

T.C.
İSTANBUL NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM (TEZLİ) YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

CAM SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM UNSURLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ALGI ANALİZİ

Burak ŞAHİN

Yüksek Lisans Tezi

İSTANBUL
Temmuz 2024

CAM SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM UNSURLARININ
DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ALGI ANALİZİ

Burak ŞAHİN

T.C.
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetim (Tezli) Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

ORCID ID: 0009-0001-7776-5592

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Server Sevil AKYÜREK

İstanbul
Temmuz 2024

KABUL VE ONAY

Burak ŞAHİN tarafından hazırlanan “Cam Sektöründe İç Denetim Unsurlarının İncelenmesine Yönelik Bir Algı Analizi” başlıklı bu çalışma, 11 Temmuz 2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi: **Prof. Dr. Recep KÖK** _____
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi

Jüri Üyesi: **Prof. Dr. Murat KASIMOĞLU** _____
İstanbul Ticaret Üniversitesi

Tez Danışmanı: **Dr. Öğretim Üyesi Server Sevil AKYÜREK** _____
İstanbul Nişantaşı Üniversitesi

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

Enstitü Yönetim Kurulu;

Karar Tarihi :

Karar Numarası :

Dr. Öğr. Üyesi Şerafettin SEVGİLİ

Enstitü Müdürü

ETİK BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

11 Temmuz 2024

Burak ŞAHİN



SAVUNMA ÖNCESİ ONAYLAR

BENZERLİK ONAYI		
Başlık	Cam Sektöründe İç Denetim Unsurlarının İncelenmesine Yönelik Bir Algı Analizi	
Savunma Tarihi	11.07.2024	
Sayfa Sayısı	81	
Benzerlik Yüzdesi (%)	19	
Benzerlik Yüzdesi (%) (Kaynakça Hariç)	18	
Taranan Program	Turnitin	
Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmamın kapak sayfası, giriş, özet, ana bölümler ve sonuç kısımlarından oluşan çalışmam için şahsım ve tez danışmanım/Enstitü Sorumlusu tarafından intihal tespit programında taraması yapılmıştır. Tez Danışmanımın gözetiminde tamamladığım çalışmamın azami benzerlik oranlarına göre intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.		
Öğrenci Burak ŞAHİN	Danışman Dr. Öğretim Üyesi Server Sevil Akyürek	Enstitü Sorumlusu

TEZDEN ÇIKARILAN YAYIN		
Yayın Künyesi	Sahin, B ve Akyürek, S. (2024). An application for evaluating internal audit elements in the glass industry. <i>PressAcademia Procedia</i> , 19(1), 79-83.	
Yayın Türü	☐ Ulusal Hakemli Dergide Makale ☒ Uluslararası Hakemli Dergide Makale ☐ Ulusal Kongre/Sempozyumda Bildiri ☐ Uluslararası Kongre Sempozyumda Bildiri	
	Enstitü Sekreteri	

TEŞEKKÜR

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı özenle takip eden danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Server Sevil AKYÜREK'e değerli katkı ve emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Ayrıca görüş ve önerileriyle hazırlamış olduğum tezimi kabul eden değerli jüri üyelerine teşekkür ederim. Bu vesileyle tüm hocalarıma ve tezimin son okumasında yardımlarını esirgemeyen meslektaşım Şerafettin SEVGİLİ'ye teşekkürlerimi borç bilirim. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim anneme ve aileme şükranlarımı sunarım.

Burak ŞAHİN

Temmuz, 2024



ÖZET

Burak ŞAHİN

Cam Sektöründe İç Denetim Unsurlarının İncelenmesine Yönelik Bir Algı Analizi

Yüksek Lisans Tezi

İstanbul, 2024

Özette; İç denetim, yönetim ile şirket arasında yapılan, amacı şirketin fiili operasyonlarını inceleyerek, eksiklik ve hataları tespit ederek, bunlar hakkında yönetimi bilgilendirerek şirkete katma değer kazandırmak olan bir danışma faaliyetidir.

İç denetim yönetim tarafından belirlediği politikalar ve prosedürlere uyulup uyulmadığını inceleyerek daha etkili ve randımanlı bir yönetimin oluşturmaya destek olabilir. Etkili bir iç denetimin faaliyeti, kurum yönetimlerinde değerlendirilen bir kaynak kabul edilmekte olup, iç denetçilerdeki objektifliği, yetenek ve verilerin kurumun iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine değer katar. İç denetim unsurlarının, tarafsız ve alıcılardan güvence sağladığında kurumun değerini artırdığı, iç denetim standartlarının planlanıp, raporlanıp ve yürütüldüğünde ise piyasada saygınlık kazandığı, ayrıca iç denetim unsurlarının işletmenin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine katkıda bulunduğu öngörülmüştür.

Bu doğrultuda şirketlerin iç denetim unsurlarını içeren araştırmaların az sayıda olması nedeniyle süreçlerin güncel olarak incelenmesi gerekmektedir. Güncel veriler toplanarak sonuçlarının incelenmesi yoluyla sürecin kapsamlı bir değerlendirilmesi ile yeni öngörülere ve tartışmalara yer verilmesi bu araştırmanın önemli bir boşluğu doldurduğunu göstermektedir.

Bu çalışmanın konusu; güçlü bir iç denetim bünyesi ile yurtiçi ve yurtdışı alıcılarının denetim ölçütlerinin yerine getirebilmesinde yaşanan süreçler ve çözüm önerilerini ortaya koymaktır. Bu araştırmanın amacı, değeri sürekli artan denetim ve iç denetimin, Türkiye'nin en büyük pazarlarından olan cam sektöründe uygulanması hususunda içinde bulunulan durum hakkında güncel bilgiler açığa çıkarmak ve çözüm odaklı yenilikçi öneriler sunmaktır.

Bu araştırmada nitel araştırma deseni kullanılmıştır. Bu çerçevesinde cam sektöründeki 5 adet firmanın yöneticilerine ulaşılarak yarı-yapılandırılmış mülakat yoluyla veri toplanılmıştır. Elde edilen veriler MAXQDA nitel veri analiz programı ile analiz edildikten sonra;

Elde edilen sonuçlar doğrultusunda Türkiye'de cam sektöründe iç denetim unsurları etkin şekilde kullanıldığında incelenen işletmelerin faaliyetlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. İç denetimleri yetersiz olan şirketlerin ise işletme yapılarını geliştiremedikleri açığa çıkarılmıştır.

Anahtar Kelimeler

İç denetim, iç denetim unsurları, cam sektörü, şirket yapısı.

ABSTRACT

Burak ŞAHİN

An Perception Analysis on the Examination of Internal Audit Elements

In the Glass Sector

Master's Thesis

İstanbul, 2024

The abstract; Internal audit is an advisory activity conducted between management and the company, aimed at examining the company's actual operations, identifying deficiencies and errors, and informing management about them to add value to the company. Internal audit can support the establishment of a more effective and efficient management by assessing compliance with policies and procedures set by management. The effectiveness of internal audit activities is recognized as a valued resource in corporate governance, contributing objective, skilled, and data-driven insights to the institution's internal control, risk management, and governance processes. It is anticipated that when internal audit elements provide impartiality and assurance to stakeholders, they enhance the institution's value. Furthermore, adherence to internal audit standards in planning, reporting, and execution enhances credibility in the market, while internal audit elements are expected to contribute to the effectiveness of business risk management and control processes.

Given the limited number of studies incorporating internal audit elements, it is crucial to regularly review processes. Gathering current data and conducting a comprehensive evaluation of results demonstrates that this research addresses a significant gap by offering new insights and discussions.

This study focuses on presenting the processes and solution proposals involved in meeting audit criteria for domestic and international buyers with a robust internal audit framework. Its objective is to uncover current information about the application of increasingly valuable auditing and internal audit practices in Turkey's glass sector, one of the country's largest markets, and to propose innovative solutions oriented towards addressing current issues.

The study employs a qualitative research design, involving semi-structured interviews with executives from five companies in the glass sector. Data collected through these interviews were analyzed using the MAXQDA qualitative data analysis software.

The findings indicate that effective use of internal audit elements in the Turkish glass sector positively impacts the operations of examined businesses. Conversely, it reveals that companies with inadequate internal audits struggle to enhance their organizational structures.

Keywords

Internal audit, internal audit elements, glass sector, company structure,

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
ETİK BEYAN	ii
SAVUNMA ÖNCESİ ONAYLAR.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL OLARAK CAM SEKTÖRÜ	2
1.1. Genel Olarak Cam Kavramı	2
1.2. Türkiye’de Cam Sanayisi Gelişimi ve Genel Durumu.....	3
1.2.1. Camın Kullanım Alanları	5
1.2.2. Sektördeki Alt Sektörlerin ve Etkileşim Halinde Oldukları Diğer Sektörler ..	6
1.2.3. Ar-Ge Faaliyeti	9
1.2.4. İhracat ve İthalat Değerlendirmesi.....	10
1.2.5. Bölgesel Yapısı ve Kümelenmeleri	10
1.3. Son Dönemdeki Sektöre İlişkin Türkiye ve Dünyadaki Gelişmeler	11
1.3.1. Sektörünün Güçlü Yanları	13
1.3.2. Sektörünün Zayıf Yanları	13
1.3.3. Sektördeki Tehditler	14
1.3.4. Sektörünün Önündeki Fırsatlar	15
İKİNCİ BÖLÜM : GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI.....	15
2.1. Denetim Kavramı	16
2.1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı	16
2.2. Denetim Türleri	18
2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	18
2.2.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	19
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	19
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi	19

2.2.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri	24
2.2.2.1. Bağımsız Denetim	24
2.2.2.2. İç Denetim	26
2.2.2.3. Kamu Denetimi	28
2.2.3. Zamanına Göre Denetim Türleri.....	29
2.2.3.1. Sürekli Denetim	29
2.2.3.2. Ara Denetim	29
2.2.3.3. Son Denetim.....	30
2.2.3.4. Özel Denetim	30
2.3.1. Genel Standartlar	31
2.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik:.....	31
2.3.1.2. Bağımsızlık:	31
2.3.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen:.....	31
2.3.2. Çalışma Alanı Standartları.....	31
2.3.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetimi;.....	31
2.3.2.2. İç kontrol Yapısının İncelenmesi;	32
2.3.2.3. Yeterli Kanıt Toplanması;.....	32
2.3.3. Raporlama Standartları	32
2.3.3.1. Tutarlılık.....	32
2.3.3.2. Yeterli Açıklama	32
2.3.3.3. Görüş Bildirme.....	32
2.4.2. Denetim Kanıtlarının Yeterliği	33
2.4.2.1. Kanıtın İlgiliği.....	33
2.4.2.2. Kanıtların Kaynakları.....	33
2.4.2.3. Kanıtların Zamanlıkları	33
2.4.2.4. Kanıtların Objektifliği.....	34
2.5 Denetimlerdeki Kanıtların Sınıflanması.....	34
2.5.1. Fiziki Kanıt	34
2.5.2. Doğrulan Kanıt.....	34
2.5.3. Belgelerle Açıklanan Kanıt.....	34
2.5.4. Görsel Kanıt.....	34
2.5.5. Sözel Kanıt.....	35
2.5.6. Doğruluk Kanıt	35
2.5.7. Çözümsel Kanıt.....	35

2.5.8. Elektroniksel Kanıt	35
2.6. Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye’de Denetim	35
2.6.1. Türkiye’de Denetim	37
2.7. Denetimin Hedefleri ve Standartları.....	39
2.7.1. Denetim standartları.....	40
2.7.1.1. Mesleki ve ahlaki standartlar	40
2.7.1.2. Çalışma standartları.....	41
2.7.1.3. Raporlama standartları	41
2.8. Denetçinin Tanımı ve Türleri	41
2.8.1. Denetçi Türleri.....	41
2.8.1.1. Bağımsız Denetçiler	41
2.8.1.2. İç Denetçiler	42
2.8.1.3. Kamu Denetçileri	43
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM : İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL.....	44
3.1. İç Denetim Kavramı	44
3.1.1. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı.....	44
3.1.2. İç Denetimin Tarihçesi.....	45
3.2. İç Denetim Standartları.....	47
3.2.1. Nitelik Standartları.....	47
3.2.2. Çalışma Alanı Standartları.....	47
3.2.3. Raporlama Standartları	48
3.3. İç Denetim özellikleri;.....	49
3.3.1. Özerklik	49
3.3.2. İşlem sınırı	49
3.3.3. Bilginin yapısı.....	49
3.3.4. Risklerin belirlenmesi	49
3.3.5. Mevzuata, işletme içi usul ve kurallara uygunluk	49
3.3.6. Kaynakların kullanım şekli	49
3.3.7. İşletme amaçlarına ulaşma.....	49
3.4. İç Denetimin Gerekliliği.....	50
3.5. İç Denetimin Unsurları	52
3.5.1. Değer Katma	52
3.5.2. Güvence Sağlama	52
3.5.3. Danışmanlık	53

3.5.4. Mesleki Etik Kurallarına Uygunluk.....	53
3.5.5. Standartlara Uygunluk	53
3.5.6. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	54
3.5.7. Risk Odaklılık	55
3.6. Literatür Taraması	55
3.6.1. Uluslararası Çalışmalar	56
3.6.2. Türkiye’deki Çalışmalar	58
3.7. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi	60
3.8. İç Kontrol Sisteminin Kavramı	60
3.8.1. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları	61
3.8.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	61
3.8.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	62
3.8.4. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları.....	63
3.9. İç Kontrol Unsurları	64
3.9.1. Kontrol çevresi.....	64
3.9.2. Risk değerlendirmesi	64
3.9.3 Kontrol faaliyetleri.....	65
3.9.4. Bilgi ve iletişim.....	65
3.9.5. Gözlemlene	65
3.10. Denetimin Özellikleri	65
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM : ANALİZ SONUÇLARI.....	67
4.1.Bulgular ve Tartışma.....	68
BEŞİNCİ BÖLÜM: SONUÇ	78
KAYNAKLAR.....	80

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Denetim Türleri	18
Tablo 2. Uygunluk Denetim Kriterleri.....	19
Tablo 3. Kamu Denetimi Sınıflaması	29
Tablo 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	30
Tablo 5. Katılımcıların Demografik Özellikleri	67



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Net Katma Değeri Miktarı.....	13
Şekil 2. İç Denetiminin Dünyadaki Gelişimi	58
Şekil 3. İç Kontrol Sürecini Oluşturan Unsurları	64
Şekil 4. Tema ve Alt Temalar	68
Şekil 5. Genel Görüşler Teması	69
Şekil 6. Üretim Süreci Teması	70
Şekil 7. Satış Süreci Teması	72
Şekil 8. Pazarlama Teması	73
Şekil 9. Satış Sonrası Hizmet Süreci Teması	75
Şekil 10. İnsan Kaynakları Teması	76

KISALTMALAR

Kısaltma	Açıklama
AB	Avrupa Birliği
BDDK	Bankacılık Ddüzenleme Ve Denetleme Kurumu
CIA	Certified Internalauditor
COSO	Comitte Of Sponsoring Organi Sations / Kurumsal Risk Yönetimi Ve İç Kontrol Konularında Pek Çok Standarda Kaynaklık Eden Kuruluş
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GSYİH	Gayri Safı Yurt İçi Hasıla
INTOSAI	Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
IIA	The Institute Of Internal Auditors -İç Denetçiler Enstitüsü
İDDK	İç Denetim Koordinasyonkurulu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
M.Ö	Millattan Önce
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SOX	Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TKGM	Tapu Ve Kadastro Genel Müdürlüğü
TTKK	Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri
YDK	Yüksek Denetim Kurulu

GİRİŞ

Sürekli gelişen ve genişleyen kullanım sahasıyla uzun süreli değerler sağlayıcı cam sektörünün, devam ettirilebilir bir gelecekler oluşturmak hususta kalıcı bir kuvvet sunar. Her geçici gün geliştirdikleri teknolojilerinin ve güçlü markaların ile yerel ve uluslararası piyasalarda fark yaratarak dinamik çözümler sunmayı aman eden Türk Cam Sanayisi, Türkiye'nin geleceğine katkı sağlamayı amaçlamıştır.

Birçok faaliyet alanında uluslararası konumlandırmada ön sıralarda yer alan Türk Cam Sanayisinin, gelişen üretim teknolojileri ve ürün çeşitliği ile değişen dinamiklere uyum sağlayacak olgunluğundan olup sektörün sunmuş olduğu fırsatlardan en verimli şekillerde faydalanabilmesi ve rekabet gücünü koruyabilmesi önemlidir.

Etkin şekilde kullanılan iç denetim sayesinde departmanlarının randımanı, çalışan personelin çalıştığı konu hakkında bilgi ve birikiminin kontrolü daha rahat kontrol edilebilir. Herhangi bir aksama sonucunda daha hızlı müdahale edilir.

Bu tezin konusu; etkili bir iç denetim yapısıyla yurtiçi ve yurtdışı alıcılarının denetim ölçütlerinin yerine getirebileceği konusu ele alınacaktır.

Bu tezin önemi; geniş yelpazesi sayesinde birçok sektörü içinde barındırması ve ülkenin istihdam oranında başı çekmesi, son yıllarda ülkemizin cam sektöründe ülke dışına çıkması ve ülkeye döviz girişi sağlamasından dolayı cam sektörünün önemi büyüktür.

Bu tezin amacı; değeri sürekli artan denetim ve iç denetimin, Türkiye'nin en büyük pazarlarından olan cam sektöründe uygulanması hususunda bilgiler verilecektir.

Tezin Birinci Bölümünde; cam kavramı, camın kullanım alanları, tarihsel gelişimi ile cam sektöründeki zayıf, güçlü yönleri ve olası tehditlerden ve fırsatlar karşısında bilgiler paylaşılabacaktır.

Tezin İkinci ve Üçüncü Bölümlerinde; Denetim, Denetim Türleri, Denetim Kanıtları, Denetim Standartları ve Denetimin Tarihsel Gelişimi, İç Denetim, İç Denetimin Özellikleri, Türleri, Unsurları, Standartları ve gelişiminde mevzuattaki önemi hakkında izah yapılarak cam sektöründe iç denetimin önemi durulmuştur. İç Kontrolün, Kavramı, Önemi, Unsurları hakkında bilgiler verilmiştir.

Tezin Dördüncü Bölümünde; cam işletmesinin iç denetim uygulamasına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM: GENEL OLARAK CAM SEKTÖRÜ

1.1. Genel Olarak Cam Kavramı

"Cam kelimesinin, cam üretiminde kullanılmış olan, Latince adı "glastum" olan yabancı bir çiçeğin adından türettiği vasayılmıştır. Başka bir bakış açısı ise; "Cam" terimi, İngilizce (Galce) "cam güneş" sözcüğünden gelmektedir. bu dillerde "kehribar" anlamına gelen cam, fiziksel olarak erimiş bir katının kristalleşmeden önce hızlı bir şekilde soğutulması ve katılaştıktan sonra oluşan madde türlerindendir.

Ayrıca soğutulan bir sıvısal ifade olarak tanımlanır. Camın mineral olarak tanımlanmasına olanak sağlar. Fakat diğer kuyulara ait değişik önemli bir değişimi var. Yani "erime noktası" değil, "yumuşama noktası" vardır. Bu önemlilik özelliği sayesinde camın kullanıldığı ortamdan sıcaklığı artar, giderek daha sıvı hale gelir. Camın bu durumu onu birçok farklı cam kalıplama ve üfleme yöntemine uygun hale getirir (Gönen, 2014).

19.yüzyılların sonlarında doğru türlü türlü cam eşyası el işçiliğiyle üretilmiştir. Halbuki bugün, bazı ayrıcalıklı kısımlar hariç, bütün cam işleri yeni makinelerde seri üretimle yapılıyor. Fakat her iki metod da sembol dizaynının önemi büyüktür. Usta işçi modeli evvelden tasarlaması olsaydı dahi cam ustasının marifetleri yapım sırasında değişebilir. Makine üretiminde ise model dizaynı ilk yapılmaktadır ve üretim sırasında değişiklik hali kalmaz.

Günümüzde cam çağdaş üst düzey bir değerdir. Genelde şeffaf veya yarı şeffaf halde kullanılan, kırılğan olan, genellikle sert bir yapısı ve sıvılarında korunmasında imkan veren cam, şeffaflığı, tat vermemesi, koku ve şeklinin bozulmaması, ve birçok kimyasallara aksi sağlam olmasından dolayı kozmetik, yiyecek, içecek, ve ilaç gibi pek çok ürünü ambalajlanmalarında tercih edilmesi, tam esasından araçların malzemedenden iletişimden veya uzay teknolojilerinden baya geniş bir kullanım sahası bulunur.

Cam sektörü mamulleriyle, içki, meşrubat, ilaç, inşaatlarda, otomotivde, beyaz eşyalarda, gıdada, kozmetikte, mobilyalarda, elektrik ürünlerinde ve elektronik enerji benzer biçimde birçok sektöre ve ev sektörüne girdi veren temel endüstri sahalarından biri olup, ülke ekonomisi açısından büyük itina taşır.

Harmandan veya cam kırılmasından izabe (ısıtma/eritme) yolu ile oluşturulan her tür cam ile bunların türlü prosedürlere tabi tutulması neticesinde elde edilen ürünler sektörün boyutuna girer.

1.2. Türkiye’de Cam Sanayisi Gelişimi ve Genel Durumu

Sanayi üretim düzeyindeki yakın zamana rağmen Anadolu'da camın tarihi çok eskilere dayanır. Tarihte ilk cam üretimi Doğu Akdeniz ve Anadolu'da başlamıştır. Roma döneminde bu ülkelere çok değerli ürünler veriliyordu. Osmanlı döneminde cam sanayisi kurulmaya çalışıldığı bilinse de o dönemde cam küçük ölçekli atölyelerde üretilmekteydi.

Türkiye’de cam sanayinin kurulması ve geliştirilmesi konusunda Atatürk’ün İş Bankası’na verdiği talimatlar doğrultusunda Türkiye’de şişe ve cam fabrikaları yanında ilk cam fabrikasının inşasıyla sanayileşme başlamıştır. Kurulduğu 1935 yılından bu yana 85 yıllık tarihi boyunca büyümeye ve gelişmeye devam eden Türk cam sektörü, tüm temel cam ürünlerini en son teknolojiyle üreten güçlü bir yapıya kavuştu.

Cam sektörünün getirdiği gücü, yatırımları, geliştirdiği insani çözümler, üretim teknolojileri ve ürün yelpazesıyla kullanma arzusunu göstererek, ülke ekonomisine olumlu bir konum yaratmaya çalıştı. diğer yandan dünya cam sektöründe yükselen bir konuma ulaşmayı hedeflemektedir.

Kuruluşundan bu yana yeni yatırımlar ve teknolojik gelişmelerle sürekli gelişen Türk cam sektörü, 1960’lı yıllardan itibaren "Pazarımız dünyadır" ilkesiyle dünya pazarına girmiştir. Türk cam sektörü, birçok ülkenin cam sektörüyle karşılaştırıldığında henüz genç olmasına rağmen üretim teknolojileri, yenilikçi ürünleri ve yaygın dağıtım ağıyla dünya pazarında rekabet edebilecek güce sahiptir (www.sisecam.com.tr, “2020 Cam Sektör Raporu” 01.01.2020).

Genel durumu olarak ise;

Cam üretimlerinde yararlanılan veya kullanılan maddeler, kum, soda, dolomit, kuvarz hususlardır. Ülkemizdeki bu kaynakların açısında bereketli olmasından dolayı, Türk cam sanayisinin %98 oranından yerli yeni hammaddelerde kullanır.

Cam ve cam mamulleri sanayisinin sektöründe; Türkiye'nin en büyük 1000 sanayi kuruluşu listesinde yer alan 10 şirket, Türkiye'nin 500 şirketi listesinde yedi şirketi temsil ediyor. Bu 7 firma sektörün ana ürünlerinin üretiminden sorumlu olup, Türkiye genelinde bu ürünleri işleyen veya dağıtan 12 bine yakın firma bulundurulur.

10 senede Türk Cam Sanayisinde üretimlerdeki kapasitelerin benzer düzeyde %100 oranında artmasını amaçlanmıştır. Türk Cam Sanayisi tüm esas cam ürünlerinin üretimini

hedeflemiştir. Bu imkanlılık, bazı alanlarda ek muamelelerden geçirilip katma değeri artırılıp nihai tüketiciye ulaşmaktır. Türkiye’de üretim imkânlılık %72’si Şişecam tarafından karşılanır.

Türk Cam Sanayisi üretim imkânlılık artmışken, katma değerli ürünlerde üretimde ve olgunlaşmasına yönelik yatırımlarıyla ürün yelpazesi de artmıştır. Türkiye piyasası ihracata ait üretimleriyle uğraşan otomotivlerde ve beyaz eşya sektörlerinde cam gereksinimi %90 değerinde Türkiye cam üretimiyle karşılanır.

Düzcamlar etkinlik sahasında Türkiye, içerisinde bulunduğu bölgelerde en büyük piyasası pozisyonundadır. Türkiye’de Düzcamlar Sanayisi; son 10 senede üretim kabiliyetini 2 katına çıkartırken, düzcamlar harcamasında %76 büyüme ile 2018 yılında geldiğinde yaklaşık iki milyon ton/yıla ulaşmıştır.

Düzcamlar pazar büyümesi; GSYİH büyümesi, otomotiv ve beyaz eşya üretimi, mobilya sektöründeki konut ve ticari bina inşaatlarındaki gelişmeler, yasal mevzuatlar ve buna bağlı olarak camın kullanım sahalarının genişlemesi gibi unsurlardan etkilenir.

Cam ev eşyası üretimi yapan Şişecam Mersin fabrikası 2015 yılında kapatılmıştır. Türkiye’de halen arz talebin üzerinde olup, kapasite artırımına yönelik yeni yatırımlar gerektirecek bir talep gelişimi bulunmamaktadır. Son 5 yılda dolar bazında pazar yılda ortalama yüzde 8 daralmış olup, pazar büyüklüğü 200 bin ton/yıldır.

Türkiye’nin üretim kapasitesinin önemli bir kısmı ihracata yönelik olup, ihracat pazarındaki rekabet açısından sektörün maliyet yapısı büyük önem taşımaktadır. Sektör büyümesi, ekonomik kalkınma, sektöre özel hareketler, yasal düzenlemeler, tüketici harcamaları, değişen kullanım alışkanlıkları, trendler ve istihdam gelişmeleri gibi faktörlerden doğrudan etkileniyor.

Türkiye’de cam ambalaj alanında 1,6 milyon ton üretim kapasitesine ve 1,4 milyon ton pazar büyüklüğüne ulaşıldı. Geçtiğimiz dönemde yılda ortalama yüzde 5 civarında büyüyen pazar, önümüzdeki beş yılda yılda ortalama yüzde 5 büyüyerek 1,7 milyon tona ulaşacak. Pazarın büyümesine paralel olarak son dönemde üretim kapasitesinde de önemli artışlar yapılmış, sektörün ihracat hacmi son beş yılda beş katına çıkmıştır.

Türkiye; Genç nüfus, yüksek şehirleşme, gıda ve tarıma yapılan yatırımlardaki amaçların artması, perakende ticaretin gelişmesi ve ambalajlı gıda ve içeceklerin yaygınlaşması

ambalaj tüketimini artıran önemli faktörlerdir. Alternatif ambalajların (PET, karton, teneke vb.) ambalajlı ürünler arasında oldukça aktif bir rekabet içinde olduğu görülmektedir. Yedek ürünler; Özellikle fiziksel dayanıklılık, hacim ve fiyat gibi avantajları camla rekabet etmede oldukça etkilidir (Tarsusto, 2020)

1.2.1. Camın Kullanım Alanları

Cam; Hızla soğuduğunda veya kristalleşmeye başladığında sertleştiği için çeşitli eşyanın yapımında bu yönünden ötürü tercih edilir. Gündelik hayat tarzının vazgeçilmezlerinden sayılan cam, bugün bulunduğu konumda, en önemli sanayi ürünleri içinde önemli bir pozisyonundadır. Teleskoptan ampule bardaktan mimarinin yapılarına kadar, aynadan kumaşa rağmen baya genel bir sahada kullanılır. İçeriğinde Sodyum yerine potasyum olduğundan cam daha katı olabilir. Cam eskilerden olduğundan bugün de birkaç çeşitli sahalarda kullanılır.

Ancak cam yapımındaki basamaklar giderek camın cinsinden ve kullanım sahasını yükseltmiştir. Bugünkü züccaciye alanlarında, aydınlık cihazlarını(elemanları) yapımında, cam, elektronikte, mimaride, sanatta, taşıt araçları, tıp alanlarında ve birden fazla bilimlerdeki sahada kullanılır. Bunun yanında cam sanatları da dünyada önemli bir sektöre ve popüleriteye sahiptirler.

Asıl üretim bölgelerine göre şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

- Mimari Camlarda:
- Enerji Camrı
- Beyaz Eşya Camrı
- Cam Ev Eşyaları
- Cam Ambalajları
- Cam Elyafı
- Diğer (saat ve gözlük camları, vb)

Sektörde üretim yatkınlıkları günümüz koşullarında ve izlenim halinde olduğu sektörlerin

Sektör cam elyaf üretiminde piyasaya, alev dayanımlı polyesterde, düşük çekmeli reçinelerin içinde, düşük stiren sentezli polyester reçine benzeri modern ürünlerin takdim

etmek ve bor madenini kullanılmasıyla otomotivlerde, inşaatlarda, altyapı, ulaştırma nakliye ve savunma sanayi sektörlerine özgü araştırmalar yapar.

Bunun yanında dekorasyon ve tasarım bölgesinde tanındık gelişmelerin de, cam ev eşyalarında ayrıcalıklı dizayn ürünleriyle, dekor ürünlerinin cam kapıların, lavaboların ve dekorların üretiminde büyük önem aktarmaktadır (www.tobb.com.tr, ‘‘ 2022 Sanayi Kapasite Raporu İstatistikleri’’ 27.01.2022).

1.2.2. Sektördeki Alt Sektörlerin ve Etkileşim Halinde Oldukları Diğer Sektörler

Cam sektöründe ürünleri inşaat, otomobil, beyaz eşya, gıda, içecek, meşrubat, ilaç, kozmetik, turizm (restoran gibi), mobilya, sıhhi tesisat, elektrik ve elektronik ürünler gibi birçok sanayi ve ev sektörüne tedarik sağlamaktadır. Etkisi yalnızca cam, inşaat ve otomotiv endüstrilerinin gelişmesinde fark edilir.

İnşaat sektöründeki son çalışmalar, güneş enerjisi, cam veya otomobil cam levhanın verimliliğini etkileyen faktörlerdir. Elektronik uygulamasının 2020'den 2027' ye kadar gelir açısından %5,0 ile en hızlı Bileşik Büyüme Oranına sahip olacağı tahmin ediliyor.

Bu önemli büyüme, inovasyondaki büyümeden ve tüketici elektroniği imalatının hızla genişlemesinden kaynaklanıyor. Çizilmeye dayanıklı camın tabletlerde ve akıllı telefonlarda daha yaygın kullanılmasının, önümüzdeki yıllarda segmentin büyümesini hızlandırması bekleniyor. İnşaat sektörü, ürünü 2019'da en büyük ikinci sırada kullandı.

Nüfus artış eğilimleri ve Kuzey Amerika ve Avrupa'daki gelişmiş ekonomilerdeki inşaat sektörünün toparlanmasının etkisiyle, Asya Pasifik'in gelişmekte olan ekonomilerinde konut inşaatına yönelik özel ve kamu harcamaları segmentte ilişkin büyüme beklentilerini güçlendirecektir. Cam ambalaj alanında, gıda ve kozmetik ürünlerinin en bol olduğu sektörlerde ürün yelpazesinin veya dağıtım ağının geliştirilmesinde ambalajın önemi ile sektör ivme kazanmaktadır (www.sanayi.gov.tr, ‘‘Cam Sektör Raporu’’01.01.2022).

Son yıllarda yaşanan küresel ekonomik krizler tüm diğer sektörlerde olduğu gibi cam sektöründe de talebin yavaşlamasına ve ertelenmesine neden olmuştur. Ancak Türkiye ekonomisinde son dönemde görülen hane halkı tüketim harcamalarındaki artış ile kişi başına milli gelirdeki artışın olumlu etkisi ve cam ürünleri fiyatlarının reel olarak düşmesi sonucunda yurt içinde cam talebi ve tüketimi artmıştır. Cam ürünlerine tek tek bakıldığında talebin daha çok katma değeri yüksek ürünlere yöneldiği görülmektedir.

Örneğin düzcamı girdi olarak kullanan inşaat sektörü ham cam yerine, çift cam, kaplamalı cam, lamine cam gibi işlenmiş cam ürünlerini talep etmektedir. Cam ev eşyasında klasik şekil ve renkteki ürünler yerine farklı tasarımlar ön plana geçmektedir. Cam ambalajda farklı tasarımın yanı sıra hafifleştirme ve dayanıklılığı artırma çalışmaları talebi yönlendirmektedir. Cam elyafı, cam yünü ve diğer cam ürünleri pek çok alanda sürekli farklılaşan ve zenginleşen uygulamalarda yer almaktadır.

Cam sektörü ürünleriyle birçok sektör ve yan sanayi ile ilişkidir.

- Düzcam ve işlenmiş cam ürünleri inşaat, tarım (seracılık) otomotiv, enerji, beyaz eşya, ve mobilya sektörlerine,
- Cam ambalaj gıda, içecek (su, süt, meşrubat, maden suyu), alkollü içkiler (şarap, bira, vb.) ilaç, kozmetik sanayilerine,
- Cam ev eşyası ev kesimi, turizm (otel, lokanta, kafe gibi), gıda, promosyon ve perakende sektörlerine,
- Cam elyaf, cam takviyeli plastik (CTP) ürünlerine girdi olmakta, CTP ürünleri ise inşaat, taşıt araçları (kara, deniz, demiryolu), mobilya, boru, elektrik ve elektronik sanayilerine girdi vermektedir.

Bu sektörlerin kalite, renk, tasarım, baskı taleplerine cevap verilmekte, taleplerine yönelik makine, donanı ve teknoloji yatırımları gerçekleştirilmekte, ayrıca yeni ürünler geliştirilerek sektördeki yeniliklere öncülük yapılmaktadır.

İnşaat Sektörü: Türkiye’de iç talepteki yavaşlama tüm alt sektörlerde durgunluk veya daralma şeklinde yansımış, en çok etkilenen sektörlerden biri de inşaat sektörü olmuştur. 2009 yılında yaşanan daralma sonrası dönemde inşaat sektöründe hızlı bir seyir izleyen büyüme, 2012 yılında %1 gibi düşük bir seviyede kalmıştır. Ancak 2012 yılında %22 oranında artan yapı ruhsatlarının, %4,6 oranında artan konut satışlarının ve kentsel dönüşüm projelerinin sektörü canlandırması ve önümüzdeki dönemde düzcam tüketimini de olumlu yönde etkilemesi eklenmektedir. Ayrıca, yeni binalarda enerji kimlik belgesinin aranması, bina yenilemelerinde ve yeni bina yapımlarında ısı yalıtımı sağlayan daha nitelikli camların kullanılmasını da beraberinde getirecektir.

Otomotiv Sektörü: Türkiye, otomotiv üretimi açısından dünyada 16’ncı, Avrupa’da Almanya, İngiltere, İtalya, Fransa ve İspanya’nın ardından 6’ncı büyük otomotiv

pazarıdır. Türkiye büyük otomotiv üreticilerinin üretim üslerinden birisi konumundadır. Sanayideki bu gelişme paralelinde, Türkiye otomotiv pazarı geline nokta küresel pazarın bir parçası olmuş ve uluslararası markaların hemen hemen tamamının rekabet ettiği büyük bir pazar halini almıştır. Türkiye’de faaliyet gösteren otomotiv firmalarının tamamına yakını oto camı tedariklerini yurt içindeki otomotiv camı üreticilerinden sağlamaktadır.

Türkiye ekonomisinin büyümesindeki yavaşlama, kredi maliyetlerinin değişkenliği ve ÖTV’deki artışlar, Türkiye otomobil ve hafif ticari araç pazarının daralmasına neden olmuş ve bu kapsamda Türkiye otomotiv pazarı 2011 yılına göre %10 oranında azalmıştır.

Batı Avrupa kaynaklı olmak üzere, Avrupa otomotiv pazarında, ekonomik krize bağlı olarak daralma devam etmiştir. Batı Avrupa otomotiv pazarında %8’lik bir küçülme söz konusu iken Doğu Avrupa pazarında daha olumlu bir tablo gerçekleşmiştir. Dünya otomotiv sektörünün potansiyeli yüksek pazarlarından olan Rusya’da, otomotiv pazarının büyüklüğünün kriz öncesi seviyelerine gelmeye başladığı görülmektedir.

Avrupa pazarında yaşanan %8’lik daralma, Türkiye otomotiv ihracatını da aynı oranda etkilemiştir. 2012 yılında otomotiv araç ihracatı 2011 yılına göre %8 oranında azalmıştır. İç ve dış pazarlardaki talep daralması otomotiv üretimini de doğrudan etkilemiş ve 2012 yılı toplam otomotiv üretimi bir önceki yıla göre %10 düzeyinde bir düşüş göstermiştir.

Enerji Sektörü: Güneş enerjisinden elektrik üreten güneş pilleri kurulu kapasitesi, tüm dünyada 2011 yılında yaşanan hızlı büyümenin ardından kurulumların 2012 yılında yatay bir seyir izlemesiyle toplamda 100 GW’lık bir seviyeye ulaşmıştır. Dünya güneş enerjisi pazarında, Türkiye, güneş enerjisinden yararlanma alanında önemli bir potansiyel taşımaktadır. Enerji Bakanlığı’nın 2010-2014 yıllarını kapsayan planına göre “Enerji tüketiminin %30’unun yenilenebilir enerji kaynaklarından karşılanması” hedeflenmektedir. Bu doğrultuda, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun (EPDK), güneş enerjisi santralleri için 2013 Haziran ayında yapacağı 600 MW ‘lık lisans dağıtımı ile birlikte, Türkiye’deki güneş enerjisi kurulu gücünde ve dolayısıyla enerji camları pazarında canlanma beklenmektedir.

Diğer yenilenebilir enerji kaynakları gibi güneş enerjisi sektörü de tüm dünyada ve ülkemizde yüksek büyüme potansiyeli vaat etmektedir. Ülkemiz cam üreticileri de güneş

enerjisi sistemlerinin verimini arttırmaya katkı sağlayan cam ürünlerini geliştirmek ve çeşitlendirmek amacıyla çalışmalarını sürdürmektedirler.

Beyaz Eşya Sektörü: Beyaz eşya sektöründe Türkiye’de üretim 2011 yılına göre %8 oranında artmıştır. Trakya Cam’ın girdi verdiği segmentler olan buzdolabı üretimi %12, fırın üretimi ise %4 oranında büyüme göstermiştir. Avrupa beyaz eşya üretimi ise 2011 yılı ile aynı seviyede bir üretim hacmini sürdürmüştür.

Gıda-Kozmetik Sektörü: Cam ambalaj alanında özellikle gıda ve kozmetik sektöründe gelişen ürün çeşitleri ve dağıtım kanallarında ambalajın önem kazanması, sektörü hareketlendirmektedir. Cam sektörü müşteri odaklı üretim ve pazarlama anlayışı ile girdi verdiği sektörlerdeki gelişmelere ve taleplere paralel olarak, mevcut ürünlerini geliştirecek, mevcut üretimine yeni ürünler ekleyerek talepleri karşılamayı sürdürecektir (www.tobb.org.tr, “Türkiye Cam ve Cam Ürünleri Sanayi Meclisi Sektör Raporu” 01.01.2013).

1.2.3. Ar-Ge Faaliyeti

Cam veya kimyasallarda üretimlerinde dünya çapında en üstün teknolojileri isteyen ve kullanmaya çalışan sektör, bu teknolojilerden uygulama ve gelişimiyle getireceği rekabet itibarının şuuru ile 1970’li yıllarında Ar-Ge faaliyetlerine başlamıştır.

Ar-Ge'nin kurumsal olmasını izleyen otuz yıl boyunca düzcamlarda, cam ambalajında, cam ev eşyası sektörleri için son ürün ve süreç geliştirme etkinliklerinin yanında, üretimde insan ve çevre temizliğini ön planda gösteren, enerji ve üretim randımanını yüksek teknolojileri geliştirme, mesele çözmeklere yönelik meseleler de bu kuruluşların maliyetleri düşürme ve kuruluşların devamlılık sunan çalışmaları arasında önem sahibi olur.

Bu şekilde, mühendislik ve teorik hedef ünitelerini de içeren Ar-Ge yapılanmalarında sektör cam, fırın, kaplama tasarımıyla ve üretiminde kişisel teknolojisini oluşturandır.

Ar-Ge etkinlikleri, tüm ürün takımlarında elinde bulunduran, gelişmekte olan ve gelişeceği öngörülen piyasa ihtiyaçları istikametinde katma değerinde yüksek, çevre dostu, yeni ürünlerde veya süreç yaratmaya yoğunlaşmayı hedeflemiştir. İkinci sırada ise, var olan ürün maliyetinin azaltılıp niteliğin artması yönünde yeni ve seçenek hammadde referanslarının kullanımı, enerji yönetimi ve etkili kullanımı, yeni büyüme yatırımlarında

çağdaşlaşmış teknolojilerinde hazırlamış ve sermaye getirinin en üst seviyede tutarak amaçlanan zaman sürecinde üretime kazandırılması yer alır (Sanayi, 2022).

Cam sektörü Ar-Ge çalışmaları neticesinde ısı kontrol kaplamasıyla yalıtımların camı ve ısı güneş kontrol kaplamalıyla yalıtım camı yaratmıştır. Isı kontrol kaplamalıyla yalıtım camlarında bünyesinde ısı kontrolüyle kaplamalıyla cam yardımıyla ısıcama göre ısı kayıplarını %50 eksilterek yakıt maliyetlerinden.

1.2.4. İhracat ve ithalat değerlendirmesi

TÜİK'e göre, pandemi sonucu 2020 yılında toplam cam ve cam ürünleri ihracatı geçen yıla göre yüzde 4 azalarak 1.056 milyon dolara, ithalatı ise 2019'a göre yüzde 11 artışla 768 milyon dolara çıktı. 2021 yılında ihracat bir önceki yıla göre yüzde 27 artarak 1 milyar 341 milyon dolar, ithalat ise 2020 yılına göre yüzde 34,9 artarak 1 milyar 36 milyon dolar olacak.

AB, cam üretiminde ulaştığı seviyeyi ve Çin ve Kuzey Amerika ile birlikte dünyanın en önemli cam üreticilerinden biri olma unvanını hâlâ koruyor. Almanya, üretimin yaklaşık beşte birini karşılayarak hâlâ AB'nin en büyük üreticisi konumunda. Bunu İtalya, Fransa, İspanya, İngiltere ve Polonya takip ediyor.

Dünya üretimine bakıldığında Türkiye düzcamda Avrupa'da 1'inci, dünyada 5'inci, cam ambalajda Avrupa'da 2'nci ve dünyada 3'üncü, sodalı cam ambalajda ise Avrupa ve dünyada 5'inci sırada yer alır.

1.2.5. Bölgesel yapısı ve kümelenmeleri

Devletimizde cam üretiminin çalışmaları, evvelinde yalnızca Marmara ve Akdeniz Bölgesi ile sınırlanan, coğrafi açıdan artarak daha geniş bir bünye kazandırarak. Ege ve İç Anadolu Bölgelerinde içeriye alacak biçimde genişler.

Gerek üretim etkinliklerin çeşitlikleri ve sayısının üretici ve imkanlılık tutarı açısında yoğun cam ve cam ürünlerinde üretim etkinliklerinde yaşandığı şehir İstanbul'dur. İstanbul'u takip eden Eskişehir, Konya, Ankara, İzmir, Kırklareli, Mersin, Bursa, Kayseri gibi şehirler yine üretim çeşitliliğinin, üretici sayısından veya üretim imkanlıkları ile göze çarpan şehirlerdir. Cam maddesinin büyük özelliklerinden biri olan kalıcı sayıda geri dönüştürdüğünde oluşan oluşudur. Cam sanayi tesisleri genellikle Denizli, İstanbul, Gebze, Mersin, Kırklareli, bölgelerinde bulunur.

Türk cam sanayisinin ister kapasite artışları isterse yeni mamullerin piyasaya perfonmansıyla bugüne kadar gelişimini seri bir biçimde sağlamış olup, henüz doymamış bir piyasa olmasında yeterlikle gelecek zamanlarda önemli bir gelişmelere kuvvetini taşır. Gerek taşıdığı bu piyasa kuvveti lüzumunu genişleten kaliteli ürün çeşitliliğiyle küresel rekabette açılmaya çalışan Türkiye cam sektörü dış ticaret hacmi olarak yükseklik sergiler (www.sanayi.gov.tr, “Cam Sektör Raporu”01.01.2022).

1.3. Son Dönemdeki Sektöre İlişkin Türkiye ve Dünyadaki Gelişmeler

Son zamanlarda yükselen maliyetler nedeniyle üreticiler, düşen karların etkisi altında bakım ve yenilemeye odaklandı. Referans ekonomilerin sektördeki hakimiyeti rekabet gücünü oluşturan en önemli ekonomik faktördür. Enerji yoğun sektörde artan enerji fiyatları kârlar üzerinde büyük baskı oluşturuyor.

Türk inşaat camı ihracatı 2016, 2017 ve 2019 yıllarında artarken, 2018-2020 yıllarında azaldı. 2016'dan 2019'a kadar sürekli değer artışı gösteren ihracat, küresel salgın nedeniyle ihracat pazarına erişimde sıkıntı yaşandığı 2020'de yıllık yüzde 9,6 düşüşle 319,8 milyon dolara geriledi ve hacim yüzde 31,9 azaldı. 386.115 ton.

Türkiye saygın bir üretici ve ana ihracatçılardan biri olmasına rağmen, aynı zamanda büyük miktarda inşaat camı ithalatı da yapmaktadır. İthalatın esas nedeni fiyat avantajıdır. Ancak döviz kurlarının değerlendirilmesi ve fiyat avantajının azalması nedeniyle ithalat hacmi azalmış, korumacı tedbirler ithalatı daraltmıştır. İthalat 2020 yılında miktar olarak %26 artarak 373,767 ton a yükselmiştir. Değer olarak %22,7 artış gösteren inşaat camları ithalatı 222,8 milyon dolara yükselmiştir. İthalat birim fiyatları ise son üç yılda aynı seviyede kalmıştır.

2020 yılında en çok harcama yaptığımız ülke %39,2 artışla 37,9 milyon dolara ulaşan İsrail oldu. İsrail'den sonra en çok Almanya'ya ihracat yapıyoruz. 2019 yılında en fazla ihracat yapan 10 ülke arasında Güney Kore'nin yerini Belçika aldı. İspanya ve Bulgaristan'a ihracat önemli ölçüde azaldı.

Dünyanın cam yapı ihracatı 2015'ten 2020'ye artarken, Türkiye'nin ihracatı 2019'da dünyayla aynı oranda artarken 2020'de azaldı. 2015 yılında 20,1 milyar ABD doları olan dünya inşaat camı ihracatı, 2020 yılında 25,2 milyar ABD doları olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılına kadar Türkiye inşaat camı ihracatı dünya ihracatından daha hızlı büyümüş ve 2015 yılında %1,14 olan dünya ihracatındaki payı artış göstermiştir.

2019'da yüzde 1,43'e yükseldi. Türk inşaat camı 2020'de ihracat yapan ülkeler arasında yüzde 1,27 ile ilk sırada yer aldı. Birçok üreticiyle küresel cam pazarında geniş bir ayak izine sahip olan Çin, devlet teşvikleri ve maliyet avantajları sayesinde dünyanın birçok farklı bölgelerinde üretim ve satış faaliyetlerine sahip.

Büyük bir cam kapasitesine sahip olan Çin'in üretim maliyetlerinin düşük olması avantajıyla fazlaları ihraç etmesi dünya pazarında fiyatların düşmesine neden olmakta ve pazar dengesini olumsuz etkilemektedir. Çin, Rusya, Orta Doğu ve Kuzey Afrika gibi önemli cam kapasitesine sahip ülkelerde, enerji ve işgücü maliyeti avantajı olan ülkelerdeki üretici ve ihracatçıların, arz fazlasının ihracatını ucuza sübvansetmesi, küresel fiyatların düşmesine neden oluyor. ve haksız rekabet. Bu durumda ülkeler yerli üreticileri korumak maksadıyla farklı koruma önlemleri ve anti-damping vergileri uygulamaktadır.

Çin dünyanın en büyük inşaat camı ithalatçısı ve ihracatçısı, Hong Kong ise Çin'den sonra ikinci büyük ithalatçıdır. ABD 2020'de üçüncü olacak. dizilmiş Güney Kore, Almanya, Tayvan ve Japonya gibi önemli ihracatçılar da önemli ithalatçı ülkeler arasında yer alıyor. 2020 yılında en fazla ithalat yapan 10 ülke arasında Fransa ve Malezya'nın yerini Hollanda ve Tayland aldı.

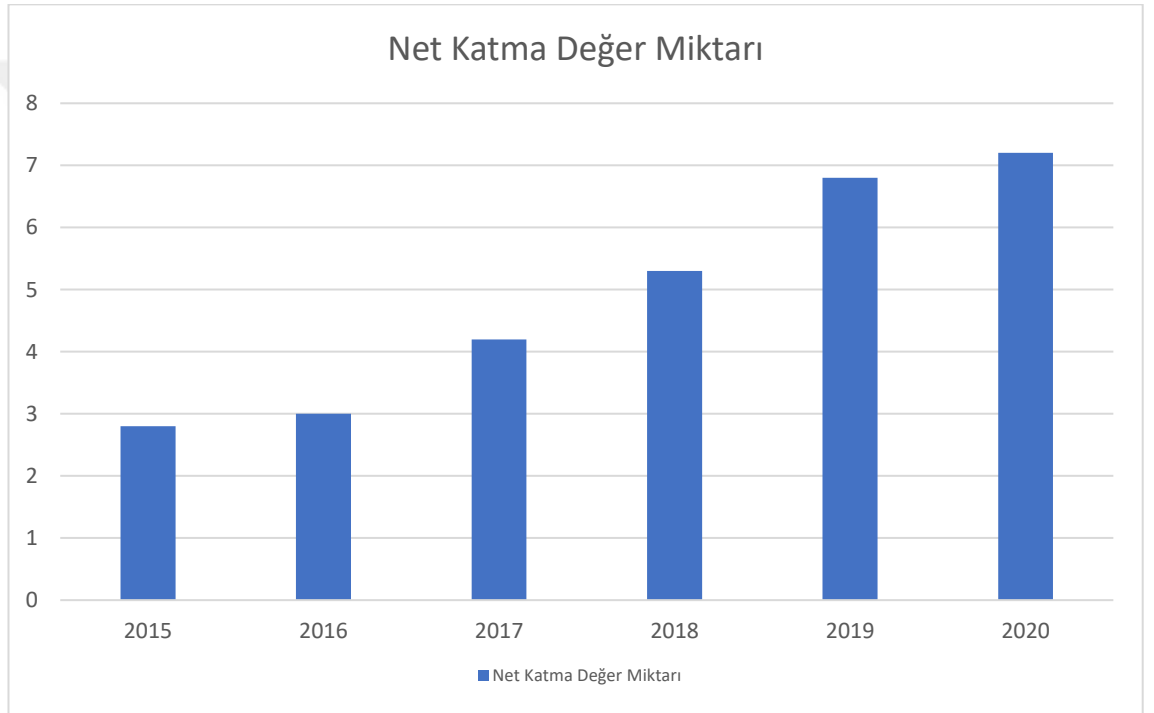
Türkiye yapı camı ithalatında 24'üncü sırada yer alır. Dünya genelinde yaşanan yoğun yarışla beraber cam sektöründe yeniden oluşum, rasyonel olaylar ve katma önemi değerli ürünlerden yükselişe ilerler. Hızlı gelişmenin gösterildiği Orta ve Doğu Avrupa, Rusya ve Uzakdoğu ülkelerinde büyümekte olan ülkelerde mevduatlara yoğunlaşmıştır. Bu gelişmeden sonra rekabetten şiddetini kaybettikten gelişmiş ülkelerde kimi altına ürün takımlarında net cam ithalatçısı pozisyonuna düştüler.

Ucuz enerji, yakıt ve işgücü üstünlüklerinde hepsinden ve bir bölümden sahiplerden ülkelerde oluşturulan artan dünya pazarlarına ihracatı hem fiyat zorlaması yaratmakta hem de haksız rekabeti artırır. Bu durum cam ve cam ürünlerinin fiyatlarının düşmesine neden olmaktadır. Cam ve cam ürünleri üretiminde ülkemizlerde en son teknolojilerin kullanıldıktan sonra, dünyada gelişen değişimleri takip edilen ve ihtiyaçlar için yeni ürünler geliştirmek için sektörün dünyadaki piyasa payını arttıracak en önemli avantajlardandır (Sanayi, 2022).

1.3.1. Sektörünün Güçlü Yanları

Sektör için önemli yer tutan güçlü yanlar aşağıdaki gibidir;

- Teknoloji, üretim, pazarlamalarda veya satış bilgisinde hakim insan kaynağına,
- İç ve dış pazarlarda müşteri nezdinde üretimde, ürün çeşitlerinde, nitelikte veya dağıtmada itibari güvenilirliğe,
- Kurumsal seviyelerde yüksek, modern kriterle yönetilmiş veya yurt dışında üretim yapan dünya şirketine,
- Hammadde ve yardımcı hammadde kullanımında yeterli kaynaklar sahiptir.



Şekil 1. Net Katma Değeri Miktarı

Kaynak: Tuik, 2021

1.3.2. Sektörünün Zayıf Yanları

Sektör için dikkat edilmesi gereken zayıf yanlar aşağıdaki gibidir;

- Sabit giderler yüksektir, kalifiye eleman sıkıntısı mevcuttur,
- Navlun gideri (denizde mal taşıma giderlerinin yüksekliği) oldukça fazladır. Sadece düzcam ürünlerinde özel lojistik yatırımları gerekmektedir, bu yüzden sektörün yatırım harcamaları oldukça fazladır

- Sektörde, sigortasız olarak çalıştırılan personelin çokluğu ve aynı zamanda faturasız satışın fazlalığı haksız rekabete yol açmaktadır.
- Sürekli büyüme ve modernizasyon yatırımları gerekliliği yatırım ve üretim maliyetlerini arttırmaktadır.
- Sektörün yatırım maliyetleri (Örneğin; sektör için gerekli makine maliyetleri) çok yüksektir. ülke riski nedeniyle kredi maliyetleri yüksektir.
- Sektördeki ürünler cam üretiminin esaslı özelliklerinden dolayı izabeye dayalı enerji yoğunlaştığında bir üretim olması nedeni sebebiyle, sektör, enerji ve yakıt fiyatlarının aksine isteklidir. Bu bağlamda yüksek enerji fiyatları cam sektöründen olumsuzluklara yönde etkiler.

1.3.3. Sektördeki Tehditler

Sektöre yönelik başlıca tehditler şunlardır:

- Rekabete açık olan sektörde çok ucuz girdi maliyetleriyle üretim yapan ve kendilerine sağlanan sübvansiyonlarla arz fazlası ürünlerini düşük fiyatla ihraç ederek iç ve dış pazarlarda haksız rekabet yaratan üreticiler pazarı bozmayı sürdürmektedirler. Çin, Doğu Avrupa ve İran, Irak gibi Orta Doğu ülkelerinden yapılan ucuz, düşük kaliteli ve tasarımlarımızı kopyalayan özellikle cam ev eşyası ürünlerin ithalatı, dampinge açık olan sektörü çok zor durumda bırakmaktadır. Bu tür ithalata karşı mevzuatımızdaki önlemlerin hızla uygulanabilmesi için özel sektör ile kamu kuruluşları arasındaki koordinasyon, gümrüklerden başlayarak daha etkin hale getirilmelidir. Gümrüklerde değer kontrollerinin etkinleştirilmesi ile hem ülkenin vergi kaybı hem de yaratılan haksız rekabet önlenilecektir. Ayrıca, standart ve düzenlemelerin AB ile uyumlaştırılması haksız rekabetin önlenmesine katkı sağlayacaktır.
- Uluslararası dev cam şirketlerinin, Türkiye'nin büyük bir pazar olması ve kontrol taktikleri nedeniyle Türkiye'ye yatırım yapması ve komşu ülkelerde devam eden cam yatırımlarının sanayi performansını olumsuz yönde etkilemesi beklenir.
- Dünya ve Türkiye ekonomisindeki büyümenin yavaşlaması ve risklerin (terör, savaş, siyasi olaylar, yükselen petrol fiyatları vb.) ortaya çıkması sektörün büyümesini ve finansal sonuçlarını olumsuz etkiliyor.

- Bölgesel ticaret alanlarının kurulması ve üye olmayan ülkelere yüksek gümrük vergisi uygulamaları bu bölgelerdeki ülkelere ihracatı olumsuz etkilemektedir. Bu etki, Arap ülkeleri arasında yapılan anlaşmalar yanı sıra, AB'nin de Arap ülkeleri ve diğer üçüncü ülkelerle yaptığı anlaşmalarda ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere, Türkiye, Gümrük Birliği gereğince AB'nin üçüncü ülkelerle yapmakta olduğu Tercihli Ticaret Anlaşmalarını tedricen üstlenmektedir. Ancak Türkiye'nin Serbest Ticaret Anlaşmaları müzakerelerine AB ile eş zamanlı başlayamaması ya da bu anlaşmaların AB ile eş zamanlı olarak yürürlüğe girememesi, yurt dışı pazarlarda Türkiye ve AB'ye uygulanan tarifeler arasında fark yaratmaktadır. Nitekim, söz konusu ülkelerle Serbest Ticaret Anlaşması müzakereleri uzun zaman almakta, imzalanan anlaşmaların 3-5 yıl içinde yürürlüğe girdiği dikkate alındığında, Türk üreticisi için söz konusu pazarlara giriş AB'deki rakiplere göre dezavantaj yaratmaktadır. Söz konusu anlaşmalar yürürlüğe girse dahi, bu anlaşmalarda öngörülen kademeli gümrük vergisi indirimi, AB'nin bugüne kadar almış olduğu yol karşısında Türkiye'yi yine de dezavantajlı bırakacaktır.

- Üretim ilişkilerinde tarafların uyumsuzluğu rekabeti zorlaştırır.

1.3.4. Sektörünün Önündeki Fırsatlar

- Sektöre yönelik başlıca fırsatlar arasında;- Gelişmekte olan pazarlara (Balkanlar, Orta ve Doğu Avrupa, Rusya ve diğer BDT ülkeleri, Orta Doğu) yakınlık nedeniyle, hem bu pazarlara katma değerli ürünler ihraç ederek hem de yatırım yaparak (tek başına, aracılığıyla) büyüme sağlanıyor. ortaklıklar). Bu alanda

- Cam, gelişme ve yatırım fırsatlarına sahiptir, çünkü Türkiye'de az olan cam tüketimi, ülkenin ekonomik veya sosyal büyümesiyle, diğer taraftan dünyadaki teknolojik büyümeyle birlikte artmaktadır. açılır

- Camın yeni kullanım alanları ve katma değeri yüksek ürünlere olan ihtiyaç artıyor, Cam sektöründe daha çok firmanın Turquality desteğinden yararlanmasının sağlanması,

- Sektörel ve proje bazlı teşvik sisteminin yaygınlaştırılması, Hammaddesini kendisi işleten, dışarıya satmayan kuruluşlar için teşvik uygulamasının netliğe kavuşturulması,

- AB proje desteklerinden daha fazla yararlanılmasının sağlanması, Enerjinin vergilendirmesinde AB mevzuatına uyum sağlanması,

İKİNCİ BÖLÜM: GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

2.1. Denetim Kavramı

Kontrol genellikle kontrol şeklini alır. Ancak bu açıklama incelemeye uygun olmayacaktır. Bu, kontrol kontrollerini içeren daha geniş bir görünümdür. Aynı zamanda denetim bir süreç olduğundan süreç içerisinde tanımlamaların yapılması da gerekli hale gelmektedir. Doğrulama, tamamlanan verilerin doğrulanması ve kanıtların toplanması veya sunulan verilerin doğruluğunu ve doğruluğunu sağlamak için dönüşümlerin gerçekleştirilmesi de dahil olmak üzere bir dizi farklı yolla gerçekleştirilir (İlkvan, 2022).

Merkantilizmin tanınmaya başladığı dönemde uluslararası ticaretin büyümesi sonucunda denetim, muhasebe ve işlemleri kişinin nitelikleriyle ilişkilendirme ihtiyacını doğurmuş olabilir. Bu dönemde Latince “dinlemek” anlamına gelen “audiodio” sözcüğünden denetçiler ortaya çıkmış, hesap ve işlemlerin denetimini yaparak bunlara karşılık görüş bildirmişlerdir. Bugünkü anlamıyla kontrol kavramı sanayi devriminden kısa bir süre sonra gelişmiş ve bugünkü niteliğine ulaşmıştır.

Türk Dil Kurumu "izleme" yi, "işlerin doğru ve talimatlara uygun olarak yapıldığının kontrol edilmesi, kontrol edilmesi ve kontrol edilmesi" olarak tanımlamaktadır.

Denetimle karışık yakında manada kullanılan fazlaca görüş bulundurur. Araştırma, soruşturma, incelemeyle ilgili, revizyon, kontrollerde, teftiş, murakabe görüşlerdendir.

Denetimi tanımlamak gayesiyle yapılmış fazlaca gayret bulundurur. Yapılan bir tarife dair denetim; yasal, bilimsel, düşünsel aşamalara önceden belirlenen ölçülere hareket ederek işlemlerin ve mevcut uygulamaların bu ölçütlerde yerindeliliğinin araştırılması, çelişenlerin belirlenebilmesi, giderilme durumu veya gelecekteki tehlikelerin ortama çıkmaması amacıyla meydana getirilen risk ve sistem bazlı proaktif incelemesidir (Şirin, 2006).

Denetim kavramı işletmelerin içeriden fark edilmeyen yetersizliklerin defedilmesi, müşteri alakalarının düzelmesi ve bunların koşulunda firmalarda en önemli amaçları kârlılığın artması için önemlidir.

2.1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı

Türkçede denetimin anlamı, Türk Dil Kurumu'nun tanımına göre "kontrol etmek, kontrol etmek, kontrol etmek, işin doğru ve usulüne uygun olarak yapıldığını denetlemek.

Hukuka uygun anlamına gelir". bakanlık ve kuruluşlarda ve gerekiyorsa özel kararlarla kurulan kuruluşların kanun, yönetmelik ve emirlere uygun olarak kamu yararına hareket edip etmediğini araştırıyoruz. "Avrupa Komisyonu'nda denetim, bir olayın, prosedürün veya raporun tamamının her parçasının kontrol edildiğı daha sonra yapılan bir soruşturmadır.

Denetim kelimesi denetim, muhasebe denetimi, tarafsız yani objektif denetim gibi ifadelerde karşımıza gelmektedir.. İngilizce "audit" kelimesi aynı zamanda kontrol veya kontrol faaliyeti kavramının yerine "auditing" fiili olarak da ifade edilmektedir. "Revizyon" kelimesi aslında "dikkatli okumak" anlamına gelen Latince bir kelimedir.

Denetim açık bir ekonomik zerresinde ve bir döneme ait haberlerin kesinliğini ve güvenilirliklerini bulmak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş unsurlara uygunluklarını rütbesini bağımsızca irdeleyen ve neticesinde değerlendirmekle itina eden kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı amaç edinen sistematik bir süreçten geçer (Tosun, 2021).

Denetim köken itibarıyla Latince "Audire" olarak eda edilmiş bir eylem olur işitme ya da dinleme biçiminde anlamlandırır. Alanında uzman kişilerin iddia lehini dinleyerek hilesiz belirlemeye çalıştıkları şeklinde tarihsel süreçte gelen bir fikir bulundurur. Geçmiş tarihte sıkı manada ibare edildikten sonra denetimdeki bilimi, asıl manadaki evrimini sanayi ıslahına ait olduktan firmaların artması ve karışık hale gelmesiyle sağlamaya başlanmıştır (İlkvan, 2022).

Tüm bu açıklamalar, denetimin, insanların doğru ve emin bilgiye olan gereksinimlerinden doğduğunu göstermektedir. Yani denetim; Firmaların kendi faaliyetlerine ilişkin bilgileri içeren bilgilerin tarafsız bir şekilde soruşturulmasını ve çeşitli tekniklerle bilgilendirilmesini ve bunları kanıtlarla desteklemeyi amaçlayan önceden belirlenmiş bazı standartlar ve sonuçların ortaya çıkmasını sağlamak çok önemli bir görevdir (Türedin, 2012).

Genel olarak denetim; bir faaliyetteki neticelerin muhtemel olabildiğı gibi namına uygun olmalarını sağlaması hedefiyle ölçüler konması, ortaya çıkan sonuçların bu ölçülerle mukayese ve uygulamaların projeden ayrıldığı noktalarda iyileştirme tedbirlerinin belirlenmesi olarak tanımlanır (Bozkurt, 2013).

2.2. Denetim Türleri

Denetim, bir çok eserde değişik ayrımlarla tabi tutulmuştur. Fakat esasta, denetim türleri yaklaşık aynı fikirleri içerir. Literatürde yaygın olarak kullanılan sınıflama, denetimi kimin yaptığına, denetim sonunda elde edilen faydaları/amaçları ile denetimin ne zaman yapıldığına göre üç temel başlıkla sınıflandırılmaktadır.

Tablo 1. Denetim Türleri

Denetim Türleri	Amaç ve Kapsamı
Denetçilerin Amaçlarına Göre	Mali Tablolar Denetimi Uygunluk Denetimi Faaliyet Denetimi
Denetçilerin Statüsüne Göre	Bağımsız Denetim İç Denetim Kamu Denetimi
Denetimin Zamanına Göre	Sürekli Denetim Ara Denetim Son Denetim Özel Denetim

Kaynak: YDK, 2022

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

İşletme yetkilileri ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusundan görüş bildirmektedir. Yetkililerinin ilgisine göre yapılan denetim çalışmaları türülük göstermektedir. Genel olarak 3 değişik sahada denetim hizmetleri yapılmaktadır. Amaçları bakımından denetim türleri kısaca şu şekildedir;

2.1.1.1. Mali tablolar denetimi

Bu denetimde araştırmasında şirketin muhasebe raporlarında genel olarak kabul gören muhasebe ilkelerine veya mevzuatla uygun olması, doğru, dürüst ve makul bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda fikir oluşturulmaya çalışılmaktadır. Denetçinin mali tabloları incelerken verdiği kriterlere temel nitelikte olan genel kabul görmüş muhasebe kriterleri kullanılır.

2.1.1.2. Uygunluk denetimi

Bir şirketin finansal işlemlerde ve etkinliklerin, işletme yönetiminde, yasama organında veya diğer sorumlu kişilerinde bünyesinde belirlenen şekillere, kanunlara ve mevzuatlara elverişli olup olmadığının incelenmesi prosesine uygunluk denetimi denilmektedir. Nihai amacı herhangi bir mevzuata uygun davranıp davrandığını incelemektedir. Uygunluk denetimi, işletme çalışanı tarafından gerçekleştirilebilir (Tosun, 2021).

Tablo 2. Uygunluk Denetim Kriterleri

Denetimin Hedefi	Uygunluk denetiminin temel hedefi kurum faaliyetlerini iç prosedür ve dış düzenleyici otoriteler tarafından belirlenen ölçütlere uyum düzeyinin araştırılarak görüş bildirmesidir.
Denetimin Kapsamı	Kurum bünyesinde gerçekleşen tüm faaliyetler ve işlemler ile süreçler denetimi kapsamını oluşturmaktadır.
Denetim Kriterleri ve Temel Ölçütler	Şirket ana sözleşmesi ve kapsamında kurumun tabi olduğu tüm kanun ve yönetmelikler ile yönetim kararları ve politikaları, prosedürleri ölçüt olarak kullanılır.

Kaynak: Kahyaoğlu, 2009

2.1.1.3. Faaliyet denetimi

Bir şirketin veya bir kısmının belirli bir dönem içindeki faaliyetlerine sistematik bir genel bakışıdır. Faaliyet denetimi, işletme etkinliklerini, getirinin ölçülmesi hedefiyle etkinlik

sonuçlarının üretim standartları ya da önceden belirlenmiş hedeflere karşılaştırılması suretiyle yapılan denetim türüdür (Tosun, 2021).

Faaliyet denetimi, iç denetimin saf olarak olgunlaşmış bir hatırasıdır. İşletmelerin büyüdüğü, holdingleşmenin arttığı ve merkezileşmeme yatkınlık güçlenmesi neticesinde nitelikli 25 yılda faaliyet denetimi geliştirmiş en önemlisi genişletmiştir.

Bütün işletmelerin gittikçe büyümesi, iş ve işlemlerinde karışık olması ile bunlar üzerindeki denetim ve gözetimin güçleşmesi, idare ve tedbirlerin başarmasının miktarındaki güçlükler faaliyet denetiminin yapılmasında gündemde olan nedenlerden başlarında gelmekte. Bu denetim tarzında kullanılmasında önemi diğer bir sebebi ise işletmelerin ortaya çıkardığı fazla finansal ve finansal olmadıkları meselelere uygulanabiliridir.

Operasyonel denetim, iş veya bölgesel operasyonların sistematik olarak incelenmesi yoluyla referansların etkili ve verimli kullanılmasıdır. Performans, bir şirketin, bölümlerin yol gösterici ilkeleri olarak tanımlanan hedeflerine ne ölçüde ulaştığını ifade eder. Verimlilik, belirlenen hedeflerle ve bu hedeflere ulaşmak için kullanılan araçlarla orantılıdır.

İç denetçiler tarafından da performans incelemesi yapılması mantıklıdır. Çünkü iç denetçi, bir şirketi bağımsız denetçiye göre mükemmel olarak tanımlar. Şirketin özelliklerini ve faaliyetlerini daha iyi bilir. Bu işlevler sayesinde iç denetçinin, bağımsız denetçinin faaliyetlerini incelemesi daha kolay ve verimli olur.

a. Faaliyet denetiminin amacı

Faaliyet denetiminin limitleri muhakkak hatlarla belirlenmiş bir hedefinin olduğunu söylemek oldukça imkansızdır. Faaliyet denetimi, temelde getirilik ve yeterlilik fikri üzerinde kurulan bir denetimdir. Faaliyet denetiminin gayeleri için yaygın bir çerçeveler şeklinde olursa şunlarla ilgilidir;

- İşletme idaresinin süksesin ölçmeyi, işletme yöntemlerinin etkinliğini ve başarısını ölçmeyi,
- İç kontrolün faaliyetlerini ve başarısını ölçmeyi, işletmenin belirlenmiş hedeflerine ulaşmasını etkileyecek her türlü etkinliğini başarısını ve etkinliğini ölçmeyi,

- İşletmenin istikrarlı büyüme ve hedeflerine sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlamak hedefiyle öneriye tekli bulunmak şeklinde sonuçlanabilir.

Faaliyet denetiminin hedefi, gelişme (düzeltme) sahalarını belirleyerek performansı değerlemek ve tavsiyeler gelişmesidir. Bu tarz denetimler neticesinde durumun belirlendikten sonra, işletme yönetimine teklif bulunma görevi var. Bu gidişatla faaliyet denetimlerde danışmanlıklar görevi olarak da kabul edilir.

Faaliyet denetimlerinde işletmelerin geçmişte sürmesi gereken işlemlerine dair verilerin gözden geçirmesine rağmen, amaç, bu bilgileri tasdik yapmak olmaz. Amaç, karlılığı artırmaktır. Karlılığın artırıldığı ise denetim sonucu getirilen teklifler yoluyla olabilecektir. Dolayısıyla faaliyet denetimi geleceğe özgüdür.

Yapılacak olan bir denetim hizmetinde yukarda olan hedeflerin hepsi bir arada veya bu hedeflerin birilerinin diğerlerine dair artık öncelik olarak ele alınmalıdır. Bu durum tamamen denetim vazifesini üstlenmiş olan denetçiye bağlanmalıdır (Kıracı, 2003).

b. Faaliyet denetiminin kapsamı

Faaliyet denetimi yönetim denetimi veya performans (başarım) yönetimi denetimi olarak da bilinmekte olup ve genellikle uygunluk denetiminden ve finansal tablolar daha imkansızdır. Çünkü verimliliğinin ve etkinliklerini ölçülerini belirlemek, değerlendirmek veya bunlara belirlenen gayelere uygunluğunu ortaya koymak gerekmekte ve anlaşılacağı gibi oldukça sıkıntılıdır. Faaliyet denetimi bir işletmenin (örgütün) etkinliklerinin, kazanç ve etkisini değerlendirmek gayesiyle görevlere gelince usul ve tarzların uygulanışının gözden geçirilmeyi kapsar.

Faaliyet denetimi yalnızca finansal nitelikteki bölümlere bakmaz. Finansal üstünlük olsun veya olmasından herhangi bir hadise, yukarıda maddeler halinde saydığımız konuları etkileyecek yeterliyse faaliyet denetiminin konusuna girecektir. Bu konulardan birileri de iç denetimdir. Faaliyet denetimin de iç kontrol sistemlerinde ile bağlılık özellikle bu yönlerinde henüz hayli çok olur.

Faaliyet denetimi, mali neticesinde işlemlerden içinde firmaların öteki işlevlerini içerir. Yönetimin başarısını etkileyen birkaç farklı olay yahut değişik unsur vaat mevzusu olmaktadır. Bunların her biri ayrı ayrı etkinlik denetiminin boyutunu dahilinde olabilir. Bu sebeple kullandığı alanlarda epey genişler.

Örneğin satın alma, üretiminde, personellerde, pazarlamalarda ve finansman mevzulara dair yönetim sonuç ve önlemleriyle etkinlik sonuçlarının düzen içinde olup olmadıkları araştırılması hedeflenir.

Faaliyet denetiminin araştırma sahasına firmaların teşkilat yapısı, üretim tarzları, pazarlama önlemleri, bilgi işlem etkinlikleri girebilmektedir. Dolayısıyla faaliyet denetiminin uygulanmasında, diğer denetim tarzlarına ait daha karmaşıktır. Özellikle tanıştırma kriterleri diğerlerine göre artık karmaşık hal içine girer. Bu tarz denetimlerde denetçiler önceden saptanan kriterler olarak, bütçelerini, başarı ölçütlerini, oranlarıyla veya sektör ortalamalarının da kullanmaktadır.

c. Faaliyet denetiminin zamanlaması

Operasyonel denetim tamamen iç denetimin bir uzantısıdır. Operasyonel denetim, iç denetim kadar tamamen tarafsız kabul edilemez. Her ne kadar önerilen iç denetim gibi bir operasyonel denetim için güvenilir bir süre bulunmasa da, bir operasyonel denetimin amacı açısından denetimin performans süresi içinde yapılması uygun görülmektedir.

Performans incelemesinin amacı "yönetimin, iş süreçlerinin ve operasyonların başarısını ölçmektir", dolayısıyla olay gerçekleşikten sonra ölçüm yapılmaz. Temel amaç başarısızlığa neden olan faktörleri tespit etmek ve bu faktörleri ortadan kaldırmaktır. Çalışma dönemi sonunda, iş incelemesinin çalışma süresi içindeki etkisine bağlı olarak incelemenin etkisi daha düşüktür. Sonuç yapıldıktan sonra faaliyet denetimi hizmetinde verim etkinliğine ulaşmasına veya yönetimindeki başarılarının ve iç kontrolünün de nötr yönde etkilenmeyen unsurlarındaki hemen belirlendikten yakın sürede ortadan kaldırdıktan sonralarda yapıları zamanının da firmalardaki faaliyet dönemi içine getirilecek şekilde belirlendiğini görmek gerekmektedir (Kiracı, 2003).

d. Faaliyet denetiminde izlenecek süreç

Faaliyet denetimini gerçekleştiren denetçinin izlediği dönem, mali tabloların denetimi sırasında takip eden dönemden önemli ölçüde farklılık göstermemektedir. Bu süreci aşağıda açıklayacağımız gibi 7 adım olarak görüyoruz.

Hedef tespiti ; Bu seviye operasyonel kontrolün ilk seviyesidir. Denetçi, şirketteki belirli fonksiyon ve faaliyetlerin uygulanmasını değerlendirdikten sonra operasyonel denetimin amacını bütünsel olarak tanımlar. Denetçi hangi yöntem ve kriterlerin

değerlendirileceğini ve bunların belirli iş hedefleriyle nasıl ilişkili olduğunu belirleyecektir.

Onay ; Faaliyetlerin denetimine başlamadan önce denetçi, denetlenen nesnelerin işlevsel özellikleri, organizasyonu ve hedefleri hakkında karşılaştırmalı bilgi alır. Denetçi bu tanıma sürecine, faaliyet yöntem ve kriterlerini, amirlerin yöntem ve talimatlarını, tanımlanmış sorumluluk ve fonksiyonların ifadelerini ve organizasyonlardaki biçimi inceleyerek başlar.

Ön araştırma ; Bu aşamada müfettiş "Veri toplama prosedürü neyi gerektirir?" diye sorar. O sorar. ve "Çalışma hangi kontrol kriterlerini içermelidir?" Sorularınıza yanıt arıyoruz. Ön incelemenin asıl amacı sorunu tespit etmektir. Bu hedef düzeyinde, ilk denetim hedefine ulaşmak için üç tür süreç uygulanır: görüşme, gözlem ve iç raporların incelenmesi.

Program geliştirme ; İlk araştırma aşamalarından sonra başlayan aşamada operasyon sorumlusu program geliştirmeye odaklanır. Bu aşamada denetçinin kendisine verilen yetki ve görevleri belirlemeye başlayan anlaşmalar, sözleşmeler, görevler veya tanımlanmış ve geliştirilmiş ilgili performans kriterleri incelendikten sonra aşağıdaki iki hedefe odaklanılır:

a . İnceleme yapılırken sözleşme yapar ve girer. Sözleşmelerde denetçi şirketin amaç ve hedefini belirler.

b. Performans kriterlerini tasarlarken denetçi öncelikle işletme yönetiminde tanımlanan yöntem ve kriterlere uyulup uyulmadığını ve bunların yeterince etkili olup olmadığını belirler. Bu aşamada denetçi şirketin faaliyetlerini değerlendirirken yaptığı test ve analizlerin doğru olmasını ister. Denetçinin planlarında aşağıdakiler belirtilir;

- Sözleşme ve anlaşmaların atandıkları amaca ve amaca uygunluğunun kontrol edilmesi, yönetim yöntem ve kriterlerinin yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesi,

- İç kontrolün etkinliğinin kontrol edilmesi, iç kontrolün uygulanmasının kontrol edilmesi
Kriterlerin yapıldığı, firmanın değerlendirilmesi için gerekli test ve analizlerin neler olması gerektiği (Kiracı, 2003).

İşin kapsamı; Yapımı geliştikten sonra denetçi işinin başına geçer. Operasyonel denetimde denetçinin çalışma alanı iş yönetimi ve ilgili kontrollerdendir. Bu kontrol

tedbirlerinden idari kontrol de operasyonel kontrolde büyük önem taşımaktadır. Muayene incelemesinin ardından operasyon müfettişi aşağıdaki hususları dikkate almalıdır.

Bulguların raporlanması ve sunumu ; Bu basamakta denetçi, soruşturma neticesinde bulunduğu sorunlu olay ve konulara ilişkin öneriler hazırlamalı ve bunları ilgili bilgilerle birlikte bir rapor halinde sunmalıdır. Bu veri kullanıcılarının, özellikle şirketin yönetiminin de şirketle ilgisi bulunmaktadır. Denetçinin bulgularını iletebilmesi ve tavsiyelerde bulunabilmesi için önceki adımlarda delil toplamış ve bölüm bölüm bilgiler edinmiş olması amaçlanır.

Doğrulama ;Bu aşamada denetçi, raporun dair kimselere ulaşp ulaşmadığını, raporda hata olup olmadığını bakılır ve denetimi yapan güvenilir denetçi olmaya çalışır. Çünkü izleme aşaması dizginleri eline alan tüm grubun sorumluluğundadır. İzleme aşamasında, denetim raporunun sunulmasının üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra, izleyen şirket şirkete denetçi gönderdiğinde, raporda yapılan veya önerilen değişikliklerin yapıp yapılmadığını da kontrol ettikten sonra çalışmayı da kontrol etmelidir. Gerçekleştirilen yapıldıysa ve yapıldıysa hangi biçimde olduğunu görür.

2.2.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçilerin mevkisine göre denetim türleri üç alt takıma ayrılır. Sırasıyla; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetim şeklinde olur.

2.2.2.1. Bağımsız denetim

Bağımsız denetim faaliyeti, kendi namına ve hesabın faaliyet gösterdikleri kişi veya kuruluşların taraflarından gerçekleştirdikleri denetim faaliyeti şeklinde anlaşılır. Bu tür kontrol faaliyetlerinin daha ziyade muhasebe ve kontrol şirketleri yada şahsi olarak fayda sağlayan muhasebe meslek mensuplarını gerçekleştirir. Bağımsız denetimin hedefi işletme haricinde bulunan dış menfaat gruplarının işletme ile alakalı malumat ihtiyaçları karşılanmasını sağlamaktır.

Tüm bu açıklamaların ışığı altında "Bağımsız Dış Denetim" kavramı iktisadi kuruluşlarla, açıklanan finansman tablolarındaki, bağımsızlık ve tarafsızlık uzman kuruluşlarca, öngördükleri standartlarca uygunluğu olup olmadığını ve dolayısıyla da güvenilirliği olup olmadığını belirlenmesi gayesiyle yapıldıkları incelemelerde, tanımlanır.

Bu açıklamalardan dış sonra, bağımsız denetimin yararlarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

a. Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar

- Her şeyden önce bağımsız dış denetim, finansal tabloların güvenilirliklerini artırır. Bu ise, kredi olanaklarının genişletilmesine ve işletme yöneticisinin daha sağlıklı ve doğru karar verebilmesine imkan verir.
- Vergi denetimi için ayrıca bir kamu denetiminin yapılması ·Olasılığının azalmasına sebep olur.
- İşletme yönetiminin ve çalışanlarının, görevlerini kötüye kullanmalarını önler.
- İşletmenin muhasebe kayıtlarının hatalı olmasını önleyerek gelir ve giderlerin doğru olarak anlatılmasına olanak sağlar.
- Özellikle holdinglerdeki kuruluşlarda bulunan, işletme önlemlerinde tüm topluluklar da olan uyulup uyulmadığı mevzusunda veri verilebilir.

b. İş Hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar

- Denetlenen finansal tablolar; denetlenen firmaya kredi verme durumunda olan kuruluşlara, kredi verip vermeme konusundaki önergelerde yardımcı olur, küçük biriktirim sahipleri yatırımcılardan yatırımcıların kararlarına kadar analiz eder, işverene ve işçi sendikalarına, ücretlerinde ve sosyal yardımcılarının pazarlarındaki nesnel bilgileri sağlamaktadır.
- Denetlenmiş finansal tablolar; firmanın verimliliği, karlılığı ve güvenilirliği hakkında, denetlenen firmanın müşterilerine bilgi sağlar.
- Bir firmanın alınması, satılması ya da diğer bir firmayla birleşmesi hallerinde, her iki tarafa da güvenilir bilgiler sağlar.

c. Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar

- Kamu faydasına çalışan kuruluşların, bağımsız dış denetim şirketlerince denetlenmeleri halinde, resmi kuruluşların özel ve ayrıntılı denetim yapmalarına ihtiyaç duyulmaz.
- Denetlenmiş finansal tablolarda; borçluluğunda ve iflas hallerin, vekaletleri veya ortaklıklarında kontratlarında, düzenlenmesin de adli mercilere bağımsızlık ve güvenceli veri ağı sağlamaktadır. Görüldüğü üzere, bağımsız dış denetim çok önemlidir. Gelişmiş

lkelerde öteden beri uygulanmakta ve bu ülkelerin gelişmelerine pek çok açıdan katkı sağlamaktadır.

Bu olgular çerçevesinde ülkemizdeki bağımsız dış denetim kuruluşlarında bulunan faaliyette bulunmalarının bir mecburiyet olmuş ve bununla ilgili yasal düzenlemeler oluşturularak, bağımsız dış denetim kurumların kurulmasına olanak sağlamıştır.

2.2.2.2. İç denetim

İç denetim, belirli bir örgüt için yine o örgüte ait olduğunda veya tarafsız şekilde etkinlik gösteren denetçiler tarafından gerçekleşen denetim faaliyetidir. İç denetim orta ve büyük çaplı firmaların bir departmanı şeklinde oluşabilmektedir. İşletmeler küçüldükçe, firma içinde faaliyet gösteren iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerin sayısı azalmakta ve hatta iç denetim bazı durumlarda işletme sahibi tarafından gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetim faaliyetlerin sonuçları daha çok doğrudan üst yönetime raporlanır.

İç denetim faaliyeti, artık en fazla uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Bu bir kişi veya departmanın faaliyetlerinin, yasalara göre veya işetme tarafından belirlenmiş politikalar, stratejiler veya kurallara göre uygunluğunun incelenmesi olabilmektedir (www.türmob.og.tr, “ Sınırlı Uygunluk Denetimi “ 01.01.2003).

Ekonomilerde faaliyet gösteren her iktisadi kuruluşun bir amacı vardır. Normal olarak bu amacın; kar elde etmek ve sabit bir biçimde byrnek olduğu açıktır. Fakat iktisadi malların kıt olması nedeniyle, işletmelerin büyümesiyle beraber.

Diğer şartlar sabit kabul edildiği takdirde, Azalan Verimler Kanunu uyarınca verimlilik azalacaktır. Dolayısıyla, "Yönetim" de bir iktisadi girdi olarak kabul edilebileceği için, işletmeler büyüdükçe yönetimin verimliliği de azalacaktır.

Verimlilikteki bu düşüşleri en aza indirmek için şirketler, i operasyonlarını olabildiğince verimli hale getirmek istiyor ve verimliliği azaltan bazı olayları önlemeye alışıyor. Bu durumda; “İç denetim” diye bir fikir devreye sokulur.

İç denetim: Mali ve idari işlemlerin şirketin kendi çalışanları tarafından belirlenen ilkelere göre yrtlp yürütülmediğini inceleyerek kontrol ettiği idari birimlere raporlama olarak tanımlanabilir. İç denetimin asıl amacı ise; işletme varlıklarının verimsiz kullanılmasının önlenmesi, işlerin düzgün ve etkili yürütülmesi, hata, hile ve uslsuz olan metodların

belirlenmesi ve önlenmesini, finansal verilerin vaktinde veya doğru olarak değeri leniren sağlanması olarak belirtilebilir.

ABD'de, İç Muhasebe Denetmenleri Enstitüsü'nün, iç denetim ile ilgili olarak yayınladığı tebliğde, iç denetimin işletme yönetimine olan yararları ve yardımları şöyle sıralanmıştır;

a . Var olan noksanlıkları, bunları düzeltecek olan işlemleri sağlamak suretiyle belirterek, kuruluşun çıkarlarını korumak: Bunun için de; kuruluşta üretilen istatistiki verilerin ve muhasebenin güvenilirlik derecesinin saptanması, varlıkların doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve her türlü zararlardan korunma yollarının bulunması ve ayrıca , saptanmış proje, tedbir ve şekile ne miktarda uyulduğunun araştırılması gerekmektedir.

b . Faaliyetlerin türlü derecede geliştirecek değişim planlamalarını da içeren incelemeler yardımıyla, kuruluşun çıkarlarını korumak : Bunun için de; kuruluşun plan ve tedbirlerini, ilgili bilgi ve diğer dayanak düşüncesinde araştırırken ve inceledikten, kuruluşun iç hesaplarından veya süreçlerini etkin ve uygunluk gidişatından araştırarak gözden geçirmek ve de uygulamaları; tedbir, proje, ve işlemler bakımından araştırması ve incelenmesi gerekmektedir.

İç denetimin, yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmesi ve işletme lehine sonuçlar doğurabilmesi için, etkin bir biçimde sistematize edilmiş olduğu gözükür. Bunun için ise, şu özelliklerin bulunması şarttır. İşletmenin etkili kuruluş planlarına sahip olmaları gerektiği ,

- Yetki ve sorumlulukların, fonksiyonel bir dağılımlara uygunlandığı şekilde ve açık olarak belirlendiği, paranın yönetilmesini ve muhasebeleştirilmesini yürütenlerin birbirinden ayrılması ,

- Şirket yöneticilerinde, iç denetim sisteminde meydana gelebilecek değişikliklere karşı zorunlu tedbirleri alıp almadıklarının dikkat edilmesine,

- Şirket yöneticilerinin yayınladıkları muhasebe bilgilerinin, doğru ve güvenilir olmasından gelen her şeyi yapmaları,

- İşletmedeki personelin, gerek mesleki gerekse ahlaki açıdan yeterli olması,

- Belgelerin yetkili kişilerce onaylanması, işletmenin iyi bir hesap düzenine ve sade bir muhasebe yönetmeliğine malik olmasına,

- Departmanların, görev ve fonksiyonlarını yerine getirmeleri esnasında izlenecek metot ve prosedürlerin güncelliğini koruması,
- Gerekli niteliklerle donatılmış, bilgili, ehliyetli ve dürüst kişilerden oluşan bir iç denetim departmanının mevcut olması, v.b.

Bu özelliklere sahip olan bir iç denetim sistemi, etkin bir şekilde çalışır ve işletmenin daha verimli bir biçimde faaliyet göstermesini sağlar.

2.2.2.3. Kamu denetimi

Devlete bağlanmış ve yetkilerde kanunlarda yer almış şahıs ve kuruluşlarda yapılması denetime "Kamu Denetimi" denmelidir. Kamu denetimi; yasama, yargı, yönetsel ve mali denetimleri de kapsamaktadır.

Bağımsız dış denetimden farklı olduğu, kamu denetiminin hedefi; alakalı kuruluşların vergi ziyanına niçin olup . olmadıklarını yada doğal olarak oldukları mevzuata aykırı uygulamaların ve suistimallerin mevcut olmadığını araştırırken veya bunlara aksi muamele yaptırmaktır

Anlaşılabacağı üzere kamu denetimi, daha çok kamu yararını ve yasalara uygunluğu baz almakta ve işlerini ona göre yapmaktadır.

Benzer vakitte kamu denetimi, tüm kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektördeki şirketlerin kamu tarafından görevlendirilmiş ve yetkilendirilmiş personeli aracılığıyla incelenmesidir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türkiye’de kamu denetimi iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki özel sektörün kamu eliyle denetlemesi, ikincisi ise kamuya yönelik olarak kamu sektörünün denetlenmesidir.

Türkiye’de kamu denetimi yapam kamu denetçilerine örnek olarak Maliye Bakanlığı Denetçileri, SPK Denetçileri, BDDK Denetçileri ve SGK Müfettişleri sayılabilir (Kahyaoğlu, 2022).

Tablo 3. Kamu Denetimi Sınıflaması

Özel Sektöre Yönelik Kamu Denetimi	Kamuya Yönelik Denetim
Vergi Denetimi (Maliye Bakanlığı'nca yapılan)	Devlet Denetleme Kurulu (KİT'leri denetler)
Diğer Denetim (Halka açık şirketler için SPK, Bankalar için BDDK)	Sayıştay
	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
	Maliye Bakanlığı

Kaynak: YDK, 2022

2.2.3. Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetim türünü uygulanmasın da gerçekleştirilmeye göre sürekli, ara, son ve özel denetim olmak üzere 4 başlıkta incelemek mümkün olabilir.

2.2.3.1. Sürekli Denetim

Kurum faaliyetlerini bir hesap dönemi boyunca sürekli olarak denetlemesine sürekli denetim denmektedir. Bu tür denetimler uygulamada genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Sürekli denetimlerde denetçilerin yerinde denetimler yanında uzaktan denetim tekniklerini de kullanması bir zorunluluk olmaktadır. Özellikle sistem üzerinden yapılan kayıt incelemelerinde ortaya çıkan sapmaların erken teşhis edilmesi bu denetim türünün temel özelliklerinden birisidir. Uluslararası iyi uygulamalarda kurumların sürekli denetimlerle desteklenmesi aynı zamanda çalışanların yolsuzluk girişimleri önlemede caydırıcı nitelik taşımaktadır.

2.2.3.2. Ara denetim

Ara denetimler bir hesap periyodu içinde belli tarihler arasından meydana getirilen kontrol türü olarak anlatım edilebilir. Buna bakılırsa ara denetimler 1, 3 yada 6 aylık benzer biçimde kısa hesap dönemlerinin neticelerini kaplayan denetimler olarak icra edilebilir.

2.2.3.3. Son denetim

Son denetim, bir hesap dönemi bitişinden sonra yapılan denetim uygulaması olarak tanımlanmaktadır. Son denetimlerde olarak denetim saha çalışmaları hesap dönemi kapsamadan kısa bir süre önce başlansa da detaylı denetim saha çalışmaları genellikle hesap dönemi kapandıktan sonra tamamlanmaktadır.

2.2.3.4. Özel denetim

Sermaye piyasası araçların halka arz hedefiyle Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuruları esnasında ve birleşmede, bölünmede, devir gibi ve tasfiyeler durumlarında bulunan ortaklıklar ile aynı konumdaki kurumlarca düzenlenen finansal tabloların denetlenmesi için özel denetim yapılabilmektedir. Bu denetimin mevzuat çerçevesinde belirlenen özel bir konusu ve amacı olmaktadır (Kahyaoğlu, 2022).

2.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Tablo 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartlar	Raporlama Standartları
Mesleki Eğitim ve Yeterlilik	Planlama ve Gözetim	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk
Bağımsızlık	İç Kontrol Yapısının İncelenmesi	Tutarlılık
Mesleki Dikkat ve Özen	Yeterli Kanıt Toplanması	Yeterli Açıklama Görüş Bildirme

Kaynak: Usul, 2013

Denetime ilişkin norm ve faktörler ile ilkelerin denetim niteliklerinde tesirleri çalışma boyut değerlendirilmesi yapılmıştır.

GKGDS denetçilere rehberlik, talimat ve süreçlere ilişkin ayrıntılı haberler sunan bir uygulama rehberi olmaktan çok genel üstünlük çerçevesini oluşturan özdür. Makul bir denetim faaliyeti, denetimdeki standartlara yeterli yürütmekle bağlantılıdır. Standartlara

uygun yürütülmeyen denetimin yeterlilik ve güvenirlik kabul görmemektedir (İlkvan, 2021).

2.3.1. Genel Standartlar

Denetçi niteliklerinin belirlendiği standarttır. Denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetçinin mesleğinin gereklerine bağlı, yetkin, bağımsız hareket edebilen, mesleğinin gerektirdiği insan gücü ve ilgiye sahip olması gerekir. Standart kapsamında denetçinin sahip olması gereken konular; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki ilgi ve önem verir.

2.3.1.1. Mesleki eğitim ve yeterlilik

Bunlar bir muhasebecinin sahip olması gereken önemli niteliklerdir. Serbest muhasebeci olmanın temel ön koşulu, mesleğin gerektirdiği eğitim veya diploma, yeterliliği belgeleyen bir belge ve lisanstır. Mesleki eğitim almış denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin kalitelerini tahmin edebilir.

2.3.1.2. Bağımsızlık

Denetçinin denetim faaliyetini bağımsız olarak yürütmesini ifade etmektedir. Bağımsızlığı sağlaması için denetçinin denetlenen işletme ile ilgili herhangi bir bağlantının karşılaşmaması gerekir. Sağlıklı ve nitelikli bir denetimin uygulanması sadece denetçinin bağımsızlığıyla mümkündür.

2.3.1.3. Mesleki dikkat ve özen

Denetçinin ayrıntılara verdikleri gayreti ve denetim sürelerinde sergileyeceği ilgi belirlenir. Aslında mesleki dikkat ve gayrete GKGDS'lerinin kesin manada kullanılması da denilir. Mesleki ilgi ve gayreti denetçinin denetim faaliyetindeki sorumluluklarını vurgulamaktadır.

2.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim faaliyetlerinden planlanmasını, denetlenen işletmelerdeki genel biçimlerinin belirlenmesi ve denetim fikrine ilave edecek gerekli olan delil ve belgelerdeki elde edilmesinde yönelik dikkat edilmesi gerektiği konulara ilişkilidir.

2.3.2.1. Denetimin planlanması ve gözetimi

Denetim faaliyetinde sınırı olan diziliş ve uygulamalarda aşamalara bakılırsa kurmaca edilir. Denetimin planlanması kontrol faaliyetinin seri ve başarıya ulaşmış bir halde

yürütülmesinde denetçiye avantajlar sağlayacaktır. Her kontrol faaliyetinin kendisine özgü özellikleri bulunmaktadır.

2.3.2.2. İç kontrol yapısının incelenmesi;

Etkin bir iç kontrol sisteminin yapısı işletmenin kredibilitesini artırır. Ayrıca aktif bir iç test sisteminin varlığı, denetimin güvenli ve hızlı yürütülmesinde denetçilere önemli avantajlar sağlar. Şirketler operasyonel verimliliği ve etkinliği artırmak için kendi iç kontrol sistemlerini oluşturmayı hedefler. İç kontrol sistemi aynı zamanda denetçinin şirketin politika ve uygulamalarından haberdar olmasına da yardımcı olur.

2.3.2.3. Yeterli kanıt toplanması;

Denetçinin kontrol tekniklerini uygulayarak kontrol görüşüne katkı sunmuş olacağı ehil ve güvenli kontrol kanıtları elde etmesi gerekmektedir. Denetçinin mesleki deneyimi, dikkati ve risk değerlendirmesi kanıt toplamada önemlidir (İlkvan, 2021).

2.3.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, yönetim sonuçlarının ilişkili taraflara raporlanmasında uyulması gereken kurallardır. GASA standartları uygunluk, tutarlılık, yeterli açıklama ve temsil unsurlarını içerir. GKGDS uyumludur. Denetlenen verileri genel kabul görmüş denetim kriterlere elverişli olarak gözden geçirilmesi anlamına gelir ve raporlama standartlarının temelini oluşturur.

2.3.3.1 Tutarlılık

Dönemlerde uygulanan metot ve teorik olayların tadı olarak değiştirilmesi anlatım eder. Denetçi ilk önce işletmenin dönemler itibarıyla kullanacağı amortisman, değerlemeler benzer biçimde şekillerinin istikrarlı olduğunda ilgili olması gerekir (İlkvan, 2021).

2.3.3.2. Yeterli açıklama

Denetçi, işletmenin finansal verilerini alakalı hedef kullananların malumat ihtiyaçlarına yanıt verebilecek düzeyde ayrıntılı açıklanıp açıklanmadığını denetlenmesi gerekmektedir. Standardın temel amacı hedef kullananların işletmenin finansal detayları mevzuunda eksiksiz bilgilenmesini sağlamaktır (İlkvan, 2021).

2.3.3.3. Görüş bildirme

Denetimlerin nihai sonuçları denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporlarında gösterilmektedir. Denetçilerin denetim raporlarında ifade ettikleri görüş, yapılan

denetimin ortak değerlendirmesinde kısaca ifade edilir. Denetçi ayrıca denetim raporlarında yer alan her beyanın doğrulanmasından da sorumludur (İlkvan, 2021).

2.4.2. Denetim Kanıtlarının Yeterliği

Delillerin güvenilirliklerini etkileyen faktörlerden biri olan önemliliğin göreceli olduğu kavramdır ve denetim sırasında topladığı kanıtların mali tablolarda veya mali tablo kullanıcılarında yararlılığını ifade eder. İlgili delilin önemli olup olmaması, bilginin kullanıcıları üzerindeki etkisi ile doğru orantılı olur.

Topladığı denetim kanıtlarının miktarı ile zamanların ve maliyetler arasındaki doğrusal bir orantı vardır. Kanıt miktarı arttığında doğrulamanın maliyeti ve bu doğrulama için gereken süre de artar. Denetçi açısından bakıldığında denetim sürecinin gerektirdiği delilleri en kısa sürede ve en uygun maliyetle denetim tekniğiyle toplanmasının sağlanması önemlidir.

Denetim kanıtlığının güvenilirliklerini etkilediği olaylar ise; kanıtlardaki ilgi, kanıtların zamanlılığı, kanıtlardaki kaynaklar, kanıtların objektifliğidir.

2.4.2.1 Kanıtın ilgiliği

Elde ettiği delilleri denetim amaçlarından direkt ilgilidir. Farklı bir söylemle herhangi bir delilin geçerliliği kabullenmesi için söz sahibi olduğu delilin denetçiler tarafından kabul görmesi gerekir. Aslında denetçiler görüşlerini etkiledikleri her kişide geçerli olan delillerdir.

2.4.2.2. Kanıtların kaynakları

Elde ettiği kaynakların güvenilirliğini veya derecelerini ölçen bir delildir. Delilin güvenilirliği firmanın yönetimleri arasında doğru orantılı ilişkiler vardır. Kısacası görüşlerin delillere bağlandığı zaman firmanın etkisinin arttığı tam tersinde ise artacağı öngörülür.

2.4.2.3. Kanıtların zamanlılıkları

Elde ettikleri zamanlarının arasında oluşan ifadelere etki eder. Delillerin elde edeceği zamanla güvenilirlik arasında bağlantı vardır. Delillerin genellikle delil toplanma işinden sonra dönemi kapattığı veya başka unsurlar olup olmadığına bakar.

2.4.2.4. Kanıtların objektifliği

Kanıtlar aynı anda vardığı sonuçlara herkesin ortak fikir sunmasının daha sağlıklı olacağına ifade eder. Fakat firma dışından tarafsız diğer kişilerden toplanan verilerde delillerin daha objektif olup olmadığı incelenir.

2.5. Denetimlerdeki Kanıtların Sınıflanması

Bir takım çalışma denetim türlerinde için aynı unsurları tanımlamıştır. Temel sınıflandırma, denetim delillerinin iki kaynaktan girildiğini gösterir: muhasebe sistemlerinden gelen delillerdir. Uygunluk ve gvenilirliklerin unsurları olmadan yürütülen bir denetim etkinliğinden st düzey bir sonuç beklenmez. Bu nedenle denetimin düzeyini sağlaması için delillerin yeterli ve güvenilirliği gerekir.

Denetim faaliyetlerinde denetçilerin delilleri toplarken denetlediği nesnenin büyüklüğü, kabulüne ve elde edilme vaktine dikkati önem arz eder. Bu sorular delilin neticesiyle yakın ilgilenir.

2.5.1. Fiziki Kanıt

Firmanın finans durumunu tablolarla incelediğinde oluşturduğu unsurları içerir. Fiziksel delillerin sahip olduğu delillerin ona ait olup olmayacağı konusunda bir amaç gösterir.

2.5.2. Doğrulan Kanıt

Farklı kişileri ilgilendirdiği hususların ait olduğu kişilere bağlı olarak teyit ederken delillerin eksiksiz sağlanmasıdır. Firma yönetiminde kontrollerin güvenirliğe karşı tutum sağladığı. Borç alacak kısımlarında satıcı ve müşteri tarafından belirleneceği delillerle örnek gösterilebilir.

2.5.3. Belgelerle Açıklanan Kanıt

Denetçinin firma tarafından etkinliklerde bulunduğu denetimin belli olmasında önemli desteklerde bulunduğu, ayrıca bu delillerdeki defterlerin, belgelerin, dosyaların orijinal ve onaylı oldukları örnek gösterilir. Denetçi eline alacağı bilgileri zamanında eline aldığında muhtemel iftira ve karalamalara karşı önemsenir.

2.5.4. Görsel Kanıt

Firma faaliyetlerinde denetimin çalışma maksadıyla takip eder. Görsellerde, rnekler süreçlerin incelenmesinde veya kurguladığı süreçlere denir. Farklı durumlarda gözlem yapmaya deliller kapsamında subjektif olarak göz önünde olur.

2.5.5. Sözel Kanıt

Kanıtları elde etmek gayesiyle firmalarla ilişkili çalışanların sorular sorup veri akışı sağlanmasını sağlar. Soru sorup veya cevaplar alınmasında sözlü ve yazılı cevapların güvenilirliği artar. Sözlü tek başına kullanıldığında yeterli görülüp denetim kalitesinden diğer delillere desteklenir.

2.5.6. Doğruluk Kanıt

Hesapların arasında olan bu ilgili denetçilerin hesaplarını karşılıklı tekrar ederek hesaplanmasını incelenmesi olur. Gelir tablosunda yer aldığı olaylarla İlişkin farklılıkların tutarlarla uyum sağlanmasını örnek gösterir.

2.5.7. Çözümsel Kanıt

Çözümsel kanıtlarda bilgilerin birbiriyle ilgili düzeyler olarak belli finans olaylarıyla incelenmesidir. Çözümsel kanıtta pratikler olması, kısa zamanda bilgi akışı olması, her türlü imkana olanak sağlamak gayesiyle yoğun kullanımlarda veya prosedürler içeren olarak nitelenmiştir.

2.5.8. Elektronik Kanıt

Günümüzdeki teknolojide ticari verilerin, muhasebe bilgilerinin, elektronik ortamların taşındığı denetimlerle bu ortamlarda delillerin sağlanması önemli olmuştur. Elektronik kanıtta bilgilerin değişmesi basittir. Bu yüzden bu yöntemlerde sağlanan deliller güvenilirliği kontrol edilmesi gerekir.

2.6. Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye’de Denetim

Denetim süreci insanların topluluklar halinde yaşamaya başladığından sonra anlam kazanmaya başladığı bilinmektedir. İnsanların kurdukları devletler ve beyliklerin oluşumu, ekonomik menfaatlerin önem kazanması denetim sürecinin gelişmesini hızlandırmıştır. Muhasebe denetiminin ilkönce nerede, ne zaman ve nasıl başladığına dair kesin deliller bulunmamaktadır. Denetimin tarihsel gelişiminde, ekonomik bölümlerin tarihsel gelişimini yakınlarda ilgilendiği olduğu söylenir. Buna göre muhasebe denetiminin başlangıcındaki M.Ö 3000’li yıllara kadar gidebilmekte, yine de bu dönemlerde Eski Roma ve Mısırlılarda denetimle dair olaylar keşifinde bazı kaynaklarda söz edilmektedir.

Denetim sürecinin gelişmesi ilk olarak kamu hesaplarının denetlenmesi ile başlamıştır. 2000 yıl önce Mısırlılar, Yunanlılar ve Romalıların bütün kamu hesapları ile muhasebe sorumlularının denetimi için kullanılmıştır. Yunan ve Roma İmparatorluklarının kamu hesaplarından sorumlu olan kişilerin, düzenli olarak yetkililere sözlü rapor vermesi gerektiğini eski kaynaklarda görmemiz mümkündür.

M.Ö 3000 yıllarında Ninova ve Babil’de denetim ile ilişkili bulgulara rastlanmıştır. Mısır’da Firavunlar zamanında, vergilerin hesaplanması amacıyla birçok kayıtların tutulduğu bilinmektedir. Atina’da M.Ö 300 senelerinde kamu maliyesinde denetlenen organına donatıldığı aracı olmuştur.

Hesap verme sorumluluğu 17. Yüzyıl İngiltere’sine dayanmaktadır. 17. Yüzyılın sonlarında, 1690 yılında İngiltere’sinde Kamu hesapları komitesinde oluşturulduktan sonra ve İngiliz Sayıştay’ının kurulmasına karar verilmiştir.

Bu dönemde ilk olarak ulusal ekonomik üstünlük ilkesi uygulanarak yürütme yetkisinin parlamento tarafından kontrol edilmesi ilkesi getirildi. Sanayi devriminden önce muhasebe denetimi meslek olarak görülmektedir.

Sanayi devriminden sonraki zamanlarda muhasebe denetimi büyük gelişmeler göstermiştir. Bunun sonucunda; tutum, gaye ve dair tarafların bakımından büyük aşamalar ortaya çıkmıştır.

1920 ile 1960 yılları arasında şirketler büyüdükçe yöneticilerinde vazife yetkisinde muhasebe ve diğer görevleri devredilmiştir. Sorumluların faaliyet kapsamının artmasıyla birlikte şirketin muhasebesindeki hatalar ve yolsuzluklar da arttı. Hata ve dolandırıcılık işlemlerini anlayabilmek gayesiyle yönetimlerde birimlere iç kontrol sistemleri girmiştir.

1960-1990 yılları içinde bilgisayarın yaşamımıza girmesiyle denetlenmiş kuruluşlar olarak kontrol firmaların da bir kontrol araştırma aracı olarak bilgisayarın önemi artmıştır. 1990’ların başından itibaren, topluluğun ve kurumsal idare mevzularında alakalı düzenleyicilerin artan kaygı ile ahenkli olarak, kontrol mesleğinin tespit ve dolandırıcılık raporlama benzer biçimde denetlenen mevzusunda şüpheleri değerlendirmek için daha aleni rapor sorumluluğu artmıştır.

1930’lu yıllardan sonrasında inkişaf hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde bilhassa örnekleme çalışmalarında oldukça fazla gelişmeler olmuştur. İşletmelerin içerisinde

gelişen iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalara yön vermeye kabullenmiştir (Tosun, 2021).

2.6.1. Türkiye’de Denetim

Dünyada kamu yönetimindeki anlayışınlar değişimler Türkiye'yi de etkiledi. Ülkemizde kamu yönetimi anlayışlarında en önemli değişikliğin 5018 sayılı Devlet Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olduğu söylenmelidir. Değişime neden olan faktörlere bakıldığında iş sektöründe yapılan düzenlemelere dikkat edilmektedir.

Türkiye’de mevzuatın idaresi ve iç kontrol, 2000’li yılların başındaki krizlerden ve ülkenin AB müzakerelerine yönelik beklentilerinden yola çıkarak gelişmiştir.

AB müzakereleri sırasında Türk kamu kurumlarının iç kontrol birimlerinin uluslararası standartlara göre kurulması 32. Mali Kontrol Faslı’nda yer aldı. Ayrıca 27 Şubat 2003 tarihinde yayımlanan 2003/12 sayılı Hükümet Genelgesi de kamu yönetimi açısından bir dönüm noktası olarak değerlendirilebilir.

Çünkü bu genelgeyle "E-Dönüşüm Türkiye Yürütme Kurulu" oluşturularak vatandaşların bilgi ve iletişim teknolojileri aracılığıyla kamusal alanda karar alma süreçlerine katılımını sağlayacak mekanizmalar geliştirildi ve somut bir adım atıldı. Söz konusu proje üç aşamadan oluşuyor;

Hazırlık durumunun hazırlanması ve değerlendirilmesi, danışmanlık hizmetlerinin alınması ve eylem planının uygulanması.

Dünyamızın yeni kamu yönetimi anlayışında, 5018 Sayılı Kamu Maliyesi ve Kontrol Kanunu ile ülkemiz mevzuatına kazandırılan kavramlar verimli, ekonomik ve etkin olup, kamu kaynaklarının kullanılması gerektiği söylenmektedir. belirlenen standartlara göre etkili, ekonomik veya verimli bir şekilde kullanılabilir. (Madde 3(1)). 5018 sayılı Kanun'un birinci bölümünün "Kamu fonlarının kullanımına ilişkin genel ilkeler" başlıklı üçüncü bölümünde mali şeffaflık (Madde 7), hesap verebilirlik (Madde 8), stratejik ve sonuç odaklı planlama ve bütçeleme değişikliği konuları ele alınıyordu.

5018 Sayılı Kanun'un 63. maddesinde iç kontrol, kaynakların yönetimini ekonomiklik, üretkenlik ve etkililik ilkelerinde uygun olmasıyla değerlendiren veya yönlendiren hedefiyle bağımsız, objektif bir kontrol ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

Kaynakların ekonomisini, verimliliğini ve etkinliğini uygulamak. değerini artırmak ve geliştirmek. kamu yönetimi işi. Anılan Kanun'un 68. maddesine göre Sayıştay doğrultusunda yaptığı harcamalar sonrasında dış denetimdeki hedefi, kamu idaresinin raporlama yükümlülüğü kapsamında idarenin mali faaliyetlerini, kararlarını ve işlemlerini öğrenmektir. kamu kurumlarının kapsamı; Şirketin amaç, hedef ve planlarının gerçekleştirilmesine ilişkin kanunun incelendiği ve sonuçlardaki Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmasında da bu durum ortaya çıkmıştır.

Ancak iç kontrol dünyada olduğu şeklinde vatanımızda da ilkin hususi sektörde uygulanmaya başlamışlardır. Özel sektör iç denetçilerinin meslek örgütü olduğu 1995 senesinde Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. TİDE, iç kontrol uygulamalarında international standartlar çerçevesinde meslekdaşlar, kurumlar ve topluluk için referans ve garanti deposu olarak katma kıymet yarattığı amaçla mesleğin profesyonel ellerde yetkin kişilerin, finansın ve gerçek sektör şirketleri ile kamu müessese ve müesseselerinin kurumsal idare kalitesi, düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinin uygulamadaki ahenk kalitesi, mesleğin gelişimi için sertifikasyon, international standartlar, eğitim, milli kongreler, yayıncılık, araştırma, kariyer gelişimi ve rehberlik şeklinde fazlaca muhtelif hizmetler sunmaktadır.

5018 sayılı Kanun'un ilgili bölümlerine ve kanuna dayanılarak oluşturulan ikincil ve üçüncül kanunlara bakıldığında, kamu yönetimi denetimi anlayışına yeni bir bakış açısı getirildiği anlaşılmıştır.

Genel olarak dünyada kamu yönetimi alanında yaşanan değişikliklerin yanında düzenlemelerin de olduğu söylenebilir. Ancak Türkiye'de iç denetimin sorunsuz yürütüldüğü söylenemez. Sorunlar olsa da modern bir kontrol anlayışı olan iç denetimin Türkiye'de zamanla gelişeceğini ve mevcut sorunların çözülebileceğini bekleyebiliriz.

Mali yönetim ve kontrol sisteminde yapılan değişikliklerle kontrolün cezalandırıcı yönü azaltılarak liderlik yönü ön plana çıkarıldı. Böylece yönetim, Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu gibi hukuk odaklı bir mesele olmaktan çıkıp, ekonomik odaklı bir olgu haline geldi.

Türk kamu yönetimi kontrol sistemini sınıflandırmak istersek, kamu yönetimi denetçisinin denetleyen kurum veya kuruluşlarla olan bağlantılarına ait iki gruplarına ayırabiliriz: dış kontrol ve iç kontrol. Dış denetim, devlet kurumlardaki bizden farklı bir

kamu kurumu taraflarından gerçekleştirilen denetimi olarak tanımlanır. Kamu kurum ve kuruluşlarının, bu kurum ve kuruluşlarda kendi kontrol kadroları ile yürüttükleri kontrol işlemleri en geniş anlamıyla iç kontrol olarak tanımlanabilir (Bozkurt, 2013).

2.7. Denetimin Hedefleri ve Standartları

Mali tablo güvence denetiminin "amacı" Parlamentoya kamu fonlarının kullanımı ve kamu sektörü muhasebesi konusunda güvenilir ve bağımsız bilgi ve tavsiye sağlar. Denetimin "amacı", denetlenen yıllık hesapların yeterliliği, yıllık hesapların gerçeklere ve kurallara uygun olarak hazırlandığı, işlemlerin yetkili makamlar için uygun olduğu, risk ve risklerin dikkate alındığı konusunda Parlamentoya rapor vermektir. Denetlenen organların görünürdeki eksiklikleri mali yönetimin yeterliliği, doğruluğu ve kontrolü ile ilgilidir.

Denetçi, tüm yöntemlerin doğru, kesin ve gerçek değerlerde olduğundan, belgelerin hukuka uygun olduğundan ve muhasebenin muhasebe kurallarına uygun olduğundan emin olmak için denetimi gerçekleştirir.

Denetçi konuya dikkat etmek, yeterli ve güvenilir kanıt elde etmek, denetim standartlarına uygun hareket etmek ve mali tablolar hakkında akıllı görüş vermekle yükümlüdür. Kümülatif muhasebe verilerini kullanarak bir kurumu denetlerken; Denetçi şunları sağlamalıdır:

- Her türlü olay, işlem ve belge ile varlık ve yükümlülüklerin tüm değerlerinin kayıt altına alınmasını,
- Varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin kurumun ilgili alacak ve yükümlülükleri olmasını sağlamalıdır. soru tarihin
- Varlık ve alacaklardaki yükümlülük ve yükümlülükler o gün fiilen mevcuttu,
- Raporlama dönemi içerisinde meydana gelen olay ve işlemlerden oluştuğu,
- Olay ve işlemler doğru tutar ve değerlerde kayıt altına alınmıştı. , hesaplamalar veya ölçümler,
- Yükümlülük ve alacakların karşılık gelen değerlerde kaydedildiği,
- Kaydedilen olayların doğru yere ve doğru şekilde kaydedildiği doğrulanarak görüş bildirilmesi gerekir,

- Maliyet ve geri ödemelerin zamanında yapıldığı kanuna uygun hareket edin ve görüşünüzü temellendirecek delilleri toplar.

2.7.1. Denetim Standartları

Parlamento iradesini denetim düzeyinde kanunlarla ifade eder. Ulusal ve uluslararası denetim kuruluşları denetimin hangi standartlara göre yürütüleceğini belirler. Denetçiler, denetim faaliyetlerini, sorumluluk ve yetkilerini belirleyen kanunlara ve kabul edilmiş denetim standartlarına uygun olarak yürütürler.

Standartların oluşturulmasındaki amaç, denetçilerin uzmanlıklarını dikkatli, titiz ve mesleki etik çerçevesinde kullanmalarını sağlamaktır. Standartlara uygun olarak yapılan bir denetim, denetim sonuçlarının objektifliğine, tarafsızlığına ve doğruluğuna güven verir. Muayene işlemleri çeşitli standartlara göre gerçekleştirilir. Bu çalışma şekli denetimde yeknesaklığı ve dürüstlüğü sağlar. Büyük Britanya Ulusal Denetim Ofisi tarafından onaylanan ve INTOSAI ile mutabakata varılan üç denetim standardı bulunmaktadır. şu başlık altında toplanabilir:

2.7.1.1. Mesleki ve ahlaki standartlar

Denetçi, denetlenen kurumun personeliyle iletişim kurarken ve çalışırken yüksek düzeyde mesleki ve kişisel davranış sergilemelidir. Böylece denetçi;

- Denetlenen kuruluştan bağımsız olmalı ve bu statüyü korumalıdır, (bağımsızlık)
- İşini tarafsız ve objektif yapmalı, (objektiflik)
- İş ilişkilerine olumlu veya olumlu bir yaklaşıma sahip olmalıdır ve işletmecilik, (yapılandırmacılık)
- Mesleki nitelik ve yeterliliğini korumalı ve geliştirmeli, (yeterlilik)
- Denetim çalışması sırasında elde edilen gizli bilgilerin ifşa edilmesine sebep olmamalıdır (gizlilik)
- kontrol çalışmasının planlanması ve yürütülmesinde, kanıtların toplanmasında, değerlendirilmesinde ve sonuçların raporlanması (durum tespiti)
- Çalışma yapılırken kurumun kendi aksiyonlarını kullanması için çaba gösterilmelidir. kaynakları çok etkili, verimli ve ekonomik (verimlilik,).

2.7.1.2. Çalışma standartları

İnceleme ile ilgili denetim standartları bu başlık altında toplanmıştır. Denetçi,

- İşini doğru planlamalı, kontrol etmeli ve kayıt altına almalı,
- Denetlenen kurumun muhasebe sistemini, işlem akış ve kayıt yöntemlerini araştırmalı, finansal tabloların sisteme uygunluğu değerlendirmelidir,
- İnceleme sonucunda makul sonuçlara varılabilmesi için anlamlı, yeterli ve güvenilir delillerin elde edilmesi gerekir,
- Tercih edilen denetim yaklaşımı nedeniyle iç kontrol sistemlerinden yararlanacaksa, bu mekanizmaları araştırmalı, değerlendirmeli ve uygunluk testi (uyum) uygulayarak görüş oluşturmaktadır,

2.7.1.3. Raporlama standartları

Denetçinin hazırladığı raporlarda, yıllık mali tablolara ilişkin tutumunun açıkça belirtilmesi, denetimin hangi yasal otoriteye ve standartlara göre yapıldığına ilişkin bilgi verilmesi gerekir (www.sayistay.gov.tr, “Finansal Denetim” 01.12.1995).

2.8. Denetçinin Tanımı ve Türleri

Denetim araştırmalarını sağlayan, mesleki malumat veya bilgiye sahip, çalışmalarında tarafsız davrandığı yüksek etik özellikler taşıyan uzman kişilere denetçi denir. Bir başka tanıma bakılırsa ise denetçi, kontrol faaliyetlerini kendisine meslek edinmiş, mesleki malumat ve deneyimlere sahip, yansız davranan ve yüksek etikli nitelikleri yapan bilirkişilerdir. Tanımlamadan da anlaşılacağı benzer biçimde denetçinin birtakım özellikleri taşıması gerekir.

2.8.1. Denetçi Türleri

Denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerine ilişkin olarak bağımsız denetçilerin farklı türleri bulunmaktadır. Muhasebeciler genel olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılır.

2.8.1.1. Bağımsız denetçiler

Denetim mesleğinin geliştiği gelişmiş ülkelerde bağımsız denetçiler önemli bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetçiler işverene bağlı olarak çalışmazlar. Tamamen işletmelere denetim hizmeti sunmak için bağımsız olarak görev alırlar. Bu özellik

bağımsız denetçileri diğer denetçilerden ayırır. Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmelerin işverenlerine bağlı olmadan denetim yapan kişilerdir.

Bağımsız denetçilere farklı ülkelerde Dış Denetçi, Fermanlı Muhasip, Hesap Uzmanları gibi isimler verilmektedir. Ülkemizde ise, Yeminli Mali Müşavir ya da Dış Bağımsız Denetçi olarak adlandırılmaktadırlar. Çok farklı alanlarda hizmet veren bağımsız denetçilerin en önemli çalışma alanları işletmelerin finansal mali tablolarını denetlemektedir.

Mali tablolar çeşitli karar alma birimleriyle yakından ilişkilidir. Bu tablolar aynı zamanda ülkelerin iktisadi hayatında önemli bilgi verirler. Bundan dolayı bağımsız denetçilerin yaptığı işlemlerin ülke ekonomisi için çok ciddi fonksiyonları vardır.

Bunların dışında bağımsız denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi işlemlerini de yapmaktadırlar. Denetçiler serbest çalışanlar olduğu için belirli ücret karşılığında faaliyet göstermektedirler.

2.8.1.2. İç denetçiler

İç denetçiler firma içerisinde çalışanların işletme dışında ücret karşılığında işverene bağlı olarak denetim faaliyetlerini yürüten kişilerdir. İç denetçiler firma içerisinden çalışanlar veya firma dışarisından ücret karşılığında işverene bağlı olarak denetim faaliyetlerini yürüten kişilerdir.

İşletmede çalışanlar lehinde yapabileceği kusur veya kasıtların önlenmesini ve bunların tespit edilmesi için yapılan denetim türüdür. İç denetim mesleği ikinci dünya savaşından sonra gelişmeye başlayarak daha yaygın hale gelmeye başlamıştır.

İç denetimin görevi, üst düzey yönetim tarafından alınan kararların düzenlemelere veya yazılı düzenlemelere yansıtılıp yansıtılmadığını ortaya çıkarmaktır. İç denetçiler, olumsuz iş gelişmelerini üst yönetime raporlamaktan sorumludur.

İç kontrol, mali tablolar, uygunluk ve etkinlik denetimini kapsayan işletme arasında kurulmuş bir araştırma ve değerleyen fonksiyondur. İç kontrol için mecbur olarak belirlenmiş bir müddet olmadığı için öteki denetimlerden değişik olarak devamlı kontrol niteliktedir.

2.8.1.3. Kamu denetçileri

Devlet kurumlarına ait oldukları çalışan ve kamu yararlarına denetim yaptıran kişilere kamu denetçisi denmektedir. Diğer denetçiler gibi mali tablo, uygunluk veya operasyonel denetimler gerçekleştirirler. Bu faaliyetler, bakanlıklara bağlı çalışanlar ve kamu kurumlarında çalışanlar yapıyor. Türkiye'de faaliyetleri denetlemek iki gruba ayrılmaktadır: Devlet kurumlarının ve özel şirketlerin faaliyetlerini denetleyen unsurlardır (Tosun, 2021).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

3.1. İç Denetim Kavramı

İç denetim, yönetim ile şirket arasında yapılan, amacı şirketin fiili operasyonlarını inceleyerek, eksiklik ve hataları tespit ederek, bunlar hakkında yönetimi bilgilendirerek şirkete katma değer kazandırmak olan bir danışma faaliyetidir.

İç denetim firmanın piyasadaki imajı açısından önemlidir. Uluslararası mali krizler ve özellikle skandallar, aktif bir iç kontrol sisteminin gerekliliğini daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır. İç denetim, yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını tespit ederek daha aktif ve etkili bir yönetim oluşturulmasına yardımcı olur.

Mevcut iç denetim anlayışı, hızla gelişen ve değişen teknolojinin ihtiyaçlarından yararlanarak gerekli önlemleri almak, şirketin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri tespit etmek, sorunları ortaya çıkmadan önce yönetimle paylaşmak ve potansiyelleri raporlamaktır. Sorunları daha yüksek bir düzeye taşıyın ve yönetimi bunları uygulamaya ikna edin.

İç denetim, kurumun faaliyetlerini iyileştirmeyi ve ona değerler kazandırmayı amaçlayan bağımsız ve objektif bir izleme ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek veya geliştirmek için sistematik ve otoriter bir yaklaşım benimseyerek kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlar.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç denetim (IIA), bir kuruluşun performansını iyileştirmeyi ve güçlendirmeyi amaçlayan bağımsız ve objektif bir kontrol ve danışmanlık faaliyetidir. Dahili kontrol; Kurumun hedeflerine ulaşmasında destek olur

3.1.1. İç Denetimin Kapsamı ve Amacı

IIA'ya göre, iç denetimin rolü "risk temelli objektif güvence sağlayarak tavsiye ve öngörüler yoluyla kurumun değerini korumak ve geliştirmektir.". IIA riski, "hedeflere ulaşması üzerinden etkili olacak bir olayların nasıl meydana gelme ihtimalinin" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu görev kapsamında iç denetim genelinde kurumun yönetim, işleyiş ve bilgi sistemlerine ilişkin riskleri aşağıdaki ana başlıklar altında değerlendirir;

- Operasyonların verimliliği ve etkinliği, finansal veya operasyonel verilerin bütünlüğüne ve güvenilirliğine, organizasyonel politikalara, düzenlemelere ve yasalara uyum, varlıkların korunmasına.

Risk yönetiminin sonuçlarına dayanarak, iç denetçiler risk tanımlama ve yönetiminin yeterliliğini ve etkinliğini analiz eder ve diğer şeylerin yanı sıra kurumun etik değerlerini, performans yönetimini ve kontrol önlemlerini değerlendirir. İç denetçilerden, fırsatların ve eksiklerin ortaya çıktığında sahada en üst düzeyde gelişimini artırmak hedefiyle tekliflerle bulunmasını istemektedir. Kurumun iç kontrol sisteminden sorumlu olan yetkili kişi yönetim olsa da, iç denetim, yönetime ve kontrol komitesine, iç kontrol sisteminin kontrollerinin etkin ve planlı çalıştığı konusunda güvence verir.

Etkili iç denetim operasyonları kurumsal yönetim için değerli bir kaynak olarak kabul edilir ve iç denetçilerin objektifliği, yeteneği ve uzmanlığı bir kurumun iç testlerine, risk yönetimine ve yönetim süreçlerine değer katar. Ayrıca iç kontrollerin etkin işleyişi kamuoyuna, hissedarlara ve menfaat sahiplerine güven verici görülmektedir.

Dahası iç kontrol süreci, bir taraftan yönetime ve kontrol komitesine, organizasyonun maruz kalmış olduğu risklerin anlaşıldığı ve müsait bir halde yönetildiği mevzusunda garanti sağlarken öteki taraftan da birçok alanda kuruluş içi danışmanlık hizmeti vermektedir.

İç denetimin amacı; Şirketin hedeflerine ulaşmasına, yönetim kalitesinin güvence altına alınmasına ve iş risklerinin azaltılmasına yardımcı olan iç kontrol sisteminin işlevselliği ve etkinliği konusunda bağımsız ve tarafsız güvence sağlar (Koloğlu, 2019).

3.1.2. İç Denetimin Tarihçesi

İç denetimin köklerinin çok eskilere kadar dayanarak ve ilk olarak 13. yüzyılda İtalya'nın Venedik, Milano, Floransa gibi büyük ticaret merkezinde ortaya çıktığı söylene de, kavram ilk kez 20. yüzyılda kıta Avrupası ülkelerinde tartışılmaya başlandı. 1942 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğinin gelişmesinde ve örgütlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

İç kontrolün zaman içinde değişen yapısına bakıldığında, 1940'lı yıllarda mali kontrol, 1950'li yıllarda varlıkların korunması amacıyla mali kontrol, 1970'li yıllarda hukuki

kontrol, 1990'lı yıllarda kurumsal hedeflere ulaşmanın bir aracı olarak görülmüştür. 21. yüzyılda işletmeler için katma değer sağlayan bir faaliyet olarak kullanıldığı düşünülür. Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında yürürlüğe giren "Sarbanes Oxley" kurallarıyla iç kontrol yasal zemine oturtulmuştur. Özellikle borsada işlem kabul eden şirketler bunu yapmak ve tescil ettirmekle yükümlüdür (Çarıkçı ve Yıldırım, 2021: 41).

Dahili kontrol; Avrupa ülkelerinde ise 20. yüzyılda tedavi edilmeye başlanmıştır. 1929 Buhranı sırasında ortaya çıkan sahtekarlık ve yolsuzluğa tepki olarak Amerikan idari ve kontrol sistemleri gözden geçirilerek yeni bir sistem geliştirildi. 1933-1934 yıllarında kabul edilen kanunlar, iç kontrol sistemini, dış muhasebe denetiminin yanı sıra, kurumda sürekli bir kontrol hizmeti sağlayan ve muhasebe ve mali tabloların güvenilirliğini değerlendiren bir test sistemi olarak kurmuştur. 1940'lı yıllarda ticari organizasyonlarda iç kontrol görülmeye başlandı.

Bu yıllardan sonra ticari hayatın gelişimine ve profesyonellerin yetki dönemine cevap verecek şekilde iç kontrolün hızla ilerlediği gözlemlenmiştir. Özellikle 1941 senesinde ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors) ile iç kontrol kurumsal bir hüviyet kazanmıştır.

Türkiye'de 1957 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu'na göre özel sektör şirketlerinde konseylerin kurulması zorunluydu. Kamu sektöründe müfettiş ve müfettiş kadroları Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan itibaren oluşturulmuştur.

Ancak bu çalışanlar denetimleri yalnızca uyumluluk ve sistem denetimleriyle aynı şekilde gerçekleştirirler. Bu klasik kontrol kavramı bugün artık işe yaramıyor. Günümüze bakıldığında performans takibinin önemi artmaya başlamıştır.

Türkiye'de 2007 yılında yasalaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, geleneksel kontrol ve izleme yöntemini geride bıraktı. Bu kanunun 63. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır: "İç kontrol, kurumun katma değerini artırmak amacıyla kaynakların ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, objektif bir kontrol ve danışmanlık faaliyetidir. operasyon ve operasyonlar ve bu konularda rehberlik sağlar.

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi kamu sektörü uyum ve sistem yönetimi anlayışından performans ve verimlilik yönetimi anlayışına doğru ilerlemektedir (Kara, Dinç ve Çankaya, 2012: 39).

3.2. İç Denetim Standartları

3.2.1. Nitelik Standartları

Denetim standartları arasında önemli yeri olan genel kapsamlı nitelik standartları, denetçilerin sahip olması gereken temel özellikleri kapsamaktadır. Bu standart özellikle denetimlerde görev alan denetçilerin yetkinliğini, mesleki özeni ve bağımsızlığı ile ilgili temel gereklilikleri ortaya koymaktadır. Denetimin amacına uygun olarak gerçekleştirilmesi için denetçilerin bilgi ve deneyime sahip olması, denetimin araç ve tekniklerinin uygulanması konusunda yetkinliğinin bulunması gerekmektedir. Denetçilerin mesleki ve özen ve titizlikte sistematik ve disiplinli bir çalışma yapması beklenmektedir. Bu çalışmayı ortaya koyarken bağımsızlığını zedeleyici tavır ve davranışlardan kaçınması önemlidir. Aynı zamanda denetçiler için yönetimin kurum içerisinde, denetim yapılırken gerekli olan bağımsızlığının güvence altına alınması sağlanmalıdır. Bu standart tüm denetçileri ve denetim türlerini kapsamaktadır.

3.2.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim standartları içinde çalışma alanı standartlarının tam ve eksiksiz uygulanabilmesi denetimin etkinliği açısından önem taşımaktadır. Çalışma alanı standartları denetimin tüm aşamaları kapsayacak şekilde ele alınmıştır. Buna göre denetim planlaması, denetim gözetimi, iç kontrol sistemine yönelik testler ve uygun örnekleme seçimi, kanıt toplama teknikleri denetimin temel iş adımları olup, her biri için denetim standartlarında iyi uygulama önerileri geliştirmiştir. (Kahyaoğlu, 2016).

Bu standartları planlama ve gözetim, iç kontrolün anlaşılması ve delil toplama olarak üç başlıkta inceleyebiliriz.

- Planlama ve gözetim; Çalışma alanı standartlarından birincisi planlama ve gözetimdir. Denetçi denetlediği işletmenin mali tablolarına ilişkili bir önergeye varılması için bir dizi denetim aşamalarını tanımlamak zorundadır.

Denetçi ne, ne zaman, nerede, nasıl, kim tarafından, hangi maliyetle, hangi süreçlerde gibi soruların cevaplarını araştırması ve bulması gerekir. Denetçinin bu soruların yanıtları vermesi denetim planlamasıdır. Bu standart, aynı zamanda bu çalışma sırasında yararlanılacak olan yardımcılarının, denetçinin gözetimi altında bulunmasını da şart koşmaktadır.

- İç kontrolün anlaşılması; Bir başka işyeri standardı da iş kontrolünü anlamaktır. Denetçinin bakış açısına göre denetimin en önemli yönlerinden biri şirketin iç test yapısıdır. İç test, idare tarafınca açılan ve mali raporlamanın güvenilirliğini, kanunlara ve kurallarda uygunluğun, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliklerini elde eden bir süreçtir.

Dünya kontrolünü anlamak yavaş yavaş iç kontrol anlayışına dönüşür. Çünkü: İç kontroldeki etkinliklerini mali tablolardaki doğruluklar doğrudan yansıtır. Nedeniyle denetçinin firmanın iç kontrol yapılarını anlaması ve birlikte, bir çok konu aydınlanmış olacak ve denetim süreçlerinde belirsizlik taşıyan öğeler netleşecektir.

- Kanıt toplama; Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü kanıt toplama standartlarıdır. Denetçiler, idare tarafınca hazırlanan mali tablolarda ileri sürdükleri savları araştırmak, elde etmek ve bu tarz şeyleri değerlendirmeyi öngörüp zorlamıştır. Denetçi, bu delilleri ele koymak için oldukça muhtelif kontrol uygulamaları koyar. Denetçinin görüşlerini destekleyecek olan kanıtlar genel anlamda gözlem, araştırma, soruşturma, araştırma şeklinde farklı kaynaklardan farklı yöntemler uygulanarak toplanır.

Örneğin: denetçi, yöneticelerin bir savı olan mali tablolarda yer alan alacaklar tutarının doğruluğunu belirlerken, kanıt elde etmeye çalışabilir. Burada denetçi, yeterli sayılarda güvenilir, geçerli, nesnel ve ilgilinilen döneme ait deliller elde edilir. Denetçi tarafından ileri sürülecek savlar, bu kanıtlarla ispatlanabilecektir.

Denetim kanıtları iki grupta toplanabilir. Birincisi temel olan kanıtlardır. Bunlar muhasebe kayıt ve belgelerinden sonuca varılır. İkincisi destekleyici kanıtlardır. Bunlarsa üçüncü kişilerinin beyanları, banka kayıtları gibi kanıtlardır. İnceleme dosyasının düzenli bir biçimde oluşturulmasının önemi büyüktür. İncelemenin zaman içinde başka bir denetçi tarafından sürdürülmesi gerektiğinde, düzenli oluşturulmuş bir denetim dosyası, yeni denetçiye, zaman bakımından büyük katkı sağlayacaktır. Denetçi, kanıt niteliğindeki önemli kanıt ve belgeleri saklamak zorundadır.

3.2.3.Raporlama Standartları

Denetçi, yaptığı denetim sonuçlarını bir rapora bağlar. Rapor, yapılan denetim sonuçlarını gösteren bir belgedir. Raporlama standartları, denetim sonucunda yazılacak olan raporun yapısı ve hazırlanmasıyla ilgili ilkeleri içerir. Denetim raporu hazırlanırken, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı ve görüş bildirme standardına uygun hareket edilir (Kahyaoğlu, 2016).

3.3. İç Denetim özellikleri;

3.3.1. Özerklik

İç denetim ve iç kontrol standartlarına uygunluğuna tam güvenini ifade eder. Bu özellikler denetçinin mali, muhasebe ve kontrol konularında, idari ve sosyal ilişkilerde uzmanlık ve deneyime sahip olmasını gerektirir.

3.3.2. İşlem Sınırı

İç denetçilerin mesleki faaliyetlerde keyfi olarak sınırlandırılmamalıdır. Bu kavramda, tüm finans ve diğer işlemlerin, tüm çalışanların, ürünlerin, belgelerin ve sitelerin kısıtlama olmaksızın erişilebilir olması gerektiği anlamına gelir.

3.3.3. Bilginin Yapısı

Yöneticilerin kararlarını vermek için kullandıkları finansal ve işlemsel verilerin , eksiksiz, güvenilir, kullanışlı ve güncel olması gerekir.

3.3.4. Risklerin Belirlenmesi

Bu fikir firmaların kuvvetini kaçırdığını vurgular. Sınırlı denetimler sebebiyle karşılaşılan risklerin nedeni mühim vazife yetkilerin birbirlerinden ayırmasındaki başarısızlık, kurumsal menfaat çatışması benzer biçimde oldukça çeşitlidir. İç denetçiler bu benzer biçimde risklere karşı, riskleri ortadan kaldırdıktan sonra lüzumlu araştırma ve denetimleri yapmakla yükümlüdürler.

3.3.5. Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk

Denetçiler mevzuata, şirket politikalarına, prosedürlerine ve kurallarına uygunluğu izlemelidir. Bu kural ve prosedürlere uyulup uyulmadığının ve uygulanabilirliğinin araştırılması uygun olacaktır.

3.3.6. Kaynakların Kullanım Şekli

Bir iç denetçinin, yönetimden verim sağladığı personel, fon, vasıta ve öteki kaynakların optimal bir halde kullandığını ve kullanmadığını test etmesi gerekmektedir.

3.3.7. İşletme Amaçlarına Ulaşma

İç denetçilerin artık şirketlerin önceden belirlenen amaç ve gayelere ulaşma düzeylerini belirlemesi gerekiyor. iç denetçi; Yerleşik kurallarını sorgulatmak, hedeflere ulaşılmasını

engellemiş boşlukları bulmak ve yanlış tespit edilenleri açıklanmış sorumluluktur (Sabuncu, 2017).

3.4. İç Denetimin Gerekliliği

İç denetimin temel amacı, şirkete fayda sağlayacak şekilde düzenli test faaliyetleri yürütmek ve şirket çalışanlarının görevlerini en iyi şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Yönetimin bir parçası olarak, katma değeri ve organizasyonel verimliliği artırmak amacıyla bağımsız bir mekanizma olarak kurum içi test, doğrulama ve danışmanlık faaliyetlerini de yürütür.

Şirkete güvenilir genel bilgiler ve gerekirse özel bilgiler sağlama konusunda uzmanlaşmış iç denetçiler, halihazırda zamanlarının büyük bir bölümünü yönetimin kontrol ve yönetim faaliyetlerini izlemeye ve değerlendirmeye ayırmaktadır.

Bu durum şirket için ek maliyet yaratacak gibi görünse de, bu amaçla yapılan harcamaların giderek yönetimin başarılarını etkilediklerini kanıtlanmıştır. İç denetimin faydası, dinamik yapıya sahip şirketlerin uyguladığı kontrol sistemlerini sürekli kontrol etme görev ve sorumluluğunu üstlenmesinden kaynaklanmaktadır.

Şirketin iç denetim hedeflerine ulaşabilmek için; Bağımsızlık, iç denetçilerin yeterli sayı ve nitelikte olması, iç kontrol başkanının deneyimi ve üstün yetkinliği gibi birçok önemli unsurların hep iç içe bulunduğu gerekir. Bu bakış açısından iç denetim, işletme faaliyetini bir bütün olarak incelemeli ve aktif iç kontrolün makul maliyetlerle hedeflerine ulaşması için sürekli olarak teşvik etmelidir. İç denetimin amaçları ve kapsamı, şirketin yapısına, büyüklüğüne ve yönetim gereksinimlerine göre organik olarak belirlenir.

Amacı bu gereklilikleri mümkün olduğu kadar şirket yararına sağlamak olan iç denetim, aşağıdaki işlevleri yerine getirmekle sorumludur. ile ilgili.

- Muhasebe ve iç kontrol sisteminlerinde incelemeye, finansal verilerle faaliyetlerinde ilişkin verileri incelemeye,
- Firmaya finansallık oldurmayan güçleri kapsayan faaliyetlerin etkinliklerini, yetkinliklerini incelediği,
- Firmaların iç ve dış düzenlemelerinde, durumlara ve mevzuata münasipliğini incelemeye, sınırlı aralıklarda özel araştırmalarda yapmak.

Başlangıçta iç test fonksiyonunun uygulanmasının amacı hırsızlığı önlemek, hataları bulmak ve sahtekarlığı önlemek olsaydı, II. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonrasında durumların değişmesi ve iç kontrolün kapsamı, operasyonel verimliliğin değerlendirilmesinde iyileşme gösterdi.

İç denetimin hedefi ulaşabildiği için, iç denetçiler tarafından hazırlanan raporların üst yönetim kademelerine, kısacası yönetim kuruluna veya denetim komitesine ulaşması, dikkatle incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çünkü şirketlerde giderek artan sorunların ve idari sorumlulukların şirketlere hizmet edecek şekilde çözülmesi gerekiyor. Daha geniş anlamda yönetime test ve danışmanlık hizmeti veren iç denetçiler, işletme operasyonlarının mali, operasyonel ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirir.

Denetimin amacı, yıllık mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemek, bu bilgilerin elde edildiği muhasebe ortamını ve mali tabloları incelemek, hata ve hileleri bulup önlemek, belirlemek. Hesaplarda görünen finansal varlıkların gerçekte şirkette mevcut olup olmadığı. Performans denetimi aynı zamanda şirketin hedeflerine ulaşmadaki başarısını, iç kontrol sistemini, iş akışını ve iş yönetimini ortaya çıkarmaya yönelik bir çalışmayı da içerir.

Uygunluk denetimi iç denetçilerin temel faaliyetidir. İç kontrol sistemlerinde yeterlilikten, etkinliğe kadar ölçebilmek için önceden tanımlanmış kriterlerin bulunması gerekmektedir. Bunlar; Genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartları, yönetim politika ve yöntemleri, üstlerin emirlerinin içeriğini uygulayan plan, genelge ve yönetmelikleri içerir.

Günümüzde iç denetçi hizmetleri, elektronik veri işlemenin (EBI) denetimi, personel gelişimi, sözleşme denetimi ve dış iş gruplarıyla ilişkiler gibi bazı ek test hizmetlerine ek olarak içermektedir. ISO 9000 standartlarına uyum sorumluluğu ise uluslararası şirketlerin iç denetçilerinin görevlerine aittir. İç denetimin operasyonel denetimler ya da çeşitli görevler gerçekleştirmesi, onun işletmelerdeki öneminin ne kadar arttığını göstermeyi hedefler. İç denetimin kapsamı IIA standartlarına göre aşağıdaki gibi incelenir.

- Taleplerin organizasyonel plan, politika ve prosedürlere uygunluğu, taleplerin yasa ve diğer düzenlemelere uygunluğu, varlıklardaki korunların belirlenmesi, kaynakların etkili ve ekonomik yararlarının değerlendirilmesi (Sağlar ve Tuan, Koray, 2009).

3.5. İç Denetimin Unsurları

Literatürde veya uygulamalarda iç denetimlerin ana unsurları şunlardır: kurumun değerini artırmak, garanti vermek, danışmanlık yapmak, mesleki davranış kurallarına uymak, standartlara uymak, bağımsızlık ve tarafsızlık, risk ve odaklanma. Bunlar, çalışmaya teorik bir temel sağlamak amacıyla aşağıda ayrı ayrı ele alınmaktadır.

3.5.1. Değer Katma

İç denetim fonksiyonel olarak en mühim özelliği, kuruma kıymet katmayı amaçlaması olarak gösterilmektedir. İç kontrol yansız ve müsait garanti sağladığında, kuruma kıymet katarak, yönetim, risk yönetimi ve test süreçlerinin etkililiğine katkıda bulunmaktadır. Pickeet'e göre iç denetçilerin görevi yürüttüğü işlerdeki hedeflerin başarılı şekilde yapmak ve kuruluş faaliyetlerini devamlı geliştirmektedir.

Basset, Koh ve Tutticci'ye göre ise, iç kontrol yönetime kıymet katma fonksiyonlarında yerine getirdiği, bu sayede ek olarak kurumların üst yönetimleri de yönetilmiş olmakta ve kurumsal yönetim bu biçimde gerçekleşmektedir.

Diğer bir deyişle günümüzde iç kontrol anlayışı ile birlikte, kontrol faaliyetinin kapsamı ancak mevzuata uygunluk olarak yahut geçmişte yapılma hatalar istismar ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ile sınırı olan kalmayıp, kurumun bütün faaliyet, işlemlerde, süreçlerde, raporlamada, idare sürecinde, operasyonların tamamında faal ve bereketli yürütülmesine katkıda bulunması olarak farklılaşmıştır.

3.5.2. Güvence Sağlama

İç denetimde garanti sağlama, kurumun risk yönetimi, test ve yönetim süreçlerinde ait bağımsızlık değerlendirmelerinde sağladığı hedefleri ele geçirdiği bulguların yansız bir biçimde raporlanmasıdır. İç kontrol, kontrol kaynağının sınırlılığı ve fayda – maliyet dengesi çerçevesinde, yönetimin faaliyetleri ile alakalı mutlak garanti vermemekle beraber makul seviyede bir garanti verebilmektedir.

3.5.3. Danışmanlık

IIA'nın iç denetim sözlüğünde iç denetim danışmanlığı, "yapısı ve kapsamı denetlenenlerle karşılaştırılabilir olan ve yönetim sorumluluğu üstlenmeksizin amacı kurumun verimliliğini artırmak ve geliştirmek olan danışmanlık faaliyetleri ve diğer ilgili hizmetler" anlamına gelir. Bu faaliyetler danışmanlık hizmetini veren iç denetçiler ve istek eden idare birimleri açısından esas olarak rehberlik durumunda çalışmalardır.

Uygulamada, danışmanlık faaliyetlerin en önce sınırları belirlemekte, ondan sonra da bu sınırlarlardaki arasında inceledikleri süreçlerdeki, uygulamaları yada etkinlik detaylı olduğu çözümleme edilerek, danışmanlık hizmeti istek eden idare basamağına öğütlerde bulunmaktadır.

De Koning'e göre, iç denetçiler bu kapsamda ek olarak kurumda idare tarafınca açılan iç test sistemlerinin yeterliliğini değerlendirerek, sızık noktaları belirlemekte ve test ehil değilse geliştirmek için alınabilecek önlemlere ilişik önerilerde bulunmaktadırlar. Dolayısıyla iç kontrol fazladan bir test seviyesi olmayıp bilakis yöneticinin organizasyonunda bir danışman birimi gibidirler.

ECIIA ise iç denetimim, yapmış olduğu kontrol çalışmasının bir parçası olarak bu alandaki gelişmeler mevzusunda önerilerde bulunarak gelişmelere olanak sağlamak amacıyla danışmanlık hizmeti vermekte bulunduğunu söylemektedir.

3.5.4. Mesleki Etik Kurallarına Uygunluk

İç denetimin meslek etiği kuralları, kontrol faaliyetlerinin, kurumun özgürlük ve bağımsızlığına zarar vermeden ve olumsuz etkilemeden, olması gerektiği gibi yürütülmesini sağlayan değer, ilke ve görevlerdir. Meslek personelleri sorumluluklarını etken halde yerinde getirebilmek için yüksek ölçüde huy standartlarına doğal olarak tutukmatadırlar. İç kontrol internasyonal meslek ahlakı kurulları, iç denetimin internasyonal örgütü olan IIA tarafından belirlenmiş olup, milli kurallar ise İDKK tarafınca IIA ve öteki mesleki kurumların düzenlemelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.5.5. Standartlara Uygunluk

İç denetim standartları, denetimlerin planlandığı, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesinde sürecinde denetim tarafları için birleşen bir temel oluşturan ve iç denetçilere denetim faaliyetlerini yürütme konusunda asgari talimatlar sağlayan zorunlu

ilke ve kurallardır. Uluslararası iç kontrol standartları IIA tarafından belirlenmiş, ulusal iç kontrol standartları ise IDKK tarafından referans çerçeve alınarak geliştirilmiştir.

3.5.6. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

İç denetimde istiklal, “tarafsızlık görüntüsünü bozabilecek şartların haricinde olma durumu”, tarafsızlık ise, “iç denetimi meydana gelen meslek personellerinin kontrol esnasında iç kontrol standartlarına bağlı olarak, hileden tamamen uzak durması ve çalışmalara ihtiyaç duyulan bütün itina ve dikkati göstererek yaptıklarını garanti dibine almaları”benzer biçimde tanım edilmektedir.

De Koning`e nazaran fonksiyonel istiklal ek olarak iç denetimin kapsamını ve kontrol işinin perfonmansını belirlemede ve neticelerini raporlamada bağımsız olmak anlamına gelmektedir.

Diamond ise buna bir eklemede bulunarak, bağımsızlığın iç denetçinin kontrol meydana getirilen mevzuyla alakalı lüzumlu her türlü bilgiye ulaşabilmesi anlamına da geldiğini anlatım etmektedir.

Griffiths`e nazaran, iç denetimde istiklal ve objektifliğinin sağlanabilmesinin, sadece iç denetimin müessese arasında düzgüsel sıradüzen dışında tutulması ile olası olabileceğini, dolayısıyla uygulamada iç denetiminin işlevsel olarak bir kontrol komitesine raporlama yapma zorunluluğunun bu probleminin çözümüne yönelik bir adım bulunduğunu söylemektedir.

Diğer bir deyişle kontrol komitelerini, amme müesseselerinde iç denetimin bağımsızlığını güçlendiren idare, test ve kontrol konularının tartıştığı bir platform olarak görülmektedir.

Dolayısıyla De Koning`in de anlatım etmiş olduğu şeklinde, kontrol komiteleri kurumların iç test mekanizmalarını güçlendirerek ve kontrol faaliyetlerinin standardını artırarak kurumların yönetimlerini geliştiren komiteler olarak öne çıkmaktadır.

Öte taraftan ECIIA`ya nazaran, objektiflik/tarafsızlık “iç denetçiler tarafınca işlerini yaptırırken haiz oldukları ihtiyaç duyulan bir zihinsel vaziyet”dur. Dolayısıyla iç kontrol faaliyetlerinde, iç denetçilerin mesleki açıdan operasyonel mesuliyet almama ve olası menfaat çatışmalarından kaçınma şeklinde önlemleri alması gerekmektedir.

Örneğin iç denetçinin bundan önceki sene yönetsel mesuliyet üstlendiği bir etkinlik için iç kontrol faaliyeti kapsamında garanti hizmeti vermesi, onun tarafsızlığını ortadan kaldıran bir vaziyet olarak görülebilmektedir.

İç kontrol faaliyetlerini bağımsızlığını üst düzeyde temin etmek için, iç kontrol birimlerin işlevi olarak kontrol komitesi şeklinde bir organa, yönetsel açısından ise kurumlardaki üst yöneticisine bağlı olması lüzumlu bulunmaktadır.

Dolayısıyla sadece ehil kaynaklara haiz, kanaatkar personelle donatılmış, bağımsız ve yansız bir iç kontrol fonksiyonu, kurumun idare süreçlerinin etkililiğini ile operasyonel, teknik, mali ve yönetsel riskleri idare etme kapasitesi hakkındaki garanti verebilecektir.

3.5.7.Risk Odaklılık

IIA iç denetim terminolojisine göre risk, "genellikle hedeflere ulaşılmasını etkileyen bir olayın olasılığıdır" ve risk yönetimi ise "potansiyel olayların ve hususların belirlenmesinde, değerlendirilmesinde, yönetilmesinde ve kontrolün incelenmesidir. Organizasyonun hedeflerine ulaşılacaktır."

Dünyada bilhassa 1990`lı senelerden başlayarak risk yönetiminde yaşanmış olan gelişmeler iç kontrol mesleğini de mühim seviyede etkilemiştir. Burada temel mevzu risklerin yönetiminde iç test ve risk idare sistemlerinin takibinin yansız bir biçimde çözümleme edilmesi ihtiyacının artmasıdır. Dolayısıyla hem hususi sektörde aynı zamanda kamu sektörü sürecinde kurumsal risk yönetiminin öne çıkarması iç denetimde de odak noktalarının risklere kaybolmasına sebep olmuştur.

İç denetçiler mesleki eğitimleri sayesinde şirket yapılarını iyi analiz edebilmektedirler. 3 yıllık bir dönem için geliştirdiği iç kontrol planları, makro şirketin risk analizi ile geliştirilmekte olup, yıllık iç kontrol programları yine iç kontrol planlarına göre risk odaklıdır. Denetimlerin nispeten daha riskli faaliyetlere odaklanması sayesinde, yüksek riskli alanlar doğal olarak düşük risk oranlarıyla sahada daha sık denetlenir (Koloğlu, 2019).

3.6. Literatür Taraması

İç denetimde başarıların oranlamaya ait Dünya`da ve Türkiye`de yapılmış bir oldukça emek harcama mevcut olur. Anca bunlarla beraber tamamına yakını hususi sektörde yapılmış emek harcamalar gözükmiştir. Kamu alanına ait yapılmış emek harcamalar ise

çok azdır. Aşağıda iç kontrol başarısı üstüne meydana getirilen çalışmalardan örnekler, internasyonal ve milli emek harcamalar gibi ayrı başlıklar altında verilmiştir.

3.6.1. Uluslararası Çalışmalar

Aşağıda iç denetim başarısına ilişkin uluslararası literatürde yer alan iç denetim çalışmalarından bazıları yer almaktadır. Bu araştırmalardan birinde Dittenhofer (2001) "İç Denetim Etkinliği: Mevcut Yöntemlerin İyileştirilmesi" başlıklı makalesinde, iç kontrol faaliyetlerinin yürütülebilmesi için iç denetimdeki esas amaç ve hedeflerinin belirlenmesi gerektiğini açıklamaktadır. İstenilen başarıyı ölçmek için kullanılan kriterleri tanımlayın ve bunun sonucunda tüm iç kontrol döngüsünü değerlendirin.

İç kontrol sürecinin büyüme yönünün ve etkinliğinin belirlenebilmesi için alışlagelmiş kriterlerin tüm sürecin sonuçlarını ölçen kriterlerden ayrılması gerektiği vurgulanmaktadır. ile ilgili.

Savcuk (2007) "İç Denetim Performansı Değerlendirme İlkeleri" adlı çalışmasında aktif bir iç kontrol sistemi oluşturmak için iç kontrol performans değerlendirmesinin gerekli konularını ve ilkelerini analiz etmiştir. Analizde kurumsal idare ve test çalışmasını bulundurur.

Araştırmada iç denetçilerin öncelikle son derece uzmanlaşmış yeterlilik belgesine ve Sertifikalı İç Denetçi (CIA) sertifikasına ve ergonomik deneyime sahip olmaları, iç denetçilerin risk yönetimi süreçlerinde aktif olmaları, risk yönetimi sürecinin etkinliğini sağlamaları gerekmektedir.

Risk yönetimi sürecinin etkinliğini sağlar. Bağımsızlık ve objektiflikten taviz vermeden, öneride bulunarak bunların uygulanmasını garanti altına almaları, değer katan tedbirler almaları kararlaştırıldı.

Başka bir çalışmada Pop ve Bota-Avram (2008), "İç Denetim Dış Kaynak Kullanımı - İç Denetim Kalitesini Artırmanın Çözümü mü?" Tematik çalışmanın konusu, denetim hizmetlerinin dışarıdan sağlanmasıyla iç denetimin kalitesinin nasıl artırılabilirdi. Çalışma, dış izleme hizmetlerini satın almanın, izleme personelinin işe alınmasıyla karşılaştırıldığında her zaman daha iyi kalite ve verimliliği garanti etmediği sonucuna varmıştır.

Arena ve Azzone (2009) başka bir çalışmada, "İç Denetim Performansının Organizasyonel Belirleyicilerinin Belirlenmesi" adlı çalışmalarında, iç denetim performansını etkileyen faktörleri belirlemek için 153 İtalyan şirketinden elde edilen verileri incelemiştir. İç denetim performansını üç faktörün etkilediği sonucuna vardılar: iç denetim özellikleri, iç denetim dönemi ve faaliyetleri ve kurumsal bağlılık. Şirketin özellikleri dikkate alındığında iç denetçi sayısının personele oranı arttıkça iç denetçinin verimliliğinin de değiştiği ortaya çıktı. ile ilgili.

Holt ve Dezoort (2009) "İç Denetim Raporu Açıklamalarının Yatırımcı Güveni ve Kararları Üzerindeki Etkileri" adlı araştırmalarında iç denetim raporlarını yatırımcı güveni ve niyetleri üzerindeki etkisini bulmaya çalışmaktadır. İç denetim raporunun yatırım güvenliği ve kararları üzerindeki etkisinin, diğer gerekli finansal raporlar olarak öneminin olacağını öngörmüştür.

Unegbu ve Kida (2011) "Kamu Sektörü Yönetişimini İyileştirmede İç Denetimin Etkinliği" başlıklı makalelerinde Nijerya'da kamu sektörü yönetişimini iyileştirmeye yönelik izleme konusuna odaklanmıştır. İç kontrol birimlerinin personel ve kaynak eksikliğinin operasyonel kapasiteyi olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca kamu sektöründeki hata ve yolsuzlukların iç kontrol yoluyla aktif olarak test edilebileceği, bunun da deneyimli teknoloji ve personel gerektirdiğine karar verildi.

Soh ve Martinov-Bennie (2011) "İç Denetim Fonksiyonları: İç Denetimin Rolü, Performansı ve Değerlendirilmesi" başlıklı makalelerinde, iç kontrolün etkinliğini sağlamayı gerektiğinde faktörleri bulmaya ve iç kontrol fonksiyonlarını tanımlamaya çalışmaktadırlar. Araştırma sonuçlarına göre verimliliğin artırılması ve yeniden iç kontrole ağırlık verilmesi öneriliyor.

denetim gerçekleştirdi ve ilgili iç denetim raporunu hazırladı. Araştırmasında, iş gereksinimlerini karşılamak ve iç kontrol fonksiyonlarını ve test yöntemlerini uyumlu hale getirmek için iyi bir i test sistemi oluşturma ihtiyacını fark etti. Biçer ayrıca i test sisteminin hedeflerine göre ek genel ve ara sıra iç kontrol planlarının hazırlanması gerektiğini vurguladı.

Başka bir çalışmada ise Sevim ve Eliuz (2007) "İç denetim ve İMKB çalışmalarının yürütülmesinde denetim komitelerinin rolleri" adlı çalışmalarında dört yıldır kurulan ve faaliyet gösteren denetim komitelerinin rollerini incelemişlerdir.

İç denetimin performansı hakkında. İMKB'de yaptığı araştırmada komitelerin iç denetimin etkinliğini kısmen sağladığını tespit etti. şirketin performans dönemi ile iç denetimin etkinliğini sağlayan kamu ve komitelerin düzeyi arasında herhangi bir ilişki bulunmamıştır.

Abdioğlu (2008) "Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Rolü: İMKB-100 şirketleri zerine Ampirik alışma" adlı araştırmasında iç denetimin kurumsal yönetimdeki rolünü araştırmak amacıyla bir çalışma yürütmüştür. İMKB-100 katalogunda yayınlama faaliyetleri. Regresyon yöntemi kullanılarak analiz edilen veriler, iç denetimin yönetim yönteminin uygulanmasında olumlu ve önemli bir role sahip olduğunu ortaya koydu.

Başka bir çalışmada ise Sevim ve Eliuz (2007) "İç denetim ve İMKB çalışmalarının yürütülmesinde denetim komitelerinin rolleri" adlı çalışmalarında dört yıldır kurulan ve faaliyet gösteren denetim komitelerinin rollerini incelemişlerdir. iç denetimin performansı hakkında. İMKB'de yaptığı araştırmada komitelerin iç denetimin etkinliğini kısmen sağladığını tespit etti. şirketin performans dönemi ile iç denetimin etkinliğini sağlayan kamu ve komitelerin düzeyi arasında herhangi bir ilişki bulunmamıştır.

Abdioğlu (2008) "Kurumsal Yönetimde İç Denetimin Rolü: İMKB-100 şirketleri zerine Ampirik alışma" adlı araştırmasında iç denetimin kurumsal yönetimdeki rolünü araştırmak amacıyla bir çalışma yürütmüştür. İMKB-100 katalogunda yayınlama faaliyetleri. Regresyon yöntemi kullanılarak analiz edilen veriler, iç denetimin yönetim yönteminin uygulanmasında olumlu ve önemli bir role sahip olduğunu ortaya koydu.

Ayrıca kurumların müfettişleri tarafından yapılan denetimlerde, personel ile yeterli diyalogun sağlanamaması nedeniyle denetimin tahsilat kısmının eksik kaldığı tespit

edildi. Denetim faaliyetlerinin kapsamının muhasebe ve mevzuat denetimiyle sınırlı olduğu tespit edilmiştir.

Denetçilerin çalışma zamanlarının daha fazlasını mali tablo analizi ve performans denetimine ayırmaları önerilmiştir. Sertel'in TTKK'nın 2001 yılındaki çalışmasından ilham alan araştırmanın amacı da, bugün TTKK'nın iç denetiminde büyüme görülüp görülmediğini ve iç denetim mekanizmasından sorumlu olanların düşüncesinde bir değişiklik olup olmadığını ortaya çıkarmaktır (Kara, Dinç ve Çankaya, 2012: 39).

3.7. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

Birbiriyle etkileşim içlerinde olan ayrılmaz bir ikili. Dahili test, güvenilir mali raporlama, verimli operasyonlar ve yasal uyumluluk sağlamak amacıyla bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve kuruluşun başka üyeleri tarafını denetlenen bir prosestir. İç test sistemiyle işletmelerdeki hedeflerine ulaştıklarında, faaliyet ve muamelerin aktif bir anlayışla yürütüldüğüne, yasa ve düzenlemelere uyulduğuna dair yeterli güvenceyi sağlamayı amaçlayan bir sistemdir. İç denetimin görevi, şirketteki test faaliyetlerinin uygulanmasını izlemek, iç test sistemini izlemek ve sürekli değerlendirmektir.

3.8. İç Kontrol Sisteminin Kavramı

Şirket yönetimi, hata ve sahtekarlığın önlenmesi için gerekli sistemlerin oluşturulması ve geliştirilmesinden yönetim sorumluluğuna sahiptir. Yönetimin bu sorumlulukları yerine getirmek için oluşturduğu sistemlere iç kontrol sistemleri denir. Bu sayede şirketler iyi ve etkili bir iç kontrol sistemi ile hataları ve sahtekarlıkların önüne geçebilirler.

Etkili bir iç kontrol sistemine ek olarak, bağımsız bir denetçiye uzmanlığı ve şüpheciliği, üst düzey yönetimin gerçekleştirdiği suiistimallerin tespit edilmesi açısından önemlidir. İç kontrol sistemi temel olarak birbirleriyle uygun ve birbirini desteklemiş tutumlardan oluştuğu sistem anlamına gelir. Risk yönetimi ve kurumsallaşma açısından bakıldığında iç kontrol sistemi, şirket hedeflerine ulaşılması ve hissedar değerinin güvence altına alınması açısından hayati bir kavramdır.

İç kontrol sistemi; önleyici, tespit edici, yönlendirici ve ikame (ek) tedbirlerden oluşur. Koruyucu kontrol, işletmede istenmeyen durumların önlenmesine yönelik tedbirler anlamına gelir.

Kimlik kontrolleri, şirket varlıklarının ne kadarının şirket çalışanları tarafından zimmete geçirildiğini, şirket ile çalışanlar arasında borç-alacak ilişkisini öğrenmek ve bu süreçlerde nerede ve kimin hata ve sahtekarlık yaptığını kolayca öğrenmek anlamına gelir. Yönlendirdiği kontroller, üst düzey yöneticilerin isteklerinin alt birimlere iletilmesinde ve çalışanların motive edilmesini sağlayan girişimlerdir. Telafi edici kontroller ise iş operasyonlarını engelleyen stratejik açıdan önemli konulardaki yönetim önlemleridir.

3.8.1. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları

Ayrıca şirketin mali ve mali olarak yok olan işlemlerinden sorumlu olanların iç kontrol sistemlerinde aracılığıyla net bir şekilde tanımlanması, işletmelerde şeffaflık, eşitlik, raporlama ve sorumluluk ilkelerine dayalı bir yönetim ve kontrol sisteminin geliştirilmesini teşvik etmektedir.

İç kontrol sisteminde kontrol mühim önemli yerdedir. Finansal tablo ilgililerinin alaka alanlarına nazaran meydana getirilen kontrol emekleri çeşitlilik göstermektedir.

Konusuna ve amacına nazaran kontrol; Mali tabloların denetimi üç bölüme ayrılır: uygunluk denetimi ve performans denetimi. kontrole karşı denetçi üstünlüğü; İç kontrol, kamu kontrolü ve bağımsız kontrol olarak ayrılmıştır. Şirketin iç test sisteminin işlevselliğini incelediği birimler olarak iç kontrolün varlıkları için önemlidir. Şirketlerde iç kontrol ortamının varlığı, etkili kullanması iç test sisteminin oluşumuyla ve kullanılmasında önemli bir yer sahibi olur.

Bir iç kontrol sisteminde hedefleri tanımlarken testlerin geçerli olması önemlidir. Sistematik hedefler olmadan test faaliyetleri güvenli bir şekilde gerçekleştirilemez. Başka bir deyişle, hedefler belirlendikten sonra gerekli test faaliyetlerinin ve bu hedeflere ilişkin politikaların da tanımlanması gerekmektedir. Bu sonuca dayanarak iç test sisteminin hedeflerini iki kısma ayırmak mümkündür: genel hedefleri ve özel hedefler (Atmaca, 2012).

3.8.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

a) şirket varlıklarının korunması; Şirketlerin sahip olduğu fiziksel varlıklar hırsızlığa, kötüye kullanıma ve suiistimale karşı savunmasızdır. Yönetim, bu olumsuz olaylardan kaçınmak için test öğeleri oluşturmalıdır

b) muhasebe verilerinin doğruluklarını ve güvenilirliğini sağlamayı; Muhasebe bilgileri çeşit çeşit nedenlerden dolayı doğru veya güvenli olmayabilir. Dahili test sistemi oluşturduğu politikalar ve yöntemler, muhasebe verilerinin mümkün olduğunca doğru ve güvenli olmasını sağlamalıdır

c) ticari faaliyetlerin idare tarafından belirlenen uygulamalara uygunluğunu sağlamak; İşletme yönetimi, şirketin yönetim tarafından tanımlanan politikalara, planlara ve kurallara uymasını sağlamak için test prosedürlerini ve yöntemlerini onaylamaktan da sorumludur. İdare, hukuka uygunluğun sağlanması ve iş hedeflerinin kanunların belirlediği sınırlar çerçevesinde geliştirilmesi amacıyla eylem hatlarını onaylayarak buna göre test prosedür ve yöntemlerini belirleyerek şirket çalışanlarını bu konuda bilgilendirir.

d) iş kaynaklarının etkin ve istenilen düzeyde kullanılmasını sağlamak; İşletme faaliyetleriyle ilgili maliyetlerin planlanandan düşük olması durumunda kaynakların aktif kullanımı kabul edilir.

e) Müsait olarak, genel test amaçları, hususi test hedeflerine dönüştürür. Son hususda hususi test hedeflerine dönüştürdüğü genel hedefleri, firmanın hedeflerini gerçekleştirmesi firmaya sağlayacağı usuller ve yöntemlerle dönüştürülür (Sabuncu, 2017).

3.8.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Varlıkların korunması: Bu sadece yetkili personel ile sınırlandırılmalı, varlıkların fiziksel olarak korunması için gerekli önlemler alınmalı, korumadan sorumlu personelin başka sorumlulukları olmamalıdır

Yetki ve Onay: İşlemlerin, işletme yönetiminin genel ve özel yetkileri doğrultusunda ve uygun şekilde onaylanması gerekmektedir.

Orijinallik: Gerçekleşen olaylar kaydedilmelidir.

Uyum: İşlemler değerlendirme, sınıflandırma, açıklama ve zamanlılık ilkelerine uygun olarak kaydedilmelidir.

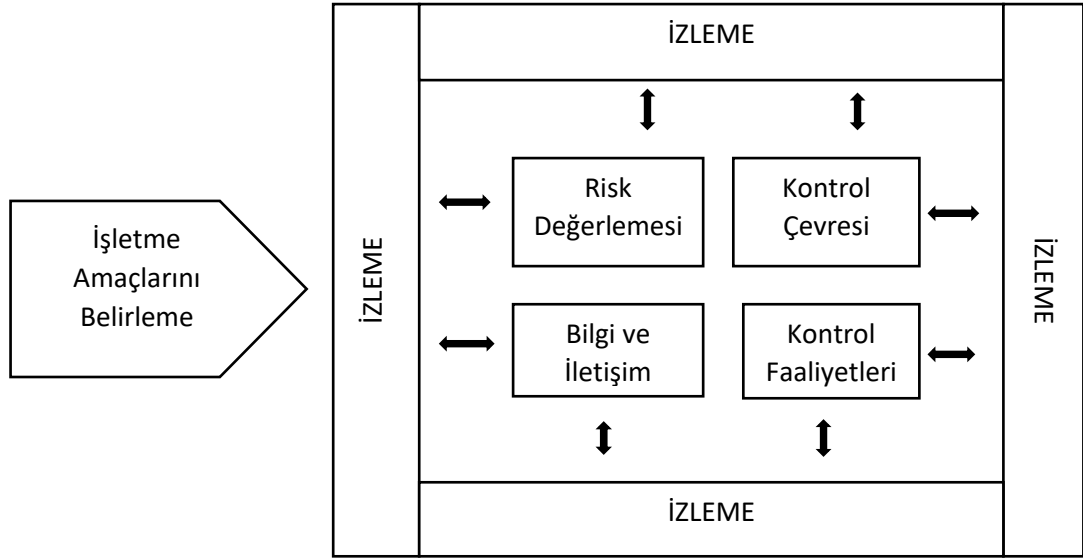
Bütünlük: Tüm yetkili işlemler kaydedilmelidir. Bazı olaylar kayıtsız bırakılmamalı.

Kontrol: Düzenli aralıklarla defter girişleri ve finansman; Ana hesaplar ile yan hesaplar karşılaştırıldığında ortaya çıkan farklılıklar kaydedilmelidir. ile ilgilidir (Burgazlıoğlu, Doğan, 2015).

3.8.4. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

Kamu yönetiminde oluşturduğu ve uyguladığı iç kontrollerdeki hedeflerini 5018 sayılı Kanun'un 56. maddesinde ve “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar”ın 4. maddesinde tanımlanmış olup;

- Devletin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin etkin, ekonomik ve sonuç odaklı yönetimini sağlamak,
- Kamu kurumlarının kanun ve diğer düzenlemelerde düzenli çalışmasını sağlamayı,
- Tüm mali kararlarda usulsüzlük veya yolsuzlukları önlemek ve işlemlerin yapılmasının,
- Karar verme ve izleme amacıyla özenli, tam zamanlı ve güvenilir bir rapor ve verilerin elde edilmesi.
- Varlıkların kötüye kullanımını ve israfını önleyin ve kayıplardan koruyun. İç kontrolün amacı, devletin gelir ve giderleri ile varlıkların veya yükümlülüklerde etkili ve sonuçsal şekilde uygulanmasını sağlamak, devlet idaresinin işlemlerinin kanunlara uygunluğunu sağlamak, suiistimal ve yolsuzluğu önlemek, icrayı önlemektir. devlet bütçesinin gelir ve giderler ile varlıklar ve yükümlülükler.
- Yanlışlıkla veya sahtekarlık yoluyla paranın zimmete geçirilmesi ve israf edilmesi ile kamu varlıklarının korunması ve ilgililere teslim edilmesi Güvenilir bilginin uygun ve tam zamanlı üretildiğinde hedeflediği etkinlikler bütünlüğünü sağladığı gözüktür (Uğurlu ve Çukacı, 2019).



Şekil 3. İç Kontrol Sürecini Oluşturan Unsurlar

Kaynak: COSO, 2009

3.9. İç Kontrol Unsurları

Dinamiksel süreç halinde olarak gören Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) yayınladığı COSO Raporu'nda iç kontrolün 5 unsurdan oluştuğu belirtiliyor.

3.9.1. Kontrol Çevresi

Kontrol ortamı, yönetimindeki bütün davranışları, tutum ve eylemlerinden oluşturur. Yönetim felsefesindeki, yaklaşımını, organizasyon yapısını, yetki ve sorumluluk bölümünü, İK politika ve uygulamalarını içerir.

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurlarından biridir ve iç test sisteminin başarısı veya başarısızlığı, iç test döngüsünün gerçekleştiği test ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı bir şirketin iş yapma şeklini tanımlar. İç test sisteminde en önemli faktör çalışanlar olduğundan, şirketin her çalışanın sorumluluk ve yetki sınırlarını bilmesi gerekir.

3.9.2. Risk Değerlendirmesi

Finansal raporlardaki genel kabul görmüş standartlara göre hazırlanmasını sağlamak amacıyla, yönetim tarafından gerçekleştirilen risk tanımlarında ve analizlerde oluşturulan hedefler açıklanmaktadır. Sürekli değişen ekonomik, endüstriyel ve verimlilik koşulları nedeniyle şirketler çeşitli iç ve dış risklerle karşı karşıyadır.

İş riski değerlendirme sürecinde denetçiler, yıllık mali tablolarda yönetimin gerektirdiği şekilde şirketin mali bilgilerinin muhasebeleştirilmesini, işlenmesini ve raporlanmasının olumsuzluk yaratacağı için iç ve dış olayları, koşulları dikkate alır.

3.9.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol fonksiyonları, yönetim direktiflerindeki başarısının sağlanmasını destekleyen politikalarla veya prosedürlerden oluşur. Kontrol tedbirleri tüm iş seviyelerinde uygulanmaktadır; Buna doğrulama, yetkilendirme, doğrulama, izleme, olay güvenliği ve görevlerin ayrılığı ve diğerleri dahildir.

3.9.4. Bilgi ve İletişim

Finansal raporlamayla ilgili uygun olan verilerin sistemi oluşturmak, daima verinin uygun biçimde saklanması, analizlerin edebilmesi, raporlanmasıyla ve ilgili kurumların iç test veya raporlarının yapılabilmesi için zamanında ilgili kurumlara iletilmesi anlamına gelir.

3.9.5. Gözlemleme

İç kontrol sistemlerinde vakit içerisindeki performansları, faaliyetleri, devamlı artarak izlediği, gözden geçirdiği ve kalitesi değerlediği süreçlerdendir.

İşletme faaliyet olarak kanunlardaki ve yönetmeliklerde uygunluk, finansal raporlarında doğruluğu, meydana getirilen işlemlerde etkinliklerini ve faaliyetlerden elde edilen kuvvetli bir iç test sistemlerinde firmaların hedeflerine yetişmesi açısından dikkatlidir. COSO tutanağı iç test hedeflerini sistematik bilgisini 5 ana hedefte dikkat etmesinden sonra başarıya ulaşmış olduğunu belirtir. Bu biçimde işletmenin bütünlüğüyle sağladığı, yüksek orandaki risklerle sahalarına atama veya iç kontrollerdeki etkinliklerini tam anlamıyla belirlediği sistemde destek olma hedeflerine varılmış olunur (Sabuncu, 2017).

3.10. Denetimin Özellikleri

Denetimle ilişkili yaptığı özetlerde belirtilen denetimin taşıdığı asıl özellikler aşağıdaki gibidir;

Denetim belirli bir süreçten geçer; Denetimin asıl özelliğidir. Belirli bir organizasyon içinde herhangi bir araştırmada yürüttüğü belli hedef ve aşamalara denir.

Denetim işletme iddiaları inceler; İşletme denetminde gerçekleştirdiği sahalarla yönelttiği belgelerde yer verdiği verilere birer iddia olarak kabul görür.

Denetim belirlediği ölçölere göre yapılır; Tarafsız ve bağımsız bir biçimde denetim çalışması yaparak elde ettikleri delilleri dikkate aldıktan sonra sonuçları özenle duyurur.

Denetim delil toplama faaliyetidir; Denetim unsurlarında oluşturduğu zemini ve kendilerine güvence sağlayan tarafsız şekilde yeterli düzeyde sunmasıdır.

Denetim sonuçlarla ilgilenir; Beklenen nihai hedef doğrultusunda güvendiği düzeylerde elde ettiği çalışmaları belirlediği görüşlere açıklayan ve delil sunan denetimci görüşünü içerdiği raporu sunar.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: ANALİZ SONUÇLARI

Beş katılımcıdan toplanan veriler ve MAXQDA yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir. İlk adımda, toplanan tüm veriler MAXQDA'nın belge sistemine yüklenmiştir. Daha sonra, katılımcıların cevapları detaylı bir şekilde kodlanarak incelenmiştir. Araştırma sorularına uygun olarak, benzer kodlar gruplandırılarak alt temalar oluşturulmuş ve uyumlu alt temalar birleştirilerek ana temalar belirlenmiştir. Bulguların görselleştirilmesi için MAXMap kullanılmış, bulgular ise doğrudan alıntılarla desteklenerek raporlaştırılmıştır. Şekil 1, belirlenen tema ve alt temaların yanı sıra bunların sıklıklarını göstermektedir.

Tablo 5. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Katılımcı	Cinsiyet	Yaş Aralığı	Eğitim Durumu	Mesleki Deneyimi
Katılımcı Firma 1	Erkek	26-35	Üniversite	7
Katılımcı Firma 2	Erkek	46-55	Üniversite	41
Katılımcı Firma 3	Erkek	36-45	Lisanüstü	25
Katılımcı Firma 4	Erkek	66>	Üniversite	44
Katılımcı Firma 5	Erkek	36-45	Üniversite	30

Araştırma Soruları

- Cam sektöründe iç denetim unsurlarının üretim sürecine katkıları nelerdir ve nasıl gelişebilir?
- Cam sektöründe iç denetim unsurlarının satış sürecine katkıları nelerdir ve nasıl gelişebilir?
- Cam sektöründe iç denetim unsurlarının satış sonrası hizmetine katkıları nelerdir ve nasıl gelişebilir?
- Cam sektöründe iç denetim unsurlarının pazarlama sürecine katkıları nelerdir ve nasıl gelişebilir?
- Cam sektöründe iç denetim unsurlarının insan kaynaklarına katkıları nelerdir ve nasıl gelişebilir?

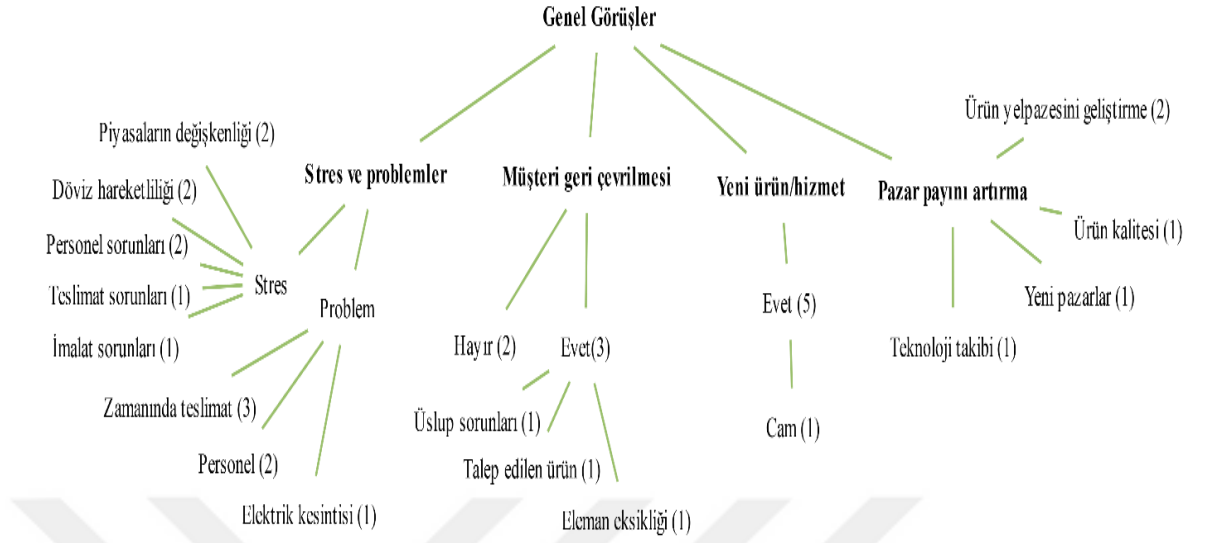
Kod Sistemi	Veri	TOPLAM
Genel Görüşler		0
> Stres ve problemler	■	14
> Müşteri geri çevrilmesi	■	8
> Pazar payını artırma	■	5
> Yeni ürün/hizmet	■	6
Üretim Süreci		0
> Stok yeterliliği	■	9
> Talep edilen ürün-sipariş	■	5
> İş gücü kapasitesi	■	10
> Uygun olmayan ürünler	■	5
> Takım ve ekipmanların kontrolü	■	4
> Varlık suistimali	■	10
> Hile önleyici prosedür	■	7
> İç kontrol politika ve önlemleri	■	7
Satış Süreci		0
> Fiyatlandırma stratejisi	■	9
> Değişen koşullara uygun fiyatlandırma	■	7
> Erken teslimat yolları	■	10
> Sezona göre yoğunluk	■	10
> Varlık suistimali	■	8
> Hile önleyici prosedür	■	8
> İç kontrol politika ve önlemleri	■	5
Pazarlama Süreci		0
> Pazarlama	■	5
> Firma yerleşim avantajları	■	7
> İhracat	■	20
> Varlık suistimali	■	6
> Hile önleyici prosedür	■	5
> İç kontrol politika ve önlemleri	■	5
Satış Sonrası Hizmet Süreci		0
> Müşteri hizmet politikası	■	5
> Satış sonrası hizmetler	■	4
> Kusurlu mal	■	8
> Varlık suistimali	■	10
> Hile önleyici prosedür	■	9
> İç kontrol politika ve önlemleri	■	6
İnsan Kaynakları		0
> Yeni personel	■	20
> Personelin konuya ilişkin bilgi düzeyi	■	5
> Ücret artış kriterleri	■	6
> Varlık suistimali	■	6
> Hile önleyici prosedür	■	10
> İç kontrol politika ve önlemleri	■	5
Σ TOPLAM	289	289

Şekil 4. Tema ve Alt Temalar

4.1. Bulgular ve Tartışma

Bulgular, analizler sonucunda ortaya çıkan altı tema çerçevesinde sunulmuştur.

Genel Görüşler



Şekil 5. Genel Görüşler Teması

Katılımcılar, stres olarak piyasa değişkenliğini, döviz hareketliliğini, personel ya da eleman sorunlarını, teslimat sorunlarını ve imalat sorunlarını ifade etmişlerdir. Problem olarak ise, üçü zamanında teslimatı, ikisi personelleri ve biri de elektrik kesintilerini anlatmıştır.

“Piyasaların değişkenliği, döviz hareketliliği, genellikle ortadoğu ihracat yapıyoruz bazen siyasi sorunlar” (K2)

“Hareketli piyasa ve döviz hareketliliği” (K5)

“Elektrik kesintisi ve işin zamanında bitip teslimat yapılamaması.” (K3)

“İşçilerin problemleri.” (K4)

İki katılımcı müşteri geri çevirmediklerini; üçü ise üslup sorunları, talep edilen ürünün ve eleman eksikliği nedeni ile geri çevirdiklerini ifade etmiştir.

“Belirli zamanlarda geri çevirdik. Alıcının üslup sorunlarından dolayı.” (K1)

“Hayır hep hizmet vermek isteriz.” (K4)

Katılımcılar Pazar paylarını artırmak için teknolojiyi takip ettiklerini, yeni pazarlar bulmaya çalıştıklarını, ürün yelpazesini ve kalitesi artırmaya çalıştıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların tamamı yeni bir ürün ya da hizmet sunmak için çeşitli çalışmalar yapıklarını ve biri de diğer firmalarda olmayan bir cam üretimi yapmak istediklerini söylemiştir.

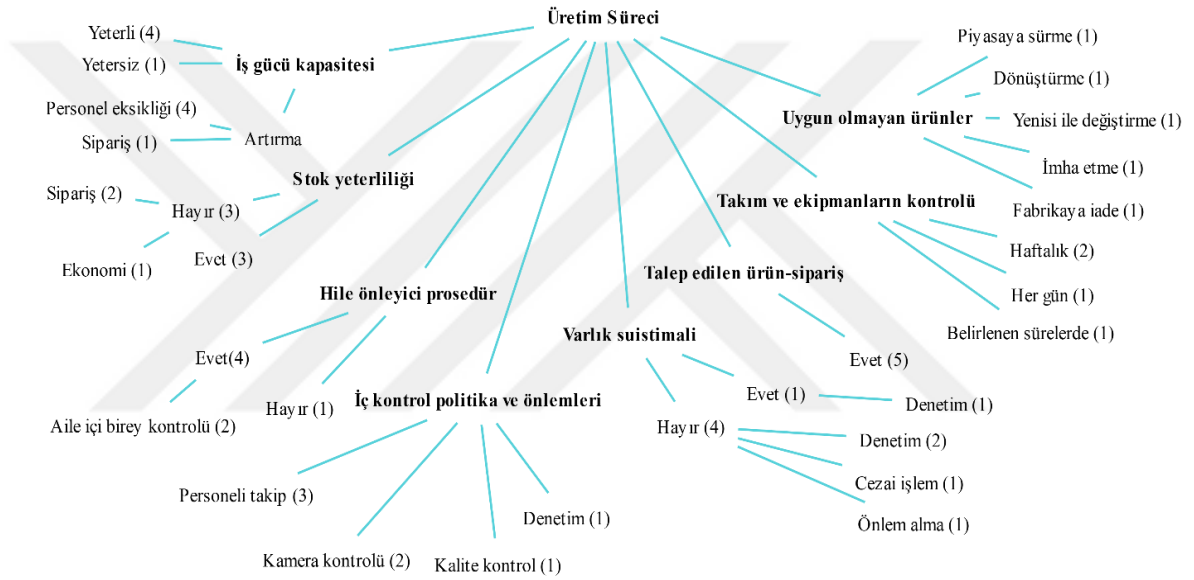
“Sürekli olarak yeni model ve yeni ürünler yapıyoruz ve yeni pazarlar arıyoruz.” (K2)

“Teknolojiyi sürekli takip etmek.” (K4)

“Bazı firmaların yapamadığı camları yapmak için uğraş veriyoruz ve başarılı oluyoruz.” (K4)

Üretim Süreci

Üretim süreci temasına ilişkin alt temalar ve kodlar Şekil 3’te verilmiştir.



Şekil 6. Üretim Süreci Teması

Üç katılımcı stoklarının yeterli olduğunu ve üçü de yeterli olmadığını söylemiştir. Yeterli olmadığını söyleyenlerden biri bunu olumsuz ekonomi ile ikisi ise siparişe göre ürün hazırlama ile açıklamıştır. Ayrıca beş katılımcının tamamı talep edilen ürüne göre sipariş oluşturulduğunu belirtmiştir.

“Yok. Ekonomik şartlar yüzünden.” (K1)

“Stoklu çalışmıyoruz siparişe göre ve talebe göre oluyor. Ama klasik çok satılan ürünlerin hep stokta bulunuyor.” (K2)

Dört katılımcı işgücü kapasitesinin yeterli olduğunu; biri ise yetersiz olduğunu söylemiştir. Ayrıca dördü personel eksikliği durumunda ve biri de siparişe göre işgücü kapasitesinde artış yaptığını dile getirmiştir.

“Mevcut piyasa şartlarına evet.” (K4)

“Siparişe göre veya istihdama göre artırılır.” (K2)

“Eleman eksikliği.” (K5)

Uygun olmayan ürün tespit edildiğinde katılımcılar uygun fiyat ile piyasaya sürdüklerini, dönüştürdüklerini, imha ettiklerini, fabrikaya iade edildiğini ve yenisi ile değiştirildiğini anlatmışlardır.

“Çok cuzzi fiyatlarla normal pazarlara veriliyor.” (K2)

“İmha edilir. Kullanılır durumdaysa dönüştürülür.” (K5)

Katılımcılar üretimi gerçekleştirmek için kullanılan takım ve ekipmanların haftalık, günlük ve belirli sürelerde kontrol edildiğini ifade etmişlerdir.

“Belli kontrol süreleri var, üretimin kötü olmaması için haftalık, aylık ve yıllık yapılmaktadır.” (K2)

“Haftalık kontrol.” (K3)

Bir katılımcı üretim departmanında hile kaynaklı varlıkların suistimali olduğunu ve bunun denetim ile önlenmeye çalışıldığını; dördü cezai işlem, önlem alma ve denetim ile ihlal olmadığını söylemiştir.

“Tabiki var her işte olduğu gibi kalifiyeli elemanların denetlenmesi için aile içinden gelen çok uzun süredir çalışan kişiler denetimini yapıyor.” (K2)

“Hayır gerekli cezai işlemlerimiz var.” (K4)

Bir katılımcı üretim departmanında hile önleyici prosedür olmadığını; dördü olduğunu ve ikisi bunun aile içi bireylerin kontrolü olduğunu söylemiştir.

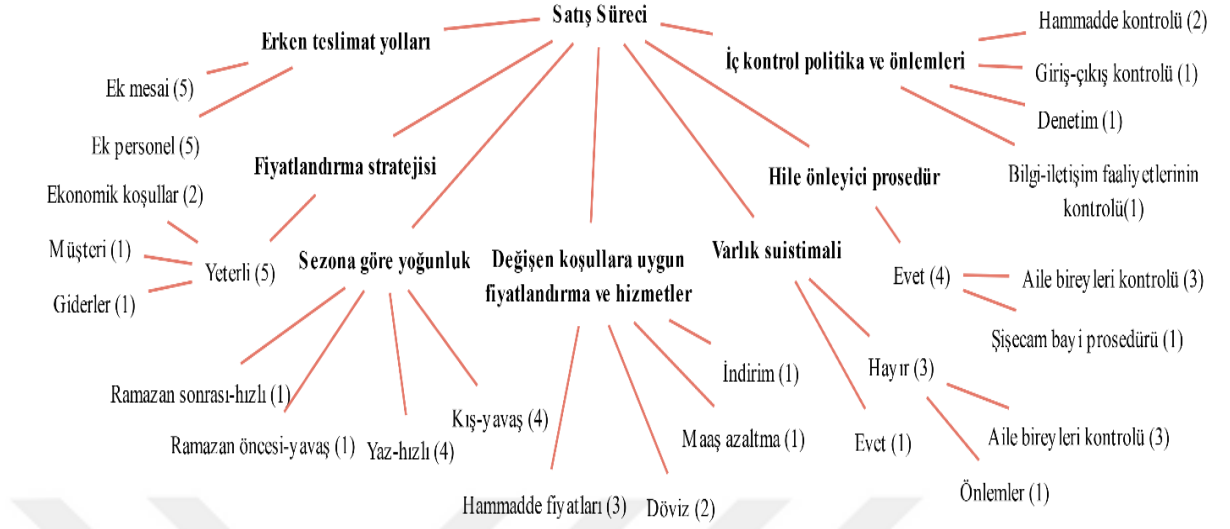
“Evet mevcut aile içi bireyler kontrol ediyor.” (K4)

“Hayır aile bireyleri tarafından kontrol ediliyor.” (K5)

Üretim departmanındaki iç kontrol amacı ile oluşturulan politika ve prosedürler katılımcılara göre şunlardır; kamera kontrolü, denetim, personel takibidir.

“Elemanları takip etmek , sorun çıkarsa kamera kontrolü.” (K5)

Satış Süreci



Şekil 7. Satış Süreci Teması

Beş katılımcı fiyatlandırma stratejilerinin yeterli olduğunu bunu müşteri memnuniyetine, giderlere ve ekonomik koşullara göre belirlediklerini söylemişlerdir.

“Yeterlidir. Fiyatlandırma yaparken mevcut giderler mesela personel giderleri , hammadde , arge , kiralama , enerji artış hızı doğrultusuna göre fiyatlandırma belirleniyor.” (K2)

“Yeterli olduğunu düşünüyorum. Çok kar koymamak mevcut alıcıyı kaybetmemek için.” (K5)

Değişen koşullarda ise personel maaşlarında azaltmaya, indirim, döviz ve hammaddeye göre fiyatlama yaptıklarını ifade etmişlerdir. Erken teslimat için beş katılımcının tamamı ek mesai ve ek personel ile bunu gerçekleştirdiklerini söylemişlerdir. Dört katılımcı yaz aylarında yoğun ve kışta yavaşlama; biri ise ramazan öncesi yavaş ve ramazan sonrası yoğun dönem yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

“İhracatçı olduğumuz için döviz artış hızına göre personel maaşlarından belki biraz feragat etme gibi.” (K2)

“Alınan malzeme fiyatları ve o günün şartları.” (K4)

“Ek personel veya ek mesai.” (K5)

“Kış dönemlerinde yavaş, yazları hızlı.” (K1)

“Ramazan öncesi yavaş, ramazan sonrası hızlı dönem oluyor.” (K2)

Bir katılımcı satış departmanında hile kaynaklı varlık suistimali olduğunu; diğerleri ise önlemler ve aile bireylerin kontrolü ile olmadığını söylemiştir.

“Tabi ki var her işte olduğu gibi kalifiyeli elemanların denetlenmesi için aile içinden gelen çok uzun süredir çalışan kişiler denetimini yapıyor.” (K2)

“Yok önlemlerimiz o yönde ve şu ana kadar öyle bir sorunla karşılaşmadık.” (K3)

Katılımcıların satış departmanında hile önleyici prosedürleri şişe cam bayi prosedürlerini takip etmek ve aile içi birey kontrollerini gerçekleştirmektir.

“Şişecam bayisi olduğumuzdan dolayı onların prosedürlerini kullanıyoruz.” (K3)

“Evet mevcut aile içi bireyler kontrol ediyor.” (K5)

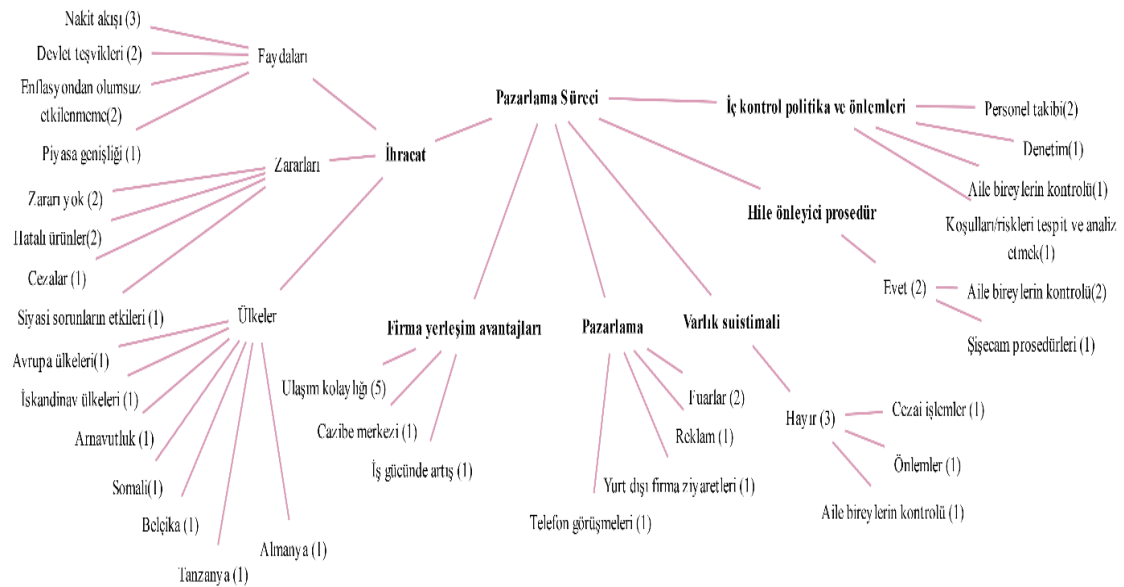
Satış departmanında iç kontrol amacı ile oluşturulan politika ve prosedürler katılımcılara göre giriş-çıkış kontrolü, bilgi ve iletişim faaliyetlerinin kontrolü, denetim yapma ve hammadde kontrolüdür.

“Etkin bilgi, iletişim ve faaliyetlerini kontrol etmesi” (K3)

“Malzeme sayısı ve giriş-çıkış kontrolü” (K4)

Pazarlama Süreci

Pazarlama süreci temasına ilişkin alt tema ve kodlar Şekil 5’te verilmiştir.



Şekil 8. Pazarlama Süreci Teması

Katılımcılar pazarlamanın telefon görüşmeleri, yurt dışı firma ziyaretleri, fuarlar ve reklam ile gerçekleştirildiğini aktarmışlardır.

“Özellikle fuarlarda ya da yurt dışı firma ziyaretlerinde sunum yapılarak.” (K2)

“Telefon görüşmesiyle.” (K4)

Katılımcılar firma yerleşim durumunun iş gücünde artış, cazibe merkezi ve ulaşım kolaylığı gibi avantajlarından söz etmişlerdir.

“Tabi sağlıyor çünkü merkezi bir konumda olması daha cazibeli kılıyor.” (K3)

“İş gücü artımı ve kolay ulaşım.” (K4)

Katılımcılar ürünlerinin İskandinav ülkelerine, Avrupa Ülkelerine, Arnavutluk, Tanzanya, Somali, Almanya, Belçika’ya ihraç edildiğini aktarmışlardır. İki katılımcı ihracatın bir zararı olmadığını; diğerleri hatalı ürünlerden, siyasi sorunların olumsuz etkilerinden ve cezalardan söz etmişlerdir. Faylarını ise nakit akışı, enflasyonun olumsuz etkilerinden korunma, devlet teşviklerini alma ve piyasada genişleme olarak sıralamışlardır.

“Belçika, Almanya, Somali, Tanzanya, Arnavutluk.” (K3)

“İskandinav ülkelere.” (K5)

“İç piyasaya göre daha geniş, döviz bazında sattığımız içim enflasyondan etkilenme oranı düşük, devletin ihracatçılara karşı pozitif yaklaşımı.” (K2)

“İç piyasaya göre nakit akışı hızlı ve enflasyon etkilenme oranı düşük.” (K5)

“Teslimat olmayınca cezaların olması.” (K1)

“Zararı yok” (K4)

Katılımcılar pazarlama departmanında hile kaynaklı varlıkların suistimali olmadığını ifade etmiştir. Bunun için cezai işlemlerden, önlemlerden ve aile bireylerin kontrolünden söz etmişlerdir.

“Yok önlemlerimiz o yönde ve şu ana kadar öyle bir sorunla karşılaşmadık.” (K3)

“Hayır gerekli cezai işlemlerimiz var.” (K4)

Katılımcılar pazarlama departmanı için Şişecam prosedürlerini ve aile bireylerin kontrolünü hile önleyici prosedür olarak açıklamışlardır.

“Evet mevcut aile içi bireyler kontrol ediyor.” (K1)

“Şişecam bayisi olduğumuzdan dolayı onların prosedürlerini kullanıyoruz” (K3)

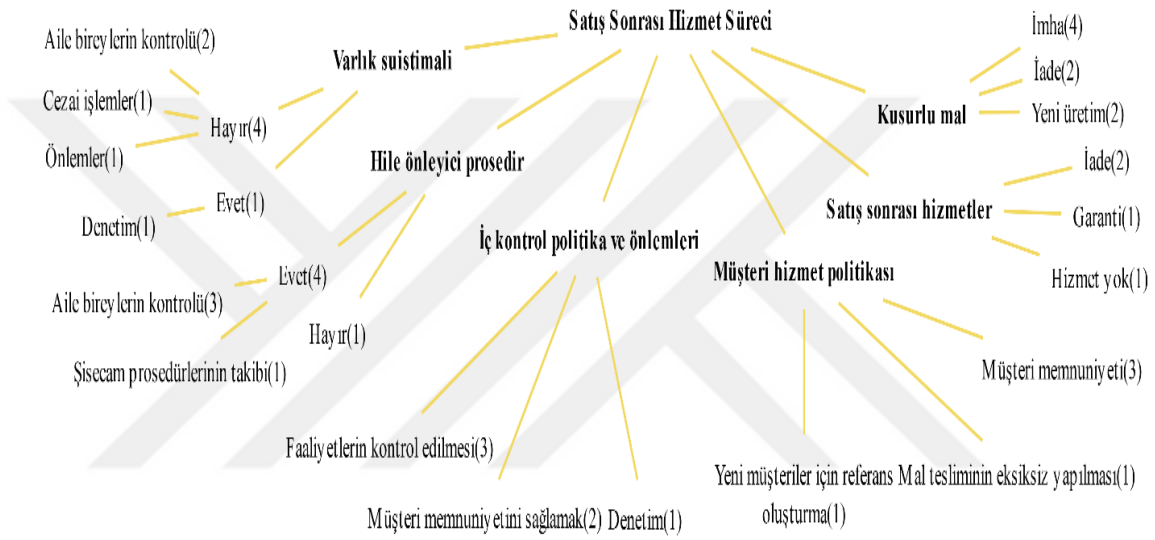
Pazarlama departmanında iç kontrol politika ve önlemleri katılımcılara göre aile bireylerin kontrolü, koşulları ve risklerin tespit ve analiz etmek, denetlemek ve personel takibi yapmaktır.

“Değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek “(K3)

“Evet mevcut aile içi bireyler kontrol ediyor.” (K4)

Satış Sonrası Hizmet Süreci

Satış sonrası hizmet süreci temasına ilişkin alt temalar ve kodlar Şekil 6’da verilmiştir.



Şekil 9. Satış Sonrası Hizmet Süreci Teması

Katılımcıların müşteri hizmet politikaları, müşteri memnuniyetini sağlamak, mal teslimini eksiksiz yapmak ve yeni müşteriler için referans oluşturmaktadır. Satış sonrası ise iade ve garanti olduğunu söyleyen katılımcılar varken biri hizmet olmadığını dile getirmiştir. Kusurlu mal olduğunda ise katılımcılar yeni üretim yaptıklarını, ikisi iade olduğunu ve dördü ise imha ettiklerini ifade etmişlerdir.

“Müşteri memnuniyetini en yüksek de tutmak çünkü olası yeni müşteriler için referans olması için.” (K2)

“Mal teslim ve kabulünün eksiksiz yapılması.” (K3)

“Hizmet yoktur. Teslimden sonra ilgilenilmiyor.” (K3)

“Ürün imha edilir yenisi yapılır.” (K5)

Bir katılımcı satış sonrası departmanında hile kaynaklı varlıkların suistimali olduğunu ve bunun için denetim yapıldığını; diğerleri ise cezai işlemler, önlemler ve aile bireylerin kontrolü ile suistimal olmadığını söylemiştir.

“Hayır aile bireyleri tarafından kontrol ediliyor.” (K1)

“Tabi ki var her işte olduğu gibi kalifiyeli elemanların denetlenmesi için aile içinden gelen çok uzun süredir çalışan kişiler denetimini yapıyor.” (K2)

Bir katılımcı satış sonrası departmanında hile önleyici prosedür olmadığını; diğerleri ise aile bireylerin kontrolü ve şişe cam prosedürlerinin takibinden söz etmişlerdir.

“Şişecam bayisi olduğumuzdan dolayı onların prosedürlerini kullanıyoruz” (K3)

“Hayır gerekli cezai işlemlerimiz var.” (K4)

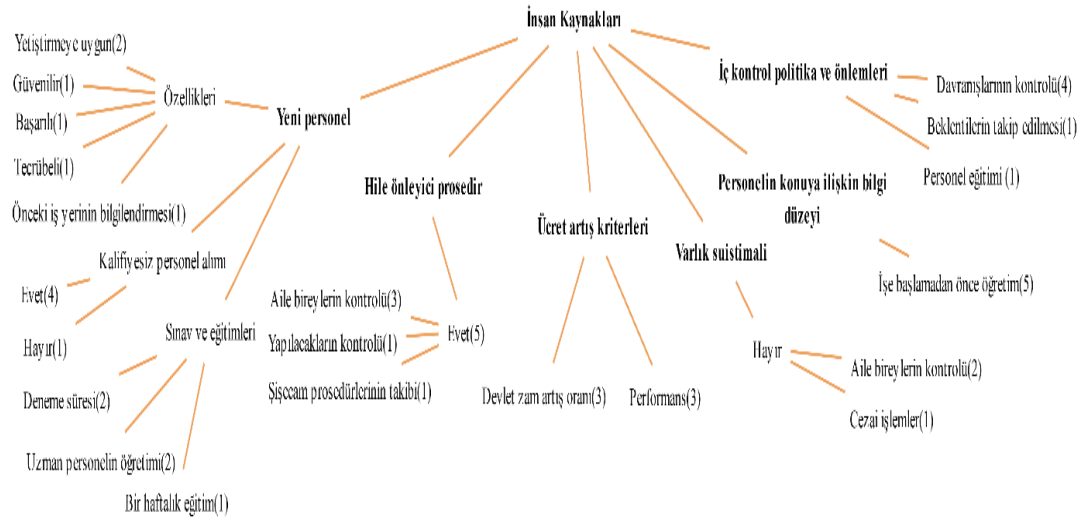
Satış sonrası departmanında iç kontrol amacıyla oluşturulan politika ve prosedürler, müşteri memnuniyetini sağlamak, denetim yapmak ve tüm faaliyetlerin kontrol edilmesi üzerinedir.

“Hasarlı ürün varsa her türlü kontrolü müşteriyi memnun etmek.” (K1)

“Faaliyetlerini kontrol etmesi.” (K3)

İnsan Kaynakları

İnsan kaynakları temasına ilişkin alt temalar ve kodlar Şekil 7’de verilmiştir.



Şekil 10. İnsan Kaynakları Teması

Katılımcılar yeni personel alımında şu özelliklere dikkat ettiklerini ifade etmişlerdir; yetiştirilmeye uygun, tecrübeli, başarılı, güvenilir. Ayrıca bir katılımcı önceki iş yerinden

personelerle ilişkin bilgi edindiklerini ifade etmiştir. Bir katılımcı kalifiye olmayan personel almadıklarını, diğerleri aldıklarını belirterek bunun nedenini yetiştirmek için ve piyasada tecrübeli eleman bulmanın zor olması ile açıklamışlardır. Yeni alınan personelin bir deneme süreci olduğunu, bir haftalık eğitim aldığını ve uzman personelin işi öğrettiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca personellerin konuya ilişkin bilgi düzeyinin yeterli olduğunu çünkü işe başlamadan önce gerekli öğretimin yapıldığını aktarmışlardır. Son olarak ücret artışı performansa ve devletim zam artış oranına göre yapıldığını ifade etmişlerdir.

“Genellikle tecrübeli mümkün değilse yetiştirmeye uygun personeller alınır.” (K2)

“Önceki işyeri aranarak bilgi akışı yapılır.” (K4)

“1 hafta eğitimden geçer. Başarılı olursa işe alınır.” (K3)

“Uzman personeller tarafından takip ve kontrol onayı sonucunda diğer aşamaya geçebilmek.” (K5)

“Alınıyor, çünkü işi bilen eleman bulmak çok zor.” (K3)

“Her türlü bilgi işe girmeden veriliyor.” (K4)

“Devlet zamları veya bazı personellerin kendini çok iyi yetiştirmesinden.” (K2)

“Evet. Tamamen performansa dayalı artışlar yapılıyor.” (K3)

Katılımcılar, insan kaynakları departmanında hile kaynakları varlıkların suistimali olmadığını bunun için cezai işlemlerin ve aile bireylerin kontrolünün olduğunu ifade etmişlerdir.

“Hayır aile bireyleri tarafından kontrol ediliyor.” (K1)

“Hayır gerekli cezai işlemlerimiz var.” (K4)

Katılımcıların tamamı insan kaynakları departmanında hile önleyici prosedürlerin olduğunu ve bunların şişe cam prosedürlerinin takibi, yapılacakların kontrolü ve aile bireylerin kontrolü olduğunu ifade etmiştir.

“Mevcut, insan kaynakları departmanında yapılması gerekenler vardır. Bunların yapıp yapılmadığına bakılır.” (K2)

“Evet mevcut aile içi bireyler kontrol ediyor.” (K5)

İnsan kaynakları departmanında iç kontrol amacı ile oluşturulan politikalar personelin devalanışlarının kontrolü, beklentilerin takip edilmesi ve personel eğitimlerinin verilmesidir.

“Şirket içi davranışları kontrol edilir.” (K1)

“Personelin eğitilmesi, teşvik edilmesi ve ahlaki değer beklentilerinin takip edilmesidir.” (K3)

SONUÇ

Türkiye Cam Sektörü; iş hacminden, istihdamın gelişimine, teknoloji gelişimininden yarattığı markalara kadar Türkiye ekonomisi ve kalkınmasında ilişkili olduğu otomotiv, mobilya ve beyaz eşya gibi sektörlerdeki gelişmelere bağlı olarak bu alanda kendi bölgesindeki en büyük pazarlardan biri olduğu raporlarda görülmüştür.

Sürdürülebilir bir ekonomik büyüme için verimlilik artırılarak sanayileşme sürecinin hızlandırılması, yatırım düzeylerinin yükseltilmesi ve ithalata bağımlılığın azaltılarak ihracatın artması, iç denetimin işletmelerde söz konusu olan unsurlara uygunluğu sağlamasıyla mümkün olabileceği öngörülmüştür.

İç denetimde amaç işletmenin hedeflerine ulaşmasını, kurumsal yönetim kalitesinin sağlanmasını ve işletmenin karşılaştığı risklerin yönelmesine yardımcı olan iç kontrol sistemin etkinliğine ve verimliliğine ilişkin bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır.

İç denetim unsurları olan; değer katma, güvence sağlama, danışmanlık, mesleki etik kurallarına uygunluk, standartlara uygunluk, bağımsızlık ve tarafsızlık, risk odaklılık unsurlarının eksiksiz bir şekilde yapılması piyasada devamlılığını sürdürebilmek için yol gösterir.

Bu çalışmada cam faaliyetinde bulunan işletmelerin, satış sürecinde güvenilirliği sağlamak ve üretim sürecindeki riskleri kaldırmak için, iç denetimden nasıl faydalanacağı hususunda bir değerlendirme yapılmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümünde cam sektöründe güçlü bir iç denetim yapısından bahsedilerek, iç denetim alanlarında incelenecek alanların belirlenmesi hedeflenmiştir. Bu alanlar üretim süreci, satış süreci, pazarlama süreci, satış sonrası hizmet süreci, insan kaynakları bölümlerine ayrılmış güçlü bir iç denetim süreci yapılmıştır.

Sektörün artan üretim kapasitesi, araştırma ve teknoloji odaklı yüksek ürün kalitesi, değer zincirinin her alanındaki yetkin iş gücüyle geliştirdiği çözümler ve tam zamanında teslimat ilkesiyle en önemlisi olan katma değerli ürünlerde cam üssü haline geldiği görülmüştür.

İç denetim unsurlarının gelişmesiyle üretim sürecindeki, sektörün artan üretim kapasitesi, araştırma ve teknoloji odaklı yüksek ürün kalitesi, değer zincirinin her alanındaki yetkin

iş gücüyle geliştirdiği çözümler, en önemlisi olan katma değerli ürünlerde cam üssü haline geldiği görülmüştür.

İç denetim unsurlarının gelişmesiyle satış sürecinde, uygun fiyatlandırma stratejisi ve tam zamanında teslimat ilkesiyle iç denetimin işletmelerde söz konusu olan unsurlara uygunluğu sağlamasıyla mümkün olabileceği öngörülmüştür.

İç denetim unsurlarının gelişmesiyle pazarlama sürecinde, sürdürülebilir bir ekonomik büyüme için verimlilik artırılarak sanayileşme sürecinin hızlandırılması, yatırım düzeylerinin yükseltilmesi ve ithalata bağımlılığın azaltılarak ihracatın artmasına olanak sağlamıştır.

İç denetim unsurlarının gelişmesi satış sonrası hizmet sürecinde, müşteri memnuniyetini sağlamak, mal teslimini eksiksiz yapmak ve yeni müşteriler için referans oluşturmaya amaçlamıştır.

İç denetim unsurlarının gelişmesiyle insan kaynakları, en büyük sorunlarından olan kalifiyeli eleman sorunu için işletmelerinde dile getirdiği cam sektörüne yönelik meslek liselerinin ve yüksek okulların sayı ve kalite açısından geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Bu doğrultuda çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu önerilerden ilki; Firmaların iç denetim süreçlerinde verilerin doğru bir şekilde toplanması, analizi ve yorumlanması işletmenin genel durumunun sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesine yardımcı olabilir. İkincisi; Süreç içinde elde edilen verilerin doğru bir şekilde toplanmasının ve güvenli bir şekilde saklanması iç denetimde başarı getireceği için dökümantasyon sürecine önem verilmesidir. Böylelikle etkin veri kullanımı ile daha güçlü bir yapıya ulaşılabilir. Dahası, tüm departmanların her ay denetlenmesi ile hataların kaynağının daha hızlı bulunması mümkün olabilir.

Gelecek araştırmalara öneriler olarak;

Farklı sektörlerden veriler toplanabilir. Böylelikle daha genellenebilir sonuçlara ulaşılabilir.

Ayrıca nicel araştırma deseni temelinde anket yoluyla daha fazla katılımcıya, sadece yöneticilere değil, her kademedeki çalışanlara da sorular sorularak daha kapsamlı sonuçlar elde edilebilir

KAYNAKLAR

- Aso (2012). *Cam ve cam ürünleri sektörü*. Erişim adresi: <https://www.aso.org.tr/wp-content/uploads/2017/09/12.pdf>. Erişim tarihi: 01.01.2012
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 191-201.
- Bozkurt, P. (2016). *Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler*. *Denetışim* 12(1), 56-62.
- Burgazlıoğlu, E ve Doğan, S. (2015). İç kontrol sistemi ve özel bir hastanede uygulaması. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 19-30.
- Çankaya, F., Dinç, E. ve Kara, M. (2015). İç denetimin başarısını etkileyen denetim türleri: türkiye tarım kredi kooperatifleri üzerinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 39(1), 47-67.
- Çarıkçı, O. ve Yıldırım, A. (2020). Risk odaklı iç denetimin stratejik yönetim anlayışı açısından değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(26), 302-313
- Demirbaş, M. (2005). İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamında meydana gelen değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 167-168
- Doğan, S ve Burgazlıoğlu, E. (2015). İç kontrol sistemi ve özel bir hastanede uygulaması. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 18-33.
- Durmuş, A. F., Otlı, F. ve Özkan, Ö. (2018). Denetim kanıtı kalitesinin denetçi görüşüne etkisi: literatür incelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9(1), 66-88.
- Düredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınevi
- Gönen, G. (2014). *Cam boncuk sanatı ve Anadolu Medeniyetleri Müzesi 'nde bulunan cam boncuk eserler üzerine bir araştırma yayımlanmamış*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Heper, F. (2006). *Vergi hukuku*. Eskişehir: Açık öğretim Fakültesi Yayını
- İkvan, A. ve Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız denetimin kalitesinde kanıtların rolü. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 43-80.
- Kahyaoğlu, B. (2016). *Finansal piyasalarda denetim*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Kara, M., Dinç, E. ve Çankaya, E. (2012). İç denetimin başarısını etkileyen denetim türleri: türkiye tarım kredi kooperatifleri üzerinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 39(1), 47-67.
- Kıracı, M. (2003). Faaliyet denetimi ile iç kontrol ilişkisi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Koloğlu, İ. (2019). *Kalkınma ajanslarında iç denetim*. Ankara: Astana Yayınları.
- Sabuncu, B. (2018). İç denetim anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 779-789.

- Sağlar, Y. ve Tuan, A. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Sisecam (2020). *Cam sektör raporu*. Erişim adresi: <https://www.sanayi.gov.tr/assets/pdf/plan-program/CamSektorRaporu2020.pdf>. Erişim tarihi: 01.01.2020
- Sanayi (2021). *Cam sektör raporu*. Erişim adresi: <https://www.sanayi.gov.tr/plan-program-raporlar-ve-yayinlar/sector-raporlari/mu2812011402>. Erişim tarihi: 01.01.2022
- Sanayi (2019). *Cam sektör raporu*. Erişim adresi: <https://www.sanayi.gov.tr/plan-program-raporlar-ve-yayinlar/sector-raporlari/mu0303011401>. Erişim tarihi: 01.01.2021
- Sayıstay (1995). *Finansal denetim*. Erişim adresi: https://sayistay.gov.tr/files/891_Finansal_Denetim.pdf. Erişim tarihi: 01.12.1995
- Şenel, S. ve Arslan, Ö. (2019). Muhasebe skandallarının önlenmesinde adli muhasebe mesleğinin rolü. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 293-308.
- Şirin, M. (2006). Denetimde kanıt teorisi ve gelişimi. *Sayıstay Dergisi*, 61(1), 23-36.
- Tobb (2012). *Türkiye cam ve cam ürünleri sanayi meclisi sektör raporu*. Erişim adresi: <https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/68GK/ekonomikRapor2013%20-%20Kopya.pdf>. Erişim tarihi: 01.01.2012
- Tosun, A. (2021). Muhasebe denetimi ve denetim türleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 102-103.
- Turmob (2003). *Sınırlı uygunluk denetimi*. Erişim adresi: [https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/d722dc13-51e3-491b-8391-0a8943ae699c/sinirli-uygunluk-denetimi-\(sud\)](https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/d722dc13-51e3-491b-8391-0a8943ae699c/sinirli-uygunluk-denetimi-(sud)). Erişim tarihi 01.01.2003
- Uğurlu, F. ve Çukacı, Y. (2019). Kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin yapısı işleyişi: Üniversitelere yönelik bir araştırma. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 10(1), 13-38.
- Uysal, H. (2015). *Bağımsız denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık
- Uzun, A. (2005). *İç denetim departman yönetiminde etkinlik ve verimlilik*. İstanbul: Aysberg