

T.C
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE GIDA SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM VE BİR
UYGULAMA ÖRNEĞİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mineş KARLANKUŞ

Tez Danışmanı
Dr.Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN

İSTANBUL 2019

TEZ TANITIM FORMU

- YAZAR ADI SOYADI** : Mineş KARLANKUŞ
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Türkiye’de Gıda Sektöründe İç Denetim ve Bir Uygulama Örneği
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 09.09.2019
- SAYFA SAYISI** : 100
- TEZ DANIŞMANLARI** : Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN
- DİZİN TERİMLERİ** : İşletmeler, İç Denetim, İç Kontrol, Türkiye’deki Gıda Sektörü
- TÜRKÇE ÖZET** : Gelişen teknoloji ile birlikte, gıda da insan sağlığını tehdit eden pek çok unsur oluşmaktadır. Bunları engellemek için gerekli önlemler alınarak ve kurallar belirlenerek günümüzde denetim, iç denetim ve iç kontrolün önemi artmaktadır.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

Mineş KARLANKUŞ

T.C
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE GIDA SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM VE BİR
UYGULAMA ÖRNEĞİ

İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mineş KARLANKUŞ

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN

İSTANBUL - 2019

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının ederlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin/projenin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez/proje olarak sunulmadığını beyan ederim.

Mineş KARLANKUŞ

... /... /2019



T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Mineş KARLANKUŞ 'un "Türkiye'de Gıda Sektöründe İç Denetim ve Bir Uygulama Örneği" adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN

(Danışman)

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Atila HAZAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

.... / / 2019

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

Enstitü Müdürü

ÖZET

İşletmeler amaçlanan hedefler doğrultusunda faaliyet gösterirken belirli kurallara uymak zorundadırlar. Küresel rekabet ortamında büyümek ve gelişmek isteyen şirketler; kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik vermektedir. Kurumların önceliği, mevcut ve potansiyel riskleri etkin ve etkin bir şekilde yönetmenin yanı sıra uzun vadede yüksek performansı korumak için iç kontrollerin kalitesine ve denetimine odaklanmaktadır. İç denetim ve iç kontrol kavramları günümüzde çok büyük önem taşımaktadır.

İç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetim ve diğer personelinden etkilenen ve çeşitli kategorilerdeki hedeflere ulaşma konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliği, etkili ve verimli işletme işlemlerinin kanun ve yönetmeliklere uygunluğunun kilit unsurlarından biridir. İç kontrol bir işletmenin hedefleri doğrultusunda ilerlemesine katkı sağlar. Bu açıdan işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardım eder ve sonuçta da işletmenin devamlılığını artırır. İç kontrol sisteminin olmadığı ya da etkinliğinin sağlanmadığı durumlarda; varlıkların kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara sebep olabilmektedir. İç kontrol, standart prosedürleri uygulayarak operasyonların verimliliğini artırır; kontrol süreçlerine, süreçlerin standart tanımlarına, iş tanımlarına ve kural düzenlemelerine değer katmaktadır. Bu nedenle, yönetimin etkinliği ve verimliliğinin teşvikine katkıda bulunur. Ayrıca iç kontrol bir işletmenin mevcut varlıklarını kontrol mekanizmaları aracılığıyla güvence altına almaya yardımcı olur. İşletmeler büyüdükçe varlıklarını güvence altına almak sistematik bir sorun haline gelmektedir.

Bu çalışmada Türkiye’de gıda sektöründeki iç denetim faaliyetleri hakkında bilgi verilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletmeler, İç Denetim, İç Kontrol, Türkiye’deki Gıda Sektörü

SUMMARY

Businesses must comply with certain rules while operating in line with their intended objectives. Companies that want to grow and develop in a global competitive environment prioritize control, audit and risk management. The priority of the institutions is to effectively and effectively manage existing and potential risks, as well as focus on the quality and control of internal controls to maintain high performance over the long term. Internal audit and internal control concepts are of great importance today.

Internal control is a process designed to provide reasonable assurance that the board of directors, management and other staff of a business is subject to achieving targets in various categories. Internal control is one of the key elements of the reliability of financial reporting, effective and efficient operation procedures and compliance with laws and regulations. Internal control contributes to the progress of an enterprise in line with its objectives. In this respect, it helps the business to achieve its goals and, consequently, increases the continuity of the business. In cases where there is no internal control system or its effectiveness is not ensured; loss of assets, misappropriation or misappropriation of management, fraud and various losses. Internal control increases the efficiency of operations by applying standard procedures; It adds value to control processes, standard definitions of processes, job descriptions and rule regulations. Therefore, management contributes to the promotion of efficiency and efficiency. In addition, internal audit helps to secure an entity's existing assets through control mechanisms because it becomes a systematic problem to secure assets as the asset grows.

This study was aimed to give information about internal audit activities in the food sector in Turkey.

Keywords: Businesses, Internal Audit, Internal Control, Food Sector in Turkey

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
ÖZET	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER	III
KISALTMALAR LİSTESİ	VI
TABLOLAR LİSTESİ	VII
ŞEKİLLER LİSTESİ	VIII
ÖNSÖZ	IX
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
GIDANIN ÖNEMİ VE RİSKLERİ	4
1.1. GENEL OLARAK GIDA KAVRAMI	4
1.2. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE FONKSİYONEL GIDA	4
1.2.1. Gıdanın Dağılımı	6
1.2.2. Gıdanın Kalitesi	6
1.2.3. HACCP ve ISO22000	7
1.3. GIDA GÜVENLİĞİ KAVRAMI	9
1.3.1. Genel Olarak Gıda Güvenliği	10
1.3.2. Gıda Güvenliğini Etkileyen Etmenler	11
1.3.2.1. Biyolojik Tehlikeler	11
1.3.2.2. Kimyasal Tehlikeler	12
1.3.2.3. Fiziksel Tehlikeler	12
1.4. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE GIDA GÜVENLİĞİ TARİHÇESİ	13
1.5. GIDA SEKTÖRÜNÜN GENEL YAPISI VE ÖZELLİKLERİ	15
1.6. GIDA SEKTÖRÜNDE RİSK ANALİZİ	15
1.6.1. Genel Olarak Gıda Sektöründe Risk Analizi	16
1.6.2. Gıda Sektöründe Risk Değerlendirmesi	17
1.6.3. Türk Gıda Mevzuatında Risk Analizi	18
İKİNCİ BÖLÜM	20
DENETİM VE İÇ DENETİMİN AMACI	20
2.1. DENETİM KAVRAMI	20
2.1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı	20
2.1.2. Denetim İle Muhasebe İlişkisi	22
2.2. DENETİM TÜRLERİ	23

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	23
2.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi	23
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	24
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi	24
2.2.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri	24
2.2.2.1. Bağımsız Denetim	24
2.2.2.2. İç Denetim	25
2.2.2.3. Kamu Denetimi	25
2.3. İÇ DENETİM KAVRAMI	26
2.3.1. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı	26
2.3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	27
2.3.3. İç Denetimin Dış Denetimle İlişkisi	28
2.4. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	29
2.4.1. Fonksiyonel Bağımlılık	29
2.4.2. Kuruma Katma Değer Katma	29
2.4.3. Güven Sağlama	30
2.4.4. Risk Yönetimi ve Yönetim Süreçleri	30
2.4.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama	30
2.4.6. Standartlara Göre Yürütülmesi	30
2.5. İÇ DENETİM TÜRLERİ	30
2.5.1. Faaliyet Denetimi	31
2.5.2. Uygunluk Denetimi	32
2.5.3. Performans Denetimi	32
2.5.4. Bilgi Teknolojisi Ve Süreçleri	33
2.6. İÇ DENETİM İLE İLGİLİ FAALİYET ALANLARI	34
2.6.1. İç Kontrol	34
2.6.2. Kurumsal Yönetim	38
2.6.3. Kurumsal Risk Yönetimi	39
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	41
GIDA SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM	41
3.1. GIDA SEKTÖRÜ İŞLETMELERİNDE RİSKLER	41
3.1.1. İzlenebilirlik	42
3.1.2. Gıda Güvenliği	43
3.1.3. Kalite Standartları	44
3.2. RİSKLERİN ÖNLENMESİ İÇİN İÇ DENETİM PROGRAMI	46
3.3. GIDA SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ	49
3.4. GIDA DENETİMİ İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR	50

3.5. İÇ DENETİME NEDEN İHTİYAÇ DUYULUR	52
3.5.1. Gıda Denetim	53
3.6. GIDA SEKTÖRÜNDE DENETİM TÜRLERİ	53
3.7. RİSKİN DEĞERLENDİRİLMESİ	55
3.8. RİSKLERİN PLANLANMASI VE UYGULANMASI	59
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	60
UYGULAMA	60
4.1. İÇ DENETİM PLANLAMASI	60
4.1.1. Denetlenecek Alana İlişkin Konu Başlıklarının Belirlenmesi	62
4.1.2. Denetim Sıklığının Belirlenmesi	66
4.1.3. Denetim Süresi	66
4.1.4. Denetimi Yapacak İç Denetçilerin Belirlenmesi	66
4.2. İÇ DENETİMİN UYGULANMASI	67
4.2.1. Açılış ve Bilgilendirme Toplantısı	67
4.2.2. İç Denetimin Sahada Gerçekleştirilmesi	67
4.2.3. Kapanış ve Bulguların Paylaşılması Toplantısı	73
4.3. İÇ DENETİM SONUÇLARININ RAPORLANMASI	74
4.4. İÇ DENETİM SONUCUNDA TESPİTLERİN DÜZELTİLMESİ İÇİN	
KONTROLLER	74
SONUÇ	76
KAYNAKÇA	81

KISALTMALAR LİSTESİ

M.Ö.	:	MİLLATTAN ÖNCE
HACCP	:	HAZARD ANALYSIS AND CRITICAL CONTROL POINTS
NASA	:	AMERİKAN ULUSAL HAVACILIK VE UZAY KURUMU
FDA	:	FOOD AND DRUG ADMINISTRATION
NAS	:	NATIONAL ACADEMY OF SCIENCE
FAO	:	GIDA TARIM ÖRGÜTÜ
WHO	:	DÜNYA SAĞLIK ÖRGÜTÜ
EFSA	:	AVRUPA GIDA GÜVENLİĞİ OTERİTESİ
BM	:	BİRLEŞMİŞ MİLLERLER
AB	:	AVRUPA BİRLİĞİ
KİT	:	KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜS
TİDE	:	TÜRKİYE İÇ DENETİM ENDÜSTRİ
NATO	:	NORTH ATLANTIC TREATY ORGANIZATION
IMF	:	INTERNATIONAL MONETARY FUND
s.	:	SAYFA

TABLÖLAR LİSTESİ

TABLO		SAYFA
TABLO-1	ÖRGÜTLERİN KURULUŞ TARİHLERİ	13
TABLO-2	HİJYEN ŞARTLARI İÇ DENETİM SORU KILAVUZU	62
TABLO-3	HİJYEN ŞARTLARI İÇ DENETİM SONUCU GENEL GÖRÜNÜM	68
TABLO-4	HİJYEN ŞARTLARI İÇ DENETİM UYGUNSUZLUK TESPİTLERİ GENEL GÖRÜNÜMÜ	73

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL		SAYFA
ŞEKİL-1	İÇ KONTROL YAPISININ ELEMENTLERİ	36
ŞEKİL-2	PUKÖ DÖNGÜSÜ	49
ŞEKİL-3	RİSK TÜRLERİ	57
ŞEKİL-4	HİJYEN DENETİMİ İŞ AKIŞ ŞEMASI	61



ÖNSÖZ

Bu çalışmada gösterdiği önderlik ve çözüm odaklı yaklaşımlarıyla bilgilerini benimle paylaşan hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN 'e ve Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ 'e teşekkür etmek istiyorum

Bu zamana kadar hayatımın her aşamasında ve her koşulda yanımda olan, maddi, manevi desteğini esirgemeyen aileme ve Şaduman KARLANKUŞ 'a minnettarlığımı belirtir, kendilerine şükranlarımı sunuyorum.

Diğer bir teşekkürü de, bana destekçi olan İGÜ mesai arkadaşlarıma ve yardımda bulunan bütün hocalarımdan hepsine ayrı ayrı teşekkür ederim.



GİRİŞ

Dünya üzerinde canlılar hayatlarını sürdürebilmeleri için enerjiye ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaçları da beslenerek giderirler. Canlılar; canlıların enerji sağlamak için çevrelerinde zararlı olmayan, tükettikleri yedikleri ve içtikleri her maddeye besin denir. Sağlıklı besin de canlıların yaşamlarına devam edebilmeleri noktasında en önemli unsurdur.

Beslenme ve beslenme şekilleri; insanların yaşam şartlarına, gelenek göreneklere, iklim koşullarına, teknolojik değişimlere ve çağlara göre sürekli değişmektedir. Değişen yaşam şartları ve teknolojik gelişim ile birlikte beslenme alışkanlıkları da değişmektedir. Bu değişim tarımsal hammaddenin işlenmesi ile sağlıklı yüksek kaliteli ürünlerin üretilmesine olanak sağlamış ve kalite, hijyen her geçen gün önemini daha da arttırmıştır. Bütün bunların sonucunda gıda sektörü doğmuştur ve zamanla gıda sektörü kendi içinde alt birimler oluşturmuştur. Bu birimler; un ve unlu mamuller, süt ve süt mamulleri, meyve - sebze, hayvansal ve bitkisel yağlar, şekerli ve çikolatalı mamuller, et mamulleri ve içecekler olarak çeşitlenmiştir.

Ülkemiz orta kuşakta olduğu için; yani coğrafi ve jeolojik yapısı tarıma elverişli olduğundan, çok çeşitli tarım ürünleri üretilmekte, fakat üretilen tarım ürünleri nüfus yoğunluğuna ve talebe göre değişmektedir. Yaşam koşulları tarıma olan ilgiyi azaltmış, bununla beraber hazır paketlenmiş gıdalara talep artmıştır. Hazır paketlenmiş ürünlere talebin artması sonucu hijyen ve kalite daha da önemli hale gelmiş ve gıda sektöründe risk analizlerinin yapılmasını zorunlu kılmış ve gıda sektöründe gıda güvenlik sistemleri uygulanmaya başlanmıştır. Gıda güvenlik sistemi; bahçedeki mahsulün işlenerek, hammadde şeklinden gıdaya dönüşmesi ile birlikte raflarda yerini alması, sofralarda önümüze gelmesi sürecini kalite standartlarında yürüten sistemdir.

Gıdayı üreten gıda işletmelerin gıda sektörü için vazgeçilemez bir öneme sahiptir. Gıda işletmelerindeki gıda güvenliği sürdürüldüğü müddetçe insanlar gıdalarını sağlık şartlarına uygun olarak tüketebileceklerdir. Bu amaç dünya üzerindeki tüm ülkelerde gıda işletmeleri yoğun bir düzenleme ve denetleme süreci ile karşı karşıyadır. Özellikle kamu tarafından yapılan düzenleme ve denetleme çalışmaları gıda sektöründeki ürünlerin güvenilirliğini arttırmaktadır.

Denetim; belirlenen ile gerçekleşen arasındaki mukayeseyi incelemesi, bunlara uygun kayıtların incelenmesi, standartlara ve yönergelere uygun yapılması için teşvik edilmesi, yapılan ile hedeflenenin mukayese edilmesi anlamına gelmektedir. İnsanoğlunun var olması ve topluluk halinde yaşaması ile birlikte denetim hayatımızın her alanında karşımıza çıkmaktadır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte ekonominin değişmesi ve farklı düşüncelerin oluşması ile birlikte kamu kararlarının ve işlemlerinin denetlenmesinde farklı bir durum gelişmiştir. Değişim ve gelişim gıda sektöründe olduğu gibi her sektörde denetimi zorunlu kılmıştır.

Gıda sektörünün gelişmesi ile birlikte iç denetim mekanizması gelişmiştir. Kurumun; kurum içi ve kurum dışı faaliyette bulunduğu her türlü etkinliği denetlemek; bu etkinlikleri geliştirerek kurumun katma değerini artırmak amacıyla bağımsız, özgür, tarafsız bir şekilde güvence hizmeti vermektir. İç denetimin en önemli fonksiyonu; sunulan hizmet ve etkinliği sistemselsel ve süreçler niteliği bakımından kuruma güvence sağlamaktır.

Kamu tarafından yapılan düzenleme ve denetlemelerde uygunsuz uygulamalar içinde olduğu tespit edilen gıda işletmeleri, sadece önemli maddi cezalarla karşılaşmakla kalmaz aynı zamanda sektörde önemli prestij kayıplarına uğrayarak iflasa giden önemli zararlara uğrayabilirler. Bu nedenle gıda işletmelerinin denetlenmeden önce denetim ilkesi gereğince kendi iç denetim mekanizmalarını kurarak uygunsuzlukları yani riskleri en alt seviyeye indirmeleri gerekir. Bu açıdan bakıldığında iç denetim departmanları gıda işletmeleri için oldukça önemli bir fonksiyona sahiptir ve aynı zamanda bir kamu hizmeti de yerine getirmektedir. Her işletme de iç denetim önemlidir. Fakat gıda sektöründe iç denetim daha da önemli bir yer almaktadır. Çünkü insanın sağlığını doğrudan etkilediği ve telafisi edilemeyen sonuçların oluşmasına sebep olmaktadır. Bu iç denetim işlemi sayesinde faaliyette bulunan işletmelerin itibar değerlerini, prestijini koruma altına almış olmakla birlikte, işletme içi maddi zararlarının da önüne geçmiş olurlar. Bu durum ülkenin ekonomik durumunu da etkilemektedir

Bu tezin amacı; gıda sektöründe insan sağlığını tehdit eden unsurları belirlemek, bu konuda gerekli önlemlerin alınmasını sağlamakla birlikte planlamaların yapılması ve yapılan planların uygulamaya geçirilmesi ve mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesini amaçlayan iç denetim çalışmalarını açıklamak ve seçilmiş bir iç denetim alanında uygulama yaparak gıda işletmelerindeki iç denetim departmanlarına örnek oluşturabilmektir.

Tezin Birinci Bölümünde; gıda kavramı fonksiyonel gıda, gıdanın dağılımı, kalitesi ve tarihsel gelişimi ile gıda sektöründeki olası risk ve risk yönetimi hakkında bilgiler paylaşılmıştır.

Tezin İkinci ve Üçüncü Bölümlerinde; Denetim, Denetim Türleri, İç Denetim, iç denetimin özellikleri, türleri, faaliyet alanları, ortaya çıkışı ve gelişimi ile mevzuattaki yeri hakkında açıklamalar yapılarak gıda sektöründe iç denetimin önemi vurgulanmış, gıda denetimi ile ilgili yapılan çalışmalar açıklanmıştır.

Tezin Dördüncü Bölümünde; bir gıda işletmesinin seçilmiş bir alanda "hijyen" iç denetim planı yapılarak, yapılan bu planı uygulanması, uygulama sonucu oluşan işlemleri raporlanması ve rapor sonucuna göre yapılan tespitlerin düzeltilmesi ile ilgili gerekli kontrollerin Planlama, Uygulama, Kontrol Et, Önlem Al" (PUKÖ) döngüsü çerçevesinde nasıl yapılması gerektiği açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GIDANIN ÖNEMİ VE RİSKLERİ

Dünyanın oluşması ve insanların dünyada hayatta kalabilmeleri için hava, su gibi gıdanın da yani beslenmede önemlidir. Beslenme insanların yaşam şartlarına ve çağlara göre sürekli değişmektedir. Örnek, M.Ö. insanların hayatta kalmaları için doğal koşullarda beslenmeye çalışılmıştır. Çağların açılıp kapanması ve teknolojinin ilerlemesi ile birlikte beslenme şekilleri değişmiştir. Tarımsal ham maddenin işlenerek sağlıklı yüksek kaliteli ürün haline getirilmesine gıda sektörü denir.¹ İnsanların yaşamlarını sürdürme bilmeleri ve sağlıklı yaşamları için dengeli ve yeterli beslenmeleri gerekiyor fakat yaşamımızın temel kaynaklarından olan gıda üretim aşamasından tüketim aşamasına gelinceye kadar hijyenik koşulların sağlanamaması sebebiyle zararlı gıda haline gelebiliyor ve sağlığımızı tehdit eden bir unsur haline gelmektedir.²

1.1. GENEL OLARAK GIDA KAVRAMI

Dünyanın oluşması ile birlikte, dünyadaki canlıların hayatlarını sürdürebilmeleri için yediği içtiği her şey besin yani gıda olarak adlandırılmaktadır. Canlıların hayattaki varlıklarını sürdürebilmeleri için besin, beslenme en önemli unsurdur.

Organizma için gerekli olan ise beslenme şeklidir. Beslenme şekli dünyadaki canlıdan canlıya göre değişiklik göstermektedir.

Beslenme, insanların yaşam kalitesini nitelik ve nicelik olarak önemli derecede etkilemektedir. Beslenme şekli gelişim dönemine ve bulunduğu ortama göre değişmektedir.

“Biz insanlar için beslenme şeklimiz en az beslenmenin kendisi kadar hayati önem taşımaktadır”.³

1.2. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE FONKSİYONEL GIDA

Fonksiyonel gıdalar; besleyici etki olması ile birlikte insan sağlığı üzerinde olumlu izler bırakmaktadır. “Fonksiyonel gıdalar yerine sağlık gıdaları, nutrasötikler, tıbbi gıdalar, düzenleyici gıdalar, özel besleme amaçlı gıdalar ve farmakolojik gıdalar

¹ Türk Gıda Sektörü Görüş Belgesi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı s. 17

² Aybüke Sezgin Ceyhan, Nevzat Artık, Toplu Tüketim Yerlerinde Gıda Güvenliği ve HACCP Uygulama, Journal of Tourism and Gastronomy 2015 s.57

³ Besin ve Beslenme Nedir, <https://eodev.com/gorev/8960300> (Erişim Tarihi 30.04.2019)

gibi terimler de kullanılmaktadır".⁴ Fonksiyonel gıdalar; besin gıdaları olmasının yanında insan sağlığını olumlu etkileyen besin ve besin maddeleri birleşeni olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası Gıda Enformasyon Konseyi (IFIC- The International Food Information Council) fonksiyonel gıdaları, temel beslenmenin yanında sağlığa ilişkin faydalı gıdalar olarak bilinmektedir. Fonksiyonel gıdalar 1980'lerde Japonya'da; doğa koşulu ve yetersiz doğal kaynağı aşmak, sağlıklı beslenebilmesi ile başlamıştır.

Günümüzde gelişmekte olan, gelişmiş ya da gelişmemiş ülke insanların sağlıklı yaşam sürdürüklerini veya sürmediklerini, beslenme şekillerine bakarak öğrenebiliriz. İnsanların yeryüzünde yaşamlarını sürdürebilmeleri için oluşan gıda ihtiyaçları; yaşam koşullarına, gelenek göreneklere, iklim koşullarına ve teknolojinin ilerlemesine bağlı olarak değişmekte ve buna göre beslenme şekli belirlenmekte ve değişmektedir. Ekonomik açıdan da geçmişte olduğu gibi günümüzde de, insanların gelirleri de beslenme şekli ile ilgilidir. İnsanların yaşadıkları coğrafi konumu, yaşam kültürleri de beslenme şeklini yönlendirir. Gelişmiş ve gelişmekte olanlarda bu durum temel besinlerin yanında beslenme alışkanlıklarının değişmesi ve sağlıklı gıdalara önem verilmesidir. Bunun nedeni günümüzde hızlı yaşam koşullarının artması, yaşlanan toplum ve tüketicinin beslenme ve sağlık arasındaki ilişki konusunda bilinçlenmesidir.

Sağlıklı yaşam sürdürmek için fonksiyonel gıda önem kazanmış ve sağlıklı olduğu iddiası ile pazarlarda ve raflarda yerlerini almıştır. Fonksiyonel gıdanın önem kazanmasına neden olan birkaç ürünlerden bahsedebiliriz. Günümüzün hastalıkları olan ruh bozukluğu yani psikoloji bozukluğu ile ilgili ürünler, eskiden belli bir yaşın üstündeki insanlar kalp krizi yaşarken artık genç (yirmi civarında) yaşta insanları kalp krizi yaşıyor ve kayıp ediyoruz bu sebepten kalp sağlığı ile ilgili ürünlerin, kanser önleyici ürünlerin, teknolojinin ilerlemesi ile birlikte yaşanan hareketsizlik nedeniyle kilo problemlerinin yaşanması nedeniyle spor enerji ve kilo verme ile ilgili ürünlerin yer alması, kış aylarının kâbusu olan soğuk algınlığı grip ve bağışıklık sisteminin güçlendirilmesi ile ilgili ürünlerin ve genel sağlık ile ilgili ürünlerin önemin artması ile birlikte pazarlara sürülmüştür.⁵

Yukarıdaki nedenlerden ve globalleşen hayatımızla birlikte fonksiyonel gıda pazarları hızlı şekilde önem kazanmaktadır. İnsanların bilgi ve davranışlarının gelişmesi, ekonomik şartlarının iyileşmesi, sağlık sorunlarını tedavi ettirmek yerine önleyici tedbirler almaya yönelmiştir. Bilinçli insanların sayısının artması ile

⁴Zümrüt Açıkgöz, Sibel Önenç Soycan, **Fonksiyonel Yumurta Üretimi**, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi 2006 s.36

⁵ Pınar Özkan Özdemir vd., **Fonksiyonel Gıda Ürünlerine Yönelik Tüketici Tutumlarını Belirleme Üzerine Bir Araştırma** Ege Akademik Bakış 2009 s.1081

fonksiyonel gıda daha çok önem kazanmaktadır. Fonksiyonel gıdaların miktar ve çeşitlilik yönünden tüketim oranları Amerika Birleşik Devletleri, Avrupa Birliği ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerde sürekli artış göstermektedir.⁶

Fonksiyonel gıdaların tek ve çok iyi tanımlanmış bir tanımı yoktur. Aslında birçok gıda, fonksiyonel gıda olarak değerlendirilebilir.

Fonksiyonel gıda gelişimi, ülkemizde Avrupa'daki gelişmiş ülkelere oranlar daha az gelişme göstermesinin nedenleri arasında ülkemizin bulunduğu mevcut strateji, coğrafi konum özellikleri ve tarıma elverişli toprak yapısının olmasıdır.

1.2.1. Gıdanın Dağılımı

Gıda da kendi içinde besinler olarak dağılmakta; un ve ün mamuller, süt ve süt mamulleri, meyve sebze, hayvansal ve bitkisel yağlar, şekerli ve çikolatalı mamuller, et mamulleri ve içecekler olarak dağılmaktadır. Ülkemiz orta kuşakta olduğu için yani coğrafi ve jeolojik yapısı tarıma elverişli olduğundan şanslıyızdır. Bu bölgesel yetiştirilen ürünlerde nüfus yoğunluğuna ve talebe göre değişmektedir. Teknolojinin gelişmesi ile tarıma olan önem ilgi azalmış bunun yerine hazır paketlenmiş gıdalara yönelin mistir. Hazır paketlenmiş ürünlere yönelmenin sonucu hijyen ve kalite daha da önemli hale gelmiş ve kalite kontrol yapılması için birçok kararlar standartlar uygulanmıştır.

İki binli yıllarda her yönde değişim yaşanmış ve hatta o zamanın kavramı olan "değişmeyen tek şey değişim" önemini kaybetmiştir. Globalleşen hayat ile birlikte önemli olan gıdanın pazarlarda uzun ömürlü olabilmesi için önceden değişimi görmek ve hayata geçirmektir. Pazarlamada çalışmaların temel unsuru, tüketici olmakta ve pazarlama çalışmalarında tüketiciler dikkate alınmaktadır. Pazarlarda uzun süre kalabilmek, gelişen ve ilerleyen teknoloji ile zorlaşmış, ancak pazarlarından yerlerini koruyabilmeleri için kendileri için en karlı ve en sadık tüketicileri bulmaları gerekmektedir.⁷ Teknolojinin gelişmesi, ekonominin rahatlığının sağlanması ile tüketiciler kolaylıkla ürünlerden vazgeçebilmektedir. Bu durum; tüketiciler açısından olumlu olmakla birlikte, seçeneklerin çok olması nedeniyle pazarlamacılar açısından pazarlamacıların pazarlarda kalıcı olabilmelerini zorlaştırmaktadır.

1.2.2. Gıdanın Kalitesi

Yıllarca gıda kalitesi müşteri memnuniyeti olarak algılanan dünyamızda çeşitli örgütlerin kurulmasıyla ürün veya hizmetlerin özellik ve yapısı, üretici tarafından vaat

⁶ Mustafa Erbaş, **Yeni Bir Gıda Grubu Olarak Fonksiyonel Gıdalar**, Türkiye 9. Gıda Kongresi; 24-26 Mayıs 2006, Bolu s.792

⁷ Ece Nüket Öndoğan, **Türkiye'de İşlenmiş İthal Gıda Ürünleri Pazarlaması**, Ege Üniversitesi s.94

edilen tüketici memnuniyet beklentisini karşılaya bilme olarak değiştirilmiştir. Kurulan bu örgütler gıda da hijyen kalitesi besin değer kalitesi tazelik kalitesi fonksiyonel kalite açısından inceleyerek daha sağlıklı ve lezzetli gıda üretimini sağlatmaktadır. Bu işlemin yapılabilmesi için gerekli tedbirler önlemler alınmıştır.

1.2.3. HACCP ve ISO22000

Haccp; doğanın kanunu gereği hayatta kalabilmek ve yaşamlarını sürdürebilmek için beslenmek zorundadırlar. Fakat gelişen ve değişen yaşam şartlarına bağlı olarak beslenmek, temel ihtiyaç yerine lezzetine, görselliğine ve yöresel kültürlerine göre insanların hayatlarında önemli yer alması ile ve sanayinin gelişmesi ile birlikte çalışma şartların zorlaşması sonucunda tüketicileri hazır gıda ve içeceklere yöneltmiştir. Bu durumun oluşması, tarıma elverişli yerlerin değerlendirilmesini sağlayıp ihracatın gelişmesine ve hammaddenin işlenerek yeni ürünlerin üretilmesin ve ticaretin gelişmesine neden olmakta ancak aynı zamanda hataların hilelerin ve en önemli etik dışı olayların artmasını da sebebiyet vermektedir. Bu nedenle de gıda üretimi ve tüketimi insan sağlığını tehlikeye sokmaya başlamış ve dünya genelinde bir sorun oluşmuştur.

Kentsel kesimlerde yaşanan nüfus artışı ile birlikte temizlik ve hijyen düşüncesinin gıda üretiminde değişikliklerin yaşanması ile gıda güvenliğinin artması ve gıda tüketimi konusunda insanlar her yıl daha bilgili olmakta ve bilinçli tüketiciler artmaktadır. Bilinçli tüketici sayesinde firmalar, imalathaneler tüketicilerin beklentilerini göz önünde bulundurarak halk sağlığına dikkat edilmiştir. Gıda güvenliği; gıdanın istenilen şekilde hazırlanması ile birlikte insan sağlığına zarar vermemesi yani tüketicinin üretilmeye zarar vermemesidir. Ancak gıda üretiminde gıda güvenlik sisteminin uygulanabilmesi için yönetici ve çalışanlar arasında sıkı çalışma olmalıdır.

Pillsbury şirketinde, HACCP sistemini ilk olarak NASA (Amerikan Ulusal Havacılık ve Uzay Kurumu) için gıda üreten firmasında yapılmıştır. NASA uzay programlarında kullanmak üzere şirketten %100 güvenli gıdalar üretmesini istemiş var olan sistemin yetersiz olduğundan yeni sistem geliştirmek için Pillsbury şirketi NASA, Amerikan Silahlı Kuvvetleri Natic Laboratuvarları ve Amerikan Hava Gücü Uzay Laboratuvarı proje ekibiyle beraber temel unsurları belirlenmiştir.

HACCP sistemi ilk olarak 1956 yılında gündeme gelmesine rağmen uzun zaman Pillsbury firmasında kullanılmış ve 1971 yılında ilk kez resmi olarak Ulusal Gıda Koruma Konferansında halka ilan etmiş ve bu olaydan sonra 1973 senesinde ilk HACCP dokümanı FDA (Food and Drag Administration) için duyurulan ve bu olay sonrasında şirket FDA müfettişlerini eğitime almıştır. 1985 yılına kadar HACCP

sistemi ile ilgili istenen bilgi ve belgeler sağlanmış her firma kendi kılavuzunu oluşturmuştur. National Academy of Science (NAS)'ın 1985 senesinde HACCP sistemini gıdaların mikrobiyolojik tehlikelerden korunması için önleyici bir sistem olduğunu duyuran ve önermesi ile ülkede ve dünyada da yayılmıştır. "1991'de Uluslararası FAO-WHO ortak uzmanlarından oluşan Codex Alimentarius Committee on Food Hygiene- Kodeks Gıda Hijyeni Komitesi HACCP sisteminin uluslararası uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için bir kılavuz hazırlama girişimi başlatmış ve 1993'te yayınlanmış." ⁸

ISO22000; ilerleyen teknoloji ile birlikte insanlarda gıda tüketim alışkanlıklarının değişmesiyle oluşan gıda güvenliği ile ilgili tereddütlerin yaşanması, kamuda ve özel sektörde konstrüktif değişikliklere neden olmuştur. Bu konu ile ilgili devlet mevzuatlar yaparken, özel kuruluşlar sektörde kalabilmek için gıda güvenliğine yönelik yeni yaklaşımlar ve ölçüler benimsemiştir. Ülkeler arasında gıda güvenliği olması için yani aynı ürünü üreten ülkelerin engellemek için önlemlerin alınmasıdır. Buna örnek olarak coco cola ile cola turka gösterebiliriz. Her ülke kendine gıda güvenliği standartları belirlemiş ve aynı ürünleri üreten ülkelerde ticaretin oluşmaması için önlemler almıştır. Bu sebepten dolayı pek çok ülkeler ve firmalar bir araya gelip toplanarak gıda güvenliği standartlarını geliştirmişlerdir. Bunlarda önemli olan standartlar; HACCP, ISO22000, BRC, Global GAP, IFS, SQF vb. dir.

Bu hazırlıkların amacı; gıda güvenliği sağlamak için oluşturulan uluslararası standartlardan olan ISO22000'nin gıda uygulamalarında aktif ve faydalı olabilmesi için araştırmalarını yapıp ilgili birimler ile paylaşarak onlara yön göstermektir.

ISO22000 tarihsel oluşması Birleşmiş Milletler tarafından 1945 yılında Gıda Tarım Örgütü (FAO) 1948 yılında ise Dünya Sağlık Örgütü (WHO) kurulmuştur. FAO ve WHO gıda tüketicilerin sağlıklı yaşam ile birlikte kaliteli hayat sürmeleri için Codex Alimentarius'da dünya ticaretinin etik ahlakına uygun yapılabilmesi için 1996 senesinde Avrupa HACCP standartlarının tüm endüstrisinde uygulaması gerektiği ile ilgili yasa yayınlamış ve 1998 senesinde DS027/1998 senesinde HACCP kavramı ilk olarak Danimarka'da yayınlamış olup ve yakın tarihlerde gelişmiş ülkelerde (Almanya, İngiltere, Kanada, Hollanda gibi) gıda güvenliğinin sağlanması ve denetimin sağlıklı yapılabilmesi için tek bir yerde toplama kararı alınmıştır. 18.11.1960 yılında 132 sayılı yazısı ile Türkiye'de gıda maddesi, mamülleri olan ve Sektör ile ilgili şartlar hazırlayıp ilgili kurumlara Türk Standartlara Enstitüsü 03.03.2003 tarihinde HACCP'e karşı TS

⁸ Ramazan Eren, Burhan Şener, **Haccp Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi Uygulanmasının Önündeki Engeller**, Disiplinler Arası Akademik Turizm Dergi, s.102-103

13001 standartlar yayınlanmış, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı 1998 senesinde ilk olarak HACCP standartlarının yedi temel unsurlarından olan gıdaların üretilmesi, tüketilmesi ve yönetilmesine yönelik yönetmelik ilan edilmiştir.⁹

1.3. GIDA GÜVENLİĞİ KAVRAMI

Gıda güvencesi; insanların yaşamlarını sağlıklı yaşayabilmesi ve sağlıklı şekilde hayatlarını sürdürebilmeleri için istedikleri her anda yeterli ve dengeli gıdaya erişme hakkına sahip olmasıdır. Bu nedenden dolayı gıda güvenliğinde, tarım sektörü stratejik olarak daha da önemli olmaya başlamış, ülkemiz tarım sektöründe şanslı olmasına rağmen bu sektörde istenilen yerlere gelinebilmiştir.¹⁰ Ülkemiz gerek stratejik açıdan, gerek coğrafi konumdan, gerek yer altı kaynakları bakımından kendi kendine yetebilen ülke olmasına rağmen tarım ve hayvan sektöründe istenilen ölçüde faydalanıp yararlanılmamıştır.

Günümüzde teknolojinin ilerlemesi ve sanayinin gelişmesi ile birlikte çalışan sayısının ve ekonomik bağımsızlığın artması, cafe, restoran, catering, unlu mamül üretim yerleri vb. yerlerin artması ile birlikte hijyen ve gıda güvenliğinin önemi daha da artmaktadır. Gıda güvenlik sistemi; bahçedeki mahsulün hasılatın işlenerek, hammadde şeklinden gıdaya dönüşmesi ile birlikte marketlerde raflarda yerini alması, sofralarda önümüze gelmesi, gıda zincirinin her alanında uygulanması olup bu zincirin son halkası tüketici olmaktadır. Besin yoluyla aldığımız gıdaların insan sağlığını tehdit eden herhangi bir unsur teşkil etmediğine dikkat etmekle birlikte, doğal ve organik beslenme şekli günümüzde daha da önemli olmaktadır. Gıda ürünleri, insan sağlığını etkileyen en önemli etkenlerden biri olmakta olup; sağlıklı olmak ve sağlıklı bir yaşam sürdürmek insanın en temel ihtiyacıdır. Günümüzde beslenme yoluyla oluşan obezite, kalp krizi, yüksek kolesterol, enfeksiyonlara daha sık yakalanılmakta, sindirim sistemi rahatsızlıkları, demir eksikliği vb. hastalıkları hızlı bir şekilde artmaktadır.

Gıda güvenliği uzman komitesi; Gıda Tarım Örgütü FAO ve Dünya Sağlık Örgütü WHO tarafından 1983 yılında oluşturulmuştur. Bu topluluğun amacı; bulaşık, düzensiz, karışık yiyecek ve içecekler, kirletilmiş mutfak eşyaları gibi gıda tüketimi sonucu ortaya çıkan hastalıklar, günümüzde en şekilde görülen sağlık problemleri olarak yer almakta ve bu durum ekonomik üretkenliği olumsuz yönde etkilemektedir.

Bu komite gıda tüketimi ile ortaya çıkan hastalıkların yaygın sağlık problemleri arasında önemli bir yer almış olup, ekonomik üretkenlikte azalmalara sebep olmuştur.

⁹Burhan Başaran, **ISO22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi**, Journal Of Food And Health Science 2016 s. 10

¹⁰Özlem Eştürk, Necat M. Ören., **Türkiye’de Tarım Politikaları ve Gıda Güvencesi**, YYÜ TAR. BİL. DERG 2014 s. 194

Gıda güvenliğini oluşturmak için; 2002 tarihinde Avrupa Birliği'nde bağımsız bir kuruluş olarak Avrupa Gıda Güvenliği Oteritesi (EFSA) kurulmuştur. EFSA'nın kurulmasının amacı; insanların hayatlarını sağlıklı yaşayabilmeleri ve yaşamlarını sağlıklı sürdürebilmeleri için gıda güvenliği ile ilgili bilimsel fikirler sunmak ve sağlıklı konusunda bir bağ oluşturmakla birlikte bilimsel ve ulusal kuruluşlarda iletişim kurmaktır. T.C. Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Koruma ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından günümüzde kullanılmaya devam etmektedir.¹¹

Evrende iki türlü beslenme sorunu yaşanmaktadır. Birincisi ve en mühim olan yeterli gıdaya ulaşmak; ikincisi ise insan varlığın gereksinim hissettiği, sağlıklı ve güvenli besin kaynaklarının alınması ile birlikte insanların gıda güvencesi sağlamaktır. Gıda güvencesi insanların günlük yaşamlarını aktif yaşayabilmeleri ve sağlıklı hayat sürdürebilmeleri için besin değeri yüksek kaliteli ürünleri elde etmektir.¹² Gıdanın yetersiz olduğu anda ülkelerde ekonomik sorunlar yaşanır hatta 17 Ocak 1942 tarihinden sonra Ankara şehirlerinde karne usulü ekmek dağıtılmaya başlanmış olup o zamanın Ankara Valiliği karnesi olanlar şehirde belirlenen 24 fırından ve 170 satış yerlerinden ekmek alabilirler diye açıklamada bulunmuştur.¹³ Bu durum zamanında ekmek yani gıda konusunda halkın çok problemler yaşamış olduğunu ve insanların gıda güvencesi konusunda endişeler yaşadığını bu durum sosyal medya da bile yayınlanmıştır. Böyle bir durumun yaşanması ülkede ekonomik krizlerin olduğunu ve insanların iyi beslenme sağlayamadıkları için sağlık problemleri yaşadıklarını göstermektedir. Bu sebepten dolayı bu dönemleri yaşayan insanların gıda güvenliği konusundaki endişeleri sürekli devam etmiştir. Buradan da anlaşıldığı gibi gıda güvencesinin en önemli kavramı olan insanların ihtiyacını karşılamak için olası tehlikeleri ve tehlike oluşturabilecek şeylerin önlenmesi için tedbirler alınmasıdır.

Gıda güvencesi; "5179 sayılı gıda güvenliği kanunu"na göre; gıdalarda oluşabilecek fiziksel, kimyasal biyolojik, hijyenik kurallar ve her türlü insan sağlığını tehdit edici unsurlar için alınan önlemlerin bütünüdür.¹⁴ Bu kanundan da anlaşıldığı gibi gıda kavramı ilerleyen ve devamlılığı devam eden bir süreçtir.

1.3.1. Genel Olarak Gıda Güvenliği

Genel olarak güvenli gıda; fiziksel, kimyasal ve mikrobiyolojik değerlerini kaybetmeden tüketicinin tüketimine uygun şekilde hazırlanması ile sunulmasıdır.

¹¹ Kemal Demirdağ, Hülya Yılmaz, **Gıda Güvenliği, Sürdürülebilir ve Yerel Yönetimler**, TMMOB İzmir Kent Sempozyum, s.647-648

¹² Meral Uzunöz vd., **Kırsal Kadınların Gıda Güvenliği Konusunda Bilinç Düzeyleri**, Uludağ Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi 2008 Cilt 22 sayı 2 s:36

¹³ Bülent Bakar, **İstanbul'da Ekmek Karnesi Uygulaması, Karne ve Ekmek (1942-1946)**, Yakın Dönem Türkiye Araştırmaları 2013 Cilt 12 Sayı 24 s.21

¹⁴ Demirdağ ve Yılmaz , a.g.e. s.648

Tüketilen gıdalar insan sağlığında önemli olduğu için, sağlığa zarar verecek tehlikeleri önlemek için ve gıdalarda oluşabilecek fiziksel, kimyasal her türlü zararları engellemek adına alınan tedbirlerin genelidir.

Tüketiciler tarafından belirlenen genel kabul görmüş standartlara ise kaliteli gıda denilmektedir. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte günümüzde uluslararası mahsullerin pazarlamasında ana kısıtlayıcı gümrük tarifeleri, kotolar, ihracatlar, sübvansiyonlar gibi unsur bulunmakta olup, bu unsurlar gıda güvenliği ile kalite güvencesinin oluşmasını sağlamak için tarife dışı engeller kapsamında değerlendirilmektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi günümüzde bilinçli tüketicilerin sayısının artması ve tüketicilerin kaliteli gıdalar tüketme arzusu; sağlıklı yaşamı ve yaşam süresini olumlu yönde etkilemektedir.¹⁵

1.3.2. Gıda Güvenliğini Etkileyen Etmenler

Dünyada artan nüfus ile birlikte, çevre kirliliği de doğru orantılı olarak artmakta olup ekonominin ve eğitimin yetersizliği ile birlikte beslenme sorunları da her geçen gün karşımıza artarak çıkmaktadır. Sağlıklı gıda; besleyici değerini minerallerini kaybetmemiş biyolojik, kimyasal ve fiziksel tehlikeler açısından hijyenik ve ekşimemiş gıdalar olarak tanımlanmakta, ancak günümüzde sağlıklı, güvenilir gıda bulma olasılığı azalmıştır.

Gıda güvenliğini birçok tehlike tehdit etmekte ve gıdaların insan sağlığını tehdit edici unsur olarak karşımıza çıkabilmektedir. Gıda güvenliğini tehdit eden etmenleri üç başlık altında toplayabiliriz. Bunlar; Biyolojik, kimyasal ve fiziksel tehlikelerdir.

1.3.2.1. Biyolojik Tehlikeler

Gıda kaynaklı tehlikelerden ilki olan biyolojik tehlikeler üç grupta incelenebilir.

Birincisi, gıdanın temel yapısında doğal olarak bulunan zehirli kimyasallardır. Örneğin; zehirli mantarlar, zehirli bal, gene otu, yabani havuç, kereviz, maydonoz (gibi bitkilerde) fotosentezleyici maddeler olarak Furocoumarin'ler de doğal şekilde bulunur.

İkincisi, gıdaların farklı yollarla bulaşan, uygun koşullarda üretilmemesi ve saklanmamasından üreyen mikroorganizmalar olup örnek olarak küf ve bakteri verilebilir.

¹⁵ Renan Tunalıoğlu, **Türkiye'de Zeytinyağı Pazarlamasında Gıda Güvenliği ve Kalite Güvence Sistemlerinin Uygulanması ve Gelişmelerin Değerlendirilmesi**, Tarım Ekonomi Dergisi 2010 s.59-60

Üçüncüsü ise, biyolojik tehlikelerin içerisinde en çok gıda güvenliğini tehdit eden genetiği değiştirilmiş organizmalardır. Gıda zehirlenmesine neden olan bu organizmaların başlıca bulaşma kaynakları; haşereler, kemirgenler, toz, hava, çöp, hijyen olmayan gıda üretiminde kullanılan araçlar ve insanlardır. İnsanlar birçok patojen bakterinin kaynağıdır. İnsanın ağız, burnu, eli, derisi, dışkı bakteri yüküdür. Bu nedenle insan patojen bakterin gıdalara bulaşmasında en önemli etkidir. Biyolojik tehlikeler özellikle az gelişmiş ülkelerde her yıl çoğunluğu çocuklardan oluşan ishaller hastalıklar nedeniyle yüz binlerce kişi ölmektedir.

Gıda zehirlenmeleri gıdaların uygun şekilde üretilmemesi ile hazırlanma aşamasında uygulanan işlemlerin eksik olması, kullanılan malzemelerin ve araçların hijyen olmamasıdır.

Gıda zehirlenmelerine neden olan mikroorganizmaların önüne geçebilmek için; gıda üretiminde çalışan insanların hijyen açısından mutlaka bilgilendirilmeleri ve düzenli olarak sağlık kontrollerinden geçirilmeleri gerekmektedir.

1.3.2.2. Kimyasal Tehlikeler

Gıdalara farklı kaynaklardan katılan (karışan) veya farklı hedeflere ulaşmak için dışarıdan bulaşan (katılan), besin değeri olmayan kimyasal maddeler, insan sağlığını olumsuz yönde etkiler. Tüketiciler olarak bizler her gün milyonlarca (GKM) Gıda Katkı Maddeleri ve gıdalara eklenen, bulaşan diğer kimyasal maddelerin etkisinde kalmaktayız.

Gıda katkı maddesi ve Maruz kaldığımız diğer kimyasal maddeler, İnsan ve hayvan organizmasında Metabolize edilmeyen, hücreler için yabancı (toksik) maddelerdir. Bunların vücuttan kolay atılması da çok mümkün olmamaktadır. Tehlikeli kimyasallar, Gıda içerisinde uzun süre bekletildiğinde çeşitli yollardan; çevresel atıklardan, sanayi atıklarından bulaşan metaller, tarım ilaçları, iyi durulanmayan kaplardan bulaşan kimyasallar vb. İnsan sağlığını derinden tehdit etmekte, çok ciddi hastalıklara (kalp, kanser cilt hastalıkları, sindirim bozuklukları vb.) neden olabilmektedir.

1.3.2.3. Fiziksel Tehlikeler

Gıdalarda hijyenik kurallar gereği olmaması gereken; cam kırıkları, plastik, kemik, kağıt, taş, toprak, tahta, saç, tırnak, sinek, böcek ve kirlilik gibi bilinmeyen maddeler fiziksel tehlikelere örnektir. Bu yabancı bilinmeyen maddeler ham maddeye sahip olma aşamasında, imalat, depolanma, ambalajlanma, transfer ve tüketim gibi basamaklar ile gıdalarda da bulunabilir ya da kasıtlı yani hile ile yapılabilir. Bir diğer konu ise gıda ile alakalı olmasa da sürekli ses kirliliği ve titreşim, aşırı derecede

sıcaklık ya da soğukluk gibi durumlar insan vücuduna zarar veren fiziksel tehlikelerdir. Radyasyonda insan sağlığına ve insanın fiziksel sağlığına (göz ve deri) zarar verebilir ya da kansere sebep olabilir. ¹⁶

1.4. DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE GIDA GÜVENLİĞİ TARİHÇESİ

İnsanoğlu tarımsal üretime başlayarak kendilerini güvence altına almaya çalışmışlardır. Fakat bu çözüm tarihte de insanların endişelerini tam olarak giderememiştir. Malthus'a göre; Dünyamızda hızla nüfus artarken, nüfusun ihtiyaç duyduğu besin maddeleri de artış göstermektedir. 1974 yılında FAO tarafından ve 1996 Dünya Gıda Zirvelerinde dünya yetersiz beslenme ve açlık sorunun çözümünün, asgari bir gıda güvenliği ile sağlanabileceğini savunmuşlardır. Asgari güvenliğin temel amacı; gerektiğinde kar maliyet hesapları bırakıldığında kendi kendine yetebilir bir yol izlemektir. ¹⁷

İkinci Dünya Savaş sonrası yaşanan kıtlık, sefalet ve soğuk savaş gıda korkusunu tekrar gündeme getirmiştir. Savaş sonrası müdahaleci tarım politikaları ile ilk adım ABD, tarafından atılmıştır. Bu adımı stratejik olarak kullanan ABD 1933 yılında Amerikan Tarım Yasası (Agricultural Adjustment Act)'na güvenerek 1955 yılında GATT'a kendi tarımını olumsuz etkileyecek olan İlgâ hükmü (waiver) kabul etmiştir. ¹⁸

İnsanların hayatlarını sağlıklı şekilde yaşayabilmeleri için ekonomik şartlar da önemli olup; İnsanlar istediği fiyata istediği ürünü alabilmelidir. Bu kanun insanların temel hakkı olduğu hususu 1948 yılında Birleşmiş Milletler (BM) tarafından İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile başlatılmaya çalışılmıştır. Aşağıdaki tabloda konu ile ilgili kuruluşların kuruluş yılları ve kurucular, belirtilmiştir. ¹⁹

Tablo-1 Örgütlerin Kuruluş Tarihleri

YIL	KURULUŞLAR
1975	Birleşmiş Milletler
1983	BM ve Gıda ve Tarım Örgütü (FAO)
1986	Dünya Bankası
1989	Dünya Gıda Program
1992	FAO Dünya Sağlık Örgütü (WHO)
1996	Dünya Gıda Zirvesi

¹⁶ Osman Erkmen, **Gıda Kaynaklı Tehlikeler ve Güvenli Gıda Üretimi**, Çocuk sağlığı ve Hastalıkları Dergisi 2010; 53: 220 - 235 s.221

¹⁷ Ahmet Şahinöz, **GAP: Gıda Güvenliği ve Dış Ticaret**, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 2000 Cilt 18 Sayı 2 s. 211

¹⁸ Şahinöz a.g.e. s. 213

¹⁹ Taylan Kıymaz, Ahmet Şahinöz, **Dünya ve Türkiye Gıda Güvencesi Durumu**, Ekonomik Yaklaşımlar Cilt 21 Sayı 76 s. 3

Günümüzde küresel ısınma, doğal afet yaşanması ya da ekonomik krizler ile gıda fiyatlarında ani yükselişler söz konusu olmakta, fiyatlar karaborsadan dolayı aşırı yükselmektedir. Örnek olarak 2018 yılında yaşanan patates fiyatlarındaki artış gösterilebilir.

Gıda güvenliğinin sağlanması için sorumluluk gıda işletmelerine verilmiştir. Ancak gıda işletmelerine verilen sorumluluğun denetim yetkisi Bakanlığın belirlediği yöntem ve ilkelere uygun olmak koşuluyla Belediye ve Sağlık Bakanlığının belirlediği bölümlerce yapılmaktadır. Fakat 5179 sayılı Kanunun AB Gıda Mevzuatına intibak sağlayamadığı ve gıda güvenliğine uyumlu olmadığı eleştirel bir ifade ile AB tarafından 2006 senesinde Tarım ve Köy İşleri Bakanlığına bildirilmiştir. Bu sebepten 5179 sayılı kanunun yerine 13.06.2010 yılında Bakanlık yetkilileri ile AB komitesinin yetkilileri ile mutabakata vararak Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığınca 27610 sayılı Resmi Gazetede 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri Bitki Sağlığı Gıda ve Yem Kanunu ilan edilmiştir.²⁰Bu kanunun amacı, insan sağlığını tehdit edici etkenleri önlemek için gıda mühendisleri, veteriner, ziraat mühendisleri gibi gıda ile ilgili konularda eğitim almış insanlar tarafından denetimin, Kanunun belirlediği ilkelere uygun olup olmadığını incelemelerini sağlamak ve uygun olmayan firmalara, kurumlara gerekli uyarıları yapmaktır. Kanuna uygun hizmet vermeyen firmalara uyarı yapılmasının ardından belirli bir süre verilerek uyumsuzluğun giderilmesi istenir. Süre sonunda tekrar denetime gidilerek, aynı durumla karşılaşılması halinde cezai işlem uygulanır.

Gıda güvenliği kamu görevi olması rağmen gıda konusu 1955 yılına kadar bir bütün olarak ele alınamamış ve Kuruluşlar arasında Organizasyon ve iş birliği yürütülemediği için gıda hizmetinde olumlu gelişmeler olmamıştır. Bu sebepten dolayı 1963 yılında hazırlanan Mehtap Raporu'nda gıda hizmetinin bir bütün olarak ele alınması gerektiği belirtilmiş ve 1966 yılından itibaren de yıllık program, icra ve kalkınma planlarında gıda hizmetinin Gıda Kanununa bağlanması gerektiği belirtilmiştir. 1986 yılından itibaren Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı Gıda Kanunu hazırlık çalışmasına başlamış olup paydaşların fikir ve önerileri alınarak yeni kanun taslağı hazırlanmıştır. "Resmi Gazete'de 28 Haziran 1995 tarih ve 22327 sayı ile yayımlanarak yürürlüğe giren 560 sayılı Gıdaların Üretimi Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname ile gıda maddeleri üreten iş yerlerinin imalata geçmeden önce Sağlık Bakanlığı'ndan gayri sıhhi müessese ruhsatı

²⁰Necmettin Erbakan, **Esnaf ve Sanatçılar Özelinde Sektör Analizleri Projesi Gıda Sektörü**, T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Yayınları, Basın Yılı 2017, s.247

ile çalışma izni, Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı'ndan ise gıda sicili ve üretim izni almaları şartı getirilmiştir".²¹

Türkiye'de sözlü tarım reformları 2000 yılında başlamıştır. Bu reform taban fiyatları uygulamalarını ve destek fiyatlarını yürürlükten kaldırırken, tarım kesiminin iç ve dış piyasalarda bağlantılarını oluşturan tarımsal kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT) ya özelleştirilmekte ya da kapatılmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler ve Türkiye'de olmak üzere desteklenmeye tabi olan ve tarımsal KİT oluşturulan ürünler buğday, süt, şeker pancarı gibi temel gıda ürünleri olabildiği gibi pamuk, fındık, tütün gibi temel ihraç ürünleri de olabilir.²²

1.5. GIDA SEKTÖRÜNÜN GENEL YAPISI VE ÖZELLİKLERİ

İnsanoğlunun var olması ile başlayan gıda sektörünün temelinde, insanların temel ihtiyaçlarını giderme, günlük yaşamlarını sağlıklı ve enerjik sürdürebilmeleri için kaliteli ve sağlıklı ürünler sunabilmek vardır. Ülkemizde gıda sektörü küçük ve orta ölçekli firmalardan oluşmakta olup, teknolojinin ilerlemesi ile birlikte ürün çeşitliliği artmış, şirketlerin birleşmesi ile bu ürünlerin satış şekilleri değişip gelişmiştir. Buna rağmen ar-ge çalışmaları istenilen sonuçlara ulaşmamıştır. Artan nüfus ile birlikte gıda tüketimi de doğru orantıda artış göstermekte olup, tarım ve hayvancılıkta istenilen hedeflere ulaşamamıştır. Ülkemiz coğrafi ve stratejik konumu açısından önemli bir yapıya sahip olduğundan, yabancı yatırımcıların ilgisini yoğun bir şekilde çekmektedir. Örnek olarak boğazlar ve ipek yolunu gösterebiliriz. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte tarım önemini yitirmeye başlamıştır. Tarımdan elde edilen gelir düşük olduğundan, tarımla ilgilenenlerin sayısı azalmış ve sonucunda sağlıklı ve kaliteli yaşam sürdürebilmeleri için insanlar organik ve doğal gıdalara yönelmeye başlamışlardır.

1.6. GIDA SEKTÖRÜNDE RİSK ANALİZİ

5996 sayılı kanunla gıda güvenliği üzerine çalışan uluslararası kuruluşların Türkiye'deki irtibat noktası olarak Risk Değerlendirme Daire Başkanlığı kurulmuştur. Bununla birlikte gıda zinciri ve yem ile ilgili işlemlerde insan sağlığının en yüksek düzeyde korunması risk analizine dayandırılmış ve genel hedefler oluşturulmuştur.

Risk yönetimi; risklerin araştırılması sonucunda ve yasal prosedürler göz önüne alınarak ilgili birimlerin görüşleri ile uygun olabilecek kontroller yapılması ve buna ilişkin fikirlerin görüşülmesi ile uygun bulunup uygulamaya konulması sürecidir.

²¹Nevzat Artık Türk Gıda Mevzuatı ve Gıda Denetimi
https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/7422/mod_resource/content/0/1..pdf (Erişim Tarihi 07.11.2018)

²² Kıymaz ve Şahinöz , a.g.e. s:6

Bu nedenden dolayı risk yönetimi gıda ile ilgili sorunların çözümünde önemli rol oynamaktadır.

Risk yönetimi; gıda güvenliğini olumsuz yönde tehdit eden bir olayla karşılaşması durumunda risk değerlendirme sonuçları referans olarak risk analizi yaparlar ve riskle ilgili ön görüşler oluştururlar. Bu öngörülere dayanarak ön görüşlerin türevleri ile çeşitli alternatifler üretir ve en uygununu alır. Bu türevleri değerlendirmek risk yönetiminin kırılma noktasıdır. Dikkat edilmesi gereken konu ise, tüketici için çok yönlü olması ve farklı yönleri bünyesinde bulundurmasıdır. İlgili kişilerle yapılacak toplantılarla kesinlik kazanması ve riskle ilgili kişilerle iletişim içinde olunmalıdır.

Risk yönetimi birbiri ile zincirlemeyle bağlantılı olarak dört aşamadan oluşur:

- Başlangıç aşamasındaki risk yönetim etkinliği,
- Risk kullanılacak yöntemlerin belirlenmesi,
- Risk yönetim analizlerinin incelenmesi,
- İlerleme aşamalarının gözden geçirilmesi

1.6.1. Genel Olarak Gıda Sektöründe Risk Analizi

Gıda sektöründe risk analizi; gıda ile ilişkili her türlü tehlikeler için sistematik olarak geliştirilen bilimsel bilgilerin güvenilir bir şekilde verilerinin toplanması, analiz edilmesi ve sonuçlandırılmasını hedeflemek için öngörülen seçeneklerden en iyisi seçilerek uygulanmasını sağlayan aşamalar analizidir.

Türkiye ve dünya genelinde gıda zincirinde fikir birliğine göre risk; tüm canlıların sağlığı üzerinde istemeyen etki oluşturma olasılığı bulunan tehlikelerin şiddeti arasındaki matematiksel fonksiyonel ilişkiyi gösterir. Sağlık bakımından kötü sonuçlar doğurma potansiyeli olan her türlü biyolojik, kimyasal ve fiziksel etmenler ise tehlikeyi ifade eder.

Hissedarların görüşleri neticesinde risk kurumlarının gıda güvenliği ile ilgili sorunların çözümünde doğru kararların alınması ve farklı çözüm önerilerinde bulunmaları, risk iletişimi olarak adlandırılmaktadır. Riskle ilgili kurumlarla sürekli iletişim içinde bulunularak, tüketicilerin bu konularda bilgili olmaları ve gıda risklerine, gıda güvenliğinin standartlarına bağlı kalarak halkın güvencesi sağlanmış olur.²³

²³ Gizem Çopurcuoğlu, vd., **Türk Mevzuatında Risk Analiz**, Etlik ve Mikrobiyoloji Dergisi, 2015 s.25

1.6.2. Gıda Sektöründe Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme dört adımda gerçekleşen bir süreçtir. Bunlar; tehlikenin tanımlanması, tehlikenin karakterizasyonu, maruziyet değerlendirme ve risk karakterizasyonu olarak ayrılmaktadır. Uluslararası standartlara uygun bir şekilde çiftlikten sofraya gıda güvenliğinin sağlanması tehlikenin tamamen ortadan kaldırılması ya da makul seviyeye getirilmesi için alınan tedbirlerdir. Risk değerlendirme; riskin öngörülemez süreçlerini şeffaf ve doğru belgelerle sistematik ve bilimsel bir tabanlı süreçte doğru belgelerle açıklanmasını hedeflemektedir.

Gıda güvenliği, risk değerlendirme kimyasal ve mikrobiyolojik olmak üzere ikiye ayrılır. Kimyasal risk değerlendirme; Gıda katkıları, veteriner ilaç kalıntılarının, gıdalarla alınan mikroorganizmaların insanlardaki olumsuz etkilerinin incelenmesidir. Detaylı bilimsel verilere ulaşmak için, risk sıralamasından veya epidemiyoloji tabanlı yöntemlerden faydalanılır. Risklerin derecelendirilmesi ve bir düzen oluşturmak için farklı ülkelerin üretim yerlerinin örnekleri ve sistemleri kullanılmaktadır. Bu sayede birbiri ile ilişkisi olan tehlikeler ve riskler kıyaslanır ve öncelikli olarak belirlenmesi gereken konular netleşir. Bu konuda da epidemiyoloji, tehlikenin tanımında önemli bir yer tutmakta ve güvenilir bilgiler sağlamak olup, bu hadiselerle ilgili incelemelerden yararlanılmaktadır. Risk ile epidemiyoloji çalışmaları çoğunlukla birlikte değerlendirilir.

Kurum ya da kuruluşlara dışardan gelecek tehlikelerin tanımlanması üç şekilde olmaktadır. Bunlar biyolojik, kimyasal ve fiziksel tehlikelerdir. İnsan sağlığı açısından olumsuz tesir bırakması ve buna benzer tehlikelerin ilmi kaynaklara dayandırılması, yöneticilere riskin idare edilmesinde yol gösterir.

Tehlikenin karakterizasyonu, bu konu ile alakalı tehlikeye uğradığında oluşan tehlike tesir nicel ya da nitel olarak dikkate alınmalıdır. Tüketicinin biyolojik, kimyasal ve fiziksel müdahalelere maruz kalması sonucu tüketicilerde oluşan reaksiyona doz-yanıt ilişkisine bağlayarak ayırt etmektedir.

Maruziyet değerlendirme, tüketicilerin tükettikleri gıdalarda bulunan tehlikeler üzerinde ilmi fikirler sağlamaktadır. Tüketicilerin tükettikleri gıdalarda gıda tehlikesine ne kadar maruz kaldığını inceler ve ürünün kalitesine bağlı olarak gıdanın üretimi, depolama ve dağıtımını göz önünde bulundurularak inceleme yapılır. Bu durumun uygulandığı ülke ya da bölgelerin özel üretimi, el işi ve tüketim deseni olarak belirlenmiştir. Maruziyet kendi arasında; maruziyet değerlendirme, kantitatif maruziyet değerlendirme ve yarı kantitatif maruziyet değerlendirme olarak üçe ayrılmaktadır.

Risk karakterizasyonu, risk incelemeleri sonucunda elde edilen tüm sonuçlar birleştirilerek risk olasılıkları bulunmaktadır. Bu olasılıklarla ve tehlikelerle karşı karşıya kalmak, olumsuz sonuçlarla birlikte ele alınmalıdır. Bu yöntemlerde risk yöneticilerinin risk problemleri ile ne kadar alakalı olduklarını gösterir.

1.6.3. Türk Gıda Mevzuatında Risk Analizi

AB – Türkiye 1959 yılında başlayan 2000’li yıllarda ivme kazanan ve AB standartlarını uyum süreci görüşmelerinde 12. görüşme olan “Gıda Güvenliği, Veterinerlik ve Bitki Sağlığı” görüşmesi 13 Haziran 2010 tarihinde 27610 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5996 sayılı “veteriner hizmetleri, bitki sağlığı, gıda ve yem kanunu” kabul edilmesiyle risk analizi Türk Gıda Mevzuatının temel konularından biri olarak yerini almıştır.

Avrupa’da 1997 yılında yayınlanan yeşil kitap ile gıda mevzuatının ilk adımları gelişmeye başlamıştır. Ardından 2000 yılında gıda güvenliğinin tüm konuları ele alınarak beyaz kitap yayınlamıştır. Kitabın temel prensibi; çiftlikten sofraya gıda güvenliğinin anlayışının temel prensibine ışık tutan bu dokümanda tüketicinin korunması, insan sağlığı hayvan ve bitki sağlığı gibi pek çok konu ele alındığı gibi Avrupa Gıda Güvenliği Otoritesi (EFSA)’nın korunması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Gıda üretimin her aşamasında yem işletmeciliğinden sofraya ulaşana kadar uluslararası standartlara uygun şekilde olması gerekliliği “Avrupa Birliği Genel Gıda Yasası” ile yasal bir zemine oturturulmuştur.

Gıda ile ilgili ilk yasal gelişmeler 1930’lu yıllarda çıkarılan 1580 sayılı “Belediye Yasası’nda yer alan hükümlerle başlamış, daha sonra “Umumi Hıfzıssıhha Kanunu” ile gelişmiştir. Bu kanuna dayandırılarak 1972 yılında “Gıda Nizamnamesi”, daha sonrada 1952 yılında “Gıda Maddeleri Tüzüğü” geliştirilmiştir. Gıda maddeleri Tüzüğü ve ilgili birkaç yönetmelikle 1995 yılında 560 sayılı “Gıdaların Üretimi, Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararname” yayımlanmıştır. Bu yönetmelikle gıda üretimi yapan işletmelerin ruhsatlandırılması ve tüm gıda denetim hizmetleri Sağlık Bakanlığına bırakılmıştır.

Gıda güvenliğinde AB mevzuatına uyum sağlayacak yeni bir kanun, kanun hükmünde kararname yayımlanarak; çiftlikten sofraya kadar tüm aşamalarında gıda güvenliğinin teminini öngören çok kapsamlı mevzuat oluşturma planlanmıştır. 2010 yılında AB mevzuatına uyumlu 5596 sayılı “Veteriner Hizmetleri Bitki Sağlığı, Gıda ve

Yem Kanunu” kabul edilmiştir. Bu kanunla gıdaların denetlenmesine ilişkin konularda tek yetki Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı’na verilmiştir.²⁴



²⁴ Çopurcuoğlu e Kasımoğlu a.g.e s. 23

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE İÇ DENETİMİN AMACI

2.1. DENETİM KAVRAMI

Bu zamana kadar finansal tabloların önemi ve hazırlanma aşamalarındaki süreçler, pek çok yönüyle ele alınmıştır. Kurumların muhasebe bilgi sisteminin ürettiği mali tablolar, işletmenin bütün döneminde çeşitli icraatlarını özetleyerek ortaya çıkarmaktadır. Fon hareketleri karmaşık, geniş, çok yönlü görünse de yakından takip edildiğinde yeni ve gelişmiş yöntemler, teknik ve teknolojiler kullanılarak kıymetlendirilir. Finansal tablolar, kullanıcıların karar vermesinde önemli bir etkiye sahiptir. Finansal tabloların güvenilir olduğunun ispatlanması için denetlenmesi gerekir ki, bu denetlemeyi güvenilir bir kişinin ya da kurumun yapmasıyla bu tablolar kullanılabilir hale gelmiş olur.

Denetimin en gelişmiş, uzmanlaşmış tanımı; “Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda yer almakta olup bu rapordaki tanıma göre; denetim ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan sistematik bir süreçtir.”²⁵

Muhasebe komitesinin denetim kavramını tanımlamasına göre; “Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”²⁶

Komite muhasebenin denetim kavramının tanımına göre; “Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”²⁷

2.1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı

İnsanoğlunun var olması ve insanların topluluk halinde yaşaması ile birlikte denetim hayatımızın her alanında karşımıza çıkmaktadır. Teknolojinin gelişmesi ile ekonominin değişmesi ve farklı düşüncelerin oluşması sonucu, kamu kararlarının ve

²⁵ Melih Erdoğan vd., **Denetim**, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2618 Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1586, s.3

²⁶ Ersin Güredin, **Denetim**, Beta Basın A.Ş.10. Baskı İstanbul 2000 s.5

²⁷ Güredin a.g.e. s.5

işlemlerinin denetlenmesinde farklı bir durum gelişmiştir. Ülkemizde denetim anayasaya da yansımış olup, Anayasanın 125. Maddesindeki “İdarenin her türlü eylem ve işlevlerine karşı yargı yolu açıktır.” maddesi ile yargısal denetim, 160. Maddesindeki “Sayıştay merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorunların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlamak ve kamularla verilen inceleme, denetleme hükme bağlama işlemlerini yapmakla görevlidir.” maddesi Sayıştay’ın denetim sistemini oluşturmaktadır. Örgütler görev ve sorumlulukları yerine getirmedikleri için denetleme zorunluluk haline gelmiş yani gereksinimden oluşmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerde iş yükünün artmasınabağlı olarak kamu kurumları da gelişmiş ve kamu kurumlarının kalite ve sayı olarak artması ile de denetlemenin önemi artmıştır. Denetim hakkında birçok alanda tanım yapılmış olup, denetim kavramı hayatın her alanında karşımıza çıkan yani sıklıkla kullanılan bir kavramdır. Denetim kavramı ile eş anlamda kullanılan bir diğer kavram ise kontroldür.

Denetim; yalın bir ifade ile “olması gerekenle, olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınmasıdır”. Bir diğer ifade ile denetimi; ticari işletmenin, muhasebenin belirlediği standartlara, kurallara uygun olarak yapılması ve incelenmesi olarak da tanımlayabiliriz.

Ülkemizde ise Türk Dil Kurumunun denetim kavramı hakkındaki tanımı; “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek murakabe etmek, teşvik etmek, kontrol etmek” tir. Hukuku anlamda ise; Kamu sektörünün ya da özel sektörün hukuk hükümlerinin kamu aleyhine çalışılıp çalışmadıklarının incelenmesidir.²⁸

Denetim; belirlenen ile gerçekleşen arasındaki mukayeseyi denetlemesi, bunlara uygun kayıtların incelenmesi, standartlara ve yönergelere uygun yapılması için teşvik edilmesi, yapılan ile hedeflenenin mukayese edilmesi anlamına gelen yoklama gibi kavramların hepsini içine alan bir kavramdır.²⁹

Denetimin amacı; denetime neden ihtiyaç olduğu ile ilgilidir. Bunun nedeni ise; olmuş olanı daha iyi, yararlı hale getirmek için ve pratik farklılıkları azaltmak için

²⁸ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sistemi Performans Denetimi**, Ümit Ofset Matbaacılık 2007 s.7

²⁹ TÜRMOM – **TESMER Mesleki Uyum Eğitimi**

(<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>) (Erişim Tarihi 17.04.2019)

yapılan hataları bulmak, alınan kararlarda isabetli olmaktır. Alınan kararlarda farklı önerileri bir arada toplamaktır.³⁰

Denetimi zorunlu kılan nedenler arasında; çıkar çatışması, ekonominin düzelmesi ile birlikte firmaların piyasada tutunabilmeleri için menfaat çatışmalarının yaşanması bulunmaktadır. Firmaların gelişmesi ya da ilerlemesi ile birlikte muhasebe hesapları ve mali tabloların hazırlanması, anlaşılması zor hale gelmesi sonucunda muhasebede hazırlanan finansal tablolarda yanlış yapma olasılığı artmış, bunun sonucunda denetim mecburi hal almıştır.³¹

2.1.2. Denetim İle Muhasebe İlişkisi

Muhasebe bilgilerinin kalitesi, muhasebe manipülasyonunu kısıtladığı için denetimin kalitesinden etkilenir. Büyük denetim firmaları tarafından denetlenen şirketlerin düşük fırsatçı davranış düzeyine sahip olduğu görülmüştür. Bu nedenle, literatüre göre, denetim kalitesi muhasebe bilgilerinin kalitesini olumlu yönde etkiler. En iyi denetim hizmetini kullanan şirketlerin mali tablolarında muhasebe istikrarının daha fazla olması beklenmektedir. Denetim kalitesi temel olarak iki özellik ile ilgilidir; denetim uzmanlarının yetkinliği ve bağımsızlığı. Literatür, denetim hizmetlerinin kalitesinin bu iki özellik ile pozitif olarak ilişkili olduğunu gösterir. Yani denetçinin beceri ve / veya bağımsızlığı ne kadar yüksek olursa, denetim kalitesi de o kadar yüksek olacaktır. Benzer şekilde, bazı çalışmaların, belli bir zorluk derecesine rağmen muhasebe bilgilerinin kalitesini ölçmek için bir takım özellikler (yapılar) gösterdiği rapor edilmektedir. Bu çeşitli yapılar arasında istikrar, şeffaflık, kazanç yönetimi ve değer uygunluğu bulunmaktadır. Bu niteliklerin çoğunun, istikrar ve şeffaflık gibi muhasebe bilgilerinin kalitesi ile doğrudan bir ilişkisi vardır. Bununla birlikte, diğerleri için ilişki terstir. Örneğin, daha fazla istikrarlı olan muhasebe daha az olanlardan, yani olumlu bir ilişkiden daha yüksek kalitededir. Kazanç yönetimi söz konusu olduğunda, fırsatçı bakış açısıyla, takdir yeterliliği derecesi ne kadar düşükse, muhasebe bilgilerinin kalitesi o kadar yüksek olur.

Hazırlanan muhasebe tabloların muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile hazırlanan tabloların doğruluğunun araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve ilkeleri arasında önemli farklılıklar vardır. Denetlemenin temel dayanağı muhasebe olup, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinin uygunluğunun sağlanması

³⁰ Paşa Bozkurt, **Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler**, Kamu İç Denetçiler Derneği, Dergipark 2013 s.57-58

³¹ Zeynep Hatunoğlu vd., **İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Çalışması** Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2012 Cilt 9 sayı 20 s.172

denetlemedir. Muhasebe denetimi, muhasebenin tamamlanmayan yani eksik yönlerinin ortaya çıkmasına yardımcı bir fonksiyondur. Sonuç olarak, muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe de eksik / yanlışır.³²

2.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri ikiye ayrılır bunlar;

a. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

- Mali Tablolar Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi.

b. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri

- Bağımsız Denetim,
- İç Denetim,
- Kamu Denetim.³³

2.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar; mali tabloların denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimidir. Aşağıda bunlardan kısaca bahsedilmektedir.

2.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetimi; İşletmenin finansal tablolarının, faaliyetlerinin, ekonomik durumunun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalarına uygun yapılıp yapılmadığı hakkında fikirde verir. Mali tabloların amacı; işletmeye itimat kazandırıp, işletmenin yanlış beyanlarını gündeme getirmeyi amaçlamaktır. Mali tabloları inceleyecek denetçinin bağımsız bir şahsiyeti vardır. Denetçi, mali tablolar hakkındaki fikirlerini mantıksal bir nedene bağlamaya çalışır, fakat mali tabloların kesinlikle doğru olduğu sonucu çıkarılamaz.³⁴

Mali tablolarda denetimin amacı, Muhasebenin vergi yasalarına uygun olarak yapılıp yapılmadığına yönelik incelemelerin kontrolüdür.

³² Murat Erdoğan Muhasebe, **Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği**, Doğu Üniversitesi Dergisi 2002 s.4

³³ **Denetim Türleri** s.35

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf> (Erişim Tarihi 22.04.2019)

³⁴ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları 457 Basım 6 Bursa 2012 s.27-28

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; belirli bir otorite tarafından belirlenmiş kuralların ve yönetmeliklerin muhasebe kayıtlarına uygun yapılıp yapılmadığını incelenmesi işlemidir. Bu otorite bazen firmanın üst yönetimi olabilir. Firmalar çalışma düzenini oluşturabilmek için, personelin uyması gereken kurallar düzenler. Personelin bu kuralları uygulayıp uygulamadığını anlamak için de denetim yoluna başvurulur. Uygunluk denetimi işletme dışından denetçilerle de yapılabilir. Uygunluk denetimi ile ilgili son dönemlerde önemli konulardan biride kanuni düzenlemeye uygunluğunun incelenmesidir. Buna örnek olarak; işten çıkarılan eski personelin kıdem ve ihbar tazminatlarının yasalara uygunluğunun denetçiler tarafından denetlenmesidir.

Uygunluk denetiminde, iç denetçiler firmanın finansal işlemlerine ve muhasebe sistemlerine uygunluğunu araştırırken, firma dışındaki denetçiler ise işletmenin kanuna ve mevzuata uygunluğunu inceler. Uygunluk denetimi iç ve dış denetim olarak yapılabilir.³⁵ Uygunluk denetimine birkaç örnek verebiliriz; özel işletmenin vergi levhası asıp asmadığının, vergi dairesi müdürünün yapılacak tahsilatlarında belirtilen zamana uyup uymadığının denetlenmesi gibi.

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

1960'lı yıllarından sonra faaliyet denetimi evolüsyona başlamış bir denetimdir. Faaliyet denetimi; firmanın faaliyetlerinde hareketli çalışıp çalışmadığını araştıran denetimdir. Danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmekte olup, faaliyet denetimi geniş kapsamlıdır. İşletmenin muhasebe işleri ile kısıtlı olmayıp diğer işlevlerini de kapsamaktadır. Bu sebepten faaliyet denetimi diğer denetim türlerine göre komplekstir.³⁶

2.2.2. Denetçilerin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçilerin statüsüne göre denetim türleri üç alt gruba ayrılmaktadır. Bunlar; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetim şeklindedir.

2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçi, denetlediği firma ile işçi – işveren ya da firma ile herhangi bir bağlantısı olmayıp firmaya denetim işi sunan kişilerdir. Ükelere göre bağımsız denetçi

³⁵ Selami Güney, Salim Sercan Sarı, **Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü**, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi s. 66

³⁶ Bozkurt, a.g.e. s.29

isimleri değişmektedir. Örnek olarak; dış denetçi, diplomalı kamu muhasibi şeklinde adlandırılmış olup, Ülkemizde ise Bağımsız Dış Denetçi olarak adlandırılmaktadır.³⁷

İşletmeden bağımsız bir kişinin ya da kişilerin, İşletmenin finansal tablolarının bağımsız muhasebecilerin; finansal raporlama standartlarına uygun yapıp yapılmadığını incele. Bu durum, inceleme yapılan firmayı sadece bağlamakla kalmaz, bütün yatırımcıları, işletmeleri ve kreditorleri de bağlar. Buna örnek olarak iki binli yıllar da yaşanan bankacılık olayını gösterebiliriz.³⁸

Bağımsız denetimin amacı şirketin finansal tablolarında uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu denetlemesidir. Böylece mali tablolar anlaşılır olup tüm tablolar belirli bir standart yakalamıştır.

2.2.2.2. İç Denetim

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve işletmeye değer katmak amacıyla gerçekleştirilen; tarafsız, bağımsız bir teminat ve müşavirlik sağlama işlemidir. İç denetim; işletmenin risk yönetimi, denetlemesi ve işletmenin yönetim aşamalarındaki verimliliği incelemek ve geliştirmek için düzenli ve disiplinli bir yaklaşım ile kurumun belirlediği hedeflere ulaşmasına yardımcı olur.

İç kontrolün yapılabilmesi için iç denetim faaliyetine gereksinim duyulur. İç denetim ve iç kontrol birbirinden farklı, fakat birbirini tamamlayan kavramlardır. Buradan da anlaşılacağı gibi kurumsallaşmanın temellerinden biri de iç kontroldür. İç kontrollerin doğru zamanda ve yeterli incelemelerinin yapılabilmesi iç denetim faaliyeti ile olur.³⁹

2.2.2.3. Kamu Denetimi

Kamu Denetimi; kamu hukukunun uygulanması için hem kamu çalışanının ve hem de özel sektörde çalışanlarının kamu kuralına uygun yapılmasıdır. Kamuya bağlı olarak çalışanların ve kamunun yararına gözeterek çalışan kişilerin yaptıkları denetimlere denilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları ile özel firmaların kamu denetimini kamu tarafından belirlenen kişiler tarafından denetlenmesidir. Kamu adına yürüten kamu denetçisini, kamunun yokluk duyduğu bilgi, delil ve dokümanları

³⁷Ali Kemal Uzun, CPA, CFE, MA. **Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı**, Kamu İç Denetçiler Derneği 2007

³⁸Tuđay Sakin, **Bağımsız Denetim ve Denetimin Ekonomik Etkileri**, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2018 s.2

³⁹Jale Sağlar, Koray Tuan, **İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18 Sayı1, 2009 s.349

toplayarak kuruluşların finansal tablolara mutabakat denetimi olarak ifade edilmektedir.⁴⁰

2.3. İÇ DENETİM KAVRAMI

İç Denetim; kurumun, kurum içi ve kurum dışı faaliyette bulunduğu her türlü etkinliği denetlemek bu etkinlikleri geliştirerek kurumun katma değerini artırmak amacıyla bağımsız, özgür, tarafsız bir şekilde güvence hizmeti vermektir. İç denetimin en önemli fonksiyonu, sunulan hizmet ve etkinliği sistemsel ve süreçler niteliği bakımından kuruma güvence sağlamaktır. Kurumun zaman yönetimi, iç kontrol yönetimi, risk yönetimi gibi süreçlerde kurumun verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için belli riskler belirlenir ve yönetilir. Farklı örgütsel guruplar arasında olması gereken iş disiplini oluşturulur, iş görenlerin iş yasalarına uygun düzenlemeleri yapılır, kaynakları en verimli kullanmaya yönelik standartlar belirlenir, planlar ve amaçlar oluşturulur ve bu doğrultuda hareket edilir. Dikey ve doğrusal gelişimin tüm kontrol süreci her kişi tarafından denetlenir ve desteklenir. Örgütle ilgili olan önemli yasalar, yapılan diğer düzenlemeler sürekli izlenir ve uygulanır. İç denetim, kurumun hedeflediği hedefleri gerçekleştirmesine yardımcı olur.

2.3.1. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

İç denetim, organizasyona bir hizmet amaçlı olarak organizasyon içinde kurulmuş bağımsız bir denetim fonksiyonudur. İç denetimin amacı, araştırılmış faaliyetlerle ilgili bilgi, tavsiye, tahmin, analiz sağlanması amacıyla sorumlulukların etkili bir şekilde yerine getirilmesinde kuruma ve yönetimi de içeren organizasyonun üyelerine yardımcı olmaktır. Amaç, etkili bir kontrolü destekleyen uygun bir maliyeti de içerir. İç denetimin temel amacı, işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.⁴¹

İç denetimin amacı, kurumun faaliyetlerinin amaç ve hedeflerine ulaşmak için kurumun bütün birimlerini ve faaliyetlerinin kontrollerin belirleme, uygulanması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasını içermektedir.⁴²

⁴⁰ Kadir Caner Doğan, **Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri**, *Umbudsman Akademik Dergisi* 2015 s.126

⁴¹ Birsal Sabuncu, **İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi**, *C.Ü. İktisadi İdari Bilimler Dergisi* 2017 s.12

⁴² Onur Derici, **İç Kontrol ve risk Yönetimi**, Bekad Yayınları Antalya 2015 s.2

İç denetim, kurumun faaliyetlerini amaç ve politikalarını kalkınma planına, strateji ve performans programlarına göre mevzuata uygun bir şekilde yürüterek geleceğe odaklı bir eylem olarak karşımıza çıkarmaktır. Kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlayacak mikro düzeyde raporlamalar yaparak hedeflerdeki sapmalar, belirlemek de iç denetimle mümkün olabilmektedir.

Bu düşüncelerle iç denetim; kurumdaki işleyişin güvence işlevini görecektir önemli bir unsur olarak değerlendirilmelidir. İç denetim hizmeti veren danışman firmalar kurumların hem mali hem de idari yönden çok daha şeffaf ve hesap verebilir olmasına olanak sağlamaktadır. Bir kurum “Kurum fonksiyonu” kazanabilmek için iç denetim mantığını mutlaka kurmalıdır. Kurum menfaatleri üst yöneticilerin öncelikli sorumluluk alanı olduğundan, iç denetimin başarısı üst yönetici konumunda bulunan kişilerce denetimin gerekliliğini kabullenmeleri ile doğrudan bağlantılıdır. Büyük organizasyon yapısına sahip kurumlarda güçlü bir üst yönetici iç denetçi işbirliği yapılması iç kontrol ortamının sağlanmasını doğrudan olumlu yönde etkileyecektir. Sonuç olarak iç kontrol üst düzey yönetimden en alt düzey çalışana kadar tüm personel tarafından sahiplenilmesi gereken bir kavram olup iş ortamının etik kültürünü, temelini teşkil eder.⁴³

2.3.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Milattan önce 4000 yılına kadar tarihçiler, resmi kayıt tutma sistemlerinin ilk olarak Yakın Doğu'daki organize işletmeler ve hükümetler tarafından makbuzların ve ödemelerin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve vergi tahsilâtı konusundaki endişelerinin giderilmesi için başlatıldığına inanmaktadır. Çin'deki Zhao hanedanı açısından da benzer gelişmeler yaşanmıştır (MÖ. 1122-256). Denetime duyulan ihtiyaç ve göstergeler, hepsi ayrıntılı bir kontrol ve karşılama sistemi geliştiren Babylonia, Yunanistan, Roma İmparatorluğu, İtalya'nın Şehir Devletleri, vb. kamu maliyesi sistemlerine kadar uzanabilir. Spesifik olarak, bu hükümetler, fırsat ortaya çıktığında dolandırıcılığı sürdürmeye motive olmuş, yolsuzluk görevlilerinin yanı sıra muhasebe hataları ve yanlışlıkları yapmaya yatkın olmayan yetkililerden endişe duymuşlardır. İncil bile (MÖ. 1800 ve MS. 95 arasındaki süreye atıfta bulunmakla birlikte), kontrollerin kurulmasının temel gerekçesini oldukça açık bir şekilde açıklamaktadır: “... eğer çalışanlar çalma fırsatına sahipse, bundan faydalanabilirler.”. Tarihsel olarak, yaklaşık MS. 1494 yılında çift girişli defter tutmanın ortaya çıkışı, yönetim ve kontrolün uygulanması için kritik bir ihtiyaçla doğrudan takip edilebilir. Birkaç yüzyıl içinde Avrupa'daki muhasebe ve denetim sistemleri Amerika Birleşik

⁴³ Selim Bolat, **İç Denetim Bakış – 2**, Demiryolu Mühendisleri Derneği s.54

Devletleri'ne tanıtılmıştır. Ticari faaliyetlerin büyüklüğü, kapsamı ve karmaşıklığı arttıkça, yönetim tarafından karar almak için kullanılan “muhasabe” bilgisini doğrulayan ayrı bir iç güvence fonksiyonuna kritik bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. 20. yüzyılın başlarında, bu sorumlulukların devredilebileceği resmi bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulması mantıklı bir cevap olarak görülmüştür. Bu süreç içerisinde, iç denetim fonksiyonu, yönetimin önemli ticari gelişmeleri, faaliyetleri ve çeşitli ve hacimli işlemlerden elde edilen sonuçları takip etmesini sağlamak için “seçilen iş olgularının dikkatli bir şekilde toplanması ve yorumlanması”nın sorumluluğunu üstlenmiştir.

İç denetim ilk olarak Asya'nın batısında ve Atlas Okyanusunun doğusunda yarım ada şeklinde bulunan kıtada 1900 yıllarda ele alınmaya başlamıştır. Özel sektör işletmelerinde iç denetim faaliyeti 1940 yıllarında Amerika Birleşik Devletlerinde görülmeye başlamış, uluslararası iç denetim endüstrisi 1941 yılında Newyork'ta kurulmuştur.

İç denetim meslek birlikleri 1948 yılında Londra da kurulmuş, daha sonra Avrupa da yaygınlaşmıştır. Ülkemizde ise özel sektörün öncülüğünde 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Endüstrisi (TİDE) ile ulusal anlamda örgütlenmeler başlamıştır. İç denetçilere ve iç denetime ilişkin kurallar “İç Denetimin Tanımı Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” ile uluslararası iç denetim endüstrisi tarafından belirlenmiştir. İç denetiminin Özel sektördeki başarısı görüldükten sonra kamu kurumlarında da uygulama fikri oluşmuş ve günümüzde kamu kurumlarında da iç denetim yapılmaktadır.

1980'li yıllarında Anglo-sakson ülkelerinde iç denetim uygulamasına başlanmış, bugün ise iç denetim NATO, AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankasında Avrupa Merkez Bankası gibi kurumlarınca kabul görmüş ve geçerliliğini sürdürmektedir.⁴⁴

2.3.3. İç Denetimin Dış Denetimle İlişkisi

Dış denetçi; firmanın kendi çalıştırdığı personel olmayan ve farklı bir hukuki kişiliğe sahip denetim üyeleri tarafından denetlenmesidir. Buna dış denetim ya da bağımsız denetim denir. Dış denetim geçmişe ait finansal bilgileri incelerken iç

⁴⁴Pamukkale Üniversitesi, **İç Denetimin Tarihçesi**, <http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi> (Erişim Tarihi 25.03.2019)

denetimin tam aksine, gündemdeki olayların yönetimi, bilgi sistemlerinin yönetimi, ahlaki ve toplumsal süreçlerin sürekli olarak ayrıntılı şekilde incelenmesidir. İç denetçiler ve dış denetçiler denetim fizibilitesi yaparken, birbirlerine ait denetimlerle alakalı analiz sentez raporları ve verileri kullanabilirler.

İç denetimin itimatlı ve aktif olması dış denetim için ciddi garanti sağlar. İç denetimin planlarına uygun nitelikte olması, dış denetimin yapımını kolaylaştırırken, kimi zamanda iç kontrolün doğruluğu ve güvenilirliğini dış denetim yeterli bulabilmektedir. Bu durumda dış denetçiler iç denetçilerle ilişkilerini artırmalı ve sürekli teşriki mesai yapmaları gerekmektedir. İç denetim kuruluşlarının faaliyetlerin garanti altına almak için dış denetim kurumlarının iç denetim kurumları ile manalı bir iş bölümü ve birliği içinde olmaları gerekmektedir. Bundan dolayı dış denetçiler ile iç denetçiler arasında bazı değişiklikler ortaya çıkmıştır. İç denetçi yapılacak olan denetime bağlı olmanın yanında, şimdiki olaya ve bu olayın gelecekteki durumuna bakmaktadır. Dış denetçiler, ise finans işlerinin ve hesaplarının kurallara uygunluğunu ve bu konuda yeterli kanıtların bulunmasına odaklanmaktadır. Dış denetçiler sonuçları dikkate alırken, iç denetçi geçmişte kurulmuş ve kullanılmakta olanları dikkate alır.

2.4. İÇ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

İç denetimin ana işlevini altı başlıkta inceleyebiliriz. Bunlar; fonksiyonel bağımsızlık, kuruma değer katma, güvence sağlama, risk yönetimi ve yönetim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık hizmeti sağlama ve standartlara göre yürütülmesidir.

2.4.1. Fonksiyonel Bağımlılık

İç denetimin bağımsız olarak denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi ve yürütülmesi en büyük beklentidir. İç denetim faaliyeti her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Bağımsız bir denetlemeyi garanti etmek için işlevsel olarak denetim komitesine, idari olarak ise kurumla üst düzey yönetici kişilerine bağlı olunmaktadır. Bu sebeple kurum içi yönetimin bir parçası olan iç denetim işlevsel olarak bağımsız bir sistem faaliyeti olarak kurumda şeffaf ve hesap verebilirlik anlayışa önemli bir katkı sağlar.

2.4.2. Kuruma Katma Değer Katma

İç denetim faaliyeti, kurum ve kurumla ilişkili olan diğer kuruluş ve bireylere karşı şeffaf güvence sağlayarak, kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olarak kurumun risklerini azaltarak kuruma katma değer sağlar. Böylece kurum içinde

hata, yolsuzluk, kaytarma ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok ciddi bir güç olarak güven vermektedir.

2.4.3. Güven Sağlama

Gelişen teknoloji ile birlikte, insanların güven duyması ve güven sağlanması oldukça zorlaşmıştır. İç denetim sürecinde, yöntem ya da farklı konu hakkında fikir ve düşünce sunabilmek ve sunulan bu bilgilerin tarafsız bir şekilde incelenerek değerlendirilmesidir. Bu nedenle kurum içinde güven sağlama hizmeti; işletmenin dinamik bir iç denetim sisteminin olduğunu gösterir ve işletmenin faaliyetlerinin etkin, ekonomik ve mevzuata uygun bir şekilde yapıldığını göstermektedir. Güven sağlama, kurum içi ve kurum dışına yeterli güvenin sağlanmasıdır.⁴⁵

2.4.4. Risk Yönetimi ve Yönetim Süreçleri

Kurumun büyüme hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinde risk yönetimi ve süreçlerine katkı sağlama adına işlev ve işlem süreçlerinin programlı sistematik biçimde analiz edilerek geliştirilmesine yönelik önlemlerde bulunarak risk yönetim çerçevesini etkin ve güvenli bir şekilde güvence altına almasıdır. Bu sebeple kurum içerisinde risk yönetim süreçlerini manifesto ve uygulamasına katkı sağlayarak yönetime destek olmaktadır.

2.4.5. Danışmanlık Hizmeti Sağlama

İç denetim kurumun hedeflerini gerçekleştirme yolunda faaliyetlerini ve işlem sürecini düzenli ve sistemli bir biçimde geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunduğu gibi kuruma güvence sağlar.

2.4.6. Standartlara Göre Yürütülmesi

İç denetim standartları sadece denetimi yapacak kişilere ilişkin minimum kriterlerden oluşmaktadır. Amacı itibari ile kuruma değer katmak öngörüsü ile kendisinden beklenen bu amacın gerçekleştirilmesi için uluslararası platformda kabul görmüş iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesi gereken kurallar ile kuruma katma değer katması mümkündür. Uluslararası standartlarda yapılmayan iş ve işlemlerin iç denetim raporunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

2.5. İÇ DENETİM TÜRLERİ

İç denetim türleri dört alt gruba ayrılmaktadır:

- Faaliyet denetimi

⁴⁵Bayram Aslan, **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim**, Sayıştay Dergisi Sayı77 s.67 - 71

- Uygunluk denetimi
- Performans denetimi

2.5.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin asıl amacı; finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı hakkında rapor verilmesidir. Firma ile ilgili finansal işlerin tanımlanması ve bunları özetlemesi muhasebenin ilk görevidir. Faaliyet denetimi bu işlevlerin sonunda varılan sonuçtur. Bu sonuç finansal tablolar olan; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklardaki değişimin tablosudur.

Finansal tablolar; kurumun finansal durumu ve icraat sonuçlarını para birimi olarak göstermesidir. Finansal tablolar, finansal bilgilerin işletme dışında paylaşılması noktasında ana araçtır. Fakat işletmenin konuyla ilgili bilgilerin hepsini sağlıklı sunması mümkün olmayabilmektedir. Muhasebe fonksiyonunun sonucunda özetlenmiş sonuçları baz alarak elde edilen bu tabloların yanında finansal muhasebe süreciyle alakalı olup olmadığı bilgilerinin de raporlanması önem kazanmaktadır. Bu işlem muhasebe aşamasında doğrudan ya da dolaylı olarak alakalı bilgilerin iletilmesi ile ilgili olan konuları içerir. Ancak finansal raporlama finansal tablolardan daha geniş içeriklidir.⁴⁶

Faaliyet denetimi; son zamanlarda gelişmiş ve kullanılmaya başlanmıştır. Faaliyet denetimi, iç denetimde doğaçlama olarak gelişen bir bağlantıdır. Kurulan işletmelerin gelişmesi ve büyümesi ile birlikte işletmeler, karmaşık bir hal almış ve işletmeler üzerinde incelemelerin ve kontrolün zorlaşması ile faaliyet denetiminin gündeme gelmesi zaruri olmuştur. Faaliyet denetiminin yaygınlaşmasının bir diğer önemli nedeni de işletmelerde yaşanan finansal olmayan sorunlara da uygulanabilmesidir.

Faaliyet denetimi, kurumun tüm faaliyetlerinin veya bir kısmının düzenli bir şekilde incelenmesiyle ilgilidir.

Faaliyet denetiminin iç denetçiler ve devlete bağlı kamu denetçileri tarafından yürütülmesi uygun görülmüştür.⁴⁷

⁴⁶ Cemal Elitaş, **Muhasebe Denetimde Çalışma Kâğıtları**, Gazi Kitapevi Ankara 2011 s.29

⁴⁷ Murat Kiracı, **Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi**, Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt 4 Sayı 2 Eskişehir 2003 s.68

Finansal tablolar, kurum dışına kurum ile alakalı mali bilgileri sunmada önemli bir araç olmakla birlikte, kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını net bir şekilde gösterir. Finansal tabloların asıl amacı; sunulan tabloların ve belirlenen kurallara standartlara uygun olup olmadığının incelenmesi ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uygunluğunun sınanmasıdır.

2.5.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; uygulamaya konmuş olan kuralları, uygulamacıların bu kurallara uygun davranıp davranmadığını inceleme sürecidir. Uygunluk denetimi önceden belirlenmiş kriterler olarak belirlenir. Bunlar iki grup tarafından meydana getirilir. Birincisi, kurumun üst yöneticisi tarafından belirlenen kurallardır ki bunlar genellikle çalışma düzenini temin etmek için, personelin uyması gereken belli kaideleri kapsar. Bu kaidelerin düzenli olarak yapılıp yapılmadığı denetime başvurularak öğrenilebilir. Kurumun bu denetimleri çoğunlukla iç denetçiler tarafından yapılırken, kamu kurumlarında ise bu denetim, kaideler dâhilinde uyulması gereken kurallar belirlenip, çalışanların bu kaidelere uyup uymadıkları yöneticilerin kendi belirlediği kişiler tarafından denetlenmesi şeklindedir. Bu denetime kamu ve özel kurumlar da girmektedir. Örneğin kamu kurumları kendi içinde yaptıkları uygunluk denetimine iç denetimi katarken, özel sektörde yapılan uygunluk denetimi de kamu denetimini kapsamaktadır.

Uygunluk denetimi kapsam olarak bütün işletmelerin işlevlerini kapsamakla birlikte işletmenin ve kamunun belirlediği kurallara uygunluğu incelemesidir.⁴⁸

2.5.3. Performans Denetimi

Performans denetimi, 1940'lı yıllarda faaliyet denetiminin önem kazanması ile birlikte, işletmelerin sanayi yasasına uygunluğunu araştırmakla ortaya çıkmıştır. İşletmenin kullandığı kaynaklar, faaliyet maliyetleri ve başarıları doğrultusunda performans denetimi denetimin odak noktası olmuştur. Performans denetiminin ilerlemesi, kamu sektöründe yeni bilgilere paralel olarak denetim kavramının genişlemesine sebep olmaktadır.

Performans denetimi;

- Verimlilik
- Etkinlik
- Tutumluluk

⁴⁸ Bozkurt, a.g.e. s.28

unsuru olarak üçe ayrılır. İngilizce’de üç “e” unsuru olarak (economy, efficiency, effectiveness) ifade edilir.⁴⁹

2.5.4. Bilgi Teknolojisi Ve Süreçleri

İşletme içi incelenecek bütün faaliyetler, bilgi teknolojileri denetimi kapsamında, riskli ve önemlilik kriteri baz alınarak yapılmaktadır. Bu denetimin etkili ve yerinde olması denetimin işletme içi verimliliğini de etkilemektedir.

Bilgi teknolojilerinde verimli olabilmek için, gündemdeki yasalara ve düzenlemelere uygunluk sağlaması gerekmekte olup bilgi sistemleri güvenliğini sağlamak ile birlikte işletme faaliyetlerinin verimlilikleri de artmaktadır.

Bilgi teknolojisi denetimi çalışmalarının doğru yerlerde yapılması, firmada her türlü verimi yükselten, daha problemlili ve geniş sistemlerin bulunduğu işletmelerde güven duygusunu artıran bir işlemdir. Bilgi teknolojisi denetimi için işletmenin kurtarıcısı da denilmektedir.

Süreç denetimi, işletmede yapılmakta olan icraatlarını ve bu icraatlarla alakalı süreçlerin içindeki kontrollerin etkinliği, uyumluluğu ve yeterliliği alanında incelemelerin yapılması olarak da tanımlanabilir. Bu süreçlerin denetimi şu şekilde oluşmaktadır:

- Yapılan kontrollerin uygunluğunun incelenmesi ve tasarlanmış biçimde, düzenli ve devamlı şekilde kontrollerin çalıştığının test edilmesi,
- Kontrol altına alınamayan risklerin analitik teknikleri veya alternatif kaynaklardan fikir alınarak ilerlemesi,
- Yapılmakta olan işin gereklerinin, risklerin ve konu ile alakalı kontrollerin anlaşılması⁵⁰.

Günümüzde teknoloji hayatımızın bir parçası olarak önemli bir yer teşkil etmektedir. Buna örnek olarak hava durumunu gösterebiliriz; yani meteorolojiye bakılarak hava durumunu kaç gün önceden öğrenerek gerekli tedbirler alınması ve işlerin ona göre önceden tamamlanması ya da günlük hayatımızı sürdürmekte önemli yer alan elektrik ve su gibi kaynakların kesintilerinin bilgi teknolojisi sayesinde öğrenebilmemiz vb.

⁴⁹ Derya Kubalı, **Performans Denetimi**, Amme İdaresi Dergisi Cilt 32 Sayı 1 1999 s.34 - 35

⁵⁰ Batuhan Fatih Mollaoğulları, **Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye’de İç Denetim Birimi Yöneticilerin Algısı Araştırması**, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Manisa 2018 s. (**Yayımlanmış Doktora Tezi**)

2.6. İÇ DENETİMLE İLGİLİ FAALİYET ALANLARI

İç denetim faaliyetinin amacı; verilen yetki ve mesuliyetin belirlenen standartlara uygun olup olmadığının denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylamasıdır. İç denetim faaliyeti özgür olmalı ve iç denetçiler vazifelerini yaparken tarafsız olmalıdır. İç denetim faaliyeti işletmeye değer katmasını sağlayacak şekilde yönetilmelidir.⁵¹

Kamu kurumlarında iç kontrol sistemini ehliyetli ve etkili bir şekilde sürdürebilmesi, iç denetim faaliyetlerinin varlığı ve etkinliği ile doğru orantılıdır.⁵²

2.6.1. İç Kontrol

İç kontrol; muhasebe meslek mensuplarına, denetçilere, yasa koruyuculara, amaçlarına, kurumda yönetim mesuliyeti taşıyanlara göre farklı şekillerde açıklanabilir. Farklı meslek mensuplarında değişik tanımlar yapılmıştır. İç kontrol, teknolojinin gelişmediği zamanlarda manuel olarak kişiler tarafından yürütülmekte olup, bu durum hata ve hilelerin artmasına neden olmuştur. Ancak zamanla bu hata ve hileleri önlemeye yönelik alınan tedbirler işletme yönetiminde önemli bir yer almaya başlamıştır. Bunun üzerine zaman kazanmak, verimlilik, düzen gibi unsurlar eklenmiştir. Son gelinen nokta ise COSO tarafından yapılan ve dünya otoritelerinin yanında denetim firmaları tarafından da onaylanan iç kontrol tanımı şu şekildedir:

“En geniş anlamda iç kontrol; bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkin ve verimliliği (performans amaçları),
- Finansal raporlama güvenilirliği (raporlama amaçları),
- Yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum)

Şeklin de sınıflandırılabilen üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence temin etmek üzere tesis edilen bir süreçtir.”

⁵¹ Pınar Özalp, **Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin etkinliğinde Rölü**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul 2006 s. 4-7 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**)

⁵² İlhan Hatipoğlu, **Kamu İç Denetim Rehberi**, İç Denetim Kurulu Koordinasyon Kurulu Ankara 2013 s.24

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, iç kontrolden kimlerin sorumlu olduğu açıktır. İç kontrol sistemi sadece bir birimle alakalı değil, işletmenin tüm birimlerine yayılmış bir bütün olup, işletmenin icraat ve işlevi ile alakalıdır.⁵³

İç kontrol; işletmenin risklerini azaltmaya yönelik bir fonksiyon olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol risktir. İşletmenin strateji ve süreç seviyesindeki risklerinin de en alt seviyeye düşürülmesi iç kontrolle mümkün olabilmektedir.

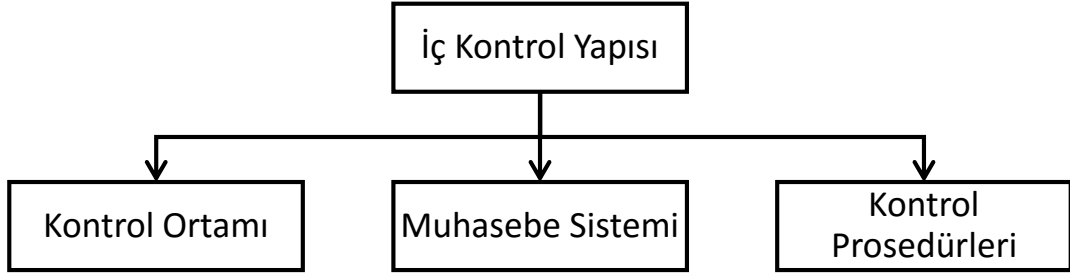
Muhasebe bilgi sisteminin en önemli unsuru ise bir kuruluşun iç kontrol yapısında oynadığı roldür. İç kontrol yapısı terimi, kuruluşun faaliyetlerini düzenlemek ve yönetmek için bir kuruluş içerisinde hayata geçirilen çalışmaları belirtmektedir.

Yönetimin mali durum ve çalışmaları kontrol etmek amacıyla ihtiyaç duyduğu çoğu bilgi, muhasebe bilgi sisteminden gelmektedir. Yönetimin başlıca sorumluluklarından biri idaredir. Yönetim, bir kuruluşun kaynaklarını; yolsuzluktan, araç gereç ve prodüktif materyallerin dikkatsiz kullanımı, asılsız olarak kredinin uzatılması, en düşük maliyetli üreticiden satın alma hatası, verimsiz çalışanlar ve soygun hırsızlığına kadar çeşitlenen muhtemel kayıplara karşı korumalıdır.

İç kontrol, yönetimin politika ve direktiflerine düzgün bir şekilde bağlılığını güvenceye alır. Büyük bir kuruluşta yönetim, çalışma alanından uzak tutulur ve çalışanların kişisel denetimini kontrol etmek mümkün olmamaktadır. Yönetim, karar ve hedeflerini gerçekleştirmek ve üst düzey sorumluluğuna sahip olduğu faaliyetleri düzenlemek için çeşitli kontrol tekniklerine dayanmak durumundadır. Kontrol; envanter miktarını koruma, üretim ve idaredeki mevcut malı tüketme, ve izin verilen indirim süresince faturaların ödenmesi gibi çok çeşitli faaliyetlere dayanır. Doğru iç kontrol, bir kuruluşun yönetiminde etkili bir kilit unsurdur.

Bir işletmenin iç kontrol yapısı, spesifik organizasyon el hedeflerin gerçekleştirilmesini güvence etmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Bir kuruluşun iç kontrol yapısı üç elementten oluşur. Kuruluşların iç kontrol yapısı aşağıdaki şekilde daha net olarak gösterilmektedir:

⁵³ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitap Evi, 2. Baskı Ankara s.121



Şekil-1 İç Kontrol Yapısının Elementleri

İç kontrol yapısının temel öncülüğü, yönetim sorumluluğu ve makul güvencedir.

Bir iç kontrol yapısı bir kuruluşdaki sorumlulukların belirlenmesini gerektirmektedir. Belirli bir kişi her görev veya iş fonksiyonundan sorumlu olmalıdır. Bunun sebebi çift yönlüdür: sorumluluklar problem alanlarını betimlemek amacıyla anlaşılır biçimde verilmelidir ve çalışanlar sorumluluklarının kapsamını net bir şekilde anladığı zaman bu sorumlulukları yerine getirmek için çok daha sıkı çalışma eğiliminde olur.⁵⁴

a. Kontrol Ortamı

Bir işletmenin kontrol ortamı, belirli politikaların ve prosedürlerin etkinliğini oluşturma, geliştirme ya da azaltmada; yönetim yapısı ve çalışma şekli, organizasyonel yapı, yönetim kurulu ve komitesinin işlevi, otorite ve sorumlulukları atama metotları, yönetim kontrol metotları, iç denetim fonksiyonu, personel politika ve uygulamaları, bir işletme ile ilgili dış etkiler olarak belirlenmektedir.

Yönetim yapısı ve çalışma şekli, bir kuruluşta etkili kontrol yönetim yapısı ile başlar ve nihayetinde onunla devam eder. Eğer yönetim, kontrolün önemli olduğuna inanırsa, etkili kontrol politika ve prosedürlerinin uygulandığından emin olur.

⁵⁴ George H. Bodnar, William S Hopwood. **Accounting Information Systems, By Prentice-Hall, Inc.** A Simon & Schuster Company, 1995 s.8

Organizasyon el yapı, bir kuruluşun yapısı, kuruluş içinde var olan yetki ve sorumluluk kalıplarıyla tanımlanır. Biçimsel örgüt yapısı genellikle bir organizasyon şeması ile gösterilir. Bir organizasyon şeması bir kuruluştaki resmi iletişim kalıplarını gösterir.

Yönetim kurulu ve komitesinin işlevi, kuruluşun yönetim kurulu kuruluşun sahibi olan hissedar ve kuruluşun işletim yönetimi arasında ara yüzdür. Hissedarlar, yönetim kurulu ve komitelerinin görevleriyle yönetim üzerinde kontrol sahibidir. Kurul tamamen yönetim üyelerinden oluşuyorsa veya kurul nadiren toplanıyorsa, işletme yönetimi üzerindeki hissedar kontrolü zayıf veya mevcut olmayabilir.

Otorite ve sorumlulukları atama metotları, işletmenin yetki ve sorumluluk atama yöntemi, yönetim yapısını ve çalışma tarzının bir göstergesidir. Yalnızca sözel veya gayri resmi yöntemlerde, kontrolün zayıf veya yok olması muhtemeldir.

Yönetim kontrol metotları, yönetim kontrol yöntemleri, yönetim tarafından belirli işletme talimatlarını ve hedeflerini astlarına iletmek ve sonraki sonuçları değerlendirmek için kullanılan tekniklerden oluşur. Bu tür yöntemlerin kullanılması veya yokluğu, yönetim felsefesinin ve çalışma tarzının bir göstergesidir. Yönetim kontrol yöntemleri, bir kuruluştaki kaynaklar için kullanım ve hesap verebilirlik sağlar.

İç denetim fonksiyonu; iç denetim fonksiyonunun amacına, kurumun bilgi sistemleri ve iç kontrol yapısı, işletme politikaları, prosedürleri ve planlarına uygunluk genişliği ve şirket personelinin performans kalitesi gibi faaliyet ve sistemlerin analiz ve değerlendirmelerinin sonuçlarıyla yönetimi donatarak yönetime hizmet etmektir.

Personel politika ve uygulamaları; personel, görevleriyle orantılı ve / veya eğitilmiş olmalıdır. Son tahlilde personel herhangi bir kontrol sistemindeki kilit bileşendir. Bir şirketteki her iş pozisyonu için belirlenen nitelikler, pozisyonla ilgili sorumluluk derecesini yansıtmalıdır. Bu niteliklere tecrübe, zeka, karakter, özveri ve liderlik yeteneği dâhildir. Kefalet senedi, mal varlığının korunmasından doğrudan sorumlu olan çalışanlar için ortaktır. Kefalet senedi, bono sözleşmesinde belirtilen kişinin dürüstlüğüünün finansal olarak teminatını sağlayan bir sigorta şirketi ile yapılan sözleşmedir. Sigorta şirketi, genellikle kefil olacağı bir kişinin geçmişini araştıracaktır. Bu nedenle, kefalet senedi, bir kuruluşun güvenilir personel almasını sağlamaya yardımcı olur.

Bir işletme ile ilgili dış etkiler, birçok kuruluş, adli veya düzenleyici otoriteler tarafından verilen özel yasal gerekliliklere tabidir. Bir kuruluş, faaliyetlerinin ve

operasyonları hakkında yetki sahibi olanlar tarafından yayınlanan yasa ve yönetmeliklere uygun olmasını sağlamalıdır.

b. Muhasebe Sistemi

Bir kuruluşun muhasebe sistemi, kuruluşun işlemlerini tanımlamak, birleştirmek, analiz etmek, sınıflandırmak, kaydetmek ve raporlamak ve ilgili mal varlığı ve yükümlülükler için hesap verebilirliği korumak için oluşturulan yöntem ve kayıtlardan oluşur. Bir kuruluşun muhasebe sistemi basit veya karmaşık olabilir. Çünkü birçok kuruluşun, çok sayıda farklı işlem türünü işleyebilecek sistemleri vardır. Bu sistem sadece finansal tabloların hazırlandığı defteri kebir bakiyeleri üretmek için değil, aynı zamanda yönetim kontrolü ve operasyon el bilgileri üretmek üzere tasarlanıp kurulmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe sistemleri ve operasyon el kontrol bir kuruluşta yakından ilişkilidir.

c. Kontrol Prosedürleri

Kontrol prosedürleri, kontrol ortamına ek olarak, belirli işletme hedeflerine ulaşılabacağına dair makul güvence sağlamak için yönetimin oluşturduğu muhasebe sistemine ek olarak politika ve prosedürlerdir. Kontrol prosedürlerinin çeşitli amaçları vardır ve bu bir kuruluşun çeşitli seviyelerine uygulanabilir. Ayrıca kontrol ortamının belirli bileşenlerine ve muhasebe sistemlerine entegre edilebilirler.⁵⁵

2.6.2. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim; iç kontrolün saydam ve adil davranılmasında etkili bir faktör olmaktadır. Nedeni ise kurumun faaliyetlerinin karlılığını artırmak, kurum içerisindeki aksaklıklara ve hataları önlemek için alınan kararlardır.⁵⁶

Son zamanlarda kurulan işletmelerin artmasına paralel olarak iflas eden şirketlerin de artması gelişmiş ve gelişmekte olan birçok işletmeyi de olumsuz şekilde etkilemiştir. Bunun sonucunda kurumsal yönetim önemli bir yer almaya başlamıştır. Kurumsal yönetimin önem kazanmasının yanında iç denetim de önem kazanmaya başlamıştır. Kurumsal yönetimde yönetim süreci dikkate alınmış olup yeni yaklaşımlar ve ilkeler belirlenmeye başlamıştır.

⁵⁵ Bodnar, Hopwood, a.g.e. s.174-184

⁵⁶ Metin Atmaca, **Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol sisteminin Etkinleştirilmesi**, Afyon Kocatepe Ün. İİBF Dergisi, 2012 s.200

Kurumsal yönetim; kurumun faaliyetlerinden kar elde etmeyi ve çalışan bütün personelin hatta hissedarların bile hakkını korumayı, çıkar çakışmasını önlemek için gerekli tedbirleri almayı hedefleyen kavramdır.

Kurumsal yönetim, farklı kurumlar tarafından kendi görev ve ilgi alanlarına göre tanımlanmaktadır. Bu durum kurumların, kurumsal yönetime bakışlarını da ortaya çıkarmaktadır.

Kurumsal yönetimin iki amacı vardır; birincisi, büyük hisse sahiplerinin küçük hisse sahiplerinin yatırımlarını korumayı ve ihaneti önleyerek, kurumun güvenilir bilgi sahibi kişiliği kazanmasını sağlar. İkincisi ise, idarecinin kendi hedefleri yerine kurumun değerini artırmak için motivasyon sağlamaktır. Bu kavram eşitlik şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk prensipleri üstüne kurulmuştur.⁵⁷

2.6.3. Kurumsal Risk Yönetimi

İşletmenin belirlediği amaçlara ulaşmak için olayları tanımlar ve kurumun hedeflerine ulaşması için risk alma istekliliği içerisinde idarecinin makul derecede güvence sağlamasıdır. Bu süreç yönetiminden en alt çalışana kadar etki eden bir süreçtir.

COSO tarafından 2004 yılında yayımlanan kurumsal risk yönetimi, bankacılık bölümü dışında bütün işletmelerin kullandığı bir yöntem olarak karşımıza çıkar. Bu yöntem kar amacı hedefleyen işletmeler tarafından tercih edilmektedir.

COSO kurumsal risk yönetimi; kurumun zorunlu standartlar yerine farklı kesimlerden kurumun eksikliklerine göre değişebilen bir yapıdan meydana gelmektedir.

İşletme yıllık faaliyetleri raporlarının yanında risk yönetim raporunu da iletmektedir. Çünkü işletmenin amaçları doğrultusunda yürüdüğüne dair risk yönetimi faaliyetleri hakkında bilgi verilerek müşterilerine yardımda bulunan kurumlara ve kamu otoritelerine karşı hesap verebilme de kolaylık sağlamıştır.

Kurumsal risk yönetimi, kurumda sorunların oluşmasını önceden fark etmek ya da öngörmek ve oluşabilecek sorunlar için gerekli önlemlerin alınması olup kurumun başarısı ile doğru orantılıdır. Kurumsal risk yönetiminde, başarılı olabilmek için tüm etkileri yani bütün olasılıkları düşünmek gerekmektedir.

⁵⁷ Selim Cengiz, **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma**, Afyon Kocatepe Üniv. İİBF Dergisi, 2013 s. 405

Kurumsal risk yönetimi; iç kontrol sisteminin yürütülmesi sonucu doğaçlama yani kendiliğinden gelişmiştir.

İç kontrol sistemi; işletmenin bütün işlerindeki risklere odaklanırken, kurumsal risk yönetimi ise yönetimin hedeflediği icraat veya iş sürecindeki kurumun vizyonuna, misyonuna, strateji ve kurumsal ilişkilerine odaklanır.

Kurumsal risk; işletmenin itibari değerini, saygınlığını artırmayı amaçlarken, iç kontrol sistemi ise işletmenin kültürü, yönetim tarzı, stil gibi işletmenin kazanım alanlarına vesile olarak kullanılır.⁵⁸

Kurumsal risk yönetimi, kurumu daha kaliteli hale getirmek için vardır. Kurum yöneticileri vatandaşın faydasını artırmak için ne kadar risk alabileceklerini belirler.

Kurumsal risk yönetim sekize ayrılır. Bunlar:

- İç ve dış koşullar,
- Olayların tanımlanması ve hedeflerin değerlendirilmesi,
- Risklerin belirlenmesi,
- Risklerin değerlendirilmesi,
- Riskleri karşılama yöntemleri,
- Kontrol faaliyetlerin belirlenmesi,
- Bilgilendirme ve iletişim,
- İzleme ve kalite güvencesi.

Kurumsal risk yönetimin faal olması için sekiz unsurun eksiksiz olarak kullanılması ve kusursuz biçimde işlenmesi gerekmektedir.⁵⁹

⁵⁸ Davut Pehlivanlı, **Kar Amacı Gütmeyen Kurumlarda Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Çalıştay Vaka Çalışmaları**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012 s.118-119

⁵⁹ Derici, a.g.e, s.9

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GIDA SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM

3.1. GIDA SEKTÖRÜ İŞLETMELERİNDE RİSKLER

Gıda tüketicileri, satın aldıkları ve yedikleri yemeğin, üretimden tüketime kadar aynı kalitede ve güvenli olacağına dair güvence isterler. Satın aldıkları yemeğin güvenli olması gıda tedarik zinciri boyunca gıda şirketlerine güvenebilmek anlamına gelir. Bununla birlikte gıda endüstrisi, kuş gribi, tavuk yeminde dioksit, deli dana hastalığı, tat problemleri vs. gibi ürün güvenlik sorunları ile uğraşmak ve tüketici için güven yaratmak zorundadır.⁶⁰

Bu durum sadece insan sağlığını etkileyen risk olarak kalmayıp işletmenin,

- Çalışanlar
- Çevrede bulunanlar
- Toplum
- Çevre
- Üretim
- Mülk,
- İtibar
- Ortaklar
- Müşteriler vb.

Riskleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum işletmeyi yukarıda belirtilen riskler olarak karşımıza çıkmaktadır. Hatta kamu da para cezası olarak uygulanmaktadır.

Şirketlerin kalite güvencesinde maruz kaldıkları yüksek risk, büyük olasılıkla ticari markalarını, pazar paylarını ve müşterileri ile tüketicilerin sadakatini etkileyecektir. Skandal veya kaçırılmış bir pazar fırsatından kaynaklanan doğrudan etkiler ticari marka sahibini vururken, dolaylı etkiler tedarik zincirindeki tüm oyuncuları etkiler. Tüketici gıda güvenliği riskine ilişkin algı, tüketici satın alma kararlarıyla ilgili tüketici tutum ve davranışlarını etkiler. Bu nedenle, gıda güvenliği riskinin algılanması hem tüketici hem de üretici refahı ve dolayısıyla genel gıda tedarik zinciri için sonuç doğurmaktadır.⁶¹

⁶⁰ A. Olsson ve C. Skjöldebrand., **Risk Management and Quality Assurance Through the Food Supply Chain – Case Studies in the Swedish Food Industry**, Department of Design Sciences, Lund University, The Open Food Science Journal, Sweden 2008 s. 49

⁶¹ Ruht M.W Yeung and Joe Morsis, **Food Safety Risk Consumer Perception and Purchase Behaviour**, Cranfield University, MCB University Press, İngiltere, 2001 s.170

Gıda güvenliği yönleri, gıda üreticisi gündeminde yüksek önceliğe sahip olsa da, daha küresel bir gıda endüstrisine olan eğilim, hammaddeyi, içerikleri ve bitmiş ürünleri taşımak için daha uzun mesafeler yaratmıştır. Sonuç olarak gıda tedarik zincirleri veya ağları gittikçe daha karmaşık hale gelmiştir. Bu nedenle, gıda endüstrisi için, tüm aktörler ağında ürün güvenliği ve izlenebilirliği için sistemleri uygulamak önemlidir. Ürün güvenliğini sağlamak, riskleri azaltmak ve bir problem olduğunda yanıt verebilmek için, tüm gıda tedarik zinciri veya ağı boyunca izlenebilirlik yönetimi ve sistemleri ile birlikte yeterli risk paylaşımı ve yönetimi gerektirir. Ülkemiz gıda mevzuatının içeriği Avrupa Birliği mevzuatı ile paraleldir. AB yönetmelikleri, gıda tedarik zincirindeki her bir aktörün, kimden ürün aldıklarını, ne aldıklarını ve ne zaman aldıklarını bilmek zorunda olduğunu belirtmektedir. Ek olarak, teslimatları, teslimatı, teslimatı ve kime yaptırdıkları hakkında bilgi edinmeleri gerekir. Bununla birlikte, bir kalite sorunu zincirdeki her bir aktörü etkilediğinden, tüketici dâhil tüm aktörlerin farkındalığının artması esastır.⁶² Bunlar;

- İzlenebilirlik
- Gıda Güvenliği
- Kalite Standartları

olarak belirtilebilir.

3.1.1. İzlenebilirlik

Tedarik zinciri yönetimi ve izlenebilirlik, birçok konuyu kapsayan ve dolayısıyla birçok tanımı olan alanlardır. Zincir izlenebilirliği tüketiciye ulaştırılacak ürünün satış-tüketim yerleri ile üretim birimleri arasındaki tüm kayıtlarının sağlanmasıdır. Dâhili izlenebilirlik veya yerel izlenebilirlik bir iç üretim biriminin veya bir şirketin izlenebilirliğidir. İç izlenebilirlik ise üretim, raporlama, kontrol, depolama ve sevkiyat için iç sistemlerin kaydının tutulmasıdır. İç izlenebilirlik zincir izlenebilirliğinden daha basittir.⁶³

Gıda endüstrisinde yer alan tüm aktörlerin, izlenebilirlik için bir sisteme sahip olmaları ve bir adım ileriye ve bir adım geriye, bir sonraki geleceğe ve üretim zincirindeki önceki aktöre kontrol etmeleri gerekir. Bu, gıda tedarik zincirindeki her aktörün bir ürünün, malzemenin kimden, kimden geldiğini, ne zaman teslim edildiğini, ne teslim edildiğini, ne satıldığını, ne zaman satıldığını ve kimin tarafından satıldığını

⁶² C. Bourlakis ve M. Bourlakis **The Future Of Food Supply Chain Management**. In: Bourlakis MA, Weightman PWH, Eds. **Food supply chain management**. Blackwell Publishing 2004 İngiltere s.221-230

⁶³ Food Standard Agency Traceability in the food chain. A study food chain strategy division. 2002 s.3-4

bilmesi gerektiği anlamına gelir. Örneğin, bu, perakendecilerin, mallarını tedarikçilerine geri getirebilmesinin yanı sıra müşterilerini de izleyebilmesi gerektiği anlamına gelir. Tüm aktörler ayrıca pazara sundukları ürünlerden de sorumludur ve ürünler tatmin edici bir şekilde etiketlenmelidir. Ayrıca yürürlükte olan mevzuat bir üreticinin, müşteriler için güvensiz olduğu iddia edilen tüm ürünlerin geri çekilmesinden sorumlu olduğunu belirtir.⁶⁴

Türkiye’de EC 178/2002’ye uyum için çıkartılan 5179 sayılı yasada da izlenebilirlik “Üretim, işleme ve pazarlama ile ilgili sürecin her aşamasında, gıda maddesine karıştırılması tasarlanan veya muhtemelen ortaya çıkabilecek istenilmeyen herhangi bir maddenin izlenmesi” olarak adlandırılmaktadır. İzlenebilirlik farklı tanımlar ile de tanımlanır. Bunlar; ürün izlenebilirliği, süreç izlenebilirliği, girdi izlenebilirliği, genetik izlenebilirlik, hastalık ve kalıntı izlenebilirliği, ölçü/ölçme izlenebilirliği olarak da tanımlanabilir.

İzlenebilirlik ürünün depolama gibi aşamalarında yapılan uygulama, işleminin türü ve zamanını belirlenme amacı taşır. Aslında nerede, ne zaman, nasıl oldu ve yapıldığı gibi sorular izleme biçimidir.⁶⁵

3.1.2. Gıda Güvenliği

Tüm dünyada insanların sağlıklı olmaları, yaşamlarını ve fiziksel gelişimlerini sürdürebilmeleri için yeterli miktarda ve güvenli gıdayı alabilmeleri, yeterli ve dengeli beslenebilmeleri gerekir. Bu gereksinimin gıdalardan karşılanması açısından güvenli ve sağlıklı gıda üretimi ve tüketimi de zorunludur. Dünyada gıdaya ilişkin sorunlar gün geçtikçe artmaktadır. Bu sorunların başında gıda güvenliğinin sağlanamaması gelmektedir. Gıda güvenliği ile ilgili tehlikeler çevre kirliliği, toplumun değişen tüketim alışkanlıkları, toplu gıda ve yemek üretiminde artış, eğitim ve gelir düzeyinin düşüklüğü, yetersiz veya yeterince uygulanmayan mevzuatlar, gıdaların saklama süresinin artırılması, kontrol dışı gıda üretimi, denetim uygulamalarının yetersizliği veya gereğince yapılmaması, gıda üretiminde yeni teknolojilerin kullanımı, nüfus artışı gibi nedenlerle artmaktadır. Yaşamımızın temel maddesi olan gıdalar, çiftlikten çatala kadar geçen aşamalarda gıda güvenliğinin yeterince sağlanamaması nedeniyle zararlı hale gelerek sağlığımız için gizli bir tehlike oluşturabilmektedir. Gıda güvenliği, sağlıklı ve kusursuz gıda üretimini sağlamak amacıyla gıda hammaddesinin eldesi,

⁶⁴] Fagerlund, Magnus, **Traceability Research at Packaging Logistics. *Packaging Logistics***, Lund University. Packaging Logistics, Lund University, 2009 s.53

⁶⁵ Zeynel Cebeci, **Gıda İzlenebilirliğinde Bilgi Teknolojileri**, Çukurova Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Adana 2006 s.2-3

üretimi, işlenmesi, saklaması, taşınması, dağıtılması ve tüketimi sırasında gerekli kurallara uyularak önlemlerin alınması olarak tanımlanabilir.⁶⁶

Gıda güvenliği, gıda güvenliği ve sağlıklı beslenme, nüfus sağlığı için önemli etkileri olan gıda sistemlerinin kilit unsurlarıdır. Sağlıklı beslenme, diyetlerin kalitesi ile ilgilidir ve özellikle her türlü yetersiz beslenmeyle ilgilidir: hem zayıf hem de ilişkili mikro besin eksiklikleri, ayrıca kilolu, obezite ve bulaşıcı olmayan hastalıklar da dahildir. Gıda güvenliği gıda kaynaklı hastalıklara yöneliktir ve gıdaların taşınması, hazırlanması ve depolanmasını kapsar. Gıda güvenliği Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO) tarafından “aktif ve sağlıklı bir yaşam için her zaman her insanın diyet ihtiyaçlarını ve yiyecek tercihlerini yerine getirmek için yeterli, güvenli ve besleyici gıdalara fiziksel, sosyal ve ekonomik erişimi olduğunda ortaya çıkan bir durum” olarak tanımlanmıştır. Gıda güvenliği, sağlıklı beslenmenin yanı sıra gıda mevcudiyeti, erişim, kullanım ve devamlılık ile ilgili daha geniş kapsamlı bir dizi prosedürü kapsamaktadır.⁶⁷

3.1.3. Kalite Standartları

Teknolojinin ilerlemesi ile gelişen, gelişen hayat şartları ile birlikte gıda üretimi işletme koşullarında ve mecburiyetler gelmiştir. Ürün güvenliği ve kalite kontrol gelişmiştir. Ürünün son aşamasındaki kalitesinden, hammadde kalitesi ve imalat koşullarından sorumludur. Bir diğer önemli nokta ise tüketime kadar geçen süre içerisinde depolama ve dağıtım aşamaları da ürünün son özelliklerini etkileyen başka bir etkidir.

M.Ö. 2100 yıllarında kayıtların olmasına rağmen 19 y.y.'da konsept olarak konuşulmaya başlamıştır. “ kalite sözcüğü, Latince Qualis” sözcüğünden türemiş olup, qualis, ‘gerçekte öyle olmak’ anlamına gelmektedir”.

Kalite, ürün yetiştiricinin tüketiciyi memnun ve tatmin edecek nitelikleri sağlamasıdır. Fiziksel, kimyasal, mikrobiyolojik ve duygusal özellikleri açısından nitelik ve nicelik bir karakterdir.

Kalite, tüketicilerin isteklerini, ihtiyaçlarını ve beklentilerini yarış edilir bir fiyatta doygunluk sağlamasıdır. Yani işletme kar elde ederken müşterilerin ihtiyaçlarını tahmin eden üretici yeteneğidir.

⁶⁶ Osman Erkmen, **Gıda Kaynaklı Tehlikeler ve Güvenli Gıda Üretimi**, Gaziantep Üniversitesi Mühendislik Fakültesi, Çocuk Sağlığı ve Hastalığı Dergisi 2010 Cilt 53 Sayı 3 s.233

⁶⁷ Helen Walls vd., **Food Security, Food Safety & Healthy Nutrition: are they compatible**, Faculty of Public Health and Policy, London School of Hygiene and Tropical Medicine, United Kingdom, s.1

Kalite kontrol, hammaddenin işlenmesi ile son aşamaya gelirken mevcut standartlara ve hijyen kurallarına uygunluğunun denetlenmesidir.⁶⁸

HACCP (Hazard Analysis Critical Control Points), besinlerin üretiminden tüketime kadar geçen sürede gıdanın güvenliğini sağlayan tanıma, inceleme tehlikenin kontrol altına alınmasına yönelik sistematik bir yaklaşımdır. HACCP, amacı tehlikeleri en alt seviyeye düşürerek gıda güvenliğini sağlayan bir projedir. HACCP kavram olarak denetleme yoluyla gıdadan kaynaklı hastalıkların risk değerlendirmelerine varıncaya kadar salgın hastalık verileri ile bağlantı kurar. Gıda faaliyetlerinde, gıda güvenliğinin sağlanmasında önemli rol alan ve HACCP sistemin ana unsurlarını oluşturan tanımlama, uygulama, sürdürülebilirlik ve gözden geçirme basamakları ile takip edecek adımlar açıklanmalıdır.⁶⁹

Gıda ile ilgili sorunlar, sadece insan sağlığını etkilemiyor, bunun yanında kişilerin, ailelerin, toplumların sektörün ve son ülkelerin ekonomik ve sosyal bünyelerini etkiliyor. Global açıdan bakıldığında gıda ticareti, gıda ihraç eden ülkeler ekonomik kazanç elde etmenin yanı sıra işletmeye katma değer kazanması ile ülkenin ekonomisine önemli katkı sağlamaktadır. Fakat bunun yanında gıda kaynaklı risklerin toplumun her alanında ciddi sağlık sorunlarına neden olmasının yanında toplumda iş randımanının düşmesi ile ekonomik sıkıntıların yaşanmasına sebep olabilmektedir.

Çağımızda globalleşen hayat ile birlikte gıda sanayinin gelişmesi ile gıdanın üretimi ve pazarlanması sistemi değişmiştir. Önceki yıllara göre günümüzde gıda ve yem maddeleri uzak mesafelere kısa zaman içerisinde istenilen yerlere ulaştırılmaktadır. Ancak gıda kaynaklı yaşanan olumsuzlukların gıda tüketim noktalarına ulaşması ile aynı şekilde olabilmektedir. Avrupa'da 2000'li yıllarında meydana gelen son dioksin krizinde, 1500'den fazla çiftliklere dioksin kontamineli yemler tek bir yerden dağıtılması için iki hafta içinde gönderilmiştir. Bunlar ile beslenen hayvanlardan elde edilen ürünlerde farklı bölgelere, ülkelere hatta kıtalara birkaç hafta içerisinde gönderilmiştir. Yaşanan dioksim krizinin hem sağlık hem de ekonomik problemler hala güncelliğini devam ettirmektedir. Kontaminasyon riskin bile yöresel, bölgesel, bölgesel ya da kıtalararası genişlemesi hesaplanır ise konunun ciddiyetini açık açık belirtilmiştir.

Pek çok ülkelerde gıda güvenliğini artırmak için gıda kaynaklı maddeleri için güvenliğini artırmanın yanında tüketicilerin her yıl milyonlarca insanın kontamine

⁶⁸ Nuray Erkan, vd, **Gıda Sanayinde Kullanılan Kalite Güvence Sistemleri**, İstanbul Üniversitesi, Su Ürünleri Fakültesi, İstanbul 2008 s.89

⁶⁹ B.Bilgin, Ü.C. Erkan, **Bir Hazır Yemek İşletmesinde HACCP Sisteminin Kurulması**, Namık Kemal Üniversitesi, Ziraat Fakülte Dergisi Tekirdağ 2008 s.267

olmuş gıdalar tüketilmesiyle gıda kaynaklı hastalıkların yaşanma sıklığı artmıştır. Bilinçli tüketiciler artması ile gıda kaynaklı risklerin farkındalığı artmıştır. Genetiği değiştirilmiş ya da gıda katkı maddelerinin ve veteriner ilaçlarının kullanılması sonucu, gıda da kalıntılar gibi çeşitlerin artması sonucu gıda güvenliği riskleri konusu, önemli yer almıştır. Teknolojinin gelişmesi sonucunda gıda üretimi ve çeşitliliği çoğalmış, fakat tüketicilerin ürünlerinin daha güvenli olması ve tüketicinin beğenisini kazanmak zor hale gelmiştir.

Gıda güvenliği konusunda yakın zamana kadar çalışmalar, düzenlemeler, yasal tanımlar, gıda güvenliğinin yasal tanımları yapılarak, yapılan bu tanımlara uygun yapılmayan ürünlerin belirlenmesi, uzaklaştırılması ve gerekli prosedürün uygulanması biçimidir. Uygulanan bu geleneksel sistem tam olarak önleyici, koruyucu yaklaşımı karşılayamadığı için günümüz koşullarında gerekli faaliyeti gösterememekte olup gıda güvenliğini oluşturamamıştır. Yapılan son on yıllık araştırmalara göre gıda kaynaklı hastalıklar ve sebeplerine bağlı risk analizlerine doğru bir analiz oluşmaktadır. Bu olay, ulusal ve global düzeyde, gıda güvenliğine yönelik yapılması gereken önlemler için, önleyici ve korucu yaklaşımın ana unsurunu oluşturmaktadır. Bu yaklaşım risk analizi unsuruna dayalı, gıdadan kaynaklı problemleri denetleme adı altına alınması için en mutabık ve en etkili yöntem olup gıda üretimine yaraşır kontrol sistemlerin yürütülmesi vacip kılmaktadır.⁷⁰

3.2. RİSKLERİN ÖNLENMESİ İÇİN İÇ DENETİM PROGRAMI

“Risk, Türk Dil Kurumunun Türkçe sözlüğünde (riziko); zarara uğrama tehlikesi” anlamına gelmektedir.⁷¹

Her işletmelerde bir risk ihtimali vardır. Risk yönetimi kurumlar arasında değişmektedir. Risk yönetim aşamasında icraat ve hareketlilik durumuna bakılarak risklerin belirlenmesi ve belirlenen risklere karşı nasıl önlemler alınacağı belirlenir. Risk yönetiminde farklı aşamalar vardır. Bunlar;

- Risklerin Belirlenmesi,
- Nitelik Risk Çözümü,
- Nicel Risk Çözümü,
- Risklere Karşı Alınacak Önlemlerin Belirlenmesi,
- Risklerin İzlenmesi ve Kontrol Edilmesi

⁷⁰ İbrahim İbeği, **Gıda Güvenliği ve Tüketicinin Korunması**, Gıda Mühendisliği Dergisi, 2003 s.13-14

⁷¹ Hasan Yılmaz, Abubekir Kaymaz, **Kurumsal Bir Risk Unsuru: Mobbing (İş yerinde Psikolojik Taciz)**, Kamu İç Denetçiler Derneği, Denetim 2014 s.74

olarak belirlenebilir.

Risk çeşitleri ise;

- Rekabet
- Pazarlama Yetenek
- Finansal Gibi

riskler olarak da incelenebilir. Bu işlem sayesinde firmanın belirlediği hedef, amaç ve departman bazlı uygulayarak gerekli tedbirlerin alınabilmesidir.⁷²

İç denetim sistemi risk yönetimi ile bağlantı bakımından, risk yönetiminin ana unsuru olarak kabul edilebilir. İç denetim sisteminin amacı, idareye işletme faaliyetlerinde olası risklerin kontrolünü ve idareye yönetim konusunda yardımcı olmaktır. Bu yöntem ile risk yönetiminin ilk adımı atılmış olur. İşletmenin belirlediği hedeflere ulaşmasında bir risk yoksa kontrol için tedbirlerin alınmasına gerek kalmamaktadır.

İşletmelerde kontrollerin yetersiz yapılması hatalara, kayıplara ve kurumun saygınlığının zarar görmesine sebep olur. Kontrollerin yerinde ve zamanında yapılması işletmelerin yararına olur.⁷³

- Planlama
- Uygulama
- Kontrol et
- Önlem al

Gelişen teknoloji ve buna bağlı olarak değişen hayat şartları ile birlikte kalite önemli bir yer almıştır. Bununla beraber PUKÖ (planlama, uygulama, kontrol et ve önlem al) önemi artmaktadır. PUKÖ her alanda önemli hale gelmiş olup gıda konusunda da önem kazanmıştır. 1939 yılında Walter Shewhart tarafından geliştirilen ve kaliteyi iyileştirme maksadıyla kullanılan sistematik yaklaşım olmasına rağmen, 1980 yıllarından sonra genel olarak kullanılmaya ve kavram olarak tartışılmaya başlamıştır.

Planlama aşaması, işletmenin ıslah amaçlı değişiklikler planlaması ve uygulaması için stratejik planların yapılmasıdır. Uygunluk aşaması, planlı değişimi doğrudan uygulamaktadır. Tasarım aşamasında ayrıntılı planlama geliştirildi ise,

⁷² Merve Mutlu, **Risk Yönetimi**, <https://www.nkolayofis.com/blog/risk-yonetimi/> (Erişim tarihi 25.07.2019).

⁷³ Suat Kara, **İç denetimde Risk Yönetimi**, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011 s. 23-24 (**Yayımlanmış Doktora Tezi**)

uygulama aşaması daha kolay ve başarılı olmaktadır. Kontrol et aşaması, yapılan işlemlerin sonuçlarının analiz ya da incelenmesinin yapılmasıdır. Önlem aşaması, değişikliğin yapılması ya da yapılmaktan vazgeçildiği son aşamadır. Döngüler sonrası elde edilen bilgiler bir sonraki döngüyü pekiştirmek için yani ilerlemesini sağlamak için kaynak oluşturur.⁷⁴

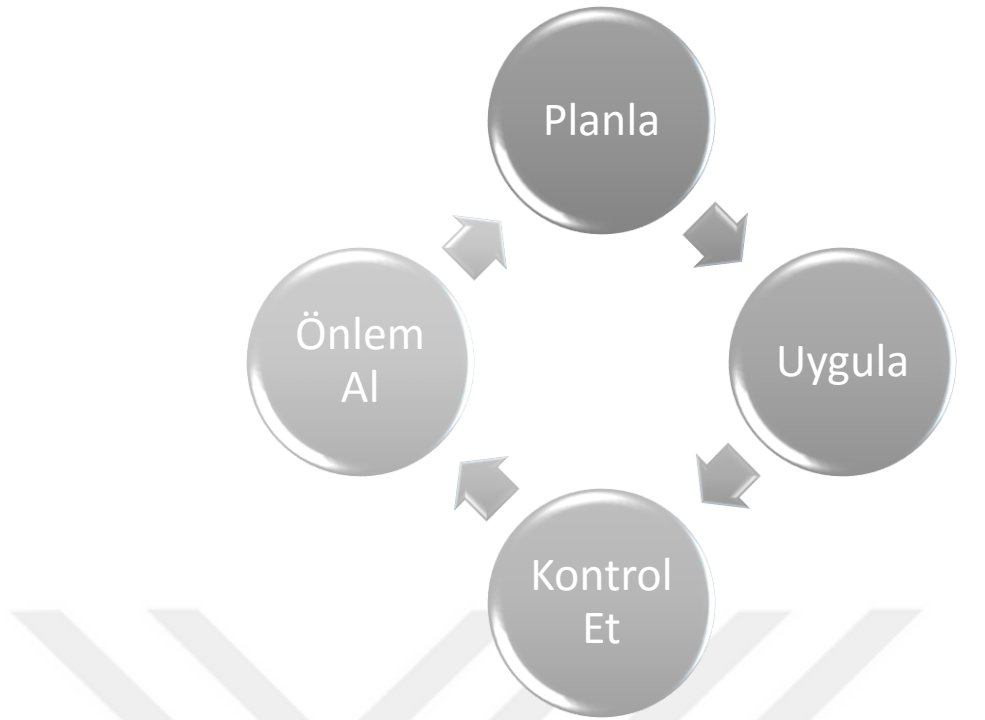
Uygulama şamasında; planlaması yapılan faaliyetin uygulamaya konulması, gerekli kontrollerin yapılması ve faaliyette bulunan işletmenin risklerini engellemek için gerekli önlemlerin alınmasıdır.

Bu faaliyetler sonucunda işletmenin iç denetimi, denetim ve bağımsız denetimin önemi artmış olup, önceki bölümlerde anlatmış olduğum yönetmelik, yönergeler faaliyette bulunan işletmelerde uygulanmaya konulmuştur.

“Türkiye’de 27009 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanan Gıda Güvenliği Ve Kalitesinin Denetimi Ve Kontrolüne Dair Yönetmelik’te gıda güvenliği, gıdalarda olabilecek fiziksel, kimyasal, biyolojik ve her türlü zararların bertaraf edilmesi için alınan tedbirler bütünüdür. TGDF tarafından da gıda güvenliği (food safety), sağlıklı ve kusursuz gıda üretimini sağlamak amacıyla gıdaların üretim, işleme, muhafaza ve dağıtımları sırasında gerekli kurallara uyulması ve önlemlerin alınması” olarak ifade edilmektedir.⁷⁵

⁷⁴ Seren Şeyma İntepeler, vd., **Kalite Geliştirme Araçlarının Risk Yönetiminde Kullanımı: İlaç Hatası Örneği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi, Sağlık akademisyenler Dergisi, İzmir 2014 s.68

⁷⁵ Gökçe Koç, Ayşe Uzmay, **Gıda Güvencesi ve Gıda Güvenliği: Kavramsal Çerçeve, Gelişmeler ve Türkiye**, Tarım Ekonomi Dergisi 2015 s.41



Şekil-2 PUKÖ döngüsü

3.3. GIDA SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Bu çalışmanın amacı üretim yapan işletmelerin gıda standartlarına uygun yapılıp yapılmadığı konusunda iç denetimin yapılmasıdır. Çünkü gıda, insan sağlığını doğrudan etkilediği için geri dönüşü olmayan bir sektördür. Bunun dışında ürünün kaliteli olması piyasada ticarete hayatta kalabilmesi için önemli olmakla birlikte ihracat boyutunu da etkilemektedir.

Gıda sektörünün asıl görevi; tarımsal hammadde üzerinde çalışarak, sağlıklı, kaliteli gıdalar elde etmektir. Bu aşamada işin sorumluluğu üretici ve üretici firmalardadır. Üretimden tüketim aşamasına gelene kadar pek çok işlem çeşitli aşamalardan geçmektedir.⁷⁶

Günümüzde teknolojinin ilerlemesi ve gıda endüstrisinin gelişmesiyle birlikte üretilen gıdalar teknoloji ile üretilir hale gelmiştir. Günlük tükettiğimiz ekmek gibi temel gıda maddelerinde bile katkı maddeleri eklenmeye başlamış olup, bilmediğimiz gıda çeşitleri piyasaya çıkmıştır. Ürün çeşidinin artmasına bağlı olarak tüketicilerin tükettiği ürünler ve içecekler hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları, bu ürünlerin helal mı

⁷⁶ Tuğçe Büşra Söztutar , **Pazarlamada Müşteri İlişkileri ve Yönetimi ve Gıda Sektörü Üzerinde Bir Uygulama**, Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 89 (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi)

ve sağlıklı mı olduğu konusunda tereddütte düşülmesine neden olmakta, bazı firmalar bu tereddüttü gidermek için helal sertifikası almaktadır.⁷⁷

Gıda mevzuatı tüketiciyi korumak ve bu bölümde adaletsiz rekabetin önüne geçmek amacıyla alınan talimatlar ve bildirimlerdir. Gıda mevzuatı tarafından, gıda sektöründeki üreticiler ile tüketiciler arasındaki icraatları hazırlamak ve gerektiğinde hazırlanan prosedürü uygulamaya koymak belli bir sisteme oturtulmuştur.

Gıda mevzuatı bölümünde yer alan gıda üretimi ve ticareti ile ilgilenen kişilerin uymaları gereken mecburi kurallar ile gıdaların taşınması gereken minimal hijyen ve kalite kriterleri bulunmakta olup, firmaların bu kurallara uymamaları halinde kamu hukukunun gerekçesine dayanarak cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Kamu hukukunun standartlarını içeren ise karma hukuktur.⁷⁸

3.4. GIDA DENETİMİ İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının bildirim üzerine “Gıda Kontrol Laboratuvarlarının, Kuruluş, Görev, Yetki ve Sorumlulukları ile Çalışma Usul ve Esasları Belirlenmesine Dair Yönetmelik” 28157 sayılı 29.12.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak uygulamaya başlamış olup; bu yönetmeliğe uygun olarak Bakanlık tarafından belirlenen, laboratuvarcı denetçileri tarafından yapılacak olan kamu ve özel gıda incelemeleri üretim yerlerinin yıllık denetimleri, çalışma kuruluş izinleri ve şikayet sonucu denetçilerin uygulaması gereken kurallar aşağıda belirtilmiştir:

35. Maddenin 5996 Sayılı Kanun şartlarını taşıyan tüm özel ve tüzel kişiler Bakanlığın belirlemiş olduğu ücreti Bakanlık Merkez Döner Sermaye Hesabına yatırması ile başvuru işleme alınır.

Bu sayılı kanun kapsamında, Bakanlığın belirlemiş olduğu denetçinin ücretini bağlı bulunduğu kurumun hesabına yatırılmasından sonra denetim işlemi başlamış olur.

Bu sayılı kanun kapsamında tüm özel ve tüzel kişilerin Bakanlığın belirlemiş olduğu vali asyön ve verifikasyon dosyalarının incelenmesi gerekli hesaplara yatıldıktan sonra araştırılmaya başlanır.

Yönetmeliğin tanımına uygun olarak “laboratuvar denetçileri” tanımına uygun Genel Müdürlüğün belirleyeceği ve en az üç kişiden oluşan bir ekip kurulur. Bu ekipten bir tanesi denetimin koordinasyonunu yapmak için baş denetçi olmalıdır.

⁷⁷ Mustafa Volkan Yürekli, vd., **Tıp Fakültesi Son Sınıf Öğrencilerinin Sağlıklı Beslenme ve Helal Gıdaya İlişkin Bilgi ve Tutumları**, Dergipark 2017 s.3

⁷⁸ **Ulusal ve Uluslararası Gıda Mevzuatı**

http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/1c542dfe6e4fc3d_ek.pdf?tipi=14&sube (Erişim Tarihi 14.05.2019)

Baş denetçi denetim koordinasyonunu yaparak denetim tutanağını hazırlar ve diğer denetçilerden gelen formları hazırlayarak işlemekle görevli olup, açılış ve kapanış konuşmalarından sorumludur. Denetçiler arasında bir uyuşmazlık olduğunda denetçilerin görüşlerini denetim tutanağına kaydedip tutulan tutanağın sorumlu yönetici ve denetçilere onaylanarak Genel Müdürlüğü'ne posta ile gönderilmesi ile sorumludur.

Laboratuvar Müdürlüğü ve birim sorumluların olduğu bir toplantı baş denetçi tarafından düzenlenip, toplantının gerekçesi belirlenerek denetim planı oluşturulur. Şikâyet durumunda toplantı yapılmadan doğrudan denetime başlanır.

Laboratuvar denetçileri denetimle ilgili personelin eğitimini inceler, analizle ilgilenecek personelin performansı hakkında mükemmeliyetini değerlendirir. Sonra laboratuvarda yapabiliyor mu bunu gözlemler denetçi analizi beğenmez, doğru yapıldığına inanmayıp ya da analiz yapılmadan sonuçlandığına şüphelendiği durumlarda, analizden kalan örnekleri kamu laboratuvarlarında incelenmesi için alabilir. Denetçilerin yapmış olduğu araştırmaların raporlarını baş denetçiye ileterek denetim tutanağında belirtilmelidir.

Denetimde, denetim türüne göre gerekli evrakların eksiksiz olması gerekmektedir. Bu evrakların eksiksiz ve kusursuz olmaması için asıl görev iç denetçilere düşmektedir. Her sektörde denetim uygulanmakta olup bunlar; gıdada Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, eğitimde Milli Eğitim Bakanlığı, bankalarda Banka Denetleme ve Düzenleme Kurumu gibi pek çok sektörde bütün birimlerde denetim yapılmaktadır. Fakat denetimin istenilen şartlara kurallara uygun yapılmasında önemli görev iç denetçilere düşmektedir. Çünkü iç denetim, denetim olmadan önce bütün evrakları, yerleri ve prosedürlerin denetim şartlarına uygun olup olmadığını inceler.

Denetim sonuçlandıktan sonra bir görüş bildirmek için toplanırlar ama bu toplantıya laboratuvar müdürü ve birim sorumluları karar alındıktan sonra katılabilmektedir. Yani kararı açıklarken bulunurlar ve tespit edilen eksiklikler varsa öneriler bildirilip denetim formu hazırlanıp imzaya açılır.⁷⁹

Bakanlığın bu çalışması ile denetimin istenilen belirlenen şartlara uygun yapılması sağlanmış olur.

⁷⁹ Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Gel Müdürlüğü
<https://www.tarimorman.gov.tr/Belgeler/Mevzuat/Talimatlar/gkqm/talimat.pdf> (Erişim Tarihi15.05.2019)

3.5. İÇ DENETİME NEDEN İHTİYAÇ DUYULUR

İç denetim firmaların kurumların risk ve denetleme faaliyetleri ile ilgili tekliflerde bulunarak, denetimin uygunluğunu ve faaliyetlerini inceler.⁸⁰ Bu denetimin uygun ve doğru yapılması, kamu denetçisinin ve bağımsız denetçinin denetiminde kolaylık sağlamaktadır.

İç denetim uygulaması bütün sektörlerde önemli olmakla birlikte, gıda sektöründe daha da önemlidir. Çünkü gıdada yapılan risk geri dönüşü olmayan bir sonuç ortaya çıkarır. Gıda, doğrudan insanı etkilediği için çok önemli bir konudur. İç denetimde belirlenen kurallar; mali acıdan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun sağlanması, gıda üretiminde ise gıdanın belirtilen standartlara uygunluğu, üretilip ambalajlanması ve paketlenmesinin yapılmasıdır. Aksi takdirde gıda riskleri ortaya çıkmaktadır. Gıda sektöründe iç denetimin uygulamasında riskleri yok etmek ya da minimize etmek gerekir.

Kalite fonksiyonu yayılma tarihi 1960'lı yılların sonunda Japonya'da Tokyo Teknoloji Enstitüsünde Yoji Akao tarafından geliştirilerek müşteri beklentilerinin tasarımı, imalatı karşılamak için işletmeye iletilmesini sağlayan ürün ve hizmet sürecidir.

Kalite fonksiyonunun çok seçeneği olması, özelliklerinden biridir. Klasik tasarımda ise, üretici kendi istekleri doğrultusunda ürün tasarımı yapar ve daha sonra ürünün pazardaki satışlarıyla tüketicinin tepkisi ölçülerek üründe değişiklik yapıp yapmama kararı alınır. Kalite fonksiyonunun yayılımında ürünün imalatında müşterinin istek ve tercihleri ilk sırada olmaktadır.⁸¹

İşletmenin piyasada kalabilmek için üç hedefi vardır. Bunlar; kar sağlamak, varlığını devam ettirmek ve topluma hizmet etmek şeklindedir. İşletmenin özel amaçları da vardır. Asıl amacı devamlı olarak tüketicilere daha iyi mal ve hizmet sunmaktır. Günümüzde piyasada rekabetin artması ile işletmelerin piyasada devamlı olarak kalabilmeleri için müşteri memnuniyeti önemli yer almaktadır. Bunu sağlayabilmek için müşterinin istediği özellikte mal ve hizmeti daha ucuza ve kısa sürede hazırlamaktır. Tüketicinin mağdur olmaması için kamu tüketici hakları gibi kurumlar kurularak tüketici hakları korunmaktadır.

⁸⁰Ali Kamil Uzun, **İç Denetim Nedir**

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/ali%20kamil%20uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnnya.pdf> (Erişim Tarihi 15.05.2019)

⁸¹ Selçuk Yalçın, **Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2009 s.6

Günümüzde rekabetin artması ile birlikte ürünlerin kısa sürede tedarik edilmesi sağlandığı gibi bunun yanında en önemli faktör kalite kavramı olarak ortaya çıkmaktadır. Kalite kavramı hakkında pek çok tanım yapılmış olup, bunlar arasında ürünün sağlam uzun ömürlü olması ve standartlara uygunluğu mükemmelliği geçmişte kabul gören tanımlar iken, günümüzde kalite; üretilen malın ya da hizmetin tüketicinin taleplerine uygunluğu veya tüketicinin beklenti ihtiyaçlarını karşılamaıdır.⁸²

Günümüzde kalite önemli bir yer almaya başlamıştır. Çünkü tüketicinin bilinçlenmesi, beklentilerinin ve isteklerinin değişik olması kalitenin önemini daha da arttırmaktadır.

İşletme iç pazarda kaliteli rekabeti başarması ile işletmelerin ihracat yapma ve ihracatta sürekliliği devam ettirebilmesi için kalite önemlidir. Bunlara örnek olarak; fındık, fıstık, incir, üzüm, kayısı gibi pek çok gıda verilebilir.

3.5.1. Gıda Denetim

Ülkemizde, gıda güvenliğini ve kalitesini sağlamak için gıda üretim yerlerinin minimal teknik ve hijyenik koşullar, ile gıdayla temasta bulunan madde ve malzemelerinin işyeri sorumlularının gıda yönetmeliğine uygunluğunun denetim ve denetlenmesine dair esaslar belirtilmiştir. Gıda denetimini Bakanlığın belirlemiş olduğu kişiler ve bu kişiler adına basılmış kimlik kartları ile gıda firmaları yaparlar.

Ülkemizde gıda güvenliğinin amacı, gıda üretiminde güvenli olmaktır. Bunun için gıdanın hammadde aşamasından, imalat, işleme, ambalajlama, saklama, taşıma, pazarlama ve kullanım gibi tüm aşamalarda gıda güvenliğinin sağlanması gerekir.

Gıda işi ile ilgilenen firmaların, teknolojiyle birlikte gıda yönetmeliğine uygun üretilmesini ve tüketilmesini sağlamak devletin amacıdır. Güvenli gıda tüketmek için güvenli gıda üretmek gerekir. Bunun içinde gıda güvenliğinde, tohum, fidan gübre, fide vb. ürünlerin şuurulu ve gereken miktarda kullanılması gerekmektedir. Gıda güvenliğinde gıdaların üretimi kadar gıdaların nasıl tüketildiği de önemlidir.⁸³

3.6. GIDA SEKTÖRÜNDE DENETİM TÜRLERİ

Uygulama açısından denetim, firmaların yasalara uygunluğunu araştıran kamu denetimi, mali bilgilerin ve tabloların doğruluğu konusunda güven sunan bağımsız

⁸² Adnan Ertan, **Prestijli Tarım Ürünlerinin Pazarlamasında Kalite ve Coğrafi İşaret Kavramlarının Tutulması ve Bu Bağlamda tarım Satış Kooperatiflerinin Önemi**, Süleyman Demirel Ün. Sos. Bil. Enst. Dergisi 2010/2 Sayı 12 s.161

⁸³ Ferdi Tanır, **Gıda Çalışanları Hijyen Rehberi**, Çukurova Üniversitesi, Çisam 2015, s.7-8

denetim, yönetime mali tabloların yanında işletmelerin verimlilik ve faaliyetlerini takip eden, bilgi ve inceleme yönünden destek sunan iç denetim olarak üç şekilde ele alınır.

İç denetim; mali verilerin doğru şekilde yansımaları, muhasebe kayıtlarının belirlenen standartlara uygun yapılması, mülkiyet değerlerinin korunması, yapılan etkinliklerdeki riskli alanların tespitini ve kontrolünü, hata ve hileleri önlemek için gerekli önlemlerin alınmasını kapsamaktadır. İdarenin belirlediği kurallara uygunluğu ile kurumun belirlediği hedeflere ulaşmasına yardımcı olacak başka bir çalışma ise denetleme ve raporlamadır.

Günümüzde rekabetin artması, değişen yönetmelik ve kurallara uyma zorunluluğunun ve kurumların çok ortaklı yapısı sebebiyle iç denetim ilk sırada olmakla birlikte mali kurumlar ve kurumsal firmalarda iş yükü artan bir kişiliğe bürünmüştür. Ülkemizde son beş yılda Avrupa Birliği standartlarına uygun iç denetim yenilenerek kamu kurumlarında uygulanmıştır.

Gelişen teknoloji ile birlikte ekonominin temel unsuru olan üretim, satış ticaret gibi etkinliklerle toplumun eksikliklerini gideren kurumlarla alınan kuralların gerçek ve yerinde olabilmesi için güvenilir ve doğru maliyetler istenmektedir.

Sağlıklı bilgiye ulaşmak için iki ayrı süreç bulunmaktadır. Birincisi, icra atların gerçekleşmesi sırasında ya da ara ara bilgilerin işlenmesinde temel muhasebe standartlarına ve ilkelerine uyulması ve eksik hissedilen denetimin yapılmasıdır. İkinci aşama ise, belirlenen standartlara ve prensiplere bağlı olarak hüviyet kazanan malumatların (finansal tablo, veri ve açıklamalar) denetleme işlevini kazanmasıdır. Kurumun faaliyetlerine ilişkin bilgilerin ilan edilmeden ve yönetime ulaştırılmadan önce faaliyetler sonucu elde edilen bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun onaylanmasıdır. Bu sürecin asıl amacı, işletmenin ekonomik ya da döneme ait bilgiler hakkında önceden bilgi sahibi olarak kurallara ve mevzuata uygunluğunun incelenmesi ve fikir belirtmek üzere delil toplama ve araştırma sürecidir.⁸⁴

“İç denetçiler, günümüzdeki yeni iç denetim yaklaşımına göre; risk yönetimi, iç kontrol, yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunmaktadır.”

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi iç denetimin diğer tanımlardan ve icra atlardan farkı; itimat ve müşavirliğin aynı anda bulunmasıdır. İç denetim yönetime

⁸⁴ Fikret Kartal, **Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulama Alanları**, Dergipark, s.9-10

bağlı olduğu halde, işlevsel olarak işleyişinde bağımsızlığa sahip olup, yönetime yönetsel durum hakkında bilgi verebilirlikte büyük önem taşır. İç denetimin bireysel işlemler yerine sistemsel işlemlere ulaşmak ve kullanılan programlar sonucunda kalite hedeflenmektedir.⁸⁵

Bağımsız denetim; finansal tablolarda yanlışlık yapıp yapılmadığı inceler. İç denetim finansal tablolar hakkında ne kadar tarafsız olup belirlenen standartlara uygun davranmaya çalışmış olsa da, bağımsızlık seviyesine ulaşması mümkün değildir. Bağımsız denetçi, iç denetim çalışmalarından faydalanarak görüş belirtmeye çalışılır. Ancak bu çalışmadan yararlanması iç denetçinin bu görüşten sorumlu olacağı anlamı gelmez, Bağımsız denetçi görüşlerinden tek başına sorumludur. Bağımsız denetim sırasında yapılan finansal tabloların incelenmesi bağımsız denetçiye aittir.

Bağımsız denetçi; iç denetimin yapmış olduğu finansal tabloların yanlış beyan riskini incelemek için denetim kavramını kavrayarak bağımsız denetim planını ve yordamını kullanarak güvenilir bir şekilde belirler. İç denetim faaliyetlerinin etkili olması bağımsız denetime yardımcı olur.⁸⁶

3.7. RİSKİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sınırlı olan risklerin tahakkuk ihtimali, tahakkuk halinde olası tesirlerin önceden tahmin edilmesi ve öncelik verilmesi olarak belirtilebilir.

Risk yönetimi, riskleri tariflendirmeyi, kıymetlendirmeyi ve sonrasında oluşan riskleri gidermeyi kapsar. Yönetim risklerin ikisini de düşünmeli, yönetim riskin tesirini ya da sonucunu değiştirmesinde bir işlem yapamıyorsa bu risk “doğal/bünyesel risktir.” Risk yönetiminde doğal/bünyesel risklere ilk tatbik yapılır.

Risk belge ve dokümanları şöyledir:

- Kurumsal Risk Yönetim ve Değerlendirme Rehberi,
- Risk Evreni,
- Risk Profili,
- Risk Değerlendirme Formu / Risk Kaydı,
- Risk Yönetim Hiyerarşik Yapısı Yetki ve Sorumluluklar,

⁸⁵ Duygu Anıl Keskin, **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, Beta Basın A. Ş. 2006, s.9

⁸⁶ Erdoğan ve Erdoğan a.ge. s.95

- Risk Yetkilileri (Birim Risk Koordinatörü) Risk Sorumluları (Alt Birim Risk Koordinatörü) ile Risk Dağıtım Tablosu.

Risklerle mücadele etmek için yani risklerin etkisini hafifletmek için riskleri karşılama yöntemi olan; azaltma, kaçınma, transfer etme/paylaşma, kabullenme ve fırsatları değerlendirme yaklaşımlarının hepsi veya karma olarak bir kaçını kullanmak kurumun yönetim kararına bağlıdır.

Kurum yönetimin olası risk ve tesirleri göz önünde bulundurularak risk seviyesini azaltmak için karşılama yöntemi belirlenmelidir.⁸⁷

Eskiden işletmeler geleneksel yaklaşımlı risk yönetim anlayışını benimsemişlerdir. Geleneksel risk yaklaşımı; işletmenin karşılaştığı andaki riskler olup, bu riskleri önlemek için gerekli tedbirlerin alınmasıdır. İşletmeler olası riskler için kotalar koyarak işletmenin olası zararlarını indirmeye çalışmıştır.

Geleneksel yaklaşımdan 1990'lar itibari ile uzaklaşarak, işletmenin organizasyon şemalarında fonksiyonel olarak yer almaya başlamıştır. Zaman ile risk yönetiminde gerçekleşen bir diğer değişim ise sayısallaştırılması olup, piyasa kredi ve gerekli sermayenin tespitinde kullanılmaya başlanmıştır. Risklerin sayısallaştırılması sonucunda kurumun geleceğe yönelik izlemlerinde önemli kararların alınmasıyla birlikte iş kollarının da başarılı olup sermayenin hangi alanlarda başarılı olacağını belirlemede önemli rol oynamaktadır.

Gelişen teknoloji ile birlikte globalleşen hayatımızda arz ve taleplerin değişimine bağlı olarak, işletmenin karşılaştığı riskleri tanımlamaya, ölçmeye ve sonuçlarını incelemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Risk çeşitleri dört gruba ayrılmaktadır.

Riskin iki komponenti vardır. Bunlardan ilki, işlemin doğasından kaynaklı natürel risktir. Bütün işlemlerin doğası gereği mutlaka az ya da çok risk içermektedir. İkincisi ise, önlenemeyen risktir. Finansal tabloların denetimi, uygulanan denetim yönteminin doğruluğu olarak ortaya çıkan risk bağımsızdır.

Risk denildiğinde sadece tehlike olarak algılanmamalı, bu konu fırsatları da barındırmaktadır. Sürprizlerden kaynaklanan riski, tehlikeyi, literatürlerin değişmesine bağlı risk belirsizliğini ve işletme lehine kullanılabilen fırsatlar olarak da tanımlayabiliriz.

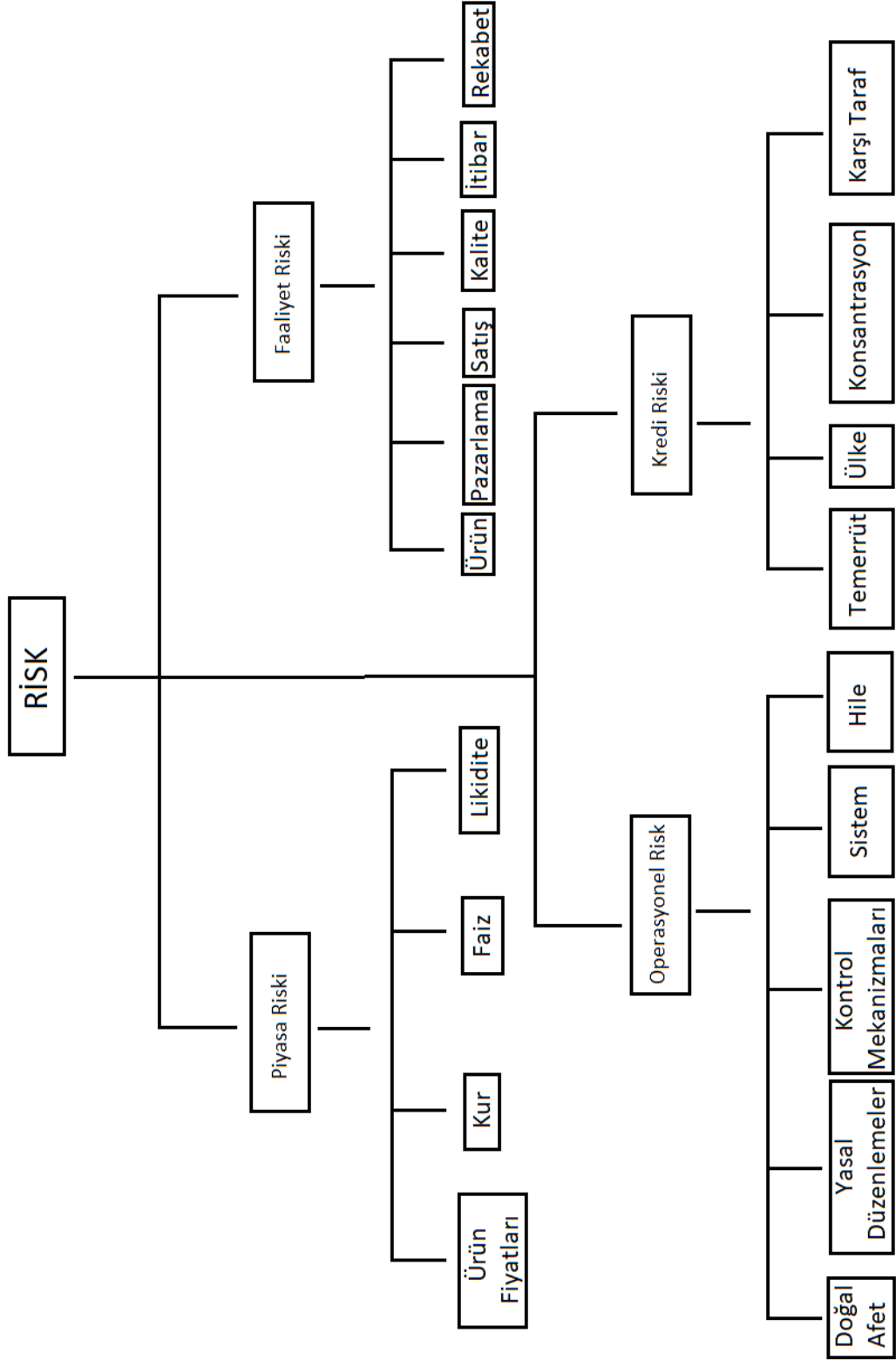
⁸⁷ Derici, a.g.e., s.19- 56-21

İşletmenin almış olduğu bütün kararlar sonucunda risklerin belirlenmesi ve bu belirlenen risklere karşı alınan önlemlerin, işletmenin elde ettiği gelirin alınan risk için yeterliliği konusunda önemlidir.⁸⁸

Riskin türleri Şekil-3'de belirtilmiştir.



⁸⁸ Keskin, a.g.e. s.16-17



Şekil-3 Risk Türleri

3.8. RİSKLERİN PLANLANMASI VE UYGULANMASI

Risk yönetim işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasını engelleyecek bütün risklerin tanımlanmasıdır. İşlemin meydana gelmesiyle oluşan tesirin ölçülmesiyle gruplandırılarak azaltılıp uygun iç kontrol noktaların azaltılmasını sağlayan bir yöntemdir.

Riskin tanımlanması, işletmenin karşılaşmış olduğu bütün risklerin tanımlanması, önemli bir risk düzeyi olduğu kabul edilerek anlatılır. Sınırlı denetim literatürlerin olması ve ekonomik durum olduğu düşünülerek her birimin farklı riskleri olma olasılığı denetim sırasında birimlerin önemlilik dereceleri göreceleştirmiştir. Belirlenen risklerin hafifletmek için gerekli önlemlerin alınarak uygulanması gerekmektedir.

Risk yönetim aşamasında yapılan denetim sonuçları sistemli bir şekilde üst yönetime bilgi verilerek risk takibinde faaliyetlerin ve ifadenin yeterliği ve uygun zamanın tespit edilmesidir. Risk yönetim aşamasındaki yöntemler, işletme yapısı, kültürü, büyüklüğü, yönetim şekline, amaç ve icra atlara elverişli değildir. İşletmenin risk yönetim faaliyetlerini devamlı takip etmeli ve değerlendirmelidir.

İyi bir iç denetimin en önemli görevi bütün riskleri tespit ederek, bu riskleri azaltmak için gerekli yararlı teklifler sunmaktır. İşletmenin omurgası olan yöneticilerle denetim komitesinin birlikte çalışarak, uygun, risk yönetimi ve yeni yeni imkânlara uygun bir denge sağlayabilmek için iç denetime yer verilmelidir. Riskli bir denetim sürecinde, denetim planlarının yıllık risk çaplı yapılmasıdır. İşletmelerde denetleme süreçlerini belirlenerek işletmenin risk çizelgesini çıkararak kullanılacak kaynakların en önemli riskinden başlayarak hesaplanması gerekir.

İç kontrol sisteminin iyi olması için işletmenin iç ve dış kontrollerini iyi kıymetlendirilmesi bağlıdır. Bu sayede denetime tabi risklerin belirlenmesi, tanımlanması, kıymetlendirilmesi ve bu risklerin giderilmesi için kontrol uygulamalarının geliştirilmesi amaçlandırılmıştır.

İç denetimin başka bir görevi de işletmenin bulunduğu rekabet ortamı, hükümleri ve işletmenin pozitif ve negatif faktörlerini göz önünde bulundurarak kritik noktalardaki risk ve imkânları belirleyerek önceliklerini belirlemektir. Bu uygulama kurumun yapacağı iç denetim kilit noktasıdır. ⁸⁹

⁸⁹ Keskin, a.g.e , s.19

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

Gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için iç denetim oldukça önem arz etmektedir. Bu işletmeler için iç denetim sadece işletme kaynaklarının daha iyi yönetilerek uzun vadeli hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmamakta aynı zamanda gıda ile ilgili kamu denetimlerine karşı gıda işletmelerinin hazırlıklı olmasını sağlamaktadır. Uygunluk denetimi kapsamında yürütülen iç denetim çalışmaları sayesinde gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmeler önemli kamu yaptırımları ve piyasadaki itibar kayıpları ile ilgili sorunlarla karşı karşıya kalmaktan kurtulabilmektedir. Her şeyden önemlisi gıda sektöründeki işletmeler gıdanın insan hayatındaki vazgeçilmez rolü nedeniyle kamu tarafından belirlenmiş mevzuat prensipleri ve kendilerince belirlenen ilkeler çerçevesinde yapacakları gıda üretim faaliyetleri bir yer de bir kamu görevi ve sosyal sorumluluk olarak kendisini göstermektedir.

Bu kapsamda gıda sektöründeki iç denetim uygulama örneği için uygunluk denetimi çerçevesinde hijyen prensipleri ile ilgili işletmede ait yapılacak bir iç denetim çalışması esas alınmıştır. İlgili iç denetim çalışmasında denetlenecek konu başlıklarının oluşturulmasında "T.C. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü'nün Resmi Kontrol ve İdari Yaptırımlar Prosedürü" esas alınmıştır.⁹⁰ Uygulama örneğinin hazırlanmasında ilk olarak iç denetimle ilgili planlamanın yapılmasına ilişkin başlıklar ele alınmış, sonrasında denetimin uygulanmasına ilişkin aşamalar anlatılmış ve son olarak da iç denetim bulgularının düzeltilmesine ilişkin takip ve kontrol sürecinden söz edilmiştir. Aşağıda hijyen prensiplerine ilişkin iç denetim çalışması örneğindeki sürecin şematik olarak Şekil 4'de görülmektedir;⁹¹

4.1. İÇ DENETİM PLANLAMASI

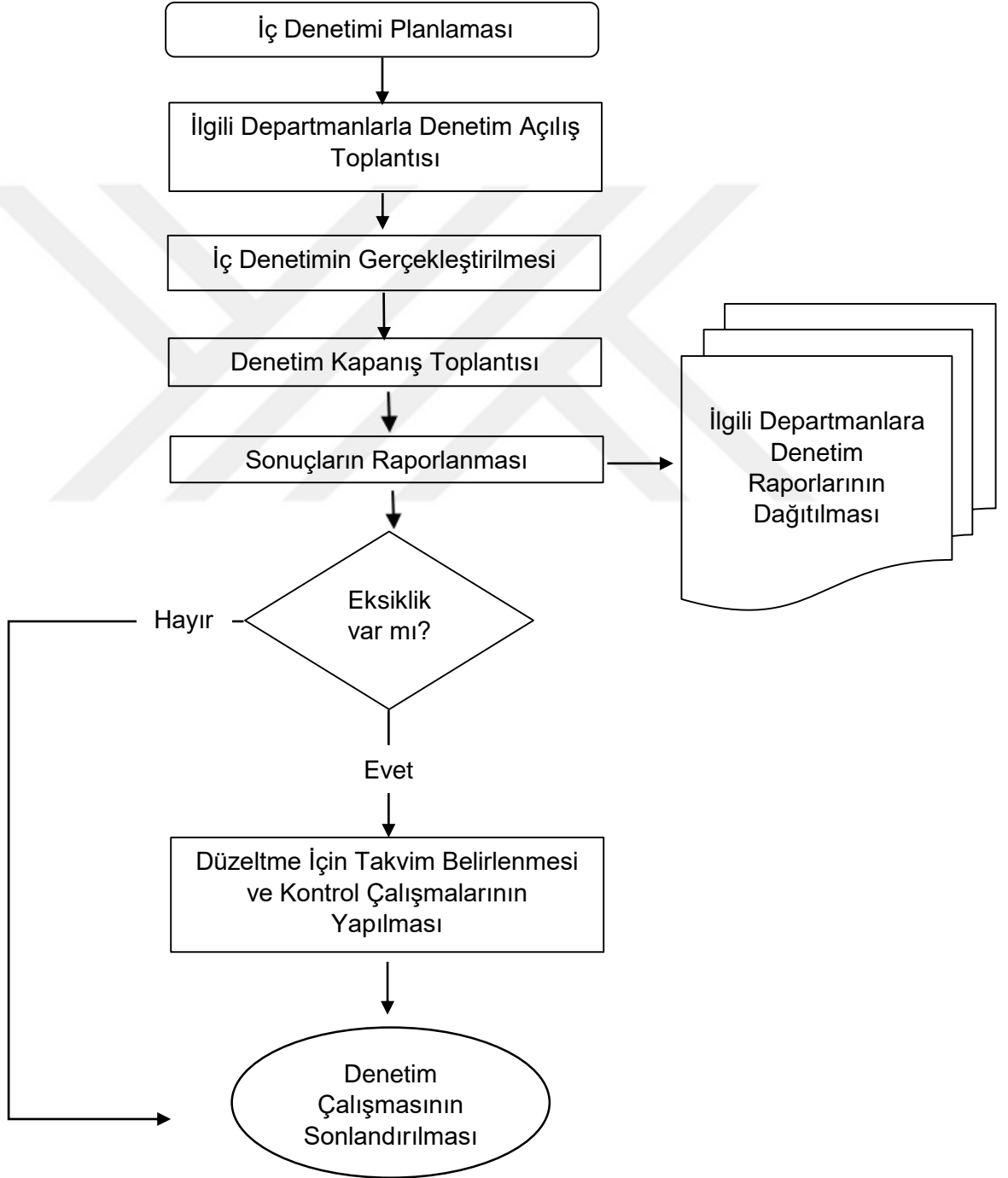
İç Denetim çalışmalarının planlanmasında iç denetim yöneticisi hedeflenen iç denetim çalışmasına bağlı olarak elinde bulunan kaynakların en etkin ve en verimli şekilde kullanılması için gerekli çalışmaları yapmak zorundadır. Genel olarak iç denetim planlaması sırasında

⁹⁰ Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü <https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/24722?AspxAutoDetectCookieSupport=1> (Erişim Tarihi 10.08.2019)

⁹¹ Kamu İç Denetim rehberi, <https://www.cu.edu.tr/storage/icdenetim/KIDRehber.pdf> (Erişim Tarihi 18.08.2019)

- a) Denetlenecek alana ilişkin konu başlıkları
- b) Denetleme sıklığı
- c) Denetleyecek iç denetçilerin tayin edilmesi
- d) Denetleme süresi

gibi başlıklar dikkate alınarak değerlendirilir. Uygulama örneğimizdeki hijyen konulu iç denetim çalışması için de aynı başlıklar değerlendirilerek iç denetim planlaması oluşturulmuştur.



Şekil-4 Hijyen Denetimi İş Akış Şeması

4.1.1. Denetlenecek Alana İlişkin Konu Başlıklarının Belirlenmesi

Gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmenin hijyene şartlarının denetlenmesi konusundaki dayanak gerek kamunun genel gerekse işletmenin kendisine ait düzenlemelerinden oluşmaktadır. İşletme iç denetim yöneticisi bu konuda işletmenin kamusal herhangi bir yaptırıma uğramaması için aşağıdaki konu başlıklarının denetlenmesinin uygun olacağı kararını vermiştir.

- a) Genel Hijyen
- b) Özel Hijyen
- c) Taşıma
- d) Ekipman
- e) Gıda Atığı
- f) Su Tedariki
- g) Personel Hijyeni
- h) Gıdalara Yönelik Prensipler
- i) Ambalajlama Paketleme
- j) Isıl İşlemler
- k) Eğitim

Bu konu başlıklarının belirlenmesi ile birlikte söz konusu başlıkların denetlenmesinde iç denetçilerin hangi detaylara inmeleri gerektiği ile ilgili iç denetim yöneticisi tarafından belirlenen bir denetim kılavuzu denetimi gerçekleştirecek iç denetçilerle paylaşılmalıdır. Aşağıda yer alan Tablo-2'de iç denetim yöneticisi tarafından belirlenmesin hijyen şartlarının denetlenmesindeki konu başlıkları için detay soru kılavuzu görülmektedir.⁹²

Tablo-2 Hijyen Şartları İç Denetim Soru Kılavuzu

A.	GENEL HİJYEN
1.	İşletmede düzenli temizlik ve bakım onarım çalışmaları yapılıyor mu?
2.	Çalışma alanının ve havalandırma sisteminin hijyen uygulamalarına uygunluğu söz konusu mu?
3.	Depo kapasitesi yeterli uygunluğa sahip mi?
4.	Depo sıcaklığı düzenli olarak izleniyor ve kayıt altına alınıyor mu?
5.	İşletmede tuvalet ve lavabo sistemleri gerekli yeterliliğe sahip mi ? sifon ve drenaj sistemleri sorunsuz olarak çalışıyor mu?

⁹²Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Genel Müdürlüğü, a.g.e

6.	Tuvaletler gıdanın işlem gördüğü alanlarla yeterli mesafe sahip mi?
7.	Lavabolarda düzenli sıcak ve soğuk su akışı sağlanıyor mu?
8.	Lavabolarda el temizleme ve hijyenik kurulama ekipmanları düzenli olarak bulunuyor mu?
9.	Gıda yıka ve el yıkama bölümleri birbirinden kesin olarak ayrılmış mı ?
10.	Doğal ve yapay aydınlatma düzenli olarak çalışıyor mu?
11.	Drenaj sistemi hijyen kurallarına uygun, izolasyona sahip mi?
12.	Personel kıyafet değiştirme ve gerekli haller için duş alma bölümleri sorunsuz olarak faaliyette mi?
13.	Temizlik ve dezenfeksiyon maddelerinin gıdanın bulunduğu alanlardan ayrı olarak depolanması sağlanmış mı?
B.	ÖZEL HİJYEN
1.	Duvarların dezenfekte edilebilirlik özellikleri korunuyor mu?
2.	Tavanların kir birikimini, yoğunlaşmayı, küf gelişimini engellemeye yönelik özellikleri korunuyor mu?
3.	Pencerelerden ve diğer açıklıklardan haşere ve kemirgenlerin girişini engelleyebilecek koşulları taşıyor mu?
4.	Çalışma alet ve ekipmanları gerekli temizliğe sahip mi?
5.	Çalışma alet ve ekipmanları gerekli temizliğinin sağlanması amacıyla ayrı bir bölüme sahip mi?
6.	Temizlik ve dezenfeksiyon maddelerinin sorumlusu tayin edilmiş mi? Sorumlu kişi yükümlülüklerinin ve görevlerinin farkında mı?
7.	Temizlik ve dezenfeksiyon maddelerinin bulunduğu ayrı bir yer var mı ve kilitli mi?
8.	Gıdaların yıkanması için yeterli donanım mevcut mu ve sürekli işlerliği var mı?
C.	TAŞIMA
1.	Gıdanın taşındığı araçlar ve kaplar gerekli temizlik ve dezenfeksiyon niteliklerine sahip mi?
2.	Gıdanın taşınmasında kullanılan kaplar sadece bu amaca mı hizmet ediyor?
3.	Gıda ile gıda dışındaki maddelerin birlikte veya farklı gıdaların birlikte taşınmasında birbirinden ayırma işlemleri yeterli mi?

4.	Araç ve konteynerlerin yüklemeler arası temizlikleri yeterli şekilde yapılıyor mu?
5.	Gıdaların taşınması sırasında araçlara ve konteynirlara bulaşma riskinin azaltılması için yapılanlar yeterli midir?
6.	Gıdaların taşınmasında sıcaklık ölçümleri düzenli ve doğru olarak yapılmakta mıdır?
D.	EKİPMAN
1.	Ekipman temizliği düzenli olarak yapılıyor mu?
2.	Ekipmanların yerleştirilme şekli kendisinin ve çevresinin temizliğine mali oluyor mu?
3.	Ekipmanların korunmasını sağlayan kimyasal maddelerin kullanımı söz konusu ise ilgili kimyasallar şartlarına uygun kullanılıyor mu?
E.	GIDA ATIĞI
1.	Gıda atıklarının gıda bulunan ortamlardan uzaklaştırılması ve toplanıp depolanma süreci şartlarına uygun olarak yapılıyor mu?
2.	Gıda atık depoları temizlik şartlarına uygun mu? Hayvanlardan ve haşerelerden korunabiliyor mu?
F.	SU TEDARİKİ
1.	Su gıda mevzuatına uygun olarak içilebilir nitelikte, sürekli ve yeterli mi?
2.	İçilebilir ve içilemeyen sulara ait hatlar ayrı mı? Karışmaya karşı gerekli önlemler alınmış mı?
3.	İşletmede geri kazanılmış su, gıda mevzuatına uygun ve içilebilir nitelikte mi?
4.	Gıda ile temas eden buz, gıda mevzuatına uygun ve içilebilir nitelikte sudan mı elde edilmiş, depolanması ve taşınması mevzuata uygun mu?
G.	PERSONEL HİJYENİ
1.	Çalışan personelin kişisel temizlik kurallarına uyuyor mu?
2.	Çalışan personel temiz koruyucu kıyafetler giyiyor mu?
3.	Taşınabilen hastalığı olan personelin gıda ile temasına izin veriliyor mu?
4.	İşletmede temizlik ve personel hijyeninden sorumlu kişi veya kişiler bulunuyor mu?
H.	GIDALARA YÖNELİK PRENSİPLER

1.	İşletmeci, imalat sonrası son ürünü insan tüketimi için uygunsuz hale getiren; ham maddeleri veya bileşenleri veya işlenmiş ürünlerin üretiminde kullanılıyor mu?
2.	Gıda da depolama işleminde bütün bileşenler ve hammaddeler; bozulma, kokuşma ve bulaşma gibi riskleri önleyecek şekilde tasarlanarak uygun şekilde korunuyor mu?
3.	Gıda; üretim, işleme ve dağıtımın tüm aşamalarında insan tüketimine uygun olmaktan çıkaracak tüm bulaşmalara karşı korunuyor mu?
4.	İşletmeye, haşere ve kemirgen ile evcil hayvanların girmesini önleyecek gerekli önlemler alınmış mı?
5.	Gıda da kullanılan hammadde, bileşen ara ve son ürünlerin uygun sıcaklıkta tutulmasını sağlayan düzenek ve gerekiyorsa soğuk zincir mevcut mu?
6.	Hammaddeler ile işlenmiş maddeler farklı depolanmayı sağlayacak yeterli büyüklükte uygun odalara ve soğuk hava depolarına sahip mi?
7.	Gıdanın düşük sıcaklıkta tutulması veya sunum yapılması durumunda ısı işlem yapılmasında takibinde ya da ısı uygulanmamış ise son hazırlanması durumunda sağlık için risk oluşturan sıcaklığın hemen düşürülmesi işlemi yapılıyor mu?
8.	Dondurulmuş gıdanın çözündürülmesi; patojenik mikroorganizmaların üremesi veya gıdada toksin oluşumu riskini azaltmak ve sağlık için bir risk oluşturmayacak sıcaklıklarda mı yapılıyor ve ortaya çıkan sıvılar drene ediliyor mu?
9.	Tehlikeli ve/veya hayvan yemi dâhil yenilemeyen maddeler, standartlara uygun şekilde etiketleniyor mu ve güvenli kaplarda ayrı depolanıyor mu?
I.	AMBALAJLAMA VE PAKETLENME
1.	Ambalajlama ve paketlemede kullanılan malzemeler de bulaşma riski için gerekli önlemler alınmış mı?
2.	Depolama işleminde ambalaj materyali bulaşma riskine karşı önlem alınmış mı?
3.	Ambalajlama ve paketleme işlemleri ürünlerin bulaşmasını önleyecek şekilde yürütülmüş mü? Özellikle dikkat edilmesi gereken, teneke kutu ve cam kavanoz kullanıldığında, kapların yapısının bütünlüğü ve temizliği sağlanmış mı?
4.	Gıda için ikinci kez ambalajlama ve paketleme materyalinin temizlenmesi ve gerekli durumlarda dezenfekte edilmesi kolay mı?
İ.	ISIL İŞLEMLER

1.	Gıda da yapılan ısıtma işlem yöntemi; yapılan işlemde ürünün her tarafını verilen zaman süresi içerisinde istenilen sıcaklığa yükseltmeli ve işlem sırasında gıdanın bulaşmasını önleyecek şekilde mi gerçekleştiriliyor?
2.	Gıda ile faaliyette buluna işletmeci, hedeflenen amaca ulaşmak için uygulanan prosedürün, özellikle sıcaklık, basınç, kapama ve mikrobiyoloji gibi ilgili temel parametreleri düzenli olarak kontrol ediliyor mu?
3.	Isıtma işlemde kullanılan yöntem; pastörizasyon, ultra yüksek sıcaklık (UHT) veya sterilizasyon gibi uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak yapılıyor mu?
J.	EĞİTİM
1.	Gıda ile ilgili çalışan personelin yapılan işin gerektirdiği gıda hijyeni konusunda ara ara zamanlarda bilgilendirme ve eğitim sağlanıyor mu?
2.	Tehlike analizi ve kritik kontrol noktaları/HACCP ilkeleri ile iyi hijyen uygulama kılavuzlarının yapılması konusunda ilgili personelin yeterli eğitimi almaları sağlanıyor mu?

4.1.2. Denetim Sıklığının Belirlenmesi

İç denetim ile ilgili çalışmalarda denetim sıklığı denetlenen ortamdaki değişikliklerin denetim yapılacak konudaki riskleri arttırma duruma göre değişiklik arz edebilmektedir. Hijyen ile ilgili yapılacak iç denetim çalışmalarındaki denetim sıklığı iç denetim yöneticisi tarafından 6 aylık periyodlarla yapılması öngörülmüştür. Bu sürenin hesaplanmasında aynı zamanda iç denetim yöneticisi bir önceki denetimde tespit edilen eksikliklerin giderilmesi ile ilgili çalışmalara yeterince süre kalması konusunu da göz önünde bulundurmıştır.

4.1.3. Denetim Süresi

İç denetim planlamasında denetim süresinin belirlenirken denetlenecek konu başlıklarının durumu ve işlem sayısındaki fazlalık, iç denetçi sayısı gibi unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır. Uygulama örneğimizde de iç denetim yöneticisi denetimdeki saha çalışmaları için süreyi üç hafta ve raporlama süresi için de bir hafta olmak üzere denetim süresini dört hafta olarak belirlemiştir.

4.1.4. Denetimi Yapacak İç Denetçilerin Belirlenmesi

İç denetim planlamasında belki de en önemli konu denetimi yapacak iç denetçilerin belirlenmesidir. İç denetim yöneticisi denetlenecek konuya bağlı olarak tecrübe ve eğitimi buna uygun olan iç denetçileri seçerek denetimi gerçekleştirmeleri

için görevlendirir. Örneğimizde de iç denetim yöneticisi ilgili denetim çalışmasını gerçekleştirmek için daha önce bu konuda denetimi gerçekleştirmiş uzman iki iç denetçiyi görevlendirmiştir.

4.2. İÇ DENETİMİN UYGULANMASI

İç denetim çalışmasının uygulanmasında iç denetçiler;

- a) Açılış ve bilgilendirme toplantısı,
- b) İç denetimin saha da gerçekleştirilmesi,
- c) Kapanış ve bulguların paylaşma toplantısı

aşamalarını yerine getirerek uygulama sürecini tamamlarlar.

4.2.1. Açılış ve Bilgilendirme Toplantısı

İç denetçiler denetleyecekleri alanla ilgili olan departman yöneticileri ile birlikte denetim öncesinde bir toplantı yaparak gerçekleştirilecek iç denetim çalışması için gerekli bilgilendirmede bulunurlar. Bu bilgilendirme denetlenecek alanı, denetimde bakılacak detayları, kimlerin denetleme işlemini gerçekleştireceğini, denetimin süresini içermektedir. Uygulama örneğimizde de hijyen konusundaki iç denetim çalışmasında iç denetim yöneticisi ve görevlendirilen iç denetçiler hijyen konusunda sorumlu olan departman yöneticileri ve sorumlu çalışanlarla bir araya gelerek açılış toplantısı yapmış ve denetimle ilgili bilgilendirmede bulunmuşlardır.

4.2.2. İç Denetimin Sahada Gerçekleştirilmesi

Görevlendirilmiş iç denetçiler kendilerine verilen denetim programı çerçevesinde sahada iç denetim tekniklerine göre gerekli bilgileri derleyerek bir görüşmeye ulaşmaya çalışırlar. Örneğimizdeki denetim uygulamasında iç denetçiler tarafından belirlenen konularla ilgili soru kılavuzuna göre bilgi ve kanıtları elde edilmiş ve elde edilen verilere göre tespitler yapılmıştır. İç denetçiler gerçekleştirdikleri denetim çalışmaları neticesinde soru kılavuzundaki sorular için;

- a) Uygun
- b) Uygun Değil

cevaplarına ulaşmışlardır. Uygun değil cevapları hijyen denetimi neticesinde bulunan uygunsuzluk durumları hakkındaki görüşleri ifade etmektedir. Aşağıda iç denetçilerin denetim çalışmalarında denetim konu başlıklarındaki uygunluk ve uygun olmama durumu tespitleri yer almaktadır.

Tablo-3 Hijyen Şartları İç Denetim Sonucu Genel Görünüm

A.	GENEL HİJYEN	UYGUN	UYGUN DEĞİL
1.	İşletmede düzenli temizlik ve bakım onarım çalışmaları yapılıyor mu?	X	
2.	Çalışma alanının ve havalandırma sisteminin hijyen uygulamalarına uygunluğu söz konusu mu?	X	
3.	Depo kapasitesi yeterli uygunluğa sahip mi?	X	
4.	Depo sıcaklığı düzenli olarak izleniyor ve kayıt altına alınıyor mu?		X
5.	İşletmede tuvalet ve lavabo sistemleri gerekli yeterliliğe sahip mi ? sifon ve drenaj sistemleri sorunsuz olarak çalışıyor mu?	X	
6.	Tuvaletler gıdanın işlem gördüğü alanlarla yeterli mesafe sahip mi?	X	
7.	Lavabolarda düzenli sıcak ve soğuk su akışı sağlanıyor mu?	X	
8.	Lavabolarda el temizleme ve hijyenik kurulama ekipmanları düzenli olarak bulunuyor mu?	X	
9.	Gıda yıka ve el yıkama bölümleri birbirinden kesin olarak ayrılmış mı ?	X	
10.	Doğal ve yapay aydınlatma düzenli olarak çalışıyor mu?		X
11.	Drenaj sistemi hijyen kurallarına uygun, izolasyona sahip mi?	X	
12.	Personel kıyafet değiştirme ve gerekli haller için duş alma bölümleri sorunsuz olarak faaliyette mi?	X	
13.	Temizlik ve dezenfeksiyon maddelerinin gıdanın bulunduğu alanlardan ayrı olarak depolanması sağlanmış mı?	X	
B.	ÖZEL HİJYEN		
1.	Duvarların dezenfekte edilebilirlik özellikleri korunuyor mu?		X
2.	Tavanların kir birikimini, yoğunlaşmayı, küf gelişimini engellemeye yönelik özellikleri korunuyor mu?	X	

3.	Pencerelerden ve diğer açıklıklardan haşere ve kemirgenlerin girişini engelleyebilecek koşulları taşıyor mu?	X	
4.	Çalışma alet ve ekipmanları gerekli temizliğe sahip mi?	X	
5.	Çalışma alet ve ekipmanları gerekli temizliğinin sağlanması amacıyla ayrı bir bölüme sahip mi?	X	
6.	Temizlik ve dezenfeksiyon maddelerinin sorumlusu tayin edilmiş mi? Sorumlu kişi yükümlülüklerinin ve görevlerinin farkında mı?	X	
7.	Temizlik ve dezenfeksiyon maddelerinin bulunduğu ayrı bir yer var mı ve kilitli mi?	X	
8.	Gıdaların yıkanması için yeterli donanım mevcut mu ve sürekli işlerliği var mı?	X	
C. TAŞIMA			
1.	Gıdanın taşındığı araçlar ve kaplar gerekli temizlik ve dezenfeksiyon niteliklerine sahip mi?	X	
2.	Gıdanın taşınmasında kullanılan kaplar sadece bu amaca mı hizmet ediyor?	X	
3.	Gıda ile gıda dışındaki maddelerin birlikte veya farklı gıdaların birlikte taşınmasında birbirinden ayırma işlemleri yeterli mi?	X	
4.	Araç ve konteynerlerin yüklemeler arası temizlikleri yeterli şekilde yapılıyor mu?	X	
5.	Gıdaların taşınması sırasında araçlara ve konteynerlere bulaşma riskinin azaltılması için yapılanlar yeterli midir?	X	
6.	Gıdaların taşınmasında sıcaklık ölçümleri düzenli ve doğru olarak yapılmakta mıdır?	X	
D. EKİPMAN			
1.	Ekipman temizliği düzenli olarak yapılıyor mu?	X	
2.	Ekipmanların yerleştirilme şekli kendisinin ve çevresinin temizliğine mali oluyor mu?	X	

3.	Ekipmanların korunmasını sağlayan kimyasal maddelerin kullanımı söz konusu ise ilgili kimyasallar şartlarına uygun kullanılıyor mu?		X
E. GIDA ATIĞI			
1.	Gıda atıklarının gıda bulunan ortamlardan uzaklaştırılması ve toplanıp depolanma süreci şartlarına uygun olarak yapılıyor mu?	X	
2.	Gıda atık depoları temizlik şartlarına uygun mu? Hayvanlardan ve haşerelerden korunabiliyor mu?	X	
F. SU TEDARİKİ			
1.	Su gıda mevzuatına uygun olarak içilebilir nitelikte, sürekli ve yeterli mi?	X	
2.	İçilebilir ve içilemeyen sulara ait hatlar ayrı mı? Karışmaya karşı gerekli önlemler alınmış mı?	X	
3.	İşletmede geri kazanılmış su, gıda mevzuatına uygun ve içilebilir nitelikte mi?	X	
4.	Gıda ile temas eden buz, gıda mevzuatına uygun ve içilebilir nitelikte sudan mı elde edilmiş, depolanması ve taşınması mevzuata uygun mu?	X	
G. PERSONEL HİJYENİ			
1.	Çalışan personelin kişisel temizlik kurallarına uyuyor mu?	X	
2.	Çalışan personel temiz koruyucu kıyafetler giyiyor mu?	X	
3.	Taşınabilen hastalığı olan personelin gıda ile temasına izin veriliyor mu?	X	
4.	İşletmede temizlik ve personel hijyeninden sorumlu kişi veya kişiler bulunuyor mu?	X	
H. GIDALARA YÖNELİK PRENSİPLER			
1.	İşletmeci, imalat sonrası son ürünü insan tüketimi için uygunsuz hale getiren; ham maddeleri veya bileşenleri veya işlenmiş ürünlerin üretiminde kullanılıyor mu?	X	

2.	Gıda da depolama işleminde bütün bileşenler ve hammaddeler; bozulma, kokuşma ve bulaşma gibi riskleri önleyecek şekilde tasarlanarak uygun şekilde korunuyor mu?	X	
3.	Gıda; üretim, işleme ve dağıtımın tüm aşamalarında insan tüketimine uygun olmaktan çıkaracak tüm bulaşmalara karşı korunuyor mu?	X	
4.	İşletmeye, haşere ve kemirgen ile evcil hayvanların girmesini önleyecek gerekli önlemler alınmış mı?		X
5.	Gıda da kullanılan hammadde, bileşen ara ve son ürünlerin uygun sıcaklıkta tutulmasını sağlayan düzenek ve gerekiyorsa soğuk zincir mevcut mu?	X	
6.	Hammaddeler ile işlenmiş maddeler farklı depolanmayı sağlayacak yeterli büyüklükte uygun odalara ve soğuk hava depolarına sahip mi?	X	
7.	Gıdanın düşük sıcaklıkta tutulması veya sunum yapılması durumunda ısı işlem yapılmasında takibinde ya da ısı uygulanmamış ise son hazırlanması durumunda sağlık için risk oluşturan sıcaklığın hemen düşürülmesi işlemi yapılıyor mu?	X	
8.	Dondurulmuş gıdanın çözündürülmesi; patojenik mikroorganizmaların üremesi veya gıdada toksin oluşumu riskini azaltmak ve sağlık için bir risk oluşturmayacak sıcaklıklarda mı yapılıyor ve ortaya çıkan sıvılar drene ediliyor mu?	X	
9.	Tehlikeli ve/veya hayvan yemi dâhil yenilemeyen maddeler, standartlara uygun şekilde etiketleniyor mu ve güvenli kaplarda ayrı depolanıyor mu?	X	
I.	AMBALAJLAMA VE PAKETLENME		
1.	Ambalajlama ve paketlemede kullanılan malzemeler de bulaşma riski için gerekli önlemler alınmış mı?	X	
2.	Depolama işleminde ambalaj materyali bulaşma riskine karşı önlem alınmış mı?	X	
3.	Ambalajlama ve paketleme işlemleri ürünlerin bulaşmasını önleyecek şekilde yürütülmüş mü? Özellikle dikkat edilmesi gereken, teneke kutu ve	X	

	cam kavanoz kullanıldığında, kapların yapısının bütünlüğü ve temizliği sağlanmış mı?		
4.	Gıda için ikinci kez ambalajlama ve paketleme materyalinin temizlenmesi ve gerekli durumlarda dezenfekte edilmesi kolay mı?	X	
İ.	ISIL İŞLEMLER		
1.	Gıda da yapılan ısıtma işlem yöntemi; yapılan işlemden ürünün her tarafını verilen zaman süresi içerisinde istenilen sıcaklığa yükseltmeli ve işlem sırasında gıdanın bulaşmasını önleyecek şekilde mi gerçekleştiriliyor?	X	
2.	Gıda ile faaliyette bulunan işletmeciler, hedeflenen amaca ulaşmak için uygulanan prosedürün, özellikle sıcaklık, basınç, kapama ve mikrobiyoloji gibi ilgili temel parametreleri düzenli olarak kontrol ediliyor mu?	X	
3.	Isıtma işlemde kullanılan yöntem; pastörizasyon, ultra yüksek sıcaklık (UHT) veya sterilizasyon gibi uluslararası kabul görmüş standartlara uygun olarak yapılıyor mu?	X	
J.	EĞİTİM		
1.	Gıda ile ilgili çalışan personelin yapılan işin gerektirdiği gıda hijyeni konusunda ara ara zamanlarda bilgilendirme ve eğitim sağlanıyor mu?		X
2.	Tehlike analizi ve kritik kontrol noktaları/HACCP ilkeleri ile iyi hijyen uygulama kılavuzlarının yapılması konusunda ilgili personelin yeterli eğitimi almaları sağlanıyor mu?	X	

Yukarıdaki tespitlerden de görülebileceği gibi iç denetçiler Hijyen konusundaki denetim çalışmalarında Taşıma, Gıda Atığı, Su Tedariki, Personel Hijyeni, Ambalaj ve Paketleme, Isıl İşlemler konularında herhangi bir uygunsuzluğa rastlamamışlardır. Bununla birlikte Genel Hijyen, Özel Hijyen, Ekipman, Gıdalara Yönelik Prensipler ve

Eğitim konularının bazı alt başlıklarında uygunsuzluk tespitleri yapmışlardır. Aşağıda bu uygunsuzluk tespitlerine ilişkin genel görünüm yer almaktadır.

Tablo-4 Hijyen Şartları İç Denetim Uygunsuzluk Tespitleri Genel Görünümü

A.	GENEL HİJYEN	UYGUN	UYGUN DEĞİL
4.	Depo sıcaklığı düzenli olarak izleniyor ve kayıt altına alınıyor mu?		X
10.	Doğal ve yapay aydınlatma düzenli olarak çalışıyor mu?		X
B.	ÖZEL HİJYEN		
1.	Duvarların dezenfekte edilebilirlik özellikleri korunuyor mu?		X
D.	EKİPMAN		
3.	Ekipmanların korunmasını sağlayan kimyasal maddelerin kullanımı söz konusu ise ilgili kimyasallar Şartlarına uygun kullanılıyor mu?		X
H.	GIDALARA YÖNELİK PRENSİPLER		
4.	İşletmeye, haşere ve kemirgen ile evcil hayvanların girmesini önleyecek gerekli önlemler alınmış mı?		X
J.	EĞİTİM		
1.	Gıda ile ilgili çalışan personelin yapılan işin gerektirdiği gıda hijyeni konusunda ara ara zamanlarda bilgilendirme ve eğitim sağlanıyor mu?		X

4.2.3. Kapanış ve Bulguların Paylaşılması Toplantısı

İ denetçiler denetledikleri alanla ilgili olan departman yöneticileri ile birlikte denetim sonrası bir toplantı yaparak gerçekleştirdikleri iç denetim çalışmasındaki elde edilen bulgular için gerekli bilgilendirmede bulunurlar. Bu bilgilendirme denetlenen alandaki uygunsuzluk tespitlerin denetlenen departmanların yönetici ve sorumlu çalışanların paylaşılması ve onların görüşünün alınmasını içermektedir. Őayet bulunan uygunsuzluklar konusunda ilgili departman yöneticileri ve sorumlu çalışanların itirazları var ise ilgili itirazlar i denetçiler tarafından değerlendirilir ve i denetçiler itirazların haklı olması durumunda görüşlerini değerletirebilirler. Uygulama

örneğimizde de hijyen konusundaki iç denetim çalışmasında iç denetim yöneticisi ve görevlendirilen iç denetçiler hijyen konusunda sorumlu olan departman yöneticileri ve sorumlu çalışanlarla bir araya gelerek kapanış toplantısı yapmış ve denetimle ilgili uygunsuzluk bulgularını paylaşmışlardır. İlgili bulgular konusunda departman yöneticileri ve sorumlu çalışanlarından herhangi bir itiraz gelmemiştir.

4.3. İÇ DENETİM SONUÇLARININ RAPORLANMASI

İç denetim çalışmasının uygulanmasında iç denetçiler; denetim sonuçlarını raporlayarak uygunsuzluk tespitlerini ve bunlara dayanak teşkil eden delillerini açıklarlar. Denetim raporlarının en önemli özelliklerinden birisi de, denetim sonucunda tespit edilen uygunsuzluklar ve güçlendirilmesi gereken unsurlar ile ilgili yapılması gerekenler için yol gösterici olmasıdır. Çünkü sadede denetleyerek uygunsuzluk tespiti yapmak iç denetim açısından nihai amaç değildir. Asıl olan denetim sonucunda elde edilen olumsuz tespitlerin belirli bir zaman içinde düzeltilmesi ve tekrarlanmaması için önlem alınmasıdır. İç denetçilerin tespitlerin yapısına bağlı olarak ilgili departmanlara sürer vererek ilgili olumsuzlukların düzeltilmesini isterler.

Örnek uygulamamıza ait iç denetim sonucundaki uygunsuzluk tespitleri iç denetçiler tarafından raporlanarak işletmenin üst yönetimine ve ilgili departman yöneticileri ile paylaşılmıştır. İç denetçiler olumsuz tespitlerine ilişkin olarak üç aylık süre vermişler ve üç aylık sürenin sonunda olumsuzlukların düzeltilip düzeltilmediği ile ilgili bir bağlı denetim gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Denetimde tespit edilen uygunsuzluk tespitleri bir önceki bölümde açıklandığından burada tekrar ele alınmamıştır.

4.4. İÇ DENETİM SONUCUNDA TESPİTLERİN DÜZELTİLMESİ İÇİN KONTROLLER

İç denetim çalışmasının uygulanmasında iç denetçiler; denetim raporlamasından sonra tespitlerine ilişkin olumsuzlukların düzeltilip düzeltilmediğini kontrol ederler. Denetim sonrasında ilgili departman yöneticileri olumsuzlukların tespitine ilişkin olarak kendilerine verilen süre içerisinde olumsuzlukların düzeltilmesini sağlayarak tekrarlanmaması için gerekli tedbiri alırlar.

Örnek uygulamamızda da iç denetçiler tespitlerine ilişkin durumların düzeltilmesi ve bir daha tekrarlanmaması için tanıdıkları üç aylık sürenin sonunda

yaptıkları bağı denetimde olumsuz durum tespitine yol açan şartların ortadan kalktığını ve tekrarlanmaması için gerekli tedbirlerin alındığını belirlemişlerdir.



SONUÇ

Dünyada artan nüfusla birlikte gıdaya olan gereksinim doğru orantılı olarak artmaktadır. Küreselleşmenin hızlı bir şekilde artması, sağlıklı beslenmeyi ve gıda güvenliğinin önemini artırmış olup, tarladan alınan mahsulün işlenerek çatala gelene kadar bütün aşamalarında kapsamaktadır. Çevre kirliliğinin artışı, ekonominin yetersizliği, artan gıda kayıpları beslenme sorunlarını da ortaya çıkarmaktadır. Bu koşullarda sağlıklı ve güvenilir gıda bulmakta zorlaşmıştır.

Güvenilir gıda, besleyici değerini, minerallerini kaybetmemiş olan biyolojik, kimyasal ve fiziksel tehlikelerden arındırılarak bozulmamış tüketime uygun hale getirilmiş gıdadır.

Gıda güvenliği günümüzde yaşanan pek çok sorunun bir araya gelmesi sonucu tehdit altındadır. Bu durum özellikle az gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı tüketim, üretici ve tüketicinin eğitim yetersizliği, gelir dağılımı, gıda güvenliğini etkileyen faktörlerdendir. Ayrıca gıda güvenliğinin sağlanmasının en önemli nedenlerinden birisi de, tarımsal girdi (gübre, enerji, hasadın pahalı olması) fiyatların artması ve tarım arazilerinin azalması nedeniyle gıda fiyatlarındaki artışıdır. Teknolojinin ilerlemesi ile tarımda çalışan sayının az olması sağlıklı güvenilir gıda bulma riskini de artmıştır.

İnsanların hayatlarını sağlıklı bir şekilde yaşayabilmeleri için istediği fiyata istediği ürünü alabilmesinin insanların temel hakkı olduğuna dair ilk adım, 1948 yılında Birleşmiş Milletler (BM) tarafından İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile gerçekleştirilmiştir.

Gıda güvenliği kamu görevi olmasına rağmen gıda konusu ülkemizde 1955 yılına kadar bir bütün olarak ele alınamamış ve kuruluşlar arasında organizasyon ve iş birliği yürütülemediği için gıda hizmetinde olumlu olmamıştır. Bu sebepten dolayı belli yıllarda çalışmalar yapılmış olup en son 1986 yılından itibaren Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı gıda kanunu hazırlık çalışmasına başlayıp ve tarafların fikirlerini önerilerini alarak yeni kanun düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmalar günümüzde geliştirilerek halen kullanılmaktadır. Bu durum sadece kendi ülkemiz için geçerli olmayıp tüm dünya ülkeleri için aynı değişim süreci etkili olmuştur.

Gıda üretimi ve gıda zinciri içerisindeki tehlikeleri kontrol etmek için tasarlanmış bir yönetim sistemi uygulanmaktadır. Gıda güvenliği yönetim sistemi (HACCP,ISO22000 vb.) gıdaların üretiminden tüketildiği ana kadar güvenli olmalarını garanti altına alan sistemdir.

Ülkemizde insan tüketimi için üretilen ve piyasaya sunulan birçok gıda ürünlerinin, üretim aşamalarında kullanılan hammaddelerin, ülkemizin gıda politikaları, vergilendirmeler, hammadde kaynağındaki yetersizlikler nedeniyle ithalat yoluyla ülkemize girdiği bilinmektedir. İthal ettiğimiz gerek hammadde gerekse tüketiciye doğrudan sunulan son ürünlerin menşei ülkelerdeki gıda güvenliği açısından yapılan kontrollerinin HACCP, ISO2200 gibi uluslararası standartlar çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Ülkemizde yapılan denetimlerinde bu yüzden uluslararası standartlar çerçevesinde olması gerekmektedir.

Gıda güvenliği insan sağlığını tehdit edici unsur olmanın yanında birçok tehlikeyi de barındırmaktadır. Gıda faaliyetinde bulunan işletmeler gıda güvenliğini sağlayamadı zaman saygınlığını, itibarını da zedelemiş olup iflas aşamasına gelebilir. Gıda işletmeleri için diğer riskte de üretici işletmeye maddi cezalar uygulanabilmesidir. Yani gıda güvenliği üreticiyi ve tüketiciyi maddi, manevi ve fiziksel olarak etkilemektedir. Bunun örneğini yakın zamanda yaşamış olduğumuz kuş gribi, deli dana vb. örnekler gösterilebilir. Bu tehlikelerin önüne geçebilmek için önce iç kontroller daha sonra kamu kontrollerine büyük görev düşmektedir. Bu da iç denetim ve kamu kontrollerinin önemini artırmaktadır. Gıdada denetimin sağlanabilmesi için faydalanılan iç denetim türleri olan; faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi süreçlerinden yararlanılarak güvenli ve kontrollü ürünlerin piyasaya sunulması sağlanmıştır.

Bu şekilde işletmenin gıda ve iç denetimlerinde oluşacak riskleri önlemek için bir tedbir alınmıştır. Bu duruma ait bilgi uygulama bölümünde; denetimin akış şekli ile açıklanmaya çalışılıp, Kamudaki denetim uygulamalardan yararlanılarak hijyene ait uygulama örneği geliştirilmiştir. Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından piyasaya güvenli gıda sunulması amacıyla sektörel bazda (Bal Sektörü İçin İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi, Çiğ Süt Üretimi İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi, Et ve Et Mamulleri Satan Küçük İşyerleri İçin İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi, Fırıncılık ve Pastane Mamulleri Üretimi İçin İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi, Gıda Satış Yerleri İçin İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi, Okul Kantinlerine Dair Özel Hijyen Kılavuzu, Süt ve Süt Ürünleri İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi, Toplu Tüketim Yerleri İçin İyi Hijyen Uygulamaları Rehberi) iyi hijyen uygulama rehberleri hazırlanmış olup bu rehberler gıda işletmecilerinin kullanımına açılmış ve iç denetime fayda sağlamıştır.

İç denetimde amaç düzeltici ve önleyici faaliyetler dikkate alınarak işletmenin karşılaşacağı riskleri engellemeye ya da en aza indirmektir. Ancak bu konuda gerekli önlemler alınmış olmasına rağmen bazen yetersiz olmaktadır. Bu durum sadece insan sağlığını tehdit eden unsur olarak karşımıza çıkmamaktadır. Aynı zamanda

işletmenin; çalışanlarını, mülkünü, üretimini ve itibari değeri gibi birçok konuda da olumsuzluklar olarak karşısına çıkmaktadır. Bu gibi olumsuz olayların önlenmesi için gıda üreticisinin ve tüketicisinin bu konularda öncelikle eğitim çalışmaları ile bilinçlenmesi ve iç denetimin belirlenen ulusal ve uluslararası standartlara uygun yapılarak denetim artırılmalıdır. 5996 Sayılı Veteriner Hizmetleri Gıda ve Yem Kanunu kapsamında ve diğer ilgili kanunlar kapsamında Kamu kurum ve kuruluşları (Tarım ve Orman Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı, Yerel Yönetimler vb.) tarafından yapılan denetimlerde piyasada bulunan ve insan tüketimine sunulan gıda ürünleri ile ilgili gerek numune alınarak gerekse üretim aşamasından son tüketiciye ulaşıncaya kadar bir çok aşamada kanun ve yönetmelikler çerçevesinde periyodik ve şikayetler doğrultusunda denetimler yapılarak mevzuat çerçevesinde yasal işlemler de dahil olmak üzere bir çok iş ve işlemler yapılmaktadır. Standartlara uymayan, insan sağlığını olumsuz etkileyen ürünleri piyasada bulunduran işletmeler ile ilgili yasal mevzuatlar çerçevesinde gerek Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyuruları gerekse ülke genelinde uygunsuz ürünlerin toplatılması, idari yaptırım kararları, Bakanlık nezdinde bu ürünleri üreten işletmelerin ifşa edilmesi gibi işlemler yapılmaktadır.

İç denetim, kurumun faaliyetlerinin amaç ve hedeflerine ulaşmak için kurumun bütün birimlerini ve faaliyetlerinin kontrollerin belirleme, uygulanması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasını içermektedir. İç denetim hizmeti veren danışman firmalar kurumların hem mali hem de idari yönden çok daha şeffaf ve hesap verebilir olmasına olanak sağlamaktadır.

İç denetim çalışmalarının planlanmasında, iç denetim yöneticisi hedeflenen iç denetim çalışmasına bağlı olarak elinde bulunan kaynakların en etkin ve en verimli şekilde kullanılması için gerekli çalışmaları yapmak zorundadır. İç denetim departmanı bunu da PUKÖ kısaltması olarak andığımız Planlama, Uygulama, Kontrol Et ve Önlem al döngüsünden yararlanarak yapmaktadır. İç denetimin asıl amacı, faaliyette bulunan işletmenin ve kamunun belirlemiş olduğu standartlara uygunluğunu inceler. Bu inceleme sonucunda belirlenen standartlara uygunsuzsa onaylanır. Uygun değil ise düzeltilmesi için belli bir süre verilir ve bu süre sonunda düzeltilip düzeltilmediği için tekrar denetlenir.

İç denetim özellikleri olan; fonksiyonel bağımlılık, kuruma katma değer katma, güven sağlama, risk yönetim ve yönetim süreçleri, danışmanlık hizmeti sağlama, standartlara göre yürütülmesinden yararlanır. İç denetime türleri olan faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi ve süreçlerinden faydalanarak faaliyette bulunan işletmeye yardımcı olan en önemli unsurlardır. Çünkü iç denetim türleri, faaliyette bulunan işletmeye mali yönden piyasaya uygunluğu

yönünden piyasada tutulması ve etiketlenmesine ve teknolojinin gelişmesi ve ilerlemesi ile piyasada devamlılığını sürdürebilmek için yol gösterir. Faaliyette bulunacak işletmenin mali yönünün uygun olmasının yanında sunulacak piyasanın da bu duruma uygun olması gerekir.

Ülkemizde eğitim seviyesinin yükselmesinden dolayısıyla bilinçli üreticilerin ve tüketicilerin sayısının artması ile birlikte sağlıklı şekilde beslenme günümüzde daha da önemli hale gelmiştir. Çünkü değişen yaşam şartları ile beslenme şeklimizde değişmiş olup, iş hayatında çalışan sayının fazla olması ile ev dışında tüketimin ve hazır paket tüketimi artmıştır. Bu sebepten dolayı oluşabilecek riskleri önlemek için bilinçli üretici ve tüketici önemlidir.

Gıda işletmesinde oluşabilecek riskleri yok etmek ya da azaltmak için bir diğer nokta ise denetim, iç denetim ve kamu denetimidir. Faaliyette bunun işletmenin ve tüketicilerin gıda güvenliği sağlanmıştır. Hatta ülkenin ekonomik durumunu da iyileştirmiştir. Faaliyette bulunan işletme iç denetimde oluşacak riskleri önlenemediği takdirde insan sağlığında geri dönüşü olmayan sebeplere, itibar kaybı olmasına ve ülkenin ekonomik durumuna dalgalanmalarda yaşanmasına sebep olabilir.

Bu çalışmada gıda faaliyetinde bulunan işletmelerin, gıda güvenliğini sağlayabilmek ve gıda da oluşacak riskleri yok etmek ya da en aza indirmek için, iç denetimden nasıl yararlanabilecekleri konusunda bir değerlendirme sunmaktır. Çünkü insan sağlığını doğrudan etkileyip ve geri dönüşü olmayan bir sonuç olarak da karşımıza çıkabilmektedir ve bu durum işletmelerde iç denetim çalışmaları ile en aza indirilebilir. Nitekim iç denetim sadece gıda işletmelerindeki işletme kaynaklarının daha iyi yönetilerek uzun vadeli hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmaz aynı zamanda gıda ile ilgili kamu denetimlerine karşı gıda işletmelerinin hazırlıklı olmasını sağlar. Her şeyden önemlisi gıda sektöründeki işletmeler gıdanın insan hayatındaki vazgeçilmez rolü nedeniyle kamu tarafından belirlenmiş mevzuat prensipleri ve kendilerince belirlenen ilkeler çerçevesinde yapacakları gıda üretim faaliyetleri bir yer de bir kamu görevi ve sosyal sorumluluk olarak kendisini göstermektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde iç denetimde hijyenin öneminden bahsedilerek, iç denetimde çalışmalarında denetlenecek alanların belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu alanlar genel hijyen, özel hijyen, taşıma, ekipman, gıda atığı, su tedariki, personel hijyeni, gıdalara yönelik prensipler, ambalajlama paketleme, ısıt işlemler ve eğitim olarak bölümlere ayrılmış ve bu bölümlere ait alt başlıklar ele alınmış ve mizansen bir iç denetim süreci oluşturulmuştur. Uygulama bölümünün gıda

sektöründeki işletmelerin iç denetim departmanlarına hijyen alanındaki iç denetim görevlerinde destek olabileceği öngörülmektedir.

Sonuç olarak gıda güvenliği için denetim vazgeçilmez bir öneme sahiptir ve gıda işletmelerindeki iç denetim departmanları gerçekleştirdikleri iç denetim çalışmaları ile kamu denetimlerini destekleyici önemli bir görevi yerine getirmektedir.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

GÜREDİN Ersin, Denetim, Beta Basın A.Ş. İstanbul 2000

KESKİN Duygu Anıl, İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Basın A.Ş. İstanbul 2006

DERİCİ Onur, İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Bekad Yayınları, Antalya 2015

BOZKURT Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul 2000

ERBAKAN Necmettin, Esnaf ve Sanatkârlar Özelinde Sektör Analizleri projesi Gıda Sektörü, T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Yayınları, 2017

ERDOĞAN Melih, ERDOĞAN Nurten CÖMERT Nuran, UZUN Ali Kemal, YILANCI Münevver, Denetim, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir 2012

CANDAN Ekrem, Türk Bütçe Sistemi Performans Denetimi, Ümit Ofset Matbaacılık, 2007

KAVAL Hasan, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitap Evi, Ankara 2005

ELİAŞ Cemal, Muhasebe Denetimde Çalışma Kâğıtları, Gazi Kitapevi Tic. Ltd. Şti. Ankara 2011

BODNAR H. George, HOPWOOD William S. Accounting Information Systems, By Prentice-Hall, Inc. A Simon &vSchuster Company, Amerika 1995

MAKALELER

SEZGİN Aybüke Ceyhun, ARTIK Nevzat, Journal Of Turismand Gastronomystudies

AÇIKGÖZ Zümrüt, SOYCAN ONENÇ Sibel, Fonksiyonel Yumurta Üretimi, Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi

ÖZKAN ÖZDEMİR Pınar, Fonksiyonel Gıda Ürünlerine Yönelik Tüketici Tutumlarını Belirleme Üzerine Bir Araştırma, Ege Akademik Bakış 2009

ERBAŞ Mustafa, Yeni bir Gıda Grubu Olarak Fonksiyonel Gıdalar, Akdeniz Üniversitesi Gıda Mühendisliği Bölümü 2006

ÖNDOĞAN Ece Nüket, Türkiye'de İşlenmiş İthal Gıda Ürünleri Pazarlaması, Ege Üniversitesi Ege Meslek Yüksekokulu

EREN Ramazan, ŞENER Burhan, Haccp Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi Uygulamasının Önündeki Engeller, Disiplinler Arası Akademik Turizm Dergisi 2017

BAŞARAN Burhan, ISO22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistem, Recep Tayip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen Meslek Yüksekokulu 2016

EŞTÜRK Özlem, Ören M. Necat, Türkiye’de Tarım Politikaları ve Gıda Güvencesi, Çukurova Üniversitesi Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomi Bölümü, YYÜ Tar. Bil. Dergisi 2014

ERKMEN Osman, Gıda Kaynaklı Tehlikeler ve Güvenli Gıda Üretimi, Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Dergisi 2010

ŞAHİNÖZ Ahmet, GAP: Gıda Güvenliği ve Dış Ticaret, Hacettepe Üniversitesi İİSBF Dergisi 2000

KIYMAZ Taylan, ŞAHİNÖZ Ahmet, Dünya ve Türkiye Gıda Güvencesi Durumu ?

UZUNÖZ Meral, BÜYÜKBAY Esen Oruç, BAL H. Sibel Gülse, Kırsal Kadınların Gıda Güvenliği Konusunda Bilinç Düzeyleri, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi 2008

BAKAR Bülent, İstanbul’da Ekmek Karnesi Uygulaması, Karne ve Ekmek Suiistimalleri (1942 -1946), Yakın Dönem Türkiye Araştırmaları, 2013

ALEMDAR Tuna, Küresel Değer Zincirleri İçerisinde Türk Gıda Sektörünün Konumu, Çukurova Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Tarım Ekonomi Bölümü, 25 Haziran 2008

ÇOPUROĞLU Gizem, KASIMOĞLU DOĞRU Aylin, AYAZ Naime Deniz, Türk Gıda Mevzuatında Risk Analizi, Kırklareli Üniversitesi, Etlik Vet Mikrobiyol Dergisi 2015

HATUNOĞLU Zeynep, KOCA Nurettin, KILLI Mustafa, İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Çalışması, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2012

SABUNCU Birsal, İşletmelerde İç denetim ve İç Kontrol İlişkisi Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Dergisi 2017,

DOĞAN Kadir Caner, Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri, Dergipark

SAĞLAR Jale, TUAN Koray, İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2009

SAKİN Turgay, Bağımsız Denetim ve Denetimin Ekonomik etkileri, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2018

GÜNEY Selami, SARI Salim Sercan, Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2015

BOZKURT Paşa, Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, Dergipark 2013

ASLAN Bayram, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi 2010

KARTAL Fikret, Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulama Alanları, Dergipark 2013

TANIR Ferdi, Gıda Çalışanları Hijyen Rehberi, Çukurova Üniversitesi, ÇİSAM 2015

PEHLİVANI Davut, Kar Amacı Gütmeyen Kurumlarda Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Çalıştay Vaka Çalışmaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi 2012

KUBALI Derya, Performans Denetimi, Amme İdaresi Dergisi 1999

KİRACI Murat, Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi, Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2003

CENGİZ Selim, İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi 2013

ATMACA Metin, Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi. İİBF Dergisi 2012

YÜREKLİ Mustafa Volkan, BAŞARAN Özgür, ŞAĞAŞ Hasan Basri, KİŞİOĞLU Ahmet Nesimi, Bir Tıp Fakültesi Son Sınıf Öğrencilerinin Sağlıklı Beslenme ve Helal Gıdaya İlişkin Bilgi ve Tutumları, Dergipark 2017

ERTAN Adnan, Prestijli Tarım Ürünlerinin Pazarlamasında Kalite ve Coğrafi İşaret Kavramlarının Tutulması ve Bu Bağlamda Tarım Satış Kooperatiflerinin Önemi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2010

YALÇIN Selçuk, Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2009

TUNALIOĞLU Renan, Türkiye’de Zeytinyağı Pazarlamasında Gıda Güvenliği ve Kalite Güvence Sistemlerinin Uygulanması ve Gelişmelerin Değerlendirilmesi, Tarım Ekonomi Dergisi 2010

OLSSON A. And SKJÖLDEBRAND C., Risk Management and Quality Assurance Through the Food Supply Chain – Case Studies in the Swedish Food Industry, Department of Design Sciences, Lund University, The Open Food Science Journal, Sweden 2008

YEUNG Ruht M.W and MORSİS Joe, Food safety risk Consumer perception and purchase behaviour, Cranfield University, MCB University Press, İngiltere, 2001

Bourlakis C. Bourlakis M. The Future Of Food Supply Chain Management. In: Bourlakis MA, Weightman PWH, Eds. Food supply chain management. Blackwell Publishing 2004 İngiltere

Food Standard Agency Traceability in the food chain. A study food chain strategy division. 2002

Fagerlund, Magnus, *Traceability Research at Packaging Logistics*. Packaging Logistics, Lund University. Packaging Logistics, Lund University, 2009

CEBECİ Zeynel, Gıda İzlenebilirliğinde Bilgi Teknolojileri, Çukurova Üniversitesi, Ziraat Fakültesi, Adana 2006

ERKMEN Osman, Gıda Kaynaklı Tehlikeler ve Güvenli Gıda Üretimi, Gaziantep Üniversitesi Mühendislik Fakültesi, Çocuk Sağlığı ve Hastalığı Dergisi 2010 Cilt 53 Sayı 3

ALLS Helen, BAKER Phillip, CHİRWA Ephraim, HAWKINS Benjamid, Food Security, Food Safety & Healthy Nutrition: are they compatible, Faculty of Public Health and Policy, London School of Hygiene and Tropical Medicine, United Kingdom,

ERKAN Nuray, ALAKAVUK İÇOK Didem, TOSUN Ş. Yasemin, Gıda Sanayinde Kullanılan Kalite Güvence Sistemleri, İstanbul Üniversitesi, Su Ürünleri Fakültesi, İstanbul 2008

B.Bilgin, Ü.C. Erkan, Bir Hazır Yemek İşletmesinde HACCP Sisteminin Kurulması, Namık Kemal Üniversitesi, Ziraat Fakülte Dergisi Tekirdağ 2008

İLBEĞİ İbrahim, Gıda Güvenliği ve Tüketicinin Korunması, Gıda Mühendisliği Dergisi, 2003

YILMAZ Hasan, KAYMAZ Abubekir, Kurumsal Bir Risk Unsuru: Mobbing (İş yerinde Psikolojik Taciz), Kamu İç Denetçiler Derneği, Denetim 2014

ÇEVİKBAŞ Rafet, Türkiye’de İç Denetim Kurumu, Türk İdare Dergi, Sayı 471-472 2011

YÜREKLİ Mustafa Volkan, BAŞARAN Özgür, ŞAVAŞ Hasan Basri, KİŞİOĞLU Ahmet Nesimi, Bir Tıp Fakültesi Son Sınıf Öğrencilerinin Sağlıklı Beslenme ve Helal Gıdaya İlişkin Bilgi ve Tutumları, Dergipark 2017

YALÇIN Selçuk, Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2009 s.6
Türk Gıda Sektörü Görüş Belgesi, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı s. 17

TEZLER

MOLLAOĞULLARI Batuhan Fatih, Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye 'de İç Denetim Birimi Yöneticilerin Algısı Araştırması, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2018
(Yayımlanmış Doktora Tezi)

SÖZTUTAR Tuğçe Büşra, Pazarlamada Müşteri İlişkileri ve Yönetimi ve Gıda Sektörü Üzerinde Bir Uygulama, Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010
(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)

KARA Suat, İç denetimde Risk Yönetimi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011
(Yayımlanmış Doktora Tezi)

SÖZTUTAR Tuğçe Büşra, Pazarlamada Müşteri İlişkileri ve Yönetimi ve Gıda Sektörü Üzerinde Bir Uygulama, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010
(Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi)

İNTERNET KAYNAKLARI

ARTIK Nevzat, Türk Gıda Mevzuatı ve Gıda Denetimi
https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/7422/mod_resource/content/0/1..pdf,
(Erişim Tarihi 07.11.2018)

TÜRMOM – TESMER Mesleki Uyum Eğitimi
<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf> (Erişim Tarihi 17.04.2019)

Pamukkale Üniversitesi, İç Denetimin Tarihçesi,
<http://www.pau.edu.tr/icdenetim/tr/sayfa/ic-denetim-tarihcesi> (Erişim Tarihi 25.03.2019)

Ulusal ve Uluslararası Gıda Mevzuatı
http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/1c542dfe6e4fc3d_ek.pdf?tipi=14&sube (Erişim Tarihi 14.05.2019)

BOLAT Selim, İç Denetime Bakış – 2, Demiryolu Mühendisleri Derneği

<https://www.tarimorman.gov.tr/Belgeler/Mevzuat/Talimatlar/gkqm/talimat.pdf> (Erişim Tarihi 15.05.2019)

UZUN Ali Kamil, İç Denetim Nedir,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf> (Erişim Tarihi 15.05.2019)

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Gel M¼d¼rl¼ę¼
<https://www.tarimorman.gov.tr/Belgeler/Mevzuat/Talimatlar/gkqm/talimat.pdf> (Erişim Tarihi 15.05.2019)

Besin ve Beslenme Nedir, <https://eodev.com/gorev/8960300> (Erişim Tarihi 30.04.2019)

MUTLU Merve, Risk Y¼netimi <https://www.nkolayofis.com/blog/risk-yonetimi/> (Erişim tarihi 25.07.2019).

Ulusal ve Uluslararası Gıda Mevzuatı

http://www.zmo.org.tr/resimler/ekler/1c542dfe6e4fc3d_ek.pdf?tipi=14&sube
(Erişim Tarihi 14.05.2019)

Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Gel M¼d¼rl¼ę¼
<https://www.tarimorman.gov.tr/Belgeler/Mevzuat/Talimatlar/gkqm/talimat.pdf>
(15.05.2019)

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Gıda ve Kontrol Genel M¼d¼rl¼ę¼
<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/24722?AspxAutoDetectCookieSupport=1>
(Erişim Tarihi 10.08.2019)

Kamu İç Denetim rehberi, <https://www.cu.edu.tr/storage/icdenetim/KIDRehber.pdf>
(Erişim Tarihi 18.08.2019)

DEMİRAĞ Kemal, YILMAZ H¼lya, Gıda G¼venlięi S¼rd¼rebilirlięi ve Yerel Y¼netimler, TMMOB İzmir Kent Sempozyum İnternet kaynağımı koyuyum