

T.C
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN
ÖNEMİ VE STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI**

Ömer YILDIZ

Danışman

Prof. Dr. A. Seha SELEK

2008

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

..../..../.....

Ömer YILDIZ

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Ömer YILDIZ
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe
Tez Konusu : Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması
Sınav Tarihi ve Saati : / / : :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**
ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Perakendecilik Sektöründe İç Denetimin Önemi ve Stokların Denetimi Uygulaması

Ömer YILDIZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Günümüzde her işletmede çok ayrıntılı ya da yazılı hale gelmiş olmasa da kendisine özgü bir iç kontrol sistemi vardır. Bununla birlikte, etkin bir iç kontrol ve iç denetim işletmede çalışanların aldığı sorumlulukları uygun bir şekilde yerine getirmesinde ve işletmenin belirlenmiş olan amaçlarına ulaşmasında büyük rol oynamaktadır. İç denetim, işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı ve verimli bir şekilde sürdürebilmesi, işletme varlıklarının daha rasyonel bir şekilde yönetilmesi, rekabet gücünün artırılması, işletme içinde ortaya çıkacak olan hata hile ve benzeri işletmeye zarar verebilecek her türlü fiillerin önlenmesi amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan bununla birlikte işletme için bir yönetim danışmanlığı rolünü de üstlenen, firma değerini maksimum kılmayı hedefleyen bir başka ifade ile firmaya değer katmayı amaçlayan bir işletme fonksiyonudur.

Çalışmada işletmelerde, işletmenin finansal nitelikteki faaliyetleri ve diğer faaliyetlerini değerlendiren ve bir iç kontrol elemanı olarak iç denetim fonksiyonun işletmeler açısından önemi vurgulanmıştır. Ayrıca bu çalışmada, perakendeci işletmeler açısından stokların denetimi ve iç kontrolünün önemi bir işletme uygulaması üzerinde incelenerek analiz edilmiştir. Çalışmanın amacı; iç denetimin, işletme performansının sürdürülebilirliğinde bir güvence olduğunu ve işletmelerde maliyet yaratan bir fonksiyon olmayıp uzun vadede işletmeye sağladığı katkılarını gösterebilmek, kısacası iç denetimin önemini vurgulamaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, denetim ve denetime ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde, iç denetim ve iç kontrol kavramları ile bu kavramlara ilişkin temel bilgiler açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, işletmelerde stokların denetimi ve önemi vurgulanmış, stokların iç kontrolüne ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise perakendecilik sektöründe stokların denetimine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Kontrol, İç Denetim, Stokların Denetimi.

ABSTRACT

Master of Thesis

The Importance of Internal Audit in Retail Sector and Application of Inventories

Audit

Ömer YILDIZ

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program**

Today, there is a distinctive internal control system in each business, although it is not very detailed or not in written. However, an active internal control and internal audit plays a significant role to fulfil properly the responsibilities of employees and to reach its stated goals of companies. The internal audit is an business function for companies to carry on their activities healthy and effectively, to manage company assets more rationally, to increase competition power, to achieve aims of preventing any action to be occurred in company, such as error, hoax which may damage to company, also, to undertake management consultation role for the company, aiming company value to reach maximum, in other words, adding value to the company.

In the study, internal audit function which evaluates financial activities and other activities of the company and its importance as an internal control element for the companies were implied. Also in this study, the importance of inventory audit and internal control of inventories for retailer companies were analysed by examine on a business application. The purpose of study can able to show that the internal audit is an assurance in sustainability of company performance and that it is not a function incurring cost in companies and the contributions of its for companies which it will provide company in long term, briefly, the importance of internal audit is to imply.

The study consists of four chapters. In the first chapter, there are audit and general information concerning audit. In the second chapter, internal audit internal control concepts and the basic information concerning these concepts were explained. In the third chapter, the audit of inventories in companies and its importance were implied and explanations concerning internal control of inventories were explained. In the fourth and last chapter, there is a sample application concerning audit of inventories in retail sector.

Keywords : Audit, Internal Control, Internal Audit, Audit of Inventories.

PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xii
TABLO LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DENETİM OLGUSU ve DENETİM TÜRLERİ

1.1. DENETİM OLGUSU VE TANIMI	4
1.2. DENETİM İLE EŞ ANLAMLI KULLANILAN KAVRAMLAR	10
1.2.1. Kontrol	11
1.2.2. Revizyon	12
1.2.3. Teftiş	13
1.2.4. Murakabe	14
1.3. İŞLETMELERDE DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ	14
1.4. İŞLETMELERDE GENEL OLARAK DENETİMİN YARARLARI	17
1.5. DENETİM TÜRLERİ	18
1.5.1. Amaçları Bakımından Denetim Türleri	19
1.5.1.1. Finansal Tablolar Denetimi	19
1.5.1.2. Faaliyet Denetimi	21
1.5.1.3. Uygunluk Denetimi	23
1.5.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri	26
1.5.2.1. Bağımsız Denetim	26
1.5.2.2. İç Denetim	27

1.5.2.3. Kamu Denetimi	28
1.6. DENETÇİ TÜRLERİ	30
1.6.1. Bağımsız Denetçi	30
1.6.2. Kamu Denetçisi	32
1.6.3. İç Denetçi	33
1.6.3.1. İç Denetçilerin Özellikleri	33
1.6.3.2. İç Denetçinin Nitelikleri	34
1.6.3.2.1. İç Denetçinin Bağımsızlığı	34
1.6.3.2.2. Mesleki Bilgi ve Tecrübe	35
1.6.3.2.3. Ahlaki ve Kişisel Nitelikler	36
1.6.3.3. İç Denetçinin İç Denetim Fonksiyonundaki Rolü	37
1.6.3.4. İç Denetçinin Sorumlulukları	39
1.6.3.5. İç ve Dış Denetçi İlişkileri ve Koordinasyonu	40
1.6.3.5.1. İç ve Dış Denetçi Ayrımı	40
1.6.3.5.2. İç ve Bağımsız Denetçi Koordinasyonu	44

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL

VE BİR İÇ KONTROL ELEMANI OLARAK İÇ DENETİM

2.1. İÇ KONTROL İLE İLGİLİ TANIMLAR	48
2.2. İÇ KONTROLÜN AMAÇLARI	51
2.2.1. Güvenilir Veri Sağlama	52
2.2.2. Kayıtların ve Varlıkların Korunması	52
2.2.3. Faaliyetlerinin Verimliliği ve Kaynakların Ekonomik Kullanılması	53
2.2.4. Politikalara Bağlı Kalmayı Teşvik Etme	54
2.3. İÇ KONTROL YAPISININ UNSURLARI	58
2.3.1. Kontrol Çevresi	58
2.3.1.1. Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Tarzı	59
2.3.1.2. Örgütsel Yapı	60

2.3.1.3. Denetim Komitesi	61
2.3.1.4. Yönetim Kontrol Yöntemleri	62
2.3.1.5. İç Denetim Fonksiyonu	63
2.3.1.6. Personel Politikaları ve Prosedürleri	64
2.3.2. Muhasebe Sistemi	65
2.3.3. Kontrol Prosedürleri	67
2.3.3.1. Görevlerin Ayrılması	67
2.3.3.2. Yetkilendirme İçin Prosedürler	69
2.3.3.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni	71
2.3.3.4. Varlıklar ve Kayıtlar Üzerinde Fiziksel Kontroller	71
2.3.4. Bilgi ve İletişim	72
2.3.5. Risk Değerlemesi	73
2.3.6. İzleme	73
2.4. BİR İÇ KONTROL ELEMANI OLARAK İÇ DENETİM	74
2.4.1. İç Denetimin Tarihi Gelişimi	74
2.4.2. İç Denetimin Tanımı	75
2.4.3. İç Denetime Duyulan İhtiyaç	78
2.4.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	78
2.4.3.2. Yönetime Danışmanlık ve Yardım	79
2.4.3.3. Tasarruf İhtiyacı	79
2.4.3.4. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı	79
2.4.4. İç Denetimin İşlevleri	81
2.4.5. İç Denetimin Amaçları	83
2.4.6. İşletmelerde İç Denetimin Önemi	85
2.4.7. İşletmelerde İç Denetim Bölümünün Görev ve Sorumlulukları	89
2.4.8. İç Denetimin Yapılma Zamanı	91
2.4.9. Risk Yönetimi ve İç Denetim	92
2.4.10. Denetim Komitesi ve İç Denetim	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STOKLARIN DENETİMİ

3.1.	STOKLAR VE STOK YÖNETİMİ	97
3.2.	TİCARET İŞLETMELERİNDE STOK DÖNGÜSÜ	99
	3.2.1. Satın Alma Bölümü	100
	3.2.2. Teslim Alma Bölümü	100
	3.2.3. Depo Bölümü	101
	3.2.4. Gönderme ve Satış Bölümü	101
3.3.	STOKLARIN DENETİMİNDE DENETİM ÖNCESİ ÇALIŞMALAR	102
	3.3.1. Denetlenen İşletmenin Envanterle İlgili Talimatının Gözden Geçirilmesi	102
	3.3.2. Stokların Denetiminde Dikkate Edilecek Noktalar	103
	3.3.3. Stokların Denetiminin Amacı	103
	3.3.4. Stokların İç Kontrolü	105
3.4.	STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI	106
3.5.	STOK SAYIMI	108
	3.5.1. Sayım Envanterinin Yapılması	109
	3.5.2. Sayımda Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar	109
	3.5.3. Stokların Sayımı	111
	3.5.4. Envanter Sayım Sonuçları	113
	3.5.4.1. Ticari Mal Fazlalığı	114
	3.5.4.2. Ticari Mal Noksanlığı	115
	3.5.5. İcmal ve Cetvellerin Düzenlenmesi	116
	3.5.6. Sayımların Nihai Envanter Listesine Kadar İzlenmesi	116
	3.5.7. Listedeki Ayrıntıların, Toplamların ve Nakillerin Tetkik Edilmesi	117
	3.5.8. Sayım ve Envanter Zamanı	117
	3.5.9. Kontrollerin Etkinliği	119

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR
İŞLETMEDE STOKLARIN DENETİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

4.1.	UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ	122
4.2.	ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	124
4.3.	İŞLETME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	124
4.4.	İŞLETMEDE STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI	126
	4.4.1. İşletmede Stokların İşletme İçindeki Akışı	126
	4.4.1.1. Stokların Satın Alınmasında İç Kontrol Sistemi	127
	4.4.1.1.1. Stokların Satın Alma Süreci	127
	4.4.1.1.2. Satın Alma Sürecinde Kullanılan Belgeler	133
	4.4.1.1.3. Stokların Satın Alma Sürecine İlişkin	
	Değerlendirme ve Bulgular	134
	4.4.1.1.4. Alıştan İadeler	139
	4.4.1.2. Stokların Korunmasına ve Kontrolüne İlişkin	
	İç Kontrol Sistemi	140
	4.4.1.2.1. Mağazada Stoklara İlişkin	
	Koruma ve Kontrol Önlemleri	140
	4.4.1.2.2. Depoda Stoklara İlişkin Koruma ve	
	Kontrol Önlemleri	143
	4.4.1.2.3. Stokların Korunmasına ve Kontrolüne	
	İlişkin Değerlendirme ve Bulgular	145
	4.4.1.3. Stok Hareketlerine İlişkin İşlemlerin Kayıtlara	
	Geçirilme Süreci ve İç Kontrol Sistemi	146
	4.4.1.3.1. Muhasebe Bölümü ve Stoklara İlişkin	
	Görevleri	147
	4.4.1.3.2. Ticari Mallara İlişkin Muhasebe	
	Kayıtlarında Özel Durumlar	150

4.4.1.3.3. Stokların Değerlenmesi	152
4.4.1.3.4. İşlemlerin Kayıtlara Geçirilme Sürecine İlişkin Değerlendirme ve Bulgular	153
4.4.1.4. Defter Kayıtları İle Fiziki Sayımın Karşılaştırılması	155
4.4.1.4.1. Ön Sayım Eğitimi ve İşleyişi	159
4.4.1.4.2. Envanter İşleyiş Süreci	159
4.4.1.4.3. Stok Kayıpları ve Türleri	161
4.4.1.4.3.1. Bilinen Kayıplar	162
4.4.1.4.3.2. Bilinmeyen Kayıplar	162
4.4.1.4.4. Sayım Esnasında Uyulması Gereken Kurallar	163
4.4.2. Stoklara İlişkin Denetim Uygunluğu ve Denetim Bulguları	164
SONUÇ VE ÖNERİLER	170
KAYNAKLAR	175

KISALTMALAR

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AC	:	Audit Committee (Denetim Komitesi)
AICPA	:	The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Enstitüsü)
CIA	:	Certified Internal Auditor (Sertifikalı İç Denetçi)
CEO	:	Chief Executive Officer (İcra Direktörü)
CFO	:	Chief Financial Officer (Finans Direktörü)
CPA	:	Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Denetçisi)
EBİ	:	Elektronik Bilgi İşleme
FIFO	:	First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
FCPA	:	Foreign Corrupt Practices Act
GAO	:	General Accounting Office
GKDS	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı
GKMİ	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASC	:	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	:	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
IIA	:	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IRS	:	Internal Revenue Service
İKS	:	İç Kontrol Sistemi
İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KKEG	:	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KRY	:	Kurumsal Risk Yönetimi
PC	:	Personel Computer (Bilgisayar)
PCAOB	:	Public Company Accounting Oversight Board

(Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu)

SEC	:	Security Exchange Commission (Sermaye Piyasası Komisyonu)
SSK	:	Sosyal Sigortalar Kanunu
SOX	:	Sarbanes Oxley Act. (Sarbanes Oxley Yasası)
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YTL	:	Yeni Türk Lirası

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Denetim ve Denetçi Türleri	s. 25
Tablo 2: İç ve Dış Denetçiler Arasındaki Temel Farklılıklar	s. 43
Tablo 3: İç Kontrol İçin Denetim Amaçları	s. 54
Tablo 4: İç Kontrol ve Temel Kontrol Prosedürleri İçin Denetim Amaçları	s. 57
Tablo 5: İç Kontrol Amaçları ile Denetim Amaçları Arasındaki İlişki Yönü	s. 58
Tablo 6: Mağaza ve Depolarda Envanter Sayımına İlişkin Olarak Reyonların Dağılımı	s. 158

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Tanımı Akış Şeması	s. 9
Şekil 2: Denetim Sürecinde Yer Alan Kullanıcılar	s. 15
Şekil 3: Denetçiler ve Kullanıcılar Arasındaki İlişkiler	s. 42

GİRİŞ

Günümüzde serbest piyasa ekonomisinde aşırı rekabet karşısında işletmelerin piyasada etkin bir şekilde faaliyet gösterebilmesi, yaptıkları faaliyetlerde en düşük maliyet karşılığında en yüksek verimi elde etmekle mümkün olmaktadır. Özellikle kurumsallaşmamış, küçük aile işletmelerinde faaliyetlerin işletme sahibi tarafından idare edildiği bunun sonucu olarak da faaliyetlerin işletme sahibi tarafından kontrol edildiği görülmektedir. Buna karşın kurumsallaşmış ve büyük ölçekli işletmelerde ise faaliyetlerin büyümesi ve işlemlerin karmaşıklaşması sonucu işletmenin kontrolü ve yönetimi, işletme sahibinin kontrolünden çıkarak her bir bölümde uzmanlaşmış yönetici ve personelin katılımı ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

İşletmelerde özellikle muhasebe, finansman gibi mali ve idari işlerde ortaya çıkan işlemlerin, gerek devlet açısından değerlendirildiğinde yapılan işlemlerin yasalara, kurallara ve düzenlemelere uygunluğunun araştırılması gerekse işletme üst yönetimi açısından değerlendirildiğinde işletme üst yönetimi tarafından koyulmuş olan yönetmeliklere, düzenlemelere uyulup uyulmamasının kontrolü açısından denetim olgusu kendisini göstermektedir. Bu anlamda ülke ekonomisinin, büyümesi ve gelişmesinde büyük rolleri olan bu işletmelerin arkasında etkin bir muhasebe sistemi ile denetim mekanizmasının olduğu söylenebilir. Muhasebe sistemi, işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve rakamlarla ifade edilen kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve tutarlı şekilde düzenlemekle yükümlüdür. Buna karşın denetim ise bu ekonomik faaliyetler sonucu ortaya çıkan iddiaları önceden saptanmış olan ölçütlere uygun olarak araştırarak tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen bir süreç olarak tanımlanabilir. İşte işletme içinde üst yönetime, devlete ve diğer üçüncü kişilere verilecek olan bilgilerin güvenilirliği açısından denetim, bir kontrol mekanizması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devlet ya da üst yönetime bilgi verecek olan kişi veya kurum verdiği bilginin doğruluğu ve güvenilirliğini kanıtlayabilmesi için bir takım iddialar ileri sürecektir. Örneğin işletme tarafından finansal tablolarla ilgili olarak sunulan bilgilerin, bu bilgileri kullanacak olan kişilere yararlı olabilmesi için bu tabloların konularında uzman olan kişilerce analiz edilerek ve bu analizler sonucu analiz sonuçlarının raporlanması gerekir. Bilgi kullanıcıları da işletme ile ilgili olarak bu raporlara dayanarak kararlarını verebilirler. Doğru karar verebilmesi ise finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Ülkemizde finansal tabloların denetiminde yer alan bilgilerin güvencesi bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Çalışma dört bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde denetim, iç kontrol, iç denetim ve stokların denetimi konusu ile ilgili olarak teorik açıklamalara yer verilmiştir. Son bölümde ise perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin stoklara ilişkin iç kontrol sistemi incelenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde geçmişten günümüze denetimle ilgili yapılan çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Denetim olgusunun daha iyi anlaşılabilmesi için denetimle eş anlamda kullanılan teftiş, murakabe ve kontrol gibi kavramlara ilişkin açıklamalar yapılarak bu kavramların denetim kavramı ile karşılaştırılması yapılmıştır. İşletmeler açısından denetimin önemi üzerinde durulmuştur. Bununla birlikte bu bölümde denetim türleri; finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimi şeklinde amaçlarına göre, denetçinin niteliğine göre ise; iç, bağımsız ve kamu denetimi olarak sınıflandırılarak denetim türleri tüm yönleriyle açıklanmıştır. Konu itibarıyla iç denetimde rol alan iç denetçiler başta olmak üzere diğer denetçi türleri olan bağımsız denetçi ve kamu denetçilerine ilişkin açıklamalar da aynı şekilde bu bölümde yer almaktadır.

İkinci bölümde ise özellikle belli bir büyüklüğe ulaşmış olan işletmeler için ayrı bir öneme sahip olan işletmenin, bilgi kullanıcılarına güvenli veri sağlama, işletmenin kayıtlarının ve varlıklarının korunmasını sağlama, işletme faaliyetlerinin verimliliğini sağlama ve işletme kaynaklarının ekonomik olarak kullanılmasını sağlama gibi amaçları yerine getirmek olan iç kontrol ile ilgili çeşitli örgütlerin yapmış olduğu tanımlamalar

yer almaktadır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin işletmeye ne tür katkılar sağlayacağı bir başka ifade ile iç kontrolün amaçlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve iç kontrol yapısının unsurları açıklanmıştır. İşletmelerde iç kontrolün bir unsuru olarak değerlendirilen iç denetim kavramına ilişkin açıklamalara da aynı şekilde bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ticaret işletmelerinde stokların işletme içinde akışında rol alan bölümler sırasıyla incelenmiştir. İşletmelerde stokların denetiminin öneminden söz edilerek stokların iç kontrolüne ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Bununla birlikte stokların denetimi ile ilgili olarak denetim öncesi yapılan hazırlıklar ve denetim esnasında dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmış ve stok denetiminin en önemli kısmı olan stok sayımına ilişkin açıklamalar yapılarak sayımın önemi üzerinde durulmuştur. Dönem sonlarında sayım sonucu fiziki envanter ile kaydı envanter karşılaştırılması ve bunun sonucunda ortaya çıkacak olan ticari mal fazlalığı ya da ticari mal noksanlığı durumları analiz edilmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise üçüncü bölümde stokların denetimi ile ilgili yapılmış olan teorik bilgileri desteklemek üzere perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletme ile ilgili örnek uygulama yer almaktadır. Örnek uygulama da firmanın işletme varlıkları içerisinde önemli yere sahip olan stokların satın alma aşamasından dönem sonunda stoklara ilişkin yapılan fiziki sayıma kadarki süreçte geçen aşamalar mağazanın örgüt yapısı, çalışan personel ve süreçte yer alan belgeler de dikkate alınarak stokların iç kontrol sistemi incelenmiştir. Bu amaçla işletmede stokların satın alma talebi, tedarikçilerden gelen stokların teslim alınması, stokların korunması, stoklara ilişkin kayıtların muhasebe bölümü tarafından defterlere aktarılması ve dönem sonunda yapılan büyük envanter sayımı ile kayıtlarda bulunan stokların karşılaştırılması süreçleri iç kontrol ilkeleri doğrultusunda incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM OLGUSU ve DENETİM TÜRLERİ

Günümüzde işletmelerin giderek büyümesi ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmeler, işletmelerin finansal ve idari faaliyetlerine ilişkin işlemlerinin ve kayıtlarının karmaşıklaşması sonucunu doğurmuş, işlemlerin karmaşıklaşması ile birlikte işlemlerde ve kayıtlarda meydana gelen hatalarda da artışa neden olmuştur. Teknolojik gelişmeler sonucunda yapılan işlemlerin elektronik ortamlarda bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleşmesi ile veriler de güvenli bir şekilde kaydedilmiş ve saklanmıştır. İşte gerek işlemlerin karmaşıklaşması sonucu hataların ortaya çıkarılması gerekse teknolojik alandaki gelişmeler sonucu işlemlerin elektronik ortamlarda izleyebilecek kullanıcıların yetersiz olması, işlemlerin ve kayıtların kendi alanında uzman, tarafsız ve bağımsız niteliklere sahip bir denetçi tarafından denetlenme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Çalışmanın bu bölümünde denetim olgusu ve denetimle ilgili kavramlara yer verilmiştir. Çalışmanın asıl konusu olan iç denetimin daha iyi anlaşılabilmesi için çeşitli denetim türleri ve denetçi türleri de aynı şekilde bu bölümde incelenmiştir.

1.1. DENETİM OLGUSU VE TANIMI

Muhasebe denetiminin en gelişmiş olduğu Anglo Sakson ülkelerinde yapılan muhasebe çalışmalarının denetimine İngilizce karşılığı da olan “Auditing” denir. Bu deyim “işitmek, dinlemek” anlamlarına gelen latince kökenli “Audire” fiilinden türetilmiştir. Geçmişteki klasik ve günümüz modern denetim anlayışında karşılaşılan denetimle ilgili tanımlar aşağıdaki gibidir;

Yüzgün'e göre denetim "Bir kişi, bir kurumun veya iktidarın; değişik yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde, ölçülmesi, gözlemlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlardır".¹

Denetim klasik bir tanımla bağımsız bir kişi tarafından, işletmenin belli bir dönemine ait bilgilerin toplanıp, sonuçların değerlendirildiği ve bu sonuçların da rapor düzenlenerek açıklandığı bir kontrol mekanizmasıdır.² Bu anlamda denetim, işletmeler için vazgeçilmez bir gerekliliktir.

Dr. Aksoy' a göre denetim geçmişe yönelik olarak neler olduğunu, nasıl olduğunu, ya da günümüz risk ve sistem bazlı modern proaktif denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik olarak neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli hususları, gözaltında bulundurmak, kontrol etmek, murakabe etmektir.³

Bir başka tanıma göre denetim, bir işletmenin finansal raporlarında takdim ettiği bilgilerin doğruluğu hakkında mütalaada⁴ bulunmadan önce, bu işletmenin uyguladığı iç kontrolün⁵ ve muhasebe kayıtlarının, izahlı⁶ ve etraflı⁷ olarak bir kamu muhasibi⁸ tarafından gözden geçirilmesidir.⁹

¹ Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul, 1984, s. 20.

² Güldem Dalak, "Denetim ve Kalite Denetimi", **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Güz, Cilt:1, Sayı:1, 2000, ss. 66-67.

³ Tamer Aksoy, **AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2002, s. 38.

⁴ Mütalaa = Açıklama, görüş

⁵ Dahili Kontrol = İç Kontrol

⁶ İzah = Açıklama

⁷ Etraflı = Ayrıntılı

⁸ Kamu Muhasibi = Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

⁹ O. Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:317-550, İstanbul, 1980, s. 17.

Denetim genel anlamda yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemeler olarak da tanımlanabilir.¹⁰

Denetim Kavramları Komitesi ise denetimi dar anlamda şöyle tanımlamaktadır.

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”.¹¹

Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan bu tanım, unsurları ve özellikleri ile birlikte şöyle irdelenebilir.

- **Sistematik Bir Süreç Olması**

Etkili bir denetim yapılabilmesi için iyi bir planlama yapılması gerekir. Bu plan da tarafsızca kanıt toplamayı ve değerlendirmeyi içermektedir. Burada kanıtların geçerliliği açısından kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi önem taşımaktadır.¹² Bu süreç sonunda denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ile değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda ise bir denetim görüşüne ulaşılır. Bu anlamda denetim sürecinin ussal, planlı ve bilimsel olduğunu ve denetim faaliyetinin de dinamik bir faaliyet olduğu söylenebilir.¹³

¹⁰ Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s. 3.

¹¹ N. David Ricchiute, **Auditing**, South Western –Publishing Co., 1992, s. 4.

¹² F. William Messier, **Auditing A Systematic Approach**, International Edition, Mc Graw-Hill, 1997, s. 8.

¹³ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.Bası, Arıkan Basım, Yayın No:165, İstanbul, 2007, s. 11.

- **Ekonomik Faaliyet ve Olaylarla İlgili İddialar**

Uzman denetçi bir denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporlar kendisine sunulur. Bu raporlar o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetler hakkındaki bildirim ve iddialarını yansıtır.¹⁴ Denetçi tarafından toplanan kanıtlar ekonomik hareketlerle ve olaylarla ilişkili olmalıdır. Örneğin yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolar birçok iddialar içermektedir ve denetçi ekonomik faaliyetlerle ilişkili iddialarla toplamış olduğu kanıtlar ile genel kriterler arasında uyum sağlayarak bu finansal tabloları değerlendirir. Finansal tabloların hazırlanması için genel kriter Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (GKGMİ).¹⁵ Bu anlamda denetim esnasında denetçiye sunulan finansal tablolar ve raporlar o işletmenin yapmış olduğu ekonomik faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaları içermektedir.

- **Sonuçların İlgili Duyanlara Aktarılması**

İlgi duyan taraflar ile çıkar grupları bir başka ifadeyle denetçinin bulgularını ve yargılarını kullanan kullanıcılar kastedilir. Bu taraflar da ortaklar, borç veren kredi kuruluşları, çalışanlar, tedarikçiler, kamu kuruluşlarını içine alan kesimden meydana gelir.¹⁶

- **Önceden Saptanmış Ölçütler**

Önceden saptanmış ölçütler, yönetimin iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırdıkları standartlardır. Denetçi ile bilgileri kullanacak olan ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisanına gerek vardır.

¹⁴ Güredin, ss. 11-12.

¹⁵ Messier, s. 9.

¹⁶ Messier, s. 9.

İşte bu ortak haberleşme lisanı “önceden saptanmış ölçütler” aracılığıyla sağlanır. Bu ölçütler ise yasama organınca koyulmuş olan kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçüleri, bütçeler olabilir.¹⁷

- **Sonuçları Bildirme**

Sonuçları bildirme denetim sürecinin son evresidir. Sonuç bildirme temelde bir onaylama işlemidir. Denetçi işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı rapor ile olur.¹⁸

Yapılan açıklamalardan sonra denetimin bir süreç olduğunu ve karşılaştırmaya dayandığı söylenebilir. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için de önceden saptanmış kriterlerin bulunması gerekir. Bu anlamda muhasebe denetimde kullanılacak temel kriter GKGMİ’ dir. Bu ölçüt bir denetim türü olan vergi denetiminde vergi mevzuatı, çalışmanın asıl konusu olan iç denetimde devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından koyulmuş olan kurallar karşılaştırma kriteri olarak kullanılır ve işletmenin bu kriterlere uygunluğu test edilir. Bunun içinde denetimin her türlü bilgi, belge ve kayıtları toplaması ve bir görüşe ulaşması gerekir.

Denetim, yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönlerini belirler. Geleneksel olarak muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif incelenmesi anlamını taşıyan bir tür onay fonksiyonudur.¹⁹ Muhasebe denetimi yukarıdaki geleneksel tanımın genişletilmiş şekliyle, işlemlerin etkili ve yeterli bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması

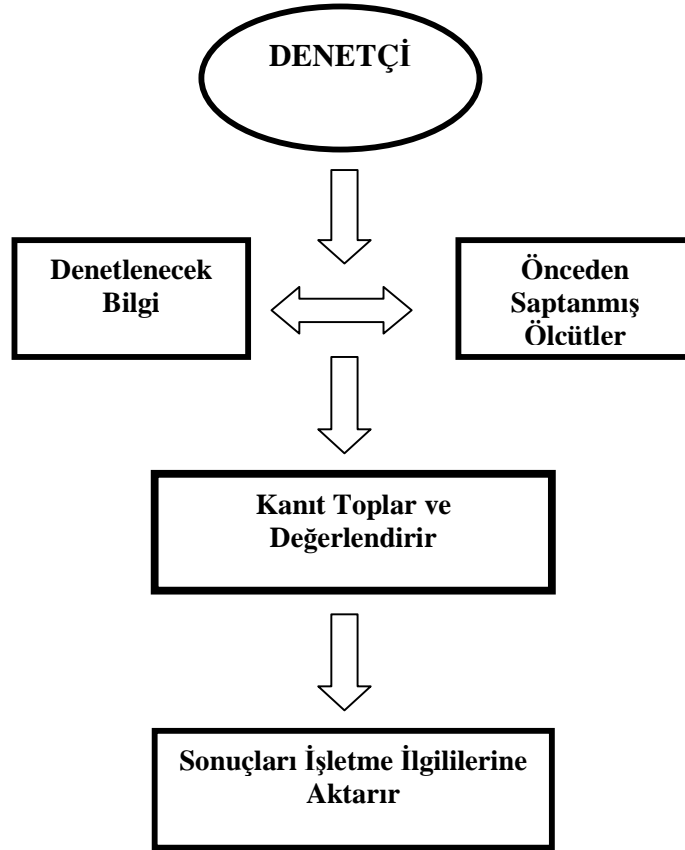
¹⁷ Güredin, s. 12.

¹⁸ Güredin, s. 12.

¹⁹ W. Arthur Holmes, S. Wayne Overmyer, **Muhasebe Denetimi AUDITING Standartları ve Yöntemleri**, 8.Baskı, çev: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, 1975, ss. 1-2.

amacıyla bilgi toplama işlemlerinin ve tüm yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetlerini kapsar.²⁰

Şekil 1: Denetim Tanımı Akış Şeması



Kaynak: Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, Alfa Yayınları, Melisa Matbaa, İstanbul, Mart 2006 (Muhasebe Denetimi), s.25.

²⁰ Holmes, Overmyer, s. 2.

Denetim, muhasebe bilgilerinin gerçeğe uygun olup olmadığını ve düzensizliklerin bulunup bulunmadığını araştırır. Bu araştırma ise muhasebenin içerdiği finansal bilgilerin çeşitli yöntemler kullanılarak denetlenmesi esnasında yapılır. Denetim işini işletme dışından bağımsız denetçiler yapmaktadır.²¹

Denetimle ilgili olarak önemli bir konu da muhasebe denetimi ile işletme denetimi arasındaki farkı belirtmek olacaktır. Denetim sözcüğü genel bir kavramdır. Tüm kamu ve özel sektörü kapsar oysa işletme denetimi ise daha çok özel sektör denetimini kapsamaktadır. Bu anlamda işletme denetimi tüm iktisadi olaylar ile ilgili diğer iddia ve olayları incelerken muhasebe denetimi ise genellikle iktisadi olay ve eylemleri incelemektedir.²²

İşletme yönetimi tarafından alınan finansal konulardaki kararların güvenilir olmayan bilgilere dayanması ile ortaya çıkan riskin ortaya çıkaracağı zararların sonucunda denetim zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Denetim, muhasebe ve finansman açısından yorumlanırsa işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal raporlarındaki verilerin ve açıklamaların bağımsızlık olgusu doğrultusunda uzman ve yetkili bir kişi tarafından incelenmesi ve inceleme sonunda görüşlerin bildirildiği bir süreçtir.

1.2. DENETİM İLE EŞ ANLAMLI KULLANILAN KAVRAMLAR

Ülkemizde benzer kelimelerle de ifade edilebilen denetim kavramı yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Denetimle eş anlamlı olarak da kullanılan kavramlar ise, kontrol, revizyon, teftiş ve murakabe olarak sıralanabilir. Denetimle ilgili yapılan genel tanımlamalardan sonra denetim olgusunun daha iyi anlaşılması için bu kavramları açıklamak yararlı olacaktır.

²¹ Seval Kardeş Selimoğlu, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayınları, Yayın No:29, 1.Baskı Ankara,1996, s. 7.

²² Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi ve Teknikleri**, 2.Baskı, Detay Yayıncılık, Kalem Ofset, Ankara, 2007, s. 1.

1.2.1. Kontrol

İngilizce de kontrol, muhasebe anlamında da kullanılmaktadır. Çünkü bu ülkelerde muhasebe müdürünün karşılığı olarak “Controller” kavramı kullanılmaktadır. Bu anlamda “Control” kavramı da muhasebe anlamına gelmektedir. Böylece kontrol ve denetim gerek birbirlerinin yerine gerekse muhasebe ve muhasebe denetimi anlamında kullanılmaktadır.²³

Kontrol, işletmede ortaya çıkan hataların bulunmasını müteakip²⁴, bunları düzeltmek için alınan tedbirler ile yapılan faaliyetleri anlatan bir kavramdır. Kontrol, kaydedilmemiş muamelelerin²⁵ aritmetiksel doğruluğunu tespit etmek için kullanılır.²⁶ Geniş anlamda işletmelerin hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarını veya ne dereceye kadar ulaştıklarını ve ulaşmama sebeplerini belirten bir organizasyondur.²⁷

Kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramları içine alan bir kavramdır. Kontrol yalnız araştırma ve tetkik ile yetinmez; kontrole esas olacak kıstasları ve fiili sonuçların bu kıstaslardan ayrılıklarını ve bu ayrılıkların düzeltilmesi için mümkün olan tedbirleri de tespit ve tayin eder.²⁸

Kontrol ile denetim arasındaki benzerlik değerlendirilirse her ikisinin de olması gereken durum ile fiili durumun karşılaştırdığı söylenebilir. Bu iki kavram arasındaki farklılıklar şöyle sıralanabilir;²⁹

²³ Münevver Yıllancı, **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 1.Baskı, Osman Gazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:086, Eskişehir, 1993 (İç Denetim), s. 6.

²⁴ Müteakip = Ardından gelen

²⁵ Muamele = İşlem

²⁶ Metin Meriç, **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 3.

²⁷ Özcan Özal, **İşletmelerin Muhasebe Hesaplarında Kontrol ve Revizyon Tekniği**, Ticaret Matbaacılık, İzmir, 1964, s. 1.

²⁸ M. Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1993, s. 6.

²⁹ Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, Pelin Ofset, Ankara, 1999, s. 6.

- Kontrol devamlı bir faaliyettir; denetim ise bir defa yapılır.
- Kontrol eş anlı olarak yürütülür; denetim ise geçmişe dönüktür.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir; denetim insan tarafından gerçekleştirilir.
- Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez; denetimde bağımsızlık şarttır.

Kontrol ile olan durum ile olması gereken durumun karşılaştırılması, aralarında ortaya çıkacak olan farkların tespit edilmesi ve söz konusu farkların ortadan kaldırılması kastedilir. Kısaca kontrol bir karşılaştırma işlemidir.

1.2.2. Revizyon

Revizyon³⁰ sözlük anlamı olarak tekrar görmek, bir daha incelemek anlamına gelmektedir. Revizyon ile muhasebe açısından defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi kastedilir. Revizyonun kapsamı muhasebe çevresini aşan incelemeleri, işletme analizlerini de içermektedir.³¹

Revizyon daha çok finansal nitelikteki olayların incelenmesi için kullanılır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışındaki kişiler tarafından da yapılabilir. Genellikle muhasebe kayıtları tamamlandıktan sonra ve geçici mizanların çıkarılmasından sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kere daha incelenmesini içerir.³²

Revizyonun yapılması için önceden bir planın hazırlanması gerekir. Hazırlanan planda ise revizyonun konusu, amacı ve şekli hakkında bilgilerin açıklanması gerekir. Böyle bir planlama, revizyonun sağlıklı ve istenilen şekilde gerçekleşmesi açısından gereklidir.

³⁰ Revizyon = Yeniden Gözden Geçirme

³¹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 8.

³² Hasan Kaval, **UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Akademik Denetim, Baran Ofset, Ankara, 2005, s. 5.

Revizyon, genellikle kontrol için gerekli faaliyetlerden biridir. Kontrol daha kapsamlı, revizyon ise onu tamamlayıcı olarak bir başka ifadeyle dar anlamdadır.³³

1.2.3. Teftiş

Teftiş, latince anlamıyla gözden geçirmek, tetkik etmek, incelemek, yoklamak, süzmek anlamına gelir. İşlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü şeklinde ifade edilmektedir.³⁴ Teftiş, denetime göre daha dar anlamda kullanılmaktadır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel için de daha özel durumlara uygulanır. Teftişin denetimden farkı üç başlık altında toplanabilir.³⁵

- Finansal olmayan olaylar da teftiş kapsamına girebilmektedir.
- Belirli amaçlarla yapılmaktadır.
- İşletme personeli tarafından yürütülmektedir.

Teftişin ruhunda³⁶ otorite gizlidir. Bu otoritenin kaynağı; yasalar, yönetmelikler olabileceği gibi özel işletmelerde üst yönetimler olabilir. Günümüzde teftiş deyimini ile genellikle resmi kuruluşların incelemeleri kastedilir. Büyük işletmelerde ise üst yönetimin veya yetki göçerdiği denetim elemanlarının yapmış olduğu incelemeler de bir tür teftiştir. Teftiş işlemi üst yöneticilere bizzat veya yetki göçerdikleri müfettişlerce yapılır.³⁷

Revizyon ve kontrolün işletmedeki faaliyetlerin her bir aşamasında ve söz konusu faaliyetlerin ast ve üst ilişkisi içerisinde yapılmasına yönelik olduğu buna karşın teftiş ise genellikle kamu kurumundaki makamda yetkili olan kişilerce yapılmaktadır.

³³ Aktuğlu, s. 5.

³⁴ Özal, s. 3.

³⁵ Kaval, s. 4.

³⁶ Ruh = Öz

³⁷ Gürbüz, s. 9.

1.2.4. Murakabe

Denetim literatüründe murakabe, olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini belirtmek için kullanılır. Bu kavram denetim, revizyon, teftiş ve kontrol kavramlarını içine alan geniş kapsamlı bir deyim olarak kullanılmaktadır.³⁸

1.3. İŞLETMELERDE DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

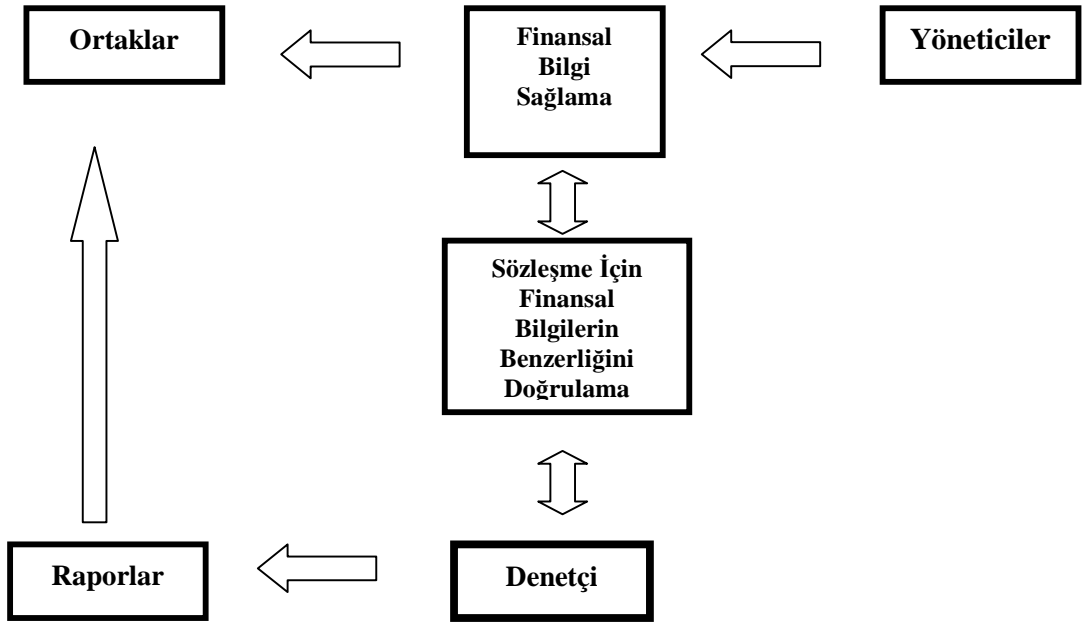
Günümüzde küreselleşmeye paralel olarak rekabetin artması ve serbest piyasada birbiriyle rekabet içinde bulunan firmaların olduğu, bu firmaların finansman, yönetim ve muhasebe bölümlerindeki işlemlerin arttığı ve karmaşıklaştığı düşünülürse bu paralellik doğrultusunda denetime duyulan ihtiyacında arttığı söylenebilir. Şirketlerin gerek kapasite gerekse finansal açıdan büyümesi onların denetlenme ihtiyacını daha da ön plana çıkarmaktadır. İşletmelerin organizasyon olarak büyümeleri, sonucunda organizasyon yapısındaki genişlemeyle birlikte yöneticilerin söz konusu yetkilerini astlarına devretmesi sonucunu doğurmuştur. Devlet tarafından yapılan denetimler sonucunda, işletmelerin uyması gereken yasalarla, işletmenin uyması gereken hükümlerin de arttığı görülmektedir.

Günlük yaşamda gerek iş hayatında gerek okul hayatında veya diğer faaliyetlerde kişiler yaşamları boyunca çeşitli açıklamalar yapıp, sayısız isteklerde bulunmakta ve bunun sonucunda da bir takım kararlar almaktadırlar. Alınan kararlar esnasında çeşitli iddiaları ve görüşleri ileri sürerek iddiada buldukları bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu savunurlar. Özel işletmeler, devlete karşı olan finansal nitelikteki yükümlülüklerini yerine getirirken, yılın belli dönemlerinde verdikleri beyannamelerin doğru ve güvenilir olduğunu yazılı dokümanlarla ispatlarlar. Bu örnekte söz konusu kurum, devlete vermiş olduğu beyannamelerin güvenilir ve doğru olduğunu ileri sürer, işte bu noktada denetim ortaya çıkar ve bu çalışmaların yetkili kişilerce incelenerek doğruluğunun araştırılmasıyla bu süreç başlar.

³⁸ Gürbüz, s. 8.

Burada önemli olan nokta, kişiler ya da kurumlar tarafından verilen bilgi, beyanatlarla ilgili iddiada bulunanların, söz konusu bilgi ve beyanatların doğru ve güvenilir olduğunu savunmasıdır.

Şekil 2: Denetim Sürecinde Yer Alan Kullanıcılar



Kaynak: Messier,1997, s. 7.

Bu açıklamalardan sonra denetimin ilk ve öz amacı, tüm olumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır. Genel olarak bakıldığında hayatta her alanda yanlışlıkların yapılmasının olanaksız olduğu düşünülürse denetimin de zorunlu olarak ortaya çıkması doğaldır.

Etkin bir denetim sonucunda, yanlışlıkların büyük bir bölümü saptanmakta, yolsuzlukların birçoğu ortaya çıkabilmekte, bir kısmı da ortaya çıkarılamamaktadır.

Bu nedenle denetimin amacının, yanlışsız ve eksiksiz işleyen kurumların topluma kazandırılması şeklinde belirtilmesi doğru olacaktır.³⁹ Dikkat edilirse yapılan açıklamalardan denetimle gerek kişilerin gerekse kurumların yapmış oldukları kasıtsız hatalar ya da kasıtlı olarak yasalara aykırı, hileli usulsüz işlemlerin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

Günümüzde ekonomik birimler bağımsız denetçiler tarafından çeşitli nedenlerle denetlenmektedirler. Asıl nedenin denetimin yasal bir zorunluluk olmasıdır. Kredi kuruluşları ve bankalar firmalara kredi vermeden önce finansal denetim yaparlar. Buradaki amaç işletmenin finansal durumunu ölçmektir. Ayrıca işletmelerde satış ya da birleşme kararı alındığı zaman aynı şekilde finansal durumun denetlenmesi gerekir. Şirketlerdeki ortaklardan birinin ayrılması ya da ölmesi durumunda ortaklara tahsis edilmiş olan varlıkların denetlenmesi söz konusu olabilir. Firmalara mal ve hizmet tahsis eden tedarikçi firmalar büyük miktarda yaptığı kredili satışlardan dolayı müşterilerinin finansal durumunu bilmek isterler. Çünkü müşterilerinin finansal durumuna göre ticari ilişkilere girecekler ve finansal durumuna göre davranacaklardır. İşletme de çalışanlar ya da yönetim eğer denetleneceğini bilir ve bunun farkına varırsa bu durum önceden hataların bulunmasına, çalışanların da böylece gerekli önlemleri alarak işletmenin düzensizliklerden korunmasına yardımcı olur.⁴⁰

Denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı sağlamak ve dolayısıyla olumlu gelişimi sağlamak için de denetim gereklidir. Kamu sektörü açısından düşünüldüğünde kamu faaliyetlerinde yasalara uygunluğun sağlanması için denetim gereklidir. Gerek özel teşebbüs gerekse kamu teşebbüslerinde denetimle yönetimde verimliliğin artırılması amaçlanır.

³⁹ Yüzgün, s. 21.

⁴⁰ Thomas D. Hubbard, Johnny R. Johnson, **Auditing**, Fourth Edition, Dame Publications Inc, Houston, 1991, s. 10.

Herhangi bir kamu hizmeti en az maliyet en fazla fayda kuralına uymadığı takdirde, kamu kaynakları büyük ölçüde israf edilmiş sayılır.⁴¹ Aynı örneğin özel teşebbüslerin yönetimi içinde geçerli olduğu söylenebilir. Konu itibariyle muhasebe denetiminin amacı daha çok önem arz etmektedir. Muhasebe denetimi bir müessesenin muhasebe belgelerini eleştirici nitelikte gözden geçirmektir.⁴²

1.4. İŞLETMELERDE GENEL OLARAK DENETİMİN YARARLARI

Muhasebe denetiminin işletmeye sağladığı birçok yarar vardır. İşletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁴³

- Yanlışları öğrenme ve eğitim aracı olma,
- Yönetimde görev alanların kendilerini aklama konusunda destek olma,
- Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkısı.

Kısaca sayılan bu yararlar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Yanlışları Öğrenme ve Eğitim Aracı Olma

Denetim sürecinde, işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi incelenir, aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilir. Denetçi, denetim faaliyetleri sonucunda şirketin aksayan yönlerini, varsa yanlış uygulamaları bir tavsiye mektubu ile denetlenen işletmeye bildirir. Böylece işletmede, yanlış ve aksayan yönlerde bilgi sahibi olmuş olur. Bununla birlikte çalışanlar da denetim sonucu ortaya çıkacak olan hata ve yanlışlıklar hakkında bilgi sahibi olacak ve denetimin de bir eğitim aracı olarak kullanılmasından yararlanacaklardır.

⁴¹ Meriç, ss. 6-7.

⁴² Gerard Salato, Alain Ghez, **Muhasebelerin Denetimi**, çev: Nusret Beyco, Cevdet Yalçın, Türkiye Sanayi ve Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara, 1974, s. 8.

⁴³ Kaval, ss. 5-6.

Çalışanlar yaptıkları hatalarını denetim sonucunda yakından görmüş olacak ve hataların ortaya çıktığı işlemler ve faaliyetler üzerine yoğunlaşacak sonuç olarak da hataların ortaya çıktığı işlemleri düzeltirken de bir tür eğitim almış olacaklardır.

Yönetimde Görev Alanların Kendilerini Aklama Konusunda Destek Olma

Bağımsız dış denetim raporları sayesinde yönetimde görev alanlar hesap verme konusunda sorumlu oldukları taraflara karşı üçüncü ancak ehil kişi olarak bağımsız denetçinin görüşünü de alarak kendilerini aklama olanağı bulmaktadırlar.

Kurumsal Yönetim Anlayışının Yerleşmesine Katkısı

Kurumsallaşma sayesinde iyi bir organizasyon ile herkesin yetki, görev ve sorumluluğunu bilmesi, çalışanların işletme üst amaçları doğrultusunda yeterli motivasyon, işletmede tüm fonksiyonların belirlenmiş olması ve bunun için uygun prosedürlerin belirlenmiş olması, dolaylı da olsa yasa ve yönetmeliklere aykırı davranış olmadan da verimliliğin sağlanması, bunların sonucunda da işletmenin sürekliliğinin sağlanması anlaşılmaktadır.

İşletmelerde denetim olacağı beklentisi çalışanları, aldıkları sorumluluk ve görevleri hakkında daha da cesaretlendirecek ve yaptıkları işlerde verimliliğin artmasını sağlayacak buradan da işletmede gerek çalışanlar gerekse üst yönetim açısından işletme adına kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesinde etkili olacaktır.

1.5. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri çalışmada amaçları bakımından ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere iki açıdan incelenecektir.

1.5.1. Amaçları Bakımından Denetim Türleri

Amacına göre denetimin uygulanma nedeni, bir kuruluşa/şirkete ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre geçen döneme ilişkin bilgilerle karşılaştırmasının yapılarak, kuruluş/şirket hakkında belli fikre ulaşmayı temin etmektir.⁴⁴ Klasik anlamda denetim finansal tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

1.5.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar, işletme dışına işletme ile ilgili finansal bilgileri sunmanın temel araçlarıdır. İşletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını para birimi olarak gösterir. Muhasebenin birinci işlevi sonucunda özetlenmiş bilgilere dayanarak elde edilen bu tabloların yanı sıra finansal muhasebe süreciyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili olan bilgilerinde raporlanması gerekir.⁴⁵

Finansal tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere, bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya koyulmasına yöneliktir.⁴⁶

Finansal tablolar denetiminde öncelikle finansal tabloların daha önceden saptanmış olan kriterlere uygun olup olmadığı ve finansal tabloların dürüst sunulup sunulmadığı amaçlanır. Bu tip denetim ile özellikle finansal tabloların GKGMİ ile uygun olup olmadığı araştırılır.⁴⁷

⁴⁴ Aksoy, s. 56.

⁴⁵ Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:33, Özkan Matbaa, Eskişehir, 2006, s. 3.

⁴⁶ Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s. 8.

⁴⁷ Messier, ss. 11-12.

Denetimin konusu da, bu anlamda ortaklara ve vergi dairesine verilen finansal tablolardır.⁴⁸ Finansal tablolar çeşitli gruplarca, değişik amaçlarla kullanılır. Bu nedenle finansal tabloların genel amaçlı denetimi GKGMİ' ye uygunluğu açısından yapılır.⁴⁹ Finansal tabloların denetimi ile ayrıca finansal tabloların tutarlılık ve tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve yönetime de denetleme sonunda bazı önerilerde bulunma gibi amaçlarda güdülmektedir.⁵⁰

Finansal tablolar denetimi, gerek teoride ve gerekse uygulamada en yaygın denetim türü olup, özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusudur.⁵¹ Bu denetimde, denetim kapsamına alınacak finansal tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanması ve bu kanıtların bir değerlendirmesinin yapılması söz konusudur. Doğal olarak bu sürecin tamamlanması için denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin konularında uzman kişiler olması gerekir.⁵² Finansal tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğini, ölçülüp ölçülmediğini ve gösterilip gösterilmediğini araştırır.⁵³

Finansal tablolar denetiminin kısaca asıl amacı finansal tabloların daha önceden saptanmış olan kriterlere uygun olup olmadığı ve finansal tabloların dürüst sunulup sunulmadığıdır. Denetlenen finansal tablolara güvenilirlik kazandırmak ve hataların ortaya çıkarılması, hedeflenen finansal tablolar denetimi tamamen bağımsız kişiler tarafından yapılmaktadır. Denetimi yapan kişiler ise denetim sonucunda bir görüş bildirmektedirler.

⁴⁸ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, 2004 (Bağımsız Denetim), s. 2.

⁴⁹ Necmettin Erdoğan, **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama**, TÜRMOB, Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayın No:4, Ankara, 1994, s. 4.

⁵⁰ **SMM Yeterlik Muhasebe Denetimi**, Deha Yayınları, Yayın No: 5, İstanbul, Eylül 2006, s. 4.

⁵¹ Gürbüz, s. 12.

⁵² Masum Türker ve diğerleri, **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, Ankara, 2002, s. 5.

⁵³ Nazmi Z. Gürkan, **Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi Sisteminde İç Denetim**, E-Yaklaşım, Ekim 2005, Sayı: 27, s. 10.

1.5.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığının ve ekonomik işleyip işlemediğinin tespiti amacıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime tavsiyelerde bulunma çabalarıdır.⁵⁴

Faaliyet denetimi, finansal tabloların dürüst sunumundan ziyade yönetimin ve çalışanların faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğini belirlemek amacıyla tasarlanmıştır. İç faaliyet denetimi daha çok faaliyet prosedürlerine odaklanmaktadır. Bununla birlikte işletme yönetimine, işletmede etkin olmayan ve yetersiz olan faaliyetlerin ortaya çıkartılarak bunların doğrulanmasında yardımcı olur.⁵⁵ Faaliyet denetimi tüm işletme faaliyetlerinin denetimini kapsayacağı gibi kısmi denetimi de içerebilir. Denetçi işletmenin tüm mal ve para sirkülasyonunu, hizmet satışlarını tek tek ya da rastgele örnekleme yoluyla inceleyebilir.⁵⁶

Faaliyet denetimi ile işletmenin faaliyetlerinin, ya da işletmenin kaynaklarının etkin ve yeterli olarak kullanılıp kullanılmadığı sistematik olarak gözden geçirilir. Bu denetim türü performans denetimi ya da yönetim denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Faaliyet denetimi genel olarak finansal ve uygunluk denetiminden daha zordur. Çünkü faaliyet denetiminde yeterlilik ve etkinliklerin ölçülmesi ve amaçların saptanması oldukça zordur.⁵⁷ Örnek olarak muhasebe dışında organizasyon yapısının değerlendirilmesi, bilgisayar faaliyetleri, üretim yöntemleri, iş akışları ve pazarlama faaliyetleri verilebilir.⁵⁸ İşletme yönetimine önerilerde bulunma fonksiyonu da olan faaliyet denetimi işletmeye bir tür yönetim danışmanlığı rolü de üstlenmektedir.⁵⁹

⁵⁴ Gürbüz, s. 13.

⁵⁵ Ricchiutte, s. 6.

⁵⁶ Güçlü, s. 5.

⁵⁷ Messier, s. 12.

⁵⁸ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, Fourth Edition, Revisions of Chapter 3 Professional Conduct, New J., s. 4.

⁵⁹ Aksoy, s. 58.

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin verimliliğinin ölçülmesi amacıyla faaliyet sonuçlarının verimlilik standartlarına ya da önceden belirlenmiş hedeflerle karşılaştırılması suretiyle yapılır. Faaliyet denetiminin uygulama alanı, muhasebe yanında üretim, pazarlama ve yönetim fonksiyonlarını da kapsadığı için daha karmaşıktır.⁶⁰

Faaliyet denetimi sonucunda düzenlenen raporlarda, politikaların ve uygulamaların daha etkin ve verimlilik üzerinde yoğunlaşması nedeniyle denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir. İyi gerçekleştirilen bir faaliyet denetimi yönetime aşağıdaki yararları sağlayacaktır.⁶¹

- Artan bir karlılık,
- Kaynakların daha etkin kullanımı,
- Problemlerin daha erken bir safhada tanımlanması,
- Gelişmiş iletişim ortamı sağlama.

Yapılan açıklamalardan sonra faaliyet denetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶²

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

⁶⁰ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Motif Matbaa, İstanbul, 2004, ss. 2-3.

⁶¹ Nahit Akarkarasu, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının İyileştirilmesi İçin Öneriler**, Sermaye Piyasası Yeterlik Etütleri, Ankara, 2000, s. 9.

⁶² Murat Kiracı, “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Aralık 2003, s. 69, M. Özer, **Denetim**, Özkan Matbaa, 1.Baskı, Ankara, 1997, s. 75.

Faaliyet denetimi ile işletmelerin çalışmalarında etken ve etkin olarak çalışıp çalışmadıkları tespit edilmeye çalışılır. Etkenlik ile bir işletmenin amaçlarına ulaşmada ne kadar başarılı olduğu ölçülmeye çalışılır. Etkinlik ile ise işletmenin amaçlarına ulaşmasında kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığı ölçülür. Kısaca amaçları gerçekleştirmede ve işletmede büyüme hedefine ulaşmada gerek yönetim gerekse çalışanların başarısı ölçülmeye çalışılır.

1.5.1.3. Uygunluk Denetimi

İşletme yönetimleri, koyulmuş olan politikalara, kurallara ve yordamlara örgüt bölümlerince uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla denetim yapılmasını isteyebilir. Denetçi için bölümlerce uyulması gerekli olan bu kurallar, ölçütlerdir. Bölümlerin bu ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi ise uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi daha çok işletme içine yönelik olarak gerçekleşmekte ve üst yönetime raporlanmaktadır.⁶³

Uygunluk denetiminin faaliyet alanı biraz daha genişletilecek olursa amacının yetkili makamlarca konulan kurallara, düzenlemelere, anlaşmalara, politikalara, kurallara, sözleşmelere ve kamusal düzenlemelere uyulup uyulmadığının saptanması olduğu söylenebilir.⁶⁴ Uygunluk denetimi ile işletmelerin Vergi Usul Kanunun (VUK)'daki düzenlemelere ve diğer mevzuata uygun davranıp davranmadığı da araştırılır.⁶⁵ Aynı şekilde muhasebe yönetmeliğine uygun kayıt yapılıp yapılmadığı ve kanun koyucunun çıkardığı yasalara uyulup uyulmadığı da bu tür denetim ile incelenir.⁶⁶

Uygunluk denetimi, bağımsız denetçiler ya da kamu denetçileri tarafından yapılır. Birleşik devletlerde General Accounting Office (GAO) denetçileri tarafından ya da eyalet denetçileri tarafından yapılır. Genellikle eyalet denetçileri merkezi teşkilattaki

⁶³ M. Erdoğan, s. 5.

⁶⁴ Messier, s. 12.

⁶⁵ Gücenme, s. 2.

⁶⁶ N. Erdoğan, s. 4.

ya da eyalet içindeki belediyelerin uygunluk denetimini yerine getirir.⁶⁷ Özel sektörde yapılan uygunluk denetimi ise kamu denetimi kapsamındadır ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.⁶⁸

Uygunluk denetimi işletme içindeki bilgi kullanıcılarına yönelik veya işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına yönelik olabilir.⁶⁹ Büyük işletmelerin üst yönetimi bu tür çalışmaları yapmak üzere işletme içi denetçileri görevlendirir.

Uygunluk denetimi kullanıldığı alanlar itibariyle en fazla kapsamı olan, ancak özü açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür. İşletme dışı kişiler tarafından yapılan uygunluk denetimine en iyi örnek vergi idaresinde yer alan yetkililerin işletmelerde vergi incelemesi yapması verilebilir.⁷⁰

Uygunluk denetimi ile ilgili uygulamada karşılaşılan diğer örnekler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁷¹

- Bir banka şube müdürünün kredi verme sınırını aşp aşmadığının, banka müfettişleri tarafından incelenmesi,
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilâtlarında sürelere uyup uymadığının vergi inceleme elemanınca incelenmesi,
- Özel sektör işletmesinin vergi levhası aşp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması uygunluk denetiminin kapsamındadır.

⁶⁷ Ricchiute, s. 7.

⁶⁸ Suna Oksay, Onur Acar, **Avrupa Birliği ve Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları, İstanbul, 2007, s. 19.

⁶⁹ Münevver Yılancı ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No:839, A.Ü Web Ofset, Eskişehir, 2004 (Muhasebe Denetimi), s. 7.

⁷⁰ Kaval, ss. 10-11.

⁷¹ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, ss. 28-29.

Uygunluk denetimi ayrıca özel işletmelerde, muhasebe personelinin yaptığı kayıtların şirketin muhasebe müdürlüğü tarafından yayınlanan prosedürlere ve talimatlara uygun olup olmadığı ve işletmede asgari ücret uygulamasına uyulup uyulmadığının denetlenmesini de içerir.⁷²

Kamu denetimi ile kamu kuruluşlarındaki ve özel sektördeki işletmelerin, kendi yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmesi ve amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için çalışan kişiler için uyması gereken kurallar oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda bu denetim ile çalışanların da oluşturulan bu kurallara uyup uymadığı saptanmaya çalışılır. İşletmelerde bu tür denetimler iç denetçiler, kamu kuruluşlarında ise kendi elemanları tarafından yapılır.

Tablo 1: Denetim ve Denetçi Türleri

DENETİM TÜRLERİ	DENETÇİ TÜRLERİ	ÖRNEK
Faaliyet Denetimi	GAO İç Denetçi	Bilgi İşlem Bölümünün Uygulamadaki Faaliyetlerinin Etkin Olup Olmadığı
Uygunluk Denetimi	GAO İç Denetçi CPA Firmaları	Borç Verme Anlaşmasına Göre Minimum Cari Rasyo Oranın 2 Olup Olmadığına Karar Verme
Finansal Tablolar Denetimi	CPA Firmaları	General Motors Şirketinin Finansal Tabloların Yıllık Denetimi

Kaynak: Arens, Loebbecke, s. 8.

⁷² Arens, Loebbecke, ss. 4-5.

1.5.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırma, denetçinin işletmenin personeli olup olmadığına göre yapılır. Denetçinin statüsüne göre denetim; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak üç gruba ayrılabilir.

1.5.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim kamu adına davranan, ancak kamudan maaş ya da ücret almayan, denetçiliği meslek edinmiş kişi ya da kurumların 3568 sayılı yasa ve diğer mevzuata dayanarak özel kişi ya da kurumların talepleri doğrultusunda yaptıkları denetim türüdür.⁷³

Bağımsız denetim, finansal tabloların düzenlenmesinden sonra bu tabloların, doğru ve yeterli bilgi verip vermediğinin diğer bir denetçi tarafından incelenmesidir. Bu denetim bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilir. Bağımsız denetçi, finansal tabloları eleştireci bir gözle sistematik bir şekilde inceler. Ancak bu inceleme tüm kayıtların incelenmesi anlamına gelmez. Önemli olan, finansal tabloların doğruluğu hakkında görüşe varması için gerekli gördüğü kayıt ve belgeleri incelemesidir.⁷⁴

Bağımsız denetimin amacı daha çok işletme dışında bulunan dış çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamaktır. Bir başka ifadeyle işletme dışında bulunan çıkar gruplarına sunulan finansal bilgilerin ve benzeri unsurların denetlenmesi şeklinde olur.⁷⁵ Bağımsız denetimin üzerinde durulması gereken bir nokta da bağımsız denetim tarafından yapılan finansal denetimin, muhasebenin bir dalı olmayıp, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilere dayanan bağımsız bir disiplin olarak ortaya çıkmasıdır.

⁷³ Güçlü, s. 7.

⁷⁴ N. Erdoğan, s. 3.

⁷⁵ Türker ve diğerleri, s. 6.

Bağımsız denetim yönetimin finansal işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasında olumlu ve olumsuz yönlerini belirler ve bir yerde işletmenin finansal tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenmiş durumdadır.⁷⁶

Bağımsız denetimin gerek uygulama alanı gerekse ülke ekonomisine katkıları açısından büyük bir öneme sahip olması, bu denetim faaliyetlerinin kapsamının, sınırlarının ve tekniklerinin ayrıntılı bir biçimde belirlenme çalışmalarını artırmıştır. Bu çalışmalar da yalnızca ülke sınırları içinde kalmamış ve günümüzde uluslararası düzeyde oluşturulan kurumlar yardımıyla da bağımsız dış denetim ilke ve standartları belirlenerek uluslararası düzeyde uygulamaya koyulmuştur.⁷⁷

Bağımsız denetim, işletme dışından kişi veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetim şirketleri veya bireysel olarak hizmet veren muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen muhasebe denetiminde üçüncü kişilere sunulan bilgilerin doğru olup olmadığı incelenmektedir.⁷⁸ Kısaca denetlenen işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır.⁷⁹ Denetlenen işletmeler denetçinin ücretini ödemekle birlikte, denetçinin denetlediği işletmenin elemanı olmaması nedeniyle, her bir müşteri bakımından denetçiden bağımsız olduğu kabul edilir.⁸⁰ Dünya çapında faaliyet gösteren dört büyük denetim şirketi, Price Waterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young ve KPMG 'dir

1.5.2.2. İç Denetim

İç denetim, finansal nitelikteki faaliyetler ile finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin

⁷⁶ Fuat Uzun, "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Derneği Yayını, Cilt:12, Sayı:9, Eylül 2007, Ankara, s. 33.

⁷⁷ Aksoy, s. 61.

⁷⁸ Gücenme, s. 4.

⁷⁹ Gürbüz, s. 16.

⁸⁰ Yılancı ve diğerleri, Muhasebe Denetimi, s. 8.

saptanmış olan politikalarla uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.⁸¹ Mali işlerin iç denetim açısından hedefleri şu iki konuyu kapsamaktadır.⁸²

- Mali işler bölümünde uygulanan kontrollerin yeterliliğini saptamak,
- Bu kontrollerin uygun ve verimli bir biçimde işlediğini tespit etmektir.

İşletme çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tespitine yönelik olan iç denetim, orta ve büyük ölçekli işletmelerde iç denetim fonksiyonu, ayrı bir bölüm tarafından yerine getirilir. Böylece denetim faaliyetinin sonuçları üst yönetime raporlanır.⁸³ Küçük ölçekli işletmeler de ise organizasyon yapısının küçük olması nedeniyle işletmede bir iç denetim birimi olmayıp böyle bir denetimin de ancak işletme sahibi tarafından yapılabildiği söylenebilir.

İç muhasebe denetimi bir kuruluştaki muhasebe, finansal ve diğer işlevleri, yönetime yapıcı ve koruyucu hizmet sağlama esasına dayanan biçimde inceleyen bağımsız bir değerlendirme işlevidir.⁸⁴ Çalışmanın konusu olduğu için iç denetim hakkında açıklamalar ikinci bölümde ayrıntılı biçimde yapılacaktır.

1.5.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu düzenin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimlerdir. Kamusal denetimler, yasal hükümlere dayalı olarak bakanlık ve diğer kamu örgütlerine bağlı denetçilerce yapılır.

⁸¹ Güredin, s. 20.

⁸² Aksoy, s. 61.

⁸³ Gücenme, s. 3.

⁸⁴ Holmes, Overmyer, s. 120.

Yetkilerini ilgili yasalardan alarak kamu adına ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere devlet kurumları içinde örgütlenmiş olan kurumlarca gerçekleştirilen denetimlerdir. Kamu denetiminin amacı, kuruluşların veya şirketlerin faaliyetlerinin yasalara ve kamu yararına uygun bir biçimde yürütölüp yürütölmediğinin denetlenmesidir. Kamu denetimi gerek devletçe kurulmuş olan işletmelerin kendi işleyişlerinin denetlenmesini gerekse özel sektördeki kuruluşların veya şirketlerin denetlenmesini de içermektedir.⁸⁵

Bu denetim türü özel sektöre yönelik denetimler ve kamu sektörüne yönelik denetimler olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Kamu kurumları tarafından özel sektöre yapılan denetimler vergi denetimleri olarak ve diğerk denetimler olmak üzere ayrılabilir. Vergi denetimi, finansal tablo şeklinde yapılmakta olup ölkemizde maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi dışında kamunun özel sektör işletmelerine yaptığı denetimler şöyle sıralanabilir.⁸⁶

- Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kanuna göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Bankalar Kanuna göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından denetimi,
- Sosyal Sigortalar Kanunu (SSK) na göre SSK Müfettişleri tarafından yapılan denetimler.

Kamu kuruluşlarının denetlenmesinde ise kamuya yönelik denetim organları şöyledir.

⁸⁵ Oksay, Acar, ss. 25–26.

⁸⁶ Gücenme, s. 3.

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Maliye Bakanlığı,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Sermaye Piyasası Kurulu.

Kamu denetiminden gerek özel işletmelerin gerekse kamu işletmelerini de içine alan tüm işletmelerin kamu organlarınca denetime tabi tutulması anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle denetim kapsamı yalnızca özel işletmeleri kapsamamakta kamu işletmelerini de içine almaktadır. Uygulamada vergi denetimi ile vergi incelemelerinin de kamu denetimi kapsamına girdiği görülmektedir. Kamu denetçileri uygulama da devlet kurumlarında faaliyet denetimi, özel sektörde ise vergi denetimi yapmaktadırlar.

1.6. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir. Denetçiler genel olarak yaptıkları denetime göre bağımsız denetçi, kamu denetçisi ve iç denetçi olmak üzere üç gruba ayrılır.⁸⁷

1.6.1. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile denetim işletmelerinde çalışan görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olmaları gibi nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir.⁸⁸

⁸⁷ Güredin, s. 19.

⁸⁸ Güredin, s. 19.

Bağımsız denetçiler eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle, denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirken denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra toplumsal bir sorumluluk da taşırlar.⁸⁹

Bağımsız denetçi, GKGMİ doğrultusunda, işletmenin defter, belge ve kayıtlarını inceleyerek, inceleme sonucunda ulaşılan bulgulara göre finansal tabloların gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını tespit edip, bunu denetim raporu ile ilgililere iletir.⁹⁰ Bağımsız denetçiler bağımsız çalışanlar diğer bir deyişle herhangi bir organizasyon ya da kuruma bağlı olarak çalışmazlar. Bu denetçiler daha çok özel şirketlerin, ortaklıkların, şahıs şirketlerinin ve diğer tür firmaların finansal tablolarını denetlerler ve daha çok faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi ile ilgilendirler.⁹¹ Bağımsız denetçilerin müşterileri arasında kar amaçlı işletmeler, kar amacı olmayan işletmeler, resmi kuruluşlar, kişiler bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerde aynen avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında faaliyet gösterirler.⁹²

Bağımsız denetçiler çeşitli ülkelerde “Diplomalı Kamu Muhasibi, Dış Denetçi, İktisat Murakıbbı ve Hesap Uzmanı” isimlerini de kullanmaktadırlar. Ülkemizde de yaptıkları göreve göre “Bağımsız Dış Denetçi” veya “Yeminli Mali Müşavir” isimli denetçiler olarak isimlendirilir.⁹³

Bağımsız denetçi, ekonomik birimin denetimini planlayabilmesi için ekonomik birimin iç kontrol yapısını iyi bilmesi gerekir. İç denetçiler ekonomik birimin iç kontrol sistemini izlemekle sorumludurlar. Bağımsız denetçi ise denetimi planlayabilmesi ve iç denetim faaliyetlerinin yeterliliğini tanımlayabilmesi için işletmenin iç denetim fonksiyonunu iyi bilmesi gerekir. Bağımsız denetçinin işletmenin iç denetim

⁸⁹ M. Erdoğan, s. 6.

⁹⁰ Yurdakul Çaldağ, **Örnek Çözümler ve Uygulamadan Örneklerle Muhasebe Problemleri**, Genişletilmiş 3.Baskı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:215, Ankara, s. 30.

⁹¹ Messier, s. 13.

⁹² Güredin, s. 19.

⁹³ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, 1.Baskı, **Muhasebe Denetim Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, s. 21.

fonksiyonunu anlayabilmesi için ise yönetimden iç denetim bölümü hakkında bilgi alması gerekir.⁹⁴

Bağımsız denetçilerin asıl görevlerinin, işletmelerin finansal tablolarını denetlemek olduğunu bununla birlikte GKGMİ doğrultusunda, işletmenin defter, belge ve kayıtlarını inceleyerek, inceleme sonucunda ulaşılan bulgulara göre mali tabloların gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını tespit edip, bunu denetim raporu ile ilgililere iletmektedirler. Ancak burada üzerinde durulması gereken nokta bağımsız denetçinin denetleme esnasında tüm muhasebe hareketlerini incelemesi gibi imkânın olmamasını söylemek gerekir. Bir başka ifade ile bağımsız denetçi kendisi için önemli olacak sayıdaki belgeleri inceler ve araştırır.

1.6.2. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.⁹⁵

Kamu denetçileri Birleşik Devletlerde federal, eyalet ve yerel kuruluşlarda çalışırlar. Federal devlet düzeyinde iki denetçiden bahsedilebilir. Bunlar General Accounting Office (GAO) ve Internal Revenue Service (IRS) denetçileridir. GAO, genellikle Birleşik Devletler saymanın direktifi altında kongrelerden sorumludur ve kamu harcama fonlarının sorumluluğundadır. GAO, faaliyetlerin denetimi, finansal denetim ile uygunluk denetimi görevini üstlenir ve federal devletin hesaplarını yönetir. IRS denetçileri Birleşik Devletlerde hazineye görev alırlar. Bu denetçilerin asıl görevi özel ve şahıs firmalarının ve diğer kurumların kayıtlarını ve defterlerini federal devletin vergi yükümlülüklerine uygun bir şekilde teftiş etmektir.

⁹⁴ N. Devid Ricchuite, **Auditing**, Third Edition, South Western Publishing Comp, 1992. s. 762.

⁹⁵ Güredin, s. 21.

IRS denetimleri daha çok uygunluk denetimidir.⁹⁶ Kamu denetçileri bağlı çalıştığı kendi kurumlarında iç denetim faaliyetini yerine getirir. Özel sektörde ise kamu denetimi görevinde bulunurlar.

1.6.3. İç Denetçi

Kamu ve bağımsız denetçi ile ilgili yapılan açıklamalardan sonra çalışmanın asıl konusunu oluşturan iç denetim sürecinde yer alan ve etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında büyük rol oynayan iç denetçiler çalışmada biraz daha ayrıntılı incelenecektir. Bu anlamda bu kısımda iç denetçilerin genel özellikleri, mesleki bilgi ve tecrübeleri nitelikleri, dış denetçilerle karşılaştırılması ve denetim esnasında dış denetçi ile ilişkilerine ilişkin açıklamalar yapılarak iç denetçi hakkında genel bilgilere yer verilecektir.

1.6.3.1. İç Denetçilerin Özellikleri

İç denetçiler genellikle şahıs şirketlerinde, kurumsal şirketlerde, ortaklıklarda, kamu kuruluşlarında çalışırlar. Büyük şirketlerin iç denetim bölümü organizasyon yapısı bakımından daha geniş ve büyük olabilir. İç Denetçiler Enstitüsü, (Institute of Internal Auditors - IIA) iç denetçilerin meslekle ilgili uyması gereken standartları yayınlar, geliştirir ve mesleki sertifika programını düzenler. Dış denetçiler gibi iç denetçilerinde tarafsız ve bağımsız olması gerekir. İç denetçiler daha çok üç tür denetimle ilgilenmektedirler. İç denetçilerin organizasyonlardaki ilk görevleri faaliyet ve uygunluk denetimidir. Ayrıca iç denetçiler dış denetçilere yıllık finansal tabloların denetlenmesinde de yardımcı olurlar. İç denetçilerin çoğu Sertifikalı Kamu Denetçi (Certified Public Accountant - CPA) belgesine sahiptirler.⁹⁷

⁹⁶ Messier, s. 14.

⁹⁷ Messier, ss. 13-14.

İç denetçiler, yönetim adına işletmede var olan iç kontrol yapısını sürekli olarak izlerler ve yönetime rapor verirler. İç denetçilerin yaptıkları işlerin çoğunluğu, finansal tabloların denetiminde yapılanlarla benzerlik göstermektedir. İç denetim işlevi kontrol ortamının bir parçası olduğundan, bağımsız denetçiler iç kontrol yapısını incelerken, işletmede iç denetim işlevini de yakından incelerler.⁹⁸

1.6.3.2. İç Denetçinin Nitelikleri

İç denetçiler görevlerini mesleki standartlara uyumlu olarak yerine getirmektedirler. İç denetçiler genel olarak, çalışmalarında mesleki özen göstermeli, tarafsız, dürüst ve sadakat gibi yüksek standart ve değerlere sahip olmalıdırlar.⁹⁹ İç denetçilerin sahip olması gereken nitelikler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1.6.3.2.1. İç Denetçinin Bağımsızlığı

İç denetçinin bağımsız olması dendiğinde, denetçinin üstlendiği denetim işinde mantığının gerektirdiği oranda denetlenen işletme hususunda taraflı olmamayı ve kamunun güvenini tam olarak kazanmayı gerektirmektedir. Bu da denetçinin, yalnızca iş esnasındaki bağımsızlığının yeterli olmayacağını, aynı zamanda durum ve davranışının kendisinin bağımsızlığı konusunda bir kuşku uyandırmaması gerektiği anlamına da gelmektedir.¹⁰⁰ Bağımsızlık sayesinde iç denetçiler çalışmalarını hiç kimsenin etkisi altında kalmadan tarafsız olarak yürütür. Bağımsızlık ile ayrıca iç denetçiler, denetimin uygun yürütülmesi için adil ve tarafsız kararlar verirler.¹⁰¹

⁹⁸ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, s. 134.

⁹⁹ Sawyer 240 Numaralı Mesleki Standartlara Uygunluk ile İlgili İç denetim Standardı, Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer, **Sawyers Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing**, Fourth Edition, Revised and Enlarged, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 1996, ss. 43-44.

¹⁰⁰ A. İhsan Akgün, "İşletmelerde İç Denetim Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, Nisan 1999, s. 123.

¹⁰¹ Akgün, s. 123.

İç denetim programının etkinliğinin temeli bağımsızlıktır. Gerek denetim esnasında elde edilecek kanıtlara gerekse denetim sonunda düzenlenecek denetim raporuna ilişkin müşteri firmadan kaynaklanan bir sınırlama söz konusu ise bu sınırlama denetimin etkin bir şekilde tamamlanmasına engel oluşturuyorsa, denetçinin bağımsızlığından söz edilmez.¹⁰² Denetçinin denetim hizmetini, ancak müşteri firmanın baskısı altında olmadan yerine getirmesi durumunda bağımsızlıktan söz edilebilir.

1.6.3.2.2. Mesleki Bilgi ve Tecrübe

Sawyer' ın "250 Bilgi Beceri ve Disiplinler" başlıklı İç Denetim Standardına göre iç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini yerine getirebilmesi için temel, mesleki bilgi ve beceriye sahip olması gerekir. Bu anlamda iç denetçilerin her biri aşağıdaki konularda iç denetimle ilgili bilgi ve becerilere sahip olmalıdır.¹⁰³

- İç denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için gerekli olan, iç denetim standartlarını, prosedür ve teknikleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı ve bunları kullanmalıdır.
- Finansal kayıtlar ve raporları içeren verilerle uğraşan iç denetçiler gerekli olan muhasebe ile ilgili teknik ve ilkeler konusunda yeterli bilgiye sahip olmalıdır.
- İç denetçi, muhasebe, ekonomi, ticaret hukuku, maliye, vergi, sayısal metotlar, bilgisayar bilgi sistemleri gibi konularda gerekli bilgiye sahip olmalıdır.

Sawyer' ın 270 numaralı "Sürekli Eğitim" başlıklı İç Denetim Standardına göre ise iç denetçiler mesleki anlamda yeterliliklerini ve mesleki bilgilerini ilerletmek için kendilerini sürekli mesleki eğitimlerle geliştirmelidirler. İç denetçiler iç denetim alanındaki standartları, politikaları, teknikleri ve güncel gelişmeleri iyi takip

¹⁰² Orhan Akışık, "Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 31, Sayı:1, Nisan 2002, s. 99.

¹⁰³ Sawyer, Dittnhofer, s. 44.

etmelidirler. Eğitimlerini, mesleki toplantılara katılım, konferans, seminerlere, kurslara eğitim programlarına ve araştırma projelerine katılmak şeklinde ilerletmelidirler.¹⁰⁴

İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni de göstermelidirler. Mesleki dikkat ve özen, aynı ve benzer koşullarla basiretli ve uzman bir denetçiden beklenen dikkat ve becerinin uygulanmasını gerektirir. Mesleki dikkat ve özenin uygulanmasında denetçi kasıtlı yanlış yapma, hata kusur ve çıkar ilişkisi olasılıklarına karşı uyanık olmalı ve daha çok düzensizliklerin meydana geldiği durumlara dikkat etmelidir.¹⁰⁵ Bu anlamda mesleki yeterliliğin anlamı; yoğun bir teknik araştırma ve desteğe gereksinim duymaksızın, mevcut bilgilerini uygulamaya koyabilme yeteneğidir. İyi iş sapmalarını farkında olmak ve değerlendirebilmek için yönetim prensipleri hakkında gereken anlayışa sahip olunmalıdır.¹⁰⁶

1.6.3.2.3. Ahlaki ve Kişisel Nitelikler

İç denetçi, mesleki bilgi ve tecrübesi yanında bazı ahlaki ve kişisel nitelikleri de taşımaktadır. Bunlar iş ahlakı, dürüstlük, sır saklama, nezaket, metotlu çalışma, sabırlı olma, kişilerle ilişki kurma, düzgün konuşma ve ikna kabiliyeti gibi niteliklerdir. Denetçi ayrıca araştırma, değerlendirme, karar verme, bağımsız davranabilme yeteneklerine de sahip olmalıdır.¹⁰⁷

Bir denetçinin mesleğindeki ahlaki tutumu genel olarak üç şekilde belirlenir.

- Müşteri ile olan ilişkileri,
- Diğer meslek elemanları ile olan ilişkileri,
- Toplum, diğer denetçiler ve iş grupları ile olan ilişkileri.

¹⁰⁴ Sawyer, Dittthofer, s. 45.

¹⁰⁵ Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrolün Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, EİTİA Yayınları, Yayın No:251/171, Eskişehir,1982, s. 48.

¹⁰⁶ N. Burak Ünlü, "İç Denetçilerde Bulunması Gereken Nitelikler" , **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2005, s. 18.

¹⁰⁷ Gürbüz, ss. 54-55.

1.6.3.3. İç Denetçinin İç Denetim Fonksiyonundaki Rolü

İç denetçiler, bir işletmede kurmay görev üstlenmiş kimselerdir. İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır.¹⁰⁸ İç denetim amaçlarına ulaşmak için denetçiler aşağıda maddeler halinde sıralanan faaliyetleri yerine getirir.¹⁰⁹

- Finansal, muhasebe ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin, yeterliliğini ve uygulamalarını gözden geçirerek, değerleyerek, en uygun maliyetli, etkin kontrol sistemlerini geliştirerek uygulamak,
- Prosedür, plan, politikalara uygunluğu sağlamak,
- İşletme varlıklarının her türlü zarardan korunmasını sağlamak,
- İşletme yönetimi tarafından raporlanan bilgilerin güvenilirliğini saptamak ve araştırmak,
- Yönetim ve çalışanların, performansının ve sorumluluklarını yerine getirilmesinin saptanması,
- Yapılan faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini yönetime önermek.

İşletmelerde faaliyetlerin artması, işlemlerin ise karmaşık yapı haline gelmesi sonucunda tüm faaliyetlerin izlenmesi mümkün olamamaktadır. Çünkü takip edilemeyen işlemler sonucunda, işletmenin faaliyetlerinin etkinlikleri ve verimlikleri bundan olumsuz etkilenecektir. Özellikle küçük ölçekli işletmelerde, işletme sahibi faaliyetleri kendisi takip edebilir, fakat işletme büyüdükçe faaliyet alanı genişledikçe işletmenin kontrolü işletme sahibinin kontrolü dışına çıktığı durumlarda ise işletme sahibinin kendisine güven duyduğu bir kişiye ihtiyacı olacaktır. Birçok durumda bu vekillik işini iç denetçi yapar. Bununla birlikte iç denetçiler yönetime aşağıdaki konularda da yardımcı olmaktadır.¹¹⁰

¹⁰⁸ Güredin, s. 20.

¹⁰⁹ Ricchiute, s. 755.

¹¹⁰ Sawyer, Dittnhofer, ss. 13-14.

- Üst yönetimin bizzat takip edemediği faaliyetleri izleme,
- Risklerin tanımlanması ve azaltılması,
- Üst yönetim için raporların onaylanması,
- Karar verme sürecinde bilgi sağlama,
- Geçmişin yanı sıra geleceğin incelenmesi,
- Yönetimin prensiplerini ve prosedürlerini ihlal edilen noktalarda bölümün yöneticilerine yönetimde yardımcı olmak.

Dikkat edilirse iç denetçilerin işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için işletme yönetimine, yönetimce alınacak olan kritik kararlarda bir tür danışmanlık etme ve güvence sağlama hizmeti verdiği görülmektedir.

İç denetçi çalışması esnasında bir yanlışlıktan şüphe ederse işletme içinde başta yönetim olmak üzere gerekli otoriteleri bilgilendirmelidir. İç denetçi içinde bulunulan duruma uygun gerekli inceleme ve araştırmaların yapılması konusunda da yönetime tavsiyelerde bulunmalıdır.¹¹¹ İç denetçiler bununla birlikte ayrıca işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluştururlar, işletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yaparlar ve denetim esnasında bağımsız denetçilerle işbirliğine girme girişiminde de bulunurlar.

İç denetçilerin işletmelerde asıl amaçları bilinçli olarak yapılan yanlışlıkların olasılığını, yanlışlıkları, gözden kaçanları, verimsizliği, kayıpları, etkinsizliği ve çıkar çatışmaları gibi olumsuz durumları araştırmak olmalıdır. İç denetçiler işletmelerde yetersiz olan iç kontrolleri belirlemek ve kabul edilmiş prosedürler ve pratiklerle uyumlu gelişmeler yönünde yönetime tavsiyelerde bulunmalıdır.

¹¹¹ Ali Güleç, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2000, s. 22.

1.6.3.4. İç Denetçinin Sorumlulukları

İç denetim elemanları ilk zamanlar organizasyonlarında değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmişlerdir. Geçmişte iç denetim elemanları bağımsızlıklarını sürdürme ve koruma adına kendilerini yöneticilerden ve diğer çalışanlardan izole etmişlerdir. İç denetim elemanları gerçekleştirdikleri fonksiyonun organizasyon içinde bir farklılık yaratılmasını ve bunun sürmesini istiyorlarsa bakış açılarını değiştirmek, yaklaşımlarını köklü bir biçimde yeniden dizayn etme gereği duymaktadırlar.¹¹²

Modern organizasyonlarda iç denetim aşağıdaki iki fonksiyonu yerine getirmektedir.

- Güvence sağlama,
- Danışmanlık etme.

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili olarak objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunmasını kapsamaktadır. İç denetçinin değerlendirmeleri ve görüşleri, organizasyondaki süreçlerin nasıl işlediği hakkında yöneticilere güvenli bilgileri sunmaktır.¹¹³

Verdikleri danışmanlık hizmeti sayesinde, organizasyondaki amaçlara ve hedeflere ulaşılma noktasında iç denetim, yöneticilere temel olarak yardımlar sağlamaktadır.¹¹⁴

¹¹² Baran Özeren, **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Birinci Basım, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, 2000, s. 38.

¹¹³ M. Ünal Memiş, “Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:16, Sayı:1, 2007, s. 462.

¹¹⁴ Memiş, s. 462.

İç denetim elemanları, genel olarak kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması şeklinde iki tür sorumluluk üstlenirler. Her bir alanda sağlanan bilgiler, kurulun ve yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilir.¹¹⁵

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) nde İç Denetçiler Enstitüsünün yayımladığı “İç Denetleyicinin Sorumlulukları” raporunda modern iç denetim; yönetime, koruyucu ve yapıcı hizmetler için bir kaynak olarak, muhasebe, finansman ve diğer işlemlerin yeniden gözden geçirilmesi için bir organizasyon yapısı içinde geliştirilen bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak belirtilmiştir.¹¹⁶

1.6.3.5. İç ve Dış Denetçi İlişkileri ve Koordinasyonu

İç ve dış denetçiler denetim çalışmalarında genel olarak farklı görevler üstlenmelerine karşın bazı durumlarda ortak çalışmalarda da bulunmaktadır. Dış denetçi eğer iç denetçinin çalışmalarına güvenirse onun çalışmalarından yararlanabilir. Bu anlamda bu kısımda iç ve dış denetçilerin ayrımı yapıldıktan sonra iç ve bağımsız denetçilerin koordinasyonu diğer bir deyişle ortak çalışmalarından söz edilecektir.

1.6.3.5.1. İç ve Dış Denetçi Ayrımı

İç ve dış denetçiler aşağı yukarı aynı denetim metodolojilerini¹¹⁷ kullanmalarına rağmen denetim faaliyetleri esnasında farklı amaçları gerçekleştirirler.

¹¹⁵ Özeren, s. 1.

¹¹⁶ Müjdat Ünlen, “İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Yıl:1988, ss. 65-66.

¹¹⁷ Metodoloji = Yöntembilim

İç denetimin amacı yönetim kurulunun ilgilenmiş olduğu konularda faaliyetlerin incelenmesi ve yönetime yardımcı olmak olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetimin amacı ise finansal tabloların denetimi üzerindeki düşüncelerin ve görüşlerin ifade edilmesidir. İç denetçiler ile dış denetçiler farklı grupların ihtiyaçlarına hizmet etmektedirler. Her bir denetçi aynı veri gruplarına güvenmek zorundadırlar. İç kullanıcılar gerek iç gerekse dış denetçiye güvenirler. Dış kullanıcılar ise dış denetçinin görüşlerine güvenirler. İşletmede iç denetim fonksiyonu sağlam ve güçlü olduğu zaman dış denetçi iç denetçinin çalışmalarına güvenir.¹¹⁸

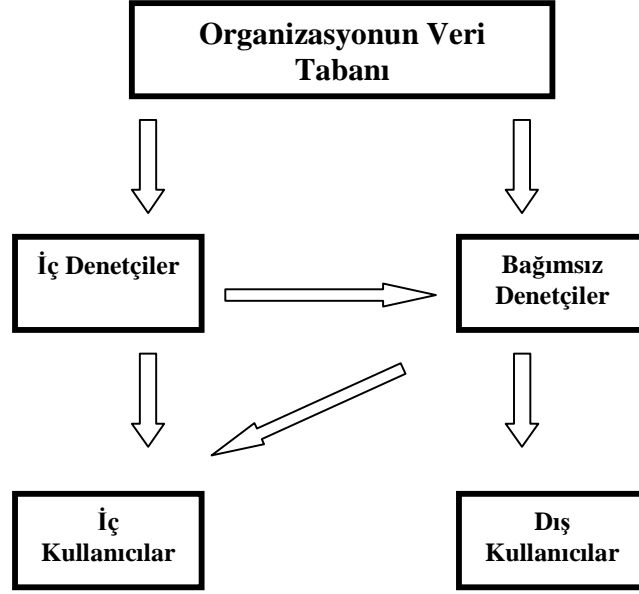
İç denetçilere karşın dış denetçilerin en önemli sorumluluğu örgütün finansal tablolarının raporlanmasıdır. Bu amaç finansal tabloların örgütün finansal durumunda ve dönem içindeki faaliyet sonuçlarının dürüst sunulup sunulmadığı ile ilgilidir. Dış denetçilerin görevi finansal tabloların GKGMİ' ye uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusudur. İç denetçiler ise farklı fonksiyonlara sahiptirler. İç denetçiler yöneticilere sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmek için gerekli olan bilgileri hazırlar.¹¹⁹ İç kontrol sisteminin içindeki, iç denetçinin asıl görevi diğer kontrol unsurlarının işleyişinin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmektir.¹²⁰ Şekil 3 de gerek iç gerekse dış denetçiler ile iç ve dış kullanıcılar arasındaki ilişki gösterilmiştir.

¹¹⁸ Ricchuite, s.761-762.

¹¹⁹ Sawyer, Dittnhofen, s.10-11.

¹²⁰ Nejat Bozkurt, "Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişisi", Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, Sayı:27, Mart, 1995 (Mali Tablolar), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999503454.html>, (18.01.2008).

Şekil 3: Denetçiler ve Kullanıcılar Arasındaki İlişkiler



Kaynak: Ricchuite, 1992, s. 762.

Muhasebe iç kontrollerinin incelenmesi işletme açısından son derece önemli bir konudur ve bu konuyla iç denetçiler ilgilenmelidir; fakat iç denetçilerin asıl görevi değildir. Dış denetçiler finansal tabloları önemli bir biçimde etkilemeyen hatalarla, savurganlıklarla ve hilelerle ilgilenmeyebilirler. Buna karşın iç denetçi küçük boyuttaki hatalarla bile ilgilenebilir. Bir başka ifadeyle dış denetçilerin yaptığı denetim fazla ayrıntılı olmayabilir. İç denetçiler ise ayrıntılı inceleme yaptığı için küçük hatalar olsa bile bu küçük hatanın nereden kaynaklandığını araştırırlar. İç ve dış denetçiler arasında, finansal denetim de kullanılan tekniklerde bir koordinasyon olmalıdır. İç ve dış denetçiler birbirlerinin saygı ve yeteneklerinden de yararlanmaları gerekir.¹²¹

¹²¹ Sawyer, Dittthofer, ss.11-12.

Tablo 2: İç ve Dış Denetçiler Arasındaki Temel Farklılıklar

İç Denetçi	Dış Denetçi
Örgüt çalışanıdır.	Örgütün çalışanı olmayıp bağımsız sözleşmeli olarak çalışır.
Örgütün ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilebilir olan finansal bilgiye gereksinim duyan üçüncü kişilere hizmet verir.
Herhangi bir faaliyetin denetlenmesin de herhangi bir hatanın önlenmesinde direkt olarak ilgilenir.	Yönetim Kurulu ve yönetimden bağımsızdır.
Faaliyetleri devamlı olarak denetlerler.	Finansal tabloları destekleyen oluşmasını sağlayan kayıtları periyodik olarak diğer bir deyişle dönemsel olarak genellikle yılda bir kere incelerler.
Yapılan denetimde yaptıkları denetleme bağımsızdır ancak, yönetimin ihtiyaçlarına ve isteklerine yanıt vermeleri gerekir.	Finansal tablolarda ifade edilen tarihi olayların anlaşılabilirliğine odaklanır ve araştırır.

Kaynak: Sawyer ve Dittnhofer, 1996, ss. 12-13.

Sawyer' a göre denetçiler iç ve dış denetçiler olarak Tablo 2 deki gibi bir ayrıma tabi tutulabilir.

1.6.3.5.2. İç ve Bağımsız Denetçi Koordinasyonu

Bağımsız denetçinin amacı, denetlediği finansal tablolar hakkında bir karara varabilmektir. Bu amaçla kararını destekleyecek sayı ve nitelikte delil toplayıp, değerlendirmesi gerekmektedir. Yapacağı çalışmaların bir planını yaparken işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirir ve değerlendirir. İç kontrol sistemini değerlendirme ve denetim planını hazırlama aşamasında bağımsız denetçinin önemli dayanağı eğer koşullar gerçekleşirse iç denetim olacaktır. Eğer bağımsız denetçi, iç denetçinin çalışmalarına güvenebilirse, iç denetçiden aşağıdaki gibi gerekli şekillerde yararlanabilir.¹²²

- Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi, denetim planıyla birlikte yapacağı çalışmaların kapsamını belirlemeden önce işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirerek bir görüş sahibi olmak zorundadır. Bağımsız denetçi bu değerlendirme sonucunda kendine göre bir kontrol riski düzeyi oluşturur. Kontrol riskinin düzeyi ile denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamı arasında bir doğru orantı vardır. Kontrol riski yükseldikçe denetçi daha fazla çalışma yapmak zorunda kalır. Düşükçe de çalışmanın kapsamını azaltır.

- İç Denetçinin Çalışmalarının Kullanılması

Bağımsız denetçinin denetim çalışmaları esnasında yapmak durumunda kaldığı birçok işlem, iç denetçi tarafından işletmede yapılmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçi bu gibi çalışmaları yinlemek yerine iç denetçinin yaptıklarını kullanabilir.

¹²² Nejat Bozkurt, "Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişisi", Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, Sayı:27, Mart, 1995, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999503454.html> (18.01.2008).

Bağımsız denetçinin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmasıyla ilgili olarak 1989 yılında Eileen Peacock ve Sandra Pelfrey' in iç denetçiler üzerinde yapılan bir araştırmada dış denetçilerin, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma dereceleri ile iki denetçinin arasındaki ilişkinin niteliği arasında bir ilişki olduğu anlaşılmıştır. Buna göre ilişki eğer ortalamanın altında ise dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmaları nispeten daha az olacaktır. Ortalamanın üzerinde ise aynı şekilde dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından yararlanma dereceleri de fazla olacaktır. Bununla birlikte araştırmada dış denetim esnasında iç denetçilerin dış denetim faaliyetlerine de aktif olarak katıldığı görülmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin özellikle gerek şirketle ilgili bilgilerinden gerekse genel olarak mesleki bilgi ve uzmanlıklarından yararlanmakta oldukları da görülmektedir. Bu ilişkilerde iç denetimde çalışan personelden daha çok iç denetim yöneticilerinin ilgilendikleri ve sıcak baktıkları görülmüştür.¹²³ Yapılan araştırmalarda iç ve dış denetçilerin işbirliği içinde denetim faaliyetlerinde birlikte çalıştıkları söylenebilir.

- **Bağımsız Denetçinin Planlaması ve Gözetimi Altında İş birliği**

Bu tür bir işbirliğinde bağımsız denetçi, yapılması gereken bir kısım denetim çalışmalarının iç denetçi tarafından yürütülmesini planlar. Burada önemli olan nokta iç denetçinin bağımsız denetçinin bir elemanı durumuna düşmemesidir. Ayrıca bağımsız denetçi, iç denetçiye yaptırdığı işlemlerden kendi yapmış gibi sorumludur. Bağımsız denetçinin iç denetçiden yararlanmasının ön koşulu ona ve çalışmalarına güven duymasıdır.

Günümüzde iç denetçiler ile dış denetçiler birlikte çalışarak maliyetleri düşürmekte ve böylece mükerrer denetim çalışmalarını önlemeye çalışmaktadırlar. Ayrıca günümüzde denetim komiteleri dış denetçilerin belirlemiş oldukları ücreti kabul etmeye, denetim kapsamını belirlemeye ve dış denetçilerin gerçekleştirdikleri işlerin

¹²³ S. J. Root, **Internal Auditing Manuel**, Second Edition, Warren, Gorham & Lamont, 1991, ss. 8-11.

süresini kontrol etme yetkilerine sahiptirler. Denetim komiteleri denetçileri ile görüşerek denetim kapsamı dışında tutulması gereken konuları belirler.¹²⁴

Sawyer'ın "550 nolu Dış Denetçiler" başlıklı İç Denetim Standardına göre, iç denetim yöneticisi, iç ve dış denetim bölümü arasında ve bu denetimleri gerçekleştiren iç ve dış denetçi arasındaki koordinasyonu şu konularda sağlamalıdır.¹²⁵

- Denetimle ilgili konuları karşılıklı olarak tartışmak amacıyla periyodik görüşmeler şeklinde,
- Birbirlerinin denetim programlarını ve çalışma kâğıtlarına erişebilme şeklinde,
- Denetim raporları ve yönetim mektuplarının karşılıklı alışverişi şeklinde,
- Denetim teknikleri, yöntemleri ve terminolojiyi tanımlama.

Bu kapsamda iç denetim yöneticisi, denetim çalışmasının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde sürdürülmesi için iç ve dış denetçi arasındaki koordinasyonu sağlamak zorundadır.

İç ve dış denetçiler arasındaki koordinasyon işletme açısından toplam denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamakla birlikte ayrıca maliyetlerden tasarruf sağlamaktadır.¹²⁶ Koordinasyon ile¹²⁷

- İç ve dış denetçiler risk analizi konusundaki bilgiyi bağımsız olarak geliştirir.
- Teftiş planlarını koordine etmek için aynı çabalar sarf edilir.
- Ortak teftiş yapılırsa dış denetçi tipik olarak böyle ortak faaliyetlerin ne zaman ve nerede olacağını saptama eğilimindedir.

¹²⁴ M. Alp Çakılcıoğlu, "Elementer Branşlarda Faaliyet Gösteren Sigorta Şirketlerinde İç Denetim", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1998, s. 142.

¹²⁵ Sawyer, Dittrhofer, ss. 55-56.

¹²⁶ Çakılcıoğlu, s. 142.

¹²⁷ "İç ve Dış Denetim", **İç Denetim Dergisi**, çev: Ahmet Kara, Elif Yiğit, Sayı:3, Bahar 2002, s. 51.

Genel olarak bakıldığında bağımsız denetçi ve iç denetçi işbirliğinin önemli sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

İç denetçi ile işbirliğine giden bağımsız denetçi çalışmalarının kapsamını azaltarak önemli zaman ve maliyet tasarrufu sağlar. Çünkü bağımsız denetçi iç denetçinin sunduğu bilgilere güvenerek iç denetçinin denetlediği alanları incelemeyecek böylece gerek zaman açısından gerekse maliyet açısından tasarruf sağlamış olacaktır. Kontrol riskinin azalması ile genel denetim riski de azalır. Böylece önemli hataların bulunmaması tehlikesi azalır ve hataların bulunması daha da kolaylaşır. İç denetçi ayrıca örgüt içerisinde risk alanlarının tanımlanması ve risk belirleme yöntemlerinin kullanımını da görebilir. İç denetçi ile sürekli işbirliği yapma, bağımsız denetçinin işletme ile ilgili olarak sürekli eğitimini sağlar. İç denetçinin çalışmalarını sürekli gözetimi sayesinde bağımsız denetçi iç denetimle ilgili olarak deneyim sağlamış olur.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL VE BİR İÇ KONTROL ELEMANI OLARAK İÇ DENETİM

İşletmelerde iç kontrolün bir elemanı olarak değerlendirilen iç denetim fonksiyonuna ilişkin açıklamalara geçmeden önce bu bölümde öncelikle iç kontrol kavramına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Aslında kimi yazarlara göre de iç denetimle aynı anlama gelen iç kontrol ve iç denetim kavramı çalışmada ayrı iki kavram olarak incelenmiştir. İç denetim fonksiyonunu yerine getiren iç denetçiler iç kontrolün en önemli elemanlarından birisidir. İç denetçiler bu anlamda iç kontrol amaçlarının yerine getirilmesinde büyük role sahiptirler. Dış denetçiler, çalışmalarını esnasında işletmenin iç kontrol sistemi aracılığıyla iç denetçilerden yararlanmaktadır. Dış denetçinin, iç denetçinin çalışmalarına güvendiği göz önünde bulundurulduğunda dış denetçi, iç denetçinin işletme hakkında sahip olduğu bilgilerden yararlanacak ve böylece denetlenen işletme gerek maliyetler gerekse denetlenecek konu bakımından ayrıntılardan kurtulmuş ve maliyetlerden de tasarruf sağlamış olacaktır.

2.1. İÇ KONTROL İLE İLGİLİ TANIMLAR

İç kontrol ile ilgili yapılan tanımlar 1940'lı yıllara kadar dayanmaktadır. Özellikle bağımsız denetçilerin, yaptıkları işlerin işletmenin kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi esasına dayandığını keşfetmelerinden sonra iç kontrole olan ilginin arttığı görülmektedir. Aşağıda iç kontrol ile ilgili çeşitli örgütler ve yaptıkları tanımlara yer verilmiştir.¹²⁸

¹²⁸ Yılancı, İç Denetim, s. 33.

- Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA)' nün Denetim Standartları,
- FCPA (Foreign Corrupt Practices Act.) 1977 tarihli kanun,
- IIA' nın tanımları ve çalışmaları,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) çalışmaları,
- Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) çalışmaları.

AICPA' ya göre iç kontrol tanımlaması şöyledir. “Bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve oluşturulmuş işletme politikalarına uygunluğu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planından oluşmaktadır”.

İç kontrolün şu amaçların gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olduğu söylenebilir.¹²⁹

- Örgütün misyonu ile tutarlı kaliteli mal ve hizmetler, ekonomik, etkin ve verimli faaliyetlerin düzenli bir şekilde tanımlanması,
- Hata, hile, savurganlık, kayıp, kötü yönetme, kötüye kullanma, gibi zarar ve kayıplara karşı kaynakların korunması,
- Yönetim talimatlarına ve yasalara bağlı kalınması,
- Güvenilir finansal ve yönetsel verilerin zamanında raporlarda dürüst bir biçimde ortaya çıkarmayı geliştirme ve sürdürme.

Bir örgütün çalışanlarınca oluşturulacak olan iç kontrol sistemi ile yukarıdaki amaçlara ek olarak şu amaçlar gerçekleştirilir.¹³⁰

¹²⁹ Sawyer, Dittrhofer, s. 85.

¹³⁰ Semra Karacer, Nurettin İbrahimoglu, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1, Cilt:2, Haziran 2003, s. 221.

- (1) Doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarına ulaşmak,
- (2) Şirket kurallarıyla muhasebe politikalarının değerlendirilmesini teşvik etmek,
- (3) Üretimin etkinliğini değerlendirmek.

İşletmelerde İKS, aşağıdaki üç kategoride ki işletme hedeflerinin başarılması için tasarlanmış olan ve makul bir güven sağlayan bir süreçtir.¹³¹

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporların güvenilirliği,
- Kanunlara ve düzenlemelere uyulması.

İşletmelerde İKS' nin çalışmanın ilk bölümünde kısaca açıklandığı gibi gerek iç gerekse bağımsız denetim üzerine doğrudan etkisi vardır. İKS' nin iç denetçi tarafından gözden geçirilmesi ile tepe yönetimi tarafından koyulmuş yönerge ve kurallara uygun davranıp davranılmadığı amaçlanır.

Bağımsız denetçi ise; denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini saptamak ve yılsonu denetimi esnasında uygulanacak olan denetim işlemlerinin çeşitlerini, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektedir.¹³² Dikkat edilirse gerek iç denetçi gerekse bağımsız denetçinin çalışmalarında işletmenin iç kontrol sisteminden farklı amaçlarla yararlandığı söylenebilir.

İç kontrole yönetim açısından bakıldığında, kuruluşlara sorumluluklarını taşıması açısından sorumluk sahibi olduğunun farkına varmalarını sağlar. İKS bir yönetim fonksiyonu olarak yönetime, varlıkların ve kayıtların üzerindeki yeterli güveni sağlamanın ancak iç kontrollerin devamlılığı ile mümkün olabildiğini gösterir. İKS işletme varlıklarını ve kayıtlarını korumakla birlikte kayıt ve varlıkların etkinliği ve

¹³¹ Messier, s. 187.

¹³² **SMM Yeterlik Muhasebe Denetimi**, Deha Yayınları, Yayın No: 5, İstanbul, Eylül 2006, s.28.

verimliliği için bir ortam yaratmaktadır. Bu anlamda yönetimin işletme amaçlarını gerçekleştirebilmek, güvenilir bilgilere ulaşabilmesi için kontrol sistemine ihtiyacı olacaktır. Eğer İKS sistemi güvenilir bilgiler meydana getirmiyorsa, yönetim ürünlerin fiyatlandırılmasında, üretilen mamullerin maliyetlendirilmesi gibi konularda etkili kararlar veremeyebilir.¹³³

İşletmelerde etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, özellikle belirli büyüklüğe ulaşmış kuruluşlar için önemlidir. Çünkü büyüme ile birlikte faaliyetlerin kontrolü de gündeme gelecektir. Büyüme de aynı şekilde çeşitli bölümler arasında koordinasyon sağlanmasını da gündeme getirecektir. Yetki ve sorumlukların tam olarak belirlenmediği, birimler arasında koordinasyon eksikliğinin olduğu işletmelerin başarılı olmaları da söz konusu değildir.¹³⁴

Buna karşın belirli bir büyüklüğe ulaşmamış işletmelerde ise gerek yönetsel gerekse finansal kontroller işletme sahibi tarafından sağlanacaktır. Büyüme ile işletme yönetimi artık faaliyetleri kontrol edemeyecek ve kontroller çeşitli kademelerde işletmenin üst düzey ve orta düzey yöneticileri tarafından sağlanacaktır.

2.2. İÇ KONTROLÜN AMAÇLARI

İç kontrolle ilgili açıklamalar ve tanımlamalardan sonra iç kontrolün amaçları gerek işletme yönetimi gerekse çalışanlar açısından değerlendirilecektir. İşletme yönetimleri genellikle etkili bir iç kontrol yapısı oluşturulması için aşağıdaki amaçların gerçekleşmesini ister. Bu amaçlar iç kontrol sisteminin asıl amaçları olarak da bilinmektedir.

¹³³ Messier, ss. 187-188.

¹³⁴ Orhan Akışık, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Denetim Bakiş**, Saner Basım Sanayi, Yıl:4, Sayı:14, Ocak 2005, Ankara, s. 90.

2.2.1. Güvenilir Veri Sağlama

İşletme yönetiminin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve amaçlarına ulaşabilmesi için yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Geniş çaplı olan bu bilgiler, kritik olan işletme kararlarının alınmasına yardımcı olacaktır.¹³⁵ İşletme kararlarının alınmasında ise değişik türde geçerli bilgilerin toplanması gerekir. Örneğin bir ürünün fiyatlandırılma kararının alınmasında o ürünün ürün maliyeti ile ilgili bilgilere ihtiyaç vardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgiler daha az maliyetle, zamanında ve güvenilir biçimde sağlanır.¹³⁶

Konu itibariyle gerekli olan muhasebe bilgileri işletme içi raporlama ve işletme dışı raporlama amaçları için kullanıldığı için, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iki görüşle karşılaşılabilir. Birinci görüşe göre, işletme yöneticilerine iç raporlama; ortaklara ve diğer ilgili kişilere dış raporlama amaçları için muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol kapsamına girer. İkinci görüşe göre ise yalnızca dış raporlama amaçları için kapsam sınırlandırılmaktadır.¹³⁷ Etkin bir iç kontrol sistemi ile muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliği sağlanabilir.

2.2.2. Kayıtların ve Varlıkların Korunması

İşletmenin fiziksel varlıkları yeterli bir şekilde kontrol edilmez ve korunmazsa varlıklar zarar görebilir, çalınabilir, kötüye kullanılabilir. Aynı şekilde fiziksel olmayan varlıklar, alacaklar, önemli belgeler (devletle ilgili olan sözleşmeler) ve genel muhasebe kayıtları (günlük defter ve büyük defter kayıtları) aynı şekilde zarar görebilir. İşletmelerde varlıkların ve kayıtların korunması bilgisayar sistemi ile daha çok önem kazanmaktadır.¹³⁸

¹³⁵ Arens, Loebbecke, s. 270.

¹³⁶ Güredin, s. 318.

¹³⁷ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 73.

¹³⁸ Arens, Loebbecke, s. 270.

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunmasından, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Dar anlamda varlıkların korunması ise, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması esnasında meydana gelebilecek kasıtlı ve kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma anlaşılır.¹³⁹

Denetçi, çalışma sahası şartları ile uyum sağlayabilmek için ilk olarak iç kontrol ilişkilerinin de olduğu konularla ilgilenmelidir. Bunlar varlıkların ve kayıtların korunması, verilerin güvenilirliği ve güvenliğidir. Çünkü bu iki konu alanı finansal tablolar hakkındaki iddiaları etkiler. Eğer, finansal verilere güvenilirlik ve varlıkların kayıtlarının korunması yetersiz ise finansal tablolar muhtemelen GKGMİ'leri doğru bir şekilde yansıtmaz. Denetçi bu anlamda dış raporlama amaçları için verilerin güvenilirliği ile ilgilenmelidir ve kontroller üzerinde durmalıdır.¹⁴⁰

İşletmelerde İKS, varlıkların ve kayıtların korunmasından başka, işletmeye varlık satın alınması esnasında fiyat ve miktar kontrollerinin yapılmasını, duran varlıkların bakımının zamanında yapılmasını; hırsızlık yolsuzluk gibi işletmeyi olumsuz etkileyecek durumların daha ortaya çıkmadan önlenmesi için iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesine imkan vermektedir.

2.2.3. Faaliyetlerin Verimliliği ve Kaynakların Ekonomik Kullanılması

İşletmeler amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemlerini uygulamalıdır. Kaynakların ekonomik kullanımı; amaçlara, hedeflere ve riske uygun olan bir maliyette ulaşmaktır. Kaynakların verimli kullanımı ise; tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir.¹⁴¹

¹³⁹ Şevket Sayın, Yasemin Yeğinboy, **Muhasebe**, Bilimsel Yayınlar Serisi 1, İzmir, 2005, s. 446.

¹⁴⁰ Arens, Loebbecke, s. 271.

¹⁴¹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 74.

Örgüt içindeki kontroller, kaynakların etkin olmayan biçimde kullanılmasını, işletmede savurganlık, gereksiz harcamalara ve her türlü hile, sahtekârlıklara karşı korumaya çalışır. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış demektir.¹⁴² Diğer bir deyişle kaynakların ekonomik kullanımının sağlanması, işletme açısından amaçlara ulaşma da en düşük maliyetle, bunun karşılığında da en yüksek faydayı sağlamakla mümkün olabilecektir.

Tablo 3: İç Kontrol İçin Denetim Amaçları

DENETİM AMACI	AÇIKLAMASI
Gerçeklilik (Validity)	Tüm kıymet hareket süreçleri gerçektir.
Bütünlük (Completeness)	Tüm kıymet hareketleri kayıt altındadır.
Zamanlama (Timeliness)	Tüm kıymet hareketleri zamanında kayıt altına alınmalıdır.
Yetkilendirme (Authorization)	Tüm kıymet hareketleri yetkilendirilmelidir.
Değerleme (Valuation)	Tüm kıymet hareketlerinin değerlendirilmesi gerekir.
Sınıflandırma (Classification)	Tüm kıymet hareketlerinin uygun bir şekilde sınıflandırılması,
Özetleme (Summarization)	Tüm kıymet hareketleri günlük deftere kaydedilir, büyük deftere aktarılır ve büyük defterde özetlenir.

Kaynak: Messier,1997, s. 200.

2.2.4. Politikalara Bağlı Kalmayı Teşvik Etme

Yönetim, şirketin amaçlarına ulaşabilmesi için prosedürler ve kurallar koyar, şirket çalışanlarının da bu prosedür ve kurallara uyması teşvik edilerek işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin olması sağlanır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için gereken yönetim ve işletme politikaları da doğal olarak yasalara uygun ve yasaların

¹⁴² Arens, Loebbecke, s. 270.

uygulanmasını da sağlayacak nitelikte olmalıdır. Yönetim kendi politikalarına ve yönergelerine ne ölçüde uyulduğunu izlemek için çeşitli kontrol usul ve yöntemleri belirleyerek bunları işletme personeline belirtir. Personel de faaliyetlerin yürütülmesinde bu usul ve yöntemlere bağlı kaldığı sürece yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur.¹⁴³

Sistemi yönlendirme, belirlenmiş amaçlara ulaşmaya ek olarak işlemleri yürütmek için yetki vermeyi, faaliyetlerin gözetimini, incelemeyi ve sorumlu kişilere raporlamayı, planlanmış faaliyetlerle gerçekleşmiş durumu karşılaştırmayı ve sistemin planladığı gibi işlediğini kanıtlayacak, işlemlerin yürütülüşüne ilişkin belge düzenini kurmayı kapsar.¹⁴⁴ Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulmasında, değerlendirilmesinde ve devam ettirilmesinde rol alan unsurlar şunlardır.¹⁴⁵

Yönetimin Sorumluluğu

İşletmede etkin bir İKS' nin oluşturulmasında yönetime büyük iş düşmektedir. Yönetim, işletmenin varlıkları üzerinde gerekli kontrolü sağlayarak işletmenin varlıklarının devamlı bir şekilde korunması için çalışmalıdır. Bununla birlikte yönetim, finansal tabloların GKGMI ile uyumlu bir şekilde hazırlanmasından da sorumludur. Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanmasında işletme yönetiminin sorumluluğunun yanında işletme yönetiminin iç kontrole karşı tutumu da oldukça önemlidir. Çünkü yönetim iç kontrole gerekli önemi vermiyorsa ya da bu konuda bazı kişi veya grupların etkisinde kalıyorsa işletmede uygun bir iç kontrol ortamı oluşturulamayacaktır.

¹⁴³ Sayın, Yeğinboy, s. 447.

¹⁴⁴ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 74.

¹⁴⁵ Arens, Loebbecke, ss. 271-272.

İç kontrol sisteminin kurulup çalıştırılmasının sorumluluğu işletme yönetimine ait olup, denetçi yalnızca bu sistemin yürürlükteki kanun ve düzenlemeler ile şirketin prosedürleri ve politikalarına uygunluğunu, işleyişini ve etkinliğini araştırır.¹⁴⁶

Uygun Güvenin Sağlanması

İşletmeler, finansal tabloların GKGMİ ve diğer standartlara uygun ve dürüst bir biçimde açıklanarak sunulmasını ve uygun bir güvence sağlamak için işletmenin iç kontrol yapısını geliştirmesi gerekir. İç kontrol yapıları ise işletmelerde yönetim tarafından, kontrollerin sağlayacağı yararların ve maliyetlerin göz önünde bulundurulmasından sonra geliştirilir. İşletme yönetimleri genellikle ideal bir iç kontrol yapısının oluşturulmasının maliyetli olacağını düşündüğü için bu konuda isteksiz davranmaktadırlar.

Veri İşleme Yöntemi

Verilerin işlenmesi, işletmelerde genel olarak klasik olarak manuel (elle) ya da bilgisayarlı sistemler ile yapılır. Çünkü küçük hizmet işletmelerinde uygulanan manuel yöntem ile karmaşık Elektronik Bilgi İşleme (EBİ) sistemine sahip işletmeler arasında büyük farklılıklar olabilir. Bilgisayarlı ortamlarda veri ve bilgilere daha kısa zamanda ulaşılır.

Tablo 4 de iç kontrol açısından denetim amaçları ve iç kontrol amaçlarının gerçekleşmesinde rol alan temel kontrol prosedürleri gösterilmiştir.

¹⁴⁶ M. Kubilay Dağlı, **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**, Yeterlilik Etütleri 15.Dönem, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Şule Ofset, Yayın No:145, Ankara, Şubat 2004, s. 271.

Tablo 4: İç Kontrol ve Temel Kontrol Prosedürleri İçin Denetim Amaçları

İç Kontrol için Denetim Amaçları	Temel Kontrol Prosedürleri
*Geçerlilik	- Görevlerin ayrımı, - Günlük ya da aylık olarak kayıtlar ile bağımsız incelemeler arasındaki bağımsız mutabakat,
*Bütünlük	- Görevlerin ayrımı, - Günlük ya da aylık olarak kayıtlar ile bağımsız incelemeler arasında bağımsız mutabakat,
*Zamanlama	- İşlemlerin kayıtlara zamanında geçirilmesi ile ilgili prosedürler, - İç gözden geçirme ve doğrulama,
*Yetkilendirme	- Önemli kontrol noktalarında genel ve özel yetkilendirme,
*Değerleme	- Miktar ve tutarların iç doğrulaması,
*Sınıflandırma	- Hesap Planı, - İç gözden geçirme ve doğrulama,
*Özetleme	- Görevlerin ayrımı, - Aylık olarak bağımsız kişi tarafından kayıtların mutabakatı, - İç gözden geçirme ve doğrulama,

Kaynak: Messier,1997, s. 201.

Tablo 5 de iç kontrolün özel amaçları ile denetimin amaçları arasındaki ilişkinin yönü gösterilmiştir.

Tablo 5: İç Kontrol Amaçları ile Denetim Amaçları Arasındaki İlişki Yönü

İç Kontrol Amacı	Denetim Amacı	İlişki Yönü
Geçerlilik	Geçerlilik	Aynı Yönde İlişki
Bütünlük	Bütünlük	Aynı Yönde İlişki
Zamanlama	Hesapların Kesilmesi	Benzer İlişki
Yetkilendirme	Mülkiyet	Sınırlı İlişki
Değerleme	Değerleme	Aynı Yönde İlişki
Sınıflandırma	Sınıflandırma	Aynı Yönde İlişki

Kaynak: Messier, 1997, s. 200.

2.3. İÇ KONTROL YAPISININ UNSURLARI

Bağımsız denetim amaçları açısından bir işletmenin iç kontrol sistemini aşağıdaki unsurlar oluşturur.

- Kontrol çevresi,
- Muhasebe sistemi,
- Kontrol prosedürleri,
- Bilgi ve iletişim,
- Risk değerlemesi,
- İzleme.

2.3.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi, ekonomik birimde işletme sahibinin ve yönetiminin, ekonomik birimin önemini ve üst yönetimin tüm durumlarını yansıtan politikaları, prosedürleri, hareketleri içerir. Kontrol çevresi, bir işletmenin eylemlerinin yapılandırılması,

amaçlarının oluşturulması ve risk belirleme tarzları üzerinde belirleyici bir unsurdur.¹⁴⁷
Kontrol çevresinin alt faktörleri ise aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

2.3.1.1. Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Tarzı

İşletmeler de iç kontrolün kurulması, izlenmesi ve devam ettirilmesi, yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim felsefesi ve işletme tarzı iç kontrolün kalitesini, etkileyebilir. Yönetimin kontrol bilinci, şirket içindeki olay ve durumların bileşimi yönetimin kontrol hakkındaki tavrını yansıtır. Eğer yönetim güvenilir muhasebe kayıtlarına ve daha önceden belirlenmiş olan politikalara ve prosedürlere önem verirse şirketin personeli ve çalışanların performansı da muhtemelen daha yüksek olacaktır.¹⁴⁸ Diğer bir deyişle işletmelerde daha sorumlu bir işletme tarzı ve yönetim felsefesi muhtemelen, çalışanlar açısından, organizasyon amaçlarının gerçekleştirilmesinde, bu amaç doğrultusunda işlerinde daha sorumlu bir şekilde davranmaya itecektir. Eğer yönetim iç kontrolle daha az ilgilenirse, çalışanlar da işletmenin özel amaçlarının gerçekleşmesi için daha az özenle ve dikkatle çalışacak ve performansları ise daha az etkin olacaktır.¹⁴⁹

Yönetim kurulu ve üst yönetim işletmede kontrol bilincini yerleştirmede önderlik etmelidir. Kontrol politikalarının personele iletilmesi, yönetimin sistemi gözden geçirmesinin boyutları ve buna ayırdığı zaman, yönetimin finansal raporlamaya karşı aldığı tavır, yönetimin işletme risklerine katlanmadaki ve kontrol etmedeki yaklaşımı ve yönetimin işletme hedeflerine ulaşmaya verdiği önem, sistemin etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdendir.¹⁵⁰

¹⁴⁷ Yılanç, İç Denetim, ss. 55-56.

¹⁴⁸ Douglas. R. Carmichael, John J. Willingham, Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Theory and Practice**, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies Inc., 1996, ss. 182-183.

¹⁴⁹ Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart, **Accounting Information Systems 9/E**, Ninth Edition, Prentice Hall, International Edition, New J, 2003, ss. 198-199.

¹⁵⁰ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 78.

Yönetim felsefesi ve faaliyet tarzı yönetimin yönetme tarzını başka bir ifade ile seçtiği risk düzeyini belirler. İşletmedeki önemli risk alanlarını dikkate alan ve buna göre politikalarını belirleyen bir işletme ile bunun tam tersi hiçbir risk faktörünü göz önüne almayan bir işletmenin iç kontrol görüntüleri mutlaka farklı olacaktır.¹⁵¹

2.3.1.2. Örgütsel Yapı

Şirketin örgütsel yapısı kontrol, planlama gibi faaliyetler için bir yapı oluşturmaktadır. Etkin ve etkili bir kontrol çevresi için örgüt yapısında personel için yetki ve sorumluluklar açıkça belirtilmelidir.¹⁵² Şirketin organizasyon yapısı, sorumlulukların ve yetkilerin sınırlarını tanımlar, faaliyetlerin kontrolünü, yönetimini ve planlanması için alt yapı sağlar. Karmaşık, yetki ve sorumlulukların belli olmadığı örgüt yapıları ise ciddi problemlere işaret edebilir.¹⁵³

İşletmeler amaçlarına ancak çalışanlarıyla birlikte ulaşabilirler. Çalışanların da gereken başarıyı gösterebilmesi için işletme içinde örgütsel bir düzenleme olmalıdır. Bir işletmenin amaçlarına ulaşmada gereksindiği faaliyetlerini personelle kadrolama ve bu personelin işlevlerini yerine getirmesi için gerekli fiziksel faktörlerin sağlanmasıdır.¹⁵⁴

Bununla birlikte örgüt yapısı işletmenin büyüklüğüne göre ve işletmenin faaliyet konusuna göre ve işin niteliğine göre değişir. Dış etkiler ve teknoloji seviyesi de organizasyon yapısını etkiler. Örneğin yüksek teknolojili sanayideki bir ekonomik birimin pazardaki değişimlere çok çabuk bir şekilde yanıt veren örgüt yapısına ihtiyacı olabilir.¹⁵⁵

¹⁵¹ Yılandı, İç Denetim, s. 62.

¹⁵² Carmichael, Willingham, Schaller, s. 183.

¹⁵³ Romney, Steinbart, s. 199.

¹⁵⁴ M. Erdoğan, s. 89.

¹⁵⁵ Messier, ss. 190-191.

İşletmeler büyüdükçe ve işlemler daha karmaşık hale geldikçe örgütsel yapının yazılı olarak belirlenmesi gerekir. İşletmede örgüt şemaları, iş tanımları, işletme politikasını içeren yönetmelikler, genelgeler, yönergeler ve benzeri raporlar ile dokümanlar örgütsel yapıyı yazılı olarak belirlemede kullanılmaktadır.¹⁵⁶

İşletmelerde etkin ve sağlıklı bir iç kontrol yapısının oluşturulması ve devam ettirilmesi için işletmenin organizasyon yapısında yer alan bölümlerde çalışan personelin birbirinden bağımsız olması gerekir. Bu bağımsızlık işletmenin amaçlarına ulaşmada bölümler arasında işbirliği olmayacağı anlamına gelmez. Kısaca örgüt içinde yer alan bölümler aynı amaç için örgütlenmelidirler.

2.3.1.3. Denetim Komitesi

Yönetim Kurulu ve Başkanı ile Denetim Komitesi ekonomik birimin, kontrolünün sağlanmasın da büyük öneme sahiptir. Denetim Komitesi normal olarak Yönetim Kurulu başkanının bir alt komitesi olarak, başkanı ise yönetim kadrosu dışındaki bir kişi tarafından yürütülür. Yönetim Kurulu Başkanı ve Denetim Kurulu, ekonomik birimin muhasebe ve raporlama politikaları ile prosedürlerin de ciddi ve aktif bir biçimde sorumluluk alır. Denetim ya da Yönetim Kurulu ile ilgili özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹⁵⁷

- Yönetimden bağımsız olması,
- Üyelerinin deneyimleri ve itibarının varlığı,
- İç ve dış denetçilerle iletişim halinde olmaları,
- Faaliyetlerin uygunluğunu gözden geçirmesi,
- İşletme varlığının faaliyetlerini incelemekten sorumludurlar.

İşte sayılan bu faktörler kontrol çevresini direkt olarak etkiler.

¹⁵⁶ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 79.

¹⁵⁷ Messier, s. 190.

Denetim Komitesi, şirketin muhasebe veya finansal raporlama politikaları ve uygulamalarının gözden geçirilmesinde söz sahibidir. Yönetim Kurulu başkanı da Denetim Komitesine sorumluklarının yerine getirmesinde yardımcı rol oynar. Denetim Komitesi şirket denetçileri ve yönetim kurulu arasında direkt ilişkiyi sağlar.¹⁵⁸

New York Borsasında ismi olan şirketlerin tümü, tamamen dışarıdan yöneticilerden oluşan Denetim Komitesine sahip olmak zorundadır. Denetim Komitesi şirketin iç kontrol yapısının denetlenmesinden, yasalara, düzenlemelere ve standartlara uyumu sağlamadan sorumludur. Denetim Komitesi, şirketin iç ve dış denetçileriyle yakın bir şekilde çalışır. Komite ayrıca ortakların namına çalışan, şirket yöneticilerinin yapmış olduğu faaliyetleri bağımsız bir şekilde inceler.¹⁵⁹

Denetim Komitesi ile iç denetim arasındaki raporlama ilişkileri, kontrol çevresinin etkin olmasında büyük rol oynamaktadır. Daha önce iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki karşılaştırmada iç denetçilerin yönetime bağlı olarak çalışmakta olduğu açıklanmıştı. Bu anlamda yönetime bağlı olan iç denetçi denetim komitesi ile de kontrol çevresinin etkin olmasında en önemli faktörlerden biri olan raporlama ilişkilerine sahiptir.

2.3.1.4. Yönetim Kontrol Yöntemleri

Yönetim kontrol yöntemleri, personele verilen yetkilerin kullanımı üzerinde yönetimin direkt kontrolünü ve yönetimin şirket faaliyetlerini etkin bir şekilde gözetim yeteneğini etkiler.¹⁶⁰ Bu kontrol yöntemlerinin anlaşılabilmesi için denetçi şu faktörleri göz önünde bulundurur.¹⁶¹

¹⁵⁸ Carmichael, Willingham, Schaller, s. 183.

¹⁵⁹ Romney, Steinbart, s. 199.

¹⁶⁰ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 79.

¹⁶¹ Carmichael, Willingham, Schaller, ss. 184-185.

- Bütçeler ve planların, tahminleri geliştirmek için planlanan ile gerçekleştirilen prosedürlerin karşılaştırılması,
- Gerçekleşen performans ile planlanan performansların karşılaştırılmasının ölçülmesi,
- Beklentilerdeki değişimlere cevap verebilmek ve yönetimin tutumu,
- Etkinliğin artırılması, problemlerin çözülmesi için gerekli politika ve prosedürler.

Bütçeler, işletme amaçlarını öz bir şekilde belirtmek ve iletme aracı olarak görüldüğü gibi, planlanmış hedeflerle gerçekleşmiş sonuçları karşılaştırmaya ve ölçmeyi de sağlar. Bütçelerde belirtilen durumlar işletmenin özelliklerine göre farklı olmakla beraber, faaliyetler üzerinde doğrudan veya dolaylı sorumluklara sahip olan her yönetim düzeyine, planlanmış faaliyetlerin tüm önemli yönleri bütçelerle sunulur. Yönetimin tüm düzeylerinde sağlam bir kontrol çevresi oluşturması için etkin bir iç raporlama sistemi zorunludur.¹⁶²

2.3.1.5. İç Denetim Fonksiyonu

İşletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır.

Bu nedenle de etkin bir iç kontrol ortamının yaratılmasına yardımcı olur. İç denetim hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesinde çok etkin bir araçtır.¹⁶³

İç denetim fonksiyonu, örgüt içinde diğer kontrollerle ilişkili politika ve prosedürlerin etkinliğini izlemek için oluşturulmuştur. İç denetim personeli gerek işletmeden gerekse muhasebe personelinden bağımsız olmalı ve çalışmalıdır. İç denetim personeli işletme içinde dış denetçiye doğrudan yardımcı olur ve dış denetim

¹⁶² Kepekçi, Bağımsız Denetim, s. 79.

¹⁶³ Güredin, s. 326.

maliyetlerinin azaltılmasına katkıda bulunur. İç denetim fonksiyonu bağımsız denetimi şu üç yolla etkileyebilir.¹⁶⁴

- İç denetim fonksiyonu iç kontrol yapısının bir parçasıdır. Eğer şirket iç denetim fonksiyonuna sahipse bu durum bağımsız denetçinin kontrol riskini değerlendirmesini etkileyecektir ve sonuç olarak da denetim prosedürlerini etkileyecektir.
- İç denetçiler, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili belgeleme ve tanımlamalara sahiptirler. Bu belgeleme bağımsız denetçiye iç kontrol yapısı hakkında bilgi sağlamaktadır.
- İç denetçiler bağımsız denetçiye doğrudan yardımcı olabilirler.

İç denetçiler denetledikleri ve raporladıkları birimlerden bağımsız olması durumunda işletmenin kontrol çevresi kuvvetlenir.¹⁶⁵ Yapılan açıklamalardan sonra iç denetimin iç kontrol sisteminin bir parçası olduğu ve iç kontrol sisteminin işleyişini izlemek ve gerekli önerilerde bulunduğu söylenebilir.¹⁶⁶ İç denetim, çalışmanın konusu olduğu için iç denetim bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.3.1.6. Personel Politikaları ve Prosedürleri

Şirket personelinin bir bütün (koordineli) şekilde çalışması ve personel yönetimi, iç kontrol yapısının etkinliğini sağlamaya yardımcı olmada önemli bir faktördür. Personelin dürüst olmaması, kendi alanında ve mesleki anlamda yetersiz olması iç kontrolün etkinliği açısından olumlu olmayacaktır. Bu yüzden iç kontrolün etkinliği açısından aşağıdaki personel politikalarının ve uygulamalarının göz önünde bulundurulması gerekir.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Carmichael, Willingham, Schaller, s. 185.

¹⁶⁵ Celal Kepekçi, **İç Kontrol Sistemi**, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:6, Ankara,1994, s. 30.

¹⁶⁶ Tahir Tekin, "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:11, Sayı: 7, Temmuz 2006, s. 14.

¹⁶⁷ Carmichael, Willingham, Schaller, s. 184.

- Tüm çalışanların yıllık izinlerinin zorunlu tutulması,
- Personel işe alımında, eğitim, denetim, performans değerlendirmesi gibi sistematik yöntemlerin ön planda olması,
- Çalışanların her türlü zarar ve kayıplara karşı sigorta edilmesi,
- Çalışan personelin yeterliliği, alanında uzman olması ve işindeki dürüstlüğü, işletmede uygulanan personelin işe alımı, eğitimi, terfi edilmesi ve ücret gibi politikalara bağlıdır.

Bu yüzden bu politikalar iç kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır.¹⁶⁸ Çalışanların işletme içinde eğitime tabi tutularak göreve yerleştirilmeleri iç kontrol sistemi açısından önem taşımaktadır. Bu eğitimin süresi görevin teknik niteliğine ve işe alınan personelin önceki eğitim ve deneyimine bağlıdır. Personelin eğitimi ve göreve yerleştirilmesi geniş kapsamlı olarak düşünülmelidir.¹⁶⁹

İşletmede kalifiye, iyi yetişmiş, dürüst, kendi alanında uzman, eğitilmiş ve kaliteli personellerin varlığı iç kontrol sisteminin etkin olmasında büyük rol oynar. Buna karşın eğitimsiz, kalitesiz ve dürüst olmayan personelin varlığı durumunda iç kontrol sisteminin etkisi olmayan faaliyetlere dönüşebilir. İşletmede sorumluluk alan kendi bölümlerinde en uç noktada olan personelin eğitilmiş ve deneyimli olması gerekir. Bu kişilerin deneyimli ve eğitilmiş olması alt pozisyonda çalışan diğer personeller için örnek olacaktır.

2.3.2. Muhasebe Sistemi

İşletmelerde muhasebe işlemleri aracılığıyla çeşitli hatalar ve düzensizlikler yapılmaktadır. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Muhasebe iç

¹⁶⁸ Arens, Loebbecke, s. 275.

¹⁶⁹ Güredin, s. 325.

kontrollerinin başarısı, muhasebe sisteminin gerektiği bir biçimde düzenlenip ve işletilmesi ile sağlanabilir. Bu başarıyı gösterebilecek bir muhasebe sisteminde aşağıdaki unsurların bulunması gerekir.¹⁷⁰

- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş hesap planı,
- Hesapların işleyişini yeterli bir biçimde açıklayan muhasebe yönetmeliği,
- Etkili bir bütçeleme sistemi,
- Faaliyetlere uygun olarak düzenlenmiş maliyet muhasebesi sistemi,
- Hareketleri kontrol altında tutan belge akış düzeni olmalıdır.

Muhasebe sisteminin amacı, işletme ile ilgili muhasebe işlemlerinin tanımlanması, sınıflandırılması, analiz edilmesi, kaydedilmesi, raporlanması ile ilgili usul ve yöntemleri içerir. Küçük bir işletmede muhasebe sistemi işletme sahibi tarafından ya da işinde uzman bir muhasebeci tarafından yerine getirilebilir. Diğer bir deyişle küçük işletmelerde etkin bir muhasebe sistemi kurmak daha kolaydır. Daha büyük bir işletmede ise daha dikkatli bir şekilde, sorumlukların tanımlandığı, yazılı politika ve prosedürler gerekmektedir.¹⁷¹ Etkin bir muhasebe sisteminin oluşturulması için aşağıdaki kuralların göz önünde bulundurulması gerekir.¹⁷²

- Bütün işlemlerin belirlenmesi ve kaydedilmesi,
- Finansal raporlama ve işlemlerin uygun bir biçimde sınıflandırılmasını mümkün kılacak şekilde detaylı ve zamana göre tanımlanması,
- İşlemlerin kayıtlarının belirlenen dönemde yapılması için söz konusu dönemin belirlenmesi,
- İşlemler ve işlemler ile ilgili açıklamaların finansal tablolarda uygun ve doğru şekilde sunulması,
- Finansal tablolarda uygun para değeri ile gösterilmesini sağlayacak şekilde söz konusu işlemlerin değerinin gösterilmesi.

¹⁷⁰ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, ss. 63-64.

¹⁷¹ Arens, Loebbecke, s. 276.

¹⁷² Messier, s. 194.

Denetçinin, işletmenin muhasebe sistemini anlayabilmesi için işletme ile ilgili olarak aşağıdaki faaliyetler hakkında gerekli bilgileri toplaması gerekir.¹⁷³

- (1) İşletmenin başlıca faaliyet alanlarını,
- (2) Bu faaliyetlerin nasıl başlatıldığını,
- (3) Ne tür muhasebe kayıtlarının bulunduğu,
- (4) Faaliyetlerin başlangıcından tamamlanana kadar bilgisayar kullanımını ve tutulan finansal raporlama sisteminin tipini ve detaylarını belirlemesi gerekmektedir.

İşletmelerde etkili bir muhasebe sistemi, muhasebe bölümünde karmaşıklaşan işlemlerden dolayı muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlayacağından, hata, hile ve düzensizlikler gibi olumsuz durumları ortaya çıkaracağından, bağımsız denetçiler için önemli veriler sağlamakta ve onlar açısından vazgeçilmez bir unsur olduğu söylenebilir.

2.3.3. Kontrol Prosedürleri

Etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan temel ilkeler şunlardır.

- Görevlerin ayrılması,
- Yetkilendirme için prosedürler,
- Uygun bir belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni,
- Varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziksel kontroller. Bu ilkeler kısaca açıklanırsa;

2.3.3.1. Görevlerin Ayrılması

Görevlerin ayrılması, finansal nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişiye verilmemesini ifade etmekle beraber ortaya çıkacak hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin azaltulmasını

¹⁷³ Hüseyin Akay, “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:170, Ekim 1995, s. 103.

ifade eder.¹⁷⁴ Küçük işletmelerde görevlerin uygun bir biçimde dağıtılması daha zordur. Çünkü çalışan personel azdır. Ayrıca küçük işletmelerde iç denetçi de olmayabilir. Küçük işletmelerde genellikle sahip ile yönetici aynı kişi olduğu için işletme içi kontrolleri işletme sahibi yapar. Organizasyon içerisinde bireysel ilgi ve personel ile yakın ilişki, çalışanların yetkinliğini ve yeterliliğinin dikkatlice değerlendirilmesini mümkün kılar. İşletme sahibi tüm çeklerini imzalarken destekleyici belgeleri (banka mutabakatları, müşterilerden gelen ekstreleri, kredi anlaşmaları, müşteri ve satıcılardan gelen mutabakatlar vb.) inceledikten sonra imzalarsa bu durumda iç kontrol yapısının etkinliğinden bahsedilebilir.¹⁷⁵

Görevlerin ayrılması aşağıdaki gibi gruplara ayrılabilir.

Varlıkların Korunması ile Muhasebe Kayıtlarına Aktarılması Görevlerinin Birbirinden Ayrılması

Yolsuzlukla mücadele etmek, korumak ve önlemek için varlıkları korumakla görevli kişiler varlıklarla ilgili muhasebe kayıtlarını yapmamalıdır. Eğer bir kişi tüm bu fonksiyonları yerine getirirse, bu durumda varlıkları kendi şahsına kullanır ve kişisel kazanç sağlar sonuç olarak kayıtlarda kendi çıkarına uygun bir şekilde ayarlamalar yapar. Örneğin bir kasiyer aynı anda nakit tahsilât ve alacak hesaplarını tutabilir. Böylece müşterilerden aldığı nakitleri kendine ayırarak, alacak hesabına da hileli bir kayıt yapabilir ya da hiç kayıt atmayabilir.¹⁷⁶

¹⁷⁴ Yılcı, İç Denetim, s. 92.

¹⁷⁵ Arens, Loebbecke, ss. 280-281.

¹⁷⁶ Arens, Loebbecke, s. 277.

Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmesi ile Varlıkların Korunması **Görevlerinin Birbirinden Ayrılması**

İşletmede gerek satıcı faturalarının ödenmesini onaylayan gerekse bu faturaların ödenmesindeki çeki imzalayan kişinin aynı kişi olmaması gerekir. Kıymet hareketlerine neden olmasını onaylayan kişi ile bu kıymet hareketi ile satın alınan varlıkları koruyan kişinin farklı olması gerekir. Aksi halede yolsuzluk olasılığı artar.¹⁷⁷

Kayıt Tutma Sorumluluğu ile Faaliyetlerin Devam Ettirilmesi Gereken Sorumlulukların Birbirinden Ayrılması

Eğer organizasyon içinde her bölümün kendi raporlarını ve kayıtlarını hazırlama sorumluluğu olursa, raporların performansının geliştirilmesine yönelik bir eğilim olur. İşletmenin örgütsel yapısı görevlerin ve sorumlulukların ayrılmasını doğru bir biçimde sağlamalıdır.¹⁷⁸

İç kontrol sisteminin unsurlarından görevlerin ayrılması ile ilgili yapılan açıklamalar özetlenirse işletmede varlıkları koruma, muhasebe işlemlerini kaydetme yetkisi ve sorumluluğu farklı bölüm ve personele verilmelidir. Eğer bu yetki ve sorumluluklar aynı kişi ya da bölüme verilirse işletmede zimmet, kayıtlarda hileler gibi yolsuzlukların ortaya çıkma olasılığı artacaktır. Görevlerin ayrılması ile birlikte işletmede hata, hile ve yolsuzlukların önüne geçilerek bu gibi olumsuz durumlar baştan önlenmiş olacaktır.

2.3.3.2. Yetkilendirme İçin Prosedürler

Çalışanların görevlerini yerine getirmesi ve işletme adına verecekleri kararlar işletmenin varlıklarını etkiler. Yönetim işletmenin amaçlarını gerçekleştirilebilmesi için

¹⁷⁷ Güredin, s. 330.

¹⁷⁸ Arens, Loebbecke, s. 277.

gerekli olan sorumlulukları ve yetkileri çalışanlara verecek çalışanlarda bu süreçte aldığı sorumluluklar ile yetkileri, yönetimin koymuş olduğu prosedür ve düzenlemelere uygun bir şekilde yerine getireceklerdir.

Yetkilendirme, örgütün kontrol prosedürlerinin en önemli parçalarından birisidir. Yetkilendirmeler genellikle belge veya kayıt üzerine imza, paraf, ya da yetki kodu girilerek belgelenir. Denetçilerde bu işlemleri denetler.¹⁷⁹

İşletmede tüm işlemler kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Bu anlamda yetkiler özel ya da genel olabilir. Genel yetkilendirmeyi yönetim, genel bir politika kapsamında yürütür. Listede belirtilen satış fiyatı ile satışların yapılması ve müşteriler için kredi limitleri verilmesi genel yetkiye örnek olarak verilebilir. Buna karşın özel bir alım ya da ödeme işlemi için gerekli olan yetki ise özel yetkidir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt ve belgeler o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe kayıtlarına geçiren görevlilere sunulmalıdır.¹⁸⁰ Şirketin yönetim kurulu başkanı en son ve asıl yetkiye sahip makamdır.¹⁸¹

Bazı işlemler veya faaliyetler yönetimin özel yetkisine bağlı olarak özel yetki gerektirir. Özel yetkiye, yönetimin 20.000 \$'ı aşan satışlar için ya da 10.000 \$'ı aşan sermaye harcamalarını incelemesi örnek olarak verilebilir. Buna karşılık genel yetkilendirmeye örnek yönetimin özel yetkiye dayanmadan çalışanlara günlük işlemleri idare etmesi için verdiği yetki verilebilir.¹⁸²

¹⁷⁹ Romney, Steinbart, s. 201.

¹⁸⁰ Güredin, s. 180.

¹⁸¹ Carmichael, Willingham ve Schaller, s. 193.

¹⁸² Romney, Steinbart, s. 201.

2.3.3.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Belgeler işlemlerin kayıtlara girilmesini ve özetlenmesini sağlar. Bunlara, satış faturaları, satın alma sipariş formları, çekler, çalışanların zaman kartları vs. örnekler verilebilir. Belgeleme, farklı organizasyonlar arasında bilgilerin bölümler arasındaki iletişim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Belgeler tüm varlıkların doğru bir biçimde kontrol edilerek, tüm işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilmesini sağlamaktadır.¹⁸³ Kayıtlardan ise büyük defterler, günlük defterler ve yardımcı defterler kastedilir.

Belgeler yapılan işlemlerin ve kayıtların kanıtı niteliğindedir. Belgeler için belirlenen bazı ilkeler şöyledir.¹⁸⁴

- Belgelerin hareket olduğu zaman ya da çok kısa bir süre içinde diğer bir deyişle zamanında kayıt altına alınması,
- Kaybolan belgelerin üzerinde kontrol kolaylığı sağlamak için numaralandırılması,
- Kayıtların basit ve kolay anlaşılabilirliğini sağlamak,
- Belgelerin doğru bir biçimde hazırlanmasını sağlamak gerekir.

2.3.3.4. Varlıklar ve Kayıtlar Üzerinde Fiziksel Kontroller

Varlıklar ve kayıtlar üzerindeki kontroller özellikle fiziksel yapısı bulunan stok, kasa, maddi duran varlıklar gibi varlıkların zaman zaman sayım işlemlerinin yapılması şeklinde gerçekleşir. Sayım sonuçları daha sonra mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak eksiklikler tespit edilir ve farklılıkların nedenleri araştırılır.¹⁸⁵ Varlıklar ve kayıtlar üzerinde korumanın sağlanması ve ölçülmesi için aşağıdaki önlemlerin alınması gerekir.¹⁸⁶

¹⁸³ Arens, Loebbecke, s. 278.

¹⁸⁴ Arens, Loebbecke, ss. 278-279.

¹⁸⁵ Yılanıcı, İç Denetim, s. 91.

¹⁸⁶ Arens, Loebbecke, ss. 279-280.

- Çalınmalara ve hırsızlıklara karşı ambarlama (depolama) sisteminin kullanılması,
- Stokların eskimesini, aşınmasını azaltmak ve güven sağlamak için ambarların uzman, yetkin ve tecrübeli kişiler tarafından kontrol altında tutulması,
- Varlıkların korunması diğer bir deyişle güvenliği için çeşitli korunma yollarının bulunması gerekir.

2.3.4. Bilgi ve İletişim

İşletmelerde bilgi sistemleri, işletmenin faaliyetlerinin sürmesi ve kontrolünü mümkün kılan, faaliyetsetel, finansal ve uygunlukla ilgili bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir. Bu raporlar yalnızca işletme içi olaylarla ilgili değildir. Aynı zamanda işletme dışında meydana gelen olaylar, eylemler ve koşullar ile ilgili olabilir.

Bu raporlar, işletmenin karar verme süreçleri ve dış raporlaması için zorunludur. İşletme içerisinde ise yukarıya, aşağıya veya yatay olarak bir iletişim olmalıdır. Bu sayede kişiler, yaptıkları bireysel işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol sistemi içerisinde sahip oldukları rolü algılayabileceklerdir.¹⁸⁷

Bilgi ve iletişim, örgütün çalışan personellerinin üstlenmiş olduğu sorumlulukları yerine getirmeleri için gerekli olan bilginin belirlenmesi, tutulması ve iletilmesini içermektedir.¹⁸⁸ Finansal raporlama unsurları ile ilgili bilgi sistemi, varlık ve kaynaklarla ilgili ekonomik varlığın muhasebe işlemleri ile ilgili kayıtlarının kaydedilmesi, özetlenmesi ve raporlanması ile ilgili yöntem ve metotlardan oluşan muhasebe sistemini içine alır.

¹⁸⁷ Yılanç, İç Denetim, s. 100.

¹⁸⁸ Carmichael, Willingham ve Schaller, s. 186.

2.3.5. Risk Değerlemesi

Risk değerlemesi, bir işletmenin belirlediği amaçlara ulaşabilmesi için karşısına çıkacak riskleri analiz etmesi ve tanımlaması süreci olarak açıklanabilir. Finansal raporlar için risk değerlemesi, finansal tabloların GKGMİ ile uygun olarak dürüst sunumundaki risklerin yönetimi, tanımlanması, analiz edilmesini içerir. Risk değerlendirme sürecini etkileyebilecek faktörler ise; yeni personel, yeni teknoloji, yeni ürünler ve eylemler, hızlı büyüme, bilgi sistemlerindeki değişme olarak sıralanabilir.¹⁸⁹

Denetçi risk değerlemesiyle ilgili olarak işletmenin amaçlara ulaşması için belirlediği risk belirleme sürecini iyi bilmesi gerekir. Bu süreçte risklerin nasıl tanımlandığı ve bunların ortaya çıkma olasılığını nasıl değerlendirdiğini çok iyi bilmesi gerekir.

2.3.6. İzleme

İşletmenin amaçlarına ulaşmasında çok önemli bir mekanizmasını oluşturan kontrolün işleyişi esnasında gerçekten bu işleve sahip olup olmadığının diğer bir değişle iç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için izlenmesi gerekir. Bu izleme etkinliği, özellikle iç denetim fonksiyonunun önemli bir fonksiyonudur.¹⁹⁰

İzleme esasta iki amaca yöneliktir. Birincisi kurulmuş olan iç kontrol sisteminin etkinliğinin takibi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılır. Çünkü iç kontrol sistemi zaman içerisinde değişebilir. Daha önce etkin olan kontroller daha az etkin hale gelebilir. İkincisi ise yeni gelişmeler değişen koşullar doğrultusunda işletmede uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir.¹⁹¹

¹⁸⁹ Carmichael, Willingham, Schaller, s. 186.

¹⁹⁰ M. Erdoğan, s. 98.

¹⁹¹ Yılanıcı ve diğerleri, Muhasebe Denetimi, ss. 65–66.

İç kontrolün izlenmesi, iç kontrollerin önceden belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uygun bir şekilde devam edilip edilmediğini bir tür belirlemedir. İşletme yönetimi İKS' nin etkin olup olmadığını İKS' yi izleyerek belirler.

2.4. BİR İÇ KONTROL ELEMANI OLARAK İÇ DENETİM

Çalışmanın asıl konusu olan bir iç kontrol elemanı olarak değerlendirilen iç denetim özellikle büyümekte olan işletmelerde organizasyon yapısının büyümesi sonucunda işletmede temsilcilik sorunu ile beraber önem kazanmıştır. Bu anlamda iç denetimin temel görevi hata, hile ve yolsuzlukları belirlemekle birlikte gerçekleşmesi muhtemel olan hata, hile ve yolsuzlukların başta engellenmesi için gereken önlemlerin alınmasını ve yöntemlerin izlenmesini sağlamaktır. Belirli bir büyüklüğe ulaşmış, sermaye ve ortakları bakımından güçlü, halka açılmış olan işletmelerde iç denetim, işletmenin iç kontrol sistemini en iyi şekilde inceleyerek değerlendirmektedir. Bu kısımda iç denetimin tarihi, gelişimi ve iç denetim kavramına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup işletmeler açısından iç denetimin öneminden söz edilmiştir.

2.4.1. İç Denetimin Tarihi Gelişimi

İç denetime ilk olarak 13.YY da Venedik, Milano, Floransa gibi İtalyan ticaret merkezlerinde rastlandığı yapılan araştırmalarda ortaya çıkmıştır. Kıta Avrupa ülkelerinde ise denetim ve iç denetim akademik açıdan ilk olarak 1900' lu yıllarda ele alınmaya başlamıştır. İç denetimin işletme örgütlerinde görülmeye başlaması ise 1940' lı yıllarda başlamıştır. Özellikle iç denetim mesleğinin gelişmesi ve dünya üzerinde örgütlenmesinde 1942 yılında, merkezi ABD'de olmak üzere kurulmuş olan IIA' nın kurulmasının büyük rolü olmuştur. Modern iç denetimin oluşumu ise 1941 yılında IIA' nın kurulmasıyla gerçekleşmiştir.

İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ IIA tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır.¹⁹²

1990' lı yıllarda etkisini hissettirmeye başlayan küreselleşme süreci ile yaşanan sıcak rekabet ortamı işletmeleri kendilerini yeniden yapılandırmak, örgütsel olarak yenilemek ve sermaye yapılarını güçlendirmek zorunda bırakmıştır. İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin gelişmesi, işlemlerin niteliklerinin karmaşıklaşması sonucu ortaya çıkan uzmanlaşma olgusuyla, işletme yönetimlerini, işletme faaliyetlerini daha iyi izleyebilmeleri ve doğru işlemlerin gerçekleşmesini sağlayabilmeleri için iç denetime daha çok önem vermek zorunda bırakmıştır.

İşletmelerin denetim hizmetlerine ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında bu konudaki yasal düzenlemelerinde etkisi vardır. Denetim ihtiyaçlarının dış denetçiler tarafından karşılanması iç denetçilere göre gerek maliyetli olması gerekse dış denetçilerin yaptıkları denetimin ayrıntılı olmaması iç denetime ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

2.4.2. İç Denetimin Tanımı

Geçmişten günümüze kadar iç denetimle ilgili olarak çeşitli tanımlar yapılmıştır. Yapılan bu tanımlara aşağıda yer verilmiştir.

IIA' nın 1957 yılında yaptığı tanıma göre iç denetim, "Muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için örgüt içinde bağımsız bir değerlendirme faaliyeti" olarak tanımlanmıştır. Enstitünün 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında ise muhasebe ve finansal gözden geçirmeden söz edilmeyerek, yalnızca örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi faaliyeti yer almaktadır. 1978 yılında yayınlanan iç denetim standartlarında, iç denetim örgüte hizmet

¹⁹² Yılanıcı, İç Denetim, ss. 11-12.

etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmıştır. İç denetim sürecinin asıl gayesi iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle yönetime hizmet etmek olarak tanımlanmıştır.¹⁹³

İç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin amaç bakımından, yalnızca denetim organı açısından ele alınması dar anlamda iç denetim olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan iç denetimin geniş anlamda değerlendirilmesi durumunda, ise münferit pay sahipleri, azlık, çokluk, yönetim kurulu ve denetleme organı ile özel denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim de girmektedir.¹⁹⁴ Geniş anlamda iç denetimin kapsamına, şirket içi unsurlar tarafından yalnızca denetim organınca değil, diğer şirket içi unsurlar tarafından da gerçekleştirilen denetimde girer.¹⁹⁵

İç denetim, “Kurumun (konsey) finansal veya finansal olmayan tüm faaliyetlerini inceleyen bir değer biçme fonksiyonudur. Kurumun risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim ile ilgili planlarına güvence sağlayan ve tüm kuruma hizmet etmeyi amaçlayan ve uygulamanın en iyi bir şekilde gerçekleşmesini sağlar”.¹⁹⁶ Aynı tanımda iç denetim ile şu fonksiyonlar yerine getirilmektedir.¹⁹⁷

¹⁹³ Celal Kepekçi, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:251/171, Eskişehir, 1982, s. 38.

¹⁹⁴ M. Enis Kınay, “Anonim Şirketlerde İç Denetim”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s. 6.

¹⁹⁵ Kınay, s. 6.

¹⁹⁶ Exeter City Council, “Internal Audit’s Roles And Responsibilities”, <http://www.exeter.gov.uk/index.aspx?articleid=4727> (17.08.2007).

¹⁹⁷ Exeter City Council, “Internal Audit’s Roles And Responsibilities”, <http://www.exeter.gov.uk/index.aspx?articleid=4727> (17.08.2007).

- Konseyin politika ve prosedürlerinin yasalara uygun bir şekilde kontrolü,
- Konseyin, kaynaklarını etkin bir şekilde kullanımına yardımcı olmak,
- Konseyin, düzensizlik, yasa dışı ve hileli iddialarını konseyin yasaları, politika ve prosedürlerine uygun bir şekilde araştırılmasını üstlenir.

İç denetim, “Yönetime hizmet etmek amacıyla, işletme faaliyetlerinin incelenmesi için bağımsız değer biçme fonksiyonunu temsil eder. İç denetim, diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren yönetsel bir kontroldür.”¹⁹⁸

İç denetim, “Şirketin faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve değer katması için tasarlanmış bağımsız, tarafsız, güvence sağlama ve danışma faaliyetidir.” Şirketin belirlenmiş amaçlarını yerine getirmede, yönetim sürecinin, kontrol ve risk yönetiminin etkinliğinin iyileştirilmesini ve değerlendirilmesini sağlayan sistematik ve disiplinli bir yaklaşımdır. İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliğini değerlendirir ve inceler, ayrıca güvenilir finansal raporlama uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uyum sağlama ve faaliyetler verimliliğe güvence sağlar.¹⁹⁹

İç denetim, “Kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”²⁰⁰

İç denetim ile ilgili yapılan çeşitli tanımlardan sonra iç denetimin finansal nitelikte veya finansal olmayan faaliyetlerin incelendiği bir denetim türü olduğunu ve önemli bir yönetim kontrol aracı olduğu söylenebilir. İşletme, iç denetim ile çalışanların işletme politika, amaçlarına ve yönetmeliklerine ne derecede bağlı kaldığını ve ona göre hareket ettiğini takip eder.

¹⁹⁸ University of Wisconsin-Madison, “Internal Audit”, <http://www.bussvc.wisc.edu/intaudit/eqinv.html> (16.08.2007).

¹⁹⁹ “Internal Audit (Financial District)”, <http://sfbay.craigslist.org/sfc/acc/392280081.html> (08.08.2007).

²⁰⁰ Şenol Toygar, “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:15, Yaz, 2006, s. 55.

2.4.3. İç Denetime Duyulan İhtiyaç

Ülkemizde ve dünyada küreselleşme ve artan rekabet nedeniyle gerek gelişmekte olan gerekse gelişmiş olan ekonomilerde piyasa da bulunan firmaların sayısında meydana gelen artış ile birlikte, firmaların gerek kapasite gerekse finansal açıdan büyümeleri ile organizasyon yapılarındaki genişlemeye paralel olarak, faaliyetlerinde (finansal ve muhasebe gibi) işlemlerin karmaşıklaşması bu işletmelerde iç kontrol ve iç denetimin zorunluluğunu getirmiştir. Bununla birlikte son zamanlarda ortaya çıkan mali yolsuzluklar ve muhasebe alanındaki hile ve yasa dışı olaylar da iç denetim ve iç kontrol ile ilgili gerek ulusal gerekse uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur.

İç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.²⁰¹

2.4.3.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletmede tüm çalışanların ve yöneticilerin, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşmış olup olmadığını öğrenmesi gereklidir. Bu anlamda iç denetçiler, bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle belirtilen işlemleri yöneticilere vekâleten yaparlar.

İşletmede, muhasebe ve finansal konularda çalışan personelin aldığı sorumlulukları yerine getirmesi ve yönetime hesap verebilmesi için yapılan faaliyetlerin incelenmesi de doğaldır. İşletme çalışanlarının ve yöneticilerinin işletme yönetimi tarafından yüklenen yetki ve sorumluluklarının gereği gibi yerine getirip getirilmediğinin incelenmesi iç denetim fonksiyonu ile yerine getirilmektedir.

²⁰¹ Seçkin Gönen, Muhsin Çelik, “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1-2, Ocak-Temmuz 2005, s. 42.

2.4.3.2. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İşletmede, yetişmiş iyi bir iç denetçi işletmedeki hata ve hileleri açığa çıkarmak yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılması için yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilir.

Danışmanlık hizmeti, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak için öneri ve tavsiyelerde bulunmak yolu ile iç denetimin üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmasıdır.²⁰² Danışmanlık hizmeti ile yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulma, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması beklenen sorunlarında önüne geçme imkanı bulmaktadırlar.²⁰³

2.4.3.3. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel olarak yürütülen denetim çalışmaları sonucunda belirlenen eksikliklerin düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar sağlamak ve kazançlar elde etmektedir. Maddi kayıpların ortaya çıkartılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte dahi olabilmektedir.

2.4.3.4. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

İşletmede suiistimallerin önlenmesi, caydırılması ve ortaya çıkarılması yönetimin sorumluluğundadır. Buna karşın iç denetçiler yönetim tarafından suiistimal riskini yönetmek için yerleştirilmiş olan iç kontrolleri değerlendirmek üzere denetim program

²⁰² E. Dilek Şengür, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örnek Uygulama", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, ss. 6-7, K.H.Spencer Pickett, "The Internal Auditing Handbook", England, John Willey and Sons, 2000, s. 5.

²⁰³ Kadir Tuan, M. Ünsal Memiş, "İç Denetimin Yönetimin Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:35, Temmuz 2007, s. 90.

ve prosedürleri geliştirmektedir. Uygulamada ise denetlemek bazen çalışanları suiistimal yapmaktan alıkoyar ve nadiren suiistimallerin ortaya çıkarılmasını sağlar.²⁰⁴

Hile ve sahtekârlıklar şirketlerde genellikle şirket kayıt ve finansal tablolarında yapılmaktadır. Bu amaçla finansal tablolarda hile; bilerek isteyerek veya dikkatsizlik nedeniyle oluşan hareket veya hatalarda, şirket finansal tablolarının yanlış ve eksik düzenlenmesine ve değerlendirilmesine yol açar. Finansal tablolara ilişkin hileler çeşitli faktörlerden oluşur.²⁰⁵ Bu gibi olumsuz durumları önleyebilmek için işletmede çalışan herkese hileli işlemlerin önlenmesi sorumluluğu yüklenmeli ve hileli bir işlemin varlığını hisseden veya anlayan bir personel bunu kendi yöneticisine bildirme sorumluluğu altında tutulmalıdır.²⁰⁶

İç denetim fonksiyonu, işletmenin çalışanları, yöneticileri ve hatta yönetim kurulu üyeleri tarafından yapılacak olan hileleri ve hataları tespit ederek bunların ortaya çıkmasını önleyici önerilerin getirilmesine yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte modern iç denetim anlayışı doğrultusunda küreselleşmeyle birlikte iç denetçilerin uluslararası denetim standartlarını yakından takip etmeleri ve kendilerini sürekli olarak geliştirmeleri gerekir.

İç denetime duyulan ihtiyaçlar yukarıdaki açıklamalardan sonra günümüzde modern anlamda aşağıdaki gibi özetlenebilir.²⁰⁷

²⁰⁴ John Fraser, Hugh Lindsay, “Yöneticilerin İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:11, Bahar, 2005, çev: Mehtap Doğan, Meriç Gökhan Hacıoğlu, Serenay Yücel, Sibel Aksoy, s. 29.

²⁰⁵ İbrahim Kocabey, “İşletmelerde İç Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:17, Sayı:198, Şubat 1998, ss. 28-29.

²⁰⁶ Kocabey, s. 29.

²⁰⁷ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1, ss. 172-173.

- Veri güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biridir. İç denetim elemanları uzmanlıkları sayesinde bu alanda organizasyonlara yardımcı olabilirler.
- Küreselleşmeyle beraber uluslararası alanda genel kabul görmüş standartlara olan ihtiyaçlar gün geçtikçe artmaktadır. Uluslararası kalite standartları ve uluslararası çevre standartları türünden standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi bakımından denetçiler önemli roller üstlenmektedirler.
- Kamusal alan ve yasal platformla bağlantılı olarak muhasebeyi ve denetimi ilgilendiren gelişmeler iç denetim elemanları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır.
- Mevcut ekonomik koşullar ve artan rekabet ortamı, danışma faaliyetlerinin kapsamının genişletilmesi ve muhasebe denetimlerin yerine getirilmesi sürecinde, iç denetim birimleri üzerinde baskı oluşmaktadır.
- Yeniden yapılandırma, şirket birleşmeleri gibi faaliyetler geleneksel hiyerarşik yapıları kırmakta, raporlama ilişkilerini ve yönetim sorumluluklarını değiştirmektedir.

2.4.4. İç Denetimin İşlevleri

İç denetimin etkinliği açısından büyük ölçekli işletmelerin mali işlerinin belli bir düzen içinde organize edilerek yürütülmesi gerekmektedir. Bu tür işletmelerde muhasebe işlemleri muhasebe yönetmeliğine göre gerçekleşir. Muhasebe yönetmeliği bulunmayan işletmelerde ise faaliyetler gelişigüzel yöntemlerle gerçekleşir. Mali işler bölümünde görevlendirilen yöneticiler ve hatta bunların yardımcıları zaman zaman bu gelenekleri değiştirirler ve bunlara yenilerini eklerler. Böyle bir sistemde muhasebenin, yöneticilerin beklediği bilgileri gereği gibi ve zamanında vermesi mümkün değildir.

Eğer muhasebede görevli olan kişiler kayıt ve hesapları kendi isteklerine göre açarlarsa ve yürütürlerse böyle bir uygulama ile alınan bilgilerden yarar sağlanamaz.

Muhasebede çalışan personel muhasebe kayıtlarını tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına göre değil de gelişigüzel keyfi bir biçimde açarsa diğer bir deyişle işletmenin muhasebe plan ve yönetmeliklerine uygun davranmaz ise söz konusu işlemlerden ne işletme çalışanları ne de üçüncü kişiler sağlıklı bilgi alabilirler. Bu anlamda iç denetçinin görevi, muhasebe yönetmeliği ve hesap planları ile koyulmuş esasların uygulanıp, uygulanmadığının ve ne dereceye kadar uygulandığını incelemek ve izlemek olacaktır.

Mali işler bölümündeki iç denetimin işlevleri aşağıdaki faaliyetleri de kapsamaktadır.²⁰⁸

- İşlemlerin kayda geçirilmesinden önce inceleme ve analizi,
- Muhasebe kayıtlarının dayandığı belgelerin yeterliliği ve geçerliliği,
- İşlemlerin belgelerden son kayıtlara kadar akışının izlenmesi,
- Hesapların durumlarının periyodik olarak incelenmesi.

İşletmelerde iç kontrolün odak noktası olarak da bilinen iç denetim ile iç kontrollerin yeterliliği ile iç kontrol sürecinin etkinliği ve verimliliği de değerlendirilir. İç denetim işletmeyi düzensizlikler ve yasa dışı faaliyetlere karşı koruma ile faaliyetlerin iyileştirilmesi için yazılı ve sözlü sunumları içermektedir. Birçok kişi iç denetimin birinci fonksiyonun çalışanların yaptığı hile ve hırsızlıkları ortaya çıkarmak olduğunu bilmektedir. Aslında iç denetim, faaliyetlerde ki hata ve yasa dışı düzensizlikleri normal zamanda ortaya çıkartılmasına makul bir güvence sağlamaktadır.²⁰⁹

İşletmelerde iç denetim bölümü, denetim sorumluluklarını yerine getirmeye imkan verecek yeterlilikte olmalıdır. İç denetçiler, denetlenenlerle iş birliği yapabilmek ve denetimin müdahalesiz yapılabilmesi için üst yönetimin ve yönetim kurulunun desteğine sahip olmalıdır. Bu anlamda iç denetim bölümünün yetkisi, faaliyet konusu ve

²⁰⁸ Arkun, ss. 53-54.

²⁰⁹ Indiana University, "Internal Audit Services", <http://www.indiana.edu/~iaudit/controls.html> (17.08.2007).

sorumluluğu bir yönetmelikle tanımlanmış olmalıdır. Bu yönetmelik aşağıda sıralanan fonksiyonları yerine getirmelidir.²¹⁰

- Kurulun organizasyon içindeki konumunu düzenlemeli,
- Denetimin yürütülmesi ile ilgili olan fiziksel unsurlara, personele, kayıtlara ulaşma konusunda yetki vermeli,
- İç denetimin kapsamını belirlemelidir.

Son yıllarda iç denetim önemli bir şekilde faaliyetlerin kontrolü, gözlemlenmesi ve korunması alanlarına yönelmiştir. Kısaca iç denetimle artık finansal denetimden ziyade faaliyet denetimine doğru bir yönelme söz konusudur. Uygulamada çoğu organizasyonda iç denetimle ilgili olarak iç denetçiler muhasebe müdürü ya da finansal yöneticiye rapor vermektedirler.²¹¹

2.4.5. İç Denetimin Amaçları

İç denetim faaliyeti; kurumların faaliyetlerinin amaç ve politikalara, planlara, programlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü sağlamayı amaçlar.

İç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimle sağlanabilir.²¹² İç denetimle teşebbüsün işletme politikasına bağlılığını sağlayan yöntemler saptanarak, yönetimin, teşebbüs faaliyetlerini en etkin biçimde yönetmesine yardımcı olmak amaçlanır. Bu tür bir hizmet işletme yönetimine danışmanlık hizmeti

²¹⁰ A. Rıza Eşkazan, "İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik 1", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar, 2004, s. 26.

²¹¹ Ricchuite, s. 756.

²¹² Özeren, s. 1.

olarak değerlendirilebilir. Üretilen finansal verilerin, raporların ve iç yöntemlerin güvenilirliğini saptamak, işletme yönetimince ya da çalışanlar tarafından gerçekleştirilemeyen, yeterli olmayan uygulamaları düzeltmek ya da kaldırmak görevi de iç denetim birimi tarafından sağlanabilir.²¹³

Uygulamada iç denetimin amacının bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Bu yüzden iç denetçinin etkinliği onun üst yönetim tarafından doğrudan sorumlu olması ile sınırlıdır. İç denetim bir ölçümleme süreci olarak düşünüldüğünde iç denetçinin yönetim politika ve amaçları hakkında ileri düzeyde bilgi sahibi olduğu göz önünde bulundurulduğunda iç denetçinin ayrıca amaçlara ulaşmada çeşitli seçenekleri değerlendirebilecek ve yaratıcı ileri düzeyde çözümleyici yapıya sahip olması gerekmektedir.²¹⁴

Kurumsal bir şirket olan Koç Holdingde iç denetim uygulamalarında şu amaçlar yerine getirilmektedir.²¹⁵

- Tüm işlemlerde bağımsız kalma,
- Kurum şirketlerine değer katma,
- Kurum şirketlerinin faaliyetlerinin belirlenmiş strateji ve hedefler ile mevzuata uyum sağlama,
- Kurum şirketlerinin temel hedef, ilke ve stratejilerinin gerçekleştirilmesine katkı sağlamayı, etkinliği ve verimliliği artırmak.

Sabancı Holdingde ise iç denetim ile kurumsallaşma, kontrol ortamı ve risk yönetiminin etkinliği ile faaliyet denetimine ağırlık verilmektedir. Özellikle topluluk şirketlerinde iç denetim şirket alma, birleşme gibi projelerde alınacak şirketin incelenmesi ve denetimle ilgili çalışmaların koordinasyonunda görev almaktadır.

²¹³ Holmes, Overmyer, ss. 121-122.

²¹⁴ Akgün, ss. 117-118.

²¹⁵ T. Ali Uzun, "Koç Holdingde İç Denetim Uygulamaları", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, Sonbahar-Kış 2005-2006, s. 35.

İç denetim birimi ayrıca, topluluk şirketlerinde iç denetim birimlerinin tesisi ve etkin hale gelmesi konusunda destek vermektedir.²¹⁶

İç denetimin özellikle kurumsallaşmış, holding düzeyine gelmiş olan büyük sermaye şirketlerinde, şirketin gerek finansal gerek yönetsel ve hukuki açıdan önem taşıyan ve işletme yönetimine alınacak kararlarda önemli roller üstlenmektedir. Kurumsallaşmış olan bu şirketlerde yurt dışında eğitim almış, yabancı yöneticilerin olduğu da göz önünde bulundurulursa bu şirketlerde iç denetim ve iç kontrol daha önemli duruma gelmektedir. Çünkü artık işletme ile ilgili gerekli olan faaliyetler işletmenin sahibinin kontrolü ve gözetiminin dışına çıkmaktadır. İşletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin karmaşıklaşması ile organizasyon yapısındaki değişimler bu işletmelerde iç denetim ve iç kontrolün zorunluluğunu doğurmaktadır.

2.4.6. İşletmelerde İç Denetimin Önemi

İç denetimin amaçları bölümünde kurumsal şirketlerde iç denetimin bu şirketlerin kurumsal şirket olmasından dolayı öneminden söz edilmişti. Buna karşın küçük işletmelerin ve özellikle aile işletmelerinin, sağlıklı bir şekilde devam etmeleri ve kalıcı olabilmesinde kurumsal yönetim ve iç denetimin rolü oldukça önemlidir.

İç denetimin en önemli olduğu noktalardan bir tanesi kurumsal yönetim yapısını oluşturmaktır. Aile şirketlerinde kendilerine özgü yapıları gereği kurumsal yönetim biraz daha farklı yapıdadır. Yönetime daha fazla güvenilebilir ve yöneticinin de bazı açılardan biraz esnek davranması söz konusu olmaktadır.²¹⁷ Aile işletmelerinde kurumsal yönetim aslında bir değişim ve farklılaşma süreci anlamı taşımaktadır. O halde bu değişimin ön görülen ve hedeflenen beklentileri karşılayan biçimde gerçekleşip

²¹⁶ Fuat Öksüz, "Sabancı Holding' de İç Denetim Uygulamaları", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, Sonbahar Kış, 2005-2006, s. 33.

²¹⁷ Toygar, s. 57.

gerçekleşmediğini değerlendirmek için de gözetim ve denetim süreciyle desteklenmesi gerekir.²¹⁸

İç denetim fonksiyonun yeterli ve etkin bir biçimde yürütülmesi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlar. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki denetim mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu yolla operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşması engellenerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücü artacağından işletmeye ek değerler kazandırır.²¹⁹

Gelecek zamanlarda işletmelerde, veri (data) ve iletişim hatlarının en değerli işletme varlıkları olacağı, tüm verilerin elektronik ortamda hareket edeceği, veri güvenliğinin işletme yönetiminin önemli sorumlulukları arasında yer alacağı düşünülürse, iç denetim bu konuda anahtar bir rol oynayacaktır.²²⁰ İç denetçiler de bu anlamda mesleki bilgi ve uzmanlıkları sayesinde işletmelere veri güvenliği konusunda yardımcı olabilirler.

Kurumlarda iç denetimin değerinin artırılmasında aşağıdaki süreçlerin gerekliliği önemlidir.²²¹

Değerin Artırılmasında Başarılı Bir Değişim Sürecinin Rolü

İç denetim değerinin artırılması, çok çeşitli engellerin aşılması ve büyük özveri gösterilmesini gerektiren bir değişim sürecidir. Bu süreci başarıyla tamamlayan kurumlarda iç denetimin sağladığı katma değer daha yüksek, değer algılaması daha doğru ve iç denetimden yararlanma alanları daha geniş olacaktır.²²²

²¹⁸ A. Kamil Uzun, "Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:15, Yaz, 2006, s. 58.

²¹⁹ Veysi Seviğ, İç Denetim Enstitüsü, Dünya Gazetesi, 23.06.2003, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003(1).htm) (10.07.2008).

²²⁰ Ali Kâmil Uzun, "Geleceğin Yönetiminde İç Denetim", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/42MaliCozum/06-AliKamilUzun29.doc> (10.07.2008).

²²¹ N. Burak Ünlü, "Kurumlarda İç Denetimin Değerinin Artması", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar 2004 (Kurumlarda İç Denetim), ss. 24-25.

²²² Ünlü, Kurumlarda İç Denetim, s. 25.

Bu anlamda halka açık, sermaye yapısı ile ortakları yönünden güçlü olan kurumsallaşmış ve holdingleşmiş grup şirketlerinde yönetim kuruluna bağlı olan denetim komiteleri tarafından yürütülen işletmelerin iç denetimden yararlanmaları daha fazla olacaktır.

Değerin Artırılmasında İç Denetçilerin Rolü

Küreselleşme ve teknolojik alanda meydana gelen hızlı değişim iç denetim sistemini de etkilemektedir. İç denetçilerin bu gelişmelerden haberdar olması ve bu gelişmelerin iç kontrol sistemine getirdiği yeni yaklaşımları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Denetçilerin yeni yaklaşımları görmeleri ve kendilerini bu yaklaşımlar doğrultusunda yenilemeleri gerek mesleki gerekse işletme için güvenilir bilgiler sağlanması bakımından önem taşımaktadır.²²³ İç denetçiler bilindiği üzere faaliyetlerin hiç bir aşamasında fiilen görev almaz, görevi yalnızca yönetime yardımcı olmaktır. Bu da finansal işlemlerin ve muhasebe kayıtlarının elde edilip incelemenin ötesinde, tüm faaliyetleri gözden geçirip anlamakla mümkündür.²²⁴

İç denetçiler mesleği ile ilgili uluslararası standartları, güncel kavram, uygulama ve araştırmaların farkında olmalı, literatürü iyi takip etmeli ve mesleki anlamda kendilerini geliştirmeleri gerekir. Yalnızca uygunluk denetimi ile değil diğer denetim türlerinde de kendilerini geliştirmelidirler. Karşılaştıkları problemler, eksiklikler ve aksaklıklar, hatalı süreçler vb. konularda ayrıntılı bir şekilde düşünerek analitik bir çerçevede uygun çözümler geliştirmelidir. Kısaca işletmede iç denetimin değerinin artırılmasında aktif rol oynamalıdır.

²²³ Süleyman Uyar, “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, İSMMO Yayınları, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:13, Sayı: 63, Nisan- Mayıs-Haziran 2003, s. 131.

²²⁴ H. Okan Yurdbulan, “İç Denetim Çalışma Alanı ve Bir Uygulama Çalışması” , İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,1998, s. 57.

Yaratılan Katma Değer Üst Düzey Yönetime Anlatılmalı

Üst düzey yöneticilerinde iç denetimi, maliyet yaratan değil, katma değer sağlayan bir fonksiyon olarak görmeleri gerekir. İç denetimin değerinin objektif bir şekilde ortaya konulmasını sağlama yönünde yöntem ve analizler geliştirilmelidir ve sağlanan değerler rakamlarla ifade edilmelidir. Böylece iç denetimin şirketin gelirlerini artırdığı görülebilir. İç denetim bölümünün geleneksel anlamda uygunluk denetiminin yanı sıra organizasyonun çeşitli süreçleri, birimleri, iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerini yakından tanınması aracılığıyla danışmanlık tipi bir yarar sağlayacağı da anlatılmalıdır. Böylece iç denetimden beklentilerin artması sonucu sağlanacak katma değer yükseltilmesi sağlanmalıdır.

Yönetim Kurulu İkna Edilmeli ve Desteği Sağlanmalı

İç denetim fonksiyonu ve faaliyetlerinin revizyona tabi tutulması gerekir. Revizyon ve gelişme için iç denetim bölümünün bağlı bulunduğu yönetim kurulu veya denetim komitesinin görüşleri ve desteği sağlanmalıdır. Bu anlamda yönetim kurulu üyelerinin modern iç denetim yaklaşımları konusunda bilgilendirilmeleri ve şirkete sağladığı değerler konusunda ikna edilmelidir. Yönetim Kurulu üyelerinin iç denetimin değerini algılayamadıkları ve yeterli desteği sağlayamadıkları organizasyonlarda, efektif ve etkin bir iç denetimden söz etmek yanlış olur.

İç Denetim ve Sürdürülebilir İşletme Performansı

İç denetim, firma değerinin maksimumunu kılınmasını hedefleyen, başka bir ifade ile firmaya değer katmayı hedefleyen bir işletme fonksiyonudur. İç denetim çevresi, risk yönetimini, işletme faaliyetlerinin kontrolünü ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesini ve gerekli müdahalelerin yapılmasını kapsar. İç denetim sürecinin sistemli ve başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi ve

sürekliliği bu sürecin işletme faaliyet sonucuna yansımaları ve firma değerinin maksimum kılınmasını sağlayacaktır.²²⁵

İç denetimin başarılı olmasında, üst yönetimin sahipliği ve sürekli desteği, iç denetimden beklentilerin ve iç denetimin rolünün herkes tarafından doğru bir biçimde algılanması ve iç denetimin kuruma değer katan bir süreç olarak algılanması ve bu şekilde tasarlanarak faaliyet göstermesi önemli faktörler olarak sıralanabilir. İç denetim anlayışı “Proaktif bir denetim yaklaşımıyla; risk yönetimi, kontrol sistemi ve kurumsal yönetim uygulamalarının geliştirilmesi için uzmanlığı sağlayarak, topluluğun kurumsal ve ekonomik hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmak” olmalıdır.²²⁶

2.4.7. İşletmelerde İç Denetim Bölümünün Görev ve Sorumlulukları

İç denetim bölümü, organizasyonda üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından koyulmuş olan politikaların altındaki organizasyonun bir parçasıdır. İç denetim bölümünün sorumluluğu ve yetkisi yazılı resmi bir belge ile tanımlanmalıdır. İç denetim yöneticisi, yönetim tarafından ve yönetimin yanı sıra üst yönetim tarafından kabul edilen yazılı dokümanın onaylanmasını isteyebilir. Bu yazılı doküman iç denetim bölümünün amaçlarını açık bir şekilde tanımlar ve sınırsız çalışma alanlarını belirtir ve denetim için sahip olamayacakları sorumluluk ve yetkileri belirtir.

İç denetim bölümü, iç kontrol sistemleri ve onlarla ilişkili olan muhasebe, finansal ve faaliyetler politikaları ve finansal prosedürlerin uygun bir şekilde izlenmesinin ve raporlanmasının etkinliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi ve incelenmesinden sorumludur. İç denetim bölümü ayrıca, aşağıdaki politika, prosedür ve sistemlerin değerlendirilmesini ve incelenmesini içerir.²²⁷

²²⁵ Güler Aras, “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sonbahar, Sayı:16, 2006, s. 20.

²²⁶ Fuat Öksüz, “Türkiye de İç Denetimin Haritası”, “Sabancı Holding Denetim Uygulamaları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, Sonbahar-Kış, 2005–2006, s. 38.

²²⁷ Stanford University, “Internal Audit”, <http://www.stanford.edu/dept/lnernal-audit/about/> (16.08.2007).

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin bütünlüğü ve güvenilirliği,
- Düzenlemelere, yasalara, prosedürlere, planlara ve politikalara uyum sağlanması,
- Varlıkların korunması,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanımı.

Sawyer' ın "230 Nolu İç Denetim Departmanı-Gözetim" başlıklı İç Denetim Standardında iç denetim bölümü, iç denetim faaliyetlerinin uygun bir şekilde gözetimine güvence sağlar. Gözetim iç denetim çalışmasının planlanmasından, sonuçlanmasına kadar devam eden sürekli bir faaliyettir. Aynı standartta gözetim faaliyeti ile şu amaçlar güdüdür.²²⁸

- Tecrübesiz denetçiye uygun eğitim sağlama,
- Denetim bulgularının, sonuçlarının ve raporunun çalışma kâğıtlarıyla yeterince desteklendiğini belirleme,
- Denetim raporunun hatasız, tarafsız, açık, kısa ve öz olduğundan emin olma,
- Denetim amaçlarının sonuçlarla en iyi şekilde bulunduğunu belirleme imkânı sağlar.

İç denetim bölümü, iç denetçilerin denetim faaliyetlerini uygun bir şekilde yerine getirmelerinde, iç denetçilerin teknik, yeterlilik ve mesleki eğitimleri bakımından denetim çalışmaları için yeterli olup olmadığına güvence sağlar.²²⁹

Sawyer' ın aynı şekilde "210 nolu İç Denetim Departmanı Görevlendirme" başlıklı İç Denetim Standardına göre iç denetim bölümünün bölüm içinde gerek yeni alınacak personelin gerekse mevcut personele yönelik görevleri ise şöyledir.²³⁰

²²⁸ Sawyer, Dittenhofer, s. 43.

²²⁹ Sawyer, Dittenhofer, s. 42.

²³⁰ Sawyer, Dittenhofer, s. 42.

- İç denetim yöneticisi, iç denetim bölümünde işe alım yaparken ve atama yaparken, işin kapsamı ve sorumluluk düzeyini de dikkate alarak, eğitim ve tecrübeyle ilgili uygun kriterler oluşturmalıdır.
- Makul bir güvence, her bir yeni denetçinin gerek mesleki yeterliliği gerekse yetenekleri ile sağlanabilir.

İç denetim bölümü yöneticisi, denetim faaliyetlerinin programı, kadro planlaması ve finansal bütçe konularının bir özetini üst yönetimin onayına sunmalı ve bu konularda yönetim kuruluna bilgi vermelidir. Üst yönetim ve yönetim kurulu, denetim programları, eleman planlaması, finansal bütçeler aracılığıyla, denetim faaliyetlerinin kapsamı ve faaliyetlere ilişkin sınırlamalar hakkında, bilgi sahibi olmalıdır.²³¹

İşletmenin tüm çalışanları da İç Denetim Standartlarına uyum konusunda sorumlu tutulmalıdır. Üst düzeyde uyum ve başarı için her bir şirket, bağlı şirket servis yöneticileri ile denetçilerin bu standartlara uyma konusunda özellikle sorumlu olduklarını unutulmamalıdır. Söz konusu yetkililer, kendilerine bağlı birimlerle ilgili standartların basılı dokümanlar haline getirildiğini ve güncelleştirildiğini bilmelidir.²³²

2.4.8. İç Denetimin Yapılma Zamanı

İç denetimin sürekli denetim niteliğinde olması nedeniyle iç denetimin yapılması için zorunlu olarak önerilen bir sürenin olmadığı söylenebilir. Denetimler bilindiği üzere genellikle geçmiş faaliyetlere ilişkin yapılmaktadır. İşletmelerin süreklilik ve dönemsellik kavramı gereği sınırsız bir süre için kurulduğu ve faaliyet sonuçlarının da bu muayyen dönemler için ayrı ayrı tespit edildiği göz önünde bulundurulursa genel

²³¹ Erol Dede, “Türkiye de Bankacılık Sektöründe Etkin Bir İç Denetim Sistemine Geçiş”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s. 38.

²³² Kocabey, s. 28.

anlamda iç denetim için bu sürenin geçmesini bekleme denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir.²³³

İç denetimin amacının hata, hile, yolsuzluk gibi olumsuz davranışları ortaya çıkarmak olduğunu ve bu olumsuz davranışların daha ortaya çıkmadan tespit edilmesi gerekir. Bu yüzden diğer denetimler gibi iç denetim konusu yapılan faaliyet, iş ve kıymet hareketlerinin ortaya çıktığı anda denetlenmesi daha uygun olacaktır.

2.4.9. Risk Yönetimi ve İç Denetim

İç denetimin Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) konusundaki temel rolü, risk yönetiminin etkililiği hususunda yönetim kuruluna tarafsız güvence sağlamaktır. İç denetimin bir kuruma değer katma yollarından bir tanesi de temel iş risklerinin uygun bir şekilde yönetildiğine dair tarafsız güvence sağlama ve diğeri ise risk yönetimi ile iç kontrol yapılarının etkili bir şekilde işlemesi konusunda danışmanlık sağlama olduğunun gerek yönetim kurulu üyeleri, gerekse iç denetçilerce kabul edilmektedir.

İç denetim, örgütün risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini iyileştirecek danışmanlık hizmetleri de verebilir. Risk yönetim sürecinde iç denetimin verebileceği danışmanlık hizmetleri yönetim kurulunun hizmet alabileceği diğer iç ve dış kaynaklara ve örgütün risk olgunluğuna bağlı olarak değişebilmektedir.²³⁴ İç denetimin, risk yönetimi sürecindeki rolünü tespit etmek ise, üst yönetimin ve denetim komitesinin görevidir. Yönetimin iç denetimin rolü konusundaki görüşü de muhtemelen, kurumsal

²³³ Mevlüt Özer, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında DENETİM I**, Özkan Matbaa, Ankara, 1997, ss. 83-84.

²³⁴ Selçuk Şahin, "Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü", Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 64., Position Statement :The Role of Internal Audit in Enterprise –Wide Risk Management, s. 3.

kültür, iç denetim personelinin kabiliyeti, ülkenin mahalli koşulları ve gelenekleri gibi koşulları dikkate alınarak belirlenir.²³⁵

Risk yönetimi süreçlerini değerlendirmede iç denetçiler ise gerçekleştirdikleri denetimler, katıldıkları projeler vb. faaliyetler içerisinde organizasyonun veya birimin risk profilini çıkarır, maruz kalınan veya kalınması olası risklere karşın iç kontrol sistemleri ile risk yönetim sistemlerini değerlendirirler.²³⁶ Bununla iç denetçiler tarafından risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürler dönemselsel olarak iç denetçiler tarafından gözden geçirilmeli, standart ve prosedürlerin geçerliliği incelenerek gerekli görüldüğü takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunulmalıdır. Etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevlerinden biri de tüm risklerin tespit edilmesi ve azaltılması için uygun öneriler geliştirmesidir.²³⁷

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre, denetlenecek birimler arasında iç denetim faaliyetini bölüştürmek için risk değerlendirme kullanılmalıdır. İç denetim departmanı yöneticisi, öncelikle yıllık iç denetim planının hazırlanması için risk değerlemeyi kullanmalıdır. Risk odaklı iç denetim planında amaç; yüksek etkili alanlara odaklanmak sureti ile denetim kaynaklarının organizasyon öncelerine göre tahsis edilmesidir. Risk değerlemesinden ayrıca her bir denetim uygulama sürecinde denetim hedeflerinin ve kapsamının oluşturulmasında da yararlanılır.²³⁸

Doğuş Holding grup şirketlerinde iç denetim uygulamalarında “Teamrisk” adlı bir program kullanılmaktadır. Bu risk derecelendirmesi sonucunda yüksek riski bulunan şirketler her sene tam kapsamlı denetime tabi tutulmaktadır. Diğer bir deyişle risk

²³⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları**, Deloitte, TİDE Yayınları, Yayın No:3, s. 169, (Risk Yönetimiyle İlgili Standartlar Uygulama Önerisi 2100–3, 7.Madde)

²³⁶ N. Burak Ünlü, “Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar, 2004, s. 49.

²³⁷ Şengür, s. 13.

²³⁸ A. Rıza Eşkazan, “Risk Odaklı İç Denetim Planlaması”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:11, Bahar, 2005, ss. 32-33.

taşıyan işletmelerde denetimler doğal olarak daha sık olacak, bununla birlikte orta düzeyde ve daha az risk taşıyan işletmelerde ise daha sınırlı denetim yapılmaktadır. Kurumsal bir grup olan ve değişik faaliyetlerde bulunan grup şirketlerinde risk yönetimi dikkate alınarak yüksek risk taşıyan şirketlere daha çok yoğun bir denetim uygulandığı görülmektedir.²³⁹

2.4.10. Denetim Komitesi ve İç Denetim

Denetimden sorumlu komite bilindiği üzere yönetim kurulu üyeleri arasında oluşturulur ve kurumsal yönetim ilkelerine göre şirket performansı ile ilgili her türlü iç ve dış denetimin yeterli ve şeffaf bir şekilde yapılmasını sağlar. Denetim komitesinden daha önce aynı bölümde iç kontrolün unsurları başlığı altında kısaca söz edilmişti ama çalışma itibarıyla denetim komitesinin iç kontrol ve iç denetim fonksiyonuna yönelik görevleri ve sorumluluklarından söz etmek çalışma için daha yararlı olacaktır.

Denetim komitesinin özellikleri ile iç kontrol sistemi ve iç denetime yönelik görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibi maddeler halinde özetlenebilir.²⁴⁰

- Çalışma esasları ve çalışmaları yazılı hale getirilmelidir.
- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulması sağlanmalıdır.
- Finansal tabloların gerçeğe uygunluğu ve standartlara uygunluğu konusunda Yönetim Kuruluna görüş bildirmelidir.
- İç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasında sorumluluk sahibidir.
- İşletme adına bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde görüşü alınmalıdır.
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin politikalarını gözden geçirmelidir.
- İç veya bağımsız denetim aracılığıyla kurumsal yönetim politikalarının uygunluğunu gözden geçirmelidir.

²³⁹ Mehmet Çevik, "Doğuş Holding' de İç Denetim Uygulamaları", Söyleyişi: Filiz Yücesoy, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:7, Bahar, 2003, ss. 38-39.

²⁴⁰ A. Rıza Eşkazan, "Denetim Komiteleri ve İç Denetim", **İç Denetim Dergisi**, Sayı:7, Bahar 2003, ss. 30-31.

Denetim komitesi, iç denetim kadrosunun kurulmasından ve işleyişinin sağlanmasından da sorumludur. Bununla birlikte iç denetim bölümü ile koordinasyonun sağlanması ve özellikle çalışanlar arasındaki iletişimi sağlamada büyük rolleri vardır. İç denetim personeli arasındaki iletişimi sağlarken, iç denetim personelinin çalışmalarını izleme ve onları yakından değerlendirme imkanı da olmaktadır.²⁴¹ Komitenin iç denetim birimi ile arasındaki ilişkinin güçlü olması ve iletişimi, işletmenin kurumsallaşmasında ve organizasyon yapısının daha da güçlendiğini gösterir. İşletmelerde iç denetçi örgüt içinde ne kadar üst düzey sorumlu olursa, kendisine yönetim kurulu tarafından ne kadar destek ve önem verilirse, raporlarında yer alan sonuç ve önerilere bakış açısı ne kadar olumlu değerlendirilirse, o kadar tarafsız olabilir. Bu sebeple iç denetçiler, yönetim kurulunun oluşturduğu denetim komitesine ya da işletme sahibi yöneticiye karşı sorumlu olmalıdır.²⁴²

Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act - SOX) ABD’de 1934 yılından beri hukuksal güvenlik alanında meydana gelen en önemli değişimlerden bir tanesidir. Denetim bağımsızlığının sağlanması ve denetim komitesinin sorumluluğunun artırılması gibi amaçları olan ve Temmuz 2002’de kabul edilen yasanın en önemli etkisi ise muhasebe mesleğinde, denetimle ilgili ve kurumsal yönetimle ilgili konulara yoğunlaşmaktaydı. SOX’ a göre tüm şirketler yalnızca bağımsız direktöre sahip denetim komitesine sahip olacaktır. New York Döviz Borsasına kayıtlı olan şirketler SOX ile getirilen prosedürlere ve kurallara uymak ve gerekli olan yükümlülükleri yerine getirmek zorundadırlar. Yasa ile denetim ve Denetim Komitesi ile ilgili olarak getirilen zorunluluklara bakılırsa bölümler itibariyle aşağıdaki gibi sıralanabilir.²⁴³

²⁴¹ Süleyman Uyar, “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:12, Yaz, 2005, s. 24.

²⁴² Bülent Avan, “İç Kontrol Sisteminin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Önemi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1998, s. 56.

²⁴³ Kıymet T. Çalyurt, David Crowther, “Internal Auditing in Turkish Publicly Held Companies, Implications of Sarbanes Oxley”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, 2007/2, ss. 168-169.

- Yasanın uygulanabilmesi için Sermaye Piyasası Komisyonu (Security Exchange Commission - SEC) bünyesinde ve üyeleri bu kurul tarafından atanacak olan Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) kurulması. **(Bölüm-101)**
- Denetçilere ve denetim komitesine, yönetim tarafından uygulanan iç kontrol değerlendirmeleri hakkında görüş bildirecek bir rapor hazırlama zorunluluğu getirmiştir. **(Bölüm-204)**
- Şirket İcra Direktörü (Chief Executive Officer - CEO) ve Şirket Finansal Direktörü (Chief Financial Officer - CFO) şirketin finansal tablolarını inceleyecek ve bu inceleme sonucunda finansal tabloların şirketin gerçek durumunu yansıttığını ve şirket adına yanlış bir bilgilendirme yapmadığını raporlarında açıklamak zorundadırlar. **(Bölüm-302-304)**
- Denetim Komitesi üyeleri bağımsız direktörlerden oluşmalıdır. Denetim komitesi başta Birleşik Devletler olmak üzere birçok ülkede şirketin organizasyonunda yer almaktadır. **(Bölüm-301)**
- Denetim komitesi, denetçilerin atanmasından ve gözetiminden sorumludur. **(Bölüm-301)**
- Denetim ortağı, beş yıldan fazla süreyle aynı müşteriye hizmet veremeyecektir. Şirket denetim ekibinde yer alan bir kişi bir sonraki yıl şirketin kilit noktasındaki bir görevde bulunamayacaktır. **(Bölüm-203)**

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STOKLARIN DENETİMİ

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevirebileceği düşünülen varlıklardır. Çalışmanın konusu olan ticaret işletmelerinde üretim olmadığı için stok kalemini ticari mallar oluşturur. Bu anlamda ticaret işletmeleri satın aldıkları ticari malları herhangi bir değişikliğe tabi tutmadan satarlar. Çalışmanın bu bölümünde ticaret işletmelerinde stokların işletme içinde akışı sürecinde rol alan bölümler ile işletmeler açısından yasal zorunluluğu bulunan stokların denetimi ve stokların kontrolüne ilişkin teorik açıklamalara yer verilmiştir. Bununla birlikte stokların denetimi ve kontrolünün işletmeler açısından önemi açıklanarak stok sayımı ile ilgili temel bilgilerden söz edilmiştir.

3.1. STOKLAR VE STOK YÖNETİMİ

Ticaret işletmelerinde mal alımı ve satımı büyük önem taşımaktadır. Çünkü perakende ya da toptan mal alımı ve satımı ticaret işletmelerinin asıl faaliyet konusudur. Ticaret işletmelerinde alım, depolama ve satış, endüstri işletmelerinde ise üretim depolama ve satış söz konusudur. Büyük işletmelerde stokların incelenmesi ve izlenmesinde en önemli konu miktar ve değer hareketlerinin muhasebe ve depo kayıtlarına paralel yürütülmesidir. Bunun için depodaki miktar ile muhasebedeki değer hareketleri arasında bağlantı bulunup bulunmadığının araştırılması gerekir.²⁴⁴ Günümüzde işletmelerde stok ve muhasebe kayıtlarının girişin de artık bilgisayarlı paket programlarının kullanıldığını ve bunun sayesinde işletmeye herhangi bir şekilde stok girişi ya da çıkışı olduğu zaman aynı anda sistem üzerinden stoklara ilişkin hareketler muhasebe bölümünden de görülebilmektedir. Bu anlamda muhasebe bölümü de işletmedeki stok hareketlerini ve durumunu sistem üzerinden takip edebilmektedir.

²⁴⁴ Arkun, ss. 176–177.

İşletme yönetimlerinin ilk amacı stokları optimum noktada tutmaktır. Az stok bulundurmamak işletme adına satış kayıplarına yol açabilecek olmasına karşın çok fazla stok bulundurmamak da aşağıda maddeler halinde sıralanan stok tutma maliyetlerine neden olacaktır. Stok tutma maliyetlerinin, işletme performansı üzerine önemli ve büyük etkisi vardır. Birçok perakendeci işletme açısından bu maliyetler kontrol edilebilir veya karşılanabilir. Buna karşın vergiler, işçilik giderleri, kira, gibi sabit giderler ise genellikle kısa zamanda yönetilmesi zor olan maliyetlerdir. Stoklara ilişkin giderler, sermaye, banka kredilerinden, öz sermayeden ya da dağıtılmamış olan karlardan karşılanmalıdır.²⁴⁵

İşletmelerde en ekonomik şartlarda gerek stokların işletmeye tedarik edilmesi gerekse işletme dışına gönderilmesi süreçlerinin önceden planlanmasında stok yönetimi büyük rol oynar. Bu anlamda stok yönetimi, işletmeden dışarıya stokların bir başka firmaya, o firma içinde ve o firmadan dışarıya akışı ile ilgili faaliyetleri planlama, koordine etme ve kontrol etmeyi içerir.²⁴⁶ Dikkat edilirse stok yönetiminin amacı işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için, gerekli olan stokların en düşük maliyetlerde sağlanmasıdır. Stok yönetiminin ilk aşaması stokların satın alınması (tedariki) ve stokların korunması sürecinde ortaya çıkacak olan tüm maliyetlerin belirlenmesi ve tanımlanmasıdır.²⁴⁷

İşletmelerde her bir mağaza da bulundurulması gereken stok miktarına ilişkin karar verilmesi açısından da stok yönetimi önem taşımaktadır. Stokların planlanması sayesinde işletmede mevcut stok durumuna göre satışların tahmin edilmesi de kolaylaşmaktadır. Buna karşın stok kontrolü ise, ürünlerin depolanması ve stok hareketlerinin izlenmesi süreçleri açısından önem taşımaktadır. İşletmelerde stok tutma maliyetleri genel olarak aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.²⁴⁸

²⁴⁵ Tony Kent, Ogenyi Omar, **Retailing**, First Edition, Palgrave Macmillian, New York, 2003, s.325.

²⁴⁶ Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Birleşik Matbaa, 6. Baskı, İzmir, 2007, s. 110.

²⁴⁷ J. Fred Weston, Scott Besley, F. Eugene Brigham, **Essentials of Managerial Finance**, Eleventh Edition, The Dryden Press, U.S.A, 1996, s. 427.

²⁴⁸ Kent, Omar, s. 325.

Depolama gideri, kira gideri, amortisman gideri, işçilik gideri, ısınma, aydınlanma, güvenlik gibi giderleri kapsayan genel giderler, finansal yatırım, fırsat maliyeti, yönetim giderleri, taşıma ve nakliye giderleri, stokların bozulması esnasındaki kayıplar, eski stokların temizlenme giderleri, olarak sıralanabilir.

Stok yönetimi, işletmede gerek satın alma gerekse müşteriye gönderme sürecinde ortaya çıkacak olan stok giderlerinin baştan tespit edilerek işletme yönetimi tarafından gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olur. Bununla birlikte işletmelerde özellikle depo, muhasebe ve satın alma bölümleri arasındaki koordinasyon da stokların işletme içinde akışı açısından oldukça önemlidir. Örneğin depodaki sorumlu veya mağaza da görevli personel mağazadaki stok miktarına göre ihtiyaç olan stok miktarını zamanında satın alma bölümüne bildirmesi gerekir. Aynı şekilde tedarikçiden gelen ve işletme tarafından teslim alınan stoklara ilişkin malın faturası ve ilgili evrakların da aynı anda muhasebe bölümüne gönderilmesi gerekir. İşte bölümler arasında gerek sözlü gerekse evrak açısından bir iletişimin sağlanması stoklara ilişkin işlemlerin zamanında yerine getirilmesini sağlar.

3.2. TİCARET İŞLETMELERİNDE STOK DÖNGÜSÜ

Çalışmanın konusu itibarıyla perakendeci işletmeler üzerinde çalışılacak olmasından dolayı bu tür işletmelerde stoklar (ticari mallar) genel olarak dört aşamalı bir sürecin sonunda müşteriye ulaşmaktadır. Bu süreç ise aşağıdaki adımlardan oluşur.

- Satın alma (Tedarik)
- Teslim Alma
- Stoklama (Depolama)
- Perakende Satış (Mağaza)

Perakendeci işletmelerde, tedarikçi firmalardan stok satın alma talebiyle başlayan süreçte tedarikçi firmadan gelen stoklar işletmenin teslim alma bölümü tarafından teslim

alınır ve buradan da stoklanmak üzere işletmenin deposuna sevk edilir. Daha sonra müşteriye sunulmak üzere depodan perakende olarak satılmak üzere mağazaya gönderilmektedir. Bu akış sürecinde bir takım belgeler kullanılmakta olup bu belgelere dayanarak da gerekli kayıtlar yapılmaktadır. Perakendeci işletmelerde bu süreçte yer alan bölüm ve fonksiyonlar kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir.

3.2.1. Satın Alma Bölümü

Satın alma fonksiyonu yerine getirilirken seri bir şekilde sıralanmış satın alma emirleri hazırlanır ve bunların birer kopyası teslim alma ve muhasebe bölümlerine gönderilmelidir. Genellikle büyük ölçekli işletmelerde, satın alma emirleri şu prosedürler göz önünde bulundurularak hazırlanmaktadır.²⁴⁹

- (1) İhtiyaç olan malzemenin veya stok kaleminin belirlenmesi,
- (2) Verilen tekliflerin çeşitli alternatifler arasından değerlendirilmesi,
- (3) Tekliflerin finansal boyutlarının değerlendirilmesi.

İşletmelerde satın alma fonksiyonu, teslim alma ve diğer bölümlerden ayrılmalıdır. Küçük ölçekli işletmelerde böyle bir bölüm olmayabilir. Çünkü küçük işletmelerde tüm satın alma fonksiyonu bir kişinin sorumluluğunda olabilir.²⁵⁰

3.2.2. Teslim Alma Bölümü

Mallar işletmeye geldiği zaman bunlar, depolama, gönderme ve satın alma bölümlerinden bağımsız bir bölüm olan teslim alma bölümü tarafından teslim alınır. Teslim alma bölümünün sorumlulukları ise şöyledir;²⁵¹

²⁴⁹ Walter B. Meigs, O. Ray Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs, **Principles Auditing**, Ninth Edition, IRWIN, Homewood, IL60430, Boston, MA, 02116, 1989, s. 468.

²⁵⁰ B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs, s. 468.

²⁵¹ B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs, s. 468.

- (1) Teslim alınan malların miktarının kontrol edilmesi,
- (2) Teslim alma raporunun düzenlenmesi,
- (3) Teslim alınan malların depoya gönderilmesi,
- (4) Zarar görmüş ya da kusurlu ticari malların tespit edilmesi ve korunmasıdır.

3.2.3. Depo Bölümü

Bu bölüm stokların teslim alınmasından ve korunmasından sorumludur. Stoklar satıcılardan teslim alındığı zaman teslim alma bölümünden depolara sevk edilir. Mallar çalınmalara ve izinsiz kullanımlara karşı korunması için depolarda saklanır.

Teslim alma bölümü tarafından sayılarak kontrol edilen mallar depoya teslim edilir. Daha sonra depo bölümünde çalışan personel, teslim alınan ve depoya yerleştirilen malların miktarını, muhasebe bölümüne bildirir. Bu bölüm, stoklar üzerindeki kontrolü sağlar. Mallar üzerindeki kontrolün sağlanması ile depodaki gerçek mal miktarı tespit edilir. Diğer bir deyişle muhasebe bölümüne bildirilen miktar ile satın alma bölümünün verdiği satın alınan miktarın doğrulanması sağlanır.²⁵²

3.2.4. Gönderme ve Satış Bölümü

Satışları yapılacak olan ticari malların depodan gönderme bölümüne alınıp, yüklenerek gönderilmesi aşamasıdır. Bu süreç satış ve tahsilat döngüsünün bir unsurudur.²⁵³ Malların gönderilmesi için bir yetkili bir kişinin izni gerekir. Bu izin onaylanmış satış emridir. Gönderme emrinin bir nüshası depoda, ikinci kopyası malın gönderildiğinin kanıtı olarak gönderme bölümünde kalmalıdır. Diğer bir nüsha da muhasebeye gönderilir. Bu formlar muhasebe bölümünün kontrolü altında, seri numarasını takip ederek saklanmalıdır. Mallar yüklendiği zaman gönderme bölümü dördüncü kopyayı, kamyonla taşıma esnasında taşıma irsaliyesi ile birlikte

²⁵² B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs, ss. 468-469.

²⁵³ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, ss. 316-317.

göndermelidir.²⁵⁴ Perakendeci işletmelerde ise perakende satış mağazada gerçekleşeceği için mallar depodan stok durumuna göre mağazaya, yetkili kişilerin onayı ile çıkartılmalıdır.

3.3. STOKLARIN DENETİMİNDE DENETİM ÖNCESİ ÇALIŞMALAR

Stokların denetiminde denetçi ve denetimde görev alacak olan personel tarafından bazı durumların göz önünde bulundurulması gerekir. Stokların denetiminde denetim öncesi çalışmalar aşağıdaki gibidir.

3.3.1. Denetlenen İşletmenin Envanterle İlgili Talimatının Gözden Geçirilmesi

İşletmede stokları denetleyecek olan denetçinin erkenden atanması ile yalnızca belirli bir ara çalışma planlanıp yürütülmesi ile kalınmaz ve envanter sayımından önce vuku bulan envanter incelemesinin önemli bir kısmını tamamlama fırsatı verir. Bu da envanter ile ilgili talimatın gözden geçirmesiyle yapılmak zorundadır.²⁵⁵

Uygulamada çoğu denetçi emirlerin açık anlaşılır ve tam olduğunu belirlemek için personele dağıtılmadan önce talimatı gözden geçirmektedir. Bu yüzden bu emirler, sayımın önemi üzerinde çok iyi durmalı ve envanterde görev alacaklara stokların hatalı tespit edilmesi halinde tüm tabloların yanlış olacağını hatırlatmalıdır. Aynı şekilde ölçü birimleriyle ilgili direktiflerin açık ve kesin olması gerekir. Yoksa denetim esnasında çok çeşitli hatalar ortaya çıkabilir.²⁵⁶

²⁵⁴ B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs, s. 469.

²⁵⁵ Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:202/131, Eskişehir, 1978, ss. 98- 99.

²⁵⁶ Çömlekçi, ss. 98-99.

3.3.2. Stokların Denetiminde Dikkate Edilecek Noktalar

Stokların denetiminde öncelikle stok hesaplarına yapılan girişlerin ve maliyet oluşumunun, stok hesaplarından çıkışların ve satış maliyetinin doğru hesaplandığından emin olmak, mevcut stokların envanteri ve değerlemesi ile ilgili kontrolleri yapmak gerekir. Stok envanteri ve satış maliyetinin hesaplanması, dönem sonucunun hesaplanmasında en önemli unsur olduğundan, bu hesapların incelenmesi sağlıklı bir denetim için önemlidir. Burada önemli nokta sayım esnasında emanet malların yada malların satışı yapıldığı halde ambarda²⁵⁷ bulunan malların envanter listesine alınmamasına, ancak alış yapıldığı halde henüz ambara girmemiş yoldaki malların ve başka işletmelere emanet verilmiş olan malların envanter listesine alınmasına dikkat edilmesi gerekir.²⁵⁸

Stoklar perakendeci işletmelerin varlıkları içinde en önemli kalemdir. Perakendeci işletmelerde stokların çok fazla türden oluşması, bunların belli zamanlarda sayımını ya da kontrolünü de güçleştirmektedir. Bu yüzden stokların denetiminde ve kontrolünde fiziki sayım işlemi ve gözlemlene işlemleri oldukça önemli yer tutar. Stokların denetlenmesinde söz konusu sayım işlemi ve gözlemlene işlemlerinin maliyetli ve zaman alıcı işlemler olduğu da göz önünde bulundurulması gerekir.

3.3.3. Stokların Denetiminin Amacı

Stokların denetiminin amacı, stok kalemlerinin devamlılık temeline göre, GKGMİ doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst bir biçimde raporlanmış olup olmadığının saptanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için denetçi stokların fiziklen var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulduklarını, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru biçimde fiyatlandıklarını saptamalıdır.²⁵⁹ Stokların işletmenin mülkiyetinde olup olmadığının tespiti ile birlikte stok miktarının ve

²⁵⁷ Ambar = Depo

²⁵⁸ Gücenme, s. 76.

²⁵⁹ Güredin, s. 429.

kalitesinin de tespit edilmesi de stokların denetlenmesinde oldukça önemlidir. Bununla birlikte işletmede çalışan personelin stoklarla ilgili olarak envanter listesini hazırlamada ne derecede doğru hareket ettiği de bu denetim ile kontrol edilir.²⁶⁰

Çalışmanın konusu olan perakendecilik alanında faaliyet gösteren işletmelerde stok kontrolleri daha da önem arz etmektedir. Bu sektörde stok kontrolleri ile şu amaçların gerçekleştirilmesi istenir.²⁶¹

- Stoklar ile satışlar arasında sağlıklı ilişkileri sürdürebilmek,
- Eksilmelerin yerini bulmak ve kontrol altına almak,
- Fiyat indirimlerine yardımcı olmak,
- Reyonların daha iyi denetimini sağlamak,
- Reyonların ve mal gruplarının mağaza bakımından önemini saptamak,
- Müşteri taleplerini daha iyi karşılamak,
- Satın alma bölümüne bilgi sağlamak,
- Stoklara yapılan yatırımı en aza indirmek,

Perakendeci işletmelerde stoklara ilişkin yapılacak olan denetim ve kontrollerin amacı ve önemi değerlendirildiğinde ilk amacın işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan stokların gerçekten işletmede var olup olmadığının tespit edilmesi olacaktır.

Stokların işletmenin mülkiyetinde olup olmadığı ise fiziksel sayımlarla tespit edilmektedir. Sayım sonucunda ise deftere kayıtlı olan stoklar ile sayım sonucunda elde edilen stok miktarları karşılaştırılır ve farklar tespit edilir. Perakendeci işletmelerde stok denetimi ve stok kontrolleri sayesinde stok kayıplarının miktarları da nedenleri ile birlikte saptanabilir. Bununla birlikte satın alma esnasında yapılan stok girişlerinin gerçek maliyet değerinden kayıtlara alınıp alınmadığı da işletmelerde belli dönemlerde yapılacak olan denetim ve kontroller ile belirlenmektedir. Son olarak stoklara ilişkin

²⁶⁰ Çömlekçi, s. 98.

²⁶¹ Ö. Baybars Tek, **Perakende Pazarlama Yönetimi**, Üçel Yayıncılık, İzmir, 1984, ss. 379-380.

yapılan sayım sonucunda mağaza da ve depoda ihtiyaç olan stok miktarı belirlenerek yeteri kadar bulunmayan stoklar satın alma bölümüne sipariş için bildirilecektir.

3.3.4. Stokların İç Kontrolü

Stokların dönem sonundaki değeri işletme faaliyetlerinin sonucuna etki eder. Bu bakımdan işletmenin varlıkları arasında yer alan stok miktarının ve değerinin gerçeğe uygun olup olmadığını göstermek gerekir. Bunun için de stokların iyi muhafaza edilip, giriş ve çıkış kayıtlarının düzenli bir biçimde tutulması gerekir. Stokların muhafaza edilmesi de ancak ambarlar sayesinde olacaktır. Stokların ambara girmesi, tasnif ve yerleştirilmesi, muhafaza edilmesi, istenilen stoğun zaman kaybına neden olmadan hemen bulunup temiz ve sağlam bir biçimde ilgililere verilmesi ancak bir ambar düzeninin kurulmasına bağlıdır. Ambar memurunun da çalıştığı ambar dalına göre ilgili malların, niteliklerini, özelliklerini iyi bilmesi gerekir. Ambarlarda düzenlenen her çeşit belgenin muhasebe ile çok sıkı ilgisi bulunmaktadır. Ambarlara giren ve ambarlardan çıkan malların giriş ve çıkışlarının muhasebeye intikali için gerekli tüm bilgileri kapsayan belgeler hazırlanır ve muhasebe servisine verilir.²⁶²

Stok döngüsünde meydana gelen işlemlerde çeşitli hatalar, hileler ve yolsuzlukların yapılması mümkündür. Bunların önlenmesi için işletmede çeşitli iç kontrol politika ve prosedürleri oluşturulması gerekir. Denetçi de bunları inceleyerek, kontrolleri test ederek ve özellikle kayıtlar yönünde yapılan işlemleri test edecektir.²⁶³

Stokların fiziklen korunması, gelen malların bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilerek, belgeler aracılığıyla kaydedilmesi gerekir. Belgeye dayanarak depoya giren mallar aynı şekilde belgeler aracılığıyla depodan çıkarılmalıdır. Stokların depolarda düzenli bir şekilde korunması için iyi bir raf düzeni gereklidir. Düzenli bir raf düzeni sayesinde stoklara kolayca, istenilen zamanda ve uygun bir şekilde erişilebilir.

²⁶² Tuğrul Dirimtekin, **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:3, Bursa Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1981, ss.70-71.

²⁶³ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, s. 318.

Stoklara ilişkin olarak etkin bir İKS için stokların fiziksel olarak korunmasının yanında stoklara ilişkin olarak yapılan kayıtlarında korunması gerekir. Günümüzde işletmelerde ilgili bölümlerde stoklara ilişkin yapılan işlemlerin artık bilgisayarlar aracılığıyla yerine getirildiği söylenebilir. İşlemlerin ve kayıtların artık bilgisayarlar sayesinde yapılmasının birçok yararlı tarafları vardır.

- Veriler güvenli bir şekilde saklanmakta ve gerekli olan verilere zamanında erişilebilmektedir.
- İşlemler elle yapılan klasik yöntemlere göre daha hızlı bir şekilde yerine getirilmektedir.
- Yapılan işlemlerde ise hata oranlarında azalma görülmektedir.

3.4. STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI

Stokların denetiminde, işletmenin dönem sonunda bilançodaki stok miktarı işletmenin diğer faaliyetlerini etkileyeceğinden dolayı söz konusu işletmenin var olan stoklarının gerçek tutarı, elindeki tüm stoklarını göstermelidir. Stoklara ilişkin hesap kodu, miktar ve özellikle tutar açısından kayıtların doğru ve uygun yapılması denetim açısından son derece önem arz etmektedir.

Stokların denetimi açısından diğer önemli bir nokta hesap planında stoklar grubuna ait olan ana hesapların altına yardımcı hesaplarının açılması, uygun bir şekilde sınıflandırılması ve bilançoda gerekli açıklamaların yapılmasıdır.

Stokların denetiminde denetçi denetime başlamadan önce²⁶⁴;

(1) Mal hareketlerinin yürüyüş, esas prensipleri ve muhasebe kayıtlarının tutulması biçimi üzerinde bilgi edinmeli,

(2) Mal siparişi, alınan malın teslimü, saklama ve satış işlemlerinde kullanılan belgeler incelenmeli,

(3) İşletmenin muhasebe kayıtları giriş çıkış fişleri ve faturalar gibi gerekli belgelerle kayıtlar arasındaki uygunluk denetlenmeli ayrıca belgelerin düzeni üzerinde durulmalı,

(4) Mal alışlarında yüksek fiyatlarla belli firmalardan yapılan alış ve teslim miktarları ve mal kalitesi incelenmesi,

(5) Çıkışlarda hangi yöntem veya yöntemlerin uygulandığı incelenmeli,

(6) Satışların kimlere yapıldığı, uygulanan fiyatlar, iskonto ve indirimler, aracı komisyonların incelenmesi,

(7) Şube ve satış mağazaları ile başka işletmelere konsinye olarak gönderilen malların da belgeleri ile incelenmesi zorunludur.

Alış ve satışların doğruluğu saptandıktan sonra çeşitli malların stok miktarları sondaj yolu ile incelenerek kayıtlarla karşılaştırılır. Yılsonunda yapılan sayımların bazılarında denetçinin bulunmasında yarar vardır. Böylece bilançonun dayandığı envantere esas teşkil eden sayımlara kısmen de olsa katılmakta ve stokların doğruluğu hakkında bilgi edinilmektedir.²⁶⁵

Denetçi denetimle ilgili uygun bir program geliştirmek için şu prosedürleri göz önünde bulundurması gerekir.²⁶⁶

²⁶⁴ Arkun, s. 177.

²⁶⁵ Arkun, s. 177.

²⁶⁶ Robert S. Kay, D. Gerald Searfoss, Bruce N. Willis, Alfred M. Yates, **Handbook of Accounting and Auditing**, Second Edition, Warren Gorham, Lamont, Boston, New York, 1989, Bölüm: 14, s. 37.

- Potansiyel hataları,
- Önemli riskleri,
- İlişkili kontrollerin etkinliğini,
- Analitik incelemelerin etkin kullanımını,
- Diğer denetim çalışmalarıyla karşılıklı ilişkinin etkinliğini.

3.5. STOK SAYIMI

Sayım işleminin yapılması, elde bulunulduğu iddia edilen malların gerçekten var olup olmadığının tespiti ve işletme personeline oluşan görevlilerin işlerini ne derecede ciddiye aldıklarını ve her defasında iyi bir envanter sayımı yapılıp yapılmadığının görülmesi amaçlarını taşır. Denetçinin sayım esnasında tüm sayımı izlemesi gibi bir durum söz konusu değildir. Denetçinin yapılan işleri hissettirecek şekilde odadan odaya, kısımdan kısma veya binadan binaya dolaşması yeterlidir.²⁶⁷ Denetçinin işletmenin stok sayımında fiilen bulunup, gözlemci görevini yerine getirmesi zorunlu olarak uygulanması gereken bir denetim prosedürüdür.²⁶⁸

Fiziki envanter esnasında, stokların hesaplanmasında, fiyatlanmasında önemli hataların tespit edilmesi ve modası geçmiş stoklar ile hayali stokların ortaya çıkarılması analitik prosedürler ile mümkün olmaktadır. Stok toplamları bir önceki yıla karşılaştırılır. Eğer büyük miktarda fark varsa bunlar incelenir. Bu farkın saptanmasının bir yolu brüt kar (gayri safi kar) yöntemidir. Bu yöntem ile dönem sonu envanter miktarı hesaplanır. Bu farklılıklar da, ticari malların çalınması, uydurma hayali satın alma ve satışlardan olabileceği gibi hatalı kayıtlardan da kaynaklanabilir.²⁶⁹

²⁶⁷ Çömlekçi, ss. 102-103.

²⁶⁸ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, s. 326.

²⁶⁹ B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs, ss. 489-490.

3.5.1. Sayım Envanterinin Yapılması

Sayım başlanmadan önce sayım envanterinin planlanması için aşağıdaki hususlara dikkat edilir.²⁷⁰

- Sayımın yapılacağı tarihin ve saatin önceden belirlenmesi,
- Sayımın yaklaşık kaç saat içerisinde tamamlanacağı ve sayımın kapsamının belirlenmesi,
- Sayımın hangi yöntemlere göre yapılacağını belirlenmesi,
- Sayımda kaç denetçinin ve kaç işletme personelinin görev alacağını önceden belirlenmesi,
- Sayımdan kimler sorumlu olacağına ve sayımı kimlerin koordine edeceğine karar verilmelidir.

Sayım başlanmadan önce aşağıdaki sayım hazırlıklarının yapılması gerekir.

- Sayımda kullanılacak evrak ve kırtasiyenin hazırlanması,
- Sayım etiketleri,
- Sayım listesi ve kırtasiye malzemeleri,
- Sayım esnasında kullanılacak alet, edevat makine,
- Hesap makinesi, bilgisayar data taşıyıcılar, taşınabilir barkod vb.

3.5.2. Stok Sayımında Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar

Gözlem esnasında veya gözlemleri tamamlandıktan sonra denetçi işin güvenilirliğini tespiti için bazı sayımları kontrol etmesi gerekir. Genel olarak yüksek değerli ve büyük hacimli kalemler kontrol edilmelidir; böylece ele alınan sayım, stokların toplam değerinin büyük bir kısmını içerecektir. Küçük kalemlere ilişkin

²⁷⁰ Mevlüt Özer, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında DENETİM II**, Özkan Matbaa, Ankara, 1997, ss. 930–931.

kalemlerinde az bir kısmının sayılması gerekir.²⁷¹ Gerek sayım esnasında, gerekse sayım öncesinde ve sayım sonuçlarının değerlendirilmesi anında göz önünde bulundurulması gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.²⁷²

- İşletmede emanet, konsinye; yahut her ne şekilde olursa olsun mülkiyeti işletmeye ait olmayan mal olup olmadığı,
- Faturası geldiği halde işletmeye gelmeyen ticari mal olup olmadığı,
- Kendisi geldiği halde faturası gelmeyen ticari mal olup olmadığı,
- Satıldığı halde faturası düzenlenmeyen ticari mal olup olmadığı,
- Faturası düzenlendiği halde henüz teslim edilmemiş ticari mal olup olmadığı,
- Stok sayımı yapılmadan önce sayım planlanırken sayımın yaklaşık maliyeti hesaplanabilmeli,
- İşletme faaliyetlerinin sayım esnasında aksatılmaması,
- Miktar, tutar ve ayırıcı özelliklerinin dikkate alınması,
- Sayım esnasında gerekli olmadıkça koli ve kutular açılmamalı ve üzerinde yazılı tutarlar esas alınarak sayım sürdürülmelidir.
- Stok sayımı esnasında, modası geçmiş malların, hasarlı malların ve sürümü düşük malların fizikken diğerlerinden ayrılmış olmasına dikkat edilmelidir. Bu malların sayımı ayrıca belirtilmelidir.
- Ticari amaçla tutulan stokların sarf amacıyla elde tutulan stoklardan mutlaka ayrılması gerekir.

Bu sayılan hususların gerek sayım ekibinde yer alan personel gerekse denetçi tarafından dikkate alınması gerekir. Bununla birlikte denetçinin sayımın doğru ve sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için şu prosedürleri de göz önünde bulundurması gerekir.²⁷³

²⁷¹ Cömlekçi, s. 103.

²⁷² Özer, Denetim II, ss. 926-929.

²⁷³ Kay, Searfoss, Willis, Yates, Bölüm:14, s. 52.

- Stoklara kolay erişim ve sayımın kolaylaşması için stok plan ve programına dikkat etmesi gerekir.
- Sayım esnasında stoklarda hareket olmaması gerekmektedir. Eğer olursa bunun gerek çifte sayımı önlemek için gerekse malların kontrolünü sağlamak amacıyla denetçinin sayım ekibi ile iletişime geçmelidir.
- Sayım için belirlenmiş olan alanlara sayım esnasında yetkili kişiler dışında kimsenin girmesi engellenmelidir.
- Stokların sayımında kullanılan stok etiketleri sistematik ve sıralı bir şekilde kullanılmalıdır.
- Stok etiketlerinin sayım bitmeden çıkarılmamasına dikkat edilmelidir.
- Denetçi, sayımı yapan işletme personelinin, sayım planına uygun davranıp davranmadıklarını gözleyecektir. Sayım kurallarına uyulmadığı belirlendiği durumda yetkili yöneticilerle görüşecek ve aksaklıkların düzeltilmesi sağlanacaktır.²⁷⁴

3.5.3. Stokların Sayımı

Fiili stok sayımı denetçinin gözetiminde işletme personeli tarafından yapılır. Önce stokların depolandığı alanlar gezilerek görülür. Denetçi çürümüş, bozulmuş, hasar görmüş vb. stokların olup olmadığı hususları ile depo alanının elverişli olup olmadığını kontrol eder.²⁷⁵

Eğer işletmede sürekli envanter kayıtları tutuluyorsa, denetçinin yaptığı sayımların stok kartlarıyla karşılaştırılması gerekir. Fiziki sayımlar ile defter kayıtları tutmuyorsa, farkların nedenlerinin araştırılması gerekir. Kayıtlar ile sayımlar arasında çok fark olduğunda, denetçi iç kontrolün zayıflığına hükmetmelidir.

²⁷⁴ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, s. 327.

²⁷⁵ Özer, s. 931.

Denetçi sayımın, stok sayım talimatlarına uygun bir şekilde izlenip izlenmediğini tespit eder ve gözlemler. Denetçinin stoklarla ilgili sayım talimatını sayıma başlamadan gözden geçirmesi, denetimin uygun şartlarda ve sağlıklı geçmesi açısından gereklidir.²⁷⁶

Stokların fiziksel gözlemlenmesi genel kabul görmüş denetim standartlarından bir tanesidir. İç denetçilerde stokların fiziksel gözlemlenmesini yapabilir. Stokların fiziksel gözlemlenmesi ile stokların gerçekten var olup olmadığı tespit edilir. Stokların fiziksel gözlemlenmesi ayrıca denetim amaçlarından değerlendirme ve mülkiyet amaçları üzerinde kanıt sağlar.²⁷⁷

Denetçinin, stok hesaplarını fiziksel gözlemlenmesi esnasında şu durumlara dikkat etmesi gerekir.²⁷⁸

- Sayım esnasında çifte sayımı önlemek için uygun kontroller sağlanmalı ve bununla ilgili gerekli önlemler alınmalıdır.
- Sayım ekibinin stok sayım talimatlarına uygun hareket etmesi gerekir. Eğer uygun hareket etmez ise denetçinin bu durumu müşteri işletmeye bildirmesi gerekir.
- Sayım esnasında sayım ve incelemeler, çalışma kâğıtlarına aktarılmalıdır. Bu bilgiler müşterinin stok değerlemelerinin bütünlüğü ve doğruluğunun test edilmesinde denetçi tarafından kullanılacaktır.
- Müşterinin stok değerlemelerinin test edilmesi için etiket kontrol bilgi sistemi sağlanmalıdır.

²⁷⁶ Kay, Searfoss, Willis, Yates, Bölüm:14, s. 52.

²⁷⁷ Messier, s. 510.

²⁷⁸ Messier, ss. 510-511.

Son olarak denetçi gözlemleri esnasında sürümü yavaş olan, satılamaz ve bozulmuş değerde görülen ticari malları göz önünde bulundurmalıdır. Eğer herhangi bir şekilde satılamaz durumda veya bozuk mallar varsa bunu sayım ekibiyle görüşerek bu malların geçen yılki sayımdaki durumlarını, geçen yıl sayılıp sayılmadığını ya da geçen yıl stoklardan çıkartılıp bu yıl stoklara dahil edilmiş olup olmadığını araştırmalıdır.²⁷⁹

3.5.4. Envanter Sayım Sonuçları

Fiili envanter esnasında kaydi envanter verileriyle miktar yönünden farklılıkların ortaya çıkması mümkündür. Sayım fazlaları ve noksanlarının tespit edilmesi halinde durumu düzeltici kayıtların yapılması gerekmektedir. Burada önemli olan nokta fazla ya da eksikliklerin nedenlerini araştırmak olacaktır.

Stok sayımı farkı ile karşılaşıldığında muhasebe bölümü stokların fazlalık ya da noksanlık durumunda gerekli kayıtları yapacaktır. Katma Değer Vergisi (KDV) açısından değerlendirildiğinde ise ne tür işlem yapılacağı bu farkın ortaya çıkmasına yol açan nedene göre değişmektedir. Örneğin kaydi ve fiili envanter arasındaki tutmazlık bu envanterlerin tespitinde hata yapılmasından kaynaklanmışsa duruma göre, kaydi veya fiili envanter kayıtları üzerinde gerekli düzeltmenin yapılması yeterlidir ve KDV açısından bir işlem yapılmayacaktır. Tutarsızlık normal firenden kaynaklanıyorsa aynı şekilde KDV'yi ilgilendiren bir durum yoktur. Kaydi envanter ile fiziki sayım arasında ortaya çıkacak olan farklılıklarda ticari mal fazlalığı ve ticari mal noksanlığı olmak üzere iki durum söz konusudur.²⁸⁰

²⁷⁹ Kay, Searfoss, Willis, Yates, Bölüm:14, s. 52.

²⁸⁰ Fuat Günay, "Stokların Denetimi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/32%2060%20FUAT%20GÜNAY%20.doc> (18.08.2008).

3.5.4.1. Ticari Mal Fazlalığı

Eğer sayım sonucu mevcut olduğu görülen mal, kayıtlara göre olması gerekenden fazla ise aradaki fark, stok değeri (maliyet bedeli) üzerinden mal stok hesabına borç, ilgili hesaba alacak kaydedilir. Mal fazlalığı halinde KDV açısından yapılacak bir işlem yoktur. Çünkü bu mal ileride satıldığı zaman zaten KDV' ye tabi tutulacak, satış bedeli ile malın stok değeri arasındaki fark ise satışın yapıldığı yılın vergi matrahına girecektir. Bu durumda kullanılacak hesap 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı olup, ticari mal fazlalığının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili ticari mal hesabına da borç kaydı yapılır. Tek düzen muhasebe sistemine göre ticari mal fazlalığı durumunun muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

_____ 31.12.2000 _____

153 Ticari Mallar XXX

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları XXX

_____ / _____

Ticari mal (emtia) fazlalığının nedeni anlaşılamiyorsa, fazlalık ilgili dönem gelirlerine aktarılır. Bu durumda 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı alacalandırılarak 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabı borçlandırılarak hesap kapatılır.

_____ 31.12.2000 _____

397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları XXX

679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar XXX

_____ / _____

3.5.4.2. Ticari Mal Noksanlığı

Bilanço gününde yapılan fiili sayım sonucu tespit edilen ticari mal mevcudu, yasal defter kayıtlarına göre tespit edilen ticari mal mevcudundan az ise ticari mal noksanlığı hali mevcuttur. Bu durumda iki farklı uygulama yapılabilir. Noksanlık zayi mal olarak kabul edilip bu malla ilgili indirimin iptali yoluna gidilir. Ya da söz konusu malların emsal satış bedeli üzerinden KDV hesaplanır ve KDV beyannamesine dahil edilir.

Ticari mal noksanlığı halinde 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları isimli geçici hesap kullanılmak suretiyle, noksan ticari mal maliyet bedeli biliniyorsa maliyet bedeli üzerinden, bilinmiyorsa VUK' un 267'nci maddesi uyarınca, emsal bedeli üzerinden bu hesaba borç ilgili ticari hesaba ise alacak kaydı yapılır. Ticari mal noksanlığı durumunda ise aşağıdaki kayıt yapılır.

_____ 31.12.XXXX _____

197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları XXX

153 Ticari Mallar XX
391 Hesaplanan KDV X

_____ / _____

_____ 31.12.XXXX _____

689 Diğer Olağandışı Gider
Ve Zararlar

XXX

197 Satım ve Tesellüm Noksanlıkları XXX

_____ / _____

Kayıp, çalınma veya herhangi bir sebeple işletmeden çekildiği anlaşılan kıymetler (emtia) dolayısıyla zarar yazılması durumunda, bu tutar Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) sayılacağından, beyan esnasında matraha eklenmelidir.

3.5.5. İcmal ve Cetvellerin Düzenlenmesi

Sayımın tamamlanmasıyla birlikte denetçi tarafından alınan tutarlar icmal listelerine geçirilir ve sayım sonuçlarına ulaşılır. Aynı şekilde çift sayım yöntemi kullanılmamış ise etiketler toplanarak etiketlerde yazılı olan tutarlar üzerinde ikinci bir icmal çıkarılır. İcmaller arasındaki fark sayımın hatalı yapıldığını gösterir. Mükerrer sayımda sayılan stoklar bir başka grup tarafından tekrar sayılarak sonuçlar karşılaştırılacaktır. Yapılan sayım cetvelleri birbirini desteklemez ise hatanın hangi kalemden kaynaklandığına bakılmalıdır.²⁸¹

Eğer işletmede sürekli envanter kayıtları tutuluyorsa denetçinin yaptığı sayımların stok kartlarıyla karşılaştırılması gerekir. Denetlenen işletmenin nihai envanter listelerinde görülen diğer kalemlerinde, tutulan kaydın doğruluğunu anlamak için kartlardan izlenmesi gerekir.²⁸²

3.5.6. Sayımların Nihai Envanter Listesine Kadar İzlenmesi

Denetçi, tarafından yapılan sayımları kendi kayıtlarından nihai envanter listelerine kadar izlemelidir. Kendi sayımlarını bu nihai listelere kadar izlerken denetçinin izlenen miktarlarla ilgili bazı işaretler koyması gerekir. O zaman denetçi, stoklara katılacak büyük tutarlara ulaşan miktarların karşılaştırmalı bir kontrolünü yapıp yapmadığını söyleme olanağı bulacaktır.

²⁸¹ Özer, Denetim II, s. 932.

²⁸² Çömlekçi, s. 104.

Eğer denetçi saymasını gerektirecek kadar değerde stok görür de saymazsa, asıl sayımdan sonra üç veya dört hafta da olsa kalemleri tetkik etmek isteyebilir.²⁸³

3.5.7. Listedeki Ayrıntıların, Toplamların ve Nakillerin Tetkik Edilmesi

Listedeki miktar, tutar ve birim fiyat kolonları inceden inceye araştırılarak bu kolonlardaki herhangi birindeki büyük rakamlı tutarlardaki kalemler kontrol edilmelidir. Diğer taraftan yeter sayıdaki küçük kalemlerin test edilmesi gerekir. Ayrıntılar incelenirken ölçü birimlerin dikkat edilmesi gerekir. Ayrıntıların incelenmesi daha ziyade göz gezdirme, zihinden toplama şeklinde yapılır. Herhangi bir şekilde uygunsuzluk bulunduğu zaman listenin tamamen yekûn edilmesi gerekir ve bulunan hatalar her yönüyle çalışma kâğıdına geçirilir.²⁸⁴

Denetçi sayım esnasında ve sonunda gerek büyük defter gerekse yardımcı defter kayıtlarındaki tutarlar ile envanter listesini karşılaştırır. Denetçinin bu durumdaki amacı muhasebe sistemindeki kayıtlara uygun envanter kayıtlarından emin olmaktır.²⁸⁵

3.5.8. Sayım ve Envanter Zamanı

Sayımın yapılma zamanı işletmenin durumuna göre değişmektedir. Sayım işlemi dönem içerisinde bazı tarihlerde veya dönemlerde yapılır. Sürekli envanter sistemini uygulayan ve kuvvetli bir iç kontrol sistemine sahip işletmeler dönem içerisinde belli tarihlerde sayım yaparak kayıtları ile karşılaştırır. Bazı işletmeler ise sayımı dönem içerisinde yapmak yerine dönem sonunda bir kere yapmaktadır.²⁸⁶

²⁸³ Çömlekçi, ss. 106–107.

²⁸⁴ Çömlekçi, ss. 107-108.

²⁸⁵ B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs, s. 476.

²⁸⁶ Bozkurt, Muhasebe Denetimi, s. 327.

Stok sayımının belli bir kesin tarihi olmamasına rağmen dönem sonlarına yakın zamanda yapılması tercih edilmelidir. Sayımın dönem sonundan önceki bir tarihte yapılmış olması durumunda denetçinin dönem sonuna kadar olan işlemleri kontrol altında tutması gerekir. Denetimin dönemin kapanmasından sonra başlamış olması durumunda ise sayım, denetime başlandığı zaman yapılmakla birlikte stoklarla ilgili işlemler ilgili belge ve kayıtlardan hareketle geriye doğru götürülerek bilanço günündeki kayıtların doğruluğu sağlanmaya çalışılır.²⁸⁷ Bu anlamda stok sayım zamanları genel olarak iki şekilde incelenecektir.

Sayımların Yıl Boyunca Periyodik Olarak Yapılması

İşletmede uygun sürekli envanter kayıtları tutuluyorsa ve bu kayıtlarda sürekli olarak güncelleniyorsa, periyodik olarak fiziki sayımlar yapılabilir. Genellikle yılda en az bir kere tüm kalemlerin sayılması gerekir. Fabrika da küçük miktarlı stokların sayılmasından ziyade, nisbi olarak daha büyük olanlar, stokları iyi bilen, stoklar konusunda tecrübeli ve uzman kişiler tarafından sayılması gerekir. Eğer sayımlar periyodik olarak yapıldığı zaman ve sayımların güvenilir bulunması durumunda sürekli envanter kayıtları, fiziki envanter sayımı sonucu ortaya çıkan miktarlarla karşılaştırılır. Genel muhasebedeki hesaplarla da karşılaştırılarak eşit çıkması sağlanır.²⁸⁸

Sayımın Bir Kere Yapılması

Fiziki envanter, fabrika işçilerinin tatilde olduğu, üretimin durduğu veya bilanço gününden önce ay sonunda uygun bir zamanda yapılabilir. Sayımlar, üretim personeli, muhasebe personeli, işletme sekreteryası, depo sorumlusu ya da iç denetçiler tarafından yapılabilir. Bazı şirketler dışarıdan bağımsız kişilerin nezaretinde sayımı yaptırabilir. Üretim denetçileri ya da iç denetçiler rast gele örneklem şeklinde test sayımlarını yaparlar. Bu test sayımları onların performansı için bir kanıt olmakla beraber, onların

²⁸⁷ Özer, Denetim II, s. 929.

²⁸⁸ Richard A. Gnospelius, Jerry D. Sullivan, Henry R. Jaenicke, Philip L. Defliese, **Mont Gomery' s AUDITING**, Tenth Edition, Revised College Version, John Wiley & Sons, Inc. 1984, ss. 603-604.

sorumluluklarının tespit edilmesi için belgelendirilmelidir. Diğer bir deyişle sayımda gerekli belgeler kullanılmalıdır. İyi bir fiziki sayım için yazılı plan ve programlar gereklidir. Sağlıklı ve etkin bir sayım için yazılı program şu talimatları içermelidir.²⁸⁹

- Stokların sayımının kolaylaşması için fiziksel düzenlemeler ve önlemler,
- Stokların ayrıntılı bir şekilde tanımlanması, belirtilmesi ve sınıflandırılması,
- Zarar gören, modası geçen, sürümü yavaş olan malların uygun bir şekilde belirtilmesi, tanımlanması,
- Stok etiketlerinin ve listelerinin sayısal kontrolü,
- Kişisel sayımların doğrulanması ve kayıtlamada takip edilen uygulamalar ve prosedürler,
- Hataların düzeltilmesi için takip edilen ya da uyulması gereken prosedürler.

3.5.9. Kontrollerin Etkinliği

Denetçi, stok hesaplarına ilişkin denetim amaçlarına ulaşmak için GKGMİ' ni göz önünde bulundurarak maddi doğruluk testlerini yapar.²⁹⁰ Satılan malın maliyeti ile stoklar için iç kontrolün test edilmesi ve tanımlanması sistemin zayıflıkları ve güçlükleri için denetçiye kanıt sağlar. Böylece denetçi kontrol riskini yeniden değerler ve uygun bir biçimde satılan malın maliyeti ve stoklar için maddi doğruluk testlerini tasarlar.²⁹¹ Denetim sürecinde denetçi, müşteri işletmenin iç kontrol yapısını analiz etmesi ve araştırması gerekir. Denetçi daha sonra güvenebileceği iç kontrol alanlarını test etmek için özel denetim prosedürlerini geliştirmesi gerekir. İç muhasebe kontrolünün değerlendirilmesinde denetçi daha çok satılan malın maliyeti ve stokları etkileyen işletme faaliyetlerine odaklanmalıdır.

²⁸⁹ Gnospelius, Sullivan, Jaenicke, Defliese, ss. 602-603.

²⁹⁰ Celal Kepekçi, "Bağımsız Denetim", Lazer Ofset, Ankara, 1996, s. 182-185.

²⁹¹ B. Meigs, Whittington, Pany, F. Meigs., s. 476.

Denetçi denetim esnasında stoklarla ilgili olarak şu kalemleri inceler;²⁹²

- Stok kalemleri ve genel giderler kalemleri için satın alma hesabı,
- Stoklara yüklenen işçilik maliyetleri ile ilgili olarak personele ilişkin faaliyetleri, (direkt işçilik, sosyal sigorta, işçilerin işe girişi ve çıkışı, ücret bordrosuyla ilgili olan verilerin incelenmesi, sosyal güvenlik ve sosyal sigortalar kesintilerinin nasıl tespit edilip belirlendiği ve maliyetlerin ürünler bazında ve dönemler itibariyle nasıl tahsis edildiğini)
- Stokları etkileyen sermaye varlık faaliyetleri: Denetçi stoklarla ilgili olan demirbaş ve ekipman kullanımlarının, elde edinimleri ve faydalarının nasıl kontrol edildiği ve maliyetlerinin dönemler ve ürünler itibariyle nasıl tahsis edildiğini,
- Denetçi işletme içinde ve hurda kullanımlar içindeki stok hareketlerini inceler. Stok hareketlerinin nasıl başladığı, onaylandığı, bunların nasıl kaydedildiğini,
- Ürünün satış faaliyetleri: Denetçi ürünlerin satışı ile ilgili sipariş kabullerini, malların gönderilmesini, müşteri iadeleri ile ilgili stok kayıtlarını iyi bilmesi gerekir.

Sayım tamamlandığında sayım tutanağında faaliyetlerin aksatılmadığı, herhangi bir hasar verilmediği gibi yukarıda açıklanan hususlara da yer verilmelidir. Sayım tamamlandıktan sonra malların üzerindeki etiketler toplanarak sayım icmallerine geçirilmelidir. Birinci sayım sonuçlarıyla icmal sonuçlarının birbirini desteklemesi durumunda sayım doğru yapılmıştır.

Stok sayımının başlangıcında ve esnasında stok sayımının sağlıklı geçmesi açısından şu sorulara cevap aranır.²⁹³

²⁹² Kay, Searfoss, Willis, Yates, Bölüm:14, s. 48.

²⁹³ Clive De Paula, Fa Attwood, **Auditing Principles and Practice**, Fifteenth Edition, Pitman Publishing Ltd, Toronto, 1976, s. 199.

- (1) Stok sayımı için stok kalemlerinin seçimindeki kriter nedir?
- (2) Ortalama her bir stok kalemi ne kadar sürede sayılmaktadır?
- (3) Stok sayımı esnasında sayımın sorumluluğunda hangi personel vardır?
- (4) Stok sayım personeli, stoklara ilişkin kayıtlardan ve stok gözetiminden bağımsız mıdır?
- (5) Sayım yapıldıktan sonra stok kayıtlarının düzeltilmesi için gerekli olan prosedürler nelerdir?
- (6) Sürekli envanter kayıtları ile finansal kayıtlardaki stoklar tutarlı mı?
- (7) Sayım esnasında belirlenen modası geçmiş, kusurlu, sürümü yavaş stoklar tanımlanmış mıdır ya da ayrılmış mıdır?

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETMEDE STOKLARIN DENETİMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Ticaret işletmelerinde stoklar (ticari mallar) işletmenin varlıkları içerisinde en önemli kalemdir. Çünkü ticaret işletmelerinin asıl faaliyet konusu ticari malların perakende ya da toptan satışdır. Ticaret işletmelerinin bir türü olan perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren perakendeci işletmeler ticari malları tedarikçilerden satın alarak perakende fiyatla müşterilerine satarlar. Bu anlamda perakendeci işletmelerde stoklar genellikle alış, depolama ve satış olmak üzere üç aşamalık bir sürecin sonunda müşteriye ulaşmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede stokların denetimiyle ilgili bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulamada yer alan işletmede stokların denetimi ve kontrolü işletme içinde kendi personeli tarafından yapılmaktadır. İşletmenin yasal zorunluluğu olan genel sayım tüm mağazalarda yılda iki kere işletmenin kendi personeli tarafından yapılmaktadır.

4.1. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ

“X Y.A.Ş” ile ilgili olarak bu bölümde incelenmiş olan ve çalışmanın önemli bir kısmını oluşturan “Stokların Denetimi” adlı uygulama çalışmasının ilk amacı üçüncü bölümde stoklar ve stokların denetimiyle ilgili yapılmış olan teorik bilgileri uygulama üzerinde desteklemek ve incelemektir. Uygulama çalışması ile ilgili yapılan araştırma planlanırken çalışmadan şu sonuçların elde edilmesi amaçlanmıştır.

- Stokların işletme içinde akışını bölümler, belgeler ve kayıtlar bazında görebilmek,
- Stokların satın alınmasında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve etkinliğinin ölçümü ile İKS' nin sağlaması gereken gerekliliklerin incelenmesi ve yorumlanması,
- İşletmede stokların korunmasında iç kontrol sisteminin değerlendirilerek, etkinliğinin ölçülmesi ve sistemin sağlaması gereken gerekliliklerin incelenmesi ve sonuçların yorumlanması,
- İşletmede stokların iç kontrolünün değerlendirilmesi açısından stokların işletme içerisinde akış sürecinde işletmenin örgüt yapısında yer alan bölümlerin (Satın alma, Muhasebe, Mal Kabul, Tedarik Zinciri, Depo vb.) stoklara ilişkin görevlerinin ve sorumluklarının incelenmesi,
- İşletmede stok sayım zamanlarının, stok sayımı esnasında uyulması gereken prosedürlerin ve dikkat edilecek hususların örnek üzerinde gösterilmesi,
- İşletme içinde stoklara ilişkin işlemlerin kayıtlara geçirilme sürecinde muhasebe bölümünün iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve İKS amaçlarına uygunluğu incelenerek yorumlanması,
- İşletmede dönem sonunda genel sayım sonucu kaydı envanter ile fiziki envanterin karşılaştırılması ve farkların nedenlerinin araştırılmasının önemini açıklama,
- Stoklarla ilgili yapılan faaliyetlerin, iç kontrol sisteminin amaçlarına uyum sağlayıp sağlamadığının incelenmesi,
- İşletmede sayım sonucunda ortaya çıkan stok kayıp türleri ve kayıpların nedenlerinin incelenmesidir.

4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yukarıda sayılan hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılan uygulama çalışmasındaki verilere, işletmede ilgili bölümlerde çalışan personeller ve yöneticilerle bire bir görüşme şeklinde ulaşılmış, söz konusu süreçler bizzat faaliyetler devam ederken gözlemlenmiş ve bu gözlemler sonucunda gerekli notlar alınmıştır. X Y.A.Ş ile ilgili “Stokların Denetimi” adlı uygulama çalışmasında işletmedeki stokların iç kontrol sistemine ait bilgiler, işletmenin örgüt yapısı, kullanılan belgeler, yapılan kayıtlar, kullanılan araçlar ve çalışan personelin de göz önünde bulundurulmasıyla aşağıdaki süreç takip edilerek elde edilmiş ve sonuçlar da iç kontrol sisteminin etkinliği açısından yorumlanmıştır. Uygulama da işletmenin stoklarına ait iç kontrol sistemi aşağıdaki dört aşama üzerinde incelenmiştir.

- Stokların satın alma ve teslim alma sürecine ait iç kontrol sistemi,
- Stokların korunması ve kontrolüne ait iç kontrol sistemi,
- Stoklara ilişkin işlemlerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi sürecine ilişkin iç kontrol sistemi,
- Defter kayıtlarıyla fiziki sayımların karşılaştırılması sürecine ilişkin iç kontrol sistemidir.

4.3. İŞLETME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren ve kendi alanında öncü bir kuruluş olan X Y.A.Ş işletmesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Şirket Unvanı: X Y.Pazarlama Ticaret ve Gıda Sanayi A.Ş.

Kuruluş Yılı: 1992

Ana Faaliyet Konusu: Hipermarket, süpermarket ve benzeri mağaza ve tesisleri aracılığıyla her türlü gıda ve tüketim maddeleri ticareti ile alışveriş merkezleri, akaryakıt satış ve servis istasyonları işletmeciliği yapmaktır.

İşletme Ortağı: İşletmenin ana ortağı bir Avrupa ülkesinde faaliyet gösteren Y' dir. X. Pazarlama Ticaret ve Gıda Sanayi A.Ş.'ne ait hisselerin % 90' ından fazlası Y' ye aittir. Y ile birleşme ise 2003 yılında gerçekleşmiştir.

Mağazalar: İşletmenin, Şubat 2008 tarihi itibariyle toplam 26 hipermarket ve alışveriş merkezi bulunmaktadır.

Ekspres Market: Toplam 40 ekspres markete sahiptir.

Personel Sayısı: İşletmenin Şubat 2008 tarihi itibariyle bünyesinde istihdam edilen ortalama personel sayısı yaklaşık 7000 e yakındır.

Organizasyon Yapısı: İşletmenin genel merkezinde, Muhasebe, Satın Alma, Tedarik Zinciri Bölümü, Bilgi İşlem (IT), İnsan Kaynakları, Pazarlama, Operasyon, Ticari Grup bölümleri vardır.

İşletme ile ilgili verilen genel bilgilerden sonra işletmenin finansal tablolarının sunum esasları ve uygulanan muhasebe standartları ile ilgili mali bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

İşletmenin hesap dönemi 11 Ağustos 2005 tarih ve 12 no 'lu Yönetim Kurulu kararı doğrultusunda yapılan başvurular ile bağlantılı olarak T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1 Ocak – 31 Aralık olan hesap döneminin 1 Mart - 28 Şubat olarak değiştirilmesine izin veren 22 Ağustos 2005 tarih ve 041593 sayılı yazısı doğrultusunda tadil edilmiştir. Buna göre hesap dönemi her yılın Mart ayının 1. günü başlar ve Şubat ayının son günü sona erer.

İşletmenin finansal tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan muhasebe ve raporlama ilkelerine Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) uygun olarak hazırlanmaktadır. Finansal tablolar ve ilgili dipnotlar SPK tarafından 10 Aralık 2004 tarihli duyuru ile uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur. Finansal tablolar, makul değerleri ile taşınan finansal varlık ve yükümlülüklerin dışında, tarihi maliyet esasını baz alınarak işletmenin fonksiyonel para birimi Yeni Türk Lirası (YTL) olarak hazırlanmaktadır.

4.4. İŞLETMEDE STOKLARIN DENETİMİ UYGULAMASI

İşletmelerde genel olarak örgüt yapısının, stokların onaylanarak satın alınması, stokların teslim alınması, depoya aktarılması, depolarda ve mağazalarda fiziksel olarak korunması ve depodan mağazaya transferi sürecinde görev alan bölüm ve personelin sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak sağlaması gerekir. Bu anlamda sayılan bu süreç örnek uygulama üzerinde incelenecektir.

4.4.1. İşletmede Stokların İşletme İçindeki Akışı

İşletmede tedarikçi firmalardan stok satın alma talebiyle başlayıp müşteriye perakende satılmak üzere depodan mağazaya aktarılmasına kadar geçen süreç şöyle özetlenebilir.

- Satın Alma,
- Teslim Alma,
- Depolama,
- Mağazaya sevk.

4.4.1.1. Stokların Satın Alınmasında İç Kontrol Sistemi

İşletmede stokların satın alma sürecinin İKS' nin etkinliği, işletmenin stok satın alma süreci, satın alma sürecinde kullanılan belgeler, satın alma fonksiyonunu yerine getiren personellere ilişkin açıklamalar yapıldıktan sonra iç kontrol ilkeleri doğrultusunda değerlendirilecektir.

4.4.1.1.1. Stokların Satın Alma Süreci

Satın alma talebi işletmenin mağazaları tarafından iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi işletmenin T dağıtım merkezindeki depolarından otomatik sipariş yöntemi ile ikincisi ise mağazaların tedarikçi firmalardan stok talebi şeklinde gerçekleşir. Stok satın alma talebi, mağazada her departmanda görevli departman şeflerinin, kendi departmanındaki stok durumunu gözlemleyerek ihtiyaç olan stok miktarını sipariş ekibine bildirmesi ile başlamaktadır. Bu anlamda mağaza departman şefleri sipariş bölümünden aldıkları boş çıktı kâğıtlarına ihtiyaç olan stok miktarlarını yazarlar ve imzalar. Daha sonra bu çıktı kâğıtlarını sipariş bölümündeki sipariş elemanına teslim ederler. Sipariş elemanı söz konusu siparişe ait olan sipariş miktarını, türünü ve gerekli olan bilgileri RMS²⁹⁴ sipariş programına girer. Sisteme giriş yapıldıktan sonra sipariş ve teslim alma çıktısı alınır. Sipariş elemanı siparişleri YTL bazında kontrol eder. Daha sonra sipariş formu tedarikçi firmaya fakslanır. Sipariş elemanı her saat başı sistemden aldığı teslim alma çıktısı ile sipariş çıktısını mal kabul bölümüne götürür. Sipariş elemanı daha sonra departman şefleri tarafından verilen çıktı kâğıtları ile sipariş formunu birleştirir ve dosyaya kaldırır. Sipariş formları grup bazında (Taze Gıda, Kuru Gıda, Temizlik Grubu vs.) ve tedarikçi bazında dosyalanmaktadır. Buraya kadar anlatılan sipariş sürecindeki işlemler Sipariş Yöneticisinin sorumluluğunda sipariş elemanları tarafından yerine getirilmektedir.

²⁹⁴ RMS, işletmede muhasebe, finans ve sipariş bölümlerinde kullanılan bir bilgisayar programıdır. Mağazada sipariş bölümünde sipariş ile ilgili işlemlerde ve siparişe ilişkin raporların alınmasında kullanılmaktadır.

Mağazaların satın almaya ilişkin süreci iki farklı şekilde incelenecektir.

T Dağıtım Merkezinden Stok Talebi

Mağazaların, T dağıtım²⁹⁵ merkezine stok talebi, işletmenin mağazaları ve dağıtım merkezi arasında bilgisayar sistemi üzerinden kurulmuş olan otomatik sipariş yöntemi aracılığıyla yapılmaktadır. Mağazaların depolarındaki stok miktarına göre ihtiyaç duyulan stok miktarı sistem üzerinden otomatik olarak dağıtım merkezine düşmekte ve talep edilen ürünler ise firmanın kendi araçlarıyla mağazalara dağıtılmaktadır. Diğer bir deyişle T dağıtım merkezi her bir mağazanın ihtiyacı olan stok miktarını sistem üzerinden takip edebilmektedir. T dağıtım merkezinden gelen stokların mağazanın mal kabul bölümü tarafından teslim alınması ile ilgili süreç, tedarikçilerden gelen stokların teslim alınmasından farklıdır. Dağıtım merkezinden gelen stoklar, dağıtım merkezinin mağazalara sevk edilecek olan stoklara ilişkin düzenlemiş olduğu irsaliye ile firmanın kendi araçları ile birlikte mağazalara teslim edilmektedir. Stoklar, X Y. A.Ş' nin kendi araçları (tır) ile paletlerin üzerine yerleştirilmiş bir şekilde mağazalara teslim edilmektedir. Stokların araca yerleştirme planı, paletler üzerine yerleştirilmiş olan etiketler ve etiketlerin üzerinde yer alan numaralara göre gerçekleşmektedir. Yerleştirme planının bir örneği malın irsaliyesi üzerinde mevcuttur. Depo şefi ve mal kabul şefi teslim alma esnasında el terminalini²⁹⁶ söz konusu her palettteki barkoda okutarak sistemde zaten kayıtlı olan siparişe ilişkin bilgilerin bir tür doğrulanmasını sağlar.

²⁹⁵ **T Dağıtım Merkezi**, işletmenin mağazalarının stoklarını karşılayan ve başta X Y. A.Ş' nin ithal ettiği ve kendi ürünlerinin bulunduğu merkez depodur. Bu depodan stoklar firmanın kendi araçlarıyla mağazalara dağıtılmaktadır. Dağıtım merkezinde stokların tedarik edilmesi, mağazalara dağıtım ve depolama işlemleri yapılmaktadır.

²⁹⁶ **El terminali**, radyo frekansı ile çalışan mağazada ve depoda stoklara ilişkin olarak yapılan başta sayım (büyük envanter, günlük, haftalık, aylık dahil) işlemleri olmak üzere, mağaza kabulden mal girişi, mal çıkışı, mağazalar arası transfer işlemi, departmanlar arası transfer işlemleri, fiyat kontrolleri ve atık işlemlerinin yapıldığı bir tür küçük el bilgisayarıdır. El terminali ile yapılan işlemler daha sonra mağaza da ilgili bölümdeki bilgisayarlardaki storeline programına aktarılmaktadır.

Teslim alınan stoklar ise son olarak mal kabul ve depo şefinin gözetiminde depoya tedarikçi firmalardan satın alınan ürünlerden ayrı olmak şartıyla depo elemanları tarafından ait oldukları raflara yerleştirilir.

Tedarikçi Firmadan Stok Talebi

Mağazalar için stok talebinde ikinci bir yol ise tedarikçi firmalardan stok talebidir. Tedarikçi firmalardan stok talebi, mağazadaki ve depodaki ürünlerin durumuna göre departman şeflerinin ihtiyaç duyulan stok miktarını sipariş bölümündeki sipariş ekibine yazılı bir şekilde bildirilmesi ile gerçekleşir. Sipariş ekibi de her bir sipariş için ürünlerin türlerini dikkate alarak bir sipariş numarası belirler ve bu sipariş numarasının yazılı olduğu bir sipariş formu düzenler. Sipariş edilen ürünün türü, miktarı vs. bilgilerinin yer aldığı sipariş formu tedarikçiye fakslanır. Tedarikçi firmada yazılı olan bu sipariş formundaki ürünleri dikkate alarak mevcut olan ürünleri gönderir.

Bu noktada işletmede satın alma ile ilgili olarak gerek tedarikçi firma gerekse teslim alma bölümünde çalışan personellerin uyması gereken noktaları belirtmek gerekecektir. Mağaza da satın alma işlemi, ürünlerin teslim alınması ve evrakların muhasebeye gönderilmesi sürecinde tüm işlemler sipariş ekibinin belirlemiş olduğu ve sipariş formunda yazılı olan sipariş numarası ile gerçekleşmektedir. Sipariş numarası yalnızca o sipariş için geçerlidir. Bir başka deyişle eğer aynı tedarikçiye bir başka ürün için sipariş verilecekse sipariş ekibi tarafından farklı bir sipariş numarası belirlenecektir. Bu anlamda sipariş numarası tüm işlemlerde bir tür anahtar görevi görmektedir. Bir başka konu ise mağazanın düzenlemiş olduğu sipariş formunda yazılı olmayan ürün veya ürünlerin mağazanın mal kabul bölümü tarafından kesinlikle teslim alınamayacağı konusudur. Diğer bir deyişle yalnızca sipariş formunda yazılmış olan ürünler mağaza tarafından teslim alınmaktadır.

Üçüncü önemli konu ise mal kabul bölümünün stokların teslim alınması esnasında tedarikçi firmanın düzenlediği sevk irsaliyesi ile mağaza sipariş ekibi tarafından tedarikçiye gönderilmiş olan sipariş formunun bir örneğinin teslim anında istenmesidir. Kısaca mal kabul bölümü tarafından malların teslim alınabilmesi için tedarikçi firma tarafından;

- Mağaza tarafından gönderilen sipariş formunun faksı veya kopyası,
- Gelen malın irsaliyesi, faturası ya da irsaliyeli faturasının mallarla beraber gönderilmesi gerekmektedir.

Tedarikçi firmalara siparişi verilen mallar işletmeye gelince bunlar mal kabul bölümü tarafından mal kabul şefi ve depo şeflerinin gözetiminde depo ve mal kabul elemanlarınca teslim alınır. Söz konusu ticari malların kontrolü stoklara girişi ve depoya indirilmesi T dağıtım merkezinden gelen mallarda olduğu gibi el terminali yardımıyla yapılır. Fakat teslim alınan malların kontrolünde farklı bir süreç söz konusudur. El terminaline söz konusu siparişe ait sipariş numarası girilerek, aynı zamanda sistemde zaten daha önceden kayıtlı olan ve sipariş formu yardımıyla formda yazılı olan tedarikçi firmanın kodu ile ürün kodları ve miktarı girilir. El terminalinden gerekli bilgiler girildikten sonra girilmiş olan veriler bilgisayarlardaki programa otomatik olarak aktarılır. Artık siparişe ilgili verilere mal kabul bölümündeki bilgisayar (Personel Computer-PC)’ lardan ulaşmak mümkündür. Mal kabul bölümü personeli sisteme girilen verilere dayanarak bilgisayardaki verilerle tedarikçi firmanın getirmiş olduğu irsaliyeyi karşılaştırır. Doğruluğunu onaylandıktan sonra bilgisayar programından otomatik olarak stok giriş raporu düzenlenir. Sistemden stok giriş raporu iki nüsha olarak çıkmaktadır. Bilgisayardan iki nüsha olarak çıkan bu raporun bir tanesi tedarikçi firmaya gönderilir. Bir nüshası da mal kabul bölümünde kalır. Mal kabul bölümü tarafından teslim alma işlemleri bittikten sonra araçların içinde gelen ve paletlerin üzerinde olan mallar trans palet, elektrikli trans palet, manlift ve forklift gibi araçlarla depolara yerleştirilir.

Mal kabul bölümü tarafından malların teslim alınmasıyla birlikte teslim edilen malların irsaliyesi ile birlikte faturası gelmişse ya da yalnızca irsaliyeli fatura gelmişse bu belgeler genel merkez muhasebe bölümüne firmanın cari hesabına işlenmesi için gönderilir.

Malların teslim alınması esnasında ortaya çıkabilecek şu durumların değerlendirilmesi gerekir.

- Herhangi bir şekilde yırtık, çürük, patlak, kırık, ezik vs. hasarları olan paketler veya şişeler mağazanın deposuna indirilmeden önce diğer bir değişle tedarikçi firmanın aracındayken tespit edilmesi halinde mal kabul bölümü ve depo bölümü şefi hasarlı olan ürünlerin miktarını belirler ve sevk irsaliyesi üzerinden hasarlı olan ürünlerin miktarlarını iptal ederek irsaliye tedarikçi firmaya geri fakslanır ve hasarlı olan ürünlerde firmaya geri gönderilir.
- Ürünlerin depoda ya da mağaza da çalışan personel tarafından taşınırken kırılması ya da patlaması durumunda ise bu ürünler atık olarak işlem görmektedir.
- İşletmede stokların teslim alınması esnasında gerek gıda gerekse gıda dışındaki ürünlerin son kullanılma tarihi ile ilgili bilgiler de teslim alma esnasında kontrol edilmektedir. Her bir ürün için listelerde standart son kullanma süreleri belirlenmiştir. Bu süreyi geçmiş tarihli ürünler teslim alınmamaktadır.
- İşletmede transfer işlemleri iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar mağazalar arası ürün transferi ve aynı mağaza içinde departmanlar arası ürün transferidir. Transfer hareketlerine ilişkin işlemler de el terminali üzerinden transfer mönüsüne girilerek yapılmaktadır.

Departmanlar arasındaki ürün transferleri listeler halinde departman şefleri ve reyon elemanları tarafından yapılmaktadır. Departmanlar arasındaki transfere örnek olarak mağaza içindeki hazır yemek departmanı verilebilir. Hazır yemek departmanı hazır yemek yapımı için yemekte kullanacağı domates, biber, patates, patlıcan vb. taze gıda ihtiyacını mağaza içinde bulunan manav reyonuna ve sıvı yağ, zeytinyağı gibi ürünleri de ilgili departmana kendi departmanlarına transfer edilmesi için yazılı listeler halinde gönderir. Aktarma işlemi de aynı şekilde el terminali üzerinden yapılır.

- Mağazalar arası ürün transferi ise şöyle örneklendirilebilir. Bazı ürünler mağazadaki müşterilerin talebine göre o mağazada fazla satılmayabilir ya da hiç satılmayabilir. İşte sirkülasyonu²⁹⁷ az olan bu stoklar satışı nispeten daha çok olan diğer mağazalara gönderilir. Mağazalar arası transfer işlemi de el terminali üzerinden transfer menüsünden yapılmakta ve gerekli olan sevk irsaliyesi ile birlikte transfer edilecek olan stoklarda anlaşılan mağazaya gönderilmektedir.
- Sipariş ekibi tarafından gönderilen stok formunda yazan ürünlerin tedarikçi firma da bulunmaması durumunda ya da istenilen miktarda stok olmaması durumunda tedarikçi firma yalnızca mevcut olan ürünleri göndermekte ve bu durum mağazaya mal kabul bölümüne tedarikçi firma tarafından bildirilmektedir.

Satın alma sürecinde sipariş bölümünde görev alan personeller aşağıdaki gibidir.

Sorumlu Personeller: Sipariş Yöneticisi, Departman Şefleri.

Görevli Personeller: Departman Şefleri, Sipariş Elemanları.

²⁹⁷ Sirkülasyon = Dolanım

4.4.1.1.2. Satın Alma Sürecinde Kullanılan Belgeler

İşletmenin satın alma sürecinde stoklara ilişkin olarak satın alma için siparişin verilmesinden malların teslim alınıp depoya girişine kadar geçen süreçte kullanılan belgeler şunlardır.

- Satın Alma Sipariş Formu

Satın alma sipariş formu, mağazadaki sipariş ekibi tarafından tedarikçi firmaya stok talebinde bulunmak için hazırlanmaktadır. Mağazadaki departman şefleri mağazada ve depoda kendi departmanındaki stok miktarına göre ihtiyaç olan stok miktarını yazılı olarak sipariş ekibine bildirir. Sipariş ekibi de söz konusu siparişe ait olan ürün kodu, miktarı, türünü hangi tedarikçi firmaya ait olduğunu da belirterek bu formu düzenler. Bu formda şu bilgiler yer almaktadır. Sipariş numarası, tedarikçi firma hakkında bilgiler, teslimat yeri, sipariş tarihi, hangi departmanın talep ettiğine ilişkin departman adı, talep edilen ürünün kodu, ürünün ismi ve ürünün miktarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Mağazada sipariş formu RMS stok programında hazırlanmaktadır.

- Stok Giriş Raporu

Stok giriş raporu, mağazada stokların teslim alınmasıyla birlikte mal kabul bölümü elemanı tarafından, tedarikçi firmadan gelen irsaliye ile bilgisayarda kayıtlı söz konusu siparişe ait olan verilerin karşılaştırılıp kontrol edilmesinden sonra bilgisayar programından otomatik olarak çıkartılmaktadır. İki nüsha halinde çıkartılan stok giriş raporunun bir tanesi stok giriş raporunu düzenleyen mal kabul bölümünde kalmakta bir nüshası da tedarikçi firmaya gönderilmektedir. Stok giriş raporunda işletmede stoklarına giriş yapılan mağazanın ismi, sipariş numarası, irsaliye numarası, stok giriş tarihi, teslim alınan diğer bir deyişle girişi yapılan stoğa ait miktar, türü ve koduna ilişkin bilgiler yer

almaktadır. Mağazada stok giriş raporu Storeline²⁹⁸ adlı stok programından çıkartılmaktadır.

- **Sevk İrsaliyesi**

Sevk irsaliyesi, tedarikçi firmanın araçla göndermiş olduğu malların gönderildiğini belgeleyen, yasal olarak da düzenlenmesi zorunlu olan ve araçta ki malların türünü, miktarını gösteren bir tür taşıma belgesidir. Sevk irsaliyesinde sevk tarihi, fiili sevk tarihi, malların gönderildiği firmanın adı, malların miktarı, türü ve gerekli açıklamaları yer alır. Sevk irsaliyesi mağaza mal kabul bölümü tarafından malların teslim alınabilmesi için tedarikçi firmadan istemiş olduğu zorunlu bir belgedir.

4.4.1.1.3. Stokların Satın Alma Sürecine İlişkin Değerlendirme ve Bulgular

İşletmenin satın almaya ilişkin iç kontrol sistemi, aşağıda satın almaya ilişkin soru kâğıdında ve uygunluk denetimi başlıkları altındaki sorulara verilen cevaplardan sonra iç kontrol ilkeleri doğrultusunda değerlendirilecektir.

- **Satın Almaya İlişkin İç Kontrol Soru Kâğıdı**

Satın alma fonksiyonu ile ilgili aşağıdaki sorulara verilecek olan cevapların büyük bir kısmının cevabı evet diğer bir deyişle olumlu olması işletmede satın alma işlemlerine ilişkin İKS' nin etkin olduğunu gösterir. İşletmede satın almaya ilişkin iç kontrol soru kâğıdı ile ilgili sorular ve verilen cevaplar aşağıdaki gibidir.²⁹⁹

²⁹⁸ **Storeline**, mağazada tüm birimlerde kullanılan bir bilgisayar programıdır. Mağaza da bu program ile mal kabul bölümünde stok girişi, kasa ofisin de kasa işlemleri ile atık ve transfer işlemleri yapılmaktadır.

²⁹⁹ Güredin, s. 353. Söz konusu kaynaktan yalnızca satın almaya ilişkin soru kâğıdından soru formatları alınmıştır. Soruların cevaplarına ise işletmede ilgili personel ve yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda ulaşılmıştır.

(1) Mal alışları ile ilgili olarak onay verme, kayıtlara geçirme ve saklama işlevleri birbirinden ayrılmış mıdır?

Evet, stok talebi depo ve mağazalardan yapılmaktadır, siparişi satın alma bölümü vermekte, stokların kabulü ise mal kabul bölümü tarafından yapılmaktadır. Borçlarla ilgili muhasebe işlemlerini ise muhasebe bölümü kayıtlara geçirmektedir. Bu yüzden bu işlevler birbirinden ayrılmıştır.

(2) Satın almanın en uygun fiyatla yapılması sağlanmakta mıdır?

Evet, bunun için tedarik zinciri bölümü satın alma birimi pazar araştırması yaparak müşteriler için en iyi, en kaliteli ve en ucuz ürünün satın alınmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır.

(3) Mal satıcıdan geldiğinde hemen kontrol altına alınmakta mıdır?

Evet, mal satıcıdan gelir gelmez mal kabul bölümü tarafından gerekli evraklar kontrol edilip stok giriş raporu hazırlandıktan sonra depo ve mağaza kabul şeflerinin gözetiminde depoya indirilmektedir.

(4) Teslim alma raporu bağımsız bir sayım yapıldıktan sonra mı teslim alınmaktadır?

Evet, mallar gelir gelmez el terminalinden sipariş numarası girildikten sonra el terminalindeki veriler bilgisayardaki sisteme aktarılmakta ve sistemdeki verilerle irsaliye karşılaştırılmakta ve son olarak stok giriş raporu düzenlenmektedir. Diğer bir deyişle bağımsız bir sayım yapılmaktadır

(5) Teslim alınan malın siparişi verilmiş mal olduğunu kanıtlayan güvenilir yordamlara başvurulmakta mıdır?

Evet, mal kabul bölümü, teslim alınan mallara ilişkin tedarikçi firmanın getirmiş olduğu irsaliye ile teslim alma esnasında el terminaliyle bilgisayara aktarılmış olan verileri karşılaştırmakta ve daha sonra doğruluğunu onaylandıktan sonra stok giriş raporunu düzenlenmesiyle birlikte stokların depoya girişi sağlanmaktadır.

(6) Satıcının faturasını gönderdiği malların teslim alınmış olduğunu gösteren güvenilir yordamlara başvurulmakta mıdır?

Evet, stok giriş raporundaki sipariş numarası ile siparişe ilişkin bilgiler muhasebe bölümü tarafından satıcı faturası ile karşılaştırılmaktadır. Ayrıca malların teslim alınması esnasında gerekli kontroller mal kabul bölümünde çalışan personel tarafından belgelerin ve kayıtların gözden geçirilmesiyle zaten yapılmaktadır.

- Satın Alma Sistemi ile İlgili Uygunluk Denetimi

Satın alma sistemi ile ilgili uygunluk denetiminde denetim amacı ile gerçekleşmesi istenen durumlar değerlendirilmiştir. Satın alma sistemi ile ilgili uygunluk denetimi örnek uygulamadaki işletme açısından aşağıdaki gibi dört açıdan incelenebilir.³⁰⁰

(1) Depo ve mağazanın satın alınmasını istediği kalemlerin satıcıdan teslim alındığını tespit etmek için stok giriş raporu hazırlanmadan önce sistemde siparişe ilişkin kayıtlı olan verilerle tedarikçiden gelen sevk irsaliyesi mal kabul bölümü personeli tarafından karşılaştırılır.

³⁰⁰ Güredin, s. 354. Söz konusu uygunluk denetimine ilişkin açıklamalar tamamen örnek uygulamadaki işletmeye aittir. Sadece soru formatı belirtilen kaynaktan alınmıştır.

- (2) Pazar araştırmasının ve satın almanın en uygun fiyattan yapıldığını saptamak için alış faturasındaki fiyat ile satıcıların vermiş oldukları teklifler tedarik zinciri bölümü tarafından karşılaştırılır.
- (3) Bağımsız bir sayımın yapıldığını ve bu sayımın sorumlu kişilerce yürütülüp tamamlandığını saptamak için mal kabul bölümü tarafından sevk irsaliyesi ile sistemde siparişe ilişkin veriler karşılaştırıldıktan sonra stok giriş raporları hazırlanır.
- (4) Satıcının faturasını gönderdiği malın gerçekten işletmeye girmiş olduğunu saptamak için alış faturası ile stok giriş raporunun karşılaştırılması işlemleri yapılır. Stok giriş raporu mal kabul bölümü tarafından gerekli kontroller yapılmasından sonra düzenlenmektedir. Stok giriş raporunun bir nüshası da mallar depoya indirildikten sonra tedarikçi firmaya verilmektedir.

Stokların satın alınması ile ilgili süreç, İKS ilkeleri doğrultusunda bağımsız olarak değerlendirildiğinde şu sonuçlar çıkarılabilir.

Görevlerin Ayrılığı

İşletmede genel olarak organizasyon yapısı içerisinde yer alan satın alma, sipariş, depo, mal kabul ve muhasebe gibi bölümlerin birbirinden ayrı olarak örgütlendiğini ve stoklara ilişkin yapılan işlemlerde de her bir bölümün birbirinden bağımsız hareket ettiği yukarıdaki süreçte gözlemlenmiştir. Etkin bir İKS için gerekli olan temel ilkelere birisi olan görevlerin ayrılığı ilkesi gereği mağazada satın alma için siparişi veren sipariş ekibinin satın alma bölümüne bağlı olduğu, buna karşın stokları teslim alan bölümün ise sipariş ekibinden ayrı bir bölüm olan mal kabul bölümü olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu iki görevi yerine getiren bölüm ve personelin birbirinden ayrı ve bağımsız çalıştığı söylenebilir.

Böyle bir durumda satın alma siparişini veren sipariş ekibi ile malları teslim alan mal kabul bölümünün farklı bölümler olması sayesinde işletmede gerek kasıtlı olarak yapılan hile veya işletme varlıklarının kötüye kullanılması şeklinde, gerekse kasıtlı olmayan hatalar gibi işletmeyi olumsuz etkileyecek olan durumların önüne geçilebileceği söylenebilir. Kısaca stokları talep eden ve stokları teslim alan personeller mağazada örgüt yapısında farklı bölümlerde yer almaktadır.

Yetkilendirme

İşletmede organizasyon yapısı içinde yer alan personel, şef ve yöneticiler kendilerine verilen sorumluluk ve yetkiler doğrultusunda görevlerini yerine getirmektedirler. Örneğin stoklara ilişkin satın alma talebi, sipariş ekibi tarafından kendilerine verilmiş olan yetkiler dahilinde sipariş formunun hazırlanması ile yerine getirilmektedir. Sipariş formunun kendisine yetki verilmemiş olan bir depo personeli tarafından hazırlanması mümkün değildir. Aynı şekilde stokların teslim alınmasında, gelen stokların el terminaliyle sisteme girme yetkisi ise mal kabul bölümüne verilmiştir. Sipariş ekibi de hiçbir şekilde yetkisi olmadığı için teslim alma işlemini yapmamaktadır. Kısaca mağazada stoklara ilişkin işlemler ve kayıtlar kendilerine yetki verilmiş kişiler tarafından, gerekli belgelere dayanarak yapılmaktadır.

Uygun Belgeleme Düzeni

İşletmede satın alma sürecinde stoklara ilişkin yapılan işlemler ve kayıtlar gerek iş akışının kontrolünün sağlanması gerekse yapılan işlemlerin yasa gereği ve işletme yönetmeliğine göre uygun bir belgeleme düzeni ile gerçekleşmektedir. Diğer bir deyişle işlemler gerekli belgelere dayanarak gerçekleşmektedir. Örnek olarak satın alma talebi için sipariş elemanı tarafından sipariş formunun düzenlenmesi, stokların teslim alınmasında ise stok giriş raporunun düzenlenmesi verilebilir. Etkin bir İKS için işletmede işlemlerin belgelere dayanarak yapılması ve uygun bir belgeleme düzeninin olması gerekir.

Mutabakat ve Doğrulama

İşletmeye stok girişinin ancak stok giriş raporunun hazırlanmasından sonra mümkün olabileceği daha önce açıklanmıştı. Bu süreçte mal kabul bölümü tarafından teslim alınan stoklara ilişkin bilgilerin el terminalinden bilgisayara aktarılması ile bilgisayarda oluşacak verilerle tedarikçi firmanın irsaliyesi arasında karşılaştırma yapılır ve bu şekilde siparişe ilişkin bilgiler doğrulanır. Diğer bir deyişle tedarikçi firmanın irsaliyesi ile sistemdeki kayıtlar arasında mutabakat yapıldıktan sonra işletmeye stok girişi yapılmaktadır.

4.4.1.1.4. Alıştan İadeler

İşletmede iade edilecek olan iade ürünlerin hazırlığı mağaza içinde departman şeflerinin sorumluluğunda reyon elemanlarınca yapılmaktadır. Öncelikle mağazada iade edilecek ürünler hazırlanır. Daha sonra ise iade edilecek ürünler mal kabul iade alanına gönderilir ve iade listeleri hazırlanır. Hazırlanmış olan iade listelerinin bir tanesi iade elemanına verilir. İkinci aşama da iade edilecek olan tedarikçi firmalar listelenir. Bu aşamada idari şeflerin sorumluluğunda olup iade elemanları görev alır. İade elemanları iade olacak firmalara ait listeleri doldurduktan sonra iade mallar ya kargo ile gönderilir ya da tedarikçi firma tarafından mağazadan teslim alınır. Üçüncü aşamada ise iade elemanı iade listesinin faks ile tedarikçi firmaya gönderebilmesi için iade faks formunu düzenler ve faks formunu iade listesi ile birlikte tedarikçi firmaya fakslar.

Son olarak ise iade elemanı iade edilecek olan ürünlere ait irsaliyeyi keser, kaşeler ve bunu mal kabul şefine imzalatır. İrsaliyenin ilk iki nüshası mal ile gönderilmek üzere mal kabul şefine, bir nüshası sistemden çıkan iade formu ile birlikte genel merkez muhasebeye gönderilir. Genel merkez muhasebe de bu iade irsaliyeyi kontrol ettikten sonra iade faturasını keser. Ay sonunda mağazadaki Sipariş Yöneticisi elindeki tüm iade irsaliyeleri muhasebeye göndermek zorundadır.

Mağaza da malların iadesinde görevli ve sorumlu personeller ise şunlardır.

Sorumlu Personeller: Departman Şefleri, İdari Şef.

Görevli Personel: İade Elemanları, Reyon Elemanları.

4.4.1.2. Stokların Korunmasına ve Kontrolüne İlişkin İç Kontrol Sistemi

Perakendeci işletmelerde stoklar işletmenin en önemli varlık kalemleridir. Çünkü stokların tedarikçilerden satın alınarak müşteriye perakende olarak satılması bu işletmelerin faaliyet konusudur. Perakendeci işletmelerde zararın azaltılıp, işletmenin verimliliğini artırmanın en önemli yollarından bir tanesi de işletmenin stoklarının (ticari malların) korunmasıdır. Bu anlamda stokların korunmasında;

- Zarar görmeden korunması için tüm stokların sigorta ettirilmesi,
- Çalınma olaylarına karşın korunması,
- İşletmede stokların yangın, deprem, sel gibi olağanüstü olaylara karşı korunması için gerekli önlemler alınmalıdır.

Örnek uygulamada gerek işletmenin mağazasında gerekse işletmenin deposundaki stokların korunması ve kontrolü için alınan önlemler İKS' nin etkinliği açısından değerlendirilecektir.

4.4.1.2.1. Mağazada Stoklara İlişkin Koruma ve Kontrol Önlemleri

İşletmede mağazada stokların korunması ve kontrolü açısından en önemli araçlardan birisi kasiyerlerin kullanmış olduğu barkod sistemidir. Sistem şöyle işlemektedir. Mağazaya gelen müşteriler alışverişten sonra ödeme için kasaya gelirler.

Kasiyerlerde yazar kasaya bağılı olarak çalışan barkod okuyucuları ile müşterilerin almış oldukları ürün üzerindeki barkod sembollerini okuturlar. Genellikle barkod sembolleri ile o mala ait stok kodu bilgileri tanımlanır ve bilgilerde ana PC' lere aktarılır. Stok kodunun bilgisayarlara aktarılmasından sonra program yardımıyla o ürüne ait tanım ve fiyat bilgileri müşterinin göreceği küçük ekrana gönderilir. Ürün üzerindeki bilgiler okunurken aynı zamanda da müşteri fişi, faturası hazırlanır. Müşterinin verdiği para miktarı kasiyer tarafından bilgisayara girilir ve ödenmesi gereken para üstü her iki ekranda da görülür. Barkod sistemi sayesinde işlemler sistemin kolay işlemlerinden dolayı hızlanmaktadır. Diğer bir değişle kısa zamanda daha çok işlem yapılmaktadır. Barkod sisteminin bir avantajı da işlemlerin yapılması esnasında ortaya çıkacak olan hataların elle yapılacak olan manuel sistemlere göre azalmış olmasıdır. Barkod sistemi sayesinde müşterilerin almış oldukları ürünlerin tümünün etiketlerinin okutulmasıyla mağazadan dışarıya okutulmayan ürünlerin çıkması da engellenmektedir. Bu sayede mağaza da ürünler üzerinde kontrol sağlanmış olacaktır.

Barkod sistemi ile birlikte kasiyerlerinde mağazada stokların korunmasında ve kontrolünde önemli rolleri vardır. Kasiyerler örnek işletmede çıkış hizmeti birimine bağlıdırlar. Barkod sistemi ile birlikte her bir müşterinin yapmış olduğu alışveriş sonucunda stoklara ilişin yapılan kayıtlar mağazadaki kasa ofisi birimindeki PC' lere eş zamanlı olarak aktarılmaktadır. Akşam mağaza kapandığında kasiyer tarafından o günkü kasada biriken nakit hareketleri toplamını özetleyen z raporu, kredili satışlar için kredi kartı slipleri, promosyon fişleri ve özel kuponların tümü diğer bir değişle o günkü toplam satış hasılatı kasa ofisine teslim edilir. Söz konusu kasaya ilişkin kasa ofisinde bulunan bilgisayardaki toplam hasılat tutarı kasiyerin teslim etmiş olduğu satış hasılatı ile aynı olmak zorundadır. Mağaza kapandığında kasa ofisinde o günkü kasiyer tarafından kesilen fişi ve faturalar sistemdeki verilerle kontrol edilmektedir. Kontrol edildikten sonra ise mağazada kesilen perakende satış fişleri ve faturalar kasa ofisine teslim edilmektedir. Mağazanın toplam olarak o gün yapmış olduğu satışa ilişkin kayıtlar aynı gün muhasebeye aktarılmaktadır.

Mağaza da barkod sistemi dışında stokların kontrolü ve korunmasında alınan önlemler ise şöyledir.

- Mağazanın güvenliği açısından mağaza giriş ve çıkış kapılarında özel güvenlik şirketi personeli bulunmaktadır. Ayrıca mağaza içinde, giriş ve çıkış kapılarında firmanın kendi güvenlik personeli ve sivil güvenlik personeli de hizmet vermektedir. Böylece güvenlik personeli tarafından mağazaya girişlerde ve çıkışlarda gerekli kontroller yapılmaktadır.
- Mağaza kapılarında güvenli çıkış için cihazlar vardır. Bu cihazlar sayesinde mağaza çıkışlarında her türlü hırsızlık, çalınma eylemleri önlenmeye çalışılmaktadır.
- Mağazada değeri yüksek olan ürünler (sigara, alkol, parfüm, cep telefonu, kozmetik vs.) kilitleri reyon görevlisi ve kasiyerlerde olan kilitli özel kasalarda saklanmaktadır.
- Mağazada reyonlarda elektronik güvenlik kamera sistemi bulunmaktadır.
- Depodaki ve mağazadaki tüm ürünler sigorta kapsamındadır. Tüm ürünler yangın, deprem, sel ve hırsızlık olaylarına karşı sigortalıdır.
- Depoda ve mağazada stokların yangından korunması açısından yangın tüpleri mevcuttur. Depo personeli ve şefleri için yangın ile ilgili alınacak önlemler konusunda işletme içinde gerekli eğitimler verilmektedir. Bununla birlikte depoda güvenliğin sağlanması açısından üç ayda bir yangın ile ilgili tatbikatlar da yapılmaktadır.
- İşletmede gerek mağaza gerekse depoda bulunan elektronik güvenlik kamera sistemi sayesinde mağazada bulunan güvenlik birimi tarafından bilgisayarlardan eş zamanlı olarak mağaza ve depo içi izlenmektedir.

Kasiyerlerin bulunduğu kısımdaki cihazlar sayesinde barkodu okutulmayan ürünlerin dışarıya çıkması engellenmektedir. Kasada barkod sistemi ile perakende satış fişi kesme sınırı aşıldığı zaman sistem otomatik olarak kasiyeri uyarmakta ve bu durumda müşteriye fatura kesilmesi için kasiyer tarafından kasaya fatura takılmaktadır.

Mağazada küçük meblağlı ürünlerin çıkışları kasalarda kasiyerler tarafından yapılmaktadır. Elektronik eşya, dekorasyon, beyaz eşya vs. büyük ürünlerin satışında çıkış hizmetini ise shoplar³⁰¹ da çalışan diğer bir değişle bu ürünlerden sorumlu reyon elemanları ve yetkilileri yerine getirir. Çıkışların hızlı yapılması ve müşterilerin bekletilmesini engellemek amacıyla çıkış yapan ve en fazla beş ya da on ürün çıkışının yapıldığı ekspres kasalarda ise aynı anda nakit ve kredi kartı ile işlem yapılmaktadır.

4.4.1.2.2. Depoda Stoklara İlişkin Koruma ve Kontrol Önlemleri

İşletmede mağazada stokların korunmasına ilişkin alınan önlemlere paralel olarak depoda da benzer nitelikte önlemler alınmaktadır. İç kontrol sistemine ilişkin yapılacak olan değerlendirmelere geçmeden önce depoda alınan önlemlerin incelenmesi gerekmektedir. Depoda ise stoklara ilişkin alınan korunma ve kontrol önlemleri ise şöyle sıralanabilir.

- Stoklar, depoda her departmanın kendisi için ayrılmış olan raflarda saklanmaktadır. Bozulacak, çürüyecek olan gıdalar büyük soğutucularda saklanmaktadır.
- İşletmede malların teslim alınmasından, depolara gönderilmesi (depo-giriş) esnasında ve depolardan da mağazaya (depo-çıkış) gönderilmesi esnasında stokların transferleri belgelere dayanarak ve departman şeflerinin kontrolünde reyon elemanlarınca gerçekleştirilmektedir.
- Stokların varlığı açısından stokların muhasebesi, depoya stok giriş anında muhasebe bölümünden de izlenmektedir. İşletmeye stok girişi olduğu zaman eşzamanlı olarak muhasebe bölümü de girişleri takip edebilmektedir.
- İşletmede depoda bulunan elektronik güvenlik kameraları sayesinde işletmeye stok giriş çıkışları takip edilebilmektedir.

³⁰¹ **Shop:** İşletmenin mağazasında başta elektronik eşya, beyaz eşya olmak üzere büyük meblağlı ürünlerin yer aldığı kısımdır. Burada çıkış işlemleri kasiyerler tarafından değil bu bölümde çalışan personel tarafından yapılmaktadır.

- İşletmenin deposundaki stokların fiziki özelliğinin korunması ve kalite güvenliği açısından depolara giriş ve çıkışın çok yoğun olması diğer bir deyişle stokların hareketliliğinden dolayı depo sorumluları tarafından gerekli zamanlarda depodaki ürünler kontrol edilmektedir.
- Depoda değeri yüksek olan ürünler (sigara, alkol, parfüm, kozmetik vs.) kilitleri güvenlik personelinde olan özel kilitli kasalarda saklanmaktadır.
- Depoda stoklara kolay erişilebilmesi açısından talebi az, tüketimi ağır olan ürünler üst raflara buna karşın tüketimi hızlı olan ürünler ise alt raflara konmaktadır. Böylece gerek depodan mağazaya stok aktarımlarında gerekse stokların ilk depoya aktarılması esnasında stoklara kolayca ulaşılması sağlanmaktadır.
- Depoda gerekli olan düzenin sağlanması açısından diğer önemli bir konuda ürünlerin departmanlara göre raflara yerleştirilmesidir. Diğer bir deyişle depoda raflar önce gıda ve gıda dışı ürünler olarak ayrıma tabi tutulmuş daha sonra da gıda ürünleri ve gıda dışı ürünlerde kendi içinde departmanlara ayrılmıştır.
- Mağazada depolara ve stokların korunduğu alanlara yetkili personel dışında kimse girmemektedir. Depolara yetkili personel dışında kimselerin girmesinin engellenmesi amacıyla depo kapılarında ve stokların depoya indirilmesi esnasında mal kabul bölümü kapılarında güvenlik personeli görev almaktadır.
- İşletmede stoklara ilişkin FIFO (First In First Out) prensibi uygulandığı için depoda bu sisteme göre hareket edilmektedir.
- Depo ve reyonda ürünler risk grubuna göre dizilmektedir.

İşletmede stokların korunması ve kontrolünden sorumlu bölüm ve personeller ise şöyledir.

Sorumlu Personeller: Mağaza Müdürü, İdari Şef, Grup Müdürleri, Depo Şefi, Mal Kabul Şefi.

Görevli Personeller: Departman Şefleri, Mal Kabul Şefi, Depo Şefi, Reyon Elemanları, Depo Elemanları, Kasiyerler.

4.4.1.2.3. Stokların Korunmasına ve Kontrolüne İlişkin Değerlendirme ve Bulgular

İşletmede stokların korunması ve kontrolüne ilişkin İKS' nin etkinliği iç kontrol ilkeleri doğrultusunda değerlendirildiğinde şu sonuçlar çıkarılabilir.

Fiziki Kontrol ve Koruma

İşletmede gerek mağaza gerekse depoda stokların korunmasına ve kontrolünün sağlanmasına ilişkin alınan önlemler incelendiğinde yapılan işlemlerin bilgisayar sistemi üzerinden yapılması ile zamandan tasarruf sağlandığı gibi, bilgisayara kaydedilen verilerde güvenli olarak saklanmaktadır. Bilgisayarlar ile yapılan kayıtlar sayesinde manuel (elle) yapılacak olan kayıtlara göre ortaya çıkacak olan hatalarda azalacaktır.

Etkin bir İKS' nin sağlanması açısından alınan bu önlemler ile mağaza ve depoda stokların yangın, sel, hırsızlık, stokların bozulması ve çürümesi gibi olumsuz durumların önlenmesi de amaçlanmaktadır. Mağazada barkod sistemi ve bilgisayarların kullanılmasıyla yapılan kayıtların güvenliği sağlandığı gibi depoda sayılan güvenlik önlemleri ile stoklar da güvenli bir şekilde korunmaktadır.

Görevlerin Ayrımı

Mağaza ve depoda stokların korunması ve kontrolü için depoda ve mağazada çalışan personelin her birinin görevi ayrı tanımlanmıştır. Etkin bir İKS, işletmenin örgüt yapısı içinde stokların akışı sürecinde yerine getirilmesi gereken görevlerin farklı kişilere verilmesini öngörmektedir. Bu yüzden örnek uygulamadaki işletmede stokların teslim alındıktan sonra depoya aktarılmasında depo bölümü personeli ve şefleri sorumlu iken depodan mağazaya aktarılmasında departman şefleri görevlidir.

Mağazada ve depoda giriş çıkışlarda güvenliğin sağlanmasından ise güvenlik personeli sorumludur. İşletmede görevlerin ayrımı ilkesi gereği işletmede varlıkların (stokların) korunmasından sorumlu ve görevli olan güvenlik personelinin ya da depodaki depo sorumlusunun stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını yapmaya yetkisi yoktur. Aynı şekilde muhasebe bölümünde çalışan muhasebe kayıtlarını giren muhasebe uzmanı da depodan sorumlu olmayacaktır.

Yetkilendirme

Mağazada ve depoda çalışan güvenlik personeli ve depo görevlileri kendi alanına giren görevlerini kendilerine verilen yetkilere dayanarak yerine getirmektedirler. Örneğin yetkisi olmayan bir personel o mağazada çalışsa bile yetkisi olmadığı için depoya girmesi mümkün olmayabilir. İşte depodaki stoklara da kendilerine özel yetkiler verilen kişiler erişebilir veya stoklara ilişkin işlemleri yapabilir.

4.4.1.3. Stok Hareketlerine İlişkin İşlemlerin Kayıtlara Geçirilme Süreci ve İç Kontrol Sistemi

İşletmelerde stok hareketlerine ilişkin işlemlerin kayıtlara geçirilmesi işlemini diğer bir deyişle kaydetme fonksiyonunu muhasebe bölümü yerine getirir. Örnek uygulamadaki firmada bu görevi işletmenin genel merkezinde bulunan muhasebe bölümü yerine getirmektedir. Muhasebe bölümü, tedarikçi firmalardan gelen alış faturalarını kendilerine yetki verilmiş olan muhasebe ve fatura kontrol elemanları aracılığıyla gerekli kontrollerin yapılmasından sonra işlemektedir. Çalışmanın bu kısmında muhasebe bölümünün stoklara ilişkin görevleri iç kontrol sistemi açısından değerlendirilecektir.

4.4.1.3.1. Muhasebe Bölümü ve Stoklara İlişkin Görevleri

Genel merkezde muhasebe bölümünün örgüt yapısı incelendiğinde muhasebe bölümünde başta Finans Direktörü, Mali İşler Müdürü, Muhasebe Müdürleri olmak üzere Muhasebe Uzmanları ile Muhasebe ve Fatura Kontrol Elemanları olarak yaklaşık seksene yakın muhasebe personeli görev almaktadır. Muhasebe bölümünde görev tanımına bakıldığında görevler ve sorumluluklar personele işletmede yazılı olan muhasebe yönetmeliğine göre dağıtılmaktadır. Bununla birlikte Y ile birleşmeden sonra görev tanımlarında değişiklik olmuş ve Y' nin muhasebe ile ilgili prosedürleri uygulanmaya başlamıştır. Bu anlamda muhasebe personeline görevler her bir mağazaya göre değil yapılan göreve göre ve tedarikçi firma bazında dağıtılmıştır. Örneğin muhasebe ve fatura kontrol elemanı yalnızca kendine ait tedarikçi firmalara ilişkin faturaları kontrol etmekte ve programa işlemektedir. Bununla birlikte muhasebe uzmanlarından bir tanesi yalnızca mali işler müdürünün onayı ile hesap planında yeni hesap açmaktadır. Muhasebe müdürlerinden bir tanesi tüm mağazalara ilişkin stokların tedarikçilerden alınması ve ilgili faturaların sistemden kontrol edilmesi ile diğer bir değişle alış faturalarından ve mağazaların perakende satışlarına ilişkin işlemlerden sorumlu iken diğer muhasebe müdürü sabit kıymetlerden sorumludur. Bir başka muhasebe müdürü ise finansmandan sorumlu olup vadesinde tedarikçi ödemelerini organize etmektedir.

İşletmenin hesap planına bakıldığında başta ticari mallar olmak üzere ana hesapların altında alt (yardımcı) hesapların detaylı bir şekilde gösterildiğini ve bu alt hesaplarının da çok fazla olması başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere stoklara ilişkin alınacak olan raporların istenilen zamanda ve nitelikte alınmasını kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte hesap planı işletme ile ilgilenen üçüncü kişilere de sağlıklı ve güvenli bilgiler vermektedir.

Muhasebe bölümü genel olarak stoklara ilişkin alış faturalarını kaydetme fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bu anlamda tedarikçi firmanın göndermiş olduğu alış faturası, muhasebe bölümünde görevli muhasebe ve fatura kontrol elemanı tarafından sisteme sipariş numarası girilerek gerekli kısımlarının da kontrol edilmesinden sonra firmanın cari hesabına işlenmektedir. Kontrol esnasında tedarikçi faturalarında ortaya çıkacak hatalardan, maddi hatalar dışında işletme, tedarikçi işletmeye faturanın durumuna göre fark faturası ya da iade faturası kesmektedir. İade faturasının kesilebilmesi için mağazaların sipariş bölümlerinden iade irsaliyelerinin gelmesi gerekir. Eğer iade irsaliyesi gelmişse iade irsaliyesi iade faturalarının kesiminden sorumlu olan muhasebe elemanı tarafından kontrol edilir ve iade faturası kesilir. Diğer bir deyişle alış faturası yalnızca maddi hata olması durumunda, faturanın düzeltilmesi için tedarikçi firmaya geri gönderilmektedir. Bunun dışında miktar, tutar ve fiyatta yapılan hataların durumuna göre iade ya da fark faturası kesilmektedir. Örneğin tedarikçi firma yüksek fiyattan fatura kesmiş ya da teslim edilmesi gereken stok miktarından daha fazla miktarda fatura kesmişse tedarikçiye fark faturası kesilmektedir. Fatura ile ilgili problem olduğu zaman bu tür problemlerle Ürün Müdürleri ilgilenmektedir. Ürün müdürleri ayrıca sistemde vadelere ilişkin güncellemeleri de yapmaktadır.

Muhasebe bölümü başta stoklar (ticari mallar) olmak üzere hesap planına yeni yardımcı (alt) hesapları açma fonksiyonunu da yerine getirmektedir. Bu anlamda yeni bir hesap Mali İşler Müdürünün onayı ile hesap açmak için kendisine yetki verilmiş olan muhasebe uzmanı tarafından açılmaktadır. Diğer bir deyişle hesap açma yetkisi yalnızca bir kişiye aittir.

Muhasebe bölümü ayrıca stoklara ilişkin olarak alışlara ilişkin günlük defterlerin tutulmasının yanında tedarikçilerle yılda iki kez genel mutabakat ve üç ayda bir kere de ara mutabakatlar yapmaktadır.

Müşterilere yapılan perakende satışlar değerlendirilecek olursa kasiyerler tarafından mağaza da barkod sistemi ile yapılan satış kayıtları günlük olarak önce mağazadaki kasa ofisindeki bilgisayar programına (storeline) aktarılmakta mağaza kapandığında gerekli kontroller yapıldıktan sonra her bir mağazaya ilişkin satışlar tek bir kayıt halinde bilgisayar sistemi üzerinden muhasebe bölümündeki bilgisayar programına (RMS) aktarılmaktadır. Perakende satışlar için mağaza da müşterilere kasiyerler tarafından perakende satış fişi kesilmektedir. Perakende satış fişi tutarını aşan durumlarda ise yazar kasa otomatik olarak kasiyeri uyarmakta bu durumda kasiyer tarafından kasaya fatura takılarak işleme devam edilmektedir. Mağazada kesilen fişler ve faturalar gerekli kontroller yapıldıktan sonra mağazaların kasa ofislerinde kalmaktadır.

Muhasebe bölümü ayrıca her bir mağazaya ilişkin bir gün önceki toplam stok çıkış miktarını ve tutarını da sistemden kontrol etmektedir. Muhasebe ve fatura kontrol elemanı günlük olarak tedarikçilerden gelen alış faturalarını gerekli bilgilerini kontrol ettikten sonra firmanın cari hesabına girmekte daha sonrada muhasebe paket programından alınan muhasebe fişiyle günlük olarak faturaların kontrolünü yapmaktadır. Her bir faturanın karşılaştırılması ve kontrol işlemleri personeller arasında çapraz şekilde değiştirilerek, kontrollerin bağımsız kişilerce yapılması sağlanır. Diğer bir deyişle tedarikçi firmanın hesabına giriş yapan bir personelin aynı firmaya ait kontrolünü bir başka personel ikinci kez yapmaktadır. Ayrıca ayda bir KDV beyannamesinin hazırlanmasından önce 191 İndirilecek KDV hesabının muavini çekilerek alış faturaları kontrol edilmektedir.

Muhasebe bölümü kendisine gelen evraklara dayanarak yalnızca uygun olan ve gereken kayıtları zaman kaybetmeden eş zamanlı olarak yapmaktadır.

Mağazalarda kasiyerlerin kullanmış olduğu barkod sistemi, mal kabul ve depo bölümlerinde kullanılan el terminalleri, mal kabul, satın alma ve muhasebe bölümlerindeki bilgisayarlar sayesinde stoklara ilişkin işlemler ve kayıtlar klasik

yöntemlere göre daha az hata ile eksiksiz bir biçimde ve daha kısa bir sürede muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır.

İşletmenin varlıkları içinde en önemli kalemi olan ticari mallara ilişkin tek düzen hesap planına uygun olarak açılmış hesap planı sayesinde stoklara ilişkin muhasebe kayıtları günlük defterlere uygun bir şekilde aktarılmakta ve bilançoda da aynı şekilde tek düzen hesap planına uygun şekilde gösterilmektedir.

4.4.1.3.2. Ticari Mallara İlişkin Muhasebe Kayıtlarında Özel Durumlar

İşletmede muhasebe bölümünde ticari mallara ilişkin alış ve satışların dışında stoklara ilişkin bazı özellikli durumlar söz konusudur. Bu özellikli durumlar sadece örnek uygulamadaki işletmeye özgü bir durum değildir. Bu nedenle bu özellikli durumlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

- İşletmedeki ticari malların çalışanlar tarafından tüketilmesi durumunda örneğin personele öğle yemeğinde yemeğin yanında kutu gazlı içecek ya da kutu ayran verilmesi durumunda veya müşteriye ikram edilmesi durumunda el terminaline transfer edilecek olan stok miktarı ve ürünün grup kodu girilir ve transfer işlemi yapılır böylece tüketilen miktar gider yazılarak stoklardan düşülür.
- Perakendeci işletmelerin satışları arttırmaya yönelik olarak uyguladıkları bir yöntemde hediye çeki uygulamasıdır. Hediye çeklerini genellikle firmalar almakta kendi çalışanlarına özel günlerde dağıtmaktadırlar. Hediye çekini satın alan firmanın çalışanları da bu çeklerle çeki satan firmaya gelip harcamasını yaparlar. Hediye çek bedelini hediye çeklerini alan firmalar genellikle bir defada öderler. Bu anlamda hediye çekini çıkarmış olan X Y. A.Ş açısından bu çek karşılığında tahsil edilen tutarlar henüz bir mal ve hizmet satışı olmamasından dolayı alınan avans niteliğindedir. Hediye çekinin muhasebeleştirilmesinde alınan avans hesabı kullanılmaktadır. İşletme, çeki

satması durumunda kasaya alınan avans hesabı karşılığı bir giriş olacak ve hediye çekinin kullanılması durumunda ise satış söz konusu olacak ve alınan avans hesabı kapatılacaktır.

- İşletmede 157 Diğer Stoklar Hesabı birden fazla ayda kullanılmak üzere alınan ambalaj ve paketleme malzemeleri için kullanılmaktadır.
- Personele özel günlerde ya da bayramlarda erzak yardımı yapılması durumunda yapılan bu yardımlar brütleştiriliyor ve muhtasar beyanname ile bildirilmektedir. Gider olarak ücret giderleri hesabında yer almaktadır.
- İşletmenin mağazasında ya da depoda stoklara ilişkin yangın, su basması, deprem gibi doğal afet durumlarında ya da depodaki stokların çatlaması, bozulması, paslanması ve çürümesi gibi durumlarda stokların fiziki değerlerinde azalmalar meydana gelmesi durumunda gerekli olan karşılıklar ayrılmaktadır. Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri Hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilmektedir.
- Faturası gelen ancak malların gelmediği durumlarda fatura geri gönderilmektedir. Ya da kabul edilip aynı tutarda bu faturalara istinaden iade faturası kesilmektedir.
- Kendisi gelen ancak faturası gelmeyen mallar için ise tedarikçi firma ile görüşülmekte ve böyle bir sevkiyat olup olmadığı araştırılmaktadır.
- İşletmede mağazadan ve depodan stokların tahlil, kalite güvenliği amacıyla çıkışı yapılmaktadır. Bu durumda çıkışı yapılacak olan stok miktarı geçici olarak 157 Diğer Stoklar hesabında bekletilmektedir.
- İşletme konsinye mal şeklinde çalışmamaktadır.
- İşletmede atıklarla ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesi ise şöyledir. Eğer herhangi bir şekilde bozuk, kusurlu ticari mal oluşmuşsa iade anlaşması olan firmalara iade yapılmakta, diğerleri için ise zarar yazılmaktadır. Atıklar da el terminali kullanılarak tespit edilmektedir ve güvenlik eşliğinde imha edilmektedir. Bu imha işlemi yalnızca bozulan, kurtlanan ve atılmaması durumunda hijyen tehlikesi olan mallar içindir. Diğer mallar için imha listeleri hazırlanır, vergi dairesine bildirilir ve gelen komisyonun

incelemesinden geçtikten sonra imha edilir. Bu durumda komisyon atılan ürünlerin ne kadarının gider ne kadarının KKEG yazılacağını bildirmektedir.

- Şubeler arası stok transferlerinin muhasebeleştirilmesi ise şöyledir. Şubeler arası stok transferlerinde 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı kullanılmaktadır. Malı veren şube 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı borçlu (B), 153 Ticari Mallar Hesabı alacaklı (A) çalışır. Buna karşın malı alan şube 153 Ticari Mallar Hesabı borçlu (B), 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı alacaklı (A) olarak çalışır.

4.4.1.3.3. Stokların Değerlemesi

İşletmede stoklar, maliyetin veya net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.

İşletmenin depolarında ve mağazalarında bulunan stokların birim maliyeti, hareketli (ağırlıklı) ortalama maliyet yöntemi ile belirlenir. Bu anlamda net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır.

Hareketli (ağırlıklı) ortalama yönteminde; her ticari mal alışından sonra yeni bir ortalama fiyat hesaplanmaktadır. Diğer bir deyişle yeni bir ticari mal alışına kadar stoklar bu ortalama fiyattan değerlendirilir. Ortalama fiyat ise şöyle hesaplanır. Mevcut ticari malın tutarı ile yeni alınan ticari malın tutarı toplanır. Aynı şekilde yeni alınan ticari mal miktarı ile mevcut ticari malın miktarı toplanır. Yeni çıkacak olan toplam tutar yeni çıkacak olan toplam miktara bölünür yeni bir fiyat hesaplanır. Kısa bir örnek verilirse;

Dönem başında 300 birim 100 YTL'den dönem başı olarak 30.000 YTL tutarında stok olduğunu varsayarsak. Ay içerisinde 200 birim 150 YTL'den 30.000 YTL tutarında yeni bir ticari mal satın alındığı varsayılırsa;

Yeni birim maliyeti şöyle hesaplanabilir.

Birim Maliyet = Toplam Tutar / Toplam Alınan Birim

Birim Maliyet = (30.000 + 30.000) / (300 + 200)

Birim Maliyet = 60.000 / 500

Birim Maliyet = 120 YTL /kg

Daha sonra yeni bir ticari mal alıncaya kadar stoklar bu fiyattan değerlendirilir

4.4.1.3.4. İşlemlerin Kayıtlara Geçirilme Sürecine İlişkin Değerlendirme ve Bulgular

Muhasebe bölümünde evrakların kayıtlara girilmesi süreci iç kontrol ilkeleri doğrultusunda değerlendirildiğinde şu sonuçlara ulaşılabılır.

Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeni

Etkin bir İKS için gerekli olan şartlardan birisi de işletme bölümlerinin organizasyonudur. Örnek uygulamadaki firma ise iyi işleyen ve geniş bir muhasebe organizasyonuna sahiptir. Organizasyon yapısının geniş olması görevlerin ayrılması ilkesi gereği farklı kişilerin farklı işlemleri yerine getirmesi imkânını doğurmaktadır. Muhasebe bölümü alış işlemlerini ve muhasebe kayıtlarını tedarikçi firmaların göndermiş olduğu faturaya göre diğer bir değişle belgelere dayanarak yapmaktadır. Bununla birlikte işletmenin, stokların uygun bir şekilde sınıflandırılmış ve özetlenmiş olduğu bir hesap planına sahip olması muhasebe kayıtlarının güvenilirliği açısından ve üst yönetime karşı raporlamanın da zamanında yapılabilmesi açısından önem taşımaktadır.

Yetkilendirme

İşletmenin muhasebe organizasyonunda yer alan her bir personel, verilen sorumluluk ve yetkiler ile görevlerini yerine getirmektedir. Muhasebe kayıtlarını yalnızca kendisine yetki verilmiş muhasebe bölümünde çalışan personel yapmaktadır. Uygulamadaki işletmede hesap planına yeni hesap açma görevini Mali İşler Müdürünün onayını almak şartı ile kendisine yetki verilmiş olan muhasebe uzmanı yerine getirmektedir. Kısaca hesap açma yetkisi yalnızca bir kişiye verilmiştir. Yetkisi olmayan bir kişi muhasebe bölümünde görevli olsa dahi hesap açma yetkisi olmadığı için kesinlikle bu görevi yerine getiremez. Bununla birlikte finans müdürünün onayı ile yetkili muhasebe uzmanının tedarikçilere vadelerinde ödeme yapması da örnek verilebilir.

Kayıtların Korunması ve Belgelerin Saklanması

İşletmede muhasebe bölümünde yapılan kayıtların ve belgelerin de korunması gerekir. Muhasebe kayıtlarının gelen belgelere dayanarak yapıldığı ve bu belgeler de kayıt işleminden sonra dosyalarda ve klasörlerde saklanmaktadır. Belli bir süre geçtikten sonra muhasebeye ilişkin belgeler arşiv deposuna kaldırılmaktadır. İşletmede muhasebe bölümü tarafından stoklar ve muhasebeye ilişkin bilgisayar üzerinden yapılan kayıtların yer aldığı veriler, günlük olarak yedekleme işlemi yapılarak kayıtların korunması sağlanmaktadır.

Görevlerin Ayrılması

Muhasebe bölümünün organizasyon yapısı gereği muhasebe kayıtlarının tutulması tek bir kişide toplanmamıştır. Organizasyon yapısı gereği işletme içinde bu sorumluluk çeşitli kişilere dağıtılmıştır. Örneğin depodaki stokların depo bölümü personeli tarafından korunduğu buna karşın stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarının ise muhasebe bölümü personeli tarafından yapılması ile iki bölüm personelinin yaptığı

görevler birbirinden ayrılmaktadır. Görevlerin ayrılığı ilkesi gereği böyle bir görev dağılımı sayesinde muhasebe kayıtlarının muhasebe bölümünde çalışan diğer bir değişle muhasebe alanında uzman kişilerce yapılması ile ortaya çıkacak olan hatalar önlenmekte ve hataların mümkün olduğu kadar önce ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Stokların korunmasına ilişkin görevli personel ile muhasebe kayıtlarını yapan personelin farklı kişiler olması nedeniyle yolsuzluk, hile ve işletme varlıklarını kötüye kullanma gibi işletmeyi olumsuz etkileyecek durumlarında önüne geçilmektedir.

Bağımsız Mutabakat

Muhasebe bölümü tedarikçi firmalardan gelen fatura ile sipariş numarasını sisteme girerek faturanın bakiyesini kontrol etmektedir.

Bununla birlikte fatura kontrol elemanı tarafından kontrol edilen faturalar ise aynı bölüm personeli tarafından firmanın cari hesabına işlenmektedir. Muhasebe bölümü tarafından yılda iki kere olmak üzere genel mutabakat ve üç ayda bir olmak üzere ara mutabakatlar şeklinde tedarikçilerle cari hesap mutabakatları yapılmaktadır. Muhasebe bölümünde tedarikçiye ait alış faturasını giren personel günlük olarak yaptığı bu kaydı önce kendisi muhasebe fişi ile faturaları karşılaştırır daha sonra ikinci bir karşılaştırma işlemi bu girişi yapmayan bağımsız bir kişi tarafından yapılır.

4.4.1.4. Defter Kayıtları İle Fiziki Sayımın Karşılaştırılması

İKS' ye göre, kayıt yapma işlemi ile stokların korunması işlevlerinin birbirinden ayrılması gerektiğini ve örnek uygulamada da bu görevlerin farklı bölüm ve personelce yerine getirildiği açıklanmıştı. Bu amaçla belli dönemler itibariyle muhasebe bölümü tarafından yapılan kayıtlar ile stokların fiziki sayımı sonucu ortaya çıkan fiziki stokların karşılaştırılması yapılır.

İşletmede mağazalarda ve depolarda sayımlar genel olarak dört ayrı şekilde yapılmaktadır. Bunlar büyük sayım (büyük envanter) ve ara sayımlardan (haftalık, günlük, aylık) oluşmaktadır. Büyük sayımlar (envanter) yılda iki defa yapılmaktadır. Ara sayımlar ise ürünlerin niteliklerine göre haftada bir, ayda bir ve günlük olarak yapılmaktadır. İşletmede sayım işlemleri, sayım ile ilgili prosedürlerin yazıldığı sayım envanter rutinlerine³⁰² göre yapılmaktadır. Bununla birlikte sayım tarihlerinin yer aldığı sayım takvimine göre her mağaza sayımlarını yapmaktadır. Her mağazanın sayım zamanları ise farklıdır. İşletmede yapılan sayımlar ise şöyle açıklanabilir.

Büyük Sayım (Genel Sayım)

Büyük envanter sayımı, mağaza ve depolarda yılda iki kez yapılan ve yasal zorunluluğu bulunan genel bir sayımdır. Genel bir sayım olması ile sayım işlemi mağaza ve depodaki tüm stokları kapsamaktadır. İşletmede büyük envanter sayımına tüm personel katılmaktadır. Diğer aylık, haftalık, günlük sayımlara ise mağazada görevli personeller katılmaktadır. Depo sayımları mağaza açıkken sabah başlar geceye kadar devam eder buna karşın mağazadaki sayım ise gece mağaza kapandıktan sonra sabaha kadar yapılır. Stokların sayımı ile sorumlu personel mağazanın idari şefidir. Sayım bittikten sonra ise sayımları onaylayan personelde aynı şekilde mağaza idari şefidir.

Mağaza ve depolarda yapılan her sayımdan sonra stoklara ilişkin zorunlu raporlar alınmaktadır. Mağazada ve depolarda genel sayımda etiket yapılandırma yöntemi ve fiili sayım yöntemi kullanılmaktadır. Sayım esnasında sayımın kolaylaşması açısından el terminalleri kullanılmaktadır. Büyük sayımdan önce Stok Sayım Sorumlusu (SSS) mağaza yönetim takımına diğer bir deyişle envanter sayımına girecek olan personele envanter ile ilgili eğitim vermektedir. Bununla birlikte sayımdan önce SSS mağaza yönetim takımı ile birlikte envanter sayımı ile ilgili planlamalar yapar.

³⁰² **Envanter Sayım Rutini:** İşletmede tüm mağazalarda sayım işlemleri bu rutinlere göre yapılmaktadır. Envanter rutinlerinde sayım esnasında uyulması gereken kurallar, sayım öncesi, sayım esnasında ve sayım sonucunda görev alacak personelin sorumluluklarına ve görevlerine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Büyük envanter de stok sayımlarında genel merkez örgüt yapısı içinde yer alan Stok Sayım Ekibi görev almaktadır. Muhasebe bölümü personeli ise sayımda görev almamaktadır. İşletmede mağazalar da genel sayımdan (büyük envanter) sonra her mağazaya farklı zamanlarda yabancı denetim firmasından bağımsız denetçiler gelmekte ve mağazada yapılmış olan genel sayımı denetlemektedirler. Bağımsız denetçiler bu anlamda yapılan sayımı başta değerli olan ürünleri (sigara, şarap, viski, elektronik grubu) dikkate alarak sondaj (örnekleme) yolu ile denetlemektedirler. Diğer bir deyişle kendi personeli tarafından sayımı yapılan mağaza bağımsız denetçiler tarafından kontrol edilmektedir. Sondaj usulünde bağımsız denetçi ve işletme bünyesindeki stok sayım ekibi büyük envanter den sonra stok kalemlerinin oldukça çeşitli ve fazla olması nedeniyle emek ve zamandan tasarruf sağlamak amacıyla stok kalemleri içinden özellikle değeri yüksek olan ürünlere sondaj uygulamaktadır. Kısaca değeri yüksek olan ürünlerden bir kısmı seçilerek denetçi tarafından tekrar gözden geçirilmekte ve kontrol edilmektedir.

Günlük Sayımlar

Stoklar üzerinde tespit edilen yanlışlıkların düzeltilmesi için talep doğrultusunda idari şef tarafından sistemde yaratılan ve tüm sayım sorumluluğunun ilgili departman şeflerinde olan sayımdır. Sayım sonucu aynı gün içinde sonuçlanır.

Haftalık Sayım

Her hafta Pazartesi akşamı, Top 60³⁰³, tütün, dergi olarak envanter rutini sayesinde yapılan bir sayımdır. Sayımın sorumluluğu departman şeflerindedir. Sayımın onaylanmasından ise idari şef sorumludur. Sayım envanter rutinine göre haftalık sayımlarda her hafta bir grup ürün sayılır.

³⁰³ **Top 60 ürünleri**, genel sayımdan sonra belirlenen satış hızları çok yüksek olan ve kayıp riski fazla olan ürünlerdir.

Günlük ve aylık sayımlardan başka örneğin bir hafta yalnızca temizlik grubu ile ilgili sayım yapılır. Temizlik grubu ile ilgili sayım bittikten sonraki hafta kasap (kırmızı et, beyaz et, balık) grubunun sayımına başlanır ve o hafta kasap departmanının sayım yapılır. Daha sonra ise envanter rutininde yazılı diğer departmanlara bu şekilde devam edilir.

Aylık Sayım (Taze Gıda Sayımı)

Her ay sonunda yapılması gereken ve mağaza idari şefi tarafından yaratılan bir sayımdır. Sayımın tüm sorumluluğu sayımı yapan departman şefindedir. Sayımı her mağaza kendi içinde yaptığı için aynı gün sonuçlanır.

Mağaza ve depolarda dört ayrı şekilde yapılan envanter türleri kapsadığı reyonlar bakımından Tablo 6 daki gibi ayrılabilir.

Tablo 6: Mağaza ve Depolarda Envanter Sayımına İlişkin Olarak Reyonların Dağılımı

Büyük Envanter	Aylık Sayımlar	Haftalık Sayımlar	Günlük Sayımlar
Giyim(Bayan, Bay, Ayakkabı)	Unlu Mamuller	Elektronik	Elektronik
Dekorasyon	Şarküteri	Şarap Malzemeleri	Şarap Malzemeleri
Zücaciye	Taze Gıda	Beyaz Et	Sigara ve İçki
Temizlik Malzemeleri	Kasap	Kırmızı Et	Kontör ve Cep Telefonları
Sezonluk Ürünler	Manav Reyonu	Balık	Bilgisayar (Lap Top)
Tüm Stok Kalemleri		Hazır Yemek	Beyaz Eşya
		Beyaz Eşya	Ev Eşyası
		Açık Gıda	

4.4.1.4.1. Ön Sayım Eğitimi ve İşleyişi (Mağaza ve Depo)

Sayıma başlanmadan önce gerek depo gerekse mağaza da rafların ve reyonların sayıma hazır hale getirilebilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Sayımdan önce depo ve mağazalarda şu düzenlemeler yapılır.

- İade ve dağılık ürünler toplanır.
- Bir gün önceden kalan müşteri iadeleri müşteri servisinde toplanır ve reyonlara yerleştirilir.
- Reyon aralarında kalan müşteri arabaları da müşteri servisine gönderilir.
- Reyonda yabancı ürünlerin bulunmamasına dikkat edilir.
- Eğer yabancı ürünler çıkıyorsa bunlar müşteri arabalarında toplanır.
- Ambalajı bozuk, kırık, boş ambalajlar olsa bile bunlar sayıma dahil edilir.
- Gıda ve gıda dışı sayım masası oluşturulur.
- Reyon üstlerinin boş olduğu kontrol edilir
- Reyon üstlerindeki mallar reyona depoya kaldırılır.

Buraya kadar yapılan açıklamalara dikkat edilirse fiziki sayımlarda gerek depo gerekse mağazadaki reyon ve raflarda gerekli düzenin sağlanması sayımın sağlıklı, kolay bir şekilde ve uygun zamanda gerçekleşmesi açısından önem taşımaktadır. Sayım için gıda ve gıda dışı masasının oluşturulması ile sayımda görev alacak sayım ekibi öncelikle iki gruba ayrılmakta daha sonrada iki grup da kendi arasında bölümlere ayrılarak departman şefleri sorumluluğunda görev dağılımı yapılmaktadır.

4.4.1.4.2. Envanter İşleyiş Süreci

İşletmede genel sayımda depoda ve mağazada envanter işleyiş süreci şöyle işlemektedir. Daha önceden hazırlanmış ve listelerde belirlenmiş ve görev dağılımı yapılmış olan sayım ekibi mağazaya gelir.

Mal kabul sayım masası kurulur ve kontrolü sağlanır. Daha sonra ise tampon bölgelerdeki³⁰⁴ ürünlerin kontrolü ile broken³⁰⁵, atık transfer iade işlemlerinin kontrolü ve onayı alınır. Bu alandaki ürünlerin kontrolü sağlandıktan sonra depo mağaza kapıları kontrol edilir. Depo ve mağazalar da mal hareketi olmaması sağlanır. Palet, ekipman ve ambalaj sarf³⁰⁶ malzemelerinin sayımı yapılır. Sayımda gıda ve gıda dışı mallar olmak üzere iki grup sayım masası oluşturulmaktadır. Daha sonra gıda grubu kendi arasında gıda dışı grup da kendi arasında bölümlere ayrılmaktadır. Her bir departmandaki ürünlere ürün dahilinde daha önceden belirli kodlar verilmiştir. Bu kodlar her bir ürün bölümünde sayımda görev alacak olan personele verilmektedir.

Örneğin ayçiçeği yağının sayımı yapılsın depoda 20 koli ayçiçeği yağı olsun 1 kolide de 24 şişe ayçiçeği yağı varsa toplam $20 \times 24 = 480$ adet ayçiçeği yağı vardır. Ayçiçeği yağının kodu el terminaline girildikten sonra toplam 480 adet olarak miktar aynı şekilde el terminaline yazılır. Sayım esnasında kilo cinsinden olan stokların sayımında ise el terminalinde kilo cinsinden olan ürünün kodu girildikten sonra birim ölçüsü olarak kg seçilir. Bunun içinde örneğin açık teneke peynir sayımı verilebilir. 1 teneke 10 kg peynir olduğu varsayılırsa depoda da 12 teneke peynir olduğu varsayılırsa 120 kg peynir ürün kodu ile birlikte yazılır. Daha sonra ön sayım kâğıdına hangi üründen ne kadar birim olduğu yazılır ve kolilerin üstüne yapıştırılır. Ön sayımdan sonra adetleri girilmiş olan ürünlerin üstündeki ön sayım kâğıdına sayımı yapıldığına dair kırmızı kalemle işaret konur.

³⁰⁴ **Tampon alanlar**, genel sayımda depo sayımı esnasında, depo içinde mağazaya çıkacak olan ürünlerin bekletildiği alandır. Sayım esnasında ise depo sayımına dahil edilmeyen bu alandaki ürünler daha sonra mağaza sayımına dahil edilmektedir.

³⁰⁵ **Broken** kelimesi İngilizce bir kelime olup Türkçe karşılığı kırık, kırılmış anlamına gelmektedir. Mağazada sayım esnasında ise **broken** kelimesi atık olarak ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle ticari satış değerini kaybetmiş olan gıda dışı ürünler ile son kullanma tarihi geçmiş olan gıda ürünleri atık olarak değerlendirilmektedir.

³⁰⁶ **Sarf malzemeler**, satış esnasında, reyonlarda ya da depoda ürünlerin güvenliği açısından korunduğu poşet, plastik kutu vs. malzemelerdir. Sarf malzemeler bir tür ambalaj malzemesidir. Örneğin unlu mamuller departmanında kurabiye, boğaç vs. ürünlerin poşeti ile pasta ve sütü tatlıların içerisine konduğu plastik kutular örnek verilebilir.

Stokların sayımında kg cinsinden olan malların (kırmızı et, beyaz et, balık) tartı, terazi gibi araçlarla ölçümü yapılmaktadır. El terminaline girilmiş olan sayımla ilgili olan ürün bilgileri sayım sonucunda bilgisayardaki programa aktarılır. Depo sayımının PC'lere aktarılmasının kontrolü sağlanır. Programdan her departman ile ilgili her bir ürüne ilişkin sayım sonuçlarını gösteren listeler bilgisayardan çıkartılır. Çıkartılan bu listede sistemde zaten kayıtlı olan diğer bir değişle işletmenin stoklarında var olan stok miktarı ile sayım esnasında el terminali ile girilen miktarlar bu listede karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir. Listede fazla fark çıkan ürünler tekrar sayılır. Fark çıkan ürünler için fark raporları düzenlenir. Daha sonra sayım fark düzeltmeleri girilir.

Mağazada ise aynı şekilde sayıma mağaza içi iade ürünlerin toplanılması ve reyonlarının düzenlenmesi ile başlanır. Raflarda teşhir ürünlerin³⁰⁷ boş kutuların bulunmamasına dikkat edilir. Daha sonra reyonların ön sayımına başlanılır. Sayımda görevli personeller tarafından terminaller teslim alınır ve terminallere adetler girilir. Bu esnada mağaza ve depo arasında mal hareketi olmamasına dikkat edilir. Ön sayım terminallerinin girişlerinin tamamlanmasından sonra sayımların sisteme aktarıldığı teyit edilir. Sayılmayan ürünler için otomatik sıfırlama işlemi yapılır. Bu işlemden sonra farklar tespit edilir. Farkların bulunmasından sonra fark raporları hazırlanır. Yüksek farkların olduğu stoklar yeniden sayılır. Sayım farkı düzeltmeleri başlatılır. Sayım farkı düzeltmelerini manuel olarak sayım ekibi kendi içerisinde yapar. Fark düzeltmeleri daha sonra sisteme girilir. Sayım son olarak sistemden onaylatılır.

4.4.1.4.3. Stok Kayıpları ve Türleri

Mağaza ve depoda yapılan sayım sonucunda ortaya çıkan farklılıkların en önemli sebeplerinden birisi de kayıplardır. Kayıpların en aza indirilmesi mağazalarda iyi bir departman yönetimi açısından gereklidir. İşte başta genel sayımlar olmak üzere ara

³⁰⁷ **Teşhir ürünler**, mağaza da promosyon için ayrılmış ürünlerdir. Promosyon için ayrılmış olan bu ürünler mağaza da kendileri için ayrılmış olan reyonlarda ve raflarda müşteriye sunulur. Teşhir ürünler kapsamına elektronik ürünlerin bulunduğu bölümlerde numune olarak reyonda bulunan müşteriye tanıtım amaçlı bulundurulmuş ürünlerde girmektedir.

sayımlar ile mağaza ve depolarda bu tür kayıplar nedenleriyle birlikte tespit edilmektedir. Tespit edildikten sonra her bölümde Top 5³⁰⁸ uygulaması ile her departmanda en çok kayıp veren ürünler belirlenmektedir. İşletmede mağaza ve depoda sayım esnasında ortaya çıkan kayıplar bilinen ve bilinmeyen kayıplar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

4.4.1.4.3.1. Bilinen Kayıplar

Bilinen kayıplar reyonda ya da depoda tespit edilen, satılamayacak durumda olan malların, ilgili nedeni de kodlanarak yapılan atılma işlemidir. Bu tür kayıplar hasarlı gelen ürünlerden (depodaki malların iyi korunamaması ya da yönetilememesinden), çalınan mallardan, son kullanma tarihi geçmiş mallardan (taze gıda ve taze gıda harici ürünler), üretim atıklarından (kasap, unlu mamuller, balık) oluşmaktadır. Bilinen kayıplar günlük olarak tespit edilir ve kutulanmadan önce kayıp nedenine göre uygun kod ile kodlanır ve el terminali aracılığıyla stoklardan düşülür. Bu kayıplar için raporlar hazırlanır. Bilinen kayıplar doğrudan firmaya iade edilmekte ya da doğrudan broken olarak ayrılmaktadır. Broken yapılacak olan ürünlerde kendi arasında komisyon bekleyen ve doğrudan atılanlar şeklinde ayrılır.

4.4.1.4.3.2. Bilinmeyen Kayıplar

Bilinmeyen nedenlerden dolayı sistem stoğun da olmasına rağmen fiziki olarak bulunmayan malların değeridir. Bu tür kayıplar atıkların doğru şekillerde yapılmamasından, etiket hatalarından, teraziden kaynaklanan hatalardan, su kaybı (fireden), alış fiyatlarında meydana gelen değişimlerden, reyondan tadım için müşterilere verilen miktarlardan, müşteri hırsızlıklarından, kasiyer hatalarından ve mal kabulde teslim alma esnasında yapılan hatalardan kaynaklanmaktadır.

³⁰⁸ **Top 5 uygulaması** ile genel sayım sonunda her bir departmanda gerek olumlu gerekse olumsuz en çok fark veren ürünlerden beş tanesi tespit edilir. Sayımdan sonra bir daha ki sayımda bu ürünler üzerine çalışmalar yapılır ve sayımları tekrar kontrol edilir.

4.4.1.4.4. Sayım Esnasında Uyulması Gereken Kurallar

Sayım esnasında gerek denetçi gerekse sayım personeli tarafından uyulması gereken kurallar şöyle sıralanabilir.

- Reyonlarda boş kutu ve koliler bırakılmaması,
- Ön sayımda reyonlarda bulunan yabancı ürünlerin ayrılması bunların müşteri arabalarında tutulması,
- El terminalinin barkotda doğru alana okutulmasına (EAN yazısı olduğu kısma) dikkat edilmesi,
- Çift barkodlu olan ürünlerde EAN kodlu barkodun girilmesi,
- Terminale yanlış adet girildiğinde şefe veya sayım masasına bildirilmesi,
- Direkt terminale girişte ürünlerin sayımında iki personel bulunması,
- Sayım öncesinde satılan ürünlerin listelenerek kasiyer şefi tarafından mağaza idari şefine gönderilmesi,
- Soğuk depo ön sayım formlarının depo kapılarına yapıştırılması, Terminale okutmaya elementin sol üstten başlanır sağ alta doğru devam ettirilmesi,
- Adetler girildikten sonra kırmızı kalem ile ön sayım kâğıdına işaret koyulması,
- Sayım dışı olan ürünlerin depoda önceden belirlenen alanda SAYIM DIŞIDIR yazılarak toplanması,
- Sayım günü tüm mal kabul işlemlerinin sonlandırıldığından emin olunması,
- Artıkların günlük olarak yapılması,
- Depoda ARTIK, RTC³⁰⁹ iade alanlarının adreslemelerinin yapılmasına dikkat edilir.

³⁰⁹ **RTC işlemi**, atık miktarlarının azaltılması amacıyla gıda güvenliği ve can güvenliği riski bulunmayan, yasal olarak satın alınabilir ürünlerin indirimli fiyattan satışa sunma hizmetidir. Bu kapsama dahil ürünler ise raf ömrünün sonuna yaklaşan ve son kullanma tarihi dolmamış olan taze gıda ürünleri ile ambalajı hasarlı ve eksik parçalı gıda dışı ürünler olarak belirlenmiştir. Örnek olarak altı kişilik fincan takımının taşıma esnasında iki fincanın kırılmasıyla kalan dört adet fincanın indirimli bir şekilde satılması verilebilir. Bu tür ürünler mağazada diğer ürünlerden ayrı olarak raflarda müşteriye sunulmaktadır.

Sayım esnasında tampon alanlar oluşturulur. Tampon alanlara ürün girişi çıkışı olmaz. Bu alanlarda konsinye, emanet veya diğer şubelere ait olan ürünler yer alır. Ayrıca tampon alanlarda sayım esnasında;

- Faturası geldiği halde işletmeye gelmeyen ticari mal olup olmadığı,
- Kendisi geldiği halde faturası gelmeyen ticari mal olup olmadığına dikkat edilir.

Faturası gelip malın gelmediği durumlarda sayım esnasında mal stoklara girmediği için sayıma dahil edilmemektedir. Envanterde sorumlu personeller ise aşağıdaki gibidir.

İdari Şef: Depo ve idari kısımdaki envanter hazırlık sürecinden sorumludur.

Grup Müdürleri: Takım liderlerinin yönetiminden ve ön sayımın kontrolünden sorumludur.

Departman Şefleri: Ekiplerindeki personellerin doğru ve etkin sayım yapmasından sorumludur.

Operasyon Sistem Uzmanı: Sayım organizasyonunun planlanması, yönetim kadrosuna envanter eğitiminin verilmesi, envanter hazırlıklarının sistem ve saha açısından kontrolünün sağlanmasından sorumludur.

Merkez Bilgi İşlem Destek Birimi (IT): Tüm sayımla ilgili ekipmanların kurulumu, sayım denemesi, barkod kontrolünün yapılması işlerinden sorumludur.

4.4.2. Stoklara İlişkin Denetim Uygunluğu ve Denetim Bulguları

İşletmede stokların işletme akışı sürecindeki işlemlerin denetlenmesi ve uygunluğun sağlanması açısından aşağıda verilen soruların yanıtlanması ile bu süreçte

stoklara ilişkin iç kontrol sisteminin etkinliği ölçülebilir.³¹⁰ Bu anlamda aşağıdaki sorular çalışmada stoklara ilişkin olarak yapılan genel değerlendirmeleri ve bulguları içermektedir.

(1) Ticari mal sipariş formu ile satın alma faturası tür, miktar ve tutar olarak uygun mudur?

İşletmede ticari mal sipariş formundaki tutar, tür ve miktar ile tedarikçi firmadan gelen satın alma faturasındaki tutar, tür ve miktarın kontrolü önce mal kabul bölümü tarafından malın irsaliyesi üzerinden yapılmaktadır. Malların teslim alınması esnasında mal kabul bölümünce el terminaline sipariş numarasının girilmesiyle birlikte girilen veriler PC' ye aktarılmaktadır. Mal kabul personeli sistemdeki verilerle tedarikçiden gelen irsaliyeyi karşıladıktan sonra programdan otomatik olarak stok giriş raporu düzenlenir. Böylece mal kabul bölümünün kontrolü doğrulanmış olur. Daha sonra ikinci bir kontrol, muhasebe bölümünde fatura kontrol elemanı tarafından sipariş numarasının sisteme girilmesiyle tedarikçi firmadan gelen fatura arasında yapılmaktadır. Eğer uygunsuzluk olması durumunda örneğin fatura üzerinde mallarda eksiklik ya da tutarda eksiklik gözükmesi durumunda satıcı firmaya fark faturası, tam tersi durumda ise firmaya iade faturası kesilmektedir. İşletmede ticari mallarla ilgili sipariş formu ile satın alma faturası tür, miktar ve tutar olarak genelde birebir uymaktadır.

(2) Ticari mallar muhasebe kayıtları ile satıcı firma kayıtları uygun mudur?

Mal kabul bölümünden irsaliye ile birlikte ya da doğrudan tedarikçi firmadan gelen satın alma faturası, genel merkez muhasebe bölümünde fatura kontrol elemanının da kontrolü ile tedarikçi firmanın cari hesabına işlenmektedir. Tedarikçi firmalarla ise periyodik olarak cari hesap mutabakatları yapılmaktadır.

³¹⁰ Selim Şen, **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Yaklaşım Yayınları, Cem Web Ofset, İstanbul, 2003, ss. 156-157. Söz konusu kaynaktan yalnızca soru formatları alınmıştır. Soruların cevaplarına ise işletmede ilgili personel ve yöneticilerle yapılan görüşmeler sonucunda ulaşılmıştır.

Muhasebe bölümü tedarikçilerle yılda en az iki kere genel cari hesap mutabakatı yapmaktadır. Bununla birlikte ayrıca üç ayda bir ise ara mutabakatlar yapılmaktadır. Tedarikçi firmalarla periyodik olarak mutabakat yapıldığı için ticari mallar muhasebe kayıtları ile satıcı firma kayıtları uygundur.

(3) Ticari mallar ambara alınış diğer bir değişle stok giriş bilgileri ile satın alma faturası bilgileri uygun mudur?

Mağazaya mallar teslim edildikten sonra mal kabul bölümü satıcıdan gelen irsaliye ile programdaki tutar ve miktar bilgilerini kontrol eder. Uygunluk sağlandıktan sonra stok giriş raporu düzenlenir. Daha sonra irsaliyeyi kaşeler onaylar ve irsaliyenin bir nüshasını stok giriş raporu ile birlikte tedarikçi firmaya gönderir. Stok giriş raporunun düzenlenebilmesi için satın alma sipariş bilgileri ile tedarikçi firmadan gelen irsaliye ve satın alma faturasındaki bilgilerin tutarlı olması gerekir. Bu yüzden ticari mallar stok giriş bilgileri ile satın alma faturası bilgileri uygundur.

(4) Ticari mallar miktar ve tutar dengesi kayıtlarla uygun mudur?

Muhasebe bölümü, satın alma faturasındaki sipariş numarasını girerek sistemde kayıtlı olan miktar ve fiyatlar ile fatura bilgilerini kontrol ettikten sonra faturayı satıcı firmanın cari hesabına işlemektedir. Söz konusu miktar ve tutarın cari hesaba doğru olarak işlenmesiyle birlikte muhasebe bölümünün periyodik olarak yaptığı cari hesap mutabakatlarıyla ve günlük çıkartılan muhasebe fişleriyle faturaların karşılaştırılmasıyla ticari mallar miktar ve tutar dengesinin kayıtlara uygunluğu sağlanmış olur.

(5) Ticari mallar kaydı envanter ile girdi envanterinin birbirine uygun mudur?

İşletmede dönem sonlarında yapılan stok sayımlarında çalıntı, mal kabul hataları olmaktadır. Bu gibi sebeplerden dolayı ortaya çıkan stok eksikliklerinde 153 Ticari Mallar Hesabı karşılığında 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hesabı borçlandırılır.

Bunun karşılığında stok fazlası olması durumunda ise 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesabı alacalandırılır. Ticari mal eksikliği ya da fazlası durumunun sebeplerinin bulunması diğer bir deyişle envanter farklarının bulunması için işletmede bu konuyu araştırmak için bir ekip kurulmaktadır. Sayım farkının bulunması durumunda ise eksik karşısında 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabı, fazlalık durumunda ise 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabı ile bu hesaplar kapatılır.

(6) Ticari mallar stok tutarının ilgili stok fiyatı ile miktarının çarpımı sonucu oluşan tutara uygun mudur?

İşletmede sipariş fişinde yazan birim satış fiyatı ve miktar ile satın alma faturasında yazan miktar ve birim fiyatın çarpımının sonucu oluşan tutar muhasebe bölümü tarafından karşılaştırılır. Eğer maddi bir hata varsa firmaya düzeltmek için geri gönderilir. Maddi hata dışında örneğin fazla fiyat ya da fazla miktar da fatura kesilmişse firmaya iade faturası kesilir.

(7) Kayıtlarda görülen ticari mal tutarına ilişkin girdi belgelerinden farklıdır? (Hata ve Hile)

İşletmede muhasebe bölümünde gerek muhasebe kayıtları gerekse stok girişleri ile ilgili işlemler fişlere, faturalara, makbuzlara diğer bir deyişle belgelere dayanılarak yapılmaktadır. Örneğin işletmeye stoklarla ilgili olarak gelen irsaliye, irsaliyeli fatura ya da satın alma faturası mal kabul bölümü şefleri tarafından sipariş formu ile karşılaştırılıp sayımı doğrulandıktan sonra teslim alınmaktadır. Muhasebe bölümünde ise gelen alış faturası firmanın hesabına fatura kontrol elemanı tarafından kontrol edildikten sonra işlenmektedir. Bununla birlikte periyodik olarak tedarikçi firmalarla yapılan mutabakatlarla, günlük olarak faturaların fiş kontrollerinin yapılması sayesinde kayıtlar ile evraklar arasında uygunluk sağlanır.

(8) Kayıtlarda görülen ticari mal tutarına ilişkin girdi belgesi var mıdır?

İşletmede ticari mallara ilişkin stok girişi ve muhasebe kaydı yapılabilmesi için satın alma faturası gereklidir. Girdi belgesi diğer bir deyişle fatura yoksa giriş yapılamayacaktır.

(9) Ticari mallara ilişkin yüklenen KDV tutarında farklılık var mıdır? Alış faturası KDV si, kayıtlardaki KDV ve beyan edilen KDV farklı mıdır?

Alış faturası, muhasebe bölümüne gelinceye kadar önce mal kabul bölümü tarafından kontrol edilir daha sonra ikinci bir kontrol muhasebe fatura kontrol elemanları tarafından günlük muhasebe fişi ile faturaların karşılaştırılmasıyla yapılır. Fark olması durumunda ise gerekli düzeltmeler yapılmaktadır. Ay sonunda KDV beyannamesi hazırlanması esnasında çekilen 191 İndirilecek KDV hesabına ilişkin muavin ile faturalardaki tutarlar ayrıca karşılaştırılmaktadır. Bu yüzden alış faturası KDV'si ile kayıtlardaki KDV ve beyan edilen KDV farklı değildir.

(10) Ticari mallara ilişkin girdi belgeleri sahte veya muhteviyatı itibariyle farklı yanıltıcı belgeler kapsamında olabilir mi?

Tedarikçiler, tedarik zinciri bölümünün ilgili satın alma birimi ve ilgili bölümün yetkilileri tarafından dikkatle seçilmekte ve kendileriyle son derece profesyonel iş ahlakı doğrultusunda ilişkiler yürütülmektedir. İlgili mevzuata aykırı, uygunsuz çalışma şartlarına sahip işletmelerde üretilen ürünlerin, X Y.A.Ş reyonlarında bulunmasını engellemek amacıyla işletme tarafından "Etik denetimler" yapılmakta ve ilgili mevzuat hükümleri ile X Y.A.Ş kalite standartlarına uymayan ürünlerin mağazalarda satılmamaktadır. Bu yüzden çalışılan tedarikçi firmaların özenle seçilerek kendi alanlarında en güvenilir olması ve işletmenin standartlarına uygun firmalar olması nedeniyle yapılan ticari ve mali işlerde ticarete güven ilkesi göz önünde bulundurularak

söz konusu ticari mallara ilişkin girdi belgeleri sahte veya muhteviyatı itibariyle farklı yanıltıcı belgeler kapsamında olmadığı söylenebilir.

İşletmenin stoklarına ilişkin iç kontrol sistemi, yapılan açıklamalardan sonra genel olarak değerlendirildiğinde şu sonuçlara ulaşılabilir.

İşletmede stok talebi, satın almaya bağlı olan sipariş bölümü, satıcılardan gelen stokların teslim alma işlemini mal kabul bölümü, stokların depolanmasını depo bölümü, stoklara ilişkin borç kayıtlarının sisteme girilmesi işlevi muhasebe bölümü tarafından yerine getirilmesi mağazada organizasyon yapısı içinde yer alan bu bölümlerin birbirinden bağımsız hareket ettiğini göstermektedir. Stoklara ilişkin kayıtların ve işlemlerin organizasyon yapısı içerisinde yer alan, birbirinden bağımsız olarak çalışan ve kendisine yetki verilmiş olan kişiler tarafından yerine getirilmektedir. İşletmede gerek fiziksel özelliği bulunan gerekse fiziksel olmayan varlıklara ilişkin olarak gerekli önlemler alınmaktadır. Özellikle stokların korunmasına ilişkin depoda ve mağazada önlemler alınmaktadır. Mal kabul bölümünde bulunan el terminali ve bilgisayarlar, mağazada bulunan barkod sistemi ve bilgisayarlar ile muhasebe bölümünde bulunan bilgisayarlar sayesinde stoklara ilişkin kayıtlar ve muhasebe işlemleri kısa zamanda, daha az hata ile gerçekleşmekte ve kayıtlarda paket programlarında güvenli bir şekilde saklanmaktadır. İşletmede stoklara ilişkin yapılan işlemler ve kayıtlar belgeye dayanarak yapılmaktadır. Örnek olarak muhasebe bölümünün alış yevmiyesini satıcı faturasına dayanarak tutması, işletmeye stok girişi için mal kabul bölümü tarafından stok giriş raporunun hazırlanması ve satın alma için sipariş bölümü tarafından sipariş formunun düzenlenmesi verilebilir. İşletmede stok kalemlerinin çok fazla türden oluşması, yasal zorunluluk, stok kayıplarının tespit edilmesi, depoda ve mağazada düzenin sağlanması, mevcut stok miktarının saptanması gibi amaçlarla devamlı olarak (yıllık, aylık, haftalık ve günlük) sayımlar yapılmakta ve stoklar üzerinde gerekli kontroller sağlanmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

2001 ve 2002 yılları arasında Enron, Worldcom ve Parmalat gibi dev firmalarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ve yaşanan çöktüşlerden sonra işletmelerde iç kontrol ve iç denetimlere verilen önemin arttığı görülmektedir. Özellikle başta büyük işletmelerde, yaşanan skandallardan sonra denetimle ilgili birçok yasal düzenleme ve zorunluluklar getirilmiştir.

İşletmelerde her bir bölümde yer alan yöneticiler sorumlu oldukları faaliyetleri etkin bir biçimde düzenleyecek kontrol sistemini geliştirmede önemli bir sorumluluğa sahiptir. Yöneticiler, almış oldukları bu sorumluluklar ile işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanması amacıyla özellikle finansal faaliyetlerde, işletmenin finansal durumunu, gerekli olan raporlar, analizler, faaliyet özetleri ve istatistikî bilgiler aracılığıyla gözden geçirmektedirler. İç denetimin çalışma alanı bu anlamda işletmenin iç kontrol sistemi ile verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde gösterilen performansın etkinliğinin, kalitesinin değerlendirilmesidir. Makul bir maliyette, etkili bir kontrol sistemi kurmak yoluyla yönetimin her kademesinin sorumluluğunu azaltmak ve yardımcı olmaktır.

İç kontrolün bir elemanı olarak değerlendirildiğinde iç denetim fonksiyonu dünyanın her yerinde olduğu gibi ülkemizde de işletmelerde, işletmenin büyüklüğüne, amacına, yapısına ve bulunduğu çevre koşullarına göre yürütülmektedir. Aynı şekilde ülkelerin yasaları, gelenek ve göreneklerinin birbirinden farklılık gösterdiği de göz önünde bulundurulursa bu farklılıklarında iç denetim uygulamalarında farklılıklara neden olabileceği söylenebilir. Organizasyon yapısı geniş olan ve iç denetim bölümüne sahip işletmelerde iç denetime verilen önem sayesinde işletmelerin iç kontrol sisteminin de buna paralel olarak etkin olduğunu göstermektedir.

İç denetim, şirketin hedeflerinin gerçekleştirilmesinde önüne engel oluşturabilecek riskleri tespit ederek, bu risklere karşı etkili bir iç kontrol ortamının kurulmasına destek olmaktadır. Diğer bir deyişle etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasının hızlandırılmasında büyük rol oynamaktadır. İç denetim, şirket yönetim kuruluna, denetim komitesine ve üst düzey yönetime iç kontrol ortamı ve finansal raporlamanın uygunluğu ile ilgili tatmin de sağlamaktadır. İç denetim bununla birlikte şirket içinde suiistimalleri ve kanuna aykırı hususları tespit ederek maddi kayıp ve cezaları oluşmadan önler. İşletmede kurulmuş olan etkin bir iç denetim sayesinde şirketin dışarıdan bağımsız denetim maliyetlerinin de azaldığı söylenebilir.

İç denetim özellikle birden fazla şirketi bünyesinde barındıran grup şirketleri ve holdinglerde uygulama standartları oluşturma ve korunması gibi kurum kültürünün oluşturulmasında büyük yararlar sağlamaktadır.

İç denetimle ilgili olarak yöneticilere düşen görev ise; iç denetimi, sistemlerin yerinde çalışmasını sağlayan, problemleri ortaya koyan ve dikkate sunulmak üzere tavsiyeler üreten ek bir kaynak olarak değerlendirerek, iç denetçilerin görevlerini yerine getirmesi için kayıtlara, eleman ve varlıklara tam olarak ulaşabilmesini teminat altına almak, bu hizmetlerin gerçekleşmesini sağlayacak mümkün olan her türlü yardımın yapılarak hizmetten yararlanılmasını sağlamak olacaktır.

İşletmelerde kanımızca iç denetimin başarılı olmasında üst yönetimin sahipliği ve sürekli desteği gerekmektedir. İşletmede iç denetimden beklentilerin ve iç denetimin başta yönetim kurulu, üst düzey yöneticiler ve çalışan personel tarafından rolünün doğru bir biçimde anlaşılması gerekir.

İç kontrol ile iç denetim karşılaştırıldığında iç kontrolü, süreçler içinde yer alan bir sistem, buna karşın iç denetimin ise, iç kontrol sistemini değerlendiren bir faaliyet olduğu söylenebilir. Diğer bir deyişle iç kontrol sistemi, işletmenin iş akışları içerisine yerleştirilen bir sistemdir.

İç kontrol sisteminin eksikliği durumunda işletmede varlık kaybı, yönetim ve yöneticilerin işletme adına alacakları hatalı kararlar, suiistimaller, gelir kaybı ve amaçlara ulaşmamak gibi sonuçların ortaya çıkacağı söylenebilir. Buna karşın iç kontrol sisteminin etkili olduğu alanlar ise, organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikalar ve yazılı prosedürler, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi, finansal kontrol, bütçe sistemi ve yönetim raporlama sistemleridir. Bu anlamda şirketin kurumsallaşmasında iç kontrol sisteminin rolü çok büyüktür.

İşletmelerde iç ve dış denetçilerin geleneksel rolü finansal bilginin değerliliğini artırmaktır. Dış denetçi genel kabul görmüş denetim standartları' na uygun olarak işletmenin finansal tabloları hakkında uygun bir görüş oluşturmasına esas olacak yeterli kanıtın elde edilmesini sağlamaktadır. İç denetçiler ise işletmenin yönetimine, yönetim kurulu için analiz yaparak önerilerde bulunma ve bilgi hazırlamakla sorumludur. Modern iç denetimde iç denetçilerin artık finansal denetimden ziyade faaliyet denetimine ağırlık verdikleri görülmektedir. Bunun sonucunda da iç ve dış denetçiler arasındaki ilişkilerin kısmen de olsa azaldığı görülmektedir. Ancak işletmelerde iç denetim bölümlerinin büyümesi ve artan bir güce kavuşması iç denetçileri işletme yönetimi ve dış denetçileri destekleyen duruma getirmiştir.

Bağımsızlık derecesindeki fark dışında iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasında mesleki bilgi ve tecrübe, yüksek ahlaki nitelik ve mesleki özen bakımından fark yoktur. İç denetçiler, işletme personeli olmakla birlikte, yürütme üzerinde kumanda yetkileri yoktur ve işçi ilişkisi ile bağlı olduklarından işletme dışındaki karar birimleri, iç denetçilerin raporlarına pek güvenmedikleri söylenebilir.

İşletmelerde iç kontrol ve iç denetim konusunda son olarak yapacağımız öneriler ise şöyledir.

- İşletmelerde İKS' nin önemi başta yöneticiler olmak üzere işletme personeline gerek işletme içinde eğitimler şeklinde gerekse işletme dışı kuruluşlar tarafından eğitimler, seminerler şeklinde aktarılmalı ve işletmeye sağlayacağı yararlar üzerinde durulmalıdır.
- İşletmelerde iç kontrol ve iç denetim sisteminin geliştirilmesinde işletme üst yönetimin desteği önemlidir. Gerek üst düzey yöneticiler gerekse yönetim kurulu iç denetim birimine gerekli maddi ya da manevi desteği vermelidir.
- Günümüzde KOBİ niteliğindeki firmalarda, şirketin kurumsallaşmasında iç denetim ve iç kontrol sisteminin yararını bu nitelikteki firma çalışanlarının ve yöneticilerinin tekrar gözden geçirmesi gerekir.
- İç denetim mesleği ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmalıdır. İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gerekir. İç denetim ile ilgili standartlar oluşturulmalıdır.
- İşletmelerde iç denetimin organizasyonlara sağlamış olduğu değer artırılmasında iç denetçilere büyük işler düşmektedir. İç denetçiler, meslekle ilgili olarak gerek ulusal gerekse uluslararası standartları, meslekle ilgili gelişmeleri yakından takip etmeli, kendilerini sürekli olarak eğitimlerle geliştirmeli ve literatürü yakından takip etmelidir. Bununla birlikte sahip oldukları iç denetim ve iç kontrolle ilgili deneyim ve bilgilerini kurumun yararına kullanmak için çaba göstermelidirler.
- İç denetçiler, işletmelerde iç denetimin değerinin artırılması konusunda modern iç denetim yaklaşımlarını sahiplenmeleri gerekir.
- İç denetçiler yaklaşımlarında kurumun önceliklerine önem verirken, kurumun karşılaşılabilecek riskleri önceden tahmin edecek yetenekte olmalıdırlar.
- İşletmelerde iç denetim bölümü periyodik olarak süreçlerini gözden geçirmeli, kendi içsel değerlendirmelerini gerçekleştirmelidir.
- İç denetimin öneminin anlaşılmasında ve artırılmasında işletme içinde ve işletme dışından eğitimler verilmelidir.

Stokların denetimi uygulama örneği genel olarak değerlendirildiğın de stokların denetiminin önemi ve gerekliliği aşağıdaki gibi maddeler halinde sıralanabilir.

- Stokların denetleneceğini bilen başta stokların fiziki korumasını yapan depo personeli ve stoklara ilişkin muhasebe kayıtlarını yapan muhasebe personeli ile stoklarla ilgili işlemleri yerine getiren diğer personeller işlemleri ve kayıtları daha dikkatli şekilde yapacaklar ve buna göre davranacaklardır.
- Stokların denetimi ve kontrolü yasal bir zorunluluk olmasından dolayı bu yasal zorunluluk yerine getirilmiş olacaktır.
- Stokların sayımı ile işletme yönetimi ve çalışanı, mağaza ve deposundaki stokların son durumunu öğrenmiş olacak ve ihtiyaç olan stok miktarı belirlenerek stok satın alımı için satın alma bölümü bilgilendirilecek ve böylece müşterinin talepleri zamanında karşılanmış olacaktır.
- Stokların denetimi ve kontrolü ile stokların satın alma maliyeti ve stokların satış fiyatları kontrol edilmiş olacaktır.
- Stok sayımı sonucunda stok kayıplarının miktarı nedenleri ile belirlenmiş olacaktır.
- Stokların kontrol edilmesiyle mağaza da ve depoda satılamayacak (son kullanma tarihi geçmiş, bozuk, kusurlu ürünler) durumdaki ürünler tespit edilecek ve müşteriye sunulması engellenecektir.
- Stokların denetimi ve kontrolü sonucunda alınacak olan raporlarla üst yönetime stoklara ilişkin daha doğru bilgilerin sunulması sağlanacaktır.

KAYNAKLAR

A.KİTAPLAR

AKARKARASU, Nahit. **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, SPK Yeterlik Etütleri, İstanbul, 2000.

AKSOY, Tamer. **AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2002.

AKTUĞLU, M. Ali. **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1993.

ARENS, A. Alvin, K. James Loebbecke. **Auditing An Integrated Approach**, Fourth Edition, Prentice Hall. Inc, Engle Wood Cliffs, New J.

ARKUN, O. Fikret. **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No:317-550, İstanbul, 1980.

ATAMAN, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetim Uygulamaları**, 1.Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, Alfa Yayınları, Melisa Matbaa, İstanbul, Mart 2006.

CARMICHAEL, R. Douglas, J. John Willingham, A. Carol Schaller. **Auditing Concepts and Methods A Guide to Current Theory and Practice**, Sixth Edition, The Mc.Graw-Hill Comp, Inc., 1996.

ÇALDAĞ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar Analiz Teknikleri**, Genişletilmiş 3.Baskı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:215, Ankara.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh. **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 202/131, Eskişehir, 1978.

DAĞLI, M. Kubilay. **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**, Yeterlilik Etütleri 15.Dönem, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Şule Ofset, Yayın No:145, Ankara, Şubat 2004.

DE PAULA, F. Clive Fa Attwood. **Auditing Principles and Practice**, Fifteenth Edition, Pitman Publishing Ltd., Toronto,1976.

DİRİMTEKİN, Tuğrul. **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi, Yayın No:3, Bursa, 1981.

ERDOĞAN, Melih. **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:33, Özkan Matbaa, Eskişehir, 2006.

ERDOĞAN, Necmettin. **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama**, TÜRMOB Yayınları, Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Yayın No:4, Ankara, 1994.

GNOSPELIUS, A. Richard, D. Jerry Sullivan, R. Henry Jaenicke, Deflieee L. Philip. **Mont Gomery' s Auditing**, Tenth Edition, Revised College Version, John Wiley & Sons, Inc. 1984.

GÜCENME, Ümit. **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Motif Matbaa, İstanbul, 2004.

GÜÇLÜ, Faruk. **Muhasebe Denetim ve Teknikleri**, 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Kalemдар Ofset, Ankara, 2007.

GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.Bası, Arıkan Basım Yayınları, İstanbul, 2007.

HOLMES, W. Arthur, S. Wayne Overmyer. **Muhasebe Denetimi Auditing Denetim Standartları ve Yöntemleri**, 8.Baskı, çev: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:5, Cilt I, 1975.

HUBBARD, D. Thomas, R. Tohunny Johnson. **Auditing**, Fourth Edition, Dame Publications Inc., Houston,1991.

KAVAL, Hasan. **UFRS ve IAS Uygulamaları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Akademik Denetim, Baran Ofset, Ankara, 2005.

KAY S. Robert, D. Gerald Searfoss, Bruce N. Willis, M. Alfred Yates, **Handbook of Accounting and Auditing**, Second Edition, Waren & Gorham, Lamont, Boston, New York, 1989.

KENT, Tony, Ogeny Omar. **Retailing**, First Edition, Palgrave Macmillian, New York, 2003.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004.

KEPEKÇİ, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:251/171, Eskişehir,1982.

KEPEKÇİ, Celal. **İç Kontrol Sistemi**, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları:6, Ankara, 1994.

Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**, 2.Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul,1999.

MERİÇ, Metin. **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

MESSIER, F. William. **Auditing A Systematic Approach**, International Edition, The Mc Graw -Hill Comp.Inc., 1997.

OKSAY, Suna, Onur Acar. **Avrupa Birliği ve Sigorta Sektöründe Denetim**, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları, İstanbul, 2007.

ÖZAL, Özcan. **İşletmelerin Muhasebe Hesaplarında Kontrol ve Revizyon**, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Özel Yüksek Okulu Yayınları, Yayın No:3, İzmir, 1964.

ÖZER, Mevlüt. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında DENETİM I**, Özkan Matbaa, Ankara, Ocak 1997.

ÖZER, Mevlüt. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında DENETİM II**, Özkan Matbaa, , Ankara, Ocak 1997.

ÖZEREN, Baran. **İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları**, Birinci Basım, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, 2000.

RICCHUITE, N. Devid. **Auditing**, Third Edition, South Western Publishing Comp, 1992.

ROMNEY, B. Marshall, Paul John Steinbart. **Accounting Information Systems 9/E**, Ninth Edition, Prentice Hall, International Edition, New J, 2003.

ROOT, S. J. **Internal Auditing Manuel**, Second Edition, Warren, Gorham & Lamont, 1991.

SALATO, Gerard, Alain Ghez. **Muhasebelerin Denetimi**, çev: Nusret Beyco, Cevdet Yalçın, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara, 1974.

SAWYER, B. Lawrence, Mortimer A. Dittenhofer. **Sawyers Internal Auditing The Practice of Modern Internal Auditing**, Fourth Edition, Revised and Enlarged, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 1996.

SAYIN, Şevket, Yasemin Yeğinboy. **Muhasebe**, Bilimsel Yayınlar Serisi, İzmir, 2005.

SELİMOĞLU, Kardeş Seval. **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme ve Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayınları, Yayın No:29, Pelin Ofset, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1996.

SMMM Yeterlik Muhasebe Denetimi, Deha Yayınları, Yayın No: 5, İstanbul, Eylül 2006.

ŞEN, Selim. **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Yaklaşım Yayınları, Cem Web Ofset, İstanbul, 2003.

TEK, Ömer Baybars. **Perakende Pazarlama Yönetimi**, Üçel Yayımcılık, İzmir, 1984.

TÜRKER, Masum, Recep Pekdemir, Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz. **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:194, Ankara, 2002.

Uluslararası İç Denetim Standartları, İç Denetim Enstitüsü, Mesleki Uygulama Çerçevesi, Deloitte, TİDE Yayınları, Yayın No:3.

UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Pelin Ofset, SPK Yayınları, Yayın No:132, Ankara, 1999.

WESTON, J. Fred, Scott Besley, F. Eugene Brigham. **Essentials of Managerial Finance**, Eleventh Edition, The Dryden Press, U.S.A, 1996,

YILANCI Münevver, Ferruh Çömlekçi, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Kardeş Selimoğlu ve Ergun Kaya. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, Açık Öğretim Fakültesi Yayın No:839, A.Ü Web Ofset, Eskişehir, 2004.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 1.Baskı, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:086, Eskişehir, 2003.

YÜKÇÜ, Süleyman. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 6.Baskı, Birleşik Matbaa, İzmir, 2007.

YÜZGÜN, Arslan. **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul, 1984.

B. MAKALELER

AKAY, Hüseyin. "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:170, Ekim 1995, ss. 100-112.

AKGÜN, A. İhsan. "İşletmelerde İç Denetim Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:212, Nisan 1999, ss. 110-130.

AKIŞIK, Orhan. "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Saner Basım Sanayi, Yıl:4, Sayı:14, Ankara, Ocak 2005, ss. 90-100.

AKIŞIK, Orhan. "Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 31, Sayı:1, Nisan 2002, ss. 97-111.

ARAS, Güler. “İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sonbahar, Sayı:16, 2006, ss. 20-21.

ÇALİYURT, T. Kıymet ve David CROWTHER. “Internal Auditing in Turkish Publicly Held Companies Implications of Sarbanes Oxley”, **Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi**, 2007/2, ss. 167-186.

ÇEVİK, Mehmet. “Doğuş Holding’ de İç Denetim Uygulamaları”, Söyleyişi: Filiz Yücesoy, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:7, Bahar, 2003, ss. 38-39.

DALAK, Güldem. “Denetim ve Kalite Denetimi”, **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Güz, Cilt:1, Sayı:1, 2000, ss. 67-79.

DEMİRBAŞ, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl:4, Sayı:7, Bahar, 2005/1, ss. 167-188.

EŞKAZAN, A. Rıza. “Denetim Komiteleri ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:7, Bahar, 2003, ss. 30-31.

EŞKAZAN, A. Rıza, “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik I”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar, 2004, ss. 26.27.

EŞKAZAN, A. Rıza, “Risk Odaklı İç denetim Planlaması”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:11, Bahar, 2005, ss. 32-33.

FRASER, John ve Hugh Lindsay. “Yöneticilerin İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru”, çev: Mehtap Doğan, Gökhan Meriç Hacıoğlu, Serenay Yücel, Sibel Aksoy, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:11, Bahar, 2005, ss. 20-31.

GÖNEN, Seçkin ve Muhsin Çelik. “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, Cilt:5, Sayı:1-2, Ocak-Temmuz 2005, ss. 41-46.

“Internal Auditor”, “İç ve Dış Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, çev: Ahmet Kara, Elif Yiğit, Sayı:3, Bahar, 2002, ss. 50-52.

KARACER, Semra ve Nurettin İbrahimoglu. “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol Verimlilik İlişkisi ve Önemi”, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1, Cilt:2, Haziran 2003, ss. 211-228.

KİRACI, Murat. “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, Aralık, 2003, ss. 67-78.

KOCABEY, İbrahim. “İşletmelerde İç Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:17, Sayı:198, Şubat 1998, ss. 25-30.

MEMİŞ, Mehmet Ünal. “Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 16, Sayı:1, 2007, ss. 461-478.

ÖKSÜZ, Fuat. “Türkiye de İç Denetimin Haritası”, “Sabancı Holding Denetim Uygulamaları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, Sonbahar-Kış, 2005–2006, ss. 38-40.

ÖKSÜZ, Fuat. “Sabancı Holding’ de İç Denetim Uygulamaları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, Sonbahar Kış, 2005–2006, ss. 33-34.

TEKİN, Tahir. “İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Cilt:11, Sayı:7, Temmuz 2006, ss.12-18.

TOYGAR, Şenol. “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:15, Yaz, 2006, ss. 51-59.

TUAN, A. Kadir ve Mehmet Ü. Memiş. “İç Denetimin Yönetimin Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:35, Temmuz 2007, ss. 87-100.

UYAR, Süleyman. “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:12, Yaz, 2005, ss. 22-28.

UYAR, Süleyman. “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayını, Yayın No:63, 2003, ss. 131-142.

UZUN, A.Kamil. “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:15, Yaz, 2006, ss. 51-59.

UZUN, Fuat. “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Derneği Yayını, Cilt:12, Sayı:9, Ankara, Eylül 2007, ss. 31-37.

UZUN, T. Ali. “Koç Holdingde İç Denetim Uygulamaları”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:13, Sonbahar-Kış, 2005-2006, ss. 35-37.

ÜNLEN, Müjdat. “İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, Yıl:1988, ss. 50-64.

ÜNLÜ, N. Burak. “Kurumlarda İç Denetimin Değerinin Artması”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar, 2004, ss. 24-25.

ÜNLÜ, N. Burak. “İç Denetçilerde Bulunması Gereken Nitelikler”, **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2005, ss. 18-21.

ÜNLÜ, N. Burak. “Risk Yönetiminin Değişen Dünyası ve İç Denetim”, **İç Denetim Dergisi**, Sayı:9, Sonbahar, 2004, ss. 49-51.

C.TEZLER

AVAN, Bülent. “İç Kontrol Sisteminin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Önemi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,1998.

ÇAKILCIOĞLU, M. Alp. “Elementer Branşlarda Faaliyet Gösteren Sigorta Şirketlerinde İç Denetim”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1998.

DEDE, Erol. “Türkiye de Bankacılık Sektöründe Etkin Bir İç Denetim Sistemine Geçiş”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002.

GÜLEÇ, Ali. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2000.

KINAY, M. Enis. “Anonim Şirketlerde İç Denetim”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002.

ŞAHİN, Selçuk. “Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul, 2005.

ŞENGÜR, Evren Dilek. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Bir Örnek Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.

YURDBULAN, H. Okan. “İç Denetim Çalışma Alanı ve Bir Uygulama Çalışması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1998.

D.ELEKTRONİK KAYNAKLAR

BOZKURT Nejat, “Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi”, E-Yaklaşım Dergisi, Yıl:3, Sayı:27, Mart 1995, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999503454.html> (18.01.2008).

EXETER CITY COUNCIL, “Internal Audit’s Roles And Responsibilities”, <http://www.exeter.gov.uk/index.aspx?articleid=4727> (17.08.2007).

GÜNAY Fuat, “Stokların Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Temmuz Ağustos Eylül 2002, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/32%2060%20FUAT%20GÜNEY%20.doc> (18.08.2008).

“Internal Audit Financial District”, <http://sfbay.craigslist.org/sfc/acc/392280081.html> (08.08.2007).

MADENDERE M. Ali, “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, 2005, <http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/Kurumsal%20Risk%20Y%C3%B6netiminde%20C4%B0%C3%A7%20Denetimin%20Rol%C3%BC%C3%87eviriM.Ali%20Madendere.doc> (10.07.2008).

SEVİĞ Veysi, İç Denetim Enstitüsü, Dünya Gazetesi, 23.06.2003, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003(1).htm) (10.07.2008).

TÜRK DİL KURUMU, “Türkçe Sözlük”, <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF05A79F75456518CA> (03.07.2008).

UZUN Ali Kâmil, “Geleceğin Yönetiminde İç Denetim”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/42MaliCozum/06-AliKamilUzun29.doc> (10.07.2008).

UNIVERSITY OF WISCONSIN MADISON, “InternalAudit”, <http://www.bussvc.wisc.edu/intaudit/eqinv.html> (16.08.2007).

UNIVERSITY OF INDIANA, “Internal Audit Services”, <http://www.indiana.edu/~iuaudit/controls.html> (17.08.2007).

UNIVERSITY OF STANFORD, “Internal Audit”, <http://www.stanford.edu/dept/internal-audit/about> (16.08.2007).