



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Programı

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASINDA
ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER VE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE
SATIN ALMA SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Çiçek ERBİL

145140113

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Burcu ADİLOĞLU

İstanbul, 2017



T.C.

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Programı

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASINDA ETKİLİ
OLAN FAKTÖRLER VE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE SATIN
ALMA SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

Yüksek Lisans

Tezi Hazırlayan: **Çiçek ERBİL**

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler Ve İnşaat Sektöründe Satın Alma Sisteminin İncelenmesi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

[Tarih ve İmza]

Çiçek ERBİL

KABUL VE ONAY

Çiçek Erbil tarafından hazırlanan “İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve İnşaat Sektöründe Satın Alma Sisteminin İncelenmesi” başlıklı bu çalışma, Savunma Sınavı tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı/başarısız bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan :

Doç. Dr. Burcu ADİLOĞLU

Üye :

Üye :

Üye :

Üye :

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge ve şekillerin kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
KABUL VE ONAY	i
İÇİNDEKİLER	i
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM.....	3
KAVRAMSAL AÇIDAN DENETİM	3
1.1. Denetim.....	3
1.2.Denetim İhtiyacı	6
1.3. Denetimin Faydaları.....	7
1.4. Denetim Türleri	10
1.4.1. Denetim Amacına Göre Denetim Türleri	10
1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	10
1.4.1.2. Uygunluk Denetimi.....	10
1.4.1.3. Faaliyet Denetimi	11
1.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	11
1.5.1. Bağımsız (Dış) Denetim	11

1.5.3 İç Denetim.....	12
1.6. İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Önemi	13
1.6.1.İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi.....	14
1.6.2. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi	15
1.6.3. İç Denetim Bağımsız Denetim İlişkisi.....	17
2. BÖLÜM.....	21
ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	21
2.1.İç Kontrol Kavramı.....	21
2.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	22
2.3. İç Kontrol Kavramının Türkiye ve Dünyadaki Gelişimi.....	23
2.4. COSO İç Kontrol Bileşenleri.....	26
2.4.1. Kontrol Ortamı.....	28
2.4.2. Risk Değerlendirme	29
2.4.3. Kontrol Faaliyetleri.....	31
2.4.4. Bilgi ve İletişim	32
2.4.5. İzleme.....	33
2.5. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları	34
2.5.1. Yönetimin Yetki ve Sorumluluğu.....	35
2.5.1.1. Bağımsız Denetim Standartları 265'e Göre Yönetimsel Mekanizmanın İç Kontrol Eksiklikleri İle İlişkisi	36
2.5.2. Uygun Bir Muhasebe Kayıt Düzenin Var Olması	37

2.5.3. Görevlerin Ayrımı.....	37
2.5.4. Değişen Koşullar.....	37
2.5.5. Çalışanların Performansı.....	37
3.BÖLÜM.....	39
SATIN ALMA SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA	
.....	39
3.1. Satın Alma Süreci ve İç Kontrol	39
3.2. İnşaat İşlerinde Satın Almada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	40
3.2.1. Teklif Öncesi.....	41
3.2.2. Malzemenin Sipariş Edilmesi	42
3.2.3. Malzemenin Şantiyeye Gelişi, Nakliyat	43
3.3. Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Hususlar.....	43
3.4. Bir İnşaat Şirketinin İç Kontrol Denetim ve Satın Alma Sürecinin	
Değerlendirilmesi.....	45
3.4.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi	45
3.4.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları	45
3.4.3. Uygulanan Yöntem	45
3.4.4. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler	46
3.4.5. İşletmenin Genel İç Kontrol ve İç Denetim Sistemi İle İlgili Genel Bilgiler	
.....	46
3.4.6. İşletmenin Genel Satın Alma Süreci.....	49
3.4.7. İşletme İle İlgili Değerlendirmeler	50

3.4.7.1. İşletmenin İç Kontrol ve İç Denetim Mekanizması İle İlgili Genel Değerlendirmeler.....	50
3.4.7.2. İşletmenin Satın Alma Sürecine İlişkin Genel Değerlendirme	51
3.4.7.3. Soru Formu Kapsamında İç Kontrol ve Satın Alma Değerlendirilmesi	51
<i>SONUÇ</i>	60
<i>KAYNAKÇA</i>	65
<i>ÖZGEÇMİŞ</i>	70

ÖZET

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASINDA ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER VE İNŞAAT SEKTÖRÜNDE SATIN ALMA SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

ÇİÇEK ERBİL

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışmanı: Doç. Dr. Burcu ADİLOĞLU

Temmuz, 2017- 82 sayfa

Büyümeyi 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. Son olarak bir inşaat firmasıyla yapılan mülakat sonucunda ilgili firmanın denetim, iç kontrol ve satın alma süreçleri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, iç denetim, satın alma, İnşaat sektöründe iç kontrol

ABSTRACT

Investigation Of Purchasing Systems In Effective Factors And Construction Sectors For The Creation Of Internal Control System

Çiçek ERBİL

Master of Thesis, Department of Business

Thesis Advisor: Doç Dr. Burcu ADİLOĞLU

July, 2017- 82 pages

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. Consequently, some suggestion made in terms of internal audit role on providing internal control system. Finally, the company's inspection, internal control and procurement proceses were examined at the interview with a construction company.

Key words: Internal control, internal audit, procurement, internal control in the construction sector

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. 1: İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi	19
Tablo 2. 1: Risk Sınıflandırma Tablosu	30
Tablo 3. 1: İşletmede Satın Alma Süreci.....	52
Tablo 3. 2: Ürün Tedarik Süreci.....	54
Tablo 3. 3: Ürün Tedarik Etme, Depolama, Ödeme Süreci ve Denetimi	56
Tablo 3. 4: İşletmenin Satın Alma Sonrası Ürün Kabul Süreci	57

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2. 1: İç Kontrol Sisteminin Amaçları	23
Şekil 2. 2: COSO Piramidi	27
Şekil 3. 1: İşletme Yönetim Şeması.....	48



GİRİŞ

Çok uluslu işletmelerin sayılarının artması; çeşitli alanlarda olduğu gibi, iç denetimin süreçlerinde ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması 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 bilgiler 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.

Çalışma bu anlamda denetim, iç denetim ve iç kontrol kavramlarının içeriğini ele almaktadır. Öte yandan çalışmanın son bölümünde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin satın alma sürecindeki rolünün daha iyi anlaşılması adına belirli bir inşaat firmasının yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşme sonrasında alınan cevapların yorumlanması bulunmaktadır.

İç kontrol sistemi bir işletmenin sürekliliğinin sağlaması, kar oranını maksimum seviyeye çıkarması ve sağlıklı işlemesi için en önemli unsurlardır biridir. Özellikle işletmelerin ürün tedarik etme, satın alma süreçlerinde iç kontrol mekanizmasının sağlıklı bir biçimde işlemesi işletmenin finansal ve kurumsal niteliğini oldukça olumlu bir yönde etkileyecek ve olası aksaklıkların önüne geçilmesinde önemli bir rol oynayacaktır. Dolayısıyla bu alanda yapılan çalışmalar iç kontrol, iç denetim gibi işletmeler açısından oldukça önemli unsur ve faaliyetlerinin kavramsal açıdan

netleştirilmesi ve somut uygulamaların 6rneklendirilmesi açısından 6nem arz etmektedir.



1. BÖLÜM

KAVRAMSAL AÇIDAN DENETİM

1.1. Denetim

Denetim; iktisadi faaliyet ve olayların, bu faaliyet ve olaylara ilişkin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara raporlamak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan, değerleyen ve teorideki kanıtların, pratik uygulamalara geçirilmesini sağlayan sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5). Denetim, kontrolün temasını meydana getiren bilgilerini var olmuş ekonomik çalışmaları ve hadiselerin son durumunu başka bir anlatımla geçmiş döneme ait bilgileri saptamak, tamamlılık, esaslık, hakkaniyet, yasallık, netlik ve verimlilik şeklinde isimlendirilen kuralların başlığı altında kanıtlara dayandırılarak karşılaştırma yapmaktır (Güredin, 2000: 6). Gelecek zamandaki yanlışların önüne geçmek maksadıyla yapılan olan denetime ait standartlar ve kriterler düzenlenerek, şahıs ve işletmelerin kalkınmasına, ekonomik yönetim ve ekonomik denetim düzenlemelerinin geçerli, korunaklı ve verimli biçime gelmesine önderlik yapacak halde denetleme kriterlerinden yararlanarak düzenlenilmesidir. (Kenger, 2001: 2). Denetim, ele geçen bilgiler ve sonuçlardan yararlanarak yansız bir neticeye erişmek ve nihayetinde, kontrolü yapanın etkileşimde kaldığı ekiplere ulaştırmak adına yararlanılan sistemli bir süreç şeklinde açıklanmaktadır (Köse, 2007: 5).

Denetim tanımı nasıl yapılırsa yapılsın, esasında, herhangi bir sebep ile kaynak özgülünen şahıs ya da departmanların, kaynaklardan ne şekilde faydalandıklarının denetlenmesi hususunda yapılan kontrol edilme esasına dayanmaktadır. Denetleme yükümlülüğü, yönetsel ve ekonomik incelemeler olarak iki farklı kulvarda ele alınmalıdır. Denetimin amacı, rakamlarla ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir (Karanfiloğlu, 1999: 29). Bir birime, şahsa ya da işletmeye verilmiş olan kaynaklara bir sorumluluk yüklenmiş ise, bahsi geçenlerin bu kaynaklardan ne şekilde faydalandığının haricinde, kaynak özgülünmesine sebep veren amaçlara ulaşp ulaşmadığının da belirlenmesi denetim tanımı içerisinde yer almaktadır (Köse, 2007: 7).

Denetim özünde bir karşılaştırma eylemidir. Sayılar ile tanımlanabilen bilgilerle evvelden belirlenmiş hususlar arasında yer alan uyumluluk seviyesini saptamak

denetim sürecinin bir parçasıdır. Böylece denetim, sayılaştırılabilir bilgilerle ölçütlerin mukayese edilmesi şeklinde de tanımlanmaktadır. Mukayese edilebilen bilgiler ve ölçütler, kontrolün maksadına göre yön değiştirebilmektedir. Denetimin kayıt altına alınan belgelerin, çalışmaların gerçeğe uygunluğunu sorgulamak gibi bir yönünden söz etmek mümkündür. Bu noktada yöneticilerce kanuni yükümlülüklerine uygun bir biçimde belirlenmiş prensipler ve yöntemler aracılığıyla denetim işlemi gerçekleştirilir (Gürkan, 2009: 5).

Denetim genel olarak, seçilmiş veya görevlendirilmiş bir mali departman ile sınırlandırılmaktadır. Öte yandan denetim belirli bir plana göre işleyen bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Belirli aralıklarla dönemsel olarak yapılan denetimin sıklığı değişebilmektedir. Denetim işletmenin dönemsel bir süreci olabileceği gibi çok daha kısa aralıklarla da gerçekleştirilebilmektedir. Özellikle finansal açıdan sirkülasyonun çok daha fazla olduğu işletmelerde denetim daha sık aralıklarla tekrarlanabilmektedir. Denetim işleminden elde edilen sonuçlar denetime tabi tutulan işletmenin çalışanının ya da bağımsız denetçinin yazılı ya da sözlü sunduğu bilgiler, denetçinin yapmış olduğu gözlemler gibi farklı şekillerde elde edilebilmektedir. Denetimin maksatlarına erişmek adına denetçinin makul seviyede ve verimde kanıt elde etmek ile yükümlüdür. Bu süreç denetimin en önemli noktalarından biridir. Denetimi gerçekleştirecek şahıs sayılar ile açıklanabilecek bilgileri ve bu bilgilerin mukayese edebileceği ölçütlere uzmanca hakim olmalıdır. Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu güven altına alır (http://www.asmo.org.tr/tablolari/tesmer/mue_uygulama_rehberi.pdf).

Denetim sürecinde lazım olduğu seviye ve verimde kanıt elde edilebilmeli ve bir düşünce saptanabilmelidir. Bu sebeple denetçinin, üst seviyede mesleki bilgi ve deneyime sahip kişilerden seçilmelidir (Hacıcaferoğlu, 2010: 1).

İşletmede yapılan denetim, yöneticilerle mali bilgi faydalanıcıları arasında meydana gelen anlaşmazlıkların, iç denetim ve muhasebe yönteminin yetersiz olmasının, yükselen çalışma kapasitesiyle beraber iş karışıklığı ve artan yanlış düşme riskinin, mali bilgi faydalanıcılarının işletmeden ayrık çalışması gibi hususların önüne geçmektedir (Kurt, 2009: 9).

Denetim bir süreçtir. Bu kontrolün, hareketli bir çalışma sisteminden meydana geldiğini göstermektedir. Bilgi oluşturma ve karar üretme süreçlerini barındıran manalı, sistemli, programlı ve ilimsel gayretlerden meydana gelmektedir. Denetim mali çalışma ve hadiseler ile alakalıdır. Kontrol, evvelden saptanmış ortak hususlara dayanmaktadır. Denetçi netice ve bilgilerini alakalı birimlere iletmek adına ortak bir anlaşma stili kullanır. Bu stil evvelden oluşturulmuş amaç, standart ve kriterlerden meydana gelmektedir. Denetimin bir tarafı bulunmamaktadır. Kontrolü yapan kişi ya da kişiler herhangi bir kanı oluşturmada, özgürce çalışmalarını gerçekleştirmekte ve topladığı neticeleri özenle ve yansız biçimde elde ettiği kanıtlarla bağdaştırarak alakalı birimlere servis etmektedir (Akpınar, 2006: 25).

Neticeleri gerekli birimler ile paylaşmak denetimin sonuncu kısmıdır. Denetçinin araştırmayla alakalı bulduklarını, öneri ve bilgileri yazılı bir biçimde ilgili departmanlar ile paylaşmaktadır. Denetim, evvelde yaşanan hadise, çalışma ve aktiviteleri inceleyerek bir neticeye varmaktaysa da, esas maksat, evvele ait yanlışları bertaraf etmenin haricinde ileride yaşanabilecek hataları engelleyici biçimde işletmeye ait önlemleri saptamaktır (Bozkurt, 2006: 23).

Nasıl ifade edilirse edilsin, denetimin tanımının temelinde, herhangi bir nedenle kendilerine kaynak tahsis edilen kişi veya birimlerin, kaynakları nasıl kullandıklarının muhasebesi niteliğinde olan hesap verme sorumluluğu kavramı vardır (Erdoğan, 2002: 56). Denetimdeki ilkeler, meydana getirilecek fikirlere dayandırılarak gerekli, yeterli, münasip ve verimli kanıtlar elde edebilmek maksadıyla işlenen, hem mali hakkaniyeti ve esaslığı ele almaya ilişkin, hem de yönetmeliğe münasipliği incelemeye ilişkin kontrol çalışmalarıyla alakalı prensipler şu şekildedir (Meisser vd, 2008: 220):

- Tamamlılık, tüm çalışma ve hadiselerin kayıt altına alınmış olması,
- Gerçeklik, kayıt altına alınmış olan çalışma ve hadiselerin alakalı periyot dahilinde gerçekten yaşanmış olması durumu,
- Doğruluk, kayıt altına alınmış çalışmaların doğruluğu incelenmiş ve çalışılmış olması,
- Kanunilik, kanuni çalışmalara zarar verilmeden işlenmiş olması,
- Açıklık, kayıt altına alınan çalışmaların açık bir biçimde ifade edilmesi ve gerekli belgeler içinde yer almış olması.

1.2.Denetim İhtiyacı

İşletmelerin hedeflerine erişebilmeleri adına sahip oldukları ve faydalanabilecekleri kaynakların verimli biçimde değerlendirilmeleri gerekmektedir. Hedeflenen seviyeye erişebilme süreci, aslında kaynaklardan verimli biçimde faydalanabilme durumuyla ilişkilidir. Böylece, yapılan çalışmaların sürekli biçimde gözetim ve kontrol çerçevesinde bulundurulması, kaynaklardan faydalanılma imkanlarının belirlenmesi zorunluluk haline gelmiştir (Kaval, 2008: 126).

Gerekli olan diğer bir husus ise mamul ve verimliliğin yakın inceleme altına alınması ve devamlı biçimde yükselişini meydana getirecek önlemlerin oluşturulması gerekmektedir. Bu hususta incelendiğinde denetim, işletmeler adına hayati nitelik taşımaktadır. Diğer bir faktör de denetim faaliyeti ile işletmenin güç kaybetmesinin önüne geçilmesidir. Sistem, kontrol sayesinde çarklar arasında açıklık oluşmasına zemin hazırlar. İşletmede değişen koşullara göre riskler değerlendirir ve bunlara karşı önlemler alınır (Selimoğlu, 2012: 68). Düzen kontrolsüz bırakılırsa düzensizliğe ve duraksamalara sebep oluşturur, bu durum da güç kaybetme sürecini hızlandırır. İşletme, güçlerini yitirmemek adına kontrol planlaması yapmayı öngörmüşlerdir.

İşletme, rekabet gücünü yükseltmek ve gelişen yeni pazarlara daha rahat adapte olabilmek adına dönemlere ait finansal ve organizasyonel bilgilerini etkili ve açık bir düzene koyarak denetime uygun hale getirmelidir (Kavut vd, 2009: 126).

Günümüzde mali çalışmaların yükselişe geçmesinin neticesinde faaliyetlerin oldukça kompleks durum alması, bilgilerin fazlalığı ve bilgi aktarıcılarının taraflı davranışları sebebiyle işletmelerin bilgilerinin güvenli olma durumunu oldukça fazla irdelemekte ve bilgi faydalanıcılarının hakiki bilgiye olan gereksinimleri artmaktadır (Selimoğlu vd., 2011: 2-3).

Çalışma hayatında, bilgi faydalanıcılarının gereksinim duydukları bilgiye birincil dereceden erişebilmeleri hemen hemen olanaksızdır. Bilgi diğer şahıslardan temin edildiğindeyse, sınırlı veya amaçsızca hatalı sunulma ihtimali fazlalaşır. Bilgiyi isteyen ile bilgiyi sunan arasında menfaat ilişkisi meydana geldiğinde verilen bilginin hatalı olma ihtimali göz önünde bulundurulmalıdır. Bilgi faydalanıcıları özerk ve saptanan hususlara özgünlük seviyesi araştırılmış şekilde bilgiye erişmek istemleri adına bağımsız denetime gereksinimleri vardır. Kanuni yapılandırmalar bazında kimi

işletmelerin mali dökümlerinin oluşturulması ve özerk denetime dayandırılarak devlete bildirilmesi zorunlu kılınmıştır. Denetimin amacı, yapılan etkinliğin niteliğini ve işin verimini artırmaktır (Ertaş, 2012: 11).İşletmenin belirlenmiş standartlara uygunluğunu, esaslığını ve hakkaniyetini saptamak adına, konularında tecrübe ve söz sahibi olan şahıslara ihtiyaç vardır. Bu şahıslar özerk kontrol uzmanları olarak denetim çalışmalarına katıldıklarında denetçi ismini almaktadırlar (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 8).

Denetim ihtiyacı, belirlenmiş olan gaye ve ereğe erişebilmek adına kabul edilmiş yol ve yöntem, izlenen politikaların neticelenmesi adına önemli bir husustur. Etkili bir denetimin sonucunda amaçlara erişebilme ve mali dökümlerin güvenilirliğini oluşturmasının haricinde, evvelden saptanan yol ve yöntemlere, kanuni yapılandırmalara uygunluğunun oluşturulması bakımından oldukça önemlidir.

Finansal bilgilerin güvenli oluşu, şirket kaynaklarının risklere yönelik muhafaza edilmesi, çalışmaların verimliliği, kanunlara ve diğer yapılandırmalara karşı münasipliğinin oluşturulması, denetime olan ihtiyacı göz önüne sermektedir.

Denetim ihtiyacının esas sebepleri şunlardır:

- İşletme yöneticileri ile bilgi kullanıcıları arasında yaşanan menfaat çatışması.
- İşletme içi denetim ve muhasebe çalışmalarının yetersiz olması.
- Yükselen çalışma kapasitesiyle beraber sistemlerde meydana gelen karmaşıklık ve artmış olan yanlış a düşme ihtimali.
- Finansal bilgi kullanıcılarının işletmeden bağımsız olması.

1.3. Denetimin Faydaları

Denetim teknikleri ele alındığında sayım ve döküm araştırması, doküman araştırması, gözlemlleme, bilgi elde etme, doğrulama, kıyaslama ve nümerik araştırma, analitik araştırma gibi hususlar ayrı ayrı incelendiğinden işletmenin gerek son bilgileri gerekse belirli bir tarihten son ana kadar olan bilgileri elde edileceğinden dolayı genel değerlendirme yapmak adına iyi bir fırsattır. Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir (Güredin, 2010: 11-14). Muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme, ölçme ve raporlama işlevleri vardır (Erdoğan, 2002: 56).Teknolojinin denetimde aktif olarak

kullanılmasıyla, geleneksel kontrol standartlarına seçenek olarak, teknolojiiden faydalanarak uygulanan bilgisayar çerçevesindeki kontrol, test bilgilerinden faydalanarak ya da uyarlanmış kontrol yazılımlarından yararlanarak yapılan bilgisayarla denetim çalışmaları işlenmektedir.

Şahıslar ve işletmeler çalışmalarla alakalı karara varabilmek adına güven sağladıkları bilgiye gereksinim duyarlar. Toplanan bilgilerin güvenli olmama ihtimali göz önüne alınarak çalışmalara devam edilmektedir. Bu hususun sebepleri toplanan bilgilerin entegre ve kompleks oluşu, alakadar kişilerin çalışmaların içinde yer almaması ve bilgileri toplayan personelin yönelimleridir (Pehlivanlı, 2010: 2). Küreselleşme sonucu yöneticilerin talep ettikleri bilgiyle ilgili olarak erişimleri olanaksızdır. Bilgi farklı işletmelerden sağlandığıdaysa bilinçli veya bilinçsiz şekilde hatalı aktarılma ihtimali artar. Bilgi toplayanla maksadı uyuşmayan bir birey ile çalışılıyorsa yanlış olma problemi ortaya çıkar. Bilgi hatalı veya noksan elde edilebilir. Ek olarak işletmeler ve çalışmalar basamak atlayıp kompleks hal aldıkça denetim altında tutulması zorlaşır (Özer, 1997: 81).

Bilgi tehlikesini asgari seviyeye çekmek adına bilgi toplayıcının gerçekleştirebileceği 3 unsur olmalıdır: talep ettiği bilgiyi tek başına sağlayıp denetlemek, diğer personellere güvenmek veya sıklıkla tercih edilen bağımsız denetime yönelmek. Denetimin gerekli oluşunu ön plana çıkaran hususlar arasında işletme için maddi belgelerle alakalı şekilde öneri, değerlendirme, kontrol ve belgeleme bazında, ileriki dönemlere yönelik kararların alınmasında rota oluşturuıcı özelliğidir. İşletme içinde denetimden sorumlu departmanın toplanma sıklığı işletmenin raporlama yapma sıklığı ile yakından ilişkilidir (Alagöz, 2008: 112).

İşletmenin genişlemesi, işletmelere yönelik kamunun araya girmesi, işletmeyle alakalı faydacılık ekiplerinin güçlenmesi ve yayılması, çalışma hayatındaki çekişme ortamının hararetlenmesi, birey unsurunun önemli hal alması şeklindeki faktörler de denetimin verimiyle alakalıdır. Denetimin, işletmeye faydaları şunlardır (Özer H., 1997: 82).

- İşletmenin bilgi sistemine ve arşivine yönelik oluşturulan maddi bilgilerin doğruluğunu değerlendirir.

- İşletmedeki çalışmaların kanuni boyutunu inceler, uygun olmadığı durumlarda düzenleme çalışmaları başlatır.
- İşletme yönetiminde bulunan ve işletme çalışanlarının haksız kazanç elde etme girişimlerinin kısıtlanmasına yardım eder.
- Denetimden geçmiş maddi bilgiler vergi bildirgelerini oluşturacağından, bu bilgilerin güvenli oluşu, yasal teftişlerdeki tehlikeleri indirger.
- Denetimden geçmiş maddi bilgiler işletme yöneticilerinin vereceği kararlarda etkili olur.
- Maddi bilgiler ve belgeler dahilinde incelemelerde bulunarak, işletmenin maddi durumunu alakadar departmanlara eksiksiz ve güven çerçevesinde ulaştırır.
- İşletme yönetiminin ve personelinin yapmış oldukları çalışmalara yardım olarak, çalışmaların seyrini düzenler.
- İç denetimin verimini artırır.

Denetim, devlete karşı bilgi sunma bakımından faydalar göstermektedir. Vergi ödemelerinde de doğrulanması açısından ülkeye katkı sağlar. İşletmelerin ve yöneticilerinin vergi hususunda sahte bilgiler sunmalarının önüne geçer. Vergi kontrol personelleri, denetim yöneticileri tarafınca hazırlanmış maddi bilgileri değerlendirmek adına asgari süre sarf edeceklerinden, farklı vergi kaçağı ya da kaybı hususlarına daha fazla zaman ayırabileceklerdir (The Institute Of Internal Auditors IIA, 2007: 5).

Denetim sonucunda hazırlanan belgeler, işletme yönetimiyle ilgili olarak pozitif ve negatif genel durumu objektif şekilde açığa çıkarır. Türkiye’de SPK ve BDDK düzenlemeleri ile uygulaması başlatılan ve iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumlu olan Denetim Komitesi ve iç denetçinin amaçları ortak olup; yönetimdeki yanlışlıkları ve yolsuzlukları önlemeye çalışmaktır (Arıkan, 2015: 17). Denetçiler tarafından onaylanan tablolar itimatlı, esaslı ve nesneldir. Bu doğrultuda işletme yöneticisine daha verimli ve esaslı seçim yapabilme olanağı sunar. Denetim sonucunda işletme yöneticisi, işletmede mevcut bulunan hataları, yolsuzlukları ve eksiklikleri görebilme şansı yakalar (The Institute Of Internal Auditors IIA, 2007: 6).

Denetim tümüyle bağımsız bireylerce sürdürülmesi yansız biçimde özetlenmesi sebebiyle kontrolleri aşmış bir işletmede bütün yöneticilerin ve bilhassa yönetimde bulunmayan ortakların kazanımları güvence altına alınmış olur. Gerek işletme içinde gerekse işletme dışında noksan, hatalı ve haksız çalışmaları tüm detaylarıyla göz önüne serer. İşletme yöneticilerinin bilinçli ya da bilinçsiz birtakım hadiselerin ve birtakım tutumların üzerlerini kapatmasına olanak sağlamaması bakımından denetimin büyük faydaları mevcuttur.

Denetim (Özeren, 2000: 25);

- İşletmenin yönetim mekanizmasına gerçek bilgi aktarımını sağlamaktadır.
- İşletmenin yönetim mekanizmasına maddi belgelerle alakalı değerlendirme ve oranlama çalışmalarında, geleceğe yönelik verimli karar verilmesine olanak sunar.
- İşletme içinde oluşturulan belgelerin doğruluğunu göz önüne sermektedir.
- İşletme yönetimi ve personelinin hileye bulaşmasının önüne geçmektedir.
- Denetimi uygulayan bir işletme bütün ortaklarının imtiyazlarını korumuş olur.

1.4. Denetim Türleri

Aşağıda denetim türleri amaçlarına ve denetçilerin statüsüne göre belirlenmiştir.

1.4.1. Denetim Amacına Göre Denetim Türleri

İçeriğine ve maksadına yönelik denetim servisleri üç temel grupta incelenmektedir. Bunlar mali tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali olarak girdi, çıktı, anapara ve sorumluluklara yönelik hesap ve çalışmaların esaslığının; maddi bilgi ve belgelerin itimadının denetlenmesidir (Üstün, 2007: 6-7).

1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı belli bir otorite tarafından konulmuş olankurallara uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Bu otorite işletme içinden olabileceği gibi dışından da olabilir. Birinci duruma örnek muhasebe el kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir. Özellikle devlet

müdahalesinin arttığı durumlarda uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişlemektedir (Güredin, 2007: 16).

1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Bir işletmenin çalışmalarının verimini ve etkili olup olmadığını incelemek maksadıyla bu çalışmalarla alakalı yöntem ve yolların takip stratejilerinin değerlendirilmesidir. Çalışma neticeleri etkinlik standartlarıyla mukayese edilir ve işletmenin evvelden planlanmış maksat ve hedeflerine erişip erişilemediği sorgulanır. Yönetimin tüm departmanlarında yürütülen çalışmalar ve aktivitelerin programlanması, yürütülmesi ve denetlenmesi seviyelerindeki etkinliğin, ucuzluğun ve verimin incelenmesidir (Çelik, 2011: 45-47).

1.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçiler statülerine göre iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi denilmektedir. İşletmeye dışarıdan dış denetçiler finansal tablo denetimlerini gerçekleştirir. İşletme dahilinde ya da işletme için çalışmalar yürüten denetçilerin yapmış oldukları iç denetim iç, denetçiler tarafından devlet tarafınca atanmış denetçilerin yapmış olduğu kamu denetçileri tarafından yapılır.

1.5.1. Bağımsız (Dış) Denetim

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir (Güredin, 2010: 23).

Bağımsız denetimin asıl maksadı, maddi bilgilerin esaslığı ve güvenilir olması hususunda fikir birliği meydana getirmek ve alakadar birimlere ulaştırmaktır. Maddi bilgilerin esaslığı ve güvenli oluşuyla alakalı yeniliklere uygun olmalarını hedefleyen işletme içinde hazırlanmış bir süreçtir. Denetim faaliyeti, işletme yönetiminin devam eden işlemlerinden, eylemlerinden, yönetimin faaliyetlerinden ve yönetimin günlük işleyişinden bağımsızdır. Bağımsız denetim elemanları performanslarının önemli bölümünü, maddi bilgileri toplamaya yönelik çalışmalar yürüttükleri işletmenin iç

denetim bazında yoğunlaştırmaktadırlar. Bunun sebebi, denetim elemanlarının esaslığı ve güvenli olmasıyla doğru orantılıdır. Böylece bağımsız denetim elemanları öncelikle işletmenin iç denetimini saptamalılar ve bunun sonucunda da tespit ettikleri bilgiler ışığında kontrol çalışmalarını yürütmektedirler. Bağımsız denetim, işletme haricinden, işletmeyle bir ortak noktası bulunmayan bireyler ya da ekipler tarafınca gerçekleştirilir. Maddi bilgilerin, genel olarak benimsenmiş muhasebe bilgileri, kural ve standartlara uygun olup olmamasıyla bilgilerin esaslığının ve gerçeklik payının bulunup bulunmadığının, denetçiler tarafınca kontrol kural ve prensipleri gereğince, defterler, kayıt altına alınan bilgiler ve arşivler üzerinde değerlendirmeler yapılması ve saptanan bulguların raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2000: 14-15).

Bağımsız denetçiler genellikle işletmelerin maddi bilgilerinin kontrolü ile ilgilenirler. Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsızlığı bu husustaki önceliktir, böylece denetimde sorumlu kişinin şu şartları sağlaması gerekmektedir (Çelik, 2011: 65-66).

- İşletmeyle denetim anlaşmasında belirlenmiş olan miktar haricinde bir ödeme yapılmamalıdır.
- İşletmeyle bir ekonomik anlaşma kurmuş olmamalı; ekonomik etkileşim, danışma, alışveriş şeklinde bir etkileşim kurulmamalıdır.
- İşletmeyle alacak ya da verecek etkileşimi olmamalıdır, işletmeden ödeme harici para almamalıdır ya da para vermemelidir.

1.5.3 İç Denetim

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ise iç denetimi şöyle tanımlamaktadır; “Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

İç denetim işletmeler adına çalışmaların verimliliğini değerlendiren, işletmenin amaçlarına ne derece ulaşabildiğini belgeleyen bir yöntemdir. İç kontrol elemanları yönetim birimlerine yönelik talepler doğrultusunda aktivite gösterirler.

İşletme içinde kalıcı konumda çalışma yürüten veya işletme dışından devamlı şekilde iç denetçi unvanıyla hizmet sunan birey ya da ekiplerin bütün işletme etkinliklerini değerlendirmesidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede işletme yönetimine yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti vermektedir. Başka bir anlatımla, devlet ya da özel sektörde işletmelere ya da kurumlara belli bir ödeme karşılığında denetim hizmeti sunulmasıdır. İç denetim hizmeti sunan kişilerin esas çalışmaları şöyledir (Ayboğa, 2004: 83):

- İşletmenin muhasebe çalışmalarını ve oluşturulan belgelerin esaslığını belirlemek,
- İşletme çalışmalarının bütçe planlarına ve programlarına uygunluğunu belirlemek,
- İşletme yönetimi tarafından tespit edilen siyasa, buyruk ve çalışmaların uygun olup olmadığını belirlemek,
- İşletmedeki finansal ve organizasyonel hataların tespit edilmesi,
- Yasal anlamda işletmenin sorumlu olduğu denetimi yapmak

1.6. İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Önemi

Denetçilerin yapmış oldukları çalışmaların temasını saptamada en önemli yöntem iç denetim metodudur. İç denetim faaliyetinin yeterli olması denetim riskini indirgeyecek, bu doğrultuda da denetçi daha az çalışma üzerinde yoğunlaşacaktır. İç denetim metodu yeterli sayılmazsa, denetçi, denetim riskinin ardında kalmış olan bilgi ve böylece kontrol tehlikesi daha da artacaktır. Böylece denetçi, esas çalışma konusu olan kontrol tehlikesini asgari düzeye düşürmek olduğundan birçok delil elde etmek adına çeşitli kontrol taktiği kurgulayacak ve performansını yükseltecektir. Bu husus iç denetim sistemiyle kontrol harcamaları arasında zıt şekilde bir bağlantının varlığını ispatlamaktadır. Bu sebeple denetçi kontrol programlaması sırasında kontrol çalışmalarını ne kadar iç denetim metoduna entegre edebileceğini ortaya koyar. Fakat kontrol süreci esnasında gerçekleştirdiği çalışma değerlendirmelerinde iç denetim faaliyetindeki etkinlikleri gerekli düzeyde görmez ise, ek kontrol stratejileri denemeye yönelir. Kimi zaman ise kurulan programlar baştan sona değiştirilebilir (Erdoğan, 2005: 83).

Bu husus iç denetimin denetçi bakımından önemi, meydana gelecek kontrol programına ve ardından gelen değişimlere öncülük etmesinden kaynaklanmaktadır. İç denetimin denetçi bakımından diğer önemi de denetçilerin yaptığı değerlendirme haricindeki servislerden meydana gelmektedir. Alıcı işletmeler ve denetçiler iç denetimin geliştirilmesinde deneyimli olduklarında bu deneyimlerden faydalanmak istemektedirler. Mevcut iç denetim programından memnun olmayan işletmeler, kontrol firmalarına iç denetim programlarının tekrardan oluşturulması ya da düzenlenmesinde yardım talep etmektedirler. İç denetçi bu şekilde bir istek ile karşılaşırsa kontrolü yapılmış olan müşterilerinin tekrardan değerlendirmelerini yapmak durumunda kalabilmektedir (Bilge ve Kiracı, 2010: 20).

1.6.1.İç Denetim - İç Kontrol İlişkisi

İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerinin verimini artırmak ve değerlerini yükseltmek maksadıyla yapılan özgür, bağımsız güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İşletmenin olası tehlikeler karşısında yönetim planının, denetim ve işletmeyle ilgili yönetim süreçlerinin etkisini incelemek ve revize etmek maksadına ilişkin planla ve disiplin ile işletmenin hedeflerine erişebilmesine olanak sunar.

Bu anlamda iç kontrolün amacını incelediğinde, işletmenin risk yönetimi, denetim ve genel yönetim süreçleriyle alakalı tarafsız ve özgür itimat oluşturma ve danışmanlık çalışmaları bulunan iç kontrol, işletmelerde yönetici kadroya açıklama yapmalarına imkan vermektedir.

Başarılı bir kontrol sistemi işletme organizasyonlarının sağlıklı bir biçimde işlemesine etki eden, olası organizasyonel ve finansal sorunların önüne geçen bir yapıdadır. Dolayısıyla işletme iç kontrol yapısının etkinliğini de belirli aralıklarla gözden geçirmeli ve revize etmelidir (Adiloğlu, 2010: 26).

İşletmelerde iç denetimin yeterli olup olmadığının incelenmesi, iç kontrol çalışmalarına gereksinim olduğunu ortaya koyar. Böylece iç denetim ve iç kontrol birbirlerinden ayrı ama birbiriyle entegre olan kavramlar ve faaliyetler olarak incelenmelidir. Bu incelemelerin neticesinde, işletmenin kurumsallaşmadaki esaslarından biri iç denetimin varlığı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi denetim, yönetimin fonksiyonlarından biridir. Yönetim ve denetimin birbirinden

bağımsız olarak gelişmesi beklenemez (Okur, 2010: 571).İşletme içindeki denetimin verimi ve kalitesinin incelenmesi iç kontrol sisteminin çalışmasıyla anlam kazanır.

Faaliyet sürecinin gerçeğe uygunluğu ve verimi, belgeleme sisteminin güvenli oluşu, kanun ve yenilemelere uygun olup olmadığı hususunda bir itimat oluşturmak adına işletme yöneticileri tarafından hazırlanan iç denetim planlaması, iç kontrol çalışmalarıyla incelenir. İç denetçilerin, işletmelerin iç denetim programının etkililiği ve verimiyle işletmenin faaliyet süreçlerinin kalitesi hususunda işletme yönetim planı için bilgi toplaması gibi görevleri mevcuttur. Yanlış, aldatma ve dolandırmaların, mal ve kaynak yitkilerinin önüne geçilmesinde iç denetim faaliyeti ve iç kontrol faaliyetinin verimi oldukça önemlidir (Adiloğlu, 2010: 28).

İç kontrol sistemi, özellik ve çalışma kriterleri şeklinde olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenir. İç kontrol çalışmalarının hedef, yetkilendirme ve sorumluluğun belli başlı kurallar işe açıklanması, özgürlük ve nesnellik, meslek açısından yeterli olma durumu, mesleksi itina ve dikkat, devamlı mesleksi ilerleme, kalitedeki güven ve revize programlarındaki kriterler iç kontrolün özelliklerini meydana getirmektir. İç kontrol çalışmalarının yönetimi; görevin özelliği, iş programlaması, işin gerçekleştirilmesi, neticelerin belgelenmesi, yeniliklerin takip edilmesi performansının geliştirilmesi için gerekli olan kriterlerdir. Bahsi geçen kriterler devreye sokma önerileriyle entegre edilerek iç denetçilere performanslarında önderlik yapmaktadır. Kriterler, iç kontrol çalışmalarında güven ve danışma hizmetinin garantisini sunmaktadır (Karapınar, 2003: 36-37).

1.6.2. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi

İşletmelerde iç denetim; faaliyet süreçlerindeki güveni kurmak adına hazırlanmış bir faaliyettir. İç denetim işletmenin yönetim mekanizması, yöneticileri ve personelleri tarafınca hazırlanmakta, yönetilmekte ve sonuçlanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sisteminin dizaynı ve işletilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır (Alagöz, 2008: 101). İç denetim, işletme çalışmalarının etkinliğini ve verim sağlamasını, finansal bilgilerin doğru elde edilmesi, kanunlara uygunluğu gibi hususların değerlendirilmesi adına oldukça önemlidir.

İç denetim, standart hale gelmiş süreçler vasıtasıyla işletmenin faaliyetlerinin etkililiğini ve verimini yükseltir. Performanslarda denetimin mevcut olması, süreçlerin

genişliği, çalışma koşulları, kuralların yenilenmesi ve neticede şirketin etkinliğindeki ve verimindeki oranların artması işletmeye değer katmaktadır. Ayrıca denetim çalışmalarını sayesinde şirketin mevcut durumdaki kaynaklarının korunmasına imkan sunar. İç denetim, tespit edilmiş hedeflere ve gayelere erişebilmek adına şirket yönetimi tarafınca belirlenmiş politika, süreç ve planlarla bir bütünü oluşturmaktadır. Etkili bir iç denetimin mevcut olması, amaçlara erişebilme ve mali belgelerin güven içinde tutulmasının haricinde, evvelden belirlenmiş olan yöntemlere ve kanunsal çizgilere uygun olması bakımından da oldukça önemlidir (Büyükmirza, 2008: 15).

şirketlere olan güvenin zemininde etkili bir i denetim yer almaktadır ve mali raporlamaların güvenli oluşu, verimi, etkinliği, kanunlara ve yönetsel kriterlere uygun olması, iç denetimin hedeflerini meydana getirmektedir. İşletmelerde iç kontrol fonksiyonun önemi kapsamı BDS 610’da detaylı bir biçimde özetlenmiştir. İç kontrol fonksiyonunun amaçları ve kapsamı genellikle işletmenin kurumsal yönetim süreçlerini, risk yönetimini ve i kontrolünü değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini içerir. Bunlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

Kurumsal Yönetime İlişkin Faaliyetler

- İç kontrol fonksiyonu; risk ve kontrol bilgilerinin işletmenin uygun bölümlerine iletilmesi ile üst yönetimden sorumlu olanlar, i denetçiler, dış denetçiler ve yönetim arasındaki iletişimin etkinliği, etik ile değerler, performans yönetimi ve hesap verebilirlik konularında kurumsal yönetim sürecini, bu sürecin amaçlarını yerine getirme açısından değerlendirebilir.

Risk Yönetimine İlişkin Faaliyetler

- İç kontrol fonksiyonu, maruz kalınan önemli riskleri belirleyerek ve değerlendirerek risk yönetiminin ve iç kontrolün iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle (finansal raporlama sürecinin etkinliği dâhil) işletmeye yardımcı olabilir.
- İç kontrol fonksiyonu, hilenin tespit edilmesinde işletmeye yardımcı olacak prosedürler uygulayabilir.

İç Kontrole İlişkin Faaliyetler

- İç kontrolün değerlendirilmesi: İç kontrol fonksiyonuna; kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişlerinin değerlendirilmesi ve kontrollerde yapılacak iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması ile ilgili özel sorumluluk verilebilir. Böylece, iç kontrol fonksiyonu kontrole ilişkin güvence sağlar. Örneğin, iç kontrol fonksiyonu, denetimle ilgili kontroller dâhil olmak üzere, iç kontrolün tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkinliğine ilişkin olarak yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara güvence sağlamak amacıyla testler ve diğer prosedürler planlayıp uygulayabilir.
- Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi: İç kontrol fonksiyonuna finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin belirlenmesi, kaydedilmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması amacıyla kullanılan araçları gözden geçirme ve işlemlerin, bakiyelerin ve prosedürlerin ayrıntılı testi dâhil, münferit kalemlere ilişkin özel sorgulama yapılması görevi verilebilir.
- İşletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi: İç kontrol fonksiyonuna, işletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, işletme faaliyetlerinin verimliliğini, etkinliğini ve etkililiğini gözden geçirme görevi verilebilir.

1.6.3. İç Denetim Bağımsız Denetim İlişkisi

İşletme ve kurum yöneticilerince, iş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İç denetçilerin, işletme ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin uygunluğu, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Hata, hile ve dolandırıcılıkların, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. İşletmelerde, karlılık ve verimliliğin güvencesi ise denetlenebilir olmaktan geçer. İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, özellikle farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal

yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlanması esas olup uyum sağlanamaması durumlarında özel durum açıklamasının yapılması gereklidir. (Göçen, 2010: 80).

İç denetim ve bağımsız denetim koordineli bir şekilde uygulanmalıdır. İç kontrol ve iç denetim ile hedeflenen temel amaç, yatırımcılara, finansörlere ve diğer kullanıcılara yönelik güvenilir finansal rapor hazırlanmasını sağlamak, işletme hedeflerinin 98 gerçekleştirilmesi için kaynakların etkin ve verimli olarak kullanıldığına dair operasyonel kontrollerin yapılması, operasyonların ve mali tablonun kanun ve düzenlemelere uygun olup olmadığının denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimle ise işletmelerin halka açıklanacak yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması, defter, kayıt ve belgelerin denetiminin yapılması ve değerlendirilmesi süreçlerinin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Böylece etkin bir iç ve dış denetimin oluşturulması şirketlerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesi ve şeffaflığın sağlanması açısından son derece önemli ve gereklidir. (Göçen, 2010:86).

Tablo 1. 1: İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

FAKTÖR	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
Amaç	Risk yönetimi ve kontroller	Finansal tablolar hakkında görüş bildirme
Faaliyet kapsamı	Bütün olarak işletme sistemi; hile, uyumluluk gibi	Bilanço, Gelir tablosu ve Finansal sistem
Bağımsızlık	İşletme çalışanı fakat standartlar gereği bağımsız hareket eden	İşletme dışı bir denetim organizasyonu
Personel	İç denetim alanında uzman bir personel	Muhasebe ve Finansal raporlara, uygulamaları konusunda uzman
Metodoloji	Risk odaklı denetim sistemi, güvence ve danışmanlık faaliyetleri	Kısmen risk odaklı denetim yaklaşımın kullanımı, belgeleme ve doğrulama
Raporlama	Denetim komitesi ve Üst yönetime ayrıntılı rapor sunma	Ortaklara yönelik kısa standart denetim raporunun yayınlanması
Standart	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Standartları	Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
Yasal Yükümlülük	Finansal sektör ve bir kısım kamu kesimi kurumları	Halka açık işletmeler, SPK mevzuatına tabi bir kısım şirketler ve kimi kamu kurumları için zorunlu
İşletme Büyüklüğü	Genellikle büyük işletmeler	İşletme büyüklüklerinden ziyade yasal zorunluluk yönlendirici olmaktadır

Kaynak: Pehlivanlı, 2010

Günümüzde bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun öneminin giderek arttığı görülmektedir. Bağımsız denetçi, çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim biriminin bulunduğu işletme ortamında, işletme içi denetim faaliyetlerini denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte; mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüşlerini sunabilmektedir. İç denetimin etkin bir şekilde çalışması ve arzulanan düzeyde denetim yapması bağımsız denetim üzerinde güven tesis ederek denetim çalışmalarının sürecini kısaltacaktır. Bu durumda iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında pasif işbirliği olduğu kabul edilebilir. Tesis edilecek iç kontrollerle bu kontrollerin etkinliğini inceleyen, mali nitelik taşıyan ve taşımayan faaliyetleri değerlendiren iç denetimin yeterliliği, doğrudan bağımsız denetimin kapsamını ve etkinliğini belirlemektedir. İç denetim ve bağımsız denetimin görev alanları ve kapsamı konusunda benzer özellik taşıması nedeniyle birbirleriyle

koordineli çalışmadığı durumlarda tekrar edilen incelemelerin yapılmasına sebep olabilmektedir. (Kartal, 2013: 28)



2. BÖLÜM

ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

Çalışmanın bu bölümünde iç kontrol kavramı, iç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemi ve etkin bir iç kontrol sisteminin temel dinamikleri ele alınmıştır.

2.1.İç Kontrol Kavramı

Etkin bir iç denetim faaliyetinden söz edebilmek için iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir. İç kontrolün tanımı, şirket varlıklarının etkin, ucuz, verim çerçevesinde ve şirketin hedeflerine yönelik biçimde harcanması, performans ve çalışmaların yasalara uygun olması, aktiviteler bazında düzen içeren, zamanlı ve güvenli bilgi oluşturulması, şirketin kaynaklarının güvence altına alınması, hile ve usulsüzlüklerin önüne geçilmesi gibi hususlarda gerekli güveni oluşturan yönetim çalışmasıdır. İç kontrolün doğru anlaşılmasında, sağlıklı bir biçimde planlanması ve etkin işletilmesinde uluslararası çalışmaların katkısı büyüktür (Akyel ,2010: 84).İç kontrol, yöneticilerin şirketi yönetmelerine ve hedeflerine devamlılık esasında ulaşmalarına imkan sağlamak koşuluyla oluşturulan yönetsel denetimdir (Soyer, 2006: 78-80).

İç kontrol, bir şirketin yönetimi ve çalışanları tarafınca yaşama aktarılan bütüncü bir süreç olması, bazı hedeflere erişebilmek ümidiyle; şirketin misyonuna ulaşması adına tehlikelere göğüs germek ve uygun bir güven oluşturmak maksadıyla hazırlanmıştır. İç kontrol, işletmenin varlıklarını etkin, ekonomik ve verim çerçevesinde işletmenin hedeflerine yönelik harcamak, çalışma ve performansların yasalara uygun olması, çalışmalar bazında sistematik, vaktinde ve emniyetli bilgi sağlanması, işletmenin kaynaklarının korunmasına, yolsuzluğun önüne geçilmesine ve olası usulsüzlükleri püskürtmede gerekli olan bir yönetim sistemidir (Özer A., 1997: 21-22).

İç kontrol, yöneticilerin firmayı yönetmelerine ve hedeflerine devamlılık çerçevesinde ulaşmalarına imkan sağlamak adına oluşturulan bir yönetsel programlamadır. İç kontrol, bir firmanın yönetimi ve çalışanlarınca yürütülen bütüncü bir süreç olmasıyla, belirlenmiş olan hedeflere ulaşmak maksadıyla hazırlanmıştır. Bir işletmenin verim ve kar amaçlarına erişebilmesine ve varlıkların yitirilmesinin önüne geçmek ya da emniyetli mali bilgi elde edilmesine imkan sağlamaktadır. İşletmenin

yasalara ve yönergelere uyum sağlamasını ve böylece güvenine ve öteki niteliklerinde risk oluşmasının önlenmesini sağlar (Özer A., 1997: 23).

2.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

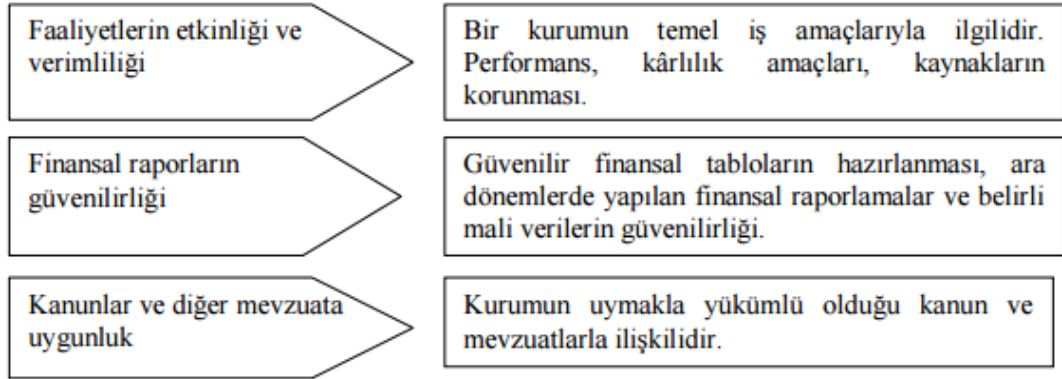
İç kontrol, süreç ve performansların arasında işleyen, bireylerden etkilenebilen, işletmenin amaçlarına erişebilmesinde faydalanan bir sistemdir. Yanlışların gün yüzüne çıkarılması ve düzeltilmesi açısından net bir emniyet oluşturmaz fakat mümkün olduğunca güvenli bir ortam kurar. Bu nitelikleriyle iç kontrol yönetimin yükümlülüğündedir. Veriminin ve etkili oluşunun incelenmesi adına iç denetim çalışmalarına gereksinim duymaktadır. İşletmelerin kalitelerini artırmak adına iç kontrol metodunun uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltır (Kızılboğa, 2013: 223). Verimli bir iç kontrol yönetimi gerek iç gerekse dış kontrol performanslarına önemli faydalar sağlamakla beraber iç kontrolde, dış denetçilerin mali rapor kontrolü adına faydalandığı bir sistemin haricinde, işletme yöneticilerinin bireysel hedefleri ve bilgi sistemi bakımından oldukça önemlidir. İç kontrol sistemindeki esas amaçlar şu şekildedir (Uzay, 1999: 13):

- İşletmenin sahip olduğu kaynakların güvence altına alınması
- İşletmeye yönelik mali bilgilerin doğruluğunun ve emniyetinin sağlanması
- İşletme çalışmalarının kalitesinin ve yasalarla uygululuğunun oluşturulması
- Varlıkların etkin ve sistematik harcanmasını sağlamak
- İşletme yönetimi tarafından tespit edilmiş maksatlara erişilmesini sağlamak
- Yönetim denetimi

İşletmelerde iç kontrol yönteminin oluşturulmasındaki faydalar şu şekildedir (PWC, 2004: 7):

- İşletme yönetiminin belirlemiş olduğu esas hedeflere erişmek adına personellerin, uyulacak yöntemlere ve şartlara uyumlu olmasını sağlamak
- İşletme yönetiminin çalışmalarının etkin ve sistematik olup olmadığını belirlemek ve gereksinim duyduğu bilgileri sağlamak
- İşletme yönetiminin talep ettiği çalışmalardaki israfın önüne geçmek

- İşletme yönetiminin talebi neticesinde işletmede yer alan kaynakların çalınmasına, kayıp olmasına ve maksadı haricinde faydalanılmaya karşı çıkmak



Kaynak: PWC, 2004, s.7.

Şekil 2. 1: İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletmeler geliştikçe, çalışmalar karmaşık hale geldikçe ve çalışmalar entegre hale geldikçe, yönetimin, kaynakların emniyet altına alınması, yanlışların bertaraf edilmesi ve hedeflerin incelenmesi şeklindeki maksatlar adına vaktinde güvenli bilgiler sağlaması zorunluluk kazanmıştır.

2.3. İç Kontrol Kavramının Türkiye ve Dünyadaki Gelişimi

Denetçi sıfatı 1289 senesinde İngiltere’de yürürlüğe girmiştir. Muhasebede kullanılan iç kontrol İngiltere’de on dokuzuncu asrın başından beri gelişmeler kaydetmiştir. İngiltere’de 1900 senesinde yürürlüğe giren bir kanunla birçok işletmeye kontrol şartı konulmuştur. Amerika’da günümüzdeki iç kontrol kavramı 1920 senesinde anlam kazanmıştır. İç kontrol mekanizmasının İngiltere’nin ardından en fazla mazisi olan devlet Almanya’dır. Fransa’daysa kontrol çalışmaları 1966 senesinde çıkarılan bir kanun ile uygulanmaya başlamıştır. Türkiye’de muhasebe denetimi mesleğinin yasal olarak kurulması çalışmaları 1933 yıllarına dayanmakla birlikte, ilk kurallar 1987 yılında önce bankalar, daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmuştur (Uzay, 1994: 4).

İç Kontrol özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında aniden ve beklenmedik şekilde oluşan büyümeler, karmaşık yapılanmalar, faaliyetlerin aşırı derecede artmasıyla birlikte işletmelerde çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Üst yönetimdekilerin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan hakim kurmaları imkansız olup, hakim olamayışları ilk sorun gibi göze çarpmaktadır. Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni anlayış ve arayışlara, işletmelerine daha iyi, sağlıklı hakim olmalarını gerektirerek bunun sağlanmasını yoluna gidilmesini doğurmuştur. İşletmelerin büyüklüklerinde ve faaliyet alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli rapor ve analizlere güvenmek zorunda kalmışlardır. Bunlardan kurtulmanın yolu iyi bir iç kontrol ve denetim yapısının kurularak bunun çalıştırılmasına destek olunmasıdır.

İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği işletmelerde zararlara karşı koruyacak, olası karmaşık düzensizlik hataların azalmasını da sağlayacaktır.

Bağımsız denetçilerin işletmelerde çeşitli sınırlamalar olursa bu sınırlamalar yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışmalarını durumunu ortadan kaldıracaktır.

Treadway Komisyonunun ortak bir öneri ile iç kontrol için 16 Mart 1991 tarihinde bir rapor yayımlanmış olan bu raporun başlangıç noktası ise, 1987 yılında iç kontrolle ilgili birçok örgütün bir araya gelmesine ışık tutmuşlardır. Bu Komiteyi oluşturanlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır (Dabbaoğlu, 2007: 162).

Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO), 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayınlamış ve bu yayınladığı raporda iç kontrol işlemlerinde yönetim raporunun önemi üzerinde durmuştur. Bu rapor aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır (<https://www.xing.com/communities/posts/endisenin-ilaci-bagimsiz-denetim-1003518226>):

- İç denetim, kontrol yönetsel açı ve yönetsel çerçeveden üst düzeye bakışı sağlar
- İç denetim sisteminin değerlendirilmesindeki kriterlerdeki çerçeve,
- İç Denetimde önem arz eden ve rehber niteliğindeki yapılan raporlama,
- İç denetim sisteminin değerlendirilmesinde faydalı olacak değerlendirme araçları ve bu değerlemede kullanılan materyalleri içeren araçlar.

COSO, mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir. 1992’de yayımladığı "İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve" sonraki yıllarda özel sektör ve kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği, kamu mali iç kontrol alanında COSO’nun standartlarını benimsemiştir. Avrupa Komisyonu’nun yayımladığı "Kamu İç Mali Yönetimi" belgesinde (Public Internal Financial Control) açıkça belirtildiği gibi AB kamu kurumlarında Kamu İç Mali Kontrolünün geliştirilmesinde kullanılan uluslararası standartlar; "Kamu Sektöründe İç Kontrolün Geliştirilmesi için INTOSAI Rehberi" ve "Avrupa’da İç Denetim Hakkında ECIIA Pozisyon Belgesidir. Avrupa Sayıştaylar Birliği INTOSAI rehberinin giriş kısmında metodolojinin COSO "İç Kontrol Standartları Çerçevesinin gözden geçirilmiş hali olduğu belirtilmektedir. ECIIA, Avrupa Birliği İç Denetçiler Derneği olmakla birlikte bu dernek Amerika’nın İç Denetçiler Derneği IIA ile yakından bağlantılıdır. IIA, COSO’yu oluşturan destekleyici kurumlardan biridir. Avrupa Birliği ile yapılan müzakereler çerçevesinde, mali sistemimizin AB uygulamaları ile uyumunun sağlanması söz konusudur. Mevzuatımız da bu kapsamda COSO’nun iç kontrol standartlarına uygun biçimde oluşturulmuştur (Dabbaoğlu, 2007: 168).

İç kontrollerle ilgili Dünya’da yapılan çalışmalar, gecikmeyle birlikte ülkemizde de zaman içerisinde önem kazandırılarak geliştirilmeye çalışılmıştır. Ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemelerde SPK tarafından düzenlenen, 2006 yılında yayımlanmış olan ve halen yürürlükte olan SPK 22 seri nolu Seri X, tebliği ile "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile kullanılır ve uygulanabilirlik konusunda önemli ve etkin rol oynayarak denetim faaliyet ve çalışmalarına ışık tutmuştur. Sermaye Piyasası Kurumu bu tebliğde, Seri: X, No:23 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile değişiklik yapılmıştır. Tebliğ, 35 kısımda ve

449 maddeden oluşmakta olup, IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile uyumlu olarak yapılandırılmıştır. Söz konusu Tebliğde, yönetici ve bağımsız denetçilerde aranacak özellikler arasında dikkati çeken koşulların içerisinde; sermaye piyasasında bağımsız denetim lisans belgesine sahip olma koşulu bulunmaktadır (Güvemli, 2011: 28). 12.06.2006 tarihi itibarıyla sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen sorumlu ortak baş denetçi unvanıyla çalışanlar ile sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili ve yetkili kuruluşlarda 10 yıl süreyle bağımsız denetçi olarak fiilen çalıştıklarını belgeleyenlerin yukarıda belirtilen koşulu sağladığı kabul edilmektedir. İlgili Tebliğe göre, 12.06.2006 tarihi itibarıyla sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti ile yetkili olan bağımsız denetim kuruluşları ile yine aynı tarih itibarıyla kurula başvurmuş olup yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri ve bağımsız denetçileri 12.06.2006 tarihinden itibaren 3 yıl içerisinde yukarıdaki koşulu yerine getirmek zorundadırlar (<https://www.xing.com/communities/posts/endisenin-ilaci-bagimsiz-denetim-1003518226>).

İç kontrol kavramının geçmiş sürecinde, kontrolden sorumlu taraf işletme yöneticileriyken, zaman geçtikçe devlet, borçlanılanlar, paydaşlar şeklinde farklı şekillerde alakadar kişilerin miktarı artmıştır. Osmanlı'da iç kontrol sistemi, ülkenin finansal yönetiminin bir metodu şeklinde kullanılmıştır. Böylece iç kontrol, finansal denetim özelliği taşıyıp, ülkenin gelir ve giderlerinin kontrolü maksadıyla yapılmıştır. Türkiye'de iç kontrol yapan kişiler gerekli sertifikaları almaları adına mecburi olan eğitimler ile bilgilendirilerek bütün işletmelerde iç kontrol görevi çalışmalarını yapabilir hale gelmektedirler (Uzay, 1994: 20).

2.4. COSO İç Kontrol Bileşenleri

COSO Modeli, iç kontrol kavramında, firmaların ulaşmak istediği hedeflere (faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği, mevcut kanun ve mevzuata uygunluk) erişmek için tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanmıştır. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ABD'de 1980 senesinde hile içeren mali belge miktarındaki yükseliş sebebiyle meydana getirilen ve hile içeren mali belgeleme çerçevesindeki önem sebebiyle iç kontrol hususunun tekrardan değerlendirilmesi gerekliliğine varılmıştır (Yılancı, 2006: 27).

COSO sistemi iç kontroldeki performansı yükseltmiş muhasebe denetiminin haricinde yönetimin denetimini de içeren bir yöntem oluşturmıştır. COSO Raporlamaları çerçevesinde iç kontrolün nitelikleri aşağıdaki gibidir (Yılancı, 2006: 29):

- İç kontrol bir süreçtir. Yönetim çalışmalarına entegre edilen, esas bir sistem ve netice konumu bulunmayan bir süreçtir.
- İç kontrol personellerce sürdürülür. Yalnızca raporlara ve kağıt üzeri yazılara dayalı bir süreç özelliği taşımaz. Yönetim birimi de etkili olacak biçimde işletmede görev yapan personeller tarafınca sürdürülen bir kontrol sistemidir.
- İç kontrol uygun bir emniyet sunar. Kesin olarak bir emniyet ortamı sunmamasının yanında, makul bir emniyet oluşturur.
- İç kontrol, hedeflere ulaşmak adına bir araç niteliği taşımaktadır. İşletmenin amaçlarına erişebilmesi adına lazım olan altyapıyı oluşturan, işletmenin içinde yer alan bir kontrol mekanizmasıdır.



Kaynak: <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>

Şekil 2. 2: COSO Piramidi

COSO ilkin çalışmasını 1992 senesinde yapmış olan, dünyada en çok kullanılan ve kabullenilen iç kontrol sistemidir. Bu sistem 2013 senesinde gereksinimler doğrultusunda yenilenmiştir. İç kontrol kavramını açıklayarak verimli bir sistem adına ihtiyaç olan parametreleri içermektedir. COSO sistemi işletmede ulaşılması planlanan

hedeflere kolay sahip olunmasına imkan sunar. COSO'nun yenilenmesine sebep olan hususlar şunlardır (Erdoğan, 2005: 86-88):

- İşletmedeki yönetimin yükselen değeri
- Evvelki sistemin gerektiği kadar anlaşılma özelliğinin bulunmaması
- Tehlikenin ve tehlike unsurlu konuların artan önemi
- Küreselleşme
- Çalışma yaşamının ve işletme bazlı performansların karmaşa oluşturmaları
- Destek servisi ihtiyacının yükselmesi
- Teknolojideki yenilikler

COSO'da bahsedilen şunlardır;

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

2.4.1. Kontrol Ortamı

Bu bileşen iç kontrol sisteminin esas kriteridir, metodun verimli veya verimsiz sayılması, iç kontrol sürecinin uygulandığı denetim şartlarıyla ilişkilidir. Kontrol ortamı, işletmedeki performans stillerini incelemektedir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır (Korkmaz, 2011: 31). Metodun uygulanmasında en önemli unsuru oluşturduğundan dolayı, işletmedeki her personelin görevlerini ve yetki sınırlarını bilmeleri lazımdır. Personeller, bireysel ve mesleksi doğruluğu sürdürmekle yükümlüdür (Uzay, 1994: 1).

İşletme yönetimi ve personellerin, iç kontrol bazında olumlu ve verimli bir performans sergilemesi bu hususta oldukça önemlidir. İşletme yönetimi, değerlendirmelerde bulunmakla beraber, işletmedeki amaçları da kontrol eder ve süreci bizzat takip eder. İç kontrol, işletmedeki amaçlar çerçevesinde tehlikeleri öngörebilmek maksadıyla lazım olan programlara sahip olduğundan, yönetsel denetim çalışmalarını sürdürmeye devam edecek ve süreci inceleyecektir. Bu safhada işletmenin yönetsel

mekanizmasıyla personeller arasında uygun etkileşimin kurulması lazımdır. Kontrol ortamındaki verim aynı zamanda iç kontrol düzenindeki verimi de etkilemektedir (Yılancı, 2006: 24).

Kontrol ortamı, işletmenin performans değerlendirmelerini gerçekleştirmektedir. Bu sistemde başarıyı etkileyen temel unsurun personel olmasından dolayı, işletmedeki her personelin görevlerini ve sorumluluğunu idrak etmesi lazımdır. Bahsi geçen ortam, öteki unsurların da işleyebilmesi için esas bir nitelik göstermektedir.

2.4.2. Risk Değerlendirme

Yönetimin amaçlarına ulaşmasının önüne geçebilecek tehlikelerin belirlenmesi, incelenmesi ve gereken tedbirlerin alınması sürecidir. Risk değerlendirme çalışması tehlike bazlı değerlendirilmelidir. Böylece sistemdeki zayıflık ve güç oluşturabilecek hususlara yönelik yapılan incelemeler, tehlike bölgelerinin saptanması ve denetim çalışmalarının bu bölgelerde gerçekleştirilmesi lazımdır (PWC, 2004).

Bütün önemli çalışma stratejileri amaçlara ilişkin gerek dahili gerekse harici tehlikelerin belirlenmesi için gerekli bir yönetim sistemi gerektirmektedir. Belirlenen tehlikeler, etki düzeylerine ve gerçekleştirilme seviyelerine yönelik ayrıştırılmalıdır. Tehlikelerin bertaraf edilebilme düzeyleri tespit edilmeli ve tehlikeyi savuşturmaya ya da indirgemeye ilişkin sürece girilmelidir. Güçlü bir kontrol ortamı, örneğin, sıkı bütçe kontrolleri ve etkili bir iç denetim fonksiyonu, belirli kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkili hale getirebilir (İbiş, 2012: 106). Yönetimlerin düzenli şekilde her sene tehlikeleri tespit etmesini ve değerlendirilmesini ve bahsi geçen tehlikelerin önüne geçebilmek adına uygulanacak tedbirlerin yer aldığı hareket programı hazırlanmalıdır (Özeren, 2000: 6).

Tablo 2. 1:Risk Sınıflandırma Tablosu

Risk Grubu	Kritik	Yüksek	Orta	Düşük
Finansal	Bağımsız denetçi tarafından tablolara olumsuz görüş verilmesi	Bağımsız denetçi tarafından tablolara şartlı görüş verilmesi	Bağımsız Denetçi raporuna denetçi notu yazılması	Finansal tablolarda materyalite seviyesini aşmayan hataların ortaya çıkması
	Yıllık cironun %0,7'sini veya 1.500.000 TL'yi aşan maddi kayıpların ortaya çıkması	Yıllık net cironun %0,1-%0,7'si oranında veya 500.000-1.500.000 TL arasında maddi kayıpların ortaya çıkması	Yıllık net cironun %0,7-%0,1'i oranında maddi kayıpların ortaya çıkması	Yıllık net cironun %0,07'sinden küçük maddi kayıpların ortaya çıkması
Operasyonel	Operasyonel işlemlerin tamamen durması	Operasyonel 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 ve 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 ölçüde sapmalar olması
İtibar	Müşteriler, yatırımcılar ve toplum nezdinde itibarının kalıcı zarar görmesi	Müşteriler, yatırımcılar ve toplum nezdinde işletme itibarının kalıcı zarar görmesi	Müşteriler, yatırımcılar ve toplum nezdinde işletme ilgili geçici olumsuz algı oluşması	Belirli bir müşteri veya yatırımcıyla sınırlı olmak üzere işletme ile ilgili geçici nitelikte olumsuz algı oluşması
Çevre ve İş Güvenliği	Çevre kirliliği, can kayıpları, kalıcı sağlık sorunları gibi sorunların ortaya çıkması	Kalıcı nitelikte çevre kirliliği ve sağlık sorunlarının ortaya çıkması	Küçük ölçekli veya geçici çevre kirliliği yaşanması, dar bir çevre ile sınırlı ve geçici sağlık sorunlarının oluşması	Çevreye ses, koku, gürültü açısından rahatsızlık verilmesi
Mevzuat	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletme faaliyetlerinin durdurulması veya finansal etkisi çok yüksek maddi yaptırımlar uygulanması	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletme faaliyetlerinin sınırlandırılması veya finansal etkisi yüksek yaptırımlar uygulanması	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletmeye uyarı verilmesi veya finansal etkisi orta ölçekte olan maddi yaptırımlar uygulanması	Kamu otoriteleri veya düzenleyici kurumlar tarafından işletmeye finansal etkisi düşük olan maddi yaptırımlar uygulanması
Bilgi Teknolojileri	Finansal tabloları doğrudan etkileyen, yasal düzenlemelere tabi olan verilere ihtiyaç halinde erişilememesi, belirtilen verilere yetkisiz erişimin söz konusu olması	Operasyonel açıdan yüksek öncelikli verilere ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen verilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya veri bütünlüğünün bozulması	Operasyonel açıdan orta ölçekli bilgilere ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen bilgilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya bilgi bütünlüğünün bozulması	Operasyonel açıdan düşük öncelikli bilgilerin bir bölümüne ihtiyaç anında erişilememesi, belirtilen bilgilere yetkisiz erişimin söz konusu olması veya bilgi bütünlüğünün bozulması

Kaynak: Yılancı, 2006, s. 39.

İç kontrol çalışmaları risk bazlı ele alınmalıdır. Tehlike değerlendirmeleri farklılaşan şartları sürekli inceleyerek imkanları, tehlikeleri belirlemek, değerlendirmek ve şartların farklılaşması sonucunda oluşan tehlikelerle mücadele edebilmek adına mevcut sistemde devamlı yenileme yapmayı gerektirmektedir. Risk değerlendirme konusunun esasını meydana getiren faktörler (Yılancı, 2006: 33):

- Amaçlara ilişkin tehlikelerin belirlenmesine ve incelenmesine olanak sunması
- Amaçlara erişilmesinin önüne geçebilecek olan tehlikeleri tespit eder ve tehlikelerin ne şekilde yönetileceğini saptayabilmek maksadıyla analize gider
- Amaçlara erişilmesine ilişkin tehlikelerin belirlenmesinde suiistimal riskini değerlendirir
- İç kontrol yöntemini büyük oranda etkileyecek olan hususları belirler ve değerlendirmeye alır.

Risk değerlendirme, tehlikelere karşı gelinip gelinemeyeceğine ve gelinecekse yarar seviyesi bakımından uygun yöntemin bulunmasına olanak sağlar. Risk değerlendirilmesi sürecinde şu sorular sorulur (Saltık, 2007 15):

- Amaçlar nedir?
- Var olan denetimin içeri ve niteliği nedir?
- Tehlike meydana gelirse olabilecek neticeler hangileridir?
- Farklı bir işletmenin çalışmaları bana tehlike oluşturur mu?
- Ortak paydada buluşulan bireyler kimlerdir? Bu bireylerin tecrübe ve uzmanlığı nedir?

2.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Var olan veya olabilecek tehlikelerle başa çıkmak ve işletme amaçlarına ulaşabilmek adına hazırlanmış olan ve yürürlüğe alınan usul ve metotlardır. İşletmenin çalışma ortamını ifade eder ve iç kontrol sisteminin temelini oluşturur. İç kontrol sistemi içinde işletmede sürdürülmekte olan çalışmalar, birbiriyle maksimum seviyede etkileşim içinde ve bazı durumlarda düzenli biçimde entegre olmuş döngülerden ibarettir. Sürekliliğin devamı için sistemin planlar dahilinde ilerlediğinden emin olmak için birtakım programlar oluşturulmalıdır. Böylece denetim çalışmalarının önemi artmaktadır. Belirlenmiş olan kontrol çalışmalarıyla iç denetim sisteminin sürekliliği

oluşturulmuş olur. Bahsi geçen kontrol çalışmaları bir çerçevede değil, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlarına erişebilme yeterliliği bulunacak biçimde ayrıştırılmalıdır. Bu ayrıştırmaya totalde faaliyetlerin sınıflandırılması denmektedir. Fakat kontrol çalışmalarının etkinliği adına, maksada yönelik planlanması, periyot süresince programlandığı şekilde devamlı değerlendirilmesi, geniş içerikli, uygun ve işletmenin maksatlarıyla uyum sağlaması lazımdır (TİDE, 2008: 346).

COSO faaliyetli her denetim çalışması adına makul yöntemlerin seçilmesi gerekir. Denetim uygun biçimlerde yapılmalı ve değerlendirilmelidir. Denetimle sonuçlanacak istisna durumlar ve başarısızlıkların incelenmesi ve belgelendirilmesi gerekmektedir. Kaynaklara ve bilgiye ulaşabilmek adına iç koşullar oluşturulmalıdır. Bilgilerin gizlenmesi ve belgelendirilmesine, çalışmaların kayıt altına alınmasına yönelik iç koşullar da oluşturulmalıdır. Kontrol çalışmalarına örnekler şu şekildedir (Erdoğan, 2005:8).

- Hak devrinin yapılması ve uygunluk yöntemleri
- Faaliyetlerin birbirlerinden ayrışması
- Varlıklara ve resmi belgelere ulaşım hususundaki denetlemeler
- Çalışmaların noksansız ve zamanında kayıt altına alınması ve gerekli biçimde yönetilmesi
- Çalışmalara yönelik ölçülerin ve seviyelendirmelerin yapılması ve incelenmesi
- Çalışmalara, süreç ve iş yüküne ilişkin değerlendirilmelerde bulunulması
- Faaliyetlerin ve iç kontrollerin makul düzeyde raporlanması.

2.4.4. Bilgi ve İletişim

Etkili bir iç denetim yöntemi oluşturmak ve amaçlara erişebilmek adına bir işletmenin tüm birimlerinde bilgiye gereksinim vardır. Personellerin görevlerini yapabilmeleri adına iç denetimle alakalı bilgiler derhal kayıt altına alınmalı, derecelendirilmeli ve çalışanlara ilan edilmelidir. İç kontrol yapısı rutin, statik bir süreç değil aksine değişebilir ve işletme yapılarına uyarlanabilir bir sistem olma özelliğini taşımaktadır (Türedi, 2015: 69). Güvenli ve makul bilgilerin elde edilebilmesi adına çalışmaların derhal kayıt altına alınması ve doğru şekilde derecelendirilmesi lazımdır (Türedi, 2015: 61).

Bilgi sistemi, çalışmaların devam etmesi ve denetimini mümkün kılan belgeler oluşturur. Bu sistem yalnızca işletme ile alakalı oluşturulmuş bilgilerle değil, karara varmayı ve belgelendirmeyi yapmak amacıyla gereksinim duyulan işletmenin dışındaki çalışmalar için de bilgileri inceler. Bilginin makul, zamanında, aktüel, net ve ulaşılabilir olması lazımdır. Bilgi ve iletişimin esasını meydana getiren hususlar (http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25) :

- Çalışmalarla alakalı bilgilmi bilgilere ulaşarak faydalanılması
- Amaçlar, yükümlölükler gibi bilgilerin personellere aktarılması
- İşletme dışındaki alakalı birimlerle etkileşime geçilmesi

Bilgi ve iletişim kriteri, denetim sisteminin sürekliliği ve çalışmaların etkili denetimi bakımından oldukça önemlidir. İç denetim sistemini meydana getirebilmek adına tüm birimlerde bilgi ve etkileşime gereksinim vardır. Bahsi geçen bilgi ve iletişim kriteri, denetim faaliyetlerine, yönetim amaçlarına uygunluk sağlamalıdır. Bilgi ve iletişim faaliyetleri, amaçların, amaçlara ilişkin tehlikelerin ve denetim çalışmalarının denetim standartları çerçevesinde bulunan bütün personellere vaktinde ve uygunca aktarılması olanağını sunar. İşletmedeki yönetsel birimlerin gereksinim duyduğu denetim bilgileri de aynı şekilde bilgi ve iletişim kriteriyle sağlanabilir. İhtiyaç duyulan bilginin sağlanması, alakalı şahıs veya departmanlara vaktinde ulaştırılması iç denetim sistemi sürecinde yeri doldurulamaz bir bileşendir. Etkili bir iç kontrol sisteminin bilgi sağlama ve bilgileri iletme düzeyine yükselmesi adına verimli, güncel, yararlı bilgiler elde edilmelidir. Böylece kaliteli bilgiler ile oluşturulmuş bir sistem, işletmede gereken şahıslara veya departmanlara iletilmedikçe, o işletmede etkili ve sağlıklı bir iç denetim sisteminden bahsetmek olası değildir. Böylelikle işletme adına etkileşim yolları etkin olmalı, entegre bilgi akışları meydana getirilmelidir. İşletme dışındaki ortaklar ve sorumlu birimlerle sağlıklı etkileşimler yapılmalıdır (Yıldız, 2010: 122).

2.4.5. İzleme

İzleme, iç denetim çalışmalarının incelenmesidir. Böylece, denetim çalışmalarının ve öteki programlanmış çalışmaların zamanla verimli olup olmadığını değerlendirir. İç denetimin irdelenmesi işletmenin rutin çalışmaları sırasında yapılır. İç denetimin farklılaşan amaçlara, varlıklara ve tehlikelere uyum sağlaması açısından iç denetim

sisteminde izleme çalışmaları yapılmalıdır. İ kontrolün verimliliği makul izleme metodundan faydalanılarak işletme yönetimi tarafınca incelenmelidir. İzleme, iç kontrolde işletmenin incelenmesini, benzer denetimin ve i kontrolün bağımsız incelenmesine yarar.

İşletmedeki çalışmaların devamlı şekilde gözlemlenmesi, bağımsız incelemeler ya da ikisinin de entegre çalışmasıyla yapılabilir. Devamlı izleme, çalışmalara sürdürülürken yapılmalıdır. Böylece sistematik bir biçimde yapılan inceleme çalışmalarıyla personellerin sorumluluklarını yaparlarken değerlendirme imkanı sunar. İç kontrol sistemindeki aksaklıklar st departmanlara aktarılırken, önemli tehlike ve risk arz eden konular işletmenin yönetimsel birimlerine aktarılmalıdır. İç kontrol çalışmaları işletmenin performanslarıyla entegre haldedir ve işletmenin hayati bir sistemi olarak ve işletmenin alt yapısını meydana getirecek biçimde yapılanmışsa o işletmede tüm sistemler oldukça verimli olduğu anlamına gelir. Böylece yapılan denetim verimi yükselir, gelişmeler hız kazanır, lüzumsuz harcamalar ortadan kalkar, farklılaşan şartlara kolay uyum sağlanır. Farklılaşan şartlara aktif şekilde yanıt oluşturan entegre bir sistem meydana getirecek biçimde bu unsurlar bazına etkileşim ve bağlantı kurulmaktadır. İşletme erevesi ve işletmenin yönetimsel prensipleri denetimin meydana gelmesinde önemlidir. İşletmenin sistematik, finansal ve faaliyete bağlı hedeflerine yönelik belirlenen tehlikeleri denetim çalışmalarının oluşturulmasında etkili rol oynar. Bilgi, etkileşim ve gözlemlleme de denetimin verimini incelenmesi ve değerlendirilmesinde fayda sağlar. COSO unsurları ve iç kontrol standartları bazında meydana getirilen incelemeler, işletmelerde gerekli denetimin olup olmadığı konusunda bilgi aktarır (Yılancı, 2006: 82).

İşletmeler açısından iç kontrol satın alma sürecinde çok daha önemli bir rol oynamaktadır. Zira işletmelerin ürün tedarik ederken hem ürünün kalitesi ve fiyatı hem de ilgili sürecin organizasyonel ve finansal açıdan sağlıklı işlemesi i kontrolün niteliğiyle yakından ilintili görünmektedir.

2.5. Etkin Bir İ Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmenin kontrol süreçlerinin genel etkinliği hakkında bir değerlendirmede dikkate alınması gereken üç temel husus şunlardır (Adiloğlu, 2010: 118):

- Yapılan denetim çalışmasıyla ve toplanan başka inceleme ve değerlendirme bilgileriyle önemli eksiklik veya zayıflıklar tespit edilmiş midir?
- Bu eksiklik veya zayıflıklar tespit edilmişse, bu tespit üzerine düzeltici veya iyileştirici tedbirler alınmış mıdır?
- Bu tespitler ve sonuçları, kabul edilemez düzeyde iş risklerine yol açan yaygın bir sorunun bulunduğu sonucuna varılmasını gerektiriyor mu?

İç denetim yöneticisinin işletme kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin raporu, üst yönetime ve yönetim kuruluna, genellikle yılda bir kere sunulmalıdır. Bu rapor, kontrol süreçlerinin kurumun hedeflerine ilişkin araştırmalarda oynadığı kilit rolü vurgulamalıdır. Ayrıca raporda, iç denetimin yaptığı önemli işlere ve iç denetimin kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin görüşünün oluşturulmasına dayanak oluşturan diğer hususlar da açıklanmalıdır (Adiloğlu, 2010: 119).

İç kontrol ile iç denetimin günlük konuşma dilinde, bazen hatalı olarak aynı anlamda kullanıldığı görülür. İşletmeler belirledikleri hedef ve amaçlara etkin bir şekilde ulaşmalarını, bu amaçlara ulaşılacağına yeterli ölçüde güvence duyulmasını sağlayıcı nitelikleri oluşturulan usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol, işletme içerisinde kurulan ve şirket içi değerlendirme fonksiyonların yeterliliğini, etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsuru halinde olacaktır. İç kontrolün prensiplerinin içerisinde aşağıdaki unsurlar bulunmaktadır.

2.5.1. Yönetimin Yetki ve Sorumluluğu

Çalışanların yetki ve sorumluluklarının, iş tanımlarının yazılı olarak prosedürler ve yönetmeliklere bağlanmış olması ve bu prosedürler dahilinde çalışanların daha görev ve sorumluluk bilinciyle çalışarak yapacağı işlerde daha etkin, başarılı ve verimli olarak çalışmalarını sağlayacaktır.

Sipariş formunun kendisine yetki verilmemiş olan bir depo personeli tarafından hazırlanması mümkün değildir. Mutlaka Satın alma tarafından sipariş formunun düzenlenip, alınması, depo personelinin ise bu alınan ve işletmeye gelen stokların teslim alınmasında, gelen stokların el terminaliyle sisteme girme yetkisi ise mal kabul bölümünde çalışan ve sorumlu olanlara verilmiştir.

2.5.1.1. Bağımsız Denetim Standartları 265’e Göre Yönetimsel Mekanizmanın İç Kontrol Eksiklikleri İle İlişkisi

İç denetçilerin işletme içerisindeki temel görevleri sürekli bir anlayışla işletmelerde karşılaşılabilecek hataların önceden tespit edilmesi, işletmelerin iç kontrol yapılarına yönelik gözlemler yapmak, işletme faaliyetlerini denetim altında tutmaktır. İç denetçiler bu denetimler sonucunda raporlar hazırlayarak üst yönetime sunmakta ve ilgili konulara yönelik önerilerde bulunmaktadır (Bozkurt, 2006, s:7).

Denetim elemanlarının denetlemiş oldukları işletmelerde ilişkisi bulunan kişilerden maddi ve manevi olarak bağımsızlığıdır. Dolayısıyla denetçiler denetledikleri işletmelerde doğrudan üst yönetime karşı sorumlu, yürütme fonksiyonlarından uzak ve görüşünü çekinmeden açıklayabilendir. Mesleki etik ilkelerine göre; akrabalık, maddi çıkarlar, işletme ile önceden var olan arkadaşlık ilişkisi, işletme ile borç veya alacak ilişkisi, denetlenen işletme ile denetim harici ücret karşılığında bazı iş ve işlemlerinin yapılması, denetlenen işletme ile davalık olma bağımsızlığı zedeleyen durumlardır. Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 265’te “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi” ile BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alındığında yönetimin yetki ve sorumlulukları konusunda daha detaylı bilgiye ulaşılabilir. Bahsi geçen hükümler şu şekildedir

(<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20260.pdf>):

A14. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini en aza indirmek amacıyla, önemli eksikliklerin yazılı bildirimının zamanlamasına bakmaksızın düzeltici işlemlerin zamanında yapılmasına yardımcı olmak için önemli eksiklikleri ilk aşamada yönetime ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir. Ancak bu uygulama denetçinin bu BDS uyarınca gerekli olan önemli eksiklikleri yazılı olarak bildirme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

A12. Önemli eksikliklerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi bu hususların önemini yansıtır ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. BDS 260, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletmenin yönetiminde yer aldığı durumlarda bu

kişilere yapılacak bildirimlere ilişkin dikkate alınması gereken hususları düzenler (BDS 260, 13. Paragraf)

A30. İlgili mevzuat, denetçinin veya yönetimin önemli iç kontrol eksikliklerine ilişkin olarak denetçinin yaptığı bildirimin bir nüshasını ilgili düzenleyici kurumlara göndermesini zorunlu kılabilir. Böyle bir durumda, denetçinin yazılı bildiriminde bu düzenleyici kurumlar belirtilebilir.

2.5.2. Uygun Bir Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi evrakların zamanında muhasebeye ulaştırılması ve kayıtların zamanında ve düzgün olarak kaydedilmesi, belgeleme, dosyalama ve arşivleme düzeninin ve yine uygun bir muhasebe kayıt düzeninin var olması gerekmektedir. Belgeler ve kayıtlar güncel mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiğinde çok kısa bir süre içerisinde bu hareketin takip edilerek, kayıtlara girilmesi sağlanmalıdır.

2.5.3. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrılığı çalışmaları hızlandıracak ve sonuç odaklı çalışmayı sağlayarak verilen görevlerin tam ve zamanında yapılıp, yapılmadığının tespitinde önemli olacaktır.

İç kontrolde görevlerin ayrılığı; hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesidir. İç kontrol sistemi açısından önemi ise hata ve hile yapabilme olasılığının önceden önlenebilmesidir (Yılancı, 2006: 42)

2.5.4. Değişen Koşullar

Değişen koşullar altında iç kontrol faaliyetleri yetersiz olabilir. Bu da iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan bir durumdur. Bu nedenle zamanında gerekli tedbirleri alarak bazı işlemlerin sistem içerisine alınıp, alınmadığı İç kontrol sisteminin etkinliği ile devamlı olarak izlenip, denetlenmesiyle olur.

2.5.5. Çalışanların Performansı

İç kontrol sisteminin etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlı bir unsurdur. Çalışanlardan kaynaklanan hatalar, dikkatsizlik,

talimatları yanlış anlama ve yorumlama, ihmal ve tecrübesizlik gibi konular iç kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatmaktadır. Yetkilendirilmiş kişiler, yetkilerini kötüye kullanabilirler (Yumuşak, 2007: 80)



3.BÖLÜM

SATIN ALMA SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA

3.1. Satın Alma Süreci ve İç Kontrol

Satın alma süreci, birçok ürün ve hizmetin işletme haricindeki şahıslar tarafından alınma işlemiyle gerçekleşir. Bu süreç ürün ve hizmetlerin satılması ve giderlerin ödenmeleriyle beraber değerlendirilmektedir. Bir işletmede temelde satış, tahsilat, satın alma, ödeme, stok, üretim, personel, ücret, kaynak elde etme gibi faaliyet (işlem) döngüleri mevcuttur. Satın alma sürecinin ilk aşamasını kazanç, imalat, stokların denetim altında tutulması, kaynak ya da hammadde ile ilgilenmekte olan departmanlardan talep edilen hammaddeler satın alma ihtiyacını belirler. İhtiyaçların belirlenmesiyle yeterli miktarda “satın al komutu” oluşturularak alakalı şahıs veya birimlere iletilir.

Satın alma birimine ulaşan hammaddeler satın al komutuyla kıyaslanarak teslimat gerçekleşir ve belgelere aktarılır. Bu hususta genel olarak satın alma süreci borcu yerine getirme süreciyle beraber yürümektedir. Böylece, giderler birimine iletilen faturalandırmalar gereken evraklara işlenmelidir. Günümüzde mevcut olan satın alma süreci bilgisayar üzerinden sağlanmaktadır. İşleme alınan birçok evrak internet aracılığıyla birimlerden birimlere aktarılmakta, çalışmalara yönelik belgeler bilgisayara üzerinde korunmakta ve programlar sayesinde işlemler yürütülmektedir (Kepekçi, 1994: 19).

Satın alma adına kurulacak etkin bir iç kontrol düzeni, denetçinin işletmenin hesaplarındaki varlıklar adına finansal doğruluk tespiti yapması kontrol sorumluluğu adına oldukça önemlidir. Hesaplarda yer alan aktivite fazlalığı da göz önünde bulundurulduğunda satın alma sürecindeki yanlış ve hilelerin önüne geçilmesi hususunda denetçilere önemli oranda yardım etmektedir. Böylece işletmedeki iç kontrol düzeninin, alınmış olan hammaddelerin faturalarının yer aldığı periyotta doğru miktarlar çerçevesinde, doğru hesaplamaların oluşturulması lazımdır. Satın almada muhasebedeki sistemlere bilgi aktarılması muhasebeci kişilerin yükümlülüğünde olması sebebiyle kişilerin yükümlülüklerini eline ulaşan onaylanmış evraklara yönelik biçimde gerçekleştirmelidir. Kayıt çalışması yapılırken gerek işletme içerisinde oluşturulan evraklardan, gerekse de işletme dışından ulaşan evraklardan

faaydalanılmaktadır. Satın al komutu ve teslimat belgesiyle satış işlemini yapan birimden gelmiş olan evrak kıyaslanmakta ve evraklar arasındaki uyuşmanın sağlanmasının ardından muhasebeciler tarafından kayda alınmalıdır. Envanterin doğruluğu belgelenebilmesi adına işletmede etkili bir raporlama düzeninin ve sistematik bir kayıt sisteminin oluşturulması lazımdır. Bu özellik sadece işletmede etkili şekilde yürütölen finansal muhasebe programının etkinliğine bağılıdır. Dolayısıyla bir işletmede sistemli bir finans muhasebe düzeni oluşturulamamış ise envanter giderlerini etkili biçimde belirlemek olası değildir. Böylelikle işletmelerde etkili bir iç kontrol düzeni mali belgeleme, çalışmaların verim ve etkinlik bazılı ilerlemesi, yasa ve yönetmeliklere uyum sağlama manası taşımaktadır. İç kontrol düzeniyle satın alımlarda yanlışlar belirlemede ve hile ihtimali incelenerek tespit edilmektedir (Uzay, 2009: 4).

3.2. İnşaat İşlerinde Satın Almada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

İnşaat işlerinde satın alma sürecinde gereksinimin onaylanması, bütçe ve mali onaydan geçmesinin ardından hammaddenin envanterdeki düzeyinin belirlenmesi adına değerlendirmelerde bulunulmalıdır. Satın almada, muhakkak koşullar saptanmalı ve saptanan koşullarda adım atılmalıdır. Siparişlerin teyit edilmesinin ardından alakalı tedarikçinin siparişleri kontrol etmelidir. Kontrollerin yapılmadığı durumlarda meydana gelebilen karışıklıklar geri dönüşü olmayan sonuçlar doğurabilmektedir. Faturalar, sipariş fişleri, ürün teslim tutanakları gibi belgeler ile muhasebe kayıtları, işlemlerin gerçekleştiğinin delileri olup, bunların bilgisayar ortamında ve/veya dışarıda saklanması gerekir. Satın alma sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde sıralanabilmektedir (Uzay, 2009: 4):

- İsteklerin belirlenmesi
- İsteklerin onaydan geçmesi
- İsteklerin mali onaydan geçmesi
- Satın al komutunun oluşturulması
- Pazar değerlendirmesi
- Önerilerin toplanması ve incelenmesi
- Önerilerin tartışılması
- Satın alma kararının kesinleşmesi ve sipariş verilmesi
- Siparişin takip edilmesi

- Ürünlerin kabulünde gerekli olan yöntemler
- Faturaların kontrol edilmesi
- Ürünlerin miktarının kontrol edilmesi
- Ürünlerin kalitelerinin kontrol edilmesi
- Ürünlerin ambalajlarının kontrol edilmesi
- Tedarikçinin sürece sadık kalıp kalmadığının kontrol edilmesi
- Ürünlerin envantere kabul edilmesi
- İstatiksel verilerin toplanması ve kullanmaya hazır hale getirilmesi
- Satın alma işleminin sonlandırılması
- Bilgi aktarımının incelenmesi

3.2.1. Teklif Öncesi

Piyasanın incelenmesi, satın alım departmanının devamlı şekilde performans göstermesi gerekli olan bir çalışmadır. Bu incelemelerin bazı kitapçık ya da kataloglar ile yapılması gerekmektedir. Ürün, işletme ve çalışma hususunda etkili bir araştırma ve bilgi toplaması yapılmalıdır. Alakalı işletmelerle etkileşimde bulunmak kolay olması halinde bilgilerin aktüel hale getirilmesi de kendiliğinden olacaktır. Stokların denetiminde en önemli aşama bilanço tarihi öncesinde stokların fiili olarak tespit edilerek fiziken var olduklarının ortaya konulmasıdır (Uzay, 2009: 12). Satın alma biriminde sistematik ve devamlı faaliyet gösteren personeller piyasadaki bilgileri düzenli şekilde toplamaktadırlar. Bu bilgiler, hangi şekilde toplanırsa toplansın bilgi sisteminde yer alması halinde büyük avantaj sağlamaktadır. Bu metod ile ürünler, güncel yöntemler hususunda işletmeye bilgi ve performans değerlendirmelerinin ulaşması sağlanabilir. Oluşturulan satın al komutunun ardından bütün tedarikçilerden öneriler alınmalıdır. Alınan önerilerin muhakkak elektronik çerçevede gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu yöntem vakit kaybına sebep verse de yazılı yapılmayan teklifler kabul edilmemelidir.

Değerlendirmeler, mamullerin ya da hizmetlerin tekniksel ayrıntılarıyla ele alınarak yapılmalıdır. Etkin bir satın alma personeli, birtakım hususlar incelenmeden oluşturulan bir önerinin zaman kaybı olduğunu bilmelidir. Çoğu zaman öneriler, yalnızca ürün adını bildirir ama bu ürünün tekniksel niteliğinden kaçınılmaktadırlar. Ürünün tekniksel açıklamasının yapılması maksadıyla etkileşime geçilmelidir. Önerilerden önce mamullerin karşılaştırılması yapılmalıdır. Böylece fiyatlar bazında

bilgi sahibi olunmalıdır. Bu kıyaslama ve inceleme faaliyetleri, tekniksel bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu tekniksel bilgi ve araştırmaların sağlanması yapılacak olan yanlışların önüne geçecektir.

3.2.2. Malzemenin Sipariş Edilmesi

Sipariş ihtiyacı, işletmenin her departmanında olabilmektedir. İşletmelerde satın alma gereksinimi, envanterin belirlenmiş olan seviyelerin altına düşmesi, müşterilerin yapmış oldukları talepler nedeniyle imalattan gelmiş olan talepler, işletmenin araştırma geliştirme, yönetim vb. birimlerinden kaynaklanan istekler ya da yatırım hedefleriyle oluşabilir.

Sipariş verme hususunda talep edilen ürün ya da servisin yerinde olması, işletmenin stratejilerine ve uygulamalarına uygun olması, mekan, vakit, maliyet ve işlevler şeklindeki nitelikler bakımından sipariş verme isteği oluşmasında meydana gelebilecek birtakım tehlike faktörleri şunlardır:

- Gereksinim duyulmayan, lüzumsuz ürün ya da servis adına istek yapılabilir
- Birden fazla sipariş oluşturmaya sebep olabilecek istekler olabilir
- İşletmenin envanter kurallarına uygunluk göstermeyen ürün ya da servis istenebilir
- Envanterdeki personel ve pazarlama birimi arasında etkileşim sorunları çıkabilir
- Alakalı ürün ya da servisin alınması, pazarlamaya hazırlanması ve alıcı hususunda problemler oluşabilir

Sipariş verme istekleri, işletme içindeki sorumlu personeller ya da departmanlar tarafından yapılmalıdır. İşletme çalışmaları bazında görevlendirmelerde bulunulmalı ve satın alma istek evrakları sorumlu personel ya da departman tarafınca oluşturularak, satın alma departmanına aktarımı yapılmalıdır. Bu işlemler sürecinde yapılması gereken muhasebe kayıtları da süreç içerisinde ilgili belgelerin muhasebe bölümüne gelmesiyle muhasebeleştirme işlemleri de gerçekleştirilir (Sevim ve Gül, 2012: 97).

3.2.3. Malzemenin Şantiyeye Gelişi, Nakliyat

Satın almada ve ödemenin gerçekleşmesinden sonraki aşama malzemenin şantiyeye teslim alınmasıdır. Bu süreç, ilk aşamada işletmenin bir departmanı tarafınca istenilen ve diğer aşama olan teslim evraklarıyla tedarikçilerden alınmasına karar verilen ürün ve servislerin alınmasındaki süreçtir. Bu aşamada önemli olan nokta, teslimatı gerçekleştirecek departmanın talep edilen ürün ya da servisle alakalı nitelikler hakkında evvelden bilgi sahibi olmalıdır. Bu noktadaki tehlike, alakalı departmanın teslimat yapılacak ürün ya da servisin nitelikleri hakkında evvelden bilgi sahibi olması durumunda teslimat işlemini özensiz şekilde yapmasıdır. Bilgi sahibi olmaması halinde alakasız malzemelerin teslimatının yapılması şeklinde problemler ile karşılaşılabilir. Ürün ya da servisin şantiyeye teslimatında şu problemler meydana gelebilir (Giunipero vd., 1993: 35):

- İşletmeye malzemenin kim tarafından talep edildiği belirsiz olan faturalandırmaların yapılması olasıdır. Bu hallerde talebi yapan personel ya da departman tespit edilmeli ve faturanın onaylanması adına alakalı personel ya da departmana aktarılmalıdır.
- İşletmenin talep ettiği vakitte teslimat olmayabilir.
- Malzeme ya da servis talep edilen özellikte gelmeyebilir.
- Malzeme ya da servisin teslimatının gerçekleştiğine dair onayla faturalandırmanın hangi departmanda olacağı ve ödemenin hangi tarihte gerçekleştirileceği hususunda tehlikeler olabilir.
- Siparişi yapan personelin tespit edilemediği malzemeler işletmeye gelebilir.

3.3. Dikkat Edilmesi Gereken Diğer Hususlar

İşletmeler açısından başkaca dikkat edilmesi gereken hususlar arasında çek hileleri, çek hataları, ödeme hataları gibi problemlerde bulunmaktadır. Ödemenin hangi yöntemle yapılacağı belirlendikten sonra işletmelerin bu süreci iç kontrol mekanizmasıyla takip etmesi oldukça sağlıklıdır. Zira işletmelerde birçok ödeme hataları yapılabilmekte, çeklerle ilgili olarak hileler ya da hatalar gündeme gelebilmektedir. Dolayısıyla iç kontrol mekanizmasının dikkat etmesi gereken hususlar arasında; ödeme, çek hileleri, çek hataları gibi unsurlarda bulunmaktadır.

Çek hileleri, bilhassa sorumlulukların farklılığı kuralının küçük işletmelerde olması gereken şekilde uygulanamadığından dolayı çek hilelerinin küçük işletmelerde görülme riski oldukça fazladır. İşletmedeki personel, kendine yarayan çekleri kullanmak suretiyle ya da bir işletme adına oluşturulan çekleri kullanarak bu hileyi gerçekleştirebilir. İşletme personeli çek kitapçığına, banka hesaplarına, çekteki bilgileri değiştirebilme yetkisine sahip olması, sahte imzalama yapabilmesi ve işletmelere lüzumsuz ödemelerde bulunmasına imkan sunar. Personel çekin üzerinde bulunan ad kısmına uygunluk taşımayan şahıs ya da işletmeleri yazmak suretiyle hile yapılmış çekin alacaklısı yöntemini de deneyebilir. Fatura hileleri, kağıt üstünde oluşturulan gerçek olmayan bir işletmeyle ürün ya da hizmet alışverişi yapmış gibi gösterilmesiyle meydana gelmektedir. Tedarik edicilerden daha makul ücrete ürün ya da servisler direkt alınmadan, araya birtakım işletmelerin girmesiyle bu işletmelerden fazla ücretle alınıp asıl işletmenin satın almasından zarara uğraması ve aradaki işletmeye ödeme yapılması şeklinde hileye yönelim oldukça fazladır. Bu hilelerdeki esas belirtiler, evrakların mevcut bilgilerindeki noksanlıklar, normal olmayan fiyatlandırmalar, ücretlendirmelerin işletmeler yerine şahıslara verilmesi, ortak tedarikçi evraklarında farklı bilgilerin olması, bazı satıcı evraklarındaki fahiş seviyeli alımların yapılması şeklindedir. Gider hileleri, personeller işletmede yapmış oldukları harcamalarla alakalı bilgiler üstünde oynama yaparak, şahıslarına haklı olmayan kazanç getirmeye yönelirler. Gider hilesi çerçevesinde, özelliği farklılaşmış ödemelerle işletmeden haklı olmayan para elde etme, mevcut harcamaların fahiş miktarlarda işlenmesi şekliyle işletmeden haklı olmayan para kazancı, gerçekleşmeyen işlemlerde hileler yapılmasıyla işletmeden para temini şeklinde olmaktadır. Gider hileleri arasında personelin izin aldığı vakitlerde ödemenin yapılması, ödemede bulunan şahsın aslında harcamayı yapan şahıs olması, noksan ya da gerçekliği bulunmayan evraklara ilişkin ödemelerde bulunulması gibi hile yöntemleri ile oldukça sık karşılaşılmaktadır (Arzova, 2003: 118).

İç denetim mekanizması hem çek ve ödemelerle ilgili hileleri hem de olası hataları gidermekte bir sigorta görevi üstlenmektedir. Satın alma sürecinin her aşaması işletme içindeki iç denetçi tarafından denetlenerek olası hile ve hatalara en başından müdahale etme imkanı sağlanmaktadır. Bir işletmenin iç denetim mekanizmasının özellikle satın alınan ürünün veya hizmetin satın alma sürecinde üstlendiği rol işletmenin sağlıklı bir biçimde işlemesine, prestijini ve karını yükseltmesinde önemli görülmektedir.

3.4. Bir İnşaat Şirketinin İç Kontrol Denetim ve Satın Alma Sürecinin Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde bir inşaat şirketinin iç kontrol ve satın alma süreçlerine ilişkin alan araştırılması yapılmış ve ilgili veriler yorumlanmıştır.

3.4.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırma çalışmasının amacı, inşaat sektöründe hizmet veren Ekinciler Holding şirketinin iç kontrol, iç denetim ve satın alma süreçlerini inceleyerek, işletmelerin iç kontrol, denetim ve satın alma süreçlerini incelemektir. Bu uygulamadan yola çıkarak işletmelerin iç kontrol, denetim ve satın alma süreçlerinde olası başarı ve başarısızlıklarının altında yatan sebepler hakkında tespitler yapmaya çalışılacaktır.

3.4.2. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Pilot araştırma olması dolayısıyla çalışma, inşaat sektöründe hizmet veren tek işletmeyi kapsamaktadır. Araştırma çalışması yapılmadan önce İstanbul’da inşaat sektöründe faaliyet gösteren inşaat şirketleri için ön çalışma yapılmış köklü ve prestijli bir işletme tercih edilmiştir. Tespit edilen işletme yöneticileri ile yüz yüze görüşme (sözlü mülakat) yapılmış ve şirket yönetim kurulunda bulunan 3 yönetici için soru formu hazırlanmıştır, cevaplayıcılara iç kontrol, iç denetim ve satın alma sisteminin durum tespitine yönelik önermeler iletilmiş ve ilgili önerme üzerinde “evet”, “hayır”, “kısmen” cevaplarından birini seçmeleri istenmiştir. Öte yandan cevaplar seçimi esnasında 3 yöneticinin de cevap üzerinde mutabık kalmaları istenmiş, yöneticilerin kendi aralarında cevap üzerinde tartışmaları, yorumlamaları sağlanmış ve not edilmiştir.

3.4.3. Uygulanan Yöntem

Araştırmada, ilgili işletme yöneticileri ile işletmenin iç kontrol, iç denetim ve satın alma süreçlerine ilişkin yüz yüze görüşme yapılmıştır. İşletme yöneticilerinin beyanları dahilinde bulgular elde edilmiştir. Aynı zamanda yapılan yüz yüze görüşme ile çalışmanın literatür bölümüne eklemeler ve katkılar yapılmıştır. Yüz yüze görüşmede ilgili işletmenin yöneticilerine satın alma, iç kontrol ve denetim süreçlerine ilişkin önermelerden oluşan form verilmiş ve önermeyi “evet, hayır, kısmen” olmak

üzere 3 yorumdan birini tercih etmeleri istenmiş; 3 işletme yöneticisinin ilgili önerme hakkında fikir alış verişi yaparak yorumlarının ortaklaştırılması istenmiştir.

3.4.4. İşletme ile İlgili Genel Bilgiler

İşletme 1967 yılında kurulmuş, inşaat sektöründe hizmet veren bir işletmedir. Asıl hizmet alanı inşaat olan işletmenin, aynı zamanda makine ve gayrimenkul hizmeti de bulunmaktadır. İnşaat alanında süregelen hizmetinin yanına gayrimenkul ve makine bölümlerini de eklemiştir. İşletme aynı zamanda inşaat alanında kullanılan kule ve vinçlerin satın alınması ve kiralanması ile de ilgilenmektedir. Şirketin merkez şubesi İstanbul Beykoz'da bulunmaktadır. Merkez binaları şirketin kendi gayrimenkulüdür. Merkez binası aynı zamanda üstüne helikopter inebilmesiyle de ün kazanmıştır.

İşletmenin bünyesinde çalışan kişi sayısı dönemsel olarak değişiklik göstermektedir. Yapılan mülakatta şirket yetkilileri düzenli olarak şirkette çalışan kişi sayısını 60 olarak belirtmişlerdir fakat inşaat şantiyelerinin kış aylarında durdurulması yazın ise hareketlilik kazanmasıyla; kış sonrası çalışan personel sayısı 1000'lere kadar çıkmaktadır.

İşletmenin aynı zamanda bünyesinde bir alışveriş merkezi bulunmaktadır ve alışveriş merkezinin kiralama, satın alma işlemleri de yine işletme eliyle gerçekleştirilmektedir. İşletme İstanbul Silivri de yine kendi gayrimenkulleri olan büyük bir depoya sahiptir. Alınan ve satmak üzere depolanan ürünler gerekli durumlarda burada muhafaza edilmektedir.

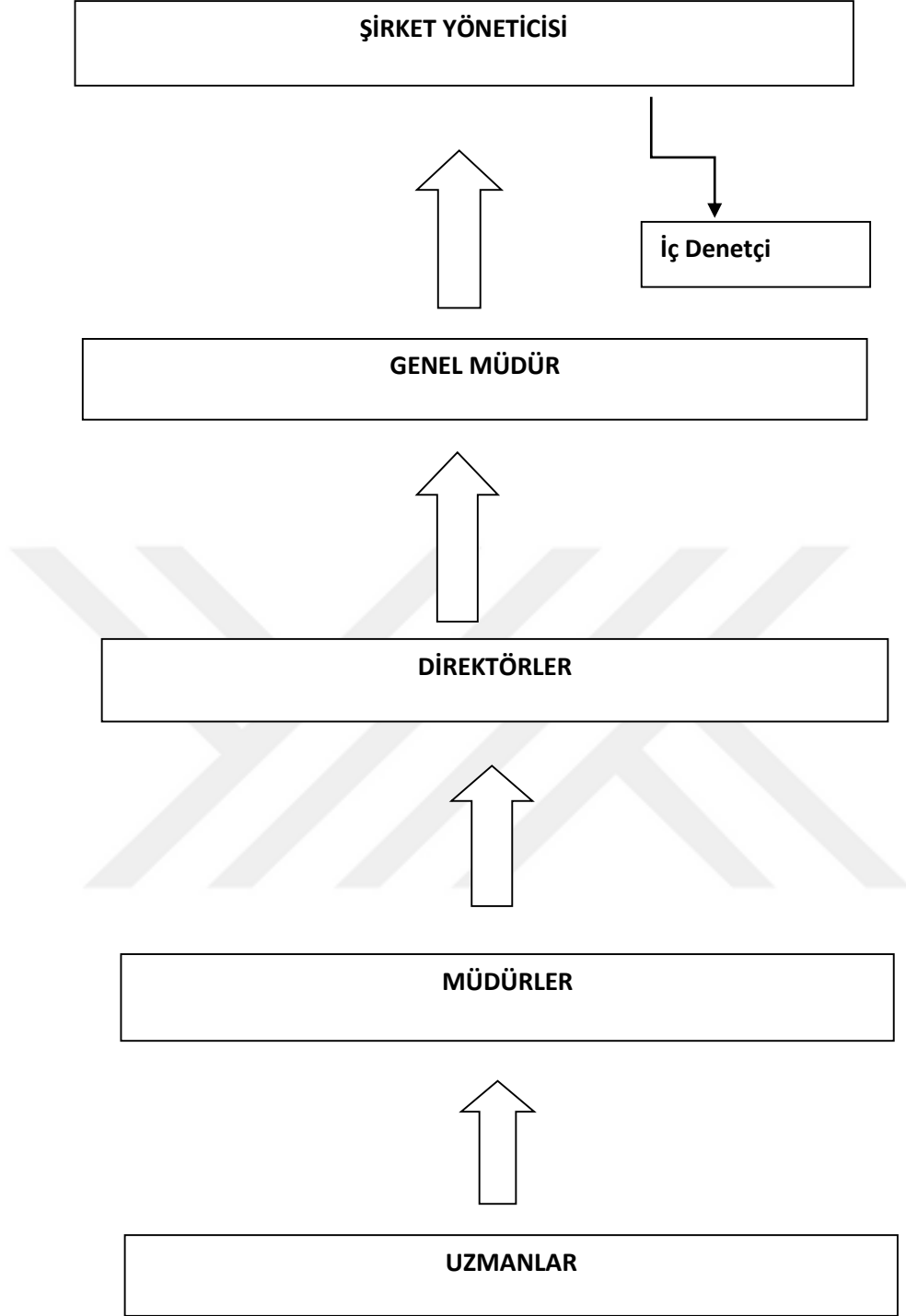
İşletme inşaat alanında Türkiye'nin önde gelen şirketlerindendir. İnşaatla gösterdiği başarıyı aynı zamanda gayrimenkul ve makine alım-satım, kiralama alanında gösterme iddiası taşımaktadır.

3.4.5. İşletmenin Genel İç Kontrol ve İç Denetim Sistemi İle İlgili Genel Bilgiler

İşletmenin iç kontrol ve denetim sistemi salt bu misyonu üstlenen bir iç denetçi aracılığıyla sağlanmaktadır. İç denetçinin tüm iş kollarını denetleme ve raporlama yetkisi bulunmaktadır. İç denetçi bizzat şirket yöneticisine bağlıdır. Denetim ve kontrol raporlarını bizzat şirket yöneticisi ile değerlendirmektedir. Hatta şirket yöneticisine öneri ve yorumlarını ileterek, kısmi ölçüde yönetim mekanizmasını denetlediği söylenebilir. İşletme yöneticileriyle yapılan yüz yüze görüşmede; işletme yöneticileri

i denetçinin işletme için önemini ve üstlendiği sorumluluğu vurgulamışlardır. İ denetçi şirket yöneticilerince; “işletmenin görünmez sahibi” tanımını kullanmaktadırlar. Öte yandan işletme de tek başına denetim ve iç kontrol mekanizmasını üstlenen personelin yanı sıra, işletmenin yönetim biçimi ve şeması da iç kontrol mekanizmasının sağlıklı bir biçimde işlemesine olanak sağlayacak biçimde oluşturulmuştur. İşletmenin yönetim şeması şekil 3.1’de verilmiştir.





Şekil 3. 1: İşletme Yönetim Şeması

Şekil 3.1’de görüldüğü üzere işletmenin en alt basamağında çalışanlar uzmanlardır. Uzmanların üstünde müdürler, müdürlerin üstünde direktörler, direktörlerin üstünde genel müdür, genel müdürün üstünde ise şirket yöneticisi bulunmaktadır. Her kademe kendi üstünde bulunan kademe tarafından denetlenmektedir ve her üst kademenin alt kademedен rapor isteme yetkisi bulunmaktadır. İlgili birimde yaşanan sorunla ilgili denetim yetkisi bir üst kademede bulunduğu gibi, ilgili kademede yaşanan sorunu

denetlemesi gereken üst kademe de olası sorundan sorumlu görülmektedir. İlgili denetim birimlerinin aylık raporlarıyla sağlanmaktadır. En alt kademedan üst kademeye kadar şeffaflık ve hesap verilebilirlik mekanizması çalışmaktadır. Örneğin direktörler müdürlerin raporlarını ve müdürlerin uzmanlardan aldığı ve derlediği raporları, kendi ilgili birimlerinin raporlarıyla birleştirerek bir üst kademeye iletmektedir. Dolayısıyla direktörlerin sadece müdürleri değil aynı zamanda uzmanları da denetlediği söylenebilir. İç denetçinin ise tüm süreci ve kademeleri denetleme yetkisi bulunmaktadır. İç denetçi ilgili işletmenin organizasyon sürecinde bulunsa da yönetim şeması oluşturulurken iç denetçiye değinilmemiştir. İç denetçi esasında organizasyonlara bağlı birimler arası ilişkinin denetleyicisi rolündedir.

3.4.6. İşletmenin Genel Satın Alma Süreci

İşletmede satın alma süreci bir karar alma süreciyle gerçekleşmektedir. Satın alma işleminde gerekli görülen malzemeye ilişkin ilgili birim; ihtiyaç görülen ürünü satın alma işlemi için kurulmuş olan yazılım programına eklemektedir. İlgili birimce ihtiyaç görülen ve satın alma işlemi için yazılım programına eklenen ürün, ilgili birimin bir üst yöneticisi tarafından incelenmekte ve onaylanmaktadır. İlgili üst birim yöneticisi bahsi geçen ürünü onaylamadığında satın alma işlemi gerçekleşmemektedir fakat ilgili üst birim yöneticisinin konuyla ilgili gerekçeli geri bildirimi ilgili alt birime ve sorumlu olduğu üst birime rapor halinde ulaştırması gerekmektedir. İlgili üst birim bahsi geçen ürünü onayladığında ise satın alma süreci teknik olarak başlamaktadır. Onaylanan ürün satın alma işlemi için özel olarak kurulan satın alma birimine yazılım programı aracılığıyla iletilmektedir. Satın alma birimi böylece satın alma işlemlerini başlatabilmektedir.

Satın alma birimi ilgili malzemenin alınması için fiyat araştırması yapmakta, ilgili ürünü tedarik eden şirketlerle iletişime geçmekte, gerek görürse bu şirketlerin tanıtım yapması için olanak sağlamaktadır. Bu süreçte ürünü tedarik eden şirketlerin kalite standartları, ilgili şirketin kurumsallığı önem arz etmektedir. Gelen fiyat tekliflerini değerlendiren satın alma birimi, en makul fiyata, en kaliteli ürünün tedarik edilmesi için kendi içinde toplantılar yaparak, ürün, fiyat ve tedarikçi değerlendirmesi yapmaktadır. Satın alma biriminin değerlendirme sonucunda üzerinde mutabık kaldığı tedarikçi ve ürün yönetim mekanizmasının en alt birimi olan uzmanlara sunulmaktadır ve iç kontrol mekanizmasında olduğu türden bir hiyerarşik süreç başlamaktadır.

Uzmanların onayıyla ilgili ürün ve tedarikçi önerisi müdürlere, müdürlerin onayıyla direktörlere, direktörlerin onayıyla genel müdüre, genel müdürün onayıyla şirket yöneticisine aktarılmaktadır. Bu noktada hiyerarşik yapı içerisinde herhangi bir birim ilgili ürün ve tedarikçiye onay vermez ise yine bunu hem alt kademeye hem üst kademeye gerekçeleriyle raporlamak zorundadır. Dolayısıyla ister ürün ve tedarikçi onaylanıyor olsun, ister onaylanmıyor olsun, şirketin ilgili birimleri bundan haberdar ve bilgi sahibi olmaktadır. Gerek satın alma işleminde gerekse iç kontrol ve denetimde birbiriyle bağlantılı bir örgüt şemasından söz etmek mümkündür.

3.4.7. İşletme İle İlgili Değerlendirmeler

İşletme genel anlamıyla; uzun yıllar devamlılığını sağladığından ve ilgili sektörde edindiği yerden dolayı başarılı görünmektedir. Ayrıca işletmenin kendine yeni iş alanları ve pazarlar açtığı da unutulmamalıdır. İşletmenin başarısının altında yatan sebep yöneticilerce örgüt yapısı ve işleyişi olarak betimlenmektedir.

3.4.7.1. İşletmenin İç Kontrol ve İç Denetim Mekanizması İle İlgili Genel Değerlendirmeler

İşletmenin iç kontrol ve iç denetim yapısı örgüt yapısıyla doğrudan ilintili görünmektedir. İşletme bağımsız iç denetçi kadar bu mekanizmanın işlemlerini de merkeze koymaktadır. İşletmenin kendi denetlenmesinin eksik kaldığı yerde örgüt yapısının danışmanlık ve güvence görevi gördüğü görülmektedir. Bir dezavantaj olarak özellikle inşaat sektörünün canlandığı bahar ve yaz aylarında bu örgüt yapısının görece daha yavaş işlemesi bir sorun arz edebilmektedir. Zira en alt kademeden en üst kademeye kadar süren kontrol sistemi zamandan tasarruf açısından olumsuz görülebilir. İşletme yöneticilerince de bu durumun olası olduğu söylenebilmektedir fakat işletme sağlıklı bir biçimde, bir organizma gibi işlemeyi zamandan tasarrufa yeğlemektedir.

Öte yandan işletme içinde salt denetim ve iç kontrolden sorumlu kişi ve kişilerin olası yoğunlukta ekstra çaba sarf etmelerinin önemi açığa çıkmaktadır. İç denetçi bu yönüyle aynı zamanda birimler arasında bir köprü vazifesi de üstlenmektedir.

3.4.7.2. İşletmenin Satın Alma Sürecine İlişkin Genel Değerlendirme

İşletme bir satın alma sürecinde yine örgüt yapısını ortaya çıkarmaktadır. Benzer sürecin burada da işlediği görülmektedir. Tıpkı iç kontrol ve denetim mekanizmasında olduğu gibi; zamanın iyi değerlendirilememesi olasılığı doğmaktadır. Satın alma sürecinde gerekli görüldüğünde satın alma biriminin direkt olarak ürün ihtiyacını belirten birimle ve şirket yöneticisi ile iletişime geçmesi, normal şartlarda onay merci olan birimleri atlaması bir hızlandırma yöntemi olarak görülebilir. Şirket yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşmede, yöneticiler bu durumun zaman zaman gerçekleştiğini fakat mümkün olduğunca örgüt yapısını ve bürokrasisini gözettiklerini ifade etmişlerdir. Zira işletme yöneticilerince şirketlerinin başarısı da bu organizma gibi işleyen yapıdan kaynaklanmakta ve dolayısıyla hatayı en aza indirmelerindendir.

3.4.7.3. Soru Formu Kapsamında İç Kontrol ve Satın Alma Değerlendirilmesi

3 kişiyle yapılan görüşmede soru formatı aşağıdaki gibidir. Cevaplayıcılardan ilgili önermelere evet, hayır, kısmen cevaplarından birini tercih etmeleri istenmiştir. Cevaplayıcılara yöneltilen soru formu ve cevaplayıcıların yorumları tablolar halinde özetlenmiştir. Cevaplayıcılara yöneltilen önerme formu Adiloğlu (2010)'nun "İç Denetim Süreci Ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama" başlıklı doktora çalışmasından referansla oluşturulmuştur.

Tablo 3. 1: İşletmede Satın Alma Süreci

	EVET	HAYIR	KISMEN
İşletmede satın alma yetkisi ve karar mekanizması ayrı bir departman tarafından üstlenilmiştir.	X		
İşletmede satın alma hakkında iç bilgilendirme kılavuzları bulunmaktadır.	X		
İşletmede satın alma işlemi ilgili iç prosedürlerin dışına çıkmaz.			X
Satın alma bölümü tarafından satın alma bütçesi hazırlanmakta ve finans bölümü tarafından onaylanmaktadır.			X
Satın alma işlemi ve sürece yalnızca bu konuda bilgi kaydının olduğu bir yazılım sistemi ile desteklenmektedir.	X		
İşletme satın alma süreci kesinlikle aksaklıklara uğramaz.			X
TOPLAM	3	0	3

İlgili firma yöneticilerine uygulanan soru formunun satın alma ile ilgili bölümünde yer alan sorulara verilen cevaplara bakıldığında işletmenin satın alma sürecine dair 6 prosedürden 3'ünün uygulandığını diğer 3'ünün ise kısmen uygulandığı görülmektedir. İşletme içinde satın alma işlemini yetkisinin ayrı bir departmanın inisiyatifinde bulunduğu vurgulanmıştır fakat satın alma departmanı satın alma bütçesi oluşturmamakta bu görev üst mercilerce üstlenilmektedir. İşletme satın alma sürecini veri kaydının yapıldığı bir yazılım programıyla takip etmekte ve kontrol

kolaylaşmaktadır. Cevaplayıcılar satın alma sürecinin kısmen aksaklıklara uğramadığını vurgulamışlardır. Öte yandan işletme içinde satın alma sürecine ilişkin bilgilendirme kılavuzu bulunmaktadır fakat ilgili prosedürler dışına çıkıldığı durumlarında mevcut olduğu vurgulanmaktadır. Katılımcılar işletme ilgili satın alma prosedürlerinin dışına çıkmaz önermesine kısmen cevabını vermişlerdir.

Çek ile yapılan ödemelerde ise kesinlikle boş çek yapraklarının imzalanmadığı vurgulanmıştır. Çekleri imzalama yetkisi Genel Müdür pozisyonundaki kişi ve yöneticilerdedir. Çekleri imzalama yetkisi olan yöneticiler muhasebe kayıtlarına ve banka doğrulamalarına erişebilirken, Genel Müdür yönetimce gerek görüldüğünde bunlara erişebilir. Öte yandan iptal edilen çeklerle ilgili tüm kontroller yönetim mekanizması aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Katılımcılar; tedarikçilerden satın alınan ürüne ödenen ücretler ve iskontolar sağlıklı bir biçimde raporlanır önermesine “Evet” cevabını vermişlerdir. Böylelikle finansal açıdan bir kontrol mekanizmasının satın alma sürecinde işlediği söylenebilir.

“Satın alınan ürünün kabulü ve kontrolü için işletme içinde özel bir mekanizma mevcuttur” önermesine işletme yöneticileri “kısmen” cevabını vermişlerdir.

Tablo 3. 2: Ürün Tedarik Süreci

	EVET	HAYIR	KISMEN
İşletme gerekli gördüğü ürünün satın alınması aşamasında detaylı bir piyasa araştırması yapmaktadır ve her seferinde aynı firmayı tercih etmek gibi bir alışkanlık geliştirmemiştir.	X		
Satın alınılması düşünülen ürünün araştırılması aşamasında işletmenin belirli bir prensipler ve kıstaslar ölçütleri bulunmakta ve işletme mutlaka bu ölçütlere uyarak satın alma işlemini ilgili departman aracılığıyla gerçekleştirmektedir.	X		
Ürünü tedarik eden firma ile gerekli yasal prosedürler harfiyen yerine getirilir. İlgili raporlar tutulur.	X		
Tedarikçi firmaların ürünleri, prestijleri, kalite ve maliyet standartları raporlanarak bir sonraki dönemler için muhafaza edilir ve ürün alımı gereksinimi hissedildiğinde yeniden değerlendirmeye tabi tutulur.	X		
İşletmenin satın alma işleminde belirli standart ve prensipleri vardır buna uymayan tedarikçi firmalar ile alışveriş sonlandırılır.	X		
TOPLAM	5	0	0

Ürün tedarik ve satın alma süreci incelendiğinde işletmenin 5 kontrol prosedürünün tamamını uyguladığı görülmektedir. İşletme gerekli görülen ürünün alınması

aşamasında detaylı bir tedarikçi araştırması yapıldığı ve satın alınacak ürünü tedarik edecek firmanın belirli prensip ve kıstaslara göre tercih edildiği görülmektedir. Öte yandan tedarikçi firma ile gerekli yasal prosedürlerin harfiyen yerine getirildiği vurgulanmıştır. Tedarik edilen ürünlerin ve ilgili tedarikçi firmanın kaliteleri, maliyetleri bir sonraki dönemler için raporlanarak saklanmaktadır. Böylece işletme gerekli gördüğü durumlarda bu raporlardan yola çıkarak satın alma işlemi yapabilmektedir. Katılımcıların tüm satın alma sürecinin işletme içi belirli standartlar ve prensipler ışığında gerçekleştiğini, prensiplere uymayan tedarikçi firmalar ile alışverişin durdurulduğunu vurgulamışlardır.



Tablo 3. 3: Ürün Tedarik Etme, Depolama, Ödeme Süreci ve Denetimi

	EVET	HAYIR	KISMEN
Alım işlemi ve alım sonrası ürünlerin kontrolü için ayrı bir departman görev yapmaktadır		X	
İhtiyaç olarak belirlenen ürününün alım işlemi bir üst mercii tarafından kontrol edilir.	X		
Alım işleminin peşin veya vadeli yapılmasına satın alma departmanı karar vermektedir.	X		
Satış departmanı tarafından satın alınacak ilgili ürünle ilintili olarak ortaya çıkarılan ödeme yöntemi üst merci tarafından değerlendirilir, onayına sunulur.	X		
Ödemelerde yaşanacak olası sıkıntıların giderilmesi adına yapılan ödemeler kontrol edilir ve onaylanır.	X		
Çek ile yapılan ödemelerde boş yapraklar imzalanmamaktadır.	X		
Çekleri imzalama yetkisi olan kişilerin muhasebe kayıtlarına, tahsilata ve banka doğrulamalarına erişimi kesinlikle engellenmiştir.			X
İptal edilen çeklerin tekrar kullanılmasını önleyecek tüm kontroller yapılmaktadır.	X		
Tedarikçilerden satın alınan ürüne ödenen ücretler, iskontolar sağlıklı bir biçimde raporlanır ve belgelenir.	X		
TOPLAM	7	1	1

İşletme içinde ürün tedarik etme, depolama, ödeme süreci ve denetimi sürecine bakıldığında 9 kontrol prosedüründen 7'sinin uygulandığı, 1'inin uygulanmadığı ve diğer 1'inin ise kısmen uygulandığı görülmektedir.

Tablo 3. 4: İşletmenin Satın Alma Sonrası Ürün Kabul Süreci

	EVET	HAYIR	KISMEN
Satın alınan ürünün kabulü ve kontrolü için işletme içinde özel bir mekanizma mevcuttur.	X		
Tedarikçiden alınan ürünü teslim alan birim ile satın alma birimi farklıdır		X	
İşletmeye gelen malların kontrolü teslim alma bölümü tarafından yapılmaktadır.			X
Satın alma ve teslim alma işlevi sonrasında aynı departman ürünlerin kontrolünü yapmakta ve üst birimlere raporlamaktadır.	X		
Ürünü teslim alan departman ürünün sayım, kalite kontrol işlemini gerçekleştirerek üst mercilere durumu rapor halinde sunmaktadır	X		
Teslim alma raporları tarih ve ürün bilgisi eşliğinde sunulur.	X		
İşletmede tedarik edilen ürünler için belirli kategoriler mevcuttur ve ürünler bu kategorilere göre tasnif edilir.	X		
Tedarikçiden alınan ürünler sağlıklı bir biçimde depolanır ve ürünün niteliği korunur.	X		
Kullanılan ürün miktarı konusunda raporlar hazırlanır ve depolanır.	X		
İşletmede iade edilen ürünler gerekçeleriyle birlikte raporlanmaktadır.	X		
Stokların fiziki sayımı yalnızca dönem sonunda yapılmamakta, dönem içinde de stok sayımı yapılmaktadır.	X		
Stokların sayımı ve sayım aralığı ile ilintili olarak genel bir prosedür bulunmaktadır.	X		
TOPLAM	10	1	1

Satın alma süreci ve sonrasında işletme içinde gerçekleşen denetim ve kontrol mekanizmasına bakıldığında 12 kontrol prosedüründen 10'unun uygulandığı, 1'inin kısmen uygulandığı ve diğer 1'inin ise uygulanmadığı görülmektedir. İşletme içinde satın alınan ürünün teslim alınması için ayrı bir departmanın bulunmadığı, ürünün teslim alımının satın alma departmanı tarafından yapıldığı ve ürüne ilişkin ilk kontrolün bu departmanda gerçekleştiği görülmektedir. Katılımcılar alım işlemini gerçekleştiren ayrı bir departmanın olmadığını vurgulamışlardır.

İşletme içinde satın alma departmanına alınması üzere iletilen ürünün satın alma işlemi, hangi ürünü tercih ettiği, hangi firmayı tercih ettiği yönetim kurulunca denetlenmekte ve onay beklenmektedir.

Katılımcılar alım işleminde ürünün peşin veya vadeli alınması konusunda söz hakkının satın alma departmanında olduğunu vurgulamış fakat yine bu kararın üst mercilerce onaylanması gerektiğine dikkat çekmişlerdir. Böylece olası finansal sorunların önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Zira işletmede yalnızca iç denetimden sorumlu personel tarafından yapılan ödemeler kontrol edilmekte, iç denetçi gerek görürse muhasebe departmanı ile konuyu istişare etmektedir.

İşletmede ürünün kabulü ve kontrolünden yine satın alma departmanının sorumlu olduğu fakat iç kontrol mekanizmasının hiyerarşik bir biçimde işlemesiyle üst mercilerinde alınan ürünün niteliğine ilişkin bilgilendirildiği vurgulanmıştır. Bu noktada işletme içinde raporlama ve belgeleme kültürünün yerleşik olduğu söylenebilir. Her ne kadar satın alma departmanı aynı zamanda ürün alımı ve kontrolü ile ilgilense de ilgili birimin tuttuğu raporlar ve belgeler üst birimlerinde kontrolüne sunulmakta böylece dolaylı olarak ürün kontrol işlemi paylaşılmaktadır. Satın alma departmanı aynı zamanda teslim aldığı ürünün niteliğini ve sayısını da üst birimlere rapor halinde iletmektedir. Bu raporlar ürünün detaylı bilgisini ve teslim alma tarihini içeren raporlardır.

İşletmede tedarik edilen ürünler yine satın alma departmanı tarafından belirli kategorilere göre tasnif edilmektedir. Tasnifi gerçekleştirilen ürünler bu kategorik sınıflandırma ışığında depolanmak üzere gönderilir. Kullanılacak ürünler ise raporlarıyla birlikte ürüne ihtiyaç duyan birime gönderilmektedir.

“Kullanılan ürün miktarı konusunda raporlar hazırlanır ve depolanır” önermesine katılımcılar “evet” cevabını vermişlerdir. Özellikle bu noktada özenli davranıldığı vurgulanmıştır. Kullanılan ürüne ait raporlar ürünü kullanan birim tarafından hazırlanmakta ve bir üst birime iletilmektedir. İade edilen ürünlerde aynı biçimde ürün iadesi isteyen birim tarafından gerekçeleriyle raporlanmaktadır.

İşletmede depolanan ürünlerin sayısı; kullanılması üzere ilgili birime gönderilen ve depolanması üzere gönderilen ürünlerin hesaplanması ile gerçekleşmektedir. Öte yandan periyodik bir biçimde, prosedüre bağlı bir şekilde gerçekleşen stok sayımlarıyla da doğrulanmaktadır. İşletmede stok sayımları her ne kadar belirli aralıklarla, bir prosedüre bağlı bir biçimde yapılsa da gerekli görüldüğü durumlarda dönem içinde de sayım yapılmaktadır.

Çalışmada görüldüğü üzere iç denetim, iç kontrol, bağımsız denetim gibi uygulamaların işletmeler açısından oldukça önemli olduğu görülmektedir. Özellikle satın alma ve ürün tedarik sürecinde iç denetim mekanizmasının varlığı olası sorunları en aza indiren bir uygulama olarak görülmektedir. Araştırmaya konu olan işletmenin başarısının iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim gibi unsurlar etrafında şekillendiği görülmektedir. İşletmenin yönetim şemasının da iç denetim ve iç kontrole uygun bir biçimde dizayn edilmesinin iç denetim mekanizmalarının etkin çalışmasında rol oynadığı görülmektedir.

İşletmeler için bağımsız denetçinin rolü ve önemi oldukça fazladır. Bağımsız denetçinin işletmenin tüm etkinlik ve sürecini objektif bir biçimde değerlendirilmesi, işletme içinden ve dışından herhangi bir etki altında kalmaması sağlanmalıdır. Özellikle işletme tarafından görevlendirilen denetçilere işletmeden bağımsız, objektif bir biçimde çalışabileceği çalışma koşulları hazırlanmalıdır

SONUÇ

İşletmelerde iç kontrol sistemleri oluşturma görevi işletme yöneticilerine ait bir görevdir. İç kontrol sistemleri özellikle büyük işletmeler için çok önemli bir hale gelmiştir. İşletme yönetimi tasarlayacağı iç kontrol yöntemleri ile bir taraftan işletme varlıklarının korunması, işletmeyi önemli hata ve hilelere karşı koruma işlevinin yanında işletme verimliliği açısından fayda sağlarken, diğer yandan mali tablo kullanıcılarına doğru mali tablo sunma görevini yerine getirir. İç kontrol sistemi yanında sistemin devamlı olarak kontrolünü sağlayan, eksikliklerini saptayan, gözden geçiren, sistemin yenilenmesini sağlayan bir iç denetim birimi de işletmede kurulmuş olmalıdır.

Bağımsız denetim süreci açısından iç kontrol sisteminin önemi ise giderek artmaktadır. Özellikle yaşanan skandallar sonucu Sarbanes-Oxley yasası ile denetçilere ek görev ve sorumluluklar düzenlenmiştir. Bağımsız denetim sürecinin planlamasında işletmenin iç kontrol sistemini incelemek bir zorunluluktur. Bağımsız denetçinin denetim sürecinde işletmenin iç kontrol sürecini tanınması, değerlendirmesi, denetim çalışmalarını planlayabilmek ve kontrol riskini belirlemek sorumluluğu daha çok artmıştır.

Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanınması; işletmenin iç kontrol yapısını, kontrol ortamını, muhasebe sistemini ve kontrol prosedürlerini tanınması ile gerçekleşir. Bu sürecin anlaşılması işletmedeki risklerin anlaşılmasını, önemli hata ve yanlışlıkları tespit etmesini sağlar. Bağımsız denetçi iç kontrol sistemini inceleyerek, elde edeceği bilgilerle sistemin ön değerlemesini yapar, yapacağı kontrol testleri ile sistemin işleyişini test ederek eksikleri saptar. Bağımsız denetim sürecinde tasarlayacağı denetim tekniklerini belirler.

Etkin olan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede; Denetim riski azalır, denetim süresi kısılır, denetim kolaylaşır, denetim alanı daralır, denetim raporundaki savın güvenilirliği artar, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır. Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız denetim çalışmasını olumlu yönde etkiler ve riski azaltır.

Etkin olmayan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede ise; Denetim riski artar, denetim süresi uzar, denetim zorlaşır, denetim alanı genişler.

İşletmede iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun denetçilerin iç kontrol sistemine tamamen güvenmeleri söz konusu olamaz. Denetçi kontrol riski düzeyi ne olursa olsun, asgari denetim tekniklerini uygular, önemli hesap bakiyeleri ve işlemler için asgari seviyede destekleyici denetim teknikleri uygular. Küçük işletmelerde etkin iç kontrol sistemi sağlamak mümkün olmaz, denetçi bu tür işletmelerde kontrol yordamlarını anlamaya çalışmaz ve kontrol riskini maksimum düzeyde tutar.

Denetçi denetim çalışmalarında iç denetçiden yararlanabilir, bazı çalışmalarda iç denetçilerin çalışmalarından yararlanabilir, bazı çalışmaları iç denetçilere yaptırabilir, bunun için iç denetçiye güvenmesi ve iç denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığına güven duyması gereklidir.

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.

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 ulaşıyorsa, 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.

Öneriler

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 işlemini 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. 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 mekanizması tarafından yönetilen tüm süreçler hakkında detaylı bilginin verildiği yazılı bir denetim el kitabı bulunmamaktadır. Her ne kadar işletme yönetim modeliyle birimler arası hiyerarşik bir kontrol mekanizması geliştirse de, bunun sistematik bir biçimde bağımsız bir denetçi aracılığıyla planlanmadığı görülmektedir.

Zira işletme yöneticileri yönetim şemasında iç denetçiye yer vermemiştir. Dolayısıyla iç denetçinin rolünün iyi kavranmadığı, bir gözlemci olarak görüldüğü söylenebilir. Özellikle yönetim şemasının tüm sürecinde bulunması gereken denetçiler bir gözlemciden çok danışman ve güvence olarak görülmelidir.

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.

Günümüzde birçok işletme için iç denetimin önemi hala anlaşılmış görünmemektedir. İşletmeler küresel rekabet ortamında iç denetimi sürecini organizasyonel ve finansal açıdan ekstra külfet olarak görebilmektedirler. Aslına bakılırsa iç denetim külfet olmaktan çok; işletmenin yaşayacağı finansal, organizasyonel sorun ve kayıpları en aza indiren bir uygulama olarak anlaşılmalıdır. Zira birçok işletme bu açıdan zaman, enerji ve maddi kayıplar yaşayabilmektedir. İşletmenin kurumsal kimliği ve prestiji açısından da önemi büyük olan iç denetimin işletme içindeki tüm süreçleri kontrol altında tutan yapısı başarılı bir biçimde anlaşılmalı, hem işveren hem de çalışanlar bu konuda bilinçlendirilmelidir.

İşletme içinde iç kontrol sisteminin standartların altında olduğu söylenebilir. Her ne kadar işletme hiyerarşik örgüt yapısıyla iç kontrol mekanizması çalıştığını öngörse de standartlara uygun bir iç denetime gereken önemin verilmediği gözlemlenmiştir. Örgüt hiyerarşisi içinde birimler arası bilgi alışverişinin objektif bir tutumla değerlendirilmesinde yaşanacak güçlükler olası görünmektedir.



KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2010). *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi. İstanbul.
- Akpınar, Elçin (2006). *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Ün., Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.
- Akyel, R. (2010). *Türkiye’ de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 17 Sayı 1. Manisa.
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*. Selçuk Üniversitesi. Konya.
- Arıkan, Y. (2015). *İç Denetime Genel Bir Bakış*. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Arzova, S. B. (2003). *İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. MUFAD. Avcıol Basım-Yayın. Sayı:20.
- Ayboğa, H. (2004). *Muhasebe – Hukuk İlişkileri*. Mali Çözüm Dergisi.
- Banar, K. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nisan Kitabevi.
- Bilge, S. ve Kiracı, M. (2010). *Kamu Sektöründe İç Denetim Ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma*. Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları.
- Bozkurt, N. (2006), *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

Büyükmirza, K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 13.Baskı, Ankara: Gazi Yayınevi.

Çelik, O. (2011). *Muhasebe Yönetimi*. İstanbul: TÜRMOB Yayınları.

Dabbaoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:82

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, İstanbul.

Erdoğan, M., (2005). *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ertaş, B. (2012). *İlköğretim Okullarında İşletme Denetiminin İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Giunipero, L.C. Daniel J. Brewer. (1993). *Performance Based Evaluation Systems Under Total Quality Menagement*. International Journal of Purchasing and Materials Managemenet. Vol:29, No:1.

Göçen, C. A., (2010), *Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası*, İSMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:97, İstanbul.

Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.

Gürkan, N. Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güvemli O. (2011).*Dünyada Muhasebe Tarihi*. İstanbul: Beta Yayınları.

Hacıcaferoğlu,S.(2010). *Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü Personelinin Çalışma Ortamlarında Maruz Kaldıkları Yıldırma (Mobbing) Davranışları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Elazığ: Fırat Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi ve Spor Anabilim Dalı, 2010.

http://www.asmo.org.tr/tablolari/tesmer/mue_uygulama_rehberi.pdf

http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25

<https://www.xing.com/communities/posts/endisenin-ilaci-bagimsiz-denetim-1003518226>

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları: 2130.A1

İbiş, C. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*. Sayıştay Dergisi, 85, 95-121.

Karanfiloğlu, A. Y. (1999). *Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri*. Sayıştay Dergisi, Sayı:35, Ekim-Aralık 1999.

Karapınar, A. (2003). *Bilgisayarlı Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kartal, F., (2013). *Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları*. Türkiye Finans Yöneticileri Vakfı, Maliye Finans Yazıları, Yıl: 27 Sayı: 99.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kavut, L. Taş, O. Şavlı T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayını.

Kenger, E. (2001). *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*. <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh221.doc>.

Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Türmob Tesmer Yayın No:6.

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*, Geliştirilmiş 5.Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayım.

Kızılboğa, R. (2013). *Etkin Bir iç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı*.

Korkmaz, Z. (2011). *COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

Köse,H. Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. 2.BASKI. Ankara: TC. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları,

Kurt, G. (2009). *Denetim Programının Yürütülmesi*, Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Ankara: Gazi Kitabevi.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*, Ankara.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*. 1.Cilt İstanbul.

Messier F. W., Glover S. M., Prawitt D.F. (2008). *Auditing & Assurance Services a Systematic Approach*. McGraw Hill Irwin, New York, NY.

Okur, Y.(2010). *Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim*. Maliye Dergisi, Sayı: 158.

Özer H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: Sayıştay Yayınları.

Özer, A.(1997). *Mahalli idarelerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme*, Çağdaş Mahalli İdareler, C. 2.

Özeren, B. (2000). *İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*. İnceleme, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Birinci Basım.

Pehlivanlı, D.(2010). *Modern İç Denetim – Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınevi.

PWC. (2004). *Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu*. III. PWC Çözüm Ortaklığı Platformu, İstanbul.

Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Bütçe Dünyası, 26, 1-35.

Selimoğlu S. Özbirecikli, M. Uzay, Ş. Kurt, G. Alagöz, A. Yanık, S. (2011). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Selimoğlu,S. (2012). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Sevim, A. ve Gül, M. (2012).*Elektronik İşletmelerde Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 14, Sayı 2.

Soyer, S. (2006). *Uluslar Arası Denetim Standartları*, Ankara Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Türedi, H. (2015).*COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı*. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2015 Cilt: 52 Sayı: 602.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2008).*Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki Değişikliklerle)*. Print Center, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.

Uzay, Ş. (1994).*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Pelin Yayınları.

Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132.

Uzay, Ş. (2009). *Denetim Süreci ve Aşamaları Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı, Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Ankara: Gazi Kitabevi.

Üstün, Ü. S. (2007).*Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Yılancı, F. M. (2006).*İç Denetim*. 2. Baskı, Ankara: Nobel yayın Dağıtım.

Yıldız, Ö.R. (2010). *5018 Sayılı Kanun ve Bilişim Sistemleri Denetimi*. Dış Denetim Dergisi, Temmuz, Ağustos, Eylül.

Yumuşak, Y. (2007). *Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı: Çiçek Erbil

Doğum Yeri Ve Tarihi: Midyat-31.12.1989

Medeni Hali :Bekar

E-Mail: Cicekerbil@Gmail.Com

Adres (Ev): Esenkent-Maltepe-İstanbul

Adres (İş): Mecidiyeköy-İstanbul

Telefon: 05435346151 - 02122403007

EĞİTİM DURUMU

İLKÖĞRETİM: Midyat Atatürk İlköğretim Okulu-2004

LİSE: Midyat İmkb Anadolu Lisesi-2007

ÖN LİSANS: Süleyman Demirel Üniversitesi-2012

LİSANS: Eskişehir Anadolu Üniversitesi-2014

YABANCI DİL

İngilizce :Düşük Seviye

İŞ TECRÜBESİ

Kurum Adı :Toros Medya

Unvan:Reklam Pazarlama Sorumlusu