



**T. C.
RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**FAALİYET DENETİMİNDE İÇ KONTROL
SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Mehtap ALTUNEL


**Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI
Danışman**

**RİZE
2018**

KABUL VE ONAY

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalında, Mehtap ALTUNEL tarafından hazırlanan “Faaliyet Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Araştırılması” başlıklı bu çalışma, 26.06.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliği/oy çokluğuyla başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI


..... Kabul/Red

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Musa GÜN


..... Kabul/Red

Üye: Dr. Öğr. Üyesi Münevver KATKAT ÖZÇELİK


..... Kabul/Red

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.


Doç. Dr. Ahmet YANIK
Müdür

ETİK BEYAN

Bu tezdeki bütün bilgileri etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi ve tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yaptığımı bildiririm. İfade ettiklerimin aksi ortaya çıktığında ise her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim. 26/06/2018



MEHTAP ALTUNEL

ÖNSÖZ

Küreselleşme ile birlikte dünyada yoğun bir rekabet ortamı oluşmuştur. Bu rekabetçi piyasada işletmelerin faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmelerinin önemi artmıştır. Bu bağlamda işletmelerin arzu edilen amaçlarına ulaşabilmeleri için finansal tablolarının yanında diğer faaliyetlerine ilişkin denetimlerini de gerçekleştirmeleri önemlidir.

Bu çalışmada amaç, faaliyet denetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğinin önemini göstererek, bir üretim işletmesinde uygulama yaparak işletmelerin faaliyet denetimi gerçekleştirmeleri sonucu sağlayacakları yararları tespit etmeye çalışmaktır.

Araştırmanın her aşamasında beni yönlendiren, destekleyen, yardımlarını esirgemeyen, bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI'ya, denetim alanındaki tecrübeleriyle çalışmaya değerli tavsiyelerini sunan Sayın Dr. Öğr. Üyesi Musa GÜN'e ve yüksek lisans eğitimim boyunca bilgi ve tavsiyeleriyle yol gösteren Sayın Doç. Dr. Davut AYGÜN'e sonsuz teşekkür eder, saygılarımı sunarım. Ayrıca her daim yanımda olan ve beni destekleyen anneme, babama ve kardeşlerime teşekkür ederim.

Rize, 2018

Mehtap ALTUNEL

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
KABUL VE ONAY	2
ETİK BEYAN.....	3
ÖNSÖZ	4
İÇİNDEKİLER	5
ÖZET	9
ABSTRACT.....	10
KISALTMALAR	11
ŞEKİLLER LİSTESİ	12
TABLolar LİSTESİ.....	13
GİRİŞ	14

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1.FAALİYET DENETİMİ.....	16
1.1.1.Faaliyet Denetiminin Tanımı ve Özellikleri	17
1.1.2.Faaliyet Denetiminin Amacı	21
1.1.3.Faaliyet Denetiminin Kapsamı.....	23
1.1.4. Faaliyet Denetim Zamanlaması	24
1.1.5.Faaliyet Denetçisi ve Özellikleri.....	25
1.1.6.Faaliyet Denetim Türleri.....	26
1.1.6.1.Fonksiyonel Denetim	26
1.1.6.2.Örgütsel Denetim	27
1.1.6.3.Özel Görevler	27
1.1.7.Faaliyet Denetimi Unsurları	27
1.1.7.1.Verimlilik (Efficiency).....	28
1.1.7.2.Etkinlik (Effectiveness).....	28

1.1.7.3.Ekonomiklik(Tutumluluk)(Economy)	29
1.1.7.4.Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Arasındaki İlişki.....	30
1.1.8.Faaliyet Denetiminin Diğer Denetim Türleri İle Arasındaki İlişki.....	32
1.1.9.Faaliyet Denetimi Uygulama Alanları	34
1.1.9.1.Yönetim ve Organizasyon Faaliyetlerinin Denetimi	34
1.1.9.2.Üretim ve Pazarlama Faaliyetlerinin Denetimi.....	35
1.1.9.3.Muhasebe ve Finansman Faaliyetlerinin Denetimi.....	36
1.1.9.4.Sosyal ve Çevresel Faaliyetlerin Denetimi	37
1.1.9.5.Dış Kaynaklardan Yararlanma ve Lojistik Faaliyetlerin Denetimi	39
1.1.9.6.Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Denetimi.....	41
1.1.10.Faaliyet Denetim Süreci.....	42
1.1.10.1.Planlama.....	42
1.1.10.2.Uygulama.....	43
1.1.10.3.Raporlama	46
1.1.10.4.İzleme.....	47

İKİNCİ BÖLÜM

2.1.İÇ KONTROL SİSTEMİ	49
2.1.1.Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Kavramı	49
2.1.2.Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Türleri.....	52
2.1.3.İç Kontrol Sisteminin Amaçları	57
2.1.4.İç Kontrol Sistemi Unsuları/Bileşenleri	59
2.1.4.1.Kontrol Ortamı	60
2.1.4.2.Risk Değerlendirilmesi	63
2.1.4.3.Kontrol Faaliyetleri	66
2.1.4.4.Bilgi ve İletişim.....	67

2.1.4.5. İzleme/Gözlemeleme	68
2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler	69
2.1.5.1. Risk Faktörü	69
2.1.5.2. Maliyet Faktörü	71
2.1.6. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler	72
2.1.6.1. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler	72
2.1.6.1.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli	72
2.1.6.1.2. CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli	74
2.1.6.1.3. COBIT (Control Objectives for Information Technology) Modeli	76
2.1.6.1.4. eSAC (Elektronik System Assurance and Control) Modeli	77
2.1.6.1.5. SysTrust (System Trust) Modeli	77
2.1.6.2. İç Kontrol Yapısı İle İlgili Ulusal Düzenlemeler	77
2.1.6.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Kontrol	78
2.1.6.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu-İç Kontrol	79
2.1.6.2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu-İç Kontrol	80
2.1.6.2.4. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve İç Kontrol	81
2.1.7. İç Kontrol Sistemin Denetimdeki Yeri ve Faaliyet Denetimi İle Olan İlişkisi	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. FAALİYET DENETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI	84
3.1.1. Çalışmanın Amacı	84

3.1.2.Çalışmanın Kapsamı	84
3.1.3.Çalışmanın Yöntemi	84
3.1.4.Çalışmanın Kısıtları	87
3.1.5.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. İle İlgili Genel Bilgiler.....	88
3.1.6.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Denetim Faaliyetlerine İlişkin Genel Bakış	91
3.1.7.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Faaliyetlerine İlişkin Uyguladığı Prosedürlere Genel Bakış	93
3.1.7.1. Yönetim-Organizasyon Faaliyetlerine İlişkin Bulgular	93
3.1.7.2.Üretim ve Pazarlama Faaliyetine İlişkin Bulgular	96
3.1.7.2.1.Üretim Faaliyetine İlişkin Bulgular	96
3.1.7.2.2. Pazarlama ve Satış Faaliyetlerine İlişkin Bulgular	99
3.1.7.3.Muhasebe ve Finansman Faaliyetine İlişkin Bulgular	101
3.1.8.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş Faaliyetlerine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi	103
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	107
KAYNAKÇA.....	111
ÖZGEÇMİŞ	120

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ana Bilim Dalı: İşletme

Tez Türü: Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI

Hazırlayan: Mehtap ALTUNEL

Yıl: 2018

Sayfa Sayısı: 120

ÖZET

FAALİYET DENETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI

Faaliyet denetimi, işletmenin geneline veya istenilen bir bölümüne uygulanarak faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini ölçen sistematik bir süreçtir. Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve rekabetin arttığı bu dönemde işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlerin performanslarını ölçmek ve artırmak amacıyla çeşitli yöntemlerden yararlanılmaktadır. Sadece finansal konuların değerlendirilmesini yapmak işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ölçmede yeterli ölçüt değildir. Bu sebeple işletmeler tarafından faaliyet denetim çalışmaları yürütülmesiyle finansal konuların dışındaki faaliyetlerin değerlendirilmesi de gerekir. Dolayısıyla faaliyet denetimi, işletmenin tüm faaliyetlerinin doğru ve sağlıklı şekilde yürütülmesi, varsa eksiklerin belirlenmesi ve giderilmesi için yönetime tavsiyeler sunulmasına imkan tanınmalıdır.

Bu çalışmada işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amacıyla merkezi Ankara olan örnek bir üretim işletmesinde faaliyet denetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmanın yürütüldüğü işletmede, belirlenen faaliyetler doğrultusunda nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda faaliyet denetiminin işletme faaliyetlerinin etkin, verimli ve tutumlu şekilde yürütülmesi açısından önemli bir araç olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Denetimi, İç Kontrol Sistemi, Verimlilik, Etkinlik, Üretim İşletmesi

Recep Tayyip Erdogan University Graduate School of Social Sciences

Department: Business

Thesis Type: Master Thesis

Supervisor: Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI

Author: Mehtap ALTUNEL

Year: 2018

Pages: 120

ABSTRACT

RESEARCH OF INTERNAL CONTROL SYSTEM'S ACTIVITY IN OPERATIONAL AUDITING

Operational auditing is a systematic process that measures the effectiveness and efficiency of activities by applying to the general or desired part of the business. In this period increasing globalization, technological developments and competition, business are taking advantage of various methods to increase and measure the performance of its activities. It is not sufficient to measure only the financial aspects of an business to measure the effectiveness of its activities. For this reason, it is also necessary to evaluate the activities outside the financial issues by carrying out operational auditing works by the business. And so, all the activities of the company will be carried out in a correct and healthy and if there are failures in company, failures are determined and resolved. Operational auditing with this feature will provide guidance to management.

In order to increase efficiency and productivity of activity, in this study which is aimed to investigate the effectiveness of the internal control system in operational auditing in a sample company in central Ankara. In this study have been used interview method from qualitative research methods. In result of the research, it has been determined that the operational auditing is an important tool in carrying out the business activities efficiently, effectively and economically.

Keywords: Operational Auditing, Internal Control System, Efficiency, Effectiveness, Manufacturing Company

KISALTMALAR

- AICPA:** American Institute of Certified Public Accountants
AAA: American Accounting Association
COBIT: Control Objectives for Information Technology
COSO : Committee of Sponsoring Organizations
CoCo : Criteria of Control Objectives)
CICA: Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
eSAC: Elektronik System Assurance and Control
FEI: The Financial Executives Institute
IFAC: International Federation of Accountants
IIA: The Institute of Internal Auditors
ISO: International Organization for Standardization
IT: Information Technology
İKY: İnsan Kaynakları Yönetimi
NAA: Ulusal Muhasebeciler Birliği
OHSAS: Occupational Health and Safety Assessment Series
SEC: Securities and Exchange Commission
SPK: Sermaye Piyasası Kurulu
SysTrust: System Trust
SWOT: Strength-Weakness- Opportunities- Threats
TTK: Türk Ticaret Kanunu
UDS: Uluslar arası Denetim Standartları
VET: Verimlilik- Etkinlik-Tutumluluk
YMM: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1: Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Arasındaki İlişki	31
Şekil 2: Riskin Çeşitlendirilmesi.....	70
Şekil 3: İç Kontrol Sisteminde Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler .	72
Şekil 4: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Organizasyon Şeması	90



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: <i>ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Denetim Faaliyetlerine İlişkin Bilgiler</i>	92
Tablo 2: <i>ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Yönetim-Organizasyon Faaliyetlerine İlişkin Bulgular</i>	94
Tablo 3: <i>ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Üretim Faaliyetine İlişkin Bulgular</i>	97
Tablo 4: <i>ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Pazarlama ve Satış Faaliyetlerine İlişkin Bulgular</i>	100
Tablo 5: <i>ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Muhasebe ve Finansman Faaliyetine İlişkin Bulgular</i>	102
Tablo 6: <i>ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Faaliyetlerine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi</i>	104

GİRİŞ

Günümüzde ekonomik ve teknolojik alandaki hızlı gelişmeler işletmelerin faaliyet alanlarını ve etkinliklerini genişletmektedir. Küreselleşme ile birlikte işletmeler hızlı bir değişim sürecine girmiş ve yapılarının genişlemesi ile işletmenin tüm faaliyetlerinin etkin şekilde yürütülmesinin önemi artmıştır. Dolayısıyla işletmelerin amaçlarına, stratejilerine, varlıklarına ve bunların korunmasına yönelik etkin bir iç kontrol sistemi kurmaları kaçınılmaz olmuştur. İç kontrol sistemi; yönetim kurulu, üst yönetim ve personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu, güvenilir finansal raporların hazırlanması, yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması, faaliyetlerin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi amaçlarına ulaşılmasında makul güvence sağlama ilkesiyle yürütülen bir süreç olarak belirtilmektedir. İşletme yapılarının büyümesi ve rekabet ortamının artmasıyla işletmelerin artık sadece finansal raporlarının denetlemeleri yeterli olmamaktadır. Diğer faaliyetlerini de etkin ve verimli şekilde yürütmeleri önemlilik arz etmektedir. İç kontrol sisteminin sadece güvenilir finansal tablolar üretmek amacıyla kurulmamıştır. İşletmelerin iç denetim kapsamında tüm faaliyetlerine yönelik faaliyet denetimlerini yapmaları rekabetin şiddetinin arttığı bu dönemde sürdürülebilirlikleri ve karlılıklarını sağlamak için gereken önlemleri alabilmek, sistemlerin başarısını artırabilmek amacıyla önemlidir.

Faaliyet denetimi; işletmenin herhangi bir faaliyetine uygulanabildiği gibi tüm faaliyetlerine de uygulanma imkanı veren, faaliyetlerin verimli, etkin ve tutumlu şekilde yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesinde yardımcı olan ve sonunda yönetime faaliyetleri iyileştirmek konusunda tavsiyeler veren danışmanlık hizmetlerini içerir. Faaliyet denetimi, işletme yönetimi, politikaları, iç kontrol sistemi, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmasındaki her türlü faaliyetin başarısını ölçmek ve sonunda istikrarlı büyümesi ve sürdürülebilirliğini sağlaması için yönetime öneriler sunmayı amaçlamaktadır.

Çalışmanın amacı işletmelerin sadece muhasebe ve finans faaliyetlerinden oluşmadığı ve diğer faaliyetlerin denetiminin de yapılmasıyla; faaliyet denetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılmasıyla işletmelere katkılarını göstermektir. Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde faaliyet denetim kavramı, kapsamı, amacı, zamanlaması, unsurları, süreci, uygulama alanları ve konularına değinilmiştir.

İkinci bölümde iç kontrol sistemi kavramı, amacı, unsurları, iç kontrol sistemiyle ilişkili ulusal ve uluslar arası düzenlemeler açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde faaliyet denetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin merkezi Ankara olan üretim işletmesinde bir alan çalışması yapılarak, işletmenin faaliyetlerine ilişkin uyguladığı faaliyet denetimi ve iç kontrol sistemi etkinliği incelenerek değerlendirilmiştir. Bu bölüm ile teorideki bilgilerin somutlaştırılarak desteklenmesi amaçlanmıştır.

Dördüncü bölümde ise çalışma sonucunda ulaşılan sonuca ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1.FAALİYET DENETİMİ

Dünyada iç denetimin önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Bu durumun başlıca sebepleri olarak; küreselleşme, uluslararası yatırımların artması, büyüyen, çeşitlenen ve karmaşıklaşan işlemler, iletişim ve teknoloji alanındaki gelişmeler, faaliyetlerde verimliliğin ve etkinliğin öneminin artması, hileli finansal raporlama skandallarının artması, iflaslar ve büyük şirket zararları, dünyada ticari alandaki artan düzenlemeler, iç kontrol, kurumsal yönetim, risk yönetimi konularının önem kazanması sıralanabilir (Yurtsever, 2014).

İç denetim kavramı, Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilmektedir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, bt).

İç denetim bir danışmanlık hizmeti olmasıyla birlikte bu hizmeti yerine getirirken; işletmenin yönetim yapısını, finansal işlemlerini, kontrol süreçlerinin etkinliğini eleştirel bir bakış açısıyla inceler ve sistemdeki eksiklikleri belirleyerek alınması gereken önlemleri üst yönetime bildirir. İç denetim bir inceleme ve değerlendirmeden ziyade değer katma ve geliştirme işlevi ile ön plana çıkmaktadır. Bu değer katma ve gelişmenin gerçekleştirilebilmesi için iç denetim risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgilenmesi gereklidir. İç denetimin ilgili alanından anlaşılacağı üzere kapsamı geniştir (Yılcı, 2015: 13).

İç denetimin kapsamındaki değişmelere bakıldığında, başlarda eksiklik ve hile bulmaya odaklanan, işlem- kayıt odaklı iç denetim anlayışı mevcut iken; yerini süreç ve verimlilik odaklı danışmanlık anlayışına bırakmıştır. İşletmelerin amaçlarına ulaşmalarında yönetimin en temel yardımcılarında biri haline gelmiştir (Yurtsever, 2014). Geçmişten bugüne iç denetimdeki değişimler kronolojik olarak şöyle sıralanabilir:

- 1950 ve 1960'lı yıllarda finansal işler kontrolü olarak hizmet etmektedir.
- 1970 ve 1980'li yıllarda uygunluk denetimi olarak çalışmaktadır.
- 1990'larda sadece finansal konular üzerine odaklanmak dışına çıkarak faaliyet denetimi halini almıştır.
- 2000'li yıllara gelindiğinde süreç ve iç kontrol odaklı olarak çalışmalarını sürdürmektedir (Kaya, 2014).

Yukarıda da bahsedildiği üzere iç denetimin yıllar itibariyle farklı konulara odaklanması iç denetimin türlerinin oluşmasını da beraberinde getirmiştir. İç denetim beş ayrı gruba ayrılmaktadır. Bunlar (Yurdakul, 2014):

Sistem denetimi: Bu denetim türü ile denetlenen birimin faaliyetleri ve iç kontrol sisteminin organizasyon yapısına katkı sağlamak amacıyla kapsamlı değerlendirilme yapılması anlamına gelmektedir.

Mali denetim: Mali konulara ilişkin beyan ve raporların güvenilirliğinin ve sunulan verilerin doğruluğunun incelenmesidir.

Uygunluk denetimi: İşletmenin belirlediği politikalar da dahil olmak üzere ilgili olduğu düzenlemelere uygunluğunun incelenmesidir.

Bilgi teknolojileri (IT) denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin incelenerek değerlendirilmesi üzerine yoğunlaşmasıdır.

Faaliyet denetimi: Organizasyonun faaliyetlerini yerine getirilirken kaynakları etkin, verimli ve ekonomik şekilde kullanıp kullanmadığının denetlenmesidir. Faaliyet denetimi işletmenin her departmanı ile ilgilidir. Bu sebeple faaliyet denetimi işletmenin tüm performansını inceleme aşamasında etkili bir denetim türüdür. Faaliyet denetimini işletmelere doğru bir şekilde uygulamak için bu denetim türünün öncelikle ayrıntılı bir şekilde anlaşılmasında yarar vardır. Çalışmanın bu bölümünde faaliyet denetiminin tanımı, özellikleri, amacı, kapsamı, unsurları, zamanı, uygulama alanları, uygulama süreci konuları yer almaktadır.

1.1.1.Faaliyet Denetiminin Tanımı ve Özellikleri

Küreselleşme ile birlikte rekabet ortamındaki değişiklik işletme hedeflerindeki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. İşletmeler artık klasik anlayış olan üretmek, satmak ve kar elde etmek dışına çıkarak teknolojik

yenilikleri işletme bünyesine entegre etmek, müşteri memnuniyeti odaklı çalışmak, aynı miktar ve kalitede ürünü daha az maliyetle üretmek işletmelerin yeni bakış açısı haline gelmiştir. İşletmelerde oluşan bu yeni bakış açısı faaliyet denetimini zorunlu kılmıştır (Özalp, 2006: 38). Ayrıca faaliyet denetimi alanının, sadece muhasebe işlemlerini denetlemek değil bunun yanında işletmenin diğer faaliyetlerini de içermesi işletmelerin yeni anlayışını destekler niteliktedir (Bozkurt, 2006: 29). Faaliyet denetiminin gelişimine değişen yönetim anlayışı ve iç denetim mesleğinde yaşanan gelişmelerin katkı sağladığı açık bir şekilde söylenebilir. İç denetimin rolü özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra geçen sürede önemli ölçüde artmış, sadece finansal nitelikli denetimleri değil faaliyet denetimini de kapsamına almıştır (Uzay, 2007: 3).

Faaliyet denetimi ilk kez 1948 yılında The Internal Auditor dergisinde Arthur H. Kent'in çalışmasında *Faaliyetlerin Denetimi* olarak karşımıza çıkmıştır. Sonraki yıllarda faaliyet denetimi yaygınlaşmış ve 1960'lı yıllardan sonra faaliyet denetiminin uygulanmasında gelişme görülmüştür. Bu durum bir örnek ile somut hale getirilecek olursa 1975 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors –IIA) tarafından yapılan bir araştırmada, araştırmaya katılanların %95'i faaliyet denetimi yürüttüklerini ve bu çalışmalarının toplam denetim zamanlarının %51'ini aldığını ifade etmişlerdir (Flesher & Zarzeski, 2002).

Faaliyet denetimi son yıllarda tüm dünyada gelişmesine rağmen Türkiye için aynı durumu söylemek zordur. Bunun sebebi vergi mevzuatının muhasebe üzerindeki etkisinin varlığıdır. Bu etki işletmeleri, iç ve dış denetimde finansal tabloların denetimine yöneltmektedir. Bunun yanında faaliyet denetiminin uygulamasının yaygın olmayışının diğer sebebi, faaliyet denetiminin geçmişinin yakın tarihe dayanması, yasal zorunluluğunun bulunmaması ve uygulama aşamasının zor oluşudur (Can & Uyar, 2010: 12).

Faaliyet kelimesi Türk Dil Kurumu kaynaklarında “çalışma, işler durumda olma, etkinlik” olarak tanımlanırken genel olarak faaliyetin tanımı ise

- işletmenin kurulması,
- yatırım kararlarının alınması,
- kaynakların temin edilmesi,

- tedarikçilerden hammadde alınması ve bedelinin ödenmesi,
- mamul veya hizmet üretimi,
- mal veya hizmetin pazarlama ve satışı,
- müşterilerden tahsilat yapılması,
- satış sonrası destek hizmetlerinin verilmesi gibi işletmenin sürekliliğini sağlayan operasyonlar sırasında işletmelerin gerçekleştirdiği eylem olarak ifade edilmiştir (Şengür & Çiftçi, 2011; Türk Dil Kurumu, bt.).

Kaval (2005) faaliyet denetimini işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koyarak veya bu amaçla ortaya çıkarılmış işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test ederek, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz durumları ortaya çıkararak yönetimi desteklemek adına yapılan sistematik incelemeler olarak ifade etmiştir.

Faaliyet denetimi ile ilgili yapılan tanımlardan bazıları şu şekildedir:

Faaliyet denetimi, iç denetimin daha kapsamlı şekli olup, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerlendirmek ve bunlara ilişkin önerilerde bulunma işlemi olarak tanımlanmıştır (Akgül, 2000).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesi olarak ifade edilebilir (Gücenme, 2004: 135).

Diğer bir tanımda faaliyet denetimi, işletme yönetiminin başarısını ölçmek adına işletme hedeflerine ne derece ulaşıldığı ve işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını inceleme işlemidir (Durmuş & Taş, 2008: 15).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyet yordamlarının ve politikalarının, işletmenin herhangi bir bölümünün etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilmesidir (Çömlekçi vd., 2010: 7).

Faaliyet denetimi, iç denetimin gelişmiş bir uzantısı olup, işletmenin amaçları ve hedeflerine ne oranda ulaştığını inceleyen bir denetim çalışmasıdır (Güredin, 2000: 15).

Özetle faaliyet denetimi, işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetleri ile ilgili olup, işletmenin faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini inceleyerek, faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin yeterli olup olmadığı ve

faaliyetler hakkında zayıf ve güçlü yanların tespitini sağlayarak yönetime tavsiyeler vermeye imkan tanıyan denetim türüdür denilebilir.

Faaliyet denetiminin tanımlarından, faaliyet denetiminin taşıdığı özellikler şu şekilde sıralanabilir (Khan, 1997):

- Faaliyet denetimi sadece dokümanların incelenmesi ile kalmaz aynı zamanda idari personel ile görüşmeler yapar, fiziki incelemeler gerçekleştirir ve dışarıdan elde edinilen bilgilerle karşılaştırma yaparak sürdürür.
- Faaliyet denetiminde, iyi bir organizasyonun sahip olduğu performans özellikleri kriter alınarak incelemeler yerine getirilir.
- Faaliyet denetimi işletmenin ne derece etkin ve verimli çalıştığını araştırmanın yanında performans düşüklüğü nedenlerini de araştırır.
- Faaliyet denetimi sonucu elde edilen bulgu ve sonuçlar gerçek verilere dayanır. Yani hayali durumları değil gerçek hayatta var olan durumları inceleme altına alır.
- Faaliyet denetimi yapıcı ve yararlı nitelikte olup geleceğe dönük bir adımdır. Caydırıcı denetimden yönetime yardımcı olan denetime doğru bir gidiştir.
- Faaliyet denetimi sadece zayıf yönleri incelemez bunun yanında örgütün güçlü yönlerini de ele alır.
- Faaliyet denetimi bulguları boşa harcama veya kayıpları para cinsinden somutlaştırır.
- Faaliyet denetimi objektif olarak yapılır. Akılda herhangi bir önyargı olmadan ve herhangi bir kişi veya örgütü eleştirmek adına hazırlanmış bir denetim türü değildir.
- Faaliyet denetimi, işletmenin politika ve prosedürlerini, işletme hedeflerine ulaşmada ne derece yeterli olduğunu inceler.
- Denetlenen personel ile dayanışma içerisinde bulunmak adına her türlü çaba gösterilir.

Faaliyet denetiminin literatürde farklı birçok adlandırması bulunmaktadır. Faaliyet denetimi ifadesinin yerine, “yönetim denetimi”, “etkinlik denetimi”, “performans denetimi”, “ekonomiklik denetimi”, “verimlilik denetimi” ve

“iktisadilik denetimi” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Can & Uyar, 2010: 10; Flesher & Siewart, 1982: 3). Ayrıca faaliyet denetimi, Kanada’da kapsamlı denetim, İngiltere’de ise paranın karşılığını verme denetimi olarak adlandırılmasına rağmen yaygın kullanım şekli faaliyet denetimidir (Flesher & Zarzeski, 2002).

İç denetimde hem geçmiş hem de geleceğe yönelik denetimler yapılmasına rağmen faaliyet denetimi geleceğin denetimidir. İşletmede yapılacak bir yatırımın işletmeye ne derecede yarar sağlayacağı faaliyet denetiminin konusu olabilir. İşletmeye alınacak bir makinenin üretime sağlayacağı katkı ile makinenin bedeli, bakım masrafları ve harcayacağı enerji gibi faktörler karşılaştırılır ve bu değerlendirme sonucu bir karara varılır. Bu değerlendirme yapılmazsa işletmeye yarar mı yoksa zarar mı getireceği tespit edilemez. Faaliyet denetimi bu nokta da devreye girmektedir. Makine alımından sonra da faaliyet denetimi devam edecektir. Bu özelliği ile faaliyet denetimi çok yönlü olup, faaliyet denetiminin işletmenin her türlü faaliyetine yönelik bir denetimi olduğu tekrar ifade edilebilir (Özalp, 2006: 39).

1.1.2.Faaliyet Denetiminin Amacı

Faaliyet denetiminin amacı; bir başarımla (performans) denetimi yaparak, geliştirilecek veya düzeltilecek alanları tespit ederek tavsiyeler vermek olarak kısaca ifade edilebilir (Doğan & Tanç, 2008). Faaliyet denetiminin yönetime tavsiyeler vermesi sebebiyle bir danışmanlık hizmeti olarak da adlandırılabilir (Bozkurt, 2006: 29). Bunun yanında bir önceki başlık altında yapılan tanımlarda da belirtildiği üzere esas amacı işletme faaliyetlerinin verimli çalışıp çalışmadığını incelemektir. Buradan yola çıkılmak suretiyle faaliyet denetimi amaçları üç başlık altında toplanabilir. Bunlar sırasıyla (Selimoğlu, 1999):

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Gelişmeler için fırsatların tespit edilmesi,
- Gelecek dönemlere ilişkin faaliyetlere ve gelişmelere ait tavsiyeler geliştirilmesidir.

Faaliyetlerin belirlenmesi, işletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi sonucu faaliyetlerin belirlenmesi faaliyet denetimi amaçlarındandır. Faaliyet

denetiminde işletme politikaları, amaçlar, standartlar vb. ölçüm kriterleri karşılaştırılabilirlik açısından önemlidir.

Gelişmeler için fırsatların tespit edilmesi, işletmelerin gelişim göstergesi olarak etkinliği ve verimliliği görülebilir. Denetçi geçmiş ve cari dönem raporlarını, sektör ortalamalarını inceleyerek, işlemleri, işletme içinde ve dışında gözlemler yaparak, bilgi ve tecrübesine dayanarak meydana gelecek gelişmeler için tavsiyelerde bulunabilir.

Gelecek dönemlere ilişkin faaliyet ve gelişmelere ait tavsiyeler geliştirme, faaliyet denetimi esnasında çeşitli tavsiyeler geliştirilebilir. Denetçi karşılaştığı duruma göre tavsiyede bulunabildiği gibi, bazı durumlarda (çalışmanın kapsamı gereği) tavsiyelerde bulunamaz bu durumda genel tavsiyeler verebilir.

Faaliyet denetiminin amaçları belli çerçevede çizmek mümkün olmamakla birlikte Özer (1997) tarafından genel olarak şöyle sıralanmıştır:

- İşletme yönetiminin başarısını ölçmek,
- İşletme politikalarının etkinliğini ve başarısını ölçmek,
- İç kontrolün etkinliğini ve başarısını ölçmek,
- İşletmenin belirlenmiş olduğu amaçlarına ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini ölçmek,
- İşletmenin istikrarlı büyüme ve amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetime tavsiyelerde bulunmaktır.

Bu amaçların yanında aynı zamanda faaliyet denetimine yönetimin ihtiyaçları da yön vermektedir. Bu ihtiyaçlar şu şekilde sıralanmıştır (Fletchall Associates, aktaran; Sarıoğlu, 2011:19):

- Yönetimin hedefleri ile ilgili olarak birimin performansının değerlendirilmesi,
- 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 sağlanması,

- Faaliyet raporlarının gerçek durumu yansıtmasına ilişkin oluşan güvenin güçlendirilmesi,
- Müşterilere daha iyi hizmet sunulması,
- Cari uygulamaların etkin hale getirilmesi,
- Genel olarak işletme başarısının önemli olduğu konusuna, birim yöneticilerinin odaklanmasına yardımcı olunması,
- Çalışanların işletmeye devamının ve yetkinliğinin geliştirilmesi,
- Bütçe tahsislerinin ve harcamalarının incelenmesi,
- Gelecekte fırsatlarla ve zorluklarla karşılaşılması durumunda, hazırlıklı olduğunu ve işletmenin çok iyi yönetildiği konusunda güven oluşturulması,
- Toplumda işletmenin tanınmışlığının veya bunun sürdürülmesinin sağlanması.

Yukarıda sıralanmış olan faaliyet denetimi amaçları denetim çalışması esnasında tamamı veya biri diğerine göre daha öncelikli olarak ele alınabilir. Bu konu yönetimin isteği veya denetçinin inisiyatifine bırakılmış bir durumdur (Selimoğlu, 1999).

1.1.3.Faaliyet Denetiminin Kapsamı

Faaliyet denetimi kapsamı yönüyle denetim türleri arasındaki en geniş olarak yer almaktadır. İşletmenin tüm fonksiyon ve faaliyetlerini içeren bir özelliğe sahiptir (Candan, 2007: 49). Faaliyet denetimi alanına işletme örgüt yapısı, üretim yöntemleri, bilgi işlem faaliyetleri, pazarlama faaliyetleri gibi birçok faaliyet alanı girmektedir (Çömlekçi vd., 2010: 7).

Karar alıcıların doğru bilgiye sahip olmaları aldıkları kararları doğrudan etkileyecektir. İşletmelerin finansal tablolarının denetlenmiş olması, karar alıcılar açısından önemlidir. Fakat bu durumda işletmenin üçüncü kişilere tamamıyla doğru bilgi sunduğu anlamına gelmez. Çünkü finansal tablo denetiminde denetçi işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve diğer yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlemediği yönündedir. Yani sadece finansal tablo denetimi yeterli değildir. Ayrıca işletmenin tek faaliyetinin muhasebe faaliyetinden ibaret olmadığı bilinmektedir. Bu sebeple işletmenin diğer faaliyetlerinin de etkin ve verimli olup olmadığı incelenmelidir.

Bu sayede karar alıcılar işletmenin sadece finansal yönden performansının etkin ve verimli olup olmadığını değil, aynı zamanda diğer faaliyetleri hakkında da bilgi sahibi olurlar (Can & Uyar, 2010: 12).

Faaliyet denetimi hem finansal nitelikli olaylarla hem de finansal nitelikte olmayan olaylarla ilgilenir. Finansal nitelikli olmayan konular arasında, faaliyet denetimi amaçlarında bahsedildiği üzere iç kontrol sistemi de yer almaktadır. Faaliyet denetimi ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişki de özellikle bu yönde devreye girdiği görülmektedir.

Faaliyet denetimi işletmenin belirli bir faaliyetine uygulanabildiği gibi daha kapsamlı bir biçimde de gerçekleştirilebilir. Kapsamlı bir faaliyet denetimi yapmaktaki amaç, işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini işletme sahipleri ya da yöneticilerine işletme hakkında daha güvenilir bilgi sunmaktır (Can & Uyar, 2010: 12). Burada yapılan çalışma ile aslında faaliyet denetiminin işletme yönetici ve işletme sahiplerine, işletme içinde yapılan kısmi bir SWOT (Strength, Weakness, Opportunities, Threats) analizi sunduğu söylenebilir. Bir diğer faaliyet denetiminin kapsamını belirleyecek olan konu ise denetimin amacı ve yapılan denetim planıdır. Bunun yanında kapsamı belirleyici diğer özellik ise, denetimi yapan kurumun, denetçinin fonksiyonu ve görevi de denetim kapsamını belirlemede rol oynar (Candan, 2007: 64).

Faaliyet denetimi işletmenin tüm faaliyetlerinin kapsamının yanında bu süreçte işletmenin tüm faaliyetlerinin tek tek denetleneceği anlamına gelmemektedir. Bu noktada fayda – maliyet ilişkisi de göz önünde bulundurulmalıdır. Maliyet etkinliği sağlanması açısından belirli zaman diliminde kısım kısım olarak gerçekleştirilebilir (Abid, 1998).

Faaliyet denetiminin inceleme alanın çok geniş olmasının yanında kullanılan ölçütler diğer denetim türlerine nazaran daha soyut ve öznel yapıya sahiptir (Can & Uyar, 2010: 14). Genel olarak bütçeler, başarı ölçüleri, oranlar ve sektör ortalamaları ölçüt olarak kullanılmaktadır (Bozkurt, 2006: 29).

1.1.4. Faaliyet Denetim Zamanlaması

Faaliyet denetimi iç denetimin uzantısı olması yönüyle iç denetimde olduğu gibi faaliyet denetim zamanı için de kesin bir süre belirlenmemektedir. Faaliyet denetiminin temel amacı olarak yönetimin başarısını, yürütülen

politikaların etkinliğini ölçmek demek; salt ölçüm yapmak olarak düşünülmemelidir. Bunun yanında başarısızlığa neden olan faktörlerin belirlenerek ortadan kaldırılmasına ilişkin çalışmalar yürütmektedir. Dolayısıyla faaliyet dönemi kapandıktan sonra yapılan bir faaliyet denetimi sonucunda belirlenen başarısızlık faktörlerinin işletmeye bir katkısı olmayacaktır. Bu nedenle faaliyet döneminde yapılan bir denetim, faaliyetlerin etkin şekilde yürütülmesi açısından daha yerinde bir uygulama olacaktır (Özer M. , 1997: 78).

Özetle faaliyet denetiminin faaliyet dönemi kapanmadan yapılması, faaliyetlerin ve iç kontrol sisteminin etkin şekilde yürütülmesi ve olumsuz durumlara hemen müdahale edilmesi açısından önemlidir.

1.1.5.Faaliyet Denetçisi ve Özellikleri

Faaliyet denetimi finansal konuların denetimi yanında işletmenin diğer faaliyetlerini de içine alan kapsamlı bir denetim olup, zorlu bir sürece sahiptir. Bu sebeple faaliyet denetimini yapan kişiye daha fazla sorumluluk yüklenmektedir (Chaudhary, 1997).Denetimi yapan kişi veya kişilere denetçi adı verilmekle beraber, faaliyet denetimini genellikle bağımsız denetçi, iç denetçi veya kamu denetçi olmak üzere bu üç denetçi grubu arasından herhangi biri tarafından yerine getirilebilir (Arens, Elder, Beasley, 2011: 832). Bu denetimi yerine getiren hangi denetçi olursa olsun faaliyet denetçisi olarak adlandırılır (Can & Uyar, 2010: 33).

Faaliyet denetiminin kapsamı geniş olduğundan faaliyet denetçisinin bir faaliyetin sorgulamasını yapabilmek ve bu faaliyete ilişkin mantıklı açıklamalar yapması için belli bir birikim sahibi olması gerekir (Chaudhary, 1997). Faaliyet denetçisinde bulunması gereken nitelik ve becerileri üç grup halinde toplayabiliriz. Bunlar (Kamu Finansman, 2017):

- Kişisel Nitelikler
- Temel Bilgi ve Beceriler
- Özel Beceriler'dir.

Kişisel nitelik olarak faaliyet denetçisi dürüst, tarafsız, şüpheli yaklaşabilen ve iletişim becerisine sahip olmalıdır.

Faaliyet denetçisinin temel bilgi ve beceri konusunda denetim bilgisi, yönetim bilgisi, muhasebe bilgisi, genel kültür, raporlama becerisi, problem

çözme ve analitik düşünme becerisi, araştırma ve gözlem becerisi gibi özelliklere sahip olmasında yarar vardır.

Özel becerilere baktığımızda faaliyet denetçisi mülakat yapma, doğrudan gözlem yöntemiyle inceleme, kıyaslama, istatistik analizler, maliyet- fayda analizleri yapma vb. özelliklere sahip olmalıdır.

Yukarıdaki açıklamalar neticesinde görülüyor ki faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından gerçekleştirilmesine rağmen uygulamada iç denetçi ve kamu denetçiler tarafından gerçekleştirildiğine rastlanmaktadır. Fakat bazı büyük denetim şirketleri, büyük işletmelere faaliyet denetimi hizmeti vermektedir. Bu denetim şirketleri tarafından yapılan faaliyet denetimi işlemi yönetsel danışmanlık adı altında yapılmaktadır (Can & Uyar, 2010: 34).

Uyar ve Can (2008) 'a göre iç denetim faaliyetinin, faaliyet denetimi alanı içerisinde olması itibariyle, faaliyet denetimini iç denetçilerin başarılı bir şekilde gerçekleştireceği yönündedir. Yukarıda da bahsedildiği üzere iç denetçilerin geniş alanda analiz yeteneğine sahip olmalarında yarar vardır. Birinci bölümde de bahsedilmiş olduğu üzere iç denetçilerin görevlerine bakıldığında faaliyet denetimine cevap verecek niteliktedir.

1.1.6.Faaliyet Denetim Türleri

Faaliyet denetimi fonksiyonel denetim, örgütsel denetim, özel görevler olmak üzere üç başlık altında toplanır. Bu üç durumda işletmenin etkinlik ve verimliliği için iç kontrollün değerlendirilmesi ile ilişkilidir. Aşağıda sırasıyla bu denetim türleri kısaca açıklanmıştır (Arens, Elder, & Beasley, 2011: 832).

1.1.6.1.Fonksiyonel Denetim

Fonksiyonel denetimin işletme faaliyetlerinin sınıflandırılması anlamına gelmektedir. Bu sınıflandırmaya üretim fonksiyonu, satın alma fonksiyonu gibi örnekler verilebilir. Fonksiyonlar bu şekilde sınıflandırılabilirdiği gibi aynı zamanda her bir fonksiyon tekrar alt sınıflara ayrılabilir.

Fonksiyonel denetim denetçilere uzmanlaşma imkanı veren bir avantajı bulunmaktadır. Belli bir alanda iç denetimi üstlenen denetçiler bu alanda uzunca bir vakit geçirdiklerinden daha etkili ve verimli olurlar. Bu avantajın aksine diğer bir alanın denetiminde yetersiz kalabilirler. Örneğin; üretim alanında denetim

yapan bir denetçi bu alanda uzmanlaşmasına rağmen, işletmenin üretim ve diğer alanları ilişkili olmasına karşın diğer alanlarda yetersiz kalabilir.

1.1.6.2.Örgütsel Denetim

Bir işletmenin örgütsel denetimi, işletmenin departman, şube, yan kuruluşlar gibi tüm işletmeyle ilgilidir. Örgütsel denetim, fonksiyonların ne kadar etkin ve verimli bir biçimde etkileşimde bulunduğunu inceler. Bu denetim de işletmenin plan ve koordine etme metodları çok önemlidir.

1.1.6.3.Özel Görevler

Faaliyet denetiminde özel görevler, yönetimin isteği üzerine bilgi teknolojilerindeki etkinsizliğin sebebinin belirlenmesi, bir bölümdeki olası hataların araştırılması ve üretimin daha az maliyetle gerçekleştirmek adına önerilerin alınmak istenmesi gibi ihtiyaçlar üzerine ortaya çıkmaktadır.

1.1.7.Faaliyet Denetimi Unsurları

Faaliyet denetimi yapmaktaki amaç işletme performansını ölçmektir. Bu performans ölçümleri sonucu örgütün hedef ve amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı, kaynakların elde edilmesi, ürün ve hizmet denetimi, faaliyetlerin yürütülmesi gibi konularda verimlilik, etkinlik, tutumluluk unsurlarına uyulma derecesini araştırmak adına yapılır. İşletme performans göstergesi olarak birçok unsur sayılabilir. Fakat faaliyet denetiminde üç temel unsur bulunmaktadır. Bunlar Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk unsurlarıdır. Kısaca VET olarak adlandırılır. Bu üç unsuru İngilizcedeki karşılığı olan Efficiency, Effectiveness, Economy; 3E Denetimi olarak da adlandırılmaktadır (Can & Uyar, 2010: 27; Candan, 2007: 74).

Bu kavramlar birbirinin yerine kullanılmakla birlikte her biri farklı şeyleri ifade etmektedir. Eğer verimlilik denetiminin yapılması düşünülüyor ise denetim konusunun çıktı kısmına odaklanılır. Bu denetim ile belirli veya sınırlı girdi ile en çok çıktının elde edilip edilemeyeceği araştırılır. Konu tutumluluk denetimi ise, bu durumda konunun sadece girdi kısmı ile ilgilenilir. En az girdi ile mümkün olduğunca aynı çıktının elde edilip edilmediği araştırılır. Etkinlik denetimine gelindiğinde, program, proje ve faaliyet hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının denetimidir (Özer H. , 1997: 73). Faaliyet denetimi unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

1.1.7.1.Verimlilik (Efficiency)

En genel anlamıyla verimlilik, üretim sürecine sokulan girdilerin, bu süreç sonunda elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade edip, israftan kaçınarak kaynakları en iyi şekilde kullanarak yapılan üretime verilen addır (Yükçü & Atağan, 2009). Bir diğer ifade ile verimlilik, bir örgütün veya işletmenin ürün veya hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar etkili kullandığını ifade etmek için kullanılan terimdir. Kaynak kullanımının en uygun seviyesini bulmak için kullanılan kaynak ile elde edilen çıktı arasında oransal bir ilişki olmalıdır. Kısacası verimlilik kaynak (üretim faktörleri) ile çıktı (ürün, hizmet) arasındaki oransal ilişki olarak ifade edilebilir (Arslan, 2002). Verimlilik kavramı bir örnek ile ifade edilecek olursa, bir sağlık merkezinde tedavi edilen hasta sayısı aynı kalmak şartıyla, kullanılan araç, gereç, personel sayısında azalma olması durumunda yine aynı miktarda hastaya hizmet verebilmektir (T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2008: 8).

Verimlilik eldeki kaynaklardan ne oranda yararlanıldığının bir göstergesidir. Eğer verimlilik artırılmak isteniyorsa bu durumda kaynaklar daha etkili kullanılmalıdır. Verimlilik artışı da aynı ürün ve hizmeti daha az kaynak kullanımı ile elde etme ya da aynı kaynak ile daha fazla ürün ve hizmet elde edilmesi ile sağlanır. Üretim bir sistemde ne kadar fayda yaratıldığını, verimlilik ise kaynakların ne kadar etkili kullanıldığını gösterir. Üretim verimlilik artmadan da artırılabilirdiğinden bu durumda üretim artışı verimlilik artışından farklı bir kavramdır. Daha fazla üretim yüksek verimlilik anlamına gelmez. Kaynaklar artırılarak daha fazla üretim yapılabilir fakat kullandığımız ek kaynaklar ile üretilen ürün ve hizmet arasında doğru orantı yoksa bu durumda verimlilik artışının olduğu söylenemez (İleri, 1999).

1.1.7.2.Etkinlik (Effectiveness)

Etkinlik unsuru amaçlara ulaşma derecesi ve beklenen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder (T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2008: 8). Bir başka ifade ile etkinlik örgütlerin amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda bu amaçlara ulaşma derecesini belirleyen performans ölçüsüdür. Ayrıca etkinlik unsuru verimlilik unsuruna göre daha geniş bir kavramdır (Kubalı, 1998: 36). Etkinlik kavramını verimlilik kavramından

ayıran diğeri bir nokta da etkinlik kavramında çıktı yerine sonuç değerlendirilir. Sonuç ve çıktı farklı anlamlara karşılık gelir. Bir örnek ile açıklanacak olunursa, tedavi merkezindeki hastalardan taburcu edilenlerin sayısı bir *çıkıtı* iken, bu taburcu edilenler arasında sağlıklı olanların sayısı *sonucu* ifade eder (Güçlü, 1995).

1.1.7.3. Ekonomiklik(Tutumluluk)(Economy)

Tutumluluk unsuru kaynak maliyetlerini en aza indirmek demektir. Yani kullanılan kaynakların zamanında, en iyi fiyata ve en uygun kalite ve miktarda bulunması anlamına gelmektedir (INTOSAI, 2013). Tutumluluk kavramı fiziksel ve mali kaynaklar kadar insan kaynakları ve bilgiyi de kapsar (T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2008: 8).

Tanımdan yola çıkılarak uygun maliyet, belirli bir kaynağın kullanımındaki en düşük maliyeti ifade eder. Bunun yanında kaynağın ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılması da önemlidir. Çünkü kaynaklar ihtiyaç duyulmayan yerlerde kullanılabilir. Örneğin, insansız işler olabilir veyahut işi olmayan insanlar olabilir. Bu sebeple denetçi kaynak boşluklarını incelemelidir. Ayrıca kaynaklar uygun zamanda yerine getirilmeli yani ihtiyaç olduğunda ihtiyacı karşılamak adına kaynak mevcut olmalıdır. Bu sebeple denetçi talep, tedarik ve kaynakların mevcut olduğunu öngörmek için prosedürleri gözden geçirmelidir (Khan, 1988).

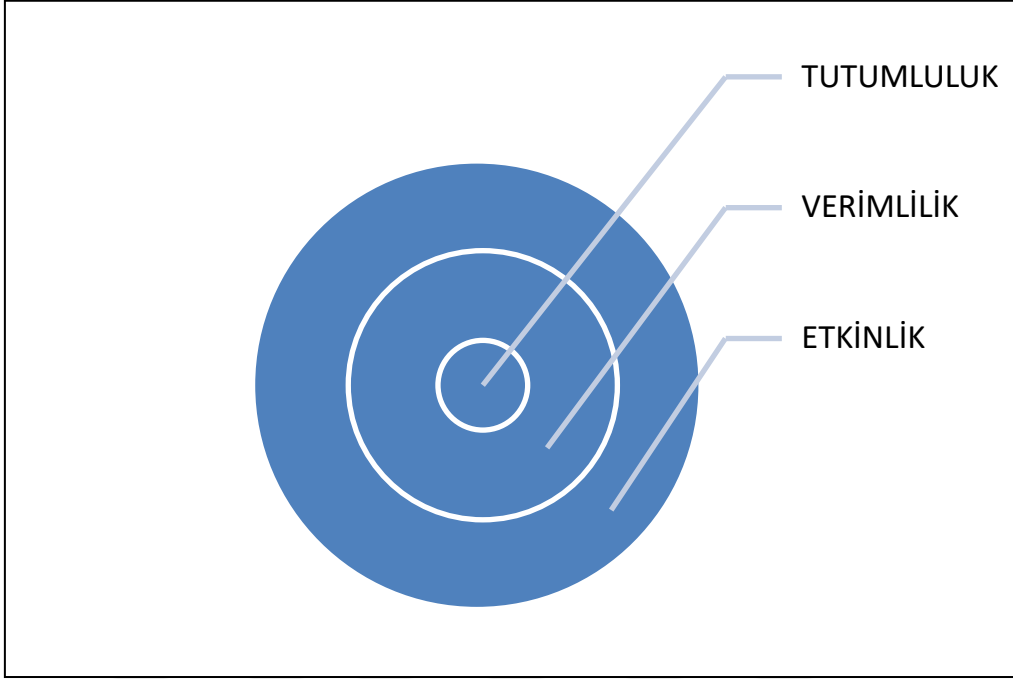
Ekonomiklik kavramı, gereğinden fazla harcama yapmamak olarak ifade edilebilir. Fakat denetimde dikkat edilmesi gereken bir husus ekonomikliğin bir amaç değil sadece amaca ulaşmada gözetilmesi gereken bir ilke olduğu unutulmamalıdır. Eğer ekonomiklik amaç olarak görülürse işletme etkinliğini zedeleyebilir. Bir örnek verilecek olunursa, işletme personeli taşınması için bir araç alınacaktır. Ekonomiklik amaç olarak göz önüne alınırsa bu olumsuz bir karar olacaktır. Oysa ekonomikliğin amaç için göz önünde tutulması gereken bir ilke olduğunu kabul ettiğimizde, işletmenin gayet ekonomik davrandığı görülebilir. Çünkü eski araç ile devam edilmesi durumunda, araç arızalanmaya devam edecektir. Böylece hem tamir için masraf yapılacak hem de personel işinden geri kalacaktır, tüm bu olumsuzluklarda işletme faaliyetlerini olumsuz etkileyecektir. Bunun sonucunda da işletme ekonomiklik uğruna işletmenin

etkinliğinden vazgeçmiş olur ki bu da tasvip edilmeyen bir durumdur (Güçlü, 1995).

Ekonomiklik kavramı hem verimlilik hem de etkinlik unsurları ile ilişkilidir. Çünkü tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek alternatif kaynakların araştırılarak, uygun üretim ölçekleri seçilerek ve kaynakların israf edilmemesi gibi faktörleri göz önünde bulundurarak tasarruf etmek her idari birimin esas görevleri arasındadır. Bundan dolayı tutumluluk unsuru, tasarruflu olmak, israf etmemek, ekonomik davranmak anlamına da gelmektedir (Falay, 1997).

1.1.7.4.Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Arasındaki İlişki

Yukarıda tanımlanmış olan bu üç kavramın birbiriyle sıkı bir ilişkisi bulunmaktadır. İşletmenin tutumlu davranması verimlilik artışına yol açarken, verimlilik ise etkinliğin sağlanmasında önemi büyüktür. Bu ifadeden sonra açık şekilde söylenebilir ki; etkinlik verimlilikten; verimlilikte tutumluluktan daha geniş kavramlardır. Verimlilik- etkinlik- tutumluluk arasında var olan ilişki aşağıdaki *Şekil 1* ile ifade edilebilir. (Alış, 2014: 19)



Şekil 1: Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Arasındaki İlişki

Kaynak: Alış, 2014: 19

Verimlilik, etkinlik, tutumluluk kavramları birbiriyle ilişkili olmalarına rağmen bazen birbiriyle ters düşebilir ya da kavramlar birbiriyle karıştırılabilir. Bu kavramlar bir cümle ile tekrar edilecek olunursa; Verimlilik en az kaynak (maliyet) ile en fazla çıktı (kazancı) elde etmek anlamına gelmenin yanında, çıktı/girdi şeklinde ifade edilebilir. Etkinlik ise işletmenin sahip olduğu kaynak potansiyeli ile bu potansiyelin kullanılan bölüm arasındaki ilişkiyi inceler. Tutumluluk kavramına bakıldığında çıktıların kalite ve miktarını azaltmaksızın girdilerin azaltılması şeklinde ifade edilmiştir (Demirbaş, 2001: 99-101).

Tutumluluk ve etkinlik kavramını karşılaştırdığımızda, her tutumlu davranış etkinliği beraberinde getirmez. Bir örnek ile ifade edilecek olunursa, postanede tutumluluğu artırmak adına haftada bir dağıtım yapılması kararı alınmıştır. Bu durumda tutumluluk sağlanmasına rağmen etkinliğin beklenmedik ölçüde düştüğü gözlemlenmiştir (Khan, 1988). Bu sebeple tutumluluk ve etkinlik arasında bir dengenin olması gerektiği göz ardı edilmemelidir. Aynı şekilde hasta sayısı örneğinde olduğu gibi verimlilik ve etkinlik arasındaki farklılıkta göz ardı edilmemelidir. Verimlilik, tutumluluk, etkinlik arasındaki sınırlar kesin çizgilerle ayrılmamıştır. Bu kavramların birisi üzerinde yoğunlaşarak değerlendirmeler

yapılabilir olduğu gibi bir bütün halinde yoğunlaşarak da değerlendirme yapılabilir (Candan, 2007: 80).

1.1.8.Faaliyet Denetiminin Diğer Denetim Türleri İle Arasındaki İlişki

Faaliyet denetiminin finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetiminden birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar denetim kriterleri, denetimin amacı, denetimin zamanlaması, raporlama şekli ve içeriği vb. birçok konuda olması ile birlikte, aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Can & Uyar, 2010: 32; Demirbaş, 2001: 66-67).

- Faaliyet denetiminin amacı işletmenin etkin olup olmadığını incelemek; etkinliğini, verimliliğini ve tutumluluğunu sağlamak iken finansal tablolar denetiminin amacı ise doğru, güvenilir ve yasal düzenlemelere uygun şekilde muhasebe kayıtlarının yapıp yapılmadığını incelemektir.
- Faaliyet denetimi bir kurum, program, hizmet ya da faaliyetler üzerine odaklanırken, diğer denetimler (finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi) muhasebe işlemleri ve iç kontrol sistemleri üzerine yoğunlaşır.
- Faaliyet denetimi diğer bilimlere de göz önüne alırken, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi türleri sadece muhasebe bilimini baz alır.
- Faaliyet denetiminde kullanılan kriterler denetimden denetime değişme göstermektedir. Fakat diğer denetim türlerinde kriterler standartlaşmış olup bunlar; Genel Kabul Gömüştü Muhasebe İlkeleri, Finansal Raporlama Standartları ve Denetim Standartlarıdır.
- Faaliyet denetim raporu değişen yapı ve içeriğe sahiptir. Fakat diğer denetim türlerinin raporları hemen hemen standartlaşmıştır.
- Zaman açısından baktığımızda faaliyet denetimi işletmenin faaliyet dönemi içerisindeyken belirsiz bir vakitte yapılmaktadır. Böylece işletmede varsa bir aksaklık tespit edilerek en kısa sürede müdahale edilir. Bu sayede işletme etkinliği sağlanmış olur (Selimoğlu, 1999). Finansal tablolar denetimi ise finansal yılla ilişkisi nedeniyle belli aralıklarla yapılır.
- Faaliyet denetimi ile finansal tablolar denetimi arasındaki diğer fark ise; finansal tablo denetimi sonuçlarının işletme dışındaki taraflara da bilgi verilmesi söz konusu iken (örneğin; kamuoyu, hissedarlar, idari kuruluşla),

faaliyet denetimi raporu genellikle yönetime rapor edilir (Derici, 2002: 28).

- Faaliyet denetiminde inceleme konusunu yönetimin istekleri belirlerken, finansal tablo denetiminde inceleme konusu net olup finansal tablolar incelenir. Ayrıca faaliyet denetiminin yapılaş amacı yönetimin kendi isteği üzerinedir. Fakat finansal tablolar denetiminin yapılaş amacı çoğunlukla yasal zorunluluklardan kaynaklanmaktadır.
- Faaliyet denetiminin denetim zamanı geçmiş, şimdiki ve gelecek zamanı kapsarken, finansal tablolar denetimi finansal tablolar dönemini kapsar.

Yukarıda belirtildiği üzere faaliyet denetimi ile finansal tablolar denetimi arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. İç denetim ile faaliyet denetimi arasındaki ilişkiye baktığımızda bu durumun tam tersi hakimdir. İç denetim ve faaliyet denetimi arasında sıkı bir bağ vardır. İç denetimin bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olduğu bilinmektedir. Ayrıca iç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amaçlarına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak olarak tanımlanmıştır (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2015:7). Faaliyet denetiminin de bilindiği üzere işletmenin sadece muhasebe değil, üretim, insan kaynakları, bilgi işlem, sosyal ve çevresel faaliyetleri gibi birçok faaliyet ile ilgilenmesi ve bunlara ilişkin performans değerlendirmesi, gelişim için fırsatlar belirlemek ve tavsiyeler üretmek gibi amaçlara hizmet etmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda faaliyet denetiminin işletmeler için önemi fark edilmiş ve iç denetimin faaliyet denetimine verdiği önem artmıştır. Bu noktada faaliyet denetiminin iç denetimin bir uzantısı olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla iç denetim ve faaliyet denetimi karşılıklı bir etkileşim halinde olduğu söylenebilir (Özalp, 2006: 81). Bu açıklamalar neticesinde açık şekilde ifade edilebilir ki iç denetim ve faaliyet denetimi arasındaki güçlü bir ilişki mevcuttur.

1.1.9.Faaliyet Denetimi Uygulama Alanları

Faaliyet denetiminin işletmenin birçok faaliyetine uygulanabilecek geniş bir kapsamı olduğu yukarıda ifade edilmiştir. Bu bölümde aşağıda belirtilen altı ana işletme faaliyetinin denetimi açıklanmıştır. Bunlar sırasıyla:

- Yönetim-Organizasyon faaliyetleri,
- Üretim ve pazarlama faaliyetleri,
- Muhasebe- Finansman faaliyetleri,
- Sosyal ve çevresel faaliyetler,
- Dış kaynaklardan yararlanma ve lojistik faaliyetleri,
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleridir (Can & Uyar, 2010: 20).

1.1.9.1.Yönetim ve Organizasyon Faaliyetlerinin Denetimi

Yönetim ve organizasyon faaliyetlerinin denetimi, organizasyon yapısı, stratejik planlama, işletme hedeflerini belirleme ve insan kaynakları yönetimi uygulamalarından oluşmaktadır. Dursun (2007) yönetim ve organizasyon faaliyeti denetiminde göz önünde bulundurulması gerekli hususları şöyle sıralamıştır.

- İşletmenin organizasyon şeması mevcut mudur?
- İşletmede yetki ve sorumluluk yazılı şekilde açık olarak belirlenmiş midir?
- Organizasyon yapısı işletme içerisinde bilgi akışına imkan vermekte mi?
- Yöneticiler yetki ve sorumluluk almakta istekli davranıyorlar mı?
- Mali ve parasal konularda sorumlu olan kişi yazılı olarak açıkça belirlenmiş mi?
- İşletmenin kısa, açık ve ilgi çekici şekilde ifade edilmiş vizyonu, misyonu var mıdır? Varsa yazılı olarak ifade edilmiş midir?
- İşletme mevcut olan vizyon ve misyonunu devam ettiriyor mu? Gerekli görüldüğü takdirde misyon değişikliğine gidiliyor mu?
- Satışlarda sürekli olarak bir artma var mıdır?
- Mal ve hizmetlerin fiyatları; maliyet, kalite, zaman ve sunulan hizmetler bakımından rekabet anlayışına uygun şekilde belirleniyor mu?
- İşletmelerde yıllık bütçe hazırlanıyor ve gerçeği yansıtıyor mu?
- Yönetim ve çalışan arasında etkin bir iletişim var mıdır?
- İşletme politikalarını özet olarak sunan el kitapları var mıdır?

Bu hususlar denetimin kapsamı açısından genişletilebilir. Yönetim ve organizasyon faaliyeti konusunda yapılan denetim sonucunda gerekli eksiklikler işletme yönetimine raporlanarak, tavsiyeler verilir.

1.1.9.2. Üretim ve Pazarlama Faaliyetlerinin Denetimi

Günümüz işletmeleri değişen tüketici ihtiyacı karşısında uygun mal ve hizmeti sunmak durumundadırlar. İşletmeler mal ve hizmet sunarken en uygun stok ve maliyetle yüksek kalitede üretim yapmak, üretimin daha esnek ve verimli olmasını sağlamak, katma değer yaratmayan faaliyetleri kaldırmayı amaçlamaktadırlar. Bunun yanında işletme yönetimi tarafından verimlilik ve etkinliği artıracak politikalar geliştirerek sağlıklı planlar yapma isteği, üretim maliyetlerinin doğru tespit edilmesini gerektirmiştir. Maliyetlerin doğru tespit edilmediği, bilerek veya bilmeyerek finansal tablolara yanlış aktarılması durumunda işletme yöneticileri ve işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirilmesi sonucu olumsuz kararlar alınabilir (Çalış, 2013; Dursun, 2007: 52). İşletmelerin üretim faaliyetlerini iyileştirme isteği üretim maliyetlerinin doğru şekilde tespit edilmesine yönelik olarak üretim faaliyetlerinin denetlenmesini gerekli kılmıştır.

Değişen tüketici ihtiyaçları ile birlikte işletmeler artık sadece üretim anlayışıyla ürettiklerini tüketiciye benimsetme fikriyle hareket etmeleri son bulmuştur. Bunun yerine tüketici ihtiyaçlarının üretimden önce öğrenilerek bu yönde üretim gerçekleştirmek hedeflenmiştir (Tokol, 2010: 6). Ayrıca teknolojinin hızla gelişmesi ve hızlı ulaşım sayesinde zaman ve mekan kavramını ortadan kaldırmıştır. Bunun sonucunda tüketicilerin mal ve hizmetlere yurtiçi-yurtdışı fark etmeden kolayca ulaşmaları sağlanmıştır. Bu sebeplerden ötürü işletmeler arası rekabet artmış dolayısıyla işletmelerin reklam ve promosyon faaliyetlerini yürütmeleri zorunluluk haline gelmiştir (Dursun, 2007: 67). Bu bağlamda işletmeler pazarlama faaliyetleriyle tüketici ihtiyaçlarına cevap vermenin yanında, üretilen mal ve hizmeti satın almaya özendirmişlerdir.

Faaliyet denetiminde denetçilerin aşağıdaki konulara dikkat edilmeleri gerekir (Dursun, 2007: 43-87).

- İşletmelerde iyi bir stok kontrolü var mıdır?
- Optimum stok seviyeleri belirleniyor mu?

- Kayıtlı miktarlar ile fiili miktarlar arasında belirli zamanlarda bağımsız kişiler tarafından mutabakat yapılıyor mu?
- Depolara yetkisiz kişilerin giriş çıkışı önleniyor mu?
- Stokların depoya giriş çıkışı belgeye dayalı şekilde gerçekleştiriliyor mu?
- Üretim maliyetlerinin düşürülmesi adına yeni sistemler araştırılıyor mu?
- Üretimin sürekliliği için rutin bakım-onarım yapılmakta mıdır?
- İşletme de iş-başı eğitimleri, iş-başı el kitapları mevcut mudur?
- İşletmeler de uygun şekilde tanıtılmasını sağlayacak reklam ve promosyon çalışmaları yürütülüyor mu?
- İşletme rakiplerini tanımakta mıdır?
- Müşteri sorunları ve şikayetleri dikkate alınmakta mıdır?
- Gerekli pazar araştırmaları yapılmakta mıdır?

1.1.9.3.Muhasebe ve Finansman Faaliyetlerinin Denetimi

İşletmelerin başarısı, üretim-satış ve yönetim politikalarının iyi belirlenmesinin yanı sıra sağlam bir muhasebe sisteminin olmasıyla da ilişkilidir. Muhasebe sisteminin sağlamlığı işletmenin diğer sistemlerinin yetersiz olduğu noktada tek başına yeterli değildir. Fakat bu durumun aksi söz konusu olduğunda yani diğer faktörler olumlu iken iyi bir muhasebe sisteminin olmayışı da işletmeyi başarısızlığa sürükleyecektir (Özer M. , 1997: 4).

İşletmelerin muhasebe ve finansman faaliyetlerinin denetimi özünde finansal tablolar denetimidir. Bu sebeple muhasebe ve finansman faaliyetleri denetiminde finansal tablolar denetimi sırasında göz önünde bulundurulmuş hususlar dikkate alınır (Can & Uyar, 2010: 22).

Bu faaliyetlerin denetiminde denetçinin aşağıda örnek verilecek olan hususlara cevap araması denetimin sağlıklı olması açısından önemlidir (Dursun, 2007: 91-111):

- Muhasebe sistemi, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri doğru şekilde zamanında sağlıyor mu?
- Muhasebe sistemi tarafından sunulan finansal tablolar yöneticiler tarafından kolaylıkla anlaşılıyor mu?
- Belgeler yetkili personel tarafından imzalanıyor mu?

- İşletmede kıymet hareketlerini kontrol altında tutabilmek için iyi bir belge akış düzeni mevcut mudur?
- Belgeler sıra numaralı mıdır?
- Kullanılan maliyet muhasebesi sistemi, işletme faaliyetlerine uygun mudur?
- Oluşturulmuş, işlenmiş veya kaydedilmiş verilerin yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesi veya silinmesini önlemek amacıyla gerekli kontrol önlemleri alınıyor mu?
- Bağımsız kişiler tarafından işletme hesapları ile banka hesap özetleri belirli aralıklarla karşılaştırması yapılıyor mu?
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin sektör ortalamaları ile karşılaştırması yapılıyor mu?
- İşletmede sosyal güvenlik ve vergi mevzuatlarındaki değişiklikler takip ediliyor mu?
- Finansal planlama yapılıyor mu?
- Nakit akımları takip edilmekte mi?

1.1.9.4.Sosyal ve Çevresel Faaliyetlerin Denetimi

Günümüzde işletmelerin esas faaliyetleri dışında faaliyetlerde buldukları açık şekilde ifade edilebilir. İşletmelerde oluşan kurumsal yönetim anlayışı ve sosyal sorumluluk kavramına verilen önemin artışıyla beraber işletmeler artık sosyal ve kültürel faaliyetlerde bulunduğu görülmektedir. Bu sebepten ötürü işletmelerin katıldığı bu sosyal faaliyetlerin denetimi de gerekmektedir (Can & Uyar, 2010: 24).

Günümüzde çevresel faaliyetlerin denetiminin önemi her geçen gün artmaktadır. Ekonomik hayatın vazgeçilmezleri arasında sayılan bireyin ve toplumun sınırsız ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletmeler ürün ve hizmet sunumunda bulunurlar. İşletmelerin bu faaliyetleri gerçekleştirmekteki amaçları arasında karı maksimize etmek, işletme sürekliliğini sağlamak vb. sayılabilir. İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken doğada ki kaynakları tüketmektedirler. İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmeleri sonucunda doğaya zarar verecek nitelikte atıklarını bırakmaktadırlar (Alagöz & Yılmaz, 2001). Bu olumsuzluklardan dolayı çevreye olan ilgi giderek artmıştır. Çevreye devamlı

olarak verilen zarar sebebiyle birçok bitki ve hayvan türü yok olmakta aynı zamanda insan sağlığı olumsuz şekilde etkilenmektedir (Haftacı & Soylu, 2008). Bu olumsuzlukların artışıyla birlikte toplumda çevresel bilincin oluşması ve gelişmesi görülmüştür. Dolayısıyla gerek çevresel bilincin artışı, gerekse çevreyi korumaya yönelik kanuni düzenlemelerin yapılması ve müşterilerin çevreye verdikleri önemin artması ile beraber işletmeleri çevre konusuna daha özenle yaklaşmaya itmiştir (Alagöz & Yılmaz, 2001).

Yukarıda yapılan açıklamalarda bahsedildiği üzere işletmelerin ilk amaçlarından sayılan işletme karlılığı ve sürdürülebilirliğine verilen önem kadar çevre konusuna verilen önem de artmıştır. Çünkü işletmeler orta ve uzun dönemde kar elde edecekleri çevreyi bulamayacaklarını farkına vararak; üretim yöntemleri, yatırım planlarında çevre konusuna önem vermeleri gerektiği fikrinde birleşmiş ve çevreyi koruyucu çalışmalara başlamışlardır (Haftacı & Soylu, 2008).

İşletmelerin sürdürülebilir kalkınma anlayışı ve çevreyi koruma bilincinin artışıyla, kaynakların verimli kullanılması, atıkların minimize edilmesi, geri dönüşüm konusuna özen gösterilmesi, çevre dostu tasarım ve paketlenme gibi konular ön plana çıkmaya başlamıştır. İşletmelerde çevre bilincinin oluşması öncelikle tepe yönetiminin çevreye olan duyarlılığının olmasıyla işletme politikası haline gelerek, çalışanlara bu bilincin kazandırılması sağlanabilir. Çevre bilincinin çalışanlara kazandırılması için eğitimlerin verilmesi çok önemlidir (Dursun, 2007: 62). Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere işletmelerde çevreye duyarlı yönetim anlayışının olması zorunludur. Çevreye duyarlı yönetim anlayışı ekolojik çevreyi karar alma sürecinde önemli bir faktör olarak dikkate almaktadır. Dolayısıyla faaliyetleri esnasında çevreye verdiği zararı minimize etmeyi ya da ortadan kaldırmayı amaçlayan bu hususlar çerçevesinde; ürünlerin tasarım, paketlenme ve üretim süreçlerini değiştiren, çevreyi koruma bilincini işletme felsefesi haline getirmeyi çabalayan, sosyal sorumluluk adına topluma karşı sorumluluklarını yerine getiren işletmelerin benimsediği anlayış olarak ifade edilebilir (Nemli, 2001).

İşletmelerde çevre bilincinin olması yanında çevre ve muhasebe ilişkisinde muhasebecilerde üzerine düşen görevi yerine getirmelidir. Muhasebede sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm toplumun çıkarlarını göz önünde

bulundurmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerini çevreyi koruyacak şekilde önlemler alması ve faaliyette bulunması gerekmektedir. Faaliyetlerin başarılı olması için doğru bilgiye ihtiyaç vardır. Bu aşamada muhasebe biliminin doğru bilgiye ulaşılmasında rolü bulunmaktadır. İşletmelerin çevresel faktörlere verdikleri önemin artmasıyla çevresel faaliyetler sonucu gerçekleşen maliyetlerin kaydedilmesi, raporlanması ve izlenmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Bu sayede işletme yönetiminin çevreyle ilgili alacakları kararları kolaylaştıracaktır (Gönen & Güven, 2014).

Bu açıklamaların devamında işletmelerin sosyal ve çevresel faaliyetlerinin denetimi esnasında denetçinin göz önünde bulundurması gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır (Can & Uyar, 2010: 24; Dursun, 2007: 59-63).

- İşletme herhangi bir sosyal faaliyet projesine öncülük etmekte midir?
- İşletme herhangi bir sosyal faaliyet projesi ortaklığı içerisinde de bulunmakta mıdır?
- İşletme yeterli derecede sosyal faaliyetlerde bulunmakta mıdır?
- İşletmenin çevre politikası mevcut mudur?
- İşletme çevre konusunda bilince sahip midir?
- İşletme çevre için yürüttüğü faaliyetler nelerdir?
- Çevresel proje ve programlara yeterince kaynak ayrılıyor mu?
- İşletme çevre konusunda sorumlu olduğu yükümlülükleri biliyor mu?
- İşletme de zararlı atıkların kayıtları tutuluyor mu?
- Çalışanlara çevre bilinci kazandırmak adına eğitimler veriliyor mu?
- Çevresel maliyetler izleniyor mu?

Yukarıda işletmelerin sosyal ve çevresel faaliyetlerinin denetimi konusunda verilen sorular çoğaltılabilir. Bu sorular çerçevesinde denetçi sosyal ve çevresel faaliyet konusunda kafasında bir fikir ve tavsiyeler üretmesine yardımcı olacak bilgileri oluşturabilir.

1.1.9.5.Dış Kaynaklardan Yararlanma ve Lojistik Faaliyetlerin Denetimi

Yabancı literatürde “outsourcing” kavramı “outside resource using” kelimelerinin kısaltması olarak kullanılmaktadır. Dış kaynak kullanımı anlamına gelen bu kavram, işletmenin temel faaliyetleri dışındaki faaliyetlerini, alanında

uzman ve etkili bir hizmet sağlayıcıya devretmesi işlemine verilen addır (Turgut, 2012).

İşletmelerin dış kaynak kullanım isteğinde, maliyetleri düşürmek en önemli sebepleri arasında olmanın yanında, işletmenin temel yeteneklerini geliştirme, risk azaltma ve yayma, kaynakların yeniden dağıtımını sağlama, teknolojiyi takip edebilme, kaliteyi yükseltmek gibi sebeplerden kaynaklıdır (Karahana, 2009). İşletmeler dış kaynak kullanımı ile yoğun rekabet ortamında asıl faaliyetlerine odaklanarak diğer faaliyetlerini dış kaynaklardan sağlayarak zaman kaybetmeyeceklerdir (Çatı, Çömlekçi, & Zengin, 2015).

Birçok işletmenin küreselleşme ve artan rekabet sonucu öz faaliyetinde yoğunlaşma isteği, dış kaynak kullanımını zorunlu hale getirirken diğer yandan faaliyet denetiminin kapsamındaki ilgilenilen konular arasında da yerini almıştır. Bu noktada denetçi dışarıdan içeriye ve içeriden dışarıya olmak üzere iki yönlü değerlendirme yapmalıdır. İşletme içerisinde gerçekleştirilen bir faaliyetin (işin, hizmetin, faydanın) işletme dışındaki bir kurum, kuruluş veya kişiden sağlanması sonucu ile dışarıdan sağlanan faaliyetin işletmenin bizzat kendisi tarafından gerçekleştirilmesi durumlarının karşılaştırmaları yapılmalıdır. Böylece faaliyetlerin içeride veya dışarıda yapılmasının kalitesi, verimliliği, karlılığı ve etkinliği karşılaştırmalı olarak ortaya konulacaktır. İşletmeler dış kaynak kullanımını asıl faaliyetlerinde daha etkin, verimli ve karlı şekilde yürütmeleri konusunda olumlu sonuçlar elde etmek amacıyla yaparlar. Bu sayede işletmeler rekabet avantajı elde edebileceklerdir (Can & Uyar, 2010: 26).

Lojistik müşteri ihtiyaçlarını karşılanmak amacıyla her türlü ürün, hizmet, bilgi akışının başlangıcından nihai noktaya kadar olan tedarik zinciri içerisindeki hareketinin etkili ve verimli bir şekilde planlanması, uygulanması, taşınması, depolanması ve kontrol altında tutulmasıdır (Tutar, Tutar, & Yetişen, 2009). İşletmenin kendisi tarafından lojistik faaliyeti gerçekleştiriliyorsa bu faaliyetin etkinliği, verimliliği ve karlılığı araştırılmalı, ayrıca işletmenin performansı üzerine etkisi ölçülmeli ve değerlendirilmelidir. İşletme lojistik faaliyetini bu konuda öz yetkinliğe sahip işletmelere de devretmeyi tercih edebilir. Böylece işletmenin mevcut performansını olumlu yönde etkileyecek fırsatlar elde edebilir. Faaliyet denetimi sayesinde lojistik faaliyetinin de işletmenin bizzat kendisi

tarafından mı yoksa bu konuda uzman kuruluşlar tarafından mı sürdürülmesinin daha faydalı olacağı tespit edilebilir ve raporlanabilir (Can & Uyar, 2010: 26).

1.1.9.6.Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Denetimi

Küreselleşme ile birlikte işletmeler arası rekabetin artmasının getirisi olarak işletmeler daha kaliteli mal ve hizmet, daha düşük maliyetle üretim ve yeni mal ve hizmet arayışlarına girmişlerdir. Bu yenilik arayışında işletmeler ya yenilikleri takip etme sonucu kendilerine uygun hale getirerek kullanmış ya da doğrudan kendileri yenilikleri geliştirmişlerdir. Bu sayede işletmelerin hem rekabet gücü artmış hem de devamlılıkları sağlanmıştır. İşletmelerin bu yenilik arayışındaki en büyük katkıyı araştırma- geliştirme faaliyetleri gerçekleştirmektedir (Bakan, Doğan, & Kılı, 2013; Zerenler, Türker, & Şahin, 2007).

Açıklamalar neticesinde günümüz rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalmaları adına Araştırma-Geliştirme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütmeleri zorunluluk haline geldiği görülmektedir. Bu noktada araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetimini faaliyet denetimi üstlenmiştir. Araştırma geliştirme faaliyetlerinin sonuçlarının önceden kestirilememesi bu denetimin yapılmasını güçleştiren en önemli husustur. Bu faaliyetlerin genel bir standartta olmamasının yanında uzun süren çalışmaların neticesinde bir sonuca varılamaması ya da başarısızlıkla sonuçlandığı da görülebilir. Bunun yanında araştırma-geliştirme faaliyetleri denetimi için özel bilgi ve ileri düzeyde uzmanlık gerekmektedir. Ayrıca araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yürüten personelin belli bir mesai saatinin olmaması bu alanda performans ölçmeyi ve değerlendirmeyi güçleştiren bir diğer konudur. Tüm bu açıklamalara ek olarak araştırma ve geliştirmeye aktarılan kaynak ile çıktı arasında neden-sonuç ilişkisi aramanın yanıltıcı olacağı söylenebilir. Bunun sebebi de bazen büyük kaynakların aktarıldığı projelerden beklenen sonuca ulaşamazken; kısıtlı kaynaklarla beklentinin üzerinde verim alındığı da olabilir (Can & Uyar, 2010: 26-27). Araştırma-geliştirme faaliyetlerinin işletmeye sağlayacağı olumlu etkiler göz ardı edilmeyerek bu faaliyetlerin performansı ve verimliliğini ölçmek ve değerlendirmek adına incelemelerin elden bırakılmaması işletme için yararlı olacaktır.

1.1.10.Faaliyet Denetim Süreci

Hangi denetim türü olursa olsun bir plan, program içerisinde yapılması denetimin sağlıklı olması açısından önemlidir. Faaliyet denetimi içinde aynı koşul geçerlidir (Demirbaş, 2001: 108).

Faaliyet denetimi sürecinin yanında denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında denetim kadrosunu oluştururken işletme faaliyetleri konusunda birikim sahibi olan kişilerin desteğinin olması denetimin sağlıklı olması açısından önemlidir. Bu duruma denetime mühendis, satış elemanı, üretimden teknisyenler vb. kişilerin katılımı örnek verilebilir (Özalp, 2006: 45).

Faaliyet denetimi sürecine bakıldığında sektörden sektöre, işletmeden işletme değişiklik gösterdiği görülmektedir. Fakat gerçekleştirme süreçlerinin genel hatları birbiriyle benzerdir (Uzay, 2007: 11). Literatürde faaliyet denetim sürecinin planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamalarından oluştuğu görülmektedir. Bu aşamalar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

1.1.10.1.Planlama

Faaliyet denetiminin planlaması iki yönden önemli bir yere sahiptir. İlk olarak faaliyet denetiminde planlama yapmak denetimin maliyeti açısından önemlidir. Planlama ile birlikte etkin maliyet kullanımı sağlanarak denetçilerin denetimlerinin tutumlu, verimli, etkin olması sağlanmış olur. Denetim planının yapılmasının diğer nedeni ise denetçilere ileriye dönük fikir edinmelerinde yardımcı olur. Bu sayede önemli olmayan konuların incelenmesi yapılmayarak maliyet azaltma sağlanmış olur (Demirbaş, 2001: 109).

Planlama aşamasına geçmeden önce öncelikle denetim konusunun seçimi yapılır. Faaliyet denetiminde denetim konusu seçimi önemlidir. Bu durumun en önemli sebebi de iç denetimin bir uzantısı olan faaliyet denetim kapsamı geniş olup kaynakların sınırlı olmasıdır. Yukarıda da bahsedildiği üzere denetim kaynaklarının en ekonomik ve verimli kullanılması suretiyle mümkün olan en iyi sonuca ulaşılması için konu seçimi önemlilik arz ettiğini yinelemekte fayda vardır. Konu seçiminde dikkate alınacak hususlar aşağıda sıralanmıştır.

- Denetimin olası etkisi ve değer katma potansiyeli,
- Finansal büyüklüğü veya ekonomik, sosyal, çevresel vb. konular itibarıyla önemliliği,

- Performans riskleri,
- Daha önce denetim yapılmamış olması,
- Medya da yoğun olarak yer alan konular,
- Denetlenecek alanlarla alakalı olarak güvenilir bilginin varlığı ve bunların denetlenebilir nitelikte olması; aynı zamanda denetim ekibinin denetimi gerçekleştirebilecek kapasite ve kaynaklara sahip olması.

Özetle denilebilir ki faaliyetlere ya da iyi yönetime ilişkin risklerin yüksek olduğu ve işletmeye değer katacak olan alanlara öncelik verilmesi konu seçiminde dikkate alınacak hususların başında gelmektedir.

Konu seçiminden sonra planlama kısmına geçilir. Denetimin uygulama aşamasına geçmeden önce denetimin amacı, kapsamı, kriterleri ve uygulama sürecini belirlemek adına planlama aşaması önemlidir. Planlama aşaması *ön çalışma* olarak da nitelendirilmektedir.

Denetim planının iyi bir biçimde hazırlanması, denetimin sağlıklı bir şekilde yürütülerek sonuçlandırılmasına ve sonrasında güvenilir raporların hazırlanmasına imkan sağlayacaktır (Köse, 2014: 443-448).

1.1.10.2.Uygulama

Planlama aşaması denetim için bir ön çalışma kısmı olup devamında bu plan doğrultusunda denetimin uygulanma kısmına geçilmektedir. Uygulama aşaması literatürde alan çalışması veya tam çalışma olarak da adlandırılmaktadır (Uzoğlu, 2011: 95).

Uygulama aşaması; makul ölçüde, uygun, güvenilir kanıtların nitel ve nicel analiz yöntemlerin kullanılmasıyla birlikte ulaşılması, dosyalanması ve devamında denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerin oluşturulması olarak özetlenebilir (T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2008: 12). Köse (2014), faaliyet denetim uygulama aşamasını beş alt başlıkta sınıflandırmıştır. Bu aşamalar sırasıyla:

- Denetim kanıtları,
- Kanıtların toplanması ve kanıt toplama teknikleri,
- Kanıtların doküman haline getirilmesi ve çalışma kağıtları,
- Kanıtların analizi,

- Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleridir. Bu alt başlıklara kısaca değinilerek aşağıda açıklanmıştır.

Uygulama aşamasında öncelikle *denetim kanıtlarına* ulaşılmaya çalışılır. Denetim kanıtı ise denetçinin denetim sonunda bulgular elde etmesi için tüm bilgi ve belgelere verilen addır. Kanıtlar fiziki, sözel, belgeye dayalı ve analitik kanıtlar olmak üzere dörde ayrılır.

Fiziki kanıtlar, denetim süresince insanların, olayların, varlıkların ya da süreçlerin gözlemlenmesi ile elde edilir. Fiziki kanıtlara envanter tespiti, proje alanlarına yapılan ziyaretler, malzeme kontrolleri vb. örnekler verilebilir (Kubalı, 1999).

Sözel kanıtlar ise görüşme ya da mülakat aracılığıyla edinilen kanıtlara verilen addır. Sadece bu kanıtların kullanılması riskli olup diğer kanıtlarla desteklenmesi kanıtın doğruluk niteliğini artırır. Bir diğer kanıt türü olan belgeye dayalı kanıtlar en güvenilir kanıt olup, sözleşmeler, muhasebe kayıtları, faturalar, bütçeler, iş tanımları gibi belgelerden oluşmaktadır (Kubalı, 1999).

Analitik kanıtlar denetim esnasında toplanan kanıtların analizlerinin yapılması sonucu ulaşılan kanıtlardır. Trend ve rasyo analizler, karşılaştırmalar, hesaplamalar bu kanıt türüne örnek verilebilir.

Denetim kanıtlarının özelliklerine bakıldığında; denetim kanıtları amacına hizmet edecek ve bulguları destekleyecek şekilde mantıklı aynı zamanda hiçbir kuşku bulundurmeyecek ölçüde güvenilir olmalıdır. Bunların yanında denetim kanıtları güncel ve kullanıcıları tatmin edecek ölçüde yeterli olmalıdır.

Denetim kanıtlarından bahsedildikten sonra uygulama aşamasının ikinci kısmı ve kanıtların ulaşımasında yol gösterici olan *kanıtların toplanması ve kanıtları toplama teknikleri* kısmına geçilir. Denetimde yaygın olarak kullanılan kanıt toplama teknikleri aşağıda belirtildiği gibi;

Mülakat: Denetlenen işletmedeki personel, uzman kişi ve üçüncü kişilerle yapılan mülakat sözlü kanıt özelliğini taşır. Bunun yanında faaliyet denetiminde veri toplamak amacıyla yaygın kullanılan tekniktir.

Odak Gruplar: Spesifik bir konuyu ele alarak ve bu konuları tartışmak amacıyla benzer bilgi ve tecrübe sahibi kişilerin olduğu gruptur.

Belge İncelenmesi: Her türlü belgenin içeriğinin ve kayıtlarının uygun olup olmadığının incelenmesine verilen addır (Usul, 2013: 137).

Gözlem: Olayları anlamak adına yapılan bir teknik olmasının yanında denetçinin ilk elden faaliyetler hakkında fikir edinmelerini sağlar.

Anket: Faaliyet denetiminde yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biridir. Bunun sebebi de bu yöntem ile daha fazla kitleye ulaşılarak hem nicel hem de nitel bilgiler elde edilebilmektir.

Kıyaslama: Benzer sektörlerde faaliyet gösteren istikrarlı bir firma ile karşılaştırma yapılmasıdır.

Örnek Olay İncelemeleri: Bir faaliyetin tamamını anlamak adına bu faaliyeti temsil edecek şekilde seçimi ve incelenmesine verilen addır. Bu sayede ek araştırmalar sırasında daha spesifik bilgi edinmek için başvurulan yöntemdir.

Tüm bu çalışmalar neticesinde uygulama aşamasının üçüncü kısmı olan *kanıtların dokümantasyonu ve çalışma kağıtları* kısmına geçilir. Bulguların ve sonuçların desteklenmesi ve denetim standartlarına uygun şekilde yürütüldüğünü kanıtlamak amacıyla denetim kanıtları doküman haline getirilmelidir. Bu dokümantasyon işlemi çalışma kağıtları ile gerçekleştirilmektedir. Çalışma kağıtları uygulama aşaması ile raporlama aşaması arasında bağ kurduğundan, raporda yer alan verileri desteklemek amacıyla tüm kanıtlar çalışma kağıdında yer almalıdır. Çalışma kağıtlarında her türlü bilgi ve belge yer almaktadır. Bunun yanında bu çalışma kağıtları denetim bulgularını, ulaşılan sonuçları ve geliştirilen tavsiyeleri destekler niteliktedir.

Denetçi denetim kanıtlarını elde ettikten sonra bu *kanıtların analizi* aşamasına geçmektedir. Analizdeki amaç denetim kriterlerine yanıt bulmak ve bilgi yığınına anlaşılır ve kavranabilir hale getirmektir. Nicel ve nitel verilerin analizinde çok sayıda teknik bulunup denetçi en uygun tekniği seçmelidir.

Tüm bu kanıt toplama ve analizlerin yapılmasından sonra *denetçi bulgu ve sonuçlara ulaşır ve tavsiyeler geliştirir* (Demirbaş, 2001:133). Denetim bulguları, denetim süresince toplanan kanıtların denetçi tarafından analizi ve yorumlanması sonucu tespit edilen olgular olarak ifade edilebilir. Denetim sonuçları ise denetim bulguları ile ilişkili olacak şekilde denetlenen işletme veya faaliyetteki eksikliklerin doğurduğu veya doğuracağı etkilerdir. Denetim sonuçları denetçinin

kanaati olmasına karşın kanıta dayalı, mantıklı ve tutarlı olmalıdır. Denetim tavsiyelerine gelindiğinde ise işletme faaliyetlerini iyileştirmek adına yapıcı ve düzeltici önlemlerden oluşmaktadır. Uygulama aşamasından sonra tüm bu bulgu, sonuç ve tavsiyelerin raporlama kısmına geçilir.

1.1.10.3.Raporlama

Raporlama faaliyet denetiminin üçüncü aşaması olup, denetimin başlangıcından itibaren yapılan tüm çalışmalar kaliteli bir raporun üretilmesine yöneliktir. Bu sebeple denetim süreci kaliteli bir raporun üretilmesine odaklanacak şekilde planlanmalı ve uygulanmalıdır (Köse, 2014:458).

Faaliyet denetiminde kaynakların elde edilmesi ve kullanılması üzerine verimlilik ve tutumluluk ölçütlerine yönelik bulgular ve hedeflere ulaşmadaki etkinlik denetçiler tarafından raporlanır. Raporda, denetimin amacı, denetim soruları ve bu sorulara cevaplar, konu, kriterler, metodoloji, veri kaynakları, kullanılan verilere ilişkin sınırlamalar ve denetim bulguları hakkında bilgiler yer almalıdır. Rapor konunun el verdiği oranda net ve ikna edici olmalı ve belirsiz ifadelerden kaçınılmalıdır. Rapor bir bütün olarak yapıcı olmalı, işletmeyi iyileştirici yönde olmalı ve daha iyi bilgi için katkı sağlamalıdır. Denetim raporunda, işletmeleri doğru faaliyetlerde bulunmaya teşvik etmek ve faaliyetlerini iyileştirmek adına tavsiyeler yer almalıdır (INTOSAI, 2013: 16).

Denetim raporunda yukarıda da bahsedildiği üzere işletmeyi iyileştirici yönde tavsiyeler verilmektedir. Denetim raporu ile birlikte denetçi yaptığı çalışma sonucunda gördüğü problemleri kısımlara ve sorunlara yönelik önerilerini yönetime ya da ilgili kullanıcılara iletir (Selimoğlu, 1999). Tüm bu tavsiyeler olması gereken ile gerçekleştirilenin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkar ve aradaki farklılıkları düzeltmek adına verilir. Tavsiyeler spesifik olmanın yanında, nedenleriyle birlikte ne yapılması gerektiği, etkileri ile bağlantı kuracak şekilde niçin yapılması gerektiği ve de hangi birime uygulanacağı belirtilmelidir. Bu şekilde tavsiyelerin verilmesi, tavsiyelerin takibi; uygulanıp uygulanmadığına yönelik inceleme denetçilere kolaylık sağlayacaktır (Köse, 2014: 459). Tavsiyelerin işletmelere bir katma değer sağlaması gereklidir. Bunun yanında tavsiyenin taşınması gereken diğer özellikler şöyle ifade edilebilir. Tavsiyeler mantıklı bir şekilde sunularak, işletme sorunları ve zayıflıklarına hitap etmelidir.

Denetimin amacı, bulguları ve sonuçları ile ilişkili olmalıdır (INTOSAI, 2013: 16-17).

Son olarak raporlama hakkından şunlar denilebilir. Diğer denetim uygulamalarında olduğu gibi faaliyet denetim uygulamasının da en önemli çıktı denetim raporudur (Demirbaş, 2001: 134). Faaliyet denetim raporu ile yönetimin çalışmalarına katkıda bulunmak ve gelişimini sağlamak amaçlandığından verilen mesajlar net bir şekilde ifade edilmeli ve amacına ulaşması için aşağıdaki unsurlara özen gösterilmelidir.

- Gerçekleştirmeyi hedeflediği değişimi anlaşılır, açık ve kesin bir ifade ile karşılıklı tarafa iletmesi,
- İkna edici olması ve tavsiyelerin net bir şekilde ortaya konulması,
- Sadece olumsuz durumlar değil olumlu yöndeki çabalarında sunulması,
- Sadece anlamlı ve önemli konulara yer verilmesi,
- Mümkün olduğunca yapıcı olması önemlidir (Köse, 2014: 459).

1.1.10.4. İzleme

Faaliyet denetim süreçlerinin sonucusu olan izleme, denetim raporunun hazırlanmasından makul bir süre sonra gerçekleştirilmesi gerekir. İzlemenin amacı, denetim raporunun gerçek hayattaki etkilerini değerlendirmenin yanında, işletme tarafından raporda yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmesini güvence altına almaktır. Raporda yer alan tavsiye ve bulguların yerine getirilmemesi halinde üst yönetim bilgilendirilmeli hatta gerekirse önemli hususlarda denetimin tekrarlanmasına gidilmelidir (Köse, 2014: 460).

İzleme aşaması denetim etkisini güçlendirmek için yapılır. Bunun yanında gelecekte yapılacak olan denetim faaliyetlerini iyileştirmeye yönelik zemin oluşturur (INTOSAI, 2013).

İzleme, denetlenen işletmenin rapor sonrası değerlendirilmesine imkan vermenin yanında iç denetçinin kendi performansını değerlendirmesi yönünde de fayda sağlamaktadır. Bu sayede gelecekteki denetim planı hazırlanırken denetçiler hem denetimin ve raporun kalitesi hakkında bilgi edinecekler hem de bir sonraki denetim için kendilerine pay çıkarabileceklerdir (Köse, 2014: 461). Bu açıklamalardan sonra açık şekilde ifade edilebilir ki izlemenin işletmeye sağladığı yararlar yanında denetçinin veya denetim firmasının gelecekte yapacağı

denetimler için kendini değerlendirme ve bu yönde eksiklerini tamamlama fırsatı da vermektedir.

İzlemenin kapsamına bakıldığında ise öncelik önemli konulara yer verilmesi gerektiği yönündedir. Ayrıca izleme zamanı da belirlenirken işletmenin verilen tavsiyeleri yerine getirmesi açısından makul bir süre verilmeli ve bu süre sonunda izleme gerçekleştirilmelidir. İzleme sonucunda rapor hazırlanması işletme bir takım faydalar sağlamaktadır. İzleme sonucunda hazırlanan rapor, denetim sonucunda beklenen fayda ile gerçekleşen faydanın karşılaştırılmasına imkan verir. Bunun yanında tavsiyelerin uygulanma derecesi, denetlenen işletmenin tavsiyeleri uygulamadaki zayıf kaldığı noktalar ve nedenleri, alınan önlemlerin yetersiz kaldığı noktalarda ilave tavsiyelerin oluşturması açısından önemlidir.(Köse, 2014: 461).

İKİNCİ BÖLÜM

2.1.İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1.1.Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Kavramı

Kontrol kavramı Latince “contrarotula”, İngilizce’de ise denetim ile ilgili olan “control” sözcüğünden gelmekte olup Türk Dil Kurumu tarafından “ *Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma*” olarak ifade edilmiştir (Türk Dil Kurumu). Bilindiği üzere kontrol, işletme yönetiminin beş fonksiyonundan sonuncusu olma özelliğiyle birlikte faaliyetlerin planlanan ölçüde yerine getirilip getirmediğini saptamak, varsa sapmaların sebepleri tespit edilerek bunların giderilmesine yönelik olarak önlemlerin alınması adına faaliyetlerin izlendiği süreç olarak tanımlanmaktadır (Özten & Karğın, 2012). Uçma (2015) kontrol kavramını, işletmede öngörülen hedeflere, planlara, politikalara ve standartlara ulaşılmasını güvence altına almaya yönelik olarak yapılan eylemlerin tamamı olarak açıklamıştır.

Kontrol fonksiyonu işletmenin tedarik, üretim, pazarlama, personel, muhasebe ve finansman, halkla ilişkiler gibi tüm fonksiyonlarını kapsayarak tüm faaliyetleri içine almaktadır. Çünkü tedarikten halkla ilişkilere kadar olan süreçte işletmenin faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, koordine edilerek yürütülmesi ve sonunda da kontrol edilmesi gerekmektedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

Kontroller işletme yönetiminin hedeflerine ulaşması esnasında güvence sağlamak adına oluşturulan kurallar, yöntemler ve yapılardan meydana gelmektedir. İşletme amaç ve hedeflerine ulaşmada belirsizlik ve risklerin yönetilmesi için alınan önlemlerin tamamı kontrol içerisinde yer almaktadır (Candan, 2006: 2). Özetle denilebilir ki kontrol, işletmenin tüm faaliyetlerinin içerisinde yer alıp planlanan hedefler ile gerçekleşen hedefler arasında karşılaştırma yaparak varsa aksaklıkların düzeltilmesi yönünde tedbirlerin alındığı sürece verilen addır. Yönetimin fonksiyonu olan kontrol yapısı, özünde iç kontrol sistemini meydana getirmektedir (Yetiş, 2017: 5).

İç kontrol sistemine bakıldığında ise; yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının işletmelerin finansal raporlarının, doğruluğu ve dürüstlüğü üzerine gözlerin çevrilmesine neden olmuştur. Kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde işletmelerin iç kontrol sistemlerini oluşturması ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamasıyla hem faaliyetlerin daha etkin ve verimli olması hem de finansal raporların güvenliğinin artırılması amaçlanmaktadır (Fındık, 2016).

İç kontrol sistemi önceleri muhasebe hile ve hatalarını ortaya çıkarmak ve dolayısıyla varlıkların kötüye kullanımını önlemek amacıyla kurulan bir sistem olarak düşünülürdü. Bu düşünce zamanla değişmiş ve iç kontrol sistemi işletmenin en önemli fonksiyonu olan kontrolün uygulanması olarak kabul edilmiştir. Bunun yanında işlerin yürütülmesi aşamasında zaman, verimlilik, düzenlilik faktörleri de eklenmiştir.

İç kontrol sisteminin çeşitli otoriteler tarafından yapılan birçok tanımı bulunmakla birlikte en son gelinen noktada COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) Sponsor Organizasyonlar Komitesi tarafından yapılan tanım, tüm dünyada bulunan düzenleyici otoriteler ve denetçi kuruluşlar tarafından kabul görmüştür. COSO iç kontrol sistemini; en geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sınıflandırılabilir üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence sağlamak üzere tesis edilen bir süreç olarak ifade etmiştir (COSO, 2011).

İç kontrol sistemine ilişkin yapılan diğer tanımlara bakıldığında Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (International Federation of Accountant-IFAC) tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol sistemi (Aktürk & Kılıç, 2015):

- İşletme varlıklarının korunması,
- Hata ve yolsuzluk konularında tedbirler alınması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması ve amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin etkin ve düzenli bir şekilde

yürütülmesini sağlamada yardımcı olan politika ve prosedürler şeklinde ifade edilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) tarafından ise iç kontrol sistemi, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürler olarak tanımlanmıştır (Aksoy, 2010: 290).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere iç kontrol sistemi, sadece geleneksel anlamda finansal raporların güvenilirliğini artırmanın yanında işletmenin bütününe kapsayan tüm faaliyetleri içine alan bir sistem olduğu açık şekilde ifade edilebilir. Tüm bu açıklamalar sonrasında iç kontrol sisteminin taşıdığı özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (COSO, 2011):

- İç kontrol bir süreçtir.
- İç kontrol sistemi faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olup, işletmeden ayrı bir sistem olmaktan ziyade yönetimin işlemlerini düzenleme ve yönlendirmede kullanması gereken elemanlardan biridir.
- İç kontrol sisteminin hayata geçirilmesi aşamasında işletmenin en üst kademesinden en alt kademesine kadar tüm kişiler etkilidir.
- İç kontrol sistemi mutlak güvence vaat etmemektedir; makul güvence sağlamaktadır.
- İç kontrol sistemi her işletme yapısına göre değişkenlik göstermektedir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmeye; finansal olayların doğru şekilde muhasebeleştirilmesi, işletmenin her türlü zarara karşı korunması, işletme içindeki bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması, etkin bir personel yönetimi, işletme içi ve işletme dışındaki her türlü düzenlemelere uyum sağlanması ve yönetimin bilgi ihtiyacının sağlıklı bir şekilde sağlanması gibi kazanımlar sağlamaktadır (Ömürbek & Altay, 2011).

İç kontrol sisteminin ne olup olmadığı konusunda netlik kazandırmak için iç kontrol sisteminin ne olmadığı konusu maddeler halinde aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012)

- İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti değildir.
- İç kontrol, ön mali kontrol değildir.

- İç kontrol, yazılı prosedürler ile başlamaz. İç kontrol, güçlü bir iç kontrol ortamıyla başlar.
- İç kontrol, kurumların mali hizmetlerini yürüten birimler tarafından yapılması gereken bir iş olmamakla beraber, iç denetçiler tarafından yapılması gereken bir iş de değildir. İç kontrol sisteminin sahibi yönetimdir. Mali hizmetleri yürüten birimler ve iç denetçiler, yönetime bu alanda destek sağlar.
- İç kontrol sistemi sadece finansal konuları kapsamaz. Aynı zamanda finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetleri kapsamaktadır.
- İç kontrol bürokrasiye neden olarak çalışanları oyalayan bir sistem değildir. İç kontrol, süreçlere ilave yapılan işler olarak düşünülmelidir. Süreçlerin bir parçası olarak tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.
- Küçük veya büyük birim ve faaliyetlerde ayrımı yapmaksızın iç kontrol sistemi kurulabilir. Sadece küçük birim ve faaliyetler için maliyeti, yararını aşmayan farklı kontroller düşünülerek çalışmalar yürütülmelidir.
- İç kontrol sistemi etkin olmasına karşın kaynakların etkin kullanıldığına, yolsuzluk olmayacağına ve finansal tabloların doğruluğunda mutlak güvence sağladığı sonucunu çıkarmak doğru olmaz. Çünkü iç kontrol kesin güvence vermez. Hedeflerin ne derece başarılacağına ilişkin makul güvence sağlamaktadır.

2.1.2.Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Türleri

Bir işletmenin hedeflerine sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak önlem ve yordamlar dizisine kontrol denilmektedir (Elitaş, 2003). Kontrol kavramının tanımından da görüldüğü üzere işletmede ölçülebilen ve düzeltilme imkanı olan her faaliyet her üretim faktörü kontrolün konusu olmuştur. Bu sebeple kontroller çok çeşitli olmakla birlikte üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar (İbiş & Çatıkkaş, 2012):

- İşletme fonksiyonu olarak nitelendirilen faaliyetlerin (pazarlama, üretim, muhasebe ve finansman vb.) kontrolü,
- İşletme yönetiminin kontrolü,
- İşletme faaliyet birimlerinin (şube, departman vb.) kontrolü olarak sıralanmıştır.

Yukarıda sıralanan kontrollerin yanı sıra literatürde yapılaş amacına ve aşamasına göre kontrol türleri beş gruba ayrılmaktadır. Bunlar önleyici, tespit edici, yönlendirici, düzeltici ve boşluk doldurucu kontrollerdir. Bu kontrol türleri aşağıda sırasıyla kısaca açıklanmıştır.

Önleyici (preventive) Kontroller: Sistemin çalışmasını güvence altına alan bir kontrol türüdür. İstenmeyen bir durumun yaşanmaması için yapılan kontrolleri içerir. Görevlerin ayrılığı, yetkin personel istihdamı, etik kodlar ve iyi bir kontrol çevresi oluşturmak önleyici kontroller için örnek gösterilebilir (Kaya, 2009).

Tespit Edici/Ortaya Çıkarıcı(Detective) Kontroller: Tespit edici kontroller diğer adıyla saptayıcı kontroller ise işletme varlıklarının korunmasına yöneliktir (Usul, Titiz, & Ateş, 2011). Bu kontrol türü ile her bir çalışanın ne miktarda işletme varlığını zimmetinde tuttuğunu işletmeye ne kadar borçlu veya işletmeden ne kadar alacağı olduğunu tespit etmek ve bir hata ve hile söz konusu olduğunda kim tarafından nerede yapıldığını bulmaya yönelik kontrollerdir (Kaval, 2005: 129). Özetle tespit edici kontroller bir problem çıktığında kaynağını bulmaya yöneliktir.

Yönlendirici(Directive) Kontroller: Amaçların gerçekleşmesine yönelik olarak açık bir yön gösterici yani rehberlik sağlayan kontrollerdir. Personeli motive ederek bir amaca yönlendirme maksatlı pozitif uygulamalardır. Örneğin; belirli hedefleri tutturan çalışanların ödüllendirilmesi, işletme çapında bütçe uygulaması gibi (Kaya, 2009; Kaval, 2005: 130).

Düzeltilici(Corrective) Kontroller: Belirlenen problemlerin zamanında ve doğru şekilde çözümüne yönelik kontrollerdir. Yönetim eylemleri, gözlem ve düzeltme, düzeltici kontrollere örnek verilebilir. Yangın söndürücüler, acil müdahale cihazları da bu kontrol türü arasındadır (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

Boşluk Doldurucu/Telafi Edici (Compensating) Kontroller: Boşluk doldurucu kontroller genellikle işlem sonrası gerçekleştirilir. Tespit edici kontrollere nazaran daha kısa süreli ve dar kapsamlıdır. Bu kontrol türüne, aksayan veya stratejik konularda doğrudan yöneticilerin müdahalesi veya ek örgüt birimlerinin kurulmasıyla önlemlerin alındığı durumları kapsamaktadır (Kaya, 2009; Kaval, 2005: 130).

Görüldüğü üzere kontrollerin bazıları gerçekleşmeden önce istenmeyen sonuçları önlemek amacıyla oluşturulmuşken, bazıları ise gerçekleştiğinde istenmeyen sonuçları tanımlamak için oluşturulmuştur. Bunun yanında bazı kontrol türleri ise sonuçları tersine çevirmek ya da tekrar oluşmasını önlemek amacıyla tasarlanmıştır (Özen, 2010: 11-12).

Yukarıda açıklanmış olan kontroller aracılığıyla çalışanların neyi, nasıl yapacağını ve sorumluluklarını bilirler. Çalışanlar tarafından olumsuz bir davranışın sergilenmesi halinde bu kontrollerle olumsuz davranışın sonuçları kimin yaptığı ve ne ölçüde zarar verdiği kolayca anlaşılır veya tespit edilir hale gelir (Kaval, 2005: 130).

Çalışmanın iç kontrol sisteminin tanımı kısmında da bahsedildiği üzere iç kontrol sistemi sadece muhasebe ile ilgili finansal nitelikteki verilerin doğruluğunu incelenmesi değil bunun yanında işletmenin amaçları ile ilgili tüm faaliyetleri de çeşitli durumlarda kapsamaktadır. Bu sebeple iç kontrol sistemi yönetsel ve muhasebe kontrolü olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Muhasebe Kontrolü: muhasebe kontrolü yönetsel kontrole kıyasla işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, finansal tabloları zamanında ve doğru şekilde düzenlenmesi için alınan önlemler veya kurulan sistemler ile yerine getirilir (Kaval, 2005:124).

Muhasebe kontrolleri yapılırken aşağıdaki unsurların yerine getirilmesi sağlanacak şekilde tasarlanmalıdır.

- İşlemler, işletme yönetiminin genel ve özel yetkileri doğrultusunda yürütülmelidir.
- İşlemler muhasebe kayıtlarına yansıtılırken aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.
 - Finansal tabloların hazırlanmasında göz önünde bulundurulacak Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri ya da diğer düzenlemeler dikkate alınarak hazırlanmalıdır.
 - Varlıklar için hesap verme yükümlülüğü sağlanacak şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıkları kullanma hakkı sadece yönetimin verdiği yetkiye dayalı bir izin ile gerçekleştirilmelidir.

- Uygun aralıklarla varlıkların fiili durumu ile kaydı durumu karşılaştırılarak eğer bir fark söz konusu ise gerekli işlemler yapılmalıdır (Köroğlu & Uçma, 2006).

Muhasebe kontrolleri doğrudan finansal tablolara etki ettiğinden denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesinde de inceleme kapsamına girmektedir. Muhasebe kontrolü üç elementten oluşmakta olup aşağıda sırasıyla açıklanmıştır (Güredin, 2000: 169-171).

Varlıkların Korunması: varlıkların korunması geniş anlam ve dar anlam olarak ele alınması bu konunun daha anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Geniş anlamda varlıkların korunmasına bakıldığında kaynakların istenmeyen her türlü olaya karşı korumak maksatlı olarak yönetimin almış olduğu önlemler olarak ifade edilebilir. Doğal afetler ve işletmede alınmış olan her türlü kötü karar gibi olumsuz durumlara karşı alınmış tüm önlemleri içermektedir. Fakat görüldüğü üzere varlıkların korunması geniş anlamda ele alındığında muhasebe dışındaki kontrolleri de içerisinde barındırdığından muhasebe kontrolü çerçevesi dışına çıkıp yönetsel kontrollere kaydığı açık şekilde ifade edilebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra varlıklarının korunması dar anlamda ele alındığında denetim faaliyeti açısından daha anlamlı bir ifade olacaktır. Dar anlamda varlıkların korunması dendiğinde, kıymet hareketlerinin muhasebe kaydının yapılması ve ilgili varlıkların saklanması sırasında hata veya hileden kaynaklı kayıpların önlenmesine yönelik koruma olarak anlaşılmalıdır. Bu duruma; istemeyerek fatura üzerinde aritmetik işlem hatası yapılması veya kasıtlı şekilde kendine bırakılmış bir paranın zimmete geçirilmesi örnek verilebilir.

Tüm bu açıklamalar neticesinde varlıkların korunması sadece aktif hesap kalemlerinin korunması olarak anlaşılması yanlış olacaktır. Aynı zamanda çalışanlar ve bilgi de korunması gereken varlıklar arasında yer almaktadır. Yüksek çalışan devir hızı işletme kaynaklarının kaybına sebep olacaktır. Kaybedilen tecrübeli ve eğitilmiş çalışanların yerine gelen yeni çalışanın işletmeye uyumu ve eğitimi, işletmeye varlık ve zaman kaybı olarak yansımaktadır. Bilgi, bilgi yönetimi ve bilgi teknolojisi de korunması gereken işletme varlıkları arasındadır (Okay, 2006).

Finansal kayıtların Güvenirliliği: muhasebe kontrolü açısından finansal bilgilerin güvenirliliği işletme içine ve işletme dışına hazırlanan raporların güvenirliliği ile alakalıdır. Yönetime sunulan işletme içi raporlar işletme dışına sunulan raporlara kıyasla daha ayrıntılıdır. Bağımsız denetimin amacı işletme tarafından sunulan raporların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş bildirmektir. Bu nedenle finansal kayıtların güvenirliliği denilince üçüncü kişilere sunulan finansal raporların güvenirliliği anlaşılmaktadır. Denetim açısından da asıl önemli olan işletme dışına sunulan raporların güvenirliliğidir.

Kıymet hareketleri: kıymet hareketleri işletme içi ve işletme dışındaki taraflar arasında meydana gelen varlık ve hizmet değişimleri ve bu tür varlıkların ve hizmetlerin işletme içindeki tüketimlerini ifade etmektedir. İşletmedeki faaliyetlerin temelini oluşturan kıymet hareketleri ile ilgili muhasebe işlemleri muhasebe kontrolünün en önemli konusudur. İşletmedeki kıymet hareketlerinin yetkisi işletme sahipleri ve ortaklarına aittir. Bu yetki sahipleri ve ortaklar tarafından yöneticilere, müdürlere, memurlara ve gerekli görülen personele şeklinde aşağı doğru dağıtılır.

Yönetmelik kontrolleri bakıldığında, yönetimin belirlemiş olduğu politikalara çalışanlar tarafından uyulmasını özendirmek ve faaliyetlerin verimliliğini artırmayı hedef alan ve finansal olay ve muhasebe kayıtları ile doğrudan ilişkisi olmayan iç kontroller yönetmelik kontrol olarak adlandırılmaktadır. İstatistiksel analizler, zaman ve hareket etütleri, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetmelik kontrollerine örnek olarak gösterilebilir. İşletmelerin temel amacı olan karı en yüksek seviyeye çıkarma ve sürdürülebilirliği sağlama isteği etkin bir iç kontrol sistemi kurulup işletilmesini gerekli hale getirmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminden işletme yönetiminin beklentileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Güvenilir bilgi sağlanması,
- İşletme varlık ve kayıtlarının korunması,
- Verimliliğin artırılması ve
- Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme.

Faaliyetlerin işletme yönetiminin belirlemiş olduğu politikalar doğrultusunda yürümesi ile etkinlik sağlanır. İşletme ne kadar az kaynakla fazla

çıktı elde ederse; tedarik sürecinde ne denli ucuz alım yapılırsa; işçilik ne denli etkin kullanılırsa verimlilikte o derece artacaktır. Yönetmelik faaliyetlerin verimliliğini artırmaya yönelik iç kontroller olduğu düşünüldüğünde, varlıkların korunmasından sadece hile ve hırsızlıktan korumak şeklinde düşünmek yanlış olacaktır. Bunun yanında buradaki varlıkların korunması ifadesinden çıkarılması gereken diğer bir konu da israftan kaçınma, ucuz satın alma, aynı sürede daha fazla üretim yapma, daha kaliteli malların üretilip satılması sonucunda yaratılan değer olarak algılanmalıdır. Yasa ve düzenlemelere uyularak işletmeye ekstra külfetler yüklememekte yönetmelik kapsamında yer almaktadır(Güredin, 2000: 168; Kaval, 2005: 123-124).

2.1.3.İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İşletmeler, ilgili kişilere gerekli olan güveni verebilmek amacıyla iç kontrol sistemini oluştururlar. İç kontrol sistemi, işletme varlıklarını koruyarak her türlü kaybı önleme, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlama, işletme faaliyetlerinin verimli ve etkinliğini artırma, yönetim politikalarına bağlılığı sağlama olmak üzere bu sıralanan amaçları gerçekleştirecek şekilde örgüt yapısı, politika ve prosedürleri oluşturmaktadır (Bozkurt, 2006:122-123). Usul iç kontrol sisteminin amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamıştır (Usul, 2013: 95-97).

- İşletmenin sürekliliğini sağlamak: İşletmelerin ana amacı olan sürekliliği sağlamak için işletme kaynaklarının doğru kullanımı ve karşılaşacağı risklerin önceden tahmini gerekir. Bunun için de etkili bir iç kontrol sisteminin var olması şarttır.
- Risklere karşı önlem almak: İşletmenin her an risk altında olduğunu kabul edersek bu risklerin iç kontrol sistemi aracılığı ile risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, kontrol altına alınması ve izlenmesi sağlanır. Böylece işletmenin karşılaştığı riskler önlenir veya etkili şekilde yönetilerek etkisi aza indirilir.
- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak: İşletme varlıkları çalınma, yanlış kullanıma, zarara uğrama ya da israf edilmeye uygundur. İç kontrol sistemi bu olumsuzlukların önlemek için gerekli olan sistemi oluşturur ve amaca uygun çalışmasını sağlar.

- Finansal raporların güvenilirliğini sağlamak: İşletme içi ve işletme dışındaki karar alıcıların sağlıklı karar almalarındaki ilk koşul doğru ve güvenilir bilgiye dayanan finansal raporların hazırlanmasıdır. İç kontrol sistemi kullanılacak olan bu bilgilerin doğru ve güvenilir olarak hazırlanmasını sağlar.
- Finansal raporların zamanında hazır olmasını sağlamak: İç kontrol sistemi ile işletme yönetiminin karar alma aşamasında kullanacağı finansal bilgilerin istenilen zamanda ve istenilen nitelik ve nicelikte ulaştırılması sağlanır.
- Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütmesini sağlamak: İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi işletme amaçlarına ulaşılmasında önemlidir. Kurulan iç kontrol sistemi ile faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi sağlanır. İşletme çalışanların kasıtlı veya kasıtsız olarak takip etmesi gereken prosedürleri yerine getirmemesi olumsuzluklara sebep olur. Fakat kurulan iç kontrol sistemi ile bu tip olumsuzluklara sebebiyet verecek çalışanların ortaya çıkarılacağını bilmesi daha dikkatli davranış sergilemesini ve verimli çalışmasını sağlar.
- Yönetmel politikalara bağlılığı sağlamak: İşletmenin başarısı, yönetimin doğru kararlar almasının yanında işletme çalışanlarının işletmeyi benimsemelerine ve işletme amaçları yönünde çalışmalarını sağlayacak motivasyona sahip olmalarına bağlıdır. Bu motivasyonda iç kontrol sistemi ile sağlanır.

Yukarıda sayılan genel kontrol amaçları bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerin sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluştururken, belirli bir işlem grubunu yürütmek için ise genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekir (Muhasebe Dersleri, bt). Durmuş ve Taş (2008: 58) iç kontrol sisteminin özel amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Yetkilendirme: İşlemlerin işletme yönetiminin belirlediği yetkiler doğrultusunda yürütülerek bunun yanında sadece yetkili personelin varlıklara, kayıtlara, kullanılmış veya kullanılmamış belgelere ulaşmasını sağlamak.

- Geçerlilik: Gerçek işlemlerin belgelendirilerek, kayıt altına alınmasını sağlamak.
- Bütünlük: İşletmedeki tüm işlemlerin belgelendirilmesi ve kayıt altına alınmasını sağlamak.
- Kayıtsal Doğruluk: İşlemlerin doğru tutarlar ile kaydedilmesini sağlamak.
- Sınıflandırma: İşlemlerin doğru hesaplarda takip edilerek, doğru finansal tablolara yansıtılmasını sağlamak.
- Zamanlılık: İşlemlerin gerçekleştiği zamanda kayıt altına alınmasını sağlamak.
- Sorumluluk: Kayıtlar ile varlıkların fiili durumu düzenli aralıklarla karşılaştırılarak, eğer bir açık söz konusu ise nedeninin ve sorumlu olan kişinin tespitini sağlamak.

2.1.4.İç Kontrol Sistemi Unsuları/Bileşenleri

Her işletmenin yapısında yazılı şekilde olsun olmasın bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Her işletme için aynı yapıya sahip bir iç kontrol sisteminin olduğunu düşünmek yanlış olur. Bir takım özelliklerden kaynaklı iç kontrol sisteminde farklılıklar olabilir. Bu özellikleri şöyle sıralayabiliriz:

- İşletmenin büyüklüğü (personel sayısı, satışların tutarı, üretim süreçleri sayısı gibi),
- İşletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli (şahıs işletmesi, anonim şirket, limited şirket, halka açık şirket gibi),
- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve bu sektörün sorunları,
- Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki süreçler,
- Yasal düzenleyici zorunluluktan kaynaklı olarak iç kontrol yapısı değişiklik gösterebilir (Kaval, 2005)

Özetle iç kontrol sistemi, her işletmenin farklı özelliklere sahip olması itibarıyla farklılık göstermektedir. Bu sebeple standart bir iç kontrol sisteminin var olduğunu düşünmek doğru olmayacaktır.

Bir işletme yeterli ölçüde iç kontrol sisteminin olup olmadığının göstergesi, iç kontrol sistemi unsurları/bileşenleridir. Bu konu ile ilgili olan Uluslararası Denetim Standartlarından “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol”

standartı iç kontrol sisteminin unsurlarını; muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olmak üzere üç kısma ayırmaktadır. Fakat sonrasında yaşanan gelişmeler ile COSO bu konuyu daha ayrıntılı olarak ele almıştır. COSO etkili bir iç kontrol sisteminin göstergesi olarak beş unsur sıralamıştır. Bunlar:

- Kontrol Ortamı,
- Risk Değerleme,
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim,
- İzleme/Gözlem'dir (Kaval, 2005: 125). Bu beş unsur ile ilgili açıklamalar aşağıda sırasıyla yapılmıştır.

2.1.4.1.Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin ilk unsuru olan kontrol ortamı, maddi bir kavram olmasının dışında manevi bir içeriğe sahiptir. Kontrol ortamı şirket çalışanlarının kontrol bilincini etkileyerek, gelişmesini ve bir sisteme oturtmayı temel alır. Kontrol ortamı denildiğinde akla ilk olarak işletme çalışanlarının faaliyetleri ve görevlerin gerçekleştiği çevre gelmelidir (Türedi & Karakaya, 2015).

Kontrol ortamı, kuruluşun hedeflerine ulaşması için risk değerlendirme, kontrol faaliyetlerini uygulama, bilgi ve iletişim sistemlerini kullanma ve izleme faaliyetlerini yürütmeyi destekleyen disiplin ortamını yaratır (COSO, 2011). Bu ifadeden de çıkarılacağı üzere kontrol ortamı diğer dört unsurun temelini oluşturmakla birlikte, iç kontrol sisteminin temel unsuru olup başarısında etkisi büyüktür (Selimoğlu vd., 2014: 109).

Geçmişte yaşanan yaygın başarısızlıkların (yalnızca Enron ve WorldCom değil, bunun yanında 2008 mali krize yol açan yönetim başarısızlıkları) temelini, kısmen de olsa zayıf kontrol ortamları yaratmaktadır (The Institute of Internal Auditors, 2011:1). Çünkü işletmelerde sağlam bir kontrol ortamının olmayışı akabinde işletmedeki iç kontrol bilincinin oluşmaması ve olumsuz durumların yaşanmasına sebebiyet vermektedir. Bu noktada yönetim kurulu ve üst yöneticilere görev düşmektedir. Yönetim kurulu ve üst yönetimin iç kontrole karşı tutumu ve bakış açısı çalışanların faaliyetleri ve davranışlarını etkileyecektir. Böylece işletmede kontrol bilinci oluşacaktır (Türedi & Karakaya, 2015).

Özetle söylenebilir ki, kontrol ortamının kurulması ve gelişmesi işletmedeki iç kontrol sisteminin de gelişmesine fırsat tanımaktadır.

Kontrol ortamının, iç kontrol sistemi açısından önemine değindikten sonra COSO iç kontrol yapısına uygun kontrol ortamında yer alan ilkeler aşağıda sıralanmış ve kısaca açıklanmıştır (Türedi & Karakaya, 2015):

- **Dürüstlük ve Ahlaki Değerlere Bağlılık:** Yönetim kurulu ve üst yönetim iç kontrol sisteminin işleyişinde dürüstlük ile mesleki ahlak değerlere bağlılığın önemini gösterecek yönde davranış sergilemelidir. İşletmede dürüstlük ve meslek ahlakı ile ilgili davranış kuralları oluşturulmalı ve bu kurallar işletme içi ve işletme dışındakiler tarafından anlaşılması sağlanmalıdır. Bireylerden ve çalışanlardan beklenen davranış kurallarına bağlılıkları değerlendirilmeli, bir sapma söz konusu olduğunda ise zamanında ve uygun bir biçimde belirlenmeli ve giderilmelidir (COSO, 2011). Dürüstlük ve mesleki ahlak değerleri konusunda aşağıdaki sıralanan koşullar sağlanmalıdır (Özer M. A., 2010).
 - İç kontrol sistemi yönetici ve çalışanlar tarafından sahiplenilmelidir.
 - İç kontrol sisteminin uygulanmasında yöneticiler çalışanlara örnek olmalıdırlar.
 - Faaliyetlerde dürüstlük, şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.
 - İşletme çalışanlarına adaletli davranış sergilenmelidir.
 - Faaliyetler güvenilir bilgi ve kaynağa dayandırılmalıdır.
- **Yönetim Kurulunun İç Kontrol Faaliyetlerini Gözetim Sorumluluğu:** Etkin bir iç kontrol oluşturma sorumluluğu yönetim kuruluna ait olup iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolü yönetim kurulunun nezaretindedir. Sistem kontrolünü bizzat yönetim kurulunun kendi yapabileceği gibi bu görevi üst yönetimden de isteyebilir. Aynı şekilde işletme hedeflerindeki durumun takibi de yine yönetim kurulunun sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin takibinde olduğu gibi bu görevin takibini de yönetim kurulu üst yönetime devredebilir. Son olarak söylenebilir ki faaliyetlerin uygunluğu, etkinliği, verimliliği iç ve

dış denetçiler tarafından yürütüldüğünden denetim faaliyetinin varlığı da kontrol ortamını büyük ölçüde etkilemektedir.

- **Organizasyon Yapısı:** İşletmede bulunan organizasyon yapısı planlama, yürütme ve kontrol faaliyetlerini kapsadığından etkin iç kontrol sistemin oluşturulmasında önemli yere sahiptir. Buradan çıkarılacağı üzere işletme hedeflerine ulaşmasında organizasyon yapısının etkisinin büyük olduğu görülmektedir.
- **İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları:** İç kontrol sisteminin her aşamasında olduğu gibi kontrol ortamında da insan temel unsurdur. Bu sebeple etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmak adına insan kaynakları politikalarını belirleyip bunları uygulamak büyük önem arz etmektedir. Kontrol ortamının etkinliği adına çalışanların yeterliliği ve uzmanlığı önemli olup eğer eksikliği olan çalışan var ise gerekli eğitimler verilerek bu eksiklikler giderilebilir. İnsan kaynakları politikaları ile mevcut çalışanların eksiklerini gidermenin yanında yeni işe alım sürecinde kalifiye iş gücüne ulaşma hedeflenmelidir.
- **Yetki ve Sorumluluk:** İşletme yönetimi, işletme hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrol sisteminden tüm çalışanların sorumlu olduğunu belirterek hesap verilebilirliği sağlayabilir. Ancak hesap verilebilirlik için sadece sorumluluk yeterli değil, bunun yanında çalışanlara yetki de verilmelidir. Sorumluluk ve yetki kontrol ortamındaki her bireye ayrı ayrı görev ve konumuna göre verilerek, çalışanlar ihtiyaç duyduğu takdirde düzeltici önlem alma yönünde girişimde bulunmalarına teşvik edilebilir. Yetki ve sorumluluk yazılı şekilde çalışanlara bildirilmelidir. Ayrıca verilen yetki ve sorumluluğun takibi iç kontrol sisteminin etkinliği açısından farklı kişiler tarafından yapılmalıdır.
- **Yönetimin Çalışma Şekli ve Felsefesi:** Bir işletmede iç kontrol sisteminin başarılı olmasının ön koşulu yönetimin bu olaya bakışı ve inancı ile ilişkilidir (Bozkurt, 2006:123). Bu durumu şöyle ifade edebiliriz ki yönetimin sahip olduğu felsefe ve çalışma şeklinden haberdar olan çalışan kendini işletmeye daha fazla ait hissedecek ve böylece yönetimde var olan

düşünce yönünde davranış sergileyecektir. Tüm bunlar sonucunda etkin bir iç kontrol sistemi sağlanacaktır.

2.1.4.2.Risk Değerlendirilmesi

COSO iç kontrol modeli unsurlarının ikinci sırasında risk değerlendirme yer almaktadır. Risk sadece işletmeler için değil, hayatın her yerinde her varlık dış ve iç kaynaklardan ötürü çeşitli risklerle karşı karşıyadır. İşletmeler için riskin ne olduğu ifade edilecek olunursa, en genel haliyle işletmelerin hedeflerine ulaşması sürecinde karşılaşma olasılığı bulunan ve bu süreci olumsuz yönde etkileyen olaylar şeklinde tanımlanabilir (COSO, 2011). İşletmeler hedeflerine ulaşmak adına karşılaştıkları bu riskleri başarılı bir şekilde yönetmeleri şarttır. İşletmelerin karşılaştığı risklerin yönetimi, yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanların sorumluluğundadır. Yani risk yönetimi işletmede alt ve üst kademelerin tamamını ilgilendiren bir husustur. Bu risk yönetim sürecinde riskler tanımlanır, tanımlanan bu riskler ile işletmenin risk kabul düzeyi belirlenir ve risk kabul edilebilir bir düzeyde ise riske karşı önlemler alınır (Türedi, Gürbüz, & Alıcı, 2014).

COSO risk değerlendirme unsurunun ilkeleri dört madde şeklinde sıralanmıştır ve maddeler aşağıda kısaca açıklanmıştır (Türedi & Koban, 2016).

- **Amaç/Hedefler Belirleme:** Başarılı bir risk yönetimi sürecinin ilk adımı hedeflerin belirlenmesidir. Tabii bu hedefler gerçekçi ve makul olmalıdır. İşletmelerin birincil hedefleri kar elde etmek, sürdürülebilirlik sağlamak ve büyümek iken bu ana hedeflerin yanında kendine alt hedefler de belirleyebilir. Risk değerlendirme, yukarıda da belirtildiği üzere işletme hedeflerine ulaşmak için faaliyet gösterirken gerçekleşmesi halinde, riskler önceden belirlenerek gerekli önlemlerin alındığı süreçtir. Bu sebeple işletmelerin hedefleri ile ilgili olası riskleri belirleyerek etkilerine yönelik önceden tahminde bulunmaları gerekmektedir. Özetle şöyle söylenebilir ki işletmenin bir risk tahmininin de bulunabilmesi için öncelikle hedeflerini belirlemelidir. Bu süreci takip eden işletmeler diğer işletmelere oranla daha fazla başarı elde edeceklerdir (Türedi, Gürbüz, & Alıcı, 2014).
- **Risklerin Belirlenmesi ve İncelenmesi:** İşletmeler faaliyet sürecinde birçok olay, fırsat ve risk ile karşı karşıya kalabilirler. Bu durumu bir örnek ile açıklanacak olunursa; yurtdışından hammadde alımı yapılıyorsa

ve döviz kurlarında yükseliş meydana gelmiş ise bu işletme için risk iken, yurtdışına satış yapan bir işletme için fırsat olarak değerlendirilir. Bu sebeple işletmelerin hedeflerine ulaşma sürecini etkileyen faktörler değerlendirilerek fırsat ve risk şeklinde ayrıma gidilir (Türedi, Gürbüz, & Alıcı, 2014). Bu şekilde ayırdan sonra işletmenin tüm faaliyet sürecinde karşılaşılabilecek riskleri belirlenmesi ile bir nevi olası risklerin listesi oluşturulmuş olur. Bu riskler işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayacağı gibi işletmenin belirli faaliyet ya da projesini etkileyecek düzeyde de olabilir. Bu risk belirleme sürecinde risklerin listelenmesi ile birlikte bu risklerin gerçekleşme ihtimali yüksek olanları ve gerçekleştiğinde hangisinin etkisinin önemli olduğunu tespit etmeye yardımcı olur. Bu listelemedeki asıl amaç risklerin gerçekleşme olasılıklarını ve gerçekleşme süreleriyle ilgili belli bir tahminde bulunmaktır. Risk değerlendirme sürecinde riskin türü de önemli yere sahiptir. Risk doğal risk ve kalıntı risk şeklinde ikiye ayrılır. **Doğal risk**, hiçbir önlem alınmadığı durumda ortaya çıkan riskin adı iken; **kalıntı risk** ise işletmenin önlem aldıktan sonra dahi ortaya çıkan risklere verilen addır (Türedi, Gürbüz, & Alıcı, 2014).

- **Hile Riskinin Değerlendirilmesi:** 1990'larda yayınlanan COSO' da hileyi araştırma ve bu konuya ilişkin tedbir almaya yönelik bir bölüm yoktu. İç ve bağımsız denetçiler, hileyi araştırmanın kendi sorumlulukları içerisinde olmadığı ve bu sorumluluğun kamu kurumları tarafından gerçekleştirilmesi yönündeydi. Yıllar içerisinde yaşanan skandallar ve yayınlanan hileli raporlar sebebiyle iflas eden işletmelerin olması, iç ve bağımsız denetçilerin hile araştırmasına yönelik düşüncelerinde yanıldıklarını göstermiştir. Bu olumsuz durumların ardından COSO' nun yeni sürümünde halen hilenin araştırılması ve ortaya çıkarılmasına yönelik standart olmamasına rağmen COSO'yu destekleyici ve yönlendirici kaynaklarda hile riskinin araştırılma sorumluluğunun yöneticilerde olduğu belirtilmektedir. Yönetim hedeflerine ulaşma aşamasında riskleri tespit edip, değerlendirip ve sonrasında bu risklere cevap verme yöntemlerini içeren bir iç kontrol sistemi oluşturmalıdır. Bu şekilde oluşturulan iç

kontrol sistemi içerisinde hilenin tespiti ve işletme amaçlarını etkileme derecesini belirleme yine yönetimin sorumluluğundadır.

- **Riske Cevap Verilmesi:** Risk değerlendirme sürecinin en önemli aşamalarından biri riske cevap verilmesidir. Risk değerlendirmenin yukarıda da belirtildiği üzere işletme hedeflerine ulaşılmasında karşılaşılabilecek olası risklerin tanımlanarak, sonraki riskin ne şekilde yönetileceği yönündeki kararlar alınmasıdır. Risklerin olası etkilerini azaltmak için belirlenen karşılık verme yöntemleri ile sağlanabilir. Böylece risk, yönetim ve hissedarların kabul edebileceği bir seviyeye indirgenebilir. Riski azaltmaya odaklanırken maliyet konusunu gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Yani maliyetler göz önünde tutulduğunda kalıntı riski sifıra indirme amaçlanmamalıdır. COSO riske cevap verilmesinin dört farklı şekli olduğunu belirtmiştir. İşletmelerde riske karşılık verirken bu dört seçenekten birini seçmelidirler. Bunlar (Türedi, Gürbüz, & Alıcı, 2014):

Riskten Kaçınma: Riski değerlendirdikten sonra eğer riskin gerçekleşme olasılığı, yüksek ise işletme yönetimi riskten kaçınabilir. Bir örnek ile açıklanacak olunursa, işletme yeni bir ürün üretme kararı almıştır ve yeni üretim hattı kurması gerekmektedir. Fakat bu ürünün talebinin istenilen düzeyde olmaması halinde işletmeyi olumsuz etkileyecekse bu yeni üretimden vazgeçilebilir.

Riski Kabul Etme: İşletmeler için eğer makul seviyede bir risk ise bu durumda işletme riski kabul etme yoluna gidebilir. Örneğin; bir inşaat firmasının inşaat faaliyeti gerçekleştirirken deprem olma olasılığıdır.

Riski Paylaşma: İşletme dışından kişilerin devreye girmesi sonucu olası riskin gerçekleşmesi halinde bu iki taraf maliyetleri paylaşma yoluna gidebilir. Nakliye firmasının müşterisinden herhangi bir kazaya karşılık malları sigortalamasını istemesi bu duruma örnek gösterilebilir.

Riski Azaltma: İşletmenin olası riski önleme şansı yoksa bile bu riski azaltma yönünde çalışmalar yapabilir. İnşaat örneğindeki olduğu gibi işletmenin olası depremi ortadan kaldırma şansı yoktur fakat depreme dayanıklı bir bina inşa etmek ya da depreme karşı sigorta yaptırmak deprem riskini azaltacak yönde çalışmadır.

2.1.4.3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletme hedeflerini başarma ve riski azaltmaya yönelik yönetimin talimatlarını yerine getirmede yardımcı olan politika ve prosedürler olarak ifade edilebilir (COSO, 2011). İşletme içindeki faaliyetler az ya da çok birbiriyle ilişkili hatta belli noktalarda iç içe geçmiş bir yapıya sahiptir. İç kontrol sistemini oluşturan unsurlar bir sürekliliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bu sürekliliğin sağlanması ve planlandığı şekilde yürütülmesi için bazı politikaların belirlenmesi, kontrol faaliyeti ile sağlanacaktır. İç kontrol faaliyetlerinin devamlılığı bu kontrol faaliyetleri ile sağlanabilir (Türedi & Karakaya, 2015). İşletmeler kontrol faaliyetlerini belirlerken kendi faaliyet alanları, amaç ve hedefleri, kendi ihtiyaçları doğrultusunda bir yol izlemelidirler (Candan, 2006:15). Özetle kontrol faaliyetlerinin işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda şekil aldığını söylenebilir.

Kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için (Özeren, 2006: 25);

- Hedeflere uygun olmalıdır.(doğru yerde, doğru kontrol ve ilgili risklerle orantılı şekilde olmalıdır.
- Kontrolün uygulamaya konma maliyetinin ondan sağlanacak faydayı aşmaması gereklidir.
- Dönem içerisinde kesintiye uğramadan yapılmış olan plana göre sürekli şekilde yürütülmelidir. Yani bütün personel tarafından uygulanmalı, kilit personelin olmadığı ya da iş yükü fazlalığı gibi durumlarda kesintiye uğratılmamalıdır.
- Kapsamlı, makul ve kontrol hedefleri ile ilişkili olması gereklidir.

Kontrol faaliyetinin etkin olması için taşınması gereken diğer bir takım özelliklerden de bahsetmek konunun daha net anlaşılması açısından yararlı olacaktır. Kontrol faaliyetleri içerisine politik, kültürel değerler gibi soyut olguların girmesinin yanında onay, belge düzeni, formlar gibi somut olgular da yer almaktadır. Kontrol faaliyetleri işletmenin tüm süreçleri ve faaliyetlerine yerleştirebilecek işlemler olup, dinamik ve esnek bir yapıya sahiptirler. Yani kurumsal süreç ve faaliyetlerin değişimiyle birlikte değişen koşullara göre tekrar şekillendirilebilir. Kontrol faaliyetlerine yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, fiziki ve kaydı varlıkların korunması, hesap mutabakatları, onay, operasyonel

süreçlerin gözden geçirilmesi, denetim işlemleri gibi faaliyetler örnek verilebilir (Öksüz, 2009: 317).

COSO iç kontrol yapısında kontrol faaliyetlerinin ilkeleri üç madde halinde sıralanmıştır. Bunlar (Türedi & Karakaya, 2015):

- **Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi:** Bu ilke ile, işletmenin makul seviyede belirlediği hedeflere ulaşmak için hedeflerin gerçekleşmesi esnasında karşılaşılabilecek olası riskleri azaltmaya yönelik kontrol faaliyetlerinin belirlenip geliştirilmesi kastedilmektedir.
- **Teknoloji destekli kontrol faaliyetlerinin konulması:** Makul seviyede belirlenmiş hedeflere ulaşmak için teknolojik destekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulmasıdır.
- **Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve süreçlere destek verilmesi:** İşletme hedeflerine ulaşmak için oluşturulan kontrol faaliyetlerine destek amaçlı politika ve prosedürlerin geliştirilmesidir.

2.1.4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi, işletmenin hedeflerine ulaşmasında ve iç kontrol sisteminin sorumluluklarını yerine getirmesinde gereklidir. Yönetim diğer iç kontrol bileşenlerini desteklemek için hem iç hem de dış kaynaklardan ilgili ve kaliteli bilgi elde eder ve kullanır (COSO, 2011). Çalışanların üstüne düşen sorumlulukların yerine getirilmesi için bu elde edilen bilgiler öncelikle anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve çalışanlara iletilmelidir (Usul, 2013: 103). İletişim ise gerekli bilgileri elde etmede, sağlamada, paylaşmadaki tekrarlayıcı ve sürekli bir süreçtir. Etkili bir iletişim ortamı oluşturmak için en alt seviyedeki çalışan ile en üst seviyedeki çalışanları kapsayacak şekilde iç kontrol sistemindeki görevleri anlatılmalıdır. Yani bilgi işletme içerisinde aşağı-yukarı ve yatay yayılacak şekilde iletişim sağlanmalıdır. Böylece organizasyon içerisinde etkili iletişim ortamı sağlanabilir. Organizasyon dışındaki iletişim aracılığıyla işletme dışındaki taraflar ile iletişim sağlanmanın yanında, dışarıdan gelen bilginin işletme içerisine iletilmesi imkanı da sağlanır (Keskin, 2006: 40; COSO, 2011).

Bilgi ve iletişim ortamında bulunması gereken bir takım özellikler vardır. Bunlar şöyle sıralanmıştır (Öksüz, 2009) :

- Bilginin kolaylıkla üretilmesi, işlenmesi, sınıflandırılarak değerlendirilmesi gereklidir.
- Bilgi paylaşılmalı ve gerekli iletişim kanallarına sahip olmalıdır.
- Karar alma, planlama, üretim, analiz, vb. süreçlerde kullanılabilir hale getirilmelidir.
- Tam, doğru ve zamanında elde edilmelidir.
- Gereksinimlere uygun biçimde ulaşılabilir olmalıdır.
- Korunması ve depolanması gereklidir.

COSO iç kontrol sistemine uygun bilgi ve iletişim ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Türedi & Karakaya, 2015).

- **Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin elde edilmesi, değerlendirilmesi ve kullanılması:** İşletmenin iç kontrol sistemini desteklemek amacıyla kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması anlamına gelmektedir.
- **Hedefler, sorumluluklar vb. konuların/bilgilerin çalışanlar ile paylaşılması (işletme içi paylaşım):** İşletmenin iç kontrol sistemini desteklemek amacıyla işletme hedefleri ve sorumluluklar dahil olmak üzere gerekli bilgilerin işletme çalışanları ile paylaşımını ifade eder.
- **İşletme dışındaki üçüncü kişilerle iletişim kurulması:** İşletmenin iç kontrol sistemini etkileyecek hususlarda işletme dışındaki üçüncü taraflar ile de bilgi ve iletişim oluşturulması gerekliliğini ifade etmektedir.

2.1.4.5. İzleme/Gözleme

İç kontrol sisteminin son unsuru olan izleme faaliyeti, işletme tarafından planlanan ve sonrasında gerçekleşenin mukayese edilmesi işlemidir. İşletmelerdeki teknolojik gelişmeler, kendi amaçlarındaki değişimler, ekonomik değişimler ve değişen üretim süreçleriyle birlikte iç kontrol sisteminin değişimi kaçınılmaz olmaktadır. Dolayısıyla izleme faaliyeti de değişimlerle birlikte iç kontrol sisteminin revize edilmesi gerekmektedir (Türedi, Zor, & Gürbüz, 2015).

İzleme faaliyeti iç kontrol sisteminin beş bileşenin mevcut ve işler durumda olup olmadığını değerlendirir. İzleme, işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmede önemli ölçüde destek sağlayan bir unsurdur (COSO, 2011).

COSO izleme faaliyetinin ilkeleri iki kısma ayrılmıştır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Türedi, Gürbüz, & Alıcı, 2014).

- **Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması:** İç kontrol sisteminde yer alan unsurların planlandığı gibi faaliyetlerini yürütüp yürütmediğinin takibi için sürekli veya şartlara göre tesis edilen özel değerlendirmeler ile izleme faaliyeti gerçekleştirilmelidir.
- **Eksiklerin değerlendirilmesi ve ilgili kişilere bildirilmesi:** İç kontrol sisteminde eksiklik veya hataların tespiti halinde bu olumsuz durumların yönetim kurulu ve üst yönetime bildirilmesi gerekmektedir.

İç kontrol yapısının izlenmesi ile kontrol faaliyetlerinin tasarımının uygun işletme çalışanları tarafından zamanında yapılıp yapılmadığı değerlendirilir. Ayrıca izleme ile tanımlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin uygun şekilde tamamlanması için belirlenen yöntemlerin sonuna kadar yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması sağlanır. Böylece iç kontrol sisteminin değişen koşullara ayak uydurması sağlanmış olur (Usul, 2010). Özetle denilebilir ki izleme ile iç kontrol sistemi değerlendirilerek, gerekli görülen yerlerde değişikliklere gidilmesidir

2.1.5.İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması yönetimin işini kolaylaştırdığı kadar iç denetim biriminin işini de kolaylaştıracaktır. Bu sayede iç denetim birimi daha önemli konulara yoğunlaşabilecektir. İç kontrol sistemini kurma sorumluluğu iç denetim birimine değil yönetime aittir. Etkin ve güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken faktörler vardır (Kepekçi, 1988:11). Bunlar;

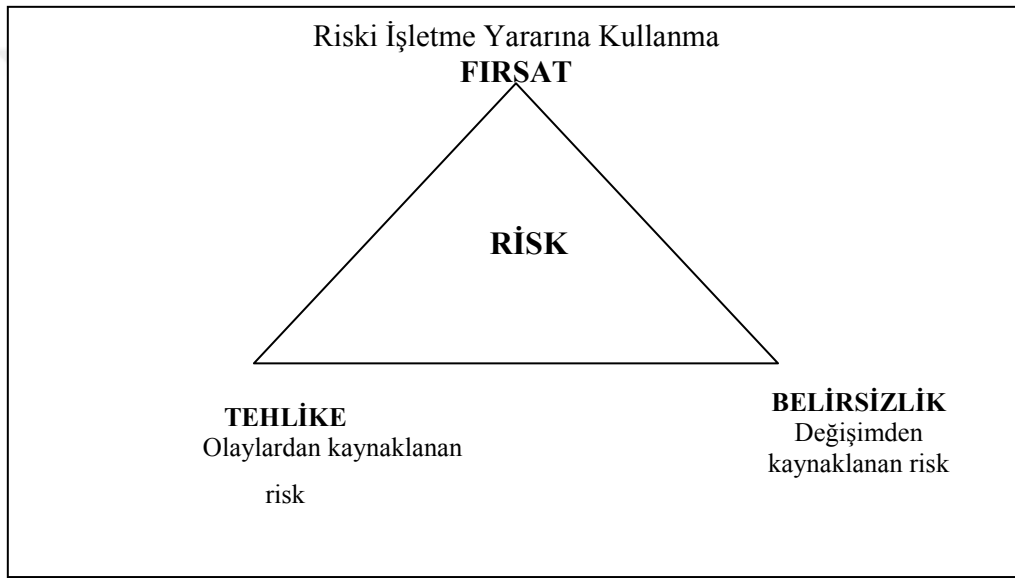
- Risk Faktörü
- Maliyet Faktörü

2.1.5.1.Risk Faktörü

Risk, en genel tanımıyla işletmenin planladığı amaçları yani hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen her türlü olaylar ve engellerdir. Bu sebeple işletmeyi bu derece olumsuz etkileyen mevcut risklerin veya gelecekteki risklerin tespit edilmesi ile işletme kararları ve yönetim biçimleri buna göre

şekillendirilirse iç kontrol açısından büyük kolaylık sağlayacaktır (Çömlekçi vd., 2010 ; Keskin, 2006: 16).

Risk denilince akla ilk olarak tehlike ve belirsizlik gibi olumsuz durumların gelmesi yanlış bir algıdır. Bunun yanında fırsatları da içerisinde barındıran risk çok yönlü bir etkidir. Aşağıdaki Şekil 2’de görüleceği üzere; beklenmeyen olaylardan kaynaklı risk tehlikeyi, değişimden kaynaklanan risk belirsizliği, çeşitli riskleri avantaja çevirme yeteneği fırsatları ifade etmektedir (Tüzün, 2002).



Şekil 2: Riskin Çeşitlendirilmesi

Kaynak: Tüzün, 2002: 26

İşletmedeki mali yöneticilerin karşılaştığı iki tür risk vardır. Bunlar; mali riskler ve muhasebe riskleridir. *Mali riskler*, uygun olmayan politikaların ve yolsuzluk işlemleri sonucu varlıkların kaybı olasılığı iken; muhasebe riski ise varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda hata olma olasılığıdır. Bu risklerin (mali risk ve muhasebe riski) dışındaki bazı unsurlarda risk seviyesini artırabilir. Verimsiz faaliyetler sonucu varlıkların yönetilmesinde ve varlıkların hırsızlıktan korunmasında başarısızlık, ortaklar ve alacaklılar yönünden *zarar riskini* ortaya çıkarır. Bir diğeri ise muhasebe kayıtları ve raporlamada kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan yanlışlar sebebiyle bu bilgilerin yöneticiler ve işletme dışındaki kişilerin alacakları

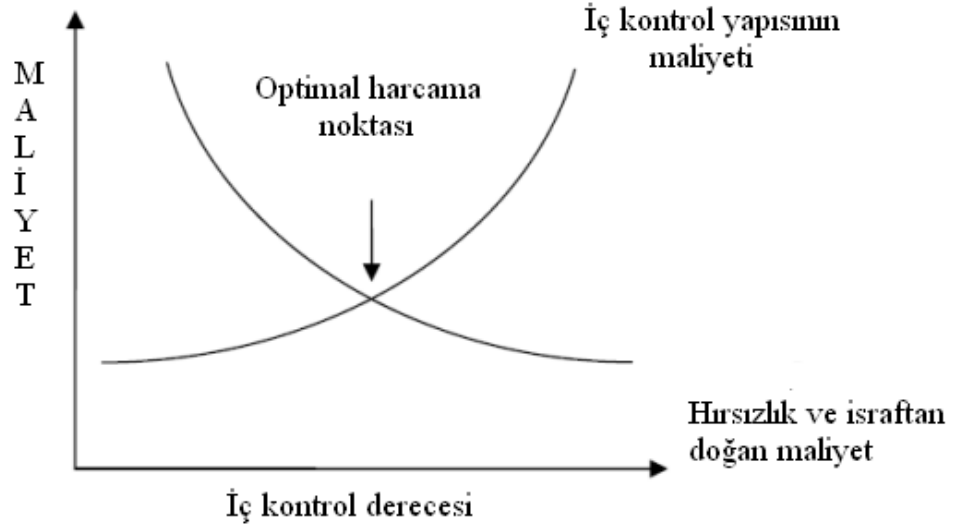
kararlarda kullanmaları sonucu oluşacak *yanılma riski* meydana gelir (Kepekçi, 1988: 12).

Yukarıda bahsedildiği üzere işletmeler amaçlarına ulaşma sürecinde çeşitli risklerle karşı karşıya kalırlar ve bu risklere katlanırlar. Risksiz bir iş hayatının olması mümkün değildir. Bu sebeple yöneticiler riskleri sıfırlamaya uğraşmaktan ziyade en aza indirmeye ve ortaya çıkabilecek etkilerini azaltmaya odaklanmalıdırlar (Öksüz, 2009: 316).

2.1.5.2.Maliyet Faktörü

Risk faktöründen sonra iç kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken diğer bir faktörde maliyet faktörüdür. İşletmelerin iç kontrol sistemlerini kurmalarının ve kontrol etmelerinin maddi bir maliyeti vardır. Bu maliyet yer alması düşünülen personel sayısı ve niteliği ile yine kurulacak sistemde kullanılacak teknik ekipmanlar ile doğru orantılıdır. İç kontrol sisteminin maliyeti bu sistemden beklenen faydayı hiçbir zaman aşmamalıdır (Türedi S. , 2012).

Fayda-maliyet ilişkisinin iç denetim ve iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında dikkate alınması gereken önemli bir kriter olmasına karşın fayda-maliyet analizinde maliyetin ve sistemden sağlanacak faydanın tam olarak hesaplanamaması bu konuda karar vermeyi güçleştirmektedir. Yönetim gerekli analizleri yaptıktan sonra sistemin kurulup kurulmaması konusunda karar verilmelidir. Yöneticilerin bu noktada karşılaştığı problem; sistemin sağlayacağı fayda ile katlanılacak maliyetin nasıl ölçüleceğidir. Bu aşamada fayda- maliyet ölçümü tamamen yönetimin anlayışı ve tecrübesine bağlıdır. Aşağıdaki *Şekil 3* ile bu konu daha net bir şekilde ifade edilecek olunursa; iç kontrol derecesindeki artış ile birlikte kontrol maliyetinde de bir artış gerçekleşirken, hırsızlık ve israf gibi sebeplerden kaynaklı maliyetler azalmaktadır. İşletme yönetimi optimal harcama noktasına kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik maliyetlere katlanabilir. Çünkü bu noktaya kadar sistemin faydası maliyetinden yüksektir. Yani iç kontrol politika ve yöntemlerinin maliyeti, hırsızlık ve israftan kaynaklanan maliyeti karşılayabilmektedir. Bu optimal noktadan sonra iç kontrol sistemine eklenecek olan her yeni maliyet faydasını aşmakta, hırsızlık ve israftan kaynaklı kayıplardan daha fazla bir bedele neden olmaktadır (Sarı, 2013: 111-113).



Şekil 3: İç Kontrol Sisteminde Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Kaynak: Kepekçi, 1988: 16

2.1.6.İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası ve Ulusal Düzenlemeler

2.1.6.1.İç Kontrol Yapısı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

İşletmeler verimliliklerini artırmak adına faaliyet konuları üzerine kontrollerini her geçen gün artırmaktadırlar. Bu sebeple uluslararası düzeyde çok sayıda farklı iç kontrol sistemi modelleri geliştirilmiş ve düzenlenmiştir. Bu kontrol modelleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. İç kontrol sistemine ilişkin olarak 1992 yılında ABD’de geliştirilen COSO modeli en yaygın olmakla birlikte karşımıza çıkan diğer iç kontrol modelleri CoCo, COBIT, eSAC, ve SysTrust modelleridir. Bu modeller ile ilgili açıklamalar sırasıyla aşağıda kısaca yapılmıştır (Bakkal & Kasımoğlu, 2012; Özen, 2010:58).

2.1.6.1.1.COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli

1970’li yıllarda ABD’de artan hileli finansal raporların önüne geçmek amacıyla 1987 yılında Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri(AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği(AAA), Mali Yöneticiler Enstitüsü(FEI), İç Denetçiler Enstitüsü(IIA) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği(NAA)’nin bir araya gelmesiyle bir komisyon oluşturulmuştur. Treadway Komisyonu ve Raporu olarak

bilinen Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, adını komisyona başkanlık eden James C. Treadway'den almıştır. COSO'nun temelini oluşturan bu kuruluşun amacı; hileli finansal raporların nedenini belirlemek, meydana gelme olasılığını azaltmak ve işletmelerin iç kontrol yapısının gelişimine yardımcı olacak bir çerçeve oluşturmaktır (Bakkal & Kasımoğlu, 2012; Çatıkkaş, Okur, & Balkan, 2012: 27).

COSO modeli olarak bilinen "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" başlıklı rapor 1992 yılında ABD'de Treadway Komisyonu'nu destekleyen kuruluşlar komitesi tarafından yayımlanmıştır (Saltık, 2007: 13).

COSO modeline göre iç kontrole bakıldığında; risklerin tespit edilmesi, işlemlerin düzenli, etik, ekonomik, etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi, hesap verilebilirlik sorumluluğunun yerine getirilmesi, yürürlükteki kanun ve yönetmenliklere uyumun sağlanması, kaynakların kayıp, kötüye kullanım ve zararlara karşı korunması gibi hedeflere ulaşıldığına dair makul güvence sağlanmak üzere tasarlanmış olan ve bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreç olarak ifade edilmiştir. COSO tanımını ve kriterlerini uluslararası standartları belirleyen tüm düzenleyici mesleki otoriterlerin düzenlemelerinde ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere hemen hemen tüm ülkelerin yasal düzenlemelerinde temel teşkil etmiş ve etmeye devam edecek özelliğe sahiptir. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) mevcut iç kontrol tanımını 1995 yılında 78 nolu standart ile güncellemiş ve COSO'nun yapmış olduğu tanımı benimsemiştir (Özen, 2010).

COSO'dan sonra iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda ikinci bir milat özelliği taşıyan Sarbanes-Oxley Yasası(SOX)'dır (Yiğitcan, 2014). 2000'li yılların başında Amerika'da gerçekleşen ve dünyanın sayılı şirketlerinde olan Amerikan borsasında işlem gören Enron(2001) ve Worldcom(2002) skandalları sermaye piyasasına, şirketin denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşlarına ve şirket yönetimi ve raporlamaya olan güveni sarsmıştır. Yaşanan bu olumsuz gelişmeler sadece Amerikan ekonomisini değil aynı zamanda gelişmekte olan birçok ekonomiyi de etkilemiştir. Amerikan ekonomisi sermaye piyasalarına olan güveni yeniden kazanmak amacıyla 2002 yılında ülkemizdeki Sermaye Piyasası Kurulu'nun karşılığı olan SEC (Security and Exchange Commission) aracılığıyla

Sarbanes Oxley Yasası'nı çıkartmıştır (Çatıkkaş, Okur, & Balkan, 2012: 35). Bu yaşanan skandalların sebebi olarak iç kontrol sistemlerinin oluşturulmamış olması veya etkin bir şekilde işlememesine bağlanmaktadır. Bu sebeple kanunda iç kontrol sistemine daha fazla yer verilmiştir. Yasaya göre işletme yönetiminin, her yıl iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda rapor sunulması yönündedir (Yiğitcan, 2014: 57).

COSO iç kontrol modeli birbiriyle ilişkili beş unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar; Kontrol Ortamı, Risk Değerleme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme'dir. Bu beş unsur İç Kontrol Sistemi Unsurları başlığı altında açıklanmış olduğundan dolayı tekrar değinilmemiştir.

2.1.6.1.2.CoCo (Criteria of Control Objectives) Modeli

CoCo modeli Kanada Mali Müşavir Odası tarafından 1995 yılında geliştirilmiştir. Bu modelin geliştirilmesindeki asıl amaç COSO modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol sistemine yönelik tatmin olacak bir model geliştirmektir. Bu model COSO modeline göre daha pratik ve anlaşılır olmasına karşın yerel etkiye sahip bir modeldir. Yani COSO iç kontrol modelinin uluslararası düzenleme standartlarının yerine kullanılacak bir model boyutunda değildir.

CoCo modeline bakıldığında, COSO modelinde kullanılan iç kontrol kavramının aksine sadece kontrol kavramı kullanılmaktadır. Bu model kontrolü, işletmenin amaçlarına ulaşması için çalışanlarını destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, kurum kültürü, süreçler, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak ifade etmektedir (Root, 1998; aktaran: Türedi, Koban, & Karakaya, 2015).

COSO iç kontrol modelinin amaçları hatırlanacak olunursa; şirketin amaçlarına ulaşması, güvenilir finansal raporların sunulması ve yasalara uygun hareket edilmesine dair makul güvence sağlıyorsa sistemin etkin olduğu söylenebilir. Fakat COSO iç kontrol etkinliğini değerlendirmesi için özel kriterler belirlenmemiştir. Oysa CoCo modelinde bu durumun tersi söz konusudur. CoCo iç kontrol amaçlarını değerlendirmek için 20 özel kıstas belirlemiş ve bunları dört ana başlık altında toplamıştır. CoCo bu 20 kriterin iç kontrolün herhangi bir

bileşeninin değerlendirmesinde her türlü özel amaca uygulanabileceğini savunmaktadır (Erdoğan S. , 2009: 86-87).

CoCo modelinin dört ana başlık altında toplanan 20 kriteri aşağıda sıralanmıştır (Erdoğan S. , 2009: 88-90; Türedi, Koban, & Karakaya, 2015).

Amaç: Bu kısım iç kontrol kavramının değişmez kapsamı ve kurum içinde yürütülmesi gereken iç kontrol faaliyetleri çerçevesini oluşturmaktadır.

- İşletme amaçları belirlenerek tüm çalışanlara iletilmelidir.
- Amaçlara ulaşılmasını engelleyecek tüm içten ve dıştan riskler belirlenerek, incelenmelidir.
- İşletmenin amaçlarına ulaştıracak ve risklerden korunacak politikalar belirlenerek çalışanlara bildirilmesi ve çalışanlar tarafından uygulanmasıdır.
- İşletme amaçlarına ulaşılabilmesi için planlar yapılmalı ve çalışanlara iletilmelidir.
- Amaçlar ve planlar ölçülebilir performans kriterlerini içermelidir.

Sorumluluk/Bağlılık: Bu kısım iç kontrol faaliyetlerinin işletme amaçlarıyla nasıl bir uyum içinde olması gerektiği ve kurumsal yönetim ilkelerinin iç kontrol yapısıyla etkileşimi ve yapının çalışanlar tarafından benimsenmesinin önemi üzerinedir.

- Başta dürüstlük olmak üzere etik değerlerin belirlenerek, çalışanlara iletilmeli ve işletmede uygulanmalıdır.
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamalarının işletme amacı ve etik değerleri ile uyum içinde çalışmasıdır.
- Yetki, sorumluluk, etik değerler, hesap verilebilirlik açık şekilde ifade edilebilmeli ve şirket amaçları ile uyumlu olmalıdır.
- İşletme hedeflerine ulaşmak için çalışanların performansı ve aralarındaki bilgi akışını güçlendirmeye yönelik güven ortamı oluşturulmalıdır.

Yetkinlik: Bu kısım iç kontrol yapısının kapsamının yeterliliği ve etkin şekilde yürütülmesinin temelinde yetkin çalışanlara sahip olunması üzerine durulmaktadır.

- Çalışanlar işletme amaçlarına ulaşılması için gereken bilgi, beceri ve donanıma sahip olmalıdırlar.

- Bilgi iletişim sistemi işletmenin değerlerini ve amaçlarına ulaşmasını desteklemelidir.
- Çalışanlar sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için yeterli ve gereken miktarda bilgiler paylaşılmalıdır.
- İşletmenin çeşitli birimlerinde alınan kararlar ve faaliyetler arası koordinasyon sağlanmalıdır.
- Kontrol faaliyetleri, işletme amaçları, karşılaştığı riskler ve kontrol öğelerinin birbiriyle olan ilişkisi göz önünde bulundurularak tasarlanmalıdır.

İzleme ve Öğrenme: Bu kısım kurumsal gelişmenin çevredeki değişimin sürekli izlenmesini sağlamaktadır.

- İşletme amaç ve kontrollerini yeniden değerlendirme ihtiyacına yönelik olarak işletme içi ve dışı izlenmelidir.
- İşletme performansı ile amaç ve planlardaki belirlenen hedefler karşılaştırılmalıdır.
- İşletme amaçlarının belirlenmesi ve sistemlerin oluşturulmasında kabul edilen varsayımlar periyodik şekilde gözden geçirilmeli ve test edilmelidir.
- İşletme amaçları değiştiğinde veya raporlarda ve hatalar tespit edildiğinde bilgi ihtiyacı ve bilgi sistemi yeniden gözden geçirilmelidir.
- Değişiklerin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti için iş takip yöntemleri geliştirilmelidir.
- İşletme yönetimi, kontrol sisteminin etkinliğini belirli aralıklarda değerlendirerek ilgili sorumluluklara bildirmelidir.

2.1.6.1.3.COBIT (Control Objectives for Information Technology) Modeli

COBIT(Control Objectives for Information Technology) dilimize Bilgi İşlem Teknolojisi için Kontrol Amaçları şeklinde çevrilen ve ilk olarak 1996 yılında Information System Audit and Control Foundation tarafından yayımlanan bir iç kontrol modelidir (Uzunay, 2007: 3).

COBIT iç kontrol modeli, işletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir. Sistemi tesis etme sorumluluğu yöneticilere ait olup, işletme sorumluluğu ise bağımsız ve iç

denetçileridir. Modelin kapsamı işletmenin bilgi işlem teknolojisi ile birlikte tüm işletmeden oluşmaktadır. Bu model ile güvenilir finansal raporlama, faaliyet etkinliği, yasa ve yönetmenliklere uygunluk bilgilerin geçerliliğinin sağlanması amaçlanmaktadır (Dabbaoğlu, 2007).

2.1.6.1.4.eSAC (Elektronik System Assurance and Control) Modeli

Bu model e-ticaret ile ilgili risklere karşı geliştirilmiştir. Bu modelin kapsama alanı işletmenin bilgi işlem teknolojileri olup bu model ile güvenilir finansal raporlama faaliyet etkinliğini sağlama ve yasa ve yönetmenliklere uygunluk amaçlanmaktadır. Sistemi kurma sorumluluğu yöneticilere ait olup, etkin çalışma sorumluluğu iç denetçileridir (Dabbaoğlu, 2007).

2.1.6.1.5.SysTrust (System Trust) Modeli

SysTrust (Güven Sitemi) modeli dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla 1999 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA) ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü(CICA) tarafından geliştirilmiştir. Sistemi tesis etme sorumluluğu yöneticilere aitken, etkin çalışma konusundaki sorumluluk dış denetçilere aittir. Sistemin kapsamı bilgi sistemleri olup amaç güvenilir finansal raporlama ve yönetimin hedeflerine ulaşmasıdır (Aksoy, 2005; Dabbaoğlu, 2007).

2.1.6.2.İç Kontrol Yapısı İle İlgili Ulusal Düzenlemeler

Ülkemizde de iç kontrol sistemine yönelik olarak uluslararası düzenlemelerden sonra bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Esasında bu düzenlemeler Türkiye'nin uluslararası düzenlemeleri benimsemesi yoluyla gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde iç kontrol sistemine yönelik olarak Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çalışmaları yapılmıştır. Ayrıca 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda da doğrudan iç kontrol sistemine yönelik çalışmalar olmamakla birlikte atıflar yapılarak düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile ilgili açıklamalar aşağıda kısaca yapılmıştır.

2.1.6.2.1.Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Kontrol

Türkiye’de iç kontrol sistemiyle alakalı ilk düzenleme SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından 1996 yılında Seri: X, No:16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile gerçekleştirilmiştir. ABD’de yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının(Enron, Worldcom vb.) ardından 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ile birlikte SPK tebliğinde de bu yasaya paralel olacak şekilde düzenlemeler Seri: X, No:19 SPK Tebliği ile gerçekleştirilmiştir. Sonrasında 12.06.2006 tarihinde Seri: X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”ine Seri: X, No:19 hükümleri aktararak uygulanmaya başlanmıştır. Ardından bu tebliğde de değişiklikler yapılmış ve yine 2006 yılında Seri: X, No:23 sayılı tebliğ yayımlanmıştır (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

SPK mevzuatında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine, Seri:X, No:22 sayılı tebliğde ayrıntılı şekilde yer verilmiştir. Bu tebliğ ile göze çarpan değişikliklerden ilki, bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığını değerlendirmelidir. Bağımsız denetçinin bu yapacağı değerlendirmeler ile denetim ve denetim teknikleri gözden geçirilir. Bunun yanında bu tebliğ ile dış denetçilerin, halka açık şirketlerin kontrol sistemini oluşturmasında yardımcı olmaları yasaklanmıştır. Denetim hizmeti verilen bir müşteriye aynı anda danışmanlık hizmeti verilmesi bağımsızlığı ortadan kaldıracığından böyle bir karar alınmıştır. Buna karşın denetim hizmeti verilmeyen müşterilere iç kontrol sistemine yönelik danışmanlık hizmeti verilmesinde herhangi bir sakınca görülmemektedir. Ayrıca tebliğ ile denetimden sorumlu komite kurulma zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme ile hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonunu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmaları gerekmektedir. Bu komite ile şirketin iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin izlenmesi sağlanır. Yine bu komite aracılığıyla şirketin muhasebe sistemi, finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız

denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve bağımsız denetim sürecinin takibi sağlanır (Aksoy, 2005).

Yukarıda da açıklandığı üzere SPK dünyada yaşanan gelişmeler sonucunda iç kontrol sistemine yönelik çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu çalışmalardan da görüldüğü üzere işletmelerin daha şeffaf çalışmaları, işletme dışındaki üçüncü kişilere sunulan bilgilerin daha güvenilir olması ve etkin iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik çalışmalardır.

2.1.6.2.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu-İç Kontrol

1999 yılında Türkiye’de bankacılık alanında değişen koşullara ve uluslararası standartlara ayak uydurmak amacıyla 4389 sayılı Bankacılık Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile Basel prensipleri ile uyum yakalamak amaçlanmaktadır (Yurtsever, 2008).

İç kontrol ile ilgili düzenleme ise 1 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nu ile yapılmıştır. Bu kanunun iç sistemler konu başlığı altındaki ikinci bölümün 29-32. Maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemler (iç kontrol, iç denetim, risk yönetim sistemleri) hakkında çeşitli yükümlülükler yer almaktadır (Yurtsever, 2008).

Kanunun 29. Maddesine sistemin işleyişiyle alakalı olarak ve sistemin kurulması gerekliliğine yöneliktir. Bankaların, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlü oldukları kanunda belirtilmiştir. Ayrıca iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile kuruma yapılacak raporlamalara ilişkin usul ve esaslar kurulca belirleneceği ifade edilmiştir. (Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu[BDDK], 2005: madde 29) Bu kanundan da görüldüğü üzere risklerin yönetimi ve işletmelerin faaliyetlerine yönelik olacak şekilde ve bankaların değişen koşullara ayak uydurması koşuluyla iç sistemler adı altında iç kontrol sisteminin kurulmasının önemi ve gerekliliği belirtilmektedir.

Aynı kanunun 30. maddesinde ise bankaların kuracağı iç kontrol sisteminin bünyesinde gerçekleşecek süreçler; “Bankalar, iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülür.” şeklinde ifade edilmiştir (BDDK, 2005: madde 30). Yurtsever (2008)’e göre 30. Maddenin son fıkrasında belirtilen iç kontrol faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birim ve personeli tarafından yürütülmesi ifadesi ilk kez bir kanun maddesi olarak öne çıkmaktadır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile bankacılık sektöründeki iç kontrol uygulamalarını daha da yoğunlaştırmak amacıyla yapılan bir düzenleme olduğu görülmektedir.

2.1.6.2.3.5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu-İç Kontrol

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında TBMM tarafından kabul edilerek resmi gazetede yayımlanmıştır. 2005 yılında 5018 sayılı kanunla bazı ifadeler değiştirilmiş ve uygulanabilirlik alanı genişletilmiştir. Ayrıca iç kontrol sisteminin tanımı yeniden yapılarak daha kapsayıcı bir hale getirilmiştir. İç kontrol ile ilgili düzenlemeler 55. ve 67. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu kısım ile ilgili düzenlemeler dünyadaki iyi örnekleri (COSO, INTOSAI ve AB düzenlemeleri) baz alarak hazırlanmıştır (Erdoğan S. , 2009: 138-139).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu iç kontrol sistemini şu şekilde açıklamıştır: “Kurumun hedeflerine, belirlenmiş politika ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir biçimde yürütülmesini,

varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçler iç denetimi kapsayan mali ve diğer tüm kontroller” iç kontrol sistemi olarak ifade edilmektedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile modern mali yönetim ve kontrolün gereği olarak mali saydamlık, hesap verilebilirlik, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı gibi iyi mali yönetim ilkelerinin esas alındığı görülmektedir (Türedi H. , 2011).

2.1.6.2.4.6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve İç Kontrol

14.02.2011 tarihinde 6102 sayılı kanun ile resmi gazetede yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde uygulanmaya başlanan yeni Türk Ticaret Kanunu’nda şirketlerin daha iyi yönetilmesine yönelik güncellemeler yapılmıştır. Bu yeni TTK, ticaret hayatını ve muhasebe uygulamalarını etkileyen birçok yeniliği içerisinde barındırmaktadır. Yeni TTK’da birçok değişikliğe gidilmesiyle birlikte konumuzla alakalı olarak, iç kontrol sistemiyle ilgili, düzenlemelere değinilecektir (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

6102 sayılı TTK’ nın Denetleme başlığı altında şirketlerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması ya da etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı konusunda yönetime düşen görevler hususunda açık bir ibare bulunmamakla birlikte bazı atıfların bulunduğu söylenebilir. Kanun kurumsal yönetime, iç kontrol sistemine ve risk yönetimine verdiği önemi dolaylı yoldan göstermektedir. Kanunda risk yönetimini nasıl yapacağı ve iç kontrol sistemi ile arasındaki fonksiyonel bağlantıya yönelik açıklama bulunmamakla birlikte risk yönetiminin gerçekleştirilmesi için iç kontrol sisteminin varlığı bir gereklilik olduğu bilinmektedir (Kelecioğlu, 2016).

Bu sebeple ulusal ve uluslar arası düzenlemelere paralellik sağlamak amacıyla ve modern denetimin gerekliliklerini yerine getirmek için Yeni TTK metnine, iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliğinin şirket yönetimi ya da bağımsız denetçiler tarafından incelenmesi yönünde düzenlemelerin yapılması yararlı olacaktır (Aksoy, 2005).

2.1.7.İç Kontrol Sistemin Denetimdeki Yeri ve Faaliyet Denetimi İle Olan İlişkisi

Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı; incelemeye alınmayan kayıtların ve işlemlerde hata ve eksiklikleri azaltmak suretiyle denetimin kalitesini artırmaya yani denetim riskinin azaltılmasına, işletme hedeflerine ulaşılmasına, çalışanların üzerine düşen görevlerini yerine getirmelerine yönelik etkili olan bir yapıdır. Ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmenin denetimini önemli ölçüde etkilemektedir.

İç kontrol sistemi hem iç hem de bağımsız dış denetçiler tarafından gözden geçirilmelidir. Bu iki farklı denetçinin gözlemi farklı noktalara hizmet etmektedir. İç denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirmesindeki amaç; üst yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun şekilde davranılıp davranılmadığını izlemektir. Böylece iç denetçi yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olur (Haftacı V. , 2014: 81). Dış denetçinin amacı ise işletmenin muhasebe sistemindeki hesaplanan ve üretilen finansal raporların güvenilirliği ile mali yıl sonunda yapacağı denetimde uygulayacağı işlemlerin türünü, içeriğini, derinliğini vb. belirlemektir (Aksoy, 2005).

İç kontrol sisteminin iç ve dış denetim ile olan ilişkisine baktıktan sonra asıl konumuzun faaliyet denetimi ile arasındaki ilişki şöyle ifade edebilir. İşletmenin başarısına etki eden faktörlerden birisinin iç kontrol sistemi olduğu bilinmektedir. Faaliyet denetiminde ise işletmenin başarısına etki eden tüm faktörler incelenmektedir. Bu sebeple faaliyet denetiminde de iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İşletmenin başarısında etkili olan bu iki faktörün (faaliyet denetimi ve iç kontrol sistemi) yakından ilişkili olduğu söylenebilir. Faaliyet denetimi tarafından bakıldığında; yapılan faaliyet denetimi sonucu işletme faaliyetlerinin üst yönetimin belirlediği başarı ölçütlerine, standartlara, iş programlarına ve bütçelere ne derece uyum içerisinde olduğu aslında iç kontrol sisteminde ne kadar etkili olduğunun göstergesidir. Çünkü bilindiği üzere etkin bir iç kontrol sistemi akabinde faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır (Selimoğlu, 1999). Faaliyet denetimi sonucu, faaliyetlerin işletme yönetiminin belirlediği kriterler (standartlar, iş programları, bütçeler, başarı ölçütleri) ile uyum içerisinde

değilse, etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı söylenebilir. Tabii ki üst yönetimin belirlediği kriterlere uyumun yakalanamamasının tek sebebi etkin çalışmayan bir iç kontrol sisteminin varlığı değildir. Bunun yanında başka faktörlerde etkili olduğu göz ardı edilmemelidir. Faaliyet denetimi yapısında yönetimi kesin olarak yargılamaktan ziyade verimliliği ve etkinliği etkileyen faktörlere yönelik öneriler sunmaktadır. Bu bakış açısına istinaden eğer denetçi iç kontrol sisteminde bir zayıflık tespit etmiş ise yönetime önerilerde bulunarak sistemi iyileştirmeye yöneltebilir. Özetle faaliyet denetiminin amaçlarında da belirtildiği üzere faaliyet denetimi iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve başarısını ölçmede de işletmeye fayda sağlamaktadır.

İç kontrol sistemi tarafından bakıldığında ise etkin bir iç kontrol sisteminin faaliyet denetimine etkileri de bulunmaktadır. Günümüz iş dünyasında hızlı değişen çevresel koşullar ve rekabet ortamı karşısında işletmelerin sürdürülebilir karlılıklarını devam ettirmeleri önemlidir. Dolayısıyla işletmeler bu süreçte verimliliklerini artıracak çalışmalar yapmaları ya da verimsizliklerine sebep olan faktörleri azaltmak yönünde çalışmalar yürütmelidirler. İşletmelerin faaliyetlerini verimli şekilde yürütmeleri sonucu pek çok fayda sağlayabilirler. Bunlar, maliyetlerin azaltılması, üretim miktar ve kalitesinin artırılması, kaynakların tasarrufu, hızlı karar alma sürecinin oluşturulması, hızlı bilgi akışının sağlanması şeklinde sıralanabilir. Tüm bunlar etkin iç kontrol sisteminin varlığı ile gerçekleşecektir. Böylece faaliyet denetiminin ana konusu olan; faaliyetlerin verimli, etkin ve tutumlu şekilde yürütülmesi sağlanacaktır (Kaya, 2011).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1.FAALİYET DENETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI

3.1.1.Çalışmanın Amacı

Üretim işletmelerinin ekonomiye olan katkıları düşünüldüğünde faaliyet denetimi kapsamında işletme faaliyetlerinin verimli, etkin ve tutumlu olması için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının önemi büyüktür. Bu sebeple uygulama aşamasının öncelikli amacı tez kapsamında anlatılan teorik bilginin pratikte nasıl işlendiğinin gözden geçirilmesidir.

Bu çalışmada yer alan örnek işletmenin faaliyetlerine ilişkin incelemeler yapılmıştır. İncelemeler sonucu faaliyetler kapsamında yürütülen iç kontrol sistemi araştırılmış ve sistemin zayıf yönleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda ise faaliyetlerin iyileştirilmesi adına zayıf alanlara ilişkin öneriler geliştirilmiştir. Ayrıca bu çalışma ile işletmeler için yalnızca finansal tablolar denetiminin değil diğer faaliyetlere yönelik denetimin de işletmeye katkısının büyük olduğunu gösterebilmek ve işletmelerin iç kontrol sistemlerini daha etkin hale getirmeleri için katkı sağlamak amaçlanmıştır.

3.1.2.Çalışmanın Kapsamı

Uygulama bölümü merkezi Ankara olan üretim işletmesinde gerçekleştirilmiştir. Faaliyet denetiminin işletmenin tüm faaliyetlerine uygulama imkanı vermesinin yanında seçilen faaliyetler ile de sınırlandırılabilir olması uygulama kapsamını etkileyen konular arasındadır.

Çalışma, örnek işletmenin sadece üç departmanına yöneliktir. Bunlar; Yönetim-Organizasyon Faaliyetleri, Üretim ve Pazarlama Faaliyetleri ve Muhasebe-Finansman Faaliyetleridir.

3.1.3.Çalışmanın Yöntemi

Çalışma nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler toplam dokuz kişiyle gerçekleştirilmiştir. Faaliyet

sınıflandırmalarına göre görüşmenin gerçekleştirildiği kişilerin işletmedeki unvanları aşağıda şekildedir.

- Yönetim-Organizasyon Faaliyetine yönelik görüşmeler genel müdür yardımcısı, iş geliştirme uzmanı, insan kaynakları sorumlusu,
- Üretim ve Pazarlama Faaliyetine yönelik görüşmeler üretim iş başı amiri, kaliteden sorumlu kimya mühendisi, üretim mühendisi ve iş geliştirme uzmanı, depo ve sevkiyat sorumlusu, pazarlama ve satış departmanı sorumlusu,
- Muhasebe ve Finansman Faaliyeti kapsamında departmandan sorumlu müdür ile görüşme yapılmıştır.

Ayrıca işletmede yapılan gözlemler sırasında çalışanlarla da iletişime geçilerek bilgi toplanmaya çalışılmıştır.

Görüşme esnasında öncelikle işletmenin iç denetim kapsamında hangi çalışmalar yürüttüğünü tespit etmek adına sorular yöneltilmiştir. Bu kapsamda görüşmecilere yöneltilen sorular şunlardır (Dursun, 2007):

- İç denetim birimi var mıdır ve varsa kime bağlıdır?
- İç denetim birimi nasıl işlemekte ve planlama ne şekildedir?
- İç denetim birimi işletmenin bütün faaliyetlerine yönelik özel çalışmalar yürütmekte midir?
- İç denetim birimine bağlı kaç çalışanınız bulunmaktadır?
- Denetim faaliyetleri ne kadar süre aralıklarla gerçekleştirilmektedir?
- Faaliyet alanına göre planlar mevcut mu ve risk matrisleri oluşturulmuş mudur?
- İşletmede duyarlı kontrol yerleri mevcut mu? Bu yerler sürpriz bir şekilde denetimden geçiriliyor mu?
- İşletme dışından denetim hizmeti alınmakta mıdır? Alınıyor ise bu denetime ilişkin görüşün bildirildiği rapor mevcut mudur?

İşletmenin yürüttüğü denetim faaliyetlerine yönelik sorular sonrasında faaliyetlere ilişkin aşağıdaki sorular yöneltilmiştir.

Yönetim-Organizasyon Faaliyetlerine İlişkin Sorular:

- İşletmedeki yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirtilmiş midir?
- Departmanların temel işlevleri yazılı olarak saptanmış mıdır? Bölümlerin temel görevlerini diğer bölümler bilmekte midir?
- İşletme çalışanları üst yönetime rahat bir şekilde ulaşabilmekte midir?
- Yönetimce; personelin görev aldığı fonksiyondaki işlerin icra edilmesinde gerekli olan bilgi ve beceriler, iyi bir şekilde tanımlanmış mıdır?
- Yönetim, birimin başarısını nasıl değerlendireceğini açıklamış mıdır? Faaliyet bazında başarı faktörleri açık olarak belirlenmiş midir?
- İşe alım sürecinde nasıl bir politika izlemektesiniz?
- Mavi yaka ve beyaz yaka olmak üzere çalışanlarınıza verilen eğitim ne düzeydedir?
- Çalışan motivasyonunu artırmak adına yapılan çalışmalar yürütülmekte midir?
- Çalışanların performans değerlemeleri belli aralıklarla yapılmakta mıdır?
- İşletmenizdeki çalışanları (mavi yaka ve beyaz yaka) nitelik ve nicelik olarak yeterli buluyor musunuz?

Üretim-Pazarlama Faaliyetlerine İlişkin Sorular:

- Üretim süreci nasıl ilerlemektedir?
- İşletmede yürütülen ar-ge çalışmaları nelerdir ve yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?
- Tedarik süreci nasıl ilerlemektedir? Satın alma kapsamlı bir araştırma gerçekleştirmekte midir?
- Hammadde nereden sağlanmaktadır?
- Hammadde tedariki kaç firma ile yürütülmektedir?
- Hammadde ve mamül stok takipleri yapılmakta mıdır? Minimum stok seviyeniz mevcut mudur?
- Üretim kayıpları takip edilmekte midir? Kayıplar ne sebepten kaynaklanmaktadır?

- Üretim aşamasında maliyetleri azaltmak konusunda ne gibi çalışmalar yapılmaktadır?
- Pazarlama ve satış sürecinin nasıl ilerlemektedir?
- Müşterilerin ticari geçmişi araştırması yapılıyor mu?
- Kredili satışınız mevcut mu? Mevcut ise ödenmeme riskine karşı neler yapılmaktadır?
- İşletme mevsimsellikten etkilenmemek adına neler yapmaktadır?

Muhasebe ve Finansman Faaliyetine Yönelik Sorular:

- Muhasebe ve finansman süreci nasıl ilerlemektedir?
- Satış faturaları muhasebeleştirmeden önce karşılaştırmalı bir kontrol süreci mevcut mu?
- İşletmenin yıllık faaliyet planları hazırlanırken kimler katılmaktadır? Örgütün bütün bölümleri katılmakta mıdır?
- Muhasebe ve finansman kısmına ilişkin denetim süreci nasıl yürütülmektedir?
- Denetim faaliyeti sırasında stratejik kontrol yerleri saptanmış mıdır? Saptanmış ise bunlar hangi noktalardır?
- Faaliyet raporunuz mevcut mu?

3.1.4.Çalışmanın Kısıtları

Çalışmanın yürütülmesinde birçok kısıtla karşılaşmıştır. Bunların başında işletmenin kuruluş yılının yakın tarihe dayanmasıdır. Bu durum işletmenin birçok alanda yeni yapılanmasına ve görüşme esnasında net cevaplar alınamamasına neden olmuştur. Ayrıca çalışmanın konusu itibariyle iç denetim kapsamında yürütülen faaliyetlere odaklanılmasına karşın organizasyon şemasına bakıldığında işletmede iç denetim biriminin olmayışı yine çalışmayı etkileyen kısıtlar arasındadır.

Çalışmada kullanılan yöntemin görüşme yöntemi olması itibariyle bir takım kısıtları beraberinde getirmektedir. Öncelikle görüşme yönteminin yanlılığa açık olması ve yöntemin görüşülen kişilerin beyanına dayanması itibariyle alınan bilgilerin gerçeği yansıtmama olasılığı bulunabilir.

Çalışma yürütülürken karşılaşılan bir diğer kısıtta talep edilen finansal tabloların ve işletme hakkında daha net bilgilere ulaşılması adına talep edilen bir takım tabloların işletme yönetimi tarafından ulaşılması kısıtlanmıştır. İşletmenin böyle bir tercih yapmasındaki sebep olarak işletme gizliliği gösterilmiştir.

3.1.5.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. İle İlgili Genel Bilgiler

Çalışmada ele alınan işletme, kimya sektörünün alt dalı olan barut, patlayıcı madde sektöründe yer alan bir üretim işletmesi olup çalışmanın bundan sonraki kısmında işletme adı ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. olarak belirtilecektir.¹

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. hisselerin büyük bir kısmına sahip olup 2011 yılında kurulmuştur. 2014 yılına gelindiğinde ise diğer kalan hisseleri de alarak ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. olarak faaliyetlerine devam etmiştir. Hindistan kökenli bu firma ana ülkesinde en büyük patlayıcı madde ve ateşleme sistemi üretiyor olup küresel piyasada hızla ilerlemektedir. Türkiye'deki iştiraklerinin dışındaki faaliyetlerinden bahsedilecek olunursa; ülkede 16 ve Afrika kıtasında 2 üretim tesisi bulunmaktadır.

Tez çalışmasının yürütüldüğü Türkiye'de bulunan ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş.'e bakıldığında iki farklı şehirde üretim tesisi bulunmakla birlikte toplamda 198 personeli bulunmaktadır. Ayrıca Türkiye'nin farklı bölgelerinde bayi depoları sayesinde tüketiciye her noktadan ulaşmak adına hizmet vermektedir. İşletmenin üretim tesisinde bir idari yapılanma olmakla birlikte esas yönetim işletme merkezinden(Ankara) gerçekleştirilmektedir. İşletmede raporlama, değerlendirme ve maliyet unsurları gibi konular Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde uygulanmaktadır.

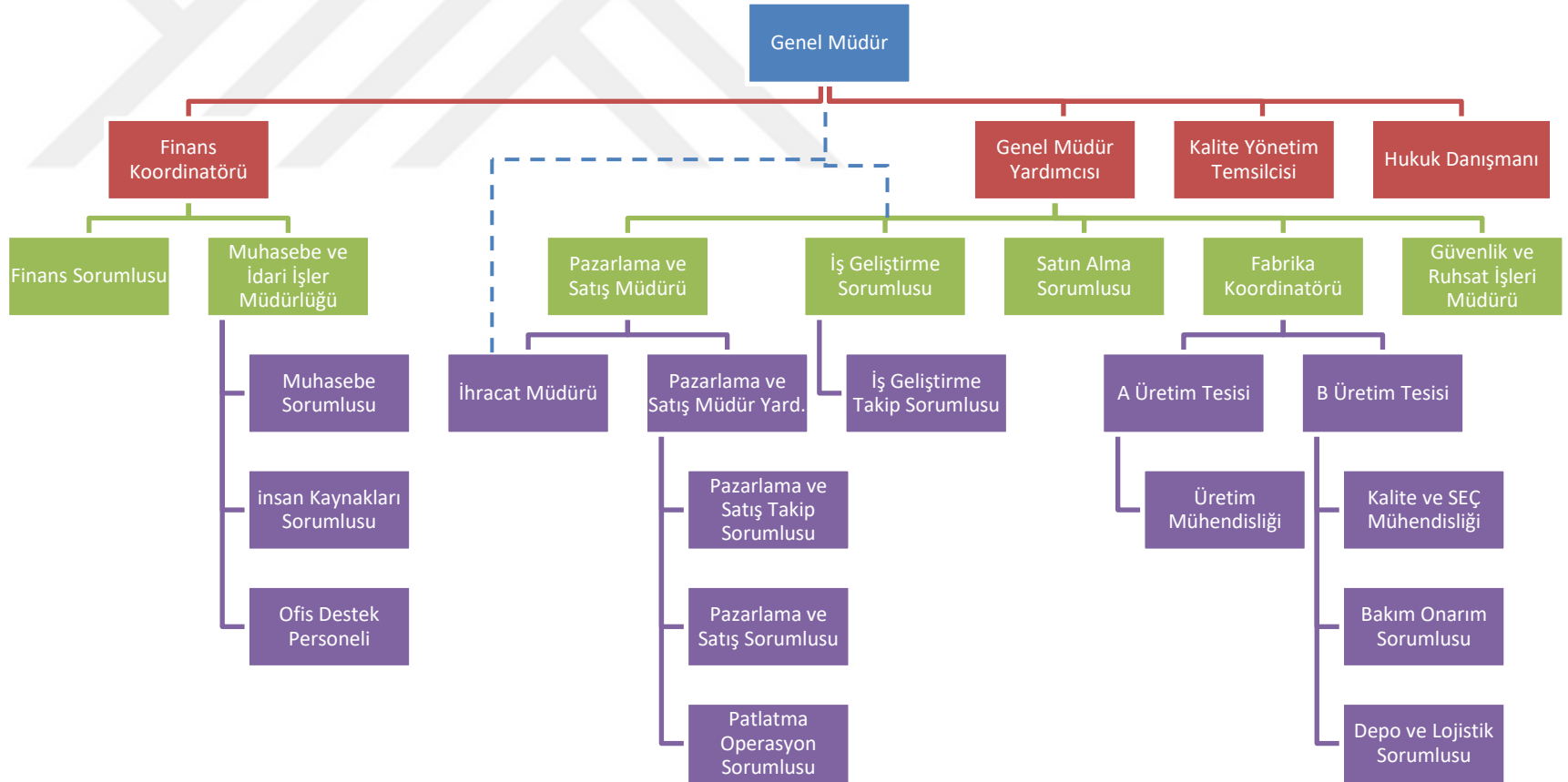
ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. başta inşaat sektörü olmak üzere madencilik sektörü ve ülkemizde patlayıcı madde kullanıcılarının ihtiyaç duydukları her türlü patlayıcı madde ve ateşleme sistemlerinin teminin yanı sıra ana firma ile birlikte yurtiçi ve yurtdışında önemli firmaların distribütörlüğünü de yapmaktadırlar.

¹ Bu çalışmada faaliyet denetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılması kapsamında çalışmanın yürütüldüğü işletmenin yönetiminin isteği üzerine işletmenin isminin gizli tutulmuştur.

Günlük 55 ila 56 ton arasında emülsiyon, 18.000 adet kapsül, 90 -100 ton arasında yemlemeye duyarlı toz patlayıcı üretim kapasitesine sahiptir. İşletmenin ürün yelpazesine bakıldığında, müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak ve rakip firmalar ile rekabet edecek bir çeşitliliğe sahiptir. Kapsüle duyarlı emülsiyon patlayıcı, yemlemeye duyarlı emülsiyon patlayıcı, yemlemeye duyarlı toz patlayıcı, elektriksiz kapsül ve ana işletmeden ithal edilen ticari mallar (elektrikli kapsül) bulunmaktadır. Bu ürünler kullanıldığı yer bakımından (tüneller, otoyol, baraj çalışmalarında, yer altı ve yerüstü madencilik çalışmaları, çimento ve kireç fabrikaları), zemin özelliğinden (yumuşak, sert, orta sert, kuru ve ıslak zemin) kaynaklı kendi içerisinde de birçok çeşide ayrılma sonucu 15 ayrı ürün çeşidi bulunmaktadır. Bunun yanında piyasada çok fazla talebi olmaması sebebiyle bazı ürünler ana şirketten ticari mal olarak ithal edilmektedir.

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş.'nin faaliyetleri; inşaat sektörü ve madencilik sektörünün ihtiyaç duyduğu her türlü patlayıcı madde üretimi ve satışını yapmanın yanında patlayıcı madde depolama ve nakliyesi, komple delme ve patlatma hizmetleri, patlatmaya ilişkin aksesuar temini, mühendislik ve teknik servis hizmetleri, özel patlatma uygulamaları ve yabancı firma temsilciliği olarak sıralanabilir.

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş.'ye ait organizasyon şemasına *Şekil 4'*de yer verilmiştir.



Şekil 4: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Organizasyon Şeması

3.1.6.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Denetim Faaliyetlerine İlişkin Genel Bakış

İşletmede iç denetim birimi olmamakla birlikte, işletmede finansal tabloların denetimi kapsamında, entegre yönetim sistemi kapsamında yürütülen standartlara yönelik, kurumsal risk yönetimi kapsamında iç denetim faaliyetleri yürütülmektedir.

Entegre Yönetim Sistemi hakkında kısaca bilgi verilmesi adına şunlar söylenebilir; Entegre Yönetim Sistemi, birden fazla yönetim sisteminin tek bir çatı altında toplanarak gereklerin aynı anda karşılaştırılması sonucu bütünsel bir uygulama şeklinde ifade edilebilir. Entegre Yönetim Sistemi ile her bir birimin problemlerini kendi içerisinde ayrı ayrı ele alınmasından ziyade bütüne odaklanma sonucu birçok yönden kazanım fırsatı vermektedir. Entegre Yönetim Sisteminin kapsamında birçok standart bulunmaktadır. Bunların bazıları aşağıda sıralanmıştır.

- ISO 9001 Kalite Yönetimi
- ISO 14001 Çevresel Yönetim
- OHSAS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetimi
- ISO/IEC 27001 Bilgi Güvenliği Yönetimi
- ISO 22000 Gıda Güvenliği
- ISO/IEC 20000 IT Hizmet Yönetimi

Entegre Yönetim Sistemini uygulayan işletmelerin ne gibi faydalar sağladıklarına kısaca bakılacak olunursa şunlar sıralanabilir:

- Daha az maliyet,
- Zamandan tasarruf,
- İş risklerini yönetme konusunda bütünsel bir yaklaşım,
- Daha az yineleme ve bürokrasi,
- Sistemler arasında daha az çakışma,
- Geliştirilmiş hem iç hem dış iletişim,
- Geliştirilmiş iş odağı,
- Daha yüksek çalışan morali ve motivasyonu

- Optimize edilmiş iç ve dış denetimler.²

İşletme 2011 yılından itibaren finansal tablolara ilişkin iç denetim çalışmaları yürütmektedir. Entegre Yönetim Sistemi 2014 yılı ve Kurumsal Risk Yönetimi kapsamındaki çalışmalar ise 2016 yılı itibariyle başlamıştır. İşletmede Entegre Yönetim kapsamında dört, Muhasebe ve finansman kapsamında iki iç denetçi bulunmaktadır. Yukarıdaki açıklamalardan sonra işletmenin yürüttüğü denetim faaliyetleri aşağıda tablo halinde sunulmuştur. Tabloda işletmenin yürüttüğü denetim faaliyetleri, amaçları ve denetim kapsamına göre yapılan çalışmalar yer almaktadır.

Tablo 1: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Denetim Faaliyetlerine İlişkin Bilgiler

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. İç Denetim Faaliyet Alanları	ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Yürüttüğü Denetime İlişkin Çalışmalar Ve Denetimin Amacı
Muhasebe-Finansman Faaliyetlerine Yönelik İç Denetim	<p>Amaç: Finansal tabloların mevzuata uygun, doğru, güvenilir şekilde hazırlanmasına sağlamaya yönelik incelemelerdir.</p> <p>Yürütülen çalışmalar: Departman içerisinde her ay dışardan danışmanlık hizmeti aldıkları YMM tarafından vergi mevzuatı kapsamında finansal tablolar denetimi yapılmaktadır.</p>
Entegre Yönetim Sistemi	<p>Amaç: İşletmenin yürüttüğü yönetim sistemlerine uygunluğunu sağlamak.</p> <p>Yürütülen çalışmalar: İşletme Entegre Yönetim Sistemi kapsamında ISO 9001 Kalite Yönetimi, ISO 14001 Çevresel Yönetim, OHSAS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetimi, ISO 10002 Müşteri Şikayet Yönetim Sistemi standartları kapsamında iç denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Yılda bir kez bu kapsamda iç denetim çalışmaları gerçekleştirilmektedir.</p>
Kurumsal Risk Yönetim	<p>Amaç: Departman bazlı riskler tanımlamak riskin derecesine belirlemek ve risk derecesine göre etkilerini azaltmaya yönelik</p>

² <https://www.bsigroup.com/tr-TR/Entegre-Yonetim-Sistemleri>

	<p>çalışmalar yürütmek.</p> <p>Yürütülen çalışmalar: Her altı ayda bir departman yöneticilerinin içinde bulunduğu bir komite toplanır ve işletme riskleri belirlenir. Ardından riskler komite tarafından değerlendirilerek; riskin etkileri, etki dereceleri, risk sınıfları belirlenerek risk derecesi 3,4,5 olan riskler için departmanlardan riski azaltmaya yönelik aksiyonların hazırlanması talep edilmektedir.</p>
--	--

Özetle işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğine yönelik çalışmalar yanında yönetim sistemlerinin ayrı ayrı denetlenmesi yerine birçok standartın bir arada denetlenmesine imkan veren Entegre Yönetim Sistemi uygulamaları kapsamında denetim faaliyetleri yürüttüğü söylenebilir. Tüm bu uygulamalara rağmen organizasyon şemasına bakıldığında; işletmede yönetim kuruluna doğrudan bağlı bir iç denetim biriminin olmadığı görülmektedir.

3.1.7.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Faaliyetlerine İlişkin Uyguladığı Prosedürlere Genel Bakış

Bu başlık altında çalışmanın yürütüldüğü departmanlar kapsamında sahip olduğu politika ve prosedürleri tanımak adına yöneltilen sorulara ilişkin işletmeden alınan cevaplar bir tablo halinde karşılaştırmalı şekilde sunulmuştur.

3.1.7.1. Yönetim-Organizasyon Faaliyetlerine İlişkin Bulgular

COSO bir örgütsel model olarak etkin İnsan Kaynakları Yönetimi (İKY) standartlarını da içermektedir. Bu sebeple COSO örgütlerin yönetiminde insan kaynakları yönetimine görev yüklemektedir. COSO çalışanlara ve yeteneklerine önem vermekte ve bu yeteneklerin kazandırılması ve örgütte yer alması için insan kaynakları yönetimine güvenmektedir. Böylece iç kontrol sisteminin tanımında yer alan “faaliyetlerin etkin ve verimli” yürütülmesi amacına katkıda bulunmakta ve kurumsal risk yönetiminde iç riskleri ortadan kaldırmaktadır (Uysal, 2010). Bu açıdan iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilirken insan kaynakları yönetimi kapsamındaki uygulamaların denetiminin yapılması gerekmektedir.

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. İKY faaliyetleri ilk olarak 2016 yılında işletme dışından hizmet alınarak gerçekleştirilmiştir. İşletme aynı yıl içerisinde İKY kapsamında uzman kişi istihdam etme kararı almıştır.

Bu kısımda işletmenin organizasyon yapısını tanımak ve insan kaynakları yönetimi kapsamında sahip olduğu politika ve prosedürlere ilişkin bulgular tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda işletmeye yöneltile sorular ve edinilen bilgiler doğrultusunda aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 2: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Yönetim-Organizasyon Faaliyetlerine İlişkin Bulgular

Yönetim-Organizasyon Faaliyeti Kapsamında Yöneltilen Sorular	ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Yönetim-Organizasyon Faaliyetine İlişkin Bulgular	Etkin İç Kontrol Sistemi Açısından Önemi
1-İşletmedeki yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirtilmiş midir?	İKY çalışmaları yeni başlaması sebebiyle çalışanların yetki ve sorumlulukları yeni belirlenmiş olup, duyurusu işletme çalışanlarına henüz duyurulmamıştır.	COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Kapsamında etkin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında beş bileşen tanımlanmaktadır. Bu beş bileşenin birincisi olan Kontrol ortamı diğer tüm bileşenin temelini oluşturmaktadır. Kontrol Ortamı kapsamında yer alan İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları ilkesi yer almaktadır. Bu sebeple işletmelerin etkin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında İKY kapsamında yürütülen çalışmalar da dikkate alınmalıdır. Böylece işletmenin içsel risklere karşı gerekli önlemleri alabilecektir.
2-Departmanların temel işlevleri yazılı olarak saptanmış mıdır? Bölümlerin temel görevlerini diğer bölümler bilmekte midir?	Departmanlar tarafından temel görevler bilinmesine rağmen yazılı olarak görevler ifade edilmemiştir. Bu alanda da çalışmalar yeni başlamıştır.	İnsan kaynakları Yönetimi kapsamında işletmelerin karşılaşılabileceği riskler; insan kaynağının etkili şekilde kullanılmaması, nitelikli çalışanın işletmede tutundurulamaması, etkin kariyer yönetiminin tesisi
3-İşletme çalışanları üst yönetime rahat bir şekilde ulaşabilmekte midir?	İşletmede yatay ve dikey olarak çalışanlar arasında iletişim kolaylığı bulunmaktadır. Özellikle işletme merkezinde çalışanların üst yönetime rahatlıkla ulaşabildiği gözlemlenmenin yanında üretim sahasındaki çalışanların üst yönetime e-mail yoluyla ulaştığı tespit edilmiştir.	
4-Yönetimce; personelin görev aldığı fonksiyondaki işlerin icra edilmesinde gerekli	İnsan kaynakları uzmanı tarafından çalışanların işlerin icra edilmesindeki gerekli olan iş gereklerine ilişkin	

olan bilgi ve beceriler, iyi bir şekilde tanımlanmış mıdır?	çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.	edilememesi, çalışan motivasyonunun sağlanamaması, kurumsal amaçlara yönelik eğitim planlarının yapılmaması, çalışanların iş güvenliğinin sağlanamaması, kurumsal iş tanımlarının olmamasından kaynaklı rol ve sorumluluklarda karmaşa yaşanması, kapsamlı insan kaynakları yönetim stratejilerinin olmaması, işletmenin politika ve prosedürlerinden çalışanların bilgisinin olmaması, yasalara uygun hareket edilmemesi bu nedenle davalarda artış, çalışan devir hızının artması, sağlık izinlerinin artması vb. şeklinde sıralanabilir (Uzun, 2007).
5-Yönetim, birimin başarısını nasıl değerlendireceğini açıklamış mıdır? Faaliyet bazında başarı faktörleri açık olarak belirlenmiş midir?	Yönetim ilk olarak 2016 yılında üretim, satın alma ve satışa yönelik KPI (Key Performance Indicator)'larını belirlemiştir. 2016 yılı ve sonrasında bütçe hazırlama dönemlerinde her departman için minimum beş kriter belirleme çalışmalarına devam edilmiştir.	
6-İşe alım sürecinde nasıl bir politika izlemektesiniz?	İşe alım süreci İK departmanı kuruluna kadar işletme üst yönetim ve iş geliştirme uzmanı nezaretinde gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda beyaz yaka istihdamında işletme öncelikle iş ilan duyurusu yaparak başvurular toplanmaktadır. Devamında ön değerlendirmeler yapılarak mülakata çağırılacak adaylar belirlenmektedir. Mülakat esnasında kriter tablosu oluşturularak puanlama yapılmaktadır ve sonrasında en yüksek ortalama sahip adayın işe alımı gerçekleştirilmektedir. Mavi yaka istihdamına bakıldığında sadece yüz kırtarıcı suç işlememiş olması yeterli görülerek işe alım gerçekleştirildiği tespit edilmiştir.	
7-Mavi yaka ve beyaz yaka olmak üzere çalışanlarınıza verilen eğitim ne düzeydedir?	İşletme hedeflerini doğrultusunda çalışan niteliğini artıracak yönde eğitim planları mevcuttur. Hem beyaz yaka hem de mavi yaka olmak üzere eğitim çalışmaları yapıldığı gözlemlenmiştir.	
8-Çalışan motivasyonunu	Mavi yaka çalışanların	

<p>artırmak adına yapılan çalışmalar yürütülmekte midir?</p>	<p>motivasyonu doğrudan ilişkili olduğundan maaşlarına özel günlerde eklemeler yapılmaktadır. Beyaza yaka çalışanlara bakıldığında ücret, motive olmalarında tek etken değildir. İşletmenin yapısı itibariyle kariyer planı yapmaya müsait olmadığından beyaz yaka çalışan motivasyonu olumsuz yönde etkilenmektedir.</p>	
<p>9-Çalışanların performans değerlemeleri belli aralıklarla yapılmakta mıdır?</p>	<p>İşletmede çalışan performansını değerlendirmeye yönelik çalışmalar bulunmamaktadır.</p>	
<p>10-İşletmenizdeki çalışanları (mavi yaka ve beyaz yaka) nitelik ve nicelik olarak yeterli buluyor musunuz?</p>	<p>İşletme çalışanları nicelik olarak şuan yeterli görülmele birlikte işletme kapasitesindeki artış doğrultusunda yeni istihdam çalışmaları yapmayı planlamaktadır. İşletmede üretim vardiya mühendislerinin tecrübesiz çalışanlar olması ve mavi yaka istihdamında iş gerekleri olarak herhangi özellik aranmaması nitelikli çalışan istihdamının sağlanamadığı göstergesidir.</p>	

3.1.7.2.Üretim ve Pazarlama Faaliyetine İlişkin Bulgular

3.1.7.2.1.Üretim Faaliyetine İlişkin Bulgular

İşletmenin üretim faaliyetlerine bakıldığında bu kısımda üretim planı, ürün çeşitleri, hammadde tedarik süreci, hammadde stok takibi, maliyetleri azaltmak üzere yapılan çalışmalar, üretim kayıplarının yönetimi konularına yönelik incelemeler sonucu elde edilen bulgular aşağıda sırasıyla tablo halinde aktarılmıştır.

Üretim planının oluşumu müşterilerden gelen siparişler ile başlamaktadır. Siparişler alındıktan sonra depo ve sevkiyat sorumlusu tarafından mamül stok kontrolü yapılır, hangi üründen ne kadar üretileceği tespit edilerek üretim planı hazırlanır. Üretim planının hazırlanma aşamasında, plana uygun hammadde stok kontrolleri, eksik hammaddelerin tedarikinin sağlanması, üretim hatları plana uygun hazırlanmaktadır. Ardından üretim planı, onay alınmak üzere üretimden sorumlu mühendis gönderilir ve onay sonrası üretim formenine iletilerek üretim başlatılır. Sonrasında kalite kontrolden geçerek, ürün paketleme ve depolaması yapılır.

Tablo 3: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Üretim Faaliyetine İlişkin Bulgular

Üretim Faaliyeti Kapsamında Yöneltilen Sorular	ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Üretim Faaliyetine İlişkin Bulgular	Etkin İç Kontrol Sistemi Açısından Önemi
1-İşletmede yürütülen ar-ge çalışmalarını yeterli olduğunu düşünüyor musunuz?	Ar-ge kapsamında yapılan çalışmalar Hindistan'da gerçekleştirilmektedir. Hindistan'dan Türkiye'ye ürün formülleri gönderilmektedir. ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. sadece ürün reçetelerinin müşteri isteklerini karşılayıp karşılamadığı üzerine testler yapmaktadır.	İşletmeler faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütülmesi üretim kapsamında etkin iç kontrol sisteminin varlığıyla sağlanacaktır. Etkin iç kontrol sistemi ile faaliyetlere işletmelerin karşılaşması olası riskleri kontrol faaliyetleriyle bertaraf edilecektir. Üretim faaliyeti kapsamında işletmelerinin karşı karşıya kaldığı riskler; kapasite kullanımı riski, stok seviyeleri riski, kalite riski, tek tedarikçiye bağımlı olma riski, iş güvenliği riski, şeklinde sıralanabilir (Altay, 2008: 81-82).
2-Tedarik süreci nasıl ilerlemektedir? Satın alma kapsamı bir araştırma gerçekleştirilmekte midir?	Tedarikçi arayışında numune ürün alınarak kalite kontrolden geçmektedir. Kalite açısından uygun ise ürün fiyatı için anlaşmaya gidilerek işletme için onaylı tedarikçi haline gelmektedir.	
3-Hammadde nereden sağlanmaktadır?	Hammadde yurtiçinden tedarik edilmenin yanında Hindistan'da olmak üzere Mısır ve İsveç'ten de sağlanmaktadır	
4-Hammadde tedariği kaç firma ile yürütülmektedir?	Her hammadde ürün tedariğinde en az üç firma ile çalışılmaktadır. Böylece olası risklerin azaltılması hedeflenmektedir.	
5-Hammadde ve mamül stok takipleri	Hammadde stok takibi işletme merkezinden yapılmaktadır.	

<p>yapılmakta mıdır? Minimum stok seviyeniz mevcut mudur?</p>	<p>Mamül stok takibi ise depo ve sevkiyat sorumlusu tarafından yapılmaktadır. İşletmenin hammadde stoklarında emniyet stoklarının olduğu belirtilmektedir. Fakat ürün paketleme aşamasında kullanılan kutu, bant, poşet vb. ürünlerde zaman zaman stok bulundurulmadığı tespit edilmiştir. Mamül stoklarına bakıldığında işletmenin depolama alanının yetersizliği sebebiyle her üründen minimum seviyede stok bulunmamaktadır. İşletme bu yıl depo kapasitesini artıracaktır. Böylece işletme mamüllerinde emniyet stok seviyesi oluşturacaktır.</p>	
<p>6-Üretim kayıpları takip edilmekte midir? Kayıplar ne sebepten kaynaklanmaktadır?</p>	<p>Üretim kayıp takibi yapılmamaktadır. Bunun başlıca sebebi olarak formüle dayalı üretim yapılması ve kayıpların yüksek oranlarda olmaması gösterilmektedir.</p>	
<p>7-Üretim aşamasında maliyetleri azaltmak konusunda ne gibi çalışmalar yapılmaktadır?</p>	<p>Maliyeti azaltmak için öncelikle ikame ürün arama çalışmaları yürütülmektedir. Bunun yanında tam kapasite çalışmaya özen gösterilmektedir. İşletme maliyetleri azaltmak adına üretim sürecini iyileştirici teknolojik arayışı içerisinde. Üretim bandına yönelik yapılması planlanan yenilik üretim miktarını %50 artırmanın yanında insan kaynağına duyulan ihtiyacı %50 azaltacak yöndedir. Bu kapsamdaki yapılacak olan çalışma planlanan sürede gerçekleştirilmediği ve maliyetlerin aynı yönde devam ettiği tespit edilmiştir. Ayrıca işletme, fiziksel zarara uğramış ürünlerini kendi patlatma hizmetlerinde kullanarak kaynakların boşa harcanmasını önlemektedir.</p>	

3.1.7.2.2. Pazarlama ve Satış Faaliyetlerine İlişkin Bulgular

İşletmenin ürün çeşitliliğinin olması, kaliteyi yakalaması ve pazara nüfus etmesi, kısa sürede işletmenin sektörde ikinci sıraya yerleşmesine imkan tanımıştır. Bu kapsamda pazarlama ve satış faaliyetlerinin etkinliği önemlidir.

Pazarlama faaliyetleri aktif şekilde yürütülmemekle birlikte bu kapsamda 3-4 ayda bir sektörel dergi çıkarılması, kamu ve özel kuruluşlara promosyon ürünlerin (şapka, ajanda, takvim vb.) dağıtılması, üniversite, mesleki kuruluş veya işletmenin kendisi tarafından düzenlenen sempozyumlara katılımlar gerçekleştirilmektedir. Ayrıca sosyal faaliyetler kapsamında ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş.'nin kültür-sanat faaliyetlerine destek vererek sosyal sorumluluk projelerine katkıda bulunduğu gözlemlenmiştir. Sayılan bu faaliyetler aracılığıyla işletme tanınırlığı artırılması amaçlanmaktadır.

İşletme ve müşterilerin bir araya gelmesi ve satış aşamasına gelmesi kapsamında müşterinin ihtiyaç duyduğu ürünü belirleme ve sağlamak adına maden mühendislerinden oluşan bir pazarlama ekibi bulunmaktadır. Bu ekip müşteri bulma, yatırım/ihale takipleri gibi çalışmalar yürütmektedir. Müşteriye ulaşma işletmenin pazarlama ekibinin çalışmaları sonucu sağlanmasının yanında müşteri tarafından da işletmenin tercih edilmesi şeklinde de olmaktadır. Pazarlama ve satış aşamasına ilişkin süreç; pazarlama sorumluları tarafından firma ziyaretleri ile başlar, taleplerin tespiti, fizibilite çalışması, tekliflerin hazırlanması, müşteriye sunulması ve sözleşmenin yapılması, siparişe dönüşmesi, siparişlerin üretilmesi veya depodan tedarigi, siparişlerin sevk edilmesi, faturalandırma ve tahsilat faaliyetlerini kapsamaktadır.

Tablo 4: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Pazarlama ve Satış Faaliyetlerine İlişkin Bulgular

Pazarlama-Satış Faaliyeti Kapsamında Yöneltilen Sorular	ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Pazarlama-Satış Faaliyetine İlişkin Bulgular	Etkin İç Kontrol Sistemi Açısından Önemi
<p>1-Müşterilerin ticari geçmiş araştırması yapılıyor mu?</p>	<p>Yurtiçi müşterilerin finansal durumu, geçmiş yıllardaki performansı, bankalardaki kredi durumu, ödeme kabiliyeti hakkında istihbarat araştırmaları yapılmaktadır.</p>	<p>Pazarlama faaliyetleri kapsamındaki riskler; müşteri analizlerinin yetersizliği, pazarlama aktivitelerinin etkin olmaması, optimal fiyatın belirlenememesi, dağıtım alanındaki aksaklıklar, pazarlama araştırmasının yapılmaması vb. şeklinde sıralanır (Altay, 2008: 83-87).</p>
<p>2-Kredili satışınız mevcut mu? Mevcut ise tahsilat riskine karşı neler yapılmaktadır?</p>	<p>İşletmede kredili satış mevcuttur. Yurtiçi satışlarda tahsilat riski azaltmak için açık hesapla çalışılan müşteriler ile bir sözleşme yapılmaktadır. Ayrıca çek ile çalışmaya özen gösterilmektedir. İhracattaki tahsilat riskini azaltmak için kare kodlu çeklerle satış, vesaik mukabili ödeme, Türk Eximbank aracılığıyla alacak sigortalama gibi araçlar kullanılmaktadır.</p>	
<p>3-İşletme mevsimsellikten etkilenmemek adına neler yapılmaktadır?</p>	<p>İşletme geçmiş dönemlerde özellikle kış aylarında mevsimsellikten etkilenmekle birlikte 2017 yılı itibariyle pazara nüfus etmesiyle bu yöndeki riskler azalmıştır. Ayrıca işletme mevsimsellikten etkilenmemek adına tünel projelerine ve ihracata ağırlık vermektedir.</p>	

3.1.7.3.Muhasebe ve Finansman Faaliyetine İlişkin Bulgular

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş tarafından muhasebe ve finansman faaliyetleri kapsamındaki çalışmalar aşağıda şekilde yürütülmektedir.

İşletmeyle ilgili gelen tüm finansal evraklar öncelikle sekretarya tarafından evrak kayıt defterine evrak numara ve tarih belirterek kayıtları yapılmaktadır. Sonrasında departmanların adlarının bulunduğu kaşe evrakların arkasına basılarak, evrak defteriyle birlikte genel müdüre gitmektedir. Genel müdür tüm evrakları kontrolden geçirerek hangi birime ait ise basılan kaşede işaretlemeler yaparak birime havalesini gerçekleştirir. Tüm bu işlemler sayesinde genel müdür her türlü harcamadan haberdar olmaktadır. Ayrıca dikkatini çeken bir konu olduğu takdirde departmandan ayrıntılı bilgi istemektedir. Genel müdürün evrakları incelemesinden sonra evraklar sekretarya tarafından birim bazlı dağıtımı yapılır. Muhasebe birim müdürüne gelen evrakların genel müdür tarafından incelenmesi yapılmış mı yapılmamış mı diye kontrolleri yapıldıktan sonra muhasebe müdür yardımcısına iletilir. Müdür yardımcısı tarafından da sisteme işlenmek üzere muhasebe personeline evraklar yönlendirilir. Muhasebe personelleri de mevzuata uygun şekilde kayıtlarını gerçekleştirir.

Tablo 5: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Muhasebe ve Finansman Faaliyetine İlişkin Bulgular

Muhasebe ve Finansman Faaliyeti Kapsamında Yöneltilen Sorular	ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. Muhasebe ve Finansman Faaliyetine İlişkin Bulgular	Etkin İç Kontrol Sistemi Açısından Önemi
<p>1-Satış faturaları muhasebeleştirilmeden önce karşılaştırmalı bir kontrol süreci mevcut mu?</p>	<p>Üretim departmanı tarafından hazırlanan satış irsaliyeleri merkez tarafından kullanılan program üzerinden görülebilmektedir. Satış faturaları muhasebeleştirilirken özellikle müşteri fiyatları kontrolü yapılmaktadır. sonrasında Türk Lirası tutarı üzerinden kayıtlar yapılarak pazarlama müdür veya müdür yardımcısının onayına gönderilmektedir. Pazarlama departmanı tarafından onay alındıktan sonra muhasebe müdürü tarafından tekrar kontrolden geçer ve dosyalanır.</p>	<p>Muhasebe ve finansman faaliyetleri kapsamında etkin iç kontrol sisteminin varlığı yasal düzenlemelere uygun ve finansal tabloların güvenilir şekilde hazırlanmasını sağlar. Etkin bir iç kontrol sisteminin ile birlikte işletme hata ve hilelerin olmasını önleyebilecek politika ve prosedürlere sahip olmalıdır. Bu kapsamda işletmelerin karşılaşılabileceği riskler; işletme çalışanları tarafından bazı belge evrakların yanlış veya eksik kaydı, kayıt esnasından yanlış hesaplara kayıt, belgeler üzerinde bilerek yanlış düzenlemeler yapılması söylenebilir.</p>
<p>2-İşletmenin yıllık faaliyet planları hazırlanırken kimler katılmaktadır? Örgütün bütün bölümleri katılmakta mıdır?</p>	<p>Yıllık faaliyet planları satış, satın alma, muhasebe ve finansman, ihracat, insan kaynakları, üretim departmanlarından toplanan veriler sonucu oluşturulmaktadır. Dolayısıyla faaliyet planının hazırlanması tüm departmanların katılımı söz konusudur.</p>	<p>Etkin olarak çalışacak bir muhasebe iç kontrol sisteminin kurulmasında temel ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu temel ilkeler görevlerin ayrımı ilkesi,</p>

<p>3-Muhasebe ve finansman kısmına ilişkin denetim süreci nasıl yürütülmektedir?</p>	<p>Finans sorumlusu her gün banka ekstrelerini kontrolünü yapmaktadır. Her ayın sonunda 120 Alıcılar ve 320 Satıcılar hesabına ilişkin mizan çalışmaları yapılmaktadır. Ayrıca her üç sonunda genel mizan çalışması yapılmaktadır. Her ayın sonunda dışarıdan alınan hizmet ile finansal kayıtlar YMM tarafından denetlenmektedir.</p>	<p>yetkilendirme, belge ve muhasebe düzeni, fiziksel kontroller, bağımsız mutabakat şeklinde sıralanmıştır (Güredin, 2000:179).</p>
<p>4-Denetim faaliyeti sırasında stratejik kontrol yerleri saptanmış mıdır? Saptanmış ise bunlar hangi noktalardır?</p>	<p>Denetim faaliyeti esnasında özellikle Alıcılar, Satıcılar ve Banka hesapları stratejik kontrol yerleri olarak saptanmıştır.</p>	

Soruların yanı sıra görüşme esnasında edinilen bir diğer konu işletmenin ihracatının arttığı dönemde kullandığı dahil işleme rejimi kapsamında vergi ödenmesidir. Bu kapsamda işletme ithal ettiği hammadde, yardımcı madde, ambalaj ve işletme malzemesinden elde edilen işlem görmüş ürünün ihracı halinde, ithalat esnasında alınan verginin geri ödenmesi yapılmaktadır.

İşletmenin faaliyet raporuna bakıldığında; kapsamlı olmamakla birlikte, yatırım projeleri, sertifikasyon, yönetim kurulu, şirket ortaklık yapısı ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu bilgilerin yanında önceki dönemle karşılaştırmalı gelir tablosu, bilanço, raporların hangi mevzuata uygun olarak hazırlandığına dair bilgi, vergi denetim rapor görüşü, işletmenin sunduğu raporlara ilişkin muhasebe müdürünün görüşü, finans koordinatörünün görüşü, YMM'nin görüşü yer almaktadır.

3.1.8.ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş Faaliyetlerine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

Faaliyet denetiminin işletmenin faaliyetlerine ilişkin uyguladığı iç kontrol sisteminin araştırılmasına imkan vermektedir. Bu kapsamda ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş.'de yürütülen iç kontrol sistemine yönelik yapılan araştırmalar sonucu zayıf ve güçlü durumlar tespit edilmiştir. Sonrasında işletmenin faaliyetleri açısından taşıdığı potansiyel riskler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo 6: ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş Faaliyetlerine Yönelik Bulguların Değerlendirilmesi

Faaliyetler	Etkin Olmayan/Zayıf Yönler	Etkin/Güçlü Yönler	Potansiyel Riskler
Yönetim-Organizasyon	<ul style="list-style-type: none">İnsan Kaynakları yönetimi kapsamında yürütülen çalışmalara yeni başlamasıÇalışanların yetki ve sorumlulukları yazılı şekilde tanımlanmamıştır.Yetki ve sorumlulukların yazılı şekilde tanımlanması, iş gereklilerinin tanımlanması ve departmanların görev tanımları çalışmalarına yeni başlanmasıÇalışan performans değerlendirmeleri yapılmamasıMavi yaka istihdamında herhangi bir özellik aranmaması ve üretim departmanında yer alan vardiya mühendislerinin tecrübesiz olmasıBeyaz yaka çalışanlara yönelik kariyer fırsatı sunmayan bir yapı olması sebebiyle çalışan motivasyonun sağlanamaması	<ul style="list-style-type: none">İşletmede insan kaynağının etkin ve verimli şekilde kullanılması açısından insan kaynakları yönetimi kapsamında birim kurulması.İK Politikaları ve Uygulamaları uzman kişiler tarafından yürütülmesiEntegre Yönetim Sistemi Kapsamında işletmenin birçok standartta uygunluğu tek çatı altında takip edilmesiÇalışanlar arasında yatay ve dikey şekilde iletişimin kolaylıkla sağlanması	<ul style="list-style-type: none">İnsan kaynağının işletme amaçları doğrultusunda verimli şekilde kullanılmamasıDüşük motivasyondan kaynaklı insan kaynağından beklenen performansın gerçekleştirilememesiNiteliksiz çalışan istihdamı yapıldığından faaliyetlerin işletme amaçları doğrultusunda yürütülememesiÇalışan performansı yapılmaması sebebiyle çalışanların kendisini ve işletmenin çalışanları değerlendirememesi

<p style="text-align: center;">Üretim</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stok takipleri yeterli düzeyde olmaması ▪ Mamül stoklama alanı yeterli olmadığından işletme her mamulden minimum seviyede stok bulunduramaması. ▪ Kayıp takibi yapılmaması. ▪ Üretim bandına yönelik planlanan yatırımın zamanında hayata geçirilmeyerek maliyet azaltma çalışması ertelenmesi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fiziksel olarak zarara uğramış ürünlerin işletmenin kendi patlama hizmetlerinde kullanarak kaynaklarını israf etmemesi ▪ Ürün kapasitesini etkilememek adına iç piyasada talebi fazla olmayan ürünlerin ana işletmeden ithal edilerek sağlanması ▪ Maliyetleri azaltacak yönde üretim bandında teknolojik araştırmalar yapılması 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stok takibinden kaynaklı üretimde aksaklıkların ortaya çıkması ▪ Müşteriye zamanında ürün tedarik edilememe riskinden kaynaklı müşteri memnuniyetinin sağlanamaması ▪ Yatırımlarda gecikme nedeniyle maliyetlerin azalma gerçekleşmemesi ▪ Kayıp takibi yapılmadığından ne gibi kayıpların ve de ne sebepten kaynaklandığının tespit edilememesi
<p style="text-align: center;">Pazarlama ve Satış</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Satış ve pazarlama tek departman olarak düzenlenmesi ▪ İşletmenin ithalat biriminin olmaması ▪ Siparişlerin ürün talep formu ile alınmaması sebebiyle karışıklıklar yaşanması ▪ Depo kapasitesinin yeterli düzeyde olmaması ▪ Depo kapasitesi sebebiyle her üründen minimum seviyede stok bulundurulamaması 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Muhasebe sorumlusunun satış irsaliye kesimine nezaret etmemesi ▪ Müşteriler hakkında geniş çaplı istihbarat araştırması yapılması ▪ Ürün çeşitliliği rekabet edecek kalitede ve çeşitlilikte olması ▪ Tedarik sürecinde en az üç alternatif firma bulunması ▪ Mevsimsellikten etkilenmemek için özel çalışmalar (satışta tünel projelerine ve ihracata ağırlık verilmesi) yürütülmesi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tek kişide yetkilerin toplanması ve beklenen verimin gerçekleşmemesi riski ▪ Sipariş talep formu olmaması sebebiyle yanlış anlamalardan kaynaklı karışıklık yaşanma riski ▪ Her üründen minimum bulunduramaktan kaynaklı müşteri memnuniyetinin sağlanamama riski

Muhasebe Ve Finansman	<ul style="list-style-type: none">▪ Muhasebe ve finansman birimlerinin aynı departmanda toplanması▪ Muhasebe ve finansman biriminin aynı departmanda yer alması sebebiyle tahsilat, ödeme, kredi açma bölümlerinden bağımsız çalışılmaması▪ Onay süreçlerinde yetki dağılımının tek kişiye yüklenmesi dolayısıyla işlerin zamanında gerçekleştirilememesi▪ İşletmenin Faaliyet Raporu TTK'nin belirlediği içeriğe uygun olmaması	<ul style="list-style-type: none">▪ Her ayın sonunda finansal kayıtlarının mevzuata uygunluğu yönünden YMM tarafından çalışma yapılması▪ İhracatta alacak tahsilat riskini azaltmak için etkili yöntemlerin kullanılması▪ Muhasebeleştirme işlemine geçilmeden önce müşteriye ilişkin bilgilerin kontrolü▪ Muhasebeleştirme işleminden sonra faturaların pazarlama müdürü ve muhasebe müdürünün kontrollünden geçtikten sonra dosyalanması▪ İşletmenin ihracatının arttığı dönemde dahil değişim kapsamında vergi ödeme yapılması	<ul style="list-style-type: none">▪ Muhasebe ve finansman biriminin tek çatı altında olması ve görevlerin ayrılığının tam olarak sağlanamaması nedeniyle hata ve hileye açık bir ortam mevcuttur.
------------------------------	---	---	---

SONUÇ ve ÖNERİLER

Rekabetin şiddetinin artığı bu dönemde işletmelerin yenilenmek ve küreselleşen bu dünya pazarına ayak uydurmaları zorunlu hale gelmiştir. Ekonomik dalgalanmalardan etkilenmemek rakiplerinin önüne geçmek ve küresel pazarda yer almaya devam etmeleri için faaliyetlerini etkin ve verimli şekilde yürütmelerinin önemi artmıştır. Bu rekabet ortamında işletmelerin sadece finansal tablolarını değil bunun yanında işletmenin diğer tüm faaliyetlerinin denetimlerini düzenli şekilde yapmaları sürdürülebilirlikleri, karlılıkları ve büyümeye devam etmeleri için bir zorunluluk haline gelmiştir.

Faaliyet denetimi, işletmede seçilen bir faaliyet ya da tüm faaliyetlere uygulanabilen, belli standartlar kapsamında faaliyetlerin verimli, etkin ve tutumlu şekilde yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirmeye yardımcı olmaktadır. Ayrıca faaliyet denetimi yönetime faaliyetlerin iyileştirilmesi adına tavsiyeler sunan sistemli bir süreçtir denilebilir. Bu yönüyle faaliyet denetimi işletme yöneticilerine yol gösterici olması itibariyle danışmanlık hizmeti niteliğindedir. Faaliyet denetiminin alanı tüm faaliyetlere uygulanabilmesi itibariyle oldukça geniş ve diğer denetimlere göre uygulaması zor ve maliyetlidir.

İç kontrol sistemi, kamu ya da özel kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer tüm çalışanların için de bulunduğu ve sistemi kurmada etkili olduğu; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması olarak sıralanan üç amaca yönelik makul seviyede güvence sağlamak üzere kurulan süreçtir. Etkin bir iç kontrol sistemi işletmenin sürekliliğini etkileyen tüm olumsuz faktörlerin makul seviyede bertaraf etme özelliğine sahiptir. İç kontrol sistemi, iç ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir. İç denetçinin yaptığı denetimle, yönetimin belirlemiş olduğu politika ve prosedürlere ne derece uygunluk sağlandığı gözlemlenmeye çalışılır. Bağımsız denetçi, yıl sonunda yapacağı denetimin kapsamını, içeriğini derinliğini vb. belirlemek için iç kontrol denetimi yapmaktadır.

Faaliyet denetiminin amaçlarında da belirtildiği üzere, faaliyet denetimi işletmenin başarısını denetlemenin yanında iç kontrol sisteminin etkinliğinin araştırılmasını da kapsamaktadır. Bu yönüyle iç kontrol sistemi ve faaliyet denetimi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin finansal

tabloların güvenilirliğini sağlamak, mevzuata uygunluğu sağlamak ve faaliyetlerin verimli, etkin şekilde yürütülmesi sağlamak amacıyla kurulan bir sistem olması işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan bir yapıya sahip olduğunun göstergesidir. Bu nedenle faaliyet denetiminin işletmenin iç kontrol sistemini etkinliğini değerlendirmesi işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında önemli bir yere sahiptir.

Bu tez çalışması Hindistan kökenli olan ve Türkiye’de iştiraklerinden birini sürdüren inşaat ve madencilik sektöründe kullanılmak üzere patlayıcı madde üreten işletmede gerçekleştirilmiştir. İşletme ilk kurulum aşamasında satış ve pazarlamaya öncelik vererek piyasada yer edinmeye çalışması diğer bir takım departmanlara odaklanmamasına sebep olmuştur. Fakat piyasadaki yer edindikten sonra kurumsallaşmak adına çalışmalara başladığı görülmektedir. Özellikle Entegre Yönetim Sistemini kullanarak işletmenin birçok birimi ile alakalı olan yönetim sistemlerini birlikte yürütmesi birçok yönden işletmeye fayda sağlamaktadır. Bunlar maliyet azaltıcı, zaman tasarrufu, risk yönetiminde bütünsel bir yaklaşım, daha az bürokrasi, etkili iletişim, çalışan motivasyonu, yüksek iş odağı şeklinde sıralanabilir.

ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş.’e bakıldığında kendi içinde iç kontrol sistemi kurma çalışmaları olsa da iç kontrol sistemini tam anlamıyla uyguladığını söylemek yanlış olur. Her işletmenin yapısına göre iç kontrol sisteminde farklılıklar olması göz önünde bulundurulmasına karşın işletmenin birçok alanında politika ve prosedürler oluşturma konusunda çalışmalara yeni başladığı tespit edilmiştir.

Günümüzde işletmelerin karlı şekilde rekabet ortamında ayakta kalmaları için insan kaynakları yönetimine duyulan ihtiyaç ortadadır. İşletmelerin verimliliğini etkileyen faktörler arasında insan gücünün yer alması sebebiyle işletmelerin en önemli kaynaklarından birisinin insan olduğu söylenebilir. Bu sebeple işletmelerin insan kaynakları yönetimini profesyonel şekilde yürütmeleri ve bu kapsamda etkin iç kontrol sistemine sahip olmaları; işe alım süreçleri, performans değerlendirme, çalışan eğitimi ve motivasyonu, örgütsel değişiklikler, organizasyonların yapılandırılması, ücret politikaları, iş analiz ve tanımları gibi işlemler için önemlidir. Çünkü insan kaynakları tarafından yürütülen tüm

faaliyetler ile çalışan verimliliği artırılabacaktır. Böylece çalışan verimliliğindeki artışta doğrudan işletme verimliliğini etkileyecektir.

Örnek işletmenin insan kaynakları politikaları ve uygulamaları yönünde önemli eksiklerin varlığı göze çarpan başlıca konular arasındadır. İşletmenin insan kaynakları yönetimi kapsamında zayıf yönleri iyileştirecek yönde çalışmalar yürütmesi, bu alandaki riskleri azaltacaktır. Dolayısıyla işletmenin amaçları doğrultusunda faaliyetlerin verimli ve etkin şekilde yürütülmesi sağlanacaktır.

İşletmelerin değişen tüketici ihtiyacına uygun şekilde mal ve hizmet üretmesinin önem kazandığı bugünde; stok yönetiminin en doğru şekilde yürütülmesi, maliyetlerin azaltımına odaklanması, kalitenin ve verimliliğinin artırılması, müşteri ihtiyaçlarının belirlenmesi, tedarik süreçlerindeki risklerin azaltılması, üretim kayıplarının takibi, değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasının önemi artmıştır. Tüm bu amaçlara ulaşılmasına yönelik üretim ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin etkin iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir.

İşletmenin kuruluşundan itibaren odaklandığı başlıca faaliyetler olarak üretim ve pazarlama faaliyeti olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. ABC Patlayıcı Madde Sanayi A.Ş. kuruluşundan itibaren odaklandığı başlıca faaliyetler üretim ve pazarlama faaliyetlerine odaklanmasına karşın bu kapsamda etkin bir iç kontrol varlığının mevcut olduğunu söylemek zordur. Özellikle azami miktarda mamul stok bulunduramaması ve bazı malzemelerde stok takiplerinin etkili yapılmadığı gözlemlenmiştir. Üretim ve pazarlama faaliyeti kapsamında tespit edilen zayıf yönlerin giderilmesiyle birlikte müşteri memnuniyeti, üretim süreçlerinde süreklilik, maliyet azaltımı sağlanacaktır.

İşletmelerin finansal durumu hakkında bilgi üreten birimi muhasebe ve finansmandır. Bu birimin ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir olması ve zamanında üretilmesi hem işletme yönetiminin karar alma sürecinde kullanmaları yönünden hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının doğru, anlamlı, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiye ulaşmaları açısından önemlidir. Muhasebe ve finansman kısmına bakıldığında dışarıdan yapılan denetim sonucu raporların güvenilirliği artmaktadır. Buna karşın onay sürecindeki yetkilerin tek kişide toplanması işlerin aksamasına sebep olmaktadır. Bu anlamda insan kaynakları biriminin yetki

alanları üzerine çalışmalar yürütmesiyle bilgi üretiminin zamanında yapılması ve ilgililere ulaştırılması sağlanacaktır.

Faaliyet denetiminin üretim işletmeleri tarafından uygulanmasıyla işletmenin birçok yönden zayıf taraflarının tespit edilmesinde yardımcı olduğu görülmektedir. Böylece işletmelerin bu zayıf alanlarına ilişkin çözüm üretmelerine imkan vermektedir. İşletmeler sadece finansal tablolarının denetimine değil bunun yanında kaynaklarını etkili kullanma, riskli alanları belirleme, maliyetlerini azaltma yönünde çalışmalarını sürdürmek istiyor iseler işletmede yürüttükleri tüm faaliyetlerine ilişkin denetimlerini yürütmeleri ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmelidirler.



KAYNAKÇA

- Abıd, N. (1998, Nisan- Haziran). Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım. (29), 104-127. (D. Kubalı, Çev.) Sayıştay Dergisi.
- Akgül, B. A. (2000). *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 138-164.
- Aksoy, T. (2010). *Basel ve İç Kontrol* (2. Baskı b.). Ankara: Türmob Yayınları.
- Aktürk, A., & Kılıç, R. (2015). İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma. *Journal of Yasar University*, 10(39), 6555-6611.
- Alagöz, A., & Yılmaz, B. (2001). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 147-158.
- Alış, M. (2014). *Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi: Alanya'daki Konaklama İşletmeleri Üzerinde Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi)*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alınmıştır
- Altay, A. (2008). İşletmelerde Riske Yönelik Denetim ve Raporlanması, Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011). *Auditing And Assurance Services An Integrated Approach*. Prentice Hall.
- Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*(140), 1-14.
- Bakan, İ., Doğan, İ. F., & Kılıç, M. (2013). *Akademik Bakış Dergisi*(36), 1-15.
- Bakkal, H., & Kasımoğlu, A. (2012). İç Kontrol Sistemine Kaşılaştırmalı Bir Bakış "COSO ve COCO Modeli". *Mevzuat Dergisi*(178).
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Can, A. V., & Uyar, S. (2010). *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisinin*(38).
- Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Chaudhary, L. A. (1997). Performans Denetiminde Soru Kağıtları. (F. Eroğlu, Çev.) *Sayıştay Dergisi*(26), 79-88.
- COSO. (2011). *Internal Control—Integrated Framework*. COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).
- Çalış, Y. E. (2013). Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 159-175.
- Çatı, K., Çömlekçi, İ., & Zengin, E. (2015). Dış Kaynak Kullanımının İşletme Finansal Performansına Etkisi: Düzce İli İmalat Sanayisinde KOBİ Yöneticileri Üzerinde Bir Araştırma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 56-67.
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M., & Balkan, İ. (2012). *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Çömlekçi, F., Yılandı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Selimoğlu, S. K., & Kaya, E. (2010). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* (5. Baskı b.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Dabbaoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*(82), 159-170.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Demirkol, M. (bt). *Denetimin Önemi ve Denetim Türleri*. Mart 10, 2017 tarihinde <http://www.muhassebe-online.com> adresinden alındı
- Derici, R. (2002). *Faaliyet Denetimi; Analitik İnceleme Prosedürleri Kullanımı ve Bir Uygulama (Yayınlanmamış Yüksek Lisans)*. İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı.

- Doğan, N., & Tanç, A. (2008, Ocak). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi:Kapadokya Örneği. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 239-259.
- Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Dursun, A. (2007). *Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim El Kitabı*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Elitaş, C. (2003). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi. *İç Denetim Dergisi*(8), 34-42.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi (Yüksek Lisans Tezi)*. Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar Ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Falay, N. (1997). Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*(25), 18-30.
- Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 640-662.
- Flesher, D. L., & Siewart, S. (1982). *Independent Auditor's Guide to Operational Auditing*. New York: John Wiley&Sons.
- Flesher, D. L., & Zarzeski, M. T. (2002). The Roots of Operational (Value-for-Money) Auditing in English-Speaking Nations. *Accounting and Business Research*, 93- 104.
- Gönen, S., & Güven, Z. (2014). Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 39-58.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Aktüel Yayıncılık.
- Güçlü, A. O. (1995). Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler. *Sayıştay Dergisi*(19), 31- 34.
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10.Baskı b.). İstanbul: Beta Yayımcılık.

- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi* (3. Baskı b.). İstanbul: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V., & Soylu, K. (2008). Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması. *Kocaeli Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 92-113.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*(85), 95-121.
- İleri, H. (1999). Verimlilik, Verimlilik İle İlgili Kavramlar ve İşletmeler Açısından Verimliliğin Önemi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 1(2), 9-24.
- INTOSAI. (2013). *Fundamental Principles of Performance Auditing*. Nisan 04, 2017 tarihinde INTOSAI: <http://www.intosai.org> adresinden alındı
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2015). *İç Denetim Genel Bakış*. İstanbul.
- Kamu Finansman*. (2017, Nisan 11). Mayıs 13, 2017 tarihinde <http://www.kamufinans.com> adresinden alındı
- Karahan, A. (2009). Dış Kaynak Kullanımının Verimlilik Üzerine Etkisi (Hastane Yöneticileri Üzerine Bir Araştırma). *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 185-199.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi* (2. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, B. (2009, Nisan 21). Ağustos 5, 2017 tarihinde Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri: <http://bertankaya.net> adresinden alındı
- Kaya, B. (2011, Ağustos 5). Şubat 15, 2018 tarihinde Kurumsal Verimliliğin Artırılmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol: <http://bertankaya.net/> adresinden alındı
- Kaya, B. (2014). İç Denetçilerin İç Kontrolle İlişkin Rol ve Sorumlulukları. H. Kırıl, & H. Kırıl (Dü.) içinde, *İç Denetim "yönetime değer katma"* (s. 281). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Kelecioğlu, M. (2016, Mayıs). *Türk Ticaret Kanununda İç Denetimin Yeri*. Ekim 23, 2017 tarihinde <http://www.finansaleksen.com.tr> adresinden alındı
- Kepekçi, C. (1988). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:315 İ.İ.B.F. Yayınları No:65.

- Keskin, D. A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. istanbul: Beta Yayınları.
- Khan, M. A. (1988). Performance Auditing- The Three “Es“. *ASOSAI Journal*.
- Khan, M. A. (1997, Ekim-Aralık). Performans Denetim Esasları. (N. Bağdadioğlu, & A. İnan, Çev.) *T.C. Sayıştay Dergisi*(27), 64-94.
- Köroğlu, Ç., & Uçma, T. (2006). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. *Mevzuat Dergisi*.
- Köse, Ö. (2014). Performans Denetimi. H. Kıral içinde, *İç Denetim Yönetime Değer Katma* (s. 433-464). Ankara: İç Denetim Kordinasyon Kurulu Yayınları.
- Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75.Yıldönümü Dizisi.
- Kubalı, D. (1999, Mart). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.
- Muhasebe Dersleri*. (bt). Eylül 17, 2017 tarihinde <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/ic-kontrol-sistemi-amaclari.html> adresinden alındı
- Nemli, E. (2001). Çeveye Duyarlı Tönetim Anlayışı. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 211-224.
- Okay, B. (2006). Hepsi Bizim Günlük İşimiz. *İç Denetim Dergisi*, 16-19.
- Öksüz, F. (2009). Şirketlerde Yeterli İç Kontrol Var Mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme. *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (s. 313-325).
- Ömürbek, V., & Altay, S. Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesinde Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 379-402.
- Özalp, P. (2006). *Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü (Yüksek Lisans Tezi)*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi> adresinden alınmıştır

- Özen, G. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi (Yüksek Lisans Tezi)*.
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alınmıştır
- Özer, H. (1997). *Kamu kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirmesi*. Ankara: T.C. Sayıştay 135. Yıldönümü Yayınları.
- Özer, M. (1997). *Denetim 1*. Ankara: Özkan Matbaası.
- Özer, M. A. (2010). *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özeren, B. (2002). *ABD Sayıştayı Tarafından Yayınlanan: Federal Devlette İç Kontrol Standartları*. Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu.
- Özten, S., & Karğın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 119-136.
- Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- Sarı, A. (2013). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi (Yüksek Lisans Tezi)*.
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alınmıştır
- Sarioğlu, M. F. (2011). *İşletmelerde Faaliyet Denetimi Süreçleri ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.
- Selimoğlu, S. K. (1999). Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1-2), 193- 206.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A., & Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi* (4.Baskı b.). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Şengür, E. D., & Çiftçi, H. N. (2011). İşletmelerde Faaliyetlerin Sınıflandırılması ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 35-61.
- T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı. (2008). *Performans Denetimi Rehberi*.
- The Institute of Internal Auditors. (2011, Nisan). *Auditing The Control Environment*.
- Tokol, T. (2010). *Pazarlama Yönetimi*. Bursa: Dora Yayınları.

- Turgut, H. (2012). Otel İşletmelerinde Dış Kaynak Kullanımının Başarısına Ortaklık Kalitesinin Etkisi. *Ulusal Meslek Yüksekokulları Çalıştay ve Öğrenci Sempozyumu*. Nevşehir: Nevşehir Üniversitesi.
- Tutar, E., Tutar, F., & Yetişen, H. (2009). Türkiye’de Lojistik Sektörünün Gelişmişlik Düzeyinin Seçilmiş AB Ülkeleri (Romanya Ve Macaristan) İle Karşılaştırmalı Bir Analizi. *KMÜ İİBF Dergisi*, 190-216.
- Türedi, H. (2011). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 99-127.
- Türedi, H., & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 67-76.
- Türedi, H., & Koban, A. O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Marmar Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 155-177.
- Türedi, H., Gürbüz, F., & Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmar Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*(99), 95-119.
- Türedi, H., Zor, Ü., & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-20.
- Türedi, S. (2012). İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4(1), 27-37.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü*. (bt). Mart 10, 2017 tarihinde <https://www.tide.org.tr/> adresinden alındı
- Tüzün, Y. (2002). Risk Nedir? *İç denetim Dergisi*, 26-29.
- Uçma, T. U. (2015). Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), 53-65.
- Usul, H. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(2), 37-60.
- Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.

- Usul, H., Titiz, İ., & Ateş, B. A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Olusumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48-54.
- Uyar, S., & Can, A. V. *Faaliyet Denetimi*. (2008, Aralık 01). Mayıs 03, 2017 tarihinde MuhasebeTR: www.muhasebetr.com adresinden alındı
- Uysal, G. (2010). COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(48), 125-129.
- Uzay, Ş. (2007). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. 8. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (s. 1-24). ANTALYA.
- Uzoğlu, C. (2011). *Performans Yönetim Sistemi ve Performans Denetimi*. Ankara: T.C Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı.
- Uzun, Y. (2007). İnsan Kaynakları İle İlgili Risklerin Yönetilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 53-66.
- Uzunay, V. (2007). *COBIT (Control Objectives for Information and related Technology)*. Ekim 15, 2017 tarihinde <https://kontrol.bumko.gov.tr/> adresinden alındı
- Yetiş, Z. (2017). *İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği (Yüksek Lisans Tezi)*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alınmıştır
- Yiğitcan, M. (2014). *İşletmelerde Kurumsallaşma Süreci ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliği (Yüksek Lisans Tezi)*. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> adresinden alınmıştır
- Yılandı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yurdakul, D. D. (2014). Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi: Üye Ülke Uygulamaları. H. Kıral içinde, *İç Denetim "yönetime değer katmak"* (s. 535-574). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

- Yurtsever, G. (2014, Mayıs). İç Denetim İşletmeler İçin Hayati Öneme Sahip. (Turcomoney, Röportaj Yapan)
- Yükçü, S., & Atağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1- 13.
- Zerenler, M., Türker, N., & Şahin, E. (2007). Küresel Teknoloji, Araştırma-Geliştirme (AR-GE) ve Yenilik İlişkisi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 653-667.
- Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu*. (2005). Ekim 21, 2017 tarihinde alındı
- tarikh yok). Temmuz 20, 2017 tarihinde Türk Dil Kurumu: <http://www.tdk.gov.tr> adresinden alındı.
- <https://www.bsigroup.com/tr-TR/Entegre-Yonetim-Sistemleri>

ÖZGEÇMİŞ

ÖZ GEÇMİŞ			
Ad, Soyad	MEHTAP ALTUNEL		
Doğum Yeri ve Yılı	MURGUL/1989		
Medeni Durumu	BEKAR		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İNGİLİZCE/ORTA		
Öğrenim Durumu	Başlama – Bitirme Yılı	Kurumun Adı	
Lisans	2008	2013	AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
Yüksek Lisans	2015		RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
Çalıştığı Kurum			Başlama – Ayrılma Yılı
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar			
Aldığı Ödüller			
İletişim (eposta)	altunelmehtap@hotmail.com		