

FAALİYET DENETİMİ İLE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Murat KİRACI

Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F İşletme Bölümü. Eskişehir

ÖZET

Faaliyet denetimi işletmede kaynakların etkili ve etkin kullanımıyla ilgili sistematik incelemeleri kapsar. Bazen bu denetim türü başarımlar veya yönetim denetimi olarak da adlandırılır. Faaliyet denetiminin amacı işletmenin başarısını değerlendirmek, gelişme alanlarını belirlemek ve öneriler geliştirmektir. Yani faaliyet denetimi ile iç kontrol arasında açık bir ilişki vardır. Bu çalışmanın amacı kuramsal olarak bu ilişkiyi göstermektir.

Anahtar Kelimeler:

Faaliyet Denetimi, Faaliyet Denetimi Süreci, İç Kontrol

THE RELATIONSHIP BETWEEN OPERATIONAL AUDITING AND INTERNAL CONTROL

ABSTRACT

An operational audit involves a systematic review of an organization's activities, or a part of them, in relation to the efficient and effective use of resources. Sometimes this type of audit is referred to as a performance audit or management audit. The purpose of an operational audit is to assess performance, identify areas for improvement, and develop recommendations. So, there is an apparent relationship between operational auditing and internal control. The aim of this study is to show that relationship theoretically.

Key Words :

Operational Auditing, Process of Operational Auditing, Internal Control

1.GİRİŞ

Rekabetin giderek arttığı günümüzde işletmelerin ve bu işletmelerin ürettiği bilgileri kullanan kişilerin sağlıklı kararlar alabilmesi her şeyden önce denetim olgusuna verilen önemle yakından ilişkilidir. Denetimi sadece mali tabloların denetimi olarak görmek çok yanlıştır. İşletmenin sadece muhasebe ve finansal alanları yerine tüm faaliyetlerinin incelenmesiyle ilgili denetime de ihtiyaç vardır. Bu tür denetim, faaliyet denetimi adı verilen özel bir denetim alanıyla ilgilidir.

Özellikle işletmeler büyüdükçe işletme politikalarının başarısını ölçmek, faaliyetlerin verimliliğini ölçmek ve işletme yönetiminin etkinliğini belirlemek zorlaşacaktır. Fakat faaliyet denetimi sonucu elde edilecek bilgiler işletmenin önemli ölçüde geleceğini etkileyecek niteliktedir.

Yapılan çalışmada faaliyet denetimi ile iç kontrol arasındaki ilişki ortaya konulacaktır. Bunun için ilk olarak faaliyet denetimi konusu -daha geniş olarak- incenecek ve kısaca iç kontrolden bahsedildikten sonra, faaliyet denetimi ile iç kontrol arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılacaktır. Son olarak ise faaliyet denetiminin iç kontrole ve iç kontrolün de faaliyet denetimine etkisi ele alınacaktır.

2. FAALİYET DENETİMİ

Faaliyet denetimi, iç denetimin doğal olarak gelişmiş bir uzantısıdır. İşletmelerin büyümesi, holdingleşmenin artması ve merkezileşme eğiliminin kuvvetlenmesi sonucu özellikle son 25 yılda faaliyet denetimi gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Bütün işletmelerin giderek büyümesi, iş ve işlemlerin karmaşıklaşması ile bunlar üzerindeki denetim ve kontrolün güçleşmesi, yönetim ve politikaların başarısının ölçülmesindeki zorluklar faaliyet denetiminin yapılmasını gündeme getiren nedenlerin başında gelmektedir. Bu denetim türünün kullanılmasındaki önemli diğer bir neden ise işletmelerde ortaya çıkan pek çok finansal ve finansal olmayan probleme uygulanabilir olmasıdır (Selimoğlu, 1999, 195).

Faaliyet denetimi işletme faaliyetlerinin veya bir kısmının sistematik olarak gözden geçirilmesiyle kaynakların etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgilidir (Messier, 1997, 12). Etkinlik, işletmenin, bölümler temelinde belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır (Erdoğan, 2001, 4).

Faaliyet denetimi her türde denetçi tarafından yapılabilirse de, uygulamada bu denetimin genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından sürdürüldüğü görülmektedir (Güredin, 2000, 15). Bağımsız (dış) denetçinin faaliyet denetimi yapması yönetim danışmanlığı hizmeti şeklinde olmaktadır (Selimoğlu, 1999, 196). Yönetim danışmanlığı ise, "bağımsız bilgili ve deneyimli kişi veya kişiler tarafından özel, kamu ve diğer işletmelerde iş stratejisi, organizasyonel yapı, iş yapma yöntemleri, alanlarındaki sorunların belirlenmesi, araştırılması ve uygun önerilerin uygulanmasında destek olmayı

kapsayan hizmettir (Yükçü ve Tektüfekçi, 2001, 12). Faaliyet denetiminin iç denetçiler tarafından yapılması daha rasyoneldir. Çünkü iç denetçi işletmeyi bağımsız denetçiye göre daha iyi tanır. İşletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konularında daha bilgilidir. Bu özellikten dolayı iç denetçinin bağımsız denetçiye göre faaliyet denetimi yapması daha kolay ve daha etkindir.

2.1. FAALİYET DENETİMİNİN AMACI

Faaliyet denetiminin sınırları kesin çizgilerle belirenmiş bir amacının olduğunu söylemek oldukça zordur. Faaliyet denetimi, temelde verimlilik ve etkinlik kavramları üzerine kurulmuş bir denetimdir. Faaliyet denetiminin amaçları için genel bir çerçeve çizilecek olursa şunlar söylenebilir (Özer, 1997, 75):

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

Faaliyet denetiminin amacı, gelişme (düzeltme) alanlarını belirleyerek performansı değerlemek ve tavsiyeler geliştirmektir (Messier, 1997, 12). Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir (Bozkurt, 1998, 29). Faaliyet denetiminde işletmenin geçmişteki ve devam etmekte olan işlemlerine ilişkin bilgilerin incelenmesine rağmen, amaç, bu bilgileri tasdik etmek değildir. Amaç, karlılığı artırmaktır (Kepekçi, 1982, 52). Karlılığın artırılması ise denetim sonucu getirilen öneriler yoluyla olacaktır. Dolayısıyla faaliyet denetimi geleceğe yöneliktir.

Yapılacak olan bir denetim çalışmasında yukarıda sayılan amaçların hepsi bir arada veya bu amaçların biri diğerine göre daha öncelikli olarak ele alınabilir. Bu durum tamamen denetim görevini üstlenmiş olan denetçiye bağlıdır.

2.2. FAALİYET DENETİMİNİN KAPSAMI

Faaliyet denetimi performans (başarım) veya yönetim denetimi olarak da bilinmektedir ve genellikle finansal tablolar denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur. Çünkü etkinliğin ve verimliliğin ölçülebilir kriterlerini belirleyerek değerlemek ve bunların belirlenmiş amaçlarla uygunluğunu ortaya koymak gerekmektedir ki bu da anlaşılacağı gibi oldukça zordur (Messier, 1997, 12). Faaliyet denetimi bir işletmenin (örgütün) faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlere

ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. (<http://www.ydk.gov.tr/yukseksenetim.htm> , 11.3.2003).

Faaliyet denetimi sadece finansal nitelikteki olaylarla ilgilenmez. Finansal nitelikli olsun veya olmasın herhangi bir olay, yukarıda maddeler halinde saydığımız hususları etkileyecek nitelikteyse faaliyet denetiminin konusuna girecektir. Bu hususlardan birisi de iç kontroldür. Faaliyet denetiminin iç kontrol sistemi ile ilişkisi özellikle bu yönde daha fazladır.

Faaliyet denetimi, mali nitelikteki işlemler de dahil olmak üzere işletmenin diğer fonksiyonlarını da içermektedir. Yönetimin başarısını etkileyen bir çok farklı olay yahut değişik faktör söz konusu olabilir. Bunların her biri ayrı ayrı faaliyet denetiminin kapsamı içerisine girer. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Mesela satın alma, üretim, personel, pazarlama ve finansman konularına ilişkin yönetim karar ve politikaları ile faaliyet sonuçlarının uyum içinde olup olmadıkları araştırılır (Çömlekçi vd., 1993, 5).

Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Dolayısıyla faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır (Bozkurt, 1998, 29). Özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha karmaşıktır. Bu tür denetimlerde denetçiler önceden saptanmış ölçütler olarak, bütçeleri, başarı ölçülerini, oranları ve sektör ortalamalarını kullanmaktadırlar (Ataman vd., , 2001, 20).

2.3. FAALİYET DENETİMİNİN ZAMANLAMASI

Faaliyet denetimi iç denetimin doğal olarak bir uzantısıdır. Faaliyet denetimini iç denetimden tamamen bağımsız düşünmek de mümkün değildir. İç denetimde olduğu gibi faaliyet denetiminde de önerilen kesin bir zaman dilimi bulunmamakla birlikte faaliyet denetiminin amacı göz önüne alındığında, denetimin faaliyet dönemi içerisinde yapılmasının daha doğru olacağı açıktır (Özer, 1997, 78).

Faaliyet denetiminde amaç “yönetimin başarısını, işletme politikalarının etkinliğini ölçmektir” derken, aslında belirtmek istenen sadece ölçmek değildir. Temel amaç başarısızlığa neden olan faktörlerin tespit edilerek bu faktörlerin ortadan kaldırılmasıdır. Faaliyet dönemi kapandıktan sonra yapılacak denetimin etkinliği faaliyet döneminde yapılacak faaliyet denetiminin etkinliğine göre oldukça düşük olacaktır. Zira tespit edilen, başarı ve etkinliği olumsuz yönde etkileyen faktörlerin o faaliyet dönemi için ortadan kaldırılması imkanı bulunmayacaktır.

Sonuç olarak yapılan faaliyet denetimi çalışmasında istenilen etkinliğe ulaşabilmek ve yönetimin başarısını ve iç kontrolü olumsuz yönde etkileyen faktörlerin bir an önce belirlenip en kısa sürede ortadan kaldırılabilmesi için yapılaş zamanının işletmenin faaliyet dönemi içine getirilecek şekilde belirlenmesi gerekir (Selimoğlu, 1999, 198).

2.4. FAALİYET DENETİMİNDE İZLENECEK SÜREÇ

Faaliyet denetimini gerçekleştirecek denetçinin izleyebileceği süreç finansal tablolar denetiminde izlenecek süreçten temelde çok farklı değildir. Söz konusu bu süreci aşağıda gösterilen şekilde 7 aşamada görebiliriz (Pany ve Whittington, 1997, 771):



Şekil 1: Faaliyet Denetimi Süreci

Amaç Tanımlama: Bu aşama faaliyet denetiminin ilk aşamasıdır. Denetçi, faaliyet denetiminin amacını, işletmedeki belirli faaliyetlerin ve işlevlerin yürütülmesini değerlendirme niyetiyle geniş bir şekilde ortaya koyar. Denetçi hangi politika ve prosedürlerin değerlendirileceğini ve bunların işletmedeki belirli amaçlarla nasıl ilişki içerisinde olduğunu özel olarak belirlemelidir (Pany ve Whittington, 1997, 772).

Tanım : Faaliyet denetimine başlamadan önce denetçi, denetlenmiş kalemlerin faaliyetleri, özellikleri, örgüt yapısı ve amaçlar hakkında karşılaştırmalı bilgi elde etmelidir. Bu tanıma sürecine denetçi, faaliyet politikaları ve prosedürleri, yöneticilerin politika ve direktifleri, belirlenmiş sorumluluk ve işlevlerin ifadeleri, ve örgüt şeması üzerinde çalışmalar yaparak başlamalıdır (Pany ve Whittington, 1997, 772).

Ön Araştırma: Denetçi bu aşamada “bilgi toplarken bir faaliyetin fonksiyonu neler olmalı ?” ve “çalışma hangi kontrol prosedürlerini içermelidir ?” sorularına cevaplarını aramalıdır. Ön araştırmanın temel amacı problemler alanların tanımlanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda ön inceleme aşamasında görüşme, gözlem ve iç raporların incelenmesi olarak üç tür prosedür uygulanır (Selimoğlu, 1999 200).

Program Geliştirme: Ön araştırma aşamasından sonra gelen aşamada faaliyet denetçisi program geliştirir. Bu aşamada denetçi anlaşmaları, sözleşmeleri, verilen yetkileri ve faaliyetler için belirlenmiş sorumlulukları inceler ve ilgili faaliyet kriterlerini tanımlayarak geliştirmek üzere şu iki temel işi üstlenir.

1)Denetçi, sözleşmelerin ve anlaşmaların incelenmesinde, işletmede belirlenmiş amaçları ve hedefleri belirlemeye yönelik çalışma yapar.

2)Performans kriterlerinin oluşturulmasında, denetçi ilk iş olarak işletme yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını, bunların yeterince etkin olup olmadığını belirlemesi gerekir. Bu inceleme işletmede iç kontrolün olup olmadığını ve bu sistemin etkin bir şekilde işletilip performans ölçümünün yapıp yapılmadığı ve bu kişilerin bu sistemin politika ve prosedürlerini uygulayıp uygulamadığı konusunda denetçide bir görüş oluşacaktır (Selimoğlu, 1999, 201). Bu aşamada denetçi işletmenin faaliyetlerini değerlendirmek ihtiyacından test ve analizler yapmak isteyebilir (Pany ve Whittington, 1997, 772). Denetçi programına şunları yazabilir:

- Sözleşmelerin ve anlaşmaların belirlenmiş amaçlar ve hedeflerle uygunluğunun incelenmesini,
- Yönetimin politika ve prosedürlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini,
- İç kontrolün etkinliğinin incelenmesini,
- İç kontrol için performans ölçümünün yapıp yapılmadığının incelenmesini,
- ve işletme faaliyetlerini değerlendirmek için gerekli test ve analizlerin neler olacağını.

Çalışma Alanı: Program geliştirildikten sonra denetçi çalışmalarına başlar. Faaliyet denetiminde denetçinin çalışma alanı işletme yönetimi ve ilgili kontrollerdir. Bu kontroller içinde yönetim kontrolleri faaliyet denetimi için daha önemlidir. Bir faaliyet denetçisi kontrolleri incelerken aşağıda belirtilen noktaları gözönüne almalıdır (Selimoğlu, 1999, 202) :

*Belirlenen sorumlulukların, verilen yetkilerin ve temel anlaşmaların işletmenin politikalarına uygun olup olmadığı,

*Etkinlik ve ekonomiklik çerçevesinde yönetim tarafından belirlendiği gibi politika ve prosedürlerin yönetim kontrollerince başarıyla başarılmadığı

*Yönetim ve muhasebe kontrollerinin işletmenin kaynaklarına, hasılatına ve giderlerine yeterli güvenilirliği sağlayıp sağlamadığı.

Bulguların Raporlanması ve Sunumu: Bu aşamada denetçi yaptığı incelemeler sonucunda tespit ettiği problemler alanlar ve sorunlar için öneriler geliştirir ve bunları ilgili bilgi kullanıcılarına bir raporla bildirir. Bu bilgi kullanıcıları, başta işletme yönetimi olmak üzere, işletmeyle ilgili diğer taraflardır. Denetçinin bulgularını raporlayabilmesi ve öneriler geliştirebilmesi için önceki aşamalarda kanıt toplaması ve çeşitli bilgilere ulaşmış olması gerekir. Denetçi elde ettiği bulguları raporlamadan ve öneriler yapmadan önce işletmenin yönetimi ve diğer yöneticilerle bir toplantı yaparak konuyu

tartışmalıdır. Bu toplantı sonucunda ek bilgiler elde etmişse onları da elindeki bulgulara ekleyerek aşağıdaki şekilde bir yaklaşım izlemelidir (Selimoğlu, 1999, 203):

- *Problemin, hatanın, eksikliğin, kusurun ne olduğunun tanımlanması,
- *Dönemin maliyetlerindeki kayıp büyüklüğünün, performans düşüklüğünün ve diğer etkenlerin belirlenmesi
- *Durumun nedenlerini araştırmak
- *Hatalar için işletmedeki kişilerin sorumluluğunun belirlenmesi
- *Düzeltilici ve koruyucu faaliyetlerin belirlenmesi ve yapıcı önerilerin oluşturulması.

Bu yaklaşım doğrultusunda denetim raporu yazılmalıdır. Faaliyet denetimi raporunun standart bir biçimi yoktur fakat faaliyeti değerlendirmede kullanılan kriterler, koşullar, amaç, çalışmada kullanılan yaklaşım ve bulgular ile bunlara ilişkin öneriler olmak üzere beş bölümden oluşabilir (Pany, Whittington, 1997, 773).

İzleme: Bu aşamada denetçi yazdığı raporun ilgili kişilerin eline ulaşip ulaşmadığını ve bu raporda herhangi bir eksiklik olup olmadığını inceler ve emin olmaya çalışır. Faaliyet denetiminin bu aşaması genelde denetimi yapan denetçinin yanı sıra ilgili denetim firmasını da ilgilendirmektedir. Çünkü izleme aşaması denetimi üstlenen tüm grubun sorumluluğu içindedir. İzleme aşamasında denetim raporu sunulduktan belli bir süre sonra denetim firması işletmeye denetçiler göndererek raporda yapılması istenilen ve önerilen değişikliklerin yapılıp yapılmadığını, yapıldı ise ne şekilde yapıldığını inceler ve bu şekilde denetim bittikten sonra bile çalışmayı izlemeye almış olur (Selimoğlu, 1999, 204).

2.5.FAALİYET DENETİMİNİN SONUÇLARI

Faaliyet denetiminde denetim sonucu bulgular, standartlarla karşılaştırılır ve faaliyetlerin etkinliği ve başarısı ölçülmeye çalışılır. Ancak bu standartların tespiti her zaman sanıldığı kadar kolay olmayabilir. İşletme dışı sektöre ve ekonomiye ilişkin standartlar ise işletme için verimliliği ve başarıyı ölçmede uygun ve objektif olmayabilir. Ancak unutmamak gerekir ki başarı ve etkinlik uzunluk ve kısalık gibi sübjektif kavramlardır (Özer, 1997, 76). Bu sebeplerden dolayı faaliyet denetimi, denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde kısmen dahi olsa sübjektif unsurları içermektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi faaliyet denetimi mali tablolar denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor ve kapsamlıdır. Zor olmasının en önemli nedeni; mali tablolar denetiminde ve uygunluk denetiminde bulguların mukayese edilebileceği kesin kurallar, kararlar, düzenlemeler ve kriterler bulunması ancak, faaliyet denetiminde işletmenin başarısını, işletme politikalarının ve iç kontrolün etkinliği ölçülmeye çalışıldığı için diğer denetim türlerinde olduğu kadar kesin ve objektif kurallar bulunmamasıdır. Oysa denetçi varacağı yargı ve kararlarda tarafsız olmak zorundadır.

Bu nedenle faaliyet denetimi raporlarında işletme başarısının yargılanması, işletme politikalarının başarısızlıklarının ve iç kontrol sisteminin yetersizliklerinin ortaya konulması yerine olumsuz faktörlerden hareketle sistemin iyileştirilmesi için gerekli hususların ortaya konulması daha yerinde olacaktır (Özer, 1997, 79).

3. İÇ KONTROL

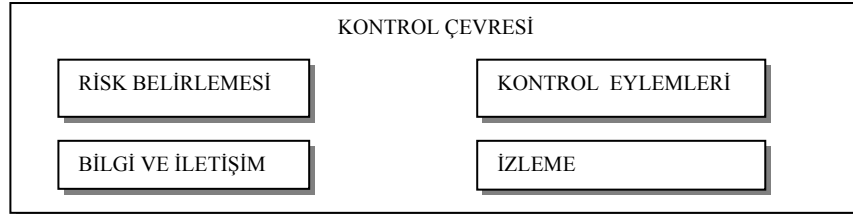
İç kontrol, örgüt planı ile varlıkların korunması, bilginin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerin verimliliğinin artırılması ve personelin yönetim politikalarına uyumunun sağlanması amacıyla alınan önlemler ve belirlenen yöntemler bütünüdür (Çömlekçi, 2001, 8). Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'na (IFAC) göre iç kontrolün tanımında yukarıdakilere ek olarak yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması konuları da yer almaktadır (Kepekçi, 1996, 56).

İyi bir iç kontrolün sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır (Bozkurt, 1998, 121).

1988 yılında yayınlanan "Finansal Tablolar Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması" adlı 55 nolu Denetim Standartları Tebliğlerinin yerine, 1995 yılında "Finansal Tablolar Denetiminde İç Kontrolün Dikkate Alınması" adlı SAS 78 nolu Denetim Standartları Tebliği getirilmiştir. SAS 55'de iç kontrolün yapısını oluşturan üç öge bulunmaktaydı. Bunlar: Kontrol Çevresi, Muhasebe Sistemi ve Kontrol Prosedürleridir.

SAS 78 İç kontrol'ü oluşturan unsurların COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) raporuna uygun olarak birbiriyle ilişkili şu beş unsurdan oluştuğunu belirtmektedir (Erdoğan, 2001, 53):

1. Kontrol Çevresi
2. Bilgi ve İletişim
3. Kontrol Eylemleri
4. İzleme
5. Risk Belirlemesi



Şekil 2.İç Kontrolün Unsurları

Bu unsurlar işletmedeki iç kontrolü oluşturur. İç kontrol, birçok amacı ve bu amaçlarla ilgili politika ve usulleri kapsamına karşın, bunların sadece bir kısmı finansal tabloların denetimiyle ilgilidir. Bunlar da finansal tablolarda yer

alan muhasebe bilgilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanmasıyla ilgili politikalar, usuller ve yöntemlerdir. Diğer politikalar, usuller ve yöntemler ise iç denetim konusunu ilgilendirir (Kepekçi, 1996, 65) .

İç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir (Erdoğan, 2001, 51).

Her işletmede çok ayrıntılı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol sistemi vardır. İşletmede iç kontrolü kurmakla sorumlu olan üst yönetimdir. İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, asıl olarak yönetim için oluşturulur. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir (Uzay, 1998, 19). Üst yönetimin görevi iç kontrol sistemini kurmakla bitmez. Kurulan iç kontrol sistemin etkin işleyip işlemediğini, nerelerde aksadığını ve eksik yanlarını bulmak için işletmede kurmay düzeyinde iç denetim bölümü oluşturur.

İç kontrol sisteminin amaçlarından da bahsetmek konuyu daha iyi anlamak için yerinde olacaktır. İç kontrol sisteminin amaçları denilince İç kontrol sisteminin esas amaçları akla gelir, bunlar şunlardır:

- Bilginin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- Varlıkların korunmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini arttırmak,
- Personelin yönetim politikalarına uyumunu sağlamak (Çömlekçi, 2001, 7).

İç kontrol sistemini esas amaçlarına ulaştıracak kontrol önlem ve yöntemleri ise, üst yönetimce, işletme faaliyetlerinin en küçük birimi olan işlemler bazında belirlenir ve uygulamaya konur. Kontrol önlem ve yöntemleri işletmelerde hata ve hilelerin oluşabileceği risk noktalarında oluşturulur. Yeterli ve etkin kontrol önlem ve yöntemi bulunmuyorsa o zaman işletmenin işlemlerden, faaliyetlerden zarar görme olasılığı da artar. Bu durum aynı zamanda işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini de düşürebilecektir.

4. FAALİYET DENETİMİ İLE İÇ KONTROL ARASINDAKİ İLİŞKİ

İşletmede yapılan faaliyet denetiminin işletmenin iç kontrolü ile çeşitli yönlerden ilişkisi bulunmaktadır. İşletmelerde oluşturulan iç kontrolün, faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini artırması beklenir. Faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğinin ölçülmesinin ise çeşitli kriterleri bulunmaktadır. Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyet sonuçlarının üst yönetimce belirlenmiş standartlar, başarı ölçütleri, iş programları ve bütçeler ile uyum içinde olup olmadığının araştırılmasıdır (Çömlekçi, 2001, 23). İç kontrol eğer etkin ve yeterli ise işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasını sağlar. Aynı zamanda faaliyet denetimi, işletmelerde iç kontrolün etkinliğinin ve faaliyetlerin verimliliğinin arttırılabileceği alanların belirlenmesi ve düzeltici önlemlerin neler olduğunu belirten tavsiyelerin yapılmasını mümkün kılar.

İşletmenin genel olarak başarısına etki eden faktörlerden birisi iç kontroldür. Faaliyet denetiminde de işletmenin başarısına etki eden tüm faktörler incelenir. Dolayısıyla iç kontrol de bu anlamda incelenecek ve değerlendirilecektir. Faaliyet denetimiyle iç kontrol arasındaki ilişki özellikle bu noktada toplanmaktadır.

4.1.FAALİYET DENETİMİ SONUÇLARININ İÇ KONTROLE ETKİSİ

Yapılan faaliyet denetimi sonucu; işletme faaliyetlerinin, üst yönetimce belirlenmiş standartlara, başarı ölçütlerine, iş programlarına ve bütçeler gibi kriterlere uyum içerisinde olduğu tespit edilirse işletmenin iç kontrolünün iyi çalıştığından söz edebiliriz. Çünkü biliyoruz ki işletmenin iç kontrolü ne kadar etkin ve yeterli ise faaliyetleri istenilen planda ve doğrultuda o kadar etkin ve verimli bir şekilde sürdürülecektir. Bu konuya şu açıdan da yaklaşabiliriz: İşletmede iç kontrolün esas amaçlarına ne kadar ulaşırsa -ki bu özel amaçlara ulaşma ulaşma elde edilir- faaliyetler o kadar belirlenmiş standartlarla uyum içerisinde gerçekleşmiş demektir.

Faaliyet denetimi sonucunda işletme faaliyetlerinin, üst yönetimce belirlenmiş standartlara, başarı ölçütlerine, iş programlarına ve bütçeler gibi kriterlere uyum içerisinde olmadığı tespit edilirse, iç kontrolün zayıflığının buna neden olduğunu düşünebiliriz. Tabii ki iç kontrol bu duruma neden olan faktörlerden yalnızca birisidir. Başka faktörler de buna neden olabilir. Faaliyet denetiminde esas olan yönetimi kesin olarak yargılamak (başarılıdır, başarısızdır şeklinde) değil, verimlilik ve etkinliği etkileyen faktörleri ortaya koyarak yönetime önerilerde bulunmaktır.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak, özel kontrol amaçlarını gerçekleştirecek yeterli ve etkin kontrol önlem ve yöntemlerinin bulunmaması, yani iç kontrolün yetersiz olması ve iyi işlememesinin bu sonucun oluşmasında önemli bir etken olduğu düşünülebilir.

Satın alma, üretim, personel, pazarlama ve finansman konularına ilişkin yönetim karar ve politikalarını içeren başarı ölçütleri, programlar ve bütçeler ile faaliyet sonuçları karşılaştırılarak sapmaların olup olmadığı araştırılır. Böylece faaliyet denetiminin sonucunda elde edilen görüşün yanı sıra, görülen aksaklıkların giderilmesine, etkinlik ve verimlilik artışlarına ilişkin önerilere de yer sağlanmış olur (Çömlekçi ve Erdoğan, 1999, 7).

Denetçinin bu önerileri içerisinde iç kontrole ilgili öneriler de bulunabilir. Özellikle iç denetçilerin yapmış oldukları faaliyet denetiminin sonucunda, iç kontrolün daha etkin ve iyi işlemesine yönelik öneriler getirilebilir. Bu öneriler de üst yönetime rapor aracılığıyla bildirilebilir. Buna göre üst yönetim faaliyet denetimi sonucu gelen önerileri değerlendirir ve gerekli önlemleri alır. Bu önlemler içerisinde iç kontrole yönelik yeni kontrol önlem ve yöntemleri olabileceği gibi, mevcut kontrol önlem ve yöntemlerinin daha iyi uygulanması için çeşitli açıklamaları içeren tanıtımlar ve raporlar da bulunabilir.

4.2. İÇ KONTROLÜN FAALİYET DENETİMİNE ETKİSİ

İç kontrolün de faaliyet denetimine bir etkisi bulunmaktadır. İç kontrol ne kadar etkin ve yeterli ise faaliyet denetimi sonucunda, yönetim karar ve politikalarını içeren başarı ölçütleri, programlar ve bütçeler ile faaliyet sonuçlarının daha fazla uyum içerisinde olması beklenir. Başka bir deyişle sapmaların daha az olması beklenir. Çünkü her türlü hata ve hileyi bertaraf edecek kontrol önlem ve yöntemi var ve bunlar da iyi uygulanıyorsa o zaman işletme faaliyetleri yönetimin belirlediği plan ve programlar doğrultusunda gidecektir.

Bir diğer deyişle eğer işletmede ne kadar etkin bir iç kontrol varsa, faaliyet denetimi sonucu varılacak karar, o kadar olumlu olur. Çünkü işletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasında iç kontrolün rolü büyüktür. Etkin ve yeterli kontrol önlem ve yöntemlere sahip bir iç kontrol faaliyet denetimi sonucuna olumlu bir katkı sağlar.

Denetçi eğer, işletmede etkin bir iç kontrolün olduğunu tespit edecek olursa bu ona işgücü, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağını gösterir. Ama yaptığı inceleme sonucu işletmede herhangi bir politika ve prosedürün belirlenmediğini ve etkin bir iç kontrolün olmadığını tespit ederse bu denetçiye ek görevler yükleyecektir (Selimoğlu, 1999, 201).

İç kontrolün etkinliği ve yeterliliği, onu oluşturan önlem ve yöntemlerin çalıştırılabilir ve arzulanan kontrolleri sağlayabilecek nitelikte olmasına bağlıdır (Çömlekçi, 2001, 25). Şu da bir gerçektir ki yetersiz ve etkin olmayan kontrol önlem ve yöntemlerine sahip bir iç kontrol, kendisinden beklenenleri veremeyecektir. Başka bir deyişle iç kontrol esas amaçlarına ulaşamayacaktır. Faaliyetlerin belirlenen plan ve programda sürdürülmesi de daha zor olacaktır.

5.SONUÇ

İşletmelerin gelecekte yaşamlarını sürdürebilmeleri ve büyüebilmeleri bugünden alacakları kararlara bağlıdır. Alacakları kararların odak noktasında ise zayıf yönlerinin düzeltilmesi, güçlü yönlerinin sürdürülmesi yatar. Yapılan faaliyet denetimi sonucunda elde edilen bilgiler işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini ortaya çıkarır. Yapılması zor da olsa faaliyet denetiminin işletmeye sağlayacağı yararlar küçümsenemez. Denetçinin faaliyet denetiminin işletmeye bir fayda sağlayabilmesi her şeyden önce yerinde verilen doğru önerilere bağlıdır. Yapılan öneriler etkinlik ve verimliliği artırıcı nitelikte olduğu gibi, etkinlik ve verimliliği azaltan faktörlerle ilgili önerileri de kapsar. Etkili bir faaliyet denetimi sonucunda iç kontrolle ilgili muhakkak bir değerlendirme yapılır. Çünkü iç kontrol işletmenin başarısına giden yolda önemli bir kılavuzdur. Eğer bu kılavuz yeterince incelenmezse yanlış kararlara varmak olasıdır.

Faaliyet denetimi işletmenin saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşım ulaşılmadığını ölçmeye çalışır. Bunun içinde hedeflere ve amaçlara ulaşmayı etkileyebilecek tüm faktörler dikkatlice ele alınıp işletmeye (hedeflerine) katkısı incelenir. Bu faktörlerden birisi de iç kontroldür. Dolayısıyla iç kontrolün etkin

ve yeterli olması faaliyetlerin başarı ölçütlerine ve programlarına uyum içerisinde yürütülmesini sağlar ve işletmenin saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırır.

İç kontrolün daha etkin ve yeterli kontrol önlem ve yöntemlere sahip olması, denetçinin yapacağı faaliyet denetimleri sonucu da elde edilebilir. İşletmedeki iç kontrolün gelişmesi ve daha iyi işleminde yapılan faaliyet denetimlerinin de bir payı vardır. Bu açıdan da faaliyet denetimlerinin önemi küçümsenemez.

KAYNAKÇA

Ataman Ü., Hacırüstemoğlu R. ve Bozkurt N., (2001) Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul, Alfa Yayınevi, 1.Baskı.

Bozkurt N., Muhasebe Denetimi, (1998) İstanbul: Alfa Yayınevi, 1.Baskı.

Çömlekçi F., (2001) Muhasebe Denetimi, Eskişehir.

Çömlekçi F. ve Erdoğan M., (1999) Muhasebe Denetimi, Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No:544, 3.Baskı,

Çömlekçi F., Erdoğan M. ve Kepekçi C., (1993) Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 2.Baskı.

Erdoğan M., (2001) Denetim, Eskişehir: 1.Baskı,

Güredin E., , (2000) Denetim, İstanbul, 10.Baskı, Beta Yayınları

Kepekçi C., (1982) İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir: İkt.Tic.İlim.Akad. Yayınları, 1.Baskı,

Kepekçi C., (1996) Bağımsız Denetim, 2.Baskı, Siyasal Kitabevi, , Anlara.

Messier, W. F. (1997) Auditing, New York: The McGraw-Hill Comp.,

Özer M., (1997) Denetim, Ankara, Özkan Matb., 1.Baskı.

Pany K. ve O. R. W., (1997) Auditing, Second Edition, Irwin Pub.Chicago.

Kaldeş S.S., (1999) "Faaliyet Denetimi," Anadolu Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi Rıfat Üstün'e Armağan Özel Sayısı, Cilt 15, Sayı 1-2, , Eskişehir.

Uzay Ş., İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, (1998) Ankara: SPK Yayınları No:132, 1.Baskı

Yükçü S. ve Tektüfekçi F., (2001) "Yönetim Danışmanlığı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin İşleri mi?", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 1, Sayı 4.

<http://www.ydk.gov.tr/yukseksenetim.htm> 11.3.2003