T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

OUTSOURCE HİZMETİ VEREN İŞLETMELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM YAPISI

Yüksek Lisans Tezi

METE OCAKLI

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

OUTSOURCE HİZMETİ VEREN İŞLETMELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM YAPISI

Yüksek Lisans Tezi

METE OCAKLI

Danışman: Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN AKGÜL

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi METE OCAKLI nın OUTSOURCE HİZMETİ VEREN İŞLETMELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM YAPISI adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2010 tarih ve 2010-14/19 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
Tez Savunma Tarihi :	26.08.2010	
1) Tez Danışmanı :	PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL	.....
2) Jüri Üyesi :	PROF. DR. SABRİ BURAK ARZOVA	.....
3) Jüri Üyesi :	PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA	.....

ÖZET

Ürün ya da hizmetlerin işletmelerin kendisi tarafından üretilmesi yerine, başka işletmelerden daha ucuz ve kaliteli olarak sağlanması günümüzde hızla yaygınlaşan bir yönetim yaklaşımıdır.

Dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) olarak bilinen bu yaklaşım işletmelerin sadece ana faaliyet alanı olan konulara eğilmesine yardımcı olarak, yürütülen diğer faaliyetler ya da sunulan hizmetlerde başka firmalardan hizmet alınmasına olanak vermektedir.

Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing), firmaların kendilerine rekabet avantajı sağlayan faaliyetlere odaklanmalarını ve asıl faaliyet alanına girmeyen konularda ise uzmanlaşmış firmalardan yararlanmalarını ve faaliyet göstermelerini öngören bir yönetim stratejisidir.

Firmalar özellikle, muhasebe, finans, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, lojistik, yemek, güvenlik ve temizlik alanlarında outsourcing'e gitmektedirler. Dış kaynak kullanımı günümüzün zor rekabet koşullarında yöneticilere yardımcı olabilecek bir yönetim stratejisidir. Dış kaynak kullanımının firmaya beklenen yararı sağlayabilmesi için, bazı koşullar gereklidir. Bunlar; ana iş dışındaki işlerin seçilmesi, en iyi taşeron firmanın seçilmesi, firmanın üst düzey yöneticilerinin bu uygulamaya olumlu bakış açısından tam desteğinin alınması, planlama ve koordinasyonun en iyi şekilde sağlanması ve dış kaynak kullanımı felsefesinin tam olarak özümsenmesine bağlıdır.

Çalışmada dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) kavramının tam olarak ne olduğunun kavranması ve dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) hizmeti veren uluslararası işletmelerin iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ve uygulama alanlarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dış Kaynaklardan Yararlanma, Temel Yetenek

ABSTRACT

The supply of the products and services from external firms by achieving better quality and cheaper service rather than producing them within the company is an approach spreading rapidly nowadays.

The approach known as outsourcing helps the enterprises only in order to focus on core activities. This enables organizations to have an oppurtunity to outsource the other activities from external firms.

Outsourcing is an important management strategy which helps the companies to focus on their main (core) actvities, which would provide them competetive advantage, and get specialized service for the supporting activities outside their main compentences. The companies especially use outsourcing in te areas of accounting, finance, human resources, information technology, logistics, meal, security and cleanliness.

Outsourcing is an important tool that can help the management in our highly competitive economical conditions. However, in order to benefit from outsourcing these precautions have to be taken. First, the management team has to have a good and healthy understanding of why they are choosing to use outsourcing. Top management should support the actions to be taken. Management has to differentiate between their core tasks and subtasks that can be given outside. Only the work suitable for outsourcing should be choosen to consider. Management should also commit in time and energy to make the best choice among alternative subcontractors. These, of among cource, can only be done by careful planning and coordination between the parties involved.

In this study, the exact definition of Outsourcing concept and the identification of internal control and internal audit operations and the areas that are to be implemented at multinational companies supply outsourcing service to external organizations is aimed.

Key Words : Outsourcing, Core Competence

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ

ŞEKİL LİSTESİ

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e	**:**	Adı Geçen Eser
AICPA	**:**	American Institute of Certified Public Accountants Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BPO	**:**	Business Process Outsourcing İş Süreçleri Taşeronluğu
BT	**:**	Bilişim Teknolojileri
CEO	**:**	Chief Executive Officer İcra Sorumlusu
COSO	**:**	Comitee of Sponsoring Organization Organizasyonları Destekleme Komitesi
DKK	**:**	Dış Kaynak Kullanımı
DKY	**:**	Dış Kaynaklardan Yararlanma
DOU	**:**	Document of Understanding Ortak Anlayış Belgesi
GKGMİ	**:**	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IIA	**:**	The Institute of Internal Auditors İç Denetçiler Enstitüsü
MSA	**:**	Management Self Assessment Yönetim Öz Değerlendirme
OECD	**:**	Organisation of Economic Co-operation and Development Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SAS	**:**	Statement of Accounting Standard Muhasebe Standartı
SLA	**:**	Service Level Aggrement Hizmet Düzeyi Sözleşmesi

1. GİRİŞ

Globalleşme ve teknolojideki hızlı gelişmelerin etkisindeki şirketlerin, bu yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için sırasıyla sayacağımız üç temel özelliği bünyelerinde mutlaka barındırmaları gerekmektedir. Bu özellikler sırasıyla; hızlı düşünebilme, esnek olabilme ve maliyetlerini kontrol edebilmedir.

Günümüzde müşteri oldukça bilinçli ve kendi beklentilerine göre özelleştirilmiş ürünlerin uygun miktar ve hızda sağlanmasını talep etmektedir. Bunun yanı sıra ülke ekonomisinde ve küresel ekonomide meydana gelen ani dalgalanmalar da şirketler açısından önemli riskler oluşturmaktadır. Tüm bu etkenlere bağlı olarak firmalar yönetim ve üretim yapılarında radikal değişiklikler yapmaya başlamışlardır. Değişim ve değişkenliğe uyum sağlayabilmek, dalgalanmalardan daha az etkilenmek, güncel ve en son teknolojilerden, bilgi birikiminden hızla yararlanabilmek amacıyla "dış kaynak kullanımı (outsourcing)" yöntemi yaygın olarak firmalar tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Dış Kaynak Kullanımı ya da kısaca "DKK", daha önce firmanın kendisi tarafından gerçekleştirilen fonksiyonlarının başka bir firmadan temin edilmesi olarak tanımlanabilir. Ancak DKK sürecini geleneksel satın almadan ayıran özellikler vardır. Fonksiyon ya da hizmeti satın alan firma ile tedarikçi arasında "iş ortaklığı" denilebilecek stratejik bir ilişki söz konusudur. Bu ilişkide daha yüksek performans ve/veya düşük maliyet hedefine yönelik olarak bağımsız iki firmanın ortak çabası söz konusudur. Riskin paylaşılıyor olması, bu ilişkiyi geleneksel müşteri-tedarikçi ilişkisinden ayırmaktadır. Özetle bir şirket bir iş sürecinin sahipliğini dışarıya transfer ettiğinde DKK uyguluyor denilebilir. DKK yaklaşımında hizmeti alan firma, hizmeti sunan firmaya işini nasıl yapacağını değil, hangi iş sonuçlarına ulaşmasını istediğini bildirir. DKK ilk ortaya çıktığında firmaların toplam çalışan sayısını azaltmak ve maliyet avantajı yaratmak için kullandıkları bir araç olarak algılanıyordu. Ancak günümüzde DKK yalnız maliyet azaltma amaçlı değil, operasyonel etkinliği arttırmak ve yeni gelir kaynakları yaratmak için de kullanılan stratejik bir iş yapma biçimi halini almıştır.

Dünyaca ünlü denetim ve iş danışmanlık firması Deloitte “Dış Kaynak Kullanımının önemini” şöyle vurgulamıştır. “Şirketler bugünün teknoloji destekli

piyasalarında, işlerinde daha mükemmele ulaşmak için ana faaliyet alanlarına odaklanmak zorundadırlar. Bu amaçla, şirketler kendileri için çok önemli olan fakat ana faaliyet alanı dışındaki konuları (Muhasebe, Bordro, İnsan Kaynakları, Finansal Raporlama ve Hukuk Hizmetleri gibi) bu işte uzman kurumlara çözdürmekte, böylece bu işlemlerdeki kaliteyi artırıp, maliyeti düşürmektedirler. Günümüzde, hemen her tip ve büyüklükteki şirket yönetim destek hizmeti kullanımına (outsourcing) yönelmektedirler."[1]

"Yönetim destek hizmetleri kullanımı çok süratle gelişen bir iş modelidir. Şirketlerin iç kaynaklarını (Personel, donanım, yazılım) kullanımı ile sağlanan hizmetler, maliyet avantajı sağlamadığı gibi, yapılan işlerin üçüncü bir gözün kontrolünden geçmemesi genelde istenilen sonuçlara ulaşılamamasına neden olmaktadır. Ayrıca, istenen hizmeti verecek personel temini de her zaman kolay değildir. Oysa şirketler bu tür hizmet fonksiyonlarını dış kaynaklara (taşeronlara) yönlendirerek, hem iş yükünü, hem de sorumluluğunu tedarikçiye devretmiş olur. Tedarikçi aynı zamanda o işin uzmanı olduğundan, işi süratle, daha kaliteli ve daha ucuza alıcının istifadesine sunar." [2]

Ayrıca ilgili internet sitesinde Dış Kaynak Kullanımının işletmelere getirdiği başlıca avantajları aşağıdaki gibi sıralamıştır.

- Operasyonel maliyetleri azaltmak ve kontrol etmek,
- Şirketlerin ana faaliyet konularına daha fazla odaklanmalarını sağlamak,
- Süreçlerin kalitesini artırmak,
- Şirketin sahip olmadığı olanakları dışarıdan sağlayarak kullanabilmek,
- Tasarruf edilen iç kaynakları gerekli olan diğer kullanım alanlarına yönlendirebilmek,

---

1 Deloitte,"YönetimDestek(Outsoucing)Hizmetleri", http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/outsourcinghizmetleri/index.htm (3 Haziran 2010)

2 Deloitte,"YönetimDestek(Outsoucing)Hizmetleri", http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/outsourcinghizmetleri/index.htm (3 Haziran 2010)

- Uygulama süreçlerini kısaltmak,
- Riskleri minimize etmek ve paylaşmak,
- İşlevselliğe esneklik kazandırabilmek,
- Sabit maliyetleri değişken maliyetlere dönüştürebilmek için uygulanan bir iş modelidir." [3]

Bu tez çalışmasının amacı dış kaynak kullanımı kavramının iyice anlaşılması, iç kontrol ve iç denetim konularının detaylarıyla incelenmesi ve outsourcing hizmeti veren global işletmelerin iç kontrol süreci kapsamında hangi spesifik konuların üzerinde ısrarla durduğu ve bu konuların nasıl iç denetim faaliyetlerinin konusu yapıldığının iyice anlaşılmasıdır.

Bu tez çalışmasının ikinci bölümünde Konuyla ilgili temel kavramlar incelenmiş ve Outsourcing (Dış Kaynak Kullanımı) Kavramı, İş Yerinde Kontrol, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Sistemi konuları detaylarıyla ele alınmış ve açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, Outsource hizmeti veren işletmelerde iç kontrol süreci incelenmiş ve iç denetim bölümleri tarafından yerine getirilen iç denetim uygulamaları ve bu uygulamaların yerine getirilmesinde ele alınan kavramlar anlatılmıştır.

Tezin dördüncü ve son bölümünde, dünyanın lider holding şirketlerinden bir tanesinin bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim bölümü tarafından yerine getirilen iç denetim uygulamaları özet bir rapor olarak ele alınmış ve incelenmiştir.

[3] Deloitte,"YönetimDestek(Outsoucing)Hizmetleri", http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/outsourcinghizmetleri/index.htm (3 Haziran 2010)

2. KONUYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1. Outsourcing (Dış Kaynak Kullanımı)

2.1.1. Outsourcing

Günümüzde, küreselleşme ile ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkarak rekabetin uluslararası hal alması, günümüz işletmelerini daha bilinçli olmaya ve kıt kaynakları daha verimli kullanmaya zorlamaktadır.[4]

İşletmeler karşı karşıya bulundukları yoğun rekabet baskısı karşısında temel hedeflerini oluşturan karlılıklarını, büyüme hedeflerini ve rekabetçi yapılarını korumak ve geliştirebilmek için yenilik yaratma, maliyetleri azaltma, mal ve hizmet kalitesini geliştirme gibi unsurları pazardaki değişimleri bağlı olarak şekillendirip, bünyelerine katmaları gerekmektedir.[5]

Son yıllarda bu amacı gerçekleştirebilmek için yönetim araştırmacıları, işletme sahipleri ve yöneticileri toplam kalite yönetimi, kıyaslama, personeli güçlendirme, kademe azaltma ve küçülme, öz yetenek, dış kaynak kullanımı gibi birçok yeni yönetim yaklaşımını stratejik birer yönetim uygulaması olarak gerçekleştirmekte ve geliştirmektedirler.[6]

Dış Kaynaklardan Yararlanma (DKY) insanlık tarihinin geçmişi kadar eski olmakla birlikte, sanayileşmeyle birlikte yiyecek, araç ve ev gereçlerinin üretim ve satışı ile başlamıştır.[7]

---

4 Osman Nuri Özdoğan, "Otel İşletmelerinde Faaliyet Alanları Açısından Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) Ve Finansal Performans Üzerine Etkileri" **(Doktora Tezi)** İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.s.1.

5 Aytekin Fırat ve Mustafa Tanyeri, "Rekabet Değişkeni Olarak Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing)", **DEÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** 2005, Cilt.7, Sayı: 3, s.268.

6 Ahmet Baytok, Oktay Emir, H.Hüseyin Soybalı ve Özcan Zorlu, **Kültür ve Turizm Bakanlığından Belgeli Termal Konaklama İşletmelerinde Dış Kaynak Kullanımı Uygulamaları: Ege Bölgesi Örneği**, Balıkesir: 2008, s.2.

7 Adnan Türksoy, Selcen Seda Türksoy, "Otel İşletmelerinde Dış Kaynaklardan Yararlanma", **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi** , Cilt:22 Sayı:1, Yıl:2007, s.84.

19. Yüzyılda İngiltere'de sokak lambalarının bakımı, kamu yollarının onarımında DKY yaklaşımı kullanılırken, ABD ve Avustralya'da posta hizmetlerinde, Fransa'da demir yollarının yapımında ve yönetiminde yöntemden yararlanılmıştır. 1970'li yıllarda akademik çalışmalar uygulamayı yeni yönetim yaklaşımı olarak açıklarken, bugünkü anlamda ilk DKY uygulaması Eastman Kodak firmasının 1989 yılında tüm bilgi yönetim faaliyetlerini IBM, Businessland ve Digital Equipment Corp'a vermesi ile başlamıştır. Dolayısıyla DKY'nın günümüzde popüler bir yönetim düşüncesi olmasının temelinde bu dönemde Amerikan ekonomisinde başlayan ve diğer ülkelere de yayılan ekonomik durgunluk ve aşırı rekabetçi iş çevresi ortamı yatmaktadır. İşletmeler faaliyetlerini modernize etmek ve rekabet güçlerini artırmak için temel yeteneklerine odaklanarak ana faaliyet konuları dışında kalan faaliyetlerini dış firmalara devretmişlerdir. [8]

İşletmelerin gittikçe artan ölçüde, sadece kendi sahip oldukları yetenek ve becerileri esas alan işleri yapmak istemeleri, "core compedence" veya öz (temel, çekirdek) yeteneklerin kullanılmadığı işleri, organizasyon dışındaki başka işletmelerden almak eğilimi, yaygın bir "outsourcing" veya "dış kaynaklardan yararlanma" uygulamasını ortaya çıkarmıştır. [9]

İşletmeler kendilerine rekabet avantajı sağlayan bu temel yetenek ile ilgili işlerin dışındaki tüm işleri, başka işletmelere yaptırmak suretiyle, yani outsourcing yaparak, hem kaynak tasarrufu sağlamakta, hem yapı olarak küçülmekte (downsizing) hem yalın hale gelmekte hem de kendilerini çok iyi bildiği işler üzerinde yoğunlaştırma fırsatı bulmaktadırlar.[10]

Bir firma için her alanda üstünlük sağlayabilmek mümkün değildir. Eğer işletme herhangi bir alanda işlevi yerine getiremiyorsa, bu işlevi çok iyi yapabilen başka bir işletmeye yaptırabilir. Geleneksel dış kaynak kullanımının temelinde, bir ürünün hammaddesinin dışarıdan temin edilmesi söz konusu idi. Günümüzdeyse, sadece hammadde de değil tüm işlerde dış kaynak kullanımı görülmektedir. Örneğin, Westinghouse ünvanlı firma, üretimde çok iyi olduğunu bildiği halde nakliye işerinde

---

[8] Türksoy ve Türksoy, **a.g.e.**, *s.84.*
[9] Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği,** İstanbul: Beta Yayınları, 7.Baskı, 1999,s. 299-300.
[10] Koçel, a.g.e., s.299-300.

kendilerinden daha uzman kişiler olduğunu görmüş ve başarılı bir nakliye şirketi ile uzun dönemli bir anlaşma gerçekleştirmiştir.[11]

Dış kaynak kullanımının en önemli nedeni, küçük firmaların öncelikli ve destek aktiviteleri yerine getirilirken rekabet üstünlüğünü sağlayacak kaynak ve kapasiteye sahip olmasıdır. Birkaç temel yetenek geliştirerek, bir firma sürekli bir rekabet avantajı sağlama olasılığını artıracaktır. Bunun yanında, firmanın yerine getirmesi gereken faaliyetleri dış kaynak yoluyla sağlaması, temel yetenekleri üzerinde tümüyle konsantre olmasını sağlayacaktır. Rolls-Royce Motorlu Arabalar Şirketi, dış kaynak kullanımına önem vermektedir. Dünyanın en pahalı otomobillerini üreten bir firma olan Silver Spur Touring Limuzin, 1991 ve 1992 yıllarında toplam 150 milyon dolarlık bir kayba uğramıştı. Firmayı tekrar karlı hale getirebilmek için verilen kararlardan biri de, dış kaynak kullanımı yoluna gitmekti. Bugün, firma, arabaların kasaları ve dingilleri gibi bazı elemanlarını outsource etmekte ve motor, boya, deri gibi kendi temel yetenekleri üzerine yoğunlaşmaktadır.[12]

Outsourcing için, global kaynak kullanımına da denmektedir. İmalatçıların ürünlerini, daha ucuz hammadde ve tedarikçilerin olduğu ülkelerde yaptırması anlamına gelmektedir. Bir işletme anlaşmasını yerel bir işletmeden alıp, 8000 mil uzakta bulunan Uzak Doğu'daki bir işletmeye verebilir. Örneğin, Seagale Technology ünvanlı firma pc' ler için hard disk sürücüleri satmaktadır. Bu işletmenin başarısı, ürünlerinin malzemelerini Asya'dan ucuza mal etmesinde yatmaktadır. Bu ürünler, tamamlandıktan sonra İngiltere'de satılmaktadır.[13]

Dış kaynak kullanımı (DKK) (Outsourcing) kavramı 1980'li yıllardan itibaren ilk olarak kullanılmaya başlansa da bir yönetim stratejisi ve iş modeli olarak 1990'lı yıllardan itibaren yaygınlaşmaya başlamıştır.

Dış kaynak kullanımı en basit haliyle daha önce şirket içinde üretilen bir mal ya da hizmetin dışarıdan tedarik edilmesidir.

---

[11] Gregory G. Dess, **Strategic Management,** New York: Mc.Grawi Hill, 1993.

[12] Michael A. Hitt, R. Duane Ireland ve Robert E. Haskisson, **Strategic Management: Competitiveness and Globalization,** New York: West Publishing, 1995, s.86.

[13] Richard L. Dalt, **Management,** 2. Baskı, London: Dryden Press, 1991, s. 611.

Bir başka tanıma göre ise "Şirketin devamlılık arz eden bazı içsel faaliyetlerini ve karar haklarını, bir anlaşmaya bağlı olarak, dışarıdaki tedarikçi firma veya firmalara devretmesi." olarak ifade edilmektedir.[14]

Dış kaynak kullanmak (to outsource) Oxford English Dictionary'de ilk kez 1979 yılında yer almıştır. Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) ifadesi de 1981 yılında Business Week'te çıkan bir makalede ilk kez literatürde kullanılmıştır. Oxford English Dictionary DKK'nı "Bazı mal ya da hizmetleri, bir sözleşme kapsamında organizasyonun dışındaki bir kaynaktan sağlama" olarak tanımlamaktadır.

DKK ile ilgili çeşitli araştırmacılar, yazarlar ve kurumların yaptığı tanımlar aşağıda yer almaktadır:

Dış kaynak kullanımı, daha önce firma içerisinde yapılan/yönetilen bir işlemin ilgili insan kaynağı ile birlikte uzun süreli bir sözleşme kapsamında bir dış firmaya aktarılmasıdır.[15]

Dış kaynak kullanımı bir organizasyonun belirli bir sürecinin sahipliğini bir tedarikçiye aktardığı durumda ortaya çıkar. Burada önemli nokta kontrolün de devrediliyor olmasıdır. Bu tanım dış kaynak kullanımını kontrolün ana firmada kaldığı, yani ana firmanın tedarikçiye neyi nasıl yapması gerektiğini söylediği geleneksel firma tedarikçi ilişkisinden farklılaştırmaktadır. Dış kaynak kullanımında firma tedarikçiye işleri nasıl yapması gerektiğini değil hangi iş sonuçlarına ulaşmak istediğini söyler ve bu sonuçlara nasıl ulaşılacağını tedarikçiye bırakır.[16]

Dış kaynak kullanımı, işletmenin kendisine rekabet avantajı sağlayan faaliyetlere odaklanmasına, kendi uzmanlık alanına girmeyen faaliyetleri ise bu konuda uzmanlaşmış organizasyon dışındaki işletmeler aracılığıyla gerekli kalite standartlarına uygun bir biçimde sağlamasına olanak sağlayan bir yönetim stratejisidir.

---

[14] Maurice Greaver, **A Structured Approach to Outsoucing Decisions and Initiatives Maurice**, 1999.

[15] Bertrant Quelin ve Duhamell François, **Bringing Together Strategic Outsourcing and Corporate Strategy: Outsourcing Motives and Risks**, European Management Journal, Cilt 21, Sayı 5, 2003, s.647.

[16] Doğan Mersin, "Dış Kaynak Kullanımının Tanımı",http://outsourcingturkiye.blogspot.com/2005/12/d-kaynak-kullanmnn-tanm-outsourcing.html (26 Haziran 2010)

Organizasyonun içsel faaliyetlerinde amaç ve hedeflerin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyduğu üretim ve hizmetlerin tedarikinde işin bir kısmını veya tümünü dışsal tedarikçi ya da tedarikçilere devretme sürecidir.[17]

DKK gelişmeye başladığı ilk yıllarda herhangi bir mal ve hizmeti içeride üretme yerine dışarıdan satın alma ile ilgili tüm faaliyetleri kapsayacak biçimde tanımlanmıştır. Yani aslında üret-satın al kararının avantaj ve dezavantajlara bakılarak verilmesi biçiminde özetlenmiştir. [18]

Ancak zaman içerisinde firmalar pazarda daha rekabetçi olmak için kendi en iyi yaptıkları işe odaklanıp, diğer konularda ise pazarda o işi iyi yapan diğer firmaların kaynaklarından yararlanmaya yönelmişlerdir. Böylelikle DKK operasyonel ya da taktik düzeyde basit bir satın alma kararı ve işleminden uzaklaşıp stratejik bir yönetim aracı olarak tanımlanmaya başlamıştır.

Günümüzde iki yeni stratejik yaklaşım, uygun biçimde birleştirildiğinde firmaların yetkinlik ve kaynaklarını diğer stratejilere oranla çok daha etkin biçimde kullanmalarına olanak sağlamaktadır. [19]

Türkçe kaynaklarda "Dış kaynak kullanımı" terimi ile aynı anlamda olarak

- Dış Kaynaklardan Yararlanma
- Outsourcing
- Dışsal Tedarik
- İşi Dışarıya Verme

terimleri de kullanılmaktadır. Türkçe literatürde DKK özellikle stratejik bir yönetim yaklaşımı olarak incelenmiş olduğundan Stratejik Dış Kaynak Kullanımı kavramı ile aynı anlamda tanımlanmıştır. Türkçe kaynaklardaki tanımlardan bazıları şunlardır:

---

[17] Joseph Akomode,Brian Lees, **Constructing customised models and providing information to support IT outsourcing decisions**, Logistics Information Management,1998, s:114.

[18] James Brian Quinn, Frederick Hilmer, **Strategic outsourcing**, Sloan Management Review, 1994.

[19] Quinn ve Hilmer, **a.g.e.**, 1994.

İşletmelerin sadece kendi sahip oldukları yetenek ve becerileri esas alan işleri yapmak istemeleri veya öz temel yetkinliklerinin (core competence) kullanılmadığı alanlarda başka işletmelerden yararlanma eğilimine gitmeleridir. [20]

Dış kaynaklardan yararlanma, işletmelerin kendilerine rekabet alanı sağlamak için öz yetenekleri ile ilgili işleri kendilerinin yapması, öz yetenekleri dışında kalan işleri, o konuda uzman işletmelerden tedarik etmeleri biçiminde tanımlanabilir.[21]

2.1.2. Dış Kaynak Kullanımının Önemi

Dış kaynak kullanımı, birçok faaliyeti ve kullanım alanlarını kapsamaktadır. Bazıları parça parça ve küçük fırsatçı stratejik karakterler taşımaktadır. Örneğin, ofis temizliği rekabet avantajı sağlamada çok fazla rol oynamasa da işletmeye dolaylı yoldan birtakım faydaları vardır.

Dış kaynak kullanımının giderek önem kazanmasının nedenleri çok fazladır: Karmaşık ve hızlı hareket eden pazarlarda uzman hizmet edebilmenin en hızlı yoludur. Bununla birlikte, daha düşük maliyet ile çalışan üreticilerle anlaşarak maliyetlerin düşürülmesi de bir diğer önemli faktördür. Bilgi ve iletişim teknolojisinin hızla ilerlemesi sonucu, kozmopolit alanlarda, rutin işlerde dış kaynak kullanımı yoluna gidilerek büyük avantajlar elde edilmektedir.

Dış kaynak kullanımının bize verdiği esneklik sayesinde, sorunlara yol açan faktörler azaltılır veya bunlar tamamen reddedilerek elemine edilir. Özellikle Amerika'da firmaların %65 inin insan kaynakları bölümü outsource edilmektedir.[22]

Dış kaynak kullanımının, insan kaynakları için birçok avantajlı yönü bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi iş yükünü azaltmasıdır. Örneğin, şirket çalışanları için eğitim programı gerçekleştirileceği zaman, eğitim şirketlerinin araştırılıp en uygununun saptanması, anlaşma yapılması, eğitim yapılacak yerin ayarlanması gibi

---

[20] Koçel, a.g.e., s.299-300.
[21] Mümin Ertürk, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, Beta Yayınları, 2.Baskı, İstanbul,1998,s:266
[22] Chrisopher Mabey, Graeme Salomen, John Storey, **Human Resources Management: A Strategic Introduction,** 2. Baskı, Blackwell Business, UK, 1998, s.262-263.

işler insan kaynakları bölümünün sorumluluğundadır. Hâlbuki iş bir danışmanlık şirketine outsource edilirse, hem olası hatalar önlenmiş olacak hem de zamandan tasarruf edilmesi sağlanacaktır. [23]

PricewaterhouseCoopers (PwC) İnsan Kaynakları Danışmanlık Hizmetleri Yöneticisi, insan kaynakları için outsourcing hizmetinin iki yönden cazip olduğunu şöyle belirtmektedir:

- Rekabet üstünlüğü yaratmaktadır:
  - Kaynaklar etkin bir şekilde kullanılmakta,
  - Maliyetler düşürülmekte,
  - Hizmet gerektikçe alınmakta ve
  - Teknoloji yatırımı yapılmasına gerek kalmamaktadır.
- Gizlilik faktörü uzman kişilerce başarıyla sağlanmaktadır.

Maaşlar tercihe bağlı olarak gizli tutulabilmektedir.

Dış kaynak kullanımını, ana hatları ile ele alırsak bize sağladığı faydaları şu şekilde özetleyebiliriz: [24]

- Ana faaliyet konusuna odaklanma
- Dağınık verilerin tek merkezde toplanması
- İstenilen bilgiye kısa zamanda ulaşma imkanı
- Gizliliğin korunması
- Zaman tasarrufu
- Verim artışı

---

[23] Chrisopher Mabey, Graeme Salomen, John Storey, **Human Resources Management: A Strategic Introduction,** 2. Baskı, Blackwell Business, UK, 1998, s.262-263.

[24] Rabia Akbulut, **Hürriyet İnsan Kaynakları Eki**, Sayı:227, İstanbul, 30 Ocak 2000, s.1.

- Dışarıdan teknoloji kullanımı
- İşin uzman tarafından yapılması
- Kaynakların daha etkin kullanımının sağlanması
- Dünyadaki en iyi uygulamalara ulaşabilme

Maliyetlerde tasarruf günümüzün rekabet ortamında bu faktörler oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle dış kaynak kullanım alanları gün geçtikçe artmaktadır.

2.1.3. Dış Kaynak Kullanımının Uygulaması

Yönetici dış kaynak kullanımına karar verirse 3 anahtar soruya cevap araması gerekmektedir: [25]

1. Bu faaliyette ticari değerler göz önünde bulundurularak elde edilebilecek potansiyel rekabet avantajı nedir?

2. Pazarda bir başarısızlık olduğu zaman bizim potansiyel zarar görebilirlik oranımız nedir?

3. En az zararı görmek için tedarikçilerle kontrol konusunda nasıl bir düzenleme yapmalıyız? (talep esnekliği göz önünde bulundurularak)

Burada önemli olan tedarikçiye bağımsızlığını hissettirmek ama bunun yanında satın alan için güvenliği sağlayacak kontrol alanlarını geliştirmektir. Bağımsızlık ile kontrol alanları arasındaki ölçüyü çok iyi ayarlamak gerekir. Çoğu firma ilk olarak fazla kritik olmayan alanlarda outsourcing yoluna gitmektedir. Örnek tam olarak muhasebe işlevlerini devretmek yerine sadece maaş bordrosu işlemlerini vermek. Zamanla bu

[25] Henry Mintzberg ve Diğerleri , **The Strategy Process: Concepts, Contexts, Cases**, Prentice Hall College Edition, s.69.

konuda deneyim kazanan firmalar riskli alanlarda outsourcing yaparak büyük rekabet avantajlar ve kârlar elde etmektedirler. [26]

Dış kaynak kullanıldığında bir firma, en büyük değeri elde etmek ister. Bazıları, elde edilen getirinin maksimize edilmesi istendiğinden bir firmanın kullanacağı dış kaynak için tüm global ekonomiyi araştırıp, dünyadaki en iyi üreticiyi bulmasını önerir. Bununla birlikte GAP adındaki başarılı bir şirket, ülke içindeki firmalarla böyle bir ilişkiye girmeyi tercih eder. Bu karar için pazarlama hızı temel nedendir. İthalat, genellikle bu firmanın lokasyonlarına malların dağıtımı için gerekli zamana 3 hafta ekler. Firmanın uyguladığı strateji, mallarının müşterilere mümkün olan en kısa zamanda ulaştırılmasını öngörmektedir. [27]

Bu durumda, ülke içindeki kaynaklar, global kaynaklarla karşılaştırıldığında firma için daha büyük bir değer yaratmaktadır. Buna karşın Gitano şirketi, üçüncü dünya ülkelerinde faaliyet gösteren birçok firma ile dış kaynak kullanma ilişkisi içerisine girmiştir. Bu şekildeki bir dış kaynak çalışmasının değer yaratmasını garanti etmek için, Gitano mekanı seçmek için gerekli teçhizatı getirir, işgücünü eğitir ve başarılı bir üretim sağlanabilmesi için gerekli desteği temin eder. [28]

Hem üreticiler hem de toptancılar bir tedarikçiden malzeme almak zorundadırlar. Geriye doğru birleşme bir firmanın tedarikçileri üzerinde daha fazla kontrol kurması veya tedarikçilere sahip olması stratejisidir. Bu strateji genellikle firmanın tedarikçileri güvenilmez, fazla maliyetli veya firmanın ihtiyaçlarını karşılayamayan bir durumda olduğu zaman uygun olur.

Bunlara ek olarak müşteriler ambalajların yeniden kullanılabilmesi gibi çevresel ilkeleri göz önünde bulundurarak mallar satın almaktadırlar. Bazı firmalar tedarikçilerin ambalajları üzerinde kontrol sağlayabilmek için geriye doğru birleşmeyi kullanmaktadır. Alüminyum hala en çok geri dönüşümü yapılabilen ambalaj malzemesi olup hurda maliyeti ton başına 650 $ dır. Buna karşılık plastiğin hurda değeri ton başına 200 $, çeliğin 60 $, camın 50 $ ve kağıdınki de 30 $ dır. Aynı şeklide alüminyum % 64

---

[26] Mintzberg ve Diğerleri , **a.g.e.**, s.69.
[27] Michael A. Hitt, R. Duane Ireland, Robert E. Haskisson, **Strategic Management: Competitiveness and Globalization**, New York: West Publishing, 1995.s.86.
[28] Hitt, Ireland ve Haskisson, **a.g.e.**, s.86.

oranında geri dönüştürülebilirken bu oran çelikte % 25, plastikte %15, camda %25 ve kâğıtta % 25'tir. Coca-Cola ve PepsiCo diğer geri dönüşümlü şişelerden yapılmış şişeler üzerine deneyler yapmaktadır. Amerika'daki bazı sanayilerde (otomotiv ve alüminyum sanayileri gibi) geriye doğru birleşme ile ilgili tarihi kovalamacalarını azaltmaktadırlar. Tedarikçilere sahip olma yerine şirketler birçok dış tedarikçiyle anlaşmaktadırlar. Ford ve Chrysler kullandıkları malzemelerin yarısına yakınını TRW, Eaton, General Electric ve Johnson Controls gibi dış tedarikçilerden satın almaktadır. Deientegrasyon (birleşmeme) sanayilerin global tedarik kaynakları olduğu fikrini uyandırmaktadır. Dış kaynaklardan yararlanma (outsourcing) yani, işletmelerin dış tedarikçiler kullanıp birden çok tedarikçiyi ele alıp kendisine en uygun olandan istediği malı alması yaygın olarak kullanmaya başlanmıştır. [29]

Global rekabet firmaları, tedarikçi sayılarını azaltmaya ve kalan tedarikçilerden de daha yüksek seviyeli hizmet ve kalite talep etmeye teşvik etmektedir. Örneğin, Motorola tedarikçilerinin sayısını 10000 den 3000 e, Xerox 5000 den 500 e, Digital Equipment 9000 den 3000 e, General Motors 10000 den 5500 e ve Texas Instruments 22000 den 14000 e indirmiştir. Her ne kadar geleneksel olarak kesilmeyen kaynaklar ve düşük fiyatlı birçok tedarikçiyle çalışma prensibini benimsemiş olan Amerikan firmaları günümüzde artık Japon firmalarının liderliğindeki akımı takip ederek az sayıda tedarikçiyle uzun dönemli anlaşmalar yapmaya başlamışlardır. Xerox'tan Mark Shimelonis'in dediği gibi "Birçok tedarikçiyi izlemek külfetlidir".[30]

A) Örnek Dış Kaynak Kullanma Uygulamaları[31]

- Türkiye'de yeni dış kaynak kullanımı uygulamalarına örnek de otomobil kiralamada görülmektedir. Örneğin Alarko Holding, hiçbir şirketinin bünyesine araç satın almamakta, araç ihtiyacını "rent a car" şirketlerine outsource ederek karşılamaktadır.

- Yakın zamana kadar şirketlerin kendi içlerinde yaptıkları, ortalama dağıtım işleri de artık kurye şirketlerine outsource edilmektedir.

---

[29] Fred R. David, **Strategic Management,** 5. Baskı, Prentice Hall, New Jersey, 1995, s.57.
[30] David, **a.g.e**, s.57.
[31] Ahmet Buğdaycı, "Outsourcing", **Capital Aylık Ekonomi Dergisi**, Sayı:5, İstanbul, 1998, s.187.

- İnşaat şirketleri de giderek, kendi uzmanlık alanlarının dışındaki işleri dışarı vermeyi tercih etmektedirler. Örneğin, bazı müteahhitler, binayı bitirdikten sonra bahçe düzenleme işini, bu konuda uzman şirketlere yaptırarak bazı maliyetlerden kurtulmaktadırlar.

- Fotokopi şirketi, Xerox ise, fotokopi işleri yoğun olan şirketlerin bütün fotokopi ile ilgili işlerini yönetmektedir. Böylece şirketler hem fotokopi cihazına yapılan sabit yatırımlardan kurtulmakta, hem de sık sık ortaya çıkan arızalarla uğraşmak zorunda kalmamaktadırlar.

B) Sektöre Özel Dış Kaynak Kullanımı[32]

- Otomobil: OyakiRenault, bir otomobilde yer alan tam 2000 parçayı dışarı outsource etmektedir. Bu parçalar 140 şirkete yaptırılmaktadır.

- Beyaz Eşya: Sektörün önderlerinden Arçelik, kendi üretmediği parça ve bölümler için 350 şirketle çalışmaktadır.

- Konfeksiyon: Konfeksiyon sektöründe çalışan 2,1 milyon kişiden, 1,4 milyonu, tedarikçi olarak faaliyet gösteren firmalarda çalışmaktadırlar.

- Perakendecilik: Perakendeciler rekabette bir adım öne geçebilmek için, nakliye, depolama ve stok yönetimi gibi lojistik işlerini uzman şirketlere devretmektedirler.

Gıda: Bu sektördeki şirketler, ambalaj işini Tetrapak gibi şirketlere devretmeye başladılar.[33]

2.1.4. Dış Kaynak Kullanımında Dikkat Edilecek Noktalar

Dış kaynak kullanımı ile servis sağlayıcıdan tedarik edilecek tüm servislerde dikkat edilmesi gereken noktaların basında, servisi sağlayacak olan kuruluşun söz konusu servislerle ilgili uzman personel ve iş anlayısına sahip olmasıdır. Bu aşamada, servis sağlayıcı firmada teknik anlamdaki personelin yanı sıra sözleşmelerin

[32] Buğdaycı, **a.g.e**, s.187.
[33] Buğdaycı, **a.g.e**, s.187.

hazırlanması, yönetilmesi, servis seviyesi anlaşmalarının düzenlenmesi, karşılıklı anlaşılan servis seviyelerinin ölçülmesi, raporlanması ve bunun gibi uzmanlık isteyen alanlarda söz sahibi bir kurumsal vizyonun ve personelin de servis sağlayıcı firma içerisinde bulunması gerekmektedir. [34]

2.2. İş Yerinde Kontrol

2.2.1. Değerler

Bir işletmenin iş yerindeki kontrol süreçlerini incelemeye başladığımızda, o işletmenin vizyonu, misyonu ve değerleri hakkında da mutlaka fakir sahibi olmamız gereklidir.

İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için öncelikle üzerinde ısrar edip dayanacakları öz değerlerini inşa ederler. İnşa ettikleri bu değerleri periyodik aralıklarla gözden geçirip şirket içindeki tüm yapıların bu değerlerle çelişmeden faaliyetlerine devam edebilmesini sağlarlar. Bu değerlerin oluşturulması, incelenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi şirketlerin kurumsallığı ve güvenilirliği açısından hayati bir önem arz etmektedir. [35]

Bu değerlerin var olması, çalışanların olaylar karşısında karar almalarından tutunda, içinde bulundukları süreçlerin iyileştirilmesi ve şirkete artı değer katma konusunda da önemli katkı sağlayacaktır.

Birçok kurumsal işletmenin Kabul ettiği ve uyguladığı temel değerleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz. [36]

- Kendilerini müşterilerinin başarılarına adamak
- Yenilikler ve yeni fikirlere sürekli açık olma

---

[34] Elzer Hara-"Dış kaynak kullanımında püf noktaları",**Cio Club Dergisi**, Mart 2009, http://www.cio-club.net/Makaleler/PDF/Uzman_Gorusu_Mart.pdf (3.Haziran.2010)

[35] IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

[36] IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

- Bütün süreçlerde ve ilişkilerde güven ve kişisel sorumluluk değerlerine sahip olma

2.2.2. Kontrollerin Önemi

Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmelidir. [37]

Bu kıstaslar yeterli ise, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Kıstaslar yeterli değil ise, iç denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır. [38]

Kontoller işletmelerin sahip olduğu değerlerin başarılması ve desteklenmesi açısından makina rolüne sahiptir.

Özetlemek gerekirse Kontroller işletmeler için aşağıdaki nedenlerden ötürü çok önemlidir:

- Risk Yönetiminin desteklenmesi ve Şirket Hedeflerinin başarılması
- En üst seviyede niteliği teşvik etme ve İşte dürüstlüğü meydana getirme
- Güvenilir finansal raporların oluşturulabilmesi için makul bir güvence sağlamaya katkıda bulunma
- Fiziksel ve entellektüel varlıkların korunmasına, hata ve hilelere karşı savunulmasına katkıda bulunma
- Operasyonel verim ve faydanın en üst seviyelere çıkarılmasına pozitif bir şekilde tesir etme
- Kanuna uygunluğu sağlama

[37] The Institute of Internal Auditors (IIA), "Statement of Responsibilities",1990, Std.2120.
[38] The Institute of Internal Auditors (IIA),**a.g.e**.,Std.2120.

- Paydaşlarına gerekli güveni sağlama[39]

2.2.3. Sarbanes-Oxley

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır.[40]

Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin dokümante edilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri direkt olarak sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır. [41]

Sarbanes Oxley yasası muhasebe temelli olmanın yanısıra yolsuzluklar nedeni ile halka açık şirketlerin yönetimlerini sorumluluk yükleyen şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi bir takım suçların tanımlandığı ve cezaların öngörüldüğü bir kurumsal yönetim yasası olup Amerika'daki halka açık şirketlerin kurumsal yönetim sistemlerinin güçlendirilmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri içermektedir. [42]

Sarbanes Oxley Yasa 302 ve 404:

Yasa 302: Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission) kısaca SEC, işletmelerin CEO

---

[39] IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

[40] PricewaterhouseCoopers, http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml (3 Haziran 2010)

[41] PricewaterhouseCoopers, http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml (3 Haziran 2010)

[42] Mufad Yuvarlak Masa Toplantısı-Nisan 2003 "ABD'de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye'deki Yansımaları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi** ,Sayı 18, 2003.

ları ve CFO ları tarafından onaylanan raporlarını 3 aylık ve yıllık periyodlarda denetime tabi tutar.

- Raporlarda önemli bir hata ya da ihmal olup olmadığı incelenir.

- Kamuoyuna sunulan finansal raporların şirketin o anki durumunu doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtması gerektiğini vurgular.

- Finansal ve finansal olmayan bilgileri içine alan kontrollerin ve prosedürlerin etkinliğini garanti eder.

- Şirket içerisindeki iç kontrollerin önemine değinmektedir. [43]

Yasa 404: Yıllık olarak yayınlanan raporların doğruluğu üzerinde durmaktadır.

- Yönetimler, finansal raporları denetleyen uygun iç kontrol yapıları tesis etmek ve dizayn etmekten sorumludurlar.

- Yönetimler, iç kontrol çalışmalarının finansla raporlar üzerindeki etki ve faydasını değerlendirebilmek için uygun bir iç kontrol değerlendirme çatısı oluşturmalıdırlar.

- Dış Denetim tarafından kontrollerin sağladığı faydalar bağımsız bir şekilde tasdiklenmelidir. [44]

2.2.4. Üç Aylık Yönetim Onayı (QCM)

Raporlama genellikle üçer aylık dönemlerde ve yılsonlarında yapılmaktadır. Üçer Aylık raporlamaya daha çok erken bilgiye gerek duyulduğunda başvurulmaktadır. Ancak bu raporlar nihai raporun hazırlanması gerekliliğini ortadan kaldırmamaktadır.

---

[43] Tim J. Leech, "Sarbanes Oaxley Sections 302&404: A White Paper Proposing Practical,Cost effective Compliance Strategies" , April 2003, http://www.sec.gov/rules/proposed/s74002/card941503.pdf (3 Haziran 2010)

[44] Leech, **a.g.e.**, April 2003, http://www.sec.gov/rules/proposed/s74002/card941503.pdf (3 Haziran 2010)

Üç Aylık Yönetim Onayı (Quarterly Certification of Management QCM)' nın amacı, raporlanabilecek tüm potansiyel finansal ve muhasebesel kalemlerin uygun yönetim katmanları tarafından incelenmesi, gözden geçirilmesi ve raporlanacak tabloların zamanında, tamamlanmış olarak, doğru ve yasal gereksinimlere uygun olmasını sağlamaktır. [45]

Üç aylık Yönetim onayının üç tane önemli unsuru vardır. Bunlar: [46]

- Sarbanes-Oxley Section 302 (Kontrol ve Proseslerin üç aylık ve yıllık periyodlarda incelenmesi üzerinde durur)

- Sarbanes-Oxley Section 404 (İç kontrol yapısının finansal raporlama üzerindeki etkinliği üzerine odaklanır)

- Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolleri aşağıdaki konular üzerinde odaklanmaktadır. [47]

1) Organizasyonun ya da sürecin kimin sorumluluğunda olduğunu gösterir.

2) Proseslerin dökümante edilmesi ve eğitimlerin devamlılığını sağlar.

3) Şirket kural ve talimatlarına uyumu gözetir.

4) Etkili Risk yönetimi, risk değerlendirilmesi ve tanımlanması üzerinde durur.

5) Yönetim onayıyla uygun başvuruların (ASCA Sertifikası, Yıkım Onarım Planları v.b.) takibi yapılır.

---

[45] IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

[46] IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

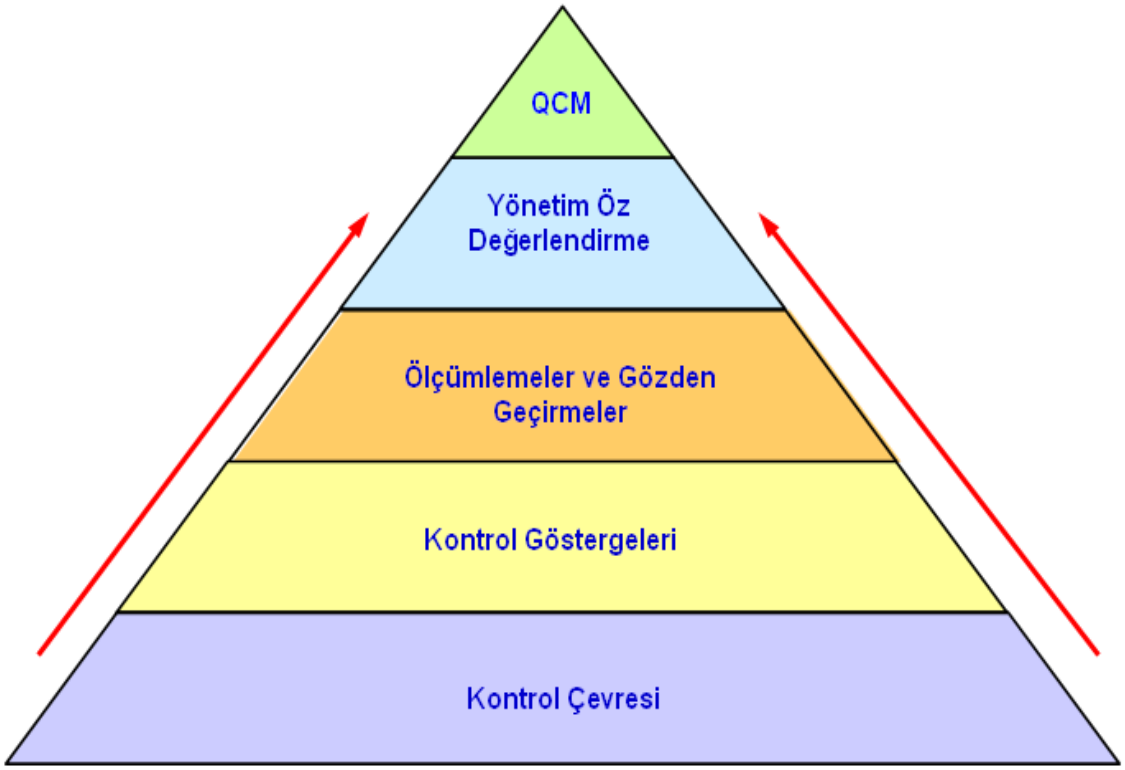
[47] IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

2.2.5. Bütünleştirilmiş Kontrol Çatısı

İşletmelerin tabii ki günlük bazda takip ettikleri çok önemli faaliyetleri olmakta ve gerekli kontrol ve onay mekanizmalarından geçmektedir. Ama üç aylık periyotlarda gerçekleştirilen genel değerlendirmeler kurumsallaşmış işletmelerde çok önemli bir iç kontrol mekanizmasıdır. Bu tip firmaların kontrol proseslerinin değerlendirildiği izleme ve değerlendirme çatısının en üst katmanını QCM (Üç Aylık Yönetim Onayı/Değerlendirmesi) oluşturur. [48]

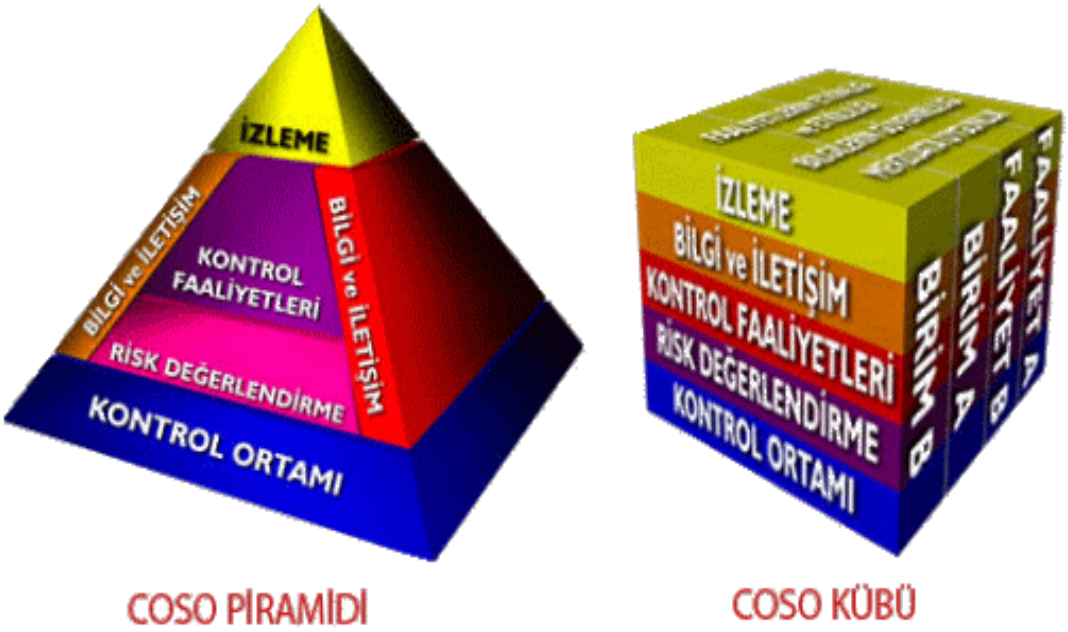
Bu tip kurumsal işletmelerin uygulamış olduğu bütünleştirilmiş kontrol çatısı COSO iç kontrol çerçevesine göre oluşturulmuştur. COSO iç kontrol çerçevesine göre iç kontrol; bir kurumun yönetim kurulu üst yönetimi ve çalışanlarından etkilenen ve operasyonların etkinliği ve verimliliğine finansal raporlamanın güvenilirliğini ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyuma ilişkin makul düzeyde güvence sağlayan bir süreçtir. Genel olarak değerlendirilecek olursa iç kontrol kurumun hedeflerine ulaşma olasılığını arttıran bir yönetim faaliyetidir.

[48] IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu



Şekil 1: Bütünleştirilmiş Kontrol Süreci

Kaynak: IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu



Şekil 2: COSO Küpü ve Kontrol Süreçleri İlişkisi

Kaynak: www.tusside.gov.tr

Bütün süreçlerin gözden geçirildiği ve izlenip değerlendirildiği bu yapı COSO piramidi ve COSO küpünden türetilmiştir. Yukarıdaki Şekil 2' de iç kontrol yapısındaki bu ilişkiyi görebiliriz.

COSO küpü ya da piramidi olarak bilinen model iç kontrol uygulamalarında referans olarak kullanılmaktadır.

Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı iç kontrol sistemi uygulamalarının üzerine inşa edildiği ve yönetildiği bir alan/değerler bütünüdür. İç kontrol ortamının asıl kaynağını kurumun geçmişi, kurumsal kültür ve yönetim felsefesi oluşturmaktadır. İç kontrol ortamını oluşturan unsurlar şunlardır: [49]

[49] **Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü** , "İç kontrol Nedir", www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010)

– Dürüstlük ve etik değerler,

– Üst yönetimini tutum ve davranışları, yönetim felsefesi ve çalışma şekli,

– İnsan kaynakları yönetimi ve politikaları,

– Liyakatin esas alınması,

– Örgüt yapısı,

– Yetki ve sorumlulukların tahsisi,

Kontrol ortamı iç kontrol uygulamalarını doğrudan etkileyen etik değerler, insan kaynakları yönetimi, organizasyon yapısı gibi alanları kapsamaktadır. Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi için bu alanların doğru şekilde yönetilmesi gerekmektedir. [50]

Risk Değerlendirme: Alınan her karar, gerçekleştirilen her işlem beraberinde bazı riskleri getirmektedir. Kurumlar büyüklükleri, içinde bulundukları sektör, organizasyon yapıları, yönetim biçimleri, sundukları ve ürün hizmetler ne olursa olsun çeşitli risklerle karşılaşmaktadırlar. Risk iş hayatının doğasında var olan bir olgudur. Riskin olmadığı bir çalışma ortamı mümkün değildir. Bu yüzden yöneticiler riskleri sıfırlamaya değil, riskleri en aza indirmeye, ortaya çıkabilecek risklerin etkilerini sıfırlamaya odaklanmalıdırlar. Risklerin belirlenebilmesi için de öncelikle kurumsal hedeflerin belirlenmiş olması gerekmektedir. Belirlenen hedefler doğrultusunda kurumun üstlenebileceği/göğüsleyebileceği risk iştahına/düzeyine karar vermek ise üst yönetimin sorumluluğundadır. Kurumsal hedefler doğrultusunda ortaya çıkması muhtemel riskler belirlenmeli, bu risklerin nasıl yönetileceğine karar verilmelidir. Kurumsal süreçlerde ve faaliyetlerde riskli alanlar olarak belirlenmiş konulara ayrı bir özen gösterilmeli ve kontrol faaliyetleri bu süreçlere titizlikle yerleştirilmelidir. [51]

Kontrol Faaliyetleri: Yönetsel faaliyetlerin belirlenmiş ilke ve stratejilere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinde yöneticilere yardımcı olan politika ve

[50] **Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü ,a.g.e.,** www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010)
[51] **Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü ,a.g.e.,** www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010)

yöntemlerdir. Kontrol faaliyetleri ile kurumsal risklerin yönetilmesi amaçlanmaktadır. Kontrol faaliyetleri gerek politika, kültür, değerleri gibi soyut olgular ile onay, belge düzeni, formlar gibi somut olguları kapsamaktadır. Kontrol faaliyetleri kurumun tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yerleştirilebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek karakterlidirler. Kurumsal süreçler ve faaliyetler göz önünde bulundurularak değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde tasarlanmalıdırlar. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, onay silsilesi, tahakkuk, hesap mutabakatları, görev ayrımı, kurum varlıklarının korunması (fiziki ve kaydi), operasyonel süreçlerin gözden geçirilmesi, denetim işlemleri gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir. [52]

Bilgi ve iletişim: Bilgi ve iletişim, iç kontrol uygulamalarının kullanacağı ve üreteceği bilgiler ile bu bilgilerin paydaşları arasındaki iletişimi kapsamaktadır. Bilgi sistemleri aracılığıyla iç kontrole ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgileri içeren raporlar hazırlanır. Bu raporların kaynağı ve sunulacağı makam kurum içinden olduğu gibi kurum dışından da olabilmektedir. İç kontrol sisteminin doğru, zamanlı, ekonomik, nesnel bilgiler ile beslenmesi temel şarttır. Diğer taraftan iç kontrol uygulamalarının sonuçlarının paydaşlarla paylaşılması da gerekmektedir. Bu bağlamda yürütülecek iletişim çalışmaları dikey ve yatay iletişim kanallarını kapsamalıdır. Özellikle üst yönetim, iç kontrol uygulamalarını desteklediğini vurgulamak, iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılmasında bütün çalışanların rolünü önemli olduğunu onlara hissettirmek için kurum içi iletişim yollarını kullanmalıdırlar. [53]

İzleme: İzleme faaliyetinin temel amacı iç kontrol sisteminin performansı hakkında sağlıklı bir değerlendirme yapmaktır. İç kontrol uygulamalarının kalitesini değerlendirmek ve iç kontrol sisteminin güncel koşullara uyum sağlayacak şekilde değiştirilip değiştirilmediği izleme faaliyetleri ile anlaşılmaktadır. İç kontrol sisteminin izlenmesi sürekli izleme, özel değerlendirme ya da her ikisinin bir arada kullanılmasıyla gerçekleştirilebilir. [54]

Kurumsal İşletmeler ilgili süreçlerin değerlendirildiği skor kartları yoluyla içinde bulundukları durumu anlamaya ve denetlemeye çalışırlar. Bu izleme ve

[52] **Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü ,a.g.e.,** www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010)
[53] **Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü ,a.g.e.,** www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010)
[54] **Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü ,a.g.e.,** www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010)

değerlendirme fonksiyonunun son halkasıdır. Şekil 3' te örnek olarak konulmuş IBM firmasına ait Özet-Değerlendirme Tablosunu görebiliriz.

Üç Aylık Yönetim Onayı – Özet ve Değerlendirme

Business Unit : _____ Unit Executive: _____

Alt Biriim , Geo , Alan,Süreç	Konu Özeti	Değerlendirmede Kullanılan Metodlar (Test Sonuçları, Müşteri Memnuniyeti, İç denetim v.b.)	Finansal Ölçümleme (e.g., Gelir, Maliyet, Harcamalar, v.b)	Muhasebe Onayı ? (Evet/Hayır9	Durum

Şekil 3: Üç Aylık Yönetim Onayı Durum Değerlendirme Tablosu

Kaynak: IBM Business Controls Education Main Menu, IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

2.2.6. Kontrol Rolleri

Kurumsallaşmış işletmelerde iç kontrol ve iç denetim yapısı incelenirken ilgili yönetim katmanlarının bu yapılar içerisindeki rolleri büyük önem taşımaktadır.

Şimdi bu katmanların rollerini kısaca inceleyelim. [55]

Yönetim Kurulu: Şirketin genel durumunu denetlemekle görevlidir. Yönetim Kurulu içerisinden iç kontrolü yönetmek için bir Denetim Komitesi oluşturulur.

[55] IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

Üst Düzey Yöneticiler: Etkili kontrol aktiviteleri oluşturmak ve adil bir çalışma iklimi yaratabilmek için şirket değerleri çerçevesinde en uygun ortamı sağlamak ve tesis etmekten sorumludurlar.

Yatay Yönetim: İç kontrollerin değerlendirilmesi ve sirekli olarak takip edilmesinden sorumlu olan esas yönetim katmanıdır. Bu katman çoğu kurumsal firmada 2' ye ayrılır.

Global ve Yerel Süreç Sahipleri: Süreçlerin tanımlanması, oluşturulması, yaratılması ve verimliliğinden esas olarak sorumlu olan yönetim katmanıdır.

Operasyonel İş Kontrolü: İlgili yatay birimler tarafından uygulanır. Görevi, Yatay Yönetime destek olmak ve onun iç kontrol çalışmalarına yön vermektir.

Finansal İş Kontrolleri: Finansal organizasyon içerisinde yer alan hem şirket hem de birimler ile bağlantılı konuların İç kontrol çatısına uyumunun ve gözetiminin yapıldığı kontrollerdir.

İç Denetim: Yönetim Kurulu üyeleri tarafından oluşturulmuş Denetim Komitesine hesap verme sorumluluğu olan, bağımsız ve objektif iç kontrol değerlendirmeleri oluşturan birimdir.

Ülkemizde SPK ve BDDK düzenlemeleri ile uygulaması başlatılan Denetim komitesi, fiili olarak denetim yapan bir organ değildir. Denetim faaliyetleri ile ilgili doğrudan sorumlulukları bulunmamaktadır. Denetim komitesi, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumludur. [56]

[56] Ali Kamil Uzun, "Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası; Denetim Komitesi" , http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Denetim%20Komitesi/Makale-%20DENETİM%20KOMİTESİ.pdf (3 Haziran 2010)

- Denetim komitesi yönetim kurulu tarafından oluşturulur. Denetim komitesi üyelerinin icra görevi bulunmamalıdır. Görev, yetki ve sorumluluklarını açık şekilde tanımlayacak bir yönetmeliğinin bulunması gerekir. [57]

- Denetim komitesi; yönetim kurulu adına iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek konularındaki rol ve sorumlulukları ile katma değer sağlar. [58]

2.2.7. Hile / Yolsuzluk

2001 ve 2002 yıllarında, Enron, Worldcom ve diğer büyük şirketlerin çöküşü ile başlayan şirket skandallarından sonra muhasebe, denetim ve kurumsal yönetişim gibi alanlarda peş peşe reformlar yapılmaya başlanmış ve yasal tedbirler geliştirilmiştir.[59]

Kurumsal kimliğe sahip tüm işletmeler dünyayı sarsan bu skandallardan sonra iç kontrol ve iç denetimin önemine varmış, mesleki hile ve yolsuzluk konularına büyük önem göstermeye başlamışlardır.

Çalışmamızda bu konu üç bölüm halinde incelenmiştir. Birinci bölümde Yolsuzluk Hakkında Kavramsal çerçeve çizilmiş, ikinci bölümde yolsuzluğa neden olan risk faktörleri, üçüncü bölümde ise Mesleki Hile ve Potensiyel Hileden şüphelenilmesine yardımcı olan kırmızı bayraklar konuları ele alınmıştır.

1) Yolsuzluk, Hata ve Hile Kavramı

---

[57] IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu
[58] IBM, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu
[59] Cengiz Toraman , Bedriye Tunçsiper, "Sirket Skandalları ileMuhasebe Egitimi Arasında iliski ve Bu Skandalların Muhasebe Egitim Sistemine Yansımaları" **XXVI.Türkiye Muhasebe Egitim Sempozyumu,** Antalya: 2007, s.164.

Yolsuzluğun tanımından önce yolsuzluklar isletmelerde yaşandığı için isletmenin tanımını yapmak daha sonra da yolsuzluk üzerinde durmak faydalı olacaktır.

İşletme;"ekonomik değerlerin yaratıldığı organizasyon birimidir."[60]

Diger bir tanım ise; "esas olarak piyasa için bazı mal ya da hizmet üretimi amacı güden ve diger organizmalardan finansal bakımdan bağımsız olan organizmaya isletme" denir.[61]

Yolsuzluk; isletmelerde olması gerekenden farklı hareket edilerek degisik sonuçların ortaya çıkarılmasıdır.[62]

Hile ise; Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde su şekilde tanımlanmıştır:

"Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise ve entrikalardır."

IFAC ise hileyi şu şekilde tanımlamıştır: " Yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır", seklinde tanımlanmıştır. [63]

Hile, "belli bir amaçla işletmenin işlem kayıt belgelerinin bilerek tahrip edilmesidir".[64]

2) Yolsuzluklara Neden Olan Risk Faktörleri

Şirket yönetimleri hata ve hilelere karşı gerekli sistemleri oluşturmak, bunları geliştirmek gibi bir yönetim sorumluluğuna sahiptirler. Bu amaçla kuracakları sistemler, iç kontrol sistemi olarak adlandırılmaktadır.

---

60 Tamer Müftüoglu, **İşletme Yönetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.3.
61 Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi**, İ.Ü.İsletme Fak.Yayını, No:226, İstanbul, 1990, s.14.
62 Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.63.
63 Mikail Erol , "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara Karşı Denetimden Beklentiler",SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Y.2008, C.13, S.1 s.229-237.http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2008-1-12.pdf (3 Haziran 2010)
64 Erol ,**a.g.e.**, s.229.

İyi bir iç kontrol sistemi ancak çalışmalar ve üçüncü kişiler tarafından yapılan hata ve hileleri engelleyebilir. Ancak bizzat üst yönetim tarafından yapılan hileler iç kontrol sistemi ile engellenemez. Bu tamamen denetçinin tecrübesine ve gösterdiği mesleki özen ve mesleki şüphecilik tutumu ile ortaya çıkabilir. Denetçi bu nedenle isletme üst yönetiminin içinde bulunduğu ortamı iyi algılamak zorundadır. Bu ortam üst yönetimi özellikle yolsuzluk yapmaya, hileli işlemlere sevk edebilir. Hileli işlem yapmaya üst yönetimi sevk eden ve yolsuzluk risk faktörleri şeklinde isimlendirilen nedenler farklı gruplar altında aşağıda sıralanmaktadır. [65]

- Üst yönetimin dürüstlüğü ve yetersizliğinden kaynaklanan risk faktörleri
- Sektör koşullarından kaynaklanan risk faktörleri
- Sıra dışı (arazi) işlemlerden kaynaklanan risk faktörleri
- Yeterli ve uygun denetim kayıtları bulunmamasından kaynaklanan risk faktörleri[66]

3) Mesleki Hile ve Potansiyel Hile Kırmızı Bayrakları

Mesleki Hile Kavramı: Başta ACFE hile raporları olmak üzere, diğer hile raporlarında ve araştırmalarda işletme içinde yapılan hilenin türlerine göre çeşitli veriler bulunmakta ve bunlardan önemli sonuçlar çıkartılmaktadır. İşletme içinde yapılan hileler mesleki hile başlığı altında 3 ana bölüme ayrılmaktadır: [67]

Çalışan Hileleri: Bir işletme çalışanının işletmenin varlıklarını çalması veya kendi yararına kullanması biçiminde ortaya çıkan hile biçimidir. [68]

Hileli Mali Raporlama: Özellikle tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tablolarının olduğundan farklı gösterilerek, tüm işletme ilgililerinin yanıltılması biçiminde ortaya çıkan bir hile türüdür.

---

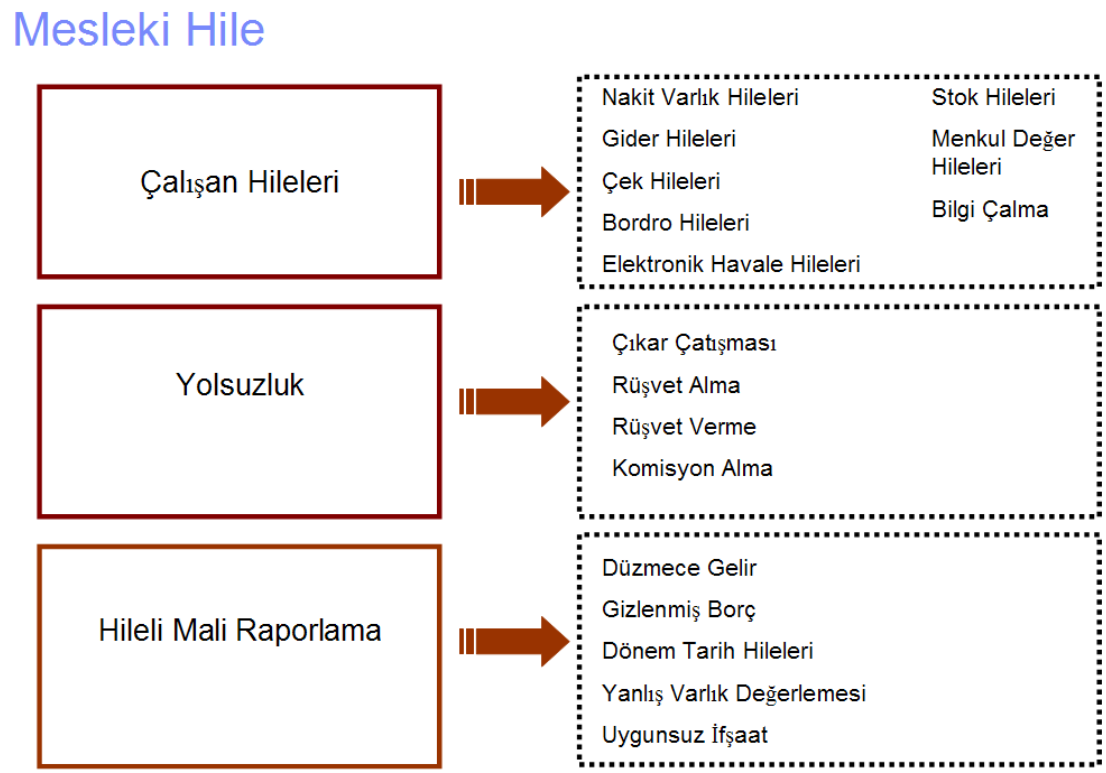
65 Kaval, **a.g.e.**, s.71.
66 Kaval, **a.g.e.**, s.71.
67 Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Yayınevi, 2009, s.63
68 Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile**, s.63

Örneğin;

- İşletmenin durumunun olduğundan iyi gösterilmesi,
- İşletmenin durumunun olduğundan kötü gösterilmesi, [69]

Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar: Bir çalışanın işletmesinde, işvereninin veya bir başkasının haklarını göz ardı ederek, var olan gücünü kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlayacak biçimde kullanmasıdır.

Çalışanın rüşvet, menfaat çatışması ve ekonomik zorbalık gibi olumsuz olayların içinde rol alması örnek olarak gösterilebilir.



Şekil 4: Mesleki Hile Çeşitleri

[69] Nejat Bozkurt, "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler,Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi" ,Hile Sunumu,Marmara Üniversitesi, 2009

Kaynak: IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

Potansiyel Hile Kırmızı Bayrakları Kavramı:

Hilenin ortaya çıkartılması, hile sürecinin bir aşamasıdır. Bu süreçte bir araştırma olgusu bulunmamaktadır. Hilenin araştırılmasına, bu aşamadan sonra geçilebilir.

Hilenin kolay bir biçimde görülmesi ve anında somut bir kanıta dayandırılması az görülür bir durumdur. Örneğin bir cinayet olayında ortada bir ceset olabilmektedir. Bir banka soygununda kamera görüntüleri bulunabilmektedir. Cinayet ve soygunun varlığı konusunda bir şüphe yoktur. Hilenin varlığı konusunda bu kadar rahatlık yoktur. Hile eyleminin ortaya çıkartılmasında, çoğunlukla hile belirtileri, kırmızı bayraklar veya anormal durumlardan yararlanılır. [70]

İşletmelerde gerekli ve yeterli kanıt olmadan bazı şeylerin yanlış olabileceğini ortaya koyabilen göstergelere Kırmızı Bayrak denmektedir. [71]

İşletmeler aşağıda belirteceğimiz maddelerin eksikliği durumunda hile ve yolsuzluklara tamamen açık hale gelirler. Bu sayacağımı maddelere Potansiyel Hile Kırmızı Bayrakları adı verilmiştir.

- Görevlerin Ayrılığı ilkesinin eksikliği
- İç Kontrol yapısının olmaması ya da etkin olmaması
- Hayat tarzının değişikliği ya da Personelin finansal sıkıntı yaşaması
- Güven duygusunun eksilmesi
- Tatillerin kısa olması ve izin almada yaşanan sıkıntılar olması

[70] Nejat Bozkurt, "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler,Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi" ,Hile Sunumu,Marmara Üniversitesi, 2009

[71] Nejat Bozkurt, "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler,Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi" ,Hile Sunumu,Marmara Üniversitesi, 2009

- Satılıp teslim edilen mallarda noksanlık olması
- Müşteri şikâyetlerinin artması
- Makul olmayan harcamaların artması
- Finansal tablolarda önemli değişiklikler gözlenmesi

2.2.8. Görevlerin Ayrılığı Prensibi

Bir işletmede varlıkları koruma, işlemleri kaydetme yetki ve sorumluluğu aynı kişiye verilmemelidir. Aksi takdirde zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesi vb. yolsuzlukların ortaya çıkma ihtimali artacaktır. Bu prensip, bu tür hilelere engel olduğu gibi ayrıca meydana gelen çeşitli hataların bulunması ve düzeltilmesini de kolaylaştıracaktır. Bir işlemin yürütülmesinde görevlerin ayrımı yordamına çeşitli aşamalarda başvurulabilir.

Görevlerin veya sorumlulukların ayrılmasında dört genel kural sayabiliriz. [72]

a) Muhasebe ile varlıkların korunması görevlerinin ayrılması: Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda çeklerden veya kasadan sorumlu olmamalıdır.

b) Varlıkları koruma ile yetkilendirmenin ayrılması: Örneğin, işe eleman alınması yada çıkarılması yetkisine sahip olan kişi aynı zamanda ücretlerin dağıtımından sorumlu olmamalıdır.

c) İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması: Örgütteki her bölüm kendisiyle ilgili kayıtları ve raporları hazırlamakla sorumlu olursa taraflı davranma riski ortaya çıkacaktır.

---

[72] IBM Business Controls Education Main Menu, Inroduction to Business,What you should know about IBM's Control Processes, eğitim sunumu

d) Elektronik Bilgi İşleme sistemi içinde görevlerin ayrılığı: Sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile bilgisayarla ilgili dosya vb. belgeleri koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olandır.

Bir işletmede görevlerin ayrılığı prensibinin uygulanması aşağıda sayacağımız nedenlerden ötürü oldukça önemlidir. [73]

- Varlıkları koruma ve onların yitirilmesinin önlenmesi açısından çok önemlidir.

- Bu prensip, işletme örgüt yapısı içerisinde varolan birbiriyle çatışan görev, yetki ve sorumlulukların ortaya çıkarılması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetimin bu konular üzerinde aksiyon alması ayrıca ortaya çıkabilecek risk düzeyini makul seviyelere çekebilme konusunda önleyici bir rol oynamaktadır.

- Günümüzde kurumsal işletmeler de görevlerin ayrılığı ilkesine oldukça önem vermektedirler. Kurmuş oldukları iç kontrol yapıları içerisinde bu konu ile ilgili iç denetim ve değerlendirme mekanizmaları oluşturmuşlardır. Bir çok firma oluşturmuş olduğu şirket kuralları ve talimatnameleri içerisinde bu konuya özellikle değinmiş ve iç denetim organları ile işleyişini takip etmiştir.

- Periyodik olarak Görevlerin Ayrılığı İlkesi iç denetim mekanizması tarafından değerlendirilir, ilgili çalışmalar dökümante edilir ve üst yönetime raporlanır.

- Her departman müdürü sorumlusu olduğu süreçleri incelemekte ve bu prensibe aykırı durumları tespit edip onları elimine etmektedir.

- Bilgi İşlemleri departmanı (IT) bu konu ile ilgili kendisine verilen standartlara uymakla yükümlüdür. Ayrıca iç denetimin, departman müdürlerinin ve üst yönetimin bu konu ile ilgili kendisinden talep ettiği gerekli bilgi akışı ve desteği sağlamakla yükümlüdür.

---

[73] Joseph Wells, "How to fight workplace fraud", **American Institute of CPAs** http://antifraud.aicpa.org/Resources/Fraud+and+the+Tone+at+the+Top.htm (3 Haziran 2010)

Görevlerin ayrılığı prensibinin aksadığı durumlarda ortaya çıkabilecek başlıca risk grupları aşağıdaki gibidir. [74]

- Onaylanma ve Muhafaza: İş yerinde ekipman alımlarında onay verme yetkisi olan bir kişi kendi iş sorumluluğu dışındaki alımlara da onay verebilir. Hatta özel kullanımı için gerekli siparişleri de şirket bütçesinden karşılayabilir. Bu da şirket için ekstra maliyete ve suiistimale neden olmaktadır.

- İşlem ve Kaydetme: Müşterilerden nakit toplamakla sorumlu olan kişinin aynı zamanda kayıtları atan kişi olmaması gerekmektedir.

- Muhafaza ve Kaydetme: Bir kişi hem fiziki pazarlama varlıklarının yönetimi ve onların saklanması ve kaydedilmemsinden sorumlu olmamalıdır. Çünkü bu durum kişinin ilgili varlıkları kendi kullanımına sunmasına neden olabilir.

- İşlem ve Raporlama/Mutabakat: Stok hesaplarının takibinden sorumlu kişi ilgili kontrol ve mutabakatı da sadece kendisi yapıyorsa ve stok takip sistemine kendisi verileri giriyorsa bu durum stokların fark edilmeden kaybı ya da çalınması sonucunu doğurabilir.

- Çatışan Sistem Giriş Yetkileri: Bilgisayar sistemlerinin güvenliğinden ve geliştirilmesinden sorumlu kişinin belli alanlara ulaşımı engellenmelidir. Örneğin bu kişi bordrolama departmanının verilerine ulaşabilir, kendine bir profil oluşturabilir ve uygunsuz işlem ve ödemelere neden olabilir.

2.2.9. İç Denetim ile İşbirliği

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) yaptığı ve uluslararası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: "İç denetim; kurumun her türlü

[74] Joseph Wells, **a.g.e., American Institute of CPAs** http://antifraud.aicpa.org/Resources/Fraud+and+the+Tone+at+the+Top.htm (3 Haziran 2010)

etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.[75]

Bu faaliyet, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.

Küreselleşmenin sonucu gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde baş döndürücü ölçekte yaşanan büyüme, karmaşıklaşan işlemler ve piyasa ilişkileri içinde oyunu kurallarına göre oynamanın bedelinin çok pahalı olduğu anlaşılmıştır.[76]

Son yıllarda Dünya'da ortaya çıkan muhasebe hileleri, mali raporlamanın güvenilirliği sağlama konusunda iç kontrol sisteminin ve denetim sürecinin yeniden sorgulanmasını gündeme getirmiştir. [77]

Bu çerçevede İç Denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.[78]

İç Denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlar. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının

---

75 Umut Korkmaz, " Kamuda İç Denetim", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı:25, Bahar 2007 http://www.debud.org/Html/dergi/25/ukorkmaz.pdf (3 Haziran 2010)

76 Deloitte, http://www.denetimnet.net/Pages/ic__denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx (3 Haziran 2010)

77 Deloitte, http://www.denetimnet.net/Pages/ic__denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx (3 Haziran 2010)

78 Ali Kamil Uzun , "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", **Active Dergisi**, Kasım-Aralık 2009, s.62. http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (3 Haziran 2010)

önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. Kısaca, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenebilir olmaktır. [79]

Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir.

Kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, iç iletişim, iyi uygulamaların paylaşılması, katma değer yaratılmasında rolü olduğunu görüyoruz. [80]

2.3. İşletmelerde İç Kontrol Sistemi

2.3.1. İç Kontrol Kavramı

ABD'de 1982 tarihli Federal Yöneticilerin Mali Güvenilirliği Yasası (The Federal Manager's Act) kamuda iç kontrol standartları belirleme görevini ABD Sayıştay'ına vermiştir. Bu kurumun 1990 tarihli Mali islerden Sorumlu Üst Düzey Yöneticiler Yasası (Chief Financial Officers Act), 1993 tarihli Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasası (Goverment Performance and Results Act), Haziran 1995 tarihinde gözden geçirip değiştirdiği "Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol" hakkındaki A-123 nolu genelgesi mali yönetim sistemlerinin iç kontrol standartlarıyla uyumlu olmasını gerektirmektedir. 1996 tarihli Mali Yönetimi Geliştirme Yasası iç kontrolü mali yönetimin ayrılmaz bir parçası saymaktadır. Ayrıca beşeri sermayenin yönetimini iç kontrolün önemli bir parçası olarak kabul etmektedir. Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission-COSO) tarafından yayımlanan "İç Kontrol Bütünleşik Sistemi (COSO, 1999: 35-47) COSO, **"Internal Control Integrated Framework"**, Published by The Committed Sponsoring Organizaion (COSO) of The

[79] Uzun, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", s.62.
[80] Uzun, "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü", s.62.

National Commission of Fraudulent Financial Reporting the (Treadway Commission), 1999, " baslıklı dokümanı aracılığıyla özel sektör iç kontrol rehberini güncelleştirmiş ve bu güncel standartlar "Federal Devlette İç Kontrol Standartları'nın yerine geçmiştir. [81]

2000 mali yılının başlangıcından itibaren de uygulanmaya başlanmıştır. COSO'ya ait doküman, şirketler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel kaynak haline gelmiştir. Örneğin, ABD'de Şubat 2003'te yapılan bir araştırmaya göre büyük şirketlerin %63'ü iç kontrol sistemlerini COSO'nun "iç kontrol-bütünleşik sistemi" raporu (Integral Conrol-Integrated Framework) çerçevesinde şekillendirmiştir. [82]

İlgili rapor doğrultusunda Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç kontrolün tanımını yeniden yapmıştır. Bu tanıma göre;[83]

"İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır."

İç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenirliliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır. [84]

---

81 James Roth ve Donald Espersen, **Internal Auditor's Role in Corporate Governance**, Florida: The IIA Research Foundation, 2003, s.3.

82 Roth ve Espersen, **a.g.e.**, s.3.

83 Baran Özeren, **ABD Sayıstay Tarafından Yayınlanan "Federal Devlette İç Kontrol Standartları,** Sayıstay Arastırma ve Tasnif Grubu, Çeviri, 11.03.2002, Ankara, s.1.

84 Uzun, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi" , http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18 (18.06.2010)

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu tarafından yapılan tanıma göre, iç kontrol sistemi;

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Yolsuzlukları ve yanlışları önlemek ve bulmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenirliliğini sağlamak,
- Finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur.[85]

Diğer bir tanıma göre, iç kontrol sistemi; örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.[86]

Bir bütün olarak iç kontrol sistemi, işletme içinde uygulanan tüm kontrolleri kapsamaktadır. İç kontrol sistemleri ne şekilde sınıflandırılırlarsa sınıflandırılsınlar iç kontrolün tanımı değişmeyecektir. Çünkü her kontrol sistemi belirlenen amaçların gerçekleştirilmesine ve bu amaçların gerçekleştirileceğine yeterli ölçüde güven duyulmasına yönelik olarak kurulmaktadır.

İç kontrol sistemi, yönetsel kontrol sistemi ve muhasebe kontrol sistemi olarak sınıflandırılmaktadır.

Yönetsel kontrol sistemi işletmedeki verimliliği ve etkinliği arttırmaya yönelik olarak insanlar, varlıklar, üretim, satış vb. pek çok nokta üzerindeki kontrolleri

---

[85] IFAC, International Auditing Gudelines No. 6: Studyand Evaiuatian of the Accounting System and Related Internal Controls in Cannectian With an Audit, **International Auditing Practices Committee**, July 1981. ICEAW, London, 1985, par.4.

[86] Ersin Güredin, **Denetim,** İ.Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, 2000, s.165.

kapsarken, muhasebe kontrol sistemi ise daha çok mali olayların doğruluğunu ve güvenirliğini sağlamaya yönelik kontroller üzerinde yoğunlaşmaktadır.[87]

Yönetimin esas sorumluluğu, işletmeyi karlı işletmektir. Bu sorumluluğu yerine getirmek için, yönetim, mal ve hizmetlerin kabul edilebilir bir maliyetle üretimini sağlamalı, mamullerin uygun bir fiyattan satılabileceği piyasayı geliştirmeli ve yeni mal ve hizmetler sunmalıdır. Bu amaçlara ulaşmak için, yönetim her faaliyet alanında etkinliği sağlayacak politika ve yöntemleri belirlemeli, bu politikaları uygulayacak personeli seçmeli ve yetiştirmeli, genelge ve yönergelerle bu politikaları personele iletmelidir. Yönetsel kontrol bu bakımdan personelin işe alınması, yetiştirilmesi ve çalıştırılmasına ilişkin usul ve yöntemleri, kalite kontrolü, üretim planlamasını ve satış politikalarını kapsar.

Yönetsel kontrol sistemi genel olarak aşağıdaki unsurları kapsayacak şekilde kurulmalıdır;

Yönetim planlarının ve faaliyet sonuçlarının açıklanmasını sağlayacak planlama ve raporlama sistemleri kurulmalıdır. Bu sistemler iş programlarını, kar planlamasını, bütçelemeyi ve sorumluluk muhasebesini kapsayabilir.

Gerçekleşmiş sonuçlarla planlanmış sonuçları karşılaştıran ve sapmaları tanımlayan, gerekli yönetim düzeyine bunları ileten iç raporlama yöntemleri belirlenmelidir.

Beklenen sonuçlardan sapmaların nedenlerini araştırmak ve zamanında düzeltici önlemleri almak için, uygun yönetim düzeylerinde bu yöntemler kullanılmalıdır.

Bilgisayar programlarının ve veri dosyalarının oluşturulmasını, değiştirilmesini ve kullanımını içeren muhasebe sistemleri ve kontrol prosedürlerinin belirlenmesini ve değiştirilmesini düzenleyen politikalar belirlenmelidir.[88]

---

[87] Neil Cowan, **Business Control Accountabilty and Corparate Governance**, Stanley Thorneys Publishing, 1994, s.11.

[88] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim,** İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004, s. 67.

Muhasebe kontrol sistemi ise, finansal nitelikteki işlemlerin doğru olarak kaydedilmesini ve özetlenmesini sağlamak için planlanır.[89]

Muhasebe kontrolü ayrıca, varlıkların yolsuzluklara karşı ve diğer nedenlerden doğacak zararlara karşı korunması için tasarlanmış muhasebe usul ve yöntemlerini kapsar.

Etkin bir muhasebe kontrol sistemi, yönetimin isteklerine uygun olarak işlemlerin yürütülmesini sağlayacak özellikler taşımalıdır. Varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü kuracak ve doğru muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak bir şekilde muhasebe kayıtları tutulmalıdır. Ayrıca, varlıkların kullanımı yönetimin belirlediği amaçlarla sınırlı olmalıdır. Amaç dışı varlıkların kullanımı yasaklanmalıdır.

Bu hedeflere ulaşmak için yönetim, muhasebe kontrol sistemi içinde yetkisini devredeceği çeşitli noktalar belirlemelidir.

Yukarıda anlatılanlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe kontrol sistemi genel olarak;

Varlıkların korunması ve Finansal kayıtların güvenirliğinin sağlanması amaçlarını karşılamak için kurulur ve,

ı. İşlemlerin yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmesi,

ıı. İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmesi,

ııı. Varlıklara ve belgelere erişimin, yetkili personel ile sınırlandırılması,

ıv. Mevcut varlıkların belirli aralıklarla kayıtlarla karşılaştırılması ve fark görüldüğü durumlarda gerekli önlemlerin alınması unsurlarının bir arada bulunması ile gerçekleştirilir. [90]

---

[89] Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, s.8.
[90] Güredin, **Denetim**, s.169.

Bir bütün olarak iç kontrol sistemi, işletme içinde uygulanan tüm kontrolleri kapsamaktadır. İç kontrol sistemleri ne şekilde sınıflandırılırlarsa sınıflandırılsınlar iç kontrolün tanımı değişmeyecektir. Çünkü her kontrol sistemi belirlenen amaçların gerçekleştirilmesine ve bu amaçların gerçekleştirileceğine yeterli ölçüde güven duyulmasına yönelik olarak kurulmaktadır. [91]

AlCPA tarafından yapılan tanımda iç kontrolün genel amaçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır: [92]

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenirliliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Etkileri

Üst düzey yöneticiler yönettikleri şirketleri daha iyi kontrol edebilmek için çeşitli yöntemler kullanırlar. Şirketin karlılığını sağlamak ve arttırmak, misyonunu gerçekleştirmek ve de olağan iş akışında sürprizleri en aza indirebilmek amacıyla iç kontroller uygulanmaktadır. İç kontrol, şirket yönetiminin hızla değişen ekonomik ve rekabetçi ortamlarda, değişen müşteri talep ve önceliklerinin ele alınmasına ve gelecekteki büyümenin yeniden yapılandırılmasına imkan verir. [93]

---

[91] Lawrence Sawyer, **Sawyer's Internal Auditing** , Florida:The Institude of Internal Auditors Press, 1988, s. 90.
[92] Ulric J Gelinas, Allan E. Oram, **Accounting Information System**, South Western Collage Publishing ,1996 , s.196.
[93] Gökhan Alpman, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/Makaleler/IcKontrolSisteminin EtkinliginingSaglanması.pdf (3 Haziran 2010)

Güçlü bir iç kontrol yapısı, iş konusunda bir şirketin daha nitelikli, daha uygun bilgiyle birlikte yatırımcı güveni kazanarak ve kaynakların azalmasını önleyerek, mevcut kanunlar ve düzenlemeler çerçevesinde çok daha iyi kararlar almasını mümkün kılar ve rekabet avantajı kazandırır.

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine "Kontroller" adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise "İç "Kontrol Yapısı" olarak ortaya çıkmaktadır.Bir işletmede öncelikli olarak oluşturulan iç kontrol yapısının, ncelikle işletmeye yararlı olması hedeflenmektedir. [94]

Genel olarak, küçük çaplı şirketlerde daha az çalışan, bölüm, işlem v.b olduğu için, iç kontrolü uygulamak daha kolaydır. Yine de küçük çaplı şirketler genelde gayri resmi bir altyapıya sahip olduklarından, önemli ölçüde yardımcı önlemlerin alınması gereklidir.

Diğer bir tarafta ise, kontrol faaliyetlerini birçok konumda tesis etmesi gerekli olan global şirketler, şirket içindeki çeşitli sistem ve işlemleri birbirleriyle bağdaştırma konusunda çok büyük ölçüde zorluklarla karşılaşabilirler. Bunun yanı sıra, global şirketlerin karşılaşabileceği bir diğer zorluk ise ülkelere özgü kültür ve düzenlemelerdir. [95]

Söz konusu büyük şirketler, kendi iç kontrol programlarının desteklediği uygulama yaklaşımının ve tutarlılığının tekdüzeliğinden faydalanma imkanına sahiptir.

Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek ve bu sistemin devamını sağlayabilmek için, şirketler aşağıda belirtilenleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar: [96]

- **Ortamın tamamıyla değiştiğinin kabul edilmesi gerekir**. Şirketler, daha çok çaba isteyen ve daha fazla mali sorumluluk gerektiren yeni bir yatım ve düzenleyici otorite ortamında faaliyet gösterdiklerini kabul etmelidirler.

---

[94] Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınevi, 5.basım ,2010, s.122
[95] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[96] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

- **Şirket içindeki iç kontrol anlayışının geliştirilmesi gereklidir**. Buradaki konu, şirketlerin, Sarbanes-Oxley gibi, iç kontrol düzenlemeleri çerçevesinde yüzeysel bir uyum yaklaşımı benimseyebildiği ancak bu tür bir yaklaşım, kontrollerin özünün önceliği yerine biçiminin ön plana çıkması nedeniyle hedefe ulaşamamasıdır.

- **Bir iç kontrol programı hazırlanmasının maliyeti dikkate alınmalıdır**. İyi bir iç kontrol, bir kereye mahsus bir gider değildir, bu daha çok iş yapış biçiminin maliyetinin tamamıyla değiştiren bir süreçtir.

İç kontrol bir taraftan riskleri azaltmaya yardımcı olurken, risklerin tamamını yok etmez. İç kontrol sadece şirketin hedeflerine ulaşıldığına dair mutlak değil makul bir güvenceyi sağlar. Ne de olsa iç kontrol insanları içeren işlemler üzerine kurulmuştur ve beşeri konularla ilgili tüm sınırlamalara tabidir. İç kontrol, kişilerin hileli yollara başvurması ve güvenliğin suiistimal edilmesi, çalışanlar arasında danışıklı dövüş gerçekleştirilmesi suretiyle kasten engellenebilir ya da sağlıksız alınan kararlar, dikkatsizlik, dalgınlık veya usul veya kuralların bozulması suretiyle istemeden ihlal edilebilir. [97]

Ayrıca, kaynak kısıtlamaları nedeniyle de iç kontrolün etkinliği azaltılabilir hatta ortadan kaldırılabilir. İç kontrol ile ilgili maliyetler ve faydalar düzenli bir şekilde yeniden değerlendirilmelidir. [98]

2.4. Coso Çerçevesi ve İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar

İç kontrol ile ilgili en geçerli tanım Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyon Komisyonu ("COSO") tarafından yapılmıştır. Buna göre:

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

---

[97] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[98] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

- Faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik,
- Finansal raporlama konusunda güvenilirlik,
- Mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.

COSO Çerçevesi, şirket yönetiminin başarılı bir iç kontrol yapısını sağlayan tüm faaliyetlerin yönetimi ve denetimiyle ilgili görevlerini kolaylaştırmak amacıyla, etkin iç kontrolü birbiriyle ilgili beş unsura dağıtır.

2.4.1. Kontrol Çevresi

Kontrol Ortamı; iç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsar, yani; tüm diğer unsurların var olduğu bir ortamdır. Kontrol ortamı, tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi kavramları içerir. Gücünün çoğunu, şirketin yönetim kurulu ve yönetici kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır. [99]

Yönetim ve çalışanlar, bütün bir organizasyon içinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir. Ortamı etkileyen faktörler; yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, yönetimin felsefesi ve is görme tarzı, organizasyonun yapısı, kurulusun organizasyon içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları, gözetim kuruluşları ile olan ilişkilerdir. [100]

2.4.2. Risk Değerlendirme/Belirleme

Risk Değerlendirmesi; ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik ilgili risklerin yönetim tarafından tanımlanmasını ve incelenmesini kapsar. Bir risk değerlendirme sürecinde her bir ticari faaliyet hedefi, en üst seviyeden (örneğin; "kar

[99] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[100] **Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve The IIA Research Foundation**, 2004:15.

eden bir işletme yönetmek") en alt seviyeye kadar (örneğin; "nakdi muhafaza etmek") belgelenir ve daha sonra hedefe ulaşmayı tehlikeye düşüren ya da engelleyen her bir risk tanımlanarak, önem sırasına göre düzenlenir. [101]

İç kontrol, kurulusun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir. [102]

2.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol Faaliyetleri; özellikle her bir kontrol hedefine yönelik olarak, yukarıda tanımlanan riskleri azaltmak amacıyla düzenlenir. Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan politikalar, kurallar ve uygulamalardır. [103]

2.4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve irtibat; kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmelerine izin veren bir biçim ve zaman çerçevesinde, yönetim kadrosu vasıtasıyla çalışanlara talimatları ulaştırarak, iç kontrolü destekler. Bu süreç tam tersi bir şekilde de yani; şirketin en alt seviyesinden başlayarak, şirket yönetimine ve yönetim kuruluna kadar oluşan sonuçlar, eksiklikler ya da meydana gelen olaylar ile ilgili bilginin iletilmesiyle de gerçekleşir.[104]

SAS 78'e göre bilgi sistemleri esas olarak bir çok kontrol faaliyetlerini devam ettirmek için gerekli bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bilgi sistemi, işlemleri ve koşulları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kayıt etmek ve raporlamak

---

[101] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[102] **Comptroller Of The Currency Administrator of National Banks (NB)**, "Internal Control Comptroller's Handbook**"** 2001:.8, s.24.
[103] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[104] Alpman, **a.g.e.** , (3 Haziran 2010)

için oluşturulan yöntemlerle isletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir.[105]

Bu yöntemlerin, bilişim teknolojilerindeki hızlı değişmeler paralelinde etkinliklerin sürdürülmesi için geliştirilmesi gerekmektedir.

Teknolojilerdeki değişiklikler ve bunun elektronik ticaret alanına uygulanması ve internet uygulamalarının yaygınlaşması yararlanılabilen ve uygulanması gereken spesifik kontrol faaliyetlerini değiştirmekteyse de, kontrole duyulan temel gereksinmeler önemini korumaktadır. [106]

İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. iletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akısı da iletişim kapsamına girer.

Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir.[107]

2.4.5. İzleme/Takip Etme

İzleme iç kontrol yapısının etkin şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemeye yönelik yöntemlerin kullanılmasıdır. SAS NO.78 göre izleme şöyle açıklanmaktadır:

İzleme, iç kontrolün zaman içindeki performansının kalitesini değerleme sürecidir. İzleme, kontrollerin oluşturulması ve çalıştırılmasını sürekli izlemeyi ve gerekli düzenlemeleri yapmayı kapsar. Bu süreç sürekli izleme eylemleri ve ayrı değerlendirmeler veya her ikisinin birlikte yapılması ile yerine getirilir. İzleme faaliyeti,

---

[105] Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2001, s.54.

[106] Mahmut Demirbaş, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1 s.167-188

[107] Doyrangöl, **ag.e.**, s.55.

sistemin sürekli izlenmesi, iç denetim bölümü ve işletme dışı kişi ve gruplar aracılığı ile yerine getirilir. [108]

İzleme faaliyeti sürekli ve ayrı ayrı değerlendirme seklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması seklinde de olabilir. Her iki yöntemde de yönetim, meydana gelen değişikliklerin yapısını, bunlarla ilgili riskleri ve kontrolleri yürüten personelin beceri ve tecrübesini göz önüne almalıdır. [109]

2.5. İç Kontrol Sisteminin Genel ve Özel Amaçları

2.5.1. Genel Amaçları

2.5.1.1. İşletme Varlıklarını Korumak

Geniş anlamda, varlıkların korunması işletmenin varlıklarının arzu edilmeyen durumlara karşı korunması amacıyla yönetim tarafından önceden alınan önlemlerdir. Bu önlemler ile mevcut varlıkların korunması ve yeni varlıkların kazanılması sağlanmış olur. Örneğin, belirli bir fiyattan bir ürünün satışına ilişkin bir yönetim kararı, satış karlı sonuçlanmadığı takdirde, varlıkların korunması açısından, bu satış başarısızlık olarak yorumlanır ve iç kontrolün yetersizliğinin bir göstergesi olarak kabul edilir. Aynı yorum, gereksiz veya yetersiz duran varlık harcamalarına, ürünün kalitesini bozan hammadde harcamalarına, satılamayacak mal alışlarına, etkisi olmayan reklam harcamalarına ilişkin yönetim kararları için de geçerlidir. İşletme yönetimi bazı duran varlıklara gereğinden fazla yatırım yaparsa, işletme tam kapasite ile çalıştığında bile, bu duran varlıklar atıl kapasitede kalacaktır. [110]

Sermayenin, çalışmayan duran varlıklara bağlanması, öz sermaye karlılığının azalması demektir. Bazı duran varlıklara yetersiz yatırım yapılması ise, işletme tam kapasitede çalıştırılmak istendiğinde bir kısım duran varlığın üretim kapasitesi, diğerlerine göre yetersiz kalacağından, üretim aksayacak veya işlemlerin tamamlanması

[108] Alpman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[109] Doyrangöl, **ag.e.**, s.55.
[110] Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi,** s.16.

gecikecektir. Kapasitenin düşük gerçekleşmesi, başka bir deyişle tüm duran varlıkların atıl kalması, karlılığın olması gereken tutardan düşük gerçekleşmesine neden olur. Bu durumda da varlıklar korunmamış demektir. İşletme yönetimi ucuz, fakat kalitesi düşük hammadde ve malzeme satın aldığında, kullanılan hammadde ve malzeme üretimde kayıplara yol açıyorsa veya ürünün kalitesini bozuyorsa, ürün kalitesinin bozukluğu ürünün satış fiyatını düşürüyorsa, satılabilme olasılığını azaltıyorsa, işletmenin uğradığı kayıplar nedeniyle varlıklar korunamamış demektir. [111]

İç kontrol sistemi, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen usul ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirir. Aynı zamanda, iç kontrol sistemi varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması; yangın, sel ve don gibi olaylara karşı varlıkların fiziksel korunması; duran varlıkların bakımının zamanında yapılması; hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi; savurganlığa ve varlıkların kötü kullanımına karşı hemen dikkati çekecek iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesiyle de ilgilidir.

2.5.1.2. Bilgilerin Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlamak

Muhasebe kontrolü açısından finansal kayıtların güvenilirliği finansal bilgilerin hem işletme içine hem de işletme dışına raporlanması ile ilgilidir.[112]

İşletme yöneticilerine iç raporlama, ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenirliğinin sağlanması, iç kontrolün kapsamına girer.

Satış politikalarını ve fiyatları belirleme; maliyetleri tahmin etme; bölümlere ve mamul türlerine göre başarı düzeyini ölçme gibi yönetim amaçları için bilgilerin doğruluk ve güvenirliğini sağlamak amacıyla gerekli sınıflandırmanın derecesi, doğruluğu ayrıntısı ve uygulamalar, dış raporlama amaçları için güvenirliği sağlamak amacıyla gerekli olanlardan daha önemlidir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin bir sonucu

[111] Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi,** s.16.
[112] Güredin, **Denetim**, s.170.

olarak belirlenen raporlama yöntemlerinin, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim kararları ile yatırım ve borç verme kararlarının alınması tehlikesini azaltmak için bu yöntemlerin önceden planlanması ve daha sonra büyük· bir dikkatle uygulanması gerekir. [113]

İç kontrol sistemi, bilgilerin sadece doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla kalmayıp, ayrıca bilgilerin karar alma zamanında hazır olmasını ve yeterli ölçüde açıklanmasını sağlayacak muhasebe yöntemlerini içermelidir.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade eder. Muhasebe bilgilerinin güvenirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmasını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade eder. [114]

2.5.1.3. Faaliyetlerin İlgili Yasalara, Şirket Politika ve Prosedürlerine Uygunluğunu Sağlamak

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden yönetim sorumludur. Bu amaca sorumlulukların işletme, bölüm ve kısım düzeyinde ayırımının yapılmasıyla bir ölçüde ulaşılır.

İşletme yönetimi; yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde gerçekleştirmek için yönetim politikaları kabul eder. Yönetim, kendi politikasını uygulama ve ne ölçüde gerçekleştiğini izlemek için kontrol usul ve yöntemleri kabul ederek bu usul ve yöntemleri işletme personeline iletir. [115]

İşletme personeli, bölüm ve kısım yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kaldığı ölçüde, yönetim politikalarına ve yasalara

---

[113] Güredin, **Denetim**, s.170.
[114] Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi,** s.16.
[115] Suzan Yağcı, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi" , (**Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2006), s:11

uygunluk sağlanır. Bu bakımdan, işletme faaliyetlerini ilgilendiren yasalarda değişiklik yapıldıkça, kontrol usul ve yöntemlerinde de değişiklik yapılması gerekir. [116]

İç kontrol sisteminin planlandığı gibi uygulanması, sistemin etkinliğini ifade eder. İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak şekilde sistemi yönlendirdiğinde, etkin kontrol mevcuttur. Sistemi yönlendirme, belirlenmiş amaçlara ulaşmaya ek olarak işlemleri yürütmek için yetki vermeyi; faaliyetlerin gözetimini, incelemeyi ve sorumlu kişilere raporlamayı; planlanmış faaliyetlerle gerçekleşmiş durumu karşılaştırmayı ve sistemin planlandığı gibi işlediğini kanıtlayacak işlemlerin yürütülüşüne ilişkin belge düzenini kurmayı kapsar. [117]

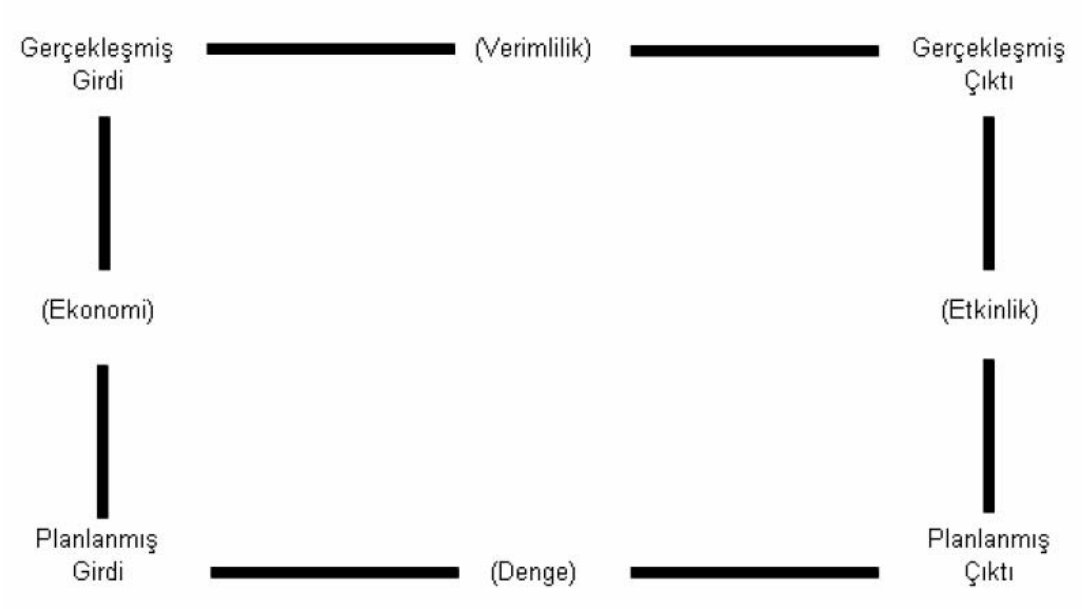
2.5.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılmasını Sağlamak

İşletme amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır. Kaynakların ekonomik kullanımı, amaçlara ve hedeflere, riskle uygun olan bir maliyette ulaşmak demektir. Başka bir deyişle, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar ekonomik (tutumlu) kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir. [118]

Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı ile faaliyet sonuçlarındaki etkinlik ilişkileri aşağıda Şekil 5' de gösterilmiştir. Verimlilik, gerçekleşmiş çıktı miktarının gerçekleşmiş girdi miktarına oranıdır. Ekonomi (tutumluluk), gerçekleşmiş girdinin maliyetinin planlanmış girdinin maliyetine oranıdır. Gerçekleşmiş çıktı planlanmış çıktıya ulaşmışsa veya aşılmışsa, etkinlik sağlanmış demektir. Denge, planlanmış girdi ile planlanmış çıktı arasındaki uyumu ifade etmektedir.

---

[116] Yağcı, **a.g.e**., s:11
[117] Yağcı, **a.g.e**., s:11
[118] Yağcı, **a.g.e**., s:11



Şekil 5: Verimlilik, Ekonomi, Etkinlik ve Denge İlişkileri

Kaynak: Kepekçi, Celal. İç Kontrol Sistemi, s.21.

İşletme yönetimi, bir faaliyetin ekonomik olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmesi için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyet standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli ve düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır. [119]

2.5.1.5. Şirket Yönetimi Tarafından Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

İşletme faaliyet sonuçlarının belirlenmiş amaçlara ve hedeflerle tutarlı olmasını sağlayacak ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülmesini gerçekleştirecek kontrol usul ve yöntemleri kabul edilmelidir.

[119] Yağcı, **a.g.e**., s:12

Kurumsal şirketlerin daha önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi, işletme faaliyetlerinde etkinlik olarak ifade edilir. Bir işletme, belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşmışsa, faaliyetlerde etkinlik o derecede sağlanmış demektir. İş programları etkinliği ölçmek için kullanılır. Programlarda planlanmış sonuçlar, gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılır ve faaliyetlerin etkinliği değerlendirilir. Örneğin, işletme bir aylık süre içinde A malından 1.000 birim üretmeyi planlamışsa ve ay sonunda 900 birim üretimi gerçekleştirmişse, faaliyetlerde etkinlik derecesi % 90'dır. [120]

2.5.2. Özel Amaçları

Amerikan Sertifikalı kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Denetim Standartlar Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan 78 no'lu ve "Bir Finansal Tabloda iç Kontrolün Göz Önüne Alınması (SAS.78 "Consideration of Internal Control in a Financial Statement)" başlıklı denetim standardında iç kontrol aşağıdaki gibi tanımlanmış bulunmaktadır.

"İç Kontrol Finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere ve isletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.[121]

SAS 55' e göre İç Kontrol Sistemi, bir işletmede aşağıda sırasıyla sayacağımız amaçların başarılmasıyla ilgili uygun güveni sağlamaya yönelik politikalar ve yordamlardan oluşur. Bu amaçlar; finansal raporlamanın güvenilirliği, kanun ve düzenlemelere uygunluk, Faaliyetlerin yeterliliği ve geçerliliğidir.

Bir İç Kontrol Sistemi, bu amaçlardan her birini yerine getirmek için çeşitli özel amaçlara, ilgili politikalara ve yordamlara sahip olabilir.

---

[120] Yağcı, **a.g.e**., s:12
[121] Doyrangöl, **a.g.e.**, s.48.

Yukarıda değindiğimiz iç kontrol amaçları genel bir çerçeve sunmaktadır. Uygulamada özellikle denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı iç kontrol amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

2.5.2.1. Geçerlilik

İç kontrol yapısı gerçek olmayan işlemlerin defter ve muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmiş olmalıdır.

Şayet bir işlem yetkisiz yapılıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma ihtimali vardır.

2.5.2.2. Eksiksiz Olma

Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol yordamları işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemelidir.

2.5.2.3. Kayıtların Uygunluğu

Gerçek işlemler uygun şekilde kayıtlara geçirilir. Kayıtlar bir zaman esasına gore özetlenir, nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme, sınıflandırma ve zamanlılık ayrı başlıklar halinde incelenecek kadar önemlidir. Değerlendirmede, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak için iç kontrol yordamlarından yararlanılır. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına uygunluk araştırılır.[122]

[122] James D. Wilson ve Steven j. Root, **Internal Auditing Manual**, 1992 , s.17.

Sınıflandırma, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap planının buna uygun hazırlanmış olmasını; zamanlılık ise, işlemlerin meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir. Aksi takdirde finansal tablolar yanlış düzenlenmiş olacaktır. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için kullanılan yöntem ne olursa olsun, sınıflandırmanın, nakletme ve özetlemenin doğruluğundan emin olmak için uygun kontrollere ihtiyaç vardır.

2.5.2.4. Varlıkları Koruma

Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ile kullanılmayan belgeler, kayıtlar güvenilir yerlerde saklanmalı, kilitli kasa gibi önlemler alınmalıdır.[123]

2.5.2.5. Mutabakat

Uygun zaman aralıklarıyla ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise araştırılmalı, gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır.[124]

Fiili durumla amaçlanan plan ile politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır. Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plan ve politikalara olan bağlılık artmış olacaktır.[125]

---

[123] Wilson ve Root, **a.g.e** , s.17.
[124] D.R. Carmichael ve John Willingham, **Auditing Concepts and Methods,** Book, 1995, s:152.
[125] Münevver Yılancı ve Şerafettin Sevim, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**, Biar Eğitim Yayınları, Yayın No: 13, Ankara, s.128.

2.6. Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Kurulurken Dikkat Edilmesi Gereken Faktörler

2.6.1. Projenin Tasarlanması

İç kontrol programıyla ilgili bir yönetim kadrosunun kurulması, iç kontrol programının yapılandırılması adına çok büyük önem taşır. Şirketin büyüklüğü ve karmaşıklığı, insan gücünün bu kadroya nasıl dağıtılması gerektiğini belirler. Küçük çaplı şirketlerde daha küçük bir örgütsel yapıya ihtiyaç duyulur; bu kadro yalnızca yarım zamanlı çalışan üyelerden, örneğin; bir proje müdürü ve buna destek verecek birkaç personelden, oluşabilir. Bununla birlikte, büyük şirketlerde ise tam zamanlı görevler için önemli sayıda personelin görevlendirilmesi gerekli olabilir. [126]

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama, "İç kontrol ortamı" adı verilmektedir. [127]Hâlihazırda iç kontrol grubu olan çoğu şirketin, iç kontrol programıyla ilgili ayrı bir yönetim kadrosunu oluşturması gerekli değildir. Ancak, şirketin yönetim kurulunun mevcut olan iç kontrol grubundaki personelin şirket tarafından seçilen aşamaları yürütebilecek yeterlikte olup, olmadığını değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu kadro oluşturulduktan sonra, bir proje planının tasarlanması gereklidir. Şirket yönetimi düzeyinde, tasarım süreci aşağıdaki konuları karara bağlamalıdır: [128]

- Proje hedefleri, proje çıktıları, kapsam, maliyet ve yaklaşım konusunda uzlaşarak, bununla ilgili olarak bir anlaşma düzenlemek,

- İhtiyaç duyulan kaynakların talep edilmesi durumunda sağlanacağı taahhüdü,

---

[126] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[127] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.123.
[128] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

- Dış kaynakların kullanılıp, kullanılmayacağına ilişkin bir düzenlemenin hazırlanması ve bu kaynakların işlevlerinin tanımlanması,

- İlerlemenin karşılaştırılabileceği bir proje tabanının olması,

- Projenin işletimi için kullanılan yöntem ve işlemler konusunda bir düzenleme yapılması.

İç kontrolün güvenilirliği genellikle aşağıda belirtilen niteliklerin işlevleri ile mümkündür: [129]

- Kontrollerin yapısal ve işlevsel etkinliği,

- Kontrollerin ve işlemlerin belgelenmesinin kapsamı,

- Çalışanların sorumluluğunda olan kontrol faaliyetlerinin şirket personeli tarafından bilinmesi,

- Bağımsız gözlem yapılması.

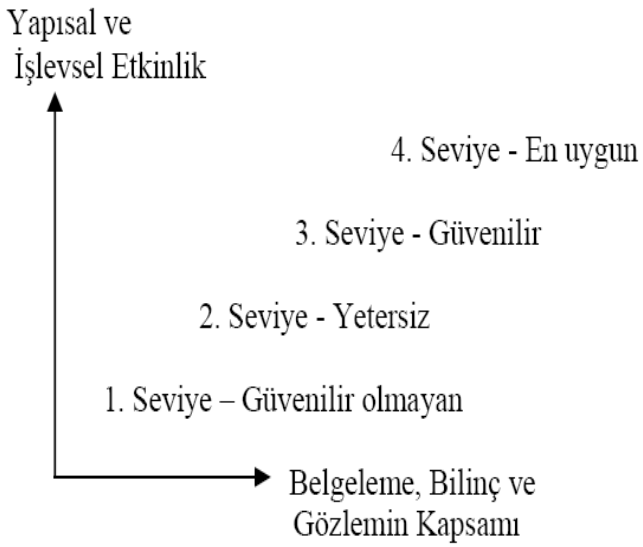
Bir proje planının oluşturulması ve geliştirilmesi sürecinde, iç kontrol programıyla ilgili yönetim kadrosunun İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi gibi bir aracı kullanması yararlı olur. [130]

İç kontrol yapısı aracılığı ile oluşturulan kontroller, sürekli olarak işletme yönetimi tarafından izlenmelidir. Yapının gerektiği gibi işleyip işlemediğini ve amaca ulaşıp ulaşmadığını öğrenmek ve değerlendirmek yönetimin görevleri içindedir. [131]

Bu amaçla yönetim, bütçeler ve çeşitli tahmin yöntemleri aracılığı ile kontrol görevlerini yerine getirmelidir. Bu aşamada yönetimin yükünü iç denetçiler önemli ölçüde azalmaktadır. [132]

---

[129] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[130] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[131] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.125.
[132] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.125.



Şekil 6: İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi

Kaynak: http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/Makaleler/ IcKontrolSisteminin EtkinliginiSaglanması.pdf

İç kontrolün güvenilirlik derecesini görsel olarak tanımlayan bu yöntem, planın oluşturulduğu herhangi bir birime uygulanabilir (örneğin; bir bütün, tek bir ticari birim ya da bağlı ortaklık olan bir şirket). Bir önceki sayfada sunulan İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi'ne ilişkin düzenleme, iç kontrol güvenilirliğini tabloda sıralanan niteliklere göre dört gruba ayırmak amacıyla tasarlanmıştır: [133]

(1)güvenilir olmayan, (2) yetersiz, (3) güvenilir, ve (4) en uygun.

[133] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

Proje ekibi İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi'ni kullanırken, değerlendirilen birimin niteliklerini dikkatli bir şekilde belirlemeli ve değerlendirilen birimin iç kontrol statüsüne en yakın olan seviyeyi belirtmelidir. [134]

İç kontrolün güvenilmez (1. Seviye) ya da yetersiz (2. Seviye) olarak sınıflandırıldığı durumlarda, iç kontrol yapısının yetersiz olması muhtemeldir. Bu tür durumlarda, proje ekibinin proje planını bir an önce uygulamaya koyması gereklidir. [135]

Şirketin iç kontrolünün yeterli olduğunu belirten 3. Seviye'deki bilgiler iç kontrol etkinliği için en son nokta değildir. En son nokta, kurumsal yönetimin etkin kontrol faaliyetleriyle ilişkili olduğu 4. seviye'dir.

2.6.2. Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi

Bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaşmasındaki başlangıç noktası, yönetimin bu olaya bakışı ve inancıdır. Yönetimin iç kontrol yapısının gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi, başarılı olmanın ön koşuludur. [136]

Yazılı politikalar ve kurallar önemli olup, iç kontrol yapısının etkinliğinde büyük bir rol oynadığı kadar, daha az maddi katkıları olan kültür, tutum ve davranış (üçü bir arada kontrol ortamı olarak ifade edilir) da önemlidir. Şirkette çalışanların yeterlilikleri, etik değerleri ve dürüstlük kriterleri, şirket yönetiminin felsefesi ve işletim tarzı, yetki ve sorumlulukların görevlendirilmesi ve yönetim kurulunca gösterilen dikkat ve yönlendirmeler gibi unsurlar kontrol ortamına katkıda bulunulur. İç kontrolün tüm diğer unsurlarının temelini kontrol ortamı oluşturur.

Denetçi öncelikle yönetimin iç kontrol yapısına bakış açısını, yaklaşımını ve ciddiyetini anlamaya çalışacaktır. Diğer önemli bir nokta olarak işletmenin

---

[134] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[135] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[136] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.123.

organizasyon yapısını tanıyacaktır. Örneğin organizasyon yapısı ile ilgili olarak araştırma yapılacak, örgütlenme biçimi ve bunlarla ilgili belgeler incelenecektir. [137]

Kontrol ortamının anlaşılmasını için kültürel bir değerlendirme yapmak gereklidir. Şirket içindeki üst düzey yöneticiler ile çalışanlar genelinde bir anket düzenlenmesi, şirket çalışanlarının şirketin etkin bir iç kontrol ortamının yaratması konusundaki tutumları hakkında bir fikir verebilir.

- İç kontrolün öneminin belirtilmesi ve duyurulması,
- Etik Davranışlar ve Uyum Programını desteklemek,
- Üst yönetimden başlayarak olabilecek en uygun tutumu takınmak,
- Eğitim programlarıyla birlikte bilinci geliştiren programlar düzenlemek,
- Açık iletişim için kanallar oluşturmak.

Diğer bir yandan, kültürel değerlendirme sonuçlarının şirketin sağlam ve güçlü bir kontrol ortamına sahip olduğunu belirtmesi, iç kontrol programının yapılandırılması için güçlü temellerin olacağına işaret eder.

2.6.3. Kapsamın Değerlendirilmesi

Kapsamın belirlenme işleminin amacı, finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen risklerin tanımlanması ve envantere kaydedilmesidir. Bu, iç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosunun bu tür risklere yönelik kontrolleri belirlemesine ve uygulamasına izin vermektedir. Bazı şirketlerin halihazırda resmi ya da gayri resmi bir risk değerlendirme programlarını uygulamalarına rağmen, bu tür programların finansal ve açıklamayla ilgili risklerin tümünün belirlenme süreçlerini tam

[137] Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.133.

olarak kapsamasını sağlamak amacıyla proje ekibi tarafından yeniden gözden geçirilmeleri gerekmektedir. [138]

Kontrol prosedürlerinin incelenmesi ve tanınması işlemleri diğer tanıma işlemlerine göre daha fazla işletme içi çalışmalarına yöneliktir. Denetçi bu aşamada işletme içinde dolaşarak çalışan personeli araştırır, düzenlenmiş belgeleri gözden geçirir ve işlemlerin akış sürecini gözler. [139]Proje ekibi, kapsam belirleme işlemine, işletmenin tüm önemli faaliyet birimlerini, bulundukları yerleri ve bağlı ortaklıklarını saptayarak başlamalıdır. Daha sonra yönetimde yer alan personel ile bu faaliyet birimleri hakkında görüşmeler yaparak, şirketin doğru bir şekilde finansal ve finansal olmayan bilgileri raporlamasını olumsuz yönde etkileyecek finansal raporlama ve açıklamayla ilgili riskleri saptamalıdır. Finansal ve finansal olmayan bu bilgileri içeren tutarların ve açıklamaların tümü doğru, tam, kesin ve geçerlilik kriterlerine uygun olarak hazırlanmalıdır.

Şirket yönetimi görüşmeler sırasında, diğer şeylerin yanı sıra, aşağıdakiler ile ilgili bilgileri belirtmelidir: [140]

- Şirketin ticari faaliyet hedeflerine ulaşmasını engelleyecek olan riskler,
- Aşağıdakileri dikkate alarak, finansal ve açıklamayla ilgili riskler:
  - Dış kaynaklı uygulamalar ve işlemlerin de dahil olduğu önemli faaliyet işlemleri ve sistemleri,
  - Sistematik olmayan riskler ve işlemler (örneğin; muhasebe kayıtları ve sözleşmelere ilişkin muhasebeleştirme işlemleri),
  - Önemli muhasebe standartları,
  - Sektör düzenlemeleri,
  - Şirket politikaları ve kurallarıyla uyum içinde olmayan durumlar,

[138] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[139] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.134.
[140] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

- Çok büyük ölçüde yargıya tabi olan tahminlerle ilgili olaylar,
- Önemli bilgi sistemleri ve teknolojileri,
- Şirketin kontrolü geçersiz kıldığı durumlar.

Daha sonra proje ekibi, şirketin iç kontrol etkinliğini hesaba katmadan, potansiyel olumsuz etkinin olasılığını ve bu durumla bağdaştırılan önemini dikkate alarak, tanımlanmış finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen risklerin her birini belgelemeli ve önem sırasına göre düzenlemelidir.

Finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen riskleri önem sırasına göre düzenlerken göz önünde bulundurulacak hususlar aşağıdadır: [141]

- Şirketle ilgili olan riskler,
- Mali tablolardaki önem,
- Meydana gelme olasılığı.

2.6.4. Kontrol Merkezinin Oluşturulması

Kontrol merkezi, iç kontrolle ilişkili olan bilgiler ve faaliyetlere yönelik olarak bir takas odası gibi hizmet verecektir. Kontrol hedefleri ve kontrol faaliyetlerinin yapısı ve uygulanması ile ilgili belgelerin yanı sıra bu tür faaliyetlerin işlevsel etkinliğini test eden yöntemleri kapsayacaktır.

Kontrol merkezini oluşturmak için aşağıdaki aşamaların gerçekleşmesi gereklidir: [142]

- Önemli kontrol hedeflerinin tanımlanması,
- Mevcut kontrol hedefleriyle kontrol faaliyetlerinin eşleştirilmesi,

[141] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[142] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

- Gerekli kontrollerin olmadığı ve bu kontrollerin yapılmasının gerekli olduğu alanların belirlenmesi.

➢ Önemli Kontrol Hedeflerinin Tanımlanması: Kapsam belirleme işlemi sonucunda, önemli finansal raporlama ve açıklamayla ilgili risk envanteri oluşturulmalıdır. İç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosu, bu riskler üzerinde düzenli bir çalışma yürüterek, önemli kontrol hedeflerini belirlemelidir. Kontrol hedefi, şirket yönetiminin ulaşmak istediği hedefi ifade eder. Finansal raporlamada, aşağıdakiler yüksek dereceli kontrol hedeflerine örnek olarak verilmiştir:

- Yetki: İşlemler şirket yönetiminin genel ya da özel yetkisine göre gerçekleştirilir.

- Kayıt: Yetki verilen tüm işlemler, finansal tablo düzenlemesine izin veren genel kabul görmüş muhasebe kuralları doğrultusunda, doğru tutarlarıyla, doğru zaman dilimleriyle ve uygun hesap içinde kayıt altına alınır.

- Koruma: Varlıkların maddi olarak muhafaza edilmesinin sorumluluğu, ilgili kayıt tutma işlemlerinden bağımsız olarak görevlendirilen çalışanlara verilmiştir.

- Mutabakat: Kayıt altına alınmış varlıklar ile mevcut olan varlıklar arasında belirli aralıklarda karşılaştırma yapılır ve oluşabilecek herhangi bir farkın düzeltilmesi için gerekli önlemler alınır.

Denetçi bu noktada her bir işlem türünden bir veya daha fazla örnek seçerek bunların izini sürer.Örneğin kayıtlara geçmiş bir satış işlemini ele alarak geriye kaynak belgelere ulaşmaya çalışır. [143]

Mevcut Kontrol Hedefleriyle Kontrol Faaliyetlerini Eşleştirmek: Kontrol faaliyetleri, şirketin belirlenen kontrol hedeflerine ulaşmasını destekleyen politikalar ve kurallardır. Kontrol faaliyetleri ticari faaliyetlerin içinde yer almalı ve finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen riskleri makul bir seviyeyi indirmelidir.

[143] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.134.

Kontrol faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir: [144]

- Onaylar, yetkiler ve teyitler,
- Doğrudan işlevsel veya etkinlik yönetimi,
- Performans göstergelerinin yeniden incelenmesi,
- Varlıkların teminatı,
- Görev ayrımı,
- Bilgi sistem kontrolleri.

Bu aşamanın amacı, işletme içinde uygulanan mevcut kontrol faaliyetlerini envantere kaydetmek ve bunları bir önceki aşamada belirlenen kontrol faaliyetleriyle eşleştirmektir.

Gerekli kontrollerin olmadığı ve bu kontrollerin yapılmasının gerekli olduğu alanların belirlenmesi: Mevcut olan tüm kontrol faaliyetleriyle, kontrol hedefleri eşleştirildiğinde, mevcut olmayan kontrol faaliyetlerine denk gelen kontrol hedeflerinin olması muhtemeldir. Bu eksiklikler belirlenmeli ve önlem almak adına belgelenmelidir. [145]

Ya da bunun tam aksine, bir hedefle eşleşmemiş olan belirlenmiş kontrol faaliyetleri olabilir. Bu bağlamda, bunlar gerekli olmayan ve elimine edilebilen kontrol faaliyetleridir ya da gerekli bir kontrol hedefinin belirlenemediğinin bir göstergesidir.

Denetçi başlangıç aşamasında, işletmeniniç kontrol ortamını ve muhasebe sistemini inceleyip tanıdıktan sonra genel olarak bir görüşe ulaşabilmektedir. [146] Yukarıda ifade edilen tüm eksiklikler, öncelik sırasında en başta olan kontrol hedeflerinden başlayarak, tüm önemli kontrol hedefleriyle eşleşen kontrol faaliyetleri

[144] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[145] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[146] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.134.

olana kadar, düzenli bir işleme tabi tutularak, bunlar için önlem alınmalı ve düzeltilmelidir. [147]

2.6.5. Başlangıç Testleri ile Devam Eden Testlerin Yapılması

İşletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi ve tanınması sonucunda denetçi işletmeyi denetlenebilir bulduğu anda başlangıç kontrol risk düzeyini belirleme aşamasına gelmiş olur. [148] Kontrol merkezi oluşturulduktan sonra, kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliğinin değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirme, kontrolleri uygulayan kişiler, şirket yönetimi ya da iç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosu tarafından yapılabilir. Söz konusu başlangıç testlerinin amaçları aşağıdaki gibidir: [149]

- Kontrol faaliyetlerinin düzgün bir şekilde işlevlerini yerine getirmelerinin sağlanması,

- İç kontrole dair eksikliklerin yapılan testlerle ortaya çıkmaları durumunda, eksiklikleri önlemek ve düzeltmek için bilgi sağlanması,

- Şirket yönetiminin üç aylık ve yıllık değerlendirmelerine yardımcı olmak için tutarlı testlerin yapılabilmesi için bir program geliştirilmesi.

En son değerleme döneminden itibaren önemli bir değişikliğin olmadığını belirtmek amacıyla iç kontrol yapısının analizi yapılır. Önemli ticari gelişmeler veya örgütsel değişikliklerin olması durumunda (örneğin; elde edinim işlemi), bu değişiklikleri belirtmek suretiyle iç kontrol yapısını değiştirmek için yukarıdaki aşamaların yinelenmesi gereklidir.

Bu durumda, kontrol faaliyetlerinden sorumlu olan kişiler, kişinin kendi kendini değerlendirdiği resmi bir iç kontrol testinin bir parçası olarak kendi etkinliğini değerlendirmelidir. Bu değerlendirme işleminin bir parçası olarak, bireysel kontrol

[147] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[148] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.143.
[149] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

faaliyetlerinin işlevsel etkinliği teste tabi tutulmalı ve buna uygun belgeleme yapılmalı ve saklanmalıdır. [150]

2.6.6. Gözlem

Bir işletmede, yönetim kurulu üst kontrol birimi olarak görev yapmaktadır. İç kontrol yapısı ile ilgili raporların çoğunluğu yönetim kuruluna gelmektedir. İşletemede iç denetim işlevini yerine getiren denetim komitesi, iç kontrol yapısının işletmenin gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda sürekli olarak inceleme yapar. Sonuçları yönetim kuruluna aktarır. [151]

Birçok şirket için, iç kontrol yapısının etkinliğinin gözlemlenmesi ve raporlanmasında iç denetim bölümünün önemi çok büyüktür. İç denetim bölümü olmayan şirketler, anılan görevleri yerine getirebilmek için iç kontrol programıyla ilgili bir yönetim kadrosu oluşturmayı göz önünde bulundurmalıdır.

Yer alması gereken gözlemlenebilir faaliyetler aşağıdakileri içerir: [152]

- Kontrol merkezinde bulunan verilerin yeterliliğinin bağımsız değerlendirmesi,
- Testlerin doğru, tam ve zamanında yapıldığına dair teyit,
- Kontrol faaliyetlerini değerlendiren kişilerin bu değerlendirmeyi uygun bir şekilde ve zamanında yaptığına dair onay ile bu tür onayın sonuçlarının tam olarak anlaşılması,
- Doğru ve tam bir belgelemenin yapıldığına dair onay.

---

[150] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)
[151] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.124.
[152] Alpman, **a.g.e**. , (3 Haziran 2010)

2.6.7. Risk

Risk, istenilmeyen bir olayın veya olaylar setinin ortaya çıkma olasılığıdır.

Risk kelimesi çoğunlukla negatif veya istenilmeyen bir olayı ifade etmektedir. Risk kelimesi işletmeler açısından ele alındığında başarılı olmak yerine başarısız olmak ihtimalini ifade eder.[153]

Kuvvetli bir işletme yönetimi bu risklerin belirlenmesini ve mümkün olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanmasını gerektirir. iç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir. Yönetim tarafından "bu risklerden kaçınılamayacağı kabul edildikten sonra, bu riskleri azaltmak için kontrol sistemi kurulmalıdır.

2.6.8. Maliyet

İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması işletme içinde bürokrasiyi arttırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Ayrıca, bürokratik işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, karlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalışmasında işletmenin katlandığı bu kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetidir. İşletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar. [154]

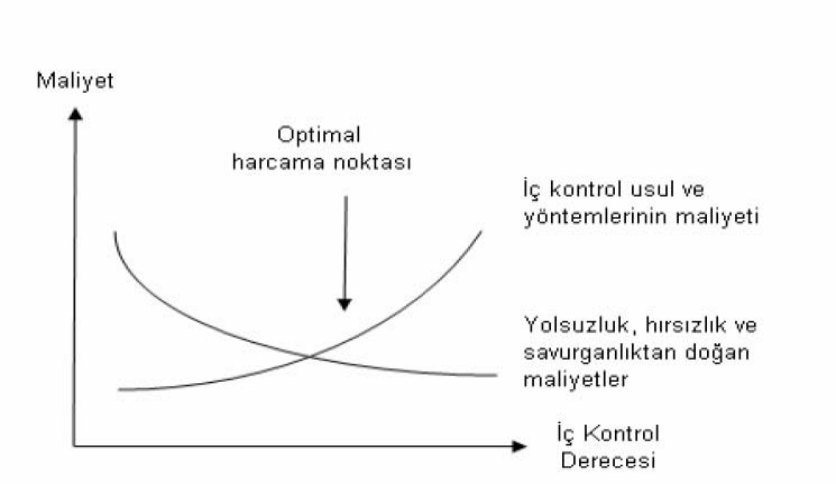
İç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda, iç kontrol sisteminin tanımında belirtilen amaçlara ulaşmada başarısızlık olasılığının azaltılmasıyla tasarruf edilen maliyetlerdir. Başka bir

[153] Ali İhsan Karacan, **Bankacılık ve Kriz,** Ankara: Creative Yayıncılık, 2001, s.19.
[154] Yağcı, **a.g.e.,** s.14.

deyişle fayda, yönetimde yanlış kararların alınmasının ve hırsızlık, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi ile bunlardan doğmasına engel olunan zarar miktarıdır.

İşletmede iç kontrol usul ve yöntemlerinin gittikçe daha fazla uygulanması ile yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararlar da giderek azalır, fakat hiçbir şekilde bu zararlar sıfıra inmez. Ne kadar sağlam bir iç kontrol sistemi kurulursa kurulsun, önceden tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen kayıplar her işletmede olacaktır.

Fayda ve maliyet ilişkisi Şekil 7' de gösterilmiştir. İç kontrolle tasarruf edilen ve katlanılan maliyetlerin kesiştiği noktaya kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına devam edilmelidir. Çünkü, bu noktaya kadar iç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti, bu usul ve yöntemlerin sağladığı faydadan düşüktür. Kesişme noktasından sonra sisteme eklenen kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti bunların faydasını aşmaktadır ve giderek eklenen iç kontrol usul ve yöntemlerin maliyeti ile faydası arasındaki fark büyümektedir. Kesişme noktası iç kontrol için yapılacak harcamaların optimal noktasıdır.



Şekil 7: İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Kaynak: Kepekçi, Celal. İç Kontrol Sistemi, s.14.

Fayda ve maliyet ilişkisi iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında göz önünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyetin kesin olarak ölçülmesi genellikle mümkün değildir. Fayda ve maliyet ilişkisini değerleme, yönetimin yargısına, katlanılan ve tasarruf edilen maliyetleri tahmin etmesine bağlıdır.[155]

Bununla birlikte, iç kontrol sistemi oluşturulurken koşullarda zamanla meydana gelecek değişikliklerin kontrol önlemlerini zayıflatabileceği ve kontrol maliyetlerini de arttırabileceği göz önünde tutularak, iç kontrol sistemleri kurulurken her zaman insan faktörünün sistemin en önemli parçası olduğu unutulmamalıdır. İç kontrol usul ve yöntemlerinden daha fazla verim alınabilmesi ve değişen koşullarda iç kontrol sisteminin etkinliğini koruyabilmesi için işletme, çalışanlarına kontrol kültürü aşılanması, iç kontrol sisteminin düşünsel yönünü oluşturmalıdır.[156]

2.6.9. Yönetimin Sorumluluğu

Bir işletmedeki tüm iç kontrollerin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi sorumluluğu yönetime aittir. [157] Büyük işletmelerde üst düzeydeki yöneticiler, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilişkiye sahip olma olanağını bulamamaktadırlar. Bu nedenle yöneticiler savurganlıkları ve yolsuzlukları en aza indirecek verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında esas sorumluluğa sahiptirler. Sorumluluk, örgüt planın yapılmasında, her bölümü içinde görev dağıtımının gözden geçirilmesinde, onaylanmasında ve iç kontrol usul ve yöntemlerinin karşılıklı ilişkilerinin kurulmasında görülür.

İç kontrol sistemi kurulduktan sonra, sistemin fonksiyonlarını belirlendiği şekliyle yerine getirip getirmediğini görmek için kontrol sistemi, yönetim tarafından

---

[155] Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi,** s.13.
[156] Kenneth Marshall, **Internal Controls and Derivatives**, The CPA Journal, Oct. 1995, s.6.
[157] Murat Azaltun, **Otel işletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir:A.Ü.Yayınları, 1999, s.17.

sürekli gözden geçirilmeli ve işletmenin çalışma koşullarındaki değişikliklere uygun olarak düzeltmeler yapılmalıdır.[158]

2.6.10. Önleyici Özellik Taşıması

Bir işlemin muhasebeleştirilme sürecindeki kontroller; önleyici, ortaya çıkarıcı ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırılabilir.

Önleyici kontroller, hata ve hile daha gerçekleşmeden önüne geçilmesidir.

Ortaya çıkarıcı kontroller meydana gelmiş hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Düzeltici kontroller ise, hataların düzeltilmesinde kullanılırlar.

İç kontrol sistemi hem önleyici hem de ortaya çıkarıcı özellik taşıyabilir. İç kontrol sisteminin ortaya çıkarıcı bir nitelik taşımaktan öte önleyici bir özellik taşıması daha uygundur. Her ne kadar bir yönetici için, işletmeden hırsızlık yapan birisinin yakalanmasının ve cezalandırılmasının sağlanması önemli ise de, geliştireceği etkin prosedürlerle hırsızlık yapılabilecek fırsatın ortadan kaldırılması gerçek başarı olacaktır.[159]

2.6.11. Sistemde Mevcut Sınırlamalar Olması

İç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanmış ve işletiliyor olsa da bir işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında sadece makul düzeyde güvence sağlar. İç kontrol sisteminin başarısı, bu süreçte karar verme aşamasındaki kişisel kararların hatalı olabilmesi ve bu hatalardan dolayı bir takım aksamalar ortaya çıkması gibi, iç kontrol sisteminin doğasında olan sınırlamalardan etkilenir. [160]

Bu kapsamda; bilişim sistemi personeli bir satış işleminin tam olarak nasıl gerçekleştiğini anlayamamışsa bu işletim sisteminin de yeni ürün seviyesi için hatalı

[158] Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, s.13.
[159] Azaltun, **a.g.e.**, s.17.
[160] Davut Pehlivanlı, **Modern İç Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s.50.

tasarım değişiklikleri yapabilir. Diğer taraftan bu değişiklik tasarımı doğru olarak yapılmış olsa bile tasarımı program diline çeviren personel tarafından yanlış anlaşılabilir. Ayrıca, bilişim sistemleri tarafından üretilmiş olan bilgilerin kullanımında da hatalar söz konusu olabilir. Bu kapsamda; otomasyona dayalı kontroller belli bir tutarın üstündeki işlemlerin işletme yönetimi tarafından gözden geçirilmesine imkan vermek bildirmek için tasarlanmışken, işletme yöneticileri bu raporların amaçlarını anlamayabilir, dolayısıyla gözden geçirme sırasında ya da olağan dışı hususların incelenmesinde sistem başarısız olabilir. [161]

Nispeten küçük işletmelerde çalışan sayısının azlığı nedeniyle görev dağılımı, iç kontrol sisteminin gerektirdiği görevlerin ayrılığı ilkesine uygun yapılmamış olabilir. İç kontrol sisteminin etkisiz kılınması, büyük ölçüde işletmenin hakim ortağı – yönetiminin iç kontrol sistemine ilişkin tutumuna bağlıdır. [162]

Diğer bir sınırlama ise, işletmelerin içinde bulunduğu çevrenin statik olmamasıdır. Değişken koşullar yüzünden kontrol usul ve yöntemleri yetersiz kalabilir.

Örneğin, kilit düzeydeki bir personelin istifası veya emekli olması, bilgisayar sistemine geçilmesi veya bilgisayar sisteminde değişiklik yapılması mevcut iç kontrol sisteminde de büyük değişiklik yapılmasını gerektirecektir.

2.6.12. Özel Kontrol Amaçlarının Belirlenmesi

Muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasında işlemlere ve varlıklara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır:

1. İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.

2. İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.

---

[161] Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.50.
[162] Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.50.

3. Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.

Mevcut varlıklar belirli aralıklarla sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir.[163]

Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet devrelerine göre bölümlemek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir.

Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

Uygulamada iç kontrol sisteminin genel amaçlarının daha ayrıntılı bir listesinin yapılmasını yararlı bulmaktadır. Aşağıda verilen kontrol amaçları listesi, genel nitelikte olmakla birlikte, daha ayrıntılı düzenlenmiştir. [164]

ı. Yetki: İşlemler yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir. Yetkisiz bir kişi tarafından yapılan işlem, varlıkların kaybına yol açabilir. İç kontrol sistemi, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır.

ıı. Gerçeklik: Kayıtlar, işletmenin gerçek işlemlerini göstermelidir. İç kontrol sistemi hayali işlemlerin gerçekmiş gibi kaydedilmesine izin vermemelidir.

ııı. Bütünlük: Tüm işlemler kaydedilmelidir. İç kontrol sistemi bazı işlemlerin kayıt dışı bırakılmasına izin vermemelidir.

ıv. Değerleme: İşlemler, tutar bakımından doğru olarak kaydedilmelidir.

[163] Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, s.64.
[164] Yağcı, **a.g.e.**,s:18-19.

Bir işlemin tutarını hesaplamada ve kaydetmede, kaydın çeşitli safhalarında yapılabilecek hatalardan kaçınmak için gerekli usul ve yöntemler iç kontrol sisteminde bulunmalıdır.

v. Sınıflandırma: İşlemler, doğru olarak sınıflandırılmalıdır. Mali tabloların doğru olarak sunulması için işlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır.

vı. Zamanlılık: İşlemlerin, gerçekleştiği zamandan önceki veya sonraki döneme kaydedilmesi, mali tablolarda tutarların yanlış gösterilmesine yol açar.

vıı. Varlıkları Koruma: Varlıklara erişim görevli personelle sınırlandırılmalı ve varlıkların fiziksel korunmasından sorumlu personel, kaydetme, belgeleri onaylama ve işlemleri yürütme fonksiyonlarından bağımsız olmalıdır (işbölümü).

vıı. Mutabakat: Muhasebe ve sorumluluk kayıtları, ilgili varlıklarla zaman zaman karşılaştırılmalı, ana hesaplar yardımcı hesaplarla karşılaştırılmalı, belirlenen farklar soruşturulmalı ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmalı ve düzeltici önlemler alınmalıdır.

2.7. İşletmelerde İç Denetim Sistemi

2.7.1. İç Denetim Kavramı

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanımıyla iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. İç Denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.[165]

[165] Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=51:letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri&catid=34:ic-denetim&Itemid=18 (3 Haziran 2010)

2.7.2. İç Denetimin Önemi

Şirket ve kurumlarda iç denetim; risk ve kontrol değerleme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç Denetim faaliyetinin çok yönlü kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini içerir. Bu işlev ve kapsam özellikleri ile iç denetim; şirket ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez, olmazsa olmaz faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. [166]

İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır.

Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır. [167]

2.7.3. İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri

Bu kapsamda İç Denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır. İç Denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları

[166] Uzun, "İç Denetim Nedir", (3 Haziran 2010)
[167] Uzun, "İç Denetim Nedir", (3 Haziran 2010)

bulunmaktadır. İşin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılması konusunda görüş ve önerileri ile iç denetim faaliyeti şirket ve kurumlara katma değer sağlar. İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. Kısaca, karlılık ve verimliliğin güvencesi denetlenebilir olmaktır.[168]

Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir. Kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, iç iletişim, iyi uygulamaların paylaşılması, katma değer yaratılmasında rolü olduğunu görüyoruz. [169]

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.

İç denetim işletme içinde kurmaylık işlevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür. [170] Denetim sonuçları işletme yönetimine raporlanır. Finans tabloların bağımsız denetimi üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin dürüstlüğünü saptamaya yönelik iken, iç denetim faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgilenir. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda tavsiyelerde bulunur. İç denetim aynı zamanda işletmede görevli kişilerin tutumu ve davranışlarını da denetler. Aslında denetimin konusu doğrudan doğruya insan değildir. Denetimin konusu tamamlanmış faaliyetlerin geriye dönülerek yeniden gözden geçirilmesidir. Ancak bu faaliyetler işletmede kişiler tarafından tamamlanıp yerine getirildiği için, dolaylı yoldan bu kişilerinde denetimi yapılmış olmaktadır. Özellikle etkinlik ve

[168] Uzun, "İşletmeletde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", (3 Haziran 2010)
[169] Uzun, "İşletmeletde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri", (3 Haziran 2010)
[170] Güredin, **Denetim**, s.14.

verimliliğin denetiminde bu durum daha belirgin olmaktadır. İşletmede çalışanlar iç denetçinin kendilerinin saptanmış işletme politikalarına, planlara, ve yönergelere ne dereceye kadar uyum göstermiş olduklarını ölçeceğini bildiklerinden, davranış ve faaliyetlerini bu yönde düzenlemeye çaba harcayacaklardır.

İç denetim, mali tablolar denetiminde, gerek uygunluk denetiminden gerekse faaliyet denetiminden oldukça geniş kapsamlıdır.

İç denetim, bir organizasyon yapısı içinde bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu için kurulan ve kurumun faaliyetlerini kontrol ve değerlendirme hizmetlerini sunan bir birimdir. [171]

Bu açıdan bakıldığında iç denetim; organizasyon içinde bağımsız olarak kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir fonksiyondur. İç denetimin amacı gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmede yardımcı olmaktır. İç denetim yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. [172]

Genel anlamda işletme ile ilgili her türlü faaliyet iç denetim kapsamındadır. ancak iç denetim sisteminin kapsamı belirlenirken mali tablolar denetimi uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de göz önünde bulundurmak gerekir. Zira bu denetimlerde işletme içinde yürütülen denetimler olmakla birlikte faaliyet olarak birbirinden farklıdır.

Mali Tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Bu tür denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını

---

[171] **İç Denetim Enstitüsü**, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:2, İMKB'nin katkılarıyla, Tasarım Matbaacılık, İstanbul, Mart 1998, s.8

[172] Ali Kamil Uzun, "Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi", **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, Yıl:1, Sayı:6, Nisan-Mayıs 1999, s.68

doğru dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.[173]

Mali tablolar muhasebe sisteminde yer alan ve dönem faaliyet sonuçlarının özetlenmesiyle elde edilen tablolardır. Muhasebe kayıtlarında yapılacak bir hata doğal olarak mali tabloları da etkileyecektir. İç denetim muhasebe bilgilerinin, muhasebe kayıtlarının, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin doğru ve güvenilir olup olmadıklarını, kayıt tekniği, uygulanan hesap planı ve kayıt ortamları ile bu bilgi ve ortamlardan üretilen bilgi, belge ve raporların incelenmesi ile gerçekleştirilecektir.

Diğer bir açıdan iç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. [174]

İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/ danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur. [175]

İç denetimin uygunluk denetimi yönünü ise, iç kontrol sisteminin etkinliğinin oluşturduğunu söylemek mümkündür. Uygunluk denetimi açıklanırken işletme ile ilgili finansal nitelikli olan ve olmayan tüm faaliyetlerin iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş kıstaslara, yönetimin kararlarına, politikalara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunu denetlemek olduğu belirtilmişti. Uygunluk denetiminin başarısı şüphesiz sistemin istikrarlı ve düzenli şekilde işlemesine bağlıdır. İç denetimin uygunluk denetimine yönelik iç kontrol sisteminin etkinliğini veya etkinsizliğini değerlemektir.

İç denetiminin faaliyet denetimi yönünü ise, verimlilik denetimi oluşturacaktır. İşletme varlıklarının ve kaynaklarının verimli şekilde kullanılması işletmenin varlığını sürdürebilmesi, karlılığını ve rekabet gücünü artırabilinmesi için zorunludur.

---

[173] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.27.
[174] Güredin, **Denetim**, s.15.
[175] Güredin, **Denetim**, s.15.

Faaliyet Denetimi salt muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. [176] Örneğin işgücü maliyetlerindeki yükseklik standartların olması gerekenden daha düşük tespit edilmiş olmasından veya işgücünün verimsiz kullanımından, personel politikasındaki hatalardan, işgücünün kalifiye olmamasından vb nedenlerden kaynaklanabilir.

Genel bir bakış açısından İç denetimin kapsamını; [177]

- İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetim sistem ve yöntemleri uygulamasının incelenmesi,
- Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Bankanın kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- Kanuni düzenlemeler ile etik kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesi,
- Raporlamanın doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının kontrol edilmesi,
- Hem işlemlerin hem de belirli iç kontrol usullerinin işleyişinin kontrol edilmesi ve özel incelemelerin yapılması şeklinde özetlemek mümkündür.

[176] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.29.

[177] **Türkiye Bankalar Birliği**, Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler İle İlişkisi, Temmuz 2000, s.3 (Basle Committee on Banking Supervision, Internal Audit in Banking Organisations and the Relationship of the Supervisory Authorities with Internal and External Auditors, Basel, No. 72, July 2000)

2.7.4. Uluslarası İç Denetim Standartları

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkan sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "Uluslararası İç Denetim Standartları" geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlamak esastır. Uyum sağlanamadığı durumlar özel durum açıklaması gerektirir.[178]

Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik ve performans standartları olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. İç Denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve objektiflik, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır. İç Denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır. Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlanmaktadır. Standartlar, (IIA) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Standartlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve sürekli gözden geçirilerek geliştirilmektedir. Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalite garantisini sağlamaktadır. Ayrıca, IIA tarafından yayınlanmış olan "Etik Kurallar" ile iç denetim mesleğinin iş ahlakı kültürü geliştirilmektedir. [179]

[178] Uzun, "İç Denetim Nedir",(3 Haziran 2010)
[179] Uzun, "İç Denetim Nedir",(3 Haziran 2010)

2.7.5. İç Denetim Hakkında Farkındalık Yaratma

Önemi her geçen gün artan iç denetim hakkında iş dünyası ve toplumda farkındalığın yaratılmasına yardımcı olmak amacıyla aşağıda örnekleri verilen etkinlikler ve benzeri faaliyetler yapılabilir. [180]

1. Şirket ve kurumlarda iç denetim yöneticileri tarafından bir sunum hazırlanarak şirket ve kurum çalışanlarına iç denetim mesleğinin tanıtılması,

2. Şirket ve kurum içinde iletişim panolarında iç denetim hakkında bilgilerin duyurulması,

3. İç denetim farkındalık ayı ile ilgili bülten hazırlayıp şirket ve kurum içinde dağıtılması,

4. Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler ile toplantı düzenleyerek iç denetimin rolünü anlatan bir sunum yapılması,

5. İç denetim mesleğinin önde gelen isimlerinin konuşma yapmaları için şirkete ve kuruma davet edilmesi,

6. İç denetçilerin sertifika almaya teşvik edilmesi ve iç denetim sertifikaları ile ilgili bilgiler verilmesi,

7. Çalışanların iç denetim ile ilgili eğitim ve seminerlere katılmalarının teşvik edilmesi,

8. Şirket ve kurumun müşterilerini ve tedarikçilerini iç denetim hakkında bilgilendirmesi,

9. Çalışanların mesleki örgütlere üye olmalarının teşvik edilmesi,

[180] Uzun, "İç Denetim Nedir",(3 Haziran 2010)

10. Şirket ve kurumlar tarafından iç denetim hakkında yayın ve araştırmaların desteklenmesi.

2.7.6. İç Denetimin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Kalite Güvencesinin Sağlanması

Uluslararası iç denetim standartlarına göre; iç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken tarafsız davranmalıdırlar. İç denetçilerin daha önce sorumlusu olduğu faaliyetlere ilişkin en az bir yıl süre geçmeden değerlendirme yapmaması tarafsızlığının bir gereğidir. İç denetçiler, çalışmalarını serbest ve tarafsız bir şekilde yapabildiklerinde bağımsız sayılırlar. İç denetçiler her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeli, inceleyebilmeli ve her seviyede çalışan ile görüşebilmelidir. İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması ve bu kademe tarafından desteklenmesi gerekir. [181]

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir.

Bu program, dönemsel iç ve dış değerlendirmeleri ve sürekli iç gözlemleri içermelidir.

Program; iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin etik kurallarına ve standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

[181] Uzun, "İç Denetim Nedir",(3 Haziran 2010)

2.7.7. İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılması için Temel Yaklaşımlar

İç Denetim faaliyetinin işletmelerde başlatılması için ise genellikle üç temel yaklaşımdan biri tercih edilir.

Bu yaklaşımlar; (1) İşletme içinde iç denetim birimi kurularak veya iç denetçi istihdam edilerek iç denetim faaliyetinin başlatılması (iç kaynak kullanılması), (2) İşletme dışı profesyonel bir kurumdan iç denetim hizmeti alınması(dış kaynak kullanılması), (3) işletme içi ve dışı kaynakların birlikte kullanılması(eş kaynak kullanılması) dır. Söz konusu yaklaşımlardan anlaşılacağı üzere iç denetim faaliyeti sadece işletme içi kaynaklarla yürütülen bir faaliyet olmayıp, dış kaynak kullanımına da açık bir faaliyettir. Hangi yaklaşımın tercih edilmesi gerektiği ise; işletme ölçeği, yönetimin tutum ve anlayışı ile işletmenin faaliyet gösterdiği endüstride konuya ilişkin düzenlemelerin öngördüğü esaslara göre belirlenmektedir.[182]

İç Denetim faaliyetinin iç ve dış kaynak kullanılması ya da her iki kaynağın birlikte kullanılması suretiyle gerçekleştirilebilir olması, işletmelerde etkin ve katma değer yaratan bir iç denetim faaliyeti için ihtiyaç duyulan bilgi, beceri ve donanımın gerekli ve yeterli yetkinlikte ekonomik ve verimli olarak sağlanmasına imkan vermektedir. Aynı zamanda iç denetim faaliyetinin tanımında belirtildiği üzere bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık işlevini yerine getirmesini sağlamaktadır.

2.8. İç Denetimin Unsurları

Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması: Bağımsızlık, iç denetim bölümlerinin; diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmasını ve iç denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olmasını

[182] Uzun, "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri", http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=52:letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-balatlmasnda-baar-faktoerleri&catid=34:ic-denetim&Itemid=59 (3 Haziran 2010)

ifade etmektedir. Tarafsızlık, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmalarını ifade etmektedir.

Güvence ve Danışmanlık: İç denetim, işletme amaçları, faaliyetleri ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları ile ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence verir, ancak tam bir garanti veremez. İç denetim faaliyetlerinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturur. Danışmanlık, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak, geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmak yolu ile iç denetimin üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmasıdır. İç denetçiler önemli potansiyel riskleri de değerleyerek yönetimi bilgilendirip önerilerde bulunabilmektedirler.[183]

Bütün İşletmeyi Göz Önünde Bulundurma: İç denetçi, işletme ihtiyaçlarını anlamalı, işletme hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmelidir.[184]

Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım: İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yürüterek sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla çalışmalarını tamamlarlar.[185]

2040 numaralı iç denetim mesleki uygulama standardı, iç denetim bölümünün yol göstermek ve iç denetim faaliyetlerinin sistematik ve disiplinli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacı ile iç denetim yöneticisinin politika ve prosedürler oluşturmasını gerektirmektedir.

2.9. İç Denetimin Amaçları

İç denetim tanımında da belirtildiği gibi, iç denetim amaçları; işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek, risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim

---

[183] K. H. Spencer Pickett, **The Essential Handbook of Internal Auditing,** 2005, s.240.
[184] Christy Chapman, Urton Anderson, **Impelementing The Professional Practices Framework,** Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.4.
[185] Pickett, **a.g.e.**, s. 240.

süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmaktır.

2.9.1. İşletme Faaliyetlerine Değer Katmak ve Geliştirmek

İşletmeye amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak iç denetimin en temel görevlerinden biridir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar.[186]

Güçlü iç denetim, kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti, tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır.

2.9.2. Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek

İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunularak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.[187]

2.9.3. Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek

İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliliğinin sağlanması amacı ile işletme

[186] Chapman Anderson**, Implementing The Professional Practices Framework,** 2002, s.3.
[187] Çetin Özbek, "İç Denetimde Yeni Uygulamalar, " **İç Denetim Kongresi**, 29.Mayıs.2003, s.3.

içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sisteminin etkinliğini inceler ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur.

2.9.4. Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek

İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin arttırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktadır.[188]

2.9.5. İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olmak

İç denetim, işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulmuş politika ve prosedürlerin uygunluğunu ve faaliyetlerin bu politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir.

2.10. İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki İlişki

İç kontrol, işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.[189]

---

[188] **Türkiye İç Denetim Enstitüsü**, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, İstanbul, Deloitte, 2004, (Uygulama Önerisi, 2130-1), s. 250.

[189] Güredin, **Denetim,** s. 166.

İşletmelerin büyümesi sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme imkânı azaldığı için etkin bir iç kontrol sistemi kurma gereği ortaya çıkmaktadır.[190]

İç kontrol sisteminin kurulması, yönetilmesi ve gözden geçirilmesi sorumluluğu üst yönetime aittir. Ancak iç kontrol sistemi ne kadar etkili bir biçimde tasarlanmış olursa olsun hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından tam bir güvence sağlamaz. Bu nedenle yöneticilerin iç kontrol sistemini düzenli olarak izlemeleri gerekmektedir.

İç denetçilerin iç kontrol sistemini gözden geçirmelerindeki temel amaç, yönetim tarafından saptanmış politika ve kurallara uygun davranıldığının; yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak yönetime sunulduğunun belirlenmesidir. İç denetçiler aynı zamanda sistemin etkinliği ve başarı düzeyini araştırarak, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve işletmenin amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşıladığını araştırmaktadır.

Kısaca özetlemek gerekirse; iç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir.

Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, şirketin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. İşletme içi kontrollerin yerindeliğinin, kalitesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. İç Denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımla işletme için stratejik akıl ortağı, geliştiren, önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir.

---

[190] Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma,** Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:132, 1999, s.49.

3. OUTSOURCE HİZMETİ VEREN İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SÜRECİ VE İÇ DENETİM

Bir işletmenin kurumsallaşmasında, güvenilirliğinde, mevzuat ve kurallara uygunluğu, operasyonlarının etkinliği ve verimliliğinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği yardımcı olacaktır.

Bu nedenle iş süreçlerindeki risklerin ve bu riskleri karşılamak için tasarlanan kontrollerin değerlendirilmesine yönelik iç kontrol değerleme çalışması gerçekleştirilmesi ve belirlenen kontrollerin işlerliğinin test edilmesi gereklidir. [191]

Dolayısıyla Outsource hizmeti veren işletmelerde tıpkı diğer kurumsallaşmış işletmeler gibi organizasyonlarının güvenilirliğini, ilgili mevzuat ve kurallara uygunluğunu ve operasyonlarının etkin ve verimli işlerliğini sağlayabilmek için aşağıda detaylandıracağımız temel noktalara oldukça önem göstermekte ve gerekli denetim ve kontrol faaliyetlerini yapmaktadırlar.

3.1. Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol Süreci ve İç Denetim Sürecine Tabi Olan Konular

3.1.1. Kontratlar / Ekler

İşletmenin Dış Kaynak Kullanımı konusunda yapması gerekenleri 4 evrede incelemek mümkündür. [192]

Birinci Evre: Birinci evrede işletme için Dış Kaynak Kullanımı konusunda stratejik kararın ortaya çıkması gerekir. Hangi iş sürecinin nasıl ve hangi şartlarla Dış Kaynak Kullanımı yöntemi ile tedarik edileceği belirlenir. [193]

---

[191] Uzun, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi" , http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18,(3 Haziran 2010)

[192] Lisa Stone, "Critical Success Factors for Outsourcing Relationships", Gartner Group, 17 Eylül 2002, http://www.gartner.com/DisplayDocument?doc_cd=110026 (3 Haziran 2010)

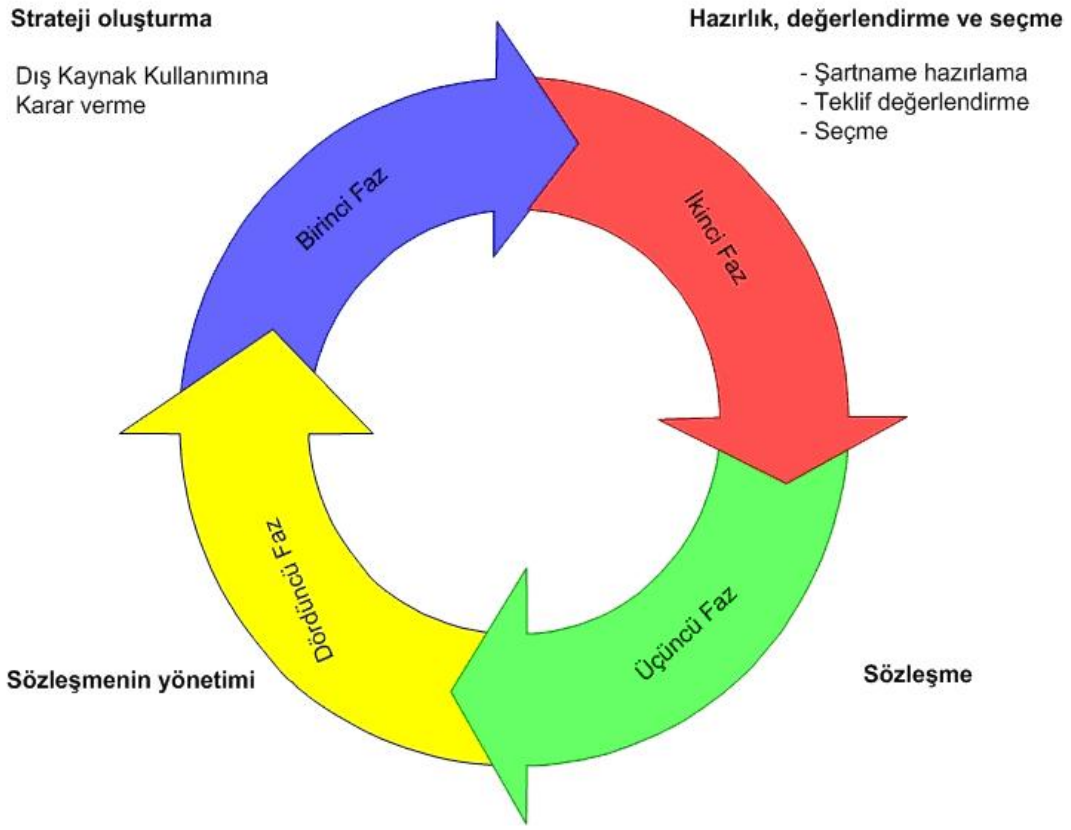
İkinci Evre: İkinci evrede oluşturulmuş stratejiye uygun şartname içerikleri hazırlanarak piyasada bu işlere talip olabilecek tedarikçilere iletilir. Tedarikçiler tarafından hazırlanan teklifler incelenir ve en uygun adaya iş verilir. [194]

Üçüncü Evre: Üçüncü evrede işi alan tedarikçi firma ile Dış Kaynak Kullanımı sözleşmesi hazırlanır. Hazırlanan bu sözleşme daha önceki bölümlerde belirtildiği gibi uzun vadeli, kapsamı, hizmet seviyesi, kritik başarı faktörleri, ceza-ödül kriterleri belirlenmiş olmalıdır. [195]

Dördüncü Evre: Sözleşme sonrasında tedarikçi firma işi üstlenir ve hizmete başlar. Bu geçiş aşamasında mevcut operasyonun en az şekilde etkilenmesi ve hizmet kalitesinde ani dalgalanmaları engellemek için bir aktivasyon süreci uygulanır. Bu süreç içerisinde gerek işi üstlenecek tedarikçi gerekse işi yaptıran işletmenin ekipleri yakın bir çalışma ortamı oluştururlar. İş içeriği başarılı bir şekilde tedarikçiye aktarıldıktan sonra hizmet seviyeleri takibe dilmeye başlanır. [196]

---

[193] Lisa Stone, **a.g.e.**, (17 Eylül 2002)
[194] Lisa Stone, **a.g.e.**, (17 Eylül 2002)
[195] Lisa Stone, **a.g.e.**, (17 Eylül 2002)
[196] Lisa Stone, **a.g.e.**, (17 Eylül 2002)



Şekil 8: Dış Kaynak Kullanımı Uygulama Süreci

Kaynak: Lisa Stone - Gartner Group, Evaluating External Service Providers: Turning Chaos Into Order, Outsourcing and IT Services Summit 2003

Dünyada birden fazla değişik dış kaynak kullanımı anlaşmaları yapılmaktadır. Tüm bu anlaşmalarda değişik finansal yöntemler söz konusu olabilir. Finansal yöntemler ne olursa olsun, dış kaynak kullanımı çeşitleri aşağıdaki gibidir; [197]

- Tüm BT(Bilişim Teknolojileri) servislerinin, servis sağlayıcı firmaya devredilmesi.

- Organizasyon içerisindeki sadece belirli bir bölümün işletiminin envanter hariç veya dahil olarak servis sağlayıcıya devredilmesi.

[197] Hara, "Dış Kaynak Kullanımında Püf Noktaları",(3 Haziran 2010)

- Sadece personelin bordrolarının servis sağlayıcı firmaya transfer edilmesi ile dış kaynak tedarikinin sağlanması (bu yöntem genellikle personeli isten çıkarma yerine tercih edilir)

Her üç tip dış kaynak kullanımı yönteminde de ortak bazı metotlar kullanılmaktadır. Öncelikle piyasada en çok tercih edilen finans modeli olan "brüt maliyet + sabit kar %'si" modeli ile bir anlaşmaya başlanabilir. Bu mali modelin yanı sıra, her türlü dış kaynak tipinde bazı başlangıç problemleri ile karsı karsıya kalmak söz konusu olabilir. Çünkü mali modelin tam olarak saptanması, personelin ve envanterin transfer edilmesi ve servis seviyelerinin tespit edilerek mevcut ortamın isletilmesi için yapılması gereken analizler uzun zamanlar alabilir. [198]

Ancak standart 20 kişilik bir BT organizasyonu için örnek alınması gerekirse, envanter ve personel dahil devir işlemlerinin yapılması, iyi niyet mektubu ile başlatılan bir isin resmi sözleşmeye dönüştürülerek tarafların sorumluluklarının belirlenmesi ve servis seviyelerinin güncellenmesi (SLA) ortalama 3 ila 6 aylık bir süreye ihtiyaç duyacaktır. [199]

Maalesef firmalar mevcut kadroları ile yönetim arasında veya tedarikçi firmalar ile aralarında herhangi bir servis seviyesi belirlememektedirler. Bu nedenle de dış kaynak kullanımını tedarik edecek olan servis sağlayıcıların da mevcut ortamlarda servis seviyelerini taahhüt etmeleri zor olmaktadır. Böylelikle servis seviyelerinin tasarlanması, taahhütlerin hazırlanması, buna bağlı mali tabloların çıkarılması ve raporlama dönemlerinin belirlenebilmesi için ihtiyaç duyulan "zaman", dış kaynak kullanımı ile servis tedarik etmenin en zor aşamalarından birini oluşturmaktadır. [200]

Dış Kaynak Kullanımı ile Servislerin Devri ve Başlangıç Süreçleri

- İyi niyet mektubu ve/veya ön sözleşme imzalanması (letter of intent).
- Devredilecek servis, envanter ve personelin saptanması (due delligence).

[198] Hara, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[199] Hara, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[200] Hara, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

- Servis seviyelerinin belirlenmesi ve servis seviyesi anlaşmaları. (SLA)

- Değerlendirme dönemlerinin ve katılacak personelin saptanması (steering comitee).

- Asıl sözleşmenin hazırlanması ve imzalanması (contract signiture).

- Personel ve envanterin devri (transition phase).

- Servis sağlayıcının adaptasyon ve oryantasyon süreci (orientation phase).

- Duragan isleyişe geçilmesi. (operational phase).

- Raporlama (SLA reporting)

- Müşteri memnuniyetinin ölçülmesi (customer satisfaction survey)

Planlama, büyük ölçüde kuruluş üst yönetimi ve bilgi sistemleri üst yönetimi tarafından gerçekleştirilmeli, ancak dış kaynak alımının inceliklerini bilen uzmanların katkıları alınmalıdır. [201]

Sözleşme hazırlığında, bir yandan teknik düzeyde alınacak hizmetin ayrıntılarını, ve gelecekteki hizmet göstergelerini öngörebilen, bugünkü durumu ölçebilen teknik uzmanlara, bir yandan da bu tür sözleşmelerin hukuki yönlerine hakim uzmanların katkısı önem kazanmaktadır. [202]

Sözleşme yönetimi ise, planlama ne denli başarılı, hazırlanan sözleşme ne denli nitelikli ve sağlam olursa olsun, günden güne, yıldan yıla değişen koşullarda, hizmeti sunan kuruluş ve kişilerle hizmeti alan kuruluş ve kişiler arasında arabuluculuk işlevinin gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Bunun için bir yandan teknik birikim, bir yandan iletişim ve insan ilişkilerinde ustalık ile pazarlık yeteneği yaşamsal önem taşımaktadır. [203]

---

[201] Semih Bilgen, "Kamu Sektöründe Bilişim Hizmetlerinde Dış Kaynak Kullanımı" , ODTÜ Elektrik Elektronik Müh. Böl., http://www.eee.metu.edu.tr/~bilgen/Diskayn.htm (3 Haziran 2010)

[202] Bilgen, **a.g.e**., (3 Haziran 2010)

[203] Bilgen, **a.g.e**., (3 Haziran 2010)

Devir süreci devredilecek servis, envanter ve personelin çeşitliliğine ve ölçeğine göre değişik sürelerde tamamlanabilir ancak ortalama bir geçiş (devir) süreci 3 ay civarındadır. Devir süreci tamamlandıktan sonra rutin operasyonel faza geçilir ki bundan böyle artık servis sağlayıcı firmanın devrettiği operasyonu sağlamakla bir fiil sorumludur. Firma taahhüt edilen seviyelerde servisin sağlanıp sağlanmadığını inceleme, sorgulama ve değerlendirme hakkına sahiptir.

Geçisin tamamlanması ve rutin operasyona başlanması ile birlikte taraflar sözleşmede belirtilen dönemlerde toplanarak bir değerlendirme yaparlar. Her iki tarafın da tespit edeceği ilgili yetkilileri toplanarak sözleşmenin taahhütlere uygun yerine getirilip getirilmediğini, yeni isteklerin ve/veya servislerin ihtiyaçlarının belirlenmesi, teknolojik yatırımların planlaması ve müşteri memnuniyetinin ölçülmesi gibi konularda fikir teatisinde bulunurlar.

Dış Kaynak Kullanımı Sözleşme Yapıları

Dış kaynak kullanımı ile servislerin tedarik edilmesindeki önemli kriterlerden biri de sözleşme yapılarıdır.

Bir dış kaynak kullanımı sözleşmesi temel olarak iki sözleşme ve söz konusu sözleşmelere ek bazı listelerden oluşur. Öncelikle taraflar arasındaki gizlilik, prensipler, ödeme koşulları, altyapı (framework), hukuki şartlar ve diğer bazı standartların belirlendiği "ana sözleşme" (frame yada umbrella contract) yapılandırılmalıdır. Söz konusu ana sözleşmenin birçok konuda ilişkilendirileceği servis (hizmet) sözleşmeleri de paralelinde hazırlanmalıdır. [204]

Servis sözleşmesi dış kaynak tedariki ile devredilecek olan servislerin; [205]

- Tedarik süresi
- Lokasyonlar
- Hizmet Tanımları

[204] Hara, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[205] Hara, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

- Tarafların teknik sorumlulukları
- Servis seviyeleri ve taahhütleri
- Envanter listesi
- Servisin sağlanması aşamasındaki uygulanacak proses ve prosedürler
- Standartları
- Büyüme durumundaki uygulanacak politikaları
- Hizmet kalitesi raporları gibi teknik olarak servisin isleyişinin detaylı tarifinin yapılacağı sözleşme seklinde tasarlanır. [206]

Kurumsal işletmelerde İç Denetim, firmanın ilgili taraflarca imzalamış olduğu kontratların düzenli bir şekilde dosyalanıp saklandığını, ıslak imzalarının varlığını, doğru ve yetkili kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığını kontrol etmekle görevlidir.

Ayrıca kontratların geçerlilik süreleri kontrol edilir, gerekli güncellemelere ihtiyaç var ise bunların düzeltilmesi yönünde aksiyon alınmasına yardımcı olunur.

3.1.2. Prosedür / İş Akış Diyagramları Dökümantasyonu

Dökümantasyon; belirlenen standartlara uygunluğu denetlemenin ve aksayan yönleri iyileştirmek için veri toplamanın, ayrıca iyi bir kalite yönetim sisteminin gereği olarak tutulan kayıtlardır.[207]

Her kuruluş kendi standartlarına göre dökümanlarını hazırlanmakta ve dokümanın kapsamı ve yapısı kuruluşun tipi ve büyüklüğüne, proseslerin karmaşıklığı ve yapısına, personelin uzmanlığına göre belirlenmektedir. Dökumantasyon yöntemi

[206] Hara, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[207] Feriye Çalışkan Tür, "Dökümantasyon Nedir Ve Önemi Nedir", outsourcingturkiye.blogspot.com.(2 Haziran 2010)

ister görsel (video, kamera, kaset ile ses veya görüntü kaydı), ister hazırlanmış kayıt formları aracılığıyla yazılı belgelerden oluşsun, amaç kalite standartlarına ulaşmak için veri toplamaktır. [208]

Bu bağlamda bir kurumsal işletme içerisindeki bütün süreçler, kontratlar mutlaka belirlenmiş prosedürlere uygun olarak hazırlanmalı ve dökümante edilmeli aynı zamanda hepsinin iş akış diyagramları oluşturulmuş olmalıdır.

Prosedürlerin ve iş akış diyagramlarının dökümantasyonu sorumlu müdürler ve iç denetim tarafından düzenli olarak takip edilmeli ve denetlenmelidir. İç denetim tarafından ilgili prosedür ve iş akış diyagramlarının güncellenmesi yılda en az bir kez kontrol edilir.

Kontrol ve güncellemelerin ne zaman, kim tarafından yapıldığı, kim tarafından kontrol edildiği mutlaka ilgili dökümantasyon üzerinde bulunmalıdır.

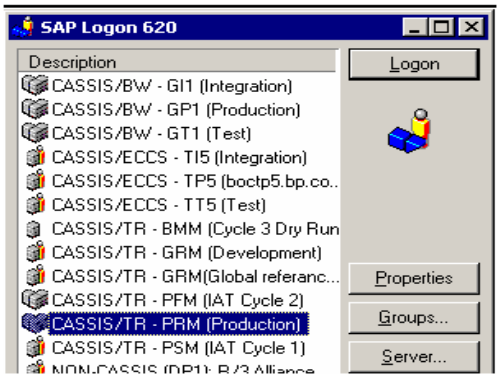
[208] Tür, "Dökümantasyon Nedir Ve Önemi Nedir", outsourcingturkiye.blogspot.com.(2 Haziran 2010)

Last Review : 17.11.2008

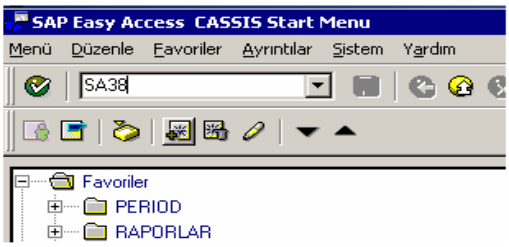
ENFLASYON MUHASEBESİ PREPAYMENT

Enflasyon muhasebesinin çalışması için

1. SAP Logon penceresinden "CASIS/TR-PRM" sistemine girilir



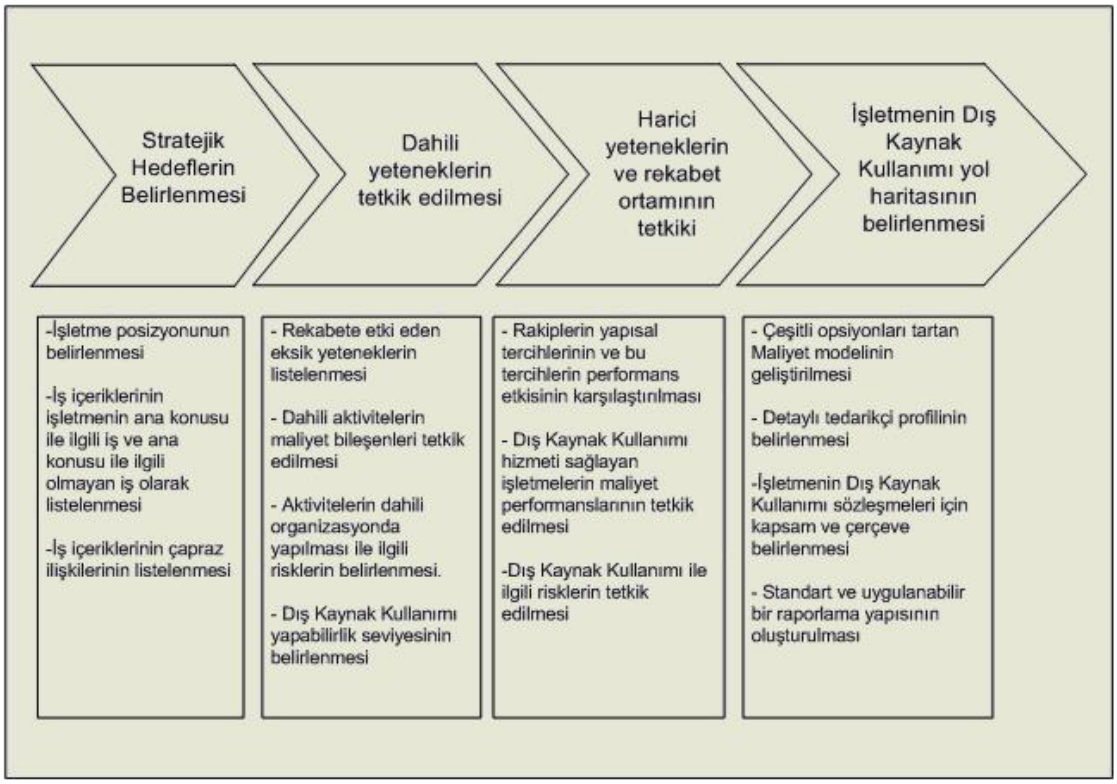
2. SA38 çalıştırılır.



3. ZFIC_J1AINFG_PP1 programı çalıştırılır.

Şekil 9: Dökümante Edilmiş Bir Süreç Örneği

Kaynak: IBM BPO İş Danışmanlık Hizmetleri Ltd Şti



Şekil 10: Dış Kaynak Kullanımı Karar Verme Süreci

Kaynak: Quelin, B., Duhamel, F., Bringing Together Strategic Outsourcing and Corporate Strategy: Outsourcing Motives and Risks, European Management Journal Vol. 21, No. 5, pp. 647–661, 2003

3.1.3. Kontrol Noktaları

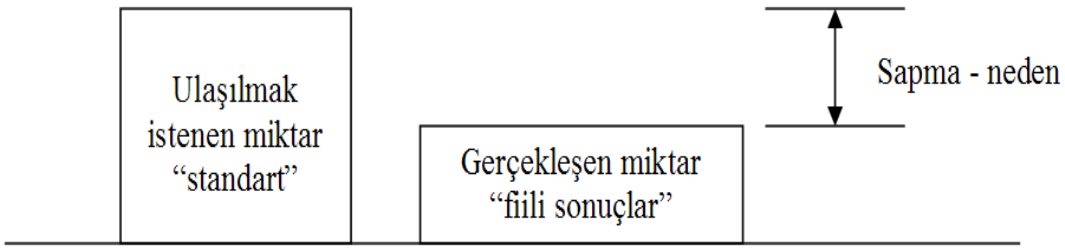
Bir fonksiyon olarak kontrol, yönetimin belli başlı 5 temel işlevinin (planlama, örgütleme, yöneltme, eş güdümleme ve kontrol) sonuncusunu oluşturmaktadır.

Bu fonksiyon ile yönetici, gerçekleştirilmek istenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını belirlemekte ve planlanan amaçlar (standartlar) ile gerçekleşen hedefler (fiili sonuçlar) arasında fark varsa bunun miktarını ve nedenlerini araştırmaktadır. Bu durum basit bir grafik üzerinde şöyle gösterilebilir.[209]

[209] Rıdvan Ekmekçi, "Örgütte Kontrol" , www.pau.edu.tr/pau20/asp_download.aspx?id=188 (3 Haziran 2010)

Aşağıdaki grafikten görüleceği gibi, yönetim sürecinin birinci aşaması olan planlama ile belirlenen amaçlar, ulaşılmak istenen üretim standartları olarak ortaya konmaktadır. Yönetim diğer bütün fonksiyonları ile gerçekleştirmeye yönelmektedir. Kontrol fonksiyonu ile de bu standartlara (amaçlara) ne ölçüde ulaşıldığı araştırılmaktadır. Kontrol fonksiyonu; planlama aşamasında standart oluşturabilecek amaçların belirlenmesi, gerçekleşen fiili icraat sonuçlarının saptanması, bu ikisinin karşılaştırılması suretiyle aralarında varsa fark veya sapmaların tespiti ve nihayet düzeltici önlemlerin alınması şeklinde işleyen bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. [210]

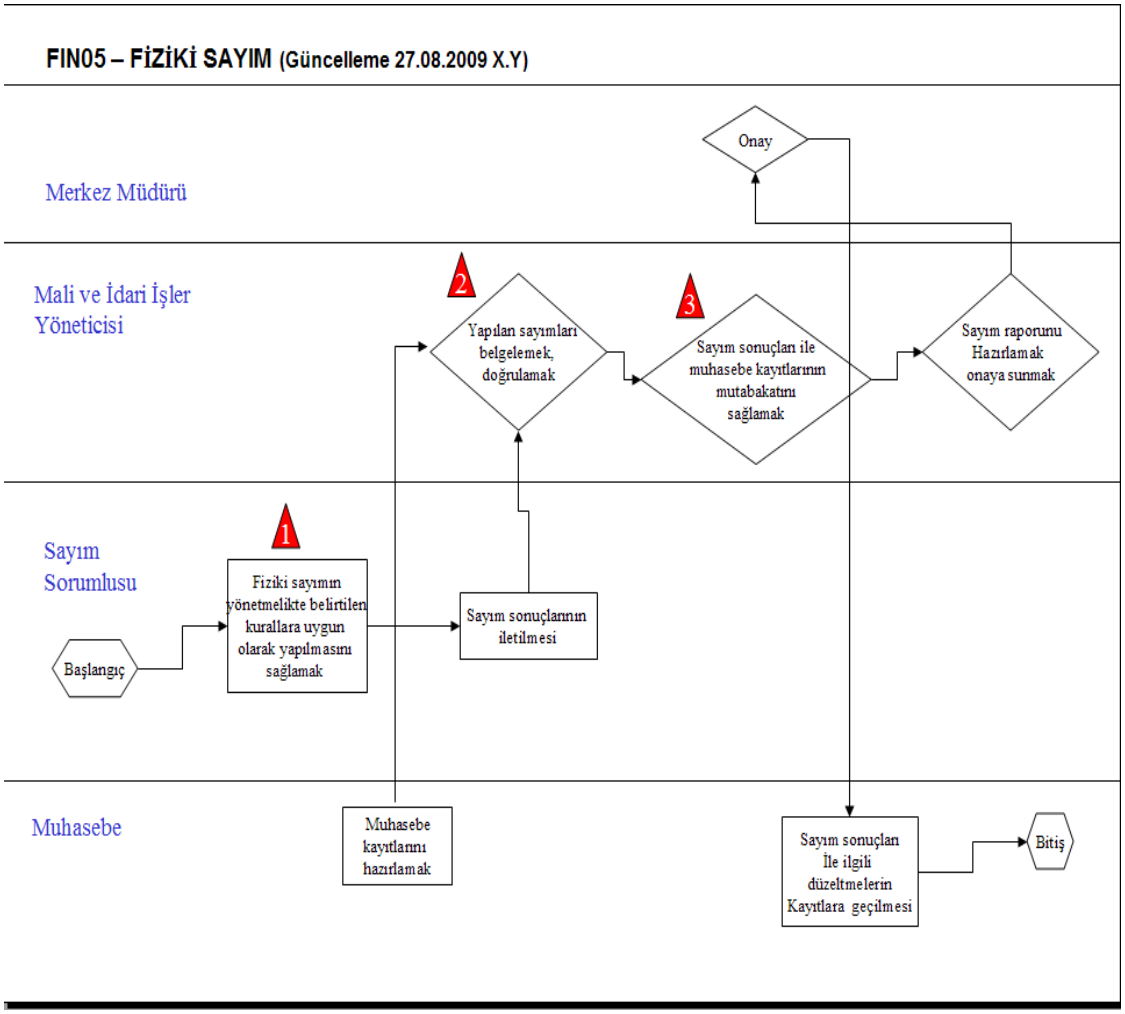
Kontrol fonksiyonlarının sonuçlarına göre planlama ve amaç belirleme işlevi yeniden gözden geçirilerek yönetim süreci tekrar işlemeye başlayacaktır. Bu da gösteriyor ki kontrol fonksiyonu tamamlanmadıkça yönetim işlevi tamamlanmamış sayılır. Bu bağlamda işletmeler bütün süreç, prosedür ve iş akış şemalarında kontrol noktaları oluşturarak muhtemel oluşabilecek hata ve riskleri minimize etmeyi düşünmüşlerdir. Oluşturulan kontrol noktaları periyodik olarak sorumlu müdürler ve iç denetim tarafından kontrol edilmeli ve gerekirse güncellenmelidir. [211]



Şekil 11: Kontrol Süreci

Kaynak: Ekmekçi, Rıdvan, "Örgütte Kontrol", www.pau.edu.tr/pau20/asp_download.aspx?id=188

[210] Ekmekçi, **a.g.e**., (3 Haziran 2010)
[211] Ekmekçi, **a.g.e**., (3 Haziran 2010)



Şekil 12: Kontrol Noktaları Örneği

Kaynak: IBM BPO İş Danışmanlık Hizmetleri Ltd Şti

Yukarıdaki şekilde görülebileceği üzere bir iş akış şemasının içerisindeki 3 adet kontrol noktası kırmızı renkteki üçgenlerle belirtilmiştir.

Kontrol noktaları herhangi bir süreç içerisinde meydana gelebilecek hata ihtimalinin en fazla olduğu işlemler için oluşturulur. Operasyonu yürüten personel bu kontrol noktaları hakkında iyi bir şekilde eğitilmeli ve hata oluşma riski minimize edilmelidir.

3.1.4. Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri

Outsourcing hizmeti veren firmalardan alınan hizmetin kalitesine yönelik istenen, verilecek hizmetin müşterilerin gereksinimlerine göre garanti altında alındığı sözleşmelere Hizmet Seviyesi Sözleşmesi (Service Level Agreement) denmektedir.

Outsourcing hizmeti veren kurumsal işletmeler müşteri memnuniyeti kavramı üzerinde ısrarla durmaktadırlar.

Müşteri memnuniyeti genel olarak "beklentilerin karşılanması" olarak tanımlanabilir. Öyle ise müşteri memnuniyetinde ilk adım müşterinin beklentisinin doğru olarak algılanması ve tanımlanmasıdır. Bir DKK projesinin de sağlıklı yürümesi ve başarısı da her iki tarafın projenin hedefleri konusunda uzlaşmaya varması ile mümkündür. Proje ne zaman başarılı kabul edilecek? İşlerin yolunda gittiği nasıl anlaşılacak? Sorularının yanıtları sözleşme aşamasında açıkça tanımlanmış olmalıdır. [212]

Hizmet düzeyi anlaşmaları (Service Level Aggreement - SLA) bir dış kaynak kullanımı projesinde hizmetin kalite düzeyini de belirleyen performans hedeflerini tanımlamaktadır. Hizmet Düzeyi Anlaşmalarında göstergeleri ve o göstergeler için hedef değerleri belirlerken işin nasıl yapıldığına değil her zaman iş sonuçlarına odaklanmak önemlidir. [213]

---

[212] Samuel, P. Bendor, " Crafting a Better Outsourcing Contract", , Everest Group, Inc.,1999, http://www.outsourcing-mgmt.com/ (3 Haziran 2010)

[213] Doğan Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması", http://outsourcingturkiye.blogspot.com/2006/04/d-kaynak-kullanm-projelerinde-hizmet.html (3 Haziran 2010)

Hizmet Seviyeleri

Hizmet seviyeleri, taraflar arasındaki sözleşmede

- Gösterge tanımı
- Hedef değer
- Ödüle hak kazanma için üst sınır
- Ölçüm dönemi
- Ölçüm yöntemi

Parametreleri ile birlikte tanımlanmalıdır. Bu tanımlamaları yaparken mümkün olduğunca varsa endüstri standartları dikkate alınmalıdır. Mevcut yapıdaki değerler ölçülüp bunların iyileştirmesine yönelik hedefler konulmalıdır. Mevcut değerlerin biliniyor olması sözleşme yürürlüğe girdikten sonraki varsa gelişme ve iyileşmenin somut olarak ölçümlenmesi açısından önemlidir.

Tanımlanacak hizmet düzeyleri hedef belirlemede genel kabul görmüş SMART metodolojisine uygun olmalıdır: [214]

1. Specific (Spesifik) – Hedefler açık, net, anlaşılır ve beklentiyi tam olarak tanımlamalıdır.

2. Measurable – (Ölçülebilir)

3. Achievable – (Ulaşılabilir ve sürdürülebilir.)

4. Realistic – (Gerçekçi) Eldeki kaynaklarla elde edilebilir ve elde edilmesi gerçekten şirkete katma değer yaratır olmalıdır.

5. Time – (Zaman) Hangi zaman diliminde ulaşılacak ve ölçümlenecektir.

Örnek olarak aşağıda outsourcing hizmeti veren bir işletmenin müşterisinin kendisinden beklediği hizmetlerin zamanında ve üzerinde anlaşılmış ilke ve prosedürlere uygun olarak gerçekleşmesini kontrol altına alabilmesini sağlamak için

[214] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)

oluşturduğu Hizmet Seviyesi Sözleşmesi (SLA), yönetmelik ve iş takip haritalarının güncellenme prosedürününü gösterebiliriz. [215]

SLA (Service Level Agreement) ve İş Süreçlerinin , İş Takip Çizelgelerinin Güncellenme Yönetmeliği

---

Sahibi : X Y

Sorumlu : Ekip Liderleri , Süreç Yöneticileri , Operasyon Müdürü

Dağıtım : Tüm Operasyon çalışanları

Döküman tarihi : Ekim 2005

Güncellenme tarihi : Aralık 2008

Konu : ABC 'nin WY AŞ' ye verdiği muhasebe hizmetlerine ilişkin SLA'lerin , İş Süreçlerinin ve İş Takip Çizelgelerinin güncellenmesi

Amaç : ABC 'nin WY AŞ' ye verdiği muhasebe hizmetlerinin , zaman içinde SLA'lere ilave edilen veya çıkartılan işler sebebiyle veya işlerin yapılış yöntemlerinin değişmesi durumunda hizmetin içeriğinin sürekli olarak güncel ve kontrol altında tutulması , bu sayede hizmetin kalitesinin sürdürülmesi .

Yürürlük : Bu yönetmelik , SLA 'lerin , İş Süreçlerinin ve İş Takip Çizelgelerinin oluşturulduğu tarihten itibaren yürürlüğe girer .

Sorumluluklar :
Sahip : Güncellemenin yönetmelikte belirtildiği şekilde ve belirlenen zamanlarda yapıldığını izler.

Sorumlu: Güncellemenin doğru olarak ve zamanında yapıldığını kontrol eder, dosyaların güncellenmesi yapılırken WY tarafında hizmeti alan kişilerin mutabakatını temin eder, ortaya çıkabilecek sorunları giderir.

İşi yapan: dosyaları , yaptıkları işlere göre kullanır ve gerektiğinde sorumlularla görüşerek güncellemeleri yapar.

Güncelleme Dönemleri :
Dosyaların güncellenmesi yılda iki kez, Haziran ve Aralık aylarında yapılacaktır.

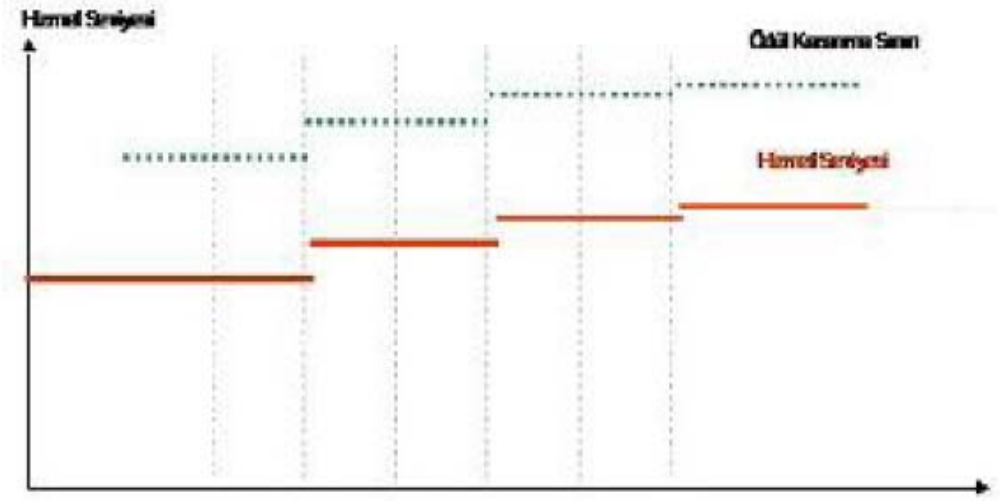
Güncellemeye konu dosyalar :
*Desktop prosedürleri (Detaylandırılmış İş Süreçleri : AP, AR, CB, FA, FR, IA, RF, Payroll, Fiscal Reporting)
*Process flows (İş Süreçleri ve İş Takip Çizelgeleri AP, AR, CB, FA, FR, IA, RF, Payroll, Fiscal Reporting)
*SLA 'ler.

Şekil 13: SLA (Service Level Agreement) ve İş Süreçlerinin, İş Takip Çizelgelerinin Güncellenme Yönetmeliği Örneği

Kaynak: IBM BPO İş Danışmanlık Hizmetleri Ltd Şti

[215] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)

Hizmet seviyesi tanımlamalarında projenin ilk başındaki geçiş evresinde hizmet aksaklıklar ve sıkıntılar yaşanabileceği varsayımıyla cezaların geçerli olmadığı bir süre belirtilebilir. Eğer sunulan hizmette öğrenme eğrisinin bir etkisi söz konusu ise dönemsel olarak hizmet seviyelerinde bir iyileşme öngörüsü yapılarak bu öngörüye uygun hedefler konulabilir. Her dönem hizmet seviyesi değeri iyileşirken, iyileşme oranı azalan bir yapıda olacaktır. [216]



Şekil 14: Sözleşme Geçerlilik Süresi İçinde Dönemsel Bazda İyileşen Hizmet Seviyesi Tanımı

Kaynak: Doğan Mersin, Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması,

Hizmet seviyesi tanımlamalarının ölçülebilir, erişilebilir, hizmet sağlayıcının kendisini geliştirmesine zorlayıcı ama ulaşılabilir olmasına dikkat edilmelidir. Sözleşme dönemi boyunca operasyonel bir iyileştirme öngörülüyorsa yıllık bazda hizmet seviyesi hedefleri bu iyileştirmeleri de yansıtacak biçimde tanımlanabilir. [217]

[216] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)
[217] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)

Cezalar ve Ödüller

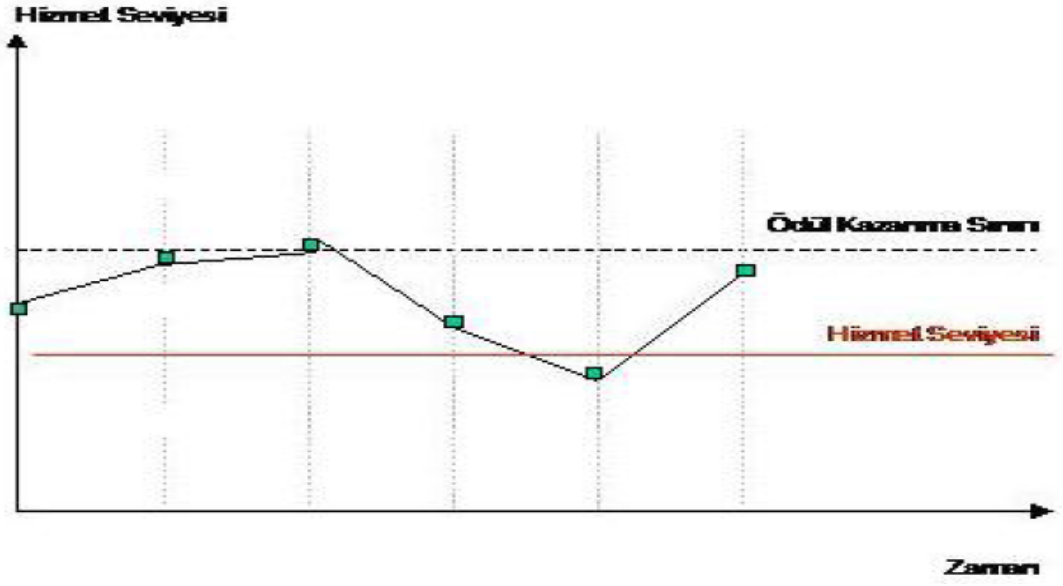
DKK sözleşmelerinde tanımlanan hizmet seviyeleri hizmet sağlayıcının taahhütleridir. Bu taahhütlerini kendinden kaynaklanan nedenlerle yerine getiremediği takdirde hizmet sağlayıcı hizmet alanın kayıplarına ve uğradığı zararlara karşılık belirli cezaları ödemekle yükümlü olacaktır. Ancak özellikle cezaların tanımlanmasında suç ceza dengesine dikkat edilmelidir.

Cezalar caydırıcı olmakla birlikte hizmet sağlayıcının varlığını tehdit edecek biçimde yüksek olmamalıdır. Amaç cezalar yoluyla gelir elde etmek değil uzun vadeli sorunsuz bir ilişki yürütmektir.

Yüksek cezaların söz konusu olduğu durumlarda hizmet sağlayıcı ceza karşılığı, risk marjını gibi bileşenleri maliyet modeline ekleyecek ve doğal olarak fiyatlarda bir artış söz konusu olacaktır. Hizmet alıcının maliyetlere olacak bu etkiyi de göz önünde bulundurmasında fayda vardır. Cezanın yanı sıra beklenenin de üzerinde bir performans ile bir maliyet avantajı ya da kalitede iyileşme söz konusu olduğunda hizmet sağlayıcının de bir ödül alması adil bir paylaşım olacaktır. [218]

Ödül maddesinin konması ceza maddesinin kabul ettirilmesi açısından da yararlı olacaktır. Gerçek bir işbirliği anlayışını gösterecektir. Ödüllerde de ceza da olduğu gibi denge unsuru gözetilmeli başarı ile ödül orantılı olmalıdır. [219]

[218] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)
[219] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)



Şekil 15: Hizmet Seviyesi ve Ceza-Ödül Sınırları

Kaynak: Doğan Mersin, Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması, Makale.

Hizmet Seviyesinin Geçerli Olmadığı Durumlar

Her iki tarafın da üzerinde anlaştığı ve hizmet seviyesi taahhüdünün geçerli olmadığı durumlar olabilir. Örneğin talepteki ani yükseliş gibi (bir teknik destek çağrı merkezi hizmetinde ürünlerin üretimindeki bir hata nedeniyle beklenenin çok üzerinde sorun çağrısı çok kısa bir dönemde gelirse çağrı karşılama oranının tutturulmasında sıkıntılar yaşanabilir), öngörülemeyen ya da önlenemeyen durumlar gibi (bir lojistik hizmetinde hava koşulları, elverişsiz yol koşulları, bazı yasal gümrük düzenlemelerinden kaynaklanan sorunlar, vb.) tarafların kontrolü dışındaki durumlarda ceza maddelerinin işlemeyeceği ama tarafların hizmet kalitesini belirli bir düzeyde tutmak için ellerinden gelen çabayı göstereceği sözleşmede belirtilmelidir. [220]

[220] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)

Hizmet Düzeylerinin Raporlanması

Hizmet alıcının hizmet vereni denetlemesi ve yönetmesi için kullanabileceği en önemli araç hizmet düzeyi raporlarıdır. Hizmet düzeyi raporlamasının kim tarafından hangi sıklıkla hizmet alandaki hangi sorumlu kişilere yapılacağı net tanımlanmış olmalıdır. Hizmet alan kendi içerisinde altyüklenicinin performansının gözlenmesi ve yönetilmesinde sorumlu birim ya da kişiyi tanımlamış olmalıdır. Hizmet düzeyi raporları genelde performansta herhangi bir sıkıntı yoksa hizmet alan tarafından yeterli özen ve dikkatle incelenmemektedir. [221]

Bu durumda hizmet sağlayıcı tarafında da raporların zamanındalığı, içeriği ve doğruluğu ile ilgili önem ve öncelik de azalmaktadır. Ancak sağlıklı bir ilişki açısından performansta herhangi bir sıkıntı olmasa bile raporlardaki değerler analiz edildiğinde çok önemli ipuçları elde edilebilir:

" Hizmet düzeyleri tutturulmasına karşın aydan aya performansta kötüye doğru bir gidiş var mı? Yakın gelecekte hizmet düzeylerinin tutturulamaması söz konusu mu? Şimdiden önlem alınabilir mi? Hizmet düzeyleri sürekli hedeflerin çok üstünde ise hedefler çok düşük belirlenmiş olabilir mi? Rapordaki veriler tam olarak doğru ve güvenilir midir? Hizmet düzeyine bağlı hizmet faturalaması söz konusu ise faturalar doğru olarak hazırlanıyor mu? Hizmet seviyesine bağlı ödül, ceza uygulamaları doğru olarak yapılmış mı? " gibi sorulara verdiği cevaplarla hizmet alıcısı hizmet vereni kontrol etmelidir. [222]

Dış kaynak kullanımı projeleri, her iki tarafa da sorumluluklar yükleyen uzun soluklu bir ilişkiyi tanımlamaktadır. Sözleşme süreci her iki tarafın da yoğun emek harcamasını gerektiren uzun zaman alan bir aşamadır. Bu aşamada olabildiğince hizmet kapsamının, sorumlulukların ve hizmet seviyelerinin ayrıntılı tanımlanmış olması sağlıklı bir ilişkinin yürümesi açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki 3-5 yıllık uzun süreli bir sözleşmede pazarda ya da teknolojide olabilecek tüm değişiklikleri, tüm ayrıntılarıyla kapsamak mümkün olmayacaktır. Bu nedenle sözleşme; değişikliklerin yönetilmesi, anlaşmazlıkların nasıl çözümleneceği ile

[221] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)
[222] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)

ilgili temel ilkeleri içermeli, her iki tarafa değişimlere uyum gösterebilecekleri esnekliği sağlamalıdır. [223]

Fiyatlandırma modeli de bu değişikliklere kolayca uyum sağlayabilecek esneklikte tanımlanmalıdır. Hizmet düzeylerinin tanımlanması sırasında hizmet alan ile hizmet sağlayıcı; bir yandan kendi çıkarlarını korurken bir yandan da sürdürülebilir bir ilişki kurmaları gerektiğini unutmamalıdır. Hizmet alanın ulaşılamaz ve gerçekçi olmayan hedefler talep etmesi ya da hizmet sağlayıcının müşterinin hiçbir zaman tatmin olmayacağı düzeyde düşük hizmet düzeyi belirlemesi ilişkinin sürdürülebilir olmasını zedeleyecektir. Her iki tarafın üzerinde uzlaşacağı hizmet düzeyi anlaşmaları, taraflarca sahiplenilip benimsenecek bir ilkeler bütünü olmalıdır. [224]

Dış Kaynak Kullanımı ile Servis Tedariki Sürecinde Dikkat Edilecek Unsurlar

Firma, servis sağlayıcı ile anlaşmaya vardıktan ve sözleşmeyi imzalayıp devri gerçekleştirdikten sonra rutin işleyiş fazına geçiş aşamasında aşağıdaki bazı önemli noktalara dikkat etmelidir.[225]

- Servis sağlayıcının sözleşmeye olan hakimiyeti
- Servis sağlayıcının devir işleminden sonraki aşamalarda tedarik ettiği servisin kalitesi ve SLA değerlerine olan uyumluluğu
- Servis sağlayıcının müşteri ve/veya sözleşme yöneticisi olarak atayacağı personelin firma yetkilileri ile olan uyumluluğu
- Yeni teknolojiler ve firma için faydalı olabilecek yeni servisler konusunda servis sağlayıcının atayacağı yetkililerin yaklaşımları (innovation management)

[223] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)
[224] Mersin, "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması",(3 Haziran 2010)
[225] Hara, "Dış Kaynak Kullanımında Püf Noktaları",(3 Haziran 2010)

- Servis sağlayıcının, tedarik ettiği servislerden firma kullanıcılarının (personel) memnuniyeti.

- Mevcut sözleşmenin esnekliği ve gerek firma gerekse de servis sağlayıcının yararına isleyen bir sözleşme olup olmadığı.

- Firma ile servis sağlayıcı arasında proaktif olarak isleyen tüm gözlemleme, raporlama ve ölçme süreçleri ile diğer önemli prosedürlerin düzenli isleyişi ve servis sağlayıcının bu konulara olan hakimiyeti.

3.1.5. Ortak Anlayış Belgeleri

Ortak Anlayış Belgesi ya da literatürde Document of Understanding kısaca DOU; herhangi bir prosesin ifa edilmesinde kontrat şartlarını ya da uygulanacak prosesi destekleyen ve detaylandıran bir anlaşma niteliği taşımaktadır. [226]

Bu belgenin amacı; tarafların üzerinde anlaşma sağladığı ortak değerleri ve ilkeleri tanımlamak, işbirliğini geliştirmek hususunda hizmeti veren kuruluşun benimsediği yükümlülükleri duyurmak ve ilgili mutabakatın uygulanması ve izlenmesini güvence altına almak üzere, ayrıntıları taraflar arasında uzlaşılan protokoller ve sözleşmelerin belirleyeceği usuller, uygulama mekanizmaları ve yapıları oluşturacak adımları tanımlamaktır. [227]

Ayrıca taraflar, Ortak Anlayış Belgesini düzenli gözden geçirmeye tabi olacak yaşayan bir belge olmasından hareketle diğer hususların yanı sıra aşağıdaki görevleri yerine getirecek kapasiteye sahip bir Danışma Kurulunun oluşmasının ihtiyaç olduğunu kabul ederler:

a. Ortak Anlayış Belgesi çerçevesinde, işbirliğine ilişkin hususlarda ilgili tarafların görüşlerini almak ve belli dönemlerde güncellemek.

[226] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Eğitim Sunumu
[227] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Eğitim Sunumu

b. Ortak Anlayış Belgesini en geniş şekilde duyurmak ve tanıtmak.

c. Ortak Anlayış Belgesi çerçevesinde sektörel ve/veya yerel düzeylerde daha ayrıntılı ve kapsamlı protokoller geliştirilmesini teşvik etmek ve kolaylaştırmak.

ç. Ortak anlayışın ve uygulama sürecinin meşruiyetini güçlendirecek danışma mekanizmalarını tesis etmek.

d. İşbirliğini geliştirmek üzere tarafların bilgiye ulaşmasına destek olmak.

e. Tarafların işbirliği kapasitelerini geliştirecek adımlar atmalarına yardımcı olmak.

f. Taraflardan gelen şikayetleri dinleyerek, ilgili kurumlara sorunların çözülmesi yönünde öneriler getirmek.

Danışma Kurulu kendi çalışma usul ve esaslarını belirleyerek, tarafların hizmetlerin sunulmasında ve politika belirleme süreçlerinde birbirleriyle kuracakları ortaklıkların çerçevesini bu danışma süreci sonucunda karşılıklı bir mutabakat haline getirme yolunda gerekli adımları atmasına yardımcı olmaktadır.

3.1.6. Yazılım Lisansları

Yazılım lisansı, telif hakkı sahibinin (yazılım üreticisinin) haklarını koruyan bir belgedir. Her bir yazılım için lisans almak şarttır; bu üreticinin telif hakkını çiğnemediğinizi, emeğinin karşılığını verdiğinizi gösterir. Telif hakkı sahibinin hakları yasalarla da korunur. Telif hakkı yasaları, insanların izin almaksızın yazılım kopyalayamayacağını açıkça beyan eder. Hiç kimse telif hakkı sahibinin izni olmadan, emeğini kopyalayıp dağıtamaz ve kullanamaz. Eğer işletmeler izinsiz olarak bir bilgisayar programlarını kopyalar veya yasal olmayan bir kopyasını bir başka işletmeye tedarik ederse, kanunları çiğnemiş sayılırlar. [228]

[228] **İzmir Ekonomi Üniversitesi Bilgi İşlem Müdürlüğü**, "Neden Lisanslı Yazılım Kullanmak Zorundasınız?", http://comp.ieu.edu.tr/bimeko/web/YazilimLisansi.pdf (3 Haziran 2010)

Bir yazılım lisansı bir şahıs veya firmaya tanımlanmış bir şekilde yazılımı kullanma hakkı verir. Lisans anlaşmasında ki şartlar yazılımın kullanımında ki kısıtlamaları açıklar. Ayrıca telif hakları yasası bir şahsın yazılımı nasıl kulanacağını şartlara bağlar. Bir kişi (veya firma) kullanılan her lisanslı yazılım programı için lisans alımı yapmak durumundadır.

Yazılım Korsanlığı

Yazılım korsanlığı telif haklarıyla korunan yazılımların izinsiz bir şekilde kopyalanması veya dağıtılmasıdır. Yazılım korsanlığı kopyalama, bilgisayara yükleme, paylaşma, satma veya birden çok kopyayı kişisel bilgisayarlar veya iş bilgisayarlarına kurma yoluyla gerçekleştirilebilir. Bir çok kişi, bir yazılımı satın aldığında aslında satın aldığı şeyin yazılımın kendisi değil kullanma lisansı olduğunun farkına varmaz ya da bu konu hakkında kafa yormaz. İşte bu lisans size yazılımı kaç kere yükleyebileceğinizi gösterir ve bu nedenle okunması çok önemlidir. Lisansta izin verilenden daha fazla kopya üretiyorsanız, bu durum yazılım korsanlığı yaptığınız anlamına gelir. [229]

Lisanslı Yazılım Kullanmanın Önemi

- 4 yıla kadar olan hapis cezasından korunma sağlamaktadır.
- 150 milyar liraya varan ağır para cezalarından korunma sağlamaktadır.
- Korsan yazılımın beraberinde getirebileceği virüsler, bozuk diskler ve hatalı yazılımlar gibi faktörlerden etkilenmezsiniz.
- Yeterli bir dokümantasyonla çalışmalarınızı sürdürürsünüz.
- Kullandığınız yazılımların yeni sürümlerini çok daha uygun maliyetlerle temin edebilirsiniz.

[229] **Bussiness Software Alliance**, Global Pricy Study, http://portal.bsa.org/globalpiracy2009/studies/globalpiracystudy2009.pdf (3 Haziran 2010)

- Yazılım sektörünün yeni yazılımları daha düşük maliyetlerle geliştirmesine ve sunmasına katkı sağlarsınız. [230]

Bu bağlamda, iç denetim periyodik olarak gerçekleştirdiği denetim sürecinde Yazılım Lisansları kontratlarını inceler ve gerekli şartlara uyulup uyulmadığını kontrol eder.

Eğer bir outsoucing hizmeti veren kurumsal bir firma iseniz müşterilerinizle çok çeşitli alanlarda kontratlar imzalayabilirsiniz. Bu kontratlar neticesinde müşterilerinizin kullandığı sistemlere giriş ve kullanım yetkilerini alabilirsiniz. Kurumsal kimliğe önem veren bir firma iseniz müşterilerinizin de kullandığı sistemlerin lisanslı olmasına dikkat etmek zorundasınız. Bu firmanızın kurumsal saygınlığı açısından gerçekleştirmeniz gereken en doğru seçenektir.

3.1.7. Sistem Giriş Kontrolleri

Outsourcing hizmeti veren kurumsal işletmeler Sistem Giriş Kontrollerini periyodik olarak denetlemek zorundadırlar. Hatta bu konu çok önemli olduğu için bu tip firmalarda bir prosedür ve yönetmeliğe bağlanmış vaziyettedir.

Genellikle bu prosedürlerde Sistem Giriş Kontrollerinin amacı, karşılaşılması muhtemel riskler, kontrol testlerinin planlaması gibi konular üzerinde durulmaktadır.

Sistem Giriş Kontrollerinin amacı; sadece ilgili personelin kendisine verilen yetkiler çerçevesinde kendi firmasında kullandığı ya da müşterisinin kullandığı sistemlere prosedürlere uygun bir şekilde ulaşmasıdır. [231]

Çalışanların herhangi bir nedenden dolayı kullandıkları sistemlere artık girmemeleri gerekiyorsa, bu durum sorumlu yöneticilerin kontrolünde derhal ilgili birimlere bildirilmelidir. Bu konuda meydana gelecek bir atlama ya da kontrol eksikliği

---

[230] **İzmir Ekonomi Üniversitesi Bilgi İşlem Müdürlüğü**, "Neden Lisanslı Yazılım Kullanmak Zorundasınız?", http://comp.ieu.edu.tr/bimeko/web/YazilimLisansi.pdf (3 Haziran 2010)

[231] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Eğitim Sunumu

bir çok hatanın meydana gelmesine neden olabileceği gibi gizli bilgilerin çalınması, fiziksel varlıkların kaybı vb. sorunlara yol açabilir. [232]

Çalışanların kullandıkları sistemlere ulaşmasını sağlayan şifreleri yönetimin bilgisi dışında başkalarıyla paylaşmamaları sağlanmalıdır.

Sistem içerisinde yer alan her dosya, rapor ya da bilgiye şirket içerisindeki herkes ulaşamamalıdır. Belli yetkilere sahip kişiler sadece bu dökümantasyona ulaşabilmelidir. Departmanlarda sadece kendilerine ait dökümantasyona ulaşabilmelidir. Böylece ortaya çıkması muhtemel hata ve risklerin önüne geçilmiş olur. [233]

3.1.8. Yıkım Onarım Planları / İş Devamlılık Planları

Her boyutta kurumsal ihtiyaçları karşılamak ve güvenlik politikasını tamamlamak üzere Yıkım Onarımı ve Yedekleme planı geliştirilmiş olmalıdır. Bu bağlamda Kurumsal İçerik Yönetimi kavramında şirket tarafından benimsenmiş olması önemlidir.

Kurumsal İçerik Yönetimi (KİY), kurumsal işlemlerle ilgili içerik ve belgelerin elde edilmesi, yönetilmesi, depolanması, korunması ve iletilmesinde kullanılan stratejiler, yöntemler ve araçları kapsamaktadır. KİY araçları ve stratejileri kurumun yapılandırılmamış bilgisinin bulunduğu her yerde yönetilmesine olanak sağlar.[234]

Bir işi 7x24 işler halde tutmak iş devamlılığı planlamasının görevidir. Genellikle yıkım onarımı ile bahsedilse de, iş devamlığı planlaması işlemlerin herhangi biri doğal veya insan yapımı aksama durumunda devam etmesini garanti altına alan etraflı bir stratejidir. Yıkım onarımı kısıtlı bir şekilde, iş devamlılığın bir al kümesi olan kuruluşun bilgi teknolojisi altyapısını tekrar işler hale getirilmesi olarak vurgulanır. Bugün birçok işin yaşam kaynağı elektronik belgelerle gösterildiği için, KİY

---

[232] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Eğitim Sunumu
[233] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Eğitim Sunumu
[234] Kasım Abbasi, "KİY nedir?", **Güvercin Dergisi,** Ocak 2009, http://www.siemens.com.tr/web/1121-8547-1-1/guvercin_minisite/ocak__2009/ocak__2009_ustmenu/ayin_konusu (3 Haziran 2010)

devamlılıkta temel bir rol oynamaktadır. Her şeyden öte, hayati öneme sahip elektronik belgelere erişim olmadan, bir iş durağan hale gelecektir. KİY teknolojileri tüm hayati şirket bilgisinin bulunabileceği merkezi kaynakların oluşumuna olanak sağlar. Bu depolama metodu içeriğin şirket için ne kadar kritik öneme sahip olduğuna bağlı olarak farklılaşacaktır. [235]

İşletmelerin bilgi sistemleri, faaliyetlerin sürdürülmesi ve geliştirilmesi açısından son derece önemlidir. Bilgi sistemlerinin çeşitli nedenlerden dolayı aksaması ya da kullanılamaz hale gelmesi, işletmeler açısından çok büyük olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Bu olumsuz sonuçlardan en fazla etkilenen ise, işletmelerdeki bilgi sisteminin en önemli unsuru olan muhasebe bilgi sistemidir. [236]

İşletmelerin herhangi bir "felaket" ile karşılaşmaları durumunda, bilgi ağının çökmesi, ekonomik işlemlerin durması, gelir kaybı, üretkenlik kaybı, bütçelenmeyen işletme masraflarının artması, vb. gibi maliyetlerin ortaya çıkması, işletmeleri, faaliyetlerine son verme noktasına kadar götürebilecektir. Bu bağlamda işletme süreçlerinde sürekliliğin sağlanması ve muhtemel felaketlere karşı hazırlıklı olunması açısından, işletmelerde bir "Felaketten Kurtarma Planı" geliştirilmeli ve uygulama olanakları sağlanmalıdır. [237]

Son olarak, planı yıllık olarak veya firma ihtiyaçları değişimlerine göre güncellemeyi ve test etmeyi unutmayınız. Etkin olarak bir devamlılık planını yürütmek yalnızca sistem aksaklıkları sırasında düzelme yeteneğinizi geliştirmekle kalmaz, bunun yanında sizin iş içeriğinizin önceliklerini daha iyi belirlemenize ve tüm KİY stratejinizi geliştirmenize olanak sağlayacaktır. [238]

3.1.9. Şikayetlerin Karşılanması ve Çatışan Konuların Yönetimi

Outsourcing hizmeti veren ve alan firmalar arasında herhangi bir süreç üzerinde ya da kontrat 'ın içeriği ya da uygulanması konusunda bir sorun ortaya çıkmış

---

[235] Abbasi, **a.g.e**., Ocak, 2009

[236] Ahmet Doğan, Ahmet Tanç ve Ş.Güngör Tanç, **Felaketten Kurtarma Planı ve Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri'deki Büyük Ölçekli Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**,2006, www.iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/07-02.pdf (3 Haziran 2010).

[237] Doğan, Tanç ve Tanç, **a.g.e.,** 2006**,** (3 Haziran 2010).

[238] Abbasi, **a.g.e**., Ocak, 2009

ise konuya taraflar zamanında müdahale etmelidir. Gerekli mutabakat sağlanmalı ve sorumlu müdürler sorunları ortadan kaldırmaya yönelik çözüm yollarını üretmeli ve takipçisi olmalıdırlar. [239]

Çünkü çözümlenmemiş problemler ileride daha ciddi ve büyük sorunlara yol açabileceği için süreç sorunlar ortaya çıkar çıkmaz kontrol altına alınmalıdır. Eğer kontrol altına alınmaz ise müşteri kontratı feshedebilir.

3.1.10. İş Yeri Güvenliği

Dünyada ve ülkemizde sanayileşme ve teknolojik gelişmelere paralel olarak özellikle iş yerlerinde üretken faktör olarak çalışan kişilerin güvenliği ve iş yeri güvenliği ile ilgili birçok problem tespit edilmiştir. Başlangıçta önemsenmeyen bu problemler iş verimini ve işletmeyi tehlikeye sokmasıyla önem kazanmış ve üzerinde düşünülmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu safhada yapılan çalışmalar sonucu işyerlerinde çalışma düzenini ve şartlarını kapsayan birtakım kurallar ve kanunlar yürürlüğe konmuştur. Ancak geçen zaman içinde bu düzenlemelerin yetersizliği görülmüş ve probleme daha değişik açıdan yaklaşılması gerekliliği üzerine yapılan çalışmalar sonucunda "İş Yeri Güvenliği" tıbbın, tekniğin ve diğer bilim dallarının çalışma alanı olmuştur. [240]

İş Yeri Güvenliğinin tanımını yapacak olursak: "Atölye ve işyerlerinde işin yapılışı esnasında, çeşitli sebeplerden kaynaklanan sağlığa ve iş yerine zarar verebilecek şartlardan korunmak amacı ile yapılan sistemli, planlı ve ilmi çalışmalardır" diyebiliriz. İş yeri güvenliği çalışmalarının amaçlarını; çalışanları korumak, üretim ve işletme güvenliğini sağlamak diye üç grupta sıralayabiliriz. [241]

İşyerinin, iyi bir şekilde tertip ve tanzim edilmesinin işyerinde çalışanların moralini yükselttiği, işin verimini arttırdığı çoğu iş kazalarını önlediği bilinen bir

---

[239] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service Delivery External Eğitim Sunumu
[240] Hayrettin Sönmez, "İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Nedir?", http://www.orsaltd.com.tr/default.asp (3 Haziran 2010)
[241] Sönmez, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

gerçektir. Bir işyerinde, temizlik, tertip ve düzen iş kazalarının çoğunu önleyen önemli bir etkendir. Kurulu düzenin ve arzulanan temizliğin yeterli ve devamlı olması, günlük çalışma ve kontrolle mümkündür. [242]

Kurumsal işletmeler iş yeri güvenliği kavramı üzerinde ısrarla durmaktadırlar. Gerek çalışanlarının gerekse de işletmenin güvenliği belli yönetmelik ve prosedürler yoluyla en etkin şekilde korunmaya çalışılmaktadır. [243]

İş yerlerinde güven, düzen ve temizliği ele alan temel prensibleri aşağıda sıralayabiliriz:

1. Çalışılan takım, bilgisayar, makine ve cihazlar işin tamamlanmasından sonra yerine konmalıdır. Bilgisayarların şifreleri saklanmalıdır.

2. Çalışılan alanın ve çevrenin kirlenmesine engel olunmalıdır.

3. İşyerlerinde temizliği en iyi şekilde yapabilecek temizlik araç ve gereçleri bulunmalıdır.

4. Çalışanların kayarak düşmelerine sebep olacak yağ, mazot ve kavun, karpuz, muz kabuğu gibi atıkların hemen temizlenmesi gerekir.

5. Gizli belge ve dosyalar güvenli ortam ve kasalarda koruma altında olmalıdır.

6. Akşam mesai bitiminde masaların üzerinde evrak bırakılmamalı, kapıların kitlenmiş olmasına dikkat edilmelidir.

[242] Sönmez, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[243] IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Eğitim Sunumu

3.1.11. Yönetim Öz Değerlendirmesi

İşletmelerde öz değerlendirme örgütsel bilgiyi güçlendirerek, işletme performansını, işletme süreçlerini geliştirmeye ve yapısal risklere karşı müdafaaya odaklanan bir yaklaşımdır. Öz değerlendirme dediğimizde, işletmenin faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirmeyi ifade etmektedir. Bu metot ile işletmeler, kuvvetli yönlerini ve iyileştirmeye açık alanlarını belirleyerek, iyileştirme faaliyetlerini başlatıp, gelişmeleri sürekli izleyerek planlarını gözden geçirirler. Yönetim öz değerlendirme kontrollerinin başarıyla gerçekleşmesinde üç adet bileşen mevcuttur. [244]

Bunlar;

- İş kontrol süreçlerinin dizayn edilmesinin ve etkinliğinin sağlanmasını içerir.
- Yeterli denetim ve değerlendirmenin yapılması gerekliliğine vurgu yapar.
- En üst seviyede yetkilerle donatılmış yöneticiler tarafından uygulamaya geçirilir.

Yönetim öz değerlendirmesi aynı zamanda stratejik amaçlar, riskler, kontroller ve süreç geliştirme fırsatlarını değerlendirme ile bütünleşmektedir.

Yönetim öz değerlendirmesi; işletmelerin performanslarına aşağıdaki unsurları geliştirerek katkı sağlamaktadır. [245]

- İşletme veya işletmedeki özel bir sürece yönelik stratejik amaç geliştirme, öncelikleri belirleme ve uzlaşma sağlamak
- İşletme veya işletmedeki özel bir sürece ilişkin işletmenin yapısal risklerini tanımlama, önemseme, ölçme ve kaynak sağlamak

[244] IBM-Corporate Business Controls-Management Self Assessment of Controls Eğitim Sunumu, September 2008
[245] IBM-Corporate Business Controls-Management Self Assessment of Controls Eğitim Sunumu, September 2008

- İşletme veya işletmedeki özel bir sürece yönelik kontrollerin etkinliğini değerlendirmek

- İşletmedeki özel bir sürecin performansını arttırmak

- Finansal Raporların güvenilirliğini sağlamak

- Mevcut yasa ve yönetmeliklere uygunluk göstermek

Daha öncede değindiğimiz gibi, etkili ve tam uygulanmış bir Yönetim öz değerlendirme kontrolü bize iş süreçlerinin dizaynını ve faaliyetlerinin başarısını değerlendirmemize olanak sağlamaktadır. Ayrıca bize etkin bir risk yönetimi elde etmemize, faaliyetlerimizi en verimli bir şekilde yönetebilmemize ve güvenilir ve doğru finansal raporlar oluşturabilmemize katkı sağlamaktadır.

Eğer Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolü sağlıklı bir şekilde yapılamıyorsa ya da yapılmamışsa, yönetimin ortaya çıkabilecek sorunlara karşı alabileceği düzeltici ve koruyucu aksiyonlar doğru ve tam bir şekilde alınamayacaktır.

Bunun sonucunda aşağıda belirtilen durumların ortaya çıkması oldukça muhtemeldir. [246]

- Organizasyonel amaçların başarılamaması

- Doğru sonuçları yansıtmayan finansal tablolar

- Finansal kayıpların ortaya çıkması

- Varlık kayıplarının ortaya çıkması

- İlgili yasa ve yönetmeliklerle uygunluğun sağlanamaması

- Müşteri memnuniyetsizliği

- Şirket imajının değer yitirmesi

[246] IBM-Corporate Business Controls-Management Self Assessment of Controls Eğitim Sunumu, September 2008

3.1.12. Kurumsal Karne / Şirket Karnesi

Stratejik çerçevenin belirlenmesi aşamalarının ilki; vizyon ve stratejinin belirlenmesi ve tanımlanmasıdır. Kurumsal karnenin oluşma süreci, üst düzey yöneticilerden oluşan bir ekibin, şirketin stratejisini özel stratejik hedefler halinde tanımlamak amacıyla çalışması ile başlar. Ekip, finansal hedefleri belirleyebilmek için, gelirler ve pazar büyüklüğü, karlılık veya nakit akışı üretmek gibi farklı seçeneklerden hangisine daha fazla önem verileceğini açıkça ifade etmelidir. Özellikle müşteri boyutunda, yöneticiler hangi müşteri ve pazar dilimlerini hedeflediklerini kesin olarak belirlemelidir. Örneğin bir finans şirketinde 25 üst düzey yöneticinin tamamının şirket stratejisinin hedef müşterilere üstün hizmet sunmak olduğu konusunda hemfikir olduğu varsayılmaktaydı. Müşterilerle ilgili amaçların belirlenerek kurumsal karneye yazılması aşamasında, aslında her yöneticinin üstün hizmet kavramı ve hedef müşterilerin kim olduğu konularında farklı fikirlere sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Kurumsal karnede yer alacak işlemsel ölçülerin geliştirilmesi için yürütülen çalışmalar 25 yöneticinin oy birliğiyle hedef müşterileri ve bu müşterilere sunulacak ürün ve hizmetleri belirlemesini sağlamıştır.[247]

Şirketin finansman ve müşterilerle ilgili olan amaçları belirlendikten sonra içsel iş süreçleri ile ilgili amaç ve ölçüler tanımlanır. Bu aşama kurumsal karne sisteminin getirdiği en önemli yenilik ve faydalardan biridir. Geleneksel performans değerlendirme sistemleri mevcut yöntem ve işlemlerin maliyet kalite ve sürecini iyileştirici düzeltmeler yapmaya odaklıdır. Kurumsal karne ise, şirketin performansında müşteriler ve hissedarlar lehine bir atılım kaydetmeyi sağlayacak işlemlere dikkat çekilmesini sağlar. İçsel iş süreçlerinin tanımlanması sayesinde genellikle şirketin başarıya ulaşabilmesi için mükemmel bir şekilde uygulanması gereken yepyeni yöntemler ortaya çıkacaktır. [248]

Kurumsal karnedeki son bağlantı, öğrenme ve büyüme hedefleri ile ilgilidir. Bu bölümde çalışanlara yeni yetenekler kazandırmak ve bilgi sistemleri bilgi teknolojisi ve zenginleştirilmiş kurumsal yöntemlere ulaşabilmek için gereken yatırımların nedenleri

---

[247] Robert. S. Kaplan ve David. P. Norton, **The balanced scorecard - Measures that drive performance,** Harvard Business Review, January-February, 1992, s.71.

[248] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.71.

ortaya koyulur. İnsana, sistemlere ve yöntemlere yapılacak bu yatırımlar sayesinde şirket içi işlemler, müşteriler ve nihai olarak da şirket ortakları için çok önemli yenilik ve gelişmeler elde edilecektir. [249]

Kurumsal karnenin oluşturulması işlemleri, şirketin stratejik hedeflerinin kesin bir şekilde belirlenmesini ve bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak kritik etkenlerin tanımlanmasını sağlar. Kurumsal karne, fikir birliği ve ekip çalışmasının eksikliğini daha net bir şekilde ortaya koyarken, bu problemin çözümüne de katkıda bulunur, çünkü şirketin kurumsal karnesi tüm üst düzey yöneticilerin ekip çalışması yapmasını gerektiren, her bir yöneticinin ayrı ayrı katkıda bulunması ile yaratılabilecek ve şirketin tüm fonksiyonlarını kapsayacak bir belgedir. [250]

Stratejik Amaç ve Ölçülerin İletilmesi ve Bağlantıların Kurulması

Kurumsal karnede yer alan stratejik hedef ve ölçülerin yaygın bir şekilde tüm şirkete iletilebilmesi için şirket yayınları, duyuru tahtaları, video kasetler ve bilgi işlemleri veritabanından yararlanılabilir. Tam bir iletişimin kurulması, tüm çalışanların şirket stratejisinin başarıya ulaşması için yerine getirilmesi gereken önemli işler hakkında bilgi sahibi olmasını ve uyarılmasını sağlar. Bazı şirketlerde, kurumsal karnede belirlenen üst düzeydeki stratejik ölçülerin ayrıştırılarak operasyon seviyesinde uygulanabilecek daha özel ölçüler haline indirgenmesi tercih edilmektedir. Örneğin kurumsal karnede sevkiyatların zamanında gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanmış olan amaç, operasyon seviyesine indirgendiğinde bir makinenin çalışma süresinin kısaltılması veya siparişlerin bir bölümden diğerine daha hızlı bir şekilde aktarılması diye daha detaylı olarak ifade edilebilir. Bu yöntemle, farklı birimlerdeki gelişim çalışmaları kurumsal başarıyı sağlayacak faktörlerle uyumlu olarak sürdürülür. Tüm çalışmalar kurumsal nitelik taşıyan, en üst seviyedeki hedef ve ölçümleri tam olarak kavradığı zaman, kendi bölümlerine ait olan ve kurumun global stratejisini destekleyen hedefleri belirleyebilirler. [251]

---

[249] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.134.
[250] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.134.
[251] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.135.

Kurumsal karne, şirketteki farklı birimler ile üst düzey yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri arasında sadece kısa dönemli finansal hedefler hakkında değil, şirketin gelecekteki performansını artıracak bir stratejinin formüle edilmesi ve uygulanması hakkında da diyalog kurulmasını teşvik eder. [252]

İletişimin sağlanması ve bağlantıların kurulması aşamasının sonunda, organizasyonda görev yapmakta olan her bireyin, şirketin uzun dönemli hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için uygulanacak stratejileri çok iyi kavramış olması gerekir. Her birim ve her birey kurumsal amaçlara ulaşmak için yapılacak işlemleri belirlemelidir. Organizasyonda başlatılacak tüm çaba ve girişimler, ihtiyaç duyulan değişikliği gerçekleştirme işlemiyle uyumlu olmalıdır.

Hedeflerin ile Stratejik Uygulamalar Arasında Uyum Sağlanması

Kurumsal karnenin en güçlü etkisi, bu programın değişimi yönlendirme amacıyla uygulandığı hallerde görülmektedir. Üst düzey yöneticiler, erişildiği takdirde şirkette büyük değişimlerin gerçekleşmesine neden olacak, 3 veya 5 yıl süreli kurumsal karne hedeflerini belirlemelidirler. Bu hedefler, kurumun o güne kadar süregelmiş performansında belirgin bir kesinti, temel bir değişiklik meydana getirecek hedefler olmalıdır. [253]

Bu finansal amaçları gerçekleştirebilmek için, yöneticilerin müşteriler, içsel iş süreçleri, öğrenme ve büyüme amaçları ile ilgili hedefleri de belirlemeleri gerekir. Bu yan hedefler birkaç farklı kaynaktan elde edilebilir. İdeal olanı, müşterilere ilişkin hedeflerin, müşterilerin beklentilerini karşılamak veya bu beklentileri aşmak gibi amaçlardan kaynaklanmasıdır. Mükemmel performansın tanımını yapabilmek için hem mevcut hem de potansiyel müşterilerin tercihleri incelenmelidir. [254]

Müşteriler, içsel iş süreçleri, öğrenme ve büyüme ölçüleri ile ilgili hedeflerin belirlenmesinin ardından, yöneticiler, şirketin bir atılım gerçekleştirmesini sağlayacak amaçlara ulaşması için uygulanacak stratejik kalite, tepki süreci ve yeniden yapılanma girişimlerini uyumlu bir hale getirebilirler. Kurumsal karne, sürekli gelişim, yeniden

[252] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.135.
[253] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.136.
[254] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.138.

yapılanma ve değişim programlarının gerekliliğini ispatladığı gibi, bu programlar üzerinde odaklanılmasına ve gereken entegrasyonun sağlanmasına da olanak tanır. Yöneticilerin çabaları, kolaylıkla kazanç elde edilebilecek içsel iş süreçlerinin temel işleyişlerini yeniden düzenlemek yerine, kurumun stratejik başarı elde etmesini sağlayacak yöntemleri geliştirmeye ve yeniden yapılandırmaya yöneltir. Amacın maliyetlerde önemli ölçüde kısıntı yapmaya yönelik olduğu geleneksel yeniden yapılanma programlarının aksine, kurumsal karnenin yeniden yapılanma programının amacı sadece maliyette meydana gelen tasarrufların ölçülmesiyle değerlendirilmez. Stratejik girişim hedefleri kurumsal karnede yer alan ve siparişlerin karşılanma süresinde oluşan önemli zaman tasarrufları, ürün geliştirme ve pazara sunma süresinde elde edilen zaman tasarrufu, çalışanların yetenek ve becerilerinin artırılması gibi etkenlerden türetilmiştir. Tabi ki zamandan tasarruf sağlamak ve çalışanların yeteneklerini artırmak da nihai hedefler değildir. Kurumsal karnede yer alan bir dizi neden sonuç ilişkisinin sürdürülmesi ile nihai hedef olan mükemmel performansa ulaşılır. [255]

Kurumsal karnede, bir şirketin stratejik planlamasının yıllık bütçe işlemleri içine dahil edilmesine de olanak sağlar. Şirketin hedeflerinin belirlendiği sırada, yöneticiler, her bir ölçü için bir sonraki takvim yılı içinde ulaşılacak dönüm noktalarının da neler olacağına dair tahminde bulunurlar. Bu kısa vadeli mihenk taşları, şirketin uzun dönemli stratejik yolculuğu sırasında kısa dönemde elde edilen ilerlemelerin değerlendirmesinin yapılacağı özel hedeflerdir.

Planlama ve hedef belirleme işlemleri, bir şirketin; [256]

1. Ulaşmayı istediği uzun dönemli sonuçları miktarsal olarak ifade etmesini,

2. Bu sonuçlara ulaşmak için gereken mekanizmaları tanımlamasını ve kaynak sağlamasını,

3. Kurumsal karnede yer alan finansal ve finansal olmayan ölçüler için kısa dönemli mihenk taşlarını belirlemesini sağlar.

[255] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.138.
[256] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.138.

Kurumsal Karnenin Elde Edilmesi

Şirket karneleri her türlü organizasyonun stratejik faaliyetlerini ölçülebilir operasyonel başarı kriterlerine indirgeyen araçlardır. Karne uygulaması üst yönetime ve orta kademe yöneticilere devamlı geri bildirim sağlayan bir yönetim sistemidir. Organizasyonun stratejik hedefleri doğrultusunda performansın iyileştirilmesi için örgütün hem iç işleyişine hem de faaliyetlerin ölçülebilir sonuçlarına yönelik geri bildirim sağlarlar. Şirket karneleri organizasyonda farklı iş alanları için yapılabilir (müşteri hizmetleri, operasyon, pazarlama) zira her iş alanını için farklı değişkenler ele alınabilir.

Özellikle yoğun rekabetin daha sağlıklı bir ileri görüşü gerektirdiği sektörlerde sadece geçmiş mali verilere bakarak ve belli bir bütçe çerçevesine bağlı kalarak alınan kararlar günün piyasa şartları karşısında yetersiz kalmaktadır. Geçmişte müşteri tatmini, çalışan memnuniyeti, ve iş akışlarındaki verimlilik gibi kolay ölçülemeyip değerlendirme dışı kalmış faktörlerin günümüz rekabet koşullarında değer yarattığı ve finansal kalemlere yansıdığı görülmüştür. Harvard Business School'dan Robert Kaplan ve yönetim danışmanı David Norton, performans yönetimine yönelik geliştirdikleri karneleri yeni bir yönetim metodu olarak 1992'de Harvard Business Review'daki bir makalede yayımlamışlardır. ABD'de 1993 yılında çıkan "Hükümet Performans ve Sonuçları Yasası" kamu tüzel kişilikleri için stratejik planı ve performans ölçümünü hukuki bir zorunluluk haline getirmiştir. [257]

Şirket karnesi oluşturmanın aşağıdaki gibi avantajları bulunmaktadır; [258]

- Üst düzey stratejik kararlar tüm organizasyonda ölçülebilir operasyonel aktivitelere dönüşüp sürekli ve standart bir takip sistemi sağlar.

- En yüksek performans için en kilit iş akışlarına odaklanılıp hangi değişkenlerin ölçüleceği belirlenir. Şirketin öncelikli hedefleri ölçülebilir hale getirilir.

---

[257] Howard Rohm, "Balanced Scorecard Basics", **Balanced Scorecard Institute**, http://www.balancedscorecard.org/BSCResources/AbouttheBalancedScorecard/tabid/55/Default.aspx, (3 Haziran 2010)

[258] Rohm, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

- Karneler örgütsel değişikliklere sebep olur.

- Karneler organizasyondaki herkesin en tepeden en aşağıya kadar amaç ve performanslarını uyumlu bir noktaya getirir.

- Üst yönetimin kaynaklarını nereye yönlendirmesi gerektiğini gösteren bir pusula görevi görür.

- Ölçüm sisteminin sağladığı netlik, bütçe kararlarında ve kontrol noktalarının belirlenmesinde çabukluk ve kolaylık sağlar.

- Karnedeki göstergeler organizasyondaki en iyi uygulamaları açığa çıkartıp önceden belirlenen hedeflerin neresinde bulunulduğunu ortaya koyar. Buna göre hedefler rekabet ve maliyet şartlarını da göz önüne alarak yeniden belirlenebilir.

- Karnelerin içerdiği kilit performans kriterleri üst yönetimin detayların içinde kaybolmasını engeller ve stratejik kararların alınmasında hızlı ve etkin bir araç görevi görür.

Karneler oluşturulurken birbirini besleyen dört ana perspektif vardır. Bunlar aşağıda belirtilen 4 soruya cevap ararlar. Cevapların olumluluk derecesi de çeşitli kriterlerin ölçülmesi ve hedeflerle karşılaştırılması ile belirlenir. Kurum kendi hedef ve stratejisine göre ölçüleri değiştirebilir.

- Öğrenme ve Gelişme Perspektifi

- Müşteri perspektifi

- İş süreçleri perspektifi

- Finansal Perspektif [259]

[259] Rohm, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

Yukarıdaki tablonun oluşturulması en üst yönetimden fonksiyonel birim yöneticilerini de içine alan bir takım ile detaylı bir çalışmayı gerektirir. Adımlar özetle şöyledir: [260]

1. Stratejik hedeflerin belirlenmesi

2. Hedefler doğrultusunda nelerin ölçüleceğinin belirlenmesi ve önceliklendirilmesi

3. Seçilmiş kriterlerin nasıl ve hangi sıklıkta ölçüleceğinin belirlenmesi (bilgi sistemlerinin yeterliliği, anketler, ek danışmanlık ihtiyacı)

4. Her bir kriter için somut bir hedef konulması ve hedefin altında kalınması veya aşılması durumunda alınacak aksiyonların belirlenmesi (karnelerin, çalışanların performans değerlendirmesine bağlanması, ödüllendirme, çıkan sonuçların analizi ile gerçek sebeplere inme ve tedbirler)

Kurumsal karneyi hedeflerle yönetim sisteminin mihenk taşı olarak kullanacak şirketlerde iki önemli görevin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi kurumsal karnenin oluşturulması, ikincisi de kurumsal karnenin kullanılmasıdır.

Kurumsal karne, vizyon, misyon ve stratejinin ölçüler halinde ifade edilen dört ana boyut içinde tasnif edilmesini sağlar. Bu boyutlar, vizyon, misyon ve stratejinin anlaşılması ve iletilmesi için bir çerçeve oluşturur. Ölçüler yoluyla şirketteki tüm çalışanlara bugün ve gelecekte başarı elde etmeyi sağlayacak etkenler hakkında bilgi verir. Şirketin ulaşmak istediği sonuçlar ve bu sonuçları elde etmeyi sağlayacak etmenlerin tanımlanmasıyla üst düzey yöneticiler tüm personelin enerji, yetenek ve bilgisini uzun dönemde hedeflere ulaşabilmek için yönlendirmeyi hedefler. [261]

[260] Rohm, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[261] Kaplan ve Norton, **a.g.e.**, s.134.

Tablo 1' de Kurumsal Karne boyutlarına ilişkin olarak Kaplan ve Norton'un tanımladıkları genel ölçütler belirtilmiştir.

Tablo 1
Kurumsal Karne için Genel Ölçütler

Boyut	**Genel Ölçütler**
Finansal	Yatırımın karlılığı ve ekonomik katma değer
Müşteri	Tatmin, sadakat ve pazar payı
İç süreçler	Kalite, tepki süresi, maliyet
Öğrenim ve gelişim	Personelin eğitimi ve tatmini, bilgi sistemlerine erişim

Kaynak: Robert. S. Kaplan, David. P. Norton, **The balanced scorecard - Measures that drive performance,** Harvard Business Review, January-February, 1992

Fakat bu genel ölçülerin yanı sıra her şirketin kendi stratejisinden türetilen özel ölçülere de kurumsal karnede yer verilmesi çok önemlidir. Açık ve net olarak kurumsal karnede yer alan her bir boyuttaki amaç ve ölçüler, stratejinin ve misyonun tüm şirkete yayılması ve uygulanması için gerekli olan temel elementler olması açısından önemlidir.

3.1.13. Fiziki Gözden Geçirme- Sayım ve Duran Varlık Yönetimi

Denetçinin elde edebileceği en kuvvetli delillerden birisi , kayıtlarda gözüken iktisadi kıymetin maddi varlığıdır. Kasadaki paranın varlığı, bilançodaki kasa bakiyesinin sağlam bir delilidir.

Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniğinde şu işlemler yapılır; [262]

a) İncelenecek varlık teşhis edilir. Denetçi önce inceleyeceği varlığı görür, kayıtlarda gözüken varlığın gerçekten var olup olmadığını belirler.

[262] Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi,** Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.102-103.

b) Görünen varlığın miktarını tespit etmek için sayım yapılır. Sayım, genellikle fiziki incelemenin en tabi parçasıdır. Basit ve açık bir işlem olmasına rağmen bazı durumlarda sayım işlemi güçtür. Sayılacak birim sayısı çok fazla olabilir. Ayrıca, varlıklar sandık, paket ve balya halinde kapalı ambalajlar içinde olabilir. Bu durumlarda ambalajları tek tek açmak ve saymak zaman alıcı ve masraflı olduğundan örnekleme yöntemi kullanılır nokta.

c) Denetlenen varlığın kalitesi belirlenir. İncelenen varlığın kalitesini belirlemek, denetçinin en güç görevlerinden biridir. Her maddenin kalitesini ve tüm özelliklerini bilmesi imkansızdır. Denetçi, mesleki özen ve dikkat göstererek incelenen varlığın kalitesini değerlemeye çalışmalı ve gerekli hallerde bilir kişi ve uzmanlardan rapor istemelidir.

d) İncelenen varlığın saflığı(sahte olup olmadığı) tespit edilir. Denetçi incelenen varlığın ve ya onu tespit eden belgenin gerçek olup olmadığını belirlemek zorundadır. Gösterilen varlığın sahte veya taklit olup olmadığını araştırmalıdır. Örneğin kasadaki parayı sayarken bunların sahte olup olmadığını dikkat etmelidir.

Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniği, aşağıdaki varlıkların denetiminde kullanılır; Kasadaki mevcutlar, Alacak senetleri, stoklar, Hisse senetleri ve Tahviller, Makine ve Teçhizat, Demirbaşlar, Bina ve Arsalar, Sigorta poliçeleri vb…[263]

ABD, İngiltere, ve Kanada da stokların gözden geçirilmesi ve sayımı genel kabul görmüş denetim tekniğidir. En güvenilir delilleri sağladığı için her denetim çalışmasında önce bu teknik kullanılmaya çalışılır. Bununla birlikte bu güvenilir tekniğin bazı zayıf yönlerine dikkat etmek gerekir. Bu tekniğin başlıca zayıf yönleri şunlardır: [264]

a) Fiziki gözlem ve sayım tekniği sadece elde bulunan maddi varlıkların denetiminde kullanılır. Denetim konusu iktisadi kıymetin maddi varlığı yoksa bu teknik uygulanamaz. Örneğin, alacak hesapları, borç hesapları gibi. Denetim konusu iktisadi kıymetin fiziki varlığı olmasına rağmen denetim sırasında işletmenin elinde

[263] Gürbüz, **a.g.e.**, s.102-103.
[264] Gürbüz, **a.g.e.**, s.102-103.

bulunmaması halinde de bu teknik uygulanamaz. Örneğin, bankaya yatırılan paralar teminata verilen senetler ve konsinye verilen mallar gibi.

b) Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniği bir varlığın denetlenen işletmeye ait olduğunu ispatlamak için yeterli değildir. Örneğin, gösterilen varlık kiralanmış, ödünç ve konsinye almış olabilir. Böle bir kıymetin maddi varlığı, denetçiyi yanıltabilir. Bu nedenle denetçi varlığın mülkiyetini ispat eden ek deliller elde etmelidir.

c) Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniğinin maliyeti diğer tekniklere göre yüksektir.

Bu tekniğin kullanılmadığı durumlarda veya maliyetinin yüksek olması halinde bunun yerine en yakın güvenilir delil üreten diğer teknikler uygulanır.

Bir firmanın faaliyetini sürdürmek için kullandığı gerekli eşyanın tümüne sabit kıymet denir. Sabit kıymetlerin şirketin mal varlığı arasında gösterilmesi, KDV hesabının yapılması veya alınıp satılması diğer mallara göre farklılık gösterir. Bu yüzden de sabit kıymetlerin ayrıca takip edilmesi gerekir.[265]

Firmaya sabit kıymet olarak alınan bir malın her yıl belli bir yüzdesi amortisman olarak ayrılır. Amortisman malın eskimesi, yıpranması ya da ömrünün azalması nedeniyle değerinin düşürülmesi olarak tanımlanabilir. Ancak bu uygulamanın yanı sıra piyasa koşullarının değişmesi ya da yüksek enflasyonun etkisiyle sabit kıymetin değeri artabilir. Bunun için de yasalar sabit kıymetler için amortisman uygulamasının yanı sıra yeniden değerleme uygulamasına da olanak tanımıştır. Yeniden değerleme oranları her yıl için Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilir.[266]

Amortisman uygulaması normal amortisman ve azalan bakiyeler olmak üzere iki şekilde yapılır. Firmalar her iki yöntemde de sabit kıymetlerine yeniden değerleme yapabilirler. Her iki yöntemle de amortisman uygulanabilir ve yeniden değerleme yapılabilir. [267]

---

[265] Logo, "Duran varlık Yönetimi", Aralık 2007, http://www.logotiger.net/images/LogoTigerPDF/duran_varlik.pdf (3 Haziran 2010)
[266] Logo, **a.g.e.,** Aralık 2007
[267] Logo, **a.g.e.,** Aralık 2007

İşletmelerde duran varlık yönetimi çok önemli bir konudur ve bir çok firma sahip olduğu "Duran Varlık" modüllerinin geliştirilmesini kendine öncelikli hedef olarak belirlemiştir. Çünkü;

- Duran varlıklarda aslında ürünler gibi sizin stoklarınızdır. Onu stoklardan ayıran paradigma, kısa sürede değil, daha uzun zaman içinde tüketilebilmesidir.

- Dolayısıyla duran varlığınızı bir stok gibi satın alabilir, depolayabilir, zimmet işlemini yapabilir ve satabilirsiniz.

- Ticari ve üretim süreçlerinizin tamamını kapsayan bir yazılımın içinde duran varlıklarınızın ve yapılmakta olan yatırımlarınızı kolaylıkla takip edebilir, dolaşımlarını ve geçmişini izleyebilirsiniz.

3.1.14. Görevlerin Ayrılığı Prensibi

Bir süreç içerisindeki işlemlerde, hiçbir kişinin bir işlemin tüm parçaları üzerinde kontrol sağlayamaması amacı ile bölünmesidir.

Örneğin, harcama yetkilileri ile muhasebe yetkilileri aynı kişiler olmamalıdır. Yine, muhasebe işlemlerini gerçekleştiren kişiler ile kasalardan sorumlu olan kişiler de farklı kişiler olmalıdırlar. Farklı fonksiyonlardan geçen bir işlemi tek bir kişinin başlatması, sürdürmesi ve tamamlaması riskli görülmektedir. [268]

Bazı faaliyetlere ilişkin görevlerin mutlaka ayrılması gerekmektedir;

Bir işleme ilişkin; Başlatma/Yetkilendirme (Onaylama)/Kayıt/Mutabakat Sağlama/Fiziksel kontrol ve erişim aktiviteleri ayrılmalıdır. Örneğin, mali kaynaklar dikkate alındığında kasaya nakit girişi ve buna ilişkin muhasebe kayıtları ile banka

[268] Bertan Kaya, "Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri", http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25 (3 Haziran 2010)

hesabına giriş ve banka hesap mutabakatlarının, farklı kişilerce icra edilmesi gerekmektedir. [269]

İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişiyi sorumlu tuttuğumuz zaman, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. [270] Diğer farklı alanlarda da aynı durum geçerlidir. Örneğin satın alım sürecine bakıldığında, tedarikçi veritabanı, satın alım talebi, sipariş, teslim alma, kayıt ve mutabakat işlemlerinin farklı kişi veya fonksiyonlarca yerine getirilmesi gerektiği görülecektir. Özellikle hileli işlemlere açık yerlerden bir tanesi de stok yönetim sürecidir. Sipariş, stokların teslim alınması, stok kayıtlarının yapılması, kayıtların tutulması, stok sayımı işlemleri tek kişi tarafından yerine getirilmemelidir. Bu işlemlere ilişkin yetki ve kontroller tek kişinin uhdesinde bulunamaz. [271]

Aşağıda görevler ayrılığı prensibine uygun bazı kontrol örnekleri yer almaktadır: [272]

- Kasa muhasebe işlemlerinin ayrı kişilerce yürütülmesi
- Kasadan sorumlu yönetici ile muhasebe servisinden sorumlu yöneticinin ayrı olması
- Kıymetleri nakil eden kişiler ile teslim alanların ayrı olması
- Hesap açan ve onaylayan kişilerin farklı olması
- Muhasebe fişi kesen ve ödemeyi yapan kişilerin farklı olması
- Makinelerin işletimi ile gün sonu çıktı sonuçlarının kontrolünü yapan kişilerin farklı olması

[269] Kaya, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[270] Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, s.127.
[271] Kaya, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[272] Kaya, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

- Satın alım, teslim alma ve muhasebeleştirme işlemlerinin farklı kişilerce yürütülmesi

Bir işlem ile ilgili en az "iki çift gözün" işlem üzerinde olması faydalıdır (4 eyes principle). Yöneticilerin çalışanlarına güvenmeleri ve sorumluluk vermeleri önemlidir, ancak kontroller güven üzerine inşa edilemez. Yapılan araştırmalar, pek çok yolsuzluk olayının sistemi iyi bilen, açıklarını öğrenmiş, sadık ve güvenilir çalışanlarca gerçekleştirildiğini ortaya koymuştur.

Küçük ve eleman sayısı yetersiz iş ortamlarında ise her zaman görevler ayrılığı ilkesini hayata geçirmek mümkün olmaz. Bu durumlarda;[273]

- Gözetime ağırlık verilmesi
- Çalışanların izin kullanımına dikkat edilmesi
- Aktivitelerin incelenebilmesi için bilgi sistemlerinden faydalanılması
- Nakit ve nakit benzeri varlıkların bekletilmeden kayıt altına alımlarının sağlanması
- İşe alımlara özel dikkat edilmesi söz konusu olmalıdır.

3.1.15. E-İşletme ve Muhasebe Fonksiyonuna Etkileri

Bilgi üretiminde son derece önemli bir yeri olan veri toplama süreci, son yıllardaki teknolojik gelişmelerle çok daha hızlanmıştır. Toplanan veriler hızlı bir şekilde işlenerek yeni bilgiler elde edilmektedir. Veri-Bilgi-Veri şeklinde işleyen bu üretim gittikçe büyüyen ve büyüme hızı katlanarak artan bir süreç oluşturmaktadır.[274]

Bilgi üretimindeki bu hızlı süreç 20.yüzyıl başlarında teknolojik gelişmelerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu dönemde, veri işleme ve bilgi üretmede kullanılan

[273] Kaya, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[274] Mevlüt Karakaya, **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi,** Ankara: 1994, s.15.

bilgisayarlar ortaya çıkmış ve bilgisayarlar sayesinde bilgi daha hızlı işlenmeye ve daha fazla veri ve bilgi elde edilmeye başlanmıştır. Bilgi üretiminde bilgisayarların kullanılmaya başlanmasıyla gelişim hızı daha da artmış ve bu da bilgi teknolojilerinin doğmasına sebep olmuştur.[275]

Bilgi teknolojileri, bilgisayar ve iletişim olarak ikiye ayrılsa da, günümüz şartlarında bu iki teknolojinin birbirinden ayrılması imkansız hale gelmiştir. Yazılım ve donanım olarak da ifade edilebilen bu teknolojiler, bilgisayar, bilgisayarlara bağlı çevre birimler, ağlar, bilgisayar kontrollü makineler, robotlar ve benzeri araçlar ile bu araçların çalışması için kullanılan programlarlardan oluşmaktadır.[276]

Bu teknolojilerin birlikte kullanılmaya başlanması internet adı verilen yeni bir gelişmeye sebep olmuştur. İnternet, veri ve bilgi paylaşımında, bilgiye ulaşmada çok büyük kolaylıklar sunmuştur. İnternet ve diğer teknolojilerin birlikte kullanılması ile ortaya çıkan bilgi teknolojileri, hız ve zaman konusunda büyük tasarruf sağlamıştır. Ayrıca, bilgi teknolojileriyle bir çok maliyet unsurunu azaltmak mümkün olmuştur. [277]

Bilgi teknolojilerindeki bu gelişmelere, işletmeler de kayıtsız kalamamıştır. İşletmeler, kendi bünyelerindeki birçok işlemi bilgi teknolojilerini kullanarak yapmaya başlamışlardır. İşletmeler arasındaki iletişim dahi internet aracılığı ile sağlanır olmuştur. Ayrıca, internet teknolojilerindeki gelişmeler işletmeler ile devlet arasındaki iletişimde de kullanılmaya başlanmıştır. Tüm bu hızlı gelişmeler, işletmeleri de etkisi altına almıştır. Bu etki, E-İşletme adı verilen yeni bir olgunun doğmasına sebep olmuştur. [278]

E-işletme adı verilen bu anlayış, işletmeleri, tüm fonksiyonlarda bilgi teknolojileri ve internet kullanmaya teşvik etmiştir. Buna göre, işletmelerin satın alma biriminden pazarlama birimine, üretim biriminden stok takip birimine, yönetim

---

[275] Tuncay Güloğlu, "Yeni Teknolojilerin Çalışma İlişkilerine Etkileri", **I.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi,** 2002. ss.599-606.

[276] Yıldız Civan ve Ekrem Kara, "İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi" **Muhasebe ve Finansman Dergisi,** Sayı 20, 2003, s. 111.

[277] Engin Dinç ve İdrisVarıcı, "E İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi", **Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: X, Sayı 1, Haziran 2008, s192.

[278] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s192.

biriminden denetim birimine kadar tüm birimlerde bilgi teknolojileri ve internet kullanılmaya başlanmıştır. [279]

Tüm bu birimlerin yanında muhasebe birimi de bu gelişmelerden etkilenmiştir. Bir çok muhasebe uygulaması bilgi teknolojisi kullanılarak gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bunun sonucu olarak da E-Muhasebe adı verilen yeni bir kavramın ortaya çıkmasına sebep olmuştur.[280]

Tüm bu gelişmelerden anlaşıldığı üzere, modern işletmecilik anlayışına yeni yaklaşımlar getiren bilgi teknolojileri, iş dünyasında da yeni ufuklar açmış ve ister istemez işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini ve muhasebe organizasyonlarını etkilemiştir. İşletmelerin birçok işlemi elektronik olarak yapmaya başlamaları, muhasebe anlayışında yeni prensip ve ilkelerin ortaya çıkmasına, muhasebe sürecinde fiziksel değişmelerin meydana gelmesine neden olmuştur.

3.1.15.1. Elektronik işletme (E-Business)

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, web tabanlı veri iletişim uygulamalarının hızla yayılmasına sebep olarak işletmelerin internete olan taleplerini artırmıştır. İşletmelerin internete olan ilgisi, ticaret hayatını da etkilemiştir. Bu etki, elektronik ticaret adı verilen yeni bir ticaret şeklinin gelişmesine sebep olmuştur.

OECD, 1997 yılında, elektronik ticareti, elektronik ağlar üzerinden hem kuruluşlar hem de bireyleri ilgilendiren, ticari etkinliklere ait her türlü işlemin yapılması olarak tanımlamıştır.

---

[279] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s192.

[280] Engin Dinç ve Aykut Karakaya, "Muhasebe Meslek Elemanlaının Genel Özelliklerinin E-Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi: Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği", **Karaman İİBF Dergisi,** 2004, Sayı 1, Cilt 4.

Elektronik ticarette 4 taraf bulunmaktadır. Bunlar, işletmeler, tüketiciler, vatandaşlar ve devlettir. Bunların birbiriyle elektronik ortamda buluşmaları elektronik ticaret türlerini oluşturmaktadır.[281]

Elektronik ticaretin gittikçe yaygınlaşmaya başlaması, işletmeleri interneti kendi yönetimlerinde nasıl kullanacakları üzerinde düşündürmeye başlamıştır. İşletme yönetimlerinin interneti ve bilgi teknolojilerini kullanarak yeniden yapılanmaya çalışmaları elektronik işletme adı verilen yeni bir anlayışın doğmasına sebep olmuştur. Elektronik ticaret yalnızca online olarak gerçekleştirilen ticari işlemleri ifade ederken, elektronik işletme daha geniş bir tanımla elektronik ticaretin yanında, online bilgi paylaşımı ve değişimini de kapsamaktadır. [282]

E-Business, "elektronik iş" ya da "elektronik işletme" olarak dilimize tercüme edilmektedir. Geleneksel işletme organizasyonunda radikal değişiklikler içeren "elektronik işletme" anlayışı, genel olarak, işletme içi ve işletme dışı tüm iş süreçlerini ve o iş süreçlerine dâhil olan tüm kesimleri, yani çalışanlar, müşteriler, satıcılar, tedarikçiler, kamu kuruluşları iletişim teknolojileri yoluyla birbirine bağlayan ve elektronik bilgi akışını hızlandıran bir organizasyon, olarak tanımlanmaktadır.[283]

3.1.15.2. Elektronik İşletme Sisteminin Organizasyonu

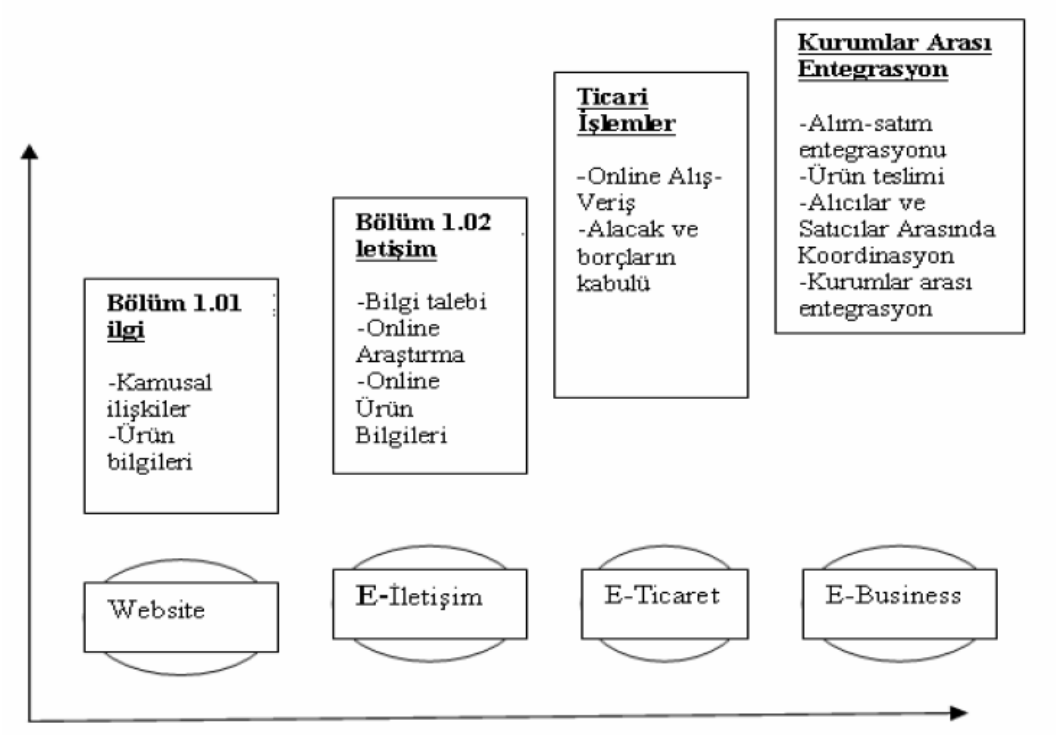
Günümüzde elektronik işletme, elektronik ticareti de kapsayan bir sistem olarak ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaret yalnızca ürün ve hizmetlerin internet üzerinden alım-satımını ve bununla ilgili ödemelerin elektronik olarak yapılması uygulamalarını kapsamaktadır.

Elektronik işletme ise, bunun daha da ötesinde, işletme içinde ve dışında işletme ile ilgili tüm faaliyetlerin internet üzerinden gerçekleştirilmesidir. Bu durum, yeni müşteri gruplarına hızlı ve etkin bir şekilde ulaşabilme, bilgi ve belgelerin doğru ve

---

[281] Nevin Yörük, **E-Finans, Finansal Görünümün Yeniden İncelenmesi**, 2008.
[282] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s193.
[283] Lai Jung-Yu ve Yang Chun-Chieh, **Effects of Employees' Perceived Dependability on Success of Enterprise Applications in E-Business**, Industrial Marketing Management, 2008, s.1.

hızlı bir şekilde iletilmesini sağlama, para akışlarını elektronik olarak takip edebilme, defter ve belgelerin manyetik ortamda saklanması ile arşiv sorunundan kurtulma, üretimin elektronik olarak takip edilmesi ve benzeri bir çok imkânlar yaratmaktadır.[284]



Şekil 16: E-Business'in Gelişimi

Kaynak: IFAC, 2002:5

Elektronik işletme organizasyonunun kurulmasındaki işlemleri yedi aşamaya ayırmak mümkündür. Bu aşamalardan ilk altısı elektronik ticaret organizasyonu için geçerli aşamalardır. Elektronik işletme organizasyonunda ise bu altı aşamaya, tüm kamu ve özel kuruluşlarla entegrasyonun sağlanması aşaması ilave edilmektedir. Bu aşamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

1. Gerekli donanımın satın alınması,

[284] K. Lal, "E.Business and Manufacturing Sector", **Recearch Policy,** 2002, s.1200.

2. İnternete erişim için gerekli ağ hizmeti sunucularının hazırlanması,

3. Donanım ve internet için gerekli yazılımların satın alınması ve bilgisayarlara yüklenmesi,

4. İşletme içi elektronik veri akışının sağlanması için iç ağların (intranet) kurulması ve bununla ilgili gerekli yazılımların bilgisayarlara yüklenmesi,

5. E-ticaret için gerekli ödeme, belgeleme ve bildirme hizmetleri için güvenli veri iletişim sistemlerinin kurulması, web sitesinin hazırlanması,

6. Tüm işletme personelinin yeni organizasyon şekline uyum sağlaması amacıyla eğitimden geçirilmesi,

7. İşletme dış çevresindeki tüm kurumların elektronik işletme yapılanmasını tamamlamış olmaları ve tüm bu kurumlarla elektronik entegrasyonunun gerçekleştirilmesi. [285]

Yukarıda anlatılan aşamalar işletmelerin kendi bünyelerinde yapmaları gereken işlemleri anlatmaktadır. Bunun yanında kurulan elektronik işletme organizasyonunun başarılı bir şekilde yürüyebilmesi için bazı unsurların oluşmuş olması gerekir. Bu unsurlar şöyle açıklanabilir:[286]

1. Bilgisayar ağları üzerinden bilgi ve belgelerin değişimini sağlayacak güvenli sistemlerin kurulmuş olması,

2. Sipariş verme, faturalama, sözleşme yapma, sigortalama, nakliye ve ödeme gibi işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesi için gerekli elektronik ortamın hazırlanmış olması,

3. Elektronik defter ve belgelerin resmi belge olarak kabul edilmesi, vergi beyannamelerinin elektronik olarak düzenlenebilmesi için gerekli hukuki düzenlemelerin yapılmış olması,

---

[285] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s193.

[286] **Ankara Ticaret Odası (ATO)**, İş Hayatında Yeni Yaklaşımlar, Elektronik Ticaret ve İnternet**,** ATO Yayınları, Yayın No:08, Ankara, 1999, s.12.

4. Elektronik imzanın hukuki sayılması ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması.

3.1.15.3. Elektronik İşletme Olgusunun Muhasebe Fonksiyonuna Etkileri

Günümüzde, internet teknolojisinin akıl almaz bir şekilde büyümesi işletmelere yeni ufuklar açmıştır. Bu teknolojik gelişmelerin ışığında işletmelerin örgüt yapıları değişmeye başlamıştır. Bu değişimler doğrultusunda işletmeler, tüm ticari işlemlerini internet üzerinden gerçekleştirmek ve bu değişimin avantajlarından yararlanmak için, elektronik işletmeciliğe adapte olmaya uğraşmaktadırlar.[287]

Bilgi teknolojilerinin yaygın bir şekilde işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinde kullanılmaya başlanması ile birlikte yeni risklerle karşı karşıya gelinmiştir. İşletme yöneticileri, işletme amaçlarına ulaşmak amacıyla bilgi teknolojilerinden yararlanmaya karar verdiklerinde, bilgi teknolojilerinin ortaya çıkardığı güvenlik risklerine karşı önlemler alması gerekir. Bu önlemler, güvenlik anlaşmaları yapmak şeklinde belirir.

Bu güvenlik anlaşmalarının yanında bilgi teknolojisi kullanıcılarının etiksel davranışları da son derece önem kazanır. Muhasebede ortaya çıkan klasik hata ve hile yöntemleri yanında bilgi teknolojilerinin kullanımı esnasında ortaya çıkan hata ve hileler mevcuttur. Bu yeni hata ve hile türünün ortaya çıkarılması ancak bilgi teknolojilerinden çok iyi anlayan elemanlarla mümkün olmaktadır. [288]

İşletme yönetimi, elektronik muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak zorundadır. Bunun için bilgi teknolojisi risklerini çok iyi tanımak ve değerlendirmek zorundadır. Elektronik muhasebe bilgi sisteminin güvenilirliği, bilgi teknolojisi sisteminin güvenilirliğine bağlıdır. Bunun sağlanması ise bilgi teknolojisi sisteminin sık sık kontrol edilmesine bağlıdır. Elektronik muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgi, sistemin hatasız çalışması durumunda güven verir. Bu

---

[287] Department of Communications, **Information Technology and the Arts, Australia's E-Commerce Report Card,** Canberra. 1999, s.2.
[288] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s199.

ortamda, muhasebe bilgilerinin güvenilir olabilmesi için International Federation Of Accountants (IFAC) tarafından elektronik muhasebe ilkeleri geliştirilmiştir. Bu ilkeler aşağıda iki başlık altında incelenmiştir.[289]

Bunlar;

1. Muhasebe bilgilerinin güvenliği ile ilgili ilkeler,

2. Muhasebe bilgi süreci ile ilgili ilkeler' dir.

Muhasebe Bilgilerinin Güvenliği İlkeleri

İşletmelerde hazırlanan muhasebe kayıtları ve mali tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliği için ön koşul, muhasebe bilgi sisteminin güvenlik altına alınmasıdır. Muhasebe verileri, bilgi teknolojileri uygulamaları aracılığı ile elde edildiğinden beri, muhasebe bilgi sisteminin güvenliği daha da önemli bir hal almıştır. İşletme yönetimi, muhasebe bilgi sistemlerinin güvenliğinden sorumludur. Bu amaçla, muhasebe verilerinin güvenilirlilik derecesini artırmak, gerekli güvenlik tedbirlerini almak, geliştirmek ve uygulamak zorunluluğu bulunmaktadır. [290]

Bilgi teknolojisi sisteminde, aşağıdaki güvenlik ilkeleri uygulandığı zaman, daha güvenilir muhasebe bilgileri üretilebilmektedir. Bu ilkeler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ilaveten yeni güvenlik ilkeleri olarak ortaya konmuşlardır. [291]

Bütünlük (İntegrity): Bu ilke, muhasebe verileri ve bilgileri tamamlanıp doğrulanması, sistemin işler hale gelmesi ve tüm bu veri, bilgi ve sistemin, yetkisiz kişiler tarafından sisteme girilerek yetkisiz veri değişimi ve manipülasyon yapılmasına karşı korunmasını ifade eder. Bu üç şartın yerine getirilmesi durumunda, bütünlük ilkesi yerine getirilmiş olur.

Veri, bilgi ve sistem bütünlüğünün garanti altına alınması önemlidir. Bunu başarmak için, iç ağ güvenlik sisteminin oluşturulması ve otomatik virüs taramasının yapılması gerekir. Bilgi teknoloji içeren muhasebe işlemlerinin güvenilirliği, bilgi

[289] IFAC, **E-Business and the Accountant,** 2002. s.99.
[290] IFAC, **a.g.e.,** s.99.
[291] IFAC, **a.g.e.,** s.10.

teknolojisi altyapısı, veri, bilgi ve bilgi teknolojisi uygulamalarında özel sistemler kullanarak daha da geliştirilebilir. Böylece sadece yetkili kişilerin sisteme girmesine imkan tanınabilir. [292]

Uygunluk (Availability): Bu ilke, yönetimin, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için donanım, yazılım, bilgi ve verilerin sürekli bir şekilde var olmasını, yazılım, donanım, bilgi, veri ve gerekli bilgi teknolojisi organizasyonunun makul bir zaman dilimi içinde işletilebilir olmasını garanti etmesini ifade eder. Örneğin, acil durumlar için yedekleme prosedürlerinin oluşturulması önemlidir. Yine, dijital kayıt ve defterlerin, kısa bir sürede insanlar tarafından okunabilir hale getirilmesi, önemlidir. Bu dönüşümün, kısa sürede ve güvenli bir şekilde olması gerekir. [293]

Gizlilik (Confidentiality): Bu ilke, üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin yetki olmaksızın başkalarına iletilemeyeceğini veya açıklanamayacağını ifade eder. Şifreleme teknolojisi gibi bazı teknik ölçütler, kişisel bilgilerin üçüncü kişilere transferinin kısıtlanması, şifrelenmiş verilerin yetkili üçüncü kişilere transferinin sağlanması, belgelerin doğruluğunun sağlanması ve kayıtlı kişisel verilerin belli bir zaman dilimi içinde silinmesi ile ilgili talimatları içerir. [294]

Güvenilirlilik (Authenticity): Bu ilke, güvenilirlik ilkesini kabul etmiş kişilere işletme işlemlerinin izlettirilmesi ile alakalıdır. Bu ancak yetki prosedürleri kullanılarak yapılabilir. Veri ve bilgiler otomatik olarak değiştirildiği zaman, karşı tarafın dijital imza prosedürleri kullanılarak tanınması önemlidir. [295]

Yetkililik (Authorization): Bu ilke, sadece belli kişilerin belli veri, bilgi ve sistemi kullanabilmesi ve sadece yetkili kişilerin bu sistem için tanımlanmış hak ve yetkileri kullanabilmesi anlamına gelmektedir. Bu haklar, elektronik işletme sistemindeki bilgilerin silinmesini, değiştirilmesini, okunmasını ve oluşturulmasını

[292] IFAC, **a.g.e.,** s.10.
[293] IFAC, **a.g.e.,** s.10.
[294] IFAC, **a.g.e.,** s.10.
[295] IFAC, **a.g.e.,** s.10.

içermektedir. Bunu başarmak için gerekli metotlar ise fiziksel ve mantıksal güvenlik prosedürleridir. [296]

Kabul edilebilirlik (Nonirepudiation): Bu ilke, bilgi teknolojisi içeren prosedürlerin arzulanan yasal sonuçları da beraberinde getirmesi yeteneği olarak tanımlanır. Bu yeteneğin yerine getirilmesi, işlemlerin yetkisiz kişiler tarafından yapıldığı gerçeğini gizlemek için işlemler yapan personel için imkânsızdır. Genel şifreleme sisteminin kullanımı bu tür olumsuzlukları ortadan kaldırabilir. [297]

Yukarıda anlatılan ilkeler, güvenli bilgi ihtiyacının karşılanmasında yardımcı olur. Bu anlatılan ilkeler elektronik işletme çevresinde, güvenilir bilgilerin yaratılmasında gereklidir. İsletme yöneticileri de bilgi teknolojilerinin kullanıldığı muhasebe bilgi sistemlerinin, bu tip risklerden korunması amacı ile gerekli tüm tedbirleri alması gereklidir.

Muhasebe Bilgi Süreci İlkeleri

Bir elektronik işletme çevresinde, şirketin web sitesi sayesinde yapılan ticari faaliyetler, iç raporlama sistemi, stok yönetim sistemi ve muhasebe sistemi gibi "arka ofis" sistemi ile otomatik olarak karşı karşıya getirilmektedir. Elektronik işletme faaliyetleri, işletmenin varlıklarını veya borçlarını, gelirlerini veya giderlerini, mali tablolardaki veya diğer raporlardaki sonuçlarını etkilediği kesindir. Bu yüzden, elektronik işletme faaliyetlerinin muhasebe sistemi ile kesin olarak bir ilişki içinde olduğu söylenebilir. [298]

Eğer muhasebe sistemi, muhasebe bilgileri güvenlik ilkeleri ile muhasebe bilgi süreci ilkelerine uyarsa, o zaman elektronik işletme sisteminde ortaya çıkan muhasebe bilgilerinin güvenilirliği daha da artar.

Yukarıda muhasebe bilgi güvenliği ile ilgili ilkeler anlatılmıştı. Aşağıda ise muhasebe bilgi süreci ile ilgili ilkeler anlatılmıştır. Bu ilkeler kısaca, eksiksizlik,

[296] IFAC, **a.g.e.,** s.10.
[297] IFAC, **a.g.e.,** s.10.
[298] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s202.

doğruluk, zamanlılık, değerlendirebilirlik, sıralama ve değiştirilemezlik olarak sayılmaktadır. [299]

1. Eksiksizlik (Completeness): Bu ilke, elektronik işletmelerde yapılan işlemlerin kapsamını ve ölçüsünü anlatır. Örneğin, işlem karşılığı alınan makbuzlar, bütün işlemlerin elektronik işletme süreci içinde doğru olarak yapıldığını anlatır. Her işlem teker teker tanımlanmalı ve ayrı ayrı kaydedilmelidir. İşlemlerin eksiksiz yapılması, işlemin yapıldığının kanıtlanmasında yardımcı olur. [300]

2. Doğruluk (Accuracy): Bu ilke, üretilen bilgilerin, elektronik işletme işlemlerini doğru bir şekilde yansıtması gerektiği ile ilgilidir. Örneğin, kayıtlı işlemler gerçek durumları yansıtmalıdır. [301]

3. Zamanlama (Timelines): Bu ilke, elektronik işletme işlemlerinin zaman geçirilmeksizin, zamanında kaydedilmesi gerektiğini ifade eder. İşlemlerin ortaya çıktığı an ile işlemlerin kaydedildiği an arasındaki mesafe artarsa, kayıt altına alınmış işlemlerin doğruluğu ve eksiksizliği hakkında fazladan kontrol faaliyetlerinde bulunmak gerekir. [302]

4. Değerlendirebilirlik (Assessability): Bu ilke, finansal tablolardaki her açıklama ve bilginin doğrulanabilir olmasını ifade eder. Yani, finansal tablolardaki bilgilerden başlayarak geriye doğru, muhasebe sürecinin tersini izleyerek bu bilgilerin defter kayıtlarına, orijinal belgelerine ulaşılabilmesini ifade eder. [303]

5. Sıralama (Order): Bu ilke, muhasebe sisteminde ortaya çıkan muhasebe verilerinin, aktif pasif, gelir gider şeklinde sınıflandırılması ve krolonojik olarak sıraya konulmasını ifade eder. İşlemler ve kayıtların makul bir sürede insanlar tarafından okunabilir hale getirilmesi ve tanımlanması gerektiğini anlatır. [304]

---

[299] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[300] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[301] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[302] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[303] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[304] IFAC, **a.g.e.,** s.11.

6. Değiştirilemezlik (İnalterability): Bu ilke, işlemlerin kaydedildikten sonra bir daha değiştirilemeyeceğini ifade eder. [305]

7. Saklanabilirlik (Retentivebility): Bu ilke, elektronik işletme işlemlerinin, kayıtlarının, belgelerinin ve defterlerinin güvenli bir şekilde saklanması ile ilgilidir. Bu aynı zamanda yasal bir zorunluluktur. Elektronik işletmede, verileri saklama teknikleri farklıdır. Bunlar, optik bellek (mikro filmler), elektronik bellek (harddisk, cd, gibi manyetik ortamlar) ve dijital optik bellekler olarak sayılabilir. [306]

Arşiv İşlevine Etkisi

Elektronik muhasebe sisteminde klasik muhasebeden farklılaşan bir başka unsur ise arşivciliktir. Kanunlara göre muhasebe işlemlerinin mutlaka bir belge ile belgelendirilmesi gerekir. Tutulan defterler ile gelen ve giden belgelerin mutlaka belli bir süre saklanması zorunludur. Bu zorunluluk muhasebede arşiv işlevinin önemini artırmaktadır. Klasik düzende bu belgeler belli bir düzende fiziki olarak dosyalarda saklanmaktadır. Bu durum işletmelere artı sorumluluklar yüklemektedir. Ancak elektronik muhasebede defter ve belgeler manyetik ortamda saklanabildiklerinden işletmelerin yükü hafiflemektedir. Çünkü bu şekilde binlerce belge küçük bir diskte saklanabilmektedir. [307]

Ancak işletme verilerinin korunması oldukça önemlidir. Elektronik ortamda tutulan verilerin, deprem, yangın, sel baskınları gibi doğal felaketlerin vuku bulması durumunda her zaman kaybolma riski yüksektir. [308]

Bu nedenle verilerin başka veri depolama sistemlerinde, örneğin işletme binasının bulunduğu alanlardan başka alanlarda depolanarak korunması gerekir. Bu amaçla işletmeler muhasebe bilgi sisteminde bulunan verileri korumak için felaketten

---

[305] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[306] IFAC, **a.g.e.,** s.11.
[307] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s206.
[308] Ahmet Doğan, Ahmet Tanç ve Ş.Güngör Tanç, **Felaketten Kurtarma Planı ve Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri'deki Büyük Ölçekli Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**,2006, www.iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/07-02.pdf (3 Haziran 2010).

kurtarma planı hazırlamalıdırlar. Ayrıca işletmede kurulan sistemler mutlaka denetlenmeli ve yeni süreçlere göre güncellenmelidir. [309]

Raporlama İşlevine Etkisi

Raporlama işlevi, bilgi kullanıcılarının gereksinimleri çerçevesinde finansal raporlama ve yönetim raporlama şeklinde iki gruba ayrılır. Finansal raporlama, gelir tablosu, bilanço, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve yasal olarak hazırlanması gereken beyannameler gibi geleneksel finansal raporlar üreten bir alt sistemdir. Bu alt sistemde yer alan tüm rapor türleri, bilgi teknolojileri kullanılarak işletmeler arasında online olarak gönderilebilmektedir. Yine bu tablolar, yazılımlar sayesinde otomatik olarak oluşturulabilmektedir. Muhasebeciler bu raporları doldurmak saatlerini harcamamakta yada ilgili yerlere göndermek için günlerce beklememektedirler. Tüm bu işlemler bilgi teknolojileri sayesinde çok hızlı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. [310]

Yine işletme yönetimine karar alma süreci için gerekli olan sorumluluk raporları, bütçeler, sapma analizleri ve özel amaçlı çeşitli raporlar bilgi teknolojileri aracılığı ile çok rahat hazırlanabilmekte ve online olarak işletme yöneticilerine gönderilebilmektedir. Hatta işletme yöneticileri, bu tip bilgilere anında ulaşabilme olanağına sahip olabilmektedir.

İşletmeler için dokümantasyon da son derece önemlidir. Özellikle muhasebe bölümünde hesapların nasıl kullanılacağı, yevmiye defterine kimin ya da kimlerin kayıt yapma yetkisinin olduğu, bilgi ve belge akışının nasıl olacağı, kontrollerin kimler tarafından ve nasıl yapılacağı gibi açıklayıcı yönergelerin bulunması gereklidir. Bu yönergeler veya prosedür dokümanları, kurulmuş olan sistemin nasıl çalıştığının tek tek açıklandığı belgelerdir. Bu belgeler, işletmenin durumunun iç ya da dış denetçiler tarafından denetlenmek istenmesi durumunda denetçilere yardımcı olurlar. Denetçi bu belgelerden yararlanarak muhasebe bilgi sürecini rahatlıkla denetleyebilmektedir. [311]

---

[309] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s206-207.
[310] Fevzi Sürmeli, **Muhasebe Bilgi Sistemi,** Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1644, 2006, s.202.
[311] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s207.

Elektronik muhasebede, muhasebe bilgi sisteminin nasıl çalıştığını gösteren dokümanların yanında iki çeşit daha prosedür dokümanı ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi donanımın nasıl çalıştığı, beklenmedik sorunlarla karşılaşıldığında en çabuk yoldan sorunun kaynağına inilmesi ile ilgili periyodik bilgilerin yer aldığı teknik dokümanlardır. Diğer doküman türü ise yazılımların genel mantık yapısını anlatan dokümanlardır. Bu dokümanlar kullanma kılavuzu olarak görülürler. Elektronik muhasebede bu dokümanların saklanması güvenlik açısından elzemdir. Çünkü bir yerde bu dokümanlar güvenliği garanti etmektedirler. Dokümanlar, program dilleri bilinmeksizin belli bir süre içinde ilgili bilgisayar programlarının ve mantık yapılarının kolayca anlaşılmasını sağlar. [312]

Muhasebe Personeline Etkisi

Zaman alıcı rutin işlemlerin bilgisayara devredilmesiyle muhasebeciler, bir takım kâğıtlarla, defterlerle ve uzun hesaplamalarla uğraşmaktan kurtulmakta ve işletme sonuçlarını analiz ederek, verilecek stratejik kararlar için tepe yönetimine anlamlı raporlar sunmak olan gerçek işlevine kavuşma yönünde ilerlemektedirler. Dolayısıyla muhasebecilik "kayıt" işlevinden, "danışmanlık ve denetim" işlevine doğru yönelmekte ve bir muhasebeci ancak bilgisayarın sağlamış olduğu bu avantajları değerlendirdiği oranda işletmeye yararlı olabilmektedir.[313]

Bu amaçla elektronik muhasebede, personelden istenen özellikler ve yetenekler klasik usuldekinden farklıdır. Muhasebe meslek elemanı, klasik usuldeki genel muhasebe bilgilerinin yanında elektronik bilgi teknolojileri, internet teknolojileri, yazılım ve donanım sistemleri ve programların kullanımı konusunda yeterlilik sahibi olmalıdır. Bilgisayarı etkin bir şekilde kullanabilmelidir. İşletme yönetimleri, mevcut personeline bu yetenekleri kazandıracak eğitim faaliyetlerini sürekli yapmalıdır.

Belgeleme İşlevine Etkisi

Muhasebede belgenin çok önemli bir yeri vardır. Çünkü muhasebede yapılan her kayıt yazılı bir belgeye dayanması zorunludur. Belge genellikle işin yapılması

[312] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s207.
[313] Ahmet Tokaç, **Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi,** İstanbul: Tunca Kitabevi, 2006, s.268.

sırasında taraflar arasında düzenlenir ve bir nüshası satıcıda bir nüshası alıcıda kalır. Bu tür zorunlu belgelere doğal belgeler denir.[314]

Bunun dışında isteğe bağlı belgeler de bulunmaktadır. Bunlar ise işletmenin ihtiyacına göre serbest bir şekilde düzenlenirler. Doğal belgelerin şekil şartları ayrıntılı olarak Türk Ticaret Kanunu'nda da belirtilmiştir.

Elektronik muhasebede ise yukarıda adı geçen belgeler, manyetik ortamlarda düzenlenmekte ve yine manyetik ortamda taraflar arasında düzenlenmektedir. Manyetik ortamda düzenlenen bu belgeler ise yine manyetik ortamda alıcıya ulaştırılmaktadır. Manyetik ortamlarda düzenlenen ve saklanan bu belgelere "e-belge" adı verilmektedir. [315]

Belgelerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi, e-belge kavramı yanında yeni kavramlarında ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bunlar e-imza, e-sözleşme, e beyanname, e-para vb gibi kavramlardır. Bunlardan özellikle e-imza önem taşımaktadır. Bunun için çok çeşitli çalışmalar mevcuttur. Bu belgelerin güvenliği ve kime ait olduklarının ispatı açısından son derece önem taşımaktadır. [316]

Yeni belge türü olarak elektronik belgelerin yönetilmesinde kağıt belgelerin yönetiminde uygulanan yöntemler aynı şekilde uygulanabilmektedir. Ancak özellikle saklama ve yaşam süreçleri konusunda elektronik belgeler farklılık göstermektedir.[317]

Bilgisayarda tutulan defter ve belgelerin manyetik ortamlarda saklanması, muhasebedeki işlerin daha bir hızlanmasına, yapılan yanlışların hemen belirlenebilmesi ve hatanın anında ortadan kaldırılması, kağıt ve kırtasiye tasarrufu sağlaması gibi

---

[314] Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlemesi,** İkinci Baskı, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, Yayın No:522/756, İstanbul, 1998, s.25.
[315] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s205.
[316] Murat İnce, **Elektronik Ticaret, Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkânlar ve Politikalar,** Ankara: DPT, 1999, s.35.
[317] Cengiz Aydın, "Bilgi Teknolojilerinin Belge Yönetimine Etkisi ve Elektronik Belge Yönetimi", **Bilgi Dünyası,** (6)1, 2005, s.90.

faydalar sağlar.[318] Elektronik muhasebede dikkat edilmesi gereken en önemli unsur, belgelerin sonradan değiştirilmesidir.[319]

Bu soruna mutlaka önlem alınmalıdır. Bu önlem, bir defaya mahsus kayıt yapılabilen disklerin kullanılması şeklinde olabilir. Bu diskler, üzerlerine kayıt yapıldıktan sonra bir daha değiştirilemez ve silinemez özelliktedirler. Ayrıca kullanılan yazılımların da ticari belgelerin belli bir süreden sonra değiştirilmesine ve silinmesine imkan vermeyecek bir şekilde harddisk ya da CD'lerde saklanmasına izin vermelidir.

Bir başka uygulama ise verilerin elektronik ortamda ulaştırılmasıdır. Bunun için e-beyanname, e-bildirge, e-devlet gibi bir çok uygulamada veriler elektronik ortamda gönderilebilmekte ve sisteme aktarılabilmektedir.

Bunun için gerekli yasal altyapı tamamlanmıştır. Verilerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması e-devlet anlayışı bünyesinde gittikçe genişletilmektedir. [320]

Sonuç olarak günümüzde internet teknolojisi çok büyük adımlarla gelişmeler kaydetmektedir. Bu teknoloji ister istemez işletmeleri de etkilemiştir. İşletme yönetimleri, işletme amaçlarına ulaşabilmek için ister istemez teknolojiyi kullanmak zorunda kalmışlardır. İşletmelerin yoğun bir şekilde internet teknolojisini kullanmaya başlamaları, bilgi teknolojisi kavramının doğmasına neden olmuştur. Bilgi teknolojisi (information techology), işletme bilgi sistemlerinin tamamıyla elektronik olarak bilgisayarlar aracılığı ile gerçekleştirilmesidir.

Ayrıca işletmelerin tüm ticari faaliyetlerinin de internet üzerinden yapılmaya başlanması ile de elektronik işletme (E-business) kavramı ortaya atılmıştır. Tüm işletme bilgi sisteminin elektronik ortama girmesi, işletmeyi yeni risklerle karşı karşıya getirmiştir.

Bu riskler kısaca, bilgi teknolojisi riskleri (IT risks) olarak adlandırılmışlardır. İşletme bilgi sistemlerinin alt yapısını muhasebe bilgi sistemi oluşturduğundan,

---

[318] Didem Göç Gürbüz, "Elektronik Ticarette Hukuki Yapı ve Yasal Düzenlemeler", **Mükellefin Dergisi,** 2000, s.13-14.
[319] Gürbüz, **a.g.e.**, s.13-14.
[320] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s206.

muhasebede bu teknolojik gelişmelerden etkilenmiştir. Tüm bu gelişmeler sonucunda, elektronik işletmelerde muhasebe verilerinin güvenliğinin sağlanması en önemli sorunlardan biri haline gelmiştir. Ayrıca teknolojik gelişmeler muhasebenin kayıt, defter, belge işlevlerini şekil itibari ile değiştirmiştir. [321]

Bu işlevlere ilaveten veri güvenliğinin sağlanması ile ilgili yeni görevler ortaya çıkmıştır. Ancak, tüm bu değişimlerin hiç biri muhasebenin temel kurallarında bir değişiklik meydana getirmemiştir.

Sonuç olarak, elektronik işletme ve bilgi teknolojileri muhasebe bilgi sistemleri üzerinde radikal değişiklikler meydana getirmiştir. Üretilecek muhasebe bilgilerinin maliyeti oldukça azalmıştır. Ayrıca bu bilgilerin hazırlanma müddeti, son derece azalmış ve zaman tasarrufu sağlanmıştır. Yine muhasebe elemanları, uzun zaman alan kayıt ve arşiv sıkıntısından kurtulmuş, zamanının çoğunu finansal bilgilerin analizi ve kontrolüne ayırabilir hale gelmiştir. [322]

3.1.16. Müşteriler ile İlişkiler ve 6 Sigma Kavramı

Rekabet gücünün artırılması için kurumların müşterilerle ilgili süreçlerinin ve verilerinin sürekli bir biçimde incelenmesi ve buna paralel olarak iyileştirme faaliyetleri için stratejilerin geliştirilmesi gerekir. Başarılı işletmeler satış performanslarının artışı, müşteri hizmetlerinin mükemmelliği ve müşterileri ile ilişkilerinin gelişmesi için sürekli olarak çaba harcarlar.

Günümüzün giderek zorlaşan rekabet ortamında artan müşteri sayıları nedeniyle müşteri ilişkileri yönetimi her geçen gün boyut değiştirmektedir. Müşterilerine daha mükemmel hizmet sunmak isteyen kurumlar operasyonlarını elektronik ortama geçirerek bilgi akışını kontrol eder, istedikleri an doğru bilgilere ulaşarak bu bilgileri analiz ederek bu rekabetçi pazarda fark yaratarak bir adım öne geçerler. Müşteri ilişkileri çözümlerine yönelen firmalar etkin bir şekilde müşterinin

[321] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s208.
[322] Dinç ve Varıcı, **a.g.e.**, s209.

markanıza olan bağlılığını, tatminini ve firmanın karlılığını arttırma stratejisini gerçekleştirirler. Sunulan çözüm şirketinizin tüketiciye dönük yüzünü ortaya çıkararak müşteri tatminini artırmanın yanı sıra kapsamlı analize fırsat veren karar destek mekanizmalarıyla doğru müşterilerin hedeflenerek düşük maliyetlerle müşteri sayısının çoğaltılmasına ve pazar payının geliştirilmesine de olanak tanımalıdır. Müşteri bilgilerinin güncel ve erişilebilir kılarak kapsamlı raporlar ile müşterileri karlılığı, satın alma alışkanlıkları, pasif müşterileri iade ve şikayetlerle ilgili bilgilere ulaşıp kampanyalarınızı ve kaynaklarınızı bu segmentasyona göre biçimlendirmenizine destek olmalıdır. [323]

Müşteri ilişkileri yönetimi kavramı, günümüz pazarlama anlayışının bir sonucudur. Piyasalar için, rekabet edebilme gücü, her zaman farklı olmayı gerektirmiştir. Günümüzde, teknolojik yeniliklerle elde edilen farklılaşmalar uzun süreli olmadığından, müşterilerinize benzersiz bir satış önerisiyle gidebilmek uzun vadede mümkün olmayacaktır. Bu yüzden, farklılaşmanın en önemli yollarından birisi olarak müşteri ilişkileri gösterilmektedir. Müşterilerin devam eden ilişkisi, sadakatleri ve artarak devam eden satın alma davranışları, güçlü rekabet koşullarında şirketler koruyacak değerlerdir.[324]

CRM teknolojik gelişmelerin de yardımıyla, günümüzün iş dünyasında gittikçe daha fazla önem kazanmaya başlayan bir iş felsefesidir.

CRM (Müşteri İlişkileri Yönetimi) satış, pazarlama ve servis hizmetleri veren firmaların:

- Müşterilerini daha iyi tanımalarını,
- Müşterileriyle ilişkilerini geliştirmelerini,
- Daha kaliteli hizmet vermelerini,

[323] Microsoft Dynamics, "Müşteri İlişkileri yönetimi ",2010 http://www.microsoft.com/turkiye/dynamics/needs/crm.mspx (3 Haziran 2010)

[324] Filiz Otay Demir ve Yalçın Kırdar, "Müşteri İlişkileri Yönetimi:CRM", **Maltepe Üniversitesi İletilim Fakültesi Review of Social, Economic & Business Studies,** Vol.7/8, 293-308

Bu sayede eski müşterilerini korumalarını ve yeni müşteriler kazanmalarını sağlayan bir yönetimdir.

CRM kavramını teknolojik bir uygulama olarak değerlendiren yaklaşıma göre müşteriler ile iletişimin kurulduğu noktalardaki çağrı merkezleri, müşteri veritabanları, satış otomasyonları gibi teknik nitelikli uygulamalar müşteri ilişkileri yönetimini oluşturmaktadır. Bu anlayışın doğal bir uzantısı olarak da bir **CRM** teknolojisi maddi imkanlarla temin edilebilir ve uygulamaya geçirilebilir.Yani bir yazılım edinilir veya bir çağrı merkezi kurulur ve bir bilgisayar programından veya telefon başında oturan bir çalışandan yüksek beklentiler içine girilir. Bu yolla en iyimser tahminle **CRM** teknolojisi kurulmuş sayılabilir fakat müşteriler ile ilişki kurulmuş olduğu savı fazlasıyla iddialı olacaktır. [325]

CRM kavramını müşteriler ile sosyal bir bağ kurmaktan ibaret değerlendirmek de sıkça yapılan önemli bir hatadır. Zira müşterilerle kurulacak bir sosyal bağ ihtimaldir ki, müşteri memnuniyetini sağlayacaktır ancak **CRM**'i müşteri memnuniyeti ile sınırlamak bir vizyon eksikliğinin ifadesidir.

CRM'de dört ana strateji bulunmaktadır, bunlar; [326]

1. Prospecting: Yeni müşteriler bulma
2. Cross-Selling: Mevcut ve potansiyel müşterilere çapraz satış
3. WinBack: Sizi terk etmiş müşterileri geri kazanma
4. Loyalty: Müşterinin sadakatini kazanma

Günümüzde ulusal sınırların aşılıp dünyanın tek pazar olma yönünde ilerlemesi müşterilerin önündeki seçeneklerin sayısını arttırırken beklentilerin arasındaki farkları da azaltmaktadır. Diğer bir deyişle fiyat da, kalite de artık pazarın, dolayısıyla müşterilerin belirlediği unsurlar olmaktadır. Bu durumda işletmelerin sürekliliği müşterilerin sürekliliğiyle yakından ilgili olmakta; müşteri odaklı yönetim metotlarına

[325] Teknosim, "Müşteri İlişkileri Kavramı", http://www.teknosim.com/crm.html (3 Haziran 2010)
[326] Teknosim, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

geçemeyen firmaları, pazar kayıpları beklemektedir. Böyle bir durumda pazarlama anlayışı değişmelidir. Pazarlama anlayışının neden değiştirilmesi gerektiğinin ise kısaca iki sebebi vardır: [327]

1. Rekabetçi çevre ile baş etmek için

2. Globalleşen dünyaya ayak uydurmak için

Bu kapsamda kurumsal firmalar için mutlaka ele alınması gereken bir başka kavram ise Müşteri Odaklı olma kavramıdır.

Gelişen ve yaygınlaşan teknoloji, ticaret ve hizmet sektöründe rekabet parametrelerini de değiştirmiştir. Ucuzluk ve verimlilik ana unsur olmaktan çıkmış ve firmalar arası rekabetin hedefine müşterinin bizzat kendisi konmuştur.Yakın 5 yılda müşteriler, tüketim konusundaki kararlarını verirken her yıl bir önceki yıla göre 2 kat daha fazla bilgiyi değerlendirecekler.Önümüzdeki beş yıldan sonra ise bu bilginin üssel olarak artış göstereceği değerlendirilmektedir. 2005'li yılların en popüler şirket tiplerinden birisinin üretici ve hizmet sağlayıcılara sadece tüketici eğilimleri değil, geleceğe yönelik projeksiyonlar yapabilen dinamik tüketici bilgilerini sunabilen şirketler olması beklenmektedir. [328]

20.yüzyılın klasik organizasyonlarında herhangi bir üretim süreci, üretimin planlanması ile başlar. Yarın var olmayı düşünen organizasyonlar ise müşterinin eğilimini ve ürüne yapacağı katkıyı proaktif bir yaklaşımla araştırarak sürece başlamalıdırlar.

Müşteri odaklılık kağıt üzerinde kalmamalı, ürünün gelişimini müşteri beklentileri tayin etmelidir. Bunun ise bir derece ötesi, organizasyon tarafından müşteri beklentilerinin trendleri önceden tahmin ederek müşteriye karar vermesi konusunda yönlendirmeler yapılabilmesidir. [329]

---

[327] Teknosim, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[328] Teknosim, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[329] Teknosim, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

CRM, günümüz şirketlerini ilgilendirdiği kadar –hatta daha fazla- gelecekteki şirketleri de ilgilendirmektedir. "Z Kuşağı" olarak ta adlandırılan geleceğin müşterileri, alışveriş zamanları çok kısa, beklenti düzeyleri çok yüksek, bilgi teknolojilerini çok iyi kullanabilen bir nesil olacaktır. [330]

Müşteri odaklılık, devrimsel değil evrimsel bir süreçtir.Çok fazla özen, gayret ve sabır ister.Sürece tam hakim olmayı ve müşteriyi çalışan olarak algılamayı gerekli kılar.Müşteri odaklılık, somut bir kavram olmaktan ziyade, optimum performans ve yüksek başarıya ulaşmaya yönelik bir yaklaşım, bir düşünce şeklidir. Müşteriyi yaptığımız ve yapmayı düşündüğümüz faaliyetlerin temel amacı olarak algılarsak sanırım müşteri odaklılığın ne kadar basit, hem de ne kadar karmaşık olabildiği konusunda fikir sahibi oluruz. [331]

Müşteri odaklılık, herhangi bir şirketin fonksiyonlarında müşteriyi ön plana çıkarma felsefesidir. Müşteri odaklı bir kurumda; [332]

1. Müşteri en önemli bir öz varlıktır

2. Müşteri kurumun öncelikleri arasında en önde gelir

3. Kurumun yapılanması, işleyişi, hedefleri, temel stratejileri ve rekabet modelleri müşteri üzerine kurulmuştur.

6 Sigma Kavramı:

6 Sigma operasyonel mükemmellik yaklaşımıyla koşulsuz müşteri tatminine yönelik başarı anahtarı olarak tanımlanabilir

Bu yöntemde, bir firmanın ürün ve hizmetlerdeki performansı sigma düzeyi ile ölçülür. İş süreçlerinde sapma yaratan nedenleri tespit edip zararsız hale getirdikçe, sigma düzeyi sürekli artacaktır. Bu da iş ve üretim süreçlerinde hataların azalacağı

[330] Demir ve Kırdar, **a.g.e.** , s.293-308.
[331] Teknosim, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[332] Teknosim, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

anlamına gelmektedir. Altı Sigma'da hedef, değişkenliği ve sapmayı sıfıra yaklaştıracak, beklentileri mükemmel şekilde karşılayacak ürün ve süreçlere ulaşmaktır. [333]

Altı Sigma Modeli'ni uygulayan şirketlerde verimsizlik yaratan ve sigma seviyesinin düşmesine neden olan problemler mercek altına alınır. Altı Sigma Modeli, maliyetlerde ve hata oranında azalma, verim, pazar payı, müşteri ve çalışanların memnuniyetinde artış, kurum kültüründe olumlu değişim gibi konularda firmalara fayda sağlamaktadır. Altı Sigma uygulayan firmalar, ürün ve hizmetlerindeki hata oranını mümkün olan en düşük düzeye indirebilmektedir. Altı Sigma uygulayan bir firmanın ürettiği her bir milyon ürün ya da hizmette yalnızca 3, 4 hata olasılığı vardır. Neredeyse sıfır hataya yaklaşan bu rakam, başarılı bir Altı Sigma uygulama süreci sonucunda elde edilebilir. Altı Sigma, kusur ve hataları en aza indirebilmek ve sıfır hataya yakın kalite düzeyini gerçekleştirebilmek için işletmelerin dikkatle uygulaması gereken, tüm dünyada geçerliliği defalarca kanıtlanmış bir yaklaşımdır. [334]

Altı Sigma, iş performansının ve müşteri memnuniyet seviyesinin sürekli olarak artırılması için iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve yeniden tasarlanması düşüncesine dayanan ve mükemmele yakın bir seviyeye ulaşmayı hedefleyen bir yaklaşımdır. Altı Sigma felsefesi, meydana gelen hataların ve maliyetlerin azaltılması, iş süreçlerinin iyileştirilmesi, müşteri memnuniyet seviyesinin, firma prestijinin ve personel yetkinliğinin artması gibi birçok amacı içeriyor. Altı Sigma uygulama süreci neticesinde, olası sorun ve hatalar ortaya çıkarılmakta, bunlar düzeltilerek sürecin en kusursuz biçimini alması için gayret gösterilmektedir. [335]

Altı Sigma metodolojisinin en önemli kriterlerinden biri de, kritik müşteri beklentilerinin karşılanmasıdır. İş dünyasında rekabetin şartı müşterilerin ihtiyaçlarını doğru tespit etmekten, bu ihtiyaçları rakiplerden çok daha hızlı, kaliteli aynı zamanda da daha ekonomik şekilde karşılamaktan geçiyor. Altı Sigma bu amacı engelleyen her şeyi problem olarak görüyor. Kuruluşların hem kârlılığına hem de pazar payına olumsuz etki eden problemleri doğru olarak teşhis edebilme, tanımlayabilme, önceliklendirebilme ve

[333] Borusan Mannesman, "6Sigma Nedir?", http://www.borusanmannesmann.com/6sigma/default.aspx (3 Haziran 2010)
[334] Borusan Mannesman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[335] Borusan Mannesman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

bu problemleri sürat ve başarıyla çözebilme becerisini en üst düzeye çıkarmayı amaçlıyor. Müşterilerinin ihtiyaçlarını doğru tespit etmeyi ve sorunlu alanlarda iyileştirme sağlamayı amaçlayan her kuruluşun Altı Sigma uygulaması gerekiyor. Altı Sigma kuruluşlara bir yandan müşteri memnuniyetinin yükseltilmesi diğer yandan verimlilik artışı ve buna bağlı olarak mali açıdan kazanç elde etme imkanı sunuyor. [336]

Altı Sigma, şirketin kritik süreçlerindeki sorunların çözümüne ve performansın yükseltilmesine odaklanan projeler ile uygulanır. Bu metodoloji kapsamında, şirketin stratejik hedeflerine hizmet edecek projeler parasal hedefleri ile birlikte belirlenir. Tamamlanan projelerin getirileri, şirket faaliyet kârının artırılmasını sağlamaktadır. Altı Sigma uygulama sürecinde projelere destek olan takım elemanlarına Yeşil Kuşak adı verilir. [337]

Altı Sigma'da başarı için kritik role sahip olan Kara Kuşak'tır. Kara Kuşaklar, içerik olarak oldukça yoğun bir eğitimden geçerek bu göreve hazırlanırlar. Proje yöneticisi olarak görevlendirilen Kara Kuşak adayları, aldıkları eğitimlere paralel olarak proje hedeflerine ulaşmak için Altı Sigma araçlarını kullanırlar ve başarılı olabilmeleri için proje hedeflerine ulaşmaları gerekir. Kara Kuşaklar, kuruluşun performansını olumsuz etkileyen öncelikli problemleri bir daha ortaya çıkmayacak şekilde çözmeye odaklı çalışmalar yürütürler. [338]

Altı Sigma uygulayan şirketler milyonlarca dolar tasarruf sağlamış, üretkenlik, verimlilik, etkinlik, kalite ve müşteri memnuniyetinde dikkat çekici artışlar yaşamışlardır. Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımın dünyada ulaştığı en son aşama olarak kabul edilen Altı Sigma felsefesi, Türkiye için oldukça yeni bir kavram olsa da ülkemizde Altı Sigma'yı başarıyla uygulayıp iş süreçlerini daha kusursuz hale getiren firmalar var. Liderliği ve performansı temel alan Altı Sigma, sadece büyük şirketlerin değil, küçük ve orta ölçekli işletmelerin de başarıyla uygulayabileceği bir esnekliğe sahip. Altı Sigma uygulamalarının sektör ya da departman sınırlaması da yoktur. Mükemmel olmayı hedefleyen bir kalite ölçümü olan Altı Sigma'yı isteyen herkesin

[336] Borusan Mannesman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[337] Borusan Mannesman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[338] Borusan Mannesman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)

firmasında uygulayabileceğini ve firmanızın sonsuza dek değişebileceğini de unutmamak gerek. [339]

3.2. Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolü

3.2.1. Kontrol Öz Değerlendirme Süreçleri ve İlgili Kavramlar

3.2.1.1. Öz Değerlendirme Kavramı

Kontrol öz değerlendirme, risk ve kontrol öz değerlendirme olarak da ifade edilebilen Kontrol-Risk Öz Değerlendirme (Control-Risk Self Assessment); risk ve kontrollerin tanımlanması, değerlenmesi, ölçülmesi ve izlenmesi sürecinde yönetim tarafından kullanılan bir kurumsal yönetim aracıdır. [340]

İlk olarak 1987 yılında Alberta-Gulf Canada Res. Ltd. şirketi tarafından kullanılan kontrol-risk öz değerlendirme yöntemi, temel olarak çalışanların ve yöneticilerin kıdemli bir iç denetim çalışanı rehberliğinde bir araya geldiği, kurum hedeflerine ulaşılma olasılığının etkileyen her türlü faktörün değerlendirildiği bir etkinliktir. [341]

Söz konusu yöntem bir denetim aracı olarak da değerlendirilebilmekle beraber aslında yönetimin sorumluluğunda olan yönetim temelli bir araçtır. Uygulamada genellikle bu yöntem üst yönetim, ortaklar, orta kademe yöneticiler, çalışma ekipleri, doğal olarak denetçiler ve son yıllarda özellikle iç denetçiler tarafından kullanılmaktadır. [342]

İfade dildiği şekliyle kontrol-risk öz değerlendirme yöntemi daha çok yönetim faaliyeti olarak kullanılmakla birlikte eğer bu yöntem iç denetim birimi tarafından kullanılacaksa iç denetim biriminin yeniden yapılandırılması gerekir. İç denetim

---

[339] Borusan Mannesman, **a.g.e.**, (3 Haziran 2010)
[340] The Institute of internal Auditors UK& Ireland, **Position Statement-The Role of Internal Audit in Enterprise Wide Risk Management,** 2004
[341] Lawrence Sawyer, **B.Sawyer's Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors,2003
[342] K.H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**,John Wiley & Sons, USA, 2005a

faaliyetini yürüten ekip ile değerlendirme çalışmalarını yürüten ekiplerin ayrı ekipler olması bağımsızlığa daha uygundur. [343]

Bu yöntemin etkin çalışabilmesi iyi bir hazırlık yapılmasına bağlıdır. Yöntemin hazırlık safhaları hedeflerin belirlenmesi, anahtar sorunların ve planların tartışılması, kurum hedeflerinin önündeki risklerin tanımlanması, dikkate alınacak risklerin belirlenmesi, mevcut önlemlerin değerlendirilmesi, mevcut stratejide yapılacak düzeltmelere karar verilmesi ve anlaşılabilir dilde ulaşılan sonuçları ve eylem planın raporlanmasından oluşur. [344]

Kontrol-Risk öz değerlendirme yöntemini en belirgin özelliği çalışanların parçası oldukları sistemin performansını değerlendirmelerine karşı duyulan güvendir. Bu yöntem çalıştay, görüşme ve anket teknikleri aracılığı ile yürütülür. [345]

Kontrol-Risk öz değerlendirme yönteminin faydaları şu şekilde sıralanabilir. [346]

- Problemlerin kaynağının bulunmasına yardımcı olmak,
- Yönetimin risk yönetimi ve kontrollere ilişkin sorumluluklarını yeniden güncellemesine yardımcı olmak,
- Kurum çalışanlarının risk ve kontrollerin hedeflerini ve etkinliklerini daha iyi anlamalarını sağlamak,
- Denetimin yüksek risk alanlara odaklanmasını sağlamak,
- Düzeltici önlemlerin sorumluluğunu ilgili faaliyet çalışanlarına aktararak önlemlerin etkinliğini arttırmak.

Yukarıda ifade edilen faydalara ek olarak kontrol-risk özdeğerlendirme yönetemini aşağıya-yukarıya doğru ve paralel iletişimi güçlendirdiği de gözlenmiştir. [347]

---

[343] The Institute of internal Auditors,**Professional Practises Pamphlet: A perspective on Control Self Assessment**, USA,1998
[344] Pickett, **a.g.e.**, 2005a
[345] The Institute of internal Auditors,**a.g.e.** ,1998
[346] Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing**, The Institute of internal auditors, 2005, Inc.21:2
[347] Pickett, **a.g.e.**, 2005a

Kontrol-risk öz değerlendirme yöntemini etkili çalışabilmesi açısından dikkat edilmesi gereken bir takım kritik faktörler vardır. Bu faktörler sırasıyla şunlardır. [348]

- Kontrol-Risk öz değerlendirme yöntemi çalıştay temelli yürütüldüğü durumlarda çalıştaya katılacak doğru katılımcıların seçimi çok önemlidir,

- Çalışanların ve yönetimin kuruma güvenlerinin tam olması ve sonuçların uygulamaya konulacağına ilişkin inanç önemli bir rol oynar,

- Kontrol-risk öz değerlendirme yöntemi basit finansal kontrollerin yanısıra organizasyon genelindeki operasyonel kontrolleri ve risk yöntemini faaliyetlerini kapsamalıdır. Eğer bu kapsam genişliği yerleştirilemezse programın olası faydaları gerçekleşmez,

- Yönetimin başarısının temelinde kurum amaçlarının doğru anlaşılması vardır.

İşletmelerde öz değerlendirme kavramı örgütsel bilgiyi güçlendirerek, işletme performansını ve işletme süreçlerini en üst seviyede geliştirmeye odaklanan bir yaklaşımdır.

Öz değerlendirme, işletmenin faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli periyotlarda gözden geçirmeyi ifade etmektedir. Bu değerlendirme ile işletmeler, güçlü yönlerini ve geliştirilmeye açık alanlarını belirleyerek, iyileştirme faaliyetlerine başlatıp, gelişmeleri sürekli takip ederek planlarını gözden geçirmektedirler.

Öz değerlendirme; işletmelerin performanslarını aşağıdaki unsurları geliştirerek gerçekleştirmektedir: [349]

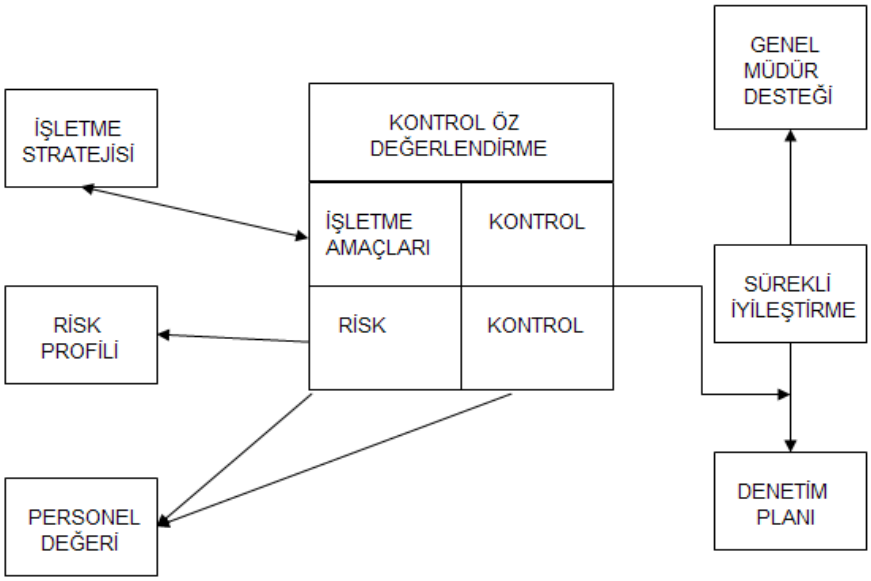
- İşletme veya işletmedeki spesifik bir sürece yönelik stratejik amaçları anlama, öncelikleri belirleme ve uzlaşma sağlamak

[348] Keith Wade ve Andy Wynne, **Control Self Assessment**, John Wiley & Sons, USA, 1999
[349] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

- İşletme veya işletmedeki spesifik bir sürece ilişkin ortaya çıkabilecek potansiyel riskleri tanımlama, önemseme, ölçme ve kaynak sağlama

- İşletme veya işletmedeki spesifik bir sürece ait kontrollerin etkinliğini arttırmak

- İşletmede özel bir sürecin performansını arttırmak



Şekil 17: İşletmelerde Öz Değerlendirme Kontrolü Modeli

Kaynak: Barry Leithead & Associates, "CSA Principles and Practises"

3.3. İşletmelerde Yönetim Öz Değerlendirme Kontrollerinin Önemi

İşletmelerin niçin Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolü uygulaması gerektiğinin 3 nedeni vardır. Bunları sayacak olursak; öncelikle işletmeler belirledikleri iş hedeflerine ulaşabilecekleri makul bir güvence ortamını yaratmak istemektedirler. İkinci olarak karşılaşılabilecek her türlü riski yönetebilecek uygun mekanizmaları belirleyebilmek istemektedirler ve son olarak da iş süreç kontrollerinin durum ve işleyişlerini değerlendirebilmek istemektedirler.

Birinci nedeni incelediğimizde, Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolü işletmenin aşağıda belirtilen hedeflerine ulaşabilmesi konusunda makul bir güvence ortamı yaratmayı hedeflemektedir. Bunlar; [350]

1. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği - Şirketin temel iş hedeflerine (etkin performans, karlılık hedefi ve kaynakları verimli kullanma) ulaşmayı sağlamayı kapsamaktadır.

2. Finansal Raporların güvenilirliği - Güvenilir finansal tabloların hazırlanması ve diğer finansal bilgilerin doğru bir şekilde oluşturulması konularını içermektedir.

3. Geçerli yasa ve kurallara uygunluk - İşletmenin uymakla yükümlü olduğu yasa ve düzenlemeleri içermektedir. Eğer bu konuda bir eksiklik söz konusu olursa şirketin itibarı büyük yara alabilir ve diğer olumsuz sonuçlara yol açabilir. Örneğin işletmelerin Sarbanes-Oxley vb. düzenlemeleri dikkate almaları onların kamuoyu önündeki itibarlarını oldukça güçlü kılacaktır.

İkinci nedeni incelediğimizde; Risk yönetimi bizim yönetim sistemimizin çok önemli bir parçasıdır. Yönetimin öngörülmüş hedeflerine ulaşabilmesi için karşılaşabileceği riskleri en iyi şekilde tanımlayabilme ve analiz etme yetisine sahip olması gerekmektedir. Yönetim Öz Değerlendirme Kontrollerinin en önemli bileşenlerinden biri risk analizi ve dolayısıyla karşılaşılacak riskleri en iyi şekilde yönetip yönetemeyeği veya onları kabul edilebilir düzeye indirip indiremeyeceği konusudur. Yönetimler Öz değerlendirme Kontrolleri uyguladıklarında belirlemiş oldukları iç kontrol süreçlerinin riskleri azaltabilip azaltamadıklarını saptayabileceklerdir. [351]

Son olarak, Yönetimler öz değerlendirme kontrollerinin uygulanması bize iş süreçlerimizle alakalı sonuçlar elde etmemizi sağlayacaktır. Örneğin IBM firması global

[350] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[351] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

olarak organizasyon yapılarının bir çok seviyesinde öz değerlendirme kontrollerini uygulamaktadırlar. [352]

Örneğin Ülke Müdürleri (Country Process Owners) nin yapmış olduğu öz değerlendirme kontrolleri, kendilerine bağlı olan ülke üst yönetiminin o ülkede faaliyet gösterdikleri bütün süreçlerin durumunu ortaya çıkaracaktır. Böylece her ülkenin durumu gözlemlenecek ve bağlı bulunan bölgesel coğrafyanın tamamı hakkında değerlendirme yapılabilinecektir.

3.4. Bütünsel Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolleri ve Unsurları

İşletmemizde bütünsel bir yönetim öz değerlendirme yapmak istediğimizde ne yapmamız gerekir? Sözlükteki tanımıyla bütünsel: "daha küçük kısım ya da bölümlerle ilgili olmaktan ziyade bütünü üzerinde duran, bütün ile ilgilenen" anlamındadır.

Bir başka deyişle, Bütünsel Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolleri iç kontrol bileşenlerinin tek başına verimlilikleri ve etkinlikleri üzerinde bir neticeye ulaşmaktan ziyade elde mevcut olan bütün bilgileri dikkate alarak bir sonuca ulaşma amacını gütmektedir. [353]

Bütünsel bir değerlendirme birden fazla kaynaktan beslenen kontroller sonucu elde edilen bilgiler, iş istihbaratı ve profesyonel yargıların entegrasyonu ve sentezi ile en uygun değerlendirmeyi yapabilme yaklaşımıdır. [354]

Örneğin, bütünsel bir yönetim öz değerlendirilmesi yapılırken öncelikle bilinen kontrol aktiviteleri ele alınır yani sayısal değerler, objektif kontroller ve iş süreçleri incelenir ve ortaya çıkan ilk sonuçlara ulaşılır. Bu değerlendirmenin temelidir.

Ama en doğru değerlendirmeye varabilmek için daha detaylı verilere de ihtiyaç vardır.

---

[352] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[353] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[354] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

Süreçlerle ilgili daha detaylı malumat, mesleki göstergeler ve profesyonel muhakeme gözden geçirilmeli ve bunlara ek olarak sayısal ve objektif verilerle sentezlenip en doğru bütünsel bir değerlendirmeye ulaşılmalıdır. [355]

3.4.1. Bütünsel bir Yönetim Öz Değerlendirme Kontrolü Uygulanırken Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar

İşletmelerin güvenli bir kontrol ortamında faaliyet göstermelerini sağlayan bütünsel bir yönetim öz Değerlendirme kontrollerinin 6 temel unsuru vardır. Bu unsurlardan herhangi birinin eksikliği daha önce bahsetmiş olduğumuz işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşamamasına neden olur. [356]

Aşağıda sırasıyla bu 6 temel unsuru irdelediğimizde, bütünsel bir yönetim öz değerlendirme kontrolü nasıl uygulanmalıdır sorunsalına daha net bir cevap bulabiliriz.

Daha önce de değindiğimiz üzere, yöneticilerin en doğru kontrol değerlendirmesi yapabilmesi için mutlaka hem nitel hem de sayısal bilgi ve kontrol kaynaklarını belirlemiş olmaları gerekir.

Birinci kontrol unsuru, organizasyonun ya da sürecin kimin sorumluluk alanında olduğunun belirlenmesidir yani süreç sahibinin kim olduğunun gösterilmesidir. Bu konu çok hayati ve kritik bir öneme sahiptir. Çünkü Yönetim kadroları yönetecekleri işler ve süreçler hakkında derin bir bilgi birikimine sahip olmakla beraber bir çok süreç birbiriyle iç içe geçmiş ve birbirine bağlı bir haldedir. Dolayısıyla yönetimin hangi sorumlulukların kendisine ait olduğunu hangi sorumlulukların ise diğer süreç sahiplerine bırakılması gerektiğini anlaması ve uygulaması gerekmektedir. Şirket içindeki süreç sahiplerinin ve rollerin resmi bir şekilde tanımlanması işlerin sürekli bir başarıyla devam ettirilebilmesi açısından çok önemlidir. Böylece faaliyetlerin yönetimi ile ilgili kuralların tanımlı ve dökümante edilmiş olmasıyla süreçler daha net bir şekilde

[355] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[356] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

takip edilebilir, gerekli değerlendirmeler yapılabilir ve eksik görülen yerler için en uygun aksiyonlar alınabilir. [357]

İkinci kontrol unsuru ise işletmelerde iyi şekilde tasarlanmış ve dökümante edilmiş prosedürlerin ve sürekli eğitim olanaklarının varlığıdır. En iyi şekilde tanımlanmış prosedürlerin önemine birinci kontrol unsurunda da değindiğimiz üzere bu kontrol unsuru hisse senedi sahiplerine ve genel kamuoyuna ilgili işletmenin hangi anlayışla yönetildiğine dair fikir vermesi bakımından önemlidir. [358]

Kontrol çevresi sağlıklı bir ortamda faaliyet gösteren işletmelerde sağlam eğitim ve öğretim programlarının desteklenmesinin organizasyonel iletişim mekanizmalarının sağlıklı bir şekilde yürütülmesine, işletmenin yetkin personel sayısının artmasına ve işlerin en iyi şekilde yapılmasına hayati katkıları mevcuttur.

Üçüncü kontrol unsuru, şirketin belirlemiş olduğu yönetmelik, politika, vizyon ve prosedürlerine uygunluğudur. Üst yönetim belirli periyotlarda yapmış olduğu denetim ve değerlendirmelerle şirket politikasının devamlılığını ve ilgili süreç ve organizasyonların bu politikalara uygunluğunu sağlamayı amaçlamaktadır. [359]

Dördüncü kontrol unsuru ise uygun yönetim uygulamalarının ve bilgi teknolojileri alt yapısının hem şirket içi kullanım hem de müşterilere verilen hizmetler için eksiksiz tasarlanmasıdır. Bilgi teknolojileri alt yapı sisteminin her türlü olumsuzluklara karşı gerekli güvenlik aksiyonlarının tamamlanmış olmasına ve gerekli kontrol noktalarının plana göre yerleştirilmiş olmasına dikkat edilmelidir. Böylece işletmemizin veya müşterimizin mal sahipliğini, önemli bilgilerini kullandığımız sistemlerimiz içinde koruma altına almamız çok önemli bir zorunluluktur. [360]

Beşinci kontrol unsuru; bugüne kadar öğrenilen derslerin, alınan eğitimlerin, elde edilen tecrübelerin ilgili süreç ve faaliyetlere düzenli bir şekilde entegrasyonunun sağlanmasıdır. Gerekli girdi, veri ve bilgileri günlük aktivitelerimiz esnasında yapmış olduğumuz gözden geçirmeler, ölçümlemeler, değerlendirmeler yoluyla elde

[357] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[358] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[359] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[360] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

edebilmeliyiz. Takibimizde olan konuları fazla ertelemeden sonuçlandırmalı ve öğrendiğimiz bilgileri etrafımızla cömert bir şekilde paylaşmalıyız. [361]

Son olarak bütünsel bir yönetim öz değerlendirme kontrolünün altıncı temel unsuru ise yönetim riskinin etkin bir şekilde tanımlanması ve değerlendirilmesidir. Süreç sahipleri sadece günlük işlerini takip ederken etkili bir risk denetleyicisi değil, geri kalan sorumluluklarının görünmeyen kısımlarını da sürekli olarak takip edebilmeli ve iş ve kontrol risklerini ortaya çıkarabilmelidir. Tabi bunu uygulabilmek oldukça derin bir iş süreçleri bilgisi gerektirmektedir. Çünkü risk yönetiminin yönetilmesi aşağıdan yukarıya bütün süreçleri kapsayan ve etkileyen bir süreç yönetim anlayışıdır. [362]

3.5. Standartlaşmış Kontrol Değerlendirme Derecelendirmeleri ve Tanımlar

Öz değerlendirme yaparken 3 adet derecelendirme standart olarak kabul edilir. Bunlar Olumlu, Vasat(Marjinal) ve Olumsuz olarak kategorize edilmektedir.

Olumlu Rating, faaliyet gösterdiğimiz alanlarda bilmediğimiz hiç bir konu olmadığı ya da faaliyetlerin işleyişine zarar vermeyecek önemsiz diyebileceğimiz bir iki konunun olması durumunda iç denetim tarafından verilmektedir. Özetle faaliyet gösterdiğimiz alanlar tam kontrollü bir çevrede olmalı ve yukarıda bahsettiğimiz 6 temel unsuru göz önünde bulundurmalıdır. [363]

Marjinal Rating ise çözüme ulaşmamış ve zamana yayılmış (genellikle 1 yıla kadar) küçük çaplı bir kaç konunun olduğu durumlarda iç denetim tarafından verilmektedir. [364]

Normal olarak Öz Değerlendirme Kontrollerinin düzenli bir şekilde uygulandığı firmalarda yukarıda bahsedilen çözüme ulaşmamış konuların olmaması

[361] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[362] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[363] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[364] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

gerekir. Üç ayda bir düzenlenen Yönetim Karnelerine bu konuların sarkmaması sağlanmalıdır.

Olumsuz Rating ise sorunu uzun zamandır devam eden, artık kemikleşmiş, temelde problemli olan ve en kontrollü faaliyetler içerisinde bile bu durumunu muhafaza eden konuların olduğu durumlarda verilir. [365]

Yönetim öz değerlendirme ratinglerini tayin eden bilgileri incelemeli, denetlemeli ve değerlendirmelidir. Her zaman öz değerlendirme anlayışını uygulamalıdırlar. Çünkü bu hem şirket karnesinin hem de kontrol değerlendirme formlarındaki skorların güncellenmesi açısından çok önemlidir. Yönetim bu elde ettiği skorları çok iyi bir şekilde saklamalı, dökümante etmeli, değerlendirmeli ve hangi aksiyonların zaman içerisinde ne şekilde sonuçlar oluşturduğunu takip edebilmelidir. Böylece yolunda gitmeyen süreç ve faaliyetlerinin hangi ölçüde düzelip düzelmediğini kolayca takip edebilmiş olur ve durumu göre yeni aksiyon planları oluşturabilir. [366]

Yönetimin öz değerlendirme formunda rutin olarak derecelendirdiği aktiviteler iş riskleri, anahtar kontrol noktaları, metrik ölçümlemeler, uygunluk testleriyle beraber bazı proaktif gözden geçirmeler (Kontrol Değerlendirme İncelemeleri kısaca CAR) olarak sayabiliriz. [367]

Öz değerlendirme formunda tatminkar bir rating ile karşılaşılmamışsa sorumlu yöneticiler sorunların çözümüne yönelik gerekli ve hayati aksiyonları hemen almalıdır. Üst Yönetim de bu süreci yakından ve periyodik olarak takip etmelidir.

[365] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[366] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu
[367] IBM, Corporate Business Controls,Management Self Assessment of Controls,September 2008 eğitim sunumu

3.6. İş Süreçleri Dış Kaynak Kullanımı (Business Process Outsourcing)

İş Süreçleri Taşeronluğu yani Business process outsourcing (BPO), dış kaynak kullanımı yönteminin gelişmiş bir türüdür. Bu yöntemde hizmet veren taraf belli kontrat ve anlaşmalar çerçevesinde hizmet alan tarafın spesifik iş süreçlerini yönetmeye başlamaktadırlar. Özellikle bu yönteme imalat sektöründe yer alan büyük ve global firmalar başvurmaktadır. Örneğin Coca Cola firması dünyanın çeşitli yerlerinde yürüttüğü faaliyetlerinde kendi ikmal zincirlerinin büyük bir kısmını dış kaynak kullanımı yoluyla başka firmalara devretmiştir. Yine Petrol devi British Petrolleum (BP)' nin dünyadaki bütün muhasebe faaliyetleri yapılan global antlaşmalar çerçevesinde IBM tarafından yürütülmektedir.

BPO tipi dış kaynak kullanımı tipik bir back office yani müşterilerin göremediği bölümlerdeki sistem ve işlemler taşeronluğudur. Bu işin içinde insan kaynakları, finans yada muhasebe faaliyetleri yer almaktadır.

Bir de front office dediğimiz müşterilerin görebildiği tarzda bir dış kaynak kullanımı yöntemi vardır. O da müşteri odaklı hizmetler ile ilgilenmektedir. Örnek verecek olursak müşteri hizmetlerinin bir başka firmaya devredilmesi gibi.

Eğer BPO tipi dış kaynak kullanımı sözleşmesi başka bir ülkedeki bir firma ile yapılıyorsa buna **offshore outsourcing** adı verilir, hemen yanı başınızdaki bir ülkedeki firma ile yapılıyorsa buna da **nearshore outsourcing** adı verilmektedir.

4. VAKA ÇALIŞMASI
"ABC FİRMA" 'SINDA İÇ DENETİM UYGULAMASI

4.1. Çalışmanın Amacı

Uygulama bölümünün amacı; tez çalışmasının önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan iç denetim sürecinin uygulamada iç denetçiler tarafından nasıl yerine getirildiğinin incelenmesidir.

4.2. Çalışmanın Kapsamı

Bu tez çalışmasının uygulama bölümünde, Dünya'nın en büyük ve en güçlü global firmalarından bir tanesinin bünyesinde bulunan iç denetim bölümünün tüm dünyadaki kendine bağlı firmalarını nasıl denetlediği, hangi sonuçlara ulaştığı ve hangi iç denetim faaliyetlerini uyguladığı detaylarıyla incelenmiştir.

4.3. "ABC Firması" İle İlgili Genel Bilgiler

Merkezi **Armonk**, **New York**, ABD'de olan, dünyanın en büyük bilişim teknolojisi şirketidir. 330.000 çalışanı ile 170 ülkede faaliyet göstermektedir. Faaliyet gösterdiği alanlar arasında bilgisayar ve donanım parçaları üretimi, yazılım, servis, sunucu servisleri ve **AR-GE** bulunmaktadır. [368]

Kart delici makinelerin bulucusu Hermann Hollerith'in patentlerini işlemek ve geliştirmek üzere Thomas J. Watson tarafından **1911** yılında kuruldu. Kısa zamanda iş

[368] IBM, **Our History of Progress**, http://www-03.ibm.com/ibm/history/interactive/ibm_ohe_pdf_13.pdf (5 Ağustos 2010)

hacmini büyüterek kendi alanında ABD ve dünyanın en önde gelen şirketlerinden biri durumuna geldi. [369]

ABD'de bilgisayar makinelerinde birinci durumda olup **Avrupa**'da, **Fransa**, **İngiltere**, **Almanya** ve **İtalya**'daki temsilci firmaları aracılığıyla bilgisayar piyasasının %60'ını denetler. ABC 'nin ABD dışındaki 100'den fazla şubesinin denetimi ABC World Trade Corporation adlı yan kuruluş tarafında yürütülür. [370]

Türkiye'de de 1938'den beri faaliyet gösteren ABC şirketi, elektrik yazı makineleri, bilgisayarlar, kart delici makineler, fatura hesap makineleri, ayırıcılar, çizelge makineleri, kopya makineleri vb. iş makineleri üretip pazarlar. ABC Türk olarak faaliyetlerine devam eden firma Türkiye'nin ilk ODM (Olağan Üstü Durum) merkezini İzmir'de kurdu. Fortune dergisine göre 1981'de ABD'nin en büyük 8., dünyanın 11. şirketi olan ABC'nin yıllık satışları toplam 126.213 milyar ABD doları, yıllık geliri ise 33.562 milyar ABD dolarını buluyor. [371]

4.4. İç Denetim Yönetmeliği ve İç Denetim Bölümünün Amaç Yetki ve Sorumlulukları

"ABC Holding" yönetim kurulu tarafından onaylanan yazılı bir yönetmelik ile iç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumlulukları belirlenmiştir. Yönetmeliğe göre, iç denetim bölümünün amacı, yönetim kurulu üyelerine sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmak amacıyla incelenen faaliyetlerle ilgili çalışmaları, analizleri, önerileri, fikirleri ve bilgileri raporlamaktır. Bu amaçla, iç denetim bölümünün başlıca görevleri iç denetim yönetmeliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- İşlemlerin yönetim talimatları, prosedürlerleri, şirket politikaları, şirket hedefleri ve genel yönetim standartları ile uygunluğunun gözden geçirilmesi,

---

[369] IBM, **Our History of Progress**, http://www-03.ibm.com/ibm/history/interactive/ibm_ohe_pdf_13.pdf (5 Ağustos 2010)

[370] IBM, **Our History of Progress**, http://www-03.ibm.com/ibm/history/interactive/ibm_ohe_pdf_13.pdf (5 Ağustos 2010)

[371] IBM, **Our History of Progress**, http://www-03.ibm.com/ibm/history/interactive/ibm_ohe_pdf_13.pdf (5 Ağustos 2010)

- Bağlı şirketin, yönetsel ve muhasebesel iç kontrollerinin, yeterliliğinin ve etkinliğinin tespit edilmesi,

- Mali bilgilerin, belirlenme, ölçülme, sınıflandırma ve raporlanma yöntemlerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin gözden geçirilmesi ve sağlanması,

- Bağlı şirketlerde kurulmuş olan sistemlerin ilgili politika, prosedür ve kanunlara uygunluğun incelenerek gerekli olduğu takdirde önerilerde bulunulması,

- Bağlı şirket varlıklarının korunma yöntemlerinin incelenmesi,

- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımının değerlendirilmesi, şirket performansını arttıracak fırsatların belirlenmesi ve uygun olan durumlarda önerilerde bulunulması,

- Faaliyetlerin ve programların, belirlenmiş şirket hedef ve amaçlarına ulaşmayı sağlayacak şekilde ve planlandığı gibi ilerleyip ilerlemediğinin incelenerek belirlenmesi,

- Gözden geçirip onaylanması için yönetim kurulu başkanı ve denetim komitesine yıllık iç denetim planı hazırlayarak sunulması,

- Altı aylık dönemlerde denetim komitesine;

a) Önemli iç denetim sonuçları ve bunlara ilişkin işlemlerin yapılıp yapılmadığını,

b) İç denetim faaliyetlerinin en yüksek risk alanlarına ve bağlı şirketlerin verimliliklerini, etkinliklerini arttıracak şekilde yönlendirilip yönlendirilmediğini,

c) İç denetim planlarının yeterlilik durumunu,

d) İç denetim bölümünün personel yeterliliği ve denetim sırasında karşılaşılan sorunları raporlamak,

- Gerekli düzeltici faaliyetleri yapması için bağlı şirket yöneticilerine iç denetim sonuçlarını, iç denetçi görüşlerini ve önerileri raporlamak,

- İç denetim raporunda belirtilen sonuçların bağlı şirket yöneticileri tarafından iyileştirilmesi için planlamış olan düzeltici faaliyetleri değerlendirmek. Bunların yeterli olmadığının görülmesi halinde, daha kabul edilebilir çözümler için gerekli görüşmeler yapmak,

- Düzeltici faaliyetlerin yapılmasını takip etmek ve etkili olduğundan emin olmak.

İç denetim yöneticisi, bağlı şirketlerde geniş ve kapsamlı iç denetim faaliyetlerini yönlendirmekle yetkilidir. İç denetim bölümünde çalışan kişiler görev ve sorumlulukları nedeni ile bağlı şirketlerdeki tüm kayıtlara, faaliyetlere, teçhizata, stoklara, personele ve bilgilere serbestçe erişim yetkisine sahiptir. Ayrıca, ihtisas gereken bazı konularda, yönetim kurulu onayı ile uzmanların danışmanlığına başvurulabilir.

"ABC Holding" iç denetim yönetmeliğine göre iç denetim yöneticisinin sorumlulukları:

- İç denetim faaliyetlerine temel oluşturacak politikaları oluşturmak,

- Kapsamlı iç denetim programları geliştirmek ve yürütmek,

- Oluşturulmuş iç kontrollerin geliştirilmesi için öneriler hazırlamak,

- Denetlenen faaliyet ve işlemlerle ilgili planları ve prosedürleri değerlendirmek,

- İç denetim raporlarının dağıtımını onaylamak,

- İç denetim raporunda bağlı şirket yönetimine bildirilen aksaklıkların düzeltilmesini sağlayacak faaliyetlerin yeterliliğini değerlendirmek ve onaylamak.

- Düzeltici faaliyetin yetersiz olduğu durumlarda, yöneticiler ile görüşerek, tatmin edici bir çözüme ulaşılmasını sağlamak,

4.5. İç Denetim Bölümü Tarafından Uygulanan İç Denetim Türleri

İç denetim departmanı tarafından global olarak yapılan incelemelerde tüm bağlı şirketler için zaten rutin olarak incelenen **Mali Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi konularının yanısıra,** aşağıda belirtilen spesifik konular incelenmiş ve gerekli sonuçlar 18 aylık bir çalışma sonucunda ortaya çıkarılmıştır. İlgili rapor, çalışmanın ya da uygulanan testlerin kapsamı, nelere dikkat edildiği ve sonuçların ortaya konması şeklinde 3 kısımda yayınlanmıştır.

İncelenen konular sırasıyla; Kontratlar / Ekler, Dökümantasyon – Prosedürler / İş Akış Diyagramları / Kontrol Noktaları, Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri, Ortak Anlayış Belgeleri, Yazılım Lisansları, Sistem Giriş Kontrolleri, Yıkım Onarım Planları / İş Devamlılık Planları, Şikayetlerin ve Çatışan Konuların Yönetimi, İş Yeri Güvenliği, Yönetim Öz Değerlendirmesi, Durum Değerlendirmesi / Şirket Karnesi, Duran Varlık Yönetimi, Görevlerin Ayrılığı Prensibi, Müşteriler ile İlişkiler ve 6 Sigma Kavramı ile satınalma sürecidir.

4.5.1. Mali Tablolar Denetimi

Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere doğru yansıtılıp yansıtılmadığı, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru intikal ettirilip ettirilmediği gibi hususlardaki denetimdir. Denetimin konusu, ölçüt, kriter ve amaçlarını aşağıdaki gibi sayabiliriz.

Denetimin konusu → İşletmenin mali tabloları

Ölçüt → GKGMİ

Amaç → Finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere uyup uymadığının araştırılması

Mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak amacı ile özellikle riski ve likiditesi yüksek alanlar iç denetim departmanı tarafından incelenmektedir. Mali tablolar denetimi yerine getiren iç denetçiler kasa sayımından tutunda, mutabakat işlemleri, gider hesaplarının gözden geçirilmesi, kayıtların hesap dönemlerinin incelenmesi, muhasebe sistemlerinin ve yöntemlerinin incelenmesi gibi bir dizi faaliyeti yerine getirmektedirler.

İç denetçiler belirlemiş oldukları hesap, fatura, çek, tahsilat kayıtları ve intercompany (Aynı firmaya bağlı diğer ülkelerdeki bağlı şirketleri) mutabakatları, satıcı ve müşterilerle ilgili mutabakat mektupları gibi kaynak belgelerde yer alan tutarların doğruluğunu ve bu belgelerin muhasebe kayıtlarına tam ve doğru aktarıldığını incelemektedirler.

4.5.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. İlgili Denetimin konusu, ölçüt, kriter ve amaçlarını aşağıdaki gibi sayabiliriz.

Denetimin konusu → İşletme personelinin tuttuğu kayıtlar ve yapmış olduğu işlemler

Ölçütler → Yasalar, şirket sözleşmesi, yönetmelikler, tüzükler, iş sözleşmeleri, yönetimin belirlediği politika ve usuller.

Amaç → Yetkili makamlarca saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının saptanması

Uygunluk Denetimini finansal denetimle karşılaştırmamak gerekir. Uygunluk denetimi daha ziyade iç denetim tarafından takip edilen bir süreçtir.

İç denetim bölümü, faaliyetlerin işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş kural, politika ve yönergelere ne derece uygun yerine getirildiğini araştırmak amacı ile uygunluk denetimleri yerine getirmektedirler. İç denetçiler incelenmekte olan bağlı şirket, bölüm veya faaliyet ile ilgili olarak yönetim tarafından hazırlanmış olan talimat ve prosedürleri temin ederek, faaliyetlerin bu kurallara uygun bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktadırlar.

İç denetçiler işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelerin gerekliliklerini yerine getirip getirmediğini ve belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirildiğini incelemektedir.

4.5.3. Faaliyet (Performans) Denetimi

Faaliyet denetiminin geniş bir tanımı şöyledir:

"Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemektir". [372]

Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta işletme içerisinde bölümden bölüme farklılık gösterebilir. Faaliyet denetimi büyük ölçüde özneldir. Dolayısıyla, faaliyet denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasından daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilirini

[372] Robert Moeller, **Brink's Modern Internal Auditing**, The Institute of internal auditors, 2005, Inc.21:2

belirtir nitelikte raporlar sunar. Bundan dolayı faaliyet denetimi, diğer denetim türlerinden farklı olarak "yönetsel danışmanlık" şeklinde nitelendirilebilmektedir. [373]

Faaliyet denetiminin yapılmasının temelde üç amacı bulunmaktadır. Bunlar a) Faaliyetlerin belirlenmesi, b) Gelişmeler için fırsatların belirlenmesi, c) Gelecek dönemlere ilişkin önerilerin geliştirilmesidir. [374]

Faaliyet denetimine yönetimin ihtiyaçları yön vermektedir. Bunlar (Whittington and Pany, 1998:756; Fletchall, 2001: 2): [375]

- Yönetimin hedefleri ile ilgili olarak birimin performansının değerlenmesi,

- Oluşturulan planların (bütçeler, programlar, hedefler, kurallar gibi) uygulama düzeyinin öğrenilmesi,

- Faaliyetlerin plan ve politikalara göre ne ölçüde başarıldığı ile etkinlik, etkenlik ve ekonomik olarak gelişme fırsatları hakkında objektif bilgi sağlanması,

- Özellikle kaynakların yanlış kullanılmasıyla ilgili olarak, faaliyet kontrollerindeki zayıflıklar hakkında bilgi sağlanılması,

- Faaliyet raporlarının gerçek durumu yansıtmasına ilişkin oluşan güvenin güçlendirilmesi,

- Müşterilere daha iyi hizmet sunulması,

- Cari uygulamaların etkin hale getirilmesi,

- Genel olarak işletme başarısın önemli olduğu konusuna, birim yöneticilerinin odaklanmasına yardımcı olunması,

---

[373] Ersin Güredin**, Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 11. Bası, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s.19.

[374] Seval Kardeş Selimoğlu "Faaliyet Denetimi", **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:XV, Sayı:1-2, Eskişehir , 1999, s.197.

[375] **Fletchall Associates**, "Business Unit Operational Audit Process", 2001, s.2.

- Çalışanların işletmeye devamının ve yetkinliğinin geliştirilmesi,

- Bütçe tahsislerinin ve harcamaların incelenmesi,

- Gelecekte fırsatlarla ve zorluklarla karşılaşılması durumunda, hazırlıklı olunduğunu ve işletmenin çok iyi yönetildiği konusunda güven oluşturulması,

- Toplumda işletmenin tanınmışlığının veya bunun sürdürülmesinin sağlanmasıdır.

Yukarıda sıralanan amaçlar dikkate alındığında faaliyet denetiminin genellikle dönem içinde gerçekleşmesi beklenmelidir. Ayrıca çok çeşitli faaliyet denetim türleriyle karşılaşmak da mümkündür.

4.5.4. Kontratlar / Ekler

Yapılan iç denetim çalışmaları kapsamında İştirak kuruluşların gerçekleştirmiş oldukları tüm anlaşmalar, imzaladıkları kontratlar ve onlara bağlı olan ek antlaşmalar incelenmiştir.

Çalışmanın Kapsamı: Tüm kontratların ve onlara bağlı ek sözleşme ve akitlerin düzenli bir şekilde dosyalanmasına, doğru yetkilere sahip kişiler tarafından imzalanmış olmasına, anlaşmaların güncelliğini koruyup korumadığına dikkat edilir. Bu kontrol başlanacak iç denetim faaliyetlerinin ilk aşamasını ihtiva etmektedir. Çünkü tüm süreçlerin çatısını belirleyen sözleşmelerin incelenmesi iç denetim faaliyetlerinin bu aşamadan sonraki tüm çalışmalarını da otomatik olarak etkileyecektir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç denetim bağlı şirketler tarafından imzalanan önemli sözleşmeleri temin ederek, sözleşmelerin şirket hedef, amaç, ve şirket politikalarına uygun olup olmadığını denetlemektedir. Böylece yürütülen süreçlerde ilgili sözleşmelerin kapsamı dışında üstlenilmiş bir iş olup olmadığı bir kez daha incelenmiş olur. Eğer böyle bir sürece rastlanırsa işi yüklenen firma, işini devraldığı firmayla daha önceki sözleşme dışı olan ama yapmaya devam ettiği işi yeni bir kontrat

çerçevesinde ücretlendirmiş olur. Ayrıca tüm kontratların yürürlükte olup olmadıkları ve güncelliğini koruyup korumadıkları da incelenmektedir. Bu sayede şirket içinde devam eden faaliyetlerin ilgili süreçleri ve sözleşmenin kapsamının birbiriyle uyumu kontrol edilmiş olur.

Elde Edilen Bulgular: Tüm lokasyonlardaki kontratlar ve ilgili ekler incelenmiş hemen hemen tüm lokasyonlarda güncellenmesi gereken kontratlara rastlanmış ve raporlaması yapılmıştır. Bazı lokasyonlarda dökümantasyon eksiklikleri göze çarpmış ve düzeltilmesi istenmiştir.

Tablo 4
Kontratlar ve Ekler

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Kontratlar / Ekler	Tüm kontratların/eklerin dosyada bulunmasını, imzalı, güncel olmasını ve doğru taraflarca onaylanmasını sağlamak.	Kontratlar, her inceleme/denetimin başlangıç noktasıdır. Denetim ve incelemelerdeki örnekler sonraki inceleme ve analizler için talep edilir. Eğer bir merkezde 8 aktif kontrat var ise her bir kontrat için tüm belgelerin dosyada bulunması , güncel olması gerekir.	Tüm birimler dosyalarında imzalanmış güncel kontratlara/eklere sahip olmalıdır.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.5. Dökümantasyon – Prosedürler / İş Akış Diyagramları

Çalışmanın Kapsamı: Bütün aktiviteleri ya da kontratları ilgilendiren süreçler belli prosedürlere bağlanmalı ve ilgili iş akış diyagramları çıkarılmalıdır. Ek olarak bütün bu prosedürlerin ve iş akış diyagramlarının en az 1 yıllık periyodlarda gözden geçirilmesi ve kontrolü tamamlanmalıdır.

Ayrıca tüm prosedür ve iş akış diyagramlarının gerekli dökümantasyonu yapılmalı ve intranet ortamında düzenli ve korumalı bir yerde saklanmalıdır. Dökümantasyonu yapılan her prosedür ve iş akış diyagramının ne zaman ve kim tarafından düzenlendiği ilgili datanın üzerinde belirtilmelidir. Yapılan her güncellemede bu kısmın da güncellenmesi unutulmamalıdır.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: Bütün imzalanan sözleşmelerin, belirlenen iş süreçlerinin, onlarla ilişkili iş akım diyagramlarının, kontrol noktalarının mutlaka belirli olması gerekir. Hepsi dosyalanmalı ve sağlıklı bir şekilde saklanmalıdır. İç denetim bütün bu süreçleri incelemeli ve detaylarıyla raporlarında belirtmelidir.

Elde Edilen Bulgular: Yapılan iç denetim incelemeleri sonucunda birçok lokasyonda güncel dökümantasyonlara rastlanmamıştır. İkinci olarak bazı lokasyonlarda süreçlerde yaşanan değişimler usulüne uygun olarak güncellenmemiş ve gerekli dökümantasyonu yapılmamıştır. Daha önemsiz gibi gözüken konular bazı hatalara yol açmış ve zamanında aksiyon alınmadığı için zamanında çözümlenememiştir.

Tablo 5
Dökümantasyon /Prosedürler / Akış Şemaları / Kontrol Noktaları

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Dökümantasyon/ Prosedürler/ Akış Şemaları/ Kontrol Noktaları	Tüm alanlar veya kontratlar birbirine bağlanmış güncel bir takım prosedürler ve nakit akışlarına sahip olmalıdır. En az yılda bir kez incelenmeli ve güncellenmeli veya değişimler temin edilmelidir. Tüm prosedürlerin gerçekleşmesini ve zamanında güncellenmesini kontrol edebilmek için bir ana listenin ve tüm belgeleri saklayacak bir depo (database) olmalıdır. Ayrıca değişikliğin yönetimi sürecinde yapılan değişikliklerin not edildiği ve belgenin versiyonunun doğru bir şekilde tanımlandığına da dikkat edilmelidir.	Kontratlara veya sürece bakmaksızın birbirine bağlı bir takım prosedürlerin, akış şemalarının ve kontrol noktalarının mevcut süreci veya kontratı uygulamak açısından dosyada bulunması ve güncel olması gerekir.	Tüm belgeleri saklayabilecek bir depoya sahip olmadıklarından dolayı bazı lokasyonlar güncel belgeleme yapamadıkları tespit edilmiştir. İkinci olarak, bazı lokasyonlar değişim yönetimi sürecini doğru bir şekilde yönetmemişlerdir . Son olarak; güncelliğini yitirmiş prosedürler uygulamada hatalara sebep olabilirler ve olaylar zamanında çözülemeyebilir.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.6. Kontrol Noktaları

Çalışmanın Kapsamı: Kontrol noktalarının herhangi bir süreç ya da kontrat içerisinde ortaya çıkabilecek en ufak hata ihtimalinin olduğu durumlar için oluşturulduğunu biliyoruz. Dolayısıyla bu amaçla oluşturulmuş olan kontrol noktalarının periyodik aralıklarla ilgili kontrat, prosedür, süreç ve iş akış diyagramlarıyla ne kadar uyumlu oldukları iç denetim çalışmasının kapsamı içindedir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: Şirket içerisinde yer alan bütün yönetilmesi gereken süreçler ve kontratlar için tasarlanan kontrol noktalarının düzenli bir şekilde ve zamanında uygulanıp uygulanmadığı iç denetimin denetimine tabidir. Çünkü kontrol noktaları kendisinden sonra oluşacak süreçlerin sağlıklı bir şekilde başarılması ve yönetilebilmesi için iş akış diyagramlarında anahtar fonksiyon rolündedir.

Elde Edilen Bulgular: Tüm lokasyonlarda yapılan iç denetim faaliyetleri sonucunda bazı iş akış diyagramları ve prosedürleri için tasarlanmış kontrol noktalarının bazı iş akış diyagramları ve süreçlerle uyumsuz olduğu tespit edilmiştir. Hatta bazı prosedürlerde de kontrol noktalarının hiç olmadığı görülmüştür.

Tablo 6
Kontrol Noktaları

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Kontrol Noktaları	Prosedürler ve akış şemaları ile uyum içinde olmaları ve ayrıca periyodik olarak test edildiklerinden emin olmak için kontrol noktaları periyodik olarak gözden geçirilmelidir.	Belli belgeler ve kontratlar için uyulması ve test edilmesi gereken kurallar vardır.	Bazı durumlarda kontrol noktaları ile akış şemaları veya prosedürler bağdaşmamaktadır ve bazı prosedürler tamamen kontrol noktalarından yoksundur.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.7. Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri

Çalışmanın Kapsamı: Outsourcing hizmeti veren firmalardan, alınan hizmetin kalitesine yönelik istenen, verilecek hizmetin müşterilerin gereksinimlerine göre garanti altında alındığı sözleşmelere Hizmet Seviyesi Sözleşmesi (Service Level Agreement) denmekte olduğunu biliyoruz. Bu bağlamda her hizmet seviyesi sözleşmesinin takibi yapılmalı ve sözleşmede aksayan yönler olup olmadığı aylık olarak üst yönetime ilgili bölüm müdürleri tarafından raporlanmalıdır. Müşterilerin beklentilerinin ne ölçüde karşılandığı müşterilerle yapılan bilgi alışverişleri sonucunda ortaya çıkarılmalı, sözleşmede eksik kalan, farklılık gösteren yada hatalı olan noktalar en kısa sürede düzeltilmelidir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç denetim departmanı yapmış olduğu denetimlerde dosyalanmış olan bütün hizmet seviyesi sözleşmelerini (SLA) inceler ve sözleşmeye aykırı olan noktaları üst yönetime rapor etmektedir. Sözleşmelerin zamanında, içeriğine uygun bir şekilde takip edilip edilmediği incelenir. Ayrıca sözleşmelerde değinilmemiş ama üstünde durulması gereken yeni noktalar varsa bu konular hakkında detaylı rapor hazırlayıp üst yönetimle paylaşmalıdır.

Elde Edilen Bulgular: Bütün lokasyonlarda yapılan iç denetim incelemeleri neticesinde bazı lokasyonlarda SLA' lerde ortaya çıkan bazı eksikliklerin giderilmesi konusunda yeterli ve zamanında aksiyon alınmadığı tespit edilmiştir. Bazı lokasyonlarda ise SLA 'ların aylık raporlamalarda gerektiğince takip edilmediği ortaya çıkarılmıştır.

Tablo 7
Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri (SLA's)	Bütün kontratlar için tüm Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri belirlenmiş hedeflerin zamanında karşılandığından emin olmak için test edilmelidir. Ek olarak; hedefleri karşılanmayan SLA'lar için aylık raporlama yapısının olup olmadığı, her bir varyans ve açığı düzeltecek mevcut aksiyon planlarının olup olmadığı, müşterinin kontratlı olduğu ve eksik her bir SLA hedefinin farkında olup olmadığı test edilmelidir.	Dosyadaki çoğu kontratın karşılanması ve raporlanması gereken SLA hedefleri vardır. SLA'ları uygulamadaki hatalar diğer hatalara işaret edebilir. Ayrıca SLA'ları zamanında raporlamayı aksatmak gereklidir. Tüm SLA'lar yönetime uygun bir şekilde ve zamanında raporlandı mı kontrol edilmelidir.	Bütün lokasyonlarda yapılan iç denetim incelemeleri neticesinde bazı lokasyonlarda SLA' lerde ortaya çıkan bazı eksikliklerin giderilmesi konusunda yeterli ve zamanında aksiyon alınmadığı tespit edilmiştir. Bazı lokasyonlarda ise SLA 'lerin aylık raporlamalarda gerektiğince takip edilmediği ortaya çıkarılmıştır.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.8. Ortak Anlayış Belgesi

Çalışmanın Kapsamı: Ortak Anlayış Belgesinin herhangi bir prosesin ifa edilmesinde kontrat şartlarını ya da uygulanacak prosesleri temellendiren ve detaylandıran bir dökümantasyon olduğunu biliyoruz. Özellikle Bilgi Sistemleri (IT) ve Satınalma Departmanlarının işleyişinde ve kontratlarının desteklenmesinde ortak anlayış belgeleri önemli rol oynar. Bütün DOU'lar dosyalanmış ve güncel olmalıdır. Her DOU mutlaka en az senede bir kez gözden geçirilmeli ya da güncellenmelidir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç Denetim takımı ortak anlayış belgelerinin bütün lokasyonlardaki merkez müdürlerinin imzalamış ve gözden geçirmiş olduğundan emin olmalıdır. Bütün DOU'lar dosyalanmış ve ilgili tarafların takip edebileceği uygun bir şekilde saklanmış olmalıdır.

Elde Edilen Bulgular: Holding yönetimi ve tüm lokasyonlar (Business Process Delivery Center) arasındaki ilişkileri destekleyen ortak anlayış belgeleri taslağı

ilgili merkez müdürleri tarafından imzalanmış ve uygun bir şekilde saklanmıştır. Fakat bazı lokasyonların ilgili DOU'ları gözden geçirme süreleri 1 seneyi aşmıştır.

Tablo 8
Ortak Anlayış Belgesi

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Ortak Anlayış Belgesi (DOU)	Ortak Anlayış Belgeleri kontratı desteklemede, IT veya tedarik desteği gibi dağıtım süreçlerinde yardımcı olan her bir yöntemin uygulaması ile ilişkilidir. Ortak Anlayış Belgeleri dosyada bulunmalı, güncel olmalıdır. Her bir Ortak Anlayış Belgesi yıllık olarak yeniden gözden geçirilmeli veya gerekiyorsa değişiklikler yapılmalıdır.	Ortak Anlayış Belgeleri insanların yetenek ve deneyim sahibi olmadıkları alanlarda yardımcı olması bakımından önemlidir. IT sistem desteği gibi tüm kontrat uygulamalarında DOU'lar destek araçlarıdır. Ortak Anlayış Belgelerinin dosyada bulunması, güncel olması, tüm taraflarca yerine getirilen tüm uygulanabilir görevleri içeriyor olması gerekmektedir.	İhtiyaç duyuması durumunda uygulanabilir bir şekilde dosyada bulunduğundan ve imzalı olduğundan emin olunmalıdır. Tüm birimlerin dosyalarında uygulanabilir bir şekilde DOU'lar bulunmuyor ve bazılarının en son inceleme/güncelleme tarihinin 1 yılın üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.9. Yazılım Lisansları

Çalışmanın Kapsamı: Müşterilerimizle işimizin gereği olarak çok sayıda kontrat imzalamaktayız. Bu yüzden gerek onların gerekse ABC Holding'in itibarı ve Pazar değerine zarar vermemek adına kullandığımız yazılımların mutlaka lisanslı ve güncel olmasına dikkat edilmelidir. Aynı zaman da müşterilerimizin sistemlerini kullanıyorsak onların da mutlaka şirket politikası ve talimatnamesi gereği lisanslarının alınmış olması gerekmektedir. Burada önemli olan doğru lisansların zamanında ve doğru sayıda alınmasının denetlenmesi ve doğru sayıda kişinin bu lisansları kullanmasını sağlamaktır.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç denetim periyodik gözden geçirmelerle lisans kullanımını takip etmeli, onların uygun onay prosedürlerinden

geçmiş bir şekilde alındığından emin olmalı ve alınan lisansların orjinal sürüm olup olmadığını mutlaka incelemesi gerekmektedir. Kullanılan PC sayısıyla alınan lisans sayısının mutabakatı yapılmalı ve iç denetim tarafından denetlenmelidir.

Elde Edilen Bulgular: Yapılan iç denetim faaliyetleri sonucunda bir lokasyonda müşteri sistemlerini kullanan personel sayısıyla gerekli yazılım lisansı sayısı arasında fark ortaya çıkmıştır.

Tablo 9
Yazılım Lisansları

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Yazılım Lisansları	Müşterilerimiz ile onların sistemlerine erişim ve kullanım için gerekli olan çeşitli kontratlar imzaladık. Müşterinin ABC'nin kullanmasına ihtiyaç duyduğu sistemin sahibi olmadığımızdan software hakları olan saygın bir şirketten lisans alma ihtiyacımız oldu. Lisansı almak için müşteri onayının olduğundan emin olmak için incelemeler yürütülmüştür. Doğru lisansı satın aldık mı? Lisans güncel mi? Doğru adette lisansa sahip miyiz? vs.. Yukarıda belirtilen tüm noktaları test etmeyi sağlayan periyodik incelemeler yapılıyor mu?	Onaysız bir software paketi almak ve onu kullanmak software haklarını ihlal etmek demektir. ABC her bir lisans için ödeme yapmak zorundadır ve birebir eşleşmesi sağlanmalıdır. Software sahipleri ve müşteriler ABC'nin ürünlerini suistimal etmesinden dolayı dava edebilirler. Lisans adedi software kullanan PC adedine eşit mi? Müşterilerden softwarelerini kullanmamızı desteklediklerini gösteren onay dosyada bulunuyor mu?	Yapılan iç denetim faaliyetleri sonucunda bir lokasyonda müşteri sistemlerini kullanan personel sayısıyla gerekli yazılım lisansı sayısı arasında fark ortaya çıkmıştır.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.10. Sistem Giriş Kontrolleri

Çalışmanın Kapsamı: Hem ABC' de hem müşterilerde kullanımda olan bütün sistemler listelenir. Kullanılan bütün sistemlerin onay proseslerinin, kimler tarafından sistem üzerinde yetkilendirme yapıldığının ve kimler tarafından kullanıldığının, kimlerin sistem üzerinde hangi değişiklikleri yapabileceği gibi konuların periyodik aralıklarla her departman için belirlendiği çalışmadır.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç denetim takımı ise bu konu hakkında yapmış olduğu denetimlerde müşterilerle yapılan kontratlar kapsamında kullanılan bütün sistemlerin kullanımı konusunda gerekli bütün onay süreçlerinden geçip geçmediğini ve doğru yetkilendirmesi yapılmış personel tarafından kullanılıp kullanılmadığını dikkatlice denetlemek zorundadır.

Özellikle çok sayıda personelin çalıştığı lokasyonlarda iç denetim takımının bu denetime özel bir dikkat göstermesi gerekmektedir. İç denetim hangi personelin sistem girişlerinde nereye kadar yetkili olduğunu, bir kişi işe girer ya da ayrılırsa ilgili yetkilendirme ve sistem bakımının kimler tarafından yapıldığını, bu yapılan yetkilendirmelerin ya da sistem bakımının belirlenen proseslere uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını kontrol eder.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: Yapılan iç denetim faaliyetleri sonucunda bazı lokasyonlarda sistem bakımı ve yetkilendirme ile ilgili proseslere uyulmadığı gözlenmiştir. Sistem giriş kontrolleri ile ilgili yapılan her aksiyonun destekleyici dökümantasyonunun dosyalanmış olması gerekmektedir. Bazı lokasyonlarda ilgili e-mail ve yazışmaların uygun şekilde dosyalanmadığı ortaya çıkarılmıştır.

Tablo 10
Sistem Erişimi

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Sistem Erişimi	Hem ABC' de hem müşterilerde kullanımda olan bütün sistemler listelenir. Kullanılan bütün sistemlerin onay proseslerinin , kimler tarafından sistem üzerinde yetkilendirme yapıldığının ve kimler tarafından kullanıldığının , kimlerin sistem üzerinde hangi değişiklikleri yapabileceği gibi konuların periyodik aralıklarla her departman için belirlendiği çalışmadır.	Müşteri kontratlarını desteklemek için kullanılan sistemler güncel olmalıdır ve erişim tüm kullanıcılar için sıkıca kontrol edilmeli, incelenmelidir. Büyük papulasyonda ve oldukça sık değişen kontratlı çalışanları bulunan bu sitelere/ merkezlere özel ilgi gösterilmelidir. Kimin hangi sisteme erişiminin olduğunu kontrol etmemizi sağlayan süreç özellikle çalışanların görevlerini değiştirdiklerinde veya şirketten ayrıldıklarında çok önemlidir.	Yapılan iç denetim faaliyetleri sonucunda bazı lokasyonlarda sistem bakımı ve yetkilendirme ile ilgili proseslere uyulmadığı gözlenmiştir. Sistem giriş kontrolleri ile ilgili yapılan her aksiyonun destekleyici dökümantasyonunun dosyalanmış olması gerekmektedir. Bazı lokasyonlarda ilgili e-mail ve yazışmaların uygun şekilde dosyalanmadığı ortaya çıkarılmıştır.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.11. Yıkım Onarım Planları / İş Devamlılık Planları

Çalışmanın Kapsamı: Bu çalışmada ise Yıkım Onarım Planlarının ya da diğer bir adıyla İş Devamlılık Planlarının oluşturulması ve test edilmesi ele alınır. Bu kapsamda ilgili lokasyonun konumu, güvenliği, kullanılan sistemlerin doğru bir şekilde çalışmasının sağlanması ve bakımı, çalışanların iş koşulları, gerekli olduğu durumlarda işin başka lokasyonlara transferi gibi konuları ele alır. Bu ele alınan anlayışa birçok kurumsal firmada rastlanır ve adına sağlık, emniyet, çevre ve güvenlik (SEÇ-G) politikası denmektedir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: ABC Holding, en basit haliyle "İşlerimizi kazasız olarak yürütmeyi ve faaliyetlerimizin insanlara ve çevreye zarar

vermemesini güvence altına almayı hedefliyoruz.", şeklinde ifade edilen bir sağlık, emniyet, çevre ve güvenlik (SEÇ-G) politikası izlemeye kararlıdır. "Bu politika marka değerlerimizin temelini oluşturmaktadır." anlayışını benimsemiştir. Dolayısıyla ABC Holding SEÇ-G standartlarının uygulanmasını sağlamak amacıyla aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir.

- ABC Holding iş üniteleri çevresindeki SEÇ-G çerçevesini aşağıdaki ilkelere dayandırmaktadır. Markamızın çatısı altındaki tüm lokasyonların ve bizimle çalışan müşterilerimizin ABC SEÇ-G standartlarını ve beklentilerini karşılaması temin edilecektir.

- Tüm kazalar önlenebilir.

- Emniyet bütün yöneticilerin sorumluluğudur.

- Emniyetli ve standartlarımızla tam uyum içinde çalışmak, ABC Holding çatısı altında veya bu markayla işbirliği içinde çalışabilmenin ön koşuludur.

- Tüm müşteri yönetim sistemlerinin ulaşmak istediğimiz SEÇiG performansına uyumlu olması temin edilecektir.

Eğer işin tamamını ya da bir bölümünü etkileyecek bir durum olduğunda işin olabilecek en kısa zamanda devamını öngören aksiyon planlarının yapılmış ve bu planların periyodik aralıklarla test edilip tatbikatının yapılmış olmasına dikkat edilmelidir. İç denetim bu konun üzerinde ısrarla durmalı ve gerekli çalışmaları ve hazırlanmış planları dikkatlice izlemelidir.

Elde Edilen Bulgular: Bazı lokasyonların daha önceden hazırlamış oldukları Yıkım Onarım Planlarını müşterilerinin değişen gereksinimlerine göre güncellemedikleri ortaya çıkarılmıştır. Bütün lokasyonlar tayin ettikleri Koordinatörler gözetiminde sahip oldukları Yıkım Onarım Planlarını güncel ve işlevsel kılmalıdırlar.

Tablo 11
Yıkım Onarım Planı

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Yıkım Onarımı / İş Devamlılık Planları	Lokasyon, kullanılan sistemler, çalışanlar, iş transferi , telefonlar vs.. ile alakalı olan yıkım onarım planı veya iş devamlılığı planını test etmek. Belirlenmiş ve dosyalanmış bir plan var mı, güncel mi,test edilmiş mi, kime ait? Eğer yukarıdaki sorulara cevap veremiyor ise bu görevleri tamamlayacak başka bir proje planı var mı?	Ne şekilde olursa olsun eger bir lokasyon veya lokasyonun bir kısmı zarar görmüş ise; müşteriyi uyaracak ve çabucak aksiyon alınacak bir planımız olduğundan emin olmalıyız Böylece iş kaybı olmaz ve en kötü olasılıkla müşteri iş dışında bırakılır.	Bazı lokasyonların daha önceden hazırlamış oldukları Yıkım Onarım Planlarını müşterilerinin değişen gereksinimlerine göre güncellemedikleri ortaya çıkarılmıştır.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.12. Şikâyetlerin Karşılanması ve Çatışan Konuların Yönetimi

Çalışmanın Kapsamı: ABC Holding, müşterileri ile işbirliği içerisinde olmanın uzun dönemde kendi menfaatine olacağını dikkate alarak, müşterilerinin mevzuat, karşılıklı anlaşma ve sözleşmelerle elde ettikleri haklarına saygı duymalı ve bu hakları korumalıdır. Bu hakların korunması esnasında, şirket ile müşterileri arasında oluşabilecek her türlü çıkar çatışmalarının en aza indirilebilmesini amaçlayan, dengeli yaklaşımlar içerisinde olmalı ve bu haklar, birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmelidir.

Yönetim kurulu, etkinliğinin en üst düzeyde olması için ve her türlü çıkar çatışmasından ve etkiden uzak, karar alma, yürütme ve temsil görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak şekilde oluşturmalıdır. Yönetim kurulu üyelerinin yetenek, beceri ve deneyim düzeyleri ile bağımsızlık derecesi, yönetim kurulunun performans düzeyini ve başarısını belirlemekte ve şirketin hedefe ulaşmadaki başarısını doğrudan etkilemektedir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: Bu bağlamda iç denetim ABC Holding ve müşterileri arasında aşağıda belirtilen şirket politikalarının hangi ölçüde

uygulandığının, zamanında uygun olan aksiyonların alınıp, çözüme ulaşıp ulaşmadığını takip eder.

- Şirketin kurumsal yönetim uygulamaları, müşterilerinin mevzuat ve karşılıklı sözleşmelerle düzenlenen haklarını garanti altına alır.

- Müşterilerinin mevzuat ve sözleşmelerle korunan haklarının ihlali halinde etkili ve süratli bir tazmin imkânı sağlanır. Şirket, mevzuat ile müşterilerine sağlanmış olan tazminat gibi mekanizmaların kullanılabilmesi için gerekli kolaylığı gösterir.

- Müşterilerinin haklarının mevzuat ile düzenlenmediği durumlarda, menfaat sahiplerinin çıkarları iyi niyet kuralları çerçevesinde ve şirket imkânları ölçüsünde, şirketin itibarı da gözetilerek korunur.

- Müşteriler, haklarının korunması ile ilgili şirket politikaları ve prosedürleri hakkında yeterli bir şekilde bilgilendirilir.

- Şirket ile müşterileri arasında yaşanabilecek anlaşmazlıkların giderilmesinde ve çözüme ulaştırılmasında şirket öncü rol oynar.

- Şirketlerin kurumsal yönetim yapısı çalışanlar ve temsilcileri dâhil tüm müşterilerinin yasal ve etik açıdan uygun olmayan işlemlere ilişkin kaygılarını yönetime iletilmesine imkân tanımalı ve bu hakkı korunmalıdır.

- Şirket, mal ve hizmetlerinin pazarlamasında ve satışında müşteri memnuniyetini sağlayıcı her türlü tedbiri alır.

- Müşterinin satın aldığı mal ve hizmete ilişkin talepleri süratle karşılanır ve gecikmeler hakkında süre bitimi beklenmeksizin müşteriler bilgilendirilir.

- Verilen hizmetlerde daha önce belirlenmiş kalite standartlarına uyulur ve standardın korunmasına özen gösterilir. Bu amaçla kaliteye ilişkin belirli bir garanti sağlanır.

- Ticari sır kapsamında, müşteri ve tedarikçiler ile ilgili bilgilerin gizliliğine özen gösterilir.

Elde Edilen Bulgular: Bazı lokasyonlarda müşterilerle ilişkileri düzenleyen ilgili şirket politikalarına yönelik gerekli kontrol noktaları oluşturulmamıştır. Bu durum başlangıçta küçük ve önemsiz gibi görülen sorunlar çıkarsa da uzun vadede çok önemli problemlere sebep olabilir.

Tablo 12
Şikayetler / Savunma / Sorun Yönetimi

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Şikayetler/ Savunma/ Sorun Yönetimi	Ayrı ayrı kontratlarla veya müşterilerle ilgili olan her bir sorunun şikayet edilmesi ve savunulması için bir süreç bulunmakta mıdır? Müşteri ile birlikte zamanında müdahale edilmiş, işlem yapılmış ve çözüm için takip edilmiş midir?	Her bir şikayet ABC ve müşteri kontratı arasında ciddi problemlere sebep olabilir, bu nedenle herhangi bir şikayet olması durumunda kullanabileceğimiz bir yöntem bulunmalıdır. Ayrıca zamanında müdahale edilmemesi durumunda ek problemler oluşabilir veya bu durum müşterilerin kontratlarını iptal etmelerine sebep olabilir.	Başlangıçta bu durum önemli bir kontrol noktası olarak görülmeyebilir fakat zamanında müdahale edilmemesi durumunda başlangıçta küçük bir problem gibi görünen bu durum önemli bir problem haline dönüşebilir.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.13. İşyeri Güvenliği

Çalışmanın Kapsamı: İşyerinin, iyi bir şekilde tertip ve tanzim edilmesinin işyerinde çalışanların moralini yükselttiği, işin verimini arttırdığı çoğu iş kazalarını önlediği bilinen bir gerçektir. Bir işyerinde, temizlik, tertip ve düzen iş kazalarının çoğunu önleyen önemli bir etkendir. ABC Holding bu gerçeğin farkında olduğu için iş yeri güvenliği üzerinde büyük bir titizlikle durmaktadır. Kurulu düzenin ve arzulanan temizliğin yeterli ve devamlı olması, günlük çalışma ve kontrolle mümkündür. Düzen ve temizliğin iş yerinin bütün lokasyonlarında sağlanmış olması gerekir, bazılarını sıralamak gerekirse;

1. Çalışılan printer, faks cihazı, tezgah, makine, işin tamamlanmasından sonra temiz bir şekilde bırakılmalıdır.

2. Çalışılan alanın ve çevrenin pislenmesine engel olunmalıdır.

3. İşyerlerinde temizliği en iyi şekilde yapabilecek temizlik araç ve gereçleri bulunmalıdır.

4. Çalışanların kayarak düşmelerine sebep olacak yağ, mazot ve kavun, karpuz, muz kabuğu gibi atıkların hemen temizlenmesi gerekir.

5. Gıda maddelerinin tüketildiği noktalarda yönetmenliklere uygun, temizlik kurallarına mutlaka uyulmalıdır.

6. İşyerlerinde yemekhane, banyo, duş, WC, gibi çabuk kirlenen yerlerin temizliğine dikkat edilmelidir.

7. ABC Holding ya da müşterileriyle alakalı gizli ve önemli bilgiler içeren dökümanların ortada bırakılmaması ve iyi saklanması gerekmektedir.

8. Tüm çalışanlar kullandıkları sistemler ile ilgili olan önemli bilgi ve şifreleri saklamakla mükelleftir.

9. İş yeri güvenliği açısından kapıların giriş ve çıkışlarda kilitli olmasına dikkat edilmelidir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç denetim ABC Holding tarafından tüm personele bildirilmiş olan iş yeri güvenliği talimatnamesine tüm lokasyonların hangi ölçülerde uyup uymadığını denetlemekle sorumludur. Bu kapsamda incelemesi yapılan lokasyonlarda talimatnamede belirtilen hususlara uymayan noktalar tespit edilir ve bu hususların en kısa sürede çözümlenmesi konusunda aksiyon alınması istenir.

Elde Edilen Bulgular: Tüm lokasyonlarda yapılan incelemeler sonucunda iş yeri güvenliği talimatnamesine uygun olmayan hususlara rastlanmamıştır. Sadece bir kaç lokasyonda periyodik olarak yapılması gereken kontrollerin biraz geciktirildiği tespit edilmiştir.

Tablo 13
İşyeri Güvenliği

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
İşyeri Güvenliği	Görev yerinin ve çalışanların bulunduğu iş merkezinin incelenmesi. (Masada bulunan ABC'nin gizli belgeleri, yazıcılar, fax makinaları gibi) Kilitlenmiş kapılar, dosya dolapları veya masalar, sistem şifreleri, müşteri gizli belgeleri veya bilgi...	Şifre koruması bulunmayan sistemler olması durumunda yada işletme gerecini kendi yararı için veya başka birine satmak için kullanmak isteyen kişiler tarafından ABC zarara uğrayabilir. ABC Holding ya da müşterileriyle alakalı gizli ve önemli bilgiler içeren dökümanların ortada bırakılmaması ve iyi saklanması gerekmektedir.	İşyeri güvenliği konusun bazen gün içinde ele alınan başka konulardan dolayı unutulabilinmektedir. Her birey gün sonunda çalışma alanını kontrol etmelidir ve bunu ayda bir kere gerçekleştirilen yerel güvenlik incelemesi olduğu için değil her gün yapılmak üzere alışkanlık haline getirmelidir.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.14. Yönetim Öz Değerlendirmesi

Çalışmanın Kapsamı: İşletmelerde öz değerlendirme çalışmaları, işletmenin faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirmeyi sağlaması açısından hayati bir önem taşımaktadır. Bu metot ile işletmeler, kuvvetli yönlerini ve iyileştirmeye açık alanlarını belirleyerek, iyileştirme faaliyetlerini başlatıp, gelişmeleri sürekli izleyerek oluşturmuş oldukları aksiyon planlarını periyodik gözden geçirme fırsatı bulurlar. İç denetim personeli de yapmış olduğu denetim çalışmalarında Yönetim Öz Değerlendirme kontrollerinin ve gözden geçirmelerinin düzenli bir şekilde saklanıp saklanmadığını, alınan aksiyonların zamanında yerine getirilip getirilmediğini incelemekle görevlidir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: ABC Holding bünyesindeki tüm lokasyonlar 3 aylık periyodlarda Yönetim Öz Değerlendirme Raporu yayınlamak zorundadır. İç denetim takımı yayınlanan tüm MSA (Yönetim Öz Değerlendirme Raporu-Management Self Assessments) 'ları inceleyip ortaya çıkan sonuçlara göre hangi aksiyonların alınmış olduğunu ve alınan ilgili aksiyonların zamanında ve doğru

bir şekilde ilgili problemlere yönelik olarak uygulanıp uygulanmadığını belirlemek zorundadır. Aksi halde ortaya çıkan sorun ya da meselelerin çözümsüz olarak kalması bizim Müşterilerimizle imzalamış olduğumuz SLA ya da kontratların ilgili maddelerine uymadığımız anlamına gelir ve Müşterilerimizle aramızda birçok sorunun temellenmesine neden olur.

Elde Edilen Bulgular: İç denetim kapsamında tüm lokasyonlarda yapılan incelemeler sonucunda bazı lokasyonların MSA sonucunda yayınlamış oldukları durum raporları ile mevcut durum arasında uyuşmazlıklar olduğu tespit edilmiştir. İlgili aksaklıkların en kısa sürede çözümlenmesine yönelik detaylı aksiyon planlarının hazırlanması talebinde bulunulmuştur.

Tablo 14
Yönetim Öz Değerlendirmesi

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Yönetim Öz Değerlendirmesi (MSA)	İşletmelerde öz değerlendirme çalışmaları, işletmenin faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirmeyi sağlaması açısından çok önemlidir. Bu method ile işletmeler, kuvvetli yönlerini ve iyileştirmeye açık alanlarını belirleyerek, iyileştirme faaliyetlerini başlatıp, gelişmeleri sürekli izleyerek oluşturmuş oldukları aksiyon planlarını periyodik gözden geçirme fırsatı bulurlar.	ABC Holding bünyesindeki tüm lokasyonlar 3 aylık periyodlarda Yönetim Öz Değerlendirme Raporu yayınlamak zorundadır. İç denetim yayınlanan tüm MSA'ları inceleyip ortaya çıkan sonuçlara göre hangi aksiyonların alınmış olduğunu ve alınan ilgili aksiyonların zamanında ve doğru bir şekilde ilgili problemlere yönelik olarak uygulanıp uygulanmadığını incelemek zorundadır.	İç denetim kapsamında tüm lokasyonlarda yapılan incelemeler sonucunda bazı lokasyonların MSA sonucunda yayınlamış oldukları durum raporları ile mevcut durum arasında uyuşmazlıklar olduğu tespit edilmiştir. İlgili aksaklıkların en kısa sürede çözümlenmesine yönelik detaylı aksiyon planlarının hazırlanması talebinde bulunulmuştur.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.15. Duran Varlık Yönetimi

Çalışmanın Kapsamı: İç denetim birimi yapmış olduğu Duran Varlık incelemelerinde aşağıda Duran Varlık Modülü için belirtilen işlevlerin doğru bir şekilde

çalışıp çalışmadığını ve Duran Varlık raporlamasının uygun muhasebe ilke ve prosedürlerine göre kayda alınıp alınmadığını inceler.

- Duran varlıkların bir stoklu ürün gibi satın alınabilmesi.
- Duran varlıkları kullanıma vermeden depolarda tutabilme.
- Duran varlıkların zimmetini tutabilme, geçmişi izleyebilme.
- Satış işlemlerini yapabilme, kar ve zararlarını hesaplayabilme.
- Karşılık ayırarak dönemsel amortismanları hesaplayabilme.
- Yıl sonundaki kesin amortisman işlemlerini yaparak karşılıkları kapatabilme.
- Yapılmakta olan yatırım dosyası açabilme.
- Yapılmakta olan ek yatırımları ilgili dosyalara ilave edebilme.
- Duran varlıklarınıza ve yapılmakta olanlara gider, kur farkı, ilave ünite gibi parçaları ilave edebilme.
- Tüm bu işlemlerin modüller ve muhasebe ile entegre bir şekilde çalışabilmesi.
- Fabrika bakım onarım modülü ile bu varlıkların tamir ve bakımlarını takip edebilme.
- İstenildiğinde duran varlıkların sigortalama işlemlerini takip edebilme.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: Tüm ABC Holding'e bağlı firmalar sahip oldukları duran varlıkların güvenli bir şekilde saklanmasından, doğru bir şekilde muhasebe sistemlerinde kayıt altında olmasından sorumludur. Hatta bazı duran varlıkları müşterilerine ait lokasyonlarda kullanılsa bile bu durum ilgili ABC Holding'e ait firmanın sorumluluğunu azaltmaz. Dolayısıyla İç denetim birimi de gerçekleştirmiş olduğu iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri çerçevesinde bütün duran varlıkları bu

kapsamda kontrol eder ve herhangi eksik ya da kayıp bir duran varlık olmamasına ya da duran varlık muhasebe yönetimi ile ilgili mevcut yasa ve prosedürlere aykırı bir durum olmamasına dikkat eder.

Elde Edilen Bulgular: İç denetim birimi tüm lokasyonlarda gerçekleştirmiş olduğu duran varlık yönetimi denetimleri sonucunda 2 lokasyonda duran varlık adetlerinde eksiklik tespit etmiştir. Bunlara ek olarak bazı lokasyonlarda ise bazı duran varlıkların muhafaza koşullarının yetersiz olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Tablo 15
Duran Varlık Yönetimi

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Duran Varlık Yönetimi	İç denetim birimi yapmış olduğu Duran Varlık incelemelerinde aşağıda Duran Varlık Modülü için belirtilen işlevlerin doğru bir şekilde çalışıp çalışmadığını ve Duran Varlık raporlamasının uygun muhasebe ilke ve prosedürlerine göre kayda alınıp alınmadığını inceler.	Her bir IBM birimi sahip olduğu varlıklardan sorumludur. Bu sebeple müşteri sitelerinde kullanılan her varlığın saklandığı gibi bu kayıtların da saklanması zorunludur. Tüm ABC Holding'e bağlı firmalar sahip oldukları duran varlıkların güvenli bir şekilde saklanmasından, doğru bir şekilde muhasebe sistemlerinde kayıt altında olmasından sorumludur.	İç denetim birimi tüm loksayonlarda gerçekleştirmiş olduğu duran varlık yönetimi denetimleri sonucunda 2 lokasyonda duran varlık adetlerinde eksiklik tespit etmiştir.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service Delivery External Powerpoint Sunumu

4.5.16. Görevlerin Ayrılığı İlkesi

Çalışmanın Kapsamı: ABC Holding benimsemiş olduğu Görevlerin Ayrılığı İlkesi gereğince, hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için yürüttüğü faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerini mevcut personel arasında paylaştırılmalıdır.

Bu standart için gerekli genel şartları aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

- Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.

- Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanamadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

İç denetim tüm lokasyonlarda yapmış olduğu SOD (Separation of Duties - Görevlerin Ayrılığı) denetimlerinde hem sisteme ulaşım hem de tüm operasyonel faaliyetler için standartlarda belirtilen ilkelere uyulup uyulmadığını incelemektedir.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: Her ABC Holding'e bağlı firma Holding tarafından standartları belirtilmiş Görevlerin Ayrılığı prensiplerine uymakla sorumludur. Yönetim birimlerinin bu konuyu daha kolay ve detaylı takip edebilmesi için tüm lokasyonların ulaşabileceği bir intranet sistemi tasarlanmıştır. Bu sisteme göre ilgili yönetim birimleri kendi çalıştıkları lokasyonlarda Görevlerin Ayrılığı Prensibine aykırı durumları anında tespit edebilip, gerekli aksiyonları alma şansına sahip olacaklardır.

İç denetim birimleri de yapmış oldukları denetimlerde bu intranet tool' unun doğru bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını incelemektedir. Görevlerin Ayrılığı ilkesi ile çelişen bir durum meydana geldiğinde ilgili yönetim birimine durumu en kısa sürede düzeltmesi gerektiğini hatırlatmaktadır.

Elde Edilen Bulgular: ABC Holding müşterileri ile yapmış olduğu sözleşmelerde bilgi gizliliği ve güvenilirliği konularında müşterilerine belli taahhütler vermiş olduğundan bu konu üzerinde oldukça sıkı bir şekilde durmaktadır. İç denetim birimi de tüm lokasyonlarda yapmış olduğu incelemelerde birçok lokasyonda Görevlerin Ayrılığı ilkesine yönelik dataların güncellemesinin yapılmamış olduğunu gözlemlemiştir.

Tablo 16
Görevlerin Ayrılığı İlkesi

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Görevlerin Ayrılığı İlkesi	ABC Holding benimsemiş olduğu Görevlerin Ayrılığı İlkesi gereğince, hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için yürüttüğü faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerini mevcut personel arasında paylaştırılmalıdır.	Her ABC Holding'e bağlı firma Holding tarafından standartları belirtilmiş Görevlerin Ayrılığı prensiblerine uymakla sorumludur. Yönetim birimlerinin bu konuyu daha kolay ve detaylı takip edebilmesi için tüm lokasyonların ulaşabileceği bir intranet sistemi tasarlanmıştır. Bu sisteme göre ilgili yönetim birimleri kendi çalıştıkları lokasyonlarda Görevlerin Ayrılığı Prensibine aykırı durumları anında tespit edebilip, gerekli aksiyonları alma şansına sahip olacaklardır.	İç denetim birimi de tüm lokasyonlarda yapmış olduğu incelemelerde bir çok lokasyonda Görevlerin Ayrılığı ilkesine yönelik dataların güncellemesinin yapılmamış olduğunu gözlemlemiştir.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

4.5.17. Destekleyici Dökümanların Saklanması

Çalışmanın Kapsamı: Şirketin faaliyet gösterdiği bütün alanlarda yürütülen aktivitelerin uygulamaya geçebilmesi için belli bir onay mekanizmasına bağlı olarak gerekli imzaların alınmış olması, gerekli onayların e-mail yoluyla verilmiş olması ya da belli bir kontrat ya da Hizmet Seviyesi Sözleşmesi kapsamında yapılıyor olması gerekmektedir. Bu süreçlerin kontrolünün tüm sorumluluğu da tüm merkezlerde ilgili müdürlerin sorumluluğu altındadır.

Dolayısıyla işletmelerde yürütülen tüm faaliyetler ile ilgili belgelerin ve bu belgelerin ekleri konumunda bulunun destekleyici dökümanların güncel, düzenli ve güvenli bir şekilde saklanması işletmenin olmazsa olmaz faaliyet alanlarından biridir.

Bu bağlamda işletmelerde bilgi alışverişinin hızlandırılabilmesi, belgelerin zamana uygun olarak kâğıtsız ve elektronik ortamda işlenmesi ile mümkündür. İşletme içinde her gün ve işletmenin çeşitli yerlerinde birçok dokümana gereksinim

duyulmaktadır. Bu dokümanlara hızlı ve kolay erişim, günlük işlerin kolaylaşmasını ve iş verimliliğinin yükselmesini sağlar. Bu yüzden sadece büyük şirketler değil, küçük ve orta ölçekli şirketlerde artarak, güçlü ve kontrol edilebilir, elektronik doküman yönetim sistemlerine yönelmektedir.

ABC Holding'te tüm birimlerinde uygulamaya koyduğu elektronik döküman yönetimi sistemi ile bilgilerin organize bir şekilde depolanmasını, zaman ve maliyetlerden tasarruf etmeyi ve gerekli bilgiye çabuk ulaşabilmeyi hedeflemektedir. Bilgiye çabuk ulaştırma "Arşiv Yöneticisi"nin görevidir. Arşiv yöneticisine arama kriterleri verildiğinde, girilen kriter ile ilgili bütün bulduğu dökümanları listeler. Dokümanlara istediğiniz zamanda ve yerde ulaşmanızı sağlar.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: İç Denetim birimi ise yapacağı denetimlerde hemen hemen şirketin faaliyet gösterdiği bütün alanlarda yürütülen aktivitelerin uygulamaya geçebilmesi için belli bir onay mekanizmasına bağlı olarak gerekli imzaların alınmış olmasına, gerekli onayların e-mail yoluyla verilmiş olmasına ya da belli bir kontrat ya da Hizmet Seviyesi Sözleşmesi kapsamında yapılıyor olmasına dikkat etmelidir.

Tablo 17
Destekleyici Dökümanların Saklanması

Konu	Çalışmanın Genel Çerçevesi	Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar	Gözlem/Açıklama
Destekleyici Dökümanların Saklanması	Şirketin faaliyet gösterdiği bütün alanlarda yürütülen aktivitelerin uygulamaya geçebilmesi için belli bir onay mekanizmasına bağlı olarak gerekli imzaların alınmış olması, gerekli onayların e-mail yoluyla verilmiş olması ya da belli bir kontrat ya da Hizmet Seviyesi Sözleşmesi kapsamında yapılıyor olması gerekmektedir. Bu süreçlerin kontrolünün tüm sorumluluğu da tüm merkezlerde ilgili müdürlerin sorumluluğu altındadır.	İç Denetim birimi ise yapacağı denetimlerde hemen hemen şirketin faaliyet gösterdiği bütün alanlarda yürütülen aktivitelerin uygulamaya geçebilmesi için belli bir onay mekanizmasına bağlı olarak gerekli imzaların alınmış olmasına, gerekli onayların e-mail yoluyla verilmiş olmasına ya da belli bir kontrat ya da Hizmet Seviyesi Sözleşmesi kapsamında yapılıyor olmasına dikkat etmelidir.	Yapılan denetimler sonucunda bazı lokasyonlarda ABC Holding şirket talimatnamesinde belirtilen şekilde Destekleyici Döümanların saklanmamış ve bazılarınında gerekli onay mekanizmalarından geçmeden saklandığı ortaya çıkarılmıştır.

Kaynak: IBM-Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service DeliveryExternal Powerpoint Sunumu

Elde Edilen Bulgular: Yapılan denetimler sonucunda bazı lokasyonlarda ABC Holding şirket talimatnamesinde belirtilen şekilde Destekleyici Dökümanların saklanmamış ve bazılarının da gerekli onay mekanizmalarından geçmeden saklandığı ortaya çıkarılmıştır.

4.5.18. Müşteriler ile İlişkiler ve 6 Sigma Kavramı

Çalışmanın Kapsamı: ABC Holding Müşteri İlişkileri ve özellikle de 6 Sigma kavramı üzerinde ısrarla durmaktadır ve tüm çalışanlarını periyodik aralıklarla 6 sigma eğitimlerine tabi tutmaktadır. Bunun nedeni ise;

Altı Sigma uygulayan şirketler milyonlarca dolar tasarruf sağlamış, üretkenlik, verimlilik, etkinlik, kalite ve müşteri memnuniyetinde dikkat çekici artışlar yaşamışlardır.

ABC Holding faaliyet gösterdiği bütün alanlarda aşağıda belirtilen hedeflere varmayı amaçlamıştır. Bunlar;

- Süreklilik
- Müşteri odaklı yaklaşım
- Stratejik hedeflere uygun projeler
- Hedeflere ulaşmada tüm şirketin aynı dilden konuşması

ABC Holding "6 sigma sayesinde yönetim sistemi ve geleneksel karar alma süreçlerini değiştirerek;

- Problemlerin potansiyel kök sebeplerini tespit eden,
- Verilere dayalı istatistiki çözümler üreten,
- İlk seferde doğru kararın alınarak hayata geçirilmesine destek olan, bir anlayışa sahip olmuştur.

İş yapış felsefesi, kalite ölçümü ve standardı, metodoloji ve geliştirme araçları ile yeni bir yönetim tarzı oluşturmuştur.

"6 Sigma" da müşteri odağı en büyük önceliğe sahiptir. Altı Sigma'da süreç iyileştirme projeleri, müşteri sesini dinlemekle başlar, amaç müşteri memnuniyetini arttıracak ve müşteriye değer katacak çözümler bularak süreçlerin optimizasyonunu sağlamaktır.

Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar: ABC Holding İç Denetim birimi yapmış olduğu denetimler sonucu tüm lokasyonların aşağıda belirtilen ilkelere uyup uymadığını denetlemekle görevlidir.

- Organizasyonda müşteriye olan eski davranış ve kuralların, tamamen değiştirilmesi amaçlanmalı.

- Reorganizasyon yapılarak, organizasyondaki hiyerarşik yapıya son verilmeli ve tüm çalışanların müşterinin ihtiyaçlarına cevap vermesi sağlanmalı.

- Ürün ve hizmet kalitesinde gelişmenin sağlanması amaçlanmalı.

- Elektronik bilgi iletişiminden yararlanılarak müşteriye daha hızlı hizmet sağlanmalı.

- Müşteri ile yakın ilişkilerde olan departmanlarda çalışanların eğitimi sağlanmalı.

- Üretim-dağıtım-pazarlama-satış v.b. tüm süreçlerde bütünlük ve iletişim sağlanarak müşteriye daha iyi hizmet sunulmalı.

- Müşteri ihtiyaçlarının yerinde ve zamanında karşılanması amaçlanmalı.

- Bilgisayar paket programlarının geliştirilmesi ile hizmetlerin daha iyi ve etkin bir şekilde karşılanması sağlanmalı.

- Müşteri merkezli yönetim felsefesi organizasyonda ana ilkelerden biri olmalı.

Müşteriyi memnun etmek, "onu tatmin etmek, sürekli kılmak, ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak günümüz işletmelerinin çok daha yoğun çaba harcamasını gerektiren, strateji ve politikalarını müşterilerin beklenti ve ihtiyaçlarına göre saptamayı başarılı olmak isteyen işletmeler için zorunlu kılan bir faaliyetler zinciri" olarak tanımlanır.[376]

Dolayısıyla ABC Holding, müşteri ilişkilerini arttırmak, korumak ve çekici kılmak ve müşterilerine en iyi iletişim ve hizmeti sunabilmek adına aşağıdaki konular üzerinde ısrarla durmakta ve bu konulara tüm lokasyonlarının maksimum düzeyde uymasına dikkat etmektedir.

- Müşteriye iyi hizmet için etkin iletişim gereklidir, müşterilerle olumlu iletişim ve ilişkiler kurulması, müşterilerin memnun olmasını ve işletmenin sürekli müşteriler edinmesini sağlar.

- İşletmenin müşterilerle etkin bir iletişim sağlayabilmesi için, uygun bir örgüt kuruluşu oluşturmalı, haber veya bilginin geriye dönüşünü sağlaması, iletişim için birden fazla kanal kullanması, amaca yönelik bilgi vermesi gereklidir.

- Müşterinin çok iyi dinlenmesi gereklidir. Önemli noktalar not alınmalıdır. Bir müşteriyi memnun etmenin maliyeti değil müşterinin değeri düşünülmelidir.

- İşletmeler müşterilerini anlamak zorundadırlar. Çünkü müşteriler kontrol altına alınamaz. Hedef müşteridir ve işletmeler müşterilerin davranışlarını, tutumlarını ve düşüncelerini anlamak zorundadırlar. Müşterilerin gereksinmelerini ve beklentilerini başarılı bir şekilde karşılayabilmek için anlamak zorundadırlar. Tüm rekabet çabaları müşteri içindir.

- Müşterilerin dinlenmesinde, müşteri şikayetlerinin önemi ise göz ardı edilemeyecek bir husustur. Müşteri şikayetleri daha sonra gelebilecek şikayetlerin önlenmesi açısından işletmeler için bir fırsattır, bir şanstır.

---

[376] Abdullah Öçer, "Müşteri Memnuniyeti", **Pazarlama Dünyası,** Sayı: 2001, s.2.

Günümüz rekabet ortamında çok seçeneği olan müşteri daha seçici davranmaktadır. Kolay tatmin olmamakta, en küçük olumsuzlukta ürününü aldığı firmayı değiştirmektedir. Yeni müşteri bulmak eskisini korumaktan 5 kat daha fazla maliyetlidir. Bu sebeplerden dolayı işletmeler tamamen müşteriye odaklı olarak çalışmak zorundadırlar. Aksi halde devamlılıklarını sağlamak mümkün olmaz.

Elde Edilen Bulgular: ABC Holding İç Denetim birimi bazı lokasyonlarında ABC Holding personelinin yeteri kadar 6 sigma eğitim programlarına katılmadığını tespit etmiştir.

4.5.19. VAKA Çalışmasının Sonucu

ABC Global İç Denetim Birimi tarafından dünyanın birçok bölgesindeki lokasyonlarında yapılan 18 ay süren iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri sonucunda oluşturulan özet rapor yukarıda ele alınmıştır.

Bu çalışmada kendisinden Dış Kaynak Hizmeti verilmesi talep edilen ABC Holding lokasyonlarının aşağıda belirtilen konulara ilişkin iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin incelenmesi yapılmış ve her konuya ilişkin elde edilen sonuçlar her kısmın sonunda yer alan "Elde Edilen Bulgular" bölümünde özet olarak açıklanmıştır.

İncelenen konular sırasıyla şöyledir: Kontratlar / Ekler, Dökümantasyon – Prosedürler / İş Akış Diyagramları / Kontrol Noktaları, Hizmet Seviyesi Sözleşmeleri, Ortak Anlayış Belgeleri, Yazılım Lisansları, Sistem Giriş Kontrolleri, Yıkım Onarım Planları / İş Devamlılık Planları, Şikayetlerin ve Çatışan Konuların Yönetimi, İş Yeri Güvenliği, Yönetim Öz Değerlendirmesi, Durum Değerlendirmesi / Şirket Karnesi, Duran Varlık Yönetimi, Görevlerin Ayrılığı Prensibi, Müşteriler ile İlişkiler ve 6 Sigma Kavramı.

Bu çalışma neticesinde Holding Üst Yönetiminin ve İlgili Merkez Müdürlerinin tüm lokasyonlarında sürdürülen faaliyetlerin gidişatı hakkında daha detaylı bilgilendirilmesi amaçlanmış ve lokasyonlarda tespit edilen eksikliklerin tekrar gözden geçirilmesi ve gerekli aksiyonların alınması konusunda kanıt yerine geçebilecek kapsamlı bir çalışma oluşturulmuştur.

5. SONUÇ

Günümüzde dış kaynak kullanımı stratejik yönetim alanında üzerinde en fazla konuşulan ve en yaygın uygulanan yöntemlerin başında gelmektedir. Dış kaynak kullanımı özellikle muhasebe, lojistik ve bilgi teknolojileri alanında oldukça yaygın bir uygulama alanı bulmuş durumdadır.

Dış kaynak kullanımı firmaların ana işlerine odaklanması, maliyetlerin düşürülmesi, değişken ve görünür hale gelmesi gibi stratejik ve finansal yararlar sağlamaktadır. Getirdiği maliyet avantajının yanı sıra, hizmet alınan firmanın uzmanlığından, bilgi teknolojileri ve süreçlerinden yararlanılması, geniş kaynak havuzundan istenildiği zaman istenildiği kadar kullanılabilmesi, yüksek kalite ve esnekliğe katkıda bulunmaktadır. Tüm bu avantajları sağlarken büyük yatırımlar yapma ya da yüksek riskler almayı da gerektirmemektedir.

Belirtilen yararlarının yanı sıra Outsourcing'in de kendine özgü sorunları bulunmaktadır. İyi bir biçimde tasarlanmadığı ve yönetilmediği durumda lojistik sürecinin üzerindeki kontrolün kaybedilmesi, hizmet alınan firmaya aşırı bağımlılık gibi sorunlarla karşılaşılabilir. Daha uzun süreli bir ilişki ve firmalar arasında sıkı bir bağ gerektirdiğinden hizmet seviyesinden memnun kalınmadığı durumlarda başka bir firmaya geçiş daha fazla zaman ve kaynak gerektirmektedir.

Tüm bu sorunların yaşanmaması için proje kapsamının ve beklentilerin en baştan doğru belirlenmesi ve doğru iş ortağının seçilmesi yaşamsal önem taşır. Operasyonel konuların yönetiminden sözleşme yönetimi kavramına geçilmeli, iki firma arasında iyi bir iletişim ve bilgi paylaşımı sağlanmalıdır. Sözleşmelerin mutlaka sorunların giderilmesi yöntemlerini içermesi, yaptırımları belirlemesi, değişime uyum için gerekli esnek yapıya sahip olması gerekmektedir.

İç denetim; işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetleri geliştirmek amacı ile tasarlanmış, bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinin etkinliğini incelemenin yanında, iç kontrol sistemlerini geliştirmeye yönelik olarak işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunur. Etkin iç kontrol sistemi işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını

sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlar. İç denetçiler, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek mevcut ve olası riskleri tespit ederek, bu risklerin azaltılması veya kontrol edilebilmesi için üst yönetime öneri ve tavsiyelerde bulunur. Risklerin tespit edilerek gerekli iyileştirici kontrollerin oluşturulması, işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve işletmenin rekabet gücünü arttırır. İç denetçi, risklerin gerçekleşmesi durumunda yerine getirilmesi gereken faaliyetleri de belirleyerek, herhangi bir olumsuz durumda işletmenin en kısa zamanda eski gücüne kavuşmasını sağlar, bu da işletmelerin uzun süreli ayakta kalabilmesi için en önemli etkenlerden bir tanesidir. İç denetçiler iç kontrol sistemi ve risk yönetimi dışında işletmenin kurumsal yönetim sistemlerini de inceleyerek, gerekli gördükleri takdirde iyileştirici önerilerde bulunabilmektedirler. İşletmelerde kurumsal yönetim uygulama kalitesinin yüksek olması; düşük sermaye maliyeti, finansman imkânlarının artması ve işletme itibarının yüksek seviyede olmasını sağlar. Bu nedenledir ki işletmelerde iç denetim fonksiyonunun önemi gün geçtikçe artmaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA), iç denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini belirlemek, kaliteli iç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını kabul etmiştir. İç denetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülebilmesi ve kalitesinin ölçülebilmesi ancak İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirilebilmesi ile mümkündür.

Tezin uygulama bölümünde "ABC Holding" bünyesinde var olan ve global olarak denetim faaliyetlerini yerine getiren bir iç denetim biriminin ABC Holding'in Outsourcing hizmeti veren dünyadaki tüm lokasyonlarını kapsayan denetim faaliyetleri incelenmiştir.

İç denetim bölümü işletme organizasyon yapısı içerisinde iç denetim raporlarına yeterli ilginin gösterilmesini ve denetim sonucunda verilen tavsiyelere göre uygun tedbirlerin alınmasını sağlamak amacıyla kapsamlı özet raporunu oluşturmuş ve bunu hem ABC Holding Üst Yönetimiyle hem de tüm lokasyonlarda yer alan üst yönetim kadrolarıyla paylaşmıştır.

İç denetim bölümünün amaç, yetki ve sorumluluklarını belirten ve üst yönetim tarafından onaylanmış yazılı bir iç denetim tüzüğü bulunmaktadır. İç denetim yöneticisinin ve bölümde görev yapmakta olan iç denetçilerin uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olmaları mesleki yeterliliklerini kanıtlayan en büyük belgedir. İç denetim bölümünde sürekli iç değerlendirmelerin yapılması yapılan iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliliğini arttırmaktadır. İç denetim yöneticisi tarafından yıllık, üç aylık ve aylık planlamalar yapılmakta, iç denetçiler ise denetim faaliyetlerine başlamadan önce yazılı denetim plan ve programlarını oluşturmaktadırlar. Bu da iç denetim bölümünün faaliyetlerini sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile yerine getirdiğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akomode, Joseph ve Brian Lees. **Constructing customised models and providing information to support IT outsourcing decisions**. Logistics Information Management,1998

Anderson, Chapman. **Implementing The Professional Practices Framework,** 2002.

Ankara Ticaret Odası (ATO). İş Hayatında Yeni Yaklaşımlar, Elektronik Ticaret ve İnternet, ATO Yayınları. Yayın No:08, Ankara, 1999.

Azaltun, Murat. **Otel işletmelerinde İç Kontrol.** Eskişehir: A.Ü.Yayınları, 1999.

Baytok, Ahmet. Oktay Emir, H.Hüseyin Soybalı ve Özcan Zorlu. **Kültür ve Turizm Bakanlığından Belgeli Termal Konaklama İşletmelerinde Dış Kaynak Kullanımı Uygulamaları: Ege Bölgesi Örneği**. Balıkesir: 2008.

Bozkurt, Nejat. **"İşletmelerin Kara Deliği Hile".** Alfa Basım Yayım Dağıtım Yayınevi, 2009.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi.** Alfa Basım Yayım Dağıtım Yayınevi, 2010.

Carmichael, D.R. ve John Willingham. **Auditing Concepts and Methods,** Book, 1995.

Chapman, Christy ve Urton Anderson. **Impelementing The Professional Practices Framework.** Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003.

Dalt, Richard L. **Management.** 2. Baskı, London: Dryden Press, 1991.

David, Fred R. **Strategic Management.** 5. Baskı, Prentice Hall, New Jersey, 1995.

Department of Communications. Information Technology and the Arts, Australia's E-Commerce Report Card. Canberra. 1999.

Doyrangöl, Nuran Cömert. **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu**. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası, 2001.

Ertürk, Mümin. **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**. Beta Yayınları, 2.Baskı, İstanbul,1998.

Gelinas, Ulric J. ve Allan E. Oram. **Accounting Information System**. Ohio: South Western Collage Publishing, 1996.

Greaver, Maurice. **A Structured Approach to Outsoucing Decisions and Initiatives**. 1999.

Gregory, G. Dess, **Strategic Management.** New York: Mc.Grawi Hill, 1993.

Gürbüz , Hasan. **Muhasebe Denetimi.** Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

Güredin, Ersin. **Denetim**. İ.Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, 2000.

Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**. Arıkan Yayınevi, 11. Bası, İstanbul. 2006.

Hitt, Michael A., R. Duane Ireland ve Robert E. Haskisson. **Strategic Management: Competitiveness and Globalization**. New York: West Publishing, 1995.

İç Denetim Enstitüsü. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları. İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:2, İMKB'nin katkılarıyla, Tasarım Matbaacılık, İstanbul, Mart 1998.

İnce, Murat. **Elektronik Ticaret, Gelişme Yolundaki Ülkeler İçin İmkânlar ve Politikalar.** Ankara: DPT, 1999.

Kaplan, Robert S. ve David. P. Norton. **The balanced scorecard - Measures that drive performance**. Harvard Business Review, January-February, 1992

Karakaya, Mevlüt. **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi.** Ankara: 1994.

Karacan, Ali İhsan. **Bankacılık ve Kriz.** Ankara: Creative Yayıncılık, 2001.

Kaval, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim.** İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004.

Kepekçi, Celal. **İç Kontrol Sistemi.** Ankara: TESMER Yayınları, 1994.

Koçel,Tamer. **İşletme Yöneticiliği**. İstanbul: Beta Yayınları, 7.B., 1999.

Mabey, Chrisopher, Graeme Salomen ve John Storey. **Human Resources Management: A Strategic Introduction.** 2. Baskı, Blackwell Business, UK, 1998.

Marshall, Kenneth. **Internal Controls and Derivatives**. The CPA Journal, Oct. 1995.

Mintzberg, Henry ve Diğerleri. **The Strategy Process: Concepts, Contexts, Cases**. Prentice Hall College, 3. Edition.

Moeller, Robert ve Herbert Witt. **Brink's Modern Internal Auditing**. Fifth Edition, John Wiley & Sons,1999, Inc.21:2.

Müftüoglu, Tamer. **İşletme Yönetimi**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.

Neil, Cowan. **Business Control Accountabilty and Corparate Governance**. Stanley Thorneys Publishing, 1994.

Özdoğan, Osman Nuri. "Otel İşletmelerinde Faaliyet Alanları Açısından Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing) Ve Finansal Performans Üzerine Etkileri" **(Doktora Tezi)** İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

Özeren, Baran. **ABD Sayıstay Tarafından Yayınlanan "Federal Devlette İç Kontrol Standartları**. Sayıstay Arastırma ve Tasnif Grubu, Çeviri, 11.03.2002, Ankara

Pickett, K. H. Spencer **. The Essential Handbook of Internal Auditing**. 2005.

Pickett, K.H. Spencer. **The Internal Auditing Handbook**. John Wiley & Sons, USA, 2005

Pehlivanlı, Davut. **Modern İç Denetim**. Beta Yayınları , İstanbul, 2010.

Roth, James ve Donald Espersen. **Internal Auditor's Role in Corporate Governance**. Florida: The IIA Research Foundation, 2003.

Quinn, James Brian ve Frederick Hilmer. **Strategic outsourcing**. Sloan Management Review, 1994.

Sawyer, Lawrence. **B.Sawyer's Internal Auditing**. The Institute of Internal Auditors, 2003.

Sürmeli, Fevzi. **Muhasebe Bilgi Sistemi.** Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları,Yayın No:1644, 2006.

The Institute of internal Auditors UK& Ireland. **Position Statement-The Role of Internal Audit in Enterprise Wide Risk Management**, 2004.

Tokaç, Ahmet. **Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi.** İstanbul: Tunca Kitabevi, 2000

Tosun,Kemal. **İşletme Yönetimi**. İ.Ü.İsletme Fak.Yayını, No:226, İstanbul, 1990.

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

Wade, Keith ve Andy Wynne. **Control Self Assessment**. John Wiley & Sons, USA, 1999.

Wilson, James D. ve Steven J. Root. **Internal Auditing Manual**. 1992.

Yörük, Nevin. **E-Finans, Finansal Görünümün Yeniden İncelenmesi**. 2008.

Yu, Lai Jung ve Yang Chun-Chieh. **Effects of Employees' Perceived Dependability on Success of Enterprise Applications in E-Business**. Industrial Marketing Management**,** 2008.

Süreli Yayınlar

Abbasi, Kasım. "KİY nedir?". **Güvercin Dergisi.** Ocak 2009, http://www.siemens.com.tr/web/1121-8547-1-1/guvercin_minisite/ocak__2009/ocak__2009_ustmenu/ayin_konusu (3 Haziran 2010)

Akbulut, Rabia. **Hürriyet İnsan Kaynakları Eki**. Sayı:227, İstanbul, 30 Ocak 2000.

Alpman, Gökhan. "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması"**.** http://www.denetimnet.com/UserFiles/Documents/Makaleler/IcKontrolSisteminin EtkinligininSaglanması.pdf (3 Haziran 2010)

Aydın, Cengiz. "Bilgi Teknolojilerinin Belge Yönetimine Etkisi ve Elektronik Belge Yönetimi". **Bilgi Dünyası,** (6)1, 2005.

Aytekin Fırat ve Mustafa Tanyeri. "Rekabet Değişkeni Olarak Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing)". **DEÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt.7, Sayı: 3, 2005.

Bendor, Samuel P. "Crafting a Better Outsourcing Contract". http://www.outsourcing-mgmt.com/, Everest Group, Inc. (3 Haziran 2010)

Bilgen, Semih. "Kamu Sektöründe Bilişim Hizmetlerinde Dış Kaynak Kullanımı". ODTÜ Elektrik Elektronik Müh.Böl.
http://www.eee.metu.edu.tr/~bilgen/Diskayn.htm (3 Haziran 2010)

Buğdaycı, Ahmet. "Outsourcing", **Capital Aylık Ekonomi Dergisi**. Sayı:5, İstanbul, 1998.

Comptroller Of The Currency Administratör of National Banks, **" Internal Control Comptroller's Handbook"**, January 2001, s.1-46.

Demirbaş, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetleri Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”. **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.** Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1.

Dinç, Engin ve İdris Varıcı. "E İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi", **Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: X, Sayı 1, Haziran 2008.

Dinç, Engin ve Aykut Karakaya. "Muhasebe Meslek Elemanlaının Genel Özelliklerinin E-Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi: Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği", **Karaman İİBF Dergisi,** 2004, Sayı 1, Cilt 4.

Doğan, Ahmet. Ahmet Tanç ve Ş.Güngör Tanç. **Felaketten Kurtarma Planı ve Muhasebe Bilgi Sistemi: Kayseri'deki Büyük Ölçekli Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**, 2006, www.iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/07-02.pdf (3 Haziran 2010).

Ekmekçi, Rıdvan. “Örgütte Kontrol”. www.pau.edu.tr/pau20/asp_download.aspx?id=188, (3 Haziran 2010)

Erol, Mikail. “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara Karşı Denetimden Beklentiler”.**SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Y.2008, C.13, S.1 s.229-237.http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2008-1-12.pdf (3 Haziran 2010)

Fletchall Associates. “Business Unit Operational Audit Process”, 2001. www.fletchallassociates.com (3 Haziran 2010)

Güloğlu, Tuncay. "Yeni Teknolojilerin Çalışma İlişkilerine Etkileri". **I.Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi,** 2002.

Gürbüz, Didem Göç. "Elektronik Ticarette Hukuki Yapı ve Yasal Düzenlemeler". **Mükellefin Dergisi,** 2000.

Hara, Elzer. “Dış kaynak kullanımında püf noktaları”.**Cio Club Dergisi**, Mart 2009, http://www.cio-club.net/Makaleler/PDF/Uzman_Gorusu_Mart.pdf (3.Haziran.2010)

IFAC."International Auditing Gudelines No. 6: Studyand Evaiuatian of the Accounting System and Related Internal Controls in Cannectian With an Audit, International Auditing Practices Committee", July 1981. ICEAW, London, 1985, par.4

IFAC. E-Business and the Accountant. 2002.

İzmir Ekonomi Üniversitesi Bilgi İşlem Müdürlüğü. "Neden Lisanslı Yazılım Kullanmak Zorundasınız?", http://comp.ieu.edu.tr/bimeko/web/YazilimLisansi.pdf (3 Haziran 2010)

Kaya, Bertan. "**Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri".** http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25 (3 Haziran 2010)

Korkmaz, Umut. " Kamuda İç Denetim". http://www.debud.org/Html/dergi/25/ukorkmaz.pdf (3 Haziran 2010)

Lal, K., "E.Business and Manufacturing Sector". **Recearch Policy,** 2002.

Leech, Tim J. "Sarbanes Oaxley Sections 302&404: A White Paper Proposing Practical,Cost effective Compliance Strategies" . April 2003, http://www.sec.gov/rules/proposed/s74002/card941503.pdf (3 Haziran 2010)

Logo, "Duran varlık Yönetimi", Aralık 2007, http://www.logotiger.net/images/LogoTigerPDF/duran_varlik.pdf (3 Haziran 2010)

Mersin, Doğan. "Dış Kaynak Kullanımı Projelerinde Hizmet Düzeylerinin (SLA'lerin) Tanımlanması". http://outsourcingturkiye.blogspot.com/2006/04/d-kaynak-kullanm-projelerinde-hizmet.html (3 Haziran 2010)

Mersin, Doğan. "Dış Kaynak Kullanımının Tanımı"

http://outsourcingturkiye.blogspot.com/2005/12/d-kaynak-kullanmnn-tanm-outsourcing.html (26 Haziran 2010)

Mufad Yuvarlak Masa Toplantısı-2003. "ABD'de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye'deki Yansımaları". **Muhasebe ve Finansman Dergisi** ,Sayı 18,Nisan 2003.

Öçer, Abdullah. "Müşteri Memnuniyeti", **Pazarlama Dünyası,** Sayı: 2001.

Quelin, Bertrant ve Duhamell François. "Bringing Together Strategic Outsourcing and Corporate Strategy: Outsourcing Motives and Risks", **European Management Journal**, Cilt 21, Sayı 5, 2003.

Rohm, Howard. "Using the Balanced Scorecard to Align Your Organization", **Balanced ScorecardInstitute,**http://www.balancedscorecard.org/LinkClick.aspx?fileticket=1Uq6fsxJyaY%3d&tabid=56 (3 Haziran 2010)

Selimoğlu, Seval Kardeş. "Faaliyet Denetimi". **Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:XV, Sayı:1-2, Eskişehir.1999.

Sönmez, Hayrettin. "İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Nedir?". http://www.orsaltd.com.tr/default.asp (3 Haziran 2010)

Stone, Lisa. "Critical Success Factors for Outsourcing Relationships". **Gartner Group**, 17 Eylül 2002, http://www.gartner.com/DisplayDocument?doc_cd=110026 (3 Haziran 2010)

Stone, Lisa. "Evaluating External Service Providers: Turning Chaos Into Order".**Gartner Group**, Outsourcing and IT Services Summit 2003

The Institute of Internal Auditors (IIA), "Statement of Responsibilities", Std.2120, 1990.

The Institute of internal Auditors. "Professional Practises Pamphlet: A perspective on Control Self Assessment". USA, 1998.

Tür, Fevriye Çalışkan. "Dökümantasyon Nedir Ve Önemi Nedir".outsourcingturkiye.blogspot.com. (2 Haziran 2010)

Türkiye Bankalar Birliği. "Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler İle İlişkisi", Temmuz 2000, s.3 (Basle Committee on Banking Supervision, Internal Audit in Banking Organisations and the Relationship of the Supervisory Authorities with Internal and External Auditors, Basel, No. 72, July)

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi"**,.**İstanbul, Deloitte, (Uygulama Önerisi, 2130-1), 2004

Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü . www.tusside.gov.tr/ickontrolnedir.html (12 Haziran 2010).

Türksoy, Adnan ve Selcen Seda Türksoy. "Otel İşletmelerinde Dış Kaynaklardan Yararlanma".***D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi***, Cilt:22 Sayı:1, Yıl:2007, http://www.iibf.deu.edu.tr/dergi/2007_1_5.pdf (3 Haziran 2010)

Uzun, Ali Kamil. "Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü**".** http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (3 Haziran 2010)

Uzun, Ali Kamil. "İç Denetim Nedir" http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf (3 Haziran 2010)

Uzun, Ali Kamil. "İşletmeletde İç Denetim Faaliyetinin Rolü ve Katma Değeri".http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=51:letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri&catid=34:ic-denetim&Itemid=18 (10 Haziran 2010)

Uzun, Ali Kamil."İşletmelerde İç Kontrol Sistemi". http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34:ic-denetim&Itemid=18, (18 Haziran 2010)

Uzun, Ali Kamil. "İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Başlatılmasında Başarı Faktörleri". http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=52:letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-balatlmasnda-baar-faktoerleri&catid=34:ic-denetim&Itemid=59 (3 Haziran 2010)

Uzun, Ali Kamil. **"**Kurumsal Yönetim ve İtibarın Sigortası; Denetim Komitesi". http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Denetim%20Komitesi/Makale-%20DENETİM%20KOMİTESİ.pdf (3 Haziran 2010)

Wells, Joseph. "How to fight workplace fraud", **American Institute of CPAs**, http://antifraud.aicpa.org/Resources/Fraud+and+the+Tone+at+the+Top.htm (3 Haziran 2010)

Diğer Kaynaklar

Borusan Mannesman. “6 SigmaNedir?”. http://www.borusanmannesmann.com/6sigma/default.aspx (3 Haziran 2010)

Bozkurt, Nejat. "İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi". **Hile Sunumu,** Marmara Üniversitesi, 2009

Bussiness Software Alliance. “Global Pricy Study”. 2009, http://portal.bsa.org/globalpiracy2009/studies/globalpiracystudy2009.pdf (3 Haziran 2010)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO 1992, Internal Control- Integrated Framework, AICPA,USA)

Deloitte.http://www.denetimnet.net/Pages/ic__denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx(18 Haziran 2010)

Deloitte.“YönetimDestek(Outsoucing)Hizmetleri”. http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/hizmetlerimiz/outsourcinghizmetleri/index.htm(3 Haziran 2010)

IBM. Corporate Business Controls, Management Self Assessment of Controls, September 2008 eğitim sunumu

IBM. Inroduction to Business,What you should know about IBM’s Control Processes, eğitim sunumu

IBM. Bussiness Process Delivery-Lessons Learned&Testing Service Delivery External Powerpoint Sunumu

IBM. Our History of Progress. http://www-03.ibm.com/ibm/history/interactive/ibm_ohe_pdf_13.pdf (5 Ağustos 2010)

Microsoft Dynamics. “Müşteri İlişkileri yönetimi” . 2010, http://www.microsoft.com/turkiye/dynamics/needs/crm.mspx (3 Haziran 2010)

Özbek, Çetin. "İç Denetimde Yeni Uygulamalar. " **İç Denetim Kongresi**, 29.Mayıs.2003.

PricewaterhouseCoopers. http://www.pwc.com/tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml (3 Haziran 2010)

Teknosim. “Müşteri İlişkileri Kavramı”. http://www.teknosim.com/crm.html, (3 Haziran 2010).

Toraman, Cengiz ve Bedriye Tunçsiper, "Sirket Skandalları ileMuhasebe Egitimi Arasında iliski ve Bu Skandalların Muhasebe Egitim Sistemine Yansımaları" **XXVI.Türkiye Muhasebe Egitim Sempozyumu,** Antalya: 2007.

Diğer Yararlı Linkler

www.bumko.gov.tr

www.kidder.org.tr

www.denetimnet.net

www.tide.org.tr

www.ec.europa.eu/

www.intosai.org/

www.coso.org/

www.oecd.org/