesaplarının kontrol edilmesi, takibinin yapılması süreçlerini yürütmektedir.

Stok Planlama Müdürlüğü Bünyesinde Satın Alma ve Ürün Yönetimi Süreci

Stok Planlama Müdürlüğü tedarikçi firmalardan işletme depolarına, mağazalara, bayilere ve fabrikalara ulaşacak ürün/malzeme sevkiyatlarının doğru zamanda, doğru adette, doğru yerde olmasını sağlamaktadır.

Stok Planlama Müdürlüğü aynı zamanda üretimi yapılmış ve satışa hazır ürünlerin depolardan ve fabrikalarda ilgili satışı yapılacak mağazalara ve bayilere doğru zamanda, doğru adette gönderiminin sağlanmasından sorumludur.

Satış sonrası müşteri memnuniyetinin yüksek tutulması adına teslimatlar ve sevkiyat için Satış Sonrası Hizmetler Müdürlüğü ile koordinasyonlu olarak çalışmaktadır.

- a. Kategori Direktörlüğü, Lojistik ve Satış Sonrası Hizmetler Grup Müdürlüğü ile mağazalar ve bayiler arasında koordinasyon sağlanarak sipariş, sevkiyat sisteminin etkin bir şekilde işleminin sağlanması,
- b. Siparişlerin sistem üzerinden oluşturulması ve sevkiyatların planlanması,
- c. Kampanya, katalog vb. dönemlerde, sipariş ve sevkiyatla ilgili konularda, departmanlarda koordinasyonu sağlayarak operasyonların sorunsuz gerçekleşmesinin teyit edilmesi,
- d. Üretim süreci için satın alınan malzeme, yedek parça, aksesuar vb. ürünlerin stoklarının haftalık ve aylık olarak takibinin yapılması,
- e. Mağazalarda bulunan fazla/hareketsiz stokların eritilmesine yönelik çalışmaların düzenlenmesi amacıyla ilgili operasyonel faaliyetlerin süreçlerini yürütmektedir.

3.4.4. İç Denetim Ön Hazırlık

İç denetim faaliyeti 25 Mayıs 2015’de başlayıp 12 Haziran 2015’de tamamlanması planlanmış olup Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi tarafından onaylanmıştır.

İç denetim faaliyeti ön hazırlık yaparak başlamaktadır. Ön hazırlık; denetimin amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama, araştırma ve açılış toplantısının yapılmasından oluşmaktadır. Bu süreç denetim planının hazırlanmasını kolaylaştırmaktadır. Uygulamada kıdemli denetçi tarafından hazırlanan plan uygulanmıştır.

Kategori Direktörlüğü’ne ait tüm süreç, prosedür, yönetmelik vb. dokümanlar denetim ekibi ile paylaşılması talep edilmiştir. Denetim ekibi tarafından talep edilen bilgi ve belgeler ilgili departman tarafından belirtilen süre içerisinde gönderiminin yapılmadığı görülmüştür.

3.4.5. Çalışma Belgeleri

Ön hazırlık aşamasında öncelikli olarak denetim esnasında kullanılacak olan çalışma belgelerinin şekil ve içerikleri belirlenmektedir. Çalışma belgeleri; iç denetimin yürütülmesi esnasında denetçiye yardımcı olması ve denetim sonucunda tespit edilen bulguları desteklemesi açısından önem arz etmektedir. Düzenlenen çalışma belgeleri referans numarası verilerek yapılan denetim kapsamında bir dosyada toplanmaktadır. Bu dosya önceden Denetim Başkanlığı tarafından belirlenmiş saklama sürelerine bağlı kalınarak saklanacaktır. Ayrıca iç denetim sürecinde tespit edilen bulgular aşağıdaki risk değerlendirme tablosuna bağlı kalınarak oluşturulmuştur.

Tablo 1. Risk Sınıflandırma Tablosu

Risklerin Sınıflandırması				
Risk Grubu	Kritik	Yüksek	Orta	Düşük
Finansal	Bağımsız denetçi tarafından finansal tablolara olumsuz görüş verilmesi	Bağımsız denetçi tarafından finansal tablolara şartlı görüş verilmesi	Bağımsız denetçi raporuna denetçi notu yazılması	Finansal tablolarda materyalite seviyesini aşmayan hataların ortaya çıkması
	Yıllık net cironun %0,7'sini veya 1.500.000 TL'yi aşan maddi kayıpların ortaya çıkması	Yıllık net cironun %0.1 - 0,7'i oranında veya 500.000 - 1.500.000 TL arasında maddi kayıpların ortaya çıkması	Yıllık net cironun %0.7 - 0.1'u oranında maddi kayıpların ortaya çıkması	Yıllık net cironun %0.07'sinden küçük maddi kayıpların ortaya çıkması
Operasyonel	Operasyonel işlemlerin tamamen durması	Operasyonlarda kesintilerin meydana gelmesi	Operasyonların etkinlik ve verimlilik açısından olumsuz etkilenmesi	Operasyonlarda küçük ölçekli verimsizliklerin ortaya çıkması
Stratejik	İlgili Direktörlük seviyesinde belirlenen stratejik hedeflere ulaşamaması	İşletme seviyesinde belirlenen kısa, orta veya uzun vadeli stratejik hedeflerin büyük ölçüde gerçekleştirilememesi	İşletme seviyesinde belirlenen kısa vadeli stratejik hedeflerin bir bölümünün gerçekleştirilememesi	İşletme seviyesinde belirlenen kısa vadeli stratejik hedeflerde telafi edilebilir nitelikte sapmalar meydana gelmesi
İtibar	Müşteriler, yatırımcılar ve toplum nezdinde itibarın kalıcı zarar görmesi	Müşteriler, yatırımcılar ve toplum nezdinde işletme itibarının kalıcı zarar görmesi	Müşteriler ve yatırımcılar nezdinde işletme ile ilgili geçici nitelikte olumsuz bir algının oluşması	Belirli bir müşteri veya yatırımcı grubu ile sınırlı olmak üzere işletme ile ilgili geçici nitelikte olumsuz bir algının oluşması
Çevre ve İş Güvenliği	Çevre kirliliği, can kayıpları kalıcı sağlık sorunlarının ortaya çıkması	Kalıcı nitelikte çevre kirliliği veya sağlık sorunlarının ortaya çıkması	Küçük ölçekli veya geçici çevre kirliliği yaşanması, dar bir çevre ile sınırlı ve geçici sağlık sorunlarının ortaya çıkması	Çevreye ses, koku veya görüntü açısından rahatsızlık verilmesi
Mevzuat	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletme faaliyetlerinin durdurulması veya finansal etkisi çok yüksek olan para cezalarının uygulanması	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletme faaliyetlerinin sınırlanması veya finansal etkisi yüksek olan para cezalarının uygulanması	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletmeye uyarı verilmesi veya finansal etkisi orta ölçekte olan para cezalarının uygulanması	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletmeye finansal etkisi düşük olan para cezalarının uygulanması
Bilgi Teknolojileri	Finansal tabloları doğrudan etkileyen, yasal düzenlemelere tabi olan verilere ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen verilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya veri bütünlüğünün bozulması	Operasyonel açıdan yüksek öncelikli verilere ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen verilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya veri bütünlüğünün bozulması	Operasyonel açıdan orta öncelikli verilere ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen verilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya veri bütünlüğünün bozulması	Operasyonel açıdan düşük öncelikli verilerin bir bölümüne ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen verilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya veri bütünlüğünün bozulması

3.4.6. İç Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

Yapılan iç denetim faaliyetinin sonucunda ulaşılması istenen amaçlar şöyledir;

- a. Etkin bir risk yönetimi ve kontrol ortamının oluşturulması,
- b. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin tespiti,
- c. İşletme varlıklarının korunması,
- d. Uygun görev dağılımının sağlanması,
- e. Yasal zorunluluklar ile işletme yönetmelik, politika ve prosedürlerine uygunluk,
- f. Operasyon anlamında bilginin doğruluğu ve bütünlüğünün temini,
- g. Faaliyetlerdeki iyileştirme fırsatlarının belirlenmesi,
- h. Maliyet azaltıcı, değer katıcı ve iş yapış şekillerinde verimliliği arttırıcı öneriler sunulması.

Kategori Direktörlüğü'nün satın alma ve ürün yönetimi denetiminin faaliyeti kapsamında incelenecek süreçler;

1. Tedarikçi Araştırması ve Temini
2. Satın Alma
3. Fiyatlandırma
4. Yetki Tanımlamaları
5. Raporlama
6. İade Süreçleri

Yukarıda belirlenen amaçlar neticesinde kıdemli denetçi tarafından denetim planı şu şekilde hazırlanmıştır:

- a. Denetim ekibi ilgili departman yöneticileri ile denetim öncesi açılış toplantısı yapılarak denetimin konusu, süresi, çalışma yöntemi ve çalışmayı yürütecek denetim ekibi hakkında bilgi verilecek,
- b. Denetim ekibi denetlenen konu ile ilgili yasal mevzuatı, işletme dokümanlarını (yönetmelik, prosedür, talimat, görev tanımı vb.), varsa geçmiş denetimlere ait bulguları (eğer varsa) geçmiş denetim yaklaşımı incelenecek,

- c. Yapılan incelemeler sonucunda bakılacak konu ve kontrol noktalarını tespit edilecek,
- d. Denetim faaliyeti ile ilgili kapsam, görev dağılımı, takvim, kontrol tanımları ve örneklem yöntemi risk değerlendirme tablosundan takip edilecek,
- e. Denetlenecek konularla ilgili bilgi ve belgeler denetlenecek departmandan talep edilecek,
- f. İç kontrol sisteminin etkin olmadığı alanlarda denetim çalışması genişletilecek,
- g. Denetim faaliyeti mesleki standartlara uygun şekilde yürütülecektir.

3.4.7. Açılış Toplantısı

İç denetimi yapacak olan ekip; denetim faaliyetine başlamadan önce denetlenecek departmanın yöneticileri ve denetim kapsamında yardımcı olacak personelin iştirakiyle birlikte denetim açılış toplantısı organize etmektedir. Bu toplantıda iç denetimin amaçları, kapsamı, süresi, denetim esnasında yardımcı olacak personel ve kendilerinden beklenenler, ilgili personelle iletişimin nasıl gerçekleşeceği, tespitlerin değerlendirilmesi, raporlanması ve gerekirse danışmanlık hizmetinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülmektedir. Toplantı sonrasında toplantı tutanağı düzenlenmekte ve ilgili departman ile paylaşılarak denetim dosyasına eklenmektedir.

3.4.8. İç Denetim Çalışması

Yapılan açılış toplantısı görüşmeleri neticesinde denetim çalışma planı hazırlandıktan sonra iç denetime başlanarak, plana bağlı şekilde denetim yürütülmektedir.

Kategori Direktörlüğü'nün organizasyon şeması incelenmiş olup görev, yetki ve sorumlulukların doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğine ilişkin olarak görev tanımları kontrol edilmiş ve birer kopyası denetim klasörüne eklenmiştir. Ayrıca süreçlerin doğruluğunu teyit edebilmek adına ilgili departmanın prosedür ve talimatı incelenmiş olup aynı şekilde birer kopyası denetim klasörüne eklenmiştir.

Satın alma ve ürün yönetimi süreci asıl olarak Kategori Direktörlüğü'nün sorumluluğunda olup aynı zamanda farklı departmanların süreçlerine de temas etmektedir. Bu sebeple denetim kapsamında Kategori Direktörlüğü'ne ait süreç incelemesi yapılmış, Muhasebe Müdürlüğü ve Stok Planlama Müdürlüğü ile ilgili süreçlerin irdelenmiştir.

İç denetim 25.05.2015 tarihinde başlayıp 12.06.2015 tarihinde son bulmuştur. Raporun hazırlanıp İç Denetim Başkanı'na teslim edilme tarihi ise 18.06.2015'dir.

3.4.8.1. Tedarikçi Araştırması ve Temini

Tedarik aşamasının iyi yönetilmesi işletmenin başarısı için büyük önem taşımaktadır. Tedarik ve satın alma kavramları genelde aynı anlamda kullanılsa da tedarik satın almaya göre daha kapsamlı bir süreci ifade etmektedir.

Tedarik süreci, tüm işlemlerden önce satın alınacak ürünlerle ilgili pazar araştırmasını gerektirmektedir. Burada, ihtiyaç duyulan ürünlerin satışını yapan yurt içi ve yurt dışı kaynakları araştırma, bu kaynaklardan arz edilen ürünlerin miktar, nitelik ve teknolojik özellikleri ile teslim alma, nakliye ve depolama gibi koşullarını da kapsamaktadır. Denetim yapılacak olan Kategori Direktörlüğü'nün satın alma işlemindeki iş akış şeması şu şekildedir:



Şekil 5. Satın Alma İş Akış Şeması

Tedarikçi firma araştırması yapıldıktan sonra tedarikçi firma ile ön görüşme yapılarak hedef ve stratejiler anlatılmaktadır. Ön görüşme sonrası çalışma koşullarına uygun olduğu düşünülen tedarikçilerle malzeme kalitesi ve özellikleri, ödeme koşulları, iade, lojistik hizmetleri, satış sonrası hizmetler vb. konular üzerine detaylı görüşmeler yapılmaktadır. Sonrasında satın alınması planlanan ürünün/malzemenin benzer özelliklerdeki diğer ürünler/malzemeler ile fiyat ve ticari koşul karşılaştırması yapılarak uygunluk değerlendirmesi yapılmaktadır.

Satın alma koşullarının uygunsuzluğu halinde bu aşamada tedarikçi firmaya olumsuz yanıt verilmektedir. Olumsuz yanıt verilen tedarikçi firma yeni bir teklif verebiliyorsa yeni teklif incelenmekte olup verilmiyorsa süreç bu noktada sonlandırılmaktadır. Satın alınacak olan ürünün/malzemenin yeni bir ürün/malzeme olması veya çalışılacak olan tedarikçi firma ile ilk kez çalışıyor olması halinde üründen/malzemedan numune talep edilebilmektedir. Numune isteme süreci ürünün/malzemenin özelliğine ve tedarikçisine göre değişiklik gösterebilmektedir. Markalı ürünler/malzemeler de genelde numune talebi yapılmamaktadır. Markasız ürünlerde/malzemelerde kalitesi için numune istenmektedir. İncelenen numune neticesinde satın almaya karar verilmektedir. Yeni tedarikçi firmalar için düzenlenen değerlendirme formu örneği aşağıdaki gibidir.

YENİ TEDARİKÇİ SEÇME VE DEĞERLENDİRME FORMU									
Tarih :									
Fırmanın Tam Adı :									
Adres :									
Ait Olduğu Sektör :									
Görüşülen Yetkililer ve Ünvanları :									
Telefon :									
E-Mail :									
Web adresi :									
Tedarikçi Seçilme Nedenleri									
1. Mevcut firmaya alternatif olarak									
2. Teknolojik yenilik									
3. Kalite problemlerini çözümlemek									
4. Maliyet / Fiyat Avantajı									
5. Ünvan değişikliği									
6. Diğer nedenler:									
Açıklamalar / Düşünceler :									
<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%; text-align: left;">Dolduran Kişi</th> <th style="width: 50%; text-align: left;">Departman Yöneticisi</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Ad Soyad :</td> <td>Ad Soyad :</td> </tr> <tr> <td>Ünvan :</td> <td>Ünvan :</td> </tr> <tr> <td>İmza :</td> <td>İmza :</td> </tr> </tbody> </table>		Dolduran Kişi	Departman Yöneticisi	Ad Soyad :	Ad Soyad :	Ünvan :	Ünvan :	İmza :	İmza :
Dolduran Kişi	Departman Yöneticisi								
Ad Soyad :	Ad Soyad :								
Ünvan :	Ünvan :								
İmza :	İmza :								

Şekil 6. Yeni Tedarikçi Seçme ve Değerlendirme Formu Örneği

Bu aşamaya kadar her şeyin istenilen gibi gitmesi durumunda her iki tarafında anlaşılmasına bağlı olarak sözleşme imzalanmaktadır. Sözleşmeler işletme içinde bulunan Hukuk Müşavirliği tarafından standart olarak hazırlandıktan sonra Kategori Direktörlüğü ile paylaşılarak imzalanmaktadır. Tedarikçi tarafından hazırlanmış olan sözleşmeler yine işletme bünyesinde hizmet veren Hukuk Müşavirliği tarafından kontrolü sağlandıktan sonra imzalanmaktadır. Standart sözleşme koşullarında değişiklik yapılması istediğinde bu değişiklik içinde öncelikli olarak Hukuk Müşavirliği'nin görüşü alınmaktadır. Uygun bulunursa sözleşme metni Hukuk Müşavirliği tarafından revize edilmektedir. Sözleşmelerin asılları imzalandıktan hemen sonra Muhasebe Müdürlüğü'ne arşivlenmek üzere teslim edilmektedir. Bu

aşamadan sonra süreç satın alınan ürünlerin/malzemelerin lojistik aşamasını takip ederek teslimat yapıldıktan sonra son bulmaktadır.

Markanın bilinirliği, malzemenin kalitesi, garanti koşulları, satış sonrası hizmetleri gibi konulara göre tedarikçiler farklılık gösterebilmektedir. İşletmenin kendi tarafından üretilen ürünlerin üretim aşaması ve satış sonrası ürünlerde karşılaşılan arıza ve geri bildirimler sürekli takip edilerek tedarikçilerle iletişim sağlanmaktadır. Teklif alınan tüm tedarikçilerin kayıtları tutulmaktadır. Düzenli çalışılan tedarikçiler ise yapılan alım miktarı, vade, ürün geri dönüş oranı gibi kriterler göz önüne alınarak yılda en az bir kez aşağıda bir örneği bulunan form sayesinde değerlendirilerek tedarikçilerin performansı ölçülmekte ve geri bildirim yapılmaktadır.

Tedarikçilerle yapılan görüşmelerde şu konulara özellikle dikkat edilmektedir:

- Ürün alternatifleri
- Ürün fiyatı
- Kâr marjı
- Vade / Alım şekli
- Alınacak adet
- Ürünün sadece Stil Elektronik A.Ş.'e özel ürün olup olmadığı
- Pazarlama bütçesi
- İade şartı
- Stok koruma
- Ödeme koşulları

TEDARİKÇİ DEĞERLENDİRME FORMU					
TEDARİKÇİ FİRMA ÜNVANI:			DEĞERLENDİRME DÖNEMİ:		
TELEFON:			TARİH:		
ALINAN ÜRÜN/HİZMET TÜRÜ:			KRİTİKLİK SEVİYESİ:		
KRİTERLER		PUANLAMA (*)			
1) KALİTE/TEKNİK PERFORMANSI		Çok iyi 100-90	İyi 89-70	Vasat 69-50	Kötü 49-0
Kalite belgesi var mı? (Var ise 100, Yok ise 50)					
Ürün kalitesi nasıl?					
Müşteri temsilcisine ulaşım/iletişim nasıl?					
Firmanın sektördeki konumu nasıl?					
Çalışılan süre içinde koordinasyonu/uyumu nasıl?					
Hatasız/Hasarsız ürün/hizmet teslimat oranı nasıl?					
Hatalı/Hasarlı hizmet/ürün vermesi durumunda düzeltici aksiyon planlaması nasıl?					
Ürün tanıtımları nasıl?					
Ürün eğitimleri nasıl?					
Ürün güncellemesi nasıl?					
Tedarikçi ürünü müşteri talep etmeden iyileştirilmesi yönünde adım atıyor mu?					
Ürüne ait dokümantasyon zamanındalık ve yeterlilik bakımından nasıl?					
Yapılan tedarikçi ziyaretleri sırasında edinilen izlenim nasıl?					
Tedarikçi ile kullandığı servisler arasındaki yönetim nasıl?					
Sistem altyapısı ve uygulamalarda iyileştirme ihtiyacında yaklaşımı nasıl?					
Kaynak planlamasına uyumu nasıl?					
İş/Proje planlarına uyumu nasıl?					
İş planına göre durum bildirmisi/bilgi aktarımı nasıl?					
Stil Elektronik' e yönelik ekstra hizmet talep edilmesi (esneklik istenmesi) durumundaki yaklaşımı nasıl?					
Stil Elektronik lokasyonunda çalışan dış kaynakların Stil Elektronik şirket kurallarına (çalışma saatleri, kıtlık kıyafet, etik ve disiplin kuralları vb.) uyumu nasıl?					
ORTALAMA:					KALİTE/PERFORMANS AĞIRLIK YÜZDESİ**
2) TİCARİ ŞARTLAR - FİYAT		Çok iyi 100-90	İyi 89-70	Vasat 69-50	Kötü 49-0
Piyasa fiyat dengesi nasıl?					
Ödeme vadesi nasıl?					
Piyasaya göre fiyatı nasıl?					
Ödeme vadesi /Stok devir günü nasıl?					
Fatura bilgilerinin yeterliliği/doğruluğu nasıl?					
Kısa sürede teklif verme ve gerekli evrakların zamanında verilmesi nasıl?					
Sözleşme şartlarına uygunluğu nasıl?					
Saha yatırımı desteği nasıl?					
Teminat mektubu/sigorta mevcut mu? (Var ise 100, Yok ise 50)					
Stil Elektronik' e yansımış tedarikçi kaynaklı cezalar vb. tespitler nasıl?					
ORTALAMA:					TİCARİ ŞARTLAR/FİYAT AĞIRLIK YÜZDESİ**
3) İDARİ ŞARTLAR - TERMİN		Çok iyi 100-90	İyi 89-70	Vasat 69-50	Kötü 49-0
İstenilen teslimat yerine ve tarihine uyumu nasıl?					
İstenilen hizmet terminlerine uyumu nasıl?					
Bilgi Güvenliği Risk Yönetimi ve İhtal Yönetimi nasıl?					
İş kanunu ve diğer yasal mevzuata uygunluğu nasıl?					
Değişiklik taleplerine (miktar/zaman) uyum yeteneği nasıl?					
Hatalı/Hasarlı hizmet/ürün vermesi durumunda düzeltmesi için verilen tarihe uyum nasıl?					
ORTALAMA:					İDARİ ŞARTLAR/TERMİN AĞIRLIK YÜZDESİ**
TEDARİKÇİ TOPLAM PUANI:					0
DEPARTMAN:			İMZA:		
AD SOYAD:					
UNVAN:					
(*) Yukarıdaki sorular tüm departmanlar için geçerli olacak biçimde hazırlanmış olup, departmanınızla ilgili olmayan sorular boş bırakılacaktır. Değerlendirme, doldurulan sorular üzerinden alınan ortalama hesaba göre yapılacaktır.					
(**) Soru gruplarının ağırlık yüzdeleri departmanlar tarafından girilecek olup, toplamı 100 olacak şekilde değerler girilmelidir.					

Şekil 7. Tedarikçi Değerlendirme Formu Örneği

Üretim aşaması için alınacak hammadde/malzeme/yedek parça satın alınması aşamasında en az üç farklı tedarikçi firmadan fiyat teklifi alınarak gerçekleştirilmesi gerektiği prosedürde açık şekilde belirtilmiş olduğu görülmüştür. Üretim aşamasında kullanmak amaçlı alımı yapılan hammadde/malzeme/yedek parça teklif yazışmaları ve belgeler incelenmiştir.

İç Denetim Bulgusu-1: Üretim tesisinde kullanmak üzere alınan otuz kalem hammadde için alternatif teklif alınmadan tek bir tedarikçi ile anlaşılarak satın alma işleminin gerçekleştiği görülmüştür.

Kategori Direktörlüğü'nün sözleşme imzalayarak karşılıklı anlaşma sağladığı tedarikçi bilgileri Muhasebe Müdürlüğü tarafından sisteme girişi yapılarak kayıt altına alınmaktadır. Geçmiş tarihlerde çalışılmış ancak mevcut dönemde ya da eski tarihlerde sözleşme süresi dolan ve yenilenmeyen tedarikçilerin Kategori Direktörlüğü tarafından Muhasebe Müdürlüğü'ne bildirilerek sistemden kayıtları kapatılmaktadır.

Sözleşmesi devam eden ve yeni sözleşme yapılmış olan tedarikçilerin sözleşme listesi Hukuk Müşavirliği'nden talep edilmiş olup sisteme kayıt edilmiş olan tedarikçi listesi ile karşılaştırılmıştır.

İç Denetim Bulgusu-2: Sistemde aktif olarak çalışıldığı görülen yüz seksen üç adet tedarikçi firma arasından 2015 yılı itibariyle yirmi dört adet çalışılmayan tedarikçi firma olduğu görülmüştür. Tedarikçi sözleşmelerini arşivleme işlemi yapan Muhasebe Müdürlüğü'nden bu tedarikçilere ait sözleşmeler talep edilerek geçerlilik süreleri kontrol edildiğinde geçerliliklerinin dolmuş olduğu görülmüştür. Geçerlilik sürelerinin bittiğine dair Kategori Direktörlüğü tarafından Muhasebe Müdürlüğü'ne bildirim yapılmış olmasına rağmen sistemde çalışılıyor olarak gözüktüğü tespit edilmiştir.

3.4.8.2. Satın Alma

Satın alma faaliyetlerinin mevcut hedefler ve politikalara uygun, etkin ve verimli bir biçimde sürdürülüp sürdürülmediğinin değerlendirilebilmesi için;

- a. Satın alma ile ilgili prosedürler, yetkiler tablosu ve bu yetkilere ilişkin yapılan her türlü değişikliklere ilgili talimat, sirküler, iç yazışma vb. evrakların temin edilmiştir.
- b. Satın alma konusuna göre ve parasal değer olarak talep ve onay yetkilerinin belirlenip belirlenmediğinin incelenmesi ve belirlenmiş ise bu konuya ait prosedür temin edilmiştir.
- c. Satın alma sürecini yürüten Kategori Direktörlüğü tarafından üretilen raporlar temin edilmiştir.
- d. Açık satın alma siparişlerinin düzenli olarak gözden geçirilip geçirilmediğinin kontrol eden raporlar, iç yazışmalar vb. temin edilmiştir.

Satın alınacak ürün/malzeme ve alım miktarı kararları yeni bir ürün/malzeme ise muadil ürünlerin/malzemelerin stok durumuna, eski malzeme ise malzemenin performansına göre değişiklik göstermektedir. Ayrıca sadece Stil Elektronik A.Ş. için üretilecek ürün gibi durumlarda da özel anlaşmalar yapılabilmektedir.

Satın alma aşamasına gelindiğinde tedarikçiler bölümünde bahsetmiş olduğumuz Hukuk Müşavirliği tarafından tarafları bağlayan konular incelendikten sonra uygunluk verilmesi durumunda tedarikçilerle sözleşme imzalanmaktadır. Denetim kapsamında Kategori Direktörlüğü'nün tedarikçi firmalarla yapmış olduğu geriye dönük bir yıllık sözleşmeler incelenmiştir.

İç Denetim Bulgusu-3: Tüm sözleşmelerinin takibinin yapıldığı program üzerinden bilgiler liste halinde alınarak, arşivden talep edilen fiili sözleşmeler ile karşılaştırılmış olup dört adet sözleşme ekinde işletme imza sirküleri, ticaret sicili gazetesi ve vergi levhası bulunmadığı, iki adet sözleşmede ise sözleşmeyi imzalayan yetkilinin imza yetkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca şu an için aktif olarak çalışılan tedarikçi listesi Kategori Direktörlüğü'nden talep edilmiş ve sözleşmesi olan tedarikçilerle karşılaştırılmıştır. Dokuz adet tedarikçi ile de sözleşme imzalanmadığı görülmüştür.

Tedarikçi firmalardan siparişi verilen malzemelerin satın alma limiti Yetki Onay Yönetmeliği adı altında belirlenmiş prosedüre bağlı olarak onay sıralamasına tabi tutulmaktadır. Satın alma konusuna göre ve parasal değer olarak talep ve onay

yetkileri incelenmiş olup Kategori Direktörlüğü bünyesinde görev yapan tüm personelin ürün sipariş tutarlarına göre yetki sınırlarının görev tanımlarında net tutarlarla sınırlandırıldığı görülmüştür.

Sipariş limitine göre onay yetkisi şu şekildedir:

Tablo 2. Yetki Onay Limit Tablosu

Kategori Müdürü	20.000 TL'ye kadar
Kategori Direktörü	250.000 TL'ye kadar
Genel Müdür	250.000 TL üzeri

İç Denetim Bulgusu-4: 2015 yılına ait tedarikçi firmalardan yapılan günlük olarak tüm ürün/malzeme siparişleri incelendiğinde sipariş limiti 20.000 TL olan Beyaz eşya ürün grubundan sorumlu olan Kategori Müdürü tarafından 03.02.2015, 11.02.2015, 23.03.2015, 21.04.2015 tarihlerinde sırasıyla 31.152 TL, 22.500 TL, 27.480 TL, 21.535 TL tutarında satın alma siparişi oluşturularak limitini aşan tutarlarda sipariş oluşturduğu ve sistemin buna izin verdiği görülmüştür.

İç Denetim Bulgusu-5: Görüntü sistemleri ürün grubundan sorumlu olan Kategori Müdürü tarafından 04.06.2015 tarihinde aynı tedarikçiden, aynı malzemeyi, aynı gün içerisinde 18.800 TL, 19.980 TL, 18.800 TL, 19.980 TL, 18.800 TL'lik altı adet talep oluşturularak toplam 96.360 TL'lik tutarda satın alma siparişi oluşturularak limitini aşan tutarda sipariş oluşturmaya da toplamda limiti aşacak olan siparişi parçalı olarak oluşturduğu görülmüştür.

Satın almanın bir diğer önemli kısmı ise ödemeler kısmıdır ve kontrolünün mutlaka sistemli ve etkin şekilde yapılması gerekmektedir.

Tedarikçi firma ile yapılan anlaşmaya bağlı olarak bazı firmalarla peşin bazı firmalarla vadeli olarak çalışılmaktadır. Tedarikçilere yapılan ödeme tutarı ve vade bilgisi sisteme Kategori Direktörlüğü tarafından giriş yapılmaktadır. Bu bilgiler otomatik olarak cari hesaba işlenmektedir. Tedarikçi firmalardan gelen faturalar Muhasebe Müdürlüğü'ne ulaştırıldığı için sistemdeki bilgiler ile manuel olarak kontrol edilmekte ve ödemelerin fatura ile örtüşmesi halinde ödemeler yapılmaktadır.

E-fatura sistemine geçen tedarikçi firmaların ödeme ve fatura eşleşmesi sistem üzerinden otomatik gerçekleşmektedir. Bu sistem hata riskini azaltmaktadır. Ancak hala e-fatura sistemine geçiş yapmamış olan firmaların bulunması sebebiyle manuel kontrol işlemi devam etmektedir. Her ayın sonunda cari hesap mutabakatları yapılarak eşleşmeyen ya da hatalı eşleşmiş olan ödemelerin olup olmadığı Muhasebe Müdürlüğü tarafından kontrol edilmektedir.

İç Denetim Bulgusu-6: 2015 yılında yapılan cari hesap mutabakatları kontrol edilmiş olup vadeli anlaşılmalı olan tedarikçi firmaların tek fatura altında birden fazla farklı vadeli ürünleri aynı faturada işletmeye fatura ettiği tespit edilmiştir. Aynı firmanın düzenlemiş olduğu on sekiz adet faturada altmış ve doksan gün vadeli ürünlerin aynı faturada gösterilerek işletmeye tek fatura halinde fatura edildiği, yirmi adet faturada ise otuz ve kırk beş gün vadeli ürünlerin aynı şekilde fatura edildiği görülmüştür. Toplamda otuz sekiz adet faturadan on üç adedi Muhasebe Müdürlüğü tarafından vade süreleri gelmeden fark edilerek ayrıştırılmıştır. Fakat yirmi beş adedi gözden kaçmış ve fatura içerisinde hangi vadeye ait ürün sayısı fazla ise sistem otomatik olarak o vadeyi vade olarak hesaplamış ve o şekilde ödeme yapılmıştır. Bu faturalardan on altı adedi otuz ve kırk beş günlük vadeli ürünlerin bulunduğu faturalardır. Bu faturalarda kırk beş gün vadeli ürün sayısı fazla olduğu için faturalardaki tüm ürünler kırk beş gün vadeli olarak ödenmiş ve durum tespit edildiğinde tedarikçi firmaya iletilmiş olup firma bu noktadaki hatasını kabul ederek 130.598 TL'lik ödemenin kırk beş gün vadeli olarak yapılmasını kabul etmiştir. Altmış ve doksan gün vadeli ürünlerin bulunduğu diğer dokuz adet faturada ise altmış gün vadeli ürün sayısının fazla olması sebebiyle sistemsal olarak otomatik şekilde doksan gün vadeli olan 77.900 TL tutarındaki ürünlerin ödemeleri de altmış gün vadeli olarak yapılmıştır. Bu noktada tedarikçi firmanın hatalı fatura gönderimi neticesinde Muhasebe Müdürlüğü'nün manuel yapmış olduğu kontrollerde gözden kaçan bu hatanın işletmeyi finansman kaybına uğrattığı tespit edilmiştir.

Yapılan iç denetim kapsamında tedarikçi firmalardan satın alınan ürünlerin ne sıklıkla ve ne tür kriterler kapsamında gerçekleştiği kontrol edilmiştir. Bu noktada ürün/malzeme gruplarına göre değişkenlik gösteren satın almalar, müşteri talep

tahminleri herhangi bir hesaplama yöntemi kullanılmadan, satışlara göre stoklar azaldıkça yapıldığı görülmüştür. Herhangi bir talep tahmin yönteminin olmadığı gözlemlenmiştir.

3.4.8.3. Fiyatlandırma

Aynı sektörde hizmet veren diğer işletmeler aynı ya da benzer ürün için belirlediği fiyatlar araştırılmaktadır. Bazı ürünlerin bölgeye göre fiyatları değişebilmektedir. Bazı ürünler ise bazı bölgeler de satışa hiç sunulmamaktadır. Bu sebeple bölgeler, coğrafi koşullar, mevsimlere göre satışı yapılacak ürünlerin fiyatlandırması için özel çalışan bir ekip bulunmaktadır.

Sezonu geçmiş ürünlerin sezon sonunda indirimli fiyattan satılması aşamasında yaşanacak zararı minimum seviyede tutmak adına ürünlerin sezonda belli bir kâr marjının altında satılmaması gerektiği için fiyatlandırma mağazaya özel değil merkez tarafından genel olarak belirlenmektedir. Mağazalara özel ya da bölgesel yapılacak özel fiyatlandırmalar yine merkez tarafından belirlenmektedir. Mağazanın fiyat üzerinde herhangi bir değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır.

İç Denetim Bulgusu-7: 2015 yılında hangi mağazada, hangi ürün, ne fiyatla, hangi tarihte satışa sunulduğunu gösteren rapor sayesinde bu bilginin doğruluğu kontrol edilmiştir. 2.599,00 TL yerine 2.199,00 TL üzerinden üç bin adet satış hedeflenen sadece kırk beş mağazada kampanya yapılan bir ürünün inceleme neticesinde belirlenen mağazaların dışında on iki mağazada da indirimli fiyattan doksan bir adet ürün satıldığı tespit edilmiş olup 36.400,00 TL'lik finansman kaybına uğrandığı görülmüştür.

Ürün gamına eklenecek yeni ürün ya da mevcut ürün ile ilgili tedarikçi firmalardan fiyat teklifleri toplantılarda ya da e-mail ortamında alınmaktadır. Geri dönüşler neticesinde lojistik maliyetleri de değerlendirilip kâr marjı hedefleri doğrultusunda fiyatlandırma yapılmaktadır.

Sisteme tanımlanan malzemenin satın alma sipariş formu e-mail ile tedarikçi firmaya, Stok Planlama Müdürlüğü, Muhasebe Müdürlüğü, Lojistik ve Satış Sonrası Hizmetler Müdürlüğü'ne gönderilmektedir.

İç Denetim Bulgusu-9: Kategori Uzman Yardımcısı olarak çalışan iki personelin Kategori Uzmanının yetkisinde olan Sipariş Oluşturma, Kategori Müdürü yetkisinde olan Satın Alma ve Fiyatlandırma, Muhasebe Müdürlüğü bünyesinde görev yapmakta olan Muhasebe Sorumlusu yetkisinde olan Tedarikçi Tanımları isimli ekranlara ulaşabildiği tespit edilmiştir.

3.4.8.5. Raporlama

İşletmenin başarısı için üretimde kullanılmak üzere malzemelerin satın alınması ve temini, ürünlerin satın alma aşamasından müşteriye satışına kadar geçen tüm süreç sistemli bir tedarik zincirini gerektirmektedir. Bu sürecin verimli ve sistemli yürüyebilmesi için Kategori Direktörlüğü bünyesinde üç aylık, aylık, haftalık, günlük takip edilen ve işletme yönetimine raporlanan kritik raporların olduğu görülmüştür. İlgili departman tarafından üretilen raporlar temin edilmiş ve incelenmiştir.

Aynı ve muadil malzemelerin/ürünlerin farklı tedarikçilerden alındığı durumlar olduğu için tedarikçi bazlı birim fiyat raporu aylık olarak çalıştırılmakta ve karşılaştırma yapılmaktadır.

Muhasebe Müdürlüğü tarafından takibi yapılan finansal analiz raporu Kategori Direktörlüğü tarafından üç aylık periyotlar da toplantı yapılarak takip edilmekte ve özet rapor halinde işletme yönetimine sunulmaktadır.

Seri sonu ve hareket görmeyen ürünlerin raporları aylık olarak takip edilmekte olup satış hacmi yüksek olan mağazalar arası ürün transferleri sağlanmaktadır.

İşletmenin her gün yapmış olduğu satış cirosu, sezon ve yeni ürünlerin satış adetleri günlük olarak takip edilmekte olup haftalık olarak raporlanmaktadır. Bölgesel satışlar ayrıca raporlanarak sezon ve yeni ürünlerin satış hızına göre ürünlerin belirli lokasyonlar da daha çok satılacağı öngörülerek ürünlerin transferleri gerçekleştirilmektedir.

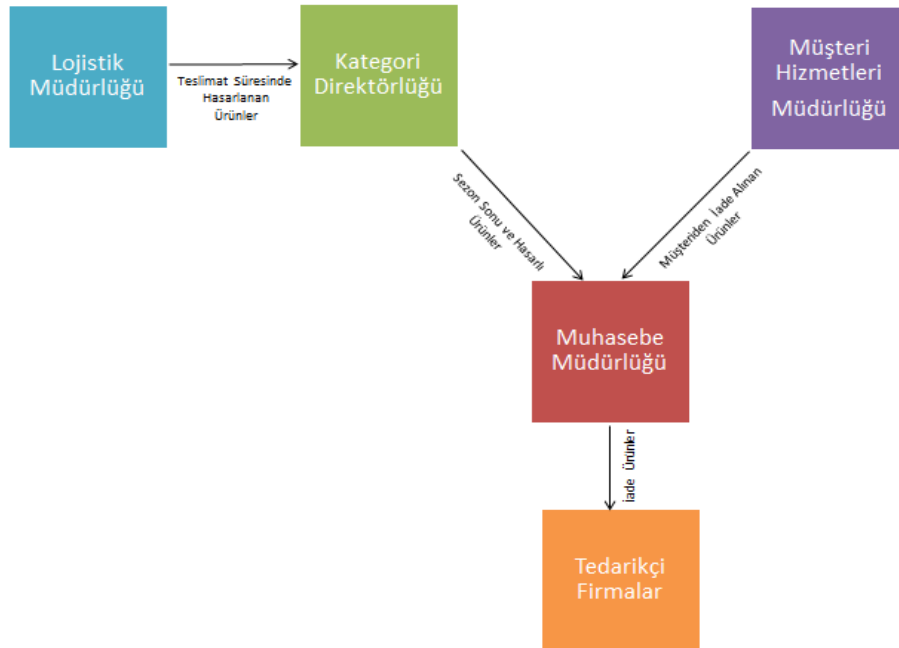
İç Denetim Bulgusu-10: Ürünlerde yapılan kampanyaların sistem üzerinden takibinin yapılabildiği bir rapor kullanılmakta olup kampanya sonuçlarının manuel takip edildiği ve takibinin anlık yapıldığı

görülmüştür. Kategori Direktörlüğü olarak takibi yapılan tüm raporların arşivlendiği fakat kampanya sonuçlarının bulunduğu raporun arşivlenmediği tespit edilmiştir. Bu durum kampanyalardaki tedarikçi desteğinin ve performanslarının ölçülememesine sebep olmaktadır.

3.4.8.6. İade Süreçleri

Tedarikçi firmalara iadelerin düzenli ve problemsiz olarak yürütülebilmesi için etkin bir iade sürecinin oluşturulması gerekmektedir. İade süreçleri Kategori Direktörlüğü, Lojistik Müdürlüğü, Müşteri Hizmetleri Müdürlüğü ve Muhasebe Müdürlüğü olarak dört departman tarafından takip edilmektedir. İade edilecek ürünler/malzemeler tedarikçiye iade edilebilmesi için tedarikçilerle imzalanan sözleşmelerde belirtiliyor olması gerekmektedir.

Sezon sonu ürünlerin iadeleri doğrudan Kategori Direktörlüğü tarafından takip edilerek Muhasebe Müdürlüğü'ne iletilmektedir. Lojistik aşamasında hasarlanan ürünlerin/malzemelerin iadesi Lojistik Müdürlüğü, imalat hatası olarak gelen ürünlerin/malzemelerin ise bildirimleri Üretim/Planlama Direktörlüğü tarafından takip edilerek Kategori Direktörlüğü'ne bildirilmektedir. Müşterilerden iade alınan ürünlerin takibi Müşteri Hizmetleri Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır.



Şekil 9. Ürün ve Malzemelerin İade Süreçleri Şeması

Kategori Direktörlüğü ve Müşteri Hizmetleri Müdürlüğü tarafından sisteme iade olarak giriş yapılan ürünler Muhasebe Müdürlüğü bünyesinde haftalık takip edilerek tedarikçi firmalara iadeleri gerçekleştirildiği bilgisi alınmıştır. Kategori Direktörlüğü iade sürecinin takibi için aylık olarak sistemden bir rapor çalıştırarak iadelerin doğru zamanda doğru adette doğru tedarikçiye yapılıp yapılmadığı kontrol etmektedir.

İç Denetim Bulgusu-11: Tedarikçi firmalara iadelerin düzenli ve problemsiz olarak yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmek adına 2015 yılına ait tedarikçiye iade edilen ürünlerle Kategori Direktörlüğü tarafından sisteme iade amaçlı giriş yapılan veriler karşılaştırılmış olup 06.04.2015 tarihi itibarıyla tedarikçiye iade edilmeyi bekleyen ürünler/malzemeler olduğu tespit edilmiştir. Araştırmalar neticesinde depoda bekleyen 43.843 adet (996 çeşit) ürün/malzeme bulunduğu ve yaklaşık maliyetinin 3.015.327 TL olduğu görülmüştür.

Ürünlerin ne kadar süredir depoda beklediğini gösteren yaşlandırma tablosu aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

Tablo 3. İade Ürün ve Malzemelerin Yaşlandırma Tablosu

Süre	Kalem	Miktar	Maliyet
120 gün ve üzeri	205	8.732	1.055.340 TL
90 ve 120 gün arası	71	1.493	94.604 TL
60 ve 90 gün arası	45	866	66.180 TL
30 ve 60 gün arası	238	13.059	819.241 TL
30 gün ve altı	437	19.693	979.962 TL
TOPLAM	996	43.843	3.015.327 TL

İç Denetim Bulgusu-12: 2015 yılına ait tedarikçi firmalara yapılan iade işlemleri için düzenlenen iade irsaliyeleri ile faturalar örnekleme olarak kontrol edilmiş olup bazı tedarikçilere yapılan iade işlemleri için düzenlenen iade irsaliyeleri ile faturalar arasında yedi günden daha fazla süre olduğu tespit edilmiştir.

3.5. İç Denetim Başkanlığı Denetim Tavsiyeleri

Denetim süresince yapılan incelemelerde Kategori Direktörlüğü'nün prosedürlere bağlı kalarak iş akışlarını sürdürmeye çalıştıkları gözlemlenmiştir. Fakat bazı iş planları günlük yoğunluk sebebiyle beklenen şekilde hayata geçirilemediği görülmüştür.

Satın alma sürecinde yapılan inceleme neticesinde üretim aşamasında kullanılmak üzere alınan hammaddelerin satın alınmasında tedarikçi alternatiflerinin mutlaka değerlendirilmeye dahil edilmesi ve en az üç tedarikçi firma ile görüşme sağlanması adına gerekli iş planının yapılmasını tavsiye edilmiştir.

Geriye dönük incelenmiş olan bir yıllık sözleşmelerdeki bilgi ve belge eksikliği, bazı sözleşmelerin onaysız olması hukuki ihtilafa yol açma riski bulunmaktadır. Aynı zamanda sözleşme süreleri dolan ve sistemde hala çalışır durumda görünen tedarikçi firmaların olması da takip ve izlenebilirlik anlamında zafiyete yol açabilmektedir. Bu sebeple bu konular hakkında Hukuk Müşavirliği ve Muhasebe Müdürlüğü tarafından bir kontrol mekanizması geliştirilerek aksiyon alınmasını tavsiye edilmiştir. Ayrıca dokuz adet tedarikçi ile sözleşme imzalanmadığı görülmüştür. Bu noktada her tedarikçi ile mutlaka sözleşme yapılacak diye bir zorunluluk yoktur fakat sözlü yapılan anlaşmaların bir yazışma ile yazılı hale getirilmesinin faydalı olacağı iletilmiştir.

İlgili departmanda yetki onay yönetmeliğine aykırı olarak satın alma siparişlerinin oluşturulması finansman kaybı ve suiistimal riskini büyük oranda arttırmaktadır. Yetki onay yönetmeliğin de yer alan onay yetkilerinin dışına çıkıldığında sistemin bu satın alma siparişini gerçekleştirmemesi ve bir üst yöneticiye otomatik bir uyarı e-mailinin gönderilmesi sürecin kontrolünü sağlayacaktır. Bu doğrultuda sistem altyapısının iyileştirilmesini tavsiye edilmiştir.

Muhasebe Müdürlüğü tarafından manuel takibi yapılan cari hesapların mutabakatlarının kontrolünün büyük ölçüde finansman kaybına sebep olduğu görülmüştür. Bu sebeple bu işlemlerin mutlaka sistem üzerinden yapılabilmesi için alt yapının geliştirilmesi ve manuel kontrol düzeninden çıkılması tavsiye edilmiştir.

Yapılan özel kampanyalı ürünler ve mağazalar konusunda tespit edilen fazla satışların suiistimal ve finansman kaybına sebep olma riski çok yüksektir. Kotalı

kampanyaların aşımının engellenebilmesi ve kampanya tanımlanan mağazaların dışında farklı mağazaların bu kampanyaları kullanamaması için sistem üzerinden bir yapının oluşturularak bu durumun önüne geçilmesini tavsiye edilmiştir.

Kategori Direktörlüğü bünyesinde kalite kayıtlarında belirlenmiş olan sürelerle göre saklanması gereken belgelerin saklanmıyor olması kalite kayıtlarına uygunsuzluğu ve takip zafiyetine sebep olacağı için satın alma sipariş formlarının bilgisayar ortamında bir yıl saklanması için gerekli aksiyonların alınması ve düzenli takip edilmesini tavsiye edilmiştir.

İlgili departman çalışanlarının ekran ve sistem yetkileri incelendiğinde bazı çalışanların kendi yetkilerinde olmayan ekranlara erişim sağlayabilmeleri suiistimal yaşanma riskini arttırmaktadır. Bilgi Sistemleri Direktörlüğü ile görüşülerek görev tanımlarına göre yetki kısıtlamalarının getirilmesi tavsiye edilmiştir.

Kampanyaların performansının ölçülememesi finansman kaybına, takip ve kontrol zafiyetine sebep olacağı için kampanya sonuçlarının raporlanarak, arşivlenmesi gerekmektedir. Bilgi Sistemleri Direktörlüğü'nden destek alınarak sistem üzerinden takibinin sağlanabileceği bir yapının geliştirilmesi tavsiye edilmiştir.

Uzun süredir tedarikçiye iade edilmek üzere depoda bekleyen ürünler/malzemeler tedarikçiler üzerinde yaptırım ve kontrol eksikliği riskini arttırmaktadır. Bekleyen ürünlerin/malzemelerin iadeleri konusunda gerekli operasyonel sürecin başlatılmasını ve yaşanan bu stok maliyetinin tekrarını önleyebilmek adına iade süresi geçen ürünlerin/malzemelerin Kategori Müdürü'ne iade süreleri geciktikçe bilgilendirmenin yapılabileceği sistemsal bir altyapının oluşturulmasını tavsiye edilmiştir.

Tedarikçi firmalara kesilen iade faturaları ile irsaliyeler arasında geçen sürenin yedi günden fazla olması VUK uygunsuzluğu ve cezai müeyyide riski taşıdığı için bu konu hakkında acil olarak manuel ya da sistemsal bir çözüm bulunmasını tavsiye edilmiştir.

3.6. İç Denetim Faaliyetinin Değerlendirilmesi

Prosedürler, yönetmelikler, iç yazışmalar, sistem üzerinde yürütülen faaliyetler, toplantı tutanakları temin edilmiş ve satın alma faaliyetinin hedeflere, prosedürlere uygun, etkin ve verimli bir biçimde yapılmadığı görülmüştür. Yaşanan aksaklıklar satın alma ve ürün yönetiminden beklenen performansı olumsuz etkilemekte ve iç kontrol zafiyeti oluşturmaktadır.

Yapılan iç denetimde öncelikli olarak denetim yapılacak olan ilgili departman ve denetimin kapsamı dahilinde bu departmanla bağlantılı diğer departmanların katılmış olduğu açılış toplantısının yapılması ve görüşmenin neticesinin tutanak haline dönüştürülmesi, denetim süresince hangi konuların incelenip incelenmeyeceği konusunda her iki taraf içinde net olunmasına yardımcı olmuştur.

İç denetim başlamadan önce iç denetim yapılacak olan departmanın geçmiş denetim bulguları incelenerek denetime başlanması denetim kapsamı anlamında faydalı olmuştur. Fakat İç Denetim Başkanlığı tarafından denetim yapılan departmandan talep edilen bilgiler belirlenen süre içerisinde temin edilmediği için denetimin son günlerinde denetimi zamanında bitirmek adına ekibin mesaiye kalarak çalıştıkları görülmüştür. Bu konu hakkında denetim ekip lideri kıdemli denetçi Mahmut Güncel ile görüşülmüş ve maalesef bu tür konularda zaman zaman sorun yaşayabildiklerini ifade etmiştir. Bu durum işletme yapısında bürokrasinin fazla olması nedeniyle bu tür bilgi ve belge paylaşımlarında gecikmeler yaşandığını göstermektedir. Aynı zaman işletme personeli tarafından iç denetim bilincinin tam oturmamasından kaynaklı olarak bilgi paylaşımından kaçınıldığı görülmüştür.

İç denetim kapsamında incelenen ve üzerinde çalışılan tüm çalışma belgeleri, yazışmalar, deliller vb. sistemli olarak elektronik ortamda yedeklenmesinin yanı sıra bu iç denetim için oluşturulmuş olan dosyada çıktı halinde referans numarası verilerek arşivlenmiştir. Bu işleyiş daha sonraki denetimler ve tespit edilen bulgular hakkında ilgili departmanın almış olduğu aksiyonların takibi açısından kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca tüm denetim boyunca sistemli ve disiplinli olarak dosyalama işlemleri denetimin hızlı ve anlaşılır ilerlemesini sağlamıştır.

Denetim ekibinde görev yapan Ahmet Ceylan isimli denetçi on ay önce İç Denetim Başkanlığı'nda görev yapmaya başlamış olup daha önce Kategori

Direktörlüğü bünyesinde çalışıyor olması nedeniyle bu denetimde yer alması denetimin tarafsızlığını ve bağımsızlığını zedelemektedir. Aynı zamanda kıdemli denetçi olan Mahmut Güncel 'in; aynı departmanın bir önceki denetim belgeleri incelendiğinde bu denetimde olduğu gibi ekip lideri olarak görev aldığı ve denetim planını hazırladığı görülmüştür. Bu durum da yine tarafsızlık ilkesinin bozulduğu izlenimini yaratmaktadır.

İç denetim raporu hazırlandıktan sonra denetimi yapan ekip tarafından doğrudan İç Denetim Başkanı'na gönderilmiştir. İç Denetim Başkanı'na gönderilmeden önce denetim bünyesinde görev yapan ve bu denetimde görevlendirilmemiş olan diğer denetçi tarafından rapor objektif olarak okunup yorumlanabilirdi. Bu uygulama denetim raporunun öneriler ve görüşler açısından tarafsızca hazırlandığından emin olunmasına yardımcı olacaktır.

Yapılan satın alma denetiminde ilgili departman tarafından kampanyalarının anlık olarak takip edildiği ve detaylı performansının ölçülmediği görülmüştür. Toplam maliyet ve katma değer karşılaştırması dikkate alınmadan yapılan ve yürütülen kampanyaların işletmenin finansman kaybına uğrama riskini arttırmaktadır. Bu doğrultuda işletmenin başarısı açısından satın alma departmanlarının kampanya öncesi ve sonrası raporlama çalışmaları ile kampanya performanslarını ölçmeleri için etkin bir iç kontrol ortamının yaratılması işletmenin gelecekteki başarısı için önem arz etmektedir. Bu tür işletmenin hedeflerini etkileyecek bir denetim bulgusunun riskleri daha detaylı belirtilmeli ve sonuçlarının daha net vurgulanması gerekmektedir.

İşletmelerde usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini en aza indirebilmek adına görevlerin ayrılığı ilkesine bağlı kalınarak işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi süreçlerinde farklı personel görev alması gerekmektedir. İştirak edilmiş olan iç denetim faaliyetinde ilgili departman personelinin yazılı olarak görev tanımlarında görevlerin ayrılığı ilkesine uyulduğu fakat sistem üzerinden yapılan incelemede personelin görev tanımlarında olmayan ekranların erişime ulaşabildiği görülmüş olup uygulamada görevlerin ayrılığı ilkesine uyulmadığı görülmüştür. Bu ilkeye uygunluğun sadece iç denetim departmanı tarafından bilinmesi ve uygulanmaya çalışılması yeterli değildir. Bu sebeple işletme yönetimi işletme genelinde görevlerin ayrılığı ilkesinin bilinirliğinin artırılması gerekmektedir.

Denetim faaliyeti kapsamında yapılan incelemeler neticesinde satın alma sürecinin müşterilerin talep tahminlerinin matematiksel herhangi bir hesaplama yapılmadan satışlara göre stok azaldıkça gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Bu durumun işletme açısından her an müşteri memnuniyeti, itibar ve finansman kaybı yaşanmasına sebep olabilecek yönden bir eksikliklerdir. Fakat bu tespit denetim raporuna yansıtılmamış ve bir bulgu olarak gösterilmemiştir. Denetim ekip lideri Kıdemli Denetçi Mahmut Güncel ile bu konu üzerine görüşülmüş olup denetim esnasında farklı bir konu araştırması sonucu böyle bir tespit bulduklarını bu nedenle bu konunun sadece denetim kapanış toplantısında sözlü olarak paylaşmanın daha doğru olacağını düşündüklerini ifade etmiştir. Kapanış toplantısında da konunun kendisi tarafından paylaşmayı unuttuğunu sözlerine eklemiştir. Sürekli değişkenlik gösteren müşterilerin talepleri işletmenin arz imkanları ile dengeli çalışabilmesi adına müşteri alım eğilimleri analiz edilerek talep tahmin tekniklerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda iç denetim ekibinin ilgili departmana danışmanlık hizmeti veren dış bir firmadan destek alınması ya da bu anlamda bilgi sahibi olması gereken çalışan/çalışanların gerekli donanıma sahip olması için eğitim almaları tavsiye edilebilirdi.

İç Denetim Başkanlığı tarafından iç denetim neticesinde tespit edilen bulguların temas ettiği departmanların da yöneticilerinin katıldığı kapanış toplantısı yapılmıştır. Denetim taslak raporu belirli bir sürede görüşlerini iletmek üzere iç denetim yapılan departmana iletilmiştir. Ancak raporda belirtilen bulgular hakkında görüşlerin belli bir süre içerisinde iletilmesi istenmiş olmasına rağmen kendilerinden bulgulara alınacak aksiyonlar hakkında herhangi bir bitirme tarihi talep edilmemiştir. Bu noktada tespit edilen uygunsuzluklara hangi tarihe kadar aksiyon alınacağı bilgisinin net olmaması nedeniyle iç denetim bulgularının izleme ve değerlendirme aşaması eksik kalmıştır. İç denetim ekibi yapılan denetimin faaliyet raporunu belirli sürede cevaplamak üzere denetim yapılan departman yöneticileri ile paylaştıktan sonra rapordaki bulgular hakkında makul bir süre içerisinde aksiyon alınması konusunda denetlenen departmandan geri dönüş almalı ve bu aksiyonların takibi sistematik ve periyodik olarak yapılmalıdır. Bu konuda iç denetim faaliyeti sonucu ortaya çıkan bulguların teknolojik bir platform üzerinden takibinin sağlanması hem işletme yönetimi hem de iç denetim ekibi tarafından yapılan denetimin daha verimli

olmasına ve yapılan faaliyetin performansını ölçebilmek adına daha faydalı olabilecek bir uygulama yöntemidir.

İç denetim faaliyeti sonrası denetim faaliyetini değerlendirmek için denetimi yapılan departmana memnuniyet anketi gönderilmiştir. Bu İç Denetim Başkanlığı'nda görev alan çalışanların kendilerini geliştirmeleri açısından olumlu bir uygulamadır.

İç Denetim Başkanlığı tarafından hazırlanan denetim ve özel çalışma raporları denetim komitesi ve yönetim kurulu sunulup sunulmadığı denetim yapan ekibe sorulduğunda toplu bir rapor halinde sunulduğu fakat bunun belirli bir tarihinin olmadığı bilgisi alınmıştır. Bu raporlama şekli iç denetimin, denetim komitesine ve yönetim kuruluna karşı duymuş olduğu sorumluluk ile hesap verebilirlik ilkesine uygun hareket ediyor gibi gözükse de bu ilkenin tam olarak uygulanmadığını göstermektedir.

Muhasebe Müdürlüğü tarafından tedarikçi firmalara kesilen iade faturaları ile irsaliyeler arasında geçen sürenin yedi günden fazla olması VUK uygunsuzluğu ve cezai müeyyide riski taşıdığı için denetim esnasında muhasebe yetkilileri ile konu hakkında görüşülmüş olup iade irsaliyelerinin kendilerine iletilmesi sonrasında fatura kesebildikleri, evrak iletiminde yaşanan gecikmeler nedeniyle bazen yedi günlük sürenin aşıldığı bilgisi alınmıştır. Denetim esnasında aksaklığın nereden kaynaklandığı hususunda detaya inilmemiş ve acil aksiyon alınması tavsiye edilmiştir. İç denetçi aksaklığın nereden ve ne sebeple yaşandığı konusunu irdelenerek bu anlamda bir çözüm önerinde bulunması denetlenen departmana yol gösterme anlamında daha etkili olabilirdi.

Genel olarak yapılan denetim neticesinde tespit edilen hataların insan faktöründen kaynaklı olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda İç Denetim Başkanlığı'nın denetim yapılan departmana sistemsiz geliştirmelere ve yeniliklere öncelik verilmesi yönündeki tavsiyeleri olması gereken yönündedir. Fakat iç denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçilerin de teknolojiye az yararlandığı gözlemlenmiştir.

SONUÇ

Sürekli büyümeyi ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler iç denetim faaliyetine her geçen gün daha çok ihtiyaç duymaktadır. İşletmelerde etkin bir iç denetim faaliyetinden söz edebilmemiz adına iç denetimin güvence ve danışmanlık hizmetleri vererek işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesi için süreçlerde kontrol noktalarına yönelik eksikliklerin ve risklerin belirlenmesinde önemli rol oynayarak işletmeye değer katması beklenmektedir. Bu beklentiyi karşılayabilmesi için iç denetçilerin işletme geneli hakkında bilgi sahibi olması ve mesleki yeterliliklerinin kabul edilebilir bir ölçüde olması gerekmektedir.

Yapılan çalışmadaki İç Denetim Başkanlığı bünyesinde görev yapan sadece İç Denetim Başkanı'nın SMMM olduğu ve finansal denetim hakkında bilgi sahibi olduğu diğer çalışanların ise finansal denetim anlamında bilgi tecrübelerinin yetersiz olduğu görülmüştür. Bu sebeple finansal veriler üzerinde yeterli ölçüde inceleme yapılamamıştır. İç denetçiler birçok farklı alandaki bilgiye sahip olacak donanımda olmalıdır. Denetçiden, bu alanların bazılarında uzman olması, bazılarında ise bilgi sahibi olması beklenmektedir. Bir iç denetçi; işletmedeki tüm kontrol alanlarında en iyi uygulanmanın ne olduğu konusunda uzman olmalıdır. İşletmeler de süreç denetimi yapan bir iç denetçinin muhasebenin temel kavramları, muhasebe standartları, finansal analiz, finansal tabloların okunması, vergilendirme kuralları gibi konularda bilgi sahibi olmalıdır.

İştirak edilen iç denetim faaliyetinin son iki yıllık denetim planı incelendiğinde bir önceki yıl denetim yapılmayan departmanlar olduğu ve bu departmanlarında bir sonraki yıl denetlendiği görülmüştür. Yani tüm işletmenin iki yıl içerisinde ancak her departmanının bir kez denetlenebildiği gözlemlenmiştir. İşletmelerde iç denetim yılda en az bir kere tüm organizasyonu kapsayacak şekilde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Hatta muhasebe, satın alma gibi yüksek riskli bölümler, düşük riskli bölümlere göre daha öncelikli ve daha sık iç denetime tâbi tutulması gerekmektedir.

Denetçinin, denetimin amacına ulaşabilmesi için topladığı delilleri uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olarak üç şekilde değerlendirmesi gerekmektedir. Denetim kanıtlarının uygunluğu, kanıtların denetim amaçları ile arasında net ve mantıksal bir

bağlantı kuruluyor olması gerektirmektedir. Denetim, kanıtlarının güvenilirliğinin anlaşılabilmesi için nereden ulaşıldığı, türü ve gerçekliği gibi yönünden değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetim faaliyeti esnasında toplanan kanıtlar denetimin amaç ve kapsamına ilişkin soruları yanıtlıyorsa denetim kanıtlarının yeterli olduğu söylenebilir. Bu delillere ilişkin uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik yönünden test edilebilmesi adına denetim faaliyetini birebir yürütmemiş farklı bir denetçi tarafından da incelendiğinde aynı sonuçlara ulaşılıyorsa, denetim delillerinin tarafsız ve yeterli olduğu kabul edilebilir. Uygulama örneğindeki denetimde bu yönde bir işleyiş uygulanmadığı görülmüştür.

İç denetçilerin faaliyetleri sonucu ulaşılan bulgular doğrudan doğruya o işletme yönetimi ve yönetim kurulu tarafından kullanılmaktadır. İç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ve iç denetim raporunu hazırlarken tarafsız davranmaları beklenmektedir. İç denetim faaliyetinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlamak için hazırlamış oldukları raporlarını yönetim kuruluna sunmaları ve bu anlamda yönetim kuruluna karşı sorumlu olmaları yoluna gidilmektedir. Bu yönüyle iç denetim işletmelerde yönetsel hesap verebilirlik sorumluluğunun yerleşmesine büyük katkı sağlamaktadır. İç denetim raporlarının genelde üç ayda bir ve yıl sonlarında yapılmaktadır. Örneğimizde iç denetim faaliyetinde İç Denetim Başkanlığı her ne kadar denetim komitesi ve yönetim kurulu raporlama yaptığını beyan etmiş olsa da bunun düzenli ve önceden belirlenmiş tarihler de olmadığı görülmüştür. Bu durum hesap verebilirlik sorumluluğunu zedelemektedir.

Yapılan iç denetim kapsamında sadece satış amaçlı ürün yönetimi alanıyla kısıtlı kalınmış olup tedarikçi firmalardan üretim tesisinde kullanmak için alınan hammadde, malzeme ve doğrudan satmak amaçlı alınan ürünlerin satın alması incelenmiştir. İşletme bünyesinde kullanmak üzere alınan ürünlerin/malzemelerin satın alması üzerinde inceleme yapılmamıştır. Sonuç itibarıyla bu tür her iki satın alma işlemi de aynı departmanın yaptığı işletmelerde o departmanın yürüttüğü tüm süreçlere temas edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yapılan iç denetimin iyi niyetli olduğu ancak amacına tam olarak ulaşmadığı ve yetersiz kaldığı görülmüştür.

Uygulamaya konu olan iç denetim faaliyetlerinin yönetimi amacıyla, onaylı bir iç denetim prosedürü bulunmaktadır. Buna ek olarak, İç Denetim Başkanı tarafından çalışma belgeleri, bulgu raporlama dokümanı, toplantı tutanağı gibi

dokümanlar için standart formlar hazırlanmış ve iç denetçilere duyurulmuştur. İç denetim faaliyeti esnasında gerçekleştirecekleri testlere ilişkin örneklem büyüklüğünü ve seçimine ilişkin yaklaşımın belirlenmesini, uygulanacak test türleri ve çalışmaları, denetim süreçlerinin nasıl takip edileceği gibi Denetim Başkanlığı tarafından yönetilen tüm süreçler hakkında detaylı bilginin verildiği yazılı bir denetim el kitabı bulunmamaktadır. İç Denetim Başkanlığı'na ait politika, prosedürlerin yer aldığı, takip edilen denetim süreçleri hakkında detaylı açıklamaların olduğu bir denetim el kitabının hazırlanması faydalı olacaktır. Söz konusu çalışma, sırasıyla İç Denetim Başkanı ve Denetim Komitesi tarafından onaylanmalı ve iç denetim ekibi ile paylaşılmalıdır. Periyodik olarak incelenerek gerektiğinde güncellenmesi sağlanmalıdır.

İç denetim faaliyetinin kaliteli, verimli ve etkin olabilmesi için genel olarak Uluslararası İç Denetim Standartları'nın gerekliliğine uyumlu olması beklenmektedir. Uygulamaya konu olan işletmenin iç denetim prosedürü incelendiğinde Kalite Güvence ve Geliştirme Programı'na ilişkin bilgilendirme bulunmadığı görülmüştür. Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre iç denetim faaliyetinin tümü kapsayan bir Kalite Güvence ve Geliştirme Programının oluşturularak İç Denetim Prosedürü'ne eklenmesini ve bu konu ile ilgili faaliyetlerin iç denetim planına dahil edilmesi gerekmektedir.

İşletmelerde satın alma süreci diğer bölümlerin de başarısını etkilediğinden, bu süreçte etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması çok önemlidir. Bu noktada örnekteki satın alma departmanının satın alma sürecine dayalı birçok işlemin manuel yapıldığı, hatalı işlemlere işletmenin sistem alt yapısının izin verdiği görülmüştür. Bu denli büyük işletmelerin insana bağlı süreç yürütmek yerine işletmenin tüm faaliyetlerinde bilişim teknolojilerinden yararlanarak bu yönde güvenlik önlemlerini güçlendirmeli ve sistemlerini geliştirmelidir.

Günümüzde gelişen bilişim teknolojileri işletmelerin faaliyetlerini bilişim teknolojilerinden yararlanılarak hayata geçirilmesini kaçınılmaz hale getirmekte ve iç denetim faaliyetini de bu yönde gerçekleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda iç denetim faaliyeti gerçekleştirilirken teknoloji destekli veri analiz tekniklerinden ve işletmenin altyapısından yararlanılması hem denetim faaliyetinin ufkunu genişletmekte hem de iç denetim faaliyetinin zamanında, daha kolay ve daha

güvenilir şekilde tamamlanmasına fırsat sunmaktadır. Bu noktada iştirak edilen iç denetim faaliyeti esnasında denetlenen departmana sistemseller gelişmeler tavsiye edilirken iç denetçilerin bilişim teknolojilerinden minimum seviye yararlanıldığı görülmüştür. İşletmenin sistem altyapısından faydalanıldığı zamanlarda da işletmenin Bilgi Sistemleri Direktörlüğü'nden yardım alındığı görülmüştür. Ayrıca bilgi sistemleri konusunda yapılan denetimlerde bağımsız denetim şirketlerinden hizmet alınarak dış kaynak kullanıldığı bilgisi alınmıştır. İç denetçinin işletmenin tüm faaliyetleri hakkında gerekli bilgiye sahip olması beklenmekte olduğu için iç denetim ekibinin teknolojiyi etkili ve verimli bir şekilde kullanması adına bilgi teknolojileri konusunda deneyimli ve yetkin olması, bu anlamda sürekli kendini geliştirmesi ve yeniliklere açık olması gerekmektedir.



KAYNAKÇA

- Acar, İ. (2009). *Türk Hukuku ve AB Mevzuatı Yönünden Mali Kontrol Süreci.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Acındı, A. (2007). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Teknik Üniversitesi.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri(1.Baskı)*. Türkmen Kitapevi.
- Aktaş, H. H. (2010). *İç Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye Uygulamalarına Yönelik Bir Örnek.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17 (1),83-98.
- Alikadioğulları, A. (2011). *Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alpman, G. (2007). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması* . Mart 01, 2016 tarihinde <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/Ic%20Kontrol%20Sistemi%20260407%20Antalya.pdf> adresinden alındı
- Alptürk, E. (2008). *Finans,Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi(1.Baskı)*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aras, G. (2006). İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim. *İç Denetim Dergisi*, (16),20-21.
- Arcagök, M. ve Yörük, B. (2004). *Yönetim Kontrolü/İç Kontrol*. Mart 3, 2016 tarihinde <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6823,arcagok-msait-yoruk-bahadir-yonetim-kontrolu-ic-kontrol.pdf?0> adresinden alındı

- Arcagök, M., Yörük, B., Oral, E. ve Korkmaz, U. (2004). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen Düzenlemeler. *Bütçe Dünyası Dergisi*, (18),3-10.
- Arslan, M. C. (2013). *İç Denetim ve Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma.Yayınlanmamış Doktora Tezi.* İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, (77), 63-86.
- Avşar, A. (2014). *Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci ve Faydaları.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Badak, Z. (2010). *Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Yönetim Kurulları Konusunda Yapılan Değişiklikler.Yayınlanmamış Yüksek Lİsans Tezi.* İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, (151), 23-42.
- Bozkurt, M. (2010). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi. *Dış Denetim Dergisi*, 131-138.
- Bulut, E. (2014). Bardağın Dolu Tarafını Görebilen Denetçiler Aranıyor. *İç Denetim*, (38), 48-49.
- Büyükçoban, A. (2011). *6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İç Kontrol Sistemi.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakar, H. M. (2008). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Üzerine Bir Uygulama.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavuşoğlu, M. ve Duru, O. (2007). İç Denetim. *Siyasal Vakfı Bülteni*, 15 (20), 16-20.

- Çiçek, B. (2004). *İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim:Türkiye'deki Beş Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Araştırma*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çulhacı, İ. (2005). 18. INTOSAI Kongresi Üzerine. *Sayıştay Dergisi*, (56),115-131.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (82),159-170.
- Demir, B. (2014). Telekomünikasyon Sektöründe İç Denetim. *İç Denetim Dergisi*, (37), 34-37.
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(7),167-188.
- Doğan, M., Hocaoğlu, M. G., Yücel, S. ve Aksoy, S. (2005). Yöneticilerin İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru. *İç Denetim Dergisi*, (11),20-31.
- Doğmuş, M. (2010). *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemleri(2.Baskı)*. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (60),1-7.
- Duman, S. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama*. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eralp, İ., ve Bozbaş, B. (2014). *Kamu Yönetiminde İç Kontrol & Ön Mali Kontrol(1.Baskı)*. Bekad Yayınları.
- Ercinler, S. (2015). *Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol*.*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*.*Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi*. Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı .

- Ertınmaz, B. (2014). *Sigorta ve Emeklilik Şirketlerinde İç Kontrol Sisteminin Yapılandırılması.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eşkazan, A. R. (2003). İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler. *İç Denetim Dergisi*, (6),32-33.
- Gezegen, S. (2015). *Bir Yönetim Modeli Olarak, İç Kontrol Uygulamalarının Kurumsal Hedef ve Amaçlara Ulaşmadaki Rolü(Sivas Belediyesi Örneği).Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, (130-131),1-21.
- Güner, M. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*, (157),183-195.
- Güneş, N. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolü:Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güney, A. (2009). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürkan, N. Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güven, F. M. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Marmara Üniversitesi.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012, Nisan-Haziran). *Sayıştay Dergisi*. 03 14, 2015 tarihinde Sayıştay Web Sitesi: <http://dergi.sayistay.gov.tr/Default.asp?sayfa=3&id=687> adresinden alındı

- İşcan, Ö. F. ve Kaygın, E. (2009). Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 213-224.
- Kanbur, A. (2010). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Örgütsel Değerler Üzerindeki Etkileri:İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karaman, M. (2014). *Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karamık, A. (2014). *Yönetimin Evrensel İlkesi Denetim ve Bankacılığımızda İç Kontrol Analizi.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kayım, A. (2009). Basit Kontrol Modelinden COSO Modeline İç Kontrol Süreci:Kurumsal Bazda ve Süreç Bazında Kontrollerin Tasarımına İlişkin Bir Uygulama Örneği. *Denetişim Dergisi*, 41-58.
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Temel Eğitim ve Staj Merkezi.
- Keskin, D. A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme(1.Baskı)*. Beta Basım Yayım.
- Kırmızı, N. (2007). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 220-236.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2 (25),4-15.
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006, Temmuz). *İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*. Mart 8, 2016 tarihinde <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> adresinden alındı

- Kubalı, D. (1999). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32 (1), 32-62.
- Kulak, F. (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kurnaz, E. (2013). *İç Kontrol Sistemi ve Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Maliye Bakanlığı. (2006). *Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Mallı, İ. (2013). *Kamu Mali Yönetiminde İç Denetimin Önemi ve Farklı Ülkelerde Uygulanan İç Denetim Modellerinin Karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Melikyan, L. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Okay, B. (2005). Hepsi Bizim Günlük İşimiz. *İç Denetim Dergisi*, (11), 16-19.
- Ökten, G. (2004). İç Kontrol Sistemi Yönetimi ve Operasyonel Risk Yönetimi ile Entegrasyon. *İç Denetim Dergisi*, (10), 30-31.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özdemir, N. (2015). *BDS-240 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Hilenin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Bağımsız Denetçi Algısı Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özeren, B. (2004). *Intosat Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları*. Şubat 28, 2016 tarihinde <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf> adresinden alındı

- Özgül, A. (2011). *İç Denetimde Kalite Güvence Geliştirme Programı ve Bir Uygulama.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özşahin, F. (2011). *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci:Üniversite Örneği.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özyılmaz, A. ve Ölçer, F. (2008). *Güncel Yönetim ve Organizasyon Yaklaşımları(1.Baskı)*. Seçkin Yayınları.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 136.
- Peker, D. (2008, Nisan 16). *Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri*. Mart 8, 2016 tarihinde http://www.tbd.org.tr/usr_img/cd/kamubib17/raporlarPDF/RP1-CobiT-2008.pdf adresinden alındı
- Polat, K. (2014). Türkiye Büyük Millet Meclisinde İç Denetim Faaliyetleri. *Denetim Dergisi*, (14), 5-17.
- Resmi Gazete (2005, Aralık 31). *İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar(3.Mükerrer Sayı)*. Mart 9, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231m3.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231m3.htm> adresinden alındı
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları.Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi*. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.
- Sardoğan, E. (2015). *Otel İşletmelerinde İç Denetimin Önemi ve Bir Uygulama.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Sarı, A. (2013). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısında İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sönmez, A. ve Toksoy, A. (2011). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile İşletmelerine Uygulanabilirliği. *Maliye Finans Yazıları*, 51-90.
- SPK. (2006). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*. Şubat 28, 2016 tarihinde <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/abone/eskisayilar/274OCAK2011/spkxNo2226122006.pdf> adresinden alındı
- Şahin, Z. (2013). İç Denetimin Felsefesi. *İç Denetim Dergisi*, (35), 17.
- Tok, P. (2010). *Türkiye'de İç Denetim ve İç Denetçilik.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Toroslu, M. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim(1.Baskı)*. Vedat Kitapçılık Basım Yayım Dağıtım.
- Türedi, H., Zor, Ü. ve Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 4.
- Uzun, A. K. (2009). *Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*. Mart 01, 2016 tarihinde http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx adresinden alındı
- Uzun, A. K. (2014). Sherlock Holmes Bir İç Denetçi Midir? *İç Denetim Dergisi*, (39),20-24.
- Uzunay, V. (2007). *Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler.Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi*. Maliye Bakanlığı.
- Üzümcü, C. (2010). *Maliye Bakanlığı İç Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı*. Mart 9, 2016 tarihinde <http://docplayer.biz.tr/1643926-Maliye-bakanligi-kamu-ic-kontrol-standartlarina-uyum-eylem-planı.html> adresinden alındı

- Yağcı, S. (2006). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi*.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Maramara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yıllancı, M. (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi zerine Bir Araştırma(2.Basım)*. Nobel Basımevi.
- Yrker, S. (2004). *Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir ereve*.Yayınlanmamış Bilgi Notu. TESEV Denetim alıştayı.
- Yurtsever, G. (2014). İ Denetçilerin Sahip Olması Gereken Yetkinlikler. *İ Denetim Dergisi*, (39), 25-35.

