

**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ÇALIŞMA EKONOMİSİ VE ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ ANABİLİM DALI  
ÇALIŞMA EKONOMİSİ VE ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI  
YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL ETKİNLİĞİ,  
ALSTOM VE NCR ÖRNEĞİNDE UYGULANMASI**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan  
Ferruh BASKU**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Cem KILIÇ**

**Ankara-2009**



**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ÇALIŞMA EKONOMİSİ VE ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ ANABİLİM DALI  
ÇALIŞMA EKONOMİSİ VE ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ BİLİM DALI**

**ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI  
YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL ETKİNLİĞİ,  
ALSTOM VE NCR ÖRNEĞİNDE UYGULANMASI**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan  
Ferruh BASKU**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Cem KILIÇ**

**Ankara-2009**

## ONAY

Ferruh Basku tarafından hazırlanan “Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminde İç Kontrol Etkinliği, Alstom ve NCR Örneğinde Uygulanması” başlıklı bu çalışma 03/03/2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Ana Bilim Dalında Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

PROF. DR. KADİR ARICI

Üye

PROF. DR. EYÜP BEDİR

Üye

PROF. DR. NİZAMETTİN AKTAY

Üye

PROF. DR. CEM KILIÇ

Üye

PROF. DR. ŞERİFE ÖZSUCA

## ÖNSÖZ

Hızla büyüyen iş dünyasında bu büyümeye bağlı olarak İnsan Kaynakları Yönetimi ve iç kontrol sistemlerinde birtakım değişiklikler, gelişmeler olmaktadır. Geleneksel yöntemler yerini kurumsal yöntemlere bırakmakta, ortaya bir takım kurallar ve standartlar çıkmaktadır. Bütün yapılanmalar hem dünyadaki diğer ülkelerde hem de Türkiye’de yasalarla desteklenmeye başlamıştır.

Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminde İç Kontrol Etkinliği, Alstom ve NCR Örneğinde Uygulanması başlıklı tezimde, enerji ve bilişim sektörlerinden seçilen iki firmanın bilgi ve deneyimlerini özellikle ülkemizde yerli firmalara referans niteliğinde sunulmuştur.

Tez çalışmamı tamamlamamda bana önemli katkıları olan başta tez danışmanım Prof. Dr. Cem Kılıç olmak üzere hocalarım Prof. Dr. Eyüp Bedir ve Prof. Dr. Şerife Özsuca’ya teşekkür ederim. Doktora çalışması sürecinde bana sabırlı tavırlarıyla yardımcı olan sevgili eşim Ilgın’a ve değerli oğlum Ali’ye, ayrıca Alstom ve NCR firmalarında tezimin hazırlanması sırasında katkıda bulunan tüm çalışanlara teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ, ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL

I. İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ KAVRAMI VE KAPSAMI .....	5
A. İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramı.....	5
B. İnsan Kaynakları Yönetiminin Kapsamı .....	9
II. ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ KAVRAMI VE KAPSAMI .....	11
A. Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramı.....	13
B. Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminin Kapsamı .....	21
III. İÇ KONTROL KAVRAMI VE KAPSAMI.....	25
A. İç Kontrol Kavramı .....	25
B. İç Kontrolün Kapsamı .....	29
1. Genel Kontrol.....	30
2. Risk Değerlendirmesi .....	31
3. Kontrol Faaliyetleri.....	31
4. Bilgi ve Raporlama .....	32
5. Gözlem .....	32

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GELİŞİMİ, MEVCUT DURUMU İNSAN KAYNAKLARI İLE İLİŞKİSİ VE GELECEĞİ

I. İÇ KONTROLÜN GELİŞİMİ VE MEVCUT DURUMU .....	34
A. Dünya'da İç Kontrolün Gelişimi ve Mevcut Durumu .....	34
1. Dünyada İç Kontrolün Gelişim Nedenleri Ekonomik Skandallar ve Örnek Olarak Enron Olayı .....	35
2. Dünyada İç Kontrolün Mevcut Durumu .....	45
B. Türkiye'de İç Kontrolün Gelişimi ve Mevcut Durumu .....	46
II. ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ İÇ KONTROL İLİŞKİSİ .....	58
A. Stratejik Açıdan İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi ....	64
B. İç Kontrol Sistemi Açısından İç Kontrol ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi.....	68
1. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları .....	70
2. İç Kontrolün Bileşenleri .....	70
C. Stratejik İnsan Kaynakları Açısından İç Kontrol ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi .....	76
1. Rekabet Ortamında Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci .....	78
a. Stratejik Analiz Aşaması.....	79
b. Küresel Rekabette Başarıyı Sağlayacak İnsan Kaynakları Stratejilerinin Yapılandırılması Aşaması .....	79
c. Stratejik Kontrol ve Değerlendirme Aşaması .....	80
2. Toplam Kalite Yönetimi Etkisinde Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci.....	84
III. ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİNİN GELECEĞİ .....	87

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ALSTOM VE NCR FİRMALARINDA GENEL YÖNETİM VE FİNANS İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ÖRNEK UYGULAMALARI KONUSUNDA BİR ARAŞTIRMA

I. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ .....	93
A. Amaç .....	93
B. Kapsam.....	94
C. Evren .....	94
Ç. Örneklem ve Örnek Türü .....	94
D. Araştırmanın Yöntemi.....	95
E. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Aracı .....	95
F. Verilerin Toplanması .....	96
G. Verilerin Değerlendirilmesi.....	97
II. MÜLAKAT NETİCESİNDE ELDE EDİLEN VERİLER.....	97
A. Genel Yönetim Kontrolleri .....	98
1. İnsan Kaynakları Yönetiminin Kontrolü .....	98
2. Şirket Ana Merkez Kapsamındaki Genel Kontroller .....	99
3. Ana Merkeze Bağlı Bulunan Yabancı Ülkeler Kapsamındaki Genel Kontroller .....	104
4. Bilgi Sistemleri Yönetiminin Kontrolü .....	111
5. Vergi Yönetiminin Kontrolü .....	119
6. Kanunlara Uygunluğun Kontrolü .....	121
B. Finansal Yönetim Kontrolleri .....	123
1. Gelirlerin Kontrolü .....	123
2. Giderlerin Kontrolü.....	131
3. Envanter Yönetiminin Kontrolü .....	138
4. Üretimin Kontrolü.....	140
5. Hazine'nin Kontrolü.....	141
6. Raporlama ve Muhasebenin Kontrolü.....	150

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

I. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NCR VE ALSTOM ÖRNEKLERİNDE KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRMESİ .....	155
A. İnsan Kaynakları Yönetimi İle ilgili İç Kontrollerin Değerlendirilmesi .....	156
B. Genel Yönetim ile İlgili İç Kontrollerin Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	157
C. Finans ile İlgili İç Kontrollerin Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	162
II. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	165
A. İnsan Kaynakları Yönetimi ile İlgili İç Kontrollere Bağlı Oluşturulması Gereken Süreç Önerileri.....	168
1. İnsan Kaynakları Yönetimi ile İlgili İç Kontrollere Bağlı Oluşturulması Gereken Süreç Önerileri .....	169
2. İstihdam – Seçim süreci.....	170
3. Performans ve geliştirme sistemi .....	170
4. Kişi İncelemesi.....	171
5. Çalışan sözleşmelerinin sona ermesi .....	171
6. Bordro Yönetimi .....	171
B. Genel Yönetim ile İlgili İç Kontroller Açısından Öneriler.....	174
C. Finansal ve İdari Yönetim ile İlgili İç Kontroller Açısından Öneriler .....	177
<b>SONUÇ .....</b>	<b>180</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>186</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>199</b>
<b>ÖZET .....</b>	<b>211</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>213</b>

**KISALTMALAR**

T.T.K	Türk Ticaret Kanunu
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
TKY	Toplam Kalite Yönetimi
ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
J-SOX	Japon Sarbanes Oxley uygulaması
SOX	Sarbanes Oxley
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ERP	Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning)
İK	İnsan Kaynakları
İKY	İnsan Kaynakları Yönetimi
BoM	Malzeme faturaları (Bill of Material)
B&G	Teminatlar ve Garantiler (Bonds and Guarantees)
IT	Bilgi Sistemleri (Information Technologies)
KDV	Katma Değer Vergisi
GST	Mal ve Hizmet Vergileri (Goods and services sales tax)
PIT	Gelir Vergisi (Personal Income Tax)
SMART	(Esnek, Ölçülebilen, Anlaşılmalı, Gerçekçi, Zaman sınırlı)
IN	Uluslararası Ağ (International Network)
FPC	Finansal Planlama Merkezi (Financial Planning Center)

## GİRİŞ

Bu tez çalışmasında, kurumsallaşmış büyük ölçekli şirketlerin en önemli sorunlarından biri olan hissedarlarına doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının giderilmesinde kullanılan yöntemlerden biri olan, iç kontrol yapısı ve bu yapının önemli hataları önleme ve ortaya çıkartma yapısının oluşturulmasında insan kaynakları ile birlikte oluşturduğu yapı ele alınmıştır.

Denetim sürecini kolaylaştıran en önemli faktör, iç kontrollerin varlığıdır. İç kontrol; işletmenin özel amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlamak için yönetim tarafından konulan kurallar ve süreçlerdir. Bu aşamada yönetim gerek Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen maddeler ile gerek kurul olarak aldığı kararlar çerçevesinde iç kontrol yetkisini insan kaynakları bölümüne devrederek bireyler ile direk ilişkide olan insan kaynakları bölümünün hem günümüzde daha etkin hale gelmesini, hem de iç kontrol mekanizmasının tek elden şirket içi diğer bölümler ile koordineli bir şekilde sürekli çalışır halde tutulmasını sağlamış olacaktır.

İnsan kaynakları yönetimi, işletmelerde verimliliği arttırmak ve planlanan hedeflere ulaşılmasında aracılık eden eldeki kaynakların en iyi şekilde kullanılmasını sağlayan, şirket disiplininin personele aktarılmasını gerçekleştiren bir destek birimidir.

İnsan kaynakları bölümü son derece yetenekli, esnek, piyasadaki gelişmeleri takip edebilen ve uyumlu kişilerden oluşmalıdır. Çünkü insan kaynakları yönetiminin işi insanlardır. Hatta insan psikolojisine kadar inilmeli ve sorunlar anlaşılıp, çözümcül olunmalıdır. Firmanın belirlemiş olduğu hedefler doğrultusunda, işe alımlarda yönetime destek verilmelidir. Doğru insanların doğru görevlere alınmasında etkin rol oynanmalıdır. İnsan kaynaklarının getireceği öneriler idari kadrolar tarafından kabul görebilir de görmeyebilir de, ancak amaç fikir üretmek ve doğru değerlendirme yapabilmektir.

İnsan kaynakları bölümü ise, örgütte rekabetçi üstünlükler yaratmak amacıyla gerekli insan kaynağının sağlanması, istihdamı ve geliştirilmesiyle ilgili kural oluşturma, planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetleme faaliyetlerini içeren bir disiplinden oluşmaktadır.

İç kontrol mekanizması ile insan kaynakları yönetimi birlikte hareket etmelidir. Burada "İç Kontrol" "Internal Kontrol" ve "İç Denetim" "Internal Audit" arasındaki farkı belirtmekte yarar bulunmaktadır.

İç kontrol süreklilik arz eder. Her kurumun bir iç işleyişi vardır. Bu işleyiş bir kurallar çerçevesidir ve bu kurallar finans – muhasebe – satış – insan kaynakları – satın alma – üretim – bilgi sistemleri gibi tüm birimleri kapsamakta ve oldukça etkili olmaktadır. Özellikle büyük kuruluşlarda sistematik olarak düzeni sağlamak, uyumlu ve tek düzen sistem sağlamak için iç kontrol daha etkin hale getirilmelidir.

İç denetim ise, kuruluşun ana merkezi tarafından yetiştirilmiş bilgili, tecrübeli ve etkin bir ekibin ara süreçlerde denetim yaparak kuralların ne derece uygulandığını kontrol eden bir sistemdir.

Her kuruluş için en önemli faktör insandır. Dünyadaki başarılı kuruluşlara baktığımızda mutlaka etkin bir yönetim kurulu başkanı, mükemmel yakın bir organizasyon ve iç kontrol olduğunu görmekteyiz.

Firmalarda çalışan personelin daha verimli olabilmesi için motivasyon gereklidir. Bu sadece parasal anlamda olmayabilir. Bunlar; kendisi için belirlenecek iyi bir eğitim programı, faydalı olabileceğini düşündüğünüz daha üst düzey bir görev veya mesleki gelişim imkanı sunmak olabilir. Fakat bu destek sadece birim yöneticileri tarafından takip edilemez. Demek ki yöneticilere yön ve destek verecek bir birime ihtiyaç vardır. Bu birim de insan kaynaklarıdır.

İnsan kaynakları yukarıda belirtilen tüm birimlere destek verecek nitelikte olmalıdır. Sorunları anlayıp çözüm üretebilmelidir. Günümüzde ve ülkemizde insan kaynaklarının önemi gün geçtikçe daha önem kazanmaktadır.

Bu tezde savunmuş olduğum “aynı çatı altında birleştirme”deki amaç insan kaynakları ve iç kontrol arasındaki benzerliklerden kaynaklanmaktadır. Her ikisi de riskleri kontrol altına almayı hedefler, eldeki verileri en iyi şekilde kullanır, varlıklarını korur, şirket hedeflerine ulaşmak için uygun plan yapar ve uygulanmasını sağlar.

Burada denetleme faaliyeti konusundan hareketle önemli şirket içi işlevlerinden biri olan iç kontrol olarak ifade edilen kontrol mekanizmasının değerinin iyice anlaşılması ve insan kaynakları bölümlerinin kontrolünde uygulanırlığının arttırılması amacıyla, bu tez çalışması dört bölüm halinde gerçekleştirilmiştir.

Birinci bölümde; genel olarak insan kaynakları yönetimi, uluslararası insan kaynakları yönetimi ve iç kontrol konuları kavramsal olarak ele alınmıştır.

İkinci bölümde; Dünya’da ve Türkiye’de uluslararası insan kaynakları yönetimi çerçevesinde iç kontrol sisteminin gelişimi, mevcut durumu, insan kaynakları ile ilişkisi ve geleceği konuları kavramsal ve teorik bazda tartışılmıştır.

Üçüncü bölüm; tezin ampirik çalışma yapılan bölümüdür. Bu bölümde, tez çalışmasının metodolojisi ortaya konmuş, genel yönetim ve finansal kontrol uygulamalarının nasıl yapıldığı ve söz konusu kontrollerin insan kaynakları yönetimi ile ilişkisi konusunda araştırma gerçekleştirilmiştir.

Dördüncü bölümde; üçüncü bölümde elde edilen niteliksel veriler ışığında sonuçlar değerlendirilmiş, uluslararası insan kaynakları yönetimi çerçevesinde iç kontrol sistemi ile insan kaynakları yönetimi arasında ilişki tespit edilmeye çalışılmış ve konuyla ilgili orijinal öneriler geliştirilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK İNSAN KAYNAKLARI, ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI VE İÇ KONTROL

#### I. İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ KAVRAMI VE KAPSAMI

##### A. İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramı

İnsan kaynakları yönetimi, çalışma hayatında önemli bir yer tutan, işletmelerde çalışan kişilerin ihtiyaçlarına, gelişimlerine ve eğitimlerine odaklanmış olan insan merkezli bir yaklaşımdır.

İnsan kaynakları yönetimi, personel yönetiminin geliştirilmiş ve genişletilmiş hali olarak düşünülebilir. İnsan kaynakları yönetimi ile klasik personel yönetimi anlayışının yerini modern bir yönetim yaklaşımı almıştır.<sup>1</sup>

Şirketlerin yönetim gruplarında yöneticilerin önemli stratejileri belirleyen çekirdek kadroda yer alması da insan kaynaklarının tanımına dahil edilebilir. Stratejik insan kaynakları ise şirket ile ilgili stratejik planlama ve karar vermeden, çalışanları ilgilendiren tüm insan kaynakları fonksiyonlarının yönetiminden sorumludur. Bu durum insan kaynakları yöneticisinin daha çok sorumluluk almasına, kurumun işleyişi ve kararlarına ortak olmasına neden olmaktadır. Bu sayede insan kaynakları departmanının üst düzey yöneticisi, şirketin yönetim grubunda değişmez bir yere sahip olmaktadır.

“Dünyadaki birçok firmada insan kaynaklarından birinci dereceden sorumlu kişinin ünvanı insan kaynaklarından sorumlu Genel Müdür Yardımcısı olup doğrudan Genel Müdüre bağlı olarak çalışmaktadırlar.

---

<sup>1</sup> Wayne F. Cascio, **Managing Human Resources Productivity, Quality of Work Life, Profits**, McGraw-Hill, 1998, s. 16-19.

Türkiye'de 2001'e Doğru İnsan Kaynakları Araştırması'ndan elde edilen bulgular, Türkiye'de de birçok firmada insan kaynaklarından birinci derece sorumlu kişilerin %67.3'ünün ünvanının Genel Müdür Yardımcısı, İnsan Kaynakları Koordinatörü, İnsan Kaynakları Müdürü veya Direktörü olduğunu ve daha da önemlisi bu kişilerin %61.6'sının organizasyonda doğrudan Genel Müdüre bağlı olarak çalıştığını ortaya çıkarmıştır. Tüm bu göstergeler insan kaynakları yönetimi bölümlerinin firmalarda stratejik düzeyde ele alınmaya başladığını ve önemlerinin giderek artmakta olduğunu göstermektedir.”<sup>2</sup>

Rekabetin artması, yüksek kaliteli üretim, yaratıcılık gibi yeni çağın getirdiği uygulamalar insan kaynakları politikalarının değişmesine neden olmuştur. Yeni çağın getirdiği bu uygulamaların gerçekleştirilebilmesinde “insan“a verilen değer artması en önemli şart olmuştur. Bu düşünce doğrultusunda hareket edildiğinde insan kaynaklarının yönetimine verilen değer de artmıştır. İnsan Kaynakları Yönetimi konusunun daha geniş bir şekilde analiz edilmesi ve işletmelerde çalışan insan kaynağına daha fazla yatırım yapılmasını gerekli kılan yöntemlerin benimsenmesi desteklenmiştir. Bu noktada İnsan Kaynakları Yönetimi kavramına ilişkin bir çok tanıma rastlanmaktadır. Bunlar<sup>3</sup>:

- İnsan Kaynakları Yönetimi; "İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmeleri için gerekli olan işlevleri gerçekleştirecek yeterli sayıda vasıflı elemanın işe alınması, eğitilmesi, geliştirilmesi, motive edilmesi ve değerlendirilmesi işlemidir".

---

<sup>2</sup> Z. Ağdelen, H. Erkut, "Firma Kurumsal ve Yönetimsel Özelliklerinin İnsan Kaynakları Yönetimi Üzerindeki Etkilerinin Analizi", **GAU J. Soc.& Appl. Sci.**, 2008, s.38-40.

<sup>3</sup> Ceyhan Aldemir, Alpay Ataol, Gönül Budak, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, İzmir: Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, 2001, s.9

- İnsan Kaynakları Yönetimi, "Organizasyon ve çalışanlar arasındaki ilişkileri etkileyen tüm yönetim karar ve hareketleridir".<sup>4</sup>

Genel anlamda İnsan Kaynakları Yönetimi'nin, insana odaklanmış, çalışanların ilişkilerini yönetsel bir yapı içinde ele alan, kurum kültürüne uygun çalışan politikalarını geliştiren ve bu yönüyle kurum yönetiminde kilit işlev görevi gören bir fonksiyona sahip olduğu söylenebilir. Bu tanımlar ışığında İnsan Kaynakları Yönetimi, insan faktörünün işletme hedefleri doğrultusunda en iyi şekilde yönetilmesi, geliştirilmesi ve motive edilmesi şeklinde ifade edilebilir.

İnsan kaynakları yönetiminin gelişim sürecinde etkisi olan ve bu süreci hızlandıran faktörler; globalleşme ve artan rekabet, işgücünün yapısında ve yönetim ve üretim modellerinde meydana gelen değişimlerdir. İnsan Kaynakları Yönetimi'ne geçişi hızlandıran bu nedenleri şu şekilde inceleyebiliriz:

- İşgücü ile ilgili maliyetlerdeki değişimler (Teknoloji, otomasyon gibi gelişmeler işgücüne olan ihtiyacın düşmesine yol açmıştır)<sup>5</sup>
- Verimliliğin önem kazanması (Tatmin düzeyi düşük, başarı güdüsü düşük bir işgücünün verimli olması beklenemez)
- Değişimler (Yönetim ve Üretim)
- İşgücünü olumsuz etkileyen diğer faktörler (verimsizlik, yabancılaşma, tatminsizlik gibi kavramlara çözüm aranması)

---

<sup>4</sup> Aldemir, Ataol, Budak, **a.g.e.**, s.8-12

<sup>5</sup> Özşuca, Şerife Türcan, "Teknolojik Gelişme ve İstihdam", **İş ve İşçi Bulma Kurumu İstihdam Dergisi**, no:18, Ocak-Mart 1995, s.21-22

1970'li yıllarda etkisini hissettirmeye başlayan ve günümüzde üzerinde en çok tartışılan konulardan biri olan küreselleşme, geniş kapsamlı ve pek çok alanı etkileyen bir oluşumdur. Küreselleşme kavramının bu kadar çok kullanılmasında, üretim ve yönetim modellerinin farklı nedenlerden dolayı yaşadığı, henüz tamamlanmamış olan değişim etkili olmuştur. Yaşanan bu değişimin nasıl ve ne zaman sonuçlanacağını tahmin etmek oldukça zordur. Değişimin bir ürünü olan küreselleşmeyi; teknolojideki gelişmeler, yani telekomünikasyon, daha ucuz, daha iyi, daha güvenilir ulaşım, ticari liberalizm, genişleyen ithalat, ihracat ve üretimin parçalanması zorunlu hale getirmiştir. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte insan kavramının önemi artmıştır; çünkü fark yaratacak olan teknolojiyi üretecek ve kullanacak olan, insan unsurudur. Bundan dolayı, işletmeler insan kaynaklarına yatırım yapmalı, personeli yetkilendirmeli ve motive etmelidir. Küreselleşmeyle birlikte uluslararası piyasada başarılı olmak isteyen şirketler yönetim anlayışında gelişmelere açık stratejiler benimsemişlerdir. Bu gelişme sonucu, insan odaklı üretim anlayışı ortaya çıkmıştır.<sup>6</sup>

Küresel dünyada başarının sınırlarını belirleyen en önemli faktör, dünya piyasalarına açılmış malların rekabet gücüdür. Tüm dünya, artan rekabet koşullarıyla başa çıkmak için değişik çözümler aramaktadır. Piyasaların ulusal sınırlarını aşarak uluslararası bir nitelik kazanması ve aynı zamanda piyasalardaki rekabetin giderek artması sonucu dünya ekonomisinde yapısal bir değişim yaşanmıştır. Bu görüşü destekleyen diğer bir görüş de şudur: Dünyada ticaret ve sermaye hareketleri ile bilim ve teknoloji alanındaki gelişmeler ulusal devletlerin sınırlarını aşan boyutlara ulaşmış ve uluslararası bir boyut kazanmaya başlamıştır. Bu gelişmelere paralel olarak; örgütler rekabette başarı şartı olarak "insan" unsuruna önemi

---

<sup>6</sup> Dursun Bingöl, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1998, s.7-15

öncül şart olarak algılamaya başlamışlar ve bu yönde yatırımı bir maliyet unsuru olarak görmekten vazgeçmişlerdir.<sup>7</sup>

İnsan kaynak idaresinin amaçlarından birisi, global idarecilerde yeni beceri ve becerileri geliştirmektir.

## **B. İnsan Kaynakları Yönetiminin Kapsamı**

İnsan Kaynakları Yönetimi günümüzde yaşanan hızlı değişme, gelişme ve bilgi artışının yol açtığı bireylerdeki bilgi eskimesini önlemeye ve çalışanların bireysel gelişimlerini sağlamaya çalışır. Her olayın, işin en önemli bileşeni olan insan unsurunun yönetimi, insan ilişkileri, personel yönetimi, endüstri ilişkileri, çalışanların tatmini, motivasyonu, kariyer planları, performans değerlendirmesi, işe alım, uyum programları, eğitim ve geliştirme çalıştırmaları gibi insan merkezli işlevleri kapsamaktadır. Amacı kurumun amaçlarına başarılı bir biçimde ulaştırılması olan İnsan Kaynakları Yönetimi, Personel Yönetimi gibi çalışanların kurumla ve devletle olan ilişkilerini düzenleyen teknik bir iş olmakla sınırlı değil, bu işlevi de içeren ve muhasebe, pazarlama, üretim gibi kurum fonksiyonları kadar örgütün yönetimine katkıda bulunan bir işlemdir.<sup>8</sup>

Şirketle çalışanlar arasındaki ilişkileri belirleyen ve etkileyen tüm yönetime dair kararlar insan kaynakları yönetimine dahildir. İlk olarak şirketin yapısını ve stratejisini belirlemede yetkili olan modern insan kaynakları yönetimi, çalışanların şirket kültürünün oluşturulması ve şirkete olan bağlılıklarının artırılması konusunda da etkin rol oynar.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Aşkın Keser, “Değişen Yönleriyle Personel Yönetimi: İnsan Kaynakları Yönetimi”, **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, cilt 4, sayı 1, sıra 7, no 275, 2002, s.12-19

<sup>8</sup> J. Margaret Palmer, **Performance Aprehisals**, Rota Yayıncılık, İstanbul, 1993, s.179.

<sup>9</sup> Mehmet İnce, Değişim Olgusu ve Örgütlerde İnsan Kaynakları Yönetiminin Değişen Fonksiyonları, **Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi**, s.328.

İnsan Kaynakları Yönetimi, örgütsel ortam içinde çalışanların aralarındaki bağlılığın geliştirilmesi, kurumsal kültürün yerleştirilmesini sağlamaya çalışır. Felsefesi, teknik özellikleri ve uygulamaları ile 1980'li yıllarda ortaya çıkmış, iş ilişkilerine farklı bir bakış açısı getirmiş, insanı merkez alan bu disiplini somuta indirgeyip tanımlamak oldukça zordur. İnsan kaynakları yönetimi, kurumdaki iş bölümü sonucu çalışanlar arasında çıkan gerilimler, çatışmalar, beklentiler ile ilgilendirir ve kurumsal ortamda insan ilişkilerini parça parça olarak değil bir bütün halinde incelemeye çalışır. İnsan kaynakları yönetiminin temel iki amacından birincisi bireyin ihtiyacına cevap vermek, onun mesleki gelişimine katkıda bulunmaktır. İkincisi ise, insan kaynağının organizasyonun hedefleri doğrultusunda en verimli biçimde değerlendirilmesidir.

İnsan Kaynakları Yönetimi, örgütsel değişmeyi sağlar ve iletişimi, organizasyon içinde motive edici bir unsur olarak kullanır. Zamanla oluşan kurumsal kültürün paylaşılmasını ve kuruma bağlılığı sağlar. İnsan Kaynakları Yönetimi, gerek kurum içinde gerekse kurum dışında insan kaynağının beklenti ve haklarının takipçisi olur, tüm çalışanların optimal performans düzeyine ulaştırılmasını hedefler. İnsan Kaynakları Yönetimi, bilgi toplumu, post-modern toplum, globalizasyon, iletişim toplumu ve benzeri biçimlerde tanımlanan toplumsal dönüşümün kişi ve kurum düzeyinde gerçekleştirilebilmesine yönelik çalışmalar gerçekleştirir. Çünkü dönüşümün temelinde "insan" ve onun dönüşümü yer almaktadır.

Şirketteki sistemin bilinmemesi ve sürecin anlaşılabilmesi hem kişiler hem de şirket için sıkıntı yaratacaktır. Bu yüzden yönetici konumundakilerle beraber çalışanların da performans değerlendirmesi, terfi ve ödüllendirme koşulları gibi konularda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. İnsan kaynakları yönetimi çalışanların bu ve benzeri konularda bilgi edinebileceği bir merkez konumunda olmalıdır. Çalışanların ne şekilde değerlendirildiklerini ve bu değerlendirmelere göre hareket etmeleri şirketteki denetime de kolaylık

getirecektir. Çalışanların bir nevi kendi kendilerini kontrol etmesi, denetimin de kendiliğinden gerçekleşmesine neden olmaktadır. İnsan kaynakları yönetimi merkezlerinin bilgi akışını sistematik ve belirli bir disiplin içinde gerçekleştirmesi, insan kaynaklarıyla ilgili sorulara zamanında cevap verilebilmesine ve gerekli alt yapının oluşturulmasına neden olur.<sup>10</sup>

Günümüz işletmelerinin hiyerarşik yapılanmasında gücün kaynağı değişmiştir. Otoriteye dayalı yönetim, yönetsel pozisyonlar, görevler, roller tartışılır hale gelmiştir. Uzmanlık alanı, takım çalışması ve karşılıklı işbirliği ön plana çıkmıştır. Günümüz insanı daha çok bilgi işi ile uğraşmaya başlamaktadır. Dolayısı ile çalışanların “bilgi insanı” olmaları, gelecekteki organizasyon yapısının temel özelliği olacaktır. İnsan kaynakları yönetimi, bilgi organizasyonlarını oluşturacak insan kaynağının yerleştirilmesine uygun ortamlar hazırlar. Bunu yaparken de “bilgi insanının eseridir” mantığından hareketle insana daha büyük önem verir ve bilgiyi değil insanı temel kaynak olarak ele alır.<sup>11</sup>

## **II. ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ KAVRAMI VE KAPSAMI**

Günümüzde herhangi bir ülkede kurulmuş olan bir şirketin başka ülkelerde de faaliyet göstermesi sonucu çokuluslu şirketler ortaya çıkmıştır. Uluslararası insan kaynakları kavramını açıklamadan önce çok uluslu şirketlerin tanımı yapmakta fayda vardır:

---

<sup>10</sup> Türkan Argon, Altay Eren, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Nobel Yayın Dağıtım, y. 2004, s. 79

<sup>11</sup> İlhami Fındıkçı, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Alfa Basım, 2003.s.18-21

“Yatırım faaliyetlerini birden fazla ülkede sürdüren, üretimle ilgili kararları bir merkezden alan ve çeşitli yollarla bağlı şirketlerin kararlarını etkileyebilen şirketler, çokuluslu şirketlerdir.”<sup>12</sup>

“İkiden çok ülkede bağlı şirketleri aracılığı ile gelir yaratıcı yatırım ve üretim faaliyetlerinde bulunan, şirket varlık ve bütünlüğünü evrensel düzeyde ilgilendiren konularda kararlar alma ve uygulamada merkezileşmiş, üst düzey yöneticileri karar ve davranışlarında milliyetçilik ilkelerinden uzaklaşmış görünen ve ekonomik faaliyetlerinde bütünleşmiş şirketler topluluğudur.”<sup>13</sup>

Çok uluslu şirketler, gittikleri ülkede yabancı sermayeyi düzenleyen mevzuata uygun olarak direkt yatırım şeklinde özel bir yatırımda bulunan, örgüt yapısı, karar alma ve denetim davranışları açısından bir bütünlük gösteren ve uluslararası faaliyetleriyle tanınmış olan firmalardır.<sup>14</sup>

Çok uluslu şirketler genel merkezi belirli bir ülkede olduğu halde, faaliyetlerini bir veya birden fazla ülkede kendisi tarafından koordine edilen şubeler, yavru şirketler veya bağlı şirketler aracılığıyla ve genel merkez tarafından kararlaştırılan bir işletme politikasına uygun olarak yürüten büyük şirketlerdir.<sup>15</sup>

Çok uluslu şirketlerin ortaya çıkmasına köken ülkenin itici faktörleri ve kabul eden ülkenin çekici faktörleri yol açar. Bu faktörleri sıralayacak olursak köken ülkenin itici faktörleri şunlardır:

- İç piyasa koşullarının yetersizliği
- Mevcut pazarları muhafaza endişesi
- Üretilen malın uluslararası niteliği

<sup>12</sup> Öznur Yüksel, **Uluslararası İşletme Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 1999, s.112

<sup>13</sup> Yüksel, **a.g.e.**, s.112

<sup>14</sup> Yüksel, **a.g.e.**, s. 112-113

<sup>15</sup> Gülten Kutal, **Endüstri İlişkileri Açısından Çok Uluslu Şirketler**, İ.Ü İktisat Fakültesi, 1982, s.21.

- Köken ülkede ücretlerin yüksek diğer sosyal hakların gelişmiş olması
- Köken ülkenin vergi mevzuatı
- Köken ülkenin yeniden ithal kolaylıkları sağlaması
- Köken ülkede üretimin daha rasyonel işletmecilik uygulamasına imkan vermemesi

Kabul eden ülkenin çekici faktörleri ise şunlardır:

- Kabul eden ülkenin geniş bir pazara sahip olması
- Kabul eden ülkenin himayeci tedbirleri
- Kabul eden ülkede işgücünün ucuz olması
- Kamu otoritelerine sağlanan avantajlar<sup>16</sup>

Bu faktörler sonucunda ortaya çıkan çok uluslu şirketlerin, yabancı ülkelerde yatırımda bulunmaları nedeniyle karşılaştıkları bazı değişik uygulamalar ve çokuluslu olmanın getirdiği sorunlar vardır. Bunlardan bir tanesi de insan kaynakları yönetimidir. Bu nedenle şirketlerin, uluslararası nitelik kazanan insan kaynakları yönetimi üzerinde önemle durmaları gerekmektedir.<sup>17</sup>

## A. Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramı

İnsan kaynakları yönetimi, tam bir tanım yapmak gerekirse, örgütte rekabetçi üstünlükler yaratmak amacıyla gerekli insan kaynağının sağlanması, istihdamı ve geliştirilmesiyle ilgili kuralları oluşturma, planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetleme faaliyetlerini içeren bir disiplindir. İnsan

<sup>16</sup> Kutal, a.g.e., s.23-35

<sup>17</sup> Dursun Bingöl, "Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi", **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Beta Basım, 1998, s.443-445

kaynakları yönetiminin temel görevi, personelin hem verimliliğini hem de tatminini artıracak örgütsel çevreyi yaratmaktır.<sup>18</sup>

En basit anlatımla insan kaynakları yönetiminin globalleşmesini, insan kaynaklarıyla ilgili bilgilerin yerel olmaktan çıkıp yabancı topraklara doğru genişlemesi olarak tanımlayabiliriz. Bu genişleme yabancı ülkelerin insan kaynakları deneyimleri göz önünde tutularak, yerel insan kaynakları uygulamalarının evrenselleştirilmesi şeklinde veya uluslararası şirketlerin insan kaynakları konuları üzerinde yoğunlaşarak oluşturduğu özel bir alan çalışması şeklinde olabilir.<sup>19</sup>

İnsan kaynakları yönetiminden uluslararası insan kaynakları yönetimine geçilmesini sağlayan birçok gelişme olmuştur. Sovyetler Birliği'nin dağılması, Doğu Avrupa'da meydana gelen değişiklikler, bölgesel birleşmeler, bilgi teknolojisindeki önemli gelişmeler, uluslararası rekabetin yoğunlaşması ve özellikle 1992'de Avrupa Birliği'nin Avrupa ülkelerinin pazarlarını birleştirmesi bu gelişmelerden en önemlileridir. Bütün bu gelişmeler küreselleşmenin kapılarını açmıştır. Şirketlerin global boyuta ulaşmaları insan kaynakları yönetiminin de global boyuta ulaşmalarını gerekli kılmıştır. Şirketlerin örgütsel yapısındaki değişimler, yapı içindeki insanların yönetiminin de değişmesini gerektirir.<sup>20</sup>

Günümüzde başka ülkelerin yatırımcılara sunduğu fırsatlardan da yararlanmak isteyen şirketler, buldukları ülkede yaptıkları yatırım faaliyetlerinin yanısıra o ülkelerde de yatırımlar yapmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler başta olmak üzere birçok ülke yeni yatırımlardan yarar sağlamak

<sup>18</sup> Özdemir Akmut, Ramazan Aktaş, Burhan Aykaç vd., **Girişimciler İçin İşletme Yönetimi**, Gazi Kitabevi, 2003, s.341

<sup>19</sup> Oded Shenkar, "The Globalization of Human Resource Management: The Interdisciplinary Challenge", **Global Perspectives of Human Resource Management**, Prentice Hall Inc., 1995, s.11-13

<sup>20</sup> Wayne Cascio ve Elaine Bailey, "International Human Resource Management: The State of Research and Practice", **Global Perspectives of Human Resource Management**, Ed: Oded Shenkar, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1995, s.15-36.

amacıyla, çok uluslu şirketlere kolaylıklar sağlamak ve böylece yatırımları kendi ülkelerine çekmeye çalışmaktadır.

Kısacası küreselleşme sürecinde sermaye ve mallarda olduğu gibi, hizmetler ve insan kaynakları da ülkeler arasında serbestçe dolaşmaya başlamıştır. Bu da uluslararası insan kaynakları yönetiminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.<sup>21</sup> Çok uluslu şirketlerin hem dünyanın farklı bölgelerinde faaliyetlerini yürütmeleri, hem de farklı kültürden işgücünü barındırmaları gibi gereklilikler sebebiyle insan kaynakları yönetimi süreçlerine zamanında cevap verebilecek bir sistemin oluşturulması kaçınılmazdır.<sup>22</sup>

Uluslararası insan kaynakları kavramındaki “küresel” tanımlaması, aslında “uluslararası” anlamında değil, “entegre olmuş” anlamında kullanılmaktadır. Uluslararası faaliyette bulunan şirketlerin asıl ihtiyacı entegrasyondur. Fakat söz konusu çok uluslu şirketler ürünleri, bağlı buldukları ülkeleri veya fonksiyonları arasında aynı anda bir bağ kuramamaktadırlar. Çok uluslu şirketlerin, küresel ekonomilerdeki başarısının anahtarı entegrasyondur. Bu da faaliyette buldukları ülkelerdeki yerel ihtiyaçları tam olarak anlamalarıyla gerçekleşebilir.

Çok uluslu şirketlerin yabancı ülkelerde yatırımlarda bulunmaları, uluslararası nitelikler kazanan insan kaynakları yönetimi konusunda önemle durmalarını gerektirmektedir. İnsan kaynaklarına atfedilen bu önemin devam etmesini sağlayan sosyal, ekonomik ve politik eğilimler vardır. İnsan kaynaklarının maliyeti, 1973 yılında ABD’de yaşanan üretkenlik krizi, değişimin hızlılığı ve karmaşıklığı, küreselleşme, işgücünün çeşitli hale gelişi, teknoloji değişiklikleriyle ortaya çıkan beceri gereksinimleri, maliyetleri

---

<sup>21</sup> S.Dale Beach, **The Management of People at Work**, Collier Macmillan Publishers, London, 1985, s.204-230

<sup>22</sup> Berrin Filizöz, “İnsan Kaynakları Yönetiminde Uluslararası Yaklaşım Gerekliliği”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, cilt 4, sayı 1, 2003, s.165.

düşürmek için küçültme ve sayı azaltmalarına gidilmesi, yetkilendirme uyarlamaları ve toplam kalite yönetimi gibi eğilimler bunların başlıcalarıdır.<sup>23</sup>

Uluslararası insan kaynakları yönetimi çok uluslu şirketlerin global seviyede başarılı olabilmeleri için insan kaynaklarının global hale gelmesi ile ilgilenmektedir. İnsan kaynaklarının global hale gelebilmesi için ise insan kaynakları birimlerinin dünya çapında rekabetçi ve etkin olması, yerel düzeyde sorumluluklarını yerine getirmesi, kısa zamanda adapte olabilen, esnek ve öğrenilen bilgileri global düzeydeki birimlerin tümüne transfer edebilecek düzeyde olması gerekmektedir.<sup>24</sup>

Önceleri şirketlerin önemli varlıkları finansal varlıklar sayılırken, günümüzde buna bir de nitelikli yöneticiler dahil olmuştur. Nasıl ki finansal varlıkların elde edilebilmesi için bir sermayeye ihtiyaç duyuluyorsa, şirketi etkin bir şekilde yönetebilecek doğru insanların bulundurulmasının da bir maliyeti vardır. Buna bağlı olarak insan kaynakları maliyetleri gün geçtikçe artmaktadır.

Bir diğer etken, üretkenlik krizidir. ABD’de 1960’lardan 1973’e kadar artan üretkenlik oranı 1973’te hemen hemen sıfıra düşmüştür. Diğer ülkelerde üretkenlik oranı artmaya devam etmiştir. Bu kriz ABD’de insan kaynaklarına verilen önemin artmasına neden olmuştur.

Değişimin hızlılığı ve karmaşıklığı sonucu 1970’lerden sonra kültürel, sosyal ve eğitsel alanlarda hız kazanan değişim ve gelişimler, insan kaynakları alanını da etkilemiş, daha çok önem kazanmasını sağlamıştır.<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Halil Can, Ahmet Akgün, Şahin Kavuncubaşı, **Kamu ve Özel Kesimde İnsan Kaynakları Yönetimi**, Siyasal Kitabevi, 2001, s.9

<sup>24</sup> Randall S. Schuller ve Gary W.Florkowski; “International Human Resources Management”, **Handbook for International Management Research**, Blackwell Publishers,1996, s.351-401.

<sup>25</sup> Can, Akgün, Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.10.

İnsan kaynaklarının önem kazanmasını sağlayan bir diğer unsur, küreselleşmedir. 15 Ekim 1973'te OPEC ülkelerinin ABD ve İsrail'e destek vermiş olan diğer ülkelere uyguladığı petrol ambargosu sonucunda ABD'de petrol fiyatları yükselmiş ve bir petrol krizi yaşanmaya başlamıştır. Bu kriz ABD'deki iş adamlarına diğer ülkelerdeki gelişmelerin kendi karlarını ve zararlarını ne kadar çok etkilediğini göstermiştir. Dünya ekonomisi değişmekte, yeni çokuluslu şirketler kurulmaktadır. Dünya pazarlarında bir rekabet başlamıştır. Çok uluslu şirketlerin artmasıyla birlikte insan kaynakları yöneticileri yeni sorumluluklarla karşı karşıya kalmıştır. Bilgi düzeyi ve çalıştığı ülkede kültürel açıdan uyum gösterebilme becerisi yeterli olan personeli bulma görevi insan kaynakları yöneticileri tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bu konularda yetersiz olan personelin eğitilmesi de yine insan kaynakları yönetimine bırakılmıştır.<sup>26</sup>

İnsan kaynakları yönetiminin şirketlerin en temel bölümlerinden biri haline gelmesinde en önemli rol oynayan sebeplerden biri de günümüzde birçok şirketin insanı bir kaynaktan çok, yatırım yapılması için gereken bir sermaye olarak görmeye başlamasıdır. Bilgi ve beceri sahibi insan kaynakları bir işletmenin rekabet gücünü en çok artıran unsurlardan biri haline gelmiştir. Çok uluslu şirketler için sınırların olmadığı ticari dünyada diğer bütün rekabet unsurlarını elde etmek mümkün hale gelmiştir. Global bir bakış açısıyla hareket eden insan kaynakları yönetiminin sağladığı avantajlar çok uluslu şirketlerin karmaşık örgüt yapısını başarıya götürmelerini kolaylaştırmaktadır.<sup>27</sup>

Bunların yanı sıra günümüzde işgücü çeşitliliği ihtiyacı doğmuştur. İşgücü homojen (düz) olmaktan çıkıp, heterojen (her bir parçası diğerinden farklı olan) bir hal almıştır. ABD'de 30 yıl öncesinde daha çok zenciler ve beyazlar işgücü olarak kullanılırken, bugün kadın-erkek, zenci-beyaz, azınlık veya yerli ayrımı yapılmadan geniş bir işgücü yelpazesine ulaşılmıştır.

<sup>26</sup> Can, Akgün, Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.10

<sup>27</sup> Filizöz; **a.g.e.**, s.165.

Türkiye’de de bu değişimler son 10 yılda kendisini göstermeye başlamış, büyük değişiklikler yaşanmıştır.

Beceri gereklerinde yaşanan değişmeler sonucu teknolojideki hızlı değişikliklere ayak uyduramayan işgücü, beceri eksikliklerinin varlığını ortaya çıkarmıştır. Bu beceri eksiklikleri kalitenin düşmesine, düşük üretime, iş kazalarının artmasına ve müşteri şikayetlerinin çoğalmasına neden olmuştur.<sup>28</sup>

Teknolojideki hızlı değişiklikler gerekli işgücünün niteliğini de değiştirmiştir. Teknik bilginin yanısıra yaratıcılık, analiz etme, bilgiyi kullanma ve insan ilişkilerinde verimli olma gibi becerilere de sahip olması gereken çalışanlara ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır.<sup>29</sup> Kendi alanlarında faaliyet gösteren diğer şirketlerden farklı olabilmenin yollarını arayan çok uluslu şirketler ancak bu niteliklere sahip olan insan kaynakları ile başarılı olacaklardır. Teknolojik gelişmeler, birçok yeterli altyapı ve teknik donanımına sahip olan işletme tarafından kolayca taklit edilebilir ve bunun için gerekli sermayeye de kolay ulaşılabilir olduğundan bütün bunları koordine edecek insan kaynakları daha da önem kazanmıştır.<sup>30</sup>

İnsan kaynaklarına verilen önemin artmasında rekabetin de önemli etkisi vardır. Dünya ekonomisindeki değişmeler, dış rekabeti ortaya çıkarmıştır. Bunun yanısıra enflasyon artışı ve kar düzeylerinin azalmasıyla ABD’deki şirketler önlemler almaya başlamıştır. Kar düzeyini artırmak ise girdi maliyetlerini azaltmakla mümkündür. Girdi maliyetlerini azaltmak ve verimlilik artışı sağlamak için küçülmelere ve sayı azaltmalara gidilmiştir. Orta kademeli çalışan sayıları düşürülmüş, bürokratik basamakların sayısı azaltılmış ve yatay örgüt tiplerine geçilmiştir. Personel sayısındaki

---

<sup>28</sup> Can, Akgün, Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.11

<sup>29</sup> Alan Greenspan, “İnsan Kaynağına Yatırım”, **Executive Excellence**, Yıl: 5, Sayı 59, s.16.

<sup>30</sup> Filizöz; **a.g.e.**, s.166.

azalmalarla birlikte hem maliyetler düşürülmüş hem de daha önce üç kişi tarafından yapılan işlerin bir kişi tarafından yapılması sağlanmıştır.<sup>31</sup>

Globalleşmeyle birlikte gün geçtikçe daha fazla şirketin uluslararası alana girmesi ve bu alandaki rekabetin artması, uluslararası insan kaynaklarına verilen önemin artmasına sebep olmaktadır.<sup>32</sup>

Şirketlerin farklı bölgelerde faaliyet göstermeye başlamaları, daha önce kullanılan yerel insan kaynakları uygulamalarının yetersiz kalmasına ve bu uygulamaların genişlemesine neden olmaktadır. Çok uluslu işletmelerin dünyanın birçok farklı bölgesinde faaliyet göstermeleri, farklı kültür ve nitelikteki işgücünü de beraberinde getirmektedir. Bu durumda global bir bakış açısına sahip olan insan kaynakları yönetim sistemi oluşturulması kaçınılmaz hale gelmektedir.<sup>33</sup>

Yukarıda bahsedilen değişimler yönetim yapısında da değişikliklere neden olmuş, farklı uyarlamalar ortaya çıkartmıştır. Sayı azaltmalar ve küçülmeler, işler gibi yetkilerin de devrini gerekli kılmıştır. Bu anlamda yetkilendirme, yetki devretmenin yanısıra, katımlı yönetim, ekip çalışması, amaç belirleme ve işverenin eğitimi gibi anlamları da içerir. Yetkilendirme her çalışanın daha fazla kontrol olanağına sahip olmasını ve böylece daha istekli, kendini işine adayan personellerin ortaya çıkmasını sağlamaktadır.<sup>34</sup>

Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımında ise uygulanan her süreçte çalışanların fikir ve hedefleri önem kazanmaktadır. Böylece ekip çalışması, personelin gelişmesi ve geliştirilmesi, personel sorumluluğunun artırılması önem taşımaktadır.

---

<sup>31</sup> Can, Akgün, Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.11

<sup>32</sup> Peter J. Dowling, Randall S. Schuller ve Denise E. Welch, **International Human Resource Management**, 2<sup>nd</sup> Edition, Wadsworth Publishing Company, 1994, s.212.

<sup>33</sup> Filizöz, **a.g.e.**, s.165.

<sup>34</sup> Can, Akgün, Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.11-12

Bütün bunlara ek olarak değişimin ortaya çıkardığı yeni yaşam tarzları da insan kaynakları yönetiminin önemini daha da arttırmaktadır. İnsanların büyük bir çoğunluğu ve özellikle gençlik artık yalnızca bir iş sahibi olmakla yetinmemekte, yeni bir yaşam tarzı ve yeni bir kariyer peşinde koşmaktadır. Bu nedenle kariyer geliştirme, işin esnek yaşam tarzlarına uydurulması ve çalışanların değişen ilgileri gün geçtikçe daha fazla önem kazanmaktadır. Bir başka neden, çıkarılan yeni yasalar ve özellikle özel kesim insan kaynakları yönetiminde Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (ILO) tavsiye ve kararlarının önem kazanmasıdır.<sup>35</sup>

Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi faaliyetlerini, yerel faaliyetlerden ayıran birkaç temel husus vardır:

İlk olarak uluslararası insan kaynakları yönetimi ile yerel insan kaynakları yönetimi kıyaslandığında, uluslararası insan kaynaklarının daha fazla fonksiyona sahip olduğu görülmektedir. Bu fonksiyonlar içinde uluslararası vergilendirme, uluslar arası yeniden yerleşim, oryantasyon, uluslararası personelin işe yerleştirilmesi ve yabancı ülkeye gönderilen personel için kurulan idari sistem ile ev sahibi ülkenin yönetimi ile ilişkiler gibileri en önemlileridir.

İkinci olarak, uluslararası insan kaynakları fonksiyonlarının içeriği yerel insan kaynakları yönetimi fonksiyonlarının içeriğinden daha farklıdır. Her ikisinde de aynı fonksiyonlar uygulanmaktadır fakat çok uluslu şirketler için bu fonksiyonlar daha farklılaştırılmıştır ve daha karmaşıktır. Çünkü çok uluslu şirketlerde uygulama safhasına gelindiğinde tek bir ülkenin çalışanlarından oluşan işçi grubuna değil, hem şirketin ana ülkesinin, hem ev sahibi ülkenin, hem de üçüncü ülkelerin çalışanlarının oluşturduğu gruplarına uygulanmak zorundadır.

---

<sup>35</sup> Can, Akgün, Kavuncubaşı, a.g.e., s.12

Üçüncü olarak, uluslararası insan kaynakları yönetimi faaliyetleri çalışanların kişisel yaşamlarına daha fazla katkı sağlamaktadır. Çok uluslu şirketler için uluslararası transferlerde başarılı olmak çok önemlidir. Bunun sağlanabilmesi için ise personeli seçmesi, eğitmesi, yönetmesi ve çalışanların kişisel yaşamlarına ileri düzeyde katılması gerekmektedir. Yerel insan kaynakları yönetiminden farklı olarak ev sahibi ülkelerde çalışanlar için ev ve çalışanların çocukları için okulların bulunması gibi faaliyetlerde de bulunmaktadır.

Son olarak, uluslararası insan kaynakları yönetimini, hükümetin tipi ve ekonomik durumu gibi faktörler yerel insan kaynakları yönetimini etkilediğinden daha fazla etkilemektedir. Bu faktörler arasında sendikalar, tüketici grupları ve diğer çıkar grupları da sayılabilir. Milliyetçi tutumları yüzünden bu gruplar hem yabancı bir ülkede ana ülkeye nazaran, hem de çok uluslu şirketlere yerel ülkelere olduğundan daha yoğun etkide bulunurlar.<sup>36</sup>

## **B. Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminin Kapsamı**

Her işletme ne kadar işgücüne ihtiyacı olduğunu belirlemek, ihtiyaç duyulan nitelikli işgücünü istihdam etmek, işgücü verimliliğini artırmak için gerekli motivasyonu sağlamak, işgücünün değişen şartlara uyum sağlayabilmesi için onları eğitmek ve hizmet karşılığı olarak işgücüne ücret ödemek durumundadır. Kısaca bir işletmenin uluslararası büyümesi, anahtar olarak doğru zamanda, doğru yerde, doğru insanlara sahip olmasını gerektirir. Bu açıdan çok uluslu işletmenin insan kaynaklarının uluslararası perspektifle yönetilmesi gerekmektedir.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Nurgün Kul Parlak, "Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminin Gelişimi", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Dergisi**, 2002/2, s.100

<sup>37</sup> Filizöz, **a.g.e.**, s.168.

Uluslararası işletmelerde bütün bu işlemleri gerçekleştirmek çok daha zor ve karışık olmaktadır. Bunun nedenlerinden biri hem şirketin merkezinde hem de diğer ülkelerdeki yan şirketlerde farklı niteliklerde eleman istihdam edilmesi gerekliliğidir. Yan şirketlerdeki yerel faaliyetleri yürütecek elemanlar aynı zamanda şirketin merkezi ve dünya çapında faaliyet gösterdiği diğer ülkelerdeki yan şirketlerle koordine bir şekilde çalışabilmeli ve kontrolü sağlayabilmelidir. Yan şirketlerdeki yöneticileri genellikle merkezdeki yöneticiler seçer. Geniş bir alana yayılmış olan çok uluslu şirketler, şubelerinin kontrolünü ve şubeleriyle olan koordinasyonunu kolaylaştırmak için etkin bir yönetim kadrosuna ihtiyaç duymaktadır çünkü bu yapının korunabilmesi ve denetimi çok önemlidir. Dolayısıyla yetkisini kullanabilecek, ana merkezin yardımına başvurmadan karar verebilecek güce ve yeteneğe sahip yöneticilerin seçilmesi önemli bir unsur haline gelmiştir.<sup>38</sup> Dikkat edilmesi gereken, her iki ülkede teknolojinin, politikaların ve yönetim tarzının aynı olmayabileceğidir. Eğer merkezdeki yöneticiler bunları dikkate almadan sadece ünvanlara göre eleman seçimi yaparsa, bu etkin bir tercih olmayacaktır. Uluslararası faaliyetlerde ideal yönetici, bilinen yönetim görevleri yanında kuralları ve uygulamaları dış ülkelerdeki uzantılara göre uyarlayabilecek ve ayrıca çeşitli ülkelere transferi mümkün kurallar ve uygulamalar geliştirebilecek yöneticidir.

Küreselleşmenin artmasıyla beraber ulusal sınırlar eski önemini kaybetmeye, yan şirketlerde çalışan yabancıların sayısı artmaya başlamıştır. Küreselleşme, milliyetine, dinine, ırkına bakılmadan bir çalışan portföyü oluşmasını gerektirmektedir. Bunun örnekleri günümüzde birçok uluslararası firmada bulunmaktadır. Nestle bu firmalara örnek gösterilebilir. Nestle (İsviçre) firması satışlarının %98'ini yurt dışında gerçekleştirmekte, personelinin de %96'sını yurt dışında istihdam etmektedir. Nestle'nin üst yönetim kadrosu Almanlardan oluşmaktadır ve şirket yöneticilerinin yarısı İsviçre uyruklu değildir. Bir İngiliz firması olan ICI'un 170 üst düzey

---

<sup>38</sup> Filizöz, a.g.e., s.170.

yöneticisinin %40'ı İngiliz değildir. Hoechst ve BASF gibi Alman şirketleri yurt dışı faaliyetlerinde yerel yöneticilere ağırlık vermektedirler.<sup>39</sup>

Küresel yöneticilerin bütün bu özelliklerinin yanında ikinci ve/veya üçüncü bir dil bilmeleri ve de uluslararası deneyime sahip olmaları gerekir. Bu özellikler onların yan şirketlerin bulunduğu ülkelerde sözcüklere yüklenen farklı anlamları tanımalarını ve kültürel körlüklerin giderilmesini sağlayacaktır. Yöneticiler şirketler tarafında bu gibi konularda eğitilmektedirler. "Uluslararası beyin avcıları" adı verilen şirketler (örneğin Korn/Fery, Egon Zehnder International, Russell Reynolds Associates) birkaç dil bilen, çeşitli kültürlerde çalışabilen deneyimli yöneticileri bulup işe yerleştirmektedirler.

Uluslararası şirketlerde çalışan elemanlar şirketin merkezindeki ülke vatandaşlarından istihdam edilip merkez şirkette çalışırılabilir veya diğer ülkelerdeki yan şirketlere gönderilebilirler. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki çok uluslu şirketler buldukları ülkedeki elemanları seçmek, işe almak, eğitmek ve geliştirmek için öncelikle kendi ülkelerinden elemanlar yollamaktadırlar. Çünkü o ülkedeki insan kaynakları şirketin istediği niteliklere sahip olmayabilmektedir. Böylece hem üretimlerini garanti altına almaktadırlar hem de o ülkenin insan kaynaklarını geliştirme imkanı bulmaktadırlar.<sup>40</sup> Yan şirketlere eleman gönderilirken sadece şirketin değil, gidecek olan elemanın da istekleri göz önünde bulundurulur. Bir Japon firması olan Toyotosa'nın Türkiye'deki şubelerine gönderdiği Japon uzmanlar buna bir örnektir. Şirket diğer ülkelerdeki yan şirketlere şirketin merkezinde bulunduğu ülkeden istihdam ettiği elemanlarla beraber yan şirketin bulunduğu ülkenin vatandaşlarından da eleman istihdam eder. Toyotosa örneğinden devam edecek olursak, Toyotosa'da çalışan Türk vatandaşlarını gösterebiliriz. Uluslararası şirketlerde istihdam edilen bir diğer eleman tipi de farklı ülkelere istihdam edilenlerdir (Toyotosa'da çalışan fakat ne Türk ne

<sup>39</sup> Öznur Yüksel, **Uluslararası İşletme Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 1999, s.10

<sup>40</sup> Filizöz, **a.g.e.**, s.166.

de Japon olan, başka ülkelerden gelen elemanlar gibi).<sup>41</sup> Bu elemanlara “üçüncü ülke vatandaşları” denir.

Çok uluslu şirketler uluslararası piyasalarda faaliyete geçtikleri dönemlerin başında şirket merkezinin bulunduğu ülkeden eleman istihdam edip, diğer ülkelerdeki yan şirketlere yollarlar. Çok uluslu şirketlerin merkezlerinin bulunduğu ülkeye “Ana Ülke” denir. Örneğin; Toyota Motor’un ana ülkesi Japonya, Samsung’un Güney Kore, Nestle’ninki İsviçre’dir.<sup>42</sup> Çok uluslu işletmelerin yan şirketlerinin bulunduğu ve yatırım yaptıkları diğer ülkeler ise “Ev Sahibi Ülke” olarak isimlendirilir. Buna örnek olarak Türkiye’nin Toyota Motor’un şubesine ev sahipliği yapmasını gösterebiliriz. Türkiye ev sahibi ülke konumundadır. Yan şirket büyümeye başladığında elemanlarını bulunduğu ülkeden istihdam etme eğilimine girer. Bunu ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre inceleyecek olursak, gelişmiş ülkelerde kurulmuş olan şirketler genellikle o ülkenin işgücünü istihdam ederken, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde kurulan yan şirketler merkez ülkenin vatandaşlarından istihdam edilen elemanlarla çalışmaktadırlar. Çok uluslu işletmeler için, uluslararası yatırımlar, ürünler, pazarlar ve faaliyetler çok yeni ve farklı olabilmektedir. Bu yüzden üst düzey yöneticilerin çalışanların seçilmesi konusunda bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Çok uluslu şirketlerin şubelerindeki yöneticilerin şirketin ekonomik, politik , sosyo-kültürel ve bunlar gibi çok farklı ve karmaşık sorunlarıyla uğraşmaları bunların yanı sıra maliyetler, zaman gibi zorlukların etkisiyle uluslararası insan kaynakları yönetimi araştırmalarına odaklanamamaktadırlar.<sup>43</sup> Bütün bu yaklaşımların dışında bir de şirketin merkezinden görevlendirilen bir elemanın diğer ülkedeki yan şirketin kurulum aşamasında yer alması söz konusudur. Merkezden görevlendirilen eleman, yan şirketin yeni birimlerini kurar, işleri organize eder ve düzen yerleştikten sonra da görevi o ülkeden istihdam edilen personele devreder. Uluslararası şirketlerin birçoğunda yurt dışına

---

<sup>41</sup> Yüksel, **a.g.e.**, s.10

<sup>42</sup> Filizöz, **a.g.e.**, s.167.

<sup>43</sup> Filizöz, **a.g.e.**, s.170.

elemanlar geçici olarak gönderilmektedir. Bu sayede hem merkezde hem de yan şirketlerde eleman istihdamı gerçekleştirilmiş olmaktadır. Şirketlerin yöneticileri istihdam etme şekillerinde yönetim felsefeleri ile karar alma yapıları da etkili olmaktadır. Yan şirketlerin kuruldukları ülkelerde genellikle yerel işgücünün kullanılması istenir. Bunu sağlamak için ise birçok ülkede yurt dışından gelecek personeli engellemek için kurallar konulmaktadır.<sup>44</sup>

### III. İÇ KONTROL KAVRAMI VE KAPSAMI

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak, kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır.

Bu başlık altında iç kontrol kavramı ve kapsamı incelenecektir.

#### A. İç Kontrol Kavramı

İç kontrol ile ilgili en temel kaynak COSO Raporu olarak da bilinen ve orijinal ismi Internal Control-Integrated Framework (İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve) olan bir çalışma raporudur.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations - Organizasyonlar Destek Kurulu) 1985 yılında finansal tablolaradaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek için kurulmuş, bir özel sektör girişimidir. Özel

---

<sup>44</sup> Yüksel, a.g.e., s.10

sektör girişimi olmakla birlikte bu çatı altında kamuda iç kontrol düzenlemelerine yönelik önemli araştırmalar ve öneriler gerçekleştirilmiştir. Kurucu başkanı James C. Treadway'den dolayı Treadway Komisyonu olarak da bilinmektedir. COSO şu örgütlerin bileşiminden oluşmaktadır;

- Amerikan Muhasebe Birliği (AAA-American Accounting Association),
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA-American Institute Of Certified Public Accountants),
- Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI-Financial Executives Institute),
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors),
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA-Institute of Management Accountants).<sup>45</sup>

COSO 'nun bakış açısıyla iç kontrol tanımı;

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

- Faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik,
- Finansal raporlama konusunda güvenilirlik,
- Mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.<sup>46</sup>

“Bir diğer anlatımla iç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.”<sup>47</sup>

<sup>45</sup> Tamer Aksoy, **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara SMMM Odası, Ağustos 2007, s. 220

<sup>46</sup> Fuat Uzun, “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, cilt 12, sayı 19, 2007, s.1-11

<sup>47</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 220

COSO tanımını baz alarak çok benzer bir iç kontrol tanımını da Amerikan Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu yapmıştır. Buna göre;

“İç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını korumak, yolsuzlukları, yanlışlıkları önlemek ve bulmak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur.”<sup>48</sup>

İç Denetim ve İç Kontrol kavramları birbirinden farklıdır. İç kontrolün, iç denetimden ayrılmasını sağlayan özellikler şunlardır:

- 1- İç denetim, birimden fonksiyonel açıdan bağımsız kişiler tarafından gerçekleştirilirken iç kontrol, denetlenen birimin yönetimi tarafından gerçekleştirilir. Birim yönetimi her bir çalışanın işini tanımlar, çalışma yöntemlerini belirler, bilgi sistemlerini oluşturur ve yardımcılarının faaliyetlerini gözetir.
- 2- Denetim belirli zamanlarda devreye girerken, iç kontrol sürekli bir görevdir.

İç kontrol, kurumun hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak üzere gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu hedefler özetle şunlardır:

- Faaliyetlerin düzenli, ekonomik, etkin ve etkili biçimde yürütülmesi,
- Varlık ve kaynakların, hatalardan, yolsuzluktan ve yetersiz yönetimden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,

---

<sup>48</sup> Aksoy, a.g.e., s. 221

- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması, saklanması ve uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

Hiçbir iç kontrol sisteminin bu hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek riskleri tamamen ortadan kaldırması mümkün olmasa da, bu riskleri en aza indirmek iç kontrol sisteminin görevidir.

Ne kadar ayrıntılı ve eksiksiz tasarlanmış olursa olsun hiçbir iç kontrol yapısı kurumun hedeflerine ulaşmasına kesin güvence veremez. Birkaç kişinin gizli olarak anlaşması halinde yetkiler kötüye kullanılabilir ve iç kontroller etkisiz kalabilir. Kontrol, çalışanlar tarafından gerçekleştirildiği için tasarım eksikliklerinden, yorum hatalarından, yanlış anlamadan, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Personelin yeterliliği ve dürüstlüğü kontrol sürecindeki işlevlerini anlamalarını ve doğru olarak yerine getirmelerini sağlar. Aksi takdirde bu kişilerin yaptıkları kontroller etkisiz kalabilir.<sup>49</sup>

İç kontrol sisteminin etkin olduğu işletmelerde iç denetim daha başarılı olacaktır. İç kontrol sistemi işletmenin zarar göreceği hataları ve zarar doğuracak kasıtlı davranışları en aza indirecek, iç denetim de bu sayede daha önemli faaliyetler üzerinde yoğunlaşarak başarıyı artıracaktır. Denetimde doğacak riskler iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artmasıyla azaltılabilir.

İç kontrol hem iç hem de dış denetçiler tarafından yapılmalıdır. İç denetçi şirket tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığını kontrol ederken, dış denetçi muhasebe sisteminde oluşabilecek finansal raporlama hatalarını önler ve mali yıl bitiminde yapılacak denetimin nasıl olacağını belirler.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Nihal Saltık, "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası**, cilt 2, sayı 26, 2007, s.58-69

<sup>50</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 221

İç kontrol sistemi ve iç denetim yapısal farklılıklarına rağmen aynı amaca yönelik faaliyetler bütünü olmaları nedeniyle doğrudan birbirini etkileyecek niteliktedirler. Bu nedenle sadece iç kontrol sisteminin iç denetime katkısından değil aynı zamanda iç denetimin iç kontrol sistemine katkısından da bahsetmek mümkündür. Ancak iç denetimin var oluşundaki gaye, iç kontrol sistemine katkıda bulunmak olmadığı için asıl olan iç kontrol sisteminin iç denetime olan katkılarıdır.<sup>51</sup>

## B. İç Kontrolün Kapsamı

İç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin uygulama esnasında başvurduğu temel ilkelerdir. Standartlar iç kontrol sisteminin işleyişine ve uygulanmasına yönelik detaylı açıklamaları içerirler ve bu açıklamalar da sistemin anlaşılmasını kolaylaştırır. Standartların önemli hale gelmesinin iki nedeni vardır:

- Sistemin belirlenmiş kurallarla uyumlu olarak yürütülebilmesini sağlamaları,
- Uygulama esnasında çıkabilecek sorunlara yönelik öneriler getirmeleri.<sup>52</sup>

İç kontrol standartları farklı şekillerde (ayrıntılı, kurum faaliyetleri sınıflandırılarak veya sınıflandırılmayarak gibi) belirlenebilir. Standartlar sadece mali faaliyetlerde değil, bütün faaliyetlerde uygulanmalıdır. Bu söz konusu standartlar belirlenirken kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü

<sup>51</sup> Selda Çatak Türedi, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin(Ortamı) İncelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, yıl 8, sayı 91, 2005, (Erişim)www.mevzuatdergisi.com, 20 Nisan 2008, s. 22-28

<sup>52</sup> “Süreç Yönetimi ve İç Kontrol”, **Strateji Geliştirme Başkanlığı**, İç Kontrol Dairesi, (Erişim) www.sgb.gov.tr, 15 Nisan 2008

ve çeşitliliği, işlem hacmi, kayıtların çokluğu ile çeşitli düzenleme ve yasaların varlığı dikkate alınmalıdır.<sup>53</sup>

COSO çerçevesinde, şirket yönetiminin başarılı bir iç kontrol yapısını sağlayan tüm faaliyetlerin yönetimi ve denetimiyle ilgili görevlerini kolaylaştırmak amacıyla iç kontrol, birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşur. Bu bileşenler; Genel Kontrol, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve Raporlama, İzleme ya da Gözlem'dir. Bu bileşenler şöyle açıklanabilir<sup>54</sup>:

## 1. Genel Kontrol

İç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsar; tüm diğer unsurların varolduğu bir ortamdır. Bunlar ise; Gelir Kontrolü, Gider Kontrolü, Sermaye Harcamasının Kontrolü, Envanter Yönetiminin Kontrolü, Üretimin Kontrolü, Hazinesinin Kontrolü, Raporlama ve Muhasebenin Kontrolü, Bilgi Sistemleri Kontrolü, Verginin Kontrolü, Kanunlar, Araştırma ve Geliştirmenin Kontrolünü kapsamaktadır.

Kontrol çerçevesini oluşturan etmenleri şöyle sıralayabiliriz:

- Yönetimin Düşüncesi ve Yaklaşımı
- İşletmenin Organizasyon Yapısı
- Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin İşlevi
- Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı
- Yönetimin Kontrol Yöntemleri
- İç Denetim İşlevi ve İç Denetim Sistemi

---

<sup>53</sup> Çağrı Köroğlu, Tuğba Uçma, "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", **Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2006, sayı:103 (Erişim) [www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com), 11 Mart 2008

<sup>54</sup> Gökhan Alpman, "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması", Deloitte, 2007, (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 11 Mart 2008

- İşletmenin Personel Politikaları, Prosedürleri, Personel Yapısı ve Durumu
- Dış Etkenler<sup>55</sup>

Kontrol ortamı; tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve uslub gibi kavramları içerir. Gücünün çoğunu, şirketin yönetim kurulu ve yönetici kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır. Bütünlüğü, ahlakı, yeterlikleri, otoriteleri, sorumlulukları ve insanların geliştirilmesini kapsar.

## 2. Risk Değerlendirmesi

İlgili risklerin tanımlanması, analizi ve en alt seviyeye indirilmesini kapsar. Ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik ilgili risklerin yönetim tarafından tanımlanmasını ve incelenmesini içerir. Bir risk değerlendirme sürecinde her bir ticari faaliyet hedefi, en üst seviyeden (örneğin; kar eden bir işletme yönetmek) en alt seviyeye kadar (örneğin; nakdi muhafaza etmek) belgelenir ve daha sonra hedefe ulaşmayı tehlikeye düşüren ya da engelleyen her risk tanımlanarak, önem sırasına göre düzenlenir.<sup>56</sup>

## 3. Kontrol Faaliyetleri

Yönetim direktiflerinin yerine getirilmesini sağlayan kurallar ve süreçlerdir. Bu, onayları, yetkileri, doğrulamaları, uzlaşmaları ve performans incelemelerini dahil eder.

Özellikle her bir kontrol hedefine yönelik olarak, riskleri azaltmak amacıyla düzenlenir. Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyet hedeflerinin

---

<sup>55</sup> Aksoy, a.g.e., s. 226

<sup>56</sup> Alpman, a.g.m., (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 11 Mart 2008

gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan kurallar ve uygulamalardır.<sup>57</sup>

#### **4.Bilgi ve Raporlama**

İlgili bilgiler, kişilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine olanak tanıyacak bir şekilde ve zamanda tanımlanmalı, yakalanmalı ve iletilmelidir.

Kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde geliştirilebilmesine izin veren bir biçim ve zaman çerçevesinde, yönetim kadrosu vasıtasıyla çalışanlara talimatları ulaştırarak, iç kontrolü destekler. Bu süreç tam tersi bir şekilde de yani şirketin en alt seviyesinden başlayarak, şirket yönetimine ve yönetim kuruluna kadar oluşan sonuçlar, eksiklikler yada meydana gelen olaylar ile ilgili bilginin iletilmesiyle de gerçekleşir.<sup>58</sup>

#### **5.Gözlem**

İç denetimi ve iç kontrol süreçlerini ve ayrıca dahili denetimi kapsar. Sistemlerin zaman içindeki performans kalitesini değerlendiren bir süreç yer almalıdır.

İç kontrolün kalitesini zaman içinde süregelen ve özel değerlendirmelerle değerlendirme ve belirleme sürecidir. Gözlem, şirket yönetiminin, çalışanların ve üçüncü tarafların hem içerden hem de dışardan iç kontrol gözetimleriyle gerçekleştirilebilir.

Bu beş unsur büyüklüğü ne olursa olsun her işletme için uygulanabilir.

<sup>57</sup> Alpman, a.g.m., (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 11 Mart 2008

<sup>58</sup> Alpman, a.g.m., (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 11 Mart 2008

Kontrolün çevresine bakacak olursak, bir organizasyonun istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulmuştur. Bir organizasyonun kontrol çevresi şu unsurları içermektedir: Dürüstlük ve ahlaki değerler, kesin karar ile yetki kullanımı, yönetim ve denetim kurulu, yönetim felsefesi ve yönetimin çalışma tarzı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların dağıtımı, insan kaynakları kuralları ve uygulamaları.

Yukarıda belirtilen ve kontrolün çerçevesini oluşturan yedi unsurun aşağı yukarı tamamı insan kaynakları bölümü ile doğrudan veya kısmen dolaylı olarak ilgilidir.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> Alpman, a.g.m., (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 11 Mart 2008

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GELİŞİMİ, MEVCUT DURUMU VE GELECEĞİ

#### I. İÇ KONTROLÜN GELİŞİMİ VE MEVCUT DURUMU

M.Ö. ortaya çıktığı tahmin edilen iç kontrol kavramı, yaşanan bazı gelişmeler sonucu bir değişim sürecinden geçmiştir. Son yıllarda Dünya'da görülen muhasebe hileleri, mali raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması konusunda denetim ve iç kontrol sistemlerinin sorgulanması ve yeniden gözden geçirilmesine neden olmuştur. Dünya'da yaşanan bu gelişmelerin Türkiye'deki kontrol sistemi üzerinde de bazı etkileri olmuştur. Krizler, yolsuzluklar ve AB uyum süreci gibi faktörlerin etkisiyle Türkiye'de de etkili bir iç kontrol ve denetim sistemi kurulması gerekliliği ortaya çıkmıştır.<sup>60</sup>

#### A. Dünya'da İç Kontrolün Gelişimi ve Mevcut Durumu

Denetimin ilk örnekleri M.Ö. 3500 yıllarında Mezopotamya'daki kayıtlardır. Bu kayıtlarda mali işlemlerin yanısıra bir soruşturma sistemi gibi algılanabilecek çeşitli işaretler bulunmaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtlarında da benzer işaretlere rastlanmıştır. İç kontrolün ve görev dağılımının da bu dönemlerde ortaya çıktığı düşünülebilir.<sup>61</sup>

“Audit“ (denetim) terimine ilk defa Antik Roma'da bulunan memurların kendi kayıtları ile diğer kayıtları karşılaştırdıkları bir hesap sisteminde

<sup>60</sup> Fuat Uzun, “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, cilt 12, sayı 19, 2007, s.1-11

<sup>61</sup> Uzun, **a.g.m.**, s.1-11

rastlanmıştır. Meslek ünvanı olarak “auditor” (denetçi) kavramı ise ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır.

“Audit” kelimesinin anlamı aslında “dikkatlice dinlemek” demektir. Eskiden kralların söylediklerinin tam olarak uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesi için denetçilere ihtiyaç vardı ve o dönemlerde bir çok kişi okuma yazma bilmediğinden denetçiler kralın yanında durur, söylediklerini dikkatlice dinler ve daha sonra uygulamaların eksik yanlarında müdahale ederlerdi.

Bu şekilde ortaya çıkan denetçiliğin örgütlenmiş ilk hali 1581’de Venedik’te kurulmuştur. Günümüz denetimine benzeyen muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve denetlenme faaliyeti ise Sanayi Devrimi’nden sonra Avrupa’da ortaya çıkmıştır. Zamanla bu uygulamalar Avrupa’dan Kuzey Amerika’ya geçmiştir. 1886 yılında, İngiltere’den Amerika’ya gelen muhasebeciler, New York’ta ilk “Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu”nun çıkmasını sağlamışlardır. Muhasebe denetimin yazılı hale getirilişi ise “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından 1850’li yıllarda olmuştur. Yirminci yüzyıla gelindiğinde ortaya çıkan geniş ve karmaşık yapıları şirketler denetim faaliyetlerinin hız kazanmasına neden olmuştur. Denetimin uluslararası örgütlenmeler halinde kullanılması bu faaliyetlerin sonucudur.<sup>62</sup>

## **1. Dünyada İç Kontrolün Gelişim Nedenleri Ekonomik Skandallar ve Bir Örnek Olarak Enron Olayı**

“İç kontrol, önce ABD’de daha sonrasında Avrupa’da yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonrasında tüm dünyada gündeme gelen bir kavram olup, şirketlerin şeffaflık, dürüst ve adil olma, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkeleri ışığında faaliyet göstermelerini amaçlar.”<sup>63</sup>

<sup>62</sup> Uzun, a.g.m., s.1-11

<sup>63</sup> Aksoy, a.g.e., s. 149

Küresel skandallar incelendiğinde muhasebe ve denetim skandallarının oluşmasında etkili olan, şirketlere ait açıklanan bilançolarda ve finansal raporlamalarda muhasebe prensiplerine uygun olmayan uygulamalar ve bu uygulamaları onaylayan denetim şirketleridir.

Muhasebe denetimlerinin yanlış ve art niyetli şekilde uygulanmasının sebep olduğu güvenilir olmayan bilgiler yanlış ve hatalı kararlar alınmasına yol açmıştır. Uzun dönemli ve küresel sonuçları olan bu uygulamaların başarısız olmalarının sebeplerinden birkaçı şunlardır:

- Tepe yönetimindeki kültür ve yönetim
- Yönetim kurulu başkanı (CEO)
- Yönetim kurulu
- İç kontroller

Sarbanes-Oxley yasası ile bağımsız denetim firmalarının iç kontrole ilişkin sorumlulukları artırılmış ve tasdik yükümlülüğü getirilmiştir. Bağımsız dış denetim firması, iç kontrol raporunu incelemek ve tasdikle yükümlü kılınmıştır.<sup>64</sup>

2001 ile 2003 yılları arasında dünyada meydana gelen en büyük skandallar ve şirket iflaslarının başlıcaları şunlardır;

Kanada'da telekomünikasyon sektöründe Nortel Networks şirketi devralma stratejisiyle agresif büyüme sürdürülürken telekom sektöründeki beklenmedik düşüşle, eğlence sektöründe Livent Inc. Ciddi muhasebe ayrılıkları, muhasebe hileleri ve güvenilir olmayan finansal raporlamalarla, tarım sektöründe Saskatchewan Wheat Pool şirketi farklı alanlara girme stratejilerinin başarısızlığa uğramasıyla, üretim sektöründe de YBM Magnex amaçlı ve örgütlü bir suçla karşı karşıya kalarak büyük skandallara yol açtılar.

---

<sup>64</sup> Aksoy, a.g.e., s. 149-157

İtalya'da Parmalat şirketi muhasebe hileleri ve güvenilir olmayan finansal raporlamadan dolayı, nakliye ve hizmetler sektöründeki D Tripovich başarısız devralma stratejileri ve ortaya çıkan çatışmalardan dolayı iflas etmiştir.

Hollanda'daki süpermarket ve perakende satış sektöründeki Royal AHOLD ise önemli derecede muhasebe ayrılıkları, muhasebe hileleri, finansal raporlamaya ilişkin olumsuz bilgilerin saklanması ve filtrelenerek açıklanmasından dolayı sorunlar yaşadı.

İngiltere'de telekomünikasyon sektöründeki Cable and Wireless ile Marconi, muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlamalar ve başarısız devralma stratejileri nedeniyle sarsıldılar. Perakende satış sektöründeki Marks & Spencer ise muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlama, stratejilerde önemli sapmalar ve bu konuda üst yönetimde ortaya çıkan gizli tartışmalar nedeniyle skandala konu oldu.<sup>65</sup>

Hong Kong'taki bankacılık sektöründeki Peregrine Investment Holdings Ltd. Diğer bir çok şirket gibi muhasebe hileleri ve güvenilir olmayan finansal raporlama dışında, yetersiz yönetim ve risk yönetimi ile şirketin kendini aşırı büyütmesi nedenleriyle sıkıntılar yaşadı.

Fransa'da çevre, enerji ve telekomünikasyon sektöründeki France Telekom ile sadece telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren Vivendi devralma stratejilerinin başarısız sonuçlanması sonucunda skandallara konu oldu.

Avustralya'da sigortacılık sektöründe çalışan HIH firması muhasebe hileleri, güvenilir olmayan finansal raporlamalar ve bu finansal raporlamalara

---

<sup>65</sup> Aksoy, a.g.e., s. 158-159

ilişkin olumsuz bilgilerin saklanıp filtrelenerek açıklanması nedenleriyle sorunlar yaşadı.

ABD’de büro donanımları üreticisi olan Xerox 1997-2001 yılları arasında gelirlerinin hileli muhasebe işlemleriyle 6 milyar dolar yüksek gösterilmesi gibi ciddi muhasebe ayrılıkları nedeniyle sorunlar yaşamış, piyasada güven kaybetmiştir.

ABD’de enerji sektöründeki Enron, telekomünikasyon sektöründeki Worldcom ve Global Crossing, elektronik ekipmanları üreticisi olan Tyco, bu şirketlerin yanısıra Kmart, Adelphia, Pasific Gas ve NTL hileli muhasebe işlemleri ve güvenilir olmayan finansal raporlama sebebiyle iflas etmiştir. Owest ve internet alanında faaliyet gösteren AOL ise aynı sebeplerden çeşitli skandallara konu olmuştur.

En çok bilinenlerden biri ise ABD’de bağımsız dış denetim sektöründeki Arthur Andersen’in muhasebe ayrılıkları, hileli muhasebe işlemleri ile gerçeğe aykırı ve güvenilir olmayan finansal raporlamaların onaylanması, bağımsız ve objektif davranılmaması, şirketin kamuoyu adına denetlenmesi ve izlenmesi görevlerinin düzgünce yerlerine getirilmemesi, denetim raporlarının saklamaya çalışılması ve raporlarla kamuoyunun yanıltılmasıyla ortaya çıkan skandaldır.<sup>66</sup>

Söz konusu küresel skandallara etken olan temel faktörler; finansal raporlamaya ilişkin, kurumsal sorumluluk ve iç kontrol eksikliğine ilişkin, denetçi bağımsızlığına ilişkin, denetim ve gözetim eksikliğine ilişkin ve stratejik ve yönetsel faktörlere ilişkin olabilir.

Finansal raporlamaya ilişkin olarak, şirketin büyük miktardaki borç ve zararlarının finansal tablo dışında tutulması, skandallarda da gözlemlendiği

---

<sup>66</sup> Aksoy, a.g.e., s. 158-159

üzere, finansal tabloların ve bu tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında yer alanların güvenilirliklerini yitirici hareketleri, yanlış muhasebe uygulamaları, yatırımcılara ve kamuya durumu iyi gösteren finansal tablolar sunulması, güvenilir olmayan finansal tablolarla kamuoyunun yanıltılması, “özel amaçlı girişimler” ve “gerçek değer muhasebesi” uygulamalarının suistimal edilerek kullanılması gibi faktörler skandallara neden olmaktadır.

Kurumsal sorumluluk ve iç kontrol eksikliğine ilişkin faktörleri ise kamuya açıklanan finansal raporlamaya ilişkin sorumluluk düzeyinin düşük olması, yöneticilerin, sahip oldukları işlerini koruyabilmek amacıyla kendilerini piyasanın karlılık beklentilerini karşılama baskısı altında hissetmeleri, kurumsal yönetim sorunları ve ülkelerin ya da şirketlerin kurumsal yönetim politikalarındaki yetersizliği, üst yönetimdeki etik, kültür ve yönetim anlayışı, hatalı yönetim uygulamaları, kurumsal yapı içinde sınırlı ömür ve faaliyetlerle belirli amaç için kurulan “Özel Amaçlı Girişim”lerin kötüye kullanılması ve bilanço dışında bırakılması, finansal raporlamadaki uygunsuzluk ve güvenilirlik kaybında işletme içi kontrollerin de etken olması, iç kontrol sisteminin etkin olmaması, kontrol ve gözetiminin yapılmaması olarak sıralayabiliriz.

Bağımsız denetim şirketlerinin, denetim hizmeti verdikleri müşterilerine bağımsızlık ve objektifliklerini de kaybetmelerine yol açacak şekilde aynı anda danışmanlık vb. hizmetleri de sunmasını, denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin aynı denetim şirketince yerine getirilmesinin muhasebe ve denetim skandallarının doğmasında hızlandırıcı ve itici bir etkide bulunmasını, denetim firmalarının gelirlerinin önemli bölümünün denetim ve danışmanlık hizmeti verdikleri şirketlerden kaynaklanmasını ve bu nedenle ilgili şirketlerin menfaatlerinin korunmasına yönelik çaba göstermelerini, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılık ve uygunsuzlukların uzun süredir o şirketleri denetleyen, hilelerine göz yuman ve onlara uygun ve etik olmayan

muhasebe tekniklerinin yasalara aykırı kullanımı konusunda danışmanlık yapan denetim firmalarınca onaylanmış olmasını, bağımsız denetim hizmeti veren şirketlerde rotasyon uygulanmamasını, denetim firmalarının şirket yöneticilerince seçilmesini ve denetim ücretlerinin verilen tekliflere dayalı olarak yöneticilerce belirlenmesini denetçi bağımsızlığına ilişkin faktörler içinde sayabiliriz.<sup>67</sup>

Kamu otoritesinin şirketlere ilişkin muhasebe standartlarının uygulanması ve denetimi konusunda gereken özeni göstermemesi, düzenleyici kuruluşların yeterli finansal inceleme yapmaması, derecelendirme kuruluşlarının ciddi araştırma yapmaması, gözetim anlamında yönetim kurulunun, denetim kurulunun, bağımsız dış denetçilerin başarısızlığı, şirketlerin muhasebe sistemi, finansal bilgilerinin hazırlanması, güvenilirliği, açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin yeterince gözetilmemesi, denetim firmalarında çalışan denetçilerin daha sonra şirket yönetimlerinde görev almaları, şirketlerin denetçiler için kariyer basamağı olarak gözükmesi, denetim komitelerinin kamuya açıklanan finansal raporlamaya ilişkin gözetim görevini olması gereken şekilde yerine getirmemesi, bağımsız dış denetim ile iç kontrol ve risk yönetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetiminin yapıp yapılmadığı gibi konulardaki sorumlulukların belli olmaması ve yeterince vurgulanmamış olması denetim ve gözetim eksikliğine ilişkin faktörlerdir.

Son olarak stratejik ve yönetsel faktörler; temel stratejik faktörlerdeki hatalar, net strateji belirlenememesi, yetersiz strateji uygulama, hızlı değişen piyasa koşulları, beklenmedik değişim ve gelişmelere cevap vermede başarısızlık, şirketlerin temel stratejilerini değiştirerek, istikrarlı iş kollarını bırakıp yeni ve alanları dışındaki farklı alanlara yönelmesi ve yönetim uygulamalarının gittikçe karmaşık hale gelmesi, yöneticilerin sahip oldukları işlerini koruyabilmek amacıyla kendilerini piyasanın karlılık beklentilerini

---

<sup>67</sup> Aksoy, a.g.e., s. 163.

karşılama baskısı altında hissetmeleri ve yüksek hisse senedi fiyatlarının şirket yöneticileri tarafından bir gelir kaynağına dönüştürülmesidir.<sup>68</sup>

1985 senesinde Enron, ABD enerji piyasasının serbestleştirilmesi sırasında Houston Natural Gas ve Internorth adındaki iki şirketin birleşmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Zaman içerisinde doğalgaz boru hattı işletmeciliğinden çeşitli alanlara yayılmıştır. Örneğin enerji bağlantılı opsiyon satışları, su kaynakları yönetimi, enerji santral yapımı ve işletimi (Türkiye’de Marmara Power adlı bir enerji santralinin %50’si dahil olmak üzere) gibi birçok alanda faaliyet göstermiştir.<sup>69</sup> Enron’un yaygın olarak tekellerin kaldırılarak serbestleştirilmekte olduğu çeşitli piyasalara ilk giren olmak için ciddi gayretler sarfetmesi ve *gerekirse serbestleştirme kararlarının alınmasına “yardımcı” olması* ilginç uygulamalardır. Enron’un diğer bir ilginç tarafı da kendisini denetleyen özel denetim firmasıyla ve kamu kurumları ile olan sıkı eleman değiş-tokuş ilişkisidir. Enron’un çok uzun süredir denetim ve danışmanlık işlerini yürüten Arthur Andersen LLP’nin birçok çalışanı zaman içerisinde Enron’a geçmiştir. Ayrıca, Enron’u doğrudan etkileyen kararların alınmasında yükümlü olan bazı kamu görevlileri de bu görevlerinden ayrılır ayrılmaz Enron’da iş bulabilmektedir. 1992 senesinde Enron’ın gerçekleştirdiği enerji bağlantılı vadeli işlemlerin devlet gözetiminden serbest bırakılması kararı çıkmıştır. Bu kararın çıkmasının ardından Emtia Vadeli İşlemleri Komisyonu Başkanı bu görevden ayrılmış ve Enron Yönetim ve Denetim Kurulları’na girmiştir. İngiltere’de gerçekleştirilen ilk özel enerji santrali izninin Enron’a verilmesi sırasında Enerji’den sorumlu olan bakan, görevden ayrıldıktan sonra Enron Yönetim Kurulu’na girmiştir. Teksas eyaletinin elektrik/su gibi kamu hizmetlerini düzenleyen komisyonunun başına getirilen kişi ise Enron’da yöneticilikten ayrılıp bu göreve gelmiş ve bu komisyon da daha sonra Enron açısından çok önemli olan elektrik sektörünün serbesleştirilmesi kararını almıştır. Enron tarafından doğrudan işe

<sup>68</sup> Aksoy, **a.g.e.**, s. 162-165

<sup>69</sup> D. Yener Özel, “Enerji Devi Enron’un Çöküşü ve Etkileri”, ekodialog.com-Özgün Ekonomi ve Makale Arşivi, (Erişim) [http:// www.ekodialog.com](http://www.ekodialog.com), 12.Mart 2008

alınmamakla beraber seçim kampanyalarına büyük bağışlarda bulunulan ve Enron ile ilgili önemli serbestleştirme kararlarında etkili olan politikacılar arasında oldukça faal bir senatör olan Teksas Senatörü ve yine Teksas'lı olan ABD Başkanı sayılabilir. Son olarak İngiltere'de Galler Prensi'nin hayır kurumuna Enron'ın yüklü bir bağışta bulunduğunu da ekleyebiliriz.

Enron olayı basit bir iflas durumu değildir. Basit bir iflas durumu olduğu kabul edilse bile bu "büyük" bir iflastır. Bu şirketin iflasından yalnızca kendisi değil, bir diğer önemli şirket olan Arthur Andersen da etkilenmiştir. Enron'un iflasına neden olan usulsüzlüklerden kesinleşmiş olan bazıları şunlardır:

- 1997-2000 yılları arasında Enron'un karı en az 586 Milyon USD (ortalama %20) fazla gösterilmiştir.
- Çok sayıda Özel Amaçlı Şirket kurulmuş ve bunların en az bir kısmının yasal olmayan/muhasebe standartlarına uymayan şekillerde (hayali kar elde etmek, hayali sermaye elde etmek ve borç yükünü düşük göstermek) kullanıldığı belirlenmiştir.
- Vergi muafiyetinden yararlanabilmek için 900'den fazla off-shore şirket kurulmuştur (Bunun yasalara aykırı olarak yapıldığını gösteren herhangi bir bulgu şu anda bulunmamaktadır.).
- Arthur Andersen'in denetimi dahilinde olan bu firmanın birçok uygulamasına Arthur Andersen tarafından göz yumulmuş ve zaman zaman tavsiyeler verilmiştir.
- Arthur Andersen LLP 2000 yılında Enron'dan, çoğunluğu danışmanlık hizmetlerinden olmak üzere, 52 Milyon USD kazanmıştır (haftada 1 Milyon USD).

- Arthur Andersen çalışanlarının bir kısmının Enron ile ilgili çok sayıda belgeyi, bunların bir mahkeme tarafından talep edilebileceği bilinmesine rağmen, yok ettiği ortaya çıkmıştır.<sup>70</sup>

Dünyada Enron, Worldcom, Parmalat gibi dev uluslararası şirketlerin art arda iflaslarından, daha doğru tabir ile ekonomik skandallarından sonra şirketlerin iç kontrol faaliyetlerini geliştirmek amacıyla Sarbanes-Oxley Yasası gündeme gelmiştir.

Enron olayına, öncelikle yöneticilerin, muhasebecilerin, iç ve dış denetçilerin, denetim komitesi üyelerinin ve mali analistlerin yetersizliği sebep gösterilmiş, fakat bunların yanısıra kamu otoritelerinin de kusurlu olduğu vurgulanarak Sarbanes – Oxley Yasası çıkartılmıştır.<sup>71</sup>

ABD ve Avrupa’da meydana gelen ekonomik skandallar sonucunda 2002 yılında çıkartılan Sarbanes Oxley Yasası, işletmelerin çıkar ve pay sahipleri arasındaki çatışmaların çözümlenmesine duyulan ihtiyaç sonucu geliştirilen yasal düzenlemelerden oluşmaktadır. Hükümetler ve şirketler tarafından büyük önem verilmesinin nedeni, yaşanan şirket skandalları neticesinde tüm dünyaya hakim olan endişeyle birlikte yapılan Kurumsal Yönetişimi İyileştirme çabalarının varlığıdır. Yasa, ABD Sermaye Piyasası Kurulu’na kayıtlı şirketlerin finansal raporlamalarına etki eden risklerin değerlendirilmesini ve finansal raporlamaların denetlenmesini düzenleyecek bir iç kontrol sistemi oluşturmasını gerektirmektedir.<sup>72</sup>

Sarbanes-Oxley Yasası’nın amacı, şirketlerin finansal durumlarıyla ilgili tam ve doğru bilgi vermelerini sağlayarak onları daha şeffaf ve güvenilir

<sup>70</sup> Adil Oran, “Enron Olayı”, (Erişim) <http://www.ba.metu.edu.tr/user/adil/BA-web/enron-atj.pdf>, 16 Temmuz 2008

<sup>71</sup> Şaban Uzay, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, (Erişim) [www.denetim.net](http://www.denetim.net), 10 Mart 2008

<sup>72</sup> Füsün Gökalp, “Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, **Analiz-Muhasebe ve Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, 2005, s.107-115

bir hale getirmek, böylece yatırımcıyı korumak, kurumsal yönetim kavramını geliştirmek ve şirketlerin etik prensipler belirleyip bunlar doğrultusunda hareket etmesini sağlamaktır. Yasanın uygulanmasıyla etkin bir kontrol çevresi, etkili iç kontrol, güvenilir belgeleme, standardize edilmiş ve basitleştirilmiş süreçler ortaya çıkar.

ABD'dekilere benzer skandallar Japonya'da da gerçekleşmiştir. Seibu Demiryolu şirketinin finansal tabloları ve hisse satış fiyatı hakkında yanlış bilgi verilmesi sonucu şirketin borsadan çekilmesi ve hisse senedi fiyatlarının düşmesi ve kozmetik firması Kanebo'nun denetimini yapan PWC şirketinin finansal tablolar hakkında yanlış bilgi vermesi sonucu yaşananlar bu skandallardan bazılarıdır. Bunların sonucunda, 2006 yılında J-SOX olarak bilinen ve SOX'un Japon kültürü ve işletme yapısına uyarlanmış şekli olan Japon Sarbanes-Oxley Yasası kabul edilmiş ve 2008 yılında uygulamaya geçmiştir.<sup>73</sup>

J-SOX standartları 3 ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar; iç kontrol çerçevesi, finansal raporlamalara yönelik iç kontrollerle ilgili değerlendirme ve raporlama ve bu iç kontrollerin denetimidir. J-SOX kurallarının bazıları şu şekilde sıralanabilir<sup>74</sup>:

- İç süreçler ve kontrol yöntemleri kayıt altında tutulmalıdır.
- İç süreçlerin yapısı ve kontrol yöntemleri değerlendirilmelidir.
- İç kontrollerin yapısı ve etkinliği ile ilgili sonuçlar raporlanmalı ve raporlar onaylanmalıdır.
- Oluşturulan iç kontrol raporu dış denetçiler tarafından denetlenmelidir.

---

<sup>73</sup> Aslı Eryılmaz, "J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı?", (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)., 15 Mart 2008

<sup>74</sup> Eryılmaz, a.g.m., (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)., 15 Mart 2008

## 2. Dünya’da İç Kontrolün Mevcut Durumu

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), işletmenin başarmak için çalıştığı genel amaçlarıyla amaçlara ulaşmak için gerekenler, yani iç kontrol bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki olduğunu savunur. İç kontrolün doğuştan kötü bir yöneticiyi iyi bir yöneticiye çeviremeyeceğini iddia eder; ancak yönetimin düzenli olarak kontrolleri gözden geçirmesi ve güncellemesi, değişikliği personele açıklaması ve bu kontrollere uyararak bir örnek teşkil etmesi gerektiğini belirtir. Kontrol çevresinin, strateji ve amaçlara nasıl ulaşıldığı ve kontrol aktivitelerinin nasıl yapılandırıldığı üzerinde etkileri vardır. Etkili bilgi ve iletişim bir işletmenin çalışması ve operasyonlarını kontrol etmesi için hayati bir önem taşımaktadır. Yönetimin iç ve dış olaylarla ilgili tam, güvenilir, doğru ve zamanında iletişime ulaşmaya ihtiyacı vardır. Amaçlara ulaşmak için bilgiye işletmenin her basamağında ihtiyaç duyulur.<sup>75</sup>

INTOSAI İç Kontrol Standartları’na göre işletme bünyesindeki herkes, kişisel ve profesyonel etik kurallarına sahip olup bunları uygulamalı ve her zaman şirket içi kurallarına uygun davranmalıdır. Başarılı olmak için gereken yetkinlikler, düzgün, etik, ekonomik ve etkili performansı garantilemek için gereken bilgi ve beceri düzeyini içerir. INTOSAI, yöneticiler ve çalışanlarının bütünlüğünün pek çok bileşenden etkilendiğini savunur. İnsan kaynakları yönetiminin de bu süreçte önemli görevleri vardır. Bunlardan en önemlisi, profesyonellik geliştirerek ve günlük işlerde şeffaflık sağlayarak etik bir ortam yaratma görevidir.<sup>76</sup>

İç kontrolü SAS 78 (Statement of Accounting Standart No 78) ve SAS 55 (Statement of Accounting Standart No 55) bağlamında da inceleyebiliriz. SAS 55 ve SAS 78, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Kurumu) tarafından

<sup>75</sup> Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.443

<sup>76</sup> Luminita Ionescu, “Internal Control, Human Resource Management, and Risk Assessment”, Spiru Haret University, s.1-4.

yayınlanan iç kontrol yapısı ile ilgili standartlardır. Bunlardan 55 nolu standart, finansal tabloların iç kontrol açısından önemini vurgulamakta ve iç kontrol yapısının unsurlarını, önemini belirtmektedir. 78 nolu standart (SAS 78) ise 55 nolu standarda (SAS 55) yeni bir bakış açısı getirmekte ve iç kontrol yapısı ile iç kontrol yapısının unsurlarını yeniden tanımlamaktadır. COSO Raporu'nda iç kontrol birbiriyle ilgili beş bileşenden oluşmaktadır ve SAS 78 de COSO Raporu'nda yer alan bu beş unsurunu içermektedir:

- Kontrol çevresi
- Risk değerlendirmesi
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- Gözleme

Bu beş unsur her büyüklükteki firmada uygulanabilir. Küçük işletmelerde insan kaynakları kuralları büyük bir işletmedeki gibi resmi olmayabilir. Bu durumda politikalar sözlü iletişime dayanır ve yöneticilerin dürüstlüğü'nün kontrol çevresi üzerinde önemli bir etkisi olur.<sup>77</sup>

## **B. Türkiye'de İç Kontrolün Gelişimi ve Mevcut Durumu**

Dünya'da ortaya çıkan denetim sistemlerinde ortaya çıkan boşluklar ve sonucundaki muhasebe hileleri, şirket içi kontrollerin sistemlerinin güvenilirliğinin yeniden sorgulanması ihtiyacını doğurmuştur. Artık günümüzde şirketler önemli ihalelere girerken, özellikle savunma sanayii ile ilgili ihalelerde, tesis güvenlik belgesi ve üretim güvenlik belgesi vb. belgelerin ibraz edilmesi şart koşulmaktadır. Bu ve benzeri belgelerin içeriğinde yer alan iç kontrol uygulamalarının doğru yapıldığını gösteren kriterler önem taşımaktadır. Söz konusu ihalelere girerken ana firmanın

---

<sup>77</sup> Volkan Demir, "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması", **Muhasebe-Finansman Dergisi**, yıl 8, sayı 11, 1999, s.98-105

taşeron firmalarla olan ilişkilerinde de aynı şartlar aranmaktadır. Bu belgelerin içerisinde işe alma, işten çıkarma, taşeron firmalarla ilişkiler, alınacak personelin sahip olması gereken evraklar, personelin yemek ihtiyacının nasıl giderildiğine dair süreçler, mevcut veya işe yeni giren personelin eğitim bilgileri ve eğitim planlaması, güvenlik uygulamalarına dair insan kaynakları yönetimini ilgilendiren iç kontrol belgeleri bulunmaktadır. Kamuda ise iç mali kontrol sistemlerinin de ayrılmaz parçası haline gelen iç denetim faaliyetlerinde Sarbanes-Oxley (SOX) yasasının etkileri görülmeye başlandığından, yasa yerel uygulamalara dahil edilmeye başlanmıştır.<sup>78</sup> Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de yaşanan ekonomik krizle birlikte karşılaşılan yolsuzlukların yanı sıra Avrupa Birliği uyum ve müzakere süreci; iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur. İç denetim kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yerini almıştır.<sup>79</sup> Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatında ve BDDK'nın bankacılık sektörü ile ilgili yasal düzenlemelerinde SOX benzeri uygulamalara yer verilmiştir.<sup>80</sup>

TBMM Adalet Komisyonu'nda görüşülmekte olan Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın, ülkemiz ticari hayatı için önemli bir değişim sürecini başlatacak yenilikçi niteliği ile yasallaştığı takdirde, yönetim ve denetim adına ciddi sonuçları olacağı öngörülmektedir.<sup>81</sup>

<sup>78</sup> M.Sait Arcagök, Bahadır Yörük, "Yönetim Kontrolü/ İç Kontrol", **Bayındırlık ve İskan Bakanlığı**, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, (Erişim) <http://www.tkgm.gov.tr>, 20.04.2008

<sup>79</sup> Fuat Uzun, "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, cilt 12, sayı 19, 2007, s. 19

<sup>80</sup> Aslı Eryılmaz, "J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı?", (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)., 15 Mart 2008, s.24

<sup>81</sup> Ali Kamil Uzun, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim", **İç Denetim Dergisi**, sayı 16, 2006, s.44-46

Tasarının Anonim Şirketlerde Yönetim ve Temsil ile İlgili Esaslar başlığı altında yönetim kurulunun görev dağılımını düzenleyen 366. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan : “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla işlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” hükmü ile kurumsal yönetim ilkelerinde denetim komitesi olarak ifade bulan denetim komitelerinin kurulması konusunda yönetim kuruluna yetki verilmiş ancak bu düzenleme ile belli bir ölçütü esas alan, bir gereklilik ya da zorunluluk öngörülmemiştir.

Yönetimin devri başlıklı 367. maddede işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bir ölçüde biçimsel tarifini veren şekilde bir düzenleme yapılmış olup buna göre;<sup>82</sup>

- Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönetmeliğe göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu yönetmelik şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönetmelik hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.
- Yönetim, devredilmediği takdirde, yönetim kurulunun tüm üyelerine aittir.

Tasarıda anonim şirketlerde çalışan yönetim kadrosunun yetkilerinin ve sorumluluklarının tanımı yapılmakta, görevleri düzenlenmektedir. Düzenlemenin (1) nolu maddesindeki “kılınabilir” ifadesi zorunluluk anlamı

---

<sup>82</sup> Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları,2008, s.283-285

taşımamakta, aksine seçim yapabilme özgürlüğü tanımaktadır. Her ne kadar tasarının 375'inci maddesinde yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında; şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi hükümlerine yer verilmiş olması 367. madde hükmünü tamamlayan ve zorunluluk ifade eden bir anlam taşısa da, 367. maddede tarif edilen şekilde bir biçimsel yapıyı zorunlu kılmamaktadır.<sup>83</sup>

İç kontrol daha önce de değinildiği gibi yönetimin temel fonksiyonlarından biridir. İşletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini, mali raporların güvenilirliğini, yasalara ve diğer düzenlemelere olan uygunluğunu sağlar. İşletmelerin tüm çalışanları bu süreci etkiler. Yönetim kurulu (ülkemizde en üst düzeydeki yönetim birimidir) iç kontrolün etkin bir şekilde işletilmesi ve devamlı gözetilmesi sorumluluğunu taşır. Sistemin bu şekilde yürütülmesinin nedeni iç kontrol sürecinin etkin bir şekilde işletilmesinin, devamlı gözetiminin, en doğru, en etkili ve en üst düzey kararların alınmasının bir uzmanlık gerektirmesidir. Bu yüzden ki yönetim kurulunda karar alınması için kurulda görev yapan üyelerin bir çoğunun karar alımı esnasında bulunması gerekmektedir. Kanunda bulunan bu kural etkin karar alma açısından amaca hizmet ediyor gibi görünse de daha çok uygulanan faaliyetlerde yarar sağlar. Aslında uygulamadan da anlaşılacağı gibi bu kurum da tıpkı yasal denetçilik gibi içi tam olarak doldurulamadığından etkisiz hale gelmiştir. Zaten bir işletmede iç denetim sisteminin etkin olabilmesi için öncelikle şirket içinde bağımsız olması ve basamak basamak raporlama yapılması gerekmektedir. İç denetimin amacı iç kontrol fonksiyonunun etkin bir şekilde işleyip işlemediğini denetlemek olduğundan, yönetim kuruluna

<sup>83</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C. Başbakanlık, (Erişim) <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>, 20 Eylül 2009.

bağlanmış bir alt kurulun iç denetim faaliyetlerini yürütmesi mantıklı bir yaklaşımdır. Her ne kadar mantıklı olsa da geçmişte özellikle bankalarda teftiş kurullarının müdüre bağlı olmasının yarattığı sıkıntılar burada da kendini gösterebilir. Bu yüzden tasarının kabul görmüş olan bütün bu düzenlemeleri bir de bu konunun uzmanları tarafından değerlendirilmesi ve zorunluluk haline gelecek şekilde değiştirilmesi, daha fazla yarar sağlanmasına yol açabilir.<sup>84</sup>

Ticari ve ekonomik hayattaki gelişmeler ve değişimlerin yarattığı hukuki boşluk ve sorunlara evrensel ölçülerde cevap verecek nitelikte düzenlemeler içeren Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın; özellikle işletmelerde iç denetim ve iç kontrol açısından incelediğimiz hükümlerinin, yukarıda açıkladığımız şekilde tasarının sistematliğini bozmadan düzeltilmesi, işletmelerin kurumsallaşmasına çok katkıda bulunacaktır. Daha önce de vurguladığımız üzere halka açık şirketlerde riskin erken teşhisine ilişkin bir komite kurulmasını zorunlu kılan düzenleme yerine belli büyüklükteki tüm şirketler için bir denetim komitesi kurulması ve bu komitenin görev tanımları arasında etkili iç kontroller, iç denetim ve riskin erken teşhisiyle ilgili fonksiyonel sorumluluklar tanımlanması çok daha yararlı ve etkili düzenlemeler olacak ve denetim mesleğine daha başka bir boyut katacaktır.<sup>85</sup>

Türkiye'de yaşanan krizler sonrasında bankaların da iç kontrol yapısı oluşturmaları gerektiği düşünülerek Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından "İç Denetim ve Risk Yönetimi Yönetmeliği" yayınlanmıştır.<sup>86</sup> Yönetmelikte bankaların ve özel finans kurumlarının 1 Ocak 2002'ye kadar iç kontrol sistemlerini ve risk yönetim sistemlerini kurmaları ve

---

<sup>84</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C. Başbakanlık, (Erişim) <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>, 20 Eylül 2009.

<sup>85</sup> Nuran Cömert, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol", **İç Denetim Dergisi**, sayı 21, 2008, s.24-28

<sup>86</sup> Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete.

sermayeleri kadar risk taşıyabilmeleri zorunlu kılınmıştır. En önemli risklerin başında ise kredi riskleri gelmektedir. Bu yönetmelikle birlikte bankaların sermayelerini etkin bir biçimde kullanmaları önemli ve yönetim kurullarından tamamen ayrı tutulacak iç kontrol ve risk birimleri oluşturulması gerekli hale gelmiştir.

Yönetmelikte iç kontrol sistemi "bankanın tüm faaliyetlerinin, belirlenen politika, yöntem, uygulama talimatları ve limitlere uygun olarak, yönetim kademelerince yürütülmesini sağlamak amacıyla, iç kontrol elemanları tarafından yerine getirilen, bir sistem içinde izlemeyi, bağımsız değerlendirmeyi, yönetim kademelerine eş anlı rapor etmeyi içeren, operasyonel ve diğer kontrol sistemlerinin tümü" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bu yönetmeliğin "İç Kontrol Sürecinin Temel Unsurları" isimli 10. maddesi de Uluslararası Denetim Standartları Beyannamesi'nde yer alan iç kontrol yapısının unsurlarıyla paralellik göstermektedir. Bu yönetmelikte yer alan unsurlar şunlardır<sup>87</sup>:

- Yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin, iç kontrol sürecindeki görev ve sorumlulukları ve banka bünyesinde oluşturulacak iç kontrol yapısının unsurları
- İç kontrol faaliyetleri ile banka bünyesindeki işlevsel görev sorumlulukların paylaşımı
- Bilgi erişim sistemi ve banka içi iletişim yapısı
- İç kontrol sürecinin izlenmesine dönük faaliyetleri ile hataların düzeltilmesi hususundaki uygulama usulleri

---

<sup>87</sup> Aslı Yüksel, Volkan Demir, "Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu: Finansal Kriz" (Erişim), [www.ismmmo.org](http://www.ismmmo.org), 22.04.2008, s.2-5

- İç kontrol sürecinde risklerin saptanması ve değerlendirilmesi faaliyetleri

Maliye Bakanlığı'nın uygulamaları da iç kontrole ilişkin ortak bir sorumluluk olması gerektiğine inanıldığını göstermektedir.<sup>88</sup> 5018 sayılı Kanununun 57 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmü çerçevesinde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'da (md. 8) belirtilen diğer sorumluluklar yanında iç kontrole ilişkin ortak bazı sorumluluklara da yer verilmiştir. Buna göre çeşitli düzeylerdeki yöneticilere, yetki ve görevleri çerçevesinde verilen bazı sorumluluklar şöyledir; mesleki değerlere ve dürüst bir yönetim felsefesine sahip olunması, finansal yetkilerin yeterli ve bilgili çalışanlara verilmesi, belirlenmiş kural ve standartlara uyumun garanti edilmesi, yönetmeliklerle uyumlu olmayan çalışmalara engel olunması, uygun bir çalışma ortamı ve şeffaflığın sağlanması.<sup>89</sup>

İç kontrolün amaçlarının, sistem ve süreçlerinin belirlenmesi ve iç kontrol yapılarının tasarlanması sürecinde kullanılacak yöntemlerin belirlenmesi görevinin, uluslararası standartlarda, merkezi bir kamu kuruluşuna verilmesi önerilmektedir. Ülkemizde, 5018 sayılı Kanununun 55'inci maddesiyle, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartları ve yöntemleri belirleme, geliştirme ve uyumlaştırma, sistemlerin etkileşimini sağlama ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti sağlama görevleri Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu görevler, merkezi uyumlaştırma fonksiyonu olarak adlandırılmaktadır. Yine aynı kanunda, mali yönetim, iç kontrol ve iç denetim konularında merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması esası benimsenmiştir.

<sup>88</sup> Maliye Bakanlığı, (Erişim) <http://www.maliye.gov.tr/>, 02.02.2008

<sup>89</sup> Ekrem Candan, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, sayı 38, 2006, s.32-38

Maliye Bakanlığı'nın merkezi uyumlaştırma görevi 5018 sayılı Kanundaki düzenlemeler çerçevesinde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda şöyle düzenlenmiştir<sup>90</sup>:

Maliye Bakanlığı iç kontrole ilişkin standart ve yöntemleri belirleme, geliştirme ve uyumlaştırma görev ve fonksiyonu çerçevesinde;

- İç kontrol standartlarını belirler ve idarelerce bu standartlara uyulup uyulmadığını izler.
- Ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler ile ön malî kontrole tâbi malî karar ve işlemleri ve bunların kontrol usul ve esaslarını belirler.
- İç kontrol alanında idareler arasında koordinasyonu sağlar ve idarelere rehberlik hizmeti verir.
- İç kontrol ve ön malî kontrole ilişkin genel ve özel nitelikli düzenlemelerde idarelerle işbirliği yapar, çalışma toplantıları düzenler.
- İç kontrol ve ön malî kontrol düzenleme ve uygulamaları hakkında idarelerden rapor ve bilgi alarak sistemlerin işleyişini izler.
- İdarelerin malî hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirler.
- Ulusal ve uluslararası iyi uygulama örneklerini araştırır, bunların uygulanması yönünde çalışmalar yapar.
- İç kontrol ile malî yönetim ve kontrol sistemine ilişkin olarak eğitim programları hazırlar.

Maliye Bakanlığı bu görev ve yetkileri çerçevesinde kamu kuruluşlarında yeterli ve etkin iç kontrol sistem ve süreçlerinin tasarlanıp uygulanmasına ve geliştirilmesine yardımcı olur. Kuruluşların iç kontrol

---

<sup>90</sup> Candan, a.g.m., s.32-38

standartlarına uygun hareket ettiğinin garantilenmesi için bu uygulamalar hakkında yazılan raporlar veya yerinde yapılan denetimler aracılığıyla bilgi olarak süreçleri inceleyip değerlendirir.<sup>91</sup>

5018 sayılı kanun çerçevesinde Kamu kuruluşlarında yönetim sorumluluğuyla oluşturulması gereken iç kontrol sistemleri ve uygulanan kontrol faaliyetleri ve süreçleri, yeni Türk mali yönetim ve kontrol sisteminin çok önemli bir parçasıdır.<sup>92</sup> Ancak kanunda yer alan düzenlemeler, etkili iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında yetersiz kalmaktadır. Bu sistemlerin etkin bir şekilde işleyebilmesi için öncelikle kamudaki idare anlayışından ve bürokratik uygulamalardan vazgeçilmeli ve modern kamu yönetim yaklaşımı benimsenmelidir. Bu nedenle iç kontrol sistemlerinin amaçlandığı gibi hayata geçirilmesi ve hedeflenen etkiyi göstermesi, kamu kuruluşlarında, özellikle yönetim anlayışında yapılacak değişikliklere bağlıdır. Bunun gerçekleşebilmesi için en önemli nokta, yönetimin değişime açık olmasıdır; çünkü aksi takdirde uygulamalar başarısız olacaktır. Yapılacak yeni düzenlemeler oluşturulurken gelişmiş ülkelerdeki modern yönetim anlayışı ve yöntemlerinden faydalanılabilir.<sup>93</sup>

Yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin gerektirdiği yaklaşım ve yöntemlerin uygulanmasında yönetimlerin yaklaşımları kadar görevlerini gerektiği gibi yerine getirebilmeleri, Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili düzenlemelerini inceleyip görevli personele yetkinlik kazandırmaları önemlidir. Bu amaçla; idarelerin, evvela görev ve fonksiyonlarını, yürüttükleri hizmet ve faaliyetleri ve iş süreçlerini ortaya koymaları; hazırlayacakları stratejik planlar çerçevesinde kurumsal amaç ve hedeflerini belirlemeleri; bu amaç ve hedeflere ulaşılmasını engelleyecek riskleri belirleyip tanımlamaları; bu risklerin etkilerinin analiz edip değerlendirilmeleri; risklerin yönetilmesi, amaç ve hedeflere etkin bir şekilde ulaşılması için alınması gerekli tedbirleri,

---

<sup>91</sup> Candan, **a.g.m.**, s.32-38

<sup>92</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.B.M.M., (Erişim)  
<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html>, 20 Eylül 2009

<sup>93</sup> Candan, **a.g.m.**, s.32-38

uygulanması gerekli kontrol faaliyetlerini tasarlamaları; yeterli ve etkin bir iç kontrol için bulunması gerekli unsur ve genel koşulları sağlayıcı kontrol bilinç ve ortamını tesis etmeleri; yönetimlerin iç kontrol faaliyet ve süreçlerinin tasarımı ve tatbikinde aktif ve katılımcı bir üslup ve yöntem benimsemeleri ve tüm kurum çalışanlarını sürecin tasarlanması ve uygulanmasına dahil etmeleri; tüm çalışanların iç kontrol konusundaki görev, yetki ve sorumluluklarını belirleyip açıklamaları, rollerini açıkça tanımlamaları; kurumlarda yeterli ve etkin çalışan bilgi yönetim sistemlerini oluşturmaları; kurum ve kurum dışı kişi ve kurumlara yönelik olarak iletişim ağ ve yapılarını kurmaları ve işletmeleri; tasarlanan ve uygulanan iç kontrol faaliyet ve süreçlerini sürekli bir şekilde izlemeleri, gözden geçirip değerlendirmeleri, bu amaçla etkin işleyen bir gözetim sistemi oluşturmaları ve tüm bunların gerçekleştirilebilmesi için çağdaş yönetim yaklaşım ve uygulamaları olan kurumsal yönetişim ve risk yönetimi gibi araçları kullanmaları; mali saydamlık ve şeffaflığın gereklerini yerine getirmeleri; her şeyden önce reform ve yenilikler konusunda kurumlarda var olan ön yargı ve tutucu yaklaşımları giderecek ve zihniyet değişimini sağlayacak yönetim tarzını ortaya koymaları ve nihayet kamuoyuna, halka ve yetkili mercilere hesap verebilir bir kamu idaresini/kamu yönetimini ortaya koyacak bir yönetim anlayışı benimsemeleri gerekmektedir.<sup>94</sup>

Kamu Mali Yönetiminde iç kontrol sisteminin uygulanması için iyi bir kontrol ortamına gereksinim duyulmaktadır. Kontrol ortamı, personelin kontrol bilinci üzerinde etki ederek kurumun nasıl hareket ettiğini belirler, işlerin düzenli ilerlemesini sağlar. Organizasyon yapısı, dürüstlük ve etik değerler, yeterlilik, üst yönetimin katılım düzeyi, yönetim tarzı, yetki ve sorumluluk dağılımı, personel uygulamaları, kontrol ortamının unsurlarını oluşturmaktadır. Kontrol ortamı, tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi kavramları içermektedir. Kanunun “Kontrolün yapısı ve işleyişi” başlıklı 57’nci maddesinin 2’nci fıkrasında; “Yeterli ve etkili bir kontrol

---

<sup>94</sup> Candan, a.g.m., s.32-38

sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.” hükmü ile kontrol ortamının önemine vurgu yapılmıştır. Ayrıca, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar’ın 7’nci maddesine göre, işletmede yönetici ve çalışanların iç kontrole olumlu bakması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması sağlanmalıdır.<sup>95</sup> Bu düzenleme ile mesleki değerler, meslek standartları, ahlaki değerler, yeterlilik, kontrol standartları, kontrol faaliyetleri, yönetim anlayışı, organizasyon gibi iç kontrol bileşenleri açıklanmış, dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli çalışanlara verilmesi, kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve şeffaflığın sağlanması, yöneticilerin katılımı, görev, yetki ve sorumlulukların dikkate alınması anlatılmıştır. Buradan, 5018 sayılı kanunun kamu kuruluşlarında uygun bir kontrol ortamı oluşturulması konusunda modern uygulamalar doğrultusunda bir yaklaşıma sahip olduğu görülmektedir. Buna bakarak kamu kurumlarında yeni bir anlayışın hakim olacağı ve bu kurumların; vizyonu ve misyonu oluşturulmuş, hedefleri belirlenmiş, minimum maliyetle maksimum verimlilik elde edip faydacılık anlayışı temel alınarak faaliyet gösteren kurumlar olacağı söylenebilir. Kaynakların etkili kullanımı ilkesi nedeniyle harcama yetkilileri hesap verilebilir olmak zorunda kalacaktır. Saydamlık ilkesi nedeniyle de yapılan uygulamalar ve üretilen bilgi kamuoyuyla paylaşılacaktır. Çalışanların her zaman göz önünde bulunduracağı ahlaki değerler, personelin şirkete olan bağlılığını artıracak ve onları hedeflere ulaşmak için motive edecektir. Ölçülebilir hedefler koyulması sonucu performans değerlendirmesi

<sup>95</sup> Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.B.M.M., (Erişim) <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> , 20 Eylül 2009.

yapılabilecektir. Kuruluşlarda yetki ve sorumluluklar dengelenmeli ve görevler nitelikli ve başarılı personel tarafından gerçekleştirilmelidir. Bütün bu aşamalarda insan kaynaklarının önemi çok büyüktür. İnsan kaynakları yönetimi uygulamalarının bu yönetim anlayışını destekleyecek ve sistemin düzgün işlemlerini sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekir.<sup>96</sup>

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer bileşenlerine temel oluşturan genel bir çerçeve sağlar ve kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları kural ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzıyla ilgili alanlardan oluşur. Kamu iç kontrol ortamı standartları ise özel sektördeki iç kontrol ortamı standartlarına benzemektedir. Personel davranışlarını belirleyen ve kuralların personel tarafından bilinmesi sağlayan etik değerler ve dürüstlük, kamu iç kontrol ortamı standartlarının başında gelir. İdarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımlarının yazılı olarak belirlenmesini, personele duyurulmasını ve idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmasını sağlayan misyon, organizasyon yapısı ve görevler standardı da oldukça önemlidir. Bir diğer standart, personelin yeterliliği ve performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alınmasıdır. Son olarak, özel sektörde de önemli yer tutan, yetkiler ve yetki devrinin sınırlarının açıkça belirlenmesi ve yazılı olarak bildirilmesi gerekliliği olan yetki devri önemli standartlardandır.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> Mustafa Akçıl, “ Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi”, **Gümrük Müsteşarlığı**, 2007,(Erişim) [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) , 30 Nisan 2008

<sup>97</sup> “İç Kontrol Dokümanları”, (Erişim) <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/kitap/dosya/44.doc> 30 Nisan 2008

## II. ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç kontrol ve insan kaynakları yönetiminin amaçları benzerlikler göstermektedir. Bu benzerlikler; şirket risklerini kontrol altına almak, etkin ve verimli operasyonlar sağlamak, işletme varlıklarını korumak, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak, hataları küçükken tespit ederek, büyük problem haline gelmeden çözümünü sağlamak, işletmeyi masumca bir hatanın veya planlı bir yolsuzluğun vereceği zarardan korumak, şirketin hedeflerine ulaşabilmesi için uygun yapılanma oluşturmak ve mevcut kanunlara uygunluk sağlamaktır.

Değerlendirme ve Denetim, yönetsel işlevlerin temel unsurlarından birisidir. Yönetsel işlevler 1937 yılında Luther Gulick tarafından POSDCORB kısaltmasıyla tanımlanmıştır. POSDCORB'un açılımı şöyledir<sup>98</sup>: **P**lanning, **O**rganising, **S**taffing, **D**irecting, **C**oordinating, **R**eporting and **B**udgeting

Türkçe kaynaklarda bu kısaltma PÖPAYED olarak tercüme edilmiştir. PÖPAYED'in açılımı ise şu şekildedir: **P**lanlama, **Ö**rgütleme, **P**ersonel **A**lma, **Y**önlendirme, **E**şgüdüm, **D**eğerlendirme ve **D**enetim.

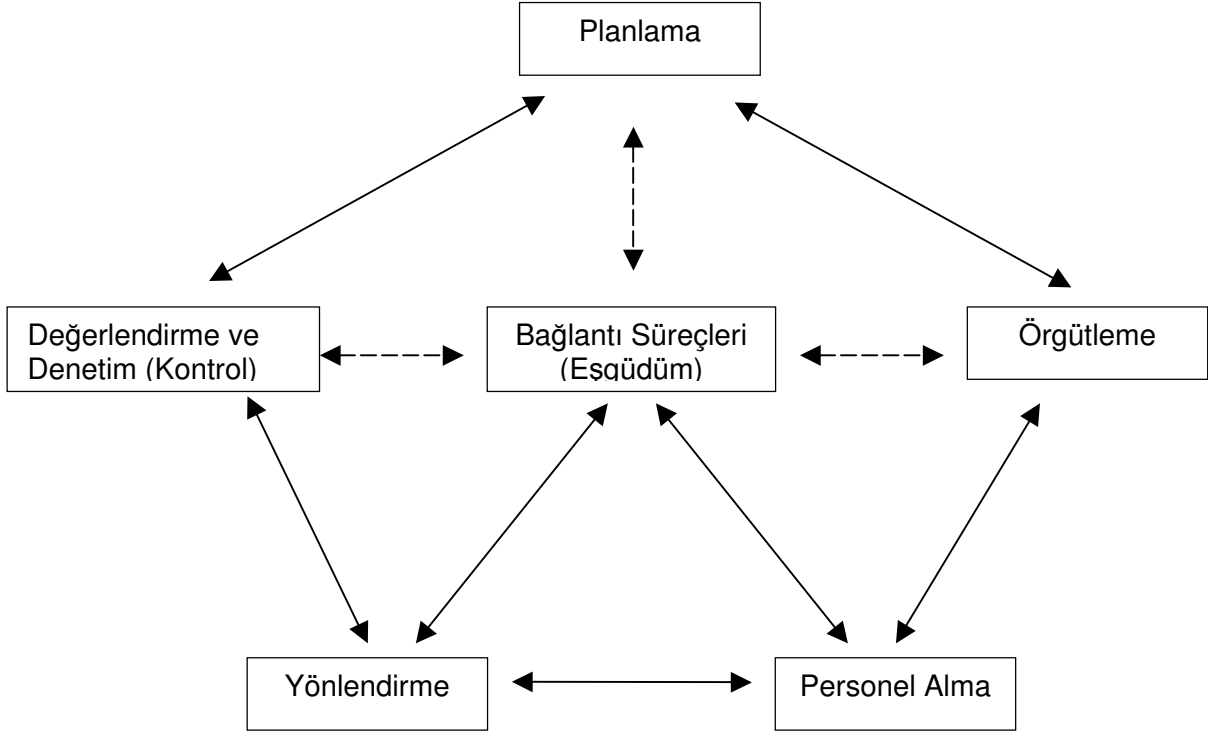
İşletme yönetimi işlevlerini yerine getirebilmek için bazı görevleri yerine getirmek zorundadır. Bu görevler kısaca aşağıdaki gibidir<sup>99</sup>:

- İşletme ana kural ve amaçlarını kararlaştırma,
- Örgüt yapısını kurma ve düzenleme,
- Kaynakları kontrol etme ve bunları hazırlanan ayrıntılı plan programlar çerçevesinde faaliyete geçirme,
- Faaliyetlerin yürütülmesi ve sonuçlarını sürekli denetleme,

<sup>98</sup> Özlem Özkanlı, **İşbirliği ve Yönetim**, Siyasal Yayıncılık, 1999, s. 23

<sup>99</sup> Özkanlı, **a.g.e.**, s. 24

- İşletmenin gelecek dönemde de başarılı olması için gerekli düzenlemeleri yapma ve önlemleri alma.



Şekil 1: Özlem Özkanlı, **İşbirliği ve Yönetim**, Siyasal Yayıncılık, 1999, s. 24

Yönetimin evrensel olduğu kabul edilen bu işlevlerini kısaca açıklayacak olursak; planlama aşaması, önceden düşünme, süreç içinde yeniden tasarlama olarak tüm yönetim boyunca devam etmesi gereken küme eylemlerdir. Planlama kavramı içinde neyin, nasıl yapılacağına belirlenmesi gerekir. İzlenecek ana ilkeler ve buna bağlı olarak uygulanacak usuller belirlenir. Bu daha çok eyleme geçmeden önceki bölümdür. İleriyi kestirme, ihtimalleri düşünme, ekonomik ve sosyal durumu inceleme ve bu durumlarda ne yapılacağına karar verme sorunudur.

Örgütlenme aşamasında amaçlanan, bir kuruluşun yapısının belirlenmesidir. Görev ve yöntemlerin belirlenmesi, gruplandırılması,

bölmelere ayrılması, departmanların ve alt birimlerin kurulmasıdır. Planlanmış amaçların gerçekleştirilmesi için yapılması gereken görevler ve onlara bağlı olarak yetki ve sorumlulukların ortaya konulmasıdır.<sup>100</sup>

Personel alma aşamasına gelindiğinde, işin gerekleri ile kişinin nitelikleri arasında uyum sağlanması sorunu temel yönetsel bir işlev olan personel almanın çözümlenmesi gereken en temel sorundur. Her görevin gereklerine uygun kişilerin seçilmemesi halinde planların aksaksız uygulanması sağlanamaz.<sup>101</sup> Bunun için iş analizleri yapılarak görevin gereklerinin objektif, somut ölçülerle ortaya konması gerekir. Bu iş analizlerine bağlı olarak iş tanımlarının yapılması zorunludur. Burada görevi oluşturan işler, yetki, sorumluluk ve görevin koşulları belirlenir. İş tanımlarına bağlı olarak da, o görevi yapacak kişide bulunması gereken bilgi, beceri, yetenek, yetişkinlik, fiziki ve mental kapasitenin neler olması gerektiğini ortaya koyan yetenek tanımları yapılmalıdır. Bu sayede iş değerlendirmeleri, görev sınıflandırmaları ve ücret sistemleri “eşit işe eşit ücret” ilkesini mümkün kılacak biçimde yapılabilir.<sup>102</sup>

Yönlendirme, eldeki kaynakları en etkin biçimde kullanarak örgütsel amaçları gerçekleştirebilme eylemidir ve örgütsel hiyerarşinin zirvesinde olmaktan doğan biçimsel yetki ve yollarla yapılan önderlikten daha kapsamlıdır. İçerdiği konular aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>103</sup>:

- İnsanların ve insan ilişkilerinin yönetimi
- Yetki devri, yetki merkeziliği
- İnsan ilişkileri konusunda iyi bir düzenlemenin sağlanması: Güvenlik, aidiyet hissi, ücret, emeklilik gibi haklar, güdüleme ile ilgili olarak özendirme, taltif, disiplin, kârdan pay dağıtma, yönetime katılma gibi

<sup>100</sup> Özkanlı, a.g.e., s. 25-26

<sup>101</sup> L. Holden, A. Hegewisch, C. Brewster, T. Lockhart; **The European Human Resource Management**, Academic Press, s. 61,98,139, 1992.

<sup>102</sup> Özkanlı, a.g.e., s. 26

<sup>103</sup> Özkanlı, a.g.e., s. 26-27

konular, ayrıca etkili haberleşme ve halkla ilişkiler kurulması bu arada belirtilebilir.

- Yöneticilerin geliştirilmesi ve eğitimi
- Otomatik ikmal sistemleri, bilgi işlem sistemleri kurulması
- Makinelerin, malzemelerin ve usullerin yönetimi, iş basitleştirme, sistem analizleri, yöneylem araştırmaları...vb.

Eşgüdüm, yani bağlantı süreçleri, örgütlerin büyümesi, işbölümü ve uzmanlaşmanın çok ayrıntılı biçimde uygulanması sonucu değişik işlevler yapan birimler ve kişilerin eylemlerinin örgütsel amaçlara varmayı sağlayıcı bütünleştirici hale dönüşmelerini gerçekleştirmeyi hedefler.<sup>104</sup>

Son olarak iç kontrol ile bağlantılı olan değerlendirme ve denetim aşaması, yönetim sürecinde yer alan eylemlerin durumunun incelenmesi ve hesaplanmasını kapsar. Bu daha çok muhasebe kayıtları, diğer kayıtlar, hesap ve bilgilerin derlenip rapor edilmesi gibi işlemleri kapsar. Burada önceden belirlenmiş planlara ve standartlara ne derece uyulduğu belirlenir, zorluklar, darboğazlar ortaya konularak gerekli düzeltme ve değişiklikler yapılır.

Denetimin ölçütleri olarak kullanılacak ilk yönetsel araç plan olabilir. Planın belli aşamalar için öngördüğü hedeflere varılıp varılamadığı, nedenleri, gerekirse yeni kaynakların eklenmesi vb. işlemler yapılabilir. İkinci araç, çıktı, verimlilik, kazanç, maliyet gibi göstergeler kullanarak belirli bir dönemdeki gelişmeleri izlemektir. Buna ek olarak veya ayrıca, örgütün eriştiği düzeyin eldeki kaynaklar veya benzer örgütlere göre değerlendirilmesi yapılabilir.<sup>105</sup>

Yönetim sürecinde yer alan faaliyetler üzerinde etkisi olan insan kaynakları yönetimi, stratejik kararlar verme, uygulama ve denetleme

---

<sup>104</sup> Özkanlı, a.g.e., s. 27

<sup>105</sup> Özkanlı, a.g.e., s. 27

alanlarında etkin bir rol üslenmeye başlayarak geleneksel personel yönetimi anlayışından uzaklaşmaya başlamıştır. Bu değişimin gerçekleşmesindeki en büyük etken, çalışanlar hakkında personelin ücreti, yan ödemeler, sigorta ödemeleri, izinler, raporlu gün sayısı, devamsızlık ve geç kalma gibi konuları kayıtlandırma faaliyeti olarak görülen personel yönetiminin değişen koşullara yeterli derecede ayak uyduramamasıdır. Bunun sonucunda, işgücünün değişen yapısına da hizmet verebilecek yeni personel kuralları oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. İşletmelerde meydana gelen bu değişiklikler sonucunda personelin yönetilmesi ile ilgili sorunlarda insan kaynakları yönetimi adı altında yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. Günümüzde insan kaynakları yönetimi ile personel yönetimi kavramları zaman zaman birbirinin yerine kullanılsa da aralarında önemli farklar bulunmaktadır. Personel yönetimi, sadece bireye ait bazı işlemlerin yapıldığı bir birimken insan kaynakları yönetiminin işletme stratejisinin belirlenmesi, uygulanması ve denetlenmesi gibi konularda önemli işlevleri vardır.<sup>106</sup>

Kayıt tutma gibi rutin görevleri olan personel yönetiminin, işletmenin ana hedefleri içinde küçük bir payı olduğu düşünülmekteydi ve neredeyse verimlilik veya kar oranlarına etkisi olmayan gereksiz bir birim olarak görülmekteydi. İç denetim üzerindeki görüşler de benzer şekildeydi. İç denetimin rolü üretim, pazarlama ve insan kaynakları yönetimi alanlarındaki uygulama ve süreçlerde karşılaşılabilecek riskleri değerlendirmek ve bu uygulama ve süreçlerin şirket yönetim kurallarına uygun olarak gerçekleşmesinin garanti edilmesini sağlamaktı.<sup>107</sup>

İnsan kaynakları yönetimi uygulamaları ile firmanın performans göstergelerinin birçoğu arasında ilişkiler olduğu yapılan araştırmalarda

<sup>106</sup> Aşkın Keser, “Değişen Yönleriyle Personel Yönetimi: İnsan Kaynakları Yönetimi”, **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsane Kaynakları Dergisi**, cilt 4, sayı 1, sıra 7, no 275, 2002, (Erişim) [www.isgucdergi.org](http://www.isgucdergi.org), 30 Nisan 2008, s.12-19

<sup>107</sup> Seçkin Gönen, Muhsin Çelik, “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı” (Erişim) [www.ege.edu.tr](http://www.ege.edu.tr), 30.04.2008, s.41-46

gözlenmiştir. İnsan kaynakları yönetimi ile firma başarısı arasında yakın ilişki olduğu birçok araştırmacı tarafında ispatlanmıştır.<sup>108</sup>

İç denetim ve insan kaynakları yönetiminin geleneksel rolleri ve temel sorumlulukları önemini korumaktadır; ancak bazı işlevlerinde değişiklikler olmuştur. Geçmişte insan sermayesine bir maliyet olarak bakılıyordu ve şirketin diğer maliyetlerinde olduğu gibi, kontrol edilmesi ve minimize edilmesi gerektiği düşünülüyordu. Günümüzde ise işletme yapılarının ve yönetim anlayışının değişip gelişmesiyle insan kaynakları yönetimi bir maliyet olmaktan çok bir varlık olarak görülmeye başlanmıştır; çünkü, insan kaynakları yönetimi için yapılan harcamalarla işletmenin etkinliği ve verimliliği arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu nedenle insan kaynakları yönetimine harcanan para bir kayıp değil, aksine ileride büyük kazanç sağlayacak bir yatırımdır ve bu yönüyle diğer kaynaklar için yapılan harcamalardan ayrılır. Çalışanların değerini esas alan bu yeni bakış açısı, insan kaynakları yönetiminin bakışını ve uygulama alanlarını genişletmiştir ve insan kaynakları yönetimi uygulamaları şirket performansına önemli ölçüde katkıda bulunmaya başlamıştır. “İnsan kaynakları yönetim uzmanı Charles Handy, dünyaca ünlü bazı şirketlerin yetenekli insan kaynakları yönetimlerini gözden çıkarmaları sonucunda yok olduklarını belirtmiştir. Bunlardan İngiliz firması Marconi'nin bünyesinde barındırdığı çalışanlarını gözden çıkararak, bilişim teknolojisi alanında yoğun bir yatırım yapmaya karar verdiğini ve iflas ettiğini, Amerikan firması Enron'un büyük bir organizasyon olmasına rağmen, en büyük sorunlarının küçük parçalarının ne yaptığını bilmemeleri ve tek bir hatalarının işletmenin sonunu hazırladığını, İngiltere'nin en büyük bankalarından birisi olan Barrings'in ise tek bir çalışanın Singapur'da yaptığı hatanın tüm bankanın çökmesine neden olduğunu belirtmiştir.”<sup>109</sup>

İnsan kaynakları yönetiminde olduğu gibi iç denetimin rolüne bakışta da bazı değişiklikler olmuştur. Bu değişiklikler sonucunda iç denetim, rekabet

<sup>108</sup> Ağdelen, Erkut, **a.g.e.**, s. 40

<sup>109</sup> Filizöz; **a.g.e.**, s.167-168.

üstünlüğü sağlayacak uygulamaları belirleyecek ve yönlendirecek bir fonksiyon haline gelmiştir. Stratejik risk yönetiminin de görevlerine eklenmesiyle iç denetimin sorumluluğu artmış ve sadece bir uyum ve etkinliği sağlama fonksiyonundan çıkıp stratejik bir öneme sahip hale gelmiştir. Hem insan kaynakları yönetimi, hem de iç denetim için, eskiyle yeniye karıştırma meselesi bugünün temel konusunu oluşturmaktadır.<sup>110</sup>

### **A. Stratejik Açıdan İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi**

“İç denetim fonksiyonlarının ya uyuma ya da risk yönetimine dayalı olduğu ve insan kaynakları yönetimi uygulamalarının da idari ya da stratejik olduğu” Hyland ve Verrault tarafından öne sürülmektedir. Bu temel üzerinde, yazarlar iç denetim ve insan kaynakları yönetimi fonksiyonlarının dört olası kombinasyonu, değer yaratıcı, maliyeti minimize edici, motive edici ve sınırlandırıcı, içeren bir model önermektedirler. Örgütün bütünü üzerindeki etki her bir kombinasyona göre değişmektedir.<sup>111</sup>

Değer yaratıcı kombinasyon, hem iç denetim hem de insan kaynakları yönetimindeki fonksiyonlar ya da uygulamalar stratejik olduğu zaman oluşmaktadır. Böylece iç denetim, insan kaynakları yönetimi uygulamalarının değerini ölçerek maliyet-fayda analizi yapmaktadır. Bunun karşılığında, insan kaynakları yönetiminin stratejik iş risklerine katılımı, onu iç denetimin cevap vermeye hazır bir müşterisi konumuna getirmektedir. İç denetim ve insan kaynakları yönetimi arasında böyle bir stratejik uyum oluştuğunda, böyle bir uyumun çıktısı, iyileşmiş bir finansal performanstır.

Maliyeti minimize edici kombinasyonda, uyuma dayalı olan iç denetim fonksiyonu, bir insan kaynakları yönetimi fonksiyonu ile eş zamanlı olarak

<sup>110</sup> Gönen, Çelik, **a.g.m.**, s.41-46

<sup>111</sup> Gönen, Çelik, **a.g.m.**, s.41-46

işlemektedir. Buradaki odaklanma, şirket kurallarına uyulması ve yasal olarak zorunlu olmayan uygulamaların kaldırılması üzerindedir. Vurgulamadaki ağırlığın neredeyse tamamen maliyet kontrolüne verilmesi, bu tür uygulamaların kuruluşu getirebileceği değerin dikkate alınmasına çok az yer bırakmakta ya da hiç yer bırakmamaktadır. Bu ilişkinin hiçbir stratejik yönü bulunmamaktadır.

Motive edici kombinasyonda iç denetim fonksiyonu risk yönetici nitelikteyken, insan kaynakları yönetimi fonksiyonu idari niteliktedir. İnsan kaynakları yönetimindeki stratejik odaklanma eksikliği, şirketin finansal performansını engelleyebilecektir. Ancak iç denetim, insan kaynakları yönetimine çeşitli insan kaynakları yönetimi fonksiyonları ve süreçleri ile ilgili bir risk değerlendirmesi yaptığı sürece, bu kombinasyon gelecekteki değişime izin verebilecektir. İç denetim, insan kaynakları yönetiminin önerilerini daha stratejik odaklanmış biçimde uygulama ve değer yaratıcı kombinasyonu yönünde etkileyebilmektedir; ancak bu da zaman alabilmektedir.<sup>112</sup>

Sınırlandırıcı kombinasyondaki roller; iç denetim ve insan kaynakları yönetimi kavramlarının her biri stratejik anlam taşıyacak şekilde ayrımlanmıştır. Ancak sonuç oldukça farklıdır. İnsan kaynakları yönetimi kendi başına stratejik işliyor olsa da, bu kombinasyon finansal başarıyı sınırlamaktadır. İç denetimin uzmanlığı olmadan, insan kaynakları yönetimi hem stratejik hem de finansal yönden uygulamaların değerini ölçememektedir. Dolayısıyla, bu kombinasyonda insan kaynakları yönetiminin stratejik potansiyeli tam anlamıyla gerçekleştirilebilme olasılığı düşük olmaktadır. Böylece, hem iç denetim hem de insan kaynakları yönetimi için stratejik bir yaklaşım benimsendiğinde, etkinin en yükseğe çıkacağı açıktır.<sup>113</sup> Fonksiyonlar arasındaki stratejik eşleşme ne kadar fazla ise, bu

---

<sup>112</sup> Gönen, Çelik, a.g.m., s.41-46

<sup>113</sup> Wayne F. Cascio, **Managing Human Resources Productivity, Quality of Work Life, Profits**, McGraw-Hill, s. 643-651, 1998.

etkileşimin şirket ve bu fonksiyonlar üzerindeki etkisi o kadar büyük olacaktır. İç denetimin varlığı hayati önem taşıyor gibi görülebilmektedir. Risk yönetimi sırasında, iç denetim ya stratejik tabanlı bir insan kaynakları yönetimine işbirlikçi bir ortak ya da stratejik olmayan insan kaynakları yönetimi fonksiyonunu stratejik insan kaynakları yönetimine dönüştürecek motive edici güç niteliği taşıyabilmektedir. Stratejik tabanlı bir insan kaynakları yönetimi, bir örgütün rakiplerinin üzerinde rekabet üstünlüğü sağlayabilmektedir. Kadrolaşma, eğitim sistemleri ve finansal teşvikler, çoğunlukla bir şirketi diğerinden ayıran insan kaynakları yönetimi fonksiyonlarından bazılarıdır. Dolayısıyla, bunların bünyesindeki uygulamaları ve diğer insan kaynakları yönetimi alanlarını, örgütün stratejik hedefleri ile eşleştirmek büyük bir önem taşımaktadır. Bu uygulamalar gruplar halinde kullanıldığında, potansiyel etki anlamlı bir biçimde artmaktadır. Personelde sayıca azaltım, artan verimlilik ve şirket karlarında bir artış, ölçülebilir çıktılardan bazılarıdır.<sup>114</sup>

Günümüzde pazarların yapısı değişmekte ve küreselleşmenin etkisi ile işletmelerin dünyaya açılması, aynı işi yapan rakip firmaların artması, müşterilerin daha bilinçli hale gelmesi gibi faktörler rekabeti artırmaktadır. Firmalar da bu değişen koşullara uymak ve rekabet ortamında fark yaratarak üstünlük elde etmek için bazı stratejiler geliştirmektedir. Rekabet ortamında işletmeler, örgütsel olarak bir yenilenme sürecine girip yeniden yapılandırılmak ve sermaye yapılarını güçlendirmek zorunda kalmıştır. İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin gelişmesi, niteliklerinin karmaşıklaşması sonucu faaliyetleri denetleyebilmek zorlaşmış ve çok sayıda hissedardan oluşan işletme yönetimleri, işletme faaliyetlerini daha iyi takip edebilmek için iç denetime daha fazla önem vermek zorunda kalmıştır.<sup>115</sup>

“İç denetim, bir kuruluşun kendi personelinin, yönetsel kontrolün etkin ve doğru biçimde sürdürülüp sürdürülmediği, kayıtlar ve raporların gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı, doğru ve çabuk sonuçlar verip vermediği, her

<sup>114</sup> Gönen, Çelik, **a.g.m.**, s.41-46

<sup>115</sup> Gönen, Çelik, **a.g.m.**, s.41-46

şube, daire ya da diğer birimlerin sorumlu oldukları yöntem, kural ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden, iş başındaki gözlemlere dayanarak yönetim adına yaptığı bir seri araştırma, yöntem ve tekniklerinden oluşur.”<sup>116</sup> Bu tanımdan yola çıkarak iç denetim fonksiyonu, tüm işletme faaliyetlerini değerlendirerek işletmenin rekabet üstünlüğü sağlamasına yardımcı olacak bir yönetim aracına dönüşmüştür, diyebiliriz. İnsan kaynakları ise değişen şirket yapıları içinde bugüne kadar olduğundan daha stratejik bir rol oynamaya başlamıştır.<sup>117</sup> Rekabetin artmasıyla birlikte fark yaratma ve rekabet üstünlüğü sağlamada insan sermayesinin önemi ortaya çıkmış ve insan kaynakları yönetimine verilen önem artmıştır. Buna paralel olarak insan kaynakları yönetiminin görev ve sorumluluklarında da artış yaşanmıştır. Rekabette insan kaynakları yönetiminin önemi; pek çok faaliyet rakip şirketler tarafından taklit edilebilirken insan kaynakları yönetimi faaliyetlerinin şirkete özel olması ve bu nedenle taklit edilmesinin zor olmasıdır. Rekabet avantajı sağlamada, pek çok kişi tarafından bilindikleri ve yaygın bir şekilde kullanıldıkları için geleneksel yöntemler yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle firmalar geleneksel yöntemler kadar yenilikçi yöntemleri de hızlı bir şekilde bulmak ve uygulamak zorundadırlar. Bunun yanı sıra, insan kaynakları yönetimi bir firmadaki bilgi paylaşımını ve iletişimi en üst seviyede tutar, çalışanlara bilgi paylaşımının önemini anlatabilir ve tüm faaliyetlerini bilginin iyi yönetilmesini sağlayacak şekilde oluşturursa rakiplerinden bir adım öne geçecektir.

Rekabet ortamının gelişmesiyle yönetimin denetimle desteklenmesi ihtiyacı doğmuştur ve iç denetim ve insan kaynakları yönetimi fonksiyonları toplum yaşamı içinde önemli bir yeri olan işletmelerde çok etkin olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bundan yola çıkarak, bir firmanın insan kaynakları yönetimi ile iç denetim fonksiyonları arasında bir stratejik ortaklık sağlanması,

<sup>116</sup> Gönen, Çelik, **a.g.m.**, s.41-46

<sup>117</sup> Cascio, **a.g.e.**, s.52

firmaya rakiplerine göre rekabet üstünlüğü sağlayacak ve finansal performansını olumlu yönde etkileyecektir.<sup>118</sup>

## **B. İç Kontrol Sistemi Açısından İç Kontrol ve İnsan Kaynakları Yönetimi İlişkisi**

İnsan kaynakları ile iç kontrol ilişkisini daha detaylı inceyebilmek için öncelikle iç kontrolün ne olduğunu anlamamız gerekir. İç kontrol; ön mali kontrol değildir. İç denetim değildir. Kurumsal hedeflere ulaşabilmenin yoludur. Ancak hedefleri belirlemez. Belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek için makul güvence sağlar. Organizasyonun bütün faaliyetlerine “gömülü” bir şekilde dizayn edilir. Mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar. Yönetim sorumluluğundadır ve risk esasına dayanır.

Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi bize kurumsal performansa ilişkin alanı işaret etmektedir. Özellikle 5018 sayılı kanun uyarınca stratejik yönetim anlayışının benimsenmesi, süreç yönetiminin hayata geçirilmesi, performans esaslı bütçe ile stratejik planın ilişkilendirilmesi ve en önemli unsur olan ve tüm bu sistemlerin sağlıklı çalışmasını sağlayacak etkin bir iç kontrol yapısının kurulması gerekmektedir.

İnsan kaynakları yönetimi işletmede yaşanan her olayın merkezine insanı yerleştirir ve insan merkezli işlevleri yerine getirir.

İnsan kaynakları yönetiminin şirket içi bakış açısına sahip olan personelin yönetimini ve endüstri ilişkilerini birleştirerek şirkete ve bireylere sistemsel bir yaklaşım sunması, insan kaynakları yönetiminin şirketin amaçlarına ulaşmasını sağlamayı hedeflemesi ile mümkün olmaktadır. Bu

---

<sup>118</sup> Gönen, Çelik, a.g.m., s.41-46

sistemsel yaklaşımlar şirket içi süreçler ve buna bağlı iç kontrol uygulamaları ile gerçekleşir. Kurumsal iletişimin etkin bir biçimde yürütülmesi için bilgi akış süreci düzenlenmektedir.<sup>119</sup> İç kontrol insan kaynakları yönetimi çatısı altında toplandığında, söz konusu bilgi akış süreci daha doğru gerçekleşecektir.

İç kontrolün gerekliliklerinden olan iş akış şemalarına göre insan kaynakları yönetimi bölümleri gerektiğinde başka bölümlerden ihtiyacı olan bölümlere eleman kaydırabilir ya da yeni eleman alımına gidebilir. İnsan kaynakları yönetiminin sorumluluğunda olan diğer faaliyetler ise yüksek performanslı takımları yaratmak, yeni teknolojileri uygulamak için gerekli olan adımları tanımlamak, bu adımları geliştirmek ve doğru bir zamanda uygulamaktır. Kurumun başarılı bir değişim sergileyebilmesi için insan kaynakları yönetiminin değişim konusunda istekli ve yönlendirici olması, gelişme ve yenilik konusunda ihtiyaç oluşturması, kurumsal değerlerin yaratılmasında etkin rol oynaması, kurumsal yapıyı ve ilişkileri değiştirmesi ve etkin şekilde bilgi paylaşımını sağlayan bir kültür geliştirmesi gerekmektedir.

Bir örgütün insan sermayesi, müşteri sermayesi ve yapısal sermayesi bilgi sermayesini oluşturur. Bilginin yönlendirilmesi ve yönetilmesi hızlı bilgi paylaşımını, kolektif bilgi artışını, iş öğretme sürelerinin kısalmasını ve daha üretken bir işgücü oluşmasını sağlar.<sup>120</sup> İç kontrol ile ilişkili olarak iş akış süreçlerinin paylaşımı ve bunun da insan kaynakları yönetimi bölümleri aracılığıyla yapılması en doğrusudur.

Geleneksel İnsan Kaynakları Yönetimi sadece şirket içi insan ilişkileri ile ilgili olmuştur, oysa şirketteki değer zincirinin diğer halkaları ile ilişki içinde olması gerekmektedir. Tedarikçiler, dağıtımıcılar, müşteriler ve diğer üyeler insan kaynakları yönetim sürecinin bir parçası gibi görülmelidir. İnsan kaynakları yönetimi departmanı ise şirket için bütün bu zincirin ilişkiler ağının

---

<sup>119</sup> İnce, a.g.e., s.329

<sup>120</sup> İnce, a.g.e., s.330

bir parçası olmalıdır. Kısaca insan kaynakları yönetiminin görevi hem şirket içi hem de şirket dışı ilişkilerin hepsine odaklanacak bir perspektife sahip olmak olmalıdır.<sup>121</sup>

## 1. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İç kontrolün idarenin yönetim sorumluluğunda olması nedeniyle, merkezi uyumlaştırma birimleri tarafından yapılan düzenlemeler dışında etkin bir iç kontrol sisteminin unsurları idarece şu şekilde tespit edilmiştir<sup>122</sup>:

- Stratejik planın uygulanmasına yönelik faaliyetler tanımlanmış olmalı,
- Faaliyetlere, iş ve işlemlere ait iş akış şemaları hazırlanmalı,
- Süreçler, süreç sahipleri ve sorumluları tanımlanmalı,
- Personelin görev, yetki ve sorumlulukları ile kontrol süreçleri belirlenmeli,
- Kurumun amaç, hedef ve kurallarının yerine getirilmesinde karşılaşılabilecek risklere ilişkin risk yönetimi planlanmalı,
- Etkileşimli bir bilgi yönetim sistemi kurulmalı ve bir iletişim ağı ile kontrol listeleri ve kontrol öz değerlendirme formları oluşturulmalıdır.

## 2. İç Kontrolün Bileşenleri

Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme iç kontrolün bileşenlerini oluşturur.<sup>123</sup>

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur; iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır.

<sup>121</sup> L. Mark Lengnick-Hall, Cynthia A. Lengnick-Hall, "Bilgi Ekonomisinde İnsan Kaynakları Yönetimi", Dışbank Kitapları, 2004, s.112-113.

<sup>122</sup> "Süreç Yönetimi ve İç Kontrol", Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, s.55-58

<sup>123</sup> "Süreç Yönetimi ve İç Kontrol", Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, s.55-58

Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, kurum bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmesi gerekmektedir. Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Ayrıca, kamu kuruluşları da dürüstlüğü ve etik değerleri koruyup sergilemelidir. Yetenekli ve uzman kişilerin istihdamı kontrol bilincini artırmaya yardımcı olur. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır.

İç kontrol standartları konusunda Avrupa Birliği, Kamu İç Mali Kontrolü (PIFC) yaklaşımını benimsemiştir. Avrupa Komisyonu, 2000 yılında iç kontrol çerçevesini destekleyen ve yönetim sürecinin her aşamasında uygulanabilecek 24 adet iç kontrol standardı belirlemiştir. İç kontrol standartları, tüm birimlerin kaynaklarını kullanırken izlemesi gereken yönetim kuralları olarak tanımlanmıştır. Belirlenen 24 standarttan insan kaynakları yönetimi fonksiyonuyla bağlantılı olanları; ahlak kuralları ve dürüstlük, misyon, rol ve görevler, personel yetkinliği, personel performansı, hassas görevler ve yetki verme olarak sayılabilir.<sup>124</sup>

Ahlak Kuralları Ve Dürüstlük standardı gereği, her Genel Müdürlük, personelin, yolsuzluk ve usulsüzlüğü önlemeye ve bildirmeye ilişkin kurallardan haberdar olmasını sağlamalıdır. Bu amaçla, personelin ahlak kuralları ve dürüstlikle ilgili bilgilendirilmesini sağlamak üzere gerekli yöntemleri e-mail, intranet, bilgi notu gibi yollarla çalışanlara iletebilir.

Misyon, Rol ve Görevler, tüm personel ile güncel ve yazılı olarak iletişim kurması gerekliliğini anlatır. Tüm personel için görev tanımları hazırlanmalı ve kurumun misyonu açık bir şekilde tüm personele iletilmelidir.

---

<sup>124</sup> Nihal Saltık, “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası**, cilt 2, sayı 26, 2007., S.33-35

Hedefler ve ulaşılması beklenen sonuçlar, tüm tarafların onayından sonra oluşturularak güncellenebilir.

Personel Yetkinliği (İşe alım, eğitim ve yer değişikliği) standardına göre her Genel Müdürlük devamlı olarak personel yetkinliği ile görevleri arasında uyum sağlamalıdır. Eğitim çalışmalarına yeterli süre ayrılmalı, Genel Müdürlüğün ihtiyaçlarına cevap veren eğitim çerçevesi oluşturulmalı ve tüm personelin en azından zorunlu nitelikteki eğitimlere katılımı teşvik edilebilir.

Personel Performansı, en azından yılda bir kez gözden geçirilmelidir. Çalışanlar performans raporlamasından sorumlu kişiyle en azından yılda bir kez görüşebilmelidir.

Her Genel Müdürlük hizmet alanına giren hassas görevlerin listesini oluşturmalı ve uygun rotasyon politikası belirlemelidir. Hassas görevler tanımlanırken kurumun mali çıkarlarını olumsuz etkileyebilecek faaliyetler risk analizi yapılarak belirlenmelidir. Hassas tanımlaması yapılan görevi gerçekleştiren kişi en geç 5 yıl sonra başka bir göreve atanabilmelidir.

Yetki Verme standardı gereği, sorumluluklar ve yetki sınırları açıkça tanımlanmalı, görevler kişiler arasında dağıtılmalı ve ilgililere yazılı olarak bildirilmelidir. Mali işlemler çerçevesinde sorumluluklar yazılı olarak devredilmelidir.<sup>125</sup>

Pek çok kontrol işlemini çeşitli görevlere atanan personele dayanır. Bu nedenle, kontrol fonksiyonlarının başarılı olması bu kişilerin dürüst ve becerikli olmasına bağlıdır. Bunun için işletmeler personelden beklenen görevleri tam olarak yerine getirebilmesi beklentisi doğrultusunda; personelini doğru seçer ve etkili bir şekilde eğitir. Bu nedenle personel seçme ve motive

---

<sup>125</sup> Saltık, a.g.m., s.36

etme sürecinde insan kaynakları yönetimi fonksiyonuna önemli görevler düşmektedir. Personel seçme süreçleri; nitelik, deneyim ve verilecek görev için özel yetenekleri içerir. Adayın göreve uygun nitelikler taşıyıp taşımadığına karar vermek için testler, mülakatlar, referanslar ve niteliklerin kontrol edilmesi yöntemleri kullanılır.<sup>126</sup>

Personelin seçilmesi sonucunda; iş motivasyonunun artırılması ve performans standartlarının yükseltilmesinde her düzeyde bütün personele sürekli eğitim yöntemi benimsemek etkili olacaktır. Çünkü; eğitim sayesinde iş tanımlarının yapılmasında, performans standartlarının belirlenmesinde, sorunların çözümünde çalışanların aktif rol alması sağlanacaktır. Çalışanların bu konularda işletmenin hedef ve beklentilerini bilmesi, etkili bir geri bildirim sistemi oluşumunu ve bunun etkin kullanımını sağlayacaktır.

Sonuç olarak insan kaynakları yönetimi kural ve uygulamaları; işletmenin personelini işe alım, eğitim, motive etme yöntemlerini ve çalışanlardan beklediği ahlâki değerleri tanımlar. Etkin bir iç kontrol çevresi oluşturulabilmesi için uzman, dürüst personel gerekir. İç kontrol sisteminin etkinliğini garanti altına almak için personelin seçilmesi dışında eğitilmesi ve kontrol altında tutulması da önemlidir.

İşletme personeli ve yöneticileri uzman ve dürüst değilse sistem ne kadar iyi olursa olsun düzgün bir şekilde işleyemeyecektir çünkü işletmenin her kademesinde kontrol usul ve yöntemleri personel tarafından gerçekleştirilir. Bu nedenle etkin bir kontrol sistemi için bütün kademelerdeki çalışanların verilen sorumluluğu yerine getirmeye yetecek mesleki bilgiye sahip olması ve dürüst olması çok önemlidir.

---

<sup>126</sup> Scott A. SNELL, "Control Theory in Strategic Human Resource Management: The Mediating Effect Of Administrative Information", **Academy of Management Journal**, vol.35, no 2, 1992, s.292-327

Personel işe alındıktan sonra yolsuzluk ihtimaline karşı zaman içinde iyi gözlemlenmelidir. Hayatında sorunlar görülmeye başlanır ve geliri ile orantısız harcamalar yaptığı anlaşılırsa zaman geçirmeden, kendisine fark ettirmeden, ayrıntılı bir gözetleme ve inceleme başlatılmalıdır.

İç kontrol hedeflerine ulaşılabilmesi için işletmedeki çalışan sayısı da önemlidir. Yapılacak iş için ihtiyaç duyulandan fazla çalışan olursa, personel etkili bir şekilde kullanılmamış ve gereksiz masraf yapılmış olur. İhtiyaç duyulandan daha az çalışan olduğu takdirde ise işler planlandığı zamanda bitmeyeceğinden faaliyet hedeflerine ulaşamamış olur ve karlılık ve verimlilik düşük olmuş olur. Bu nedenle her iki durumda da iç kontrol amaçlarına ulaşamamış sayılır.

Yönetimin kontrole karşı tavrı, personelin bu konuya yaklaşımını da etkileyecektir. Yönetimin personele uyguladığı kontrollerin bilinç düzeyi ne kadar yüksek olursa, personel faaliyetlerinin etkinliği o kadar artacaktır.<sup>127</sup>

Etkili iç kontroller işletmelerde güvenilir ve sağlam bankacılığın temeli olması nedeniyle, önemli bir yere sahiptir. Düzgün dizayn edilmiş ve sürekli uygulanan bir iç kontrol sistemi, işletmenin yönetim kurulu ve yönetimine banka kaynaklarının korunması, güvenilir finansal raporlar oluşturulması ve kanun ve yönetmeliklere uyulması konularında yardım eder. Ayrıca, hata olasılığını azaltır ve hata olması halinde bunların zamanında belirlenmesine yardımcı olur.

İç kontrol, işletme varlıklarını korumak, riskleri önlemek veya kontrol etmek, hedeflere ulaşmak için yönetim kurulu, yönetim ve diğer personelden etkilenen sistemler, kurallar, yöntemler ve süreçlerdir.

---

<sup>127</sup> Selda Çatak Türedi, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin(Ortamı) İncelenmesi", **Mevzuat Dergisi**, yıl 8, sayı 91, 2005 (Erişim) [www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com), 08.07.2008, s.22-28

Kontrol sistemleri işletme yöneticilerine performansı ölçme, karar verme, süreci değerlendirme ve riskleri sınırlandırma konularında yardımcı olabilir. Etkili iç kontrol sistemleri sürprizleri önlemeye yardımcı olur. Hile ve kurallara uymama dışında kişisel dikkat dağınıklığı, dikkatsizlik, yorgunluk, hatalı karar verme veya belirsiz emirler sonucu ortaya çıkan hataları belirleyebilir.

Yönetim politikalarının etkili bir şekilde uygulanabilmesi için iç kontrol sürekli olarak uygulanmalı ve çalışanlar tarafından iyi anlaşılmalı olmalıdır. Kontrol, otoriteleri sınırlandırır, kayıtlar ve varlıklara ulaşımın ve bunların kullanımının güvenliğini sağlar, görevleri ayırır ve dönüşümlü olarak değiştirir, hem düzenli hem planlanmamış incelemelerin uygulanmasını sağlar.

Bir kontrol sisteminin yapısı büyük oranda işletmenin büyüklüğü, işlemlerin karmaşıklığı ve risk profiline bağlıdır. Bütün etkili kontrol sistemlerinde olması gereken unsurlar şunlardır: Kontrol çevresi, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, muhasebe, bilgi ve iletişim sistemleri, ve gözetim.<sup>128</sup>

Kontrol; bireylerin hareketlerini işveren şirketin prensipleriyle uyumlu hale getirmeye yardımcı olan süreçler olarak da tanımlanabilir. İnsan kaynakları yönetimi çalışmaları, performansı düzenlemek için kullanılan temel yöntemleri içerdiği için, bir bütün olarak, kontrolü açıkça gösterir. Bu nedenle yöntemleri bireysel olarak incelemek yerine onları üç grupta toplayabiliriz. Bu kontrol sistemleri; davranış kontrolü, çıktı kontrolü ve girdi kontrolü olarak sayılabilir. Girdi kontrolünün avantajı, performans problemlerini engellemeye yardımcı olmasıdır. Dikkatli işe alım ve eğitim, daha sonra çözülmesi imkansız olabilecek sorunları önler.<sup>129</sup>

---

<sup>128</sup> "Internal Control", **Controller's Handbook**, January 2001, Controller of the Currency, Administrator of National Banks, s.5

<sup>129</sup> Snell, **a.g.e.**, s. 292-321

### C. Stratejik İnsan Kaynakları Açısından İnsan Kaynakları İç Kontrol İlişkisi

İnsan Kaynakları Bölümü'nün beş temel görevi şunlardır: çalışan avukatı, insan sermayesi geliştiricisi, bölüm uzmanı, çok yönlü bir stratejik ortak, İnsan Kaynakları lideri. İdari görevlerin azalması, departmana stratejik ortak ve insan kaynakları yönetimi lideri görevlerine odaklanma imkanı sağlayacaktır. Yapılan araştırmalara göre, insan kaynakları yönetimi daha strateji ve danışmanlık görevleri odaklı bir hale gelmektedir. İnsan kaynakları yöneticileri şirket yönetim kuruluna üye olursa stratejiyi etkileme olanağını elde ederler. Böylece sadece kararların uygulanmasında değil, aynı zamanda şirket politikasının belirlenmesinde de rol alırlar.

İnsan Kaynakları Yönetimi Bölümü'nün rolü belirsiz ve değişkendir. Diğer uzmanlar gibi insan kaynakları yöneticileri de şu üç amaca ulaşmayı hedefler: hizmet ve çalışan masraflarını kısarak daha az maliyetli bir hale getirmek, yöneticiler ve çalışanların artan taleplerini karşılayabilmek için hizmetlerini geliştirmek, organizasyonun stratejik hedeflerine hitap etmek.<sup>130</sup>

İnsan kaynaklarının etkin yönetimi açısından sorumluluğu paylaşılan ve yükün önemli bir bölümünü üstlenen organlardan birisi de örgütte bu işlevi yürüten birimdir. Bu bölümün İnsan Kaynakları Yönetimi amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi için günümüzdeki rolü şunlardır<sup>131</sup>;

- Örgütün hedeflerine uygun insan kaynakları yönetimi politikalarının saptanması için gerekli araştırmaları yapmak ve bu bilgileri üst yönetime sunmak

<sup>130</sup> Chris Brewster, "International Human Resource Management", **Comparative HRM: The Role of The HR Department**, London: Chartered Institute of Personnel and Development, May 2007, s.65-66

<sup>131</sup> Züleyha Güneş, "İnsan Kaynakları Yönetimi", 2001 (Erişim) [www.philipperichards.com](http://www.philipperichards.com), 12.04.2008

- Belirlenen politikalara uygun program ve çalışmalarını düzenlemek ve yürütmek
- Bunları denetlemek ve değerlendirmek
- İnsan kaynakları ile ilgili yenilikleri izlemek ve gerektiğinde uygulamak
- İnsan kaynakları ile ilgili rutin işleri yaparak diğer yöneticiler üzerindeki iş yükünü hafifletmek

İnsan kaynaklarından sorumlu bölümün, rolünü gerçekleştirebilmesi için, diğer bölümlerle eşit düzeyde ve üst yönetime en yakın konumda olması gerekir.<sup>132</sup>

İnsan kaynakları yönetiminin görevleri kısaca şöyle de açıklanabilir: İşletmenin iş tanım ve gerekleri için iş analizleri yaptırmak, işletmenin hedeflerine ulaşmak için ihtiyaç duyduğu personeli belirlemek, işletmenin ihtiyaç duyduğu personeli seçmek ve yerleştirmek, personeli yönlendirmek ve eğitmek, kariyer planlaması yapmak, performans yönetimi ve ölçümü yapmak, ücret planlaması yapmak, personeli ödüllendirmek ve motive etmek, şirket kültürü oluşturmak, stratejik insan gücünü planlamak, işletme kaynaklarını, işletmenin amaçlarını ve sınırlarını belirlemek, işletme yöneticisinin ve yönetim kademelerinin kişisel değerlerini kullanmak, fırsat ve tehlikeleri belirlemek, değerlendirmek ve kullanmak, seçilen stratejiye ilişkin ayrıntılı programlar hazırlamak, ast-üst ilişkilerini düzenlemek, çalışanlara önem vermek ve onları teşvik etmek, personelden, yetenekleri, gücü ve yaratıcılığı oranında azami fayda sağlamak, personel verimliliğini arttırmak, çalışanlara iş tatmini sağlayacak bir iş yaşamı ve çalışma ortamı oluşturmak, çalışanlara gelişim imkanı sağlamak, işbirliği ve dayanışmaya dayalı bir çalışma ortamı yaratmak ve etkin bir şekilde işleyen kontrol sistemleri kullanmak.<sup>133</sup>

<sup>132</sup> Züleyha Güneş, "İnsan Kaynakları Yönetimi", 2001 (Erişim) [www.philipperichards.com](http://www.philipperichards.com), 12.04.2008

<sup>133</sup> Bünyamin Akdemir, "Küresel rekabet Ortamında İnsan Kaynakları Yönetiminin Değişen Rolü: Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi", **Sosyal Siyaset Konferansları, Prof.Dr. Turan Yazgan'a**

Yukarıda sayılan görevlerden de anlaşılacağı gibi insan kaynakları yönetiminin işletmede uygulama ve kontrolde stratejik bir önemi vardır. İnsan kaynakları yönetimi, geleneksel anlayışın değişmesiyle sadece kayıt tutuculuktan çıkıp stratejik bir ortak olma yolunda bazı süreçlerden geçmiş ve bunların sonucunda şirket içindeki fonksiyonları artmıştır. Başlangıçta, işletme içinde farklı görevleri olan insan kaynakları yönetimi ve stratejik planlama bölümleri arasında hiçbir ilişki yoktu ve birbirlerinden bağımsız faaliyetlerini sürdürmekteydiler. Daha sonra iki bölüm arasında ilişkiler kurulmaya başlandı ve böylece insan kaynakları yönetimi bölümü stratejik planlamaya ihtiyaç duyduğu insan kaynakları yönetimiyle ilişkili bilgileri sağlar hale geldi. Aradaki iletişimin ilerlemesiyle insan kaynakları yönetimi, strateji belirleme ve uygulama alanlarında stratejik planlama grubuna yardımcı olmaya başladı ve stratejik insan kaynakları yönetimi için gereken bağlantı kurulmuş oldu. Böylece stratejik insan kaynakları yönetimi ortaya çıkmış ve strateji belirlenmesi ve uygulanmasında insan kaynakları yönetimi bölümü aktif olarak rol almaya başlamıştır. Bunun sonucunda da işletme, çevresinde meydana gelen olaylarla daha kolay başa çıkabilir hale gelmiştir.<sup>134</sup>

## 1. Rekabet Ortamında Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci

İnsan kaynaklarına ilişkin strateji ve uygulamalar, rekabet stratejisi kapsamında iç ve dış çevre koşullarına göre oluşturulan hedefler doğrultusunda belirlenir. Rekabet stratejisinin önemli bir parçası olan stratejik insan kaynakları yönetimi, insan kaynakları unsurlarının işletmenin rekabet gücünü artırmak ve daha başarılı olmasını sağlamak için yönlendirilmesidir.

---

Armağan Özel Sayısı, 49. Kitap, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 2005, s. 442

<sup>134</sup> Adem Öğüt, Tahir Akgemci, M.Tahir Demirsel, “Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Bağlamında Örgütlerde İşgören Motivasyon Süreci”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 12, 2004, s.245-259

Stratejik insan kaynakları yönetimi süreci, stratejik analiz, yapılandırma ve kontrol aşamalarından oluşur.

### **a. Stratejik Analiz Aşaması**

İnsan kaynakları stratejilerinin geliştirilebilmesi için yapılan bir hazırlık aşamasıdır. Stratejik analizde, işletmeye rekabet avantajı sağlayacak alanların belirlenebilmesi için iç ve dış çevresi ve bu çevreyle olan etkileşimi incelenir. İşletmenin güçlü ve zayıf yönleriyle dış çevredeki fırsat ve riskler analiz edilir. Dış çevre elemanları; rakip şirketler, ekonomik ve teknolojik gelişmeler, sektör özellikleri, yasal düzenlemeler, sendikalar ve içinde bulunulan kültür olarak açıklanabilir. İç çevreyi oluşturan elemanlar ise, işletmenin yapısı ve büyüklüğü, şirket kültürü ve geleneği, yöneticilerin insan kaynakları yönetimi üzerindeki etkisi ve insan kaynakları yönetiminin yetki ve sorumluluklarıdır.

### **b. Küresel Rekabette Başarıyı Sağlayacak İnsan Kaynakları Stratejilerinin Yapılandırılması Aşaması**

Bu sürecin amacı, temel olarak, rekabette avantaj sağlayacak insan kaynakları yönetimi hedef ve stratejileri belirlemek ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyacağı stratejik insan kaynakları yönetimi uygulamalarını planlamaktır. İnsan kaynakları stratejileri belirlenirken bunların işletmenin genel rekabet stratejisiyle uyumlu olmasına dikkat edilmelidir. Rekabet stratejisinin başarılı olması için, insan kaynakları yönetimi stratejileri, belirli ihtiyaçların kaynaklarını belirtmek zorundadır. Bu aşamada, etkili insan kaynakları yönetimi uygulamalarının belirlenmesi, rekabet stratejisinin başarısını sağlayan en önemli unsurdur.

### c. Stratejik Kontrol ve Değerlendirme Aşaması

Stratejik kontrol ve değerlendirme süreci, var olan hedef ve uygulamaların rekabet avantajı sağlamadaki etkisinin ölçülmesi ve yeni hedeflerin geliştirilmesi için gereken bilgilerin elde edilmesi aşamasıdır. Bu aşamada nitel ve nicel değerlendirme yöntemleri kullanılabilir. Nitel olanlar, yöneticiler, çalışanlar ve müşterilerden elde edilen verilerdir. Nicel olanlar ise, finansal performans değerlendirmeleri, pazar araştırmaları gibi unsurlardır. Bu yöntemler sonucu alınan bilgiler, kontrol süreci veya sonuçların değerlendirilmesi için büyük önem taşımaktadır.<sup>135</sup>

Stratejik insan kaynakları yönetiminin işletmenin rekabet gücüne etki etmesi, küreselleşen rekabet ortamında süreçlerin yeniden planlanıp düzenlenmesiyle mümkündür. Rekabet avantajı elde edebilmek için işletmeler küresel bir strateji geliştirmek zorundadırlar. Bu strateji dahilinde insan kaynakları yönetimi bölümleri dünyanın herhangi bir yerindeki şirket personeline hizmet verebilecek ve değişen ortama uyum sağlayabilecek şekilde yeniden yapılandırılmalıdır. Küresel rekabete uyum sağlayabilmek için stratejik insan kaynakları yöneticileri sürekli iş süreçlerini geliştirmenin ve daha verimli hale getirmenin yollarını aramalıdır. Bunun için de geleneksel rollerinin yanında daha stratejik ve bilgi çağıyla uyumlu yeni roller üstlenmeleri gerekir.<sup>136</sup> Özellikle çokuluslu işletmelerde insan kaynakları yönetiminin bu yeni rolleri başarılı bir şekilde gerçekleştirmesi çok önemlidir. Çokuluslu işletmelerin yavru şirketleri buldukları ülkeye göre farklı organizasyon yapıları geliştirerek başarılı olmuştur. Bu nedenle organizasyon yapısı önem kazanmış ve ilişkileri netleştirmede etkili olmuştur.

<sup>135</sup> Bünyamin Akdemir, “Küresel rekabet Ortamında İnsan Kaynakları Yönetiminin Değişen Rolü: Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi”, **Sosyal Siyaset Konferansları, Prof.Dr. Turan Yazgan’a Armağan Özel Sayısı, 49. Kitap, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 2005, s. 443-445**

<sup>136</sup> Ebru Çetin Güler, “İşletmelerin E-İnsan Kaynakları Yönetimi ve E-İşe Alım Süreçlerindeki Gelişmeler”, **Ege Akademik Bakış**, cilt 6, sayı 1, 2006, s.17-23.

Çokuluslu işletmelerde insan kaynakları yönetiminin temel işlevleri; planlama, organizasyon, uluslararası personel seçme ve işe yerleştirme, en önemlisi, kontrol olarak sıralanabilir.<sup>137</sup>

Uluslararası planlama; çokuluslu ortamın değerlendirilmesi, işletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesi, dünya çapındaki olanak ve tehlikelerin tahmin edilmesi, bunlar doğrultusunda global amaç ve stratejilerin belirlenmesi aşamasıdır. Bu aşamada çeşitli ülkelerde ihtiyaç duyulacak personel nitelikleri belirlenir. Planlama aşaması çokuluslu işletmelerde düzenli bir yönetimin sağlanması için çok önemlidir çünkü ülkeler arasındaki farkları değerlendirebilme ve işletmenin içinde bulunduğu karmaşık ortamı analiz edebilme ve basitleştirme fırsatı sağlar. Örneğin, gelişmekte olan ülkelerdeki şirketlerin karşılaşılabileceği yetişmiş nitelikli eleman eksikliği sorununun önceden fark edilmesini sağlar ve bunun sonucunda buralarda çalışmak üzere nitelikli işgücü yetiştirilir. Bu da işletmenin rekabet gücünü ve başarısını önemli ölçüde artırır.<sup>138</sup>

Organizasyon, yetki ve sorumlulukları belirleme ve bunları dağıtma aşamasıdır. Çokuluslu işletmelerin düzenli işleyebilmesi için sistem yaklaşımına ihtiyaç duyulur. Organizasyonun birbirinden ayrı parçaları farklı işleri yapsalar da birbirleriyle ilişki halinde olmalı ve bir bütün halinde, ortak amaca doğru hareket etmelidir.<sup>139</sup>

Uluslararası personel seçimi ve işe yerleştirmelerde ise eleman alınacak işin gereklerinin incelendiği bir iş analizi yapılır ve ihtiyaç duyulan personelin nitelikleri belirlenir. Çokuluslu işletmelerde işe alınacak personelin ana ülke vatandaşı mı, yerel vatandaşı mı yoksa üçüncü ülke vatandaşı mı olacağına karar verilir. Bu aşamada dikkat edilebilecek unsurlar; şirket

<sup>137</sup> Beliz Dereli, “Çokuluslu İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2005, yıl 4, sayı 7, s.59-63

<sup>138</sup> Dereli, **a.g.m.**, s.63-66

<sup>139</sup> Dereli, **a.g.m.**, s.66-67

politikası ve kültürü, büyüklüğü ve yasal düzenlemeler olabilir. Çokuluslu şirketlerde yavru şirketle ana şirket arasında anında iletişim kurulmasının mümkün olmadığı durumlar olabilir ve bunun sonucunda bazı sorunların çözülmesi için yerinde kararlar alınması gerekir. Bu nedenle şirketler işe alacakları yöneticilerin seçimine çok önem vermelidir.<sup>140</sup>

Son olarak, kontrol aşamasında, faaliyetlerin belirlendiği şekilde gidip gitmediği ve kurallara uyulup uyulmadığı incelenir. Kontrol sürecinde dört ana unsur vardır:

- Performansın ölçülebilmesi için standartların belirlenmesi.
- Kişisel ya da organizasyonel performansı izlemek için tekniklerin ve yöntemlerin geliştirilmesi.
- Gerçekleşen performansın planlanan performansla karşılaştırılması.
- Planlanandan ciddi performans sapmalarını ortadan kaldırmak için düzeltici önlemler alınmasıdır.

Kontrol süreci çokuluslu işletmenin birden çok kültürel, ekonomik, politik ve yasal çevre içinde bulunması nedeniyle oldukça karmaşıktır. Merkezle yavru firma yöneticisi arasındaki coğrafi uzaklık, dil engeli, kültürel farklılık ve değişik bakış açıları kontrol amacıyla gerekli olan bilgilerde yetersizliklere neden olabilmektedir. Çokuluslu işletmeler yabancı bağlı kuruluşlarını kontrol etmek için çeşitli izleme yöntemleri kullanırlar. Doğrudan kontroller arasında bağlı kuruluş ve bölge müdürleri ile işletme yöneticileri arasında sık sık yapılan toplantılar, ziyaretler, ana ülke vatandaşı olan yöneticilerin görevlendirilmesi yer alır.<sup>141</sup>

İnsan kaynakları yönetiminin işlevleri, insan kaynağının ve dolayısıyla

---

<sup>140</sup> Dereli, **a.g.m.**, s.67-72

<sup>141</sup> Dereli, **a.g.m.**, s.72-81

örgütün etkinliğini artırmaya yönelik faaliyetlerin bütünüdür. Bu faaliyetlerin iç kontrol ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olanlarını şöyle açıklayabiliriz:

- Örgütün iş tanımları ve gerekleri için iş analizleri yapmak:  
İç kontrol sisteminde görev dağılımlarında işi yapan, kayıt altına alan ve bunu onaylayan örgütün görev dağılımlarını yapmak suretiyle insan kaynakları yönetimi bölümü iç kontrole direk dahil olmaktadır.
- İşgörenleri yönlendirmek ve eğitmek:  
Örgüt çalışanları arasında kimin nereye kadar ve hangi limitler dahilinde sorumluluk taşıyacağı hakkında yönlendirmede bulunmak suretiyle iç kontrol sürecine doğrudan dahil olmaktadır. Dolaylı olarak da bölümlerden aldığı bilgiler doğrultusunda işgörenlerin eğitim planlarını hazırlayarak onların eğitilmesini sağlamakta, insan kaynakları yönetiminin kendi iç süreçlerini oluşturmakta ve böylece iç kontrol mekanizmasında yer almaktadır.
- Stratejik insan gücünü planlamak:  
Örgüt içinde görev alacak kişilerin stratejik iş gücünü planlama aşamasında insan kaynakları yönetimi bölümü kendi süreçlerini oluşturarak örgüt içindeki performans değerlendirmeleri ve buna bağlı olarak kariyer yönlendirme ve geliştirme aşamasında iç kontrol etkinliğine doğrudan dahil olmaktadır.
- Hızlı teknolojik gelişme ve bilgi artışı sonucu bireylerde oluşan bilgi eskimesini önlemek ve çalışanların bireysel gelişimlerini sağlamak:  
Yukarıda bahsedilen yönlendirme ve eğitim süreçlerine dahil olarak çalışanların bireysel gelişimlerini sağlamak amacıyla etkinliğini devam ettirmektir.
- Etkin bir örgütsel iletişim için vazgeçilmez olan bilgi akışı sürecini düzenlemek:  
Şirket devamlılığını sağlayabilmek için belirli süreçlerde bölümler arası bilgi akışını düzenli sağlamaktır.

## **2. Toplam Kalite Yönetimi Etkisinde Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Süreci**

İnsan kaynakları bölümlerinin şirket içi fonksiyonlarının artmasında Toplam Kalite Yönetimi anlayışı da etkili olmuştur. Toplam Kalite Yönetimi, bir işletmede %100 müşteri memnuniyeti sağlayabilmek için sıfır hata anlayışını benimseyip maksimum verimi elde etmeyi amaçlayan bir yönetim şeklidir.

İlk olarak Japon firmaları tarafından kullanılmaya başlanan ve başarılı olmasıyla bütün dünyada benimsenen Toplam Kalite Yönetimi, işletmedeki bütün çalışanların aktif katılımını gerektiren bir sürekli iyileştirme anlayışıdır. Hiçbir faaliyetin mükemmel olmadığı, tüm faaliyetlerin kusurları olduğu ve daha iyileştirilebileceği düşüncesine dayanır ve bunu gerçekleştirebilmek için en alt düzeyden en üst düzey çalışana kadar herkese sorumluluğundaki işin nasıl daha iyi yapılabileceğini düşünmek zorundadır. Bu anlayış sonucunda amaç, maksimum karlılığa ulaşmak ve bunu başarırken çalışanlar, müşteriler ve tüm toplumun memnuniyetinin sağlanmasıdır.

Toplam Kalite Yönetimi anlayışında, çalışan ve yöneticilerin rolleri geleneksel yöntemlere göre farklılık göstermektedir. Çalışanların görevi sadece verilen görevi tam olarak yerine getirmek değil, yaptıkları iş üzerinde sürekli düşünmek ve verimliliği artırmanın yollarını aramaktır. Yöneticiler ise çalışanların düşünmesini, katılımını sağlayacak, sorumluluk almalarını ve inisiyatif kullanmalarını teşvik edecek bir insan kaynakları yönetimi planlama sistemi kurmalı ve bu tür davranışları destekleyen bir şirket kültürü oluşmasını sağlamalıdır.

Toplam Kalite Yönetiminin temelindeki sürekli iyileştirme, kayıpların en aza indirilmesi ve çalışma ortamının iyileştirilmesi için geliştirilen düşüncelerin küçük küçük fakat sürekli olarak uygulamaya geçirilmesidir. Sürekli

iyileştirme, sonuca odaklı olmayıp sürece önem verir ve çalışanların sürece yönelik çabalarını destekler. İyileştirme çalışmaları çalışanlar sayesinde ilerlediği için sürekli gelişmeyi sağlamak için işletmenin en değerli varlığı olan insan kaynakları yönetimini geliştirmek gerekir. Bu kaynaktan belli bir oranda yararlanmak yerine, her çalışanı gelişme faaliyetlerinin bir parçası haline getirerek onlardan maksimum katılımı sağlamak işletmenin başarısını artıracak önemli bir faktördür.<sup>142</sup>

İşletmeler amaç ve hedefleri doğrultusunda çalışırken iç işleyişlerinde ve dış çevrelerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle çeşitli risklere maruz kalabilmektedirler. Bu riskler hedeflere ulaşmayı engelleyeceği ya da zolaştıracağı için risklerden kurtulmak ya da olumsuz etkilerini en aza indirmek, yani riskleri stratejik olarak yönetmek gerekir. Riskleri yönetirken insan ögesi dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur çünkü işletmede karşılaşılabilecek her riskten doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenen insanlar vardır. İnsan kaynaklarıyla ilgili riskler iyi yönetilemediği takdirde ciddi problemler oluşur, maliyetler artar, performans düzeyi azalır. Bu nedenle bu risklerin yönetimi, kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçası ve insan kaynakları yöneticilerinin önemli bir görevidir.<sup>143</sup>

Risk, kurumun amacına ulaşma yolunda ortaya çıkabilecek tehditler ya da başarıyı arttıracak fırsatlardır. Diğer bir ifadeyle risk, başarıyı engelleyen olumsuzluklar veya kolaylaştıran fırsatlardır. Söz konusu tehdit ya da fırsatın, insan ve insan kaynakları yönetimi politika ve uygulamaları yönüyle tanımlanması ise insan kaynağı ile ilgili riski ifade etmektedir. Eğitim almış çalışanın, doğru yerde istihdam edilememesi, motivasyon seviyelerinin azalması, performansın objektif şekilde değerlendirilememesi, kurumsal yöntem ve uygulamalar konusunda çalışanın yeterince bilgilendirilememesi,

<sup>142</sup> “Toplam Kalite Yönetimi”, (Erişim) <http://www.profaj.com/ziyanurkose/txts/ky.doc>, 25 Mayıs 2008

<sup>143</sup> Yaşar Uzun, “İnsan Kaynakları ile İlgili Risklerin Yönetilmesi”, **Sayıştay Dergisi** 2007, Sayı.66-67, s.53-66.

ihtiyaç duyulan ilave çalışanın zamanında ve gerekli niteliklere göre temin edilememesi, başarısız olma ihtimalini de göze alarak kurumsal projelere girilmesi bu tür risklerdendir.<sup>144</sup>

Stratejik insan kaynakları yönetimi, çalışan politikaları ve bunların şekillendirdiği süreçlerin iyileştirilerek kurum amaç ve hedeflerinin gerektirdiği nitelik ve nicelikteki personel yapısını elde etmeye çalışan yaklaşım ve araçlar bütünü olarak tanımlanabilmektedir. Stratejik insan kaynakları yönetimine göre işletme personeli kurumsal hedefleri anlamış ve özümsemiş olmalı ve bu hedeflere ulaşmak için tam performansla çalışmalıdır. İnsan kaynakları yönetimi stratejileri oluşturulurken karşılaşılabilecek riskler ve bu risklerin nasıl yönetileceği de belirtilmelidir. İnsan odaklı risklerin yönetilmesi; risk tanımlama, değerlendirme, risk yönetim sorumlularını belirleme, riskleri erken tahmin edip önlem alma, işlemleri izleme ve denetleme faaliyetlerinden oluşan bir süreçtir. Öncelikle risklerin, mülakat ve atölye çalışmaları, benzer firmalarla kıyaslama, uyarıcı göstergeler, iş akış analizleri, anketler, sayısal veri analizleri, kontrol listeleri gibi araçlar kullanılarak tanımlanması gerekir.

İnsan kaynaklarıyla ilgili riskleri tanımlamada bir araç da kurumda yapılacak iç denetim çalışmalarıdır. Bu denetimde, kurumun insan kaynakları yönetimi fonksiyonlarıyla ilgili olarak istihdam yasalarına uygunluk, yöntem ve süreçler, dokümantasyon ve bilgi sistemleri, çalışanlarla iletişim ve ilişkiler gibi alanlar incelenerek güçlü ve zayıf yönler ortaya çıkarılmakta, risk teşkil edebilecek hususların olup olmadığı tespit edilmektedir. Bu denetimlerde, kapsama giren hususlarda önceden tespit edilmiş sorulara cevap aranmaktadır. İç denetimlerde insan kaynakları yönetimi ile ilgili riskleri tanımlamak amacıyla cevabı aranacak sorular için aşağıdaki örnekler verilebilir:

---

<sup>144</sup> Uzun, a.g.e., s.53-66.

- Kurum kültürü, insan kaynakları yönetimi politikaları, performans ödüllendirme sistemi, kurumsal hedefleri destekliyor mu?
- Çalışanlar, kurum hedeflerini gerçekleştirmeye destek verecek bilgi, beceri ve araçlara sahip midir?
- Kurum, çalışanların görev ve sorumluluklarını, iş için gerekli nitelikleri ifade eden iş tanımlarını geliştirmekte midir?
- Kurum, çalışanların eğitimi ve gelişimi için fırsatlar tanımakta mıdır?
- İnsan kaynakları biriminin faaliyet standartları ve uyguladığı iç kontrolleri var mıdır?

Bu denetimler; hem insan kaynakları yönetimiyle ilgili risklerin yönetiminde yönetime risk ve kontrol mekanizmalarına dair bir güvence sağlamakta, hem de kurumsal kalite yönetimine hizmet etmektedir.<sup>145</sup>

### III. ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİNİN GELECEĞİ

Günden güne değişen iş hayatında gelecekte önemli değişiklikler meydana gelecektir. Bunların başında rekabetin artması ve rekabetin artmasıyla ortaya çıkan kaliteli mal ve hizmet üretme ihtiyacı gelecektir. Haberleşme teknolojileri gelişecek ve böylece bireylerin bilgi elde etme imkanları artacaktır. Böylece firmalarda satın alma, birleşme ve farklılaşma artacaktır. Şirket yapıları bürokratik basamaklardan dağınık yapılar haline gelecek ve bu dağınık yapılar projeler dahilinde birleşerek proje bitiminde ayrılacaklardır. Böyle bir sistemde iç kontrol mekanizmasının önemi kat be kat artacak, dağınık yapıların kontrolünü sağlamak ise çok daha zor ve karmaşık bir hal alacaktır.<sup>146</sup>

Yukarıda bahsedilen bütün bu değişmelerin doğuracağı ihtiyaçların karşılanabilmesi için daha nitelikli işgücü gerekecektir. Mevcut sistemleri

<sup>145</sup> Uzun, a.g.e., s.53-66.

<sup>146</sup> Jac Fitz-enz, **Human Value Management**, San Fransisco, CA: Jossey-Bass, 1990, s.28

daha ileriye götürecektir. Örneğin mühendisler, bilim adamları, bilgisayar uzmanları, meslek mensupları, yöneticiler, teknisyenler, tasarımcılar, pazarlamacı ve satış uzmanlarına olan ihtiyaç artacaktır. Bu meslekleri icra eden kişiler ise bilgisayar teknolojisini kullanabilen, eğitilmiş, değişimi anlayıp değişime ayak uydurabilecek, ekip çalışmalarında aktif rol alabilecek ve çokuluslu şirketlerde çalışabilecek bireyler olmaları gerekmektedir. İnsan kaynakları yönetimi tüm bu bireylerin istihdamını ve kontrolünü sağlamak zorunda olduğundan işleri daha komplike bir hal alacaktır.<sup>147</sup>

Gelecekteki insan kaynakları yönetimi bugünkü insan kaynakları yönetiminden çok daha ayrıntılı hale gelecektir. Gelecekte insan kaynakları yönetimi hem daha karmaşık hem de daha gelişmiş olan farklı boyutlara ulaşacaktır.

İnsan kaynakları bölümleri şirketin stratejisine ve politikasına dahil olup giderek şirket sahibi kadar bu konularda karar alacak duruma gelecektir. Bugün pek çok şirkette bu durum görülebilmektedir.<sup>148</sup>

Uluslararası boyutta değerlendirilmeye başlanan insan kaynakları yönetimi üzerinde ciddi ve yoğun çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalarla başlayan yeni dönemde insan kaynakları yönetiminin rolü değişmeye başlamaktadır. Bu nedenle işletmelerin işe dayalı yaklaşımları terk edip, insan yönetimine ve bilgi ile beceriye dayalı yaklaşımlara geçmesi gerekmektedir.<sup>149</sup>

Küreselleşmeyle birlikte gelen iletişim, ulaşım ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler karı artırmak için maliyetlerin düşürülmesini daha da

---

<sup>147</sup> Uğur Serkan Taşkın, "Gerçek Zamanlı Şirketler", (Erişim) [www.insankaynaklari.com](http://www.insankaynaklari.com), 30 Haziran 2008

<sup>148</sup> Türkan Argon, Altay Eren, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Nobel Yayın Dağıtım, y. 2004, s. 79

<sup>149</sup> Edward E. Lawler III., "İnsan Sermayesi", **Executive Excellence**, Yıl:6, Sayı:61, 2002, s. 16

kolaylaştıracaktır. Şirketler ucuz işgücünün bulunduğu yerlerde üretim yapıp ürünleri diğer pazarlarda satmaktadırlar. Bu da şirketlerin merkezlerinin bulunduğu ülkelerdeki işgücünün işsiz kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca teknolojinin gelişmesi üretimde kullanılan insangücünün azalmasına neden olmaktadır.

Uluslararası insan kaynakları yönetimi, insan kaynakları yönetimi disiplini içinde bir araştırma alanı olarak kısa bir süre önce ortaya çıktığı dikkate alındığında geçen on yıldaki gelişmeler küresel alanda insan kaynakları yönetiminin sorunları ve uygulamalarının önemini arttırmıştır. Bu artan bilinçlenmeyle insan kaynakları yönetiminin uluslararası boyutu daha belirginleşmiştir. Örneğin personel tedarik etme imkanları, kültürel uyum, yurtdışından gönderilen personelin başarısızlığı ve geriye dönüşünü etkileyen önemli faktörlerin bazıları incelenmiştir. Özellikle de, firmanın personelini bir başka ortama kaydırması ile personelin ailesiyle beraber farklı bir ortamda yaşamasının ortaya çıkartabileceği problemleri ortadan kaldırmak için, gerekli olan eğitimden geçirilmesini sağlamak uluslararası firmalarda insan kaynakları yönetimi bölümünün önemli aktivitesi haline gelmiştir.

Küreselleşme güçleri daha fazla firmayı uluslararası alana ittikçe ve rekabet arttıkça insan kaynakları yönetimi fonksiyonu üzerindeki önem artmaya devam edecektir. Ayrıca uluslararası insan kaynakları yönetiminin yeni bir döneme girdiği de söylenmektedir.<sup>150</sup>

Günümüz işsizlik oranları çok büyük boyutlara ulaşmış durumdadır. Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)'nün "Dünya İstihdam Raporu" verilerine göre dünyada çalışabilir nüfusun %30'u işsiz durumdadır. İşsizlikten Avrupa ülkeleri de yakınmaktadır. ILO raporuna göre 1995 yılı işsizlik oranları İspanya'da %8.5, Belçika'da %8.2, Almanya'da %10.3, Finlandiya'da %7.7, Fransa'da ise %9.8 iken 2006 yılında bu rakamlar İspanya'da %22.3,

<sup>150</sup> Nurgün Kul Parlak, "Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminin Gelişimi", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Dergisi**, 2002/2, s.102

Belçika'da %14.2, Almanya'da %11.2, Finlandiya'da %15.1, Fransa'da %11.8, ve Türkiye'de %9.9 olarak açıklanmıştır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) hesaplamalarına göre sanayileşmiş ülkelerde (ABD, Kanada, Japonya, Avrupa ülkeleri, Avusturalya ve Yeni Zelanda) işsizlerin sayısı 1970'li yıllardan bu yana üç misline çıkmıştır.<sup>151</sup>

Klasik yönetim kuramına göre çalışanın verimlilik artışının ücretlerinin artmasına neden olması gerekirken, günümüzde nerede ucuz işgücü varsa orada yatırım yapıldığından, ücretlerin artırılması değil, düşürülmesi söz konusu olmaktadır. Böylece çalışanların ücretleri iyileşmemekte, işyerlerinde süreklilik açısından bir güvence sağlanamamakta, işsiz kalındığında ise iş bulmak güçleşmektedir. İş bulamayan bireyler ile yeterli ücret alamayan çalışanların satın alma gücünün düşmesi, düşük maliyetle üretilmiş olan ürünlerin bile pazarlarda yer almasını güçleştirmektedir. Üretim sürecindeki kalite artışı ile birlikte ürün kalitesi de artar hale gelmektedir.

Şirket ve yönetim hakkında meydana gelen köklü değişimler kuralların konulmasına, sınırların çizilmesine neden olur ve çizilen sınırlar içerisinde başarılı olunabilmesi için nasıl davranılması gerektiğini belirler. Önceleri başarıya ulaşmak için çizilen sınırlar ve konulan kurallar oldukça basitti. Şirketlerin kaliteye ulaşabilmek için yüksek maliyetleri kabul etmeleri ve birim başına maliyetleri düşürebilmek için ise üretimi artırmaları gerekmekteydi. Verimlilik artışının sağlanabilmesinin etkin bir işbölümü ve uzmanlaşmadan geçtiği düşünülüyordu. İş saatlerinin planlanması da bu konuda önemli bir rol oynuyordu.

Günümüz koşullarına gelindiğinde, bu görüşlerin birçoğu geçersiz hale gelmektedir. Önceleri kalite artışı maliyetlerin de artışı demek iken şimdi kalite artışı ile birlikte fiyatlar düşürülebilmektedir. Birim başına maliyetlerin azaltılması için üretim artışına gerek kalmamakta, düşük üretim düzeylerinde

<sup>151</sup> ILO "Dünya İstihdam Raporu", (Erişim)  
<http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/publ/wemplrep.pdf>, 30 Haziran 2008

dahi birim başına maliyetler sabit kalabilmektedir. İşbölümünün ve uzmanlaşmanın katı kurallarına göre seçilen işgücü yerine, daha esnek, yeteneklerini birçok açıdan geliştirmiş işgücü istihdam edilmektedir. Günümüz şirketleri daha rekabetçi ve küresel bir ekonomiyle karşı karşıyadırlar. Bu nedenle geçmişin kuralları yerini toplam kalite, öğrenen yapılar ve dünya kalitesinde (çapında) şirketler kavramlarına bırakmaktadır.<sup>152</sup>

Bugün önceki süreçlerden farklı olarak yapılacak işin kim tarafından yapılacağından çok ne yapılacağı önem kazanmıştır. Kısaca süreçlerin yeniden düzenlenmesi söz konusudur. Şirketler büyümeye ve uluslararası bir hale gelmeye başlamışlardır. Çokuluslu hale gelen bu şirketler, faaliyet gösterdikleri alanlarda en iyi olmak için, daha doğrusu rakiplerinden iyi olmak için sürekli kalitelerini artırmaktadırlar. En iyi olma durumunun sürekliliğini sağlamak için çalışmaktadırlar. Her şirket gerekli koşulları sağladığından dünya çapında bir şirket haline gelebilir. Büyüklüğünün veya çeşidinin bir önemi yoktur. Günümüzde birçok şirket imalatını, organizasyonunu ve kalite yönetimini dünya çapında faaliyet gösterir nitelikte yürütmektedir.<sup>153</sup>

En iyi olmaya çalışan veya en iyiye ulaşip sürekliliği sağlamak isteyen şirketlerin yaratıcı insan kaynakları yönetimi ve iç kontrol alanlarında başarılı olması gerekmektedir. Dünya çapında faaliyet gösteren çokuluslu şirketler insan kaynakları yönetiminde en yaratıcı yaklaşımları ortaya koymuşlardır. Çalışanların yaratıcılığını artırmaya yönelik bu yöntemler çalışanların problem çözme ve karar almalarında yardımcı olurlar.

İnsan kaynakları yönetiminin amaçlarına ulaşmada kullandığı yöntemler; bölümler arası takımlar kurma, takımları yetkilendirme, girişimciliği

---

<sup>152</sup> Jac Fitz-enz, **Human Resource Effectiveness Report**, Saratoga, CA:Saratoga Institute, 1997, s.5-8

<sup>153</sup> Jac Fitz-enz, **How to Measure Human Resources Management**, New York, McGraw-Hill, 2nci basım, 1995, s.22-24

teşvik etme ve çalışanların öneri geliştirmelerine imkan verecek sistemler geliştirmedir. En önemli uygulama ise “sürekli eğitim“dir. Çalışanlar ve yöneticilerin kendilerini geliştirebilmeleri, fikirlerini yaratıcı ve yenilikçi hale getirebilmeleri için sürekli eğitime tabi tutulmaları gerekmektedir. Bunların dışında bir de “ödül sistemleri“ ortaya konmalıdır. İşinde başarılı olan çalışanın kendisini teşvik edecek ödüllerle diğer çalışanların gözleri önünde ödüllendirilmesi başarıyı artıracaktır.

O halde dünya çapındaki örgütlerde insan kaynakları yönetimi şu başlıklar altında özetlenebilir<sup>154</sup>: Sorunlara ve çözümlere ortaklaşa sahip çıkma, Girişimcilik, Sürekli eğitim, Deneme, Çalışanların katılımı/öneri getirmeleri, Çok fonksiyonlu takımlar, Yetkilendirilmiş takımlar, Etkin ödül sistemleri, ve kazanç paylaşımları. Bu başlıklarda açıklananlar etkin bir iç kontrol ile birleştirildiğinde, örgüte daha çok katkı sağlayan bir insan kaynakları yönetimi gelecekte olabilecektir. Bahsedilen katkının sağlanmasında çalışan bireylerin iç kontrol sayesinde ellerinde bulunduracakları etkenlik insan kaynakları yönetimi organizasyonu ile birleştirildiğinde daha faydalı olacaktır.

---

<sup>154</sup> Öznur Yüksel, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Gazi Kitabevi, 1998, s. 236-242

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ALSTOM VE NCR FİRMALARINDA GENEL YÖNETİM VE FİNANS İLE İLGİLİ İÇ KONTROL ÖRNEK UYGULAMALARI KONUSUNDA BİR ARAŞTIRMA

#### I. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu bölümde, uluslararası firmalardan, enerji sektöründe faaliyet gösteren Alstom ile bilişim sektöründe faaliyet gösteren NCR firmalarında genel yönetim ve finansal kontrol uygulamalarının nasıl yapıldığı ve söz konusu kontrollerin insan kaynakları yönetimi ile ilişkisi bölüm içerisinde açıklanmıştır. Kısaca bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı, araştırmada kullanılan yöntem ve firmalar ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

##### A. Amaç

İnsan kaynakları yönetimi uygulamaları ile iç kontrol süreçleri (daha önceki bölümlerde açıklandığı gibi) arasındaki ilişkileri bulmak. Bu ilişkileri bulabilmek için şu alt amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir;

- Şirket içindeki risklere göre kontrol ortamı nasıl oluşturulduğunu belirlemek,
- Kontrol faaliyetleri esasında kontrol ortamı nasıl oluşturulmuştur. Bunun anlamı kontrol faaliyetleri hangi süreçlerle gerçekleştirildiğini belirlemek,
- İç kontrol süreçlerinde bilgi üretimi, aktarımı ve örgüt içi iletişim nasıl sağlanacağını ve izlemenin nasıl düzenleneceğini belirlemek.

## B. Kapsam

- Bir işletmedeki bütün örgütler süreçler araştırmanın kapsamına dahil edilmiştir.
- Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası firmalar kapsama dahil edilmiş olup yerel ölçekli firmalar kapsamın dışında tutulmuştur.

## C. Evren

Türkiye'de enerji ve bilişim sektöründe faaliyet gösteren uluslararası firmalar evreni oluşturmaktadır.

## Ç. Örneklem ve Örnek Türü

Enerji ve bilişim sektörlerinde faaliyet gösteren 2 adet uluslararası firma seçtim. Çünkü insan kaynakları yönetimi ve iç kontrol süreçleri arasındaki ilişkiyi uygulayan firmalar olmaları nedeniyle bu iki firmayı seçtim. Burada NCR ve Alstom'daki 5 yönetici ile mülakatlar yaptım.

Araştırmada örnek alınan firmalara ilişkin bilgiler şu şekilde sıralanabilir;

Alstom'un temeli 1928 yılında Fransa'da atılmıştır. Günümüzde enerji sektörü ve taşımacılık sektöründe 70 ülkede 76.000 çalışanıyla faaliyet göstermektedir. Özellikle demiryolu taşımacılığı, metro, tramvay ve hızlı tren ile bunların kontrol mekanizmaları alanında, enerji sektöründe ise kömür ve gaz yakıtlı santraller ile hidroelektrik santralleri ve nükleer santraller alanında etkili bir yere sahiptir.

NCR ise Amerika'da 1884 yılında kurulmuştur. Bilgisayar sistemleri, iletişim çözümleri, bilgisayar ve telefon entegrasyonu, yapısal kablolama, sayısal iletişim ve ses işletme sistemleri, proje yönetimi ve danışmanlık hizmetleri alanında faaliyet göstermektedir. Dünya'da 130 ülkede 30.100 çalışanı ile faaliyet göstermektedir.

Örnek olarak bu firmaların seçilmesindeki amaç, söz konusu Alstom ve NCR firmalarının hem uluslararası alanda faaliyet göstermeleri, hem buldukları sektörlerde dünyanın sayılı firmalarından olmaları hem de uluslararası insan kaynakları yönetimini en iyi uygulayan şirketler arasında olmalarıdır. Ayrıca Alstom ve NCR firmalarında iç kontrol ile ilgili faaliyetlerde de önemli aşamalar kaydedilmiştir.

#### **D. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmada kullanmış olduğumuz yöntem niteliksel bir yöntemdir. Sonuçlar sayısallaştırılmaz, kişilerin verdiği cevaplara bağlı kalınacak ve onlar üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

Bu tez çalışması uluslararası NCR ve Alstom firmalarında 01.03.2008 ile 01.09.2008 tarihleri arasında her iki firmadan 5'er yöneticiyle mülakatlar halinde uygulanmıştır. Söz konusu yöneticiler; insan kaynakları yönetimi, finans ve muhasebe, idari işler ve satış departmanlarında çalışmaktadırlar.

#### **E. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Aracı**

Bu araştırmada yarı yapılandırılmış bir mülakat formu kullanılmıştır. Formda yer alan sorular cevaplayıcıları belli alanlarda cevap vermeye yönlendirmiş, ancak ne cevap verecekleri konusunda serbest bırakmıştır.

Değişkenler doğrultusunda, veri toplama aracı olarak yerli ve yabancı temel yayın ve kitaplardan ve konu ile ilgili ulaşılabilen literatürden yararlanılarak araştırmacının görüşleri doğrultusunda bir mülakat formu (Ek 1) hazırlanmıştır. Bu araştırma için oluşturulan anket, şirketlerin iç kontrol süreçlerini nasıl yönettiğini anlamak için sorulan 90 adet sorudan oluşmuştur. Sorular toplam 12 bölüm altında toplanmıştır. Bu 12 bölüm şunlardan oluşmaktadır;

- İnsan Kaynakları Yönetiminin Kontrolü
- Şirket Ana Merkez Kapsamındaki Genel Kontroller
  
- Ana Merkeze Bağlı Bulunan Yabancı Ülkeler Kapsamındaki Genel Kontroller
- Bilgi Sistemleri Yönetiminin Kontrolü
- Vergi Yönetiminin Kontrolü
- Kanunlara Uygunluğun Kontrolü
- Gelirlerin Kontrolü
- Giderlerin Kontrolü
- Envanter Yönetiminin Kontrolü
- Üretimin Kontrolü
- Hazine'nin Kontrolü
- Raporlama ve Muhasebenin Kontrolü

Bu bölümlerin kapsamında yer alan sorular tezin ekler kısmında yer almaktadır. (bkz. Sf. 199)

## **F. Verilerin Toplanması**

Araştırmada kullanılan anket, 2008 yılının Mart, Nisan, Mayıs, Haziran ve Temmuz ayları boyunca her ay bir yönetici tarafından cevaplandırılmıştır. Anket araştırma sırasında araştırmacının amacı ile ilgili gerekli açıklamalar

yapılarak, anket formu ile ilgili bilgi verilerek ve yöneticilerin anketleri doldurmaları esnasında devamlı toplantılar düzenlenerek gönüllülük esaslarına göre uygulanmıştır. Anketlerin uygulanması ve toplanması aşamasında gizlilik ilkesine titizlikle uyulmuştur.

### **G. Verilerin Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bu aşamasında öncelikle doldurulan anketler kontrol edilmiş, eksik ve yanlış doldurulanlar, anketin sahibi olan yöneticiler tarafından yeniden doldurulmuştur. Böylece toplam 5 anket kullanılmıştır.

Geçerli anketlerden elde edilen niteliksel veriler değerlendirmeye tabi tutulmuş, benzer veriler bir araya getirilip karşılaştırılmış, farklılıklar kendi içerisinde değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Böylece iç kontrol süreçleri bakımından her iki firmanın benzer özellikleri ve farklılıkları belirlenmiş ve bu belirlemeler üzerinden bir değerlendirme yapılmıştır. Ek olarak her firma kendi içerisinde değerlendirilmiş, iç kontrol süreçleri bakımından analiz edilmiştir.

Sonuç olarak her iki değerlendirmeden elde edilen veriler insan kaynakları yönetimi uygulamaları ile ilişkilendirilmiş, tezin amacına uygun olarak belirlemeler yapılmış ve öneriler getirilmiştir.

## **II. MÜLAKAT NETİCESİNDE ELDE EDİLEN VERİLER**

Firmalarda yapılan iç kontrol uygulamalarını genel yönetim kontrolleri ve finansal kontroller olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz. Genel kontrol çerçevesi, bilgi sistemlerinin kontrolü, verginin kontrolü ve yasal mevzuata uygunluk genel yönetim kontrollerini oluştururken gelir, gider,

sermaye harcaması, envanter yönetimi, üretim, hazine, raporlama ve muhasebe kontrolleri, finansal kontrolleri oluşturur. Yapılan araştırma sonucunda bu kontrollerle ilgili elde edilen bulgular aşağıda açıklanmaktadır.

## **A. Genel Yönetim Kontrolleri**

Genel yönetim kontrolleri; genel kontrol çerçevesi, bilgi sistemlerinin kontrolü, verginin kontrolü ve yasal mevzuata uygunluktan oluşmaktadır.

### **1. İnsan Kaynakları Yönetiminin Kontrolü**

İnsan kaynakları yönetimi çerçevesinde ücret ve bordro kavramı dışında “ödül” olarak adlandırabileceğimiz ikramiyeler personel sözleşmemizde olabileceği gibi ihtiyari de olabilir, personel terfileri veya pozisyon değişiklikleri –ünvan değişiklikleri, personel alımı- ki bütçe dahilinde olan veya projelere bağlı olarak kiralanan, personel eğitimi, personel istifaları, personele disiplin uyarıları ki bu yazılı uyarı, uzaklaştırma veya işten çıkartılma şeklinde olabilmektedir.

Tüm bu işlemler esnasında yapılacak hatalı kayıtlar ve hesaplamalar buna bağlı diğer işlemlerin de hatalı olmasına veya yanlış periyotlara tahsis edilmesine neden olmaktadır. Bu nedenle insan kaynakları yönetimi kritik bir önem taşımaktadır. Bordroların düzenli kontrol edilmesi, hesapların doğru yapılması, ileride doğabilecek fazla mesai ödeme veya en kötü taraftan düşünürsek hayali çalışanların rapor edilmesine kadar gidebilecek riskleri önlemektedir.

Bu nedenle standart olmayan ödemeler (fazla mesai, prim, teminat vb.) yetki çizelgesinde belirtilen en az iki imza tarafından onaylanmalı ve kayıtlara alınmalıdır.

Alstom firmasında bu tür ödemeler sektör onayı alındıktan sonra, ilgili birimin idari müdürü ve finans sorumlusu onayı ile gerçekleştirilmektedir. Tüm ödemeler İnsan Kaynakları departmanı tarafından hazırlanır, muhasebe müdürü tarafından kontrol edilir ve ödemeler finans uzmanı tarafından yapılmadan önce A grubu imza yetkilileri tarafından onay alındıktan sonra banka aracılığıyla gerçekleştirilir.

Alstom'da bordro hesapları her ay sonu muhasebe tarafından periyodik olarak kontrol edildiğinden eğer bir sorun var ise oluştuğu anda çözülür ve daha sonraki aylara intikal etmeden önlem alınır. Tüm detaylar muhasebe fişleri ile birlikte saklanır.

NCR firmasında ise tüm işlemler insan kaynakları bölüm yöneticisi tarafından onaylanır. İnsan kaynakları bordroya kayıtlı tüm verileri maliyet tablosu üzerinde onaylar ve sonra kayıt altına alır. Ödemeler ise banka aracılığı ile yapılır.

## **2. Şirket Ana Merkez Kapsamındaki Genel Kontroller**

Genel kontrol çerçevesi altında değerlendirilen risk, etik ve profesyonel davranış riskidir. Etik ve profesyonel davranış riski günlük çalışma hayatımızın düzgün bir biçimde işleyebilmesi için referans olup, uygun davranış sergilememize yardımcı olur. Ayrıca bilginin dağılmadan, gizlilik ilkesinde, rüşvet ve yolsuzluk olmaması, çevrenin ve doğal kaynakların korunması, üçüncü şahıslarla nasıl temas edileceği vb. Konulardaki davranış kurallarını kapsar. Bu kurallar yeterince geliştirilmemişse ve çalışanlara yeterince iletilmemişse çalışanlarda yanlış anlaşılmaya yol açarak, zayıflamış bir kontrol ortamı riski doğar. Kontrolün hedefi, şirket seviyesinde bir kontrol sağlamaktır. Kontrol mekanizması, etik, işletmeye yönelik, finansal,

söylemsel aktivitelerin zamanlı bir şekilde tanımlanmasını, izlenmesini ve çözülmesini garanti altına almalıdır.<sup>155</sup>

Bu risk grubu; merkezi etik kurallar, işletme raporlama kuralları, işletme Elektronik Kitap, İşletme İç Kontrol Yönetmeliği, Yetki Çizelgesi, Organizasyon Çizelgeleri, Görev Dağılımı, Yasal Yapı Yönetimi ve Raporlama Birimi Açılış/Kapanışını içerir.

İşletme Etik Kuralları ve programları mevcut ve tüm yeni ve mevcut çalışanlar tarafından rahatça anlaşılabilir bir şekilde anlatılmış olmalıdır. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanlar; çalışanların işletme etik kurallarına uyacaklarını belirten çalışan kontratları, bütün yeni çalışanlara İşletme Etik Kuralları'nın tanıtıldığı ve çalışanların (resmi veya dışarıdan) anladıklarını teyit ettiklerini belirten İnsan Kaynakları eğitimidir.

Alstom firmasında her firma çalışanı kuralları uygulamak zorundadır. Firmadaki her durum da bu standart altında incelenir. Her çalışan yazdığı rapordan veya sağladığı bilgiden kişisel olarak sorumludur. Kayıtların tutulması kuralı ile tam bir uyum halinde olmalıdır ve gerektiği durumlarda; el kitabı, internet ortamı veya "ortak alan"da tüm bilgiler mevcuttur. Her çalışana İnsan Kaynakları Bölümü tarafından uyulması gereken kurallar anlatılıp teslim edilir ve imza karşılığında anlamış olduğu teyit edilir. Ayrıca yapılan kontratlarda da işletme kurallarına uyacakları belirtilir. NCR'da ise çalışan kontratları, çalışanların Şirket Etik Kuralları'na uyacaklarını belirtir. Şirket yeni işe giren çalışanlarına ve tüm personeline NCR Üniversitesi web sitesindeki "Etik Kurallara Uygunluk" adlı 39195 kodlu eğitim programını almayı her sene zorunlu kılar. Eğitim programı tamamlandığında personelin yöneticisine kursun tamamlandığına dair otomatik bilgilendirme e-postası gönderilir.

---

<sup>155</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.140-147

İşletme Rapor ve Muhasebe el kitabı, ilgili tüm personel için mevcut (en son versiyonun basılmış ya da dijital bir kopyası) ve rahatça anlaşılabilir bir dilde yazılmış olmalıdır. Başvurulabilecek dokümanlar arasında; İşletme Raporlama Kuralları'nın ilgili çalışanlara nasıl iletiildiği, hedef çalışanların nasıl belirlendiğini açıklayan, onları periyodik güncellemeler ile bilgilendirecek bir sürecin bulunduğu bölüm süreç/yöntemi, gerektiği takdirde İşletme Raporlama Kuralları'nın Türkçe'ye çevrilmiş versiyonları ve içinde katılımcı listesi bulunan eğitim ajandaları bulunur.<sup>156</sup>

Alstom'da ilgili kişilerin rahatça ulaşabileceği, şirket web sitesinde yayımlanan şirket raporlama kurallarının yanısıra, tam tercüme edilmiş kurallar şirket ortak bilgisayar ortamında bulunmaktadır. Buna ilave olarak şirket kurallarına uygun oluşturulmuş süreç de şirket ortak bilgisayar ortamında yayımlanmakta ve ihtiyaç halinde tüm bilgilere anında ulaşılabilir. NCR' da Şirket Raporlama Kuralları ilgili çalışanlara periyodik güncellemeler ile aktarılmaktadır. NCR Global şirket kuralları Şirketin web sitesinde tüm çalışanların ulaşabileceği şekilde yer alır. NCR Türkiye yerel kuralları NCR Türkiye "iww.turkey.ncr.com" intranet web sitesinde yer almaktadır. İlgili personele kurallar ile ilgili periyodik eğitimler verilmektedir.

İşletme E-Kitabı ilgili tüm personel için mevcut (en son halinin basılmış ya da dijital bir kopyası) ve rahatça anlaşılabilir şekilde ortak web alanında yer almalıdır.

Alsom firmasında şirket web sitesinde tüm çalışanların rahatça ulaşabileceği elektronik kitap haricinde "ortak alan"da tam tercüme bulmakta ve basılmış kopyalar da imza karşılığı tüm personele teslim edilmektedir. NCR Global şirket kuralları da şirketin web sitesinde tüm çalışanların ulaşabileceği şekilde yer almaktadır.

---

<sup>156</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.18

İşletme İç Kontrol Yönetmeliği ilgili tüm personel için mevcut (en son halinin basılmış ya da dijital bir kopyası) ve rahatça anlaşılabilir bir dilde yazılmış olmalıdır.

Alstom iç kontrol uygulamasında şirket kontrol yönetmeliği tüm personelin ulaşabileceği elektronik kitap haricinde şirket web ortamında bulunan tercüme ile birlikte, basılmış kopyalar personele elden imza karşılığı teslim edilmiştir. NCR uygulamasında şirket iç kontrol yönetimi, şirket kurallarına uygunluk ile sağlanır. Şirket kuralları NCR web sitesinde tüm çalışanların erişimine açıktır. Şirket içi ve şirket dışı denetçilerin periyodik olarak (her çeyrekte) yaptığı denetimlerle şirket iç kontrolüne uygunluk kontrol edilir.

Alstom firmasında şirketin belirlemiş olduğu limitler doğrultusunda firma çalışanlarına onay yetkisi vermektedir. Oluşturulan matris yetkililerce (sektör veya holding tarafından) onaylanmakta ve arşivlenmektedir. Belirlenen limitler, yetki dahilindeyse onaylanır, aksi takdirde sektör veya holding onayına sunulur. NCR firmasında da şirket yöneticilerinin onay yetkileri (hangi kategoride ve ne kadar limit dahilinde yetkili oldukları) hem şirket onay matris tablosunda hem de internette kayıtlıdır.<sup>157</sup>

Güncel ve anlaşılır organizasyon çizelgeleri belgelenir ve personele anlaşılır bir dil ile aktarılmalıdır. Şirket içi müracaat edilebilecek dokümanlar arasında bulunan organizasyon çizelgeleri ve bu çizelgelerin ilgili çalışanlara nasıl iletildiğini, çalışanların periyodik güncellemeler ile nasıl bilgilendirildiğini, çizelgelerin nasıl güncel tutulduğunu gösteren bölüm süreçleridir.

Alstom firmasında organizasyon çizelgeleri periyodik olarak yenilenir ve şirket ortak web alanında son şekliyle saklanır. NCR'da şirket organizasyon çizelgesi NCR Türkiye "www.turkey.ncr.com" intranet sitesinde

---

<sup>157</sup> NCR Veritabanı, (Erişim) [http://www.turkey.ncr.com/controller/Policy\\_Index1.shtml](http://www.turkey.ncr.com/controller/Policy_Index1.shtml), 10 Mart 2008

yer almaktadır. Her bölümün tanıtıcı bilgilerini içeren intranet sitesinde yine her bölümün organizasyon şeması da yer almaktadır.<sup>158</sup>

Görev Dağılımı Çizelgesi, ilgili otorite tarafından hazırlanmış, onaylanmış olmalı ve organizasyondaki değişimleri yansıtmak üzere güncellenmelidir. Görev Dağılım Çizelgesi ve çizelgenin nasıl tasarlandığını, ilgili çalışanlarla nasıl aktarıldığını, çalışanların periyodik güncellemeler ile bilgilendirildiğini açıklayan ve çizelgenin güncel tutulmasını sağlayan sürecin belirtildiği bölüm yöntemi, şirket işleyişinde başvurulabilecek dokümanlardır.

Görev dağılım çizelgeleri Alstom çalışanlarının bağlı bulunduğu kişileri ve bölümü gösterir nitelikte olup şirket web alanında yayımlanır ve periyodik olarak güncellenir. NCR Türkiye' de ise her çalışanın kayıtlı olduğu iş kodu ve bu iş kodunun karşılığındaki görev tanımı belirlenmiştir ve görev veya iş kodlarındaki tanımlamalarla ilgili değişiklikler İnsan Kaynakları Bölümü tarafından tüm çalışanlara ve yöneticilere duyurulur.

İşletme yasal yapısında yapılan herhangi bir değişiklik, İşletme E-Kitabı'ndaki kurallara göre rapor edilmeli, düzenlenmeli ve yönetilmelidir. İşletme E-Kitabı uyumlu bir süreç için şirket içi başvurulması tavsiye edilen dokümanlardandır.

Alstom uygulamasında şirket yasal yapısı ile ilgili onaylar "Şirket Yasal Yapısı"na tamamen uygun düzenlenir. Genel Kurul, Yönetim Kurulu'na yetki verir, Yönetim Kurulu karar alır, alınan karar Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanır. Bu karar daha sonra holding yetkili birimlerine bildirilerek iç düzenlemeler yapılır ve işletme web sitesinde kayıtlanır. Yapılacak değişiklik öncesi ilgili hazırlıklardan holding haberdar edilir ve onayları alınır.<sup>159</sup> NCR'da da benzer şekilde şirket yasal yapısında yapılacak bir değişiklik Ortaklar Kurulu kararını gerektirir ve Ticaret Sicil gazetesinde yayınlanmasıyla

<sup>158</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 10 Mart 2008

<sup>159</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.100-105

yasallaşır. Bu değişiklik öncesinde tüm yasal ve belgesel değişikliklere hazırlık için ilgili bölüm yöneticilerine bilgi verilir. Süreç şirket avukatının aracılığıyla tamamlanır.

Raporlama Sistemi, rapor birimi oluşturulması ve kapatılması, rapor merkezinin belirlemiş olduğu periyotlarda uygulanır. Yapılan kontratların tam bir listesi, operasyonların rapor edildiği Raporlama Sistemi kodunda kayıt altına alınır. (Güncellenmiş bütün Aktif / Aktif Olmayan Rapor birimleri Rapor Merkezi tarafından kontrol edilir.)

Alstom firmasında tüm raporlama üniteleri , ünitelerin varoluşlarıyla birlikte formlar halinde (Census form) hazırlanıp sektör ve holding tarafından onaylanır. NCR Raporlama sistemi sadece sisteme giriş hakkı olan kullanıcılara açıktır ve kullanıcılar kendi şifreleri ile sisteme giriş yapabilirler. Sisteme giriş hakkı olan personelin yöneticisi periyodik olarak (her çeyrekte) kullanıcının kullanım alanlarını ve sisteme giriş hakkının devamlılığını onaylar.<sup>160</sup>

### **3. Ana Merkeze Bağlı Bulunan Yabancı Ülkeler Kapsamındaki Genel Kontroller**

Teklif incelemesi, kontrat standartları, büyük proje denetimi, ana hesap yönetimi, defter kapama işlemleri, raporlama sistemi ile ana hesapların uyumu, bilanço dışı işlemler, yönetim ifşası ve yerel yasal yönetime olan vergi ve ödemeler, ülkelerdeki şirketlerin kontrolündeki riskler dahilinde incelenir.

Tüm teklifler işletmenin elektronik ortamında yer alan, ilgili kişilerin ulaşabileceği, anlaşılabilen bir dille anlatılmalıdır. Maddelerin detaylarına

---

<sup>160</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 11 Mart 2008

inilebilmeli, incelemeye açık olmalıdır. Teklif sürecinin nasıl uygulanacağını açıklayan İşletme Elektronik Kitap'a uygun yazılı kurallara göre, ihalesi yapılan iş alınsın veya teklif değerlendirme dışı bırakılsın, tüm teklif dosyalarıyla ilgili veri tabanına (ağ klasörü gibi) kayıt edilerek kontrol altına alınması gerekir.

Teklifler, Alstom'da ilgili birim yönetimine bağlı olarak satış müdürleri tarafından belirlenmiş limitler çerçevesinde şirket yazılı işlemlerine uygun olarak incelemeye tabi tutulurken NCR'da satış bölümleri tarafından sıralı verilen referans numarasıyla müşteri dosyalarında dosyalanır.

Tüm kontratlar ve müteakip değişiklikler kabul edilmiş geçerli kontrat standartlarına uygun olarak yazılacaktır. İşletme E-Kitabı'nda bu süreç belirtilmelidir. Birimin bu sürecin uygulanmasını nasıl sağladığını açıklayan İşletme Elektronik Kitap'a uygun ilgili yazılı kural, yapılan tüm kontratları kaydeden Proje denetim veri tabanları veya diğer depolama aygıtları (örneğin bağlayıcı, iletişim ağı klasörü) olarak sıralanabilir.

Tüm kontratlar ve bunu takip eden tüm değişiklikler Alstom firmasında, belirlenmiş limitler çerçevesinde "Şirket Kontrat Standartları" na uygun olarak hazırlanmaktadır. NCR'da tüm kontratlar satış bölümleri tarafından sıralı verilen referans numarasıyla müşteri dosyalarında dosyalanır. Kontratlar NCR hukuk departmanı tarafından onaylanan koşulları içerir.

Tüm büyük projeler İşletme İç Kontrol El Kitabı'nın gerektirdiği yönetim seviyesindeki kişiler tarafından kontrol edilmelidir. Birimin yönetime bağlı kalmasını garanti altına alan ilgili bölüm süreç/yöntem tanımı, proje denetim tarihleri, katılımcıları ve toplantı sürelerini belirten kapanmamış tüm projelerin programları, proje denetim veri tabanları veya diğer depolama aygıtları

(örneğin bağlayıcı, iletişim ağı klasörü), tüm proje denetim dokümantasyonları girilmiş veya onaylanmış olarak arşivlerdir.<sup>161</sup>

Alstom iç kontrol uygulamasında proje denetimleri şirket kurallarına uygun olarak proje müdürleri ve bağlı buldukları idari müdürler tarafından yapılmaktadır. NCR uygulamasında tüm projeler Proje sisteminde (PSA) açılır ve ilgili Proje yöneticisi tarafından takip edilir. Veriler bu sistemde depolanır.

Ana muhasebe defteri genel hesapları (nakit, bordro, borç / alacak, envanter, kontrat hesapları vb.) güncellenmeli, resmi defterler uyumlu olmalı ve doğruluk ile bütünlüğü garanti edebilmek için analiz edilmiş olmalıdır.

Alstom iç kontrol uygulamasında ana hesaplar, çalışan tüm alt hesaplarıyla birlikte Muhasebe Bölümü tarafından her ay analiz ve kontrol edilmektedir. Raporlama sisteminde kullanılan veriler muhasebe kayıtlarıyla birebir aynı olup raporlar yetkili kişilerce her ay onaylanmaktadır. NCR iç kontrol uygulamasında ise her ay tüm ERP alt defter verileri (Borçlar, Alacaklar, Envanter, Bordro) ERP Genel Hesap ana defterine otomatik transfer olur. ERP alt defterleri ve ilgili genel hesap bakiyeleri birbirine eşit olmalıdır, fark var ise araştırılarak bir sonraki aya taşınmadan çözülür.

Alstom Muhasebe Uygulama Standartları'nda belirtildiği üzere her ay sonu itibariyle defter kapama işlemleri hem yasal uygulamalar çerçevesinde hem de şirket muhasebe kuralları gereğine uygun olarak yapılmakta ve rapor yetkililerce onaylanmaktadır. NCR iç kontrol uygulamasında ERP ana hesap defterindeki fiş girişleri sadece yetkili muhasebe müdürü tarafından onaylanarak kayda alınabilir. Yetkili muhasebe müdürü bu kontrol ve onaylama işlemini günlük bazda yapar. Her ay önceden belirlenmiş ana şirket takvimine göre son cuma günü işlemler kapatılır, takip eden haftada aylık

---

<sup>161</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.22

finansal raporlar hazırlanır. Aylık finansal veriler Merkez'e aktarıldıktan sonra o dönem (ay) ERP sisteminde kapatılır ve yeni döneme geçilir.

Ana hesap defterinin aylık raporlama sistemiyle uzlaşmasıdır. Bu süreçte, birimin bunu nasıl uygulayacağı, nasıl arşivleyeceği ve rapor sistemi ile nasıl uyum sağlayacağı, hangi hesap kodları altında raporlanması gerektiği ve tüm hesaplarla uyumun gerektiği sistemdir.

Alstom firmasında şirket raporlama sistemi için baz oluşturan; matrix, excel dosyaları muhasebe kayıtlarıyla hesap bazında kontrol edilerek muhasebe müdürü ve finans direktörü tarafından onaylanır ve bu işlem her ay sonu rapor kapatılmadan önce yapılır.<sup>162</sup>

Tüm bilanço dışı işlemler, işlemin gerçekliğini yansıtan raporlama sistemi içerisinde bulunmalıdır. Bilanço dışı işlemlerin tam bir listesinin bulunduğu ve raporlama sistemine işlenmiş halinin bulunduğu veri tabanıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında bilanço dışı işlemler, şirket raporlama kuralları gereği ay sonu Teranga adı verilen uluslararası finansal raporlama sisteminde kayıtlanır.

Yönetim, Üst Yönetim'e verilen bilginin, birimin uygulamalarının asıl sonuçlarını yansıttığını garanti etmelidir. Yönetim tarafından yapılan kontrolleri belirten bölüm süreci, Genel Hesap bilgileri ile Üst Yönetim'e verilen raporların arasındaki köprünün tanımı, Üst Yönetim'e sunulan ve yönetim tarafından denetlendiği ispatlanan tüm raporları taşıyan veri tabanı ispat edilmesi gereken dökümanlar arasındadır.<sup>163</sup>

---

<sup>162</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

<sup>163</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

Alstom'da rapora yansımış olan tüm muhasebe kalemleri bölüm müdürlerine sunulur ve rapor edilerek bu kalemlerin onayları alınır. NCR'da ise ERP sistemi EDW adı altında bir raporlama sistemi ile birlikte çalışır. Tüm yöneticiler diledikleri anda bu programı kullanarak bölümleri ile ilgili finansal verileri ve raporları gözlemleyebilirler. Her yönetici programı kendi şifresi ile çalıştırabilir.

Yerel kanunlara göre tüm vergiler ve ödemeler tam olarak hesaplanır ve zamanında ödenir. Tasdikli banka beyanları, hesaplamaları yapılmış ve denetlendiği kanıtlanmış vergi beyannameleri kanıtsal dökümanlar arasında olması gereken evraklardır.

Vergi hesaplamaları ve ödemeleri Alstom firmasında Türk Vergi Kanunları'nın öngördüğü yasal çerçevede tam ve zamanında ödenir. (Bütün hesaplamalar vergi denetim firması tarafından da kontrol ve teyit edilir. ) NCR'da ise vergi hesaplarının mutabakatı her ay yapılır ve üç ayda bir Vergi Bölümü'nce onaylanır. Tüm tahakkuk ve ödeme fişleri ilgili vergi beyanı ile birlikte dosyada saklanır.

Yönetim, genel işyeri ortamındaki risklerin tanımlanması için uygulamalarda bulunmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında ay sonlarındaki "IN" raporlarında ve "Finansal Planlama ve Kontrol Aygıtı (FPC Tool)" nda oluşabilecek risklere karşı uygun raporlar sunulur ve ünite müdürleri tarafından da kontrol edilerek onaylanırken NCR iç kontrol uygulamasında her üç ayda bir (çeyrek) yönetime risk değerlendirme formu gönderilerek doldurulması, eğer bir risk konusu yok ise bunun teyit edilmesi istenir.

İç denetimde ortaya çıkan veriler, vergi kontrolü, yönetime rapor edilmelidir. İç denetim ve vergi denetimlerinden alınan tüm raporlar ve sonuçları arşivde yer almaktadır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında her peşin vergi döneminde firma kayıtlarının vergi denetimi yapılır ve tüm kayıtlar denetlenir. Hazırlanan raporlar Yönetim Kurulu'na sunulur ve onaylanır.<sup>164</sup> NCR iç kontrol uygulamasında İç Denetim raporlarındaki önerilere yöneticilerin 15 gün içerisinde cevap vermesi istenir. Verilen cevaplarda yönetim tarafından önerinin çözümü ve uygulama tarihi belirtilir. İç Denetim, uygulamaların gerçekleştiğini verilen tarihlere göre tekrar denetler. Vergi denetimlerinde çıkan öneriler ilgili Vergi Bölümü'ne raporlanarak derhal uygulamaya geçilir. Bir sonraki üç aylık denetimde vergi danışmanı uygulamayı kontrol eder.

Herhangi bir uygunsuzluk potansiyeli ortaya çıktığında, zamanında araştırılmalı, tüm hileler ve hırsızlıklar keşfedilmeli, yasal olarak rapor edilmeli ve İşletme İç Kontrol El Kitabı kılavuzluğunda incelenmelidir.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında işletme bünyesinde oluşabilecek herhangi bir uygunsuzluk anında araştırılır, konuyla ilgili rapor hazırlanır, Yönetim Kurulu'na sunulur ve İşletme El Kitabı'nda belirtilen kurallar anında uygulanır. NCR iç kontrol uygulamasında bir personelin şirket kurallarına uygunsuzluk yaptığı fark edilir ise önce ilgili personelin yöneticisine, daha sonra işletme teftiş ve güvenlik bölümüne rapor edilir. İşletme teftiş ve güvenlik bölümü gerekli soruşturmayı yapar ve alınan kararı ilgili yöneticilere iletir.

Tüm dokümanlar şirket kurallarına ve yasal gerekliliklere göre saklanmalıdır.

---

<sup>164</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

ALSTOM ve NCR iç kontrol uygulamalarında, yasal vergi kanunlarında belirtilen ve işletmenin öngördüğü kurallar çerçevesinde tüm evraklar yetkililerce onaylanmış olarak kilitli dolaplarda arşivlenir.

Tüm dokümanlar, bu dokümanların güvenliğini ve bilgiye uygun erişimi garanti edecek şekilde yerel talimatlara göre saklanmalıdır.

ALSTOM'da şirkete ait tüm muhasebe evrakları, sözleşmeler, lisanslar, sigortalar, yasal defterler, yönetim kurulu karar defterleri kilitli dolaplarda sadece konuyla ilgili kişilerin ulaşabileceği güvenli odalarda saklanır. NCR'da da tüm dosyalar şirket binasındaki arşivde saklanır. Arşiv giriş-çıkışları güvenlik kontrolünde yapılabilir. Tüm elektronik data şirketin sunucularında saklanır ve ancak yetkili kişilerin şifresi ile kullanılabilir.

Tüm önceden numaralanmış dokümanları (örneğin, çek defterleri, makbuz defterleri, faturalar, masraf raporları...), sıralı olduklarından emin olmak için sistematik olarak kontrol edilmeli ve son derece güvenli bir ortamda korunmalıdır.

Konuyla ilgili Alstom firmasında bulunan faturalar (kilitli dolaplarda saklanır) ve çek defterleri (kasada saklanır) periyodik olarak muhasebe yetkilileri tarafından denetlenir ve kontrol edilir. NCR firmasında bulunan sıralı yevmiye fişleri, faturalar, çek defteri ve makbuzlar da periyodik şirket içi denetimlerle kontrol edilir.<sup>165</sup>

Tüm firmalar ve şubeler en az yıllık olarak ziyaret edilmeli, ve büro kontrolleri sektör kurallarına göre denetlenmelidir. Firmaların ve şubelerin ne zaman ziyaret edildiği, katılımcılar gibi bilgiler, belirtilen yerleşimlere ve şubelere ziyaretler ve yapılan denetimlerin raporlarının bulunduğu dosyalarda, e-ortamda ve arşivde saklanmalıdır.

---

<sup>165</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 17 Mart 2008

ALSTOM şirket kuralları gereği şantiyeler proje müdürü, kontrolör ve muhasebe yetkilisi tarafından yılda en az 1 kez ziyaret edilerek şirket tüzüğünde belirtilen kurallara uygunluğu denetlenir ve rapor tutulur. NCR'da iki şubeye (Ankara ve İstanbul) senede iki kere yapılan mali teftişler tarih ve katılımcıların imzasıyla raporlanır ve tüm şubelere her yıl yapılan ziyaretler (ilgili yazışmalar, şube yetki belgeleri) birim yöneticilerine raporlanır.

#### 4. Bilgi Sistemleri Yönetiminin Kontrolü

Genel kontrol dahilindeki diğer bir kontrol alanı da bilgi sistemlerinin kontrolüdür. Bilgi sistemlerinin kontrolü; sistem ve uygulama tasarımı yönetim riski, otomatik veri işlem riski, sisteme erişim kontrol riskleri, veri saklama yönetim riskleri, Bilgi İşlem ekipmanı koruma riskleri, kurtarma planı yönetim riski ve üçüncül bilgi işlem kontrolleri riskini kapsamaktadır. Bu risklere ayrıntılı olarak bakacak olursak:

Sistem ve uygulama tasarımı yönetim riski, işletme içerisinde kurulu ya da kurulacak olan bilgi işlem sisteminin yönetimi ve işletme faaliyetlerini destekleyecek, sürdürecekt ve yönetimini sağlayacak uygulamaların yönetiminin söz konusu risktir. Kontrollerin olmamasının işyeri ihtiyaçlarını karşılamayan sistemlerde ve uygulamalarda, fonksiyonsuzluk ve bunu düzeltmek için fazladan gider gereksinimi doğurması riskidir. Kontrolün hedefi sistem ve uygulama tasarımı yönetimidir. Kontroller, sistem ve uygulamaların işyeri ihtiyaçlarına uyacak şekilde tasarlandığına veya düzenlendiğine, uygun şekilde düzenlenmiş, test edilmiş ve üretim ortamına uygunluğu onaylanmış olduklarına dair güvence verir. İç kontrollerin Alstom ve NCR firmalarındaki uygulamalarıyla birlikte açıklanması aşağıdaki gibidir<sup>166</sup>:

<sup>166</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

Sistem Geliştirme Metodolojisinde, bir resmi sistemler gelişim metodolojisi, kuruluşa sistem gelişimi hayat döngüsü içerisinde rehberlik etmek üzere bulunmaktadır. Bilgi işlem merkezi ya da belirli süreç/yöntem uygulaması ve birimin onun uygulanmasını nasıl garanti edeceğinin tanımından oluşmaktadır. ALSTOM firmasında dışardan anlaşmalı Bilgi İşlem destek firması İşletme Kuralları'nda belirtilen sisteme uygun hareket ederek tüm desteği sağlar. Kişilere tanınan sistem kullanım hakları firmanın öngördüğü yetkiler çerçevesinde ve birim müdürleri onayları ile sağlanır. NCR firmasında ise şirkette kullanılan tüm sistemler için Bilgi İşlem proje yöneticileri sistemin uygulama metodolojisini belirler ve üst yönetime sunar.

Çalışma ortamlarının ayrılması aşamasında ise, gelişme, üretim ve tercihen test ortamları ayrılmıştır. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilecek olan dokümanlar; belli ortamların listesi (nasıl ayrıldıklarına dair diyagram ile birlikte) ve bir ortamdan diğer ortama geçişi gösteren süreçlerdir. ALSTOM firmasında "Sunucu ve Yedek (Server and Backup) " sisteminin bulunduğu oda tamamen ayrı tutulur ve klima sistemi ile donatılmıştır. Oda anahtarı sadece bilgi işlem yetkilisinde ve firma tarafından uygun görülen yetkili kişide vardır. NCR firmasında uygulanacak sistemler için uygulamaya geçmeden önce test ortamları yaratılır, kullanıcıların test ortamında yaptıkları işlemler ve sonuçları belgelendirilir.

Kullanıcı kabul testi aşamasında yasal ve belgelenmiş entegrasyon ve kullanıcı kabul testleri uygulamadan önce gerekli olmaktadır. Alstom firmasında kullanıcı yetkileri, kullanıcıların bağlı bulunduğu Birim Müdürleri tarafından onaylanır, yetkileri açılır; ancak periyodik olarak kontrol ve test edilir. NCR firmasında ise kullanıcılar tarafından test ortamında yapılan işlemlerin yasal gerekliliklere uygun sonuçlar vermesi ve ancak sistemi kullanacak yetkilinin onayı ile gerçek sistem hayata geçirilir.

Otomatik veri işlem riski, kontrollerin olmaması sonucu verinin eksik, hatalı, günceliğini yitirmiş olması ve bu durumda kullanılan işlemlerden alınacak çıktılarının kesin olmaması riskidir. Kontrolün hedefi, tarifeli otomatik veri işlemidir. Kontrol mekanizması; kontrollerin tarif edilmiş olmasına, veri işleminin planlandığı gibi gittiğine, kesin ve tam olarak yapıldığına ve tüm anormalliklerin tespit edilip, araştırılıp düzenlendiğine dair mantıklı bir güvence sunar. Sistemde oluşacak herhangi bir değişikliğin kontrol mekanizmasına yansımaları için, bu kontrol ve tarif dökümanlarının işletme gereksinimlerine uygun olarak belli aralıklarla yenilenmesi gereklidir.

Uygulanabilecek kontrol faaliyeti, otomatik veri işlemidir. Bu kontrol faaliyetine göre sistemler tüm otomatikleştirilmiş işlerin, arabirimlerin ve diğer veri işlemlerinin planlandığı gibi tamamlanmasına ve oluşabilecek herhangi bir anormalliğin araştırılıp düzeltilmiş olmasına olanak vermek için düzenli olarak izlenir.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında sistemler tüm otomatikleştirilmiş işlerin, arabirimlerin ve diğer veri işlemlerinin planlandığı gibi tamamlanmasına ve oluşabilecek herhangi bir anormalliğin araştırılıp düzeltilmiş olmasına olanak tanımak için düzenli olarak izlenir, gerekli destek alınır. NCR iç kontrol uygulamasında ise tüm sistemler şirketin Bilgi İşlem Bölümü'nce izlenir ve herhangi bir arıza durumunda kullanıcılara tahmini çözüm süresi e-posta ile duyurulur.<sup>167</sup>

Bilgi işlem sistemi merkezi ve verilerine erişim kontrol riskleri, kontrolün olmaması durumunda uygun giriş izni olmayan insanların verilere ve uygulamalara ulaşması ve eğer niyet kötü ise iş yerinde ağır olumsuz etkilere sebep olması riskidir. Kontrolün hedefi, mantıksal erişim kontrolleridir ve kontroller programlara ve veri dosyalarına olan mantıksal erişimin yetkili personel tarafından uygun şekilde kısıtlandığını garanti eder.

<sup>167</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 10 Nisan 2008.

Uygulanabilecek kontrol faaliyetlerini Alstom ve NCR firmalarındaki uygulamalarıyla birlikte şöyle inceleyebiliriz:

Bilgi güvenliği hedef yönetiminde resmi yöntemler, yönetim rolleri ve sorumluluklarını içeren bilgi güvenliği hedefleri belirlenir, Bilgi Teknolojileri/Bilgi Sistemleri, ticari kullanıcılar ve bu kurallar ticari birime özel uygulamalar bilgi sistemi aracılığıyla tamamlanır. Tavsiye edilen dokümanlar; onayın ve Tüzel Bilgi İşlem Güvenlik Kuralları ile iletişimin kanıtı, bölüm süreç/yöntemi ve birimin onun nasıl uygulanacağını garanti edeceğinin tanımı, kayıtlar ya da incelemenin uygun seviyedeki yönetim tarafından yapıldığına dair kanıtlardır.

ALSTOM iç kontrol uygulaması uyarınca tüm sistemler şirketin Bilgi İşlem Bölümü'nce izlenir ve herhangi bir arıza durumunda kullanıcılara tahmini çözüm süresi e-posta ile duyurulur. NCR'da da benzer şekilde tüm Bilgi İşlem Sistemleri işletmenin Bilgi İşlem Bölümü tarafından işletme tarafından belirlenmiş kurallar çerçevesinde korunur ve denetlenir.

Kullanıcı kimlik kontrolleri aşamasında kullanıcılar, şirket üretim sistemlerine erişebilmek için benzersiz bir kimlik ve şifreye sahip olmalıdır. Şifreler periyodik olarak zaman aşımına uğramaya zorlanır, şifre yaratım kuralları izlenir, ve izlenmeyi önlemek için yeniden şifrelenir. Kullanıcılar pasifize edilmeden önce sadece sınırlı sayıda yanlış girdi denemesi hakkına sahiptir.

Alstom'da kullanıcı kimlikleri kişilere özeldir. Bir personel diğer bir personelin bilgisine erişemez. Ancak, kişinin bilgisi dahilinde olur ve yetki paylaşımına izin verirse, izlenebilir. Verilen şifreler periyodik olarak kişi tarafından yenilenir ve eğer şifre yanlış girilirse sistem otomatik olarak kilitlenir. NCR'da ise Bilgi İşlem Bölümü'nün şifre kuralları tanımlanmış ve belgelenmiştir.

ALSTOM iç kontrol uygulaması gereğince her üç aylık dönemde bölüm yöneticilerine kendilerine bağlı personelin erişim hakkı olan sistemler ve yetkileri onay için e-posta ile bildirilir. Onaylanmayan yetkiler için çalışanların erişimleri kaldırılır.<sup>168</sup>

Şirket yönetim, üretim ve uygulama sistemlerine (SAP\_ALL) erişim hakları ve yetkileri, kullanıcı görev ve sorumluluklarına göre yetkilendirilir ve güçlü kullanıcı (power users, standart kullanıcıdan daha geniş haklara sahip fakat adminden daha az hakka sahip olan kullanıcıdır) profilleri mümkün olduğu kadar az kişiye indirgenir. Güçlü kullanıcı yetkilerine sahip olacak kullanıcıların belirlenmesine, bölüm süreç yönetimi karar verir. Söz konusu sistem erişim yetkilerine sahip kullanıcı listesi saklanması gereken listeler arasındadır.

Güçlü profiller, belirli konularda özel eğitim almış ve bunların kullanıcısı haline gelmiş kişilerdir. Alstom firmasında bu yetki birim müdürlerince verilir ve onaylanır. NCR firmasında da yüksek seviyeli giriş hakları en az iki kademeli onayla ve son onay hakkı Bilgi İşlem Bölümü'nde olmak kaydıyla sınırlı sayıda kullanıcıya verilir. Onay süreci Bilgi İşlem Bölümü tarafından tanımlanmıştır.

Bilgi Sistemleri Kontrolü kapsamındaki bir diğer risk kontrollerin olmaması durumunda kritik verinin kaybına, bulunamamasına ya da çözümlenememesine neden olarak şirket performansında düşüş yaşanması ya da yasal gerekliliklere ulaşılamaması riskidir. Kontroller, veri saklama yönetimini hedef alır ve verinin arşivlendiğini, saklandığını ve birim ile ilgili olarak çağırıldığını, tüzel ve yasal gereksinimlere uyulduğunu ve programlar ile veri dosyalarının düzenli olarak yedeklendiğini gösterir ve verinin işlemdeki bir hata veya beklenmedik bir rahatsızlık durumunda hemen

---

<sup>168</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 20 Mayıs 2008

yedekten alınabileceğinin mantıklı bir garantisini sunar. Kontrol faaliyetleri; yedekleme yönetimi, test işlemi ve veri yenileme işlemidir.

Yedekleme yönetimi ile programların ve veri dosyalarının yedeklemeleri düzenlenir. Yedek durumları ve yedek raporları başarılı bir sonucu garantilemek üzere incelenir. Özel kasalarda korunarak saklanmalıdır.

Alstom'da yedekleme işlemleri düzenli olarak yapılır. Sistem verileri bilgi işlem odasında yedek bir sunucu üzerinde depolanır; ancak muhasebe bilgileri disketlere kopyalanıp banka kasasında saklanır. Tüm personel yerel verilerinden kendisi sorumlu olup kendisine açılmış olan " özel alan" ı kopyalayıp korumakla mükelleftir. NCR'da şirket Bilgi İşlem Bölümü Bilgi İşlem Yönetimi sürecinde yedekleme yönetimi yöntemlerini tanımlar. Şirket içi denetimlerde yedek durumları raporlanır. Ayrıca veri yenileme işlemi yapılır ve veri yenilemesi periyodik olarak test edilir.

Alstom firmasında veriler ve kopyalamalar Bilgi İşlem ekibi tarafından periyodik test edilip sonuçlar rapor halinde sunulurken NCR'da şirket Bilgi İşlem Bölümü tarafından Bilgi İşlem Yönetimi sürecinde veri yenileme ve test işlemi tanımlanır.

Kontrolün olmaması durumunda uygulamalara uygun giriş izni olmayan insanların veri bilgisayar işletmelerine, servis tesislerine ve uygulamalara ulaşmasına neden olur ve eğer bu niyet kötü ise iş yerinde ağır negatif etkilere sebep olabilir. Veri merkezleri gereksiz çevresel tehlikeler altında bulunabilir, böylece önemli bilgi kaybolabilir ya da bozulabilir. Hedefi bilgi işlem ekipmanının korunması olan kontroller, verinin arşivlendiğini, saklandığını ve birim ile ilgili olarak çağırıldığını, tüzel ve yasal gereksinimlere uyulduğunu ve programlar ile veri dosyalarının düzenli olarak yedeklendiğini belirtir ve veri işlemindeki bir hata veya beklenmedik bir

rahatsızlık durumunda hemen yedekten alınabileceğinin mantıklı bir garantisini sunar.

Uygulanabilecek kontrol faaliyeti, bilgisayar tesislerine girişin kontrolüdür. Servis tesislerine ve veri merkezlerine giriş fiziksel olarak güvence altına alınmalı (elektronik veya kağıda basılı şekilde) ve çıkışta belirtilmelidir. Kanıtsal dosya için, imzalanmış yetki formları arşivlenerek saklanmalıdır.

ALSTOM'da giriş kontrolü sadece yetkili Bilgi İşlem personeli ve bağlı bulunduğu birim müdürü tarafından yapılır. Oda kilitlidir ve başka personel giremez. NCR'da da benzer şekilde Bilgi İşlem Merkezleri'ne sadece yetkili personele giriş hakkı verir. Yetkili personelin giriş kartları üst yönetimin onayıyla aktive olur.

Oluşabilecek bir afet durumunda (terör, deprem, yangın, hırsızlık, sel vb.) firmanın en az zarar ve sonrasında kritik birimlerin çalışır halde tutulması için planların, ortamın ve gerekli araç gereçlerin hazır bulundurulmasıdır. İşletme gereksinimlerine yönelik olarak bilgi işlem bölümü yönetimi ile beraber organize edilmek zorundadır.

Kontrollerin olmaması nedeniyle kritik sistem veya verinin ulaşılamaz ya da geri döndürülemez olduğu durumlarda şirket performansının düşmesi riskidir ve kurtarma planı yönetimini hedefler. Kontroller, resmi planların, kritik Bilgi İşlem servislerini ve bir sorunu takip eden uygulamaları ya da ticari sekteyi, sabit ticari gereklilikler uyarınca düzeltmek için varolduğuna dair makul güvence temin eder. Kontrol faaliyetlerini, sorun giderme planı ve sorun giderme planı testi oluşturur.

Muntazam olarak onaylanmış şirket devamlılığı ve sorun giderme planları potansiyel problem risklerini tanımlar ve bütünlük, kurtarma işlemi ve

geri kazanım gibi durumları inceler. İş devamlılığı için, son incelemenin ve onay çizelgesinin yetkili yönetim tarafından yapıldığını gösteren dökümanın dosyalarda saklanması gerekir.<sup>169</sup>

ALSTOM iç kontrol uygulaması uyarınca, muntazam olarak onaylanmış şirket devamlılığı ve sorun giderme planları potansiyel problem risklerini tanımlar ve bütünlük, kurtarma işlemi ve geri kazanım gibi durumları içeren plan uygulanır. NCR iç kontrol uygulamasına göre ise Bilgi İşlem Merkezi veri kurtarma ve risk yönetimi yöntemlerini bilgi işlem süreci içinde tanımlar.

İş devamlılığı ve sorun giderme planı, kritik sistemlerin teste tabi tutulması için düzenli bir şekilde test edilir. Kanıtsal dosya için; yapılan son incelemenin onay çizelgelerinin ve yetkili yönetim tarafından yapıldığını gösteren dökümanın dosyalarda saklanması gerekir.

Alstom'da test aşaması için bir kriz ofisi oluşturulmuştur. Şirketin devamlılığı için anahtar personelin devreye girebileceği ekipmanlar kurulmuş olup gerekli donanım için hazırlıklar devam etmektedir. NCR'da ise şirket Bilgi İşlem Merkezi veri kurtarma ve risk yönetimi kurallarını periyodik olarak test ve dökümante eder.

Bilgi Sistemleri Kontrolü dahilindeki son risk üçüncü şahıs ve firmalar ile ilgili bilgi işlem kontrol riskidir. Kontrollerin olmaması etkisiz kontratlara, zayıf performansa, yükümlülüklerin hatalı telaffuzuna ve gereksiz masrafa neden olabilir. Üçüncül bilgi işlem sistemlerini hedef alan kontroller, üçüncü kişi kaynaklarının uygun bilgi işlem kontrol ve servis seviyelerini taşıdığını mantıklı bir şekilde garanti eder.

---

<sup>169</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.92

## 5. Vergi Yönetiminin Kontrolü

Vergi kontrolü kapsamında değerlendirilebilecek riskler; vergi uygulama işlemi riski, ertelenmiş vergi muhasebesi ve raporlama riski, gelir vergisi uyumu riski, diğer vergi uyumu riski ve transfer fiyatlandırma riskidir.

Kontrolün hedefi vergi kontrol işlemidir. Bilançolarda kaydedilen verilerin hatalı olması sonucu ceza ve faiz uygulamasının ortaya çıkması risk oluşturabilir. Vergi Uygulaması İşlemleri (gelir vergisi dışındaki vergiler de dahil) ve Gelir Vergisi Muhasebesi tüm vergilerin doğru olarak hesaplandığını garanti edecek dökümantasyonlardır.

Bileşenler, tahminler, ve vergi işleminin elemanları (örneğin Vergi Paketi, vergi iadesi beyannamesi, vb.) incelenir.

ALSTOM iç kontrol uygulaması olarak vergiye tabi işlemler muhasebe müdürü ve finans direktörü tarafından takip edilir. Aynı zamanda riski önlemek için Vergi Denetim Firması tarafından da gerekli kontroller yapıp onaylar alındıktan sonra vergi ödemeleri yapılır /beyannameler verilir. NCR iç kontrol uygulaması olarak da aylık vergi beyanları ve üç aylık gelir vergisi beyanları şirketin anlaşmalı Yeminli Mali Müşavirlik firması tarafından yapılan denetimlerle kontrol edilir ve onaylanır.

Tüm vergi teminatları vergi hesaplarına yazılır ve Raporlama Sistemi Vergi Paketi'ne rapor edilir. Listeler, toplantı tutanakları (tüm vergi çıkışlarını ve gerekli teminatları tanımlar), ilgili vergilerin genel hesap günlük girdilerini destekleyen dokümanları taşıyan veri tabanı ile bilançosunun Raporlama Sistemi vergi paketi ile uzlaştırılmasının incelenmiş ve onaylanmış dökümanlarından oluşur.

Alstom firmasında kayıtlanmış vergi ödemeleri birebir şirket raporunda bildirilir. NCR'da ise tüm vergi beyanları için vergi hesaplarının ERP sisteminden alınan dökümleri dosyalanır. Geçici ve Kesin Gelir Vergisi beyanları için matraha eklenen hesapların çalışmaları da ayrıca dosyalanır.

Bütün vergi riskleri (şüpheli vergi durumları dahil) bilinmektedir ve incellenmiştir. Tüm beyannamelerin ve gerekli karşılıkların onanmış vergi opsiyonları gibi dokümanların saklanması ve arşivlenmesi gerekmektedir.

Alstom'da vergi kontrolleri düzenli olarak takip edildiğinden risk oluşmamaktadır. NCR'da her üç aylık dönemde işletmenin Vergi Bölümü'ne öngörülen bir vergi riski varsa raporlanır ve gerekli provizyon ayrılır. Vergi riskinin oluşmaması için gerekli önlemler şirket yönetimi tarafından Mali İşler Bölümü'nün kontrolünde alınır.

Vergi ihtilafları üstüne yapılan toplantı tutanakları (memolar veya elektronik postalar) ayrıca arşivlenmesi gereken diğer belgelerdir.

Alstom şirketinde bugüne kadar vergi ihtilafı olmamıştır. NCR iç kontrol uygulaması çerçevesinde vergi denetimleri ile ilgili durum raporları şirketin Vergi Bölümü'ne aylık olarak raporlanır ve vergi denetimleri ile ilgili tüm belgeler dosyalanır.

Verginin Kontrolü altındaki bir başka risk ertelenmiş vergi ile ilgili vergi cezası riskidir. Vergi alacakları ve borçlarının bilançoda hatalı gösterilmesi, hatta özellikle vergi değerlendirilmesinde büyük bir hatalı gösterim olması riskidir. Kontrolün hedefi, ertelenmiş vergi raporlama, vergi miktarının bilançoda tam olarak belirtilmesi ve sonrasında ülkeleri baz alarak detaylı inceleme yapılmasıdır.<sup>170</sup>

---

<sup>170</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.32-35

Kontrol faaliyeti, gecikmiş vergi evraklarından oluşmaktadır. Bu kontrol faaliyeti gereği tüm vergi borçları ve alacakları kaydedilir ve taslak sonuçları ile karşılaştırılır.

ALSTOM firmasında, ertelenen vergi borcu muhasebe kayıtlarında mevcuttur ve şirket raporlarında kayıtlıdır.

Verginin Kontrolü kapsamında olup vergi alacakları ve borcunun bilançoda hatalı beyanından dolayı faiz ve cezalar olabilmesi gelir vergisi ile ilgili vergi cezası riskini doğurur. Kontrolün hedefi, gelir vergisi uyumudur. Gelir vergisi uyum süreci, tedavüldeki ve gecikmeli gelir vergisi masraflarının finansal beyanlarda uygun olarak sunulduğuna dair makul teminat sağlar.

Vergi alacakları ve borcunun bilançoda hatalı belirtilmesinden dolayı faiz ve cezalar olabilir. Kontrolün hedefi, diğer vergilerin uyumudur. Gelir dışı vergi uyum süreci, gelir dışı vergi masraflarının (örneğin; satış ve kullanım vergileri, istihlak vergileri, KDV, tüketim vergileri, emlak vergileri, sosyal sigorta, ve diğer gelir-dışı vergiler vb.) finansal beyanlarda uygun olarak sunulduğuna dair makul teminatlar sağlar.

Transfer fiyatlandırması riski, birimin dikkatli olarak hesaplanmamış riskleri altına giriyor ve böylece vergi borçlarında düşük hesaplamalar ile aynı zamanda cezalandırma riskine giriyor olmasıdır. Kontrolün hedefi, transfer fiyatlandırmasıdır. Kontrol mekanizması olarak sınır ötesi servislerin ilgili partiler arasındaki hazırlığı tüm girdiler için tanımlanmış, tüm yargılarda tutarlılık kesin olarak bilançoğa kaydedilmiş olmalıdır.

## **6. Kanunlara Uygunluğun Kontrolü**

Yasal Mevzuata Uygunluk kapsamında değerlendirilen davaya maruz kalım yönetimi riskleri, sınır ötesi servislerin ilgili partiler arasındaki

hazırlığının tüm girdiler için tanımlanmış, tüm yargılarda tutarlılığın kesin olarak bilançoya kaydedilmiş olmasıdır. Hedefi davaya maruz kalım yönetimi olan kontrolün mekanizması, dava koşullarının tanımlanması, rapor edilip, izlenmesi ve zamanlı bir şekilde çözülmesidir. Kontrol faaliyeti olarak ihtilaf ve talep süreci ve davaya maruz kalma süreci uygulanmalıdır.<sup>171</sup>

Tüm ihtilafların ve taleplerin, düzenli şekilde izlendiği, Sorumlu Finans Departmanı tarafından incelendiği ve yetki çizelgesi ile uyumlu olduğunu garanti edecek bir işlem mevcuttur.

Alstom firması direktifleri doğrultusunda tüm ihtilaflar düzenli olarak raporlanır. Yasal danışmandan ve sektörün yasal danışmanından görüş alındıktan sonra gerekli işlemler yapılır. NCR uygulamasında ise tüm dava talepleri ilgili bölüm yöneticisi tarafından işletmenin Hukuk Bölümü'ne rapor edilir. Hukuk Bölümü gerekli gördüğü durumlarda provizyon ayrılması için işletmenin Mali İşler Bölümü'ne bildirimde bulunur. Davayla ilgili gelişmeler ilgili bölüm yöneticisi tarafından Hukuk Bölümü'ne periyodik olarak raporlanır.

Davaya maruz kalma gibi bir süreçte, bölüm yöneticisi tarafından rapor hazırlanır. Hazırlanan rapor şirkete bağlı avukatlar yardımı ile incelenir ve gerekli işlemler başlatılır.

Alstom firması davaya maruz kalmamıştır. NCR firmasında tüm davaya maruz kalımlar ilgili bölüm yöneticisi tarafından işletme Hukuk Bölümü'ne rapor edilir. Hukuk Bölümü şirket avukatıyla temasa geçerek gerekli işlemleri başlatır. Şirket avukatı dava ile ilgili gelişmeleri bölüm yöneticisi aracılığıyla Hukuk Bölümü'ne raporlar.<sup>172</sup>

---

<sup>171</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

<sup>172</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 15 Nisan 2008

## **B. Finansal Yönetim Kontrolleri**

Gelirlerin kontrolü, giderlerin kontrolü, harcamaların kontrolü, envanter yönetiminin kontrolü, üretim, hazine, muhasebe ve raporlamanın kontrolü temel olarak finansal kontrolleri oluşturur.

### **1. Gelirlerin Kontrolü**

Gelir kontrolü; teklif yönetim riskleri, müşteri siparişi yönetim riskleri, proje uygulama riski, gelir tanımlama riski, alacak yönetimi riskleri, nakit ve kredi satışı yönetim riski ve veri bütünlüğü riskinden oluşur.

Teklif yönetim riskleri, tekliflerin işaretlenip risk yönetiminden hatalı bilgi ile geçmesi sonucu onaylanan projelerin farklı bir perspektiften uygulanması sırasında karşılaşılabilecek risklerdir. Bu; maliyet, zaman, döviz, iş bölümü veya gelir açısından olabilir. Kontrolün hedefi, teklif yönetimidir. Kontrol mekanizması olarak teklifler kesin ve tam olarak tahmin edilmeli, fiyatlanmalı ve teklifin uygun zaman dilimi içerisinde denetlenmesine ve onaylanmasına olanak verecek şekilde imzalanan kontratın onaylanan özelliklere sahip olduğu açıklanmalı ve gerekli görüldüğü takdirde son onay alınmalıdır. Bu riskle başa çıkmak için uygulanması gereken kontrol faaliyetleri şöyledir:

Teklif maliyet tahmini desteğinde, tekliflerdeki tüm maliyet unsurları detaylandırılmış ve değerlendirilmiş olmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre teklifteki tüm maliyet unsurları detaylandırılır ve bölüm müdürü ile birlikte satış müdürü tarafından incelenir ve üst yönetim tarafından onaylanır. NCR iç kontrol uygulamasına göre ise tüm teklifler için maliyet hesapları tüm ilgili bölüm yöneticilerinin ve üst yönetimin onayından geçer (Teklif Değerlendirme Raporu).

Teklif maliyet onayında ise tekliflerin tesliminden önce, proje maliyetlerinin her unsuru için bütün maliyet hesaplamaları denetlenmiş ve fonksiyonel olarak sorumlu olan kişi tarafından imzalanmış olmalıdır. İmza ise işletmeye ait yetki çizelgesi ile uyumlu olmalıdır.

Alstom'da teklifteki tüm maliyet unsurları detaylandırılır ve bölüm müdürü ile birlikte satış müdürü tarafından incelenirken NCR'da tüm teklifler için maliyet hesapları tüm ilgili bölüm yöneticilerinin ve üst yönetimin onayından geçer.

Tüm onaylanan teklifler sıfır durumunda uzlaştırılmalıdır. Yani teklif verilmeden önce satış fiyatı, alan, şartlar ve koşullar, nakit akışı, tolerans, riskler ve ihtimaller için karşılık uzlaşması ile ve farklar açısından belgelenmeli ve açıklanmalıdır.<sup>173</sup>

ALSTOM'da satış müdürü son olarak hazırladığı taslağı finans direktörünün kontrolüne sunar ve bu aşamadan da sonra bölüm müdürüne son onay olarak çıkarılır. NCR'da tüm teklifler için onaylanan Teklif Değerlendirme Raporu bütün ilgili bilgiyi içerir (satış fiyatı, karlılık, ödeme koşulları, garanti koşulları, standart olmayan koşullar).

Tüm teklifler için projenin teklif safhasından uygulama safhasına kadar, veya dokümantasyon sürecinden teklif takımından tüm durumlarda itibara sahip teklif takımına (kontrol ve finansal bilgi dahil) geçirilişine kadar bir yönetim devamlılığı olmalıdır.

Alstom firmasında teklif komitesi, kontrol ve finans ekibi elemanları aynı kişilerden olduğundan yönetim devamlılığı bir süreç halinde devam eder. NCR'da tekliften siparişe ve satışa kadar olan süreç satış birimlerince

---

<sup>173</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 15 Nisan 2008

tanımlanmış ve tüm dökümanlar müşteri dosyalarında arşivlenmiştir. Tüm siparişler ilgili bölüm yöneticileri (Satış Müdürü, Müşteri Hizmetler Müdürü, Planlama Müdürü, İthalat Müdürü, Finans Müdürü) tarafından onaylanır.

Hem maliyet tasarrufu hem de teklif için ek gelir olanakları için yeterli şekilde belgelenmiş planlar bulunmalıdır. Bu planlar sunulmuş ve yönetim tarafından onaylanmış olmalıdır. Alstom firmasında satış müdürünün hazırlamış olduğu planlar, İdari Yönetim tarafından kabul görmüş ve onaylanmış planlardır.

Teklifteki tüm kilit unsurlar (satış fiyatı, iş dağılımı, risk profili vb.) resmi olarak anlaşılması (örneğin uluslararası ticaret birliği anlaşmaları) ve vergilendirme dahil tüm geçerli unsurların projenin başlangıcından önce dikkate alındığı tüm şirket oluşumları arasında belgelenmiş olmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulaması gereğince şirket direktifleri doğrultusunda teklif Satış Müdürleri tarafından hazırlanmadan önce tüm kilit unsurlar dikkatle incelenir ve değerlendirmeye alınır.

Bir diğer risk olan müşteri siparişi yönetim riskleri, yetkisiz yapılan siparişler, izlenilmemiş bütçe tanımlama kuralları, uyuşmayan fatura ve nakliyat bilgileri, faturaların yetkisiz kullanımı, hayali faturalar, kaydedilmemiş faturalar, yanlış bir hesaba, birden fazla kaydedilmiş veya yanlış hesap döneminde kaydedilmiş olabilecek faturalardan kaynaklanabilecek risklerdir. Kontrolün hedefi, müşteri sipariş yönetimidir. Kontrol mekanizmasıyla tüm müşteri siparişleri uygun şekilde onaylanmış, işleme konulmuş, güncel şekilde faturalandırılmış ve tam olarak kaydedilmiş olmalıdır. Uygulanacak kontrol faaliyetleri aşağıdaki gibidir.

Müşteri sipariş onayları, sonraki değişimler ve sipariş iptalleri yetki çizelgesinde belirlenmiş olan onay seviyelerine göre tasdik edilip tam olarak

muhasabe kayıtlarına girilmeli ve "Eldeki Siparişler" ile eşleştirilip raporlama sisteminde rapor edilmelidir.<sup>174</sup>

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre tüm siparişler ay sonlarında resmi muhasabe kayıtları ve şirket raporlama sistemi ile birebir kontrol edilir. Yetki çizelgesinde belirtilen onay standartlarına uygun olarak yapılan değişiklikler muhasabe kayıtlarına ve rapor kayıtlarına yansıtılır. NCR uygulamasına göre ise sipariş formlarında yer alan bilgiler; müşteri ismi, kontrat ref. no, tarih, bölüm müdürlerinin ünvanları ve onayları, fiyatlama bilgisi (ekipman, yazılım, hizmet ayrımı) unsurlarından oluşmaktadır. Tüm onaylar tamamlandıktan sonra sipariş NCR sipariş sistemine kaydedilir.

Alstom'da sipariş kayıtları, ancak tüm kontrat şartları yetkililer tarafından imzalandıktan/onaylandıktan sonra kayıtlanır. NCR'da ise sipariş kaydı ile ilgili kurallar NCR şirket kurallarını içeren [http://procurement.ncr.com/gp/GP\\_Store.asp](http://procurement.ncr.com/gp/GP_Store.asp) web adresinde yayınlanmıştır ve bu kurallara uygun raporlama yapılması Mali İşler Bölümü'nün sorumluluğu ve denetimi altındadır. Mali İşler yöneticisinin onayı alınmadan sipariş geçilemez.

Gelir Kontrolü kapsamındaki bir diğer risk olan proje uygulama riski, hatalı proje bilgisi, hatalı yönetim kararlarına, ve muhasabe yanlışlarına sebep olması ihtimalidir. Uygulanacak kontrollerin hedefi, titiz ve belgelenmiş son maliyet ve gelir tahminlerini destekleyen tahminler ışığında doğru ve güncel veri kullanılarak şeffaflıkla uygulanması, sağlaştırılması ve rapor edilmesiyle gerçekleştirilmektedir. Bu kontroller için uygulanması gereken faaliyetler şöyle açıklanabilir:

---

<sup>174</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

Proje maliyetinin proje incelemesinde gösterilen rakamlara ulaşması ve muhasebeleştirilmesinde kullanılmasını garantilemek için detaylandırılmış, dayanağı olan, ve farklı maliyet elementlerinin en az üç ayda bir güncellenen (ve üst finans birimi bünyesi tarafından incelenmiş) listesi sayesinde kanıtlanabilir tahminlerde bulunulabilmelidir.<sup>175</sup>

ALSTOM iç kontrol uygulaması uyarınca proje müdürleri öngörülen rakamlara ulaşmak için her ay sonu, tahmini ve gerçekleşen değerleri dikkate alarak karşılıklı kontrol yapar ve bundan sonra oluşabilecek maliyetlerle ilgili bir tahmin raporu hazırlayıp Bölüm Müdürü' ne sunar. NCR uygulaması gereğince ise tüm proje maliyetleri müşteri teklifleri ile dökümente edilir. Proje müdürü ve satış müdürü maliyet tahminlerini hazırlarlar. Geliri \$100.000'ın üzerinde olan projelerin gelir ve maliyetleri NCR Merkez Fiyatlama Komitesi tarafından onaylanır.

Proje inceleme süreci ise, masraf, nakit akışı, gelir, riskler, fırsatlar, karşılık ve ihtimaller açısından en az üç ayda bir yeniden incelenmesini garanti altına almak için uygulanır. İşletme Rapor ve Muhasebe El Kitabı ve İç Kontrol El Kitabı gerekliliklerince incelemeler uygun olarak onaylanır ve kanıtlandırılır.

ALSTOM firmasında her proje periyodik olarak masraf, nakit akışı, geliri, riski, gerekiyorsa provizyonları şirket direktifleri doğrultusunda incelenir. Büyük projeler için bu incelemeler genellikle haftalık olarak yapılır ve zamanı Bölüm Müdürleri tarafından belirlenir. NCR firmasında ise tüm proje verileri (maliyetler, nakit akışı, muhasebe) NCR'ın PSA sisteminden takip edilir.

Konsorsiyum lideri tarafından, ilgili tüm yerel kontrat aktivitelerini de içeren, tüm sektör/işyeri aktivitelerini kapsamak için geniş bir kontrat incelemesi yapılmalıdır. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi

---

<sup>175</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

bakımından tavsiye edilen dokümanlar şunlardır: Lider birim olunan tüm kontratların listesi, konsolidasyon proje incelemeleri (tutanaklar, katılımcılar gibi), geniş kapsamlı proje inceleme dokümantasyonu, kaynak dokümanlar arasındadır ve bunlar veri tabanı veya diğer depolama aygıtı (örneğin, iletişim ağı klasörü) tarafından taşınır.

ALSTOM firmasında şu an için geçerli değildir; ancak olması halinde işletme kuralları doğrultusunda ele alınacaktır. NCR iç kontrol uygulaması ise proje yöneticilerinde bulunan kontratlar, toplantı tutanakları, sunumlar, e-postalar aracılığıyla sağlanır.

Proje gelirleri ve sınırlarının kesin olarak dönemin işlemleri üzerinden hesaplanmamış, ve İşletme Raporlama ve Muhasebe El Kitabına göre rapor edilmemiş olması sonucu gelir tanımlama riski ortaya çıkar. Kontrolün hedefi gelir tanımlamasıdır.

Alstom Muhasebe Kayıtları'nda bulunan gelirler işletme Muhasebe ve Raporlama Kuralları gereğince incelenir ve raporlama sisteminde birebir uygulanır. NCR'da gelir raporlaması İşletme Kuralları'ndan CFAP 902 ile tanımlanmış, hangi koşullarda gelir kaydı yapılabileceği açıklanmıştır. Satış personeli, ithalat ve mali işler gelir raporlaması ile ilgili 33762 (satış personeli) ve 34216 (mali ve idari işler) kodlu eğitimi NCR üniversitesinden almakla yükümlüdür.

Kontrat ayırımında, ekonomik satışın bir parçası olarak bazı kontratlar ciro edildiğinde, bu tip kontratlar İşletme Rapor ve Muhasebe El Kitabı dahilince ve Merkez Grup Muhasebe onayınca segmentasyona uğratılmalıdır. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen, birimin uygulamasını nasıl garanti edeceğinin tarifi, bir kontrat segmentasyona uğratılması konusunda değer biçmek için yapılan toplantıların tutanakları, toplantıların sonuçlarını destekleyen, Merkez Grup

Muhasebesi'nden onayı kanıtlayan İşletme Raporlama Kuralları kriterlerine göre tanımlanmış, bütün kontratların taşındığı veri tabanı dokümanlarıdır.<sup>176</sup>

Kar miktarı raporlama kurallarına göre belirlenir, negatif brüt kar miktarı olan tüm kontratların yeterli kayıplarının güncel kayıtları dahil, tüm sınırlar İşletme Rapor ve Muhasebe El Kitabı uyarınca belirlenir.<sup>177</sup>

Alstom'da "Muhasebe ve Raporlama Kuralları" dikkate alınarak incelemeye tabi tutulur ve toplantı tutanakları Bölüm Müdürü tarafından onaylandıktan sonra Rapor Sistemi'nde raporlanır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında projeler için öngörülen kar marjlarına istinaden, oluşmuş kar miktarı muhasebe tarafından incelenir, proje müdürü tarafından kontrol edilir ve son olarak da bölüm müdürü ve finans direktörü tarafından incelenip onaylandıktan sonra rapor kayıtlarına alınır ve şirket kuralları gereği bu işlem her ay sonu yapılır. NCR iç kontrol uygulamasında ise tüm kontratlar için ürün ve hizmetlerin fiyatları, kontrat özel şartları ve kar oranı fiyatlama bölümü ve satış üst yönetimi tarafından onaylanır.

Her projenin incelenmesindeki gibi alınan siparişlerde ve eldeki siparişlerdeki Brüt Tolerans üç ayda bir olarak güncellenerek sonuçtaki tolerans tahmin edilip en son onaylanan proje içinde belgelendirilir.

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre, Proje Müdürü ve Finans Direktörü tarafından incelenir, Bölüm Müdürü'ne onay için sunulur. NCR iç kontrol uygulamasına göre ise siparişler her ay raporlanır. Süresi bir seneyi geçen gerçekleşmemiş siparişler faturalanana dek raporlanmaz (istisna: projenin devam ettiğine dair müşteriden yazılı talimat alınır ve mali işler bölge

---

<sup>176</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

<sup>177</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

direktörü siparişin devamını onaylarsa sipariş faturalanana dek raporlanmaya devam eder).

Kontrol süreçlerinin doğru izlenememesi, hatalı yorumlarla sonuçlanabilir. Kontrolün hedefi, alacak hesabı yönetimidir. Kontrol mekanizması olarak Alacak Hesapları bilançoları uygun şekilde belirtilmiştir ve var olan işlemlerin sonuçlarıdır ve bilançoların telafisi mümkün olmalıdır.

Bu alacak yönetimi riski karşısında gecikmiş alacak işlemi, kontrol faaliyeti olarak uygulanmalıdır. Kontrol faaliyeti için detaylı bir gecikmiş alacak hesabı geçici bilançosu (gecikme vadesi dolmuş ödeme üstünden yapılır) düzenlenir ve alt-hesaplar ile aylık olarak uzlaştırılır (araştırma ve uzlaştırma masrafları dahil). Geç kalmış dengeyi geri kazanmak için hareket en kısa zamanda yapılmalıdır.

ALSTOM'da her ay sonu bilanço kalemleri muhasebe tarafından incelenir. Tüm gelirler kayıtlı faturalarla birebir kontrol edilir ve her dört ayda bir müşterilere mutabakat gönderilerek bilançoda bulunan kalemlerin teyitleri alınır ve uzlaşma sağlanır. Oluşan mutabakatlar ,alacaklar için veri tabanını oluşturur. NCR'da ise alacaklar alt defterinde müşteri bazında tüm faturalar fatura tarihinden rapor tarihine kadar geçen gün sayısı bazında raporlanır. Kredi kontrol uzmanı her ay alacakların gecikme nedenini ve alacağın tahsili için planlanan hareketi üst yönetime raporlar.<sup>178</sup>

Nakit ve kredi satışı yönetim riski, gelirler kontrolü kapsamında ele alınmalıdır. Birimin yetersiz olması veya hatalı işlem yapması suistimale açık bir durum oluşturur. Bölgeden alınan ödemeler sahtekarca kullanılmıştır. Hedefi nakit ve kredi satışı yönetimi olan kontroller, nakit ve kredi satışlarının toplanıp, kayıt edilip acilen ve tam olarak depozit edilmesi mekanizmasıyla işler.

---

<sup>178</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 10 Nisan 2008

Uygulanabilecek kontrol faaliyeti, faturalandırma sürecinden oluşur. Bu süreçte tüm faturalar zamanlı olarak tüm diğer destekleyici dokümanlar ve kontrat gereksinimleri uyarınca hazırlanır ve gönderilir, ve muhasebe hesaplarına düzgün bir şekilde kaydedilir.

Alstom firmasında tüm faturalar zamanında, kontratlarda belirtilmiş olan şartlar doğrultusunda kesilir ve yetkililerce imzalandıktan sonra muhasebe kayıtlarına alınır. NCR'da satış faturaları Synergy sipariş sisteminden kesilir ve ERP muhasebe sistemine otomatik olarak aktarılır. Hizmet faturaları (donanım ve yazılım bakım) ile parça satış ve işçilik faturaları D1 sisteminden ERP muhasebe sistemine otomatik olarak aktarılır. Transferlerin en az haftada bir yapılması ile faturalama ve muhasebeleşme sürecinin kısa tutulması sağlanır.

Veri bütünlüğü riski ise finansal sistemlerin hatalı fiyatlandırma verilerini yansıtmaya ve yönetimde tutarlı olmayan raporlara neden olma durumudur. Kontrolün hedefi, veri bütünlüğü sağlamasıdır.

## **2. Giderlerin Kontrolü**

Finansal kontrollerin kapsamında olan gider kontrolü; satıcının yönetim riski, sipariş uygulama süreci riski, sipariş edilen ürün işlemlerinin faturası, ödeme ve borç muhasebesi, nakit ödeme yönetimi ile veri bütünlüğü riskini içinde barındırır.

Yetersiz yapılmış kontratların veya yanlış kontrol edilmiş satıcıların hatalı kayıtlara ve işin verimsiz takibine neden olmasına satıcı yönetim riski denir. Kontrolün hedefi satıcı yönetimidir. Satıcı seçimi, satıcıyla bağlantı, satın alma ve kayıtların uygun şekilde kontrol edilmesidir.

Tedarikçi seçim süreci faaliyeti kontrol mekanizmaları içinde yer almaktadır. Tedarikçi (alt müteahhit dahil) seçimi için yerleşik süreçler bulunmalıdır. Bu süreçler aşağıdakileri içermelidir:

- Rekabete dayanan teklif
- Dokümantasyon ve kaynak seçimi için uygun onay
- Tedarikçi seçimi kararının kabul edilebilirliği/doğru karar (tedarikçi kredi değeri kontrolü)
- Kritik alımlar için alternatif tedarikçi tanımlanması
- Tek seferlik satıcınının yönetimi

Kanıtosal dosya içinde, tedarikçilerin seçiminin konuşulduğu toplantıların saatlerini taşıyan raporlar yer almalıdır.<sup>179</sup>

ALSTOM şirket kuralları gereği 3 tedarikçiden teklif alındıktan sonra; verilen hizmetin kalitesi, fiyat teklifi, dokümanların niteliği, zamanlama, tedarikçinin finansal durumu ve referanslar da göz önüne alınarak inceleme yapılır ve karar alınır. NCR firmasında tedarikçi seçimi için aynı ürünü veya hizmeti sağlayan en az iki tedarikçiden teklif alınır. Tedarikçi seçimi yapıldıktan sonra ilgili tüm bilgiler (tedarikçi ile ilgili finansal ve diğer detay bilgiler, alımın gerekliliği, alınacak hizmet) tedarikçi başvuru formuna doldurularak o ürünlerden sorumlu ürün direktörüne onaya gönderilir. Ürün direktörünün onayıyla tedarikçi NCR Depo Türkiye (NCR Store) veritabanına kaydolur.

Alım siparişi uygulama süreci riski, yanlış değerlendirmelerle genel maliyetin, şeffaflığın, dolandırıcılık ihtimalinin, ve doğru servis ücretinin ödenmesinin olumsuz yönde etkilenmesi riskidir. Alım siparişi uygulama

---

<sup>179</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

sürecini hedef alan kontrollerde mal ve servisler uygulanması gereken kontrol faaliyetleri şunlardır<sup>180</sup>:

- Hizmet/mal alım siparişleri ve formları birimin işleyişine uygun olarak organizasyonu sağlamak için kullanılır.
- Tüm alım siparişleri değerlendirilir.
- Talep formları gündeme getirilir ve sipariş verilmesinden önce onay alınır.
- Tüm alım siparişleri, değişim siparişleri dahil, birim müdürü tarafından onaylanır.
- Askıda olan tüm alım siparişleri aylık olarak incelenir.
- Tüm talep formları ilgili departman tarafından en son teknik özelliklerle karşılaştırılarak tekrar kontrol edilir.
- Son olarak siparişler kayıt altına alınır.

Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanlar; bölüm süreç/yöntemi ve birimin onun nasıl uygulanacağını garanti edeceğinin tanımı, alım talepleri, uygulanan alım siparişleri, değişim siparişleri, beklemede olan alım siparişleri üstünde yapılan analiz ve sonuç incelemeleri ve en son teknik özelliklere uyan kayıtlanmış istisna raporlardan oluşmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulaması uyarınca Satın Alma süreci, Satış Müdürleri tarafından talep formları doldurulduktan sonra uygulamaya konulup bağlı bulunduğu Bölüm Müdürü ve Finans Direktörü'nün onayı alındıktan sonra yürürlüğe girer. Ancak verilen onaylar daha önce kriterleri belirlenmiş olan limitler dahilinde yapılabilir, gerekiyorsa sektör onayına sunulur. NCR iç kontrol uygulaması uyarınca ise NCR sipariş formu NCR tedarik sisteminde ancak yetki verilmiş alım yapacak personel tarafından yaratılabilir. Sipariş formu sistemden alım yapan personelin yöneticisine onaya gönderilir (onay

---

<sup>180</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

e-postası yöneticinin mail kutusuna gider). Eğer yapılacak alım yöneticinin yetki limitlerinin üzerindeyse yöneticinin onayından sonra sistemden bir üst yöneticinin onayına gönderilir. Hizmet veya ürün teslim alındıktan sonra alım yapan personel sipariş formunu günceller. Fatura kesilmeden önce sipariş formu yazıcıdan basılır. NCR tedarik sistemi sipariş form tarihinin fatura tarihinden önce yer almasını kontrol eder ve fatura tarihini geçen sipariş formları için alıcılara ve ilgili yöneticisine uyarı e-posta gönderir ve onlardan açıklama ister.

Kredi kartları (seyahat kartları, alım/teminat kartları, petrol kredisi, filo yönetim kartları, vb.) aşağıdakileri garantileyecek işlemlere sahip olmalıdır:

- Kartların açılışı ve kapanışı şirket kurallarına uygun şekilde izlenmelidir.
- Bir çalışanın harcama limiti iş fonksiyonlarına uygun olarak sınırlandırılmalıdır.
- Ödemeler aylık olarak detaylı şekilde incelenip, detaylı faturalar eklenmeli ve kart sahibinin işvereni tarafından onaylanmalıdır.
- Rastgele ve periyodik olarak, yapılan masrafların denetimi yapılmalıdır (miktar, harcama tipleri, vb).
- Birim kredi kartlarının harcamaları aylık olarak birim kurallarına uyacak limitlerde ve miktarlarda olduklarının garanti altına alınması için incelenmelidir.
- Şirket kartlarına yüklenen tüm seyahat giderleri çalışanın kişisel hesaplarından ödenmelidir.

Kanıt dosya için; desteklenen (detaylı faturalar ve tüm belgeler) uygun yönetim tarafından incelenmiş ve orijinal kredi kartı beyanlarını taşıdığı kanıtlanmış olarak belirtilen gider raporlarını taşıyan veri tabanı veya diğer depolama aygıtı kullanılan tüm kredi kartlarının listesi (kartın açıldığı, çalışana verildiği, çalışan tarafından geri verildiği ve kapatıldı tarihi belirten),

kredi kartı taşıyıcılarının adı (İnsan Kaynakları tarafından korunan çalışanların listesi), onay limiti, masraf onaylama yetkisi olan yöneticilerin listesi gibi kaynaklar olmalıdır.

Alstom'da Şirket Merkez Yönetmeliğinde belirtilen American Express (AMEX) kredi kartı kullanılma zorunluluğu vardır.

Şirket yönetimi tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde aktif halde seyahat eden personel AMEX kartını kullanarak şirketin sağlamış olduğu kaza sigortası, bagaj çalınma sigortası, seyahat sırasında oluşacak sağlık sorunlarına ait her türlü yapılmış olan imkanlardan faydalanma olanağına sahiptir. Bu nedenle yapılan harcamalar gerek yurt içi, gerek yurtdışı AMEX kartı ile yapılarak gerekli tüm dökümanlar (fatura vb) muhasebeye teslim edilerek (yetkililerce onaylanmış masraf formları) kayıtlanır ve banka aracılığı ile ödemeler yapılır. NCR'da şirket yöneticilerine verilen beş adet şirket kredi kartı için personel adı ve onaylanmış kredi kartı limiti bilgisi mali işler bölümünün dosyasında yer alır. Aylık kredi kartı ekstreleri mali işler bölümünden ilgili personele dağıtılır. Masraf beyanları personel cari hesabında kayıt ve takip edilir. Diğer personel şahsi banka kartlarıyla masraf ödemelerini yapar ve yöneticilerinin onayladığı masraf beyanlarını mali işler bölümüne beyan ederler. Mali İşler Bölümü ilgili personelin banka hesabına ödeme çıkarır. Tüm dökümanlar (masraf beyanları, ilgili faturalar, banka talimatı) muhasebe fişlerinin altında dosyalanır.

Sipariş edilen ürün işlemlerinin faturası riski, etkili olmayan ürün faturalarının, üretim alanına gönderilen miktarların yetersiz olmasına veya ürünlerin işi yapmak için uygun olmayan kalitede olmasına neden olması riskidir. Kontrol hedefi, sipariş edilen ürün işlemlerinin faturasıdır. Kontrol mekanizmasında birim sipariş edileni alır, ürünler alındığında sayılır ve miktarın tutarlı olması için alım siparişleriyle eşleştirilir.(Alınan ürün ya da servis sipariş edilene uyduğu zaman). Alınan ürünlerin kalite kontrolü yapılır.

Borçların yanlış kaydedilmesi ve rapor edilmesi sonucu hatalı ödeme ve borç muhasebesi riski doğabilir. Ödeme ve borç muhasebesini hedefleyen kontroller, ödemeler ve borçların doğru miktarlarda, uygun hesaplara, uygun muhasebe periyodunda kaydedilmesini sağlayacak şekilde uygulanmalıdır.

Kontrol faaliyeti, satıcı faturalama işlemi olup satıcı faturalarının uygun periyotlarda, faturanın alımı üzerine kayda girilmesidir. Satıcı faturaları, sipariş formu ile karşılaştırılır. Tüm tutarsızlıklar incelenir, araştırılır ve zamanında çözülür. Kanıtsal dosya için; düzenlenemeyen faturalar yönetimi dahil bölüm süreç/yöntemi ve birimin onun nasıl uygulanacağını garanti edeceğinin tanımı, ürün/servis makbuzu olmayan faturaları ve kayıtlı faturalar ile ürüne ait servis faturası arasındaki olağan dışı farkları, incelenmiş olarak gösteren raporları, teslim alınmış satıcı faturalarını içeren dökümanlardır.

Alstom firmasında satıcı faturaları ilgili ayda (vergi kuralları gereği) sipariş talep formuyla teyit edildikten ve yetkili imzalar alındıktan sonra kayıtlara alınır. Hatalı faturalar iade edilir ve bu tutar karşılığı provizyon ayrılır. NCR firmasında satıcı faturaları öncelikle açılmış olan sipariş formları ile karşılaştırılır, hatalı faturalar tedarikçiye iade edilir. Sipariş formu ile uygunluk taşıyan fatura ve irsaliye muhasebe bölümüne iletilir. Sipariş formunda hizmetin veya ürünün teslim alındığı kaydı yapılır fakat fatura muhasebeleştirilmezse sistem otomatik olarak ilgili masraf için provizyon ayırır ve giderin muhasebeleştirilmesi için dönemsellik ilkesi uygulanır. Tüm sipariş formları ve ilgili faturalar dönemsel olarak ERP veritabanında saklanır ve gerektiğinde raporlanabilir.

Nakit ödeme yönetim riski, gider kontrolü kapsamında değerlendirilen bir risk olup etkili olarak kontrol edilmeyen ödemelerin hile, fazla ödeme, güncel ve gelecekteki harcama tahminlerinde şeffaflık eksikliği, ve banka anlaşmalarının ihlaline neden olması riskidir. Kontrolün hedefi, nakit ödeme yönetimidir. Her bir nakit ödemesi, bilinen bir borca bağlı olmalı, doğru

şekilde hazırlanmış ve kaydedilmiş ve onaylanmış olmalıdır. Uygulanacak olan kontrol faaliyetleri şunlardır:

Ödeme onayı aşamasında, ödemeler (çek, elektronik banka transferleri, vb.), finans direktöründen özel onay alınmadığı sürece, Finans Bölümü'nden olmak üzere iki imza ile onaylanır. Bunlar, ilgili vergi dönemi içerisinde kayıt edilirler. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanlar; tüm yetkili imza sahiplerinin adlarıyla beraber banka kartı imzaları, limitleri, bankada ödendikten sonra geri gönderilen çekler ve dekontlar, banka hesapları şart ve koşulları ile posta edilen çeklerin kopyaları ve dekontlarıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulaması gereği ödemeler bankalar aracılığı ile, noter tasdikli imza yetkilileri tarafından biri finans diğeri finans dışı A grubu imza yetkilileri tarafından onaylanarak yapılır. NCR uygulaması için ise şirket kurallarında ödeme şekilleri belirlenmiştir (NCR Local policy no 2004). Tüm çek ve banka talimatıyla yapılan ödemelerde en az iki yetkili imza (biri birinci derece olmak şartıyla) aranır. Yetkili imzalar ve yetki tanımları işletme imza sirkülerinde yayınlanmıştır.

Görev dağılımı için ödenek ayrımı aşamasında, çekler maille gönderilir, ödemeleri kaydeden ve onaylayanlardan bağımsız olan kişiler tarafından postalanır veya telgraf yolu ile iletilir. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanları; bölüm süreç/yöntemi ve birimin onun nasıl uygulanacağını garanti edeceğinin tanımı, görev dağılımı çizelgesi, transferleri kimin kayıtladığı ve onayladığını belirten fiş kayıtlarını veya elektronik kayıtları barındıran veri tabanı oluşturmaktadır.

ALSTOM'da çekler muhasebe departmanı tarafından hazırlanıp , imza sirkülerinde belirtilen yetkili imzalar tarafından onaylanır. NCR'da çeki hazırlayan, bankaya teslim eden ve muhasebeleştiren kişiler ayrıdır. Görev

tanımlarında bu ayırım belirtilir. Muhasebe fişini giren ve onaylayan kişinin kullanıcı adı ERP sisteminde raporlanır.

Veri bütünlüğü riski, finansal sistemlerinin hatalı fiyatlandırma verilerini yansıtır tutarlı olmayan yönetim raporlarına neden olması durumudur. Kontrolün hedefi satıcı veri bütünlüğü olup kontrol mekanizmasıyla satıcı ana veri dosyası bütünlüğü sağlanır.

Sabit varlıkların hatalı kaydının kar/zarar beyanlarının az/fazla belirtilmesine neden olması ve hatalı hesaplamaların doğru hesaplamaları, ya da vergi hesaplamalarını etkileyebilir. Varlıkların korunması hırsızlığı önlemede, doğru sigortalamada yardımcı olur ve gider hesaplarının değerlendirilmesinde kolaylık sağlar. Uygulanacak kontroller, sabit varlıklar işlem kontrolünü hedeflemeli ve düzgün bir şekilde belirtilen ve periyodik olarak kontrol edilen varlıklar ve ilgili amortisman tam ve doğru bir şekilde kaydedilmelidir.

### **3. Envanter Yönetiminin Kontrolü**

Stok maliyet işlem riski ve stok kontrol riskleri, envanter yönetiminin kontrolünde karşılaşılabilecek risklerdir.

Stok maliyet işlem riski, stok maliyetinin hatalı değerlendirilmesi sonucu proje sonuçlarının çarpıtılmış olması, ve projeler ile genel hesaplar arasında uzlaşma problemleri çıkması riskidir. Bu, gelir ve gider hesabında yanlış ifadeye, ya da müşteriye hatalı iddiaya neden olabilir. Stok maliyet işlemini hedef alan kontroller uygulanmalı ve tüm kayıtlı envanter maliyetleri ve transferleri gerçek aktiviteyi yansıtmalı ve uygun şekilde onaylanmalı, işlenmeli ve değerlendirilmelidir.

Bu kontroller dahilinde uygulanacak faaliyet, stok hesabı yönetimidir. Stok hesabı, aylık olarak anormal miktar veya birim değerlerini, sıfır değerli öğeleri incelemek ve temizlemek için ve stok listesinin doğruluğunu sağlamak için yapılmalıdır. Stok tüketimi olabileceği durumlarda, anormal hareket için inceleme yapılmalıdır. Kanıtsal dosya için; müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanlar; bölüm süreç/yöntemi ve birimin onun nasıl uygulanacağını garanti edeceğinin tanımı, stok doğruluğundan emin olmak için yapılan tüm analizlerin kabulünü taşıyan veri tabanı oluşturulmalı ve hazırlanan listeler dosyalar halinde saklanmalıdır.<sup>181</sup>

Stok kontrol riski ne gelecek olursak, bu risk stokun hatalı idaresi durumunda ortaya çıkar. Stoklar uygun şekilde korunmamıştır veya saklanmamıştır. Kontrolün hedefi stok kontrolü olmalı ve kontrol mekanizması stokların uygun şekilde doğrulanmış ve saklanmış olacağını garanti edecek şekilde düzenlenmelidir.

Kontrol faaliyeti, fiziksel stok yönetimi olmalıdır. Kontrol aşamasında alan dışı stok dahil, fiziksel stok periyodik olarak İşletme İç Kontrol El Kitabı dahilinde onaylanır, stok kayıtları ile uzlaştırılır, ve fiziksel stok ile farkları araştırılır. Kanıtsal dosya için; stok sayımı, sonuçları, stok hesabında yapılan ilgili düzenlemeleri taşıyan veri tabanı oluşturulmalıdır.

---

<sup>181</sup>ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008

Alstom firmasında fiziksel anlamda stok kaydı yokken NCR'da Synergy sisteminden alınan stok raporu senede en az iki kere ve ara sayımlarla fiziksel stok ile karşılaştırılır. Stok sayım farkları raporlanır ve bu rapora istinaden muhasebe düzeltme kayıtları yapılır. Yıl sonu stok sayım raporu işletme yöneticileri dışında işletmenin Yeminli Mali Müşavir firması tarafından da onaylanır. Tüm sayım raporları envanter sorumluları dışında bağımsız bir çalışan tafarufından da (mali işler bölümünden) onaylanır.

#### 4. Üretimin Kontrolü

Finansal kontroller başlığı altında değerlendirilen üretim kontrolü; üretim muhasebe kontrol riski ve standart maliyet ve üretim ihtilafı risk analizinden oluşmaktadır.

Üretim muhasebe kontrol riski, stok maliyetinin hatalı değerlendirilmesi sonucu proje sonuçlarının çarpıtılmış olması, ve projeler ile genel hesaplar arasında uzlaştırma problemleri çıkmasıdır. Bu, gelir gider hesabında yanlış ifadeye, ya da müşteriye hatalı talebe neden olabilir. Kontrolün hedefi, üretim muhasebe kontrolü ve mekanizması bütün kaydedilmiş üretim ve transferlerin gerçekleşmiş aktiviteleri temsil etmesi ve uygun olarak onaylanmış, işlenmiş ve değerlendirilmiş olmasıdır. Kontrol faaliyetlerini açıklamak gerekirse<sup>182</sup>:

Üretim için masraf oranları (en azından yıllık olarak) incelenir, gerektiği takdirde değişiklikler onaylanır ve uygun şekilde uygulanır. Kanıtsal dosya için; bulunulan yıl için uygulanan genel oranların ilgili destek ile detaylı hesaplamaları, oranların biriminin ekonomik durumunu yansıtmaya devam ettiğini denetleyerek ispatlayan analizler, ve yıl içindeki değişimlerin detaylı

<sup>182</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

analizleri yapılmamışsa, denetlenerek ispatlanan ve onaylanan kanıtlardan oluşmalıdır.

Alstom Türkiye firmasında üretim olmadığı için bu konuyla ilgili iç kontrol mekanizması henüz oluşturulmamıştır ancak gerektiği takdirde firmamız genel merkez uygulama yöntemleri geçerli olacaktır.

Malzeme faturaları (BoM) dosyaları güncellenir ve her parçanın maliyetini yansıtmak üzere düzenlenir. Tüm BoM değişimleri uygun seviyedeki yönetim tarafından onaylanır. BoM değişimlerinin eldeki materyal gereksinimlerindeki, güncel stoktaki ve gelecek maliyetlerdeki etkileri güncel olarak analiz edilir. Farklı BoM dosyalarının (Mühendislik, Üretim, Alım) muhafaza edildiği durumlarda tutarlılığın korunumu için düzenli incelemelerde bulunulur. Kanıtsal dosya için; materyal maliyet dosyalarının güncellenmesi için yapılan toplantıların tutanağını, BoM dosyalarının güncel olduğunun tasdiki için yapılan tüm analizleri taşıyan veri tabanını veya diğer depolama aygıtını (örneğin , iletişim ağı klasörü) gerekli dökümanlar olarak sayabiliriz.

Standart maliyet ve üretim ihtilafi risk analizi, mevcut sabit gider değerlendirmesi üretim döngüsünün doğru değerlendirilmesini sağlar ve gelir-gider içinde yanlış ifadenin olmasını ve ilerideki üretim hesaplamaları için zayıf geri bildirimleri önler. Kontrol hedefi, standart maliyet ve üretim ihtilaf analizidir. Standart maliyetler belirlenir ve üretim ihtilafları analiz edilir.

## **5. Hazine'nin Kontrolü**

Finansal fon yönetim riskleri, finansal operasyon raporlama riskleri, ödeme güvenliği kontrol riski ve internet bankacılığı yönetim riski, bu kontrol alanında karşılaşılan risklerdir.

Finansal fonların onaylanmamış maliyetlerde veya şartlarda alınmış olmasıyla ortaya çıkan risklere finansal fon yönetim riskleri denir. Kısıtlayıcı anlaşmalara maruz kalınmış olabilir ve grup tabloları oluşturulabilir. Finansman yasa dışı olabilir ya da merkez kurallar ihlal ediliyor olabilir. Vergiler, para cezaları, davalar ya da finansal piyasa ile kopukluk durumu ile karşı karşıya gelinebilir. Borç kısıtlamaları ve anlaşmaları ihlal edilebilir. Uygun olmayan hesap kesimi veya değerlendirme, belirli mali verilerin dikkate alınmaması ya da yanlış raporlama veya sınıflandırma nedeniyle mali tablolar yanlış beyan edilebilir. Raporlar kesin doğrulukta olmayabilir ve daha sonra verilecek kritik kararlar bu hatalı bilgi üstüne yapılabilir. Hedefi finansal fon yönetimi olan kontrollerde; borçlanma ve finansal işlemler, sektör ve işletme direktifleri doğrultusunda uygulanmalıdır ve sektör finans direktörü ve yerel Fon ve Hazine direktörü tarafından resmen onaylanmalıdır. Uygulanabilecek kontrol faaliyetleri şunlardır<sup>183</sup>:

Tüm borç ve finansman işlemleri, yetkili yerel yönetim ve Merkez Hazine'nin onayını gerektirir. Tüm yerel işlemler tam ve doğru olarak Merkez Hazine'ye rapor edilir. Kanıtsal dosya için; borç ve finansman işlemlerini merkez hazine ile iletişim kurulduğu andaki halleri ile taşıyan veri tabanı veya diğer depolama aygıtı (örneğin , iletişim ağı klasörü) oluşturulmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre kayıtlanmış borç ve finansman işlemleri işletme raporlama sistemi Teranga'da birebir raporlanır. Kısa vadeli borçlar şirket yöntemine uygun zamanlarda ödenir; ancak uzun vadeli finansal borçların ödemesi, Hazine'nin(Corporate Treasury) onayı alındıktan sonra yapılır.<sup>184</sup> NCR iç kontrol uygulamasında ise NCR şirket kurallarına göre herhangi bir borçlanma veya finansman gerekliliği doğduğunda öncelikle

<sup>183</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

<sup>184</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.48

Hazine Merkez yönetiminden onay alınır. Haftalık nakit akış tablosu Hazine Merkezi'ne gönderilir ve finansman gideri varsa bu tabloda raporlanır.

Merkez onayı gerektiren dış kambiyo dışında herhangi bir unsuru kullanan aranjmanlar dahil dış finans kurumlarına sahip bütün türevler onay gerektirmektedir. Yerel olarak ilgilenilen tüm yatırım işlemleri kesin olarak ve tam olarak Merkez Hazine'ye rapor edilir. Kanıtsal dosya için; girilen tüm ikincil aranjmanların yetki çizelgesindeki yönetim tarafından onaylanmış olduğunu kanıtlayan veri tabanı olmalıdır.

ALSTOM uygulamasında yapılan kontratlarda türev işlemi otomatik olarak yapıldığı için kur koruma işleminin ayrıca yapılmasına gerek yoktur. Ancak ihtiyaç halinde, şirket kuralları gereği bütün türev işlemleri merkez hazine ile yürütülmektedir ve oluşturulmuş olan veri tabanına proje bazında işlenmektedir.

Herhangi bir banka hesabı açma işlemi önceden belirlenen şirket kurallarına göre yapılacaktır. Var olan tüm banka hesapları, var olan hesaplarda yapılan değişiklikler ve yeni hesaplar en kısa zamanda işletmenin banka hesapları veri tabanında gösterilmelidir. Kanıtsal dosya için; tüm banka aranjmanlarını (hesap özeti, bankalarla yapılan kontratlar...) taşıyan veri tabanı veya diğer depolama aygıtı (örneğin , iletişim ağı klasörü), banka aranjmanlarının Genel Hesaplar dahilindeki hesaplarla uzlaştırılması ve işletme banka hesapları veri tabanında listelenen banka hesapları ve bankalar ile karşılıklı yapılmış mutabakatları gösterir bağlantılardan oluşmalıdır.

ALSTOM'da bütün banka hesapları Şirket Kuralları gereği onaylı bankalar listesine alındıktan sonra hesap açılışları finans direktörünün onayı ile yapılmaktadır. Ayrıca 5 banka limiti vardır ve bu kuralın dışına çıkılmaması zorunludur. Açılmış olan banka hesapları işletme veritabanı içine kayıtlanır ve

holding'in her hesabı takip edebileceği hale getirilir. Her ay sonu resmi muhasebe kayıtları ile banka bakiyeleri arasında mutabakat yapılır. NCR'da tüm banka hesapları öncelikle Merkez Hazine'nin kararıyla açılır veya kapatılır. Banka hesapları şirketin (biri birinci derecede olmak suretiyle) imza sirkülerinde yer alan iki yetkilisinin onayı ile açılır veya kapatılır. Her üç aylık dönemde banka hesapları ve bakiyeleri Merkez Hazine'ye raporlanır. Her ay sonu banka hesaplarının muhasebe hesapları ile mutabakatı yapılır.

Banka vekaleti üstünde imza yetkisi olan kişilerin listesi, birimin geçerli personelinden oluşturulacak, en az sayıda tutulacak, düzenli olarak güncellenecek ve bankaya ve Merkez Hazine'ye bildirilecektir. Kanıtsal dosya için; güncel banka kartları ve imza yetkisi sahibi kişilerin listesi yer almalıdır.

Banka Vekaleti Alstom'da düzenli olarak şirket yetkilileri tarafından takip edilir, güncellenir ve bankalara bilgi verilir. Kişilere tanımlı limitler, imza sirküsü güncellenmiş şekilde takip edilir her türlü değişiklik anında bankalara iletilir.

Hazine'nin Kontrolü dahilinde değerlendirilen kambiyo servisleri döviz kurundaki dalgalanmaların etkisiyle bağlantılı olarak tanımlanamayabilir ya da asgariye indirilemeyebilir. Kambiyo servisleri kısıtlanmaz. Döviz kazanımları ve kayıplarının zamanlı ve doğru olarak işletme kayıtlarına geçmemesi sonucu kanuni gereksinimlerin ve uluslararası kabul edilmiş muhasebe standartlarının ihlaline neden olması riski, finansal operasyon raporlama riskleridir. Yapılacak kontrollerin hedefi, finansal operasyon raporlama olup finansal operasyonların uygun şekilde değerlendirilip, kaydedilip rapor edilmesi, sağlanması gereken kontrol mekanizmasıdır. Kontrol faaliyetlerini incelersek<sup>185</sup>:

---

<sup>185</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

Finansal rapor yönetimi aşamasında, finansal rapor bildirimleri en az aylık olarak tanımlanır ve incelenir. Doğru finansal tahliller yapılır. Tüm ihtiyaç fazlası ödemeler iptal edilir. Türev anlaşmalarını destekleyecek yeterlilikte evrak sağlanmalıdır. Kanıtsal dosya için; finansal harcamaların değerlendirildiği toplantıların tutanaklarını (hesaplar, proje incelemeleri...) barındıran, tüm döviz risklerini (ve kaynakları: kontrat adları...) ve alınan kararları destekleyen, incelenmiş ve Merkez Hazine tarafından onaylanmış olarak atanan bilgileri barındıran veri tabanı ve görev dağılımı çizelgesi gerekli dökümanları oluşturmaktadır.

ALSTOM firmasında yapılan kontratlarda türev işlemi otomatik olarak yapıldığı için kur koruma işleminin ayrıca yapılmasına gerek yoktur. Ancak ihtiyaç halinde, şirket kuralları gereği bütün hedge işlemleri Merkez Hazine ile yürütülmektedir ve oluşturulmuş olan veri tabanına proje bazında işlenmektedir. NCR'da ise finansal işlemler haftalık nakit akış tablosu ile Hazine Merkezi'ne raporlanır. Finansal kontratlar (ör. Forward, hedging) Hazine Merkezinin onayı ile imzalanır.

Tahvil ve garantiler aşamasında, tüm tahvil ve garanti olanakları doğru zamanlı iptaller, azaltım ve geri dönüşler ile, şirket kurallarına uygun yönetilmeli ve tam olarak Tahviller ve Garantiler veri tabanına kaydedilmelidir. Kanıtsal dosya için; tahvil ve garanti kontratları, bankalardan teminat statüsü (iptal edildi, mevcut...) hakkında tasdik alınan dökümanlar şirket veri tabanında kayıtlı ve kontrolden geçirilip onaylanmış dökümanlar bulundurulmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulaması gereğince garanti mektupları muhasebe kayıtlarına düzenli olarak alınır. Bunun dışında firmaya ait " Garanti ve Teminat Mektupları " veri tabanı güncel olarak tutulur ve muhasebe kayıtlarıyla birebir işler. Ay sonlarında raporlara muhasebe kayıtları aynen yansıtılır ve tutar veri tabanı ile aynı olmak zorundadır.

Kontrol mekanizması birkaç aşama ile düzenli olarak sağlanır. NCR iç kontrol uygulamasına göre ise garantiler (teminat mektupları) üç aylık dönemlerde Hazine Merkezine raporlanır.

Nakit ya da tahviller kaybolabilir, çalınabilir, yok edilebilir ya da geçici olarak dağılabilir. Fiziksel koruma, onaylama, ve işlem sırasındaki hatalar ve atlamalar tanımlanıp düzeltilemeyebilir. Var olan dahili kontrol tekniklerinin açığını yakalayan işlemler uygulanabilir. Hata, hırsızlık, önemli ödemeler ve ilgili hissedar işlemleri potansiyeli büyük ölçüde artış gösterebilir. Yatırımlar, yasadışı ya da para cezası veya diğer yatırım kayıplarıyla sonuçlanan merkez kural ihlali ile yapılmış olabilir. Bütün bunlar, Ödeme Güvenliği Kontrol Riskini ortaya çıkarır. Bu riske karşı uygulanacak kontroller, ödeme güvenliğini hedef almalı, ödeme yollarının uygun şekilde kontrol edilip güvende tutulması üzerine kurulmuş olmalı ve aşağıdaki kontrol faaliyetlerini içermelidir<sup>186</sup>:

Çeklerin fiziksel güvenliği için, çekler fiziksel olarak güvenlik altında tutulur, sayıca kontrol edilir, asla "hamiline" (ya da "nakit halinde") verilmez, asla boş imzalanmaz, ve asla uygun destek kanıtı olmadan imzalanmaz. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanlar; bölüm süreç/yöntemi ve birimin onun nasıl uygulanacağını garanti edeceğinin tanımı, uygulanan periyodik denetimlerin sonuçları ve istisna raporları, bankalarla kontrat, uygulanan çeklerin veya bankadan dönen çeklerin kopyalarından oluşmaktadır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre çekler şirket kasasında saklanır ve muhasebe yetkilileri tarafından düzenli olarak kontrol edilir. NCR iç kontrol uygulamasına göre ise ödeme süreci şirketin 2004 nolu yerel kuralları çerçevesinde yapılır. Çekler en az biri birinci derece olmak kaydıyla iki yönetici tarafından imzalanır. Çek koçanları kasiyer tarafından işletme

---

<sup>186</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 22 Nisan 2008

kasasında saklanır. İptal edilen çekler çek karnesinde numara sırasında saklanır.

Banka hesabı uzlaştırma sürecinde ise tüm banka hesapları hesap özetleri ile en az aylık olarak, nakit alıcısından ve ödeyecek kurumdan bağımsız bir çalışan tarafından yapılır, ve bir denetmen tarafından incelenip onaylanır. Uzlaştırılan kısımları uzaklaştırmak için en kısa zamanda harekete geçilir ve üç ayın üstünde hiçbir uzlaştırma işi kalmaz. Kanıtsal dosya için müracaat edilebilmesi bakımından tavsiye edilen dokümanlar; tüm banka mutabakatlarının, kapanan hesapların kopyaları, tüm banka hesap özetlerini taşıyan bir tür veri tabanıdır.

ALSTOM firmasında bütün banka hareketleri her gün internet aracılığı ile düzenli takip edilir. Ay sonlarında her hareket muhasebe kayıtları ile birebir kontrol edilir ve finans uzmanı tarafından onaylanır. "Banka Hesapları" veri tabanı her ay sonu güncellenip kapanış balansları kayıtlanır ve holding tarafından incelenir. Bunların dışında, peşin vergi dönemlerinde vergi denetim firması banka hesaplarını ve işlemleri kontrol eder ve bir kez daha teyit edilerek tüm hesaplar kontrol altında tutulur. NCR firmasında banka hesapları aylık olarak banka ekstresi ve ERP sisteminden alınan hesap dökümüyle karşılıklı olarak uzlaştırılır. Hazırlanan aylık mutabakatlar mali işler yöneticisinin onayıyla raporlanır ve dosyalanır. Açık kalan işlemlerin en geç bir ay sonra düzeltme kayıtları atılır. Her üç aylık vergi denetiminde banka mutabakatları Yeminli Mali Müşavirlik firması tarafından da denetlenir.

ALSTOM firmasında bütün ödemeler bankalar aracılığı ile yapılır. Gerekli durumlar için az miktarda para şirket kasasında saklanır ve yapılan her harcama muhase yetkililerince onaylanır. Ay sonlarında kasiyer tutanak hazırlar (Kasa Sayım Tutanağı) ve doğruluğu finans yetkilileri tarafından imzalanıp onaylanır. NCR iç kontrol uygulamasına göre kasiyer üzerindeki

küçük nakit kasası sadece kasiyerin giriş yapabileceği kasiyer odasında saklanır. Kasiyerin nakit taşıma sigortası mevcuttur.

Nakit aktarımı kontrolünde, nakit belirtilmiş işlemlerle kısıtlıdır ve bu işlemlerin limitleri düzenli olarak alternatif ödeme yöntemleri olarak incelenir. Kanıtsal dosya için; aylık nakit gereksinimini gösteren detaylı listeler oluşturulmalıdır.<sup>187</sup>

ALSTOM iç kontrol uygulaması uyarınca nakit akış tablosu her hafta düzenlenir. Proje müdürleri tarafından takip edilen ödemeler ve kesilen faturalar karşılığı alacaklar veya avanslar nakit akış tablosunda gösterilir, muhasebe tarafından hesaplanan vergiler ve diğer giderler de eklenerek işletmeye ait " nakit akış tablosu" na işlenir. NCR iç kontrol uygulamasına göre ise personel üzerinde zimmetli küçük kasalar için aylık nakit gereksinimi tespit edilir ve elde bulunan nakit miktarı aylık olarak analiz edilir. Aylık yapılan bu analiz ERP sisteminden alınan hesap dökümü ile birlikte mali işler bölümü yöneticisi tarafından onaylanır ve dosyalanır.

Nakit ödemeler için gerekli yetkilendirme şirket yetki çizelgesinde belirtilen kişiler tarafından onaylanır. Bu işlemler yasal olarak belgelendirilir. Bu işlemlerin gözetimi ve muhasebesi Görev Dağılımı Çizelgesi'ne göre yapılır. Kanıtsal dosya için; yetki çizelgesi, görev dağılım çizelgesi ve kasiyer aktivitesi kayıtlarından oluşmaktadır.

ALSTOM uygulamasına göre bütün ödemeler A grubu imza yetkileri (çift imzalı) tarafından onaylanır ve bankalar aracılığı ile yapılır. NCR uygulamasında da ödeme talimatlarını onaylayabilecek (imzalayabilecek) yetkili yöneticiler imza sirkülerinde belirtilir. Her ödeme talimatı en az biri birinci derece olmak kaydıyla iki yönetici tarafından imzalanabilir. Kasiyer aktivitesinin kayıtları ERP sisteminde raporlanır.

---

<sup>187</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 22 Nisan 2008.

Bütün küçük ödemeler en az aylık olarak kontrol edilmeli, işlemler bağımsız bir çalışan tarafından yapılmalı ve uygun bir denetçi tarafından incelenmelidir. Kanıtsal dosya için; nakit giriş ve çıkışını gösterir veri tabanı ve bunları destekleyen belgelerden oluşmalıdır.

ALSTOM'da küçük nakit harcamaları kasiyer tarafından yapılır ve finans yetkilileri tarafından onaylanırken NCR'da personel üzerinde zimmetli küçük kasaların muahsebe hesaplarıyla aylık olarak mutabakatı yapılır ve mali işler yöneticisi tarafından onaylanır. Görev dağılımı, mutabakatı yapan çalışanla işlemi yapan çalışanın bağımsız olduğunu gösterir. Her üç aylık dönemde yapılan mutabakatlar işletmenin Yeminli Mali Müşavirlik firması tarafından denetlenir.

Nakit ya da tahviller kaybolabilir, çalınabilir, yok edilebilir ya da geçici olarak dağılabilir. Fiziksel korumada, onaylamada, ve işlem sırasındaki hatalar ve atlamalar tanımlanıp düzeltilemeyebilir. Finansal beyanlar ve kayıtlar; hatalı kesinti ya da değerlendirme, belirli finansal verinin ihmali, yanlış kayıt ya da sınıflandırmaya bağlı olarak yanlış ifade edilmiş olabilir . Var olan dahili kontrol tekniklerinin açığını ortaya çıkaran süreçler sağlanabilir. Hata potansiyeli, hırsızlık, önemli ödemeler ve ilgili hissedar işlemleri büyük ölçüde artar. İnternet Bankacılığı Yönetim Riski, bu şekilde ortaya çıkmış olur. Kontrolün hedefi, internet bankacılığı yönetimidir. Kontrol mekanizmasında işlemler, uygun şekilde onaylanmış ve kesin ve zamanlı kaydedilmiş elektronik bankacılık sistemiyle uygulamaya konulur ve işlenir.

Kontrol faaliyeti, internet bankacılığı kimlik kontrolleridir. Kullanıcı Kimlikleri ve elektronik bankacılık sistemine erişim hakları sistemdeki kullanıcılardan bağımsız hiçbir hazırlayıcı veya onaylayıcı hakkı olmayan en az iki kişi tarafından yönetilir ve kontrol edilir. Kullanıcı Kimlikleri'nin yaratımı en az iki yöneticinin iznini gerektirir. Kanıtsal dosya için; tüm kullanıcıların tanımlama kodları ve iş tanımlarına uyan profillerinin listesi, görev dağılım

çizelgesi ve tüm kullanıcı tanımlama kodu ve profillerinin yaratılış/değişim/silinme bilgilerini incelenmiş ve uygun yönetim seviyesi tarafından onaylanmıştır olarak taşıyan veri tabanı veya diğer depolama aygıtından oluşmaktadır.<sup>188</sup>

ALSTOM firmasında internet bankacılığı sadece kontrol amaçlı kullanılmaktadır . Yetkili kişiler okuma ,inceleme ve balans kontrolü yaparak hesapları düzenli takip edebilir. Banka hesaplarına erişim yetkisi verilen kişiler Yönetim Kurulu Üyeleri tarafından onaylı kişilerdir.

NCR firmasında ise tüm kullanıcılar için ayrı bir kullanıcı numarası ve şifre tanımlanmıştır. Talimatı hazırlayan ile onaylayanın birbirinden bağımsız kullanıcılar olması banka sistemi tarafından tanımlanmıştır. Tüm kullanıcılar ve işlem limitleri işletme üst yönetimi tarafından onaylanmıştır (Banka interaktif kullanım sözleşmesi ile).

## **6. Raporlama ve Muhasebenin Kontrolü**

Finansal kontrollerin sonucusu olan raporlama ve muhasebenin kontrolü; finansal raporlama ve bildirim işlemi riskleri ve firma içi işlem yönetimi riskini azaltacak kontrol sistemlerinin uygulanmasıdır.

Halka açık bilanço bildirimini genel olarak kabul edilmiş muhasebe kuralları ile uzlaşma içerisinde hazırlanmamış olabilir ya da bilançolar gündem girdisi olarak yanlış ifade edilebilirler, atlanabilirler, hatalı periyot içinde kaydedilmiş olabilirler, kopyalanabilirler veya hatalı kaydedilebilirler. Düzenleyici kuruluşların gereksinimleri ve diğer hükümet raporlama gereksinimleri ihlal edilebilir. Pay sahibi dava ile karşılaşabilir. Bunların gerçekleşmesi riski, finansal raporlama ve bildirim işlemi riskleridir.

---

<sup>188</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 25 Nisan 2008.

Uygulanacak kontrolde finansal raporlama ve bildirim işlemi hedeflenmiştir ve kontrol mekanizmasında yeterli finansal raporlama ve bildirim işlemleri bulunmaktadır. Kontrol faaliyetleri şunlar olmalıdır<sup>189</sup>:

Ana hesap girdi kontrollerinde, tüm girdiler (özel sistem üretimi girdiler, genel hesap girdileri vb. dahil) incelenir ve yetki çizelgesi uyarınca ve destek dokümantasyon ile birlikte onaylanır. Kanıtsal dosya için; raporlar, kontroller ve yapılan onaylar veri tabanı veya diğer depolama aygıtı (örneğin , iletişim ağı klasörü) ve mümkün olduğunda günlük girdilerinin destek dokümanlarını taşıyan veri tabanı veya diğer depolama aygıtı (örneğin , iletişim ağı klasörü) kaynakları dokümantasyon içinde yer almalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasında evraklar kayıtlara alınmadan önce destekleyici her türlü doküman ( fatura ise satın alma formu, seyahat ise masraf formu ve tüm harcama belgeleri, kırtasiye ise satın alma formu, avans ise avans talep formu vb ) onaylanmış olarak ( finans direktörü, birim müdürü tarafından) muhasebeye verilir ve kayıtlara, doğruluğu ispatlanmış olarak alınır. NCR uygulamasında ise tüm girdiler ancak ERP de tanımlı yetkili kullanıcılar tarafından onaylanabilir. Fişler ERP Ana Hesap sisteminde günlük olarak onaylanır. ERP sisteminden her üç aylık dönemde fişlerin fişleri giren personelden bağımsız bir yetkili tarafından onaylandığı teyid edilir.

Hesap bakiyesi incelenmesi aşamasında, bakiyelerin mantıklı, yerinde ve daha önce verilmiş muhasebe kararları ile uyumlu olduklarından emin olmak için bir kalite incelemesi yapılır. Kanıtsal dosya için; yönetim tarafından yapılan analizlerin incelenmiş ve onaylanmış (örneğin periyotlar/tahminler/bütçeleri takip eden analitik incelemeler, belirli hesapların detaylı incelemesi, alt-hesapların genel hesaplar ile uzlaştırılması, kontrat

---

<sup>189</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

veri tabanı ile mümkün olduğunda uzlaştırma) olarak kanıtlandığının bilgilerini taşıyan dokümanları içerir.

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre hesap bakiyeleri periyodik olarak muhasebe, finans direktörü ve ilgili birimler tarafından kontrol edilir ve şirket raporlama sisteminde birebir raporlanır. NCR'da tüm bilanço hesaplarının her ay ilgili muhasebe uzmanı tarafından mutabakatı yapılır. Her mutabakat ilgili uzmanın yöneticisi tarafından onaylanır ve konsolidasyon merkezinde dosyalanır ve saklanır. Üç aylık dönemlerde 90 günden eski veya \$50 K nın üzerindeki açıklar üst yönetime açıklamalarıyla raporlanır.

Aylık olarak uygulanan ve sorumlu finansal birim tarafından yapılması ve onaylanması gereken tüm işlemlerin bir listesi vardır.

Alstom'da düzenli olarak yapması gereken işler kapsamlı bir liste haline getirilmiştir (check list). Bu listede kimlerin sorumlu olduğu, tarih ve konu belirtilmiştir. Her ay sonu bu işler tamamlanır ve yetkili kişilerce imzalanıp onaylanır. NCR'da da aylık olarak hesap kapanış işlemleri ile ilgili bir kontrol listesi (check list) hem konsolidasyon merkezinde hem de yerel mali işler bölümünde vardır.

Yönetim kurulu kanuni hesap işleminde ise, yıl sonu meşru hesapları Yönetim Kurulu tarafından onaylanır ve meşru denetçiler tarafından yıl sonunu takiben üç ay içinde kapatılır. Tüm uzlaşmalar RAPORLAMA SISTEMI yetkililerine İşletme Muhasebe Kuralları'na dayanarak rapor edilmiştir, uygulanmıştır, meşru denetçilerin tüm ayarlamaları yapılmıştır, eğer gerekirse, Genel Hesap üstüne geçirilmiş ve RAPORLAMA SISTEMI'ne güncel olarak rapor edilmiştir. Kanıtsal dosya için; tüm denetçi raporlarını taşıyan ve bu raporların İdari Heyeti tarafından onaylandığının belgelerini taşıyan veri tabanı oluşturulmalıdır. Dış denetçi raporları, alan çalışmalarını dahil takvimin kapatılması, yıl sonu onaylanmış hesapları ve yıl sonu

RAPORLAMA SISTEMI hesaplarını, farkları, tarihleri ve düzeltmeleri içeren gerektiği zaman RAPORLAMA SISTEMI'nde de bulunan bilgilerin saklandığı veri tabanı ve dökümantasyondan oluşmalıdır.<sup>190</sup>

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre ilgili yılın hesapları yasal defterde takip eden yılın son gününde kapatılır (31 Mart). Yine takip eden yılın dördüncü ayında (25 Nisan) kurumlar vergisi beyanı yapılır. İlgili yılın finansal tabloları ve hesapların açıklamalarını içeren Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu takip eden yılın haziran ayında şirket yönetimine sunulur. Bu dosya arşivlenir.

Firma içi işlem yönetimi riski, firma içi bilançoların işletme kılavuzuna kesin ve uygun olarak rapor edilmemiş olması sonucu hatalı konsolidasyonlar olması riskidir. Kontrolün hedefi, firma içi işlem yönetimidir. Kontrol mekanizmasında firma içi işlemler tam bir konsolidasyonu garantilemek için doğru şekilde belirtilmiştir. Uygulanabilecek kontrol faaliyetleri şöyle açıklanabilir.

Firma içi işlem bütünlüğü açısından, tüm firma içi işlemler (gönderen/alan) geri dönüş maliyetleri dahil uygun dokümantasyon ile desteklenir. İç firma işlemleri incelenir ve düzenli olarak faturalandırılır. Kanıtsal dosya için; yegane iç firma işlemlerine (sipariş formu, fatura numarası) referans olan dokümantasyonların bilgilerini taşıyan veri tabanı bulunmalıdır.

ALSTOM'da firma içi işlemler, hesap açılış veya kapanışları muhasebe yetkilileri tarafından kontrol altında tutulur ve bu hesaplara ait kayıtlar gerekli tüm dokümantasyona sahiptir. NCR'da da firma içi işlemler ,

---

<sup>190</sup>ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008

hesap açılış veya kapanışları muhasebe yetkilileri tarafından kontrol altında tutulur ve bu hesaplara ait kayıtlar gerekli tüm dökümantasyona sahiptir .

Tüm firma içi ödemeler bilançoları Nakit Sistemi'nde kaydedilmiştir ve incelenmiştir. Nakit Sistemi'ni gösterir tutanaklar kanıtsal dosya içinde yer almalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulamasına göre nakit akışını etkileyen tüm kayıtlar düzenli olarak kaydedilir. Destekleyici tüm dökümanlar eklerinde mevcuttur. Şirket içi tüm ödemeler özel bir ödeme sistemi olan "ALNET"e düzenli olarak kayıtlanır ve karşılıklı mutabakat sonucu bütün firma ödemeleri yapılır.<sup>191</sup>

Firma içi fatura onayları ve mutabakatlar ay sonu kapanma işleminin parçası olarak, Raporlama Sistemi'nde rapor edilir. Özellikle, tüm iç firma bilançoları; örneğin 100.000 Euro üstü olanlar yasal olarak onaylanır. Kanıtsal dosya için; Raporlama Sistemi ve Nakit Sistemi raporlarını, incelenmiş ve hareket planı çerçevesinde detaylandırılmış olarak düzenlenmeli ve dosyalanmalıdır.

ALSTOM iç kontrol uygulaması gereğince şirket içi uzlaşma ICS adı verilen iç kontrol mekanizması ile yapılır. Ay sonları tüm kayıtlı veriler sisteme işlenir ve çıkan uyuşmazlıklar raporlama süresi içerisinde giderildikten sonra mutabakat sağlanır ve rapor son halini alır. NCR uygulaması gereğince ise muhasebe alt sistemlerinin (örneğin: yedek parça sistemi, ödeme sistemi, alacaklar sistemi, sipariş sistemi, faturalama sistemi) ana sistemle (general ledger) mutabakatı her ay kapanışında yapılır ve muhasebe bölümünce dosyalanır.

---

<sup>191</sup> ALSTOM Annual Report 2007/2008, s.59-62

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ ÇERÇEVESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

#### I. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN NCR VE ALSTOM ÖRNEKLERİNDE KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRMESİ

Geçmiş 10 yıl içinde dünyada birçok şirkette yaşanan muhasebe skandalları iç kontrol konusunun ön plana çıkmasını sağlamıştır. Bu da ağırlıklı olarak kurumsal yönetimlerin ön plana çıkmasını gerekli hale getirmiştir. Kurumsal yönetim içinde en önemli paya sahip olan insan kaynakları bölümlerinin etkinliği iç kontrol mekanizmaları ile birleştirildiğinde şirketlerin işlevselliği daha da artacaktır. Söz konusu ilişki, kontrol faaliyetinin türüne göre değişen oranlarda olacaktır. Yani insan kaynakları yönetimi bazı kontrol faaliyetlerinde doğrudan ilişki içinde olacak, diğer bölümlerin daha teknik etkinliklerinin olduğu kontrol faaliyetlerinde ise yol gösterici, çalışanları bilgilendirici şekilde bir insan kaynakları yönetimi iç kontrol ilişkisi olabilecektir.<sup>192</sup>

Alstom ve NCR firmalarında yapılan araştırma sonucunda elde edilen bulguları, genel yönetim kontrolleri ve finansal kontroller olmak üzere iki bölüm altında, bu kontrollerin insan kaynakları yönetimiyle ilişkisi bağlamında inceleyebiliriz.

---

<sup>192</sup> Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 37

## **A. İnsan Kaynakları Yönetimi ile İlgili İç Kontrollerin Değerlendirilmesi**

Bir işletmede insan kaynakları yönetimi, insana bakış açısı ve o işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için etkili ve verimli bir biçimde tüm faaliyetlerin yerine getirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu faaliyetler her firmada farklı özellikler göstermektedir. Fakat ne şartta olursa olsun her yönetime bir denetim gerekmektedir ki bu da rekabetin yoğun olduğu iş dünyasında şirket standartlarına uygun, güvenilir, dürüst, sağlam temellere dayalı ve pozitif etki sağlayan bir üstünlük olmalıdır.

Alstom firması insan kaynakları ele alındığında; bordro hazırlanması, yemek yardımı cetvelleri, fazla mesai tablosu, yıllık izin tablosu, personel girişlerini ve çıkışlarını içeren tablolar, sağlık sigortası tablosu, sosyal güvenlik primlerinin bildirilmesi yer almaktadır.

Bordro işlemleri yapılırken hesap cetvelleri bordro programına işlenerek ücretler hesaplanır ve her bir personel için puantaj detayları sisteme işlenir ve ödenmeye hazır hale getirilir.

Sosyal sigortalar primlerinin bildirimleri ve tahakkuk alımları internet ortamında yapılmaktadır. Bildirim aşamasında tüm personel giriş çıkışları ve raporları da kayıt altına alınır. Ancak SSK prim tahakkukları muhasebe tarafından kayıt altına alınır ve ödemesi yapılır.

Alstom firmasında insan kaynakları yönetimi aynı zamanda yabancı uyruklu personelin de oturma izinleri, giriş çıkış ve çalışma izinlerini takip etmektedir.

İşe alım işlemleri ise şirket kuralları gereği ilgili bölüm müdürleri tarafından yapılır, işe alım kararı verildikten sonra insan kaynakları yönetimi bölümüne bildirilir ve yeni personelin giriş işlemleri başlatılır.

Alstom firmasında iç kontrolün etkisinin daha çok personel alımı ve imzalanacak sözleşmede görülmektedir. Bu sözleşmenin tamamıyla firma kuralları ile örtüşmesi ve ana merkeze bağlı insan kaynakları yönetimi tarafından onaylı olması gerekmektedir. Daha sonra, birim müdürü ve finans direktörü tarafından da onaylandıktan sonra personel giriş işlemi tamamlanmaktadır.

Amaç şirket hedeflerine ulaşabilmede en doğru seçimi yapabilmektir.

Özetlersek; insan kaynakları yönetimi tarafından verilecek doğru ve kontrollü kararlar işletmelerin hızla gelişen dünyamızda rekabet gücünü arttırarak, yarış sürecini pozitif yönde etkileyecek, kariyer planlaması daha doğru yapılacak ve işletmenin ihtiyaçlarına uygun süreç sağlanacaktır.

## **B. Genel Yönetim ile İlgili İç Kontrollerin Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

Genel yönetim kontrolleri; kontrol çerçevesi, bilgi sistemlerinin kontrolü, verginin kontrolü ve kanunlara yönelik kontrollerden oluşmaktadır.

Genel kontrol çerçevesinde etik ve profesyonel davranış riskine yönelik uygulanacak kontrollerde insan kaynakları yönetimi, işletme kurallarının bütün personel tarafından bilinmesini sağlama görevine sahiptir. Bunun için çalışanların işletme etik kurallarına uyacaklarını belirten çalışan kontratlarını düzenleme ve etik kurallarının anlatıldığı bir eğitim organize etme faaliyetlerini yürütür. Yetki çizelgesi ve organizasyon çizelgeleri hazırlanıp uygulanmalı, görev dağılımı yapılmalıdır. İşletme faaliyetlerinin düzenli işleyebilmesi için bütün personelin şirket kurallarına uygun hareket etmesi sağlanmalı ve herhangi bir uygunsuzluk durumunda gerekli işlemler

yapılmalıdır. Etik ve profesyonel davranış riski için uygulanabilecek kontrol faaliyetlerini insan kaynakları yönetimi çerçevesinde değerlendirebiliriz.<sup>193</sup>

Merkezi etik kurallarda Alstom açısından uygulanan yöntem İnsan Kaynakları Bölümü kontrolünde gerçekleştirilmektedir. NCR'da ise etik kurallar çalışanlara yurtdışından koordine edilmiş olan bir web sitesi aracılığıyla ulaştırılmaktadır. Bu, işleyiş açısından bir eksikliklerdir. Merkezi etik kurallar, daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere şirket içi kontrollerin ve şirket kurumsal yönetiminin temel taşlarından birisidir. Merkezi etik kurallar her bir şirket çalışanın bilmesi ve uygulaması gereken ahlaki değerlerin etik kurallar çerçevesinde öne çıkarıldığı yapı taşlarından biridir. Bu kurallar aynı zamanda güvenlik ve iç denetim kurallarını da kapsamaktadır.<sup>194</sup>

Şirketlerin web siteleri personelin her an ulaşabileceği, okuyup faydalanabileceği yerlerde bulunmalıdır. Ancak bu kuralların gerçekte okunduğunun tespiti ve buna ilişkin açıklayıcı ve yol gösterici tedbirlerin de alındığı insan kaynakları yönetimi bölümleri tarafından organize edilerek şirketler açısından merkezi etik kurallara uyulması, gerektiğinde bu kuralların değiştirilmesi, geliştirilmesi ve her şirket çalışanın bilgilendirilmesi garanti altına alınmalıdır.

İşletme raporlama kuralları açısından her iki şirkette de bulunan eksiklik, söz konusu kuralların çalışanlar işe girerken oryantasyon esnasında insan kaynakları yönetimi bölümleri tarafından çalışanlara ön bilgi şeklinde sunulmaması ve bu raporlama kurallarında yapılan yeni düzenlemelerin insan kaynakları yönetimi bölümüne aktarılmamasıdır.

İşletme elektronik kitap uygulamasına gelindiğinde, aynı şekilde kitabın web sitesine yayınlanıp, insan kaynakları yönetimi tarafından ilgili

---

<sup>193</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://www.alstom.com>, 25 Nisan 2008

<sup>194</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://www.turkey.ncr.com>,

şirket çalışanlarına işe giriş esnasında dağıtılmaması bir eksiklik teşkil etmektedir.

Şirket işleyişinin etkinliği açısından çok önemli bir yere sahip olan iç kontrol yönetmelikleri de şirket intranetinde yayınlanmakta olup insan kaynakları yönetimi tarafından direk olarak çalışanlara bildirilmemektedir. Bu bir eksiklikdir.<sup>195</sup>

Yetki çizelgesi ve görev dağılım çizelgeleri hem Alstom hem NCR firmalarında insan kaynakları yönetimi ve ilgili bölümlerin işbirliği ile dönemsel olarak güncellenmekte ve onay yetkileri insan kaynakları tarafından çalışanlara bildirilmektedir. Görev dağılımları ise her çalışanın kayıtlı olduğu iş kodu ve bu iş kodunun karşılığındaki görev tanımı belirlenmiş olarak insan kaynakları yönetimi bölümü tarafından tüm çalışan ve yöneticilere duyurulmaktadır. Bu yöntem uygulamaya zarar vermemekte, aksine yarar sağlamaktadır.

Organizasyon çizelgeleri insan kaynakları yönetimi ve bölümlerin koordinasyonu ile gerçekleştirilmemektedir. Her bölüm kendi çizelgesini kendisi ortaya koymakta ve bu şirket içinde karmaşaya ve anlaşmazlıklara yol açmaktadır. Bu da şirketin bankalarla ve diğer şirketlerle olan iş ilişkilerinde karışıklıklara yol açmaktadır.

İşletme yasal yapısında yapılan herhangi bir değişiklik tamamen genel kurul, yönetim kurulu ve şirket avukatları tarafından yapılmaktadır. İnsan Kaynakları Yönetimi bölümü söz konusu uygulamada yer almamaktadır. İşletme yasal yapısında yapılan değişiklikleri yönetim kurulu, şirket avukatları aracılığıyla insan kaynakları yönetimi bölümlerinin bilgilendirilmesi ile üçlü bir yapı oluşturulmalıdır. İnsan Kaynakları Bölümü de daha sonra, işletmelerde gerçekleşen söz konusu yasal yapı değişiklikleri hakkında çalışanlarını

---

<sup>195</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008.

bilgilendirerek söz konusu kontrolün herkes tarafından anlaşılmasını sağlamalıdır.

Raporlama Sistemi, tekliflerin incelenmesi ve kontrat standartları ile ilgili süreçlerin oluşturulması tamamen ilgili bölümler tarafından yapılmakta fakat söz konusu süreçlerde insan kaynakları yönetiminin bilgilendirilmemesi insan kaynakları yönetiminin işe alım ve oryantasyon sırasında, ilgili bölüme işe alınan kişiye eksik ön bilgi aktarmasına sebep olmaktadır.

İç kontrol e-kitabının açıklamasında belirtildiği gibi büyük proje denetimi ile ilgili süreçler de çalışanlara ilgili proje müdürleri tarafından iletilir. Söz konusu süreçlere ait ön bilgiler insan kaynakları yönetiminde bulunmamaktadır.<sup>196</sup>

Ana hesap yönetimi, defter kapama işlemleri, raporlama sistemi ile ana hesapların uyumu, bilanço dışı işlemlere ait süreçler her iki şirkette de finans ve muhasebe bölümleri tarafından sürdürülmekte ve İşletme Kaynak Planlaması Ana Hesapları Sistemi üzerinden çalışmaktadır. Durum böyle olunca, insan kaynakları bölümü finans ve muhasebe bölümlerine eleman alımı esnasında, ana hesap yönetimi, defter kapama işlemleri, raporlama sistemi ile ana hesapların uyumu ve bilanço dışı işlemlerle ilgili süreç ön bilgisini verememektedir.

Üst yönetime bildirilen raporlarda söz konusu bilginin gerçek sonuçları yansıttığı konusunda Alstom ve NCR' daki uygulamaların insan kaynakları yönetimi açısından direk bir ilgisi bulunmamaktadır. Tespit edilen eksiklik ise bu konuda ön bilgilerin insan kaynakları yönetimine iletilmemiş olmasıdır.

---

<sup>196</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008.

Uygunsuzluk yönetiminde personelin şirket kurallarına uygun davranmadığı durumlarda ilgili bölüm ile insan kaynakları yönetiminin ortaklaşa çalışması gerekirken, Alstom ve NCR örneklerinde bölümler bu sorunları kendi kendilerine halletmektedirler. Söz konusu kontrole İnsan Kaynakları Bölümü de dahil edilerek daha sağlıklı bir yapı oluşturulabilir.<sup>197</sup>

Dökümanların depolanması ve evrakların güvenliği ile ilgili oluşturulan şirket kuralları ile ilgili olarak Alstom ve NCR şirketlerinde diğer bölümler için olduğu gibi insan kaynakları yönetimi bölümü için de ayrı ayrı süreçler düzenlenmiştir.

Şirketlerin ana merkezleri haricinde bulunan şubeleri ve bu şubelerde bulunan personel, insan kaynakları yönetiminin kendi işleyişleri içinde, yerleşim kontrolleri süreçleri çerçevesinde belirli sürelerde ziyaret edilmektedir.<sup>198</sup>

Genel yönetim kontrollerinin bir diğeri olan bilgi sistemlerinin kontrolü; sistem ve uygulama tasarımı yönetim riski, tarifeli otomatik veri işlem riski, mantıksal erişim kontrol riskleri, veri saklama yönetim riskleri, bilgi işlem ekipmanı koruma riskleri, kurtarma planı yönetim riski ve üçüncül bilgi işlem kontrolleri riskini kapsamaktadır. Burada İnsan Kaynakları'nın rolü, yapılan her yeni sözleşmede bilgi sistemleriyle bağlantıya geçmek ve kullanıcı iletişim hakları, kullanıcı kimlikleri ve kullanıcı iletişim güvenliği konularında bilgi sistemleriyle ortak çalışarak bu sistemlerin kontrolünü gerçekleştirmektir.

Verginin kontrolü dahilindeki vergi uygulama işlemi riski, ertelenmiş vergi muhasebesi ve raporlama riski, gelir vergisi uyumu riski, diğer vergi uyumu riski ve transfer fiyatlandırma riski yönetiminde insan kaynakları yönetimi bölümünün doğrudan bir görevi yoktur. Bu konularda sorumluluk

---

<sup>197</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 25 Nisan 2008.

<sup>198</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 10 Mart 2008

ilgili bölümlere aittir. İnsan kaynakları yönetimi ise işe alma ve işe alınan personelin oryantasyonu sırasındaki işlemlerle dolaylı olarak kontrole katkıda bulunur. İşe alınan personele işletme kuralları ve kontrol faaliyetlerinin anlatılması ve çalışanların kontrol ortamının bir parçası olmasının sağlanması aşamalarında insan kaynakları yönetiminin kontrole etkisi olmaktadır.

Kanunlar kapsamındaki davaya maruz kalım yönetimi risklerini yönetmede İnsan Kaynakları Bölümü'nün bir etkinliği yoktur.

### **C. Finans ile İlgili İç Kontrollerin Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

Finansal kontroller içinde yer alan, teklif yönetim riskleri, müşteri siparişi yönetim riskleri, proje uygulama riski, gelir tanımlama riski, alacak yönetimi riskleri, nakit ve kredi satışı yönetim riski ve veri bütünlüğü riskini içeren, gelir kontrolünde İnsan Kaynakları süreç aşamasında faaliyet göstermemektedir. Ancak insan kaynakları yönetimi, personel seçimi, yerleştirme, eğitim gibi faaliyetleri kapsamında personelin sağlıklı kontroller yapmak için yetkin olduğunu garanti etme ve onlara kontrollerle ilgili gerekli önbilgiyi verme işlevlerini yürütür. Böylece, kontrol faaliyetlerine, bizzat bulunmasa bile, personeli seçip yetiştirmesi sebebiyle etki etmiş olur.

Gelir yönetimiyle ilgili teklif yönetim riskleri arasında bulunan teklif maliyet tahminleri, teklif maliyet onayları, onaylanan tekliflerin yeniden uzlaşması, söz konusu teklifin devamlılığının sağlanması, tekliflerle ilgili dokümantasyon ve ön teklif anlaşmalarına ait süreçlerin direkt olarak insan kaynakları yönetimiyle bir ilgisi yoktur, yani bu süreçler insan kaynakları tarafından hazırlanmamalıdır. Hem Alstom hem de NCR şirketlerindeki uygulamalarda söz konusu süreçler satış bölümleri tarafından

yürütülmektedir. Ancak, bu süreçlerin insan kaynaklarına bildirilmemesi bir eksikliklerdir.

Aynı şekilde müşteri sipariş yönetimi riskleri açısından sipariş onayları, sipariş kaydı süreçlerinin hazırlanması da finans ve idari işler bölümlerinin sorumluluğu altındadır.

Proje uygulama riskiyle ilgili süreçlere gelince, insan kaynakları projelere uygun istihdamı sağlayabilmek için proje uygulama süreçlerinden haberdar olmalıdır. Alstom ve NCR'da görülen eksiklik, incelenen proje maliyet tahmin süreci, proje inceleme süreci, konsorsiyum lideri proje inceleme işlemi süreçleri hakkında insan kaynaklarının bilgilendirilmemesidir.<sup>199</sup>

Gider kontrolünde de gelir kontrolünde olduğu gibi İnsan Kaynakları kontrole, süreç aşamasında, dahil olmamaktadır. Alstom ve NCR uygulamalarına bakıldığında gider kontrolü ile ilgili tedarikçi seçim süreci, alım emri ve talep süreci, şirket kredi kartı yönetimi süreci, satıcı faturalama işlemi süreci, ödeme onayı süreci gibi süreçler finans bölümüyle birlikte ilgili bölümler tarafından hazırlanmaktadır. Burada tespit edilen eksiklik, özellikle şirket kredi kartı yönetimi sürecinde hem NCR hem Alstom firmasında insan kaynakları bölümlerinin sürece dahil edilmemesidir.<sup>200</sup>

Sermaye harcamasının kontrolündeki insan kaynakları kritik işlem yönetim riski, bordro hesaplama işlemi riski, ve sabit varlıklar işlem kontrol riskinin kontrolünde İnsan Kaynakları'nın önemli görevleri vardır. Bordro maliyetlerinin yanlış hesaplanması sonucu doğabilecek sorunları önlemek için İnsan Kaynakları kritik işlemleri, resmi, güncel ve geçerli süreçlerle

---

<sup>199</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.alstom.com>, 28 Nisan 2008.

<sup>200</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 10 Mart 2008

desteklenmelidir. Tüm zaman kayıtları tutulmalı, onaylanmalı, ve doğru şekilde işlenmelidir.

Alstom firmasında, bordro, yetkili personelin yerine getirdiği iş veya servisler için onaylanmış oranları temel alır ve İnsan Kaynakları Yönetimi tarafından doğru ve tam olarak kaydedilir. Standart olmayan ödemeler Alstom firması uygulamasında, İnsan Kaynakları tarafından hazırlanıp yetki çizelgesine uygun olarak onaylatılır.

Bordro hesabı uzlaştırmaları hem Alstom hem NCR firmalarında her ay insan kaynakları tarafından girilen verilerin muhasebe bölümü tarafından kontrol edilmesiyle yapılmaktadır.

Envanter yönetiminin kontrolü, envanter bölümünce yapılmaktadır. İnsan Kaynakları bölümü bu kontrol ile direk bir ilişki içerisinde olmamakla birlikte işe alım esnasındaki oryantasyon süreci aracılığıyla kontrol faaliyetlerinin düzgün ilerlemesi konusunda rol oynar.

Üretim muhasebe kontrol riski ve standart maliyet ve üretim ihtilafı risk analizinden oluşan üretimin kontrolünde İnsan Kaynakları faaliyet göstermemektedir. Bu kontrollerde İnsan Kaynakları'nın etkisi, oryantasyon faaliyetlerinde verdiği eğitimle sınırlıdır.

İnsan Kaynakları'nın, hazinenin kontrolü bağlamında değerlendirilen finansal fon yönetim riskleri, finansal operasyon raporlama riskleri, ödeme güvenliği kontrol riski ve internet bankacılığı yönetim riski yönetiminde doğrudan etkisi yoktur. İlgili bölüm bu alandaki faaliyetleri yürütürken İnsan Kaynakları, personeli eğitmesi dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin bilinçli ve dikkatli yapılmasını sağlayacaktır.

Hazinenin kontrolü risk başlığı altında bulunan borç ve finansman işlemlerinin onayı, banka hesaplarının açılması ve rapor edilmesi konusu,

banka vekalet yönetimi, tahvil ve garantilerin yönetimi, çeklerin kullanımı, nakit aktarımının kontrolü, nakit ödemeler ve buna bağlı olarak internet bankacılığıyla ilgili yönetim kurulu, insan kaynakları ve hukuk departmanının bir arada yürütmesi gereken yetkilendirme sürecinde Alstom ve NCR firmalarında eksiklikler tespit edilmiştir. Örneğin, bölüm yöneticileri imza sirkülerinde bulunan yetkilerine dayanarak, hukuk bölümüne ve insane kaynakları bölümüne danışmadan kendi bölümündeki çalışanlarına yetki verebilmektedirler.<sup>201</sup>

Raporlama ve muhasebenin kontrolü, finansal raporlama ve bildirim işlemi riskleri ve firma içi işlem yönetimi riskinden oluşur. Bu risklerin yönetilmesi için var olan kontrol faaliyetlerinde İnsan Kaynakları'nın direk bir görevi olmasa da kontrol işlemlerini gerçekleştiren personeli seçip eğitmesi bakımından bir sorumluluğu vardır. Ayrıca raporlama ve muhasebe kontrolünün ana konularından biri olan, yönetim kurulu kanuni yıl sonu hesap kapatma ile ilgili kontroller yapılırken ik bölümü de yönetimin bir bölümü olduğundan, direk olarak ilgili yılın hesaplarının takip eden yılın ilk ayın son gününe kadar kapatılmasından ve ilgili yasal beyannamelerin zamanında verilmesinden sorumludur.<sup>202</sup>

## II. ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Şirket yönetimleri, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesinden, işletilmesinden ve izlenmesinden ve bunun yapıldığı yönünde garanti sağlanmasından her seviyede sorumludur. Raporlanmış her tür önemli eksiklik veya zayıflık, en kısa zamanda iyileştirilmelidir.<sup>203</sup>

---

<sup>201</sup> ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://www.alstom.com>, 28 Nisan 2008.

<sup>202</sup> NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://www.turkey.ncr.com>, 10 Mart 2008

<sup>203</sup> R. Bozkurt, "Toplam Kalite Uygulamasında Performans Ölçümü", **Kalite İyileştirme Araç ve Yöntemleri**, y.6, s.26, 1998.

Bu tez çalışması esnasında incelenen uluslararası şirketler NCR ve ALSTOM örneklerinde iç kontrol uygulamasının bölümlerin sorumluluğu altında ayrı ayrı kontrol ve idare edildiği tespit edilmiştir. Söz konusu yöntem, iç kontrol etkililiğini şirketlerin işletmeleri esnasında dikkat edilir derecede arttırmış olmasına rağmen aşağıda belirtilen şirket içi bölümlerin iş yüklerini aşırı arttırmakta ve iç kontrol konusu giderek bu bölümlerde çalışanlar ve sorumlulukları itibarıyla bölüm müdürleri üzerinde bir çeşit angarya şeklinde algılanabilmektedir. Bu bölümler ise kısaca;

- Ar-Ge , projelendirme, imalat, kalite kontrol ve pazarlama gibi işletme ve üretim bölümleri
- İdari işler yönetimi ve bilişim teknoloji yönetiminden oluşan idari bölümler,
- Finans yönetimi, muhasebe ve raporlama, işletme kontrollüğü, proje kontrollüğü bölümlerinden oluşan finans iş bölümleridir.

İncelenen NCR ve ALSTOM şirketlerinde iç kontrol açısından yapılan uygulama söz konusu kontrollerin ne olduğunun bölümlere bildirilmesi ve yukarıda kabaca belirtilen bölümlerin kendi kendilerine bir takım iç kontrol mekanizmaları geliştirmeleri istenmesidir.

Yapılan bu tez çalışmasında ortaya çıkan öneri, bütün bu iç kontrol çalışmalarının insan kaynakları bölümü çatısı altında toplanarak daha merkezi bir yapıya kavuşturulmasıdır. Burada insan kaynakları bölümünün günümüzde azalan denetim fonksiyonunun daha etkili hale getirilmesi düşünülmüştür. Böylece yapılan iç kontrol çalışmalarının raporlanması ve şirket hissedarlarının güvenli ve tek elden bilgilendirilmesi daha kolay ve işlevsel olacaktır.

Bölümler, kendi işlevleri gereği görev ayrımı ve yetkinin devri dahil her zaman uyulması gereken bir dizi ilke oluşturmalıdırlar, tabi ki bunu iç kontrolün

temel kuralları çerçevesinde yapmalıdırlar . Söz konusu iç kontrol temel kuralları ve şirket içi kuralları içeren bilgiler bölümlere insan kaynakları bölümü tarafından iletilecektir.

İnsan kaynaklarına verilen tam yetki şirket içinde, insan kaynakları bölümü yoluyla şirkete içinde ve şirket tarafından hissedarlara, halka ve borsa otoritelerine mali raporlar ve ilgili mali bilgiler biçiminde sağlanan mali bilgilerin eksiksizliğini, kalitesini, doğruluğunu, zamanlılığını ve gerçekliğini sürdürabilme amacı ile esastır.<sup>204</sup>

Bölüm müdürleri seviyesindeki kontrol listelerinin kopyaları, ekler olarak kullanılabilir. Birim ve sektör seviyesindeki yönetim, imzalamakla ve şirkete iade etmekle yükümlü oldukları bu kontrol listelerinde yer alan maddelerin tümü hakkında memnuniyet verici olmaları için gereken adımları atmış olmalıdır. Bütün bu imzalı kontrol dökümanları insan kaynakları bölümünde toplanmalıdır.

İnsan kaynakları bölümü düzenli olarak birim müdürlerinin kontrol listesini kişisel olarak zamanında doldurabilmelerini sağlamak için uygun gördükleri adımları dikkatle gözden geçirmeli ve atmaları teşvik etmelidir.

Kontrol listesindeki maddeler, birim müdürlerinin kişisel olarak sorumlu olduğu maddeler olmayabilir ki bu durumda ilgili yönetim meslektaşının söz konusu maddeyi imzalayarak gereken rahatlığı vermesi gerekir. Bu şekilde, imzalanan kontrol listesinin oluşturulması ve sonlandırılmasıyla ilgili bir eksiklik olmayacaktır.

İnsan kaynakları bölümü periyodik kontrolleri İç Kontrol formu düzenleyerek yapabilir. Bu konudaki örnek, üzerinde inceleme yapılan

---

<sup>204</sup> Roland Pearson, **The Human Resource : Managing People and Work İn The 1990s**, McGraw-Hill, 1991, s. 77

şirketlerin incelenmesi esnasında kullanılan iç kontrol formu olabilir. Bu form, Birim Yönetimi ve Mali İşler Müdürleri tarafından da imzalanmalıdır.

Kontrol listeleri ve Kişisel Değerlendirme Anketleri, birimlerin ve sektörlerin tümü tarafından, altı aylık hesaplar ve yıllık konsolide mali raporlar zamanında ve yılda iki kere, uyumun gösterilmesi amacıyla doldurulmalıdır. Mali İşler Müdürleri, ayrıca imzalarını desteklemek için uygun ve gerekli kanıta sahip olmalıdır. Bunun en iyi yolu, ayrıntılı bir yedek dosya veya delil dosyasıdır. Atıfta bulunulabilen ve bu dosyaya dahil edilebilen tavsiye edilebilir belgeler, insan kaynakları tarafından önerilen belgeler dosyasında yer almalıdır.

Bir kontrol listesine verilen bir yanıt, iç kontrol zayıflığını belirttiğinde, zayıflığı yok etmek ve bu hareketlerden ve ilgili son teslim tarihlerinden sorumlu kişileri belirterek, gereken kontrol seviyelerinin sağlanması amacıyla ayrıntılı eylem planları yerleştirilmelidir.

Söz konusu eylem planları aylık dönemlerde insan kaynakları bölümü tarafından kontrol edilmeli, ilerlemeler veya aksaklıklar yönetime düzenli olarak bildirilmelidir. Aksaklıkların giderilebilmesi için insan kaynakları koordinesinde eylem planlarının geliştirilmesi sağlanmalıdır.<sup>205</sup>

### **A. İnsan Kaynakları Yönetimi ile İlgili İç Kontrollere Bağlı Oluşturulması Gereken Süreç Önerileri**

Bütün yukarıda bahsedilen konuların haricinde İnsan Kaynakları Yönetimi, aşağıdaki işlemleri de kapsar ki bu konular da iç kontrol ile bağlantılıdır. Bu işlemler; İnsan Kaynakları stratejisi – ihtiyaçların ve kaynakların tanımlanması, istihdam – seçim süreci, performans ve

<sup>205</sup> A.R. Büyüksulu, *Globalizasyon Boyutunda İnsan Kaynakları Yönetimi*, İstanbul, 1998, s. 43

geliştirme sistemi, kişi incelenmesi, ödül sistemi, bordro hazırlama, çalışan sözleşmelerinin sona ermesi, bordro Yönetimi, eşit istihdam ve çeşitlilik olarak sıralanabilir.

## **1. İnsan Kaynakları Yönetimi ile İlgili İç Kontrollere Bağlı Oluşturulması Gereken Süreç Önerileri**

Her birimde aşağıdaki uygulamalar işlemelidir:

- İşe almanın, çalışan transferinin ve terfisinin ve ileri sona erdirme programlarının kolaylaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla, birimde gerçek ve tasarlanan işgücü gereklilikleri hakkında yeterince mevcut ve ayrıntılı bilgi vardır.
- İnsan gücü gereklilikleri; doğru, güvenilir ve onaylı birim bütçesine ve stratejik plan bilgilerine dayalı olmalıdır.
- Görevsel gerekliliklerle tahmin edilen proje/ürün üretimi iş yükü denkleştirilmelidir.
- İnsan Kaynakları yönetimi, iş gücü kaynaklarının beklenen iş ihtiyaçları ile uyumlu olup olmadığını sürekli kontrol etmelidir.
- İşle ve derecelendirmeye ilgili şirket / sektör / işletme yöntemleri, mümkün olan her zaman, her birimde uygulanmalıdır.
- Yüksek potansiyelli kişilerin bir listesi her birimde yer almalıdır ve kariyer geliştirme için kullanılmalıdır.
- Performans Yönetimi süreci, çalışanların tümüyle en az yılda bir gerçekleştirilmelidir.
- Kişi İncelemesi işlemi yıllık olarak gerçekleştirilmelidir.

## 2. İstihdam – Seçim süreci

- Adayların önceki personel sicili ve eğitim nitelikleri, bir teklif sunulmadan önce sistematik olarak teyit edilmelidir.
- Dışarıdan bir kişinin işe alınmasından önce, şirket içi sistemi kullanılmalıdır. Böylece çalışan hareketliliği kolaylaştırılacak ve teşvik edilecektir.
- Görevler dolduğunda, iş tanımları elbette yeni görevlilere verilmelidir .
- İş teklifi mektupları, usulüne uygun olarak yetkilendirilmiş bir müdür tarafından imzalanacaktır.
- Deneme periyodunun sonunda, kişinin güçlü ve zayıf yanlarının değerlendirilmesi ve kişinin bu görev için teyit edilip edilmeyeceğine karar verilmesi amacıyla, çalışan ile bir değerlendirme gerçekleştirilecektir.
- İşletme/Sektör/Ülke/Şirket yönetimi, standart ücret ölçeği ve istihdam koşullarıyla ilgili istisnaların tümünden haberdar edilecektir.
- Standart istihdam sözleşmeleri (yerel Hukuk Şubesi tarafından onaylı), yerel mevzuata uyum için kullanılacaktır.

## 3. Performans ve geliştirme sistemi

- Yönetim, personelin tümünün şirket süreçlerini kullanarak en azından yılda bir kere bir personel değerlendirmesine tabi tutulmasını sağlamalıdır.

- Personel değerlendirmeleri, Üst Yönetimden taahhüt almalıdır ve bu SMART (Esnek, Ölçülebilir, Anlaşılmış, Gerçekçi, Zaman sınırlı) hedeflerine karşı karşı gerçekleştirilmelidir.
- Yeni işe alınan personele ilk değerlendirmeleri deneme sürelerinin sonunda verilecektir.
- Yönetimin belgelendirilmiş bir eğitim programı olmalıdır.

#### **4. Kişi İncelemesi**

Bir varlığın yönetim ekibi, bir Kişi İncelemesini anahtar bir yönetim olayı olarak görmelidir.

#### **5. Çalışan sözleşmelerinin sona ermesi**

- Ayrılanların Şirket mallarını (bilgisayarlar, taşınabilir telefonlar, geri ödeme gider avansları, vb.) iade etmelerini ve e-maillerini, banka imza sahibi listelerini, bilgisayar sistemlerine erişimi, vb. bırakmalarını sağlamak amacıyla, her Birimin resmi bir ayrılanların tasfiyesi süreci olmalıdır.
- Son maaş ödemeleri, normalde çıkış süreçleri sonlandırılıncaya kadar yapılmamalıdır.
- Her sona erme için, resmi bir sona erme mektubu hazırlanmalıdır ve uygun bir yönetim seviyesi tarafından imzalanmalıdır. Bu mektupta belirtilen kayıt ve şartlar, Birimin çıkarlarını mümkün olduğunca azami seviyede korumak için yerel bir kanuni tasfiyeye sahip olmalıdır.

#### **6. Bordro Yönetimi**

- Belirgin iş tanımlarına ve yazılı süreçlere sahip ayrı bir Bordro fonksiyonu olmalıdır.

- Dolandırıcılık riskini en aza indirmek amacıyla, aşağıdaki fonksiyonların bordro hazırlamadan düzgün bir biçimde ayrılmaları gerekir. Personel kayıtları, zaman ve katılma kayıtları, bordro ödeneklerine izin verilmesi, banka transferi listelerinin veya çeklerin hazırlanması, müteferrik masraflar, ayrı ayrı bordro işlemleri için dergi girişlerinin hazırlanması.
- Bir çalışanın brüt ve net maaşını etkileyen, statüsündeki herhangi bir değişiklik, yazılı olarak Personel İdaresi tarafından yazılı olarak derhal Bordro Birimlerine bildirilmelidir.
- Aylık maaş ödemesinden önce, İnsan Kaynakları Bölümü (Bordro Birimi değil) bilgileri kendi veri tabanı ile denkleştirmelidir (başka bir deyişle, maaş oranları, çalışanların sayısı, çalışanların adları, banka hesap numaraları, vb.).
- Her Birim, fazla mesai ödemelerini, tatili, rahatsızlık nedeniyle işe gelememeyi, izinleri, komisyonları, vb. kapsayacak biçimde yayınlanmış bir politikaya sahip olmalıdır.
- Saatlik çalışanlar için, ödeme yapılan fiili saatler ile geçen toplam saat arasında denklik sağlanmalı ve birimin maliyetleme sistemine verilmelidir.
- Banka transferi listesini veya bordro çeklerini imzalamadan önce, yetkili banka imza sahipleri (en az iki) veya bu kişilerin delegeleri, ayrılanlar ve katılanları için ayrıntılar vermesi gereken bordro kayıtları ile uyumu doğrulamalıdır.
- Bordro sistemlerine erişimin bir şifre ile yeterince güvenceye alınmasının sağlanmasına özen gösterilmelidir.

- Bordrolardan, vergilendirmeden, sigortadan, emeklilik katkılarından vb. kesilen miktarlar, kanuni gerekliliklere uygun bir biçimde, zamanında, gereken alıcılara ödenmelidir.

Ayrıca insan kaynakları bölümü ödül sistemini, çalışanlara performansları oranında dağıtılmasını da organize etmelidir. Ödüllerle ilgili kararların tümü (maaş artışı, prim, vb.) müdür tarafından onaylanmalıdır.

İç kontrol ile ilgili olan bir konu da gizli bilgiler konusudur. İş faaliyetleriyle ilgili gizli bilgiler, herhangi bir üçüncü kişiye ifşa edilmemelidir ve sadece izin verilen amaçlar için kullanılmalıdır. Bu durum insan kaynakları tarafından iş sözleşmelerinde belirtilmelidir.

Gizli bilgilere örnek olarak fakat bunlarla sınırlı olmamak üzere, kazanç bilgileri ve diğer mali veriler ve tahminler, insan kaynakları verileri, iktisaplar ve tasfiyelerle ilgili bilgiler, yeni ürünler ve siparişler dahildir.

Çevre Sağlığı & Güvenliği yine iç kontrolün ve de insan kaynaklarının organize etmekle yükümlü olduğu bir konudur.

Her şirket çalışanı, nerede iş görürse görsün, uygulanabilen Çevre Sağlığı Çevre Güvenliği kanunlarının ve yönetmeliklerinin tümüne uymalıdır ve minimum standart olarak şirket içi yayınlanan Çevre Sağlığı ve Çevre Güvenliği gerekliliklerini gerçekleştirmeye çalışmalıdır.

Birim yönetimi insan kaynakları ile koordineli olarak İşyerindeki yaralanmaların ve hastalıkların önlenmesi, her tür olumsuz çevresel etkinin en aza indirilmesi, güvenli ve çevresel sorumluluğa sahip ürünlerin dizayn edilmesinin sağlanması, insanların ve değerlerin korunması konularında gerekli önlemleri alınması ve bunları belirli bir sürece bağlanması için süreçler oluşturulmalı.

## B. Genel Yönetim ile İlgili İç Kontroller Açısından Öneriler

Merkezi etik kuralların işleyişi ile ilgili önerilen yöntem; insan kaynakları bölümünün şirket merkezi ile koordine bir şekilde yazılmış olan etik kuralları yeni işe girenlere bildirmesi, dönemler halinde çalışanlara hatırlatması ve yapılan son değişiklikleri zamanında çalışanlara bildirmesidir. Bu bildirimlerin merkez dışındaki tüm şubelere de yapılması gerekmektedir. Tek merkezli milli şirketlerde de söz konusu uygulama yönetim ve insan kaynakları arasında koordineli olarak yapıp tüm çalışanlara dönemler halinde bildirilmelidir.

İşletme raporlama kuralları konusunda bölümler oluşturdukları süreçleri, gerçekleşmiş olan değişikliklerle beraber insan kaynakları bölümlerine her yıl bildirmelidirler. Böylece insan kaynakları bölümü, elinde yeterli bilgi olduğu için, diğer departmanlara eleman seçerken elemanların yapılacak işe daha uygun olmasını sağlayacaktır. Ayrıca, işe alınan elemanlara oryantasyon esnasında kurallar insan kaynakları tarafından ön bilgi halinde sunulabilecektir.

Uluslararası şirketlerde işletme e-kitabı hem organizasyonun iç yapısı hem de dış çevreyle ilgili genel kuralları kapsar. Bu genel kurallar arasında etik kurallar, hırsızlık ve sahtekarlıkların araştırılması, iç denetim kuralları, satın alma, harcama, teklif verme, banka hesapları gibi alanlardaki uygulamaları içeren finans kuralları, hukuk bölümüyle ilgili kurallar, sigorta bölümüyle ilgili kurallar, bilişim ve iletişim ile ilgili kuralların yanında en önemlisi insan kaynakları bölümüyle ilgili kuralları da kapsamaktadır.

İnsan kaynaklarıyla ilgili kurallar; çevre, sağlık ve güvenlik organizasyonu ve bununla ilgili kurallar, büyük kaza ve yaralanmayla ilgili süreçler, şirket içi personel yerleştirme süreçleri, performans değerlendirmesi, çalışanlara ait bilgilerin korunması, işe giriş görüşmeleri,

personel idaresi, çalışanlara ait sözleşme şartlarıyla ilgili süreçlerin onayı, çalışanların çeşitliliği ile ilgili kuralları ve şirket içi genel seyahat kurallarını kapsamaktadır.

Böylesine önemli ve kapsamlı kurallar bütünü olan elektronik kitap, insan kaynakları tarafından işe alım sırasında çalışanlara mutlaka bildirilmeli, ve tüm şirket çalışanlarına periyodik olarak hatırlatılmalıdır. Herhangi bir değişiklik olduğu takdirde bu, anında tüm çalışanlara aktarılmalıdır.

İç kontrol yönetmeliği, şirket içindeki genel ve finansal konuları kapsamaktadır. Konuların içerisinde insan kaynakları yönetimi, kendine özgü strateji, bordro yönetimi, çalışan bilgilerinin gizliliği, çevre sağlığı ve yönetimi gibi ana başlıklar çerçevesinde temel olarak yer almaktadır. İşe girişlerde, söz konusu yönetmeliğin de personele tutanakla teslimi gerekmektedir.

Yetki çizelgesi ve görev dağılım çizelgeleri, insan kaynakları ve ilgili bölümlerin işbirliği ile dönemsel olarak güncellenmeli ve onay yetkileri insan kaynakları tarafından çalışanlara bildirilmelidir. Görev dağılımları ise her çalışanın kayıtlı olduğu iş kodu ve bu iş kodunun karşılığındaki görev tanımı belirlenmiş olarak insan kaynakları bölümü tarafından tüm çalışan ve yöneticilere duyurulmalıdır.

Organizasyon çizelgeleri insan kaynakları bölümü tarafından, gerekli bilgiler ilgili bölümlerden alınarak hazırlanmalıdır. Böylece, her bölümün kendi çizelgesini hazırlaması sonucu oluşacak karmaşa ortadan kaldırılmış olur. Bu çizelgeler insan kaynakları bölümünde saklanmalı ve işletme çalışanlarına duyurulmalıdır. Belirli aralıklarla gerekli düzenlemeler ve değişiklikler yapılmalı ve bunlar anında çalışanlarla paylaşılmalıdır.

İşletme yasal yapısındaki değişiklik kararlarına mutlaka insan kaynakları da dahil olmalıdır; çünkü yasal yapının değişmesi sonucu

oluşacak çalışanlara yönelik yasal yetkilendirmeler (imza sirkülü vb.), personelin özellikle işten ayrılmaları esnasında çok dikkatli bir şekilde takip edilmesi gereken bir konudur.

Önerilen çözümde, raporlama sistemi, tekliflerin incelenmesi ve kontrat standartlarının ana süreçleri hakkında insan kaynakları bilgilendirilmelidir. Böylece insan kaynakları, işe alış esnasındaki oryantasyon faaliyetlerinde işe alınan personele yeterli ön bilgi verebilecektir.

Büyük proje denetimi, ana hesap yönetimi, defter kapama işlemleri, raporlama sistemi ile ana hesapların uyumu, bilanço dışı işlemlere ait süreçler ve üst yönetime bildirilen raporlar ile ilgili uygulamalarda insan kaynakları bölümünün bu süreçler hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Bu sayede, insan kaynakları işe alınan personele bu işlemlerle ilgili ön bilgi verecektir.

Uygunsuzluk yönetiminde personelin şirket kurallarına uygun davranmadığı durumlarda ilk aşamada ilgili bölümün bunu insan kaynaklarına bildirmesi gerekmektedir. Uygunsuzluk derecesine göre daha önceden insan kaynakları tarafından belirlenmiş olan süreçler kapsamında söz konusu çalışana gerekli uyarılar yapılmalıdır. Dönemsel olarak yapılan performans değerlendirmelerinde söz konusu çalışanlarla ilgili daha önceden yapılmış olan uyarılar ilgili bölüm müdürlerine hatırlatılmalı, değerlendirmede de göz önünde bulundurulmalıdır.

Dokümanların depolanması ve evrakların güvenliği ile ilgili oluşturulan şirket kuralları ile ilgili olarak diğer bölümler için olduğu gibi insan kaynakları bölümü için de ayrı ayrı süreçler düzenlenmelidir.

Şirketlerin ana merkezleri haricinde bulunan şubeleri ve bu şubelerde bulunan personel, insan kaynaklarının kendi işleyişleri içinde, yerleşim kontrolleri süreçleri çerçevesinde belirli sürelerde ziyaret edilmelidir.

Bilgi sistemlerinin kontrolündeki sistem ve uygulama tasarımı yönetim riski, tarifeli otomatik veri işlem riski, mantıksal erişim kontrol riskleri, veri saklama yönetim riskleri, bilgi işlem ekipmanı koruma riskleri, kurtarma planı yönetim riski ve üçüncül bilgi işlem kontrolleri riski uygulamalarında İnsan Kaynakları'nın rolü, yapılan her yeni sözleşmede bilgi sistemleriyle bağlantıya geçmek ve kullanıcı iletişim hakları, kullanıcı kimlikleri ve kullanıcı iletişim güvenliği konularında bilgi sistemleriyle ortak çalışarak bu sistemlerin kontrolünü gerçekleştirmek olmalıdır.

Verginin kontrolü dahilindeki vergi uygulama işlemi riski, ertelenmiş vergi muhasebesi ve raporlama riski, gelir vergisi uyumu riski, diğer vergi uyumu riski ve transfer fiyatlandırma riski yönetiminde insan kaynakları bölümüne gerekli bilgilerin verilmesi gerekmektedir. Böylece insan kaynakları, işe alınan personele oryantasyon esnasında gerekli önbilgiyi verir.<sup>206</sup>

### **C. Finansal ve İdari Yönetim ile İlgili İç Kontroller Açısından Öneriler**

Gelir yönetimiyle ilgili teklif yönetim riskleri arasında bulunan teklif maliyet tahminleri, teklif maliyet onayları, onaylanan tekliflerin yeniden uzlaşması, söz konusu teklifin devamlılığının sağlanması, tekliflerle ilgili dokümantasyon, ön teklif anlaşmalarına ait süreçler, müşteri sipariş yönetimi riskleri açısından sipariş onayları, sipariş kaydı süreçlerinin hazırlanması süreçlerinin de işe alınan pesonele önbilgi verilebilmesi bakımından insan kaynaklarına bildirilmesi gerekmektedir.

Özellikle proje odaklı çalışan şirketlerde proje uygulama riskleriyle ilgili süreçler hakkında insan kaynakları yönetiminin bilgilendirilmesi proje

<sup>206</sup> Tumin Gültekin, Fikret Sebilcioğlu, "Etkin İç Kontrollerin Faydaları", **VI. Çözüm Ortaklığı Platformu**, PriceWaterhouseCoopers, (Erişim) <http://www.vergiportali.com/doc/fuar2007/etkinickontrol.pdf>, 3 Mart 2008.

maliyetlerinin insan kaynağı ile ilgili desteği açısından önem teşkil etmektedir. Belirli süreli projelere eleman alımlarında elemanların projenin ilgili bölümlerine yerleştirilmesinde ya da yavaşlayan veya bitmek üzere olan projelerden eleman kaydırılmasında söz konusu bağlantı önem taşımaktadır. Her ne kadar proje uygulama riskleriyle ilgili süreçler proje bölümleri tarafından hazırlansa dahi insan kaynakları her yıl bu süreçler hakkında periyodik olarak bilgilendirilmelidir.

Gider kontrolünde insan kaynaklarının bulunabileceği en önemli katkı, çalışanların yasal yetkileriyle ilgili süreçlerin hazırlanması aşamasındadır. Yine büyük şirketlerde çok kullanılan şirket kredi kartı yönetimi süreçlerine insan kaynakları direk olarak dahil edilmelidir. Eleman alımlarında kimlere hangi yetkilerin verileceği, hangi yasal limitlerde harcama yetkisinin verileceği, aynı şekilde hangi limitlerde şirket kredi kartı verileceği süreçlerinde insan kaynakları bölümü de bulunmalıdır. Çalışanlarla ilgili bu bilgiler, insan kaynakları bölümünde kişilerin dosyalarında saklanmalıdır. İşten ayrılma durumunda, yasal yetkilere son verilmesi konusunda gerekli uyarılar insan kaynakları tarafından yapılmalıdır.

Sermaye harcamasının kontrolündeki insan kaynakları kritik işlem yönetim riski, bordro hesaplama işlemi riski, ve sabit varlıklar işlem kontrol riskinin kontrolünde İnsan Kaynakları'nın önemli görevleri vardır. Bordro maliyetlerinin yanlış hesaplanması sonucu doğabilecek sorunları önlemek için İnsan Kaynakları kritik işlemleri, resmi, güncel ve geçerli süreçlerle desteklenmelidir. Tüm zaman kayıtları tutulmalı, onaylanmalı, ve doğru şekilde işlenmelidir.

Envanter yönetiminin kontrolü ve üretimin kontrolündeki süreçler hakkında insan kaynaklarının bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu sayede insan kaynakları işe alım esnasında yeni gelen personele oryantasyon sırasında gerekli önbilgiyi verecektir.

Hazinenin kontrolü risk başlığı altındaki konular ile ilgili olarak iç kontrolün etkinleştirilmesi için, bölüm yöneticileri çalışanlarına yasal yetkilendirme vermek istiyorsa önce bunun hukuka uygunluğunu sorgulamalı, yönetim kurulundan gerekli onaylar aldıktan sonra insan kaynakları departmanına bu yetkileri bildirmelidir. Örneğin bir çalışana bankadan para çekme yetkisi verildiği takdirde bu çalışanın işten çıkarılması durumunda insan kaynakları tarafından hukuksal yetkisinin sona erdirilmesi gerekmektedir. Aksi halde kişi yetkisini kötüye kullanabilir.<sup>207</sup>

---

<sup>207</sup> Tumin Gültekin, Fikret Sebilcioğlu, “Etkin İç Kontrollerin Faydaları”, **VI. Çözüm Ortaklığı Platformu**, PriceWaterhouseCoopers, (Erişim) <http://www.vergiportali.com/doc/fuar2007/etkinickontrol.pdf>, 3 Mart 2008.

## SONUÇ

Dört bölüm halinde hazırlanan bu tezde uluslararası insan kaynaklarında iç kontrol etkinliğinin araştırılması sırasında Fransız firması Alstom ile Amerikan firması NCR incelenmiştir. Araştırmada her iki firmanın değişik bölümlerinden yöneticilerle görüşülerek iç kontrol etkinliklerinin nasıl gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bu iç kontrol faaliyetlerinin özellikle insan kaynakları yönetimi bölümüyle ilişkileri incelenmiştir. Yapılan bu çalışmadaki amaçlardan bir tanesi de tespit edilen eksiklikler neticesinde oluşturulmuş olan önerilerin Türkiye'deki şirketlerin insan kaynakları bölümlerinde kullanılmasıdır.

Türkiye'deki şirketlerin iç kontrol sistemlerine baktığımızda ciddi bir şekilde atlanan bir konu, iç kontrol sisteminin bir işletmenin hedefleri doğrultusunda ortaya çıkan bir olgu olduğudur. Yani herhangi bir kontrol sistemini alıp bir başka şirkete uygulayamayabilirsiniz. İşte bu noktada şirketlerin, temel olarak bilinen kontrol başlıklarını ve yöntemlerini alıp bağlı oldukları sektöre veya hedeflerine göre uyarlayıp geliştirmeleri gerekir.

Bir firmanın bağlı bulunduğu sektörde nereye gitmek istediği belirlenmeden ve hedefler koyulmadan kontrol sistemleriyle ortaya çıkmak son derece yanlış bir olgudur. Hiçbir zaman hiçbir denetim hatalı bilgileri, işlemleri tamamıyla ortaya çıkaracak diye bir kural yoktur. Dolayısıyla her şirket hedefleri doğrultusunda, ileride doğabilecek riskleri önlemek amacıyla kendi iç kontrol mekanizmasını oluşturmak durumundadır. Sadece muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olması bilinen bir tanımdır ama yeterli değildir. Bu nedendir ki tüm kontrollerin bir çatı altında toplanması ve şirketin genel işleyişinin kontrolünün sağlanması gerekmektedir. Bu da tezde belirtmiş olduğum insan kaynakları çatısıdır.

Diğer önemli konu da mali bilgilerin zamanında hazırlanması gerekliliğidir. Bu nedenle yukarıda belirtmiş olduğum iç kontrol mekanizması

gerek şirket kuralları açısından, gerekse ülkelerin yasal düzenlemeleri açısından ne kadar düzenli işleyip kontrol altında tutulursa mali bilgilerin zamanında ve doğru olarak hazırlanması da o kadar mümkün olur. Türkiye’de yapılan yanlışlardan bir tanesi, zamanın boşa harcanmasıdır. Kontrolün olmadığı bir çalışma ortamında zamanı ve süreci belirsiz bir çalışma periyodu ortaya çıkar ve bunun önüne geçmenin yolu da iç kontrol sistemlerini daha güvenilir bir şekilde çalıştırmaktır. Burada insan kaynakları devreye girmekte ve iç kontrol sisteminin bütün firma çalışanları tarafından iyi bir şekilde anlaşılacak ve uygulanacak hale gelmesini sağlamaktadır.

İç kontrol sisteminde her şey iyi işliyor diyerek hiçbir şey yapılmaması doğru değildir. Şirketin belirli hedeflere ulaşabilmesi, dinamizmini koruyabilmesi ve sürekliliğini sağlayıp rekabet ortamında varlığını sürdürebilmesi için sürekli kendini yenilemesi, çağa uydurması gerekmektedir. Bu bağlamda iç mekanizma kontrolü de ihtiyaçlar doğrultusunda aktif olarak yenilenmeli, eksiklikler tanımlanmalı ve bunlar da ilgili departmanlarca uygulamaya koyulmalıdır. Böyle bir döngünün sağlanması için yine bir ortak çatıya ihtiyaç vardır ki bu da insan kaynaklarıdır.

Günümüzde denetim esnasında atlanan en önemli şey rutin olmayan işlemlerin kontrolüdür. Çünkü o şirketin rutin işlerine kontroller koyulabilir ama rutin olmayan işlemleri kapsayacak kontroller olmaz. İç kontroller yeni faaliyet alanlarını, yeni kullanılan enstürmanları kapsıyor mu diye çok iyi bir şekilde incelemek gerekir.

Ekonomik koşulların hızla değişmesi ve gelişmesi, ayrıca toplumun doğru ve güvenilir bilgi edinme ihtiyacı, toplumun denetime duyduğu gereksinimi her geçen gün arttırmaktadır. Tüm bunlar bize denetimin, buna bağlı olarak iç kontrolün artık modern toplumların kaçınılmaz bir parçası olduğunu göstermektedir.

Günümüzde Dünya'da ve Türkiye'de yaşanan ekonomik zorluklar işletmeleri daha dikkatli ve kurumsal olmaya itmektedir. Bu güçlükler sonrasında birçok işletmenin ekonomik hayatı son bulmuş ve son bulmaya da devam etmektedir. Hayatını sürdürebilen işletmelerin yapısına bakıldığında bu işletmelerin iyi bir örgüt yapısına sahip olduğu, muhasebe sistemlerinin kusursuz çalıştığı, yeterli nitelikte ve sayıda personelin bulunduğu, işletme faaliyetlerinin kendi uygulama ve yöntemlerine uygun olarak işlediği ve etkin bir denetim sisteminin (bünyesinde bulunan iç denetim bölümü ve dışarıdan belirli periyotlarla aldığı bağımsız denetim hizmetleri) bulunduğu göze çarpmaktadır ve sayılan bu noktalar aynı zamanda iç kontrol sisteminin temel bileşenlerini oluşturmaktadır.

Bütün bu açıklamalar doğrultusunda iç kontrol mekanizmasına bakıldığında güvenilir, sağlam, temelleri şirket gelişme politikasıyla doğru orantılı, çağa ayak uydurabilir, rutin olmayan işlemler karşısında cevap vermeye hazır bir iç kontrol yapısının olmasının şirketin devam sürecini pozitif yönde etkileyip rekabet gücünü arttıracakı söylenebilir. İnsan kaynaklarında yapılacak iyi bir organizasyonla tüm departmanların ve bunlara bağlı çalışan personelin iç kontrolü sağlanıp organizasyonlar daha etkin ve faydalı hale getirilebilir.

Alstom ve NCR firmalarının insan kaynakları bölümleriyle iç kontrol faaliyetlerinde yapılan incelemelerde elde edilen bulgularda, Alstom firmasında iç kontrol etkinliklerinde doğrudan veya dolaylı olarak insan kaynakları bölümünün daha etkin olduğu görülmüştür. NCR firmasında yapılan incelemede ise insan kaynakları bölümü daha ağırlıklı olarak iç kontrol faaliyetlerini doğrudan insan kaynaklarını ilgilendiren maaş ödemeleri, bordro, performans değerlendirmeleri, kariyer planlaması, eğitim gibi alanlarda yapmaktadır. Çözüm önerisinde ise insan kaynakları bölümü dolaylı ya da direk olarak iç kontrol faaliyetlerinde mutlaka yer almalıdır.

İç kontrol faaliyetlerinde insan kaynakları bölümünün yer almaması ya da görevini tam olarak yerine getirememesi, şirketteki birim yetkililerinin iç kontrol ve iç denetim sırasında kolaylık sağlamamasına ve bu da 5018 sayılı kanuna göre gelecekte sıkıntılarının ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bunun dışında, merkeze bağlı şirketler arası iletişimde yöneticiler ile CEO arasında direk bağlantı kurularak ara bölüm yöneticilerinin atlanması büyük şirketlerde yönetsel sıkıntılara sebep olmaktadır. Burada da yine insan kaynakları görev ve yetki tanımlamaları eksikliği ortaya çıkmaktadır. Organizasyon ve iş akış şemalarının aktif olarak kullanılmıyor veya güncellenmiyor olması sonucu ayrı kişiler tarafından yapılması gereken işler aynı kişiler tarafından yapılabilir. Bu da işleyiş açısından bir sorun teşkil etmektedir.

NCR ve Alstom örneklerinden yola çıkarak günümüzde her firma için geçerli olacak önerilerin başında, insan kaynakları ve iç kontrol bölümlerinin birleşerek insan kaynakları bölümü liderliğinde şirket yönetimine direk bağlı olarak çalışması gerekliliği gelir. Tez çalışmasının 2. bölümünde de bahsedildiği gibi yönetim kurullarının iç kontrol ve denetimle ilgili sorumluluğu konusu tasarı halindeki Türk Ticaret Kanunu'nda da yer almıştır. Bu da demektir ki operasyonel anlamda iç kontrolün öneminin arttığı günümüzde yeni yasalaşacak Türk Ticaret Kanunu ile birlikte iç kontrolün önemi daha da artacak ve bu faaliyetler zorunlu hale gelecektir. Bu aşamada yeniden yapılanma yoluna gitmek yerine zaten iç kontrol ile doğrudan ve dolaylı ilişkisi bulunan insan kaynakları bölümleri iç kontrol konusundaki işlevselliklerini ve etkinliklerini arttırarak hem şirketler içindeki konumlarını daha önemli hale getirebilecekler hem de şirketler yeni yasalaşan kanuna uygun hale gelebileceklerdir. Daha sonrasında ise organizasyon yapısı ve iş tanımlamaları ile direk olarak ilgili olan insan kaynakları bölümleri bu etkinlikleri ile birlikte diğer bölümlerle koordinasyon halinde çalışarak çok etkin bir iç kontrol ortamı oluşturabileceklerdir. Böylece, büyüyen ve kurumsallaşmak isteyen bir çok ulusal şirketteki insan kaynakları bölümleri

çok daha etkili bölümler olarak şirketlerin daha sağlam büyümelerine katkıda bulunacaklardır.

Hazırlanan tez esnasında yapılan araştırmalar neticesinde firmalardaki en büyük organizasyon eksikliğinin iç kontrol sisteminde olduğu görülmüştür. Şirket yönetimine bağlı olarak çalışacak bir çatı oluşturulmalıdır ki bu da tezde sunmuş olduğum gibi insan kaynaklarının sisteme dahil olmasıyla mümkündür. İnsan kaynaklarını oluşturacak personelin son derece kalifiye elemanlardan seçilmiş olması, gerek şirket yönetimini, gerek satın almayı, gerekse muhasebe ve finans bölümlerini doğru olarak yönlendirmesi gerekir. Ayrıca insan kaynakları, şirketin zayıf noktalarını belirleyip bu konuda önlemler alınmasını sağlamalıdır. Bu noktada insan kaynaklarından beklenen;

- Şirketin kilit noktası olan satın almada iç kontrolün tam anlamıyla sağlanmış olması,
- Personel sözleşmelerinin şirket içi tüzüğüne ve o ülkenin yasal düzenlemelerine uygun yapılmasının sağlanması,
- Görev dağılımlarının eksiksiz yapılmasının sağlanması, ancak bunun kağıt üzerinde değil aktif olarak uygulanabilir olması,
- Kilit noktalarda bulunan personelin sorunlarıyla ilgilenilip bunların çözüme ulaştırılmasında aracı olunması,
- Yönetimsel olarak yapılan değişikliklerin veya ilavelerin çalışanlara doğru ve zamanında ulaştırılmasında aracı olunması,
- Çözümsel odaklı bir ekip olunmasıdır.

Düzgün bir şekilde yapılandırma, şirketlerin rapor kalitesini ve çalışma kalitesini de arttıracaktır.

Türkiye'ye bakıldığında insan kaynaklarının firmalarda fazla aktif olmadığı görülmektedir. İnsan Kaynakları denince akla gelen; sadece

personel girişi yapan, personel dosyaları tutan ve bordro yapan birimdir. Ancak insan kaynakları aslında bunların ötesinde olup personel psikolojisine kadar inebilmeli ve o kişilerin o görev için uygun olup olmadığı hakkında yönetime rapor verebilmelidir. Uygun kişi demek, o işin daha kaliteli olması demektir. Sorunsuz bir ortam işlerin daha çabuk ve düzgün yürümesini sağlar.

Sonuç olarak, iç kontrol mekanizması firmaların vazgeçilmez unsuru olmalıdır. Periyodik olarak uygulanacak iç denetimler disiplin sağlanması ve görevlerin tam olarak yerine getirilmesini, eksik bulunan işlevlerin tamamlanmasını sağlar. Organizasyonlar gerekli önlemleri alır. İnsan kaynakları ise bu organizasyonlarda daha aktif hale getirilerek işleyişi kolaylaştırmalı ve yönetime yardımcı olmalıdır.

## KAYNAKÇA

AĞDELEN, Zafer, ERKUT Haluk, "Firma Kurumsal ve Yönetimsel Özelliklerinin İnsan Kaynakları Yönetimi Üzerindeki Etkilerinin Analizi", **GAU J. Soc.& Appl. Sci.**, 2008, s.37-55.

AKÇIL, Mustafa, "Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi", Gümrük Müsteşarlığı İç Denetim Birimi, 2007, (Erişim) [www.bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr) , 30 Nisan 2008

AKDEMİR, Bünyamin; "Küresel Rekabet Ortamında İnsan Kaynakları Yönetiminin Değişen Rolü: Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi", **Sosyal Siyaset Konferansları, Prof.Dr. Turan Yazgan'a Armağan Özel Sayısı, 49. Kitap**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 2005, s.427-455.

AKGEMCİ, Tahir, DEMİRSEL, M.Tahir, ÖĞÜT, Adem, "Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi Bağlamında Örgütlerde İşgören Motivasyon Süreci", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 12, 2004, s. 245-259

AKMUT, Özdemir, AKTAŞ, Ramazan, AYKAÇ, Burhan, DOĞANAY, M. Mete, DURUKAN, Tülin, MÜFTÜOĞLU, M. Tamer, YÜKSEL, **Öznur; Girişimciler için İşletme Yönetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

AKSOY, Tamer; **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara: Ankara SMMM Odası, 2007.

ALDEMİR, Ceyhan, ATAOL, Alpay, BUDAK, Gönül; **İnsan Kaynakları Yönetimi**, İzmir: Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, 2001.

ALPMAN, Gökhan, "İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması", 2007, Deloitte (Erişim) [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 11 Mart 2008

ALPTÜRK, Ercan; **İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008 s.44

ALSTOM Annual Report 2007/2008

ALSTOM İç Kontrol Veritabanı, (Erişim) <http://www.alstom.com>, 20 Mayıs - 25 Nisan - 28 Nisan 2008

ARCAGÖK, M. Sait, YÖRÜK, Bahadır, "Yönetim Kontrolü / İç Kontrol", **Bayındırlık ve İskan Bakanlığı**, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, <http://www.tkgm.gov.tr>. 20.04.2008

ARGON, Türkan, EREN Altay; **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2004.

AYCAN, Z.; **Türkiye'de Yönetim, Liderlik ve İnsan Kaynakları Uygulamaları**, Türk Psikologlar Derneği Yayınları, İstanbul, Ocak 2000.

BAKIRTAŞ Tahsin.; "Teknolojik Değişim, Eğitim ve Emek İlişkisi ve Türkiye'nin Dönüşüm Süreci", **Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 2004/2, s. 4.

BARUTÇUGİL, İsmet; **Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Kariyer Yayıncılık, 2004.

Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete.

BEACH, S. DALE; **The Management of People at Work**, Collier Macmillan Publishers, 5. Basım, London, 1985.

BİNGÖL, Dursun; **İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998.

BİNGÖL, Dursun, "Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetimi", **İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Beta Basım, 1998.

BOZKURT, R.; "Toplam Kalite Uygulamasında Performans Ölçümü", Kalite İyileştirme Araç ve Yöntemleri, Sayı:630, Y.6, s.26, Ankara: MPM Yayınları, 1998.

BREWSTER, Chris; **International Human Resource Management**, London: Chartered Institute of Personnel and Development, May 2007.

BREWSTER, Chris, MAYRHOFER, Wolfgang, MICHAEL, Morley; **New Challenges for European Human Resource Management**, New York: Macmillan Press, 2000.

BÜYÜKUSLU, A. R.; **Globalizasyon Boyutunda İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Der Yayınevi,1998.

CAN, Halil, AKGÜN, Ahmet, KAVUNCUBAŞI, Şahin; **Kamu ve Özel Kesimde İnsan Kaynakları Yönetimi**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001.

CANDAN, Ekrem, Maliye Bakanlığı Bütçe Kontrolörü, "Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar", **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi**, sayı 38, 2006, s.32-38.

CASCIO, Wayne F.; **Managing Human Resources Productivity, Quality of Work Life, Profits**, McGraw-Hill, 1998.

CASCIO, Wayne, BAILEY, Elaine; "International Human Resource Management:The State of Research and Practice", **Global Perspectives of**

**Human Resource Management**, Ed: Oded Shenkar, New Jersey: Prentice Hall Inc., 1995, s.15-36.

CÖMERT, Nuran, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol", **İç Denetim Dergisi**, sayı 21, 2008 s.24-28

ÇELİK, Muhsin, GÖNEN, Seçkin, "Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Dergisi** (Erişim) www.ege.edu.tr, 30.04.2008, s.41-46

DEMİR, Volkan, "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Yıl:8, Sayı:11, 1999, s.98-105

DERELİ, Beliz, "Çokuluslu İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2005, yıl 4, sayı 7 s.59-81

DERELİ, Beliz, "İnsan Kaynakları Yönetiminde Dış Kaynaklardan Yararlanma", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**, Aralık 2003, sayı 4, s.119-127.

EFOM, "İnsan Kaynakları Yönetimi Süreç Olgunluk Seviyesi Aracı", **Kalder Yayını**, Aralık 2006.

EREN, Erol; **Yönetim ve Organizasyon**, İstanbul: Beta Basım, 2003.

ERSEN, Haldun, **Toplam Kalite ve İnsan Kaynakları Yönetim İlişkisi:Verimli ve Etkin Olmanın Yolu**, İstanbul: Yan Mat., 1997.

ERYILMAZ, Aslı, "J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı?", Deloitte, (Erişim) www.deloitte.com., 15 Mart 2008, s.24.

FINDIKÇI, İlhami; **İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Alfa Basım, 2003.

FITZ-ENZ, Jac; **Human Value Management**, San Fransisco,CA:Jossey-Bass, 1990.

FITZ-ENZ, Jac; **How to Measure Human Resources Management**, New York: McGraw-Hill, 2. basım, 1995.

FITZ-ENZ, Jac (der.), Human Resources Effectiveness Report, Saratoga, **CA:Saratoga Institute**,1997.

FİLİZÖZ, Berrin, “İnsan Kaynakları Yönetiminde Uluslararası Yaklaşım Gerekliliği”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, cilt 4, sayı 1, 2003, s. 161-180.

GÖKALP, Füsün, “Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, **Analiz – Muhasebe ve Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, sayı 14, 2005, s.107-115

GREENSPAN Alan, “İnsan Kaynağına Yatırım” , **Executive Excellence**, Yıl: 5, Sayı 59, s.16.

GÜLER, Ebru Çetin, “İşletmelerin E-İnsan Kaynakları Yönetimi ve E-İşe Alım Süreçlerindeki Gelişmeler”, **Ege Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Sosyoloji Bölümü, Ege Akademik Bakış Dergisi** cilt:6, sayı:1, Ocak 2006, s.17-23

GÜLTEKİN, Tumin, SEBİLCİOĞLU, Fikret, “Etkin İç Kontrollerin Faydaları”, **VI. Çözüm Ortaklığı Platformu**, PriceWaterhouseCoopers, (Erişim) <http://www.vergiportali.com/doc/fuar2007/etkinickontrol.pdf>, 3 Mart 2008.

GÜNEŞ, Züleyha, “İnsan Kaynakları Yönetimi”, **PHILIP & RICHARD’S Avrupa İnsan Kaynakları Merkezi**, 2001.

(Erişim) [www.philipperichards.com](http://www.philipperichards.com), 12.04.2008

GÜRÜN, Fethi; **Globalleşme ve Çokuluslu Şirketlerin İnsan Kaynakları Yönetimine Etkileri**, KAMU-İŞ Kamu İşletmeleri İşverenleri Sendikası, 2001.

HARVEY, Michael, FISHER, McPhail, Ruth and Moeller, Miriam, "Globalization and Its Impact on Global Managers' Decision Processes", **Human Resource Development International**, Vol. 12, No. 4, September 2009, s.353–370

HAYMAN Alison-ELLİMAN Tony, "Human Elements in Information System Design for Knowledge Workers", **International Journal of Information Management**, 2000.

HOLDEN, Len, HEGEWISCH, Ariane, BREWSTER, Chris, LOCKHART, Terry; **The European Human Resource Management**, Academic Press, 1992.

**Human Resource Financial Reports**, Santa Clara, CA: Saratoga Institute, 1991-1997.

"İç Kontrol Dokümanları ", (Erişim)

<http://www.erkankaraarslan.org/bolum/kitap/dosya/44.doc>, 30 Nisan 2008

ILO., Trade Unions and New Technology, Labour Education, Num 3/4,1996.

ILO, "Dünya İstihdam Raporu",

<http://www.ilo.org/public/turkish/region/eurpro/ankara/publ/wemplrep.pdf>, 30 Haziran 2008

"Internal Control", **Comptroller's Handbook**, Comptroller of the Currency, Administrator of National Banks, January 2001, s. 5

IONESCU, Luminita, "Internal Control, Human Resource Management, and Risk Assessment", **Economics, Management, and Financial Markets** Associate Professor, Spiru Haret University, 2007, vol. 2, s. 1-4.

İNCE, Emine, "Yeni Ticaret Yasası Bilişime Bir Yatırana On Kazandıracak", 10.10.2005, **Referans**, 17 Ekim 2005

İNCE, Mehmet, "Değişim Olgusu ve Örgütlerde İnsan Kaynakları Yönetiminin Değişen Fonksiyonları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 14, yıl 2005, s.319-339.

Business Conduct Principles Reference Guide, University of California, Irvine (Erişim) <http://www.internalcontrols.uci.edu/bizbook.pdf>

What is the Sarbanes Oxley Act?, (Erişim)

[http://www.quizlaw.com/hremployment\\_law/what\\_is\\_the\\_sarbanes\\_oxley\\_a.php](http://www.quizlaw.com/hremployment_law/what_is_the_sarbanes_oxley_a.php)

Toplam Kalite Yönetimi, (Erişim)

<http://www.profaj.com/ziyanurkose/txts/tky.doc>, 25 Mayıs 2008.

KESER, Aşkın, "Değişen Yönleriyle Personel Yönetimi:İnsan Kaynakları Yönetimi", **İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, cilt 4, sayı 1, sıra 7 , no 275, 2002, s.12-19.

KORAY, Meryem, **Değişen Koşullarda Sendikacılık**, İstanbul: TÜSES Türkiye Sosyal Ekonomik Siyasal Araştırmalar Vakfı, Temmuz, 1994.

KÖROĞLU, Çağrı, UÇMA, Tuğba, "İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi", **Mevzuat Dergisi**, sayı 103, Temmuz 2006, (Erişim) [www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com), 11 Mart 2008

KUTAL, Gülten; **Endüstri İlişkileri Açısından Çok Uluslu Şirketler**, İ.Ü İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1982.

LAWLER, III, Edward E., "İnsan Sermayesi", **Executive Excellence**, Yıl:6, Sayı:61, 2002, s. 16.

LENGNICK-HALL, L. Mark, LENGNICK-HALL, Cynthia A.; **Bilgi Ekonomisinde İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Dışbank Kitapları, Çev. Günhan Günay, 2004, s.112-113.

LORDOĞLU K., ÖZKAPLAN N., TÖRÜNER M.; **Çalışma İktisadı**, İstanbul: Beta Yayınları, 3. Baskı, 1999.

Maliye Bakanlığı, (Erişim) <http://www.maliye.gov.tr/>, 02.02.2008

MARKOWITHSCH, Jörg, KOLLINGER, Iris, WARMERDAM, John, MOEREL, Hans, KONRAD, John, BURELL, Catherine, GUILLE, David, SELLIN, Burkart; **Competence and Human Resource Development in Multinational Companies in Three European Union Member States**, Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities, 2002.

MENDENHALL, Mark, ODDOU, Gary; **Readings and Cases in International Human Resource Management**, Canada: South-Western College Publishing, 2000.

MUTLU, Esin (Can); **Uluslararası İşletmecilik**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1999.

NCR Veritabanı, Kurallar ve Süreçler, (Erişim) <http://iww.turkey.ncr.com>, 10 Mart 2008

NCR Veritabanı, (Erişim)  
[http://iww.turkey.ncr.com/controller/Policy\\_Index1.shtml](http://iww.turkey.ncr.com/controller/Policy_Index1.shtml), 10 Mart 2008

ORAN, Adil, "Enron Olayı", **ODTÜ İşletme Fakültesi**, (Erişim)  
<http://www.ba.metu.edu.tr/user/adil/BA-web/enron-atj.pdf>, 16 Temmuz 2008

ÖZEL, D. Yener, "Enerji Devi Enron'un Çöküşü ve Etkileri", **ekodialog.com – Özgün Ekonomi ve Makale Arşivi**, (Erişim) <http://www.ekodialog.com>, 12.Mart 2008

ÖZKANLI, Özlem; **İşbirliği ve Yönetim**, Ankara: Siyasal Yayıncılık, 1999.

ÖZŞUCA, Şerife Türcan, "Teknolojik Gelişme ve İstihdam", **İş ve İşçi Bulma Kurumu İstihdam Dergisi**, no 18, Ocak-Mart 1995, s.21-22

ÖZYÜREK, Mustafa, "Etkin Çalışan Bir Kurul: Hesap Uzmanları", **Milliyet**, 26.Şubat.1998.

PALMER, J. Margaret; **Performance Aprahisals**, İstanbul: Rota Yayıncılık, 1993.

PARLAK, Nurgün Kul, "Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminin Gelişimi", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Dergisi**, 2000/2. s. 93-108

PEARSON, Roland; **The Human Resource : Managing People and Work in The 1990s**, New York: McGraw-Hill, 1991.

Petrol-İş., **'90 Petrol-İş**, Yayın no:26, İstanbul, 1990.

PFEFFER, Jeffrey; **Güç Merkezli Yönetim – Örgütlerde Politika ve Nüfuz**, İstanbul: Boyner Holding Yayınları, Çev. Elif Özsayar, 1992.

PHILIPS, Jack J.; **Return on Investment in Training and Performance Improvement Programs.Houston, TX** : Gulf Publishing, 1997.

SALTIK, Nihal, "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası**, cilt: 2, sayı 26, 2007, s.58-69

SARAN, Ulvi, "Küresel Değişim Dinamiklerinin Kamu Yönetimi Alanındaki Etkileri", **Kamu yönetiminde ve Kamu Hizmetlerinde Kalite**, Ankara: Hizmet-İş Sendikası Yayınları, 2005, (Erişim) <http://www.sobiadacademy.net/sobem/e-kamuyonetim/kamuda-kalite/saran1.pdf>, 17 Mart 2008

Sayıştay, "Intosai İç Kontrol Standartları - 1994", (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai2.htm> 25 Mart 2008

SCHULLER, Randall S., FLORKOWSKI, Gary W., "International Human Resources Management", **Handbook for International Management Research**, Blackwell Publishers, 1996, s.351-401.

"Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Bilişim Teknolojileri Ve Politikaları Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara, 2001, (Erişim) <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/oik576.pdf>, 18 Mart 2008

"Sektör Anlatıyor", **E-Dönüşüm İcra Kurulu Toplantısı**, 19 Kasım 2004  
Sepetçiler Kasrı TÜBİSAD

SEZAL, İ., "İkinci Bin Yıl ve İkinci Toplumdan Üçüncü Bin Yıl ve Üçüncü Topluma", Bilgi Toplum, sayı 1, İstanbul: **Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı**, no 161, 1999.

SHENKAR Oded, "The Globalization of Human Resource Management: The Interdisciplinary Challenge", **Global Perspectives of Human Resource Management**, Prentice Hall Inc., 1995, s.11-13.

SNELL, Scott A., "Control Theory in Strategic Human Resource Management: The Mediating Effect Of Administrative Information", **Academy of Management Journal**, vol.35, no 2, 1992, s.292-327

SNELL, Scott, BOHLANDER, George; **Human Resource Management**, Thomson Higher Education, 2007, USA: Publishing, 2006.

STEVENS, George E.; **Cases and Exercises in Human Resource Management**, United States: McGraw-Hill, 1996.

STOVALL, Steven Austin; **Cases in Human Resources Management**, United States: Atomic Dog.

Sürdürülebilir Kalkınma Dünya Zirvesi Türkiye Ulusal Raporu (Taslak) (Bilgi ve İletişim Bölümü) (Erişim)

<http://www.tobb.org.tr/organizasyon/sanayi/kalitecevre/icindekiler.pdf>, 5 Nisan 2008

"Süreç Yönetimi ve İç Kontrol", **Strateji Geliştirme Başkanlığı**, İç Kontrol Dairesi, s.55-58

TAYLOR, Kit Sims, "The Brief Reign of the Knowledge Worker: Information Technology and Technological Unemployment", 1998, (Erişim) <http://distanceed.bcc.ctc.edu/econ/kst/BriefReign/kwork2.gif>, 26.2.2002

"Organizational Change, Information Technology and the New Economy Evidence from Unemployment Insurance Records", (Erişim) [http://wwwlib.umi.com/dissertation/preview\\_all/9992673](http://wwwlib.umi.com/dissertation/preview_all/9992673), 26.02.2002.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.B.M.M., (Erişim) <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html>, 20 Eylül 2009

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C. Başbakanlık, (Erişim) <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>, 20 Eylül 2009

TOKTAMIŞOĞLU Murat, AUF Mehmet; **Kötü Yöneticinin El Kitabı**, İstanbul: Kapital Medya A.Ş., Birinci Basım, 2002, sayfa 66-68

VAVRA, Tom; IDC Study Update: The Economic Impact of Software October 5, 2004 Software and Consulting Manager CEMA Region, IDC

TUNA O.-EKİN N.; **Otomasyon ve Sosyal Meseleleri**, İ.Ü. Yayın No 1486, İstanbul,1979.

TÜREDİ ÇATAK, Selda, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, yıl 8, sayı 91, Temmuz 2005. (Erişim) [www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com) s. 22-28

**Türkiye'nin Bilim ve Teknoloji Politikası**, TÜBİTAK-BTP, Ocak 1999  
Ankara, (Erişim)

[http://www.tubitak.gov.tr/tubitak\\_content\\_files/BTYPD/btyk/2/2btyk\\_karar.pdf](http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/btyk/2/2btyk_karar.pdf)

TÜRKOĞLU Yusuf, Bilgi ve İletişim Teknolojileri Yazılım Sektörü ve Dış Kaynak Kullanımı (OUTSOURCING), Haziran 2005, (Erişim)  
[http://www.vodasoft.com.tr/learningcenter/Bit\\_Yaz\\_Dkk.pdf](http://www.vodasoft.com.tr/learningcenter/Bit_Yaz_Dkk.pdf)

TAŞKIN, Uğur Serkan, “Bilgiyi Yönetmek” [www.insankaynaklari.com](http://www.insankaynaklari.com), 30 Haziran 2008

TAŞKIN, Uğur Serkan, “Gerçek Zamanlı Şirketler” (Erişim)  
[www.insankaynaklari.com](http://www.insankaynaklari.com), 30 Haziran 2008

TAŞKIN, Uğur Serkan, “Kurumsal Performans Yönetimi” (Erişim)  
[www.insankaynaklari.com](http://www.insankaynaklari.com), 30 Haziran 2008

UZAY, Şaban, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, [www.denetim.net](http://www.denetim.net), 10 Mart 2008

UZUN, Ali Kamil, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, sayı 16, 2006, s.44-46

UZUN, Fuat, “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Eylül 2007, Cilt:12, Sayı:19, s. 1-11.

UZUN, Yaşar, "İnsan Kaynakları ile İlgili Risklerin Yönetilmesi" **Sayıştay Dergisi**, 2007, Sayı.66-67, s. 53-66.

WERTHER, William B., DAVIS, Keith; **Human Resources and Personnel Management**, McGraw-Hill Education, 1989.

WORTMAN, Max S., LUTHANS, Fred; **Emerging Concepts in Management**, Macmillan Company, 1969.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar, Karar Tarihi: 10.06.2002  
Karar Sayısı:2002/4367 **Resmi Gazete**, Yayımlandığı Tarih ve Sayısı:09.07.2002/24810

YENTÜRK N., "Üretim ve Organizasyon Sisteminde Değişmeler ve Türkiye Uygulamaları", **'93- '94 Petrol- İş**, Petrol-İş Yayınları No 36, Nisan, 1995. (Erişim), [www.ismmmo.org](http://www.ismmmo.org), 22.04.2008, s.2-5

YÜKSEL, Öznur, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1998

YÜKSEL, Öznur; **Uluslararası İşletme Yönetimi ve Türkiye Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999.

## EKLER

## EK 1: Mülakat Formu

İç Kontrol Mülakat Formu		
Tür	Başlık	Tanım
		<b>İnsan Kaynakları Yönetiminin Kontrolü</b>
Risk	<b>İnsan Kaynakları Kritik İşlem Yönetim Riski</b>	Bordro maliyetleri birim içerisinde (saatlik ücretler, ticari tutarlar, genel giderler) yönetim hesaplamalarının birim büyük bir kısmını oluşturur ve hatalı hesaplama/taahsis diğer tutarların da hatalı hesaplanmasına, ya da yanlış periyoda tahsis edilmesine neden olur. Hatalı bilgi/varsayım ile projelere/müşterilere yüklenen masraf faturalarının ve maliyenin az/fazla tahminine neden olur.
Kontrol Hedefi	<b>İnsan Kaynakları Kritik İşlem Yönetimi</b>	İnsan Kaynakları kritik işlemleri resmi, geçerli ve güncel prosedürler ile desteklenir.
Risk	<b>Bordro Hesaplama İşlemi Riski</b>	Eğer bordrolar iyi yönetilmez ve düzenli olarak sulh edilemezse; var olmayan veya hayali çalışanlar rapor edilebilir. Az/fazla ödemeyi önlemek için, tüm zaman kayıtları korunmalı, onaylanmalı, ve doğru şekilde işlenmelidir. Standard olmayan işlemler enderdir; zayıf kontrol ve hile riski olarak algılanırlar, bu işlemler standart ödeme işlemlerindeki dalgalanmalar olarak kontrol edilmelidir. Hatalı hesaplamalar az/fazla ödemelere, ya da vergi denetimindeki problemlere neden olurlar.
Kontrol Hedefi	<b>Bordro Hesaplama İşlemi</b>	Bordro yetkili personelin yerine getirdiği iş veya servisler için onaylanmış oranları temel alır ve doğru ve tam olarak kaydedilir.
Faaliyet Kontrolü	Standart Olmayan Ödeme İşlemi	Standard olmayan ödeme işlemleri (örneğin manuel çekler, fazla mesai ücreti, primler, tazminatlar, özel ücretler) sistematik olarak <b>yetki çizelgesi</b> - Sözlüğe bakınız - ile uyum içinde onaylanır
Faaliyet Kontrolü	Bordro Muhasebe Hesabı Mutabakatı	En az üç ayda bir tüm genel travers hesapları bordroları için hesap uzlaştırmaları yapılır, ve hazırlayan dışındaki bir kişi tarafından incelenir. Uzlaştırma problemleri güncel olarak çözülür.
Kontrol Hedefi	Yerel Yasalara Uygun Sözleşme	Personel ile yapılan iş sözleşmesine istinaden, yerel yasalara uygun düzenlenmiş maddelerin iş sözleşmelerinde bulunması.
Kontrol Hedefi	Yazılı Uyarı	Şirket ahlak kuralları içerisinde bulunan düzenlemelere aykırı davranış halinde yazılı uyarı verilmesi.
Kontrol Hedefi	Disiplin İşlemi	Şirket kaynaklarını kötüye kullanma sonucu ortaya çıkan hile-dolandırıcılık halinde iç denetim bölümüne bilgi verilerek ilgili yasal işlemlerin başlatılması.
Kontrol Hedefi	İşe Giriş	Tüm işe alımlardan, insan kaynakları ymnetimi bölümü ve ilgili bölüm müdürlerinin yetkileri doğrultusunda personel alım işlemlerinin yapılması.
Kontrol Hedefi	Personel Eğitimi	Söz konusu eğitimin maliyeti, süresi ve eğitimin niçin alındığına dair şirket standart formlarının doldurulması ve şirket yetkilileri tarafından onaylanması.

<b>Kontrol Hedefi</b>	Geçici Personel İş Sözleşmesi Uzatımı	Sözleşme sürelerinin sona ermesinden sonra, ihtiyaç halinde ve gerekli onaylar yetkili mercilerden alındıktan sonra iş sözleşmesinin yasalara uygun olarak uzatılması.
<b>Kontrol Hedefi</b>	Terfiler	Bölmeler arası transferler ya da tekliflerde insan kaynakları yönetiminin direktifleri doğrultusunda çalışanların ünvan ve terfilerinin organize edilmesi.
<b>Kontrol Hedefi</b>	İşten Çıkarma	Şirket kurallarına uygunsuzluk, ilgili pozisyonun/bölümün kapanması ve personelin yetersizliği v.b. durumunda ilgili bölüm müdürlerinin insan kaynakları yönetimine bilgi vererek personel iş akdinin feshedilmesi.
		<b>Şirket Ana Merkez Kapsamındaki Genel Kontroller</b>
<b>Risk</b>	<b>Etik ve profesyonel davranış riski</b>	Kontrollü geliştirilmemiş veya iletilmemiş etik ve profesyonel davranışlar çalışanlarda yanlış anlaşılma yol açarak, zayıflamış bir kontrol ortamına neden olurlar.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Şirket kontrol seviyesi</b>	Etik, işletmeye yönelik, finansal, söylesel aktivitelerin zamanlı bir şekilde tanımlanmasını, izlenmesini ve çözülmesini garanti altına alın.
Faaliyet Kontrolü	Tüzel Etik poliçeler	SIRKET Etik Kuralları ve programları kullanışlıdır ve tüm yeni ve mevcut çalışanlar tarafından rahatça anlaşılabilir bir şekilde anlatılmıştır.
Faaliyet Kontrolü	SIRKET RAPORLAMA KURALLARI	SIRKET Rapor ve Muhasebe el kitabı ilgili tüm personel için mevcuttur (en son versiyonun basılmış ya da dijital bir kopyası) ve rahatça anlaşılabilir bir dilde yazılmıştır.
Faaliyet Kontrolü	SIRKET Elektronik Kitap	SIRKET E-Kitabı ilgili tüm personel için mevcuttur (en son versiyonun basılmış ya da dijital bir kopyası) ve rahatça anlaşılabilir bir dilde yazılmıştır.
Faaliyet Kontrolü	SIRKET IC KONTROL YONETMELIGI	SIRKET Dahili Kontroller El Kitabı ilgili tüm personel için mevcuttur (en son versiyonun basılmış ya da dijital bir kopyası) ve rahatça anlaşılabilir bir dilde yazılmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Yetki çizelgesi	<b>Yetki Çizelgesi</b> - bknz Sözlük - işlemler ve birimi finansal ya da sözleşmesel zorunluluklara teslim edebilme yetisi dahil, tüm çalışanlarla rahatça iletişim kurmuş ve hepsi tarafından anlaşılmiş delegeler için sınırları çizer.
Faaliyet Kontrolü	Organizasyon çizelgeleri	Güncel ve bilgi verici organizasyon çizelgeleri (hiyerarşi ve noktalı alan ilişkileri) belgelenmiş ve personele anlaşılır bir dil ile aktarılmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Görev dağılımı	<b>Görev Dağılımı Çizelgesi</b> - bknz Sözlük - ilgili otorite tarafından hazırlanmış, onaylanmış ve organizasyondaki değişimleri yansıtmak üzere güncelleştirilmiştir.
Faaliyet Kontrolü	Yasal yapı yönetimi	SIRKET yasal yapısında yapılan herhangi bir değişiklik, SIRKET E-Kitabı 6.4'e göre rapor edilir, düzenlenir ve yönetilir. Bu aynı zamanda Kalıcı Kuruluşlar - Sözlüğe bakınız - için de geçerlidir.
Faaliyet Kontrolü	Raporlama Bölümü Açılış/Kapanışı	RAPORLAMA SISTEMI Rapor birimi oluşturumu ve kapatımı, sadece Rapor Merkezi'nin izni ile uygulanacaktır. Ve sözleşmelerin yerel kısımları dahil tüm yerel etkinlikler ülke etkinliğine bağlı bir RAPORLAMA SISTEMI kodu ile rapor edilecektir.
Faaliyet Kontrolü	Teklif incelemesi	Tüm teklifler SIRKET E-Kitabı 5.12'ye göre inceleme ve onamaya tabidir.
Faaliyet Kontrolü	Kontrat standartları	Tüm kontratlar ve müteakip değişiklikler kabul edilmiş geçerli kontrat standartlarına uygun olarak yazılacaktır. (SIRKET E-Kitabı 6.6'ya bakınız).
Faaliyet Kontrolü	Büyük Proje Denetimi	Tüm büyük projeler SIRKET Dahili Kontrol El Kitabı'nın gerektirdiği yönetim seviyesindeki kişiler tarafından kontrol edilecektir.

Faaliyet Kontrolü	Ana Hesap Yönetimi	Ana muhasebe defteri genel hesapları (nakit, bordro, alınır ve satılır ticaret, envanter, kontrat hesapları vb...) güncellenmiştir ve alt-defterler ve dış rapor belirteçleri ile uyumludur ve doğruluk ile bütünlüğü garanti edebilmek için analiz edilmiştir.
Faaliyet Kontrolü	Defter Kapama İşlemi	Defter kapama işlemi - kapatma, düzenleme, takviye ve girdilerin elenmesi dahil uygun şekilde kontrol edilmiştir.
Faaliyet Kontrolü	RAPORLAMA SİSTEMİ ile Ana Hesap Yönetimi Anlaşması	Bu genel hesap defterinin aylık RAPORLAMA SİSTEMİ raporlamasıyla ilişkin uzlaşmasıdır.
Faaliyet Kontrolü	Bilanço Dışı Teslimatlar	Tüm bilanço dışı işlemler, işlemin gerçekliğini yansıtan RAPORLAMA SİSTEMİ raporlamasında bulunmaktadır.
Faaliyet Kontrolü	Yönetim İfşası	Yönetim bilginin, birimin uygulamalarının asıl sonuçlarını yansıtan Üst Yönetim'e rapor edildiğini garanti eder.
Faaliyet Kontrolü	Genel İşyeri ortamı risk yönetimi	Yönetim genel işyeri ortamındaki risklerin tanımlanması için uygulamalar kurar, bu riskleri değerlendirir ve uygun şekilde azaltır.
Faaliyet Kontrolü	Denetim tepki kontrolü	İç Denetim raporlarında ortaya çıkan tüm konular, kanuni denetim yönetimi mektupları ve dahili kendini vergilendirme kontrolü, uygun yönetim seviyesine rapor edilir ve düzenleyici hareket doğru zamanda uygulanır.
Faaliyet Kontrolü	Uygunsuzluk yönetimi	Herhangi bir uygunsuzluk potansiyeli ortaya çıktığında, zamanında araştırılır, ve tüm hileler ve hırsızlıklar keşfedilir yasal olarak rapor edilir ve SİRKET Dahili Kontrol El Kitabı kılavuzluğunda incelenir
Faaliyet Kontrolü	Doküman Depolanması	Tüm dokümanlar SİRKET E-Kitabı 6.5'e ve yasal gerekliliklere göre saklanır.
Faaliyet Kontrolü	Evrakların güvenliği	Tüm dokümanlar yerel talimatlara göre bu dokümanların güvenliği ve bilgiye uygun erişim ile saklanır.
Faaliyet Kontrolü	Yerel yasal yönetime olan vergi ve ödemeler	Yerel kanunlara göre tüm vergiler ve ödemeler tam olarak hesaplanır ve zamanında ödenir.
Faaliyet Kontrolü	Önceden numaralanmış dokümanlar	Tüm önceden numaralanmış dokümanlar ( örneğin : çek defterleri, makbuz defterleri, faturalar, masraf raporları... ) sistematik olarak tüm dokümanların ardışık olduğundan ve yeterli şekilde korundukların emin olmak için denetlenir.
Faaliyet Kontrolü	Yerleşim Kontrolleri	Tüm yerleşimler ve şubeler en az yıllık olarak ziyaret edilir, ve yerleşim/büro kontrolleri Sektör prensipleri ile uyumları açısından denetlenir.
		<b>Ana Merkeze Bağlı Bulunan Yabancı Ülkeler Kapsamındaki Genel Kontroller</b>
<b>Risk</b>	<b>Sabit Giderler İşlem Kontrol Riski</b>	Sabit giderlerin hataları kaydı kar/zarar beyanlarının az/fazla belirtilmesine neden olur ve hatalı hesaplamaların doğru hesaplamaları, ya da vergi hesaplamalarını etkilemesine neden olabilir. Giderlerin korunması hırsızlığı önlemede, doğru sigortalamada yardımcı olur ve gider traversinin değerlendirilmesinde kolaylık sağlar.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Sabit Giderler İşlem Kontrolü</b>	Uygun şekilde tanımlanmış ve periyodik olarak doğrulanmış giderler ve ilgili amortisman tam olarak ve kesinlikle ilave (müşteri finansman giderleri dahil), devir, transfer olarak kaydedilmiştir.
		<b>Bilgi Sistemleri Yönetiminin Kontrolü</b>
<b>Risk</b>	<b>Sistem ve uygulama tasarımı yönetim riski</b>	Kontrollerin olmaması iş yeri ihtiyaçlarını karşılamayan sistemlerde ve uygulamalarda, fonksiyonsuzluk ve bunu düzeltmek için fazladan gider gereksinimi doğurur.

<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Sistem ve uygulama tasarımı yönetimi</b>	Kontroller, Sistem ve Uygulamaların iş yeri ihtiyaçlarına uyacak üzere tasarlandığına veya düzenlendiğine, uygun şekilde düzenlenmiş, test edilmiş ve üretim ortamına taşınım sırasında onaylanmış olduklarına dahil güvence verir.
Faaliyet Kontrolü	Sistem Geliştirme Metodolojisi	Bir resmi sistemler gelişim metodolojisi, kuruluşa sistem gelişimi hayat döngüsü içerisinde rehberlik etmek üzere bulunmaktadır.
Faaliyet Kontrolü	Çalışma Ortamlarının Ayrılması	Gelişme, üretim ve tercihen test ortamları ayrılmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Kullanıcı Kabul Testi	Yasal ve belgelenmiş entegrasyon ve kullanıcı kabul testleri uygulamadan önce gerekli olmaktadır.
<b>Risk</b>	<b>Otomatik Veri İşlem Riski</b>	Kontrollerin olmaması, verinin eksik, hatalı, günceliğini yitirmiş olmasına neden olur ve bu durumda kullanılan işlemlerden alınacak çıktıların kesin olmamasına neden olur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Otomatik Veri İşlemi</b>	Kontrollerin tarif edilmiş olmasına, veri işleminin planlandığı gibi gittiğine, kesin ve tam olarak yapıldığına ve tüm anormalliklerin tespit edilip, araştırılıp düzenlendiğine dair mantıklı bir güvence sunar.
Faaliyet Kontrolü	Otomatik Veri İşlemi	Sistemler tüm otomatikleştirilmiş işlerin, arabirimlerin ve diğer veri işlemlerinin planlandığı gibi tamamlanmasına ve oluşabilecek her hangi bir anormalliğin araştırılıp düzeltilmiş olmasına olanak tanımak için düzenli olarak izlenir.
<b>Risk</b>	<b>Erişim Kontrol Riskleri</b>	Kontrolün olmaması uygulamalara uygun giriş izni olmayan insanların verilere ve uygulamalara ulaşmasına neden olur ve eğer bu niyet kötü ise iş yerinde ağır negatif etkilere sebep olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Erişim Kontrolleri</b>	Kontroller programlara ve veri dosyalarına olan mantıksal erişimin yetkili personel tarafından uygun şekilde kısıtlandığını garanti eder.
Faaliyet Kontrolü	Bilgi güvenliği hedef yönetimi	Resmi poliçeler, yönetim rolleri ve sorumluluklarını içeren bilgi güvenliği hedefleri belirler; bilgi işlem/bilgi sistemleri, ticari kullanıcılar ve bu poliçeler ticari birime özel uygulamalar / bilgi sistemi aracılığıyla tamamlanır .
Faaliyet Kontrolü	Kullanıcı Kimlik Kontrolleri	Kullanıcılar, şirket üretim sistemlerine erişebilmek için benzersiz bir Kimlik ve şifreye sahip olmalıdır. Şifreler periyodik olarak zaman aşımına uğramaya zorlanır, katı şifre yaratım kuralları izlenir, ve izlenmeyi önlemek için yeniden şifrelenir. Kullanıcılar dışarıda bırakılmadan önce sadece sınırlı sayıda yanlış girdi denemesi hakkına sahiptir.
Faaliyet Kontrolü	Kullanıcı Erişim Hakları İncelemesi	Birim yönetimi şirket sistemine kullanıcı erişim haklarını ve izinlerini inceler ve uygun bulunduğu zaman bu hakları kaldırır.
Faaliyet Kontrolü	Güçlü Profiller	<b>Güçlü kullanıcı profilleri</b> - Sözlüğe bakınız - ve şirket üretim sistemlerine yüksek seviyeli giriş hakları (örneğin; SAP_ALL) uygun şekilde yargılanır ve mümkün olduğunca az kişiye indirgenir.
<b>Risk</b>	<b>Veri Saklama Yönetim Riskleri</b>	Kontrollerin olmaması kritik verinin kaybına, bulunamamasına ya da çözümlenememesine neden olarak şirket performansında düşüşe ya da yasal gerekliliklere ulaşamamaya neden olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Veri Saklama Yönetimi</b>	Kontroller verinin arşivlendiğini, saklandığını ve birim ile ilgili olarak çağrıldığını, tüzel ve yasal gereksinimlere uyduğunu ve programlar ile veri dosyalarının düzenli olarak yedeklendiğini ve verinin işlemdeki bir hata veya beklenmedik bir rahatsızlık durumunda hemen yedekten alınabileceğinin mantıklı bir garantisini sunar.
Faaliyet Kontrolü	Yedekleme Yönetimi	Programların ve veri dosyalarının yedeklemeleri düzenlenir, uygulanır ve yedek medya izlenir. Yedek durumları ve yedek raporları başarılı bir sonucu garantilemek üzere incelenir.

Faaliyet Kontrolü	Test işlemi ve veri yenileme işlemi	Veri yenileme işlemi yapılır ve veri yenilemesi periyodik olarak test edilir.
<b>Risk</b>	<b>Bilgi İşlem Ekipmanı Koruma Riskleri</b>	Kontrolün olmaması uygulamalara uygun giriş izni olmayan insanların veri bilgisayar işletmelerine, servis tesislerine ve uygulamalara ulaşmasına neden olur ve eğer bu niyet kötü ise iş yerinde ağır negatif etkilere sebep olabilir. Veri merkezleri gereksiz çevresel tehlikeler altında bulunabilir böylece önemli bilgi kaybolabilir ya da bozulabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Bilgi İşlem Ekipmanı Korunması</b>	Kontroller bilgisayar ekipmanına ve saklama medyasına olan girişlerin sadece uygun şekilde yetkilendirilmiş personele indirgeneceğini ve bu veri merkezlerinin uygun şekilde çevresel hasarlardan korunacağını mantıklı güvencesini verir.
Faaliyet Kontrolü	Bilgisayar Bölümlerine Girişin Kontrolü	Servis tesislerine ve veri merkezlerine giriş fiziksel olarak güvence altına alınmalı ve (elektronik veya kağıda basılı şekilde) çıkışta belirtilmelidir.
<b>Risk</b>	<b>Kurtarma Planı Yönetim Riski</b>	Kontrollerin olmaması kritik sistem veya verinin ulaşamaz ya da geri döndürülemez olduğu durumlarda şirket performansının düşmesine neden olur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Kurtarma Planı Yönetimi</b>	Kontroller, resmi planların, kritik bilgi işlem servislerini ve bir sorunu takip eden uygulamaları ya da ticari sekteyi, sabit ticari gereklilikler uyarınca düzeltmek için var olduğuna dair makul güvence temin eder.
Faaliyet Kontrolü	Sorun giderme planı	Muntazam olarak onaylanmış şirket devamlılığı ve sorun giderme planları potansiyel problem risklerini tanımlar ve bütünlük, kurtarma işlemi ve geri kazanım gibi durumları inceler.
Faaliyet Kontrolü	Sorun Giderme planı testi	İş devamlılığı ve sorun giderme planı, kritik sistemler ve dış satıcıların da teste tabi tutulması için düzenli bir şekilde test edilir.
<b>Risk</b>	<b>Üçüncül Bilgi İşlem kontrolleri Riski</b>	Kontrollerin olmaması etkisiz kontratlara, zayıf performansa, yükümlülüklerin hatalı telaffuzuna ve gereksiz masrafa neden olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Üçüncül Bilgi İşlem kontrolleri</b>	Kontroller üçüncü kişi kaynaklarının uygun bilgi işlem kontrol ve servis seviyelerini taşıdığını mantıklı bir şekilde garanti eder.
<b>Vergi Yönetiminin Kontrolü</b>		
<b>Risk</b>	<b>Vergi Uygulama İşlemi Riski</b>	Bilançolarda kaydedilen mesuliyet/mülk hatalı olabilir. Ceza ve faiz uygulaması bu hatalı deklarasyonların bir sonucu olarak ortaya çıkabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Vergi Uygulama İşlemi</b>	Vergi Uygulaması işlemleri (gelir vergisi dışındaki vergiler de dahil) ve Gelir Vergisi muhasebesi tüm uygulanabilir vergilerin/geri dönüşlerin uygun olarak hesaplanıp/doldurulduğunu garanti edecek şekilde düzenlenir.
Faaliyet Kontrolü	Vergi İşlemi Bileşen İncelemesi	Bileşenler, tahminler, ve vergi işleminin elementleri (örneğin Vergi Paketi, vergi iadesi, vb...) incelenir ve <b>Kalıcı Kuruluş</b> - Sözlüğe bakınız - dahil uygun olarak onaylanır.
Faaliyet Kontrolü	Vergi Teminatı Raporu	Tüm vergi teminatları vergi hesaplarına yazılır ve RAPORLAMA SİSTEMİ Vergi Paketi'ne rapor edilir.
Faaliyet Kontrolü	Risk/Maruz Kalım Hükümleri	Bütün vergi riskleri/maruz kalımları (şüpheli vergi durumları dahil) bilinmektedir ve layıkıyla teftiş edilmiştir ve gerekli olduğunda engellenmiştir.
Faaliyet Kontrolü	Vergi İhtilafları	Vergi ihtilafları, durumun oluşumunun her anını yansıtacak şekilde belgelenmiştir. Ortaya çıkan tüm büyük durumlar SİRKET Tüzel Vergi/Sektör Vergi'ye iletilmiştir.
<b>Risk</b>	<b>Ertelenmiş Vergi Muhasebesi ve Raporlama Riski</b>	Vergi alacakları ve borçları bilançoda hatalı gösterilmiş, hatta özellikle vergi değerlendirilmesinde büyük bir hatalı gösterim olmuştur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Ertelenmiş Vergi Muhasebesi ve Raporlama</b>	Ertelenmiş Vergi miktarı tam olarak bilançoda belirtilmiştir ve sonrasında Ülkeleri baz olarak detaylı incelemesi yapılmıştır.

Faaliyet Kontrolü	Gecikmiş Vergi Evrakları	Tüm vergi borçları ve alacakları kaydedilir ve taslak sonuçları ile karşılaştırılır.
<b>Risk</b>	<b>Gelir vergisi uyumu riski</b>	Vergi alacakları ve borcu bilançoda hatalı belirtilmiştir. Hatalı vergi beyanından dolayı faiz ve cezalar olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Gelir vergisi uyumu</b>	Gelir vergisi uyum süreci, tedavüldeki ve gecikmeli gelir vergisi masraflarının finansal beyanlarda uygun olarak sunulduğuna dair makul teminat sağlar.
<b>Risk</b>	<b>Diğer vergi uyumu riski</b>	Vergi alacakları ve borcu bilançoda hatalı belirtilmiştir. Hatalı vergi beyanından dolayı faiz ve cezalar olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Diğer vergi uyumu</b>	Gelir-dışı vergi uyum süreci, gelir dışı vergi masraflarının (örneğin; satış ve kullanım vergileri, istihlak vergileri, VAT, GST, tüketim vergileri, emlak vergileri, PIT, sosyal sigorta, ve diğer gelir-dışı vergiler...) - sözlüğe bkz. - finansal beyanlarda uygun olarak sunulduğuna dair makul teminatlar sağlar.
<b>Risk</b>	<b>Transfer Fiyatlandırma Riskleri</b>	Birim dikkatli olarak hesaplanmamış riskler altına giriyor olabilir, böylece vergi borçlarında düşük hesaplamalar ile aynı zamanda cezalandırma riskine giriyor olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Transfer fiyatlandırması</b>	Sınır ötesi servislerin ilgili partiler arasındaki hazırlığı tüm girdiler için tanımlanmıştır, tüm yargılarda tutarlılık kesin olarak bilançoya kaydedilmiştir.
<b>Kanunlara Uygunluğun Kontrolü</b>		
<b>Risk</b>	<b>Davaya maruz kalım yönetimi riskleri</b>	İtiraz ve talepler uygun şekilde ve zamanında tanımlanmamıştır. Dava organizasyon içinde yeterli şekilde rapor edilmemiştir. Riskler yeterli şekilde gereksinimleri karşılamaz.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Davaya maruz kalım yönetimi</b>	Dava koşulları tanımlanır, rapor edilir, izlenir ve zamanlı bir şekilde çözülür.
Faaliyet Kontrolü	İhtilaf ve Talep Süreci	Tüm ihtilafların ve taleplerin, düzenli şekilde dikkate alındığı, izlendiği, <b>Sorumlu Finans Departmanı - Sözlüğe bakınız</b> - tarafından incelendiği ve <b>yetki çizelgesi</b> - Sözlüğe bakınız- ile uyumlu olduğunu garanti edecek bir işlem mevcuttur.
Faaliyet Kontrolü	Davaya maruz kalma süreci	Davaya maruz kalım ve talepler belirlenir ve Elektronik kitap bölüm 6 uyarınca Dava Raporuna ek olarak Sektör (ya da Şirket) Genel Danışmanına, güncellik esas alınarak rapor edilir.
<b>Gelirlerin Kontrolü</b>		
<b>Risk</b>	<b>Teklif yönetim riskleri</b>	Teklifler işaretlenir ve risk yönetiminden hatalı bilgi ile geçer; sonuç olarak onaylanan projeler farklı bir perspektiften uygulanır, bu maliyet, zaman, döviz, iş bölümü, veya gelir açısından olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Teklif Yönetimi</b>	Teklifler kesin ve tam olarak incelenir, fiyatlanır ve teklifin uygun zaman dilimi içerisinde denetlenmesine ve onaylanmasına olanak verecek şekilde imzalanan kontratın onaylanan özelliklere sahip olduğu açıklanabilir ve gerekli görüldüğü takdirde son onayı alınır.
Faaliyet Kontrolü	Teklif maliyet tahmini desteği	Tekliflerdeki tüm maliyet elementleri, detaylandırılmış, dayanaklandırılmış, ve değerlendirilebilir tahminlerle sağlanmıştır (yakın dönemdeki kalite kontrolü yapılmış benzer ürünlerin/ destek maliyeti tahminleri)
Faaliyet Kontrolü	Teklif maliyeti tahmin onayı	Tekliflerin verimi esnasında, tüm maliyet hesaplamaları projenin her elementinin maliyeti denetlenmiş ve fonksiyonel olarak sorumlu olan kişi tarafından imzalanmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Onaylanan tekliflerin uzlaşması	Tüm onaylanan teklifler <b>sıfır durumunda</b> uzlaştırılmıştır - Sözlüğe bakınız - 1) satış fiyatı 2) alan, şartlar ve koşullar, 3) nakit akışı 4) tolerans 5) riskler ve ihtimaller için karşılık uzlaşması ile ve farklar açısından belgelenmiş ve açıklanmıştır.

Faaliyet Kontrolü	Teklifin Uygulama Devamlılığı	Tüm teklifler için projenin teklif safhasından uygulama safhasına kadar, veya dokümantasyon sürecinden teklif takımından tüm durumlarda itibara sahip teklif takımına (kontrol ve finansal bilgi dahil) geçirilişine kadar bir yönetim devamlılığı vardır.
Faaliyet Kontrolü	Fırsat Planı Dökümantasyonu	Hem maliyet tasarrufu hem de teklif için ek gelir olanakları için yeterli şekilde belgelenmiş planlar mevcuttur. Bu planlar sunulmuş ve uygun yönetim seviyesi tarafından onaylanmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Ön Teklif Anlaşmaları	Teklifteki tüm anahtar elementler (satış fiyatı, iş dağılımı, risk profili vb...) resmi olarak anlaşılmıştır (örneğin uluslar arası ticaret birliği anlaşmaları) ve vergilendirme dahil tüm geçerli elementlerin projenin başlangıcından önce dikkate alındığı tüm SİRKET oluşumları arasında belgelenmiştir.
<b>Risk</b>	<b>Müşteri Siparişi Yönetim Riskleri</b>	Yetkisiz yapılan siparişler, İzlenilmemiş bütçe tanımlama kuralları, Uyuşmayan fatura ve nakliyat bilgileri, Faturaların yetkisiz kullanımı, Hayali faturalar, Kaydedilmemiş faturalar, Yanlış bir hesaba kaydedilmiş olabilecek faturalar, birden fazla, ya da tekrar yanlış hesap dönemine kaydedilmiş faturalar.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Müşteri Sipariş Yönetimi</b>	Tüm müşteri siparişleri uygun şekilde onaylanmıştır, işleme konulmuştur, güncel şekilde faturalandırılmıştır ve tam olarak kaydedilmiştir.
Faaliyet Kontrolü	Müşteri Sipariş Onayları	Müşteri onayları, sonraki değişimler ve sipariş iptalleri yetki çizelgesinde - Sözlüğe bakınız - belirlenmiş olan onay seviyelerine göre onaylanıp tam olarak muhasebe kayıtlarına girilecek ve "Eldeki Siparişler" bağdaştırılıp RAPORLAMA SİSTEM' a rapor edilecektir.
Faaliyet Kontrolü	Müşteri Sipariş Kaydı	Tüm kontrat şartları yerine getirildiği zaman sipariş kaydına siparişlerin kayıt edilmesini sağlayacak işlemler mevcuttur.
<b>Risk</b>	<b>Proje Uygulama Riski</b>	Hatalı proje bilgisi, ya da zayıf proje bilgi işlemi, hatalı yönetim kararlarına, ve muhasebe yanlışlarına sebep olur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Proje Uygulaması</b>	Projeler şeffaflıkla uygulanır, sağlanırlaştırılır ve rapor edilir, doğru rapor biriminde, kesin ve güncel veri ile birlikte titiz ve belgelenmiş son maliyet ve hasılatı destekler.
Faaliyet Kontrolü	Proje Maliyet Tahmin Süreci	Proje maliyetinin proje incelemesinde gösterilen rakamlara ulaşması ve muhasebe maksadında kullanılmasını garantilemek için detaylandırılmış, dayan aklandırılabilen, ve tüm farklı maliyet elementlerinin en az üç ayda bir güncellenen (ve üst finans birimi bünyesi tarafından incelenmiş) listesi sayesinde kanıtlanılabilir tahminlerde bulunulabilir.
Faaliyet Kontrolü	Proje İnceleme Süreci	İşlem kontratların masraf, nakit akışı, hazine, riskler, fırsatlar, karşılık ve ihtimaller açısından en az üç ayda bir yeniden incelenmesini garanti altına almak için uygulanır. SİRKET Rapor ve Muhasebe El Kitabı ve Kontroller El Kitabı gerekliliklerince incelemeler uygun olarak onaylanır ve açıklanır.
Faaliyet Kontrolü	Konsorsiyum Lider Proje İnceleme İşlemi	Konsorsiyum lideri tarafından tüm Sektör/İşyeri aktivitelerini kapsamak için ile ilgili tüm yerel kontrat aktivitelerini de içeren geniş bir kontrat incelemesi yapılır.
<b>Risk</b>	<b>Gelir Tanımlama Riski</b>	Proje gelirleri ve sınırları kesin olarak dönemin işlemleri üzerinden hesaplanmamış, ve SİRKET Raporlama ve Muhasebe El Kitabına göre rapor edilmemiştir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Gelir Tanımlaması</b>	Gelirin kazanıldığı zaman tanımlanmasını güvenceye almak için işlemler mevcuttur.
Faaliyet Kontrolü	Gelir RAPORLAMA KURALLARI ile hizalı olarak tanımlanır	Gelir SİRKET Rapor ve Muhasebe El Kitabı dahilinde Sıfır Durumunda - Sözlüğe bakınız - ve uygunluk konusunda düzenli olarak incelenen yerleşik kilometre taşları üstüne kurulmuş Sektör kılavuzları ile tanımlanır.
Faaliyet Kontrolü	Kontrat Segmentasyonu	Ekonomik satışın bir parçası olarak bazı kontratlar ciro edildiğinde, bu tip kontratlar SİRKET Rapor ve Muhasebe El Kitabı dahilince ve Tüzel Gurup Muhasebe onayınca segmentasyona uğratılır.

Faaliyet Kontrolü	Kar miktarı RAPORLAMA KURALLARI ile hizalı olarak tanımlanır	Negatif brüt kar miktarı olan tüm kontratların yeterli kayıplarının güncel kayıtları dahil, tüm sınırlar SİRKET Rapor ve Muhasebe El Kitabı uyarınca takdir edilir.
Faaliyet Kontrolü	Sipariş Raporlamasında Brüt Tolerans	Her projenin incelenmesindeki gibi alınan siparişlerde ve eldeki siparişlerdeki Brüt Tolerans üç ayda bir olarak güncellenerek sonuçtaki tolerans tahmin edilip en son onaylanan proje içinde belgelendirilir.
<b>Risk</b>	<b>Kabul Edilebilir Yönetim Riskleri</b>	Alınacak alt-travers üzerinde iyi bir kontrol olmadan, doğru kredi kontrol prosedürleri izlenemeyebilir, şüpheli borçlanma yanlış belirtilebilir ve yanlış eskime falsolu yönetim yorumlarıyla sonuçlanabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Alacak Hesabı Yönetimi</b>	Alacak Hesapları bilançoları uygun şekilde belirtilmiştir ve var olan işlemlerin sonuçları ve bilançoların telafisi mümkündür.
Faaliyet Kontrolü	Gecikmiş Alacak İşlemi	Detaylı bir gecikmiş alacak hesabı geçici bilançosu (gecikme vadesi solmuş ödeme üstünden yapılır) düzenlenir ve alt-travers ile aylık olarak uzlaştırılır (araştırma ve uzlaştırma masrafları dahil) Geç kalmış dengeyi geri kazanmak için hareket en kısa zamanda yapılmalıdır.
<b>Risk</b>	<b>Nakit ve Kredi Satışı Yönetim Riski</b>	Birim yetersiz veya tutarsız alacak hesabı toplama poliçesine sahip olabilir ve yetersiz/verimsiz toplama ile sonuçlanabilecek prosedürler olabilir. Nakit alıcılarının yanlış uygulanması veya suiistimali tanımlanamayabilir ve güncel olarak düzeltilip/önlenemeyebilir. Hatalı gecikmiş bilanço kuşku hesaplarının yalan ifadelerine olanak tanıyabilir. Bölgeden alınan ödemeler sahtekarca kullanılmıştır.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Nakit ve Kredi Satışı Yönetimi</b>	Nakit ve kredi satışları toplanır, kayıt edilir ve acilen ve tam olarak depozit edilir.
Faaliyet Kontrolü	Faturalandırma Süreci	Tüm faturalar zamanlı olarak tüm diğer destekleyici dokümanlar ve kontrat gereksinimleri uyarınca hazırlanır ve gönderilir, ve genel traverse en kısa zamanda kaydedilir.
<b>Risk</b>	<b>Veri Bütünlüğü Riski</b>	Hatalı fiyatlandırma verilerini yansıtan finansal sistemler, yönetimde tutarlı olmayan raporlara neden olurlar.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Müşteri Veri Bütünlüğü</b>	Müşteri ana veri dosyası bütünlüğü sağlanır.
		<b>Giderlerin Kontrolü</b>
<b>Risk</b>	<b>Satıcı yönetim riskleri</b>	Zayıf şekilde kontrat altına alınmış, veya idare edilmiş satıcılar zayıf bir ekonomik pozisyona sebep olabilir, ve zayıf satıcı bilgileri hatalı muhasebe ve işin yetersiz etkinlikte uygulanmasına neden olur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Satıcı Yönetimi</b>	Seçim, satıcıyla bağlantı, satın alım ve verinin alımı uygun şekilde kontrol edilmiştir .
Faaliyet Kontrolü	Tedarikçi Seçim Süreci	Tedarikçi (alt müteahhit dahil) seçimi için yerleşik süreçler bulunmaktadır. Bu süreçler aşağıdakileri içermelidir: 1) Rekabete dayanan teklif 2) Dokümantasyon ve taban kaynak seçimi için uygun onay 3) Tedarikçi seçimin kararının makbuliyeti (tedarikçi kredi değeri kontrolü dahil) 4) Kritik alımlar için alternatif tedarikçi tanımlanması 5) Tek seferlik satıcının yönetimi
<b>Risk</b>	<b>Alım Siparişi Uygulama Süreci Riski</b>	Zayıf alım emirleri uygulanması genel maliyeti, şeffaflığı, dolandırıcılık ihtimalini, ve doğru gerekli servis ücretini ödemeyi etkiler.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Alım Siparişi Uygulama Süreci</b>	Mal ve servisler için alım emirleri uygun şekilde onaylanmıştır.

Faaliyet Kontrolü	Alım emri ve talep süreci	Satın alma siparişi süreci mevcuttur ve takibini sağlayan birim seviyesinde müracaat edilir:1) Alım siparişleri ve alım talep notları işlem birimine uygun olarak organizasyonu sağlamak için kullanılır2) Talep notları gündeme getirilir ve alım siparişlerinin verilmesi uyarınca uygun şekilde onaylanır3) Tüm alım siparişleri değerlendirilir 4) Tüm alım siparişleri, değişim siparişleri dahil yasal olarak yetkili kişi tarafından onaylanır. 5) Askıda olan tüm alım siparişleri aylık olarak incelenir 6) Tüm talep notları en son teknik özelliklere karşı kontrol edilir ve mühendislik departmanınca onaylanır 7) Alım siparişleri kesin bir netlikle girilir.
Faaliyet Kontrolü	Kredi/Borç Kartı Yönetimi	Kredi/borç kartları (seyahat kartları, alım/teminat kartları, petrol kredisi, filo yönetim kartları, vb...) aşağıdakileri garantileyecek işlemlere sahiptir: 1) Kartların açılışı ve kapanışı uygun şekilde yetkilendirilir ve izlenir. 2) Bir çalışanın harcama limiti iş fonksiyonlarına uygun olarak sınırlandırılır. 3) Ödemeler aylık olarak detaylı şekilde incelenir, ve kart sahibinin danışmanı tarafından onaylanır. 4) Rasgele ve periyodik olarak masraf verilerinin denetimi yapılır (miktar, harcama tipleri, vb...). 5) Birim kredi kartlarının harcamaları aylık olarak birim poliçesine uyacak limitlerde ve miktarlarda olduklarının garanti altına alınması için incelenir. 6) Şirket kartlarına yüklenen tüm seyahat giderleri çalışanın kişisel hesaplarından ödenir.
<b>Risk</b>	<b>Sipariş Edilen Ürün İşlemlerinin Fatura Riski</b>	Etkili olmayan ürün faturalandırılması üretimde nicelik olarak eksik ya da gerekli işten farkı kalitenin uygulanmasına neden olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Sipariş Edilen Ürün İşlemlerinin Faturası</b>	Birim sipariş edileni alır, ürünler alındığında sayılır ve ürün siparişi esnasında verilen sayıya uygunluğu tutarlı olur. (Alınan ürün ya da servis sipariş edildiğinde uyduğu zaman). Alınan ürünlerin kalite kontrolü yapılır.
<b>Risk</b>	<b>Ödeme ve Borç Muhasebesi Riski</b>	Borçların yanlış kaydedilmesi ve rapor edilmesi, zayıf tahmin edilmiş son masrafa ve hatalı risk profiline neden olur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Ödeme ve Borç Muhasebesi</b>	Ödemeler ve borçlar doğru miktarlarda, doğru hesaplarda ve doğru muhasebe periyodunda hesaplanır.
Faaliyet Kontrolü	Satıcı faturalama işlemi	Satıcı faturaları uygun periyotlarla, faturanın alımı üzerine hesap kayda girilir. Satıcı faturaları, alım siparişleriyle ve mümkün olduğunda ürün faturası/servis faturası notları ile karşılaştırılır. Tüm tutarsızlıklar incelenir, araştırılır ve zamanlı olarak çözülür.
<b>Risk</b>	<b>Nakit Ödeme Yönetim Riskleri</b>	Etkili olarak kontrol edilmeyen ödemeler hile, fazla ödemesi, ve güncel ve gelecekteki harcama tahminlerinde şeffaflık eksikliği, ve banka anlaşmalarının ihlali ile sonuçlanabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Nakit Ödeme Yönetimi</b>	Her bir nakit ödemesi güvenilir kişilere bağlanmıştır, doğru şekilde hazırlanmış ve kaydedilmiş, ve uygun şekilde onaylanmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Ödeme Onayı	Ödemeler (çek, elektronik banka transferleri, vb...) biri SVP Maliyesinden özel onay alınmadığı sürece, biri Maliyeden olmak üzere iki imza ile onaylanır. Uygulandıkları zaman periyoduna göre kayıt edilirler.
Faaliyet Kontrolü	Görevlerin ödenek muafiyeti ayırımı	Çekler ödemeleri kaydeden ve onaylayanlardan bağımsız olan kişiler tarafından postalanır veya telgraf yolu ile iletilir.
<b>Risk</b>	<b>Veri Bütünlüğü Riski</b>	Hatalı fiyatlandırma verilerini yansıtan finansal sistemler, yönetimde tutarlı olmayan raporlara neden olurlar.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Satıcı Veri Bütünlüğü</b>	Satıcı ana veri dosyası bütünlüğü sağlanır.
<b>Envanter Yönetiminin Kontrolü</b>		
<b>Risk</b>	<b>Stok Maliyet İşlem Riski</b>	Stok maliyetinin hatalı değerlendirilmesi proje sonuçlarını çarpıtabilir, ve projeler ile genel traversler arasında uzlaştırma problemleri çıkabilir. Bu P&L hesabında yanlış ifadeye, ya da müşteriye hatalı talebe neden olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Stok Maliyet İşlemi</b>	Bütün kaydedilmiş stok maliyetleri ve mevcut aktivite temsil eden transferler uygun şekilde onaylanmış, işlenmiş ve değerlendirilmiştir.

Faaliyet Kontrolü	Stok Listesi Yönetimi	Stok listesi, aylık olarak anormal miktar veya birim değerlerini, sıfır değerli öğeleri temizlemek için ve stok listesinin doğruluğunu sağlamak için incelenir. Stok tüketimi olabileceği durumlarda, anormal hareket için inceleme yapılır.
<b>Risk</b>	<b>Stok Kontrol Riskleri</b>	Stokun hatalı idaresi. Stoklar uygun şekilde korunmamıştır veya saklanmamıştır.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Stok Kontrolü</b>	Stoklar uygun şekilde doğrulanmış ve saklanmıştır.
Faaliyet Kontrolü	Fiziksel stok yönetimi	Alan dışı stok dahil, fiziksel stokun periyodik olarak SİRKET İç Kontrol El Kitabı dahilinde onaylanır, ve stok kayıtları ile uzlaştırılır, ve fiziksel stok ile farkları araştırılır.
		<b>Üretimin Kontrolü</b>
<b>Risk</b>	<b>Üretim Muhasebe Kontrol Riski</b>	Stok maliyetinin hatalı değerlendirilmesi proje sonuçlarını çarpıtabilir, ve projeler ile genel traversler arasında uzlaştırma problemleri çıkabilir. Bu P&L hesabında yanlış ifadeye, ya da müşteriye hatalı talebe neden olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Üretim Muhasebe Kontrolü</b>	Bütün kaydedilmiş <b>üretim ve transferleri</b> - Sözlüğe bakınız - temsil eden transferler uygun şekilde onaylanmış, işlenmiş ve değerlendirilmiştir.
Faaliyet Kontrolü	Üretim için genel uygulama oranı	Üretim uygulaması oranları (en azından yıllık olarak) incelenir, gerektiği takdirde değişimler onaylanır ve uygun şekilde uygulanır.
Faaliyet Kontrolü	Materyal idare senedi	Metraj (BoM) dosyaları güncellenir ve her parçanın maliyetini yansıtmak üzere düzenlenir. Tüm BoM değişimleri uygun seviyedeki yönetim tarafından onaylanır. BoM değişimlerinin göze çarpan materyal gereksinimlerindeki, güncel stoktaki ve gelecek maliyetlerdeki etkileri güncel olarak analiz edilir. Farklı BoM dosyalarının (Mühendislik, Üretim, Alım) muhafaza edildiği durumlarda tutarlılığın korunumu için düzenli incelemelerde bulunulur.
<b>Risk</b>	<b>Standard Maliyet ve Üretim İhtilafı Risk Analizi</b>	Mevcut sabit gider tahmini üretim döngüsünün doğru değerlendirilmesi ile P&L içinde yanlış ifadenin olmasını ve ilerideki üretim hesaplamalarında zayıf geri beslemeleri önler.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Standard Maliyet ve Üretim İhtilafı Analizi</b>	Standard maliyetler belirlenir ve üretim ihtilafları analiz edilir.
		<b>Hazine'nin Kontrolü</b>
<b>Risk</b>	<b>Finansal Fon Yönetim Riskleri</b>	Finansal fonlar onaylanmamış maliyetlerde veya şartlarda alınmış olabilir. Kısıtlayıcı anlaşmalara maruz kalmış olabilir ve grup tabloları oluşturulabilir. Finansman yasa dışı olabilir ya da Tüzel poliçe ihlal ediliyor olabilir. Vergiler, para cezaları, cezalar, davalar ya da finansal market ile kopukluk durumu ile karşı karşıya gelinebilir. Borç kısıtlamaları ve anlaşmaları ihlal edilebilir. Uygun olmayan hesap kesimi veya değerlendirme, belirli mali verilerin dikkate alınmaması ya da yanlış raporlama veya sınıflandırma nedeniyle mali tablolar yanlış beyan edilebilir. Raporlar kesin doğrulukta olmayabilir ve daha sonra verilecek kritik kararlar bu hatalı bilgi üstüne yapılabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Finansal Fon Yönetimi</b>	Borçlanma ve finansal işlemler, finansal sergileme yönetimi ve banka yönetimi Sektör ve Tüzel direktifler doğrultusunda (Elektronik Kitap bölüm 5) uygulanmalıdır ve Sektör SVP Finans ve Tüzel SVP Fon ve Hazine tarafından resmen onaylanmalıdır.
Faaliyet Kontrolü	Borç ve Finansman İşlemleri Onayı	Tüm borç ve finansman işlemleri yetkili yerel/Sektör yönetimi ve Tüzel Hazine'nin onayını gerektirir. Tüm yerel işlemler kesin olarak ve tam olarak Tüzel Hazine'ye rapor edilir.
Faaliyet Kontrolü	İkincil Aranjman Yönetimi	Tüzel onayı gerektiren dış kambiyo dışında herhangi bir unsuru kullanan aranjmanlar dahil dış finans kurumlarına sahip bütün ikincil aranjmanlar Elektronik Kitap Bölüm5 uyarınca onay gerektirmektedir. Yerel olarak ilgilenilen tüm yatırım işlemleri kesin olarak ve tam olarak Tüzel Hazine'ye rapor edilir.

Faaliyet Kontrolü	Banka Hesaplarının Açılması ve Rapor Edilmesi	Herhangi bir banka hesabı açma işlemi Elektronik Kitap 5.25'de yansıtıldığı üzere yapılacaktır. Var olan tüm banka hesapları, var olan hesaplara yapılan değişiklikler ve yeni hesaplar en kısa zamanda SİRKET banka hesapları veri tabanında görünecektir.
Faaliyet Kontrolü	Banka Vekalet Yönetimi	Banka vekaleti üstünde imza yetkisi olan kişilerin listesi, birimin geçerli personelinden oluşturulacaktır, en az sayıda tutulacaktır, düzenli olarak güncellenecek ve bankaya ve Tüzel Hazine'ye bildirilecektir.
<b>Risk</b>	<b>Finansal Operasyon Rapor Riskleri</b>	Kambiyo servisleri döviz kurundaki dalgalanmaların etkisiyle bağlantılı olarak tanımlanamayabilir ya da asgariye indirilemeyebilir . Kambiyo servisleri kısıtlanmaz. İzinsiz veya uygunsuz kısıtlayıcı işlemler yapılmıştır. Döviz kazanımları ve kayıpları zamanlı ve kesik olarak tüzellik kayıplarına geçmeyerek kanuni gereksinimlerin ve Kabul Edilmiş Uluslararası Muhasebe Kuralları'nın ihlaline neden olmuştur.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Finansal Operasyon Raporlaması</b>	Finansal operasyonlar uygun şekilde değerlendirilir, kaydedilir ve rapor edilir.
Faaliyet Kontrolü	Finansal cephe yönetimi	Finansal bildirimler en az aylık olarak tanımlanır ve incelenir. Doğru finansal tahsisler yapılır. Tüm ihtiyaç fazlası ödemeler iptal edilir. Koruma anlaşmalarını destekleyecek yeterlilikte evrak sağlanacaktır.
Faaliyet Kontrolü	Tahvil ve Garantiler fırsat yönetimi	Tüm antrepoya koyulum ve garanti tesisleri doğru zamanlı iptaller, azaltım ve geri dönüşler ile, Elektronik Kitap 5.7'e riayeten yönetilir, ve tam olarak Antrepolar ve Garantiler veri tabanına kaydedilir.
<b>Risk</b>	<b>Ödeme Güvenliği Kontrol Riski</b>	Nakit ya da tahviller kaybolabilir, çalınabilir, yok edilebilir ya da geçici olarak dağılılabılır. Fiziksel korumada, onaylamada, ve işlem sırasındaki hatalar ve atlamalar tanımlanıp düzeltilemeyebilir. Var olan dahili kontrol tekniklerinin açığına yakalayan işlemler uygulanabilir. Hata potansiyeli, hırsızlık, önemli ödemeler ve ilgili hissedar işlemleri büyük ölçüde artış gösterir. Yatırımlar, yasadışı ya da para cezası veya diğer yatırım kayıplarıyla sonuçlanan tüzel polişe ihlali ile yapılmış olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Ödeme Güvenliği Kontrolü</b>	Ödeme yolları uygun şekilde kontrol edilir ve güvende tutulur.
Faaliyet Kontrolü	Çeklerin fiziksel güvenliği	Çekler fiziksel olarak güvenlik altında tutulur, sayıca olarak kontrol edilir, asla "hamiline" (ya da "nakit halinde") verilmez, ve asla banka tarafından imzalanmaz, ve asla uygun kanıt olmadan imzalanmaz.
Faaliyet Kontrolü	Banka Hesabı Uzlaştırma İşlemi	Tüm banka hesapları hesap özetleri ile en az aylık olarak, nakit alıcısından ve ödeyecek kurumdan bağımsız bir çalışan tarafından yapılır, ve bir denetmen tarafından incelenip onaylanır. Uzlaştırılan kısımları uzaklaştırmak için en kısa zamanda harekete geçilir ve üç ayın üstünde hiçbir uzlaştırma işi kalmaz.
Faaliyet Kontrolü	Nakit Depolaması	Nakit en uygun güvenlik depolama cihazında ve yerel güvenlik ortamı göz önünde tutularak ve pratik dağıtım ihtiyaçlarına göre saklanır.
Faaliyet Kontrolü	Nakit Aktarımı Kontrolü	Nakit belirli işlemlerle kısıtlıdır ve bu işlemlerin limitleri düzenli olarak alternatif ödeme metotları olarak incelenir.
Faaliyet Kontrolü	Nakit Ödeme Yetkilendirilişi	Nakit ödeme yapımı için gerekli yetkilendirme <b>çizelgesi</b> - Sözlüğe bakınız - tarafından desteklenir. Bu işlemler yasal olarak belgelendirilir. Bu işlemlerin gözetimi ve muhasebesi <b>Görev Dağılımı Çizelgesine</b> - Sözlüğe bakınız - göre yapılır.
Faaliyet Kontrolü	Küçük nakit uzlaştırmaları	Bütün küçük nakit miktarları en az aylık olarak incelenecek, kapatılan hesaplar açılanlarla uzlaştırılacak, işlemler bağımsız bir çalışan tarafından yapılacak ve uygun bir denetçi tarafından incelenecek.
<b>Risk</b>	<b>İnternet Bankacılığı Yönetim Riski</b>	Nakit ya da tahviller kaybolabilir, çalınabilir, yok edilebilir ya da geçici olarak dağılılabılır. Fiziksel korumada, onaylamada, ve işlem sırasındaki hatalar ve atlamalar tanımlanıp düzeltilemeyebilir. Finansal beyanlar ve kayıtlar; hatalı kesinti ya da değerlendirme, belirli finansal verinin ihmali, yanlış kayıt ya da sınıflandırmaya bağlı olarak yanlış ifade edilmiş olabilir . Var olan dahili kontrol tekniklerinin açığına ortaya çıkaran süreçler sağlanabilir. Hata potansiyeli, hırsızlık, önemli ödemeler ve ilgili hissedar işlemleri büyük ölçüde artar.

<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>İnternet Bankacılığı Yönetimi</b>	İşlemler, uygun şekilde yetkilendirilmiş ve kesin ve zamanlı kaydedilmiş elektronik bankacılık sistemiyle uygulamaya konulur ve işlenir.
Faaliyet Kontrolü	İnternet Bankacılığı Kimlik Kontrolleri	Kullanıcı Kimlikleri ve elektronik bankacılık sistemine erişim hakları sistemdeki kullanıcılardan bağımsız hiç bir hazırlayıcı veya onaylayıcı hakkı olmayan en az iki kişi tarafından yönetilir ve kontrol edilir. Kullanıcı Kimliklerinin yaratımı en az iki yöneticinin iznini gerektirir.
		<b>Raporlama ve Muhasebenin Kontrolü</b>
<b>Risk</b>	<b>Finansal raporlama ve bildirim işlemi riskleri</b>	Halka açık bilanço bildirimleri Kabul Edilmiş Uluslararası Muhasebe Kuralları ile uzlaşma içerisinde hazırlanmamış olabilir ya da bilançolar gündem girdisi olarak yanlış ifade edilebilirler, atlanabilirler, hatalı periyot içinde kaydedilmiş olabilirler, kopyalanabilirler, ve/veya hatalı kaydedilebilirler. Düzenleyici kuruluşların gereksinimleri ve diğer hükmen raporlama gereksinimleri ihlal edilebilir. Pay sahibi dava ile karşılaşılabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Finansal Raporlama ve Bildirim İşlemi</b>	Düzenli olarak finansal raporlama ve bildirim işlemleri bulunmaktadır.
Faaliyet Kontrolü	Ana Hesap Yönetimi Girdi kontrolleri	Tüm girdiler (özel sistem üretimi girdiler, genel travers günlüğü girdileri dahil...) incelenir ve onaylanır (destek dokümantasyon ile birlikte) <b>yetki çizelgesi</b> - Sözlüğe bakınız - uyarınca ve destek dokümantasyon ile birlikte onaylanır.
Faaliyet Kontrolü	Hesap Bakiyesi İncelenmesi	Bakiyelerin mantıklı, yerinde ve daha önce verilmiş muhasebe poliçeleri ile uyumlu olduklarından emin olmak için bir kalite incelemesi yapılır (SİRKET Raporlama ve Muhasebe El Kitabı'na bakınız).
Faaliyet Kontrolü	İşlem Listesi Kapatımı	Aylık olarak uygulanan ve sorumlu Finansal birim - Sözlüğe bakınız - tarafından imzalanan tüm işlemlerin kapatımı için bir liste vardır.
Faaliyet Kontrolü	Kanuni hesap işlem İdari Heyeti	Yıl sonu meşru hesapları İdari Heyeti tarafından onaylanır ve meşru denetçiler tarafından yıl sonunu takiben üç ay içinde kapatılır. Tüm uzlaşmalar RAPORLAMA SİSTEMİ yetkililerine SİRKET Kabul Edilmiş Uluslararası Muhasebe Kuralları 'na dayanarak rapor edilmiştir, uygulanmıştır, meşru denetçilerin tüm ayarlamalı yapılmıştır, eğer gerekirse, Genel Travers üstüne geçirilmiş ve RAPORLAMA SİSTEMİ' a güncel olarak rapor edilmiştir.
<b>Risk</b>	<b>Firma içi işlem yönetimi riski</b>	Firma içi bilançolar SİRKET kılavuzuna kesin ve uygun olarak rapor edilmemişse hatalı konsolidasyonlara sebep olabilir.
<b>Kontrol Hedefi</b>	<b>Firma İçi İşlem Yönetimi</b>	Firma içi işlemler tam bir konsolidasyonu garantilemek için doğru şekilde belirtilmiştir.
Faaliyet Kontrolü	Firma İçi İşlem Bütünlüğü	Tüm firma içi işlemler (gönderen/alan) geri dönüş maliyetleri dahil uygun dokümantasyon ile desteklenir. İç firma işlemleri incelenir ve düzenli olarak faturalandırılır.
Faaliyet Kontrolü	NAKİT SİSTEMİ kaydı	Tüm iç firma bilançoları (alan/gönderen) NAKİT SİSTEMİ' de kaydedilmiştir ve tartışılması güncel ve etkili bir şekilde yapılır.
Faaliyet Kontrolü	İç Firma Uzlaşma İşlemleri	Aylık iç firma onaylamalarının ve uzlaşma işlemlerinin uygulanması, bir kapanma işleminin parçası olarak, RAPORLAMA SİSTEMİ' a rapor edilir. Özellikle, tüm iç firma bilançoları ; örneğin 100.000 Euro üstü olanlar yasal olarak onaylanır.

## ÖZET

BASKU, Ferruh. Uluslararası İnsan Kaynakları Yönetiminde İç Kontrol Etkinliği, Alstom ve NCR Örneğinde Uygulanması, Doktora Tezi, Ankara, 2009

Günümüzde oldukça önemli bir yer tutan iç kontrol sisteminin özellikle uluslararası şirketlerin insan kaynakları yönetimi bölümlerinin liderliğinde, merkez ve merkeze bağlı bulunan ülkelerdeki iç kontrol mekanizmalarının etkinliği, uygulanmasının önemi ve bunların insan kaynakları yönetimi ile ilişkisinin belirlenerek, iç kontrol sistemindeki eksikliklerin giderilmesi için insan kaynakları çatısı altında toplanması ve firmalarda etkin bir şekilde uygulanabilir olması amaçlanmaktadır.

Tez, enerji ve bilişim sektörleri içerisinde insan kaynakları ve iç kontrol alanını kapsayarak, uluslararası firmalar olan ALSTOM ve NCR örnekleri çerçevesinde Türkiye’de kurumsallaşma hedefleri olan firmaların üzerine çıkarımlarda bulunulmasını sağlamaktadır. Araştırmada ALSTOM ve NCR firmalarının Türkiye’de faaliyet gösteren organizasyonlarından faydalanılmıştır.

Bu araştırma, kesitsel ve tanımlayıcı ağırlıklıdır. Araştırma uluslararası NCR ve Alstom firmalarında 01.03.2008 ile 01.09.2008 tarihleri arasında mülakatlar halinde uygulanmıştır.

İç kontrol sisteminin güvenilir, sağlam, temelleri şirket gelişme politikasıyla doğru orantılı, çağa ayak uydurabilir, rutin olmayan işleyişler karşısında cevap vermeye hazır olmasının şirketin devam sürecini pozitif yönde etkileyip rekabet gücünü arttıracığı söylenebilir. İnsan kaynaklarında yapılacak iyi bir organizasyonla tüm departmanların ve bunlara bağlı çalışan personelin iç kontrolü sağlanıp organizasyonlar daha etkin ve faydalı hale getirilebilir. Periyodik olarak yapılan kontrollerde disiplinin sağlanması ve

görevlerin tam olarak yerine getirilmesini, eksik bulunan işlevlerin tamamlanmasını sağlayacaktır.

**Anahtar Sözcükler**

1. Uluslararası İnsan Kaynakları
2. İç Kontrol
3. İç Denetim
4. Görev Ayrımı
5. Yetki Devri

## **ABSTRACT**

BASKU, Ferruh. Internal Control Activity Under International Human Resource Management, Applications in Alstom and NCR Examples, PhD Thesis, Ankara, 2009

To find the relationship between internal control, which currently holds a very important place, and Human Resource Management, to realize the importance and the efficiency of internal control activities under the roof of Human Resource Management related with international companies and subsidiaries in the countries to find the missing points and improve them is the main purpose of the thesis.

Covering the Human Resources and internal control within energy sector and informatics sector, the thesis helps to clarify the inference in international companies like Alstom and NCR for organizations targeted to be institutional in Turkey. During this research, Alstom and NCR companies' subsidiaries in Turkey were used.

This research is performed as an interview with Alstom and NCR between 01.03.2008 and 01.09.2008. Additionally, it is episodic and definitional.

Internal control system should be trustable, strong, in line with the company's growth strategy, flexible, give support in case of unexpected events and add to the competitive strength in the market. A good organization in Human Resources Department will help internal control to become effective and useful for all departments and their employees. The periodical controls will be effective for the discipline, the fulfillment of duty of the employees and the completion of the missing points in the organizations.

**Keywords**

1. International Human Resources
2. Internal Control
3. Internal Audit
4. Segregation of duties
5. Delegation of authority