

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

GIDA PAZARLAMA VE DAĞITIM İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM
(ÖRNEK UYGULAMA)

ÜNZÜLE KAYA

DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ
Yrd. Doç. Dr. HAKAN ARACI

MANİSA
2005

BÖLÜM I

A- DENETİMİN KURAMSAL TEMELLERİ.....	1
1. DENETİMİN TANIMI.....	1
2. DENETİMİN TARİHÇESİ.....	2
3. DENETİM TÜRLERİ.....	4
3. 1 DENETİM KONUSUNA VE AMACINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	4
3. 1. 1 Mali Tablolar Denetimi.....	4
3. 1. 2 Uygunluk Denetimi.....	4
3. 1. 3 Faaliyet Denetimi.....	5
3. 2 DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	6
3. 2. 1 İç Denetim.....	6
3. 2. 2 Dış Denetim.....	6
3. 2. 2. 1 Bağımsız Denetim.....	6
3. 2. 2. 2 Kamu Denetimi.....	7
3. 3 UYGULAMA ZAMANINA GÖRE DENETİM.....	7
3. 3. 1 Sürekli Denetim (Devamlı Denetim).....	7
3. 3. 2 Ara Denetim.....	7
3. 3. 3 Son Denetim.....	8
4. DENETİM STANDARTLARI.....	8
4. 1 GENEL STANDARTLAR.....	8
4. 1. 1 Mesleki Bilgi ve Deneyim.....	8
4. 1. 2 Bağımsız Davranma.....	9
4. 1. 3 Mesleki Özen ve Titizlik.....	9
4. 2 ÇALIŞMA SAHASI STANDARTLARI.....	10
4. 2. 1 Planlama ve Gözetim.....	10
4. 2. 2 İç Kontrolün İncelenmesi.....	10
4. 2. 3 Kanıt Toplama.....	11
4. 3 RAPORLAMA STANDARTLARI.....	12
4. 3. 1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum.....	12
4. 3. 2 Devamlılık.....	13
4. 3. 3 Açıklayıcı Bilgiler.....	13
4. 3. 4 Denetçi Görüşü.....	14
B- İÇ DENETİMİN KURAMSAL TEMELLERİ.....	14

1. İÇ DENETİMİN TANIMI.....	14
2. İÇ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI.....	16
3. İÇ KONTROL – İÇ DENETİM İLİŞKİSİ.....	18
C- İÇ DENETİMİN ÖRGÜT İÇİNDEKİ YERİ VE DENETÇİ KAVRAMI.....	21
1. İÇ DENETİMİN ÖRGÜT İÇİNDEKİ YERİ.....	21
2. DENETÇİ KAVRAMI.....	23
2.1. DIŞ DENETÇİLER.....	24
2. 1. 1. Bağımsız Denetçiler.....	24
2. 1. 2 Kamu Denetçileri.....	25
2. 2. İÇ DENETÇİLER.....	25
D – İÇ DENETİM SÜRECİ.....	31
1. İÇ DENETİMİN PLANLANMASI.....	32
1. 1. ÖN ARAŞTIRMA	32
1. 1. 1 Şirketin Yer Aldığı Sektör.....	32
1. 1. 2 İşletmenin Faaliyet Konusu ve Organizasyon Yapısı.....	32
1. 1. 3 Muhasebe Sisteminin Güvenirliliği	33
1. 1. 4 İşletmenin Bilgisayar Kullanım Düzeni.....	33
1. 1. 5 Önem Arz Eden Noktalar.....	34
1. 1. 6 İşletmenin Hukuki İlişkileri.....	34
1. 2 İÇ DENETİM PLANININ HAZIRLANMASI.....	34
1. 2. 1 İç Denetim Alanının Saptanması.....	34
1. 2. 2 İç Denetimin Maliyetlendirilmesi.....	35
1. 2. 3 İç Denetim Personelinin Görevlendirilmesi (iş gücü planlaması)...	35
1. 2. 4 İç Denetim Zaman Planlaması.....	35
1. 2. 5 İç Denetim Programının Hazırlanması.....	36
2. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ.....	37
2. 1 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ.....	38
2. 1. 1 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri.....	40
2. 1. 1. 1 Not Alma Yöntemi.....	40
2. 1. 1. 2 Akış Şemaları Yöntemi.....	41
2. 1. 1. 3 Soru Formu Uygulama Yöntemi (Anket Yöntemi).....	41
2. 2 KANIT TOPLAMA VE DEĞERLENDİRME.....	42

2. 2. 1 Kanıt Türleri.....	43
2. 2. 2 Kanıt Toplama Teknikleri.....	44
2. 2. 2. 1 Fiziki İnceleme.....	44
2. 2. 2. 2 Gözlem.....	45
2. 2. 2. 3 Stok Sayımının Gözlemlenmesi.....	45
2. 2. 2. 4 Yeniden Hesaplama.....	45
2. 2. 2. 5 Soruşturma.....	45
2. 2. 2. 6 Göz Atma.....	45
2. 2. 2. 7 Kayıt Sistemini Yeniden İzleme.....	45
2. 2. 2. 8 Analitik İnceleme.....	46
2. 2. 2. 9 Doğrulama (teyit).....	46
2. 3 ÇALIŞMA KAĞITLARI.....	46
2. 4 İÇ DENETİM RAPORU	48
2. 4. 1. İç Denetim Raporunun Hazırlanması.....	50
2. 5 TAKİP DENETİMLERİ.....	52
3. İÇ DENETİMDE KALİTE GÜVENCESİ.....	52

BÖLÜM II

A – STRATEJİK PAZARLAMA KONTROLÜ.....	56
1- PAZARLAMA DENETİMİ	57
1. 1 PAZARLAMA DENETİM SÜRECİ.....	59
1. 1. 1 Pazarlama Denetiminin Kısımları.....	60
2. SATIŞ YÖNETİMİ DENETİMİ.....	67
2. 1 SATIŞ YÖNETİMİ ÇEVRESİ.....	71
2. 2 SATIŞ YÖNETİMİ PLANLAMA SİSTEMİ.....	71
2. 3 SATIŞ YÖNETİMİ ÖRGÜTÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	71
2. 4 SATIŞ YÖNETİMİ FONKSİYONLARI.....	71
2. 5 RAPOR HAZIRLANMASI.....	71
3.SATIŞ YÖNETİMİ DENETİMİ - PAZARLAMA DENETİMİ	
KARŞILAŞTIRILMASI.....	72

BÖLÜM III

1. UYGULAMA.....	74
1. 1. GIDA SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ.....	74
1. 1. 1 Süt ve Süt Ürünleri Sektörü.....	74
1. 2. UYGULAMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	75
1. 3. UYGULAMANIN AMACI.....	75
1. 4. UYGULAMA SÜRECİ.....	75
1. 4. 1. Denetim (Audit) Departmanı.....	76
1. 4. 2. Satış Yönetimi Denetim Ekiplerinin Çalışma Sistemi.....	79
2. ETKİN SATIŞ YÖNETİMİ DENETİM FORMU.....	79
2. 1. FORM I.....	80
2. 2. FORM II.....	84
2. 3. FORM III.....	88
SONUÇ.....	91
KAYNAKLAR.....	107

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: İç Denetçinin Sorumlulukları

Şekil 2: İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri

Şekil 3: Kanıt Toplama İşlemi

Şekil 4: Bir İşletmenin Pazarlama Programlarının Denetimi

Şekil 5: Pazarlama Denetimi

Şekil 6: Satış Yönetimi Denetimi

Şekil 7: Satış departmanı organizasyon yapısı

Şekil 8: İç Denetim Departmanı Organizasyon Yapısı

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Pazarlama Denetiminin Başlıca Alanları

Tablo 2: Form 1

Tablo 3: Form 2

Tablo 4: Form 4

GİRİŞ

İşletmeler, planlanan hedefler doğrultusunda faaliyetlerini sürdürürken bir dizi kurallar çerçevesinde hareket ederler. Denetim bu kurallara ne ölçüde uyulduğunu ölçmek amaçlı gerçekleştirilen, bağımsız bir süreçtir. Denetim denilince akla gelen muhasebe denetim kavramı artık işletmenin diğer fonksiyonlarını da içine almaktadır.

Günümüzde teknolojik, ekonomik, sosyal ilerlemeler ve gelişmeler nedeniyle işletmelerde büyüme göstermekte faaliyet alanları çeşitlenmektedir. Dolayısı ile işletmelerde üretilen mallar farklılaşmakta ve piyasalara yeni ürünler sunulmaktadır. Pazardaki çeşitlilik ve rekabet nedeniyle pazarlama ve satış büyük önem kazanmaktadır.

İşletme yöneticileri tarafından da denetim kavramı işletmenin tüm diğer fonksiyonları ile birlikte değerlendirilmektedir. Bu çalışmada denetim çalışmaları pazarlama denetimi, satış yönetimi denetimi yönünden ele alınmaktadır.

Birinci bölümde, denetimin tanımı, tarihçesi, türleri, denetim standartları, iç denetim tanımı, amaç ve kapsamı, iç denetim – iç kontrol ilişkisi, denetçi kavramı iç denetim süreci ve iç denetim raporları literatür taranarak ayrıntıları ile ortaya konmuştur.

İkinci bölümde, pazarlama denetimi ve satış yönetimi denetimi kavramları anlatılmış, pazarlama denetimi-satış yönetimi denetimi karşılaştırması yapılmıştır.

Üçüncü bölümde, ulusal pazarda üç büyük ambalajlı dondurma üreticisi işletmenin satış yönetimi denetimi uygulamaları ege bölgesi bazında incelenmiş, uygulamalar anlatılmış ve etkin satış yönetimi formu oluşturulmuştur.

BÖLÜM I

A. DENETİMİN KURAMSAL TEMELLERİ

1. DENETİMİN TANIMI

İşletmeler, planlanan hedeflerini gerçekleştirmek üzere, faaliyetlerini devam ettirirken, bir yandan da hızla değişen dış çevre koşullarına uyum sağlamaya çalışırlar. Denetim; bu koşullar altında işletmenin hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirebildiğini inceler.

İşletmelerde denetim kavramı günümüz koşullarında “mali denetim” olarak algılansa da, denetim işletmenin tüm diğer fonksiyonlarını da içine alır.

Denetim kavramını bir çok tanım içinde inceleyecek olursak

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.¹

Denetim olgusundan söz edebilmek için iki temel hususun mevcudiyeti şarttır. Bunlardan birincisi faaliyet ve olaylardır.

Denetim için ikinci olgu ise önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Bu kurallar bütünü kısaca aşağıdaki gruplar altında toplamak mümkündür.

- Kanuni düzenlemeler (kanunlar, kararnameler, yönetmelikler, tebliğler, yönergeler, genelgeler v.s)
- Muhasebe ilke, usul ve esasları (uluslararası muhasebe standartları ve ulusal hukukta yer alan düzenlemeler)
- Teknik düzenlemeler (yapılan işin teknik özellikleri ve uyulması gereken teknik kurallar)

Özel hukuk düzenlemeleri (işletmenin kendi içindeki yahut birden fazla işletmenin kendi aralarında yapmış oldukları akitler, işletme yönetimi tarafından belirlenen ve uyulması gerekli yönergeler)²

¹ Erdoğan, Melih, “Denetim” Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005, s.1

² Özer, Mevlüt, “Denetim”, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997, s.8

Denetim kavramları komitesi muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır. Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları derleyen sistematik bir süreçtir.³

Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlar çerçevesinde tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir.⁴

2. DENETİMİN TARİHÇESİ

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir.⁵

Uluslararası ticaretin artması sonucu hesap ve işlemleri esaslara bağlanma ihtiyacı denetim kavramını da beraberinde getirmiştir. Bu dönemde hesap ve işlemlerin kontrolünü yapan ve sonucunda görüş bildiren, latince “dinleme” anlamına gelen “audit” kelimesinden türetilen “auditör” (denetçi) denilen kişiler ortaya çıkmıştır. Modern anlamda denetim kavramı sanayi devrimi sonrasında gelişmiş ve bugünkü niteliğine kavuşmuştur.⁶

³ Güredin, Ersin, “Denetim”, Beta Basım Yayım, 1994, İstanbul, s.5

⁴ Sipahi, Barış, “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama” Doktora tezi, İstanbul 2001, s.11

⁵ Sipahi, Barış, a.g.e., s.11

⁶ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari, 21.02.2005

Sanayi devrimi sonrası ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler kurumsallaşmaya başlamış, işletme yönetimleri profesyonel yöneticilere geçmiştir. Sermaye sahiplerinin bilgi edinme ihtiyacı denetim kavramını ortaya çıkarmıştır.

Denetim çalışmaları başlarda hata ve hileleri ortaya çıkarmak amaçlı belge incelemesi tarzında olmuştur. Sonraları ortaya çıkan uygulama zorlukları ve gelişmeler denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir. Böylece modern denetim kavramının temelleri atılmıştır.

1930'lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistiki örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı" adı verilmektedir.⁷

Günümüze kadar olan dönemde de denetim çalışmaları gelişim göstermiş, denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmış, istatistiki ve matematik yöntemler denetim çalışmasının vazgeçilmezi olmuş, muhasebe denetimleri dışında işletmenin tüm faaliyetleri denetim konusu olmuştur.

Denetçiler, işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara "Yönetim Denetimi Yaklaşımı" adı verilmiştir.⁸

⁷ Bozkurt, Nejat, "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd, Şti, İstanbul, Kasım 2000, s.18

⁸ Bozkurt, Nejat, a.g.e., s.18

3. DENETİM TÜRLERİ

Denetçi tarafından yapılan denetim çalışmaları çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilirler. Bu sınıflandırmalarda göz önüne alınan genel öğeler şunlardır.

3. 1 DENETİM KONUSUNA VE AMACINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

3. 1. 1 Mali Tablolar Denetimi;

Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığını, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere doğru yansıtılıp yansıtılmadığı, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru intikal ettirilip ettirilmediği gibi hususlardaki denetimdir.⁹

Mali tablolardaki bilgilerin fatura, gider pusulası, muhtahsil makbuzu gibi belgelerden defter kayıtlarına, buradan mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı tespit edilmeye çalışılır. Kayıt belgelerinden defterlere, defterlerden mali tablolar yönünde böyle bir karşılaştırma yaparken mevcut bilgilerin yasalar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır.¹⁰

3. 1. 2 Uygunluk Denetimi;

Bütün denetim, işletme faaliyetlerinin gerek işletme yönetimince ve gerekse yetkili kurum ve kuruluşlarca konulmuş kurallara ne ölçüde uygun olarak yapıldığını tespiti yönelik denetimdir.¹¹ Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.¹²

⁹ Duman, Ömer, “SM, SMM, YMM’lik sınavları için Muhasebe Denetimi ve Raporlama” TESMER Yayın no 37, s.6

¹⁰ Bakır, Mehmet, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli Denetim” Dilara Yayınevi, Mart 2003, s.20

¹¹ Bakır, Mehmet, a.g.e., s 20.

Özellikle devlet müdahalesinin arttığı durumlarda uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişlemektedir. İster özel kesimde isterse kar amaçsız kesimde olsun belirlenmiş politikalara, yazılı sözleşmelere ve yasal düzenlemelere uygunluk, denetçiler tarafından araştırılan bir denetim türüdür.¹³

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle tepe yöneticilerdir.¹⁴

3. 1. 3 Faaliyet Denetimi;

Bir işletmenin faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartları ile karşılaştırılıp, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ya da o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşıp ulaşmadığı da ölçüldüğünden bu denetim işlemine verimlilik denetimi de denilebilir.¹⁵

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir.¹⁶

¹² Duman, Ömer, a.g.e., s.6

¹³ Güredin, Ersin, a.g.e., s.14

¹⁴ Güredin, Ersin, a.g.e., s.14

¹⁵ Duman, Ömer, a.g.e., s.7

3. 2 DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ.

3. 2. 1 İç Denetim;

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür.¹⁷

İç denetim konusu ilerde daha ayrıntılı olarak inceleneceğinden burada kısa değinilmiştir.

3. 2. 2 Dış Denetim;

Dış denetim, örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı v.b. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.¹⁸

3. 2. 2. 1 Bağımsız Denetim;

Sermaye piyasası mevzuatına göre bağımsız denetim; ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların (aracılık faaliyetleriyle sınırlı olarak bankalar dahil aracı kurumlar, menkul kıymet ortaklıkları ve menkul kıymet yatırım fonları) hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve mali tabloların 2499 sayılı sermaye piyasası kanunu çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.¹⁹

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır.²⁰

¹⁶ Bozkurt, a.g.e., s.29

¹⁷ Güredin, Ersin, a.g.e., s.15

¹⁸ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari, 21.02.2005

¹⁹ Duman, Ömer, a.g.e., s.11

²⁰ http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari, 21.02.2005

Örgütsel bir yapının, kendisi dışında yer alan bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimi ifade eder. Genellikle özel sektörde olan bu denetimlerde, örgütün iç kontrol ve iç denetim sistemleri, finansal yapıları ve buna ilişkin dönem sonu tabloları, yönetimin verimliliği ve etkinliği değerlendirilip sonuçları raporlanarak tüm ilgililere sunulur.²¹

3. 2. 2. 2 Kamu Denetimi;

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan, kamu adına kamuoyunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapacak kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder.

3. 3 UYGULAMA ZAMANINA GÖRE DENETİM

3. 3. 1 Sürekli Denetim (Devamlı Denetim)

İşletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca yapılan denetimlerle ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi ana temasına dayanır. Özellikle, tam taktik kapsamında yapılan denetimlerle, sermaye piyasası kanunu çerçevesinde yapılan denetimler bu sınıfa dahil niteliktedir.²²

3. 3. 2 Ara Denetim;

Ara denetim, işletme faaliyetlerinin belirli aralıklarla denetlenmesi işlemidir. Bu tür denetimde yılın belirli dönemlere ayrılması (üç aylık, altı aylık gibi) ve bu dönemler itibarıyla hesaplara ait sonuçların denetlenmesi söz konusudur.²³ Özellikle Türkiye uygulaması açısından sermaye piyasası kurulu tebliğleri uyarınca ara finansal tablolar düzenlemekle yükümlü olan anonim ortaklıklar, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, yatırım fonlarının kurul tebliğleri uyarınca düzenleyecekleri ara finansal tabloların sürekli denetlemeyle görevli denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi ve rapora bağlanmasıdır.²⁴

²¹ Sipahi, Barış, a.g.e., s.22

²² Sipahi, Barış, a.g.e., s. 20

²³ Bakır, Barış, a.g.e., s.23

²⁴ Rodoplu, Gültekin, "Türkiye'de Sermaye Piyasası ve İşlemleri" Marmara Üniversitesi Nihat Sayan Eğitim Vakfı Yayın no:459-692, 1993, İstanbul, s.40

3. 3. 3 Son Denetim

Son denetim işletme faaliyetlerinin hesap dönemi sona erdikten sonra denetlenmesi işlemidir. Yıl sonu işlemleri gerçekleştikten sonra yapılan denetim şeklidir.

4. DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir.²⁵ Denetim standartları, denetim sürecinde denetçilere yapmaları gereken çalışma düzenini ya da yordamları göstermez. Sadece denetimin kalitesini artırır.

Denetim standartları, denetçinin hareket kabiliyetini sınırlayan kesin ve katı kurallar içeren prensipler olmaktan ziyade denetim teknik ve yöntemleri konusunda kesin ve bağlayıcı herhangi bir hüküm içermeyen, sağlıklı ve güvenilir bir denetim için bulunması ve uyulması gereken asgari hususları içeren çok genel nitelikli kurallardır.²⁶ Denetim standartları üç başlık altında ele alınmaktadır.

4. 1 GENEL STANDARTLAR

4. 1. 1 Mesleki Bilgi ve Deneyim

Mesleki eğitim ve deneyim birinci genel standart tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Bu standarda göre; denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Genel olarak, uzman muhasebe denetçiliği sertifikasını almış kişilerin gerekli teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılır.²⁷ Denetim sürecinin yönlendirilmesi, iyi bir denetim planının hazırlanması, uygulanması, delillerin toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonucu

²⁵ Güredin, Ersin, a.g.e., s. 25

²⁶ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.131

²⁷ Güredin, Ersin, a.g.e., s. 28

herhangi bir yargıya varılması ancak mesleki bilgi ve deneyimle mümkün olacaktır.²⁸

Denetçilerin, denetçi olarak çalıştıkları alanda gerekli olan ve istenen tahsil şartlarına sahip olmaları gerekir. Bunun için gerekli tahsil şartlarını sağlamanın yanı sıra mesleki açıdan gerekli bilgilerin taşınıp taşınmadığı yapılan sınavlarla sınanır. Yeterli tahsil şartına sahip olmakla beraber, gereken bilgi düzeyinde olmayanlar denetçi olamazlar.²⁹

4. 1. 2 Bağımsız Davranma

Denetçinin bağımsız ve objektif olması esastır. Denetim sonunda hazırladığı raporlar, raporları kullananlar tarafından bu ilke altında değerlendirilirler.

Denetçinin ve incelenen mali tabloların güvenilirliği bağımsızlık ile doğru orantılıdır. Buna göre, muhasebe denetiminde bağımsızlığı aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz: “Denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde, sonuçların değerlendirilmesinde ve denetim raporunun oluşturulmasında yansız bir bakış açısına sahip olmak”³⁰

4. 1. 3 Mesleki Özen ve Titizlik

Denetim programının yürütülmesi sırasında gereken mesleki özen ve titizliğin gösterilmemesi durumunda denetim delillerinden bir kısmının gözden kaçması, hatalı bulguların ortaya çıkması, delillerdeki sayı ve kalite yönünden yetersizlik, denetim standartlarına uymadaki özensizlik ve çalışma kağıtlarının düzensizliği gibi sonuçlara yol açacaktır. Bunun doğal sonucu ise denetim kalitesindeki yetersizlik hatta hatalı ve yanlış değerlendirmelere kadar varabilecek sonuçlar olacaktır.³¹ Özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini düzgün bir biçimde planlar, yeterli sayıda kanıt toplayarak inceler, temiz düzgün çalışma kağıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşır ve bu

²⁸ Özer, Mevlüt, a.g.e., s. 137

²⁹ Bakır, Mehmet, a.g.e., s.25

³⁰ Bozkurt, Nejat, a.g.e., s.38

³¹ Özer, Mevlüt, a.g.e., s. 139

yargısını kılı kırk yaran bir titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklar.³²

4. 2 ÇALIŞMA SAHASI STANDARTLARI

4. 2. 1 Planlama ve Gözetim

Denetim planlaması, denetim süreci boyunca uygulanacak yöntemleri, denetimin niteliği ve amaçlarını, denetimin kapsam ve sınırını belirleyen bir programdır.³³

Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır.³⁴

Denetim görevinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılarından yararlanılır. Yardımcıların faaliyeti denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilir. Ancak bu gözetimin kapsamı;

- a) Yardımcı denetçinin genel ve mesleki bilgi düzeyine
- b) Yardımcı denetçinin konusundaki deneyimine, ve
- c) Denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine bağlıdır.³⁵

4. 2. 2 İç Kontrolün İncelenmesi

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır.

İç kontrol sistemi, bir işletmenin mevcut faaliyetlerinin değerlendirilmesiyle ilgili olarak kendi içerisinde geliştirdiği denetim mekanizmasıdır.³⁶

³² Bailey, Larry P., Contemporary Auditing Harper and Row Publisher, New York, 1970, s. 39

³³ Güredin, Ersin, a.g.e., s. 29

³⁴ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.139

³⁵ Güredin, Ersin, a.g.e., s.30

³⁶ Bakır, Mehmet, a.g.e., s.28

Bu standartlara göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birinci amaç; sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. İşletme faaliyetlerinin uygun şekilde muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığına olan güveni ifade eder.

İkinci amaç ise, denetim görüşüne ulaşıldığında kapsam ve ayrıntıların belirtilmesidir.

4. 2. 3 Kanıt Toplama

Tüm denetim çalışmalarında uygulanan denetim yöntemlerinin önemli ortak amaçlarında birisi de, bildirilecek görüş için temel oluşturacak yeterli kanıtların toplanmasıdır.

Denetimin tanımında da yer aldığı gibi, denetçi denetim sürecinde kanıt toplamak ve bunları değerlemek durumundadır. Kanıtlara dayalı olarak elde ettiği bulgular ve sonuçlar finansal tablolar hakkında denetim raporunda yer alan görüşünü zenginleştirecek ve sağlamlaştıracaktır.

Denetim kanıtı kavramı, finansal tabloların düzenlenmesinden, denetçinin denetim raporunda yer alan görüşünün oluşmasına dek uzanan süreçte, denetime ilişkin bir dizi kavramın sistematik ilişkisi içinde yer alır.³⁷

Denetim kanıtları elde edildikleri kaynaklar açısından şöyle sınıflandırılmaya tabi tutulur.

a- Fiziksel olarak varolmanın saptanması amacıyla denetçinin fiziki incelemeleri sonucu elde edilen direkt kanıtlar, stokların fiziken var olduklarının saptanması, kasanın sayımı, binalar, arsalar ve diğer sabit varlıkların yerlerinde görülerek varlıkların saptanması.

b- Yönetimin yayınladığı yönergelerle uygun olarak davranıldığını saptamak amacıyla denetçinin gözlemleri sonucu toplanan uygunlukla ilgili kanıtlar. Başlıca örnekler; varlıkların çalınmaya karşı korunması amacıyla öngörülmüş güvenlik önlemlerinin uygulanmakta olup olmadığının gözlem yoluyla saptanması, görev ve sorumluluk talimatları

³⁷ Erdoğan, Melih, a.g.e., s.56

kapsamında çalışanların görevlerini sürdürüp sürdürmediklerinin araştırılması

c- Denetlenen işletmenin dışındaki kişilerden alınan sözlü ifadeler. Belirli bir yasal durumla ilgili olarak denetçinin müşteri işletmenin avukatından aldığı sözlü bilgiler.

d- Müşteri işletmeden veya iş görenlerden alınan sözlü ifadeler.

e- İşletme içinde hazırlanan belgesel kanıtlar.

f- İşletme dışından hazırlanarak müşteriye gönderilen ve müşterinin dosyaları arasında saklanan belgesel kanıtlar.

g- İşletme dışı kaynaklarca hazırlanarak doğrudan doğruya denetçiye gönderilen dış belgesel kanıtlar.

h- Denetçi tarafından düzenlenen analitik kanıtlar.³⁸

4. 3 RAPORLAMA STANDARTLARI

Yapılan denetimin sonunda, varılan görüş, ilgililere yayınlanan rapor ile duyurulur. Bu raporun okuyanlar tarafından açık, net bir şekilde anlaşılabilir olması için belirli standartları içermesi gerekir. Bunlar;

4. 3. 1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum

Denetçi, işletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların düzenlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığını araştırmalı ve denetim raporunda bu konuda bilgi vermelidir.

26/12/1992 gün ve 21447 mükerrer sayılı resmi gazetede yayımlanan 1 seri numaralı muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliğinin “düzenlemenin amacı” başlığı taşıyan iki numaralı bölümde;

“Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini

³⁸ Güredin, Ersin, a.g.e., s.31-32

koruyarak gerçek durumu yansıtmamasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır”.³⁹

İşletmenin mali tablolarının sağlıklı olup olmadığının belirlenmesinde muhasebe ilkeleri anahtar konumundadır. Bu nedenle denetçiler işletmenin iddiaları ile muhasebe ilkelerini karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadırlar. İlkelerden sapmalar varsa denetçiler bunları önem düzeyine göre raporlarında belirteceklerdir. Sonuç olarak bu sapmaların önemliliği, denetçinin işletmenin mali tablolar hakkındaki görüşünü oluşturmada temel dayanak olacaktır.⁴⁰

4. 3. 2 Devamlılık

Bu standarda göre denetçi raporunda muhasebe ilkelerinin bu dönemde de aynen geçen dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış bulunduklarını açıkça belirtmelidir.⁴¹

İşletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almalıdır. Denetçiler raporlarında işletmelerin muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı önleyici değişikliklerin bulunup bulunmadığını belirtmek durumundadır.⁴²

4. 3. 3 Açıklayıcı Bilgiler

Gerçekte mali tablolar, özellikle bilanço, sadece tabloda yer alan rakamlarda değerlendirilmez. Mali tabloların dipnotları ve mali tablolara ilişkin açıklamalar tablolarda yer alan rakamlarla bir bütünlük arz eder. Bu açıklama ve dipnotların olmaması noksan, hatalı yahut yanlış değerlendirmelere neden olabilir.⁴³

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin düzeni, kullanılan sınıflandırma sistemi ve başlıklar ile ilgili terminoloji açıklama ilkeleri

³⁹ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.143

⁴⁰ Bozkurt, Nejat, a.g.e., s.41

⁴¹ Güredin, Ersin, a.g.e., s.35

⁴² Bozkurt, Nejat, a.g.e., s.41

⁴³ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.144

kapsamındadır. Açıklayıcı dipnotlar yönetimin finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte verdiği bilgiler olup, okuyucu için çok önemlidir.⁴⁴

4. 3. 4 Denetçi Görüşü

Denetçi, denetlediği finansal tablolarda;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğu
- b) Tüm bilgilerin tam açıklama kurallarına uygun biçimde belirtildiği
- c) Devamlılık ilkesine uyulduğu ve
- d) Önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığı görüşüne ulaşmış ise, bu yargısını olumlu bir denetim görüşü bildirmek yoluyla açıklar. Finansal tablolarda önemli hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunduğu saptandığı hallerde ise olumlu bir görüş bildirmez. Denetçi aksaklık ve düzensizliklerin niteliğine, kapsamına ve önemine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirecek ya da bir görüş bildirmekten kaçınacaktır.⁴⁵

B- İÇ DENETİMİN KURAMSAL TEMELLERİ

1. İÇ DENETİMİN TANIMI

İç denetim, bir kuruluşun kendi personelinin, yönetsel kontrolü etkin ve doğru biçimde sürdürüp sürdürmediği, kayıtlar ve raporların mali, muhasebe ve diğer konularda gerçek işlemleri yansıtıp yansıtmadığı ve doğru çabuk sonuçlar verip vermediği, her şube, daire ya da diğer birimlerin sorumlu oldukları yöntem, politika ve planları uygulayıp uygulamadığı konularında birinci elden işbaşındaki gözlemlere dayanarak yönetim adına yaptığı bir seri araştırma yol ve tekniklerden oluşur.⁴⁶

⁴⁴ Güredin, Ersin, a.g.e., s.35

⁴⁵ Güredin, Ersin, a.g.e., s.42

⁴⁶ Arthur W. Holmes, Overmayer, “Muhasebe denetimi (Auditing) Standartları ve Yöntemleri”, Bilimsel Yayınlar Derneği, Mart 1975, s.192

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin düzenli bir şekilde firma içi uygulaması yapılırken birinci dereceden süzgeç görevini iç denetim üstlenir.⁴⁷

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.⁴⁸

İç Denetim;

a) Finansal denetim yönü açısından mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmakta, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamı ve raporlama sistemini gözden geçirmekte, hata ve yolsuzlukları bulmakta ve önlemektedir.

b) Örgüt faaliyetlerinin yönetim politikaların, planlara, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini değerlemektedir.

c) Örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını, verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini, bu standartlara göre belirlenen sapmaların analiz edilip ilgili kişilere raporlanıp raporlanmadığını değerlendirmektedir.⁴⁹

ABD İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre iç denetim; muhasebe, finansman ve diğer faaliyet alanlarına örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak belirlenirken, 1971 yılındaki tanım sadece, örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesi şeklindedir. 1978 yılında yapılan tanıma göre ise iç denetim, örgüt faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Böylece iç denetim

⁴⁷ Karasioğlu F. – Taner, Tuna, “Kamunun Aydınlatılması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonu” Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 1998, C. 8, S. 1, s. 143

⁴⁸ Güredin, Ersin, a.g.e., s.15

⁴⁹ Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2004 Ocak, Prof. Dr. A. Kadir Tuan, Dr. Jale Sağlar “İç denetçinin örgüt içindeki yerinin denetim faaliyetleri açısından önemi” Sayfa:4

sadece yönetime değil, tüm örgüte hizmet eden bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir.⁵⁰

Bu bilgiler ışığında iç denetim günümüzde bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir süreç olarak tanımlanır. Bu süreç sayesinde; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği artırılarak işletmenin hedeflerini başarması mümkün olur.

2. İ DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

İ denetimin kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin ihtiyaçlarına, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir.

İç denetimin asıl amacı, örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır.⁵¹

İşletme personeli iç denetim sayesinde, işletme faaliyetlerine ilişkin analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve bilgiler elde ederler. İç denetim ayrıca, en uygun maliyetle, etkin bir kontrolü de amaçlamaktadır.⁵²

Buna göre iç denetimin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür.⁵³

a- İşletmenin tespit edilen politikalarına bağlılığını sağlayacak yöntemleri belirleyerek, işletme faaliyetlerinin etkin olarak yürütülmesine yardımcı olmak.

b- Mali verilerin ve i yöntemlerin güvenirliliğini belirlemek. Bu şekilde şirket yöneticileri yayınladıkları muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenirliliği konusunda gerek tutum ve davranışlarıyla gerekse kişilikleriyle kamuoyunda olumlu izlenim uyandırırılar.

⁵⁰ Aslan, Sinan, "Türk Bankacılık Sektöründe İ Denetim" İstanbul, 2003, s.5

⁵¹ Uzay, şaban, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma" SPK Yayın Kurulu, 1999, Yayın no:132, s.36

⁵² Aslan, Sinan, a.g.e., 2003, s.6

⁵³ zdil, Nurdan, "İç Denetim Sisteminin Genel Esasları ve Uygulamalı rneği" Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniv. Sos. Bil. Enst., 1986, Ankara, s.41

c- Yeterli olmayan uygulamalar tespit edilerek, bunu geliştirecek ve yeterli hale gelmesini sağlayacak tedbirler alınarak düzeltilir veya tamamen bırakılır.

d- Özellikle muhasebe bölümünde istihdam edilen personelin yeterli mesleki bilgi ve dürüstlüğüne sahip olması gerekir. Bu da iç denetimle yapılan incelemelerle ortaya çıkar.

e- Belgelerin yetkili kişilerce onaylanıp onaylanmadığı, işletmenin iyi bir hesap planına sahip olup olmadığı, anlaşılır bir muhasebe yönetmeliği kullanıp kullanılmadığı iç denetimle ortaya çıkar.

f- Servislerin görev ve fonksiyonlarını yerine getirirken izlenen metot ve prosedürlerin güncel olup olmadığı veya güncelliğini koruyup korumadığı ancak iç denetimle anlaşılabilir.

g- Yönetim tarafından ortaya konulan politikalar arasında koordinasyon derecesi belirlenir.

Bilindiği gibi iç denetim; faaliyetlerin daha sağlıklı ve verimli bir şekilde yürütülerek işletmenin rekabet gücünün artırılması, varlıkların rasyonel yönetimi, yönetim danışmanlığı, işletmeye zarar verebilecek hatalı, hileli işlemlerin ve fiillerin önlenmesi gibi amaçlarla yönetime bağlı bulunan, ancak bağımsız çalışan iç denetçiler tarafından yerine getirilen bir denetim türüdür. Bu açıdan iç denetim, diğer denetim türlerinden daha geniş kapsamlıdır.

İç denetimin amacı ve kapsamı, mali tabloların denetiminden, uygunluk denetiminden, faaliyet denetiminden daha geniş olup, bunları da içine almaktadır.⁵⁴

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), kurumsal ve kamusal örgütlerin boyutlarının ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan iç denetimdeki büyümeye ve geri yönetsel ihtiyaçlara cevap 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. Enstitü 1944'te Toronto'da, ABD dışındaki ilk birliğini 1948'de Londra'da Avrupa'daki ilk birliğini kurmuştur.

IIA, günümüzde dünya çapındaki yaklaşık 90.000 üyesine iç denetim, iç kontrol, gibi konularda hizmet vermektedir. Ayrıca enstitü, iç

⁵⁴ Aslan, Sinan, a.g.e., s.5

denetime ilişkin standartların ve etik kuralların belirlenmesi ve geliştirilmesi konusunda katkılarda bulunmaktadır. Enstitü tarafından verilen İç Denetçi Sertifikası tüm dünyada geçerli bir belge niteliğindedir.⁵⁵

IIA standartlarına göre iç denetimin kapsamı şu konulardan oluşmaktadır.⁵⁶

- Uygulamanın örgütsel politikalara, planlara ve yordamlara uygun olması,
- Uygulamanın dış kanunlara ve düzenlemelere uygun olması,
- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi,
- Faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesidir.

İç denetimin faaliyet alanı genellikle birbiriyle ilişkili dört rolden oluşur. Bunlar; tavsiye edici rolü, uygulayıcı rolü, raporlama rolü, düzenli test etme rolüdür.⁵⁷

3. İÇ KONTROL – İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İşletme yönetimi, işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken, bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne denli büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir.⁵⁸

İç Kontrol: Bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen ve;

⁵⁵ <http://www.bumko.gov.tr/proje4/dokuman/icdenetim.htm>, 23.03.2005, s.1-2

⁵⁶ <http://www.bumko.gov.tr/proje4/dokuman/icdenetim.htm>, 23.03.2005, s.1-2

⁵⁷ Woolf, E., Auditing Today, Fourth Edition, Prentice Hall 1990, s.93 (Şaban Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” SPK Yayın No: 132, 1999)

⁵⁸ Kaval, Hasan, “Muhasebe Denetimi”, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Müşavirlik A.Ş., Ekim 2003, Ankara, s.88

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk, amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.⁵⁹

İç Kontrol Sistemi, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan X/16 seri/sıra numaralı sermaye piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında tebliğinin 28'inci maddesinde,

“İç Kontrol Sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere, işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ve bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar” Temelde iç denetim fonksiyonları ile benzerlik arz etmesine rağmen iç kontrol sistemini i denetimden ayıran en önemli faktör ayrı bir denetim örgütünün olmaması ve sistemin kendi kendini denetlemesidir.⁶⁰

Denetim Yordamları Komitesinin yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır “iç kontrol, örgütün (organizasyonun) planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Bu tanımın bu sözcüğe (iç kontrol) verilen anlamdan daha geniş olduğu kabul edilebilir. Bu tanım, bir iç kontrol sisteminin muhasebe ve finansal bölümlerin işlevleriyle doğrudan ilgili birçok konularının aşan bir anlam taşımaktadır”. Bu tanımlama sadece muhasebe ile ilgili mali nitelikteki kıymet hareketlerini içermekte, ayrıca bir kuruluşun amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumları da içine almaktadır.⁶¹

⁵⁹ Erdoğan, Melih, a.g.e., s.88

⁶⁰ zer, Mevlüt, a.g.e., s.322

⁶¹ Güredin, Ersin, a.g.e., s. 166

İç Kontrol Sisteminin amaçları;

- Faaliyetlerin işletme politikalarına uygun bir şekilde yerine getirilerek verimliliğin ve etkinliğin artırılması,
- İşletme varlıklarının korunması,
- Muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması,
- Mali tabloların mevzuata uygun ve zamanında düzenlenmesi,
- Yana ve diğer düzenlemelere uygun davranılması şeklinde özetlenebilir.⁶²

İç denetim dar anlamda işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve işletme politikalarının başarısını ölçmeye, işletme içinde üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya, finansal olayların muhasebe ilke ve esaslarına uygun olarak kayıtlara alınmasını, mali tabloların gerçek durumunu yansıtmalarını sağlamaya ve işletme varlıklarını gösteren denetim olgusudur. İç Kontrol Sistemi ise başlı başına bir denetim olgusu olmamakla birlikte hemen hemen aynı gayeye yönelik olarak belirlenen prosedürlerdir.⁶³

Denetçinin denetim sürecinde yapacağı testlerin yapısı ve ölçüsü, iç kontrolün etkinliğine bağlıdır. Bir diğer deyişle, denetçi, iç kontrolün güvenilirlik düzeyine göre, uygulayacağı denetim yordamlarının genişliğini belirleyecektir.⁶⁴

İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1978 yılında yayımlanan iç denetim standartları, iç denetimi, örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır. İç denetçiler örgütün İç Kontrol Sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile başarı düzeyinin kalitesi hakkında yöneticilere bilgi sağlamakla sorumludurlar.⁶⁵

⁶² Kaval, Hasan, a.g.e., s.88

⁶³ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.330

⁶⁴ Erdoğan, Melih, a.g.e., s.87

⁶⁵ Kepekçi, Celal, "İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü", Eskişehir İTİA yayınları , 1982, Eskişehir, s.40-41

İç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Diğer kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsurudur.⁶⁶

İşletmede iç denetçiler, iç kontrol yapısının bekçileri konumundadır. İç denetçiler, işletmenin gövdesi ile tepe yönetimi arasında köprü görevi yaparlar. İşletmede kurmay görev alan iç denetçiler, verdikleri raporlar aracılığı ile iç kontrol yapısının başarıya ulaşmasında temel özellik taşırlar.⁶⁷

C- İÇ DENETİMİN ÖRGÜT İÇİNDEKİ YERİ VE DENETÇİ KAVRAMI

1. İÇ DENETİMİN ÖRGÜT İÇİNDEKİ YERİ

İç denetim departmanının örgütsel statüsü iç denetçinin denetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır.⁶⁸

Organizasyon yapılarında fonksiyonel denetim birimleri kuramamış şirketlerde kontrolsüz grup ve elemanların yaptıkları çalışmalar, günlük çalışma ortamında görülmeyen maddi zararlara yol açmaktadır.

Türkiye’de iç denetime ilişkin yaygın bir uygulama ise, belirli tür işletmelerde yasal zorunluluk gereği iç denetçilerin yer almasıdır.⁶⁹

Türk Ticaret Kanunu’na (TK) göre sermaye şirketleri ve kooperatifler, her yıl genel kurul kararı ile birden az olmamak üzere denetçi seçmek zorundadır. Anonim Şirketlerde denetçiler, beşten fazla olmamak üzere en fazla üç yıl için seçilirler. Bir anonim şirkette denetçi sayısı birden fazla ise, bunlar denetim kurulunu oluştururlar. Denetçiler, ortaklar arasından veya dışarıdan da seçilebilirler. Denetçiler, yönetim

⁶⁶ Kepekçi, Celal, a.g.e., 1994

⁶⁷ Bozkurt, Nejat, a.g.e., s.125

⁶⁸ Kepekçi, Celal, a.g.e., s.42

⁶⁹ Uzay, Şaban, a.g.e., s.211

kurulu üyesi olmadıkları gibi işletmenin bir memuru da olamazlar (TK Md. 347). TK'ya göre seçilen denetçiler, genel olarak işletmenin faaliyetlerini denetlerler, özel olarak görevleri TK Md. 353'de sıralanmış olup, bu görevlerin çoğu muhasebeyle ilgilidir. Limited şirketlerde ortak sayısı yirmiye aşıyorsa bir veya birden fazla denetçi bulunmalıdır. Limited şirketlerde iç denetçilerle ilgili hükümler anonim şirketlerde olduğu gibidir (TK Md. 548) sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde ise, esas sözleşmede başka bir hüküm olmadıkça genel kurul kararlarının yerine getirilmesi denetçilere aittir (TK Md 484). Kooperatiflerde ise denetçiler, genel kurula adına kooperatifin bütün işlem ve hesaplarını incelerler (Kooperatifler Kanunu Md. 65-69)

TK ile getirilen iç denetim, günümüzde eleştirilen ve genellikle formalite gereği yapılan bir denetim halini almıştır.⁷⁰ Bunun başlıca nedenleri yasal düzenlemelerin değişen koşullara uyum sağlayamamış olmasıdır. Günümüz modern işletmeleri yönetim anlayışı içerisinde İç Kontrol Sisteminin önemini anlamış ve bağımsız iç denetim departmanlarını oluşturmuşlardır.

İç denetim faaliyeti bir kurmaylık faaliyetidir. İç denetçilerin diğer bölümlerden bağımsız olmaları ve görevlerini tarafsız olarak yürütmeleri arzulanır.

İç denetim bölümünün tarafsızlığını ve bağımsızlığını sağlamak için bu bölümün doğrudan yönetim kuruluna rapor vermesi arzulanır.⁷¹

Servislerin görev ve fonksiyonlarını yerine getirmede izlenecek plan ve programların güncelliğini koruması için gerekli bilgiyle donatılmış bilgili, ehliyetli ve dürüst kişilerden oluşan bir iç denetim bölümünün mevcut olması gerekir.⁷²

⁷⁰ Uzay, Şaban, a.g.e., s. 211

⁷¹ Güredin, Ersin, a.g.e., s.176

⁷² Özdil, Nurdan, a.g.e., s.45

İç denetim departmanının yetkisi, faaliyet konusu ve sorumluluğu yönetim kurulunun ve üst yönetimin onayladığı bir yönetmelikle belirlenmelidir. Bu yönetmelik, kurulun organizasyon içindeki konumunu tanımlamak, fiziksel unsurlara personele, kayıtlara ulaşma açısından yetki vermeli ve iç denetimin sınırlarını oluşturmalıdır. İç denetim departmanı yöneticisi, denetim faaliyetleri programını, kadro ve finansal bütçe konularını bir özet halinde üst yönetimin onayına sunmalıdır. Ayrıca departman yöneticisi, faaliyet raporlarını da yazılı olarak üst yönetim kuruluna arz etmek durumundadır.⁷³

İç denetim departmanı için yönetim desteğinin belki de en önemli unsuru, denetim çalışmasında bağımsızlık statüsünün sağlanmasıdır. Denetçi, denetim raporunun hazırlarken kimsenin etkisinde kalmadan, denetlediği kişilerden yeterince bağımsız olmalıdır.

Bu noktada Denetçi kavramını açıklamak, iç denetim faaliyetinin örgüt içindeki yerini anlatmakla daha etkin olacaktır.

2. DENETÇİ KAVRAMI

Denetçi, denetimi planladığı şekilde gerçekleştiren, bu amaçla eğitilmiş ve yetkilendirilmiş personel olarak tanımlanabilir.⁷⁴

Denetim faaliyet sürecini devam ettiren ve sonucunda raporunu açıklayan, bağımsız , gerekli mesleki eğitim ve deneyime sahip uzman kişi olarak da tanımlanabilir. Denetçi kavramını dış denetçiler ve iç denetçiler olarak incelemek mümkündür.

2. 1 DIŞ DENETÇİLER

Dış denetçiler, organizasyon yapısı dışından kişilerdir. Yönetime bağlı olarak çalışmazlar. Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olarak iki bölümde incelenir.

⁷³ Aslan, Sinan, a.g.e., s.22

⁷⁴ Sipahi, Barış, a.g.e., s.26

2. 1. 1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız dış denetçiler, firmalara denetim hizmeti sunan ve bu işi serbest meslek haline getirmiş kişilerdir.

Bağımsız denetçiler, müşterilere profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ve bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir.⁷⁵

Bağımsız denetçiler, kendi adlarına serbest meslek mensubu olarak faaliyette bulunan, denetleme kapsamındaki herhangi bir kişi yahut kuruluşla organik bağı bulunmayan denetçilerdir. Burada serbest meslek mensubu ifadesiyle denetçinin denetlenen işletmeden tamamen bağımsız olduğu vurgulanmaktadır. Denetçinin teknik anlamda serbest meslek mensubu olarak faaliyette bulunmaları şartı yoktur. Denetçi serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunabileceği gibi herhangi bir denetim ortaklığının mensubu da olabilir.⁷⁶

Denetlenen işletme ile arasında işçi-işveren ilişkisi olmayan genellikle işletmelerin mali tablolarının uygunluk denetimi yapan denetçi türüdür.⁷⁷

Ülkemizde bu kapsama giren denetçiler “Bağımsız Dış Denetçi” olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetim ilke olarak mali tabloların güvenilir, doğru olup olmadığını objektif olarak sağlayan ve bunu raporlayan bir faaliyettir. Bu faaliyette temel ilke her zaman mali tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtıp yansıtmadığının saptanmasıdır. Bağımsız dış denetçi işletme faaliyetlerinin muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını tarafsız bir biçimde kanıtlara dayalı olarak inceler ve raporlar.⁷⁸

⁷⁵ Güredin, Ersin, a.g.e., s.9

⁷⁶ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.9

⁷⁷ Bakır, Mehmet, a.g.e., s. 23

2. 1. 2 Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, devlet adına denetim görevi yapan kamu personelidir.

Denetim kapsamına giren alanlarda (kamu ve özel sektör işletmeleri) yasalarla getirilen düzenlemelere uyulup uyulmadığını denetlemekle sorumludurlar.⁷⁹

Kamu denetçileri; kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Devletin çeşitli birimlerinde yer alan bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına derecesini izlemek ve denetlemekle görevlidirler.⁸⁰

2. 2. İÇ DENETÇİLER

İç denetçiler; yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan işletmenin amaç ve politikalarına uygun olarak geliştirilmiş prosedürlere ve mevzuata uyulup uyulmadığı ile faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yapılıp yapılmadığını denetleyen kişilerdir.

İşletme faaliyetlerinin önceden planlanmış kural ve ilkeler çerçevesinde yapılıp yapılmadığını denetleyen denetçiler olup, işletmeye işçi-işveren ilişkisiyle bağlıdır. Bu tür denetçiler, işletme yönetimine bağlı ve onlara karşı sorumlu olarak çalışırlar. Ancak, işletme yönetimine bağlı ve sorumlu olarak çalışmalarına rağmen denetçilik mesleğinin gerektirdiği tarafsızlık ilkesine uygun olarak davranmak zorundadır.⁸¹

⁷⁸ Sipahi, Barış, a.g.e., s.27

⁷⁹ Bakır, Mehmet, a.g.e., s.23

⁸⁰ Duman, Ömer, a.g.e., s.12

⁸¹ Bakır, Mehmet, a.g.e., s.24

İç denetçiler, organizasyonun sorumluluklarının etkin bir şekilde yerine getirilmesi, kabul edilebilir maliyetler ile kontrollerin tanımlanması, risk değerlendirme ile bu risklerin etkilerinin azaltılması yönünde alınacak önlemler konusunda önerilerde bulunmakla sorumludurlar. Yetkin iç denetçi; teknik yetkinlik, eğitim, uyum sağlama, anlama, inisiyatif kullanma, bağımsızlık, objektiflik ve sorumluluk kalitesini birleştirir. İç denetçi profilinde profesyonel yetenek kadar karakter kalitesi de önem taşımaktadır.⁸²

İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Bu genel amaca ulaşmak için iç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler;⁸³

- a- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin, sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulatmak,
- b- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- c- İşletmenin varlıkların her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- d- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- e- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak,
- f- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçiler, denetlenen ile işbirliği yapabilmek, çalışmalarını diğer çalışanlar ile koordine edebilmek ve denetimi müdahalesiz

⁸² Erkazan, Ali Rıza, “İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler” Makale, İç Denetim Dergisi, Kış 2003 s. 32

⁸³ Güredin, Ersin, a.g.e., s.10

gerçekleştirebilmek için üst yönetimin ve yönetim kurulunun desteğine sahip olmalıdır. Ayrıca iç denetçi, mesleki yeterliliğini sürekli eğitim yoluyla korumak ve artırmak durumundadır.

İç denetçiler, çalışmalarını yerine getirirken uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) tüm üyeleri ve sertifikalı iç denetçiler için yayınladığı yasa ve yönetmeliklerin gerekliliklerinin üzerinde ve ötesinde bir iç disiplin yükümlülüğünü ortaya koyan uluslararası iç denetim mesleki etik kurallarına uymaktan sorumludurlar.

İç denetimin genişleyen kapsamı çerçevesinde organizasyonun ihtiyaçlarına cevap verebilecek yetkinlik ve yeterlilik seviyesini karşılayabilecek iç denetçi profilinin geliştirilmesi için mesleki uygulama standartlarına uygunluğu esas olan uluslararası İç Denetçi sertifikasyonunun (CIA) önemi her geçen gün artmaktadır. Sertifikalı iç denetçi sayısının artması beraberinde mesleki yetkinliğin yaygınlaştırılmasına önemli bir katkı sağlayacaktır.⁸⁴

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), aşağıdaki iç denetçilerin Sorumlulukları Tebliği'ni yayınlamıştır:⁸⁵

İç muhasebe denetimi bir kuruluştaki muhasebe, mali ve diğer işlevleri, yönetime yapıcı ve koruyucu hizmet sağlama esasına dayanan biçimde inceleyen bağımsız bir değerlendirme işlevidir. Bu, diğer türdeki kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir kontrol türüdür. Başlıca, muhasebe ve mali sorunlarla ilgili olmakla beraber, aynı zamanda en uygun biçimdeki işletmecilik yapısındaki sorunları da ele almaktadır.

Tümüyle objektif muhasebe denetimi, yönetime, kuruluşun çalışmalarını en etkin biçimde yönetmede yardımcıdır. Bu genel amaç iki ana aşamada gerçekleştirilir. Şöyle ki;

⁸⁴ Erkazan, Ali Rıza, a.g.e., s.33

⁸⁵ Arthur W, Holmes, Wayne S. Owermyer, a.g.e., s.120-121

1- Varolan noksanlıkları, bunları düzeltecek işlemleri sağlamak suretiyle belirterek kuruluşun yararlarını korumak. Bu amaca ulaşmak, iç denetçinin şu hizmetleriyle gerçekleşir:

a) Kuruluşta üretilen istatistik verilerin ve muhasebenin güvenilirlik derecesini saptama,

b) Ortaklığın varlıklarını doğru biçimde muhasebeleştirme ve her türlü zararlardan koruma yolunu bulma,

c) Saptanmış politika, plan ve yöntemlere ne ölçüde uyulduğunu araştırma,

2- Faaliyetlerin çeşitli aşamalarını geliştirecek değişiklik önerilerini de içeren, kuruluşun yararlarını ileri götürmek. Bu amaca ulaşmak iç denetçinin şu hizmetleriyle sağlanır:

a) Kuruluşun planlarını ve politikalarını, ilgili veriler ve diğer deliller ışığında araştırmak ve incelemek,

b) Kuruluşun iç hesaplarını ve yöntemlerini etkinlik ve yeterlilik yönlerinden araştırmak ve gözden geçirmek.

c) Uygulamaları, politikalar, planlar ve yöntemler bakımından araştırmak ve incelemek.

İç denetçiler, işletmenin iç bilgi sistemini incelemekte, sistemin yönetimin belirlediği direktiflerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili bilgileri toplamakta ve üretim faaliyetlerine ilişkin sonuçların yönetime raporlanmasında etkili bir düzenlemenin olup olmadığını tespit etmektedirler. Bu, doğal olarak iç denetçilerin finansal verilerden ziyade personel politikası, pazarlama yaklaşımı, ürün kalitesi gibi işletme ile ilgili çok çeşitli faaliyetleri de yerine getirdiğine işaret etmektedir.⁸⁶

Denetim standartları konusunu açıklarken, Genel Standartlar başlığı altında denetçi standartlarına da değinilmişti. İç denetçi için de geçerli olan bu standartları burada yeniden tekrarlanmayacaktır.

⁸⁶ Duan, A.Kadir, a.g.e., s.2

İç Denetçi ve İç Denetim Standartları her organizasyonun kendi yapısı içerisinde değişiklik göstermekle birlikte, temel ilkeler olarak yukarıda açıklamaya çalışılan etmenler iç denetçi profilini oluşturmaktadır.

5018 Sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63. maddesinde iç denetim faaliyeti tanımlanmıştır. 64'üncü maddede "İç denetçinin görevleri" başlığı altında iç denetçinin görev tanımı yapılmış ve iç denetçilerin çalışma usulleri hakkında bazı genel düzenlemeler yapılmıştır.⁸⁷

Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir.

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve konularda önerilerde bulunmak,
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

⁸⁷ Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004, s.2

İç denetçilerin görev ve sorumluluklarının kuruluşun organizasyon yapısına ve faaliyet alanına göre değişiklik göstereceği doğaldır. Şekil 1’de iç denetçilerin sorumluluk alanlarının genişliği ve yönetim açısından taşıdığı önem açıkça ortaya konulmaktadır.⁸⁸

İÇ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

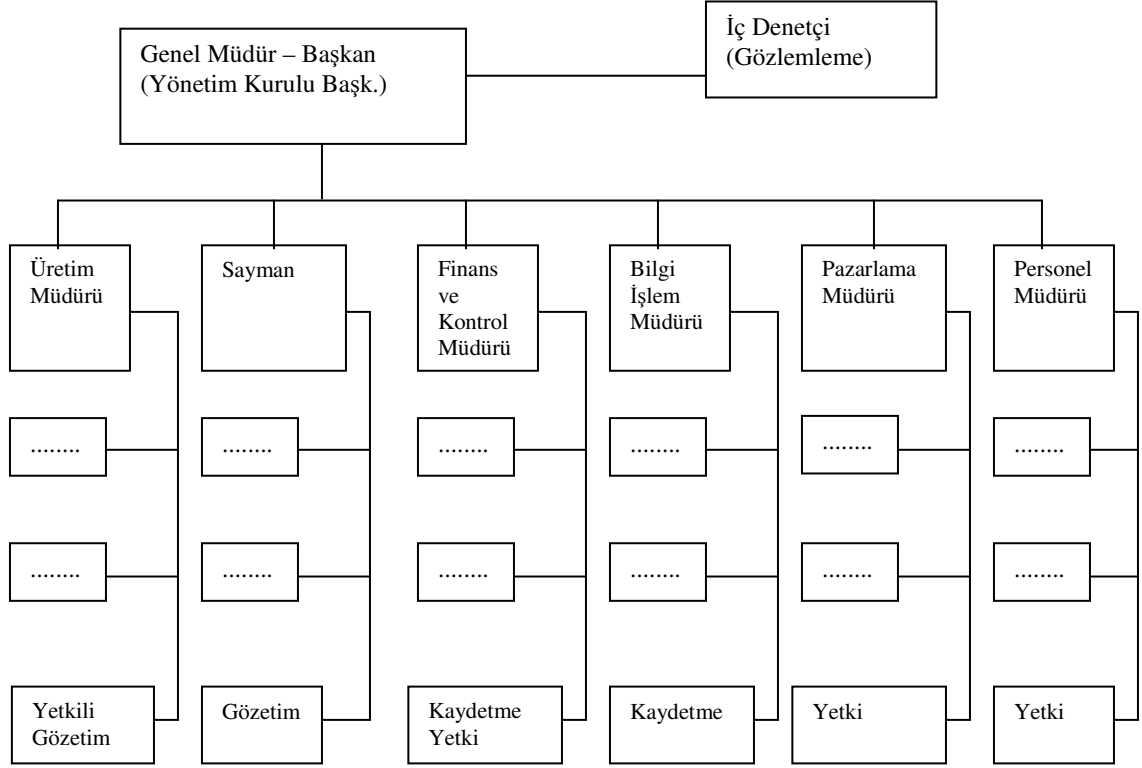
⇓	⇓	⇓
Yönetime karşı koruyucu hizmet sorumluluğu	Yönetime karar almada yardımcı olacak yapıcı hizmetler sorumluluğu	Değerlerin yanısıra yapılan sistem, yöntem ve prosedür geliştirme sorumluluğu
⇓		
Yönetimi;		
- İsrafa karşı		
- Rizikolar ve riziko alanlarına karşı		
- Hilelere karşı		
- Hatalara karşı		
- Politikaların bozulmasına karşı		
- Yöntem ve prosedürlerden sapmalara karşı		
- Yetersiz kontrollere karşı		
- Dış denetimin bozulmasına karşı		
- Yanlış düzenlenen raporlar ve diğerlerine karşı koruma sorumlulukları.		

Şekil - 1 İç Denetçinin Sorumlulukları

İlk bağımsızlık görüşü olan örgütsel statü, iç denetçilerin organizasyon hiyerarşisi içerisindeki yerini vurgulamaktadır. İç denetçinin organizasyon içerisinde başkan ve yönetim kuruluna bağlı bulunması gerekmektedir. İç denetçi elde ettiği bulgularını doğrudan bu kurula rapor

⁸⁸ Ünlen, Müjdat, “İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri”, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları No: 0906, 1988, C. 3, S.1, s. 65-67

etmelidir. Bu doğrultuda, iç denetçilerin organizasyon hiyerarşisindeki yerini Şekil 1 yardımıyla göstermek mümkündür.⁸⁹



Şekil - 2 İç Denetçinin Organizasyon İçindeki Yeri

D – İÇ DENETİM SÜRECİ

⁸⁹ Kinney, Williams R Jr. "Information Quality Assurance and International Control, International Edition, Mc Grow Hill Com. USA, 2000, s.94

İç denetim uygulaması, işletmelerin büyüklüğüne, gelişme hızına, bulunduğu sektöre, yönetimin bilgileri kullanma yeteneği gibi etmenlere bağlı olarak değişiklik gösterir. Ancak, uygulamanın amacı, iç denetimin temel amacı doğrultusundadır.

Denetim çalışması; denetimin planlanması, bilgilerin incelenmesi, değerlendirilmesini, sonuçların iletilmesini ve izleme aşamalarını kapsar.

1. İÇ DENETİMİN PLANLANMASI

Planlama, değişik seçeneklerin beklenen sonuçlarını değerlendirme ve bunlar arasında seçim yapma işidir. Planlamadan beklenen, geçerli olabilecek bütün etkenleri değerlendirerek, verilecek kararların niteliğini yükseltmesidir.⁹⁰

Yapılacak her bir denetim faaliyeti önceden planlanmalı ve yazılı olarak belgelenmelidir.

Denetim planının amacı denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.⁹¹

İyi bir denetim denetlenecek işletme hakkında tam bir bilgiye sahip olmayı gerektirir. Bu nedenle bir ön araştırma yapılmalıdır.

1. 1. ÖN ARAŞTIRMA

Ön araştırma şu konuları içermelidir;

1. 1. 1 Şirketin Yer Aldığı Sektör

İşletmenin yer aldığı sektör hakkında önceden edinilecek bilgi denetimin yönünü etkileyecek ve daha sağlıklı sonuçlar alınmasını sağlayacaktır. Çünkü işletmenin içerisinde bulunduğu sektör, kullanılan muhasebe sistemi, fiyatlama ve satış politikası gibi pek çok faaliyeti etkiler.⁹²

⁹⁰ Taner, Tuna – Öncü, Semra, “İşletmelerde Planlama - Bütçeleme -Kontrol” 1999, Manisa, s. 9

⁹¹ Güredin, Ersin, a.g.e., s.72

⁹² Yeni, Aytül, “Holding İşletmelerde İç Denetim ve Bir İşletme İç Denetim Faaliyeti Uygulaması” Yüksek Lisans Tezi, 1998, Kütahya, s.51

1. 1. 2 İşletmenin Faaliyet Konusu ve Organizasyon Yapısı

İşletmenin faaliyet konusu, işletmenin üretim firması ya da ticari mal alım-satım yapan firma olması denetimi etkiler. Çünkü firmanın üretim firması olması direkt işçilik, direkt hammadde hesapları da içine alır. Denetçi bu konularda kendisini geliştirmek ve denetim planını buna göre hazırlamak zorundadır.

İç denetim, işletmedeki birimlerle bunların bağlı olduğu bölümleri yöneticileri, pozisyonları yetki ve sorumluluk dağılımlarını bilmelidir.

Şirketin örgütsel yapısı, personel sayısı, üretim tekniği, satış ve fiyatlama politikası, satış ve ihracata ilişkin yasal yükümlülükler, mamul çeşidi, üretim ve dağıtım yöntemi konuları da aydınlatılmalıdır.

1. 1. 3 Muhasebe Sisteminin Güvenirliliği

İşletmenin etkin iç kontrol sistemine dayalı düzenli muhasebe işleyiş ve kayıt sistemi iç denetimi kolaylaştıracığı için muhasebe sistemi önem kazanmaktadır. Bu nedenle muhasebe sisteminin işleyişi hakkında mutlak bilgi sahibi olunmalıdır.

1. 1. 4 İşletmenin Bilgisayar Kullanım Düzeni

Günümüz işletmeleri, işlemlerinin neredeyse tamamına yakını bilgisayar yardımıyla yapmaktadır. Bu da elde tutulan kayıtlarda ortaya çıkabilecek hataları en aza indirmektedir. Fakat kayıtların doğru işlenip işlenmediği ve sistemin doğru bilgiler ortaya koyup koymadığı araştırılmalıdır.

Planlama yapılırken kullanılan bilgisayar programları da göz önüne alınmalıdır. Veya iç denetim için kullanılacak özel bir program kullanılıp kullanılmayacağı belirlenmelidir.

Örnek olarak bir holding bünyesinde yapılan iç denetim çalışmalarında dört adet yazılım kullanılmaktadır. Price Waterhouse Coopers tarafından geliştirilen sektör ve şirket risk ölçümleme sistemi Team Risk'e göre şirketlerin risk derecelendirilmesi belirlenmekte ve çalışma programları oluşturulmaktadır. Elektronik ortamda çalışma kağıtlarını oluşturmak ve arşivlemek üzere tüm çalışmalar için denetim programı Teammate'i, farklı farklı denetimler sonucunda oluşan bulguları

ve önerileri daha sonraki denetimlerde yararlanmak için veri ambarı programı Team Central'ı ve yüklü verilerin araştırmasını, analizini ve raporlanmasını sağlayan ACL (Audit Command Language) adlı yazılımlar kullanılmaktadır.⁹³

1. 1. 5 Önem Arz Eden Noktalar

İşletme hesaplarında veya işleyişinde karar almada önem arz eden bilgileri veren belirli hesaplar olabilir. Bu hesapların tespiti gereklidir. Ayrıca risk taşıyan noktaların tespiti de ayrıca önem arz eder.

1. 1. 6 İşletmenin Hukuki İlişkileri

İşletmenin holding yapısı içinde olup olmadığı, bulunduğu sektör, bu sektöre ilişkin hukuki düzenlemeler, bağlı bulunduğu kanunlar, yükümlülükler, anonim şirket, limited şirket v.b. olup olmadığı, halka açık ve SPK'da işlem görüp görmediği, devletle ve diğer firmalar ile devam eden davalarının olup olmadığı konularının içerir.

İç denetçi planlamasını yaparken hukuki ilişkilerini göz önüne alarak daha sağlıklı ve yerinde bir denetim ortaya koyar.

1. 2 İÇ DENETİM PLANININ HAZIRLANMASI

İç denetçi, ön araştırma aşamasında elde ettiği, işletmenin yer aldığı sektör, işletmenin faaliyet konusu, organizasyon yapısı, muhasebe sisteminin güvenilirliği, işletmenin bilgisayar kullanım düzeyi, işletmenin hukuki ilişkileri ve işletme içerisinde önem arz eden noktalar gibi bilgiler doğrultusunda bir plan ortaya koyar. Bu plan;

1. 2. 1 İç Denetim Alanının Saptanması

İç denetçi ön araştırmalardan elde ettiği veriler doğrultusunda işletmenin önem arz eden noktalarını ve hangi alanlarda çalışma yapması gerektiğine ilişkin bir program hazırlar.

Bu program dahilinde, faaliyet denetimi ve muhasebe denetimi alanlarını ortaya koyar.

⁹³ İç Denetim Dergisi, Bahar 2003, s.39

İç denetimin etkinliği, denetim alanlarının doğru seçilmiş olmasıyla yakından ilgilidir. Örneğin, muhasebe denetimi yapılırken kasa hesabında tutulan nakit miktarının fazla olması yolsuzluk riskini artıracığından, bu hesabın incelenmeden, nedenleri ortaya konmadan atlanması, iç denetimi amaçlarına ulaşmadan uzaklaştırır.

1. 2. 2 İç Denetimin Maliyetlendirilmesi

İç denetim uygulamasının belirli bir maliyeti vardır. Görevlendirilecek personel gideri, iç denetimin işletmenin taşra teşkilatlarını il dışındaki bayilikleri, temsilcilik ya da üretim alanlarını kapsayan olması, denetçilerin yol ve otel masrafları gibi konular maliyeti artırır. Bu nedenle planlama yapılırken gereksiz ayrıntılardan ve zaman kaybından kaçınmak gerekir.

İç denetimin sağlayacağı fayda, iç denetim maliyetini aşmamalıdır.

1. 2. 3 İç Denetim Personelinin Görevlendirilmesi (iş gücü planlaması)

İç denetim ekibinin oluşturulması ve görev tanımlamalarını ifade eder.

İç denetim ekibi oluşturulurken, yeterli mesleki ve teknik eğitime sahip, iletişimi kuvvetli, yüksek ahlaki değerlere sahip personel seçilir. İşletmenin üst yöneticileri ve iç denetimin başında bulunacak baş denetçi bu seçimi yapar.

İç denetimin yürütülmesinde görev alacak personel sayısı belirlendikten sonra yetki ve sorumlulukları belirtilir. İç denetçiye verilen yetki ve sorumluluklar iç denetçilerin bağımsızlıklarını korumalarına engel teşkil etmemelidir.

1. 2. 4 İç Denetim Zaman Planlaması

Zaman planlaması, iç denetimin süresini içerir.

İç denetim süresini önceden tahmin etmek zordur. Denetimin ilk defa yapılıp yapılmadığı, iç denetim personelinin uzmanlığı dışında kalan konularda dışardan danışmanlık hizmeti alınması (örn:hukuki konulara ilişkin ayrıntı gerektiren nedenler) veya personelin değişikliği, işletmenin

bulunduğu sektörün mevsimsel değişimlerden etkilenmesi, genel ekonomik yapı içerisindeki değişimler, iç kontrol sisteminin sağlıklı işlemesi muhasebe kayıtlarının düzenli olması, ekibin deneyimli olması gibi konular, iç denetimi olumlu ya da olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle zaman planlaması esnek olmalıdır.

Burada ortaya konacak olan hangi işletmelerin hangi tarihlerde denetleneceği, ne kadar süreceği konularını belirlemektir.

Denetim esnasında ekip başı (müfettiş), denetim işlemini planlar. Hangi denetim işlemlerinin ne zaman yapılacağını ve ne kadar süreceğini belirler. Örneğin iç denetçi aşağıdaki gibi bir program hazırlayabilir.⁹⁴

- Denetim programının hazırlanması, iş bölümünün ve zamanlamanın yapılması(01.06.1997-03.06.1997
- Sayımların yapılması 04.06.1997-10.06.1997
- İç kontrol sisteminin incelenmesi 11.06.1997-15.06.1997
- Kayıtların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi 16.06.1997-09.07.1997
- Faaliyetlerin denetlenmesi 10.07.1997-23.07.1997
- İç denetçi görüşünün oluşturulması 24.07.1997-30.07.1997
- Rapor yazımı 31.07.1997-06.08.1997

İç denetim için zorunlu olarak önerilen muayyen bir süre olmadığı gibi iç denetim diğer denetimlerden farklı olarak sürekli denetim niteliğindedir.⁹⁵

1. 2. 5 İç Denetim Programının Hazırlanması,

Yapılan, şirket tanıma, risk tanıma, iç kontrol sisteminin yeterliliği çalışmaları neticesinde, şirketin hangi denetim alanlarına bölüneceği, bu denetim alanlarında hangi denetim teknikleri uygulanarak yeterli denetim kanıtı toplanacağını yazılı bir şekilde belirlenmesi ile temel denetim planı oluşturulmuş olur.⁹⁶

⁹⁴ Yeni, Aytül, a.g.e., s.60

⁹⁵ Özer, Mevlüt, a.g.e., s.83

⁹⁶ Kaval, Hasan, a.g.e., s.86.

Denetim programı, denetim çalışmalarının uygulanmasına ilişkin safhaları, her bir safhanın uygulanmasıyla ilgili işlemlerin türünü ve sırasını gösteren yazılı bir taslaktır. Bu taslak, denetim çalışmalarının yapılmasına ilişkin bir talimat niteliğinde olduğu gibi, denetim her bir safhasında yapılan işler için bir kanıt niteliği de taşır. Denetim çalışmalarının bir programa dayalı olarak yapılmasının sağladığı bir takım faydalar vardır.

Bunlar;

- Denetim çalışmasında iş bölümünü sağlar.
- Zamandan tasarruf sağlar.
- Denetim çalışmaları için kanıt oluşturur.
- Her bir denetim aşamasıyla ilgili sorumluluğu belirler.
- Denetim çalışmalarına katılacak olanlar için kılavuzluk yapar.
- Denetim çalışmalarının bir düzen içerisinde yapılmasını sağlar.⁹⁷

2. İÇ DENETİM FAALİYETİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Denetim programının yürütülmesi safhası denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği safhadır.⁹⁸ Denetim çalışmalarının yürütülmesi safhasında öncelikle işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve etkinlik açısından değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Yani, bir uygunluk denetiminin yapılması gerekmektedir.⁹⁹

İç denetçi, iç kontrol sistemini inceler bilgi, belge ve işlem akışı değerlendirilir ve her bölüm için programlar hazırlar.

Bu programlar dahilinde denetim işine kanıt toplama ile başlar, kanıtların değerlendirilmesi, düzenlenmesi aşamasından sonra raporlama aşaması ve raporun düzenlenmesi ile iç denetimden elde edilen sonuçlar üst yönetime bildirilir.

⁹⁷ Bakır, Mehmet, a.g.e., s.53

⁹⁸ Güredin, Ersin, a.g.e., s. 85

⁹⁹ Bakır, Mehmet, a.g.e., s.56

2. 1 İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

İç denetim esas itibarıyla kurulu iç kontrol sisteminin amaçladığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir.¹⁰⁰

İç kontrol sisteminin amaçlarını daha önceki konularda da değindiğimiz gibi aşağıdaki maddeler halinde toplayabiliriz;

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin verimliliğini ve politikalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ve amaçlara ulaşılmasını sağlamak.

Kontrol amaçları denetim amaçlarının aynısı değildir, zira, denetim amaçları kontrol amaçlarının yeterli olup olmadığı ve bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlemeyi içerir.¹⁰¹

Denetim açısından iç kontrol, yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olarak ikiye ayrılır.

a) **Yönetsel Kontrol:** Yönetsel kontrol aşağıdakilerle sınırlı olmamakla birlikte örgüt planını, yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içerir.¹⁰²

Yönetim kontrolü bir bakıma, işletmede belirlenen stratejilerin etkin ve verimli yürütülmesini izleme işlemi olarak görülebilir. Burada işletme

¹⁰⁰ Kaval, Hasan, a.g.e., s. 95

¹⁰¹ Duman, Ömer, a.g.e., s.47

¹⁰² Güredin, Ersin, a.g.e., s.167

yöneticilerinin, işletme kaynaklarını örgütün amaçları doğrultusunda etkin ve verimli kullanıp kullanmadıkları izlenip değerlendirilmektedir.¹⁰³

İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanır.

- Güvenilir Bilgi Sağlanması; Faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. İşletme kararlarının alınmasında değişik türde geçerli bilginin toplanması zorunluluğudur.

- İşletme Varlıklarının ve Kayıtların Korunması; Bir işletmenin fiziki varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir ya da bu varlıklara istenmeyerek zarar verilebilir. Bu gibi durumların önlenmesi ve varlıkların korunması için uygun kontrollere gerek vardır.

- Verimliliğin Artırılması; Faaliyetlerin her kademesindeki fire ve artıkların azaltılmasını sağlamak, çabaların gereksiz yere tekrarlanmalarını, kaynakların verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmalarını önlemek.

- Belirlenmiş Politikalara Bağlılığı Özendirme; Saptanmış amaçlara ulaşılabilmesi için işletmede çalışanlar bir amaç birliği içinde hareket ederek, kendilerine verilen yazılı ve yazısız kurallara ve politikalara uygun davranmalıdır.

b) **Muhasebe Kontrolü:** Muhasebe kontrolü örgütün planını, finansal kayıtlarının güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları kapsar. Muhasebe kontrolü başlıca üç unsur tarafından belirlenir.

- Varlıkların Korunması; Varlıkların korunması dendiğinde kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır.

- Finansal Kayıtların Güvenirliliği; Muhasebe kontrolü açısından finansal kayıtların güvenilirliği finansal bilgilerin hem işletme içine hem de işletme dışına raporlanması ile ilgilidir.

¹⁰³ **Taner, Tuna-Öncü, Semra, a.g.e., s.40**

- Kıymet Hareketleri; İşletme ile işletme dışındaki taraf arasında meydana gelen varlık ve hizmet değişimlerini ve bu tür varlıkların ve hizmetlerin işletme içindeki tüketimlerini ifade eder.¹⁰⁴

Kıymet hareketlerinin muhasebe kayıt ortamına geçirilmesi sırasında meydana gelebilecek hataların önlenmesi için muhasebe kontrolünün aşağıdaki amaçlara hizmet etmesi beklenir. Her iç kontrol sistemi aşağıdaki konularda yeterince uygun güvence verilmelidir.¹⁰⁵

- i) Sadece uygun kabul edilen kıymet hareketleri muhasebe kayıtlarına geçirilmiştir.
- ii) Sadece gerçek olan kıymet hareketleri muhasebe kayıtlarına geçirilmiştir. Muhasebe kayıtlarında gerçek olmayan kıymet hareketlerine yer verilmiştir.
- iii) Kıymet hareketleri uygun bir biçimde onaylanmıştır.
- iv) Gerçekleşen kıymet hareketleri muhasebe kayıtlarına eksiksiz bir biçimde aktarılmıştır.
- v) Kıymet hareketleri ile ilgili değerlendirme doğru olarak yapılmıştır. Hesaplama, kaydetme ve özetleme hataları bulunmamaktadır.
- vi) Kıymet hareketleri doğru olarak sınıflandırılmıştır.
- vii) Kıymet hareketleri muhasebe kayıtlarına zamanında geçirilmiştir.
- viii) Kıymet hareketleri doğru olarak yardımcı defterlere dahil edilmiş ve doğru olarak özetlenmiştir.

2. 1. 1 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

İç kontrol sistemin tanınmasına ilişkin çalışmalar bazı yöntemlerin kullanılmasını gerektirir. Bunlar;

¹⁰⁴ Güredin, Ersin, a.g.e., s. 167

¹⁰⁵ Çömlekçi, Ferruh, a.g.e., s.33

2. 1. 1. 1 Not Alma Yöntemi

Bu yöntem iç kontrol sistemini tanımada kullanılan en basit yöntemdir. Denetçi işletmede yetkililerle görüşerek ve soru sorarak elde ettiği bilgileri not alır.

Varsa işletmede yazılı yönetmelikleri toplar. Bunları uygun şekilde not alır. Bunları yaparken, genellikle işletme – tedarik üretim – satış ve tahsil- ödemeler döngüsüne uyum bir şekilde yerine getirir.¹⁰⁶

Muhtıra yöntemi de denilen bu yöntemde denetçi, iç kontrolleri yazılı bir şekilde anlatır. Önemli gördüğü hususları ve yönetime yapacağı önerileri çalışma kağıtlarına not eder.¹⁰⁷

2. 1. 1. 2 Akış Şemaları Yöntemi

Sistem akış diyagramları (şemaları) iç muhasebe kontrol sisteminde herhangi bir faaliyete veya akıma ya da ele alınan kıymet hareketine ilişkin bilgi akışını girdi, işlem ve çıktı düzeninde gösteren etkin bir araçtır. Sistem akış diyagramları işletmede kıymet hareketi doğuran bir olayın doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine ve ait olduğu hesaba yansıtılmasına kadar geçen tüm işlemleri şematik olarak gösterir.¹⁰⁸

Denetçi, işletme fonksiyonlarını alt fonksiyonlara ayırır. Tedarik, üretim, satış gibi. Bu gruplara veya alt fonksiyonlara uygun akış şemaları düzenlenir. Kimin nereden belge aldığı, kime verdiği, hangi sorgulamalar yapıldığı bu şemalar üzerinde gösterilir.¹⁰⁹

2. 1. 1. 3 Soru Formu Uygulama Yöntemi (Anket Yöntemi)

¹⁰⁶ Kaval, Hasan, a.g.e., s.98

¹⁰⁷ Gürbüz, Hasan, “Muhasebe Denetimi” Bilimsel Teknik Yayınevi, Mart 1990, İstanbul, s.69

¹⁰⁸ Güredin, Ersin, a.g.e., s.187

¹⁰⁹ Kaval, Hasan, a.g.e., s.99

Anket yönteminde denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi soru hazırlar. Sorular genellikle “evet” ve “hayır” veya “söz konusu değil” cevapları alınabilecek biçimde düzenlenir.¹¹⁰

Bu yöntem not alma yönteminin gelişmiş bir şekli olarak nitelenebilir. Denetçi, işletmenin faaliyette olduğu sektörü ve denetimin amaçlarını anladıktan, yeterli gözlemler yaptıktan sonra fiilen olması gereken durumu tespit eder. Daha sonra olması gereken bu durumun mevcut olup olmadığını tespit amacıyla soru formları hazırlar bu soru formları yine işletmenin alt fonksiyonlarına veya faaliyet türlerine uygun olabilir.¹¹¹ Bu yöntem en çok kullanılan yöntemdir.

2. 2 KANIT TOPLAMA VE DEĞERLENDİRME

Denetim standartları incelenirken kanıt toplama anlatılmıştı burada kısaca değinilecek.

Denetim genel anlamda kanıt toplama ve bu kanıtların değerlendirilmesi işlemidir. İç denetçiler uyguladıkları çeşitli yöntem ve işlemlerle kanıt toplarlar ve bunları değerlendirerek sonuca ulaşırlar. Denetçinin raporunda vardığı sonucu destekleyen her türlü belge ve bilgidir.

Denetim kanıtları yasal nitelikteki kanıtlardan farklıdır. Bir bilginin kanıt olarak kabul edilip edilmeyeceği doğrudan doğruya denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Oysa yasal kanıtlar önceden konmuş kesin kurallara göre belirlenen kanıtlar olup, denetim kanıtlarından farklıdır.

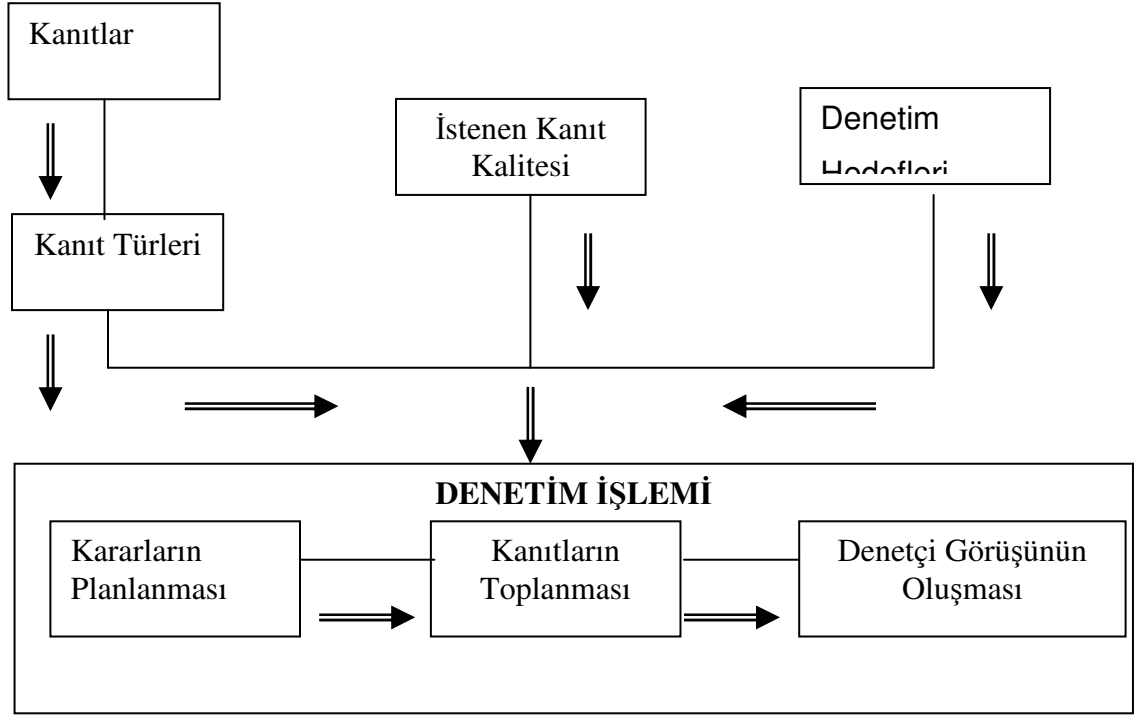
Bir denetim kanıtının denetçi görüşüne yapacağı etki, o kanıtın geçerliliğine, objektifliğine, zamanlı olmasına ve gereğinde başka kanıtlar tarafından desteklenebilmesine bağlıdır.¹¹²

Kanıt toplama işlemini şekil 3 ile gösterebiliriz.¹¹³

¹¹⁰ Gürbüz, Hasan, a.g.e., s. 69

¹¹¹ Kaval, Hasan, a.g.e., s.99

¹¹² Güredin, Ersin, a.g.e., s.97



Şekil - 3 Kanıt Toplama İşlemi

2. 2. 1 Kanıt Türleri

İki tür kanıt vardır.¹¹⁴

- 1) Esas kanıtlar: İç denetçinin belirlediği hususlara temel oluşturan kanıtlardır. Bunlar:
 - a) Defterler, (Büyük Defter, Yevmiye Defteri, Kasa Defteri, Damga Vergisi Defteri)
 - b) Mizan,
 - c) Kayıtlar,

¹¹³ MASCARENHAS Amyas – TURKEY Stuart , Spicer's Practical Auditing, 19th Ed. Butterworths, London Edinburg, 1190, p.50 Ya da Aytül Yeni a.g.e. s.65

¹¹⁴ Kepekçi, Celal, a.g.e., s.93-95

- d) Hesap planı,
- e) Faturalar,
- f) Hesap Ekstreleri,
- g) Bilanço ve Gelir Tablosu.

2) Destekleyici kanıtlar: İç denetçinin elde ettiği esas kanıtlara destek olan kanıtlardır.

- a) Sözleşmeler,
- b) Kanunlar ve ilgili mevzuat,
- c) İç denetçinin gözlem ve incelemeleri sonucu elde ettiği bilgiler.
- d) İşletme personelinin beyanları,
- e) İşletmeyle ilgili üçüncü şahısların beyanları.

2. 2. 2 Kanıt Toplama Teknikleri

Denetçi, çeşitli denetim tekniklerine başvurarak kanıt toplar. Bunlar;¹¹⁵

- Fiziki inceleme,
- Gözlem,
- Doğrulama,
- Soruşturma,
- Kayıt sistemini yeniden izleme,
- Yeniden hesaplama,
- Belge incelemesi,
- Göz atma,
- Analitik inceleme

2. 2. 2. 1 Fiziki İnceleme

Fiziki inceleme denetçilerin yaygın olarak kullandıkları bir tekniktir. Belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var oldukları fiziki inceleme yoluyla araştırılır. Bu denetim işlemi maddi varlıklar ve resmi belgeler ile sınırlıdır.

2. 2. 2. 2 Gözlem

¹¹⁵ Güredin, Ersin, a.g.e., 1994

Gözlem konusu kişiler, işlemler ve süreçlerdir. Bu denetim işlemini uygulayan denetçi tanıklık yaptığı faaliyet hakkında görsel kanıt türünde bilgi toplar. Bu bilgi doğrudan doğruya denetçi tarafından elde edildiği için güvenilirlik derecesi yüksek bir bilgidir. Gözlem ayrıntılı bir fiziki bir inceleme yapılmasını gerektirmeyen bir denetim işlemidir.

2. 2. 2. 3 Stok Sayımının Gözlemlenmesi

Stoklarla ilgili kanıt toplanmasında başvuru yöntemlerinden en önemlisi denetçinin stok sayımını gözlemlemesidir. Önemi nedeniyle stoklarla ilgili kanıt toplama ayrı bir denetim standardında belirtilmiştir. Bu standarda göre bir işletmedeki stok miktarlarının sadece fiziki bir sayım ile saptandığı durumlarda denetçi sayım sırasında hazır bulunarak sayımı gözlemlemelidir. Stok sayımı bilanço günü itibarıyla yapılacağı gibi, bilanço gününden hemen önce veya hemen sonraki uygun bir tarihte de yapılabilir.

2. 2. 2. 4 Yeniden Hesaplama

İşletmenin yapmış olduğu aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir.

2. 2. 2. 5 Soruşturma

Bu denetim işlemi denetçi tarafından yapılan sözlü ve yazılı soruşturmaları içerir. Soruşturma tekniği denetim faaliyeti sırasında, uygulanacak diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayabilmek için kullanılan bir ön işlem niteliğindedir.

2. 2. 2. 6 Göz Atma

Bu denetim işlemi, denetçinin muhasebe ortamına kabaca göz atarak olağandışı durumları ortaya çıkarmasıdır. Denetçinin göz atma yoluyla saptadığı durumlar sonradan, diğer denetim işlemleri uygulanmak suretiyle ayrıntılı olarak incelenir.

2. 2. 2. 7 Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğini uygulayan bir denetçi örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçer ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, o olay ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırır.

2. 2. 2. 8 Analitik İnceleme

Bu denetim işlemi karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemlerden oluşur.

2. 2. 2. 9 Doğrulama (teyit)

Doğrulama işlemi denetçinin işletme dışındaki bağımsız bir kaynaktan doğrudan doğruya yazılı bilgi almasıdır.

İç denetçi denetim işlemini yaparken duruma göre bu tekniklerin hepsini veya birkaçını kullanabilir.

2. 3 ÇALIŞMA KAĞITLARI

İç denetçi, elde ettiği, denetim kanıtlarını ve değerlendirme sonuçlarını çalışma kağıtlarına kaydeder. İç denetim sırasında yeterli ve uygun kanıt topladığını, gerekli teknikleri uyguladığını ve yaptığı tüm çalışmaları, çalışma kağıtlarına not alır.

Denetimin planlama aşamasında yaptığı çalışmalar, özellikle iç kontrol sistemini incelemesi sırasında kullandığı araçlar (gözlemleri neticesinde aldığı notlar, yaptığı akış şemaları, soru anket kağıtları, kendi yorum ve tespitleri) birer çalışma kağıdı örneğidir.¹¹⁶

Çalışma kağıtları denetçiye genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda uygun bir denetim görevinin tamamlanmasında yardımcı ve bu konuda bir güvence olduğundan; denetçinin vereceği görüşü destekleyen her türlü bilgi çalışma kağıtlarına aktarılmalıdır.¹¹⁷

Çalışma kağıtlarının düzenlenmesinde ulaşılmak istenen amaçları şöyle sıralayabiliriz.¹¹⁸

- a) Denetim çalışmasının çeşitli safhalarını örgütleme ve koordine etmeye yardımcı olması,
- b) Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturması,
- c) İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinmede yararlanma,

¹¹⁶ Kaval, Hasan, a.g.e., s.119

¹¹⁷ Güredin, Ersin, a.g.e., s.135

¹¹⁸ Duman, Ömer, a.g.e., s. 97

- d) Denetçinin görüşüne destek sağlanması,
- e) Denetçinin yazdığı rapor yargıya intikal ettiğinde veya benzer durumlarda savunma aracı olarak kullanılması,
- f) Gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında kılavuzluk görevi görmesi.

İç denetim çalışması sırasında ortaya çıkan çalışma kağıtları kullanım süresine göre iki ayrı dosyada toplanır.

- Sürekli dosyalar: Birden fazla dönemlerde yararlanılan bilgileri içeren çalışma kağıtlarının saklandığı dosyalardır.¹¹⁹

Devamlı dosyada bulunabilecek belgelerden bazıları şunlardır;

- İşletme ana sözleşmesi,
- İşletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe uygulamaları hakkında genel bilgiler
- Hesap planı
- İşletmenin yaptığı uzun vadeli sözleşmeler ve yasal ilişkileri
- Organizasyon yapısı
- Geçmiş yıllara ait denetim raporları
- Farklı yerlerdeki şube adresleri
- Geçmiş yıllar vergi beyannameleri
- Varsa toplu sözleşmeler ve benzeri bilgi ve belgeler.

- Cari dosyalar: Yıllık çalışma dosyası olarak ta isimlendirilebilecek olan bu dosya, denetlenen döneme ait belgelerin bulunduğu dosyadır.¹²⁰

Cari dosyada bulunabilecek belgelerden bazıları şunlardır;

- Denetim programı,

¹¹⁹ Kepekçi, Celal, a.g.e., s. 115

¹²⁰ Duman, Ömer, a.g.e., s. 97

- İşletmenin iç kontrol sistemi hakkında hazırlanan şemalar,
- Hatalı işlemlere ilişkin düzeltme kayıtları,
- O yılki sözleşmeler,
- Denetim raporu.

2. 4 İÇ DENETİM RAPORU

İç denetim heyeti, yaptığı denetim sonrası, denetim sonuçlarını ve aldıkları notları gözden geçirerek iç denetim uygunsuzluk ve düzeltici faaliyet raporu oluştururlar.

İç denetim sonucu belirlenmiş gereklere uyulmama durumu uygunsuzluk olarak değerlendirilir. Uygunsuzlukları üç ayrı başlık altında incelemek mümkündür.¹²¹

- a) Kritik uygunsuzluklar
- b) Majör (ana) uygunsuzluklar
- c) Minör (küçük) uygunsuzluklar

a) **Kritik Uygunsuzluklar:** Bu tür uygunsuzluklar da, değerlendirme faaliyetlerine ilişkin kalite sistem (Kalite Sistem:Kalite yönetiminin uygulanması için oluşturulmuş olan kuruluş yapısı, sorumluluklar, süreçler ve kaynaklardır) elemanlarının gereklilikleri tamamen ya da kısmen karşılanmamaktadır. En belirgin örnekleri;

- Kuruluş içi denetim faaliyetleri ile ilgili prosedürler hazırlanmamıştır (kalite sistem elemanı yoktur)
- Kuruluş içi denetim faaliyetleri eğitilmiş denetçiler tarafından gerçekleştirilmemiştir.
- Prosedürler mevcut olmasına karşın yıllık denetim planı bulunmamaktadır.
- Eğitilmiş bir denetçi havuzu olmasına rağmen denetim ve değerlendirme sonuçları raporlanmamaktadır ya da düzeltici faaliyetler izlenmemektedir.

b) **Majör (ana) Uygunsuzluklar:** Bu tür uygunsuzluklara örnek;

¹²¹ T.C. Sanayi Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı İzmir Küçük İşletmeleri Geliştirme Merkez Müdürlüğü İç Denetçi Eğitim Notları (ISO 9001:2000)
Hazırlayan: Belma Boyacıoğlu s.48

- Kalite sistem elemanlarının gereklerini karşılayacak şekilde prosedürler oluşturulmasına karşın, bazı uygulamalar zaman zaman yapılmamaktadır.

- Çok az da olsa, bazı düzeltici ve önleyici faaliyet istek talepleri izlenerek doğrulanmamaktadır.

- Kalite sistem dökümantasyonunda belirtilen ve ürünün kalitesine doğrudan etkisi olan konulara uyulmaması

c) **Minör (küçük) Uygunsuzluklar:** Herhangi bir temel neden olmaksızın oluşabilirler. Tekrarlandıklarında ana uygunsuzluk sınıfına girerler. Bu uygunsuzluklar gerekli özenin gösterilmemesinden dolayı bir disiplin sorunu olarak tanımlanır. Örneğin;

- Denetim sonuç raporlarında eksik bir imza bulunmaktadır.
- Formlar, hatalı ve eksik olarak doldurulmaktadır.
- Düzeltici ve önleyici faaliyet talep formları doğrulandığı halde kapatılmamaktadır.
- Standarttaki herhangi bir maddeye aykırı tek bir durum
- Kalite sistem dökümantasyonunda belirtilen ve ürünün kalitesine doğrudan etkisi olmayan konulara uyulmaması.

Uygunsuzluklar kolay takip edilmesi ve ilgili düzeltici faaliyetin belirlenebilmesi ve açıkça görülebilmesi için ayrı ayrı formlara işlenir. İç Tetkik Uygunsuzluk ve Düzeltici Faaliyet Raporu, Uygun Raporu (formu), Düzeltici Faaliyet İstek Formu v.b. isimlerle adlandırılan formlarda en az şu bilgiler bulunmalıdır.

Talebe ilişkin açıklayıcı bilgiler:

Bu kısım kalite denetçileri tarafından doldurulur.

- Talep tarihi
- Kayıt numarası
- Uygunsuzluğun saptandığı bölüm veya kısmın adı
- Uygunsuzluğun saptanmasında esas alınan dökümanların numaraları
- Standardın ana maddesinin numarası

- Kritik, ana (majör)
- Tali (minör)
- Uygunsuzluk hakkında açıklama
- Kalite denetçilerinin;
 - Kimlikleri,
 - Mühür ve imzaları

Düzeltilici faaliyet uygulamasına ilişkin bilgiler;

Bu kısım kapanış toplantısının yapıldığı gün denetlenen bölüm yetkilisi tarafından durdurulur.

- Düzeltici faaliyet planının açıklanması
- Düzeltici faaliyetin uygulanmasına ilişkin tarihler
 - Başlama tarihi
 - Tahmini bitiş tarihi
 - Gerçekleşme tarihi
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin ve alınan önlemlerin açıklanması
- Düzeltici faaliyeti gerçekleştirilen bölüm ya da kısım yetkilisinin kimliği
- Düzenlenme tarihi
- Mühür ve imzası

2. 4. 1 İç Denetim Raporunun Hazırlanması

Her şirketin kendine özgü bir rapor hazırlama sistemi vardır. Hangi sistem kullanılırsa kullanılsın, raporun içerdiği bilgiler gerçeklere dayandırılmalı, kolayca anlaşılır olmalı ve gerekli tüm takip faaliyetlerini net olarak tanımlamalıdır. Bir denetim raporu şu bilgileri içermelidir.

- Denetim raporu kayıt numarası
- Denetlenen bölüm adı
- Denetim tarihi
- Raporun düzenlendiği tarih
- Denetim sırasında görüşülen kişiler,
- Denetim kapsamı,
- Denetim bulguları ve uygunsuzlukların özeti (uygunsuzluğun raslantısal mı yoksa rutin bir uygulama mı olduğu bilgisi),

- Uygunsuzlukların saptanmasında esas alınan ve rapor ekinde verilen dökümanların,
 - Sıra numarası
 - Doküman kodu
- Sonuç
- Uygunsuzluk raporlarının sayısı
- Raporu düzenleyenlerin kimlikleri ve imzaları,
 - Baş denetçi
 - Denetçiler
 - Denetlenen bölüm yöneticisi
 - Kalite güvence yetkilisi
- Varsa tavsiyeler

Denetim raporu denetimden sonra en kısa zamanda denetlenen bölüme ve sistem sorumlusuna gönderilmelidir. Ayrıca sorumlu denetim sonuçlarını belirli periyotlarla üst yönetime sunmalıdır.

Denetim raporları:

- Denetim kurulu Başkanı'na → Yönetim kuruluna
- Denetim Kurulu'na
- İşletmeye
- İç denetçiye

verilmek üzere dört nüsha olarak hazırlanır.¹²²

Denetim raporları hazırlanıp yönetim kuruluna sunulduktan sonra sıra denetim sonuçlarını izlemeye gelir.

2. 5 TAKİP DENETİMLERİ

Denetimde sürekliliği sağlamak ve yapılan hataların tekrarını önlemek için takip denetimleri yapılır. İç denetimin amacı hataları tespit

¹²² Yeni, Aytül, a.g.e., s.72

etmek değil, hata yapılmasını önlemek amaçlı iç denetim sistemini geliştirmektir.

Raporların uygunsuzluklara ilişkin düzeltici faaliyetler, ilgili bölüm tarafından daha önce taahhüt edilen zamanda gerçekleştirilmeli ve denetçiler tarafından incelenerek kapatılmalıdır. Mümkün olduğunca takip denetimleri aynı denetçi heyeti tarafından gerçekleştirilmelidir. Her bir uygunsuzluğun takibi ayrı ayrı yapılabileceği gibi, terminleri birbirine yakın olan uygunsuzluklar için tek bir takip denetimi gerçekleştirilebilir. Bu amaçla görevlendirilen denetçi uygunsuzluğu ve gerçekleştirilen düzeltici faaliyeti inceler.

Bu sırada aşağıdaki sorulara cevap arar:¹²³

- Düzeltici faaliyet gerçekleştirilmiş mi?
- Zamanında gerçekleştirilmiş mi?
- Bu düzeltici faaliyet ile benzer bir uygunsuzluğun tekrarı önlenebilir mi?
- Personel gerçekleştirilen düzeltici faaliyet konusunda bilinçlendirilmiş mi?
- Kalite sistem dökümanlarında gerekli düzenlemeler yapılmış mı?

Bu sorulara olumlu yanıt vermesi durumunda iç tetkik uygunsuzluk ve düzeltici faaliyet raporunun ilgili bölümleri doldurulur ve faaliyetin uygunluğu onaylayarak uygunsuzluğu kapatır.

3. İÇ DENETİMDE KALİTE GÜVENCESİ

Kalite denetimlerinin hedefleri şunlardır; kalite sisteminin ilgili standart ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının saptanması, yazılı yöntem ve talimatlara uygun çalışıp çalışmadığının kontrolü, mevcut kalite sisteminin ve bu çerçevede gerçekleştirilen faaliyet ve alınan önlemlerin belirlenmiş hedeflere ulaşmadaki etkinliğinin incelenmesi, kalite güvencesi, standartlarında aranan “iç sistem denetimlerinin gerçekleştirilmesi” koşulunun yerine getirilmesi ve incelenen kalite

sisteminin uygunluğuna dair sınıflandırılması ve/veya belgelendirilmesi. Firma tepe yönetimi, denetim gerekçesini hazırlar ve süreci başlatır, gerçekleştirilecek birimi belirler, denetime esas olacak standart ya da yönetmeliği seçer, tetkik sonucu yazılan audit raporunu talep eder ve gerekli düzeltici önlemler konusunda ilgili yöneticilerle temasa geçer. Audit için yıllık audit planlaması oluşturulur. Buna paralel detay plan ve soru listesi hazırlanır.¹²⁴

Kalite Güvence; “Bir ürün ya da hizmetin tanımlanan kalite gereklerini karşılayacağına ilişkin yeterli güveni oluşturmaya yönelik tüm planlanmış ve sistematik etkinliklerdir “ ISO 9001:2000 müşteri memnuniyeti felsefesinden yola çıkarak hataların olduktan sonra giderilmesi yerine, bunları oluşturan nedenler üzerine gidilerek hata kaynaklarının ortadan kaldırılmasını ve sürekli gelişmeyi hedefler.¹²⁵

Yine ISO 9002:2000’e göre kalite denetimi, Kalite ile ilgili faaliyetlerin ve sonuçlarının, planlanan düzenlemelere uyup uymadığının, bu düzenlemelerin etkili olarak uygulanıp uygulanmadığının ve amaca ulaşmak için uygun olup olmadığının sistematik ve tarafsız olarak incelenmesidir”¹²⁶ ISO 9001:2000 standardının 8.2.2 maddesi iç tetkik faaliyetini zorunlu kılmakta ve denetimler için “TS EN ISO 10011 Kalite Sistem Tetkikleri Kılavuzu”nu referans göstermektedir.¹²⁷

TS EN ISO 10011 Standartlar Serisi, Kalite sistemlerinin denetlenmesine ilişkin bir kılavuz olup 3 ayrı bölümden oluşmaktadır.

ISO 10011 – 1 (12/90) Kalite Sistemleri Denetimi – Kılavuz – Denetim

ISO 10011 – 2 (5/91) Kalite Sistemleri Denetimi-Kılavuz-Kalite Sistem Denetçileri için nitelendirme kriterleri

¹²⁴ Tek, Baybars, “Pazarlama İlkeleri / Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları”, Beta Basım Yayım A.Ş., 8. Baskı, İstanbul, Ocak 1999, s.896-897

¹²⁵ KOSGEB a.g.e., s.8

¹²⁶ KOSGEB a.g.e. s.8

¹²⁷ KOSGEB a.g.e. s.8

ISO 10011 – 3 (5/91) Kalite Sistemleri Denetimi – Kılavuz – Denetim Programlarının Yönetimi¹²⁸

ISO-9000 kalite güvence standartları, toplam kaliteye uygunluğun en önemli göstergesi olarak kabul edilmekte, uluslararası piyasalara girişte giderek kesin bir vize ve bu piyasalarda rekabette başta gelen bir rekabet aracı haline dönüşmektedir. Bilindiği gibi bu belge uluslararası geçerli (akredite) kuruluşlardan sağlanmışsa, işletmelerdeki kalite güvence sistemlerinin belgelendirilmesi, ulusal ve uluslararası alanlarda kabul görmesi için bir temel olup, sözleşme hükmü olarak kullanılmaktadır.

ISO – 9000'in başlıca koşulları şu başlıklar altında toplanmaktadır:

- 1) Organizasyon (iş akış organizasyonları, görev ve sorumluluklar, çalışanların eğitimi)
- 2) Tasarım geliştirme (bilgi akışının belirlenmesi ve güvenceye alınması, sonuçların doğrulanması, birimlerin arası (koordinasyon)
- 3) Satınalma (teslim edilecek mal ve hizmetlerin kalite özelliklerinin önceden belirlenmesi, teslimatçı firmaların belirlenmesi, alınan mamul ve hizmetlerin muayenesi
- 4) Dökümantasyon (mamul kalitesini doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyebilecek aktivitelerin dökümantasyonu, dökümanların hazırlanması, kontrolü ve dağıtımının düzenlenmesi)
- 5) İmalat (imalat ve muayene adımlarının belirlenmesi, kalite muayenelerinin gerçekleştirilmesi, uygun ölçüm ve değerlendirme sonuçlarının dökümantasyonu)
- 6) Uygunsuzluklar (hatalı mamul ve yarı mamullerin belirlenmesi, kaydı, gerekli önlemlerin alınmasına ilişkin düzenlemeler)
- 7) Yönetimin ödevleri (firmanın kalite politikası, kalite sisteminin denetimi)¹²⁹

¹²⁸ KOSGEB a.g.e. s. 3-4

¹³⁰ Tek, Baybars, a.g.e. , s.897

İç Denetim Kurulu Başkanı iç denetim departmanının işlemlerini değerlendirmek için bir kalite güvence programı kurmalı ve yürütülmelidir. Bu programın amacı denetimin, bu standartlara, iç denetim departmanının prestijine ve diğer uygulanabilir standartlara uygun olarak çalışmasını mantıklı bir güvence altına alınmasını sağlamaktır.¹³⁰

¹³⁰ Yeni, Aytül, a.g.e., s.73

BÖLÜM II

A – STRATEJİK PAZARLAMA KONTROLÜ

Pazarlama faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında ortaya çıkabilecek her türlü sürpriz gelişmeleri denetim altına alabilmek için, tüm planların sürekli denetlenmesi gerekir. Bu denetleme bir yandan uygulanan planların doğruluğunu öte yandan planların doğru uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek amacıyla yapılır. Yani hem doğru işi, hem de işin doğru yapılıp yapılmadığı denetlenir. Bir işletmenin pazarlama programlarının denetimi aşağıdaki şekil 4’de görüldüğü gibidir, dört kademede yapılır.¹³¹

Planın Türü	Sorumluluk Düzeni	Denetim Amacı	Yaklaşımlar
Yıllık Plan	Üst, Orta Kademe Yöneticiler	Plan sonuçlarının amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ortaya çıkarmak	Satış analizleri, Pazar payı analizleri harcamalar ve finansal oranlar.
Karlılık Denetimi	Pazarlama Denetçileri	İşletmenin nerelerden para kazandığını ya da kaybettiğini ortaya çıkarmak	Mallara, bölgelere, müşterilere, dağıtım kanallarına ve sipariş hacmine göre karlılık analizleri
Etkinlik Denetimi	Kurman Yöneticiler	Harcamaların etkinliğini denetleme	Satış gücünün, reklamların, dağıtım ve satışı teşvik harcamalarının etkinliği
Stratejik Denetim	Üst Kademe Yöneticileri	Pazarlama Stratejilerinin Uygunluğu	Pazar ve pazarlama etkinliklerinin analizi

Şekil - 4 Bir İşletmenin Pazarlama Programlarının Denetimi

¹³¹ Kotler, Marketing Management, 6 Ed, p 709 (Hamdi İslamoğlu “pazarlama Yönetimi”,Beta basım A.Ş, İstanbul ,Kasım 2000., s. 496)

Pazarlama kontrolü: Pazarlama fonksiyonunun, amaç ve politikalarının, bunları yürütmek için kullanılan pazarlama örgütünün, yöntemlerinin, usullerinin ve personelin sistematik, eleştirel ve tarafsız bir şekilde gözden geçirilip değerlendirilmesidir. Pazarlama kontrolü, amaçlara ulaşılmasını sağlamak için, düzeltici önlemler almak üzere, pazarlama planlarının sonuçlarını, önceden belirlenmiş standartlar ile karşılaştırmaya olanak veren bir seri prosedürlerdir.¹³²

Bu çalışmada pazarlama kontrolü çerçevesinde stratejik pazarlama konusu ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Strateji; “işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri analiz ederek işletmenin istikametinin ve amaçlarının belirlenmesi, bunları gerçekleştirecek faaliyetlerin tespiti ve örgütün yeniden düzenlenerek gerekli kaynakların tahsis edilmesi” olarak tanımlanmıştır.¹³³

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken, değişken çevre koşullarını, yeni pazar fırsatlarını değerlendirmek durumundadırlar. Bu nedenle faaliyetlerini belirli sürelerle kontrol ederek yenilenen çevre koşullarına ve stratejilerine uyumlu hale getirirler.

Stratejik pazarlama faaliyetlerini kontrol etmenin başlıca yöntemi “pazarlama denetimi”dir.

1- PAZARLAMA DENETİMİ

“Pazarlama denetimi” bir işletmenin pazarlama performansını geliştirmek üzere bir önlem, öneriler, hareket planı önermek üzere, o işletmenin çevre, amaç ve stratejilerinin kapsamlı, sistematik, bağımsız ve periyodik olarak incelenmesidir.¹³⁴

Sidney Levy ve Philip Kotler’e göre bir pazarlama denetimi: “Bir örgüt varlığını sürdürmek için, bu örgütün yönetimi, amaçlarının,

¹³² Tek, Baybars, a.g.e., s. 876

¹³³ Dinçer, Ömer, “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”, Beta A.Ş., İstanbul ,1996, s. 7

¹³⁴ Kotler and Armstrong, ap.cit. s 540 (Baybars Tek, “Pazarlama İlkeleri”, Beta Basım yayım A.Ş , İstanbul 2000.895)

kaynaklarının ve fırsatlarının düzenli denetimini yapmak zorundadır. Örgüt, temel işletme hedef gruplarını, farklı avantajları, haberleşme kanallarını ve mevcut eğilimler ve ihtiyaçlar ışığında mesajları, yeniden incelemek zorundadır”¹³⁵

Pazarlama denetimi, işletmenin pazarlama çevresi, amaçları, stratejileri ve faaliyetleriyle ilgili sorunları ve fırsatları belirleyerek, şirketin pazarlama başarısını artıracak bir eylem planı tavsiye eden, karşılaştırmalı, sistemli, bağımsız ve periyodik bir incelemedir.¹³⁶

Pazarlama denetimi, pazarlama planında gerekli düzeltici önlemlerin alınabilmesi için uygulamadaki sonuçlar ile önceden belirlenmiş standart veya amaçların karşılaştırılmasını sağlayan sistematik bir çabadır.¹³⁷

Tüm bu tanımlardan sonra pazarlama denetiminin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

a- Pazarlama çevresini, örgütün pazarlama stratejilerini, amaçlarını kapsamalıdır.

b- Pazarlama denetimi, belirli aralıklarla sürekli yapılmalıdır.

c- Pazarlama denetimi, sistematik olmalıdır. Diğer iç denetim uygulamalar gibi pazarlama denetimi de belirli plan ve programlar çerçevesinde olmalıdır.

d- Pazarlama denetimi de diğer iç denetim uygulamaları gibi bağımsız personellerle yapılmalıdır.

Yine tanımlardan yola çıkarak pazarlama denetiminin amaçlarını da şu şekilde açıklamak mümkündür;

- İşletmenin amaç, hedef ve stratejilerine uygunluğu değerlendirmek,

- Değişen pazarlama çevresi koşullarına paralel işletme pazarlama stratejilerini öngörümlemek ve değişimi yakalamak,

¹³⁵ Taşkın, Erdoğan, “Satış Yönetimi, Denetimi ve Türkiye’de Uygulanması” Kazancı Kitap Tic. A.Ş., İstanbul, 1997, s.35

¹³⁶ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 34

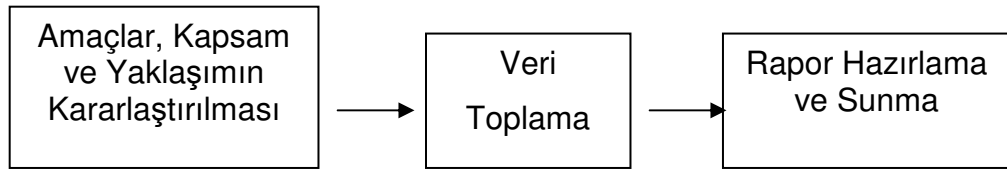
¹³⁷ Tokol, Tuncer, “Pazarlama Yönetimi” Vipaş A.Ş., , Bursa, 2001, s. 159

- Pazarlama kaynaklarının dolayısıyla işletmenin kaynaklarının etkili kullanımını sağlamak,
- Pazarlama performansını geliştirmek. Hata, eksik ve yanlışları belirleyerek çözüm önerileri sunmak.

1. 1 PAZARLAMA DENETİM SÜRECİ

Pazarlama incelemesi, kapsamlı, sistemli ve bağımsız bir incelemedir. İşletmenin pazarlama çevre koşulları, hedefleri, stratejileri ve uygulama programları incelenir, sorunlar ve fırsatlar ortaya çıkarılır. İncelemenin sonunda, işletmenin pazarlama eylemlerini etkili kılacak bir uygulama planı geliştirilip, önerilir. Pazarlama incelemesi sonucu ortaya konan yazılı belge, bir pazarlama planı değildir. İşletmenin karşı karşıya bulunduğu tehlikeleri ve fırsatları ve ne yapılması gerektiğini gösteren bağımsız bir çalışmadır.¹³⁸

Pazarlama denetimi süreci, öncelikle denetim amaçlarının, kapsamının ve denetim yaklaşımının kararlaştırılmasıyla başlamaktadır. Denetimle ilgili verilerin toplanması ise bu sürecin en önemli aşaması olmaktadır. Çünkü toplanan bu verilere göre bir pazarlama denetimi raporu hazırlanarak ilgili yöneticilere sunulacaktır.



Şekil 5 Pazarlama Denetimi

Pazarlama denetimi, Şekil 5'te basit olarak üç aşamalı bir süreçte gösterilmiştir.¹³⁹

¹³⁸ Cemalcılar, İlhan, "Pazarlama, Kavramlar-Kararlar" Beta A.Ş., , İstanbul, 1989, s.341

¹³⁹ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 40

1. 1. 1 PAZARLAMA DENETİMİNİN KISIMLARI

Tam bir pazarlama denetiminin altı temel kısmı vardır. Bu kısımların her biri farklı özellikler taşır. Bu kısımlar şunlardır;

- Pazarlama çevresi denetimi,
- Pazarlama stratejisi denetimi,
- Pazarlama örgüt yapısının denetimi,
- Pazarlama sistemleri denetimi,
- Pazarlama verimliliği denetimi,
- Pazarlama fonksiyonları denetimi ¹⁴⁰

Pazarlama denetiminin başlıca alanları Tablo 1’de ayrıntılı biçimde yer almaktadır

¹⁴⁰ Tek, Baybars, a.g.e., s.881

TABLO – 1 PAZARLAMA DENETİMİNİN BAŞLICA ALANLARI**I. PAZARLAMA ÇEVRESİ DENETİMİ**

Makro Pazarlama Çevresi (Örgütün pazarlarını, rakiplerini tedarik kaynaklarını aracılarını vb. etkileyen faktörler)

A. Demografik:

1. Bu işletme için tehdit ya da fırsat oluşturan başlıca demografik trendler ve gelişmeler nelerdir?
2. İşletme bu tehdit ve fırsatlara karşı ne gibi önlemler almıştır?

B. Ekonomik:

1. Gelir, fiyat, tasarruflar, krediler vb iş alanındaki hangi gelişmeler işletmeyi etkileyebilir?
2. İşletme bu gelişme ve trendlere karşılık ne gibi tedbirler almış ve almaktadır?

C. Doğal:

1. İşletmenin gereksinmesi olan doğal kaynakların ve enerjinin maliyeti ve bulunabilirliği bakımından durum nedir?
2. İşletmenin çevre kirliliği ve doğal kaynakların çevresinin korunması bakımından gösterdiği ilgi ve almış olduğu önlemler nelerdir?

D. Teknolojik:

1. Ürün ve imalat (süreç) teknolojisinde ne gibi önemli değişiklikler olmaktadır? İşletmenin bu teknolojiler bakımından durumu/konumu nedir?
2. Ürünün yerine geçebilecek başlıca jenerik ikame ürünleri nelerdir? Neler olabilir?

E. Politik:

1. Pazarlama strateji ve taktiklerini etkileyebilecek ne gibi yasalar teklif edilmiş ve/veya yasalaşmıştır?
2. Hükümetlerin, yerel idarelerin, belediyelerin vb izlenmesi gereken faaliyetleri nelerdir? Çevre kirliliğini kontrol, herkese eşit iş olanakları fırsatları, ürün güvenliği, reklam fiyat kontrolleri vb gibi pazarlama stratejisini etkileyecek alanlarda neler olmalıdır?

F. Kültürel:

1. Kamu oyunun söz konusu ticaret alanına ve bu işletme tarafından üretilen ürünlere karşı tutum ve davranışları nelerdir?
2. Tüketici ve endüstri, ticaret yaşam biçimlerinde ve değerlerinde bu işletmeyi etkileyebilecek ne gibi değişiklikler olmalıdır?

Mikro Pazarlama (Görev) Çevresi**A. Pazarlar:**

1. Pazar payı, büyüme, coğrafi dağıtım ve karlar ne durumdadır?
2. Başlıca Pazar dilimleri nelerdir?

B. Müşteriler:

1. İtibar, ürün kalitesi, hizmet, satış gücü ve fiyatlar bakımından müşteriler ve potansiyel müşteriler, bu işletmeyi ve rakiplerini nasıl değerlendirmektedirler?
2. Farklı müşteri dilimleri satın alma kararlarını nasıl vermektedirler?

C. Rakipler:

1. Başlıca rakipler kimlerdir? Amaçları, stratejileri, güçlü ve zayıf yanları, büyüklükleri ve pazar payları nelerdir?
2. Gelecekteki rekabeti ve bu işletmeyi, ürünün ikamelerini neler etkileyecektir?

D. Dağıtım ve Aracılar:

1. Ürünleri müşterilere getirmek için başlıca ticari kanallar nelerdir?
2. Farklı kanalların etkinlik düzeyleri ve büyüme potansiyelleri nelerdir?

E. Tedarik Kaynakları:

1. Üretimde kullanılan ana kaynakların hammadelerin bulunabilirliği bakımından durum nedir?
2. Tedarik kaynaklarının satış biçimlerindeki trendler nedir?

F. Destekleyici (Kolaylaştırıcı) Kurum ve Pazarlama Kuruluşları:

1. Ulaştırma servislerinin bulunabilirliği ve maliyetleri açısından durum nedir?
2. Depolama tesislerinin bulunabilirlik ve maliyetleri açısından durum

3. Finansal kaynaklar bakımından maliyet ve bulunabilirlik durumu nedir?

4. Reklam ajansları ne kadar etkin çalışmaktadır?

G. Kamu Oyları (Grupları):

1. İşletme için belirli fırsat ve problemleri temsil eden kamu oyları hangileridir?

2. İşletme her bir grup ile ilişki için ne gibi faaliyetlere girişmiştir?

II. PAZARLAMA STRATEJİSİ DENETİMİ

A. İşletme Misyonu:

1. İşletmenin misyonu pazar yönlü olarak açıkça ortaya konulmuş mudur? Yapılabilirliği var mıdır?

2. İşletmenin rekabetçi durumu kaynakları ve fırsatları veri iken pazarlama amaçları uygun mudur?

B. Pazarlama Objektif ve Eylemsel Amaçları:

1. İşletme ve pazarlama objektifleri pazarlama planlaması ve performans ölçümüne yol gösterecek biçimde açık eylemsel amaçlar olarak ifade edilmiş midir?

2. Pazarlama objektifleri firmanın rekabetçi durumu kaynakları ve fırsatları karşısında uygun mudur?

C. Strateji:

1. Objektiflere ulaşmak için temel (öz) pazarlama stratejisi nedir? Sağlıklı mıdır?

2. Pazarlama amaçlarını yerine getirmek için bütçelenen kaynaklar yeterli mi yoksa gereğinden çok mudur?

3. Pazarlama kaynakları pazar dilimlerine bölgelere ve ürünlere optimal olarak bölüştürülmüş müdür?

4. Pazarlama kaynakları pazarlama karışımının başlıca elemanları arasında optimal olarak bölüştürülmüş müdür? (Ürün kalitesi, hizmet, reklam, satış geliştirme, dağıtım, satış gücü vb.)

III. PAZARLAMA ÖRGÜTÜNÜN DENETİMİ

A. Formel Strüktür:

1. Pazarlama görevlisi müşteri tatminini etkileyen aktiviteler üzerinde yeterli yetki ve sorumluluğa sahip midir?
2. Pazarlama faaliyetleri fonksiyonel, ürün, son kullanıcı ve bölgesel hatlarda optimal olarak yapılmış mıdır?

B. Fonksiyonel Etkinlik:

1. Pazarlama ve satışlar arasında iyi iletişim ve çalışma ilişkileri var mıdır?
2. Ürün yönetim sistemi etkin olarak çalışmakta mıdır? Ürün menajerleri yalnız karları planlayabilmekte midirler?

C. İşletme içi Bölümler Arası Etkinlik:

1. İmalat, Ar-Ge, satın alma, finansman vb ve pazarlama arasında üstüne gidilmesi gereken problemler var mıdır?

IV. PAZARLAMA SİSTEMİ DENETİMİ

A. Pazarlama Enformasyon Sistemi:

1. Pazarlama istihbarat sistemi, pazar yeriyle ilgili gelişmeler hakkında doğru, yeterli, zamanlı bilgiler üretmekte midir?
2. İşletme karar alıcıları tarafından pazarlama araştırma yeterli bir şekilde kullanılmakta mıdır?

B. Pazarlama Planlama Sistemi:

1. Pazarlama planlama sistemi iyi anlaşılmış, iyi öngörülmüş ve etken midir?
2. Satış tahminlemesi, Pazar potansiyeli ölçümleri sağlıklı bir şekilde yapılmış mıdır?
3. Satış kotaları uygun ya da olması gereken şekilde saptanmış mıdır?

C. Pazarlama Kontrol Sistemi:

1. Kontrol prosedürleri, yıllık plan amaçlarına erişmeyi sağlamaya yeterli midir/
2. Yönetim, ürün Pazar bölge ve dağıtım kanallarının karlılığını periyodik olarak analiz etmekte midir?
3. Pazarlama maliyetleri periyodik olarak gözden geçirilmekte midir?

C. Yeni Ürün Geliştirme Sistemi:

1. İşletme, yeni ürün fikirlerini toplama, yaratma ve elemek bakımından yeterince örgütlenmiş midir?
2. İşletme yeni fikirlere yatırım yapmadan önce, yeterli bir kavram araştırması ve işletme analizi yapmakta mıdır?
3. İşletme yeni ürünleri piyasaya sürmeden önce yeterli ürün ve Pazar test'i yapmakta mıdır?

V. PAZARLAMA VERİMLİLİK DENETİMİ:

A. Karlılık Analizi:

1. İşletmenin farklı ürün pazar ve bölge ve dağıtım kanallarının karlılıkları nelerdir?
2. İşletme herhangi bir iş alanından (diliminden) çıkmalı mı? Yeni bir iş alanına girmeli mi veya yayılmalı mı? Veya başka yerde kendini kısıtlamalı mı? Bu hareketlerin kısa ve uzun vadeli karlara etkisi ne olacaktır?

B. Maliyet Etkinlik Analizi:

1. Herhangi bir pazarlama faaliyetinin giderleri aşırı görünmekte midir? Maliyet azaltıcı önlemler alınabilir mi?

VI. PAZARLAMA FONKSİYONLARI DENETİMİ:

A. Ürünler:

1. Ürün dizisi amaçları nelerdir? Bu amaçlar yerinde midir? Mevcut ürün dizisi amaçların yerine getirilmesine hizmet ediyor mu?
2. Ayıklanması gereken ürünler var mıdır?
3. Eklemeye değer yeni ürünler var mıdır?
4. Herhangi bir ürün kalite, özellik ve stil modeli değişikliğinden yarar görür mü?

B. Fiyat:

1. Fiyatlandırma objektifleri, politikaları, strateji ve prosedürleri nelerdir? Fiyatlar ne derece maliyet, talep ve rekabet kriterlerine göre saptanmaktadır?
2. Müşteriler işletmenin fiyatlarını işletmenin sunusu ile uyumlu görmekte midirler?
3. İşletme fiyat promosyonunu etken bir şekilde kullanmakta mıdır?

C. Dağıtım:

1. Dağıtım objektif ve stratejileri nelerdir?
2. Pazarlama yeterince kavranmakta mıdır? Servis ağı yeterli midir? İşletme, distribütörlere, satış temsilcilerine ve doğrudan satış yöntemlerinden herhangi birine dayanma politika ve dozunu değiştirmeli midir?

D. Reklam, Satış Geliştirme ve Tanıtma:

1. Örgütün reklam objektifleri nelerdir? Bunlar yerinde midir?
2. Reklam için uygun miktarlar harcanmakta mıdır? Bütçe nasıl saptanmaktadır?
3. Reklam temaları ve copy'leri etkin midir? Müşteriler ve kamu oyu reklamlar hakkında ne düşünmektedir?
4. Reklam medyası iyi seçilmiş midir?
5. Satış promosyonu etken olarak kullanılmakta mıdır?
6. İyi tasarlanmış bir tanıtma programı var mıdır?

E. Satış Gücü:

1. Örgütün satış gücü objektifleri nelerdir?
2. Satış gücü işletme amaçlarını gerçekleştirmeye yetecek kadar mıdır?
3. Satış gücü uygun ihtisaslaşma ilkeleri uyarınca örgütlenmiş midir?
4. Satış gücünün moral ve kabiliyeti ve çabaları yüksek midir?
5. Kota saptama ve performans değerlendirme prosedürleri yeterli midir?
6. İşletmenin satış gücü rakiplerinkiyle karşılaştırıldığında nasıldır?

2. SATIŞ YÖNETİMİ DENETİMİ

Burada satış yönetimi denetimi anlatılacak ve pazarlama denetimi ile benzerlik ve farklılıkları ortaya konacaktır.

Gelişen pazarlar, ürünlerde hızlı değişim ve farklılaşma uygulamaları, teknolojik yeniliklerin daha kapsamlı ve etkin bir şekilde kullanılması sonucu ürün işlevlerinin ve “yeni ürünlerin” artması, dağıtım, ulaştırma ve siparişlemedeki kanalların ve iletişimin daha karmaşık nitelik kazanması ve tüketicilerde sürekli kamçılanan tüketim / satın alma ögeleri gibi nedenlerden ötürü, firmaların tüketici istek ve gereksinmelerini karşılamada ve paralel olarak pazara girişlerinde, pazarda tutunmalarında satış elemanlarından yararlanılması ve koşullara bağlı olarak bir satış gücünün oluşturulması, günümüz işletmeciliğinde ve pazarlama yönetiminde vazgeçilmeyen zorunlu ve somut gereksinmelerinden biridir.¹⁴¹

Satış yöneticileri bir çok sorunla karşılaşmakta ve bu sorunlara çözümler üretmek durumundadırlar. Sorunlara kısa vadeli çözümler üretmek, uzun vadede yeni sorunlar yaratmak olabilir. Bir satış yöneticisi sorunları önceden tespit edip, yerinde ve zamanında çözümler üretebilir. Bu nedenle bağımsız iç denetçilerin hazırladığı “satış yönetimi denetimi raporlarını” dikkate almak durumundadır.

Satış denetimi, satış işlemlerinin bağımsız, sistemli ve karşılaştırmalı olarak denetlenmesidir.

Bir satış denetimi, sistemli, eleştirci ve tarafsız olarak, satış fonksiyonunun temel amaçları ve politikaları ile bu politikaları yürüten, organizasyonun, yöntemlerin, süreçlerin ve personelin bu amaçlara ulaşmasının araştırılması ve değerlendirilmesidir.¹⁴²

¹⁴¹ Tatlıdil, Rezan, - Oktav, Mete, Dokuz Eylül Üniv. Yayınları, İzmir, 1992,S.191

¹⁴² Still, Richard R., Cundiff, Edward W. and Govani, Norman A.P., Sales Management,Prentice–Hall,inc.,Englewaad Cliffs,New Jersey,1581, s.640 (Erdoğan Taşkın, Satış Yönetimi Denetimi ve Türkiye’de Uygulanması, Kazancı Kitap Tic. A.Ş , 1997, İstanbul, s.54)

Satış denetimi satış biriminin etkinliğini artıracak yöntemler üzerinde durur.

Satış denetimlerinde örgütler kendi denetim formlarını gereksinimleri doğrultusunda oluştururlar.

Genellikle her satış denetimi, satış faaliyetleri içinde şu altı temel alanı ayrıntılı olarak inceler: İşletme amaçları, politikalar, organizasyon, yöntemler, süreçler ve personel.¹⁴³

Satış denetimi aşağıdaki konuları kapsamalıdır.¹⁴⁴

- **Pazarlama profili:** Bu aşama şirket amaçlarını, stratejilerini, piyasadaki durumunu, satış örgütünü, satış bölgelerini, satış sonuçlarını, maliyetlerini ve kar sonuçlarını kapsamalıdır.

- **Satış fonksiyonunun tanımlanması:** Bu adımda yönetim amaçları ve piyasa isteklerine karşılık, satış işinin şu anda nasıl uygulandığı tanımlanır. Satış görevi, satış gezileri, beklentiler, yüz yüze satış, hizmet ve yazılı çalışmaları kapsamalıdır.

- **Etkinliğin değerlendirilmesi:** Bu değerlendirme şirket amaçları, piyasa istekleri ve rakip faaliyetleri ile karşılaştırılarak yapılmalıdır.

- **Satış bölgeleri analizi:** Bu safha, coğrafi bilgelere satış potansiyellerine, satış hedeflerine ve satışçılara düşen kişi başına iş (ayrılan zaman ve yapılan satış görüşmesi yönünden) bakımından mevcut satış bölgelerinin tetkik edildiği aşamadır.

- **Bilgi akış sisteminin incelenmesi:** Bilgi akışının satış yönetimine zamanında ve yeterli hizmet verebilmesi ve başarının ölçülmesi yönlerinden bu inceleme önemlidir.

- **Satış yönetiminin değerlendirilmesi:** Burada satış örgütünde yer alan satışçı, gözetim ve destek personeli gibi bütün elemanların etkinliğinin değerlendirilmesi yapılır.

- **Fırsatların sıralanması:** Yukarıdaki analizlerin sonuçlarına göre şirket için mevcut fırsatlar ilerleme durumlarına göre derecelendirilir.

¹⁴³ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 54

¹⁴⁴ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 56

- **Yürütme programının geliştirilmesi:** Son aşama önem sırasına göre her özel konu için bir çalışma programının belirlenmesidir. Bu programda sorumluluklar, zaman sınırlaması ve yürütme sürecinin nasıl olacağı gösterilir.

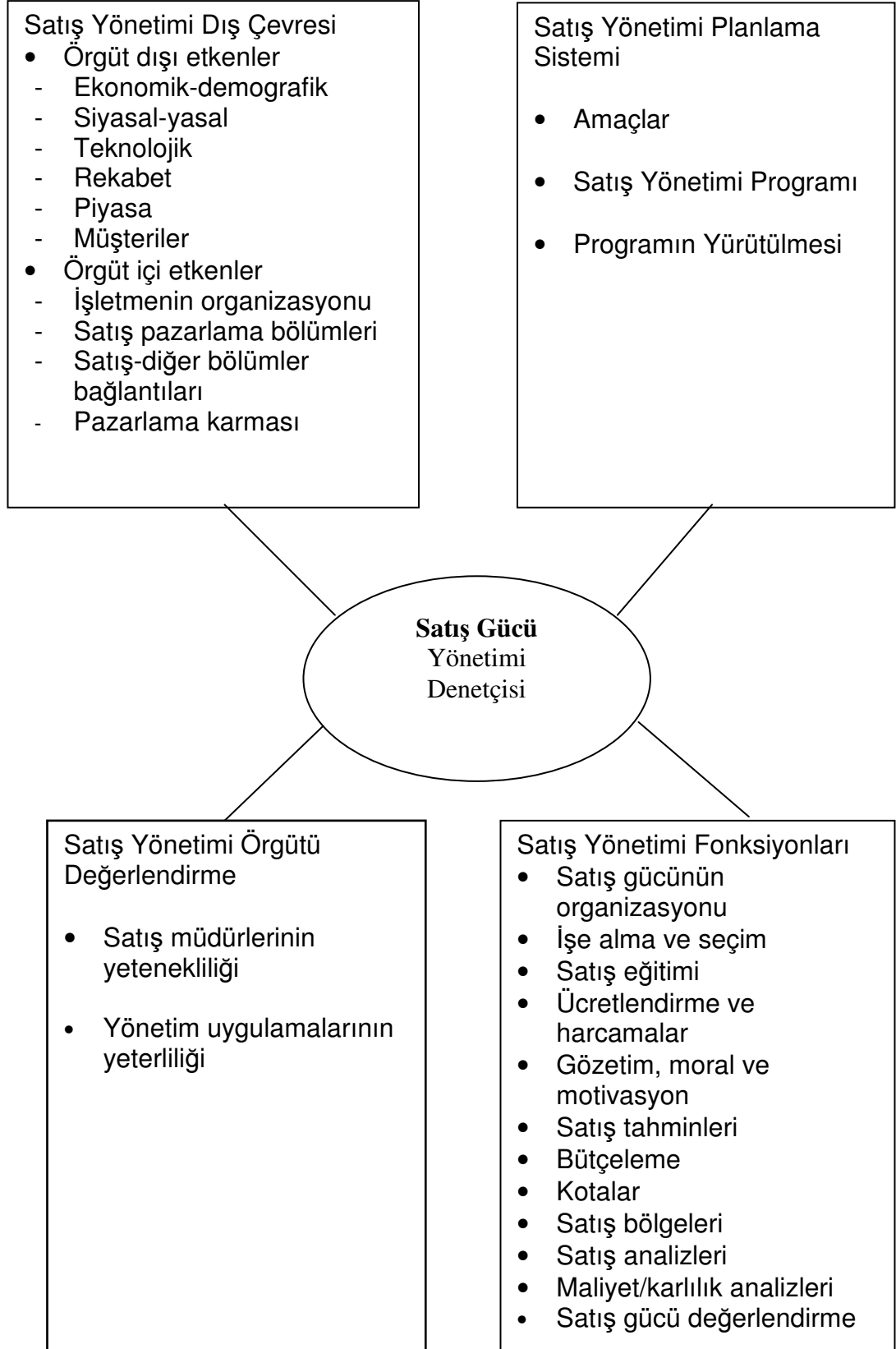
İşletmeler, durgunluk ve belirsizlik dönemlerinde, işletme satışlarının düşme eğilimi gösterdiği kısaca kriz dönemlerinde satış denetimi sonuçlarından ya da raporlarından yararlanırlar. Satış yöneticisi, bu denetim raporlarına göre işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini değerlendirerek, alınması gereken önlemleri, değiştirilmesi gereken politikaları belirler ve uygulamaya koyar.

Şekil 6'da ayrıntılı biçimde gösterilen satış yönetimi denetimi çok yönlü bir nitelik taşır ve dikey (derinlemesine) bir denetim şeklidir. Satış gücüne ilişkin derinlemesine yapılan bir denetimdir.

Satış gücü yönetiminin dört unsuru vardır. Bu unsurlar denetimin temel sorularını kapsamaktadır.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 63

SATIŞ YÖNETİMİ DENETİMİ



Şekil - 6 Satış Yönetimi Denetimi

2. 1 SATIŞ YÖNETİMİ ÇEVRESİ

Satış yönetimi çevresinin denetimi, gerek örgüt dışı gerekse, işletmenin satış yönetimi politika ve uygulamalarını etkileyen örgütler arası unsurların her ikisinin birden incelenmesini kapsar.

İşletmenin pazarlama karması içinde, kişisel satışın rolü ve önemi bu çerçeve içinde incelenmelidir.¹⁴⁶

2. 2 SATIŞ YÖNETİMİ PLANLAMA SİSTEMİ

Satış yönetimi planlama sistemi incelemesi sırasında denetçi, satış bölümünün amaçları, programı ve programın yürütülmesi konularında yoğunlaşır.

2. 3 SATIŞ YÖNETİMİ ÖRGÜTÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Satış gücü yönetimi denetiminde üçüncü aşama satış bölümünde bütün yönetim düzeylerinde bulunan satış yöneticilerinin incelenmesini kapsar.

2. 4 SATIŞ YÖNETİMİ FONKSİYONLARI

Satış gücü yönetimin denetiminde son aşama, satış personelinin etkileyen çeşitli satış yönetimi fonksiyonlarının ayrıntılı olarak incelenmesini kapsamaktadır. Dikkatler, satış gücünün organizasyonu, işe alınması ve seçimi, satış eğitimi, ücretlendirme ve harcamalar, gözetim, moral ve motivasyon, satış tahminleri, bütçeleme, kotalar, satış bölgeleri, satış analizleri, maliyet ve karlılık analizleri ile satış gücü değerlendirme konuları üzerinde toplanmıştır.

¹⁴⁶ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 64

2. 5 RAPOR HAZIRLANMASI

Tüm iç denetim faaliyetlerinin doğal sonucu olan raporlama satış yönetimi denetimi içinde zorunludur.

Denetçi satış yönetimi denetimi faaliyeti sonucunda topladığı veriler doğrultusunda bir rapor hazırlar. Bu raporda, işletmenin satış gücü çerçevesinde zayıf ve güçlü yönler belirtilir. Varsa eksik hata ya da yanlışlara ilişkin çözüm önerileri de belirtilmelidir.

Denetçi, bütün bulgularını özetleyen sonuçları raporuna yazmalıdır. Rapor, etkinliğin artırılması için yetersiz bulunan konularla ilgili özel önerileri kapsamalarıdır. Rapor genellikle denetim programından sorumlu olan yöneticiye sunulur.

Bu yönetici yönetim kurulu başkanı ya da genel müdür olabilir. Bu yöneticilerden sonra pazarlama müdürü, satış müdürü ve diğer ilgili yöneticiler denetim raporunu inceler. Rapor denetim bulgularının tam olarak tartışılmasını ve doğrulanmasını sağlar.¹⁴⁷

3- SATIŞ YÖNETİMİ DENETİMİ – PAZARLAMA DENETİMİ KARŞILAŞTIRILMASI

Pazarlama ve satış denetimine birlikte bakarsak, karşılaştırmayı şu ortak noktalar çerçevesinde yapabiliriz:¹⁴⁸

- **Amaçlar:** Pazarlama denetiminde ilk adım şirketin hedeflerinin ve görevlerinin açıklanmasıdır. Bunu başarmak genellikle zordur. Hedefler ölçülebilir olmalıdır. Pazarlama denetiminde bir diğer sorun, işletme yöneticilerinin farklı hedeflere hatta kesin olmayan hedefler için faaliyet gösteriyor olmalıdır. Satış denetimi ise pazarlama bölümünün kişisel satış fonksiyonu ile ilgilenir. Bu denetim kısa dönemli amaçları kapsar.

- **Politikalar:** Pazarlama denetiminin ikinci adımı işletmenin hedefleriyle mevcut politikalarının ne kadar uyumunu incelemektir.

¹⁴⁷ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 74

¹⁴⁸ Taşkın, Erdoğan, a.g.e., s. 59-60

Satış yönetimi denetimi ise pazarlama politikalarının dışında kişisel satışa ait politikaları gözden geçirir.

- **Organizasyon:** Pazarlama denetimi, bir bütün olarak işletmenin örgütlenmesine, özel olarak ise pazarlama bölümünün örgütlenmesine bakar. Satış yönetimi denetimi ise satış örgüt yapısı üzerinde yoğunlaşmıştır.

- **Yöntemler ve Süreçler:** Pazarlama denetimi, her bir pazarlama faaliyetinin yürütülmesini değerlendirmeye çalışır. Satış yönetimi denetimi ise doğrudan kişisel satış fonksiyonuyla ilişkili olarak bütün bu faaliyetlerin nasıl yapıldığını incelemeye çalışır.

- **Personel:** Pazarlama denetimi, işletmenin amaçları, politikaları, organizasyonu, yöntemler ve süreçlerinin dışında personelini de çeşitli yönleriyle değerlendirir. Satış yönetimi denetimi ise buna benzer olarak özellikle satış personelini değerlendirir.

Büyük pazarlama şirketleri satış elemanlarının (memurlarının) bir üstünde “satış müfettişi” denilen elemanlar çalıştırırlar. Bu elemanların başlıca görevleri şunlardır;

- Yeni pazarlar aramak,
- Satış memurlarıyla müşteriler (perakendeci/bakkal/marketler v.b.) arasındaki ilişkileri kontrol altında tutmak,
- Rakip firmalar hakkında piyasa araştırma yapmak ve gerekli yerlere rapor vermek,
- Bayilerin veya satış noktalarının denetimlerini yapmak, istek ve şikayetlerinin saptayarak, raporlar hazırlamak ve işlerliğini sağlamak,
- Piyasadaki satış örgütünü denetlemektir.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Tek, Baybars, a.g.e., s.826

BÖLÜM III

GIDA PAZARLAMA VE DAĞITIM İŞLETMELERİNDE İÇ DENETİM

1. UYGULAMA

1. 1 GIDA SEKTÖRÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Dinamik, büyüyen ve bağımsız bir tarım işletmeciliği karması niteliğinde olan gıda sektörünün performansı, toplam ekonominin büyümesi, dengesi ve genel refah düzeyi için önemli görülmektedir. Gıda endüstrisi, diğer endüstrilerle ortak olarak ekonomik büyümeden etkilenmiş ve ekonomik büyümeye önemli ölçüde katkıda bulunmuştur. Talepteki düşük esnekliğin gıda endüstrisinin toplam ekonomi içindeki payını sürekli olarak azaltmasına karşın, artan nüfus ve gelir, gıdaya ve gıda maddelerine bağlı, pazarlama servislerinin toplam pazarını genişletmiştir.¹⁵⁰

Gıda sanayi, uluslararası pazarlarda Türkiye'nin karşılaştırmalı üstünlüğe sahip olduğu sektörlerin başında gelmektedir. Bu sektörün başarısı ise sektöre hammadde sağlayan tarım sektörüne bağlıdır.

Tarım sektörü, tüketicilerin gıda maddeleri gereksinimini karşılaması, gıda sanayiine hammadde sağlaması, talep yaratması ve ulusal gelire katkıları ile büyük önem taşımaktadır. Türkiye'de toplam nüfusun %45'i tarım kesiminde yer almakta ve bu kesim toplam üretimin yaklaşık %13'ünü gerçekleştirmektedir. Bu nedenle tarım ve buna bağlı olarak da gıda sanayii sosyoekonomik açıdan büyük önem taşımaktadır.¹⁵¹

¹⁵⁰ Oktav, Mete, "Uluslararası Gıda Maddeleri Pazarlamasında Standartlaştırma", Doçentlik Tezi, İzmir, Eylül 1981, s.43

¹⁵¹ Öndoğan, Öndoğan, "Türkiye'de İşlenmiş Gıda Ürünlerinin İthalatı ve Dağıtımı", Doktora Tezi, Manisa, 2004, s.49

1. 1. 1 Süt ve Süt Ürünleri Sektörü

Süt ürünleri beslenme açısından oldukça büyük bir öneme sahiptir. Ancak bu ürünler diğer gıda ürünlerine göre daha kolay bozulabilen bir yapıda olmaları nedeni ile risk oranı daha yüksek ürünlerdir. Bu nedenle de işleme yöntemleri büyük önem kazanmaktadır. Dünya’da ve Türkiye’de en fazla tüketilen süt ürünleri; Pastorize ve sterilize süt çeşitleri, peynir çeşitleri, yoğurt çeşitleri, ayran, tereyağı ve dondurma çeşitleridir.

Dondurma üretiminde ise yabancı sermayeli yatırımlar ağırlıkta olup, üretimin büyük bölümünü gerçekleştirmektedirler. Pazarın doymamış olması nedeni ile yerli işletmeler de bu konudaki yatırımlarını hızlandırmışlardır. Bunun yanı sıra yerel çeşitlerin (Maraş dondurması gibi) üretimi de giderek önem kazanmaktadır.¹⁵²

1. 2 UYGULAMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Uygulama, Türkiye’de faaliyet gösteren en büyük ambalajlı dondurma üreticisi üç işletmenin, pazarlama satış dağıtım kanallarının etkin bir şekilde denetiminin sağlanması için uygulanan tekniklerinin, durum tesbitinin ege bölgesi içerisinde fiili olarak tespit edilmesi, teorik verilerle değerlendirilerek sektör için ortak etkin satış yönetim denetim etkinlik formu oluşturulması şeklinde gerçekleştirilmiştir.

1. 3 UYGULAMANIN AMACI

Günümüzde serbest rekabetin gelişen gıda sektöründe ve özellikle hızla büyüyen ambalajlı dondurma üreticisi işletmelerde büyük boyutlara ulaşması nedeni ile, satışların verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması için denetimin öneminin ve elde edilen verilerin etkilerinin sağlanması için etkin denetim formu oluşturulmaya çalışılmıştır.

¹⁵² Öndoğan, Nükhet, a.g.e., s.78

1. 4 UYGULAMA SÜRECİ

1984 yılında yerli sermaye ile kurulmuş Türkiye'nin ilk endüstriyel ambalajlı dondurma üreticisi işletmenin ardından, değişik boyutlarda kurulmuş ve çeşitli pazar paylarına sahip ambalajlı dondurma üreten işletmelerden günümüzde yer alan en büyük üç işletme A, B, ve C olarak kodlanarak, bu işletmelerde uygulanan satış yönetimi denetim teknikleri, işletmelerin satış ve denetim bölümlerinde fiili olarak incelenmiş ilgili personel ile doğrudan görüşmeler sağlanmış, durum tesbiti yapılarak satış yönetimi denetimi elemanları ile uygulama alanlarında ortak çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalar mevcut uygulamanın ne şekilde yapıldığının tesbiti, etkin denetimin sağlanabilmesi için aksayan noktaların tesbiti ve etkin denetim formunun oluşturularak test edilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir.

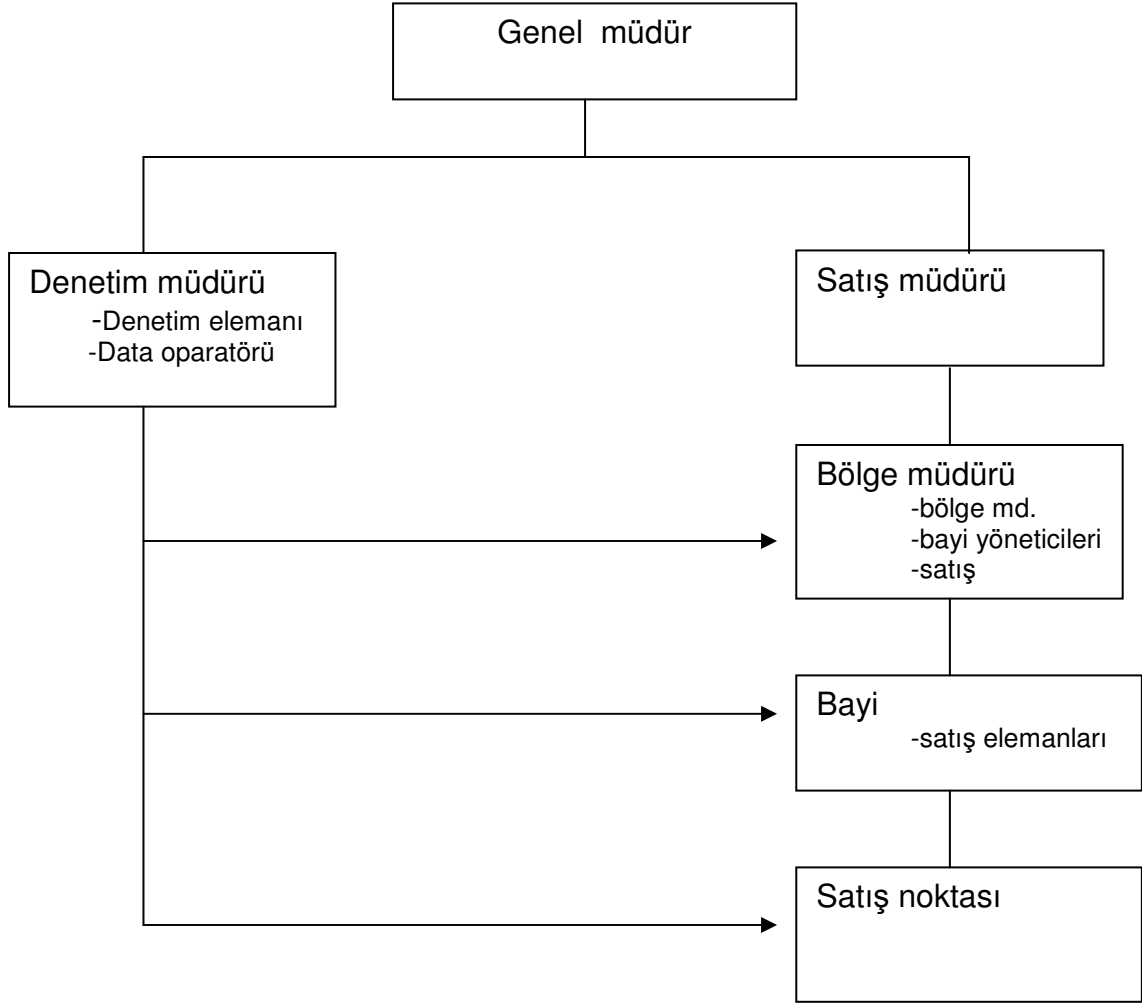
Ambalajlı dondurma üreten çalışma kapsamına giren üç işletmede de tüm üretim el değmeden, hijyenik koşullarda, dünya standartlarında gerçekleştirilmektedir.

Toplam kalite felsefesini benimsemiş her üç işletme de modern tesislerinde, uluslararası sağlık standartlarına uygun olarak tamamen kapalı sistemle üretim yapmaktadırlar. Ürünler pastörize ve homojenize edilerek hazırlanmakta, -45°C'de şoklanmakta, -25°C'de fabrikadan satış noktalarına soğuk zincir aracılığıyla sevkedilmekte ve -18°C'de tüketiciye sunulmaktadır. Üç işletmede de üretilen ürünler üç ana başlık altında toplanabilir; anında tüketilen ürünler, ev tipi ürünler ve endüstriyel ürünler.

1.4.1 Satış departmanı

İşletmelerin satış operasyonu modern teknoloji kullanılarak ve tamamen bilgisayar destekli olarak yürütülmektedir. Satış noktası (derin dondurucu), soğutmalı kamyon ve ülke çapındaki yetkili distribütörü ile etkin bir dağıtım sistemine sahiptir. İşletmeler ürettikleri ürünleri, Avrupa, Rusya ve Ortadoğu'ya devam eden ihracatlarının yanı sıra, Orta Asya Türk Cumhuriyetleri, Balkanlar'da faaliyetlerini yoğunlaştırmışlardır.

Satış dağıtım kanalının organizasyon yapısı şekil de görüldüğü gibidir.



Şekil 7: Satış departmanı organizasyon yapısı

Satış müdürü: Üretici işletmenin tüm satış organizasyonundan sorumlu ,genel müdüre bağlı olarak çalışan tepe yöneticidir.

Bölge müdürü: Belirli bir bölge içinde bayilerden ve üretici işletmenin görevlendirdiği bayi yöneticilerinden sorumlu olan yöneticidir.

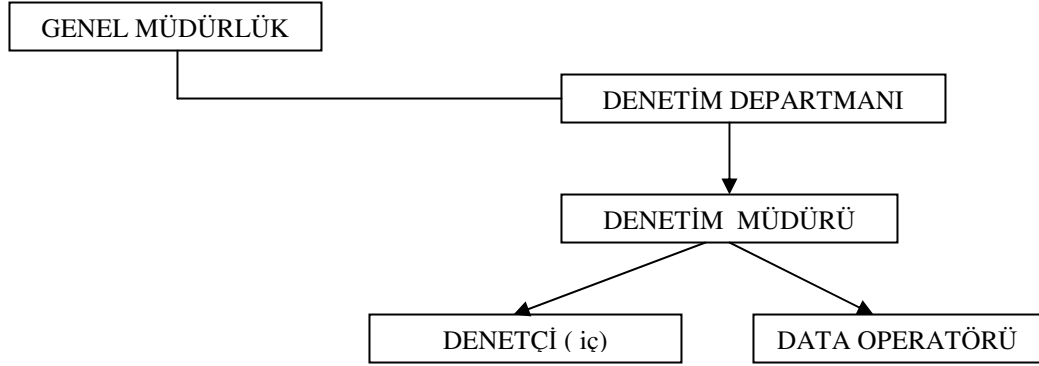
Bayi yöneticisi: Bölgesi dahilindeki bayi ya da bayilerin satış ve organizasyonlarından bölge müdürüne karşı sorumlu kişidir.

Satış elemanı: İşletme adına ilgili bayide çalışan malların piyasaya satış desteğini vermekten sorumlu kişidir.

Bayi satış elemanı: Bayinin kendi elemanı olan ve distribütörlüğünü yaptığı ürünleri satmaktan sorumlu olan kişidir.

1. 4. 2 Denetim (Audit) Departmanı

Uygulama kapsamındaki ambalajlı dondurma üreticisi işletmelerin incelenen denetim departmanlarının genel organizasyon içindeki yeri Şekil 7 de görüldüğü gibidir.



Şekil 8: İç denetim departmanı organizasyon yapısı

İşletmelerde Audit Departmanı Genel Müdüre direkt bağlı olarak çalışmakta takım çalışmasına, kişisel gelişimlere önem veren bir yapı ile ortak özellik göstermektedirler. İşletmelerde çalışanlar birbirlerini destekleyen ve cesaretlendiren bir uyum içindedir. Her üç işletmede de çalışanların verimliliğini arttırmak için eğitim ihtiyaçları tespit edilip, en hızlı ve tüm kaynaklar kullanılarak giderilmeye özen gösterilmektedir. Modern teknolojinin imkanları anında devreye sokularak GPRS’li cep ofisleri ile çalışmaktadırlar.

Denetim müdürü: üretici işletmenin tüm birimlerinin denetimlerinden sorumlu denetim raporlarını üst yönetimlere sunan, genel müdüre bağlı olarak çalışan yöneticidir.

Denetim elemanı :İç denetim işlevini gerçekleştiren ve elde ettiği verileri denetim müdürüne raporlayan elemandır.

Data operatörü: elde edilen verilerin tek merkezde toplanmasını sağlayan elemandır.

İşletmelerde satış yönetimi denetiminde satış teşkilatlarının veri tabanı kaynak olarak kullanılmaktadır. Satış noktası bazında veriler toplanmakta ve GPRS sayesinde günlük transfer yapılmaktadır.

İşletmelerin satış yönetimi denetçileri, satış noktalarını ziyaretleri sırasında araştırma verilerini toplamakta ve sonrasında da değerlendirme raporu hazırlamaktadırlar. Araştırma sonuçları ve Audit Değerlendirme Raporu; fırsatlar, tehditler, güçlü ve zayıf yanları denetim kriterlerinde değerlendirmektedir.

Denetimler Satış Noktası - Genel

Satış Noktası - Penetrasyon (Bulunabilirlik Oranı)

Satış Noktası - Promosyon

Satış Elemanı

Dağıtım Aracı

Depo-Genel başlıklarında araştırma yapılmakta.

Veri toplarken objektiflik ilkesi ile tespitler yapılmakta bu amaçla çalışma takvimi gizlilik esasında planlanmakta, şeffaflık ilkesiyle raporlar tüm birimlerle aynı anda paylaşılmaktadır.

Uygulama kapsamındaki işletmelerde, Audit departmanının, denetimler sonucu oluşturduğu raporlar ve verileri kullanarak;

Satış departmanı;

- Bölgesindeki tehditleri, fırsatları, güçlü yönleri, zayıf yönleri görerek öncelikleri belirlemekte,
- Şirket standartlarına yakınlığını görmekte,
- Satış noktası bazında eylem planları geliştirmekte,
- Performans ölçüm kriterlerini geliştirmekte ve yönetsel becerileri değerlendirmektedir.

Pazarlama departmanı;

- Ürün yaşam eğrisine etki eden faktörleri belirlemekte,
- Reklam ve promosyon etkinliklerine verilen reaksiyonları ve alt nedenlerini öğrenebilmekte,

- Reklam etkinliklerinin geliştirilmesine ilişkin alternatif eylemler planlamakta,
- Planlanan promosyonlar ile pazar uygulamaları arasındaki uyumu görebilmekte,
- Lezzet bazında penetrasyon (bulunabilirlik oranı) ölçümünü görebilmekte,
- Mevcut fizibilite malzemelerinin efektifliği ya da pazarın ihtiyaç duyduğu, talep ettiği yeni fizibilite malzemeleriyle ilgili bilgi temin edilmektedir.
- Satış teşkilatından alınan rakamsal verilerin hangi eylemler sonucu elde edildiğine dair bilgi sahibi olmaktadır.

Ar-Ge, üretim, kalite kontrol departmanları;

- Soğuk zincir standartlarına ilişkin tespitleri takip etmekte,
- Ürün yaşam eğrisini gözlemlemekte ve ürün farklılaştırma ya da yeni ürün geliştirme faaliyetlerine yön vermekte,
- Ürün ve promosyonu arasındaki ilişkide, öngörülmeyen ancak pazarda karşılaşılan durumlar dair hızla bilgi sahibi olmaktadır.

Lojistik;

- Kabinlerin performanslarına ilişkin bilgi temin ederek programlarına ve iş yatırımlarına bu çerçevede yön vermektedir.

1.4.3 Satış Yönetimi Denetim Ekiplerinin Çalışma Sistemi

Uygulama kapsamı içerisindeki her üç işletmede de ortak olarak her ay bir bölgede en az bir kez çalışma yapılmakta, çalışmalar sonucunda maksimum üç gün sonra hazırlanan denetim raporu ilgili işletmenin bölge satış müdürüne sunulmaktadır.

Denetmenler, bölgedeki tüm verileri izlemek ve raporlamaktan sorumludurlar. Bir anlamda bölgenin fotoğrafını çekmekte ve fırsat niteliğindeki her veriyi kayıt altına alarak raporlamaktadırlar.

Amaç, distribütörlerin ve satış yöneticilerinin üçüncü gözü olmak ve bölgeden alınan rakamsal verilerle “müşteri odaklı yönetim” anlayışına katkı sağlamaktır.

Denetmenler, bilgisayar ortamında bölge verilerini toplamaktadırlar. Veriler GPRS sistemi kullanılarak merkeze gönderilmektedir.

4. ETKİN SATIŞ YÖNETİMİ DENETİM FORMU

Uygulama kapsamında yapılan fiili durum tespitleri ve uygulama sahası olan ege bölgesi içerisinde her üç işletme içinde tespit edilen veriler değerlendirilerek satış yönetimi denetiminde etkinliği sağlamak için teorik teknikler ve verilerde ele alınarak etkin satış yönetimi denetim formu şu şekilde ortaya konulmuştur.

SATIŞ YÖNETİMİ DENETİM FORMLARI

TABLO 2: FORM I

Bayi yöneticisi düzenli olarak ziyaret ediyor mu?	Evet Ziyaret Sıklığı Hergün Haftada iki gün Haftada bir gün Ayda iki kez	Hayır Nedeni :
Depo stokları düzenli sayılıyor mu?	Evet	Hayır Bayideki aksaklıktan Bayi yönetimi ilgisizliği
Bayi yöneticisi,bayi satış elemanları ile düzenli toplantı yapıyor mu?	Evet Her gün Haftada bir gün Ayda bir gün	Hayır Bayideki aksaklıktan Bayi yönetimi yetersizliği Fiziki mekan yetersizliği
Bayi satış elemanlar ile Bayi yöneticisi birlikte müşteri ziyareti yapıyor mu?	Evet	Hayır Nedeni
Müşteri ziyaretlerinde sorun-çözüm odaklı çalışılıyor mu?	Evet	Hayır Müşteriye karşı gerekli ilgi yok Sorunlara karşı alternatif çözüm üretilmiyor Üretilen çözümlere üretici firma tarafından onay verilmiyor
Bayi stok satış hızı değerlendirmesi yapılıyor mu?	Evet Ortalama çalışılan stok/gün sayısı Stok satış hızına uygun sipariş yöntemi uygulanıyor mu?	Hayır – Nedeni
Siparişler fabrikadan zamanında gönderiliyor mu?	Evet	Hayır Araç sorunu (nakliyede aksama) Üretim yetersizliği Diğer (Açıklayınız)

Siparişler eksiksiz geliyor mu?	Evet	Hayır Üretim yetersizliği Üretim planlamanın düzenli çalışmaması nedeniyle sipariş edilmeyen farklı malların üretimi ve gönderilmesi.
Fabrikadan gönderilen mallarla ilgili teslimat sırasında veya sonradan sorun yaşanıyor mu?	Evet Mal eksikliği Mal fazlası Malların üretim hatalı olması malların nakliye sırasında hasar görmesi	Hayır
Üretim hatalı ürünlerde karşılaşılan sorunlar	Lezzet bozukluğu Görünüm bozukluğu (ambalaj) Koli içinde adet eksikliği	
Kampanya dönemlerinde bilgilendirme zamanında yapılıyor mu?	Evet	Hayır Fabrikanın kendi içindeki iletişim kopukluğu (birimler arası koordinasyonsuzluk) Fabrika-bayi arasındaki koordinasyonsuzluk Kampanya hazırlık dönemindeki tasarım hataları
Kampanya dönemlerinde ilgili materyaller zamanında ve eksiksiz geliyor mu?	Evet	Hayır İç koordinasyon bozukluğu Fabrika-bayi koordinasyon bozukluğu Tedarikçi firmayla ilgili sorunlar
Satış için kullanılan ürünler zamanında geliyor mu?	Evet	Hayır-Nedeni (Açıklayınız)
Bayi yöneticisi oluşan bu tür sorunlar karşısında zamanında önlem alabiliyor mu?	Evet	Hayır Öneriniz
Bayi araç sayısı	Sipariş aracı	Sevkiyat aracı
Bayi satış/sevkiyat elemanı sayısı	Satış elemanı	Sevkiyat elemanı

Bayi depo büyüklüğü	100-200 m ² 200-500 m ² 500 m ² ve üstü			
Depo donanım durumu	Jeneratör () Var () Yok		Ön Soğutma () Var () Yok	
Ekipman durumu	Forklift () Var () Yok		Palet () Var () Yok Palet düzeni ve sayısı yeterli mi? Evet Hayır	
Depo temizlik durumu	Çok İyi	İyi	Orta	Kötü
Depo eleman sayısı	1-5	5-10	10-20	20 ve üzeri
Satış elemanlarının depo çıkış saatleri				
Satış elemanlarının ilk noktaya varış süreleri	0-15 dk	15-30dk	30-60dk	60dk – üstü
Satış elemanlarının günlük toplam çalışma saati	6 – 8 saat		8 - 10 saat	
Bayi satış kanalı değerlendirme	Toplam nokta sayısı: Bakkal Tekel / Büfe Market (min 50 m ²) Şarküteri Okul / Dersane Pastahane Cafe / Çay Bahçesi Sosyal Tesis Otel Restaurant / Lokanta Benzin İst. Askeri Birlik Diğer			

FORM 1

Amaç: Üretim sonrası ürünlerin satış ekibi, sevkiyat ekibi ve bayi organizasyonu sistematığı uygulanarak satış noktasına müşteri talebi ile eş zamanlı şekilde ulaştırılmasını denetlemek amacıyla kullanılır.

Satış ekibi denetimi, Bayi yöneticisinin bayi üzerindeki uygulamaları, bayinin kendi satış, depo ve sevkiyat ekip ve ekipmanlarının yeterliliği ve verimliliği ölçülerek sağlanır.

Bayi yöneticisinin, bayi ve ekibini ne şekilde koordine ettiği, bayi üzerindeki hakimiyeti ve firma uygulamalarını sahaya yansıtabilmesi, bununla birlikte bayi depo ve elemanlarının yeterliliği, bayi satış ekibinin bayi yöneticisi ile eş zamanlı ve aynı doğrultuda hareket etmesi doğru satışı sağlayarak firma maliyetlerini olumlu yönde etkilemektedir.

TABLO 3 : FORM 2

Satış noktası tipi	Bakkal Tekel/Büfe Market Şarküteri Okul/Dersane Pastahane Cafe/Çay Bahçesi Sosyal Tesis Otel Restaurant/Lokanta Benzin İstasyonu Askeri Birlik Diğer
Bayi servis günleri Haftada ()	Pazartesi Salı Çarşamba Perşembe Cuma Cumartesi
Her servis gününde düzenli uğranıyor mu?	Evet Geliş saatleri belli mi? Evet Hayır Hayır
Üretici bayi yöneticisini tanıyor musunuz?	Evet Ziyaretlerde bulunuyor mu? Evet Hayır Hayır
Bayi hizmetiyle ilgili sorun yaşanıyor mu?	Evet Sıralayınız 1- 2- 3- 4- Hayır

Üretici bayi yöneticisi sorunların çözümünde etkili oluyor mu? Çözüm sürecinin kısılmasında etkisi var mı?	Evet Hayır (açıklayınız)
Bayi satış elemanları sık değişiyor mu?	Evet Değişiklik sıklığı 1-3 ay 3-6 ay 1 yıl 2 yıl ve üzeri Hayır Bayi satış elemanının ne zamandır hizmet verdiği 6-12 ay 1-2 yıl 2-4 yıl 4 yıl ve üzeri
Ne zamandır ürünlerimiz bu noktada satılıyor?	1-3 ay 3-6 ay 1 yıl 1-3 yıl 3 yıl ve üzeri
Uzun süredir firmamız ürünlerini satmanızın nedenleri.	Kalite Fiyat Müşteri talebi Kar Marjı Servis ve hizmetin sürekliliği
Bayi ürünleri zamanında ve tam olarak teslim ediyor mu?	Evet Hayır Zamanında teslim etmiyor Eksik teslim ediyor
Teslim aldığınız ürünlerde bir sorun çıkıyor mu?	Evet Üretim hatalı Ambalaj hatalı Koli içi eksik Diğer (Açıklayınız) Hayır
Kampanyalar tarafınıza zamanında ulaştırılıyor mu?	Evet Hayır Zamanında gelmiyor Kampanya malzemeleri eksik geliyor

Ürünlerle ilgili fiyat karmaşası yaşanıyor mu?	Evet Bayi gerçek fiyatları uygulamıyor Bayi iskonto ve mal fazlalarını yansıtmıyor Hayır
Ürün satışıyla ilgili malzemeler mevcut mu? (Dolap-Stand)	Evet Ürün sergileme malzemeleri firma standartlarına uygun mu? Çalışıyor mu () Evet () Hayır Ürün çeşitliliği Doluluk oranı % .. İçinde yabancı ürün mevcut mu? () Evet () Hayır Hayır Bayi teslim etmiyor Malzemeler görevini yerine getirmiyor (arıza) servis sorunu mevcut Bayi elemanları ürün ve materyallerle ilgili denetim yapmıyor
Sorunlu ürünlerle ilgili bayinin iade alım şekli	Bire bir değişim Alış fiyatından iade Bir önceki listeden iade 2'ye 1 iade Diğer (Açıklayınız)
Yapılan kampanya ve promosyon uygulamaları ve sonuçları bayi ekipleri tarafından izleniyor mu?	Evet Kampanyalı dönem satış rakamları alınıyor Kampanyada dağıtılan promosyon ürün sayısı izleniyor Hayır

FORM 2

Amacı: Üretici firma satış ekibi ve bayi kanalının doğru çalıştığına ait satış noktası üzerinde gerçekleştirilen denetim formudur.

Bayi yöneticisinin tüm ekibi iyi motive edip, yönlendirmesi bayi satış ekibinin de görevlerini zamanında ve eksiksiz yaparak, satışın gerçekleşmesine sağlayacakları katkı üretici firmanın karlılığı açısından son derece önemlidir. Gerçekleştirilen tüm satış uygulamaları ve kampanyaların bayi ve satış noktası aracılığıyla tüketiciye zamanında yansıtılması, hedeflenen satışın gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

İstenilen boyutta gerçekleştirilen her satış firmanın maliyetleri ve karlılığı üzerinde olumlu bir etki yapacaktır.

TABLO 4: FORM 3

Nokta İsmi	A Marka	B Marka	C Marka
1. Nokta			
2. Nokta			
3. Nokta			
4. Nokta			
5. Nokta			
6. Nokta			
7. Nokta			
8. Nokta			
9. Nokta			
10. Nokta			
11. Nokta			
12. Nokta			
13. Nokta			
14. Nokta			
15. Nokta			
16. Nokta			
17. Nokta			
18. Nokta			
19. Nokta			
20. Nokta			
21. Nokta			
22. Nokta			
23. Nokta			
24. Nokta			
25. Nokta			

FORM 3

Amacı: Form 3 ile ürünlerin piyasadaki satış noktalarında bulunurluluk durumunun ortaya konulmasıyla Form 2 ve Form 1'in doğruluk denetimi de sağlanmış olur. Ayrıca bu form firmanın yapacağı kampanyalar ve yeni yatırımlar için firma yöneticilerine ışık tutacaktır.

SONUÇ

Günümüzde gelişen gıda sektörü ve bu sektör içerisinde ülkemizde giderek Pazar payı büyüyen ambalajlı dondurma sektöründe yer alan en büyük üç işletmenin mevcut uygulamada kullandıkları pazarlama denetimi ve satış yönetimi denetimi, yöntemleri incelemeye alınmış ve bunların etkinlik değerlendirilmeleri ege bölgesinde, dağıtım organizasyonu içerisinde fiili olarak her üç işletme denetim elemanları ile birlikte yapılmıştır.

Teorik olarak denetim planlamaları ve denetim teknikleri değerlendirilerek uygulamada tespit edilen aksaklıklar geliştirilen satış yönetimi denetim formları , tekrar tarafımızdan ve uygulama kapsamında yer alan her üç işletme denetim elemanları ile alan uygulaması fiili olarak yapılmış ve hazırlanan formlar ile daha etkin ve verimli denetim sonuçları elde edildiği tespit edilmiştir.

Bilindiği gibi işletme amaçlarından en önemlisi kar elde etmektir. Günümüzde bu amacın gerçekleştirilebilmesi içinde en önemli faktör maliyetlerin minimize edilmesinden geçmektedir. İşletme maliyetleri içerisinde % 35 oranında bir paya sahip olan satış pazarlama ve dağıtım yapısının etkin olarak değerlendirilmesi sonucunda denetim maliyetlerinde azalma meydana gelirken aynı zamanda da daha etkin denetim ile satış pazarlama ve dağıtım maliyetlerinde de azalma

meydana getirerek işletmelerde maliyetleri minimize etme amacını gerçekleştirmektedir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Mascarenhas Amyas – Turkey Stuart, Spier’s Practical Auditing, 19th Ed. Butterworths, London Edinburg, 1990 (Aytül Yeni a.g.e.)

Aslan, Sinan, “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim” İstanbul, 2003

Bailey, Larry P.: Contemporary Auditing, Harper and Row Publisher, New York, 1970

Bakır, Mehmet, “SM, SMM, YMM’lik Mevzuatı İlaveli Denetim”, Dilara Yayınevi, Mart 2003

Bozkurt, Nejat, “Muhasebe Denetimi” Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd, Şti, İstanbul, Kasım 2000

Cemalcılar, İlhan, “Pazarlama Kavramlar – Kararlar” Beta A.Ş., İstanbul, 1989

Çömlekçi, Ferruh, “Muhasebe Denetimi” Eskişehir İ.T.İ.A. Yayını, Eskişehir, 1978

Dinçer, Ömer, “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”, Beta A.Ş., İstanbul, 1996

Duman, Ömer, “SM, SMM, YMM’lik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama” TESMER, Yayın No: 37

Erdoğan, Melih, “Denetim”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2005

Gürbüz, Hasan, “Muhasebe Denetimi”, Bilimsel Teknik Yayınevi, İstanbul, Mart 1999

Güredin, Ersin, “Denetim”, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1994

Holmes, Arthur W., Owermyer, Wayne S., “Muhasebe Denetimi (Auditing) Standartları ve Yöntemleri” Bilimsel Yayınlar Derneği, Mart 1975

İslamoğlu, A. Hamdi, “Pazarlama Yönetimi”, İstanbul, Kasım 2000

Kaval, Hasan, “Muhasebe Denetimi”, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Müşavirlik A.Ş., Ankara, Ekim 2003

Kepekçi, Celal, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, Eskişehir, 1982

Kepekçi, Celal, “Denetim” Siyasal Kitabevi, Ankara, 1995

Kepekçi, Celal, “İç Kontrol Sistemi”, TESMER Yayınları, Yayın No: 6, Ankara, 1994

Kinney, Williams R. Jr., Information Quality Assurance and International Control, International Edition, Mc Grow Hill Com., U.S.A. 2000(Bakış Dergisi, Ocak 2004)

Köse, Ömer, “Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim” Sayıştay Yayınları, Araştırma/İnceleme/Çevirim Dizisi:12, Ekim 2000

Kotler, Phillip, "Marketing Management , analysis, planing,and control"
London 1972, 6. Ed. P. 709

Özer, Mevlüt, "Denetim", Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997

Rodoplu, Gültekin, "Türkiye’de Sermaye Piyasası ve İşlemleri", Marmara Üniversitesi Nihat Sayan Eğitim Vakfı, Yayın No: 459 – 692, İstanbul, 1993

Stil, Richard R., Cundiff, Edward W., and Govani, Norman A.P., Sales Management, Prentice – Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey

Taner, Tuna, - Öncü, Semra, "İşletmelerde Planlama – Bütçeleme – Kontrol" Manisa, 1999 Yayınevi

Taşkın, Erdoğan, "Satış Yönetimi Denetimi ve Türkiye’de Uygulanması", Kazancı Kitap, İstanbul, 1997

Tatlıdil, Rezan, ve Oktav, Mete, "Pazarlama yönetimi“, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 1992

Tek, Baybars, "Pazarlama İlkeleri (Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları)", Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 8. Baskı, İstanbul, Ocak 1999

Tokol, Tuncer, "Pazarlama Yönetimi", Vipaş A.Ş., Bursa, 2001

Uzay, Şaban, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", SPK Yayın Kurulu, Yayın No: 132, 1999

Woolf, E., Auditing Today, Fourth Edition, Prentice Hall 1990(Yard. Doç. Dr. Şaban Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” SPK Yayın No: 132)

TEZLER

Oktav, Mete, “Uluslararası Gıda Maddeleri Pazarlamasında Standartlaştırma”, Doçentlik Tezi, İzmir, Eylül 1981

Öndoğan, Nükhet, “Türkiye’de İşlenmiş Gıda Ürünlerinin İthalatı ve Dağıtımı”, Doktora Tezi, Manisa, 2004, s.49

Özdil, Nurdan, “İç Denetim Sisteminin Genel Esasları ve Uygulamalı Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sos. Bil. Enst., Ankara, 1986

Sipahi, Barış, “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama”, Doktora Tezi, İstanbul, 2001

Yeni, Aytül, “Holding İşletmelerde İç Denetim ve Bir İşletmede İç Denetim Faaliyeti Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 1998

MAKALELER

Boyacıoğlu, Belma, T. C. Sanayi Bakanlığı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı İzmir Küçük İşletmeleri Geliştirme Merkez Müdürlüğü İç Denetçi Eğitim Notları (ISO 9001: 2000)

Erkazan, Ali Rıza, "İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler", İç Denetim Dergisi, Kış 2003

İç Denetim Dergisi, Bahar 2003

Karasioğlu F, –Taner, T. "Kamunun Aydınlatılması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Dış Denetim Fonksiyonu", Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1998, C.8, S.1

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004

Duan, A. Kadir –Sağlar, Jale, "İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyeti Açısından Önemi", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004

Ünlen, Müjdat, "İç Denetleyicinin Sorumlulukları ve İç Denetim Düzeylerine Dayalı Raporlama Türleri", İ.İ.B.F. Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, No: 0906, 1983, C.3, S.1

İNTERNET SAYFALARI

1- <http://www.bumko.gov.tr/proje4/dokuman/icdenetim.htm>

2- http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari