

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE
BİR KAMU KURUMUNDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
OLUŞTURULMASI SÜRECİ: ÜNİVERSİTE ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan
Filiz ÖZŞAHİN**

**Danışman
Prof. Dr. Şaban UZAY**

Yüksek Lisans Tezi

**Haziran 2011
KAYSERİ**

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE – FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE
BİR KAMU KURUMUNDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
OLUŞTURULMASI SÜRECİ: ÜNİVERSİTE ÖRNEĞİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Hazırlayan
Filiz ÖZŞAHİN**

**Danışman
Prof. Dr. Şaban UZAY**

**Haziran 2011
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.



Filiz ÖZŞAHİN

YÖNERGEYE UYGUNLUK SAYFASI

Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği adlı Yüksek Lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Filiz ÖZSAHİN



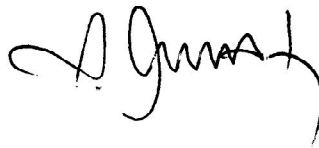
Danışman

Prof. Dr. Şaban UZAY



İşletme ABD Başkanı

Prof. Dr. Osman UNUTULMAZ



KABUL ONAY SAYFASI

Prof. Dr. Şaban UZAY danışmanlığında Filiz ÖZŞAHİN tarafından hazırlanan “Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

.....18.../07/2011.....

JÜRİ:

Danışman : Prof. Dr. Şaban UZAY

S. Uzay

Üye : Doç. Dr. Azzem ÖZKAN

A. Ozkan

Üye Yrd. Doç. Dr. Ömer ŞANLIOĞLU

Ö. Şanlıoğlu

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 22.07.2011 tarih ve15..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

.....22.../07/2011.....

Prof. Dr. Hünyer ARAYAN

Enstitü Müdürü

ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEŞEKKÜR

Çalışmalarımı yönlendirmesinde, araştırmalarımın her aşamasında bilgi, öneri ve yardımlarını esirgemeyerek akademik ortamda olduğu kadar insani ilişkilerde de sonsuz desteğiyle gelişmeye katkıda bulunan danışman hocam sayın Prof. Dr. Şaban UZAY'a,

İnsani yardım ve desteği ile her zaman yanımda bulunmuş olmasının yanı sıra, tezimi hazırlarken de tezimin her bölümünü sabırla okuyup, gerekli düzeltmeleri yaparak büyük katkı sağlayan değerli hocam sayın Doç. Dr. Azzem ÖZKAN'a,

Ayrıca görüş ve önerilerinden sürekli yararlandığım ve çalışmamın her aşamasında desteklerini esirgemeyen sayın hocalarım Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ'a ve Şükran GÜNGÖR TANÇ'a

Tezimin hukuki mevzuatla ilgili kısımlarındaki katkılarından dolayı ve her zaman desteğiyle yanımda olan çok kıymetli hukukçu arkadaşım Firdevs GUBAROĞLU'na,

Tezimin uygulama kısmının oluşumu için görüşme talep ettiğim ve beni geri çevirmeyerek yardımcı olan Erciyes Üniversitesi İç Denetim Birimi'nde görev yapan iç denetçiler sayın İbrahim KAYNAK, sayın Adem KURNAZ ve sayın Ahmet KEPENEK ile Erciyes Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanı sayın Osman TOPÇU'ya,

Yüksek lisans öğrenimimin ders aşamasında, derslerime ve çalışmalarına devam edebilmem için gösterdiğim gayretlere sağladıkları kolaylıklar için Nevşehir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki değerli hocalarım sayın Prof Dr. Şevki ÖZGENER'e, sayın Prof. Dr. Emir ERDEN'e ve sayın Prof Dr. Şükrü AKDOĞAN'a

Çalışmalarım süresince birçok konuda fedakârlıklar gösterip beni destekleyerek her an yanımda olan ve her zaman bana güvenerek güç veren aileme,

sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Filiz ÖZŞAHİN
Kayseri, Haziran 2011

**KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR KAMU
KURUMUNDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI SÜRECİ:
ÜNİVERSİTE ÖRNEĞİ**

Filiz ÖZŞAHİN
Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011
Danışman: Prof. Dr. Şaban UZAY

ÖZET

İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlama ve varlıklarını sürdürebilmeleri için işletme içerisinde meydana gelebilecek hataların önlenmesi, muhtemel risklerin belirlenmesi ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sistemlerini ve iç denetim birimlerini oluşturmaları önem arz etmektedir. Ayrıca uluslararası standartlara uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve karar vericilerin kararlarına ışık tutacak, denetimden geçmiş mali tabloları hazırlamak için de iç kontrol ve iç denetim önemlidir.

Türkiye’de de özel sektörde büyük ölçekli işletmelerin büyük çoğunluğunda iç kontrol sistemi uygulamaları ile iç denetim birimlerinin mevcut olduğu çeşitli araştırmalarla saptanmıştır. AB’ye ve uluslararası standartlara uyum çerçevesinde düzenlenen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetiminde de iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi yerini almıştır. Kamu idarelerinde yeni ve oluşum aşamasında olması sebebiyle iç kontrolün ve iç denetimin öneminin tam anlamıyla kavranmadığı söylenebilir. Zira bu çalışmanın uygulama kısmının yürütüldüğü Üniversitede iç kontrol ve iç denetim kavramının ve öneminin gerek akademik birimlerde gerekse idari birimlerde henüz yeterince kavranmadığı ve özümsemediği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Denetim, Kamuda İç Kontrol, Kamuda İç Denetim, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

**INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC INSTITUTIONS AND
FORMATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEM PROCESS IN A PUBLIC
INSTITUTION: UNIVERSITY CASE**

Filiz ÖZŞAHİN
Erciyes University, Institute of Social Sciences
M.Sc. Thesis, June 2011
Supervisor: Prof. Dr. Şaban UZAY

ABSTRACT

Businesses should provide competitive advantages in order to survive and thus, it is important to constitute internal control systems and internal auditing units in order to prevent possible mistakes, determine possible risks and take necessary precautions. Internal control and internal auditing are also important to prepare controlled financial statements that are convenient, dependable, comparable and illuminative for decision makers.

It is found out by various researches that in Turkey, the vast majority of large-scale businesses in private sector have internal control system applications and internal auditing units. With the regulation of Public Financial Management and Control Law numbered 5018 within the framework of adaptation to the EU and international standards, internal control system and internal auditing unit have appeared in public financial management. It can be said that the importance of internal control and internal auditing have not been properly comprehended in public administrations since they are new and on the onset concepts. Identically, the application part of this study was performed at Erciyes University and as a consequence of the interviews had with members of this department, it is concluded that internal control and internal auditing concepts have not yet been sufficiently apprehended by both administrative and academic units.

Keywords: Internal Control, Internal Auditing, Public Internal Control, Public Internal Auditing, the Public Financial Management and Control Law numbered 5018

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	ii
YÖNERGEYE UYGUNLUK SAYFASI	iii
KABUL ONAY SAYFASI	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ	2
1.1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Kurumsal Yönetim İlkeleri	2
1.1.2. Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol	4
1.2. RİSK VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ	6
1.2.1. Risk Kavramı	6
1.2.2. Risk Yönetimi	7
1.2.3. Risk ve İç Kontrol	8
1.3. İÇ KONTROLÜN TANIMI VE GELİŞİMİ	9
1.4. İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ	14
1.5. İÇ KONTROLÜN SINIRLARI	15
1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI	16
1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI	18
1.7.1. Kontrol Çevresi	19
1.7.2. Risk Değerlemesi	24
1.7.3. Kontrol Faaliyetleri	27
1.7.4. Bilgi ve İletişim	30
1.7.5. İzleme	31
1.8. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ	32
1.8.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihi Gelişimi	32
1.8.1.1. İç Denetimin Tanımı	32

1.8.1.2. İç Denetimin Amaçları	33
1.8.1.3. İç Denetimin Kapsamı	34
1.8.1.4. İç Denetimin Tarihi Gelişimi	34
1.8.2. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Arasındaki İlişki	36
1.8.3. Türkiye’de İç Denetim	37
1.8.3.1. Mali Kesimde İç Denetim	38
1.8.3.2. Reel Kesimde İç Denetim	38
1.8.3.3. Kamu Kesiminde İç Denetim	40

İKİNCİ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

KAPSAMINDA KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ	41
2.1.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Denetim Faaliyetlerinin Genel Durumu	42
2.1.2. 5018 Sayılı Kanunu Ortaya Çıkaran Nedenler	42
2.1.3. 5018 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler	43
2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL	44
2.2.1. İç Kontrolün Tanımı	45
2.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri	46
2.2.3. İç Kontrolün Amacı	46
2.2.4. İç Kontrol Standartları	47
2.2.5. İç Kontrolün Unsurları	49
2.2.6. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar	50
2.2.7. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi	50
2.2.8. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol	52
2.2.9. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları	54
2.3. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM	56
2.3.1. İç Denetimin Tanımı ve Unsurları	56
2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Amacı	57
2.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı	57
2.3.4. İç Denetim Türleri	58

2.3.5. İç Denetçi	60
2.3.5.1. İç Denetçinin Görevleri	60
2.3.5.2. İç Denetçinin Nitelikleri, Atanması ve Görevinin Sona Ermesi	62
2.3.5.3. İç Denetçinin Bağımsızlığı	63
2.4. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MEVCUT İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM FAALİYETİNE YÖNELİK BİR İNCELEME: ERCİYES ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	67
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLARI	68
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	68
3.4. ARAŞTIRMA SONUÇLARI	68
3.4.1. İç Denetçilerle Yapılan Görüşmeler ve Elde Edilen Bulgular	68
3.4.2. Strateji Geliştirme Dairesi ile Yapılan Görüşmeler ve Elde Edilen Bulgular	74
3.5. KMYKK İLE İLGİLİ DİĞER ÇALIŞMALAR: BİR KIYASLAMA	83
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	88
KAYNAKÇA	93
EKLER	106
ÖZGEÇMİŞ	113

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler/Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CFO	: Finansal Yönetici (Chief Financial Officer)
COSO	: Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
FCPA	: Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act)
FEI	: Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International)
GAO	: Genel Muhasebe Dairesi (General Accounting Office)
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IFAC	: Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (The International Federation of Accountants)
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Association for Accountants and Financial Professionals in Business).
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği (The International Organisation of Supreme Audit Institutions)
İDÇUEY	: İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İKÖMKUE	: İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı

MEOP	: Milli Emlak Otomasyon Projesi
M.Ö.	: Milattan Önce
SAS	: Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards)
SEC	: Sermaye Piyasası Komisyonu (Security Exchange Commission)
SGDB	: Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOA	: Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurumu

GİRİŞ

Türkiye’de kamu mali yönetim sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konmuştur. Söz konusu Kanun uluslararası standartlar ve AB uygulamaları ile uyumlu olup, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmayı ve geliştirmeyi, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasını, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlamayı amaçlamıştır.

Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşlarında yönetim faaliyetlerinin planlanması, yapılan planlama dahilinde bu faaliyetlerin yürütülmesi, faaliyetlerin yürütülme aşamasında ortaya çıkabilecek bazı olumsuzlukların (yolsuzluk, israf, hata, hile, varlıkların kötüye kullanımı vb.) önüne geçilmesi için kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin oluşturulması oldukça büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı; iç kontrol sistemini kavramsal olarak ele almak, 5018 Sayılı Kanun kapsamında kamu kurumlarına yönelik olarak getirilen iç kontrol ve iç denetim konularını incelemek ve uygulamada yaşanan aksaklıkları tespit ederek çözüm önerileri sunmaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, iç kontrolün kavramsal olarak ortaya konulması bakımından giriş niteliğindedir. Bu bölümde iç kontrolle ilgili olan kurumsal yönetim, risk ve iç denetim konularının iç kontrolle ilişkisine yer verilmiş ve iç kontrolün tanımı, önemi, sınırları, amaçları ve unsurları açıklanmıştır. İkinci bölümde, 5018 Sayılı Yeni Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetimle ilgili yapılan düzenlemeler ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Erciyes Üniversitesi’ndeki iç kontrol ve iç denetim birimi incelenmiştir.

Bu çalışmanın bu alanda çalışma yapacak olanlara ve bundan sonraki yapılacak çalışmalara yararlı olabileceği düşünülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Çalışmamızın bu bölümünde temel kavramlar açıklanarak, kavramsal çerçeve oluşturulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda iç kontrol sistemi ile ilgili kavramlara yer verilmiş, iç kontrolün tanımı, önemi, sınırları ve amaçları incelenmiş ve Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission - COSO) çerçevesinde iç kontrol sisteminin unsurları ele alınmıştır.

1.1. KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Kurumsal yönetim, işletmede yer alan yöneticiler, pay sahipleri ve çalışanlar ile işletme dışında bulunan çıkar gruplarının (müşteriler, alacaklılar vb.) haklarını gözetin ve işletme ile bu grupların ilişkilerini düzenleyen yönetim sistemidir. Bu sistem adil davranma (eşitlik), kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ile hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. Bu ilkelerin herhangi birinin olmaması halinde kurumsal yönetimden söz edilemez. Söz konusu ilkelerin etkin bir şekilde uygulanabilmesi ise işletmede mevcut bir iç kontrol sistemiyle mümkün olabilecektir. Çalışmanın bu kısmında söz konusu kurumsal yönetim, ilkeleri ile kurumsal yönetimin iç kontrolle olan ilişkisi ele alınacaktır.

1.1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kamu ve özel sektördeki yetersiz yönetim politikaları, yaşanan uluslararası finansal krizler ve Enron, Worldcom, Adelphia gibi şirket skandalları kurumsal yönetim kavramını gittikçe artan önemli bir olgu haline getirmiştir (Doğan, 2007, 134). Zira kurumsal yönetim, anonim ortaklıkların faaliyetlerinde kâr elde etme ve pay sahiplerine dağıtma amacının yanında, gerek hissedarların gerekse yöneticilerin çıkarlarını gözetin,

aynı zamanda diğerk çıkar sahiplerinin (ortaklık çalışanları, müşteriler, alacaklılar, fon sağlayanlar ve devlet vb.) haklarının da önemsendiğı bir anlayıştır (Şehirli, 1999, 11).

Kurumsal yönetim, dar anlamda bir işletmenin, ortaklarıyla ilişkilerini düzenleyen sistemler topluluğı, geniş anlamda ise işletme ile toplumun ilişkilerini düzenleyen sistemler topluluğı biçiminde tanımlanabilir (Aysan, 2007, 18). En yalın hali ile kurumsal yönetim, şirketi yönetenler ve ona kaynak sağlayanlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini kapsamaktadır (Hergüner, 2007, 141).

Kurumsal yönetim, yönetimin hissedarlarının payını en iyi şekilde işletmesini sağlayan ve işletmenin ilgili taraflarına (sahipleri, çalışanları, düzenleyicileri, borç verenler vb.) hesap verilebilirliğı sağlayan bir yapıdır (Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 13).

Kurumsal yönetimin amacı şirket sahiplerinin kâr etme eğilimleri nedeniyle oluşan ve topluma zarar verebilecek düzeye varan sapmaları kontrol altında tutmaktır (Şenturan, 2006, 50). Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ilk kez kurumsal yönetim ilkelerini 2003 yılında yayınlamış. 2005 yılında ise revize etmiştir. Bu bağlamda SPK tarafından açıklanan kurumsal yönetimin ilkeleri şunlardır (Doğın, 2007, 136; Sermaye Piyasası Kurulu, 2005, 4):

- a) Adil davranma (Eşitlik)
- b) Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık
- c) Hesap verebilirlik
- d) Sorumluluk

a) Adil Davranma: Şirket yöneticilerinin, alınacak kararlardan etkilenecek tüm kesimlere eşit uzaklıkta durmasını ifade eder (Doğın, 2007, 136). Bu ilkeyle tüm menfaat sahiplerinin hakları korunmuş olacaktır (Hergüner, 2007, 142).

b) Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık: Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005, 20). Bu amaçla, işletmelerin ticari sırları hariç, camdan bir evde oturması sağlanmalıdır (Özkan; Güngör Tanç; Tanç, 2008, 62). Bu yüzden, şirketin geçmiş dönem performansı ile birlikte

geleceğe yönelik amaçları ve karşılaşacağı önemli risklerin yatırımcılara duyurulması gerekir. Yani işletme faaliyetleri gerçekleştirildikten sonra değil, faaliyetlerin gerçekleştirilme anında ve öncesinde de geri bildirim sağlamaya yönelik bilgilerden ilgililer haberdar edilmelidir (Hergüner, 2007, 143).

c) Hesap Verebilirlik: Karar veren ve bu kararı uygulayan kişilerin, verdikleri kararları ve yaptıkları faaliyetleri gerekçelendirebilmelerini ve sonuçlarından sorumlu olmalarını ifade eder (Doğan, 2007, 137).

d) Sorumluluk: Şirket yönetiminin şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, şirket esas sözleşmesine ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade eder (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005, 3). Bu ilkeye göre kendisine yetki verilen kişiler, sahip oldukları yetkiyi kullanarak yaptıkları veya yapmaktan kaçındıkları eylemlerden sorumlu tutulabilir (Doğan, 2007, 137).

Yönetim kurulu üyeleri yukarıda açıklanan kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde görevlerini yasalara, genel kurul kararlarına, şirket esas sözleşmesine ve şirket içi düzenlemelere bağlı kalarak, mümkün olduğunca akılcı bir şekilde ve iyi niyet kuralları çerçevesinde şirketin, pay sahiplerinin ve diğer menfaat sahipleri ile tüm toplumun çıkarları arasındaki hassas dengeyi gözeterek yerine getirmelidir (Akbulak, 2005, 76).

1.1.2. Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol

Kurumsal yönetim kavramının yönetim, iç kontrol ve bağımsız denetim olmak üzere üç mekanizması olduğu söylenebilir. Bunlardan yönetim, hileyi ve usulsüzlüğü azaltmak ve kurumsal yönetim faaliyetlerini sürdürmek amacıyla iş prosedürlerini kontrol etmekten sorumludur. İç denetçinin görevi ise şirket içi uygulamaları kontrol etmektir. Bağımsız denetçiye düşen görev ve sorumluluk ise etkin bir denetim planlaması yapmak, bu planlamaya bağlı olarak denetim çalışmasını sürdürmek, denetim çalışması sırasında yeterli kanıt toplamak ve bu kanıtları değerlendirerek rapor düzenlemektir (Göçen, 2010, 107-108). Şirketlerde kurumsal yönetimin yerleşmesini sağlayan en önemli hususlardan birinin iç kontrol sistemi olduğu söylenebilir. Zira iç kontrol sistemi; 1) işletmenin varlıklarının korunmasını sağlamak, 2) verilerin ve bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmek, 3) verimliliği artırmak, 4) şirket politikaları ile uyumu ölçmek, 5) mevzuata uyumu ölçmek ve 6) hile ve suçtan kaynaklanan

olumsuz sonuçları ve faaliyetleri yönetmek için düzenlenmiş politikalar, uygulamalar, prosedürler ve araçlardır (Cangemi and Singleton, 2003, 66).

İç kontrol, önceleri işletme içinde manuel olarak ve kişilerin inisiyatifinde yürütülen muhasebe uygulamalarında hata ve hileleri ortaya çıkarmaya ve dolayısıyla varlıkların kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik bir sistem olarak düşünülürken, daha sonra işletmede yönetimin en önemli işlevlerinden biri olan kontrolün uygulanması olarak algılanmaya başlanmıştır (Kaval, 2005, 121). İç kontrol, bir anlık bir durum ya da olay değil, kurumun süre giden faaliyetlerini yürüttüğü yöntemler serisidir, bir süreçtir. Dolayısıyla bazılarının ileri sürdüğü gibi kurumla sonradan bütünleşmiş bir parça değil, kurum organizasyonunun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle iç kontrol, kuruma eklenecek bir unsur değil, kurumun kuruluşunda eş zamanlı olarak oluşturulacak bir sistemdir (Yaman, 2008, 19).

İç kontrol sistemi, yönetim politikalarını uygulamak, işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar (Gücenme, 2004, 50-51). Bu kapsamda bir işletmedeki iç kontrol sistemi cari harcamaların ve yatırım harcamalarının disiplin altına alınmasına, çalışanlara tanınan bir takım imkânlarla onların şirketi sahiplenmelerine ve şirket çıkarları için daha verimli çalışmalar yapmalarına, böylece şirket kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasına katkıda bulunur (Hasanefendioğlu, 2004, 84).

Kurumsal yönetim ilkelerinin daha etkin bir şekilde yürütülebilmesi için kurumda güçlü bir iç kontrol yapısına ihtiyaç olduğu söylenebilir. Çünkü güçlü bir iç kontrol yapısıyla şirket yönetimi daha nitelikli ve daha doğru bilgi üreterek, yatırımcısının güvenini kazanır ve mevcut kanunlar ve düzenlemeler çerçevesinde daha iyi kararlar alır (Kutukız ve Öncü 2009, 137).

İşletmeler büyüdükçe ve karmaşık hale geldikçe küçük işletmelere göre iç kontrolün önemi daha da artmaktadır. Çünkü, işletme faaliyetleri arttıkça üst düzey yöneticilerin bu faaliyetler hakkındaki doğrudan bilgi temini zorlaşmaktadır. Bu bakımdan şirket

içinde meydana gelebilecek hata, yönetici ve çalışan hileleri, varlıklara zarar verme veya onları zimmete geçirme, kötüye kullanma gibi olumsuzlukları ortadan kaldıracak veya en alt düzeye indirecek, aynı zamanda verimliliği artıracak, güvenilir ve doğru raporlama sağlayacak, işletmenin yapısına uygun iç kontrol sisteminin kurulması yararlı olacaktır.

Hem iç hem de dış denetçiler kurumsal yönetimin gelişiminde büyük rol oynarlar. Dış denetçiler yönetim tarafından yapılan muhasebe tercihlerinin uygunluğunu denetim komitesi ile görüşmekten sorumludurlar. Ayrıca dış denetçilerin, hile risk faktörlerini tanımlamaları ve mevcut hileleri araştırmakla yükümlülükleri de bulunmaktadır (Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 14).

1.2. RİSK VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Genel olarak risk kavramı, zarara uğrama tehlikesi, ortaya çıkması muhtemel olan tehditler veya işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak fırsatlar olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda işletme yöneticilerinin karşılaşılabilecekleri riskleri belirlemeleri, yönetmeleri ve risk temelli iç kontrol sistemlerini oluşturmaları önemlidir. Zira işletmeler iç kontrol sisteminin varlığı sayesinde varlık kayıplarını, hatalı kararları ve suiistimalleri önleyerek amaçlarına ulaşabilirler.

1.2.1. Risk Kavramı

Risk kavramı, sözlük anlamı olarak zarara uğrama tehlikesi manasına gelmektedir. Buradaki zarara uğrama tehlikesi, öngörülebilir zarar ihtimallerini ifade etmektedir (Yereli, 2007, 16). Risk, finansal ve ekonomik açıdan ele alındığında ise hem belirsizlik, hem de belirsizliğin sonuçları olarak ifade edilebilir (Akın Acuner, 2003, 38).

Yeni ve güncel tanımlamalarda ise risk, gelecekte ortaya çıkması muhtemel ve işletmelerin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek olan tehditler/olumsuzluklar veya işletmelerin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırabilecek fırsatlar olarak da tanımlanmaktadır. Bu bağlamda risk, gelecekte ortaya çıkması muhtemel fırsatlar ve tehditler olarak ifade edilebilir (Derici; Tüysüz; Sarı, 2007, 152; Akın Acuner, 2006, 64; Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 1-4). Dolayısıyla beklenmeyen olaylardan kaynaklanan riskin tehlikeyi; değişimden kaynaklanan riskin belirsizliği; işletme

becerisi lehine kullanabilecek riskin ise fırsatları kapsadığı söylenebilir (Anıl Keskin, 2006, 16). Yani risk hem stratejik hem de operasyonel amaç ve planlar içermektedir (Tanç, 2009, 65).

COSO'ya göre risk ise "... bir olayın meydana gelmesinde ve bir hedefe ulaşmada etkili olma olasılığı" olarak tanımlanmaktadır (Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 4-3).

İşletmelerin karşılaşılabileceği riskler; sistematik risk, sistematik olmayan risk ve sistemik risk olarak sınıflandırılabilir (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006, 77). Buradaki sistematik risk; ekonomik, politik ve sosyal yaşamın yapısı ve değişkenliğinden kaynaklanan ve tüm piyasaları ve bu piyasalarda işlem gören kurumları etkileyen risktir. Sistematik olmayan risk ise, firmanın faaliyette bulunduğu sektöre ait özelliklerin doğurduğu risktir (Akgüç, 1998, 865-867). Mali piyasalarda ve mali kurumlarda yaşanabilecek, tüm mali sisteme yayılabilecek ve sonuçta ödeme sistemlerini tehlikeye sokabilecek risk ise sistemik risk olarak ifade edilmektedir (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006, 77).

Buradaki sınıflandırmaların dışında da bazı risk sınıflandırmaları mevcuttur. Bunlara stratejik risk, dış çevre riski, yatırım riski ve teknolojik risk örnek olarak verilebilir (Uzay, 2010, 4; Akın Acuner, 2003, 41).

1.2.2. Risk Yönetimi

Risk değerlemeyi içeren risk yönetimi, işletmenin hedeflerini yerine getirebilme gücünü etkileyen potansiyel riskleri belirlemek ve daha sonra bu riskleri kurumun kendi içinde yönetmesi için tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanabilir (Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 194).

Risk yönetimini, ne zaman ve nasıl ortaya çıkacağı bilinmeyen risklerin olumsuz etkilerini en aza indirmek ve bu riskler içerisindeki potansiyel fırsatları değerlendirebilmek için kaynakların etkin şekilde planlamasını, organize edilmesini, yönetilmesini ve kontrolünü içeren faaliyetlerin tümü olarak ifade etmek mümkündür (Akın Acuner, 2005, 46). Bir başka tanımda ise risk yönetimi, riskleri tanımlamayı, değerlendirmeyi, onlara karşı yürütülecek faaliyetleri belirlemeyi, sorumlulukları tayin etmeyi, belirlenen faaliyetleri uygulamayı ve bunları izlemeyi ve sonuçlarını gözden geçirmeyi kapsayan bütün süreçler olarak ifade edilmektedir (Derici; Tüysüz; Sarı,

2007, 153). Dolayısıyla risk yönetiminin, işletme yönetiminin temel sorumluluklarından biri olduğu, önceden belirlenen işletme hedeflerine ulaşılmasında özenle dikkate alınması gerektiği, büyüklüğünün ve etkilerinin hesaba katılarak olumsuz sonuçlarının en az seviyeye indirilmesi icap ettiği, bu nedenle işletme bünyesinde risk politikalarının oluşturulması ve uygulamaya konulması gerektiği söylenebilir.

1.2.3. Risk ve İç Kontrol

İşletme bünyesinde uygun bir risk yönetimi uygulamasının en önemli aşamaları risklerin tam ve doğru olarak tespit edilmesi, sürecin işleyiş mekanizmalarının oluşturulması, izlenmesi ve gözden geçirilmesi olarak sıralanabilir (Derici; Tüysüz; Sarı, 2007, 172). Bu çerçevede risk yönetiminin üç temel hedefi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, güvenli bir çalışma ortamı yaratmak; ikincisi, mali kayıpları önlemek; üçüncüsü ise mali istikrar sağlamaktır (Acar ve Şahin, 2009, 99). Dolayısıyla risk yönetiminin bir çok faktör açısından iç kontrol sisteminin bir parçasını oluşturduğu söylenebilir. Risk yönetimi ile iç kontrol sistemi arasındaki temel fark; iç kontrol sisteminin daha rutin konuları içermesi, risk yönetiminin ise daha ileriye dönük, üst düzey ve kurum dışına yönelik stratejileri içermesidir (Derici; Tüysüz; Sarı, 2007, 152).

Risklerle mücadele etmek için iç kontrol sistemi tarafından uygulanabilecek belli kontrol türleri bulunmaktadır. Bunlar; önleyici, tespit edici, yönlendirici ve tamamlayıcı kontrollerdir. İstenmeyen durumların önlenmesini sağlamak için alınan tedbirlere **önleyici** kontroller; işletme personelinin ne tutarda işletmenin varlıklarını zimmetinde tuttuğunu, işletmeye ne ölçüde borçlu veya alacaklı olduğunu belirlemeye ve bunun sonucunda yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını ortaya çıkarmaya yönelik önlemlere **tespit edici** kontroller; personelin belirli hedeflere yönlendirilmesini ve güdülenmesini sağlayan faaliyetlere **yönlendirici** kontroller ve aksayan veya stratejik konularda yönetimin doğrudan işi ele almasını ve ek birimler kurulmasını esas alan önlemlere de **tamamlayıcı (telafi edici)** kontroller denir (Kaval, 2005, 128-129-130).

İşletmelerin faaliyetlerinde başarılı olması, sürekliliklerini sağlaması ve suiistimallerden korunması için işletme yönetimi tarafından etkin çalışan risk temelli bir iç kontrol sisteminin oluşturulması yararlı olacaktır (Uzay, 2010, 9).

1.3. İÇ KONTROLÜN TANIMI VE GELİŞİMİ

Kontrol kavramı, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Anıl Keskin, 2006, 12). Denetim kavramı ise iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir (Cook and Winkle, 1984, 5; Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 7).

Denetim ve kontrol kavramları çoğu defa aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak kontrol faaliyetleri işletmede işlevlerin yürüdüğü sırada yapılır ve içinde bulunulan zamandaki işlemleri esas alır. Denetim ise geçmiş bir zamandaki işlemleri kapsar. Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içinde ve sürece dahil olan personel tarafından yürütülür. İşletmede etkili bir kontrolün bulunmaması halinde etkili bir denetimden de söz etmek pek mümkün değildir (Yurtsever, 2008, 16).

Kontrol ve denetim arasındaki diğer farklılıklar şöyle özetlenebilir (Uzay, 1999, 6):

- Kontrol devamlı bir faaliyet iken, denetim bir defa yapılan bir faaliyettir.
- Kontrol eş zamanlı yürütülürken, denetim geçmişe yönelik yürütülür.
- Kontrolde mekanik araçlar kullanılırken, denetim insan tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir.
- Kontrolde işletmeden bağımsızlık şartı aranmazken, denetimde bağımsızlık şartı aranır.

Kontrol ve denetim kavramlarının temel benzerliği ise, her ikisinin de olması gereken durumla mevcut durum üzerine odaklanmasıdır (Uzay, 1999,6).

En çok kabul gören tanımına göre iç kontrol; bir işletmenin tepeden tabana bütün personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir şeklinde ifade edilmektedir (Erdoğan, 2001, 51).

Moeller'e göre iç kontrol, güvenilir finansal ve faaliyetler bilgi, politikalar, prosedürlere, kanunlara, kurallara ve düzenlemelere uygunluk, varlıkların korunması, faaliyetler verimlilik, belirlenmiş bir amacın ve işletme faaliyet ve programlarının amaç ve hedeflerin başarılması, dürüstlük ve ahlaki değerler için makul güvence sağlamak için tasarlanmış yönetim tarafından uygulanan süreç olarak belirtilmektedir (Moeller, 2009, 24).

İç kontrolün ortak bir tanımına ulaşmak belli bir zaman süreci sonucunda gerçekleşmiştir. Bu çerçevede, iç kontrolün tanımı ve özellikleri ile ilgili bu çalışmalar tarihi gelişimi içerisinde aşağıda özetlenmiştir.

Victor Z. Brink'in Makalesi: Victor Z. Brink 1946 yılında yayımladığı "İç Denetçi" başlıklı makalesinde iç kontrolü tanımlamış ve etkin bir iç kontrolün başlıca elemanlarını saymıştır. Brink'in makalesine göre etkin bir iç kontrolün başlıca elemanları; zamanında bilgi ulaştırıcı iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir (Uzay, 1999, 6-7).

İç Denetçiler Enstitüsü Raporu: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) tarafından 1978 yılında yayımlanan "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" adlı raporda iç kontrol konusu geniş bir şekilde ele alınmış ve ilgili raporda iç denetimin faaliyet alanının, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir (Kalkınoğlu, 2003, 72).

İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç kontrol sistemi; organizasyondaki kontrolün önemine ilişkin yönetim ve yönetim kurulunun tavırları ve icraatlarıdır. Kontrol çevresi, iç kontrol sisteminin öncelikli hedeflerinin başarıyla yerine getirilebilmesi için disiplini ve düzeni sağlar. Kontrol çevresi şu unsurlardan oluşur: a) Dürüstlük ve ahlaki değerler, b) Yönetim felsefesi ve işletme stili, c) Örgütsel yapı, d) Görevlendirme ve sorumluluk yetkisi, e) İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları f) Personel yetenekleri (Cangemi and Singleton, 2003, 65).

İç Denetçiler Enstitüsünün, Aralık 1983 tarihinde “İç Denetçi” adlı yayınlanan çalışmada iç kontrol konusunda ulaşılan sonuçların aşağıdaki gibi olduğu belirtilmektedir (Uzay, 1999, 7):

- Kontrol, belirli amaçlara ulaşılması ihtimalini artırmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir.
- Kontrol yönetimin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile meydana gelir.
- Kontrol, genel bir terim olup idari kontrol, yönetim kontrolü, iç kontrol gibi türleri vardır.
- Kontrol sistemi bir örgütte kavramsal olarak vardır. Yani, amaçlarını başarmak için kontrol sistemi örgütte kullanılan sistemlerle bütünleşir.

Treadway Komisyonu Raporu: Treadway Komisyonu tarafından 1987 yılında yayımlanan raporda, hileli finansal raporların sayısını azaltmak için iç kontrolün önemi ve iç kontrolün iç muhasebe kontrolünden daha geniş bir kavram olduğu vurgulanmıştır. Komisyonun önerisi üzerine Ulusal Muhasebeciler Birliği tarafından “İç Kontrol Rehberi” yayımlanmıştır. Buna göre iç kontrolün birbirinden bağımsız faaliyet kontrolü, yönetsel kontroller ve muhasebe kontrollerinden oluşan üç elemanlı bir fonksiyon olduğu belirtilmiştir (Uzay, 1999, 8).

COSO Raporu: COSO, mali raporlamanın; iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile 1985 yılında kurulmuş bir organizasyondur (Duman, 2006, 9). COSO’yu oluşturan bu gönüllü kuruluşlar ise Treadway Komisyonu da denilen ve ABD’nin önde gelen beş denetim ve muhasebe kuruluşudur. Bunlar (www.coso.org; Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 192); Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler / Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountant), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA – American Accounting Association), Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (FEI – Financial Executives International), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA – The Institute of Internal Auditors) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA – The Association for Accountants and Financial Professionals in Business)’dür.

COSO Raporu'nda iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlama, güvenilir finansal raporlama, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma hedeflerine ulaşmak amacıyla oluşturulan süreç olarak tanımlanmaktadır (Yılancı, 2006, 28).

Tanımda iç kontrolle ilgili yer alan önemli kavramlar şöyledir (Güner, 2009, 188):

- İç kontrol bir süreçtir.
- İç kontrol bir takım yönetmelikler ve formlardan ibaret değildir, çalışanlar ile etkileşime açıktır. Yani insanlar tarafından başarılır.
- İç kontrolün makul güvence koşulu vardır, fakat kesin güvence vermez.
- Kurum amaçlarına ulaşmayı hedefler (Yaman, 2008, 19).

AICPA - Denetim Standartları: AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) Denetim Standartları Kurulu'nun yayımladığı “Bir Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması” başlıklı 55 numaralı standart 1990 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. Kurul 55 numaralı standarttan önce iç kontrolle ilgili olarak Denetim Standartları Açıklamalarını (Statement on Auditing Standards – SAS) yayımlamıştır. Kasım 1972'den günümüze kadar SAS No:1'den başlamak üzere 2, 20, 29, 30, 60 ve 78 numaralı standartları yayımlamıştır (Uzay, 1999, 10).

55 numaralı standarttan önce geçerli olan 1 numaralı standarda göre iç kontrol, muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller (faaliyet kontrolleri) olmak üzere iki kısımdan oluşmakta idi. Buna göre muhasebe kontrolleri varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğine yönelik iç kontroller olarak ifade edilmişti. Yönetsel kontroller ise örgüt amaçlarını elde etmek için yönetimin sorumlulukları olarak tanımlanmıştı. 55 numaralı standartta ise iç kontrol geniş olarak ele alınmıştır. Zira söz konusu 55 numaralı standarda göre bir işletmenin iç kontrol yapısı, özel amaçların başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politikalar ve yordamlardan oluşmaktadır (Uzay, 1999, 10-11).

55 numaralı standart ile bu şekilde bir tanımlama yapılmakla birlikte, AICPA, 1995 yılında 78 numaralı “Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması (SAS.78 Consideration of Internal Control in a Financial Statement) başlıklı denetim

standardında da COSO modelinde yer alan tanımı benimsemiştir. Buna göre iç kontrol; finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güven sağlamak üzere, işletmenin yönetimi, yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından oluşturulan bir süreçtir şeklinde tanımlanmıştır (Demirbaş, 2005, 168; Akışık, 2005, 91).

Diğer Çalışmalar: İç kontrolle ilgili olarak yukarıda bahsedilen çalışmalardan başka iç kontrolün tanımı ve özellikleri hakkında bir takım çalışmalar ve yasal düzenlemeler de yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

Asıl amacı Amerikan şirketlerini rüşvet gibi haksız ödemeler yapmaktan korumak olan 1977 tarihli Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act - FCPA) iç muhasebe kontrolünün gelişimine önemli katkı sağlayan bir düzenlemedir. Zira bu kanun ve SEC, işletmelerin etkin bir iç muhasebe kontrol sistemi kurmalarını gerektirmektedir. Aksi takdirde yöneticiler ve ortaklar çeşitli cezalara uğrayabilmektedirler (Uzay, 1999, 12).

Genel Muhasebe Dairesi (General Accounting Office - GAO), tarafından 1983 yılında, özellikle kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve işlerliğine yönelik bir kılavuz yayınlamıştır. Global finansal piyasalarda, uyumlaştırılmış finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak için Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi de (International Accounting Standards Committee - IASC) iç kontrol konusuyla ilgilenmektedir. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'nun (The International Federation of Accountants - IFAC) iç kontrol sistemiyle ilgili çeşitli yönergeleri de mevcuttur (Kalkınoglu, 2003, 74-75). IFAC'ın Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan iç kontrol tanımı, AICPA'nın tanımına benzemektedir. Dolayısıyla her iki tanımda da COSO modelinin esas alındığı görülmektedir (Akışık, 2005, 93).

30 Temmuz 2002 tarihinde çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act - SOA) (Elder; Beasley; Arens 2010; 24), kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetimin açıklama sorumluluğunun arttırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir (Gönen, 2009, 193).

Ayrıca yasa da iç kontrol sisteminin etkin işleyişini sağlamak üzere bir takım düzenlemelere de yer verilmiştir. Zira şirketlerde yaşanan skandalların temel nedenlerinden biri olarak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmamış olması gösterilmektedir. Bu nedenle, yasa da daha çok iç kontrol sistemlerinin etkin işleyişini sağlamak üzere düzenlemelere geniş olarak yer verilmiştir. Bu yasayla kurumsal yönetim bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, finansal tabloların doğruluğunun ve gerçekliğinin temini açısından, iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanması noktasında bağımsız denetçilere doğrudan tasdik yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yönüyle Sarbanes-Oxley Yasası'nın COSO'dan sonra iç kontrol sistemi açısından ikinci bir devrim niteliğinde olduğu ifade edilmektedir (Gönen, 2009, 193).

1.4. İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ

Mali tabloların güvenilirliği, işletme varlıklarının korunması ve işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken etkin ve verimli çalışmasını sağlamak üzere oluşturulmuş bir iç kontrol sistemi, işletmeler için oldukça önemlidir. Esasen iç kontrol sisteminin önemi, amacından kaynaklanmaktadır. İç kontrol sistemi bir işletmede mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamanın yanı sıra işletme varlıklarının korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğu ve verimliliğin artırılmasını sağlamayı amaçlar (Dabbağoğlu, 2007, 160-161).

İşletmeler büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça, işlem sayıları arttıkça, yönetimin, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca günümüz işletmeleri için ilgili kişilere sürekli bilgi verme önem kazanmıştır. İşletme verileri ve muhasebe bilgileri ekonomik ve etkin biçimde hazırlanmalıdır. Muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol yordamlarına ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sistemi yoksa işletmenin maddi varlıkları yönetimin kontrolünden çıkabilir, benzer durum defter ve belgeler içinde geçerlidir. Özellikle (verilerin değiştirilmeye müsait olması sebebiyle) muhasebe uygulamalarında bilgisayarların kullanılması, iç kontrolün önemini daha da artırmıştır (Kalkınoğlu, 2003, 75).

Denetim standartlarında yer alan düzenlemeler de iç kontrolün önemini göstermektedir. Örneğin, 80 numaralı (Statement on Auditing Standards - SAS, No.80) denetim

standardında, kontrolün öneminin artışıyla birlikte denetimin de öneminin arttığı, yönetici ve muhasebecilerin iç kontrole daha çok önem vermeleri gerektiği ifade edilmektedir (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003, 218).

Netice itibariyle işletmelerde oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi işletmede meydana gelebilecek olan önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, işletme yönetiminin yanlış kararlar almasını ve işletme kaynaklarının israf edilmesini önler. Bununla birlikte mali tablolara makul bir güvence sağlayarak işletme dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının alacakları kararların sıhhatini artırır. Ayrıca işletmedeki etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltır.

1.5. İÇ KONTROLÜN SINIRLARI

İç kontrol sisteminin yapısında bir takım sınırlamalar mevcuttur. Yönetim iyi bir iç kontrol sistemi oluşturmuş olsa da sistemin etkinliği bu sistemi kullanan **insanların** güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlı olup, iç kontrolün her aşamasında önemli bir faktördür (Uzay, 1999, 18).

Bir başka sınırlama da iç kontrol usul ve yöntemlerinin işletmenin bütün işlemlerini kapsamamasıdır. İç kontrol usul ve yöntemleri, işletmede sürekli yapılmayan işlemlerde ve muhasebe raporlarının hazırlanmasında yöneticilerin öznel yargılarına dayanan tahminlerin yapılmasında uygulanmayabilir (Kepekçi, 2004, 70).

İç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan bir başka etmen de koşullarda zamanla meydana gelen değişikliklere karşı kontrol önlemlerinin yetersiz kalması ve etkinliğini kaybetmesidir (Güredin, 2007, 323). Yani işletmenin içinde bulunduğu çevrenin statik olmamasıdır. Bu nedenle iç kontrol statik bir çevreden ziyade dinamik bir çevre için tanımlanmalıdır. Sadece mevcut duruma göre değil gelecekteki durumu da gözetererek iç kontroller oluşturulmalıdır (Uzay, 1999, 18). COSO iç kontrolle alakalı aşağıdaki sınırlamalara işaret etmektedir (Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 6-18);

- Karar verme konusunda insan yargıları hatalı olabilir.
- Basit hatalar gibi beşeri başarısızlıklar nedeniyle aksaklıklar meydana gelebilir.
- Kontroller iki ya da daha fazla kişinin hilesi nedeniyle geçiştirilebilir.

- Yönetim, iç kontrol sistemini geçersiz kılabilir.
- Kontroller maliyetlerinin faydalarına kıyaslanması bakımından değerlendirilmelidir.

1.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sisteminin esas amaçları; (a) işletmenin varlıklarını korumak, (b) muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, (c) işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, (d) işletme politikalarına ve mevzuata uygunluğu sağlamak ve (e) belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak şeklinde sıralanmaktadır (Kepekçi, 2004,71; Yereli ve Özdoğan, 2009, 60). Çalışma konumuzu doğrudan ilgilendirmesi sebebiyle iç kontrol sisteminin esas amaçları aşağıda kapsamlı olarak ele alınacaktır.

a) İşletmenin Varlıklarını Korumak: Varlıkların korunması dar anlamda ve geniş anlamda ele alınabilir. Dar anlamda varlıkların korunması ile kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların muhafaza edilmesi sırasında ortaya çıkabilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma kastedilir. Geniş anlamda varlıkların korunmasından, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler kastedilir. Bunlar, doğal afetlerden başlayarak (yangın, sel vb), kötü işletme kararlarına kadar her türlü zarara karşı alınmış önlemleri kapsar. İşletme varlıklarının korunmasına, varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması, hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi, duran varlıkların bakımının zamanında yapılması, savurganlığın önüne geçilmesi gibi her türlü zararlara karşı alınmış önlemler örnek olarak gösterilebilir. Benzer şekilde işletmenin mamulünü kârlı olmayan bir fiyatla satmasına ilişkin yönetim kararı da varlıkların korunması konusundaki ihmali ifade edeceğinden, bu satış başarısızlık olarak yorumlanır ve iç kontrolün yetersizliğinin bir göstergesi olarak kabul edilir (Güredin, 1997, 156-157; Kepekçi, 2004, 72).

b) Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak: Muhasebe bilgileri hem işletme içi raporlamada hem de işletme dışı raporlamada kullanılır. Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe

ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade etmektedir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmasını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade etmektedir (Kepekçi, 2004, 73). Finansal kayıtların güvenilirliği denildiğinde ise temelde işletme dışına yayınlanan finansal raporlardaki bilgilerin güvenilir olması kastedilir (Güredin, 2007, 320).

Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğine yönelik iç kontroller iki açıdan önem taşımaktadır. Bunlardan birincisi yönetime sunulan iç raporların doğruluk ve güvenilirliği konusundadır ki bu noktada yönetim kararlarının başarısı iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır. İkincisi ise işletme dışındaki karar vericilerin sağlıklı karar almalarını sağlayacak güvenilir rapor sunması konusundadır (Yılancı, 2001, 41).

c) İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini ve Verimliliğini Artırmak: Etkinlik, işletmenin bölümler itibariyle belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşma ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır (Erdoğan, 2001, 51). İşletme amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır. Kaynakların etkin kullanımı; amaçlara ve hedeflere en az risk ve uygun bir maliyetle ulaşmak demektir. Başka bir deyişle, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar etkin kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış olmaktadır (Kepekçi, 2004, 74).

Etkinlik ve verimliliğin sağlanmasının, karar alma süreçleri ile ilişkisi vardır. İşletme faaliyetlerindeki etkinliği ve verimliliği artırma amacının önemli bir kısmını işletme içi karar almada kullanılan bilginin doğruluğu üzerindeki kontroller oluşturmaktadır. Diğer önemli kısmını ise varlıkların korunması ve kaydı oluşturmaktadır (Erdoğan, 2001, 51).

d) İşletme Politikalarına ve Mevzuata Uygunluğu Sağlamak: İşletme yönetimi, yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde gerçekleştirmek için yönetim politikalarını kabul eder. İşletme yönetimi, kendi politikasını uygulamak ve ne ölçüde gerçekleştiğini izlemek için kontrol usul ve yöntemleri kabul ederek bu usul ve yöntemleri işletme personeline iletir. İşletme

personeli, bölüm ve kısım yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kaldığı ölçüde, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanmış olur (Kepekçi, 2004, 74).

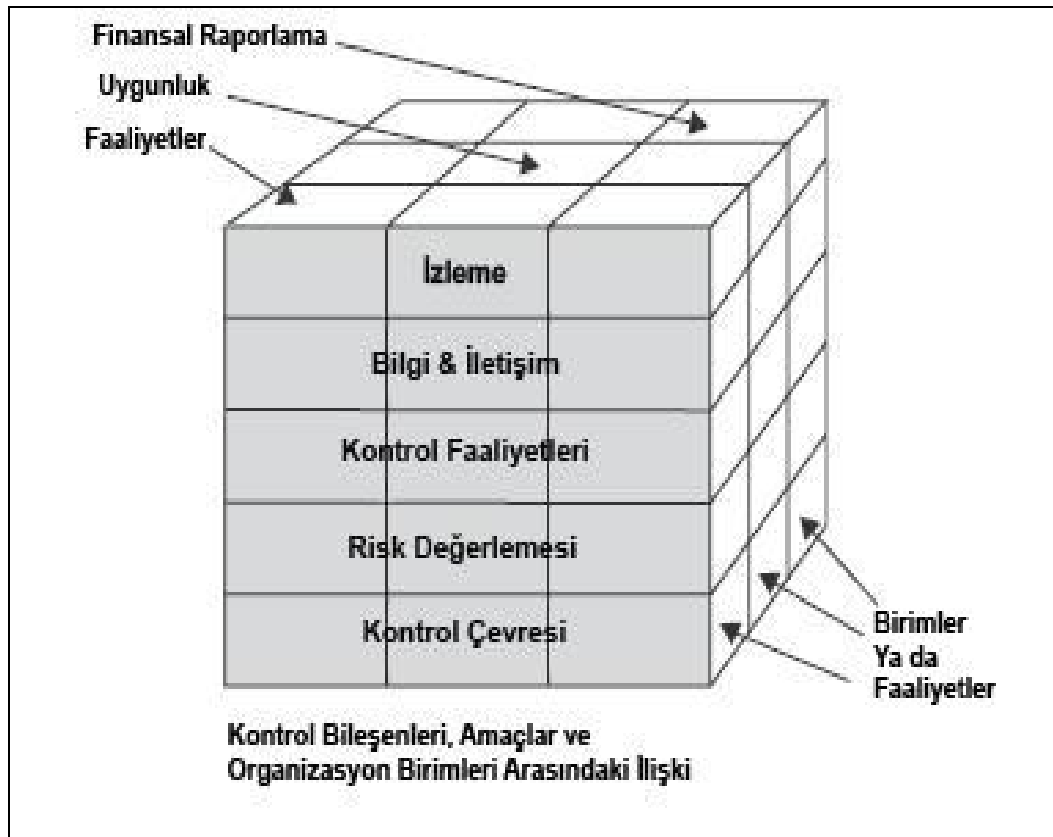
e) Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak: İşletmelerin faaliyet sonuçlarının belirlenen amaçlarla ve hedeflerle tutarlı olmasını sağlayacak ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülmesini gerçekleştirecek kontrol usul ve yöntemleri kabul edilmelidir. Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi, etkinlik olarak ifade edilmektedir. Bir işletme, belirlediği amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşıyorsa, faaliyetlerinde etkinliği o derece gerçekleştirmiş demektir (Kepekçi, 2004, 74-75).

1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

İç kontrol sisteminin unsurları Uluslararası Denetim Standartları 400'e göre ("400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol Standardı"nda) üçlü bir ayırımla ele alınarak "muhasabe sistemi", "kontrol ortamı" ve "kontrol prosedürleri" olarak ifade edilmiştir. Ancak daha sonra bu iç kontrol sisteminin unsurları COSO tarafından daha geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmış ve açıklanmıştır. Buna göre COSO'nun iç kontrol sistemine ilişkin unsurları şöyledir (Kaval, 2005, 125):

- 1) Kontrol Çevresi
- 2) Risk Değerlemesi
- 3) Kontrol Faaliyetleri
- 4) Bilgi ve İletişim
- 5) İzleme

Uluslararası kabul görmüş ve birçok düzenlemeye temel teşkil etmiş olan COSO modeline göre iç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır. Bunlar; (a) faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini, (b) finansal raporlamanın güvenilirliğini, (c) işlemlerin ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu sağlamaktır (Yurtsever, 2009, 21). Bu çerçevede COSO tarafından oluşturulan ve aşağıda Şekil 1.1'de gösterilen iç kontrol modelinde (COSO Küpü) iç kontrol sisteminin unsurları küpün ön yüzeyinde gösterilmektedir. Küpün üst yüzeyinde kontrol amaçları, yan yüzeyinde fonksiyonel kurum birimleri ve temel iş süreçleri (faaliyetler) yer almaktadır. Çalışmamızın bu kısmında COSO küpünün ön yüzeyini oluşturan iç kontrol unsurları incelenecektir.



Kaynak: (Tanç,2009,37; Moeller, 2009, 33).

Şekil 1.1. İç Kontrol Modeli

1.7.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi diğer iç kontrol unsurlarının temelidir. Kontrol çevresi işletmedeki iç kontrolün önemiyle ilgili yöneticilerin, yönetimin ve diğer ilgililerin davranışlarını, farkındalığını ve faaliyetlerini yansıtır (Moeller, 2009, 34).

Bir örgütte kontrol bilincinin oluşması bakımından, üst yönetimin bu konudaki kültür, tutum ve davranışları çok önemlidir. Bu bağlamda kontrol çevresi, işletmenin üst yöneticileri, müdürleri ve ortaklarının işletmenin iç kontrolü ve önemine ilişkin tutumlarını yansıtan eylemleri, politikaları ve prosedürlerinden oluşur (Uzay, 2009, 98). Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması için uygun bir kontrol çevresine ihtiyaç bulunmaktadır (Yereli ve Özdoğan, 2009, 60). Bir örgütün kontrol çevresi, bu örgütün bütün bölümlerine nüfuz eder ve bireylerin iç kontrol yaklaşımlarını etkiler (Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 6-10).

Etkin kontrole sahip bir işletmenin temeli yönetimin tutumuna bağlıdır. Eğer tepe yönetim kontrolün önemine inanırsa işletmedeki diğer kişiler bu karara uyacak ve oluşturulan kontrolleri bilinçli bir şekilde gözlemleyerek karşılık vereceklerdir. Eğer işletmenin çalışanları kontrolün tepe yönetim için önemli bir mesele olmadığına inanırlarsa yönetimin kontrol amaçlarının etkili bir biçimde yerine getirilmesi mümkün olmayacaktır (Elder; Beasley; Arens, 2010, 294).

Kontrol çevresi, örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturur (Erdoğan, 2001, 93). Bu kapsamda kontrol çevresi şu faktörleri içermektedir (Gönen, 2009, 195; Kepekçi, 2004, 78; Uzay, 1999, 27):

- a) Dürüstlük ve ahlaki değerler
- b) Uzmanlığın değerlendirilmesi
- c) Yönetim kurulu veya denetim komitesi
- d) Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- e) Örgütsel yapı
- f) Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri
- g) İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları
- h) Dış etkenler

Yukarıda sıralanan kontrol çevresi faktörleri aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

a) Dürüstlük ve Ahlaki Değerler: Bir işletmenin amaçları ve bu amaçlara ulaşma yöntemine, işletmenin öncelikleri, değer yargıları ve yönetim biçimleri temel oluşturmaktadır. Söz konusu öncelikler ve değer yargıları, yönetimin dürüstlük anlayışının ve ahlaki değerlere bağlılığının göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Dürüstlük bir işletmenin faaliyetlerinin tüm evrelerinde ahlaki davranışlar için ön şarttır. Çünkü işletmeler pek çok tarafla ilgilidir ve bu taraflar arasında çıkar çatışması söz konusudur. Ahlaki değerler, birbirleriyle çatışma içerisinde bulunan değişik tarafları dikkate almalıdır. Üst yönetim ise tarafların çıkarlarını zedelemeyecek şekilde ahlaki değerlerin oluşmasına önderlik yapmalıdır. Dürüstlük ve ahlak anlayışının işletme kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine yansıtacak biçimde ilkelere, kurallara ve standartlara dayandırılmasını ve bunun işletmede yerleştirilmesini sağlamak gerekir (Gönen, 2009, 195).

b) Uzmanlığın Değerlendirilmesi: Uzmanlık, bir mesleğe özgü görevleri yerine getirmek için gerekli olan beceriye ve bilgiye sahip olmaktır. Uzmanlığın değerlendirilmesi ise, bir yönetim anlayışını ve yaklaşımını ortaya koymaktır (Elder; Beasley; Arens, 2010, 295; Erdoğan, 2001, 55). Yönetimin, her düzeydeki mesleki uzmanlıkları ve bu düzeyler için gerekli olan bilgi ve becerileri göz önünde bulundurarak, görev verme anlayışını oluşturması gerekir. Ayrıca yönetim her iş için biçimsel ve biçimsel olmayan iş tanımları yapmalı ve bunu uygulamada kararlı olmalıdır. Bu yaklaşım, çalışanların işletme yönetimine ve uygulamalarına güven duymalarını sağlar. Bu yüzden insan kaynakları politikalarının oluşturulması büyük önem taşımaktadır (Erdoğan, 2001, 55):

c) Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi: Yönetim Kurulu, yönetim ile pay sahipleri arasında işlev gören ve çalışmalarında idare edici, yol gösterici ve sorgulayıcı sorumlulukları bulunan bir kuruldur. Kurulun kimlerden oluştuğu, üyelerinin eğitim ve deneyimleri, bağımsızlığı, işletme faaliyetlerine olan bağlılığı ve uygunluğu gibi faktörler kontrol çevresini etkilemektedir. Bunun yanı sıra yönetim kurulu, yönetimden beklenen plan ve performans beklentilerini oluşturur ve bunları takip eder. Bu kapsamda yönetim kurulunun etkinliği iç ve dış denetçilerle olan ilişkileri kontrol çevresini etkileyen diğer önemli konulardır (Gönen, 2009, 196).

Etkili bir kurumsal yönetim için yönetim kurulunun desteği gereklidir. Çünkü, yönetimin uygun iç kontrol uygulamasından ve finansal raporlama sürecinden emin olmasından yönetim kurulu sorumludur. Yönetim kurulu iç kontrol sorumluluğunu yönetime devretse de düzenli olarak bu kontrolleri değerlendirmelidir (Elder; Beasley; Arens, 2010, 295).

1998 yılında *Jill Peperone Giles* tarafından yapılan tanıma göre denetim komitesi; “*Etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonlarını yönetim kurulu adına yerine getiren alt bir komitedir*” (Gerekan ve Pehlivan, 2009, 125).

Denetim komitesinin temel fonksiyonu; yönetime yardımcı olmak, finansal raporlama sürecini izlemek ve böylece doğru finansal raporların hazırlanmasını sağlamak, muhtemel hata ve hileleri önlemek, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak suretiyle

ortakların çıkarlarını korumak ve bağımsız dış denetçilere yardımcı olmaktır. Denetim komitesinin yönetimden bağımsız bir komite olması gerekir. Söz konusu denetim komitesi iç denetimi izleme sorumluluğu kapsamında aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirir (Uzay, 2003, 75-77):

- Yıllık denetim planını ve iç denetçilerin programını inceler,
- Çalışmaların yeterliliğini değerlendirir ve düzenlenen denetim raporlarını gözden geçirir,
- Sorumluların görevlerini uygun şekilde yerine getirip getirmediğini denetler,
- İç denetçilerin yönetime sınırsız bir şekilde ulaşip ulaşmadığını belirler ve yönetimin iç denetim raporlarına vermiş olduğu yanıtları inceler.

Denetim komitesinin yönetimden bağımsızlığı ve finansal raporlama konusundaki bilgisi, onun, yönetim tarafından hazırlanan iç kontroller ve finansal raporları etkili biçimde değerlendirme yeteneğinin önemli bir göstergesidir (Elder; Beasley; Arens, 2010, 295).

Denetim komitesi yöneticilerin dışında oluşturulmalıdır. Yani yönetim kurulu üyesi olmayan ve firmayla başka ilişkisi bulunmayan (örneğin; satıcı, danışman ya da genel hukuk müşaviri gibi) kimselerden seçilmelidir. Denetim komitesinin önemli gözlem rolleri vardır fakat faaliyet sorumluluğu yönetimde olan CFO (Chief Financial Officer)'nun ya da bölümsel kontrollerin yerine geçemez (Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 45).

d) Yönetim Felsefesi ve Çalışma Tarzı: Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, işletmenin yönetilme şeklini ve kabul edilebilir iş risklerinin çeşidinin belirlenmesini etkilemektedir (Gönen, 2009, 197). Etkin bir iç kontrol, yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile sona erer. Tüm iç kontrol süreci, yönetimin anlayışına ve yaklaşımına göre sona erer. Eğer yönetim, işletmede kontrollerin önemli olduğuna inanıyorsa, etkin kontrol politikalarını ve yöntemlerini sisteme yerleştirmek durumundadır (Erdoğan, 2001, 55-56).

Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı, bütçe, kâr ve diğer faaliyetler amaçlara ulaşma konularına verdiği önem ve finansal raporlamaya karşı tutumu gibi özellikleri kontrol çevresini önemli ölçüde etkilemektedir (Uzay, 1999, 24).

e) Örgütsel Yapı: Bir işletmenin örgütsel yapısı, iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki temel taşlardan biridir (Bozkurt, 1999, 124). Örgütsel yapı, işletme çalışanlarının faaliyetlerinin işletmeye özgü bir biçimde planlanması, yürütülmesi ve kontrol edilmesi olarak ifade edilmektedir (Gönen 2009, 197).

Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için temel oluşturarak kontrol çevresine yardımcı olur. Bir işletmenin örgütsel yapısı sorumlulukları, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve mümkünse yürütme olarak ayrılmalıdır. Yetki aktarımı yukarıdan aşağı doğru iken, sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır (Uzay, 1999, 24-25).

Örgütsel yapının işleyebilmesi gerekli çalışma ortamının ve araçlarının sağlanmasıyla mümkün olabilir (Erdoğan, 2001, 56).

f) Yetki ve Sorumluluk Verme Yöntemleri: Bu unsur, çalışma faaliyetleri için çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerektiğini ifade etmektedir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, “Görevlerin Ayrılığı” ilkesi dikkate alınarak, “bir iş”, başlangıcından sonuna kadar aynı kişiye verilmemelidir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır. Örneğin, bir maddi duran varlığın satın alınması, bunun kayıtlanması ve işletmede korunması işlevleri farklı kişilerce yürütülmelidir. Bunun neticesinde kişilerin birbirini kontrol etme imkânı ortaya çıkar ki, iç kontrol sisteminin sağladığı önemli yararlarından biri de budur (Ataman; Hacırüstemoğlu; Bozkurt, 2001, 62-63).

g) İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları: İnsan kaynakları politikaları, kontrol çevresinin önemli unsurlarından birisidir. İnsan kaynakları politikaları işletmenin çalışanlarına, dürüstlük, ahlaki davranışlar ve uzmanlıkla ilgili mesajların gönderilmesidir. İşe alma, uyumlaştırma, eğitim, değerlendirme, öğüt verme, terfiler, ücretlendirme, telafi edici ve iyileştirici çabalar, insan kaynakları politikalarının oluşturduğu konulardır (Gönen, 2009, 198).

İç kontrolün en önemli boyutunun personel olduğu söylenebilir. Zira eğer çalışanlar yetkin ve güvenilirse, diğer kontroller olmasa da güvenilir mali tablolar elde edilebilir. Yerinde kontroller olsa bile yetersiz ya da dürüst olmayan çalışanlar, sistemi bir karışıklığa sokabilir. Dürüst, yetkin çalışanlar, kendilerini destekleyen çok az kontrol

olduğu zaman bile üst seviyede performans sergileyebilirler. Fakat yetkin ve güvenilir çalışanların bile hataları, kusurları olabilir (Elder; Beasley; Arens, 2010, 296).

h) Dış Etkenler: Dış etkenler, işletmenin faaliyetlerini ve uygulamalarını etkileyen işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar tarafından belirlenen ve uygulanan baskılardır (Kepekçi, 2004, 82). Yasama organı ve çeşitli düzenleyici kurumlar (Sermaye Piyasası Kurulu gibi) tarafından getirilen düzenlemeler ile bağımsız dış denetim firmalarının yaptığı düzenli kontroller de işletmenin iç kontrol çevresinde önemli bir etkiye sahiptir (Uzay, 1999, 27).

1.7.2. Risk Değerlemesi

Bütün organizasyonlar risklerle karşılaşır. Bu risklere müşteri ihtiyaçlarındaki değişimler, rekabet tehditleri, hukuki düzenlemelerdeki değişimler, faiz oranları gibi ekonomik faktörlerdeki değişimler örnek olarak verilebilir. Yönetim, iç kontrolün hedeflerini gerçekleştirebilmek amacıyla bu riskleri değerlemeli ve bunları kontrol etmek için gerekli önlemleri almalıdır (Warren; Reeve; Fess, 2002, 239).

COSO' ya göre, risk değerlendirmesinin ön koşulu, farklı seviyelerde ve birbiriyle bağlantılı amaçların oluşturulmasıdır. Risk değerlendirmesi, risklerin nasıl yönetilmesi gerektiği konusunda bir prensip oluşturarak amaca ulaşma yolundaki ilgili risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesidir (Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 6-11). COSO risk değerlemesini aşağıdaki üç adımlık süreçle tanımlamaktadır (Moeller, 2009, 39);

1. Riskin önemini tahmini,
2. Riskin oluşma olasılığının ve sıklığının değerlendirilmesi,
3. Riskin nasıl yönetileceği ve değerlemede hangi eylemlerin olması gerektiğinin dikkate alınması.

Finansal raporlama için ise risk değerlendirme, yönetimin GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine)'a uyumlu finansal rapor hazırlamayla alakalı riskleri belirlemesi ve analiz etmesidir (Elder; Beasley; Arens, 2010, 296).

Riskler tanımlandığı zaman, önemlerini tahmin etmek, ortaya çıkma olasılıklarını değerlemek ve riskleri azaltacak faaliyetleri belirlemek amacıyla analiz edilebilirler. Örneğin bir deponun yöneticisi dava konusu bile olabilecek yaralanma riskini analiz

edebilir. Eğer yönetici riskin önemli olduğuna karar verirse, bu yaralanmaları önleyecek nitelikte tedbirler alabilir (Warren; Reeve; Fess, 2002, 239).

Yönetim, hata ve hileleri en aza indirebilmek, iç kontrolü etkin hale getirebilmek için riskleri değerler. İç kontroller riskleri azaltmaya yardımcı olur; ancak, risklerin tamamını ortadan kaldırmaz (Uzay, 2009, 98).

Risk değerlemesinde iç kontrole ilişkin risk alanını kontrol riski oluşturmaktadır. Söz konusu kontrol riski işletmenin iç kontrol yapısına rağmen ortaya çıkartmadığı ve önleyemediği, mali tablolara yansıyan önemli hata ve hilelerin bulunma riskidir (Bozkurt, 1995, 31). Bu riskler işletmelerde çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilir. Bunlar aşağıda ele alınmıştır (Erdoğan, 2001, 57):

a) Hatalar: Hatalar, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan yanlışlıkları ifade eder. Verilerin işlenmesinde veya bilgisayara girişte istenmeden bir takım yanlışlıklar yapılabilir. Örneğin; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken, muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme yaparken, kayda alırken, sınıflama yaparken, raporları sunarken veya açıklarken yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak değerlendirilir (Göçen, 2010, 112). Netice itibariyle hataların bilinçsiz bir şekilde ve genellikle işletmede çalışan personel tarafından kasıtsız olarak yapıldığı görülmektedir (Kaval, 2005, 64).

b) Hileler: Hile, belirli çıkarlar için sahtecilikle, dürüstlüğe aykırı işlem yapılması, kurallara ve yasalara bilerek aykırı davranılması olarak tanımlanabilir (Erdoğan, 2001, 57). Finansal tabloların kasıtlı olarak tahrif edilmesi veya varlıkların zimmete geçirilmesi de bir hile türüdür. Benzer şekilde, muhasebe kayıtları ve destekleyici belgelerin değiştirilmesi ve tahrif edilmesi, işlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi veya yanlış olarak gösterilmesi ve muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması da hile türüne örnek olarak gösterilebilir (Uzay, 1999, 77). İşletmelerde yapılan hileler üç kategoride sınıflandırılabilir. Bunlar (Uzay, 2009, 92);

- İşletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı (zimmet)
- Hileli finansal raporlama
- Bozuk ve ahlaki olmayan davranışlar

İşletmelerde çeşitli türlerde oluşan hilelerin bilinçli bir şekilde ve ağırlıklı olarak şirketin üst yönetimi ve yönetici ortakları tarafından çeşitli nedenlerle kasıtlı olarak yapıldığı görülmektedir. Bu hilelerin sadece yönetim tarafından yapıldığı, çalışan personel tarafından yapılmadığı anlamına gelmemektedir. Elbette çalışan personel de tek başına veya üçüncü şahıslarla birlikte bir takım hileli işlemler yapabilmektedirler (Kaval, 2005, 64). Finansal tablolarda yapılan hileler daha çok tepe yöneticiler veya işletmenin menfaatleri nedeniyle üst yönetim tarafından yapılırken; işletme varlıklarının kişisel kullanımı (zimmet) çalışanlar tarafından yapılmaktadır (Uzay, 2009, 92).

İşletmelerde meydana gelen hile vakaları ve hileli finansal raporlama sorunları iç denetçilere bir takım sorumluluklar getirmiştir. Zira bu sorumluluklar dahilinde iç denetçiler, iç kontrol sisteminin hilelerle ilgili etkinliğini ve uygunluğunu incelemek ve değerlendirmek suretiyle, işletmelerde meydana gelen hileleri önlemeye yardımcı olurlar (Yılancı, 2006, 117).

c) Varlıkların Hatayla Kayba Uğraması: İşletme varlıkları kazayla kaybolabilir veya yanlış yere konabilir. Örneğin yeni alınmaya başlanan bir mal, yanlışlıkla depoya konarak satışa sunulmayabilir. Varlıklar dışında varlıklara ilişkin verilerin kaybı da bu grupta yer alır. Nitekim bilgisayardaki alacak hesapları kütüğünün teknolojik nedenlerden dolayı manyetik ortamdan silinmesi de bir varlık kaybı olarak kabul edilebilir (Erdoğan, 2001, 58). Zira alacakların elektronik ortamdan kaybolmasıyla (iyi niyetli borçlular hariç) işletme bu alacakların bir bölümünü tahsil edemeyebilecektir.

d) Varlıkların Çalınması: Bir işletmenin varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir; ya da bu varlıklara istenmeyerek zarar verilebilir (Güredin, 2007, 318). Varlıklar işletme dışındaki kişilerce götürülebilir veya işletme çalışanları tarafından da zimmetlerine geçirilebilir. Kasadaki görevlinin zimmetine para geçirmesi, üretim bölümünde çalışanların belirli makine parçalarını veya ürünleri götürmeleri buna örnek olarak verilebilir (Erdoğan, 2001, 58). Bu gibi durumların önlenmesi ve varlıkların korunması için uygun kontrollere ihtiyaç vardır. Bu bakımdan etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmelere bu tür korumaların sağlanması hususunda yardımcı olacaktır (Güredin, 2007, 318).

e) Güvenlik Eksikliği: İşletmelerde güvenlik, özellikle teknolojik gelişmelerle birlikte yeni boyutlar kazanmıştır. Gelişen teknoloji sayesinde yeni ve daha etkin güvenlik önlemleri alınırken, yine gelişen teknoloji ile bu önlemler aşılarak sahtecilikler yapılabilmektedir. Bilgisayar sahteciliğinde adeta uzmanlaşan bazı kişilerin iletişim hatlarını kullanarak, işletmelerin manyetik ortamlarına ve bilgilerine sızdıkları, bilgisayar virüsü göndererek bu bilgileri tahrip ettikleri veya bilgi hırsızlığı yaptıkları görülmektedir. Uluslararası bir rapora göre, sadece bilgisayar hileleri nedeniyle ABD firmalarında her yıl yaklaşık 5 milyar dolarlık bir zarar oluşmaktadır. Hileleri yapan bu kişiler, işletme dışında olabileceği gibi, işletme çalışanlarından da olabilmektedir (Erdoğan, 2001, 58).

f) Doğal Afetler ve Şiddet Olayları: Çeşitli nedenlerle gerçekleşebilecek şiddet olayları işletmenin varlıklarında ve verilerinde hasara yol açabilir. Bu tür şiddet girişimleri, olayın önemine göre işletmenin faaliyetlerini kesintiye dahi uğratabilir. İşletmenin bilgi işlem merkezine yönelik bir sabotaj, kötü niyetle hasar verme, işletmenin faaliyetlerinin neredeyse tümüyle durmasına yol açabilir ve manyetik ortamdaki verilerin ve bilgilerin yok olmasına neden olabilir. Bu tür eylemler işletme dışından kişiler ve teröristler tarafından yapılabildiği gibi, yönetimle arası bozulan çalışanlar tarafından da yapılabilmektedir. Ayrıca yangın, sel, su basması, deprem gibi doğal afetler de işletme varlıklarının kaybına neden olabilir (Erdoğan, 2001, 58 - 59).

1.7.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (Gönen, 2009, 199). Bu tanımdan anlaşılacağı gibi kontrol faaliyetlerinin temel unsurları politika ve prosedürlerdir. Bunlardan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Demirbaş, 2005, 170).

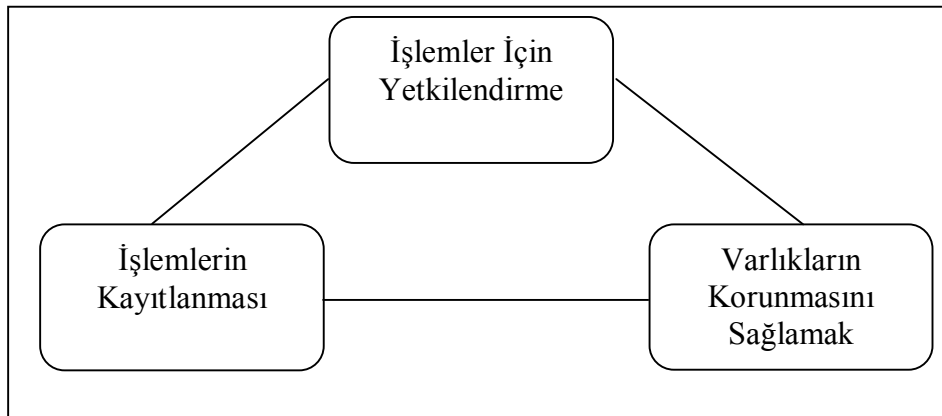
Kontrol faaliyetleri, hilenin önlenmesi de dahil olmak üzere işletmenin hedeflerini başarması amacıyla makul güvence sağlamak için oluşturulur (Warren; Reeve; Fess, 2002, 239). Etkili kontrol faaliyetleri, risk değerlemesi ile tanımlanan riskleri azaltmaya yardımcı olur (Cangemi and Singleton, 2003, 105).

Kontrol faaliyetleri dört alanda oluşturulabilir. Bunlar (Erdoğan, 2001, 58):

- a) Görevlerin ayrımı,
- b) Bilgi işleme,
- c) Fiziksel kontroller ve
- d) Performans kontrolleridir.

a) Görevlerin Ayrımı: Görevlerin ayrımı, finansal nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ifade eder. Böylece hata riski veya uygun olmayan fiillerin azaltılması sağlanır. Görevlerin ayrımıyla; finansal işlemlerin yürütülmesi, kaydı ve aktiflerin korunması gibi görevler farklı kişilere verilir (Gönen, 2009, 200).

Bir işlemin yürütülüşü için yetki ve sorumluluk verilen kişiye, aynı işlemle ilgili varlıkların korunması görevi verilmemelidir. Örneğin, satış yetkisi verilen personel, alacak tahsilatı ve kasadan sorumlu olmamalıdır (Yılcı, 2006, 69). Görevlerin ayrımındaki bu sorumluluk alanları aşağıda Şekil 1.2’de gösterilmiştir.



Kaynak: (Erdoğan, 2001, 60).

Şekil 1.2. İç Kontrol Sorumluluk Alanları

b) Bilgi İşleme: Bazı kontroller işlemlerin doğru, eksiksiz ve yetkiye dayalı olarak kayıtlara geçmesi sağlanarak yerine getirilir. Günümüzde bilgisayar teknolojisindeki gelişme, işletmelerin bilgi sistemleri ve muhasebe ortamlarında da büyük gelişmelere neden olmuştur. Bu bağlamda iç kontrol artık bilgisayarlarda yazılım düzeyinde yapılandırılmış durumdadır (Gönen, 2009, 199).

Bilgisayarların kullanılmadığı klasik bilgi işleme sisteminde veri girişlerinin doğruluğunu sağlamak oldukça zaman ve maliyet gerektirirken, bilgisayarlı ortamda veri girişinde bu zaman kısaltmakta ve maliyet azalmaktadır. Örneğin bir müşterinin siparişi, müşteri dosyası ve kredi limitleriyle uygunluğu referansına bağlı olarak kabul edilip, dosyaların toplamları, geçmiş bakiyeleri ve kontrol hesaplarıyla karşılaştırılarak mutabakat sağlanırken; günümüzde bilgisayarlı sistemlerle bu tür karşılaştırmalara ve mutabakatlara yazılım düzeyinde sahip olunmaktadır (Yılancı, 2006, 68).

c) Fiziksel Kontroller: İşletmelerdeki iç kontrol birimi, varlıkların ve kayıtların fiziksel olarak korunmasını, bu amaçla gerekli önlemlerin alınmasını ve geliştirilmesini sağlamalıdır (Erdoğan, 2001, 61). Varlıkların korunması için gerekli tedbirler alınmadığı zaman, bunlara çeşitli zararlar verilebilir, benzer şekilde kayıtlar da kaybolabilir veya zarar görebilir. Bu bakımdan sadece yazılı ticari defter ve belgeler değil, yazılmamış ticari defter ve belgeler de korunmalıdır. Ayrıca muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulduğu göz önüne alındığında, söz konusu bilgisayarların, dosyaların ve programların da korunmasına azami dikkat gösterilmeli ve kısa süreli aralıklarla yedekleme yapılmalıdır.

Varlıklar ve kayıtlar kilitli depolar, yangına karşı dayanıklı çelik para kasaları gibi fiziksel önlemlerle korunabilir. Fakat asıl olan istihdam edilecek personel seçimidir. Zira bu varlıkların korunması yine işletme çalışanına bırakılacaktır. Bu bakımdan personel seçimine dikkat edilmeli ve işe almadan önce yeterli araştırmalar yapılmalıdır. Ayrıca üst yönetim, bilgi teknolojileri konusunda temel düzeyde bile olsa bilgi sahibi olmalıdır. Aksi takdirde bu teknolojiye sahip personel varlıkları kötüye kullanma fırsatı elde edebilir (Uzay, 2009, 100).

Personelin varlıklara ulaşması yönetimin izni ile mümkün olmalıdır. İşletme varlıklarına erişim sadece izin verilen personelle sağlanmalıdır. Mesela ambara sadece yetkili personel tarafından erişilebilmelidir. Benzer şekilde şirket bilgisayarlarına ve muhasebe kayıtlarına da erişim sınırlandırılmalı ve bunlar aralıklarla kontrol edilmelidir (Needles; Powers; Crosson, 2002, 349). Fiziksel kontroller stokların, kasanın, maddi duran varlıkların ve diğer ekonomik değerlerin fiilen sayılması şeklinde de gerçekleştirilmeli ve mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak farklılıklar belirlenmeli ve bu farklılıkların nedenleri araştırılmalıdır (Gönen, 2009, 199-200; Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 4-9).

d) Performans Kontrolleri: Performans kontrolleri faaliyet ve finansal verileri analiz etmek, farklılıkları araştırmak ve düzeltici eylemlerin yapılmasını sağlamak için bir araç vazifesi görmektedir (Yılcı, 2006, 68). Performans kontrolleri, beklenen ya da hedeflenen performans normlarından sapmayı belirlemek ve analiz etmek sürecinden oluşur (Reding; Sobel; Anderson at al. 2009, 4-9) Yönetim tarafından kontrol faaliyetlerinin düzenli olarak yapılması ve izlenmesi gerekir. Çünkü kontrol faaliyetleri ihmal edilirse işletmede hata ve hilelerle karşılaşma ihtimali artar (Uzay, 2009, 100).

1.7.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim iç kontrolün en temel unsurlarından biridir. Finansal raporlama açısından bir bilgi sistemi olan muhasebe; işletmenin varlıklarının ve yükümlüklerinin muhasebeleştirilmesi için, verilerin toplanması, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve bu özetlerin analiz ve raporlamasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur. İşletmelerde muhasebe sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Doğru bilginin üretilmesi ise sistemde bir dizi kontrolün öngörülmesiyle olanaklıdır. İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Muhasebe sistemi yukarıda yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere bir kontrol sistemini yapısında sürdürmek zorundadır. Muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, mizanlar ve raporlar, birbirleriyle ilişkili ve birbirlerini doğrulayan kontrol noktalarını taşımaktadırlar. Bu bağlamda muhasebe sistemi de bu kontrol noktalarıyla örülüdür (Erdoğan, 2001, 62). Yönetim, karar almayı ve harici raporlamayı etkileyen olayları ve durumları değerlemek için harici bilgiyi de kullanabilir (Warren; Reeve; Fess, 2002, 242).

İletişim, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin sorumluluklarını kapsar ve kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için ise iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğimli olması gerekir (Demirbaş, 2005, 171).

1.7.5. İzleme

İzleme, bir sistemin başarısının niteliğini değerlendirme sürecidir (Cömert Doyrangöl, 2002, 36). İç kontrol sistemi izlenerek, sistemin zayıf yönleri belirlenir ve kontrolün etkinliği artırılır (Warren; Reeve; Fess, 2002, 241). Zaman geçtikçe iç kontrol sistemleri de değişir ve uygulanan kontrol prosedürleri gelişir. Bu süreçte izleme, yönetim tarafından şartlar değişirken sistemde ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiğinin belirlenmesine yardımcı olur.

İzleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de olabilir. Sürekli izleme, faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eder. Sürekli izlemeye doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin incelenmesi ve bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi işlemleri örnek olarak verilebilir. İşletme yönetimi, örgütün iç kontrol sisteminin etkililiğinin ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmasına da karar verebilir. Bu değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı daha önce yapılmış olan değerlendirmelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak değişebilir. Yönetim, tüm kontrol sistemini değerlendirmeyi tercih edebileceği gibi belli kontrolleri değerlendirmeyi de tercih edebilir (Cömert Doyrangöl, 2002, 36).

İç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için izleme unsuru önemlidir. Bu bakımdan kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından zamanında yapılıp yapılmadığı, tamamlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı ve gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği gözden geçirilmelidir (Erdoğan, 2001, 62).

Bu izleme faaliyeti sırasında, iç denetçilerin hazırlamış olduğu raporlar, çalışanların ve üçüncü kişilerin geri bildirimleri yönetime yardımcı olur (Uzay, 2009, 102). Netice itibariyle iç kontrol sisteminin aksayan yönleri belirlenmeli, işlerliği değerlendirilmeli, gelişen teknolojiden faydalanarak iç kontrol sistemi izlenmelidir. Zira iç kontrol sisteminin diğer unsurlarında olduğu gibi izlemede de iç denetimin önemli bir rolü bulunmaktadır.

1.8. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç kontrol sistemi ile iç denetim arasındaki ilişki, iç denetim fonksiyonunun ve bu fonksiyonu yerine getiren iç denetçilerin kontrol ortamının önemli bir elemanı olması ve iç kontrol amaçlarının başarılmasına yardımcı olması hususundadır (Uzay, 1999, 34). Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında iç denetimin tanımı, amaçları ve kapsamı ile iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişki incelenerek Türkiye’de iç denetim konularına yer verilecektir.

1.8.1. İç Denetimin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

M.Ö. başlayan ve gelişerek günümüze kadar gelen ve önemi gün geçtikçe artan iç denetim kavramı ile ilgili olarak literatürdeki tanımlamalar ve iç denetimin tarihi gelişimi aşağıda ele alınacaktır.

1.8.1.1. İç Denetimin Tanımı

L.B. Sawyer iç denetimi; “bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesi” olarak tanımlamıştır (Sawyer; Dittenhofer; Scheiner, 2005, 10):

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- İşletme için risklerin tanımlanması ve en az düzeye indirilmesi,
- Dış düzenlemeler ve kabul edilen politika ve usullerin izlenmesi,
- Tatmin edici standartların oluşturulması,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanılması,
- Örgütsel amaçların etkin bir şekilde yapılması.

Denetim Standartları Komisyonu ise iç denetimi, işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi amacıyla yönetim veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan izleme ve değerlendirme faaliyeti olarak tanımlamaktadır (Uzay, 1999, 36).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına göre, "iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur" (TİDE; IIA Red Book, 5; Cangemi and Singleton, 2003, 97; Rittenberg; Johnstone; Gramling, 2010, 20; Sawyer; Dittenhofer; Scheiner, 2005, 9).

Günümüzde iç denetimle ilgili olarak "risk odaklı iç denetim" kavramı gelişmiş olup, söz konusu kavram, kurum için gerçekten sorun olan unsurların denetimi olarak ifade edilmektedir*.

Yukarıdaki tanımlar bir bütün olarak ele alındığında iç denetim; işletmeye hizmet etmek amacıyla işletme faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek, finansal bilginin doğruluğunu sağlamak, riskleri tespit etmek ve bunları azaltmak, yasalara ve standartlara uygunluğu gözeterek kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan; bağımsız ve objektif bir güvence ve danışma faaliyeti olarak tanımlanabilir.

1.8.1.2. İç Denetimin Amaçları

İç denetim kavramının tanımına bakıldığında iç denetim faaliyetinin varoluş sebebinin kurumun iç kontrol, risk yönetimi ve genel yönetim süreçlerinin etkinliğini, yani sistemin öngörüldüğü şekilde işleyip işlemediğini belirlemek ve varsa olumsuzlukların giderilmesini sağlayarak sistemin hedeflenen sonuçlara ulaşması konusunda pay sahiplerine ve yönetim kuruluna makul düzeyde güvence vermek olduğu görülmektedir (Gönen, 2005, 48). Bu kapsamda iç denetimin amacının üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde yöneticilere yardımcı olmak olduğu söylenebilir (Yılancı, 2006, 13).

* Risk odaklı iç denetim konusunda geniş bilgi için bkz: Ahmet Tanç, Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2009.

1.8.1.3. İç Denetimin Kapsamı

Başlangıçta iç denetim çalışmaları hırsızlık, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelik iken II. Dünya Savaşı'ndan sonra kapsam, faaliyetset etkinliğe doğru genişlemiştir. 1960'lı yıllarda çoğu işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiş, 1970'li yıllarda ise işletmeler iç kontrol faaliyetleriyle yoğun olarak ilgilenmişlerdir. İç denetimin gelişiminde veri işleme tekniklerindeki gelişmelerin, işletmelerin uluslararası nitelik taşımalarının ve yasal düzenlemelerin etkisi olmuştur. Özellikle 1977'den sonra iç denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesi alanlarında faaliyette bulunmuşlardır (Uzay, 1999, 37).

Günümüzde ise iç denetimin kapsamının organizasyonun yönetimi, faaliyetleri ile ilgili bilgi sistemlerini kapsayacak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla operasyonların etkinliği ve verimliliğin artırılması, finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ve bütünlüğünün korunması, faaliyetlerin yasa ve düzenlemeler ile sözleşmelere uygunluğunun gözetilmesi ve varlıkların korunmasının sağlanması olduğu söylenebilir (Başpınar, 2006, 25).

Uluslararası İç Denetim standartlarına göre iç denetimin kapsamı aşağıdaki konulardan oluşmaktadır (Uzay, 1999, 38):

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

1.8.1.4. İç Denetimin Tarihi Gelişimi

İç denetim olgusunun genel muhasebe ve finansal kayıtların değerlendirilmesinden farklı olarak işletmeyi ilgilendiren konularda yönetime yardımcı olmayı amaçladığının anlaşılması uzun yıllar almıştır. M.Ö. 3600 yılına ait Mezopotamya bulgularından çıkarılan sonuçlar, finansal işlemlerin bir özetinin tutulduğunu göstermektedir. Yunanlılar'ın ve Romalılar'ın da finansal işlemler üzerinde kesin kontroller koydukları

elde edilen bulgulardan anlaşılmaktadır (Gönen, 2005, 49). Ayrıca 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde iç denetim kavramına rastlanılmakla birlikte, akademik açıdan denetim ve iç denetim kavramları ilk olarak 1900'lü yıllarda Kıta Avrupası ülkelerinde ele alınmaya başlanmıştır (Yılancı, 2006, 8).

Tam anlamıyla bilinen denetim fonksiyonu Sanayi Devrimi ile başlamıştır. Çok sayıda ticaret ve sanayi işletmesi hesapların doğruluğunu belirleyebilmek için uzman muhasebeciler istihdam etmeye başlamıştır (Gönen, 2005, 49). Sanayi Devrimi'nden sonra büyük sermaye, örgütlenme, planlama gibi teknikleri gerektiren işletme faaliyetleri; hızlı büyüme sonucu meydana gelen işletme faaliyetlerindeki suiistimaller, yanlış ekonomik sonuçlar ve nihayet ABD'deki büyük çöküntü; hükümetin getirdiği yasal düzenlemeler ve ekonomik şartların zorlaması sonucu Sermaye Piyasası Komisyonu'nun (SEC - Security Exchange Commission) kurulmasına neden olmuştur (Uzay, 1999, 34).

İç denetim bir fonksiyon olarak modern işletmelerde 1940'lı yıllarda görünmeye başlamıştır (Yılancı, 2006, 8). 1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü, modern iç denetim döneminin gelişmesinin başlangıcı olarak belirtilmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü'nün gelişimi her türlü örgütte bir kontrol fonksiyonu olarak iç denetimin tanınması ile paraleldir (Uzay, 1999, 35).

Amerika'da 1977 tarihinde uygulamaya konulan Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act - FCPA), halka açık ortaklıkların işlemlerinin yetkili kişilerce yerine getirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak bir iç kontrol sistemi kurulmasını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturulmasını öngörmüştür. Bu Kanunla öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan birinin iç denetim birimi kurulması olduğu için pek çok şirket iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcutların ölçü ve kalitelerini arttırmıştır (Korkmaz, 2007, 6).

1995 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla birlikte, Türkiye'de uluslararası standartlarda iç denetim mesleki gelişim platformu oluşturulmuştur (Başpınar, 2010, 3). Tarihi gelişim süreci incelendiğinde iç denetimin mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş yaşadığı görülmektedir. Bu

kapsamda gelişim sürecinin iki aşamadan oluştuğu söylenebilir. Bunlardan birinci aşamada iç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetime etkin kontrolün ve ekonomik etkinliğin sağlanmasında dolaylı yoldan yardımcı olmaktadır. İkinci aşamada ise denetim alanının yönetsel faaliyetlere doğru kaymasıyla birlikte, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği doğrudan değerlendirilmekte olup, etkinsizliğin saptandığı durumlarda acil önlemlerin alınması için öneriler geliştirilmektedir. Nitekim iç denetimle ilgili yapılan yeni tanımlamalarda da iç denetimin güvence ve danışmanlık fonksiyonlarının öne çıkarılarak iç denetim faaliyetinin kuruma değer katmak ve kurum faaliyetlerini geliştirmek için oluşturulan bir sistem olduğu görülmektedir (Acar ve Şahin 2009, 91-92).

1.8.2. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Arasındaki İlişki

Teknoloji ve bilişim alanında meydana gelen gelişmeler, işletme yönetiminde risk algılama ve risklere karşı korunma gereğini doğurmuş ve bu da iç denetim birimlerinin görev alanlarını genişletmiştir. Bu bağlamda, iç denetim birimleri sadece işlemler gerçekleşikten sonra rapor veren birimler olmaktan çıkmış, yönetimin alacağı kararlara destek olma görevini de yerine getiren birimlerden biri haline gelmiştir. Ayrıca iç denetçiler diğer iş görenlerden farklı olarak, kendilerine tanınan bağımsızlık ve objektiflik özelliklerinin desteği ile mevcut sistemlerinin güvenilirliği, iş süreçlerinin iyileştirilmesi, yeni değerler kazandırma ve bu yönde risklerin ne olduğunu tespit etme ve analiz etme konularında işletme yönetimine ve denetim komitelerine rapor verme sorumluluğunu da üstlenmişlerdir. Bu nedenle iç denetim hem yönetsel kontrol kapsamında hem de muhasebe kontrolü kapsamında oldukça önemli bir konum kazanmıştır (Kaval, 2005, 132).

İç denetçiler, iç kontrol sistemlerinde de büyük öneme sahiptirler. Zira iç denetçiler, iç kontrol sisteminin yeterliliği ve verimliliğini değerlendirerek, dolandırıcılığı azaltmak ve iç kontrol sistemini etkin hale getirerek, kurumun değişik faaliyet alanlarındaki potansiyel açığı veya riski azaltıcı tedbirler almakla da sorumludurlar (Yurtsever, 2008, 18). Bu çerçevede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için, uygun bir iç denetim ortamının bulunması önemli bir faktördür. Amacı işletme varlığının her türlü zararlara karşı korumak ve işletme faaliyetlerinin belirlenen politikalara uygun olarak yürütüldüğünü incelemek olan iç denetim faaliyeti; işletmedeki kontrollerin etkinliğini

ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedefler. Böylece etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulmasına yardımcı olur (Güredin, 2007, 326).

Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi ile ilgili bilgiyi, iç kontrol yapısının parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde etmektedirler (Anıl Keskin, 2006, 14).

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. Çünkü iç denetim yönetime yönelik bir hizmettir ve iç kontrolün incelenip değerlendirilmesiyle üst yönetime güvence sağlaması iç denetimin fonksiyonları içindedir. Ayrıca iç kontrol sisteminin bir parçası olan iç denetim faaliyeti kapsamına sadece finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün unsurları girmektedir (Korkmaz, 2007, 8).

Etkin bir iç kontrol sistemi etkin bir iç denetim sisteminin varlığı ile mümkündür (Dabbağoğlu, 2007, 164). Çünkü iç denetim faaliyeti ile iç kontrol sisteminin zayıf noktaları tespit edilebilecek, etkin işlemesi sağlanacak ve böylece işletmede faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği sağlanarak, finansal raporlamanın güvenilirliği artırılabilecek ve böylece yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlanacaktır (Uzun ve Yurtsever, 2009, 7).

Netice itibariyle iç kontrol sisteminin oluşturulması yönetimin sorumluluğunda olup, iç denetim birimi de oluşturulan bu sistemin etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini izleme, değerlendirme ve raporlama ile sorumludur.

1.8.3. Türkiye’de İç Denetim

Türkiye’de iç denetim faaliyeti, ilk olarak özel sektör kuruluşları tarafından uygulanmıştır. Mali yönetim ve kontrol sistemimizi yeniden düzenleyen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile iç denetim faaliyeti kamu sektörüne de taşınmış bulunmaktadır (Korkmaz, 2007, 8). 5018 Sayılı Kanun’un öncesinde ise Türk kamu mali yönetimi sistemi, 1927 yılında yürürlüğe giren ve yaklaşık 80 yıl uygulanan 1050 Sayılı **Muhasebe-i Umumiye Kanunu** ile düzenlenmiştir (Tuncer, 2005, 12). Ayrıca kamu idarelerinde “Teftiş Kurulları” şeklinde işleyen iç denetim ile ilgili olarak 3046 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun ile de (m. 23) düzenleme yapılmıştır (Önder, 2008, 66). 2002 yılı sonunda ise, ilk olarak T.C. Merkez Bankası İç Denetim Genel Müdürlüğü’nü kurup faaliyete geçirmiştir. 5018 Sayılı

Kanun'un yürürlüğe girmesiyle, Kanun kapsamına dahil tüm kamu idarelerinde iç denetim biriminin kurulması öngörülmüştür (Başpınar, 2009, 3).

Türkiye'de işletmelerde iç denetim, kamu iktisadi teşebbüsleri, holdingler, yabancı sermayeli kuruluşlar, bankalar gibi kuruluşlarda uygulanmaktadır (Uzay, 2003, 79). Mali kesime yönelik düzenlemelerde; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemelerinde; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda; 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da iç denetime yer verilmekle birlikte reel kesimde iç denetimi zorunlu kılan yasal bir düzenleme mevcut değildir (Uzay, 2010a, 36). Bu kapsamda mali kesimde iç denetim, reel kesimde iç denetim ve kamu kesiminde iç denetim hakkında bilgi verilecektir.

1.8.3.1. Mali Kesimde İç Denetim

Türkiye'de mali sektörde iç kontrol ve iç denetime ilişkin yasal düzenlemeler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) başta olmak üzere düzenleyici kurumlar tarafından oluşturulmuştur (Uzay, 2010a, 25).

BDDK tarafından çıkarılan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" ile bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amaçlanmıştır (Resmi Gazete, Tarih: 01.11.2006, Sayı: 26333).

Türkiye'de mali sektörde de iç denetim yasal olarak aranmaktadır. Zira banka, sigorta, reasürans, emeklilik şirketleri ve aracı kurumlar gibi mali sektör kuruluşlarına ilişkin yasal düzenlemelerde, bu kuruluşların iç kontrol sistemine önem vermeleri ve iç denetim birimi oluşturmaları istenmektedir (Uzay, 2010a, 95).

1.8.3.2. Reel Kesimde İç Denetim

Türkiye'de reel sektörde denetime ilişkin yasal düzenlemeler incelendiğinde, SPK'nın hisseleri borsada işlem gören şirketler için 1989 yılından itibaren bağımsız denetimi, 2004 yılından itibaren denetimden sorumlu komite oluşturulmasını zorunlu tuttuğu görülmektedir (Uzay, 2010a, 25).

Bağımsız denetim reel sektörde halka açık şirketler için yasal bir zorunluluk iken, bu şirketlerde iç denetim yasal bir zorunluluk değildir. Buna rağmen TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği) tarafından yapılan bir araştırmanın sonucuna göre reel sektörde faaliyette bulunan Capital 500’de yer alan şirketlerin %93,5’inin iç denetim uyguladığı görülmektedir (Uzay, 2010a, 54).

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanun’unda (TTK) anonim şirketlerde denetim müessesesi 397 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir (Resmi Gazete, Tarih 14.02.2011, Sayı: 27846). Bu Kanun’un 397. maddesinde, “*anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir*” hükmü yer almaktadır. Söz konusu Kanun bağımsız denetimi daha etkin ve önemli hale getirmektedir. Zira Kanun mürakıplık organını kaldırmış ve anonim ortaklıkların bağımsız denetiminin, dış denetçiler tarafından gerçekleştirileceği hükmünü getirmiştir. Yani halka açık olsun veya olmasın anonim şirket niteliği bulunan tüm işletmelerin denetimlerinin, “Denetçi” olarak nitelendirilen ve bağımsız denetim yetkisi bulunan kişi veya kuruluşlarca gerçekleştirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Ancak şirketlerin büyüklüklerine göre denetimi yapacak kişi veya kuruluşlar değişebilmektedir. Şöyle ki, Kanun’a göre büyük ölçekli şirketler, bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenecek, orta ve küçük ölçekli şirketler ise, bir veya birden fazla YMM (Yeminli Mali Müşavir) ve/veya SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) tarafından denetlenecektir. Ayrıca Kanun’da (madde 397/1) “*denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir*” ifadesi ile de bağımsız denetimin önemi belirtilmektedir.

Yeni TTK’ya göre (madde 366/2) yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim yaptırmak amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilecektir. Kanun hükmünden anonim ortaklıklarda iç denetim biriminin kurulması konusunda zorunluluk getirilmediği, bu hususun ihtiyaca göre yönetim kurulunun yetkisine bırakıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca Kanun’un 398. maddesinde iç denetimin de bağımsız denetim tarafından denetlenmesi gereği ifade edilmektedir.

1.8.3.3. Kamu Kesiminde İç Denetim

Türkiye’de iç denetimi açıklarken iç denetimle ilgili faaliyetlerin önce özel sektör kuruluşları tarafından uygulandığını kamu sektöründe ise tam olarak 5018 Sayılı Kanun ile hayata geçirildiğinden bahsetmiştik. Özel sektörde doğup gelişen iç denetim kamu uygulamasında bir tek alanda farklılık göstermektedir. Çünkü özel sektördeki esas amaç kâr maksimizasyonunu iken, kamu sektöründeki esas amaç kamu yararadır (Gönülaçar, 2008, 41). Kamuda iç denetim konusu çalışmanın ikinci bölümünde ele alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

KAPSAMINDA KAMU KURULUŞLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Çalışmamızın birinci bölümünde “İç Kontrol Sistemi” ile ilgili temel kavramlar açıklanmış ve konu ile ilgili kavramsal çerçeve sunulmuştur. Türkiye’de Kamu Mali Yönetim sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı ve uluslararası standartlarla uyumlaştırılması amacıyla bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri de 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Çalışmamızın bu bölümünde söz konusu 5018 Sayılı Kanun kapsamında kamu kuruluşlarında iç kontrol ve iç denetim konuları ele alınacaktır. Bu çerçevede kamu mali yönetiminde 5018 Sayılı Kanun öncesi denetim faaliyetlerinin durumu, 5018 Sayılı Kanun’u ortaya çıkaran nedenler ve Kanun’la getirilen yenilikler incelenecektir. Daha sonra 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’u çerçevesinde yer alan iç kontrol ve iç denetim ile ilgili düzenlemelere yer verilecek, ayrıca bu bölümde kamu mali yönetiminde gerçekleştirilen iç kontrol ve iç denetim uygulamalarından bahsedilecektir.

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye’de 1927 yılından 2003 yılının sonlarına kadar geçen yaklaşık 80 yılda kamu mali yönetiminde önemli bir değişiklik olmamıştır. Ancak 24.12.2003 tarihinde yayımlanan 5018 Sayılı Kanun (Resmi Gazete, Tarih 24.12.2003, Sayı: 25326) günümüzün gelişen ve değişen şartlarına uygun olarak kamu mali yönetiminde önemli bir yapı taşı olarak yürürlüğe konmuştur. Bu kanun öncesi kamu mali yönetimindeki denetim faaliyetlerinin genel durumu, kanunu ortaya çıkaran nedenler ve kanunla getirilen yenilikler aşağıda özet olarak açıklanacaktır.

2.1.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Denetim Faaliyetlerinin Genel Durumu

İç kontrol ve iç denetim her ne kadar mevzuatımız ve kamu yönetimimiz açısından yeni bir kavram ise de kavramın önceden mevzuatımızda olmaması, kamusal faaliyetlerimizde iç kontrolün ve iç denetimin olmadığı anlamına gelmemektedir (Kır, 2009, 19). Esasında, Türk kamu yönetimini düzenleyen yasal ve idari düzenlemeler, kamu yönetiminin mevcut idari kapasitesi, bürokratik yapısı ve iş ve işlemlerin kapsam ve metodolojisi dikkate alındığında, tüm kamu idarelerinde işleyen bir iç kontrol mekanizmalarının yani kontrol faaliyetlerinin mevcut olduğu ve uygulandığı görülmektedir (Candan, 2008, 8). Ancak 5018 Sayılı Kanun mevcut olan bu kontrolü kavramsal olarak tanımlamış ve bir disiplin ve yönetim anlayışı olarak iç kontrolü ve iç denetimi mevzuatımıza eklemiştir (Kır, 2009, 19).

5018 Sayılı KMYKK yürürlüğe girmeden önce kamu idarelerinde iç denetim faaliyeti, teftiş kurulları veya diğer denetim birimleri tarafından yerine getirilmekteydi. Ancak 5018 Sayılı Kanun'la kamu mali yönetiminde iç kontrol ve iç denetim sistemi öngörülmüştür. Her ne kadar iç denetim sistemi, teftiş kurullarının alternatifi şeklinde değerlendirilse de mevcut teftiş kurullarının alternatifi değildir. Çünkü 5018 Sayılı Kanun'la teftiş kurulları kaldırılmamış, teftiş kurullarının bazı alanlardaki görevleri doğrudan iç denetçilere verilmiştir (Önder, 2008, 71). Kanun'la yapılan düzenlemeler doğrultusunda iç denetçiler; standartlara uygun olarak, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve farklı denetim metodolojilerini takip ederek faaliyetlerini yürüteceklerdir (Kalender, 2008, 102). Bu kapsamda iç denetçilerin yaptığı görevler dışındaki alanlarda teftiş kurulları faaliyetlerini sürdürecektir. Zira yapılan düzenlemelerle teftiş kurulları iç kontrolün bir parçası haline gelmiştir (Önder, 2008, 71).

2.1.2. 5018 Sayılı Kanunu Ortaya Çıkaran Nedenler

Türkiye'de kamu mali yönetim sistemi Cumhuriyet döneminde çıkarılan 1927 tarihli 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun'u ile düzenlenmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temeli olan bu Kanun, bazı küçük değişikliklerle yaklaşık seksen yıl uygulanmıştır (Kesik, 2005, 94-95). Ancak, zamanla dünyadaki kamu mali yönetimi ve kontrol sistemlerinde meydana gelen değişimler ve teknolojik gelişmeler yeni bir kanunu gündeme getirmiştir. Zira 1050 Sayılı Kanun çağdaş mali yönetim anlayışının gerisinde kalmış, gelişen ve değişen ihtiyaçları gidermez hale gelmiştir. Neticede parçalı

bir mali yönetim ve bütçe yapısı doğmuş, mevcut sistem modern yaklaşımlardan uzak statik bir yapı içinde kalmıştır (Candan, 2006, 189).

Ayrıca kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizde yaşanan değişimi tetikleyen bazı iç ve dış etkenler de bulunmaktadır. İç etkenler şöyle sıralanabilir (Arcagök, 2007, 4; Mutluer, 2009, 43):

- Kamu idarelerinin sayı, tür ve fonksiyonlarında meydana gelen değişiklikler,
- Genel ve katma bütçeli idarelerin dışında kalan fonlar, döner sermayeli işletmeler ve ayrı bütçeli idarelerin sayısında ve bütçe büyüklüğünde meydana gelen artış,
- Parlamentonun onayı olmaksızın yönetilen kamu bütçelerinin oluşması,
- Planlarla bütçeler arasında gerekli bağlantının kurulmaması,
- Tüm mali işlemlerin bütçede yer almaması,
- Bütçe türlerine göre farklı mali yönetim yapılarının oluşması,
- İdarelere yeterli inisiyatif sağlanmamış olması
- Sayıştay'ın denetim alanlarının yetersiz kalması,
- Bütçe dışı harcama ve gelir elde etme usulü kullanılarak, bütçelerde olması gereken mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanamaması.

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemimizde yaşanan değişimi tetikleyen dış etkenler ise şöyle sıralanabilir (Arcagök, 2007, 4):

- IMF ile imzalanan 17 ve 18. Stand-by anlaşmaları ve bu anlaşmalar uyarınca verilen niyet mektupları,
- Dünya Bankası ile yapılan PFPSAL anlaşması,
- Avrupa Birliğine üyelik sürecinde Birlik Müktesebatının üstlenilmesi.

Yukarıda da ifade edilen nedenler mali yönetim ve kontrol sisteminin değişimini gerekli kılmıştır. 5018 Sayılı Kanun'la kamu mali yönetimi günümüzün şartlarına uygun ve Dünyadaki uygulamalara paralel bir iç kontrol ve iç denetim faaliyeti amaçlanmıştır.

2.1.3. 5018 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler

5018 Sayılı Kanun'un, yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizde getirmiş olduğu bir takım yenilikler bulunmaktadır. Söz konusu Kanun'un getirmiş olduğu önemli yenilikler şunlardır (Başpınar, 2006, 28; Arcagök, 2007, 5; Candan, 2006, 192;

Demirci, 2007, 55; Duman, 2006, 21; Tekin, 2006, 12; Tektaş, 2008, 26; Kalender, 2008, 87; Kesik, 2005a, 44):

- Yönetimin sorumluluğu modeli,
- Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması,
- Stratejik planlama,
- Performans esaslı bütçeleme,
- Çok yıllık bütçeleme (orta vadeli harcama sistemi),
- Katılımcılık,
- Hesap verebilirlik,
- Mali saydamlık,
- Açıklık,
- Stratejik yönetim,
- Risk yönetimi,
- Performans yönetimi,
- Müşteri odaklılık,
- Bilgiye dayalı yönetim,
- Geniş kapsamlı dış denetim,
- Mali istatistiklerin ve faaliyet raporlarının yayımlanması,
- Kamuda tahakkuk esaslı muhasebeye geçiş ve muhasebe birliğinin sağlanması,
- İç kontrol ve iç denetim.

Yukarıda sayılan ve 5018 Sayılı Kanun’la getirilen yeniliklerden biri olan iç kontrol ve iç denetim çalışmamızın bundan sonraki kısmında söz konusu Kanun çerçevesinde incelenecektir.

2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL

İç kontrolün tanımı, amacı, yapısı, işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin görev ve sorumlulukları ile muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda düzenlenmiştir (Md. 55-62). Söz konusu kanuna ilave olarak kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin yerleştirilmesi ve işlerliğinin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından “İç

Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” (Resmi Gazete, Tarih: 31.12.2005 Sayı: 26040 3. Mükerrer Sayı) ve “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” (Resmi Gazete, Tarih 12.07.2006, Sayı: 26226) yayınlanmıştır.

İç kontrol alanında yapılan yukarıdaki düzenlemeler dışında, 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanun’u, 5070 Sayılı Elektronik İmza Kanun’u, 5072 Sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun, 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkında Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, düzenleyici etki analizi yapılması gibi düzenlemeler ile Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen e-bütçe, say2000i, Maliye SGB.net, Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ve Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP) gibi iç kontrolü destekleyen elektronik işletim sistemleri de mevcuttur (Arcagök, 2007, 8; Saltık, 2007,40).

2.2.1. İç Kontrolün Tanımı

KMYKK’nın 55. ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4/f maddelerinde iç kontrol; *“idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür”* şeklinde ifade edilmektedir.

Tanımda üzerinde durulması gereken önemli bir husus iç kontrolün mali iş ve işlemlerle sınırlı olmadığıdır. Zira kanun metninde iç kontrol, bir kamu idaresinde iç denetimi de kapsayan kontroller bütünü; faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli şekilde işleyişini sağlamak üzere oluşturulan organizasyon ve sistem olarak ifade edilmiştir (Kır, 2009, 18; Tekin, 2006, 12).

Yapılan bir çalışmada, Kanun’da iç denetim biriminin sadece mali denetim yapacağı yaklaşımının hakim olduğu, çünkü Kanun’un 55. maddesinde iç kontrolün iç denetimi kapsadığı, halbuki iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkililiğini değerlendirecek, eksiklik ve zayıflıklarını ortaya koyup varolan yapının geliştirilmesini tavsiye edecek birimin iç denetim birimi olması gerektiği, bu yüzden ‘iç kontrol’ yerine ‘yönetim kontrolü’ ibaresinin kullanılmasının daha doğru olacağı ifade edilmiştir (Gönülaçar, 2008, 48).

2.2.2. İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrol, idarenin yönetim sorumluluğundadır. Bu yüzden kontrol sistemini kurmak, işletmek ve değerlendirmek idarenin görevidir (Aksoy, 2008, 7). İç kontrolün temel ilkeleri İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6. maddesinde şöyle sıralanmıştır:

- a) İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- b) İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- c) İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- d) İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- e) İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- f) İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol faaliyeti, ilgili kamu idaresinin sorumluluğunda yürütülen ve öncelikle riskli alanlar üzerine odaklanan, finansal ve finansal olmayan tüm işlemleri kapsayan denetim faaliyetleri bütünü olarak ifade edilebilir.

2.2.3. İç Kontrolün Amacı

Kamu idarelerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları 5018 Sayılı Kanun'un 56. maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 4. maddesinde şöyle sayılmıştır:

- a) Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- b) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- c) Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- d) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- e) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

Netice itibariyle iç kontrolün amacının, kamu gelir ve giderleriyle varlık ve yükümlülüklerinin etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesi, kamu idarelerinin mevzuat hükümlerine uygun olarak faaliyetlerini yürütmesi, usulsüzlük ve yolsuzlukların önlenmesi, varlıkların kötüye kullanılması ve israfın önlenerek, kamu varlıklarının korunması ve ilgililere düzenli ve zamanlı güvenilir bilgi üretilmesini amaçlayan faaliyetler bütünü olduğu söylenebilir.

2.2.4. İç Kontrol Standartları

5018 Sayılı KMYKK'nın 55. maddesinin ikinci fıkrasında, görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemlerin Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği, geliştirileceği ve uyumlaştırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların "İç Kontrol Standartları" başlıklı 5. maddesinde de, iç kontrol standartlarının, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip, yayımlanacağından bahsedilmiştir (Resmi Gazete, Tarih: 31.12.2005, Sayı: 26040).

Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı tarafından Kamu İç Kontrol Standartları, COSO modeli, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (The International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları esas alınarak "Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği" hazırlanmış ve 26.12.2007 tarihli 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olup, tüm kamu idarelerinde uygulanabilecek niteliktedir (Yılmaz, 2009, 33; Candan, 2009, 6; Kalender, 2008, 92).

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkat etmeleri gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır (Yılmaz, 2009, 34).

Söz konusu kamu iç kontrol standartları ve bu standartlar içinde yer alan diğer standartlar aşağıda incelenmiştir (Maliye Bakanlığı, 2008, 9).

a) Kontrol Ortamı Standartları: Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsamaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartları'na göre kontrol ortamının standartları şunlardır:

Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Standart: 2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler

Standart: 3. Personelin Yeterliliği ve Performansı

Standart: 4. Yetki Devri

b) Risk Değerlendirme Standartları: Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre risk değerlendirme standartları şunlardır:

Standart: 5. Planlama ve Programlama

Standart: 6. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

c) Kontrol Faaliyetleri Standartları: Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre kontrol faaliyetleri standartları şunlardır:

Standart: 7. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri

Standart: 8. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi

Standart: 9. Görevler Ayrılığı

Standart: 10. Hiyerarşik Kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin Sürekliliği

Standart: 12. Bilgi Sistemleri Kontrolleri

d) Bilgi ve İletişim Standartları: Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini

sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre bilgi ve iletişim standartları şunlardır:

Standart: 13. Bilgi ve İletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve Dosyalama Sistemi

Standart: 16. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi

e) İzleme Standartları: İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek amacıyla yürütülen tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları'na göre izleme standartları şunlardır:

Standart: 17. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Standart: 18. İç Denetim

Standartlar yayımlanmadan önce ilgililerce iç kontrolün içeriği, kapsamı ve niteliği tam olarak anlaşılammamaktaydı. Hatta iç kontrol “Ön Mali Kontrol”le karıştırılmakta ve eşdeğer görülmekteydi. Ancak, kamu iç kontrol standartlarının yayımlanması ile iç kontrol konusundaki belirsizlikler önemli ölçüde giderilmiştir. Nitekim standartlar yayımlandıktan sonra, idarelerin iç kontrol konusundaki görev ve sorumlulukları daha anlaşılır ve somut bir şekilde ortaya konulmuş ve iç kontrol konusundaki tereddütler önemli ölçüde giderilmiştir (Candan, 2009, 6).

2.2.5. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrolün unsurları, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7. maddesi ile düzenlenmiştir. Birçok ülke iç kontrol standartlarını oluştururken COSO modelini esas almıştır. Türkiye’de de ilgili usul ve esaslar kapsamında yapılan düzenlemelere bakıldığında COSO modelinin esas alındığı görülmektedir. Söz konusu COSO modeline göre iç kontrolün unsurları; kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş unsurdan oluşmakta olup, çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alındığından bu kısımda ayrıca incelenmeyecektir.

2.2.6. İç Kontrole İlişkin Yetki ve Sorumluluklar

Kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8. maddesi ile düzenlenmiştir. Söz konusu usul ve esaslarla iç kontrol sisteminin kurulması ve mali yapının işleyişinde görev alan bireylerin yetki ve sorumlulukları belirlenmiştir. Buna göre;

Üst Yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetilmesinden;

Harcama Yetkilileri, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrol ve ön mali kontrolün işleyişinden ve süreç kontrolünün uygulanmasından;

Gerçekleştirme Görevlileri, harcama talimatı üzerine giderin gerçekleştirilmesinden ve süreç kontrolünün uygulanmasından;

Mali Hizmetler Birimi, iç kontrol sisteminin kurulmasından, standartların uygulanması çalışmalarının yürütülmesinden, üst yöneticiye önerilerde bulunulmasından, danışmanlık yapılmasından ve ön mali kontrolün gerçekleştirilmesinden;

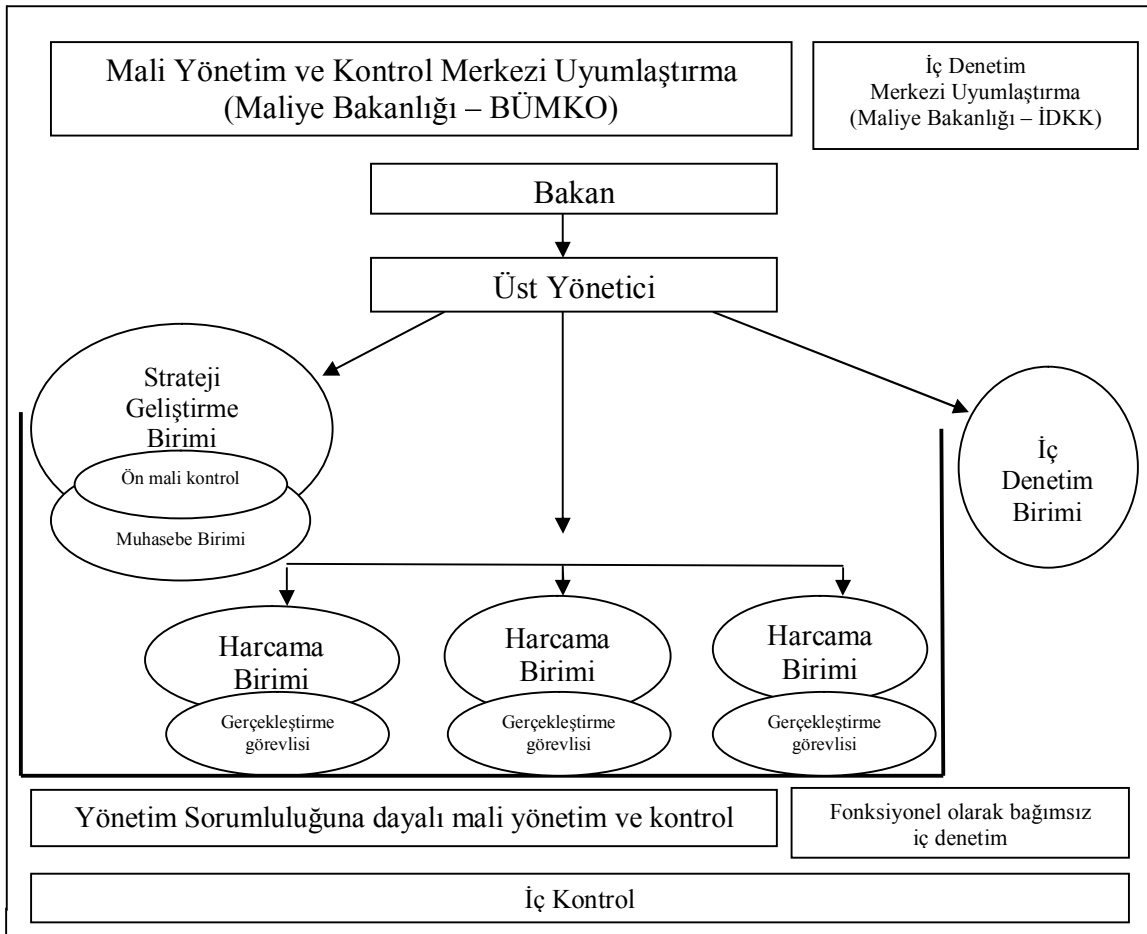
Muhasebe Yetkilileri muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir tutulmasından ve ödemelerin mevzuata uygun gerçekleştirilmesinden;

İç Denetçiler ise sistemin belirlenmiş amaç ve hedeflere uygun yürüyüp yürümediğinin denetlenmesinden ve kontrol noktalarının etkinliğinin ve yeterliliğinin üst yöneticiye rapor edilmesinden;

sorumlu olacaktır.

2.2.7. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi

5018 Sayılı Kanun'un 57. maddesinde iç kontrolün yapısı ve işleyişi düzenlenmiştir. Buna göre kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; (a) harcama birimleri, (b) muhasebe ve mali hizmetler, (c) ön mali kontrol ve (d) iç denetim birimlerinden oluşmaktadır. Söz konusu iç kontrolün yapısı ve işleyişi şekil yardımıyla şöyle özetlenebilir.



Kaynak: (Duman, 2006, 24; Başpınar, 2010, 11).

Şekil 2.1. Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Yapısı

Yukarıdaki sistem bir bütün olarak ele alındığında iç kontrolün, yönetimin bir fonksiyonu olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden üst yönetici sorumlu olacaktır. Üst yönetici sorumluluğunun gereklerini mali hizmetler birimi (strateji geliştirme birimi), harcama birimi ve iç denetim birimi ile birlikte yerine getirecektir. Maliye Bakanlığı ise mali yönetim, iç kontrol süreçleri ve ön mali kontrole ilişkin standart ve yöntemleri; İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)* da iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirleyecektir (Bozkurt, 2010, 133).

* İDDK; Maliye Bakanlığı tarafından 2004 yılında iç denetime ilişkin standartları belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak, eğitim programlarını düzenlemek, görüş ayrılıklarının giderilmesine yardımcı olmak, iç denetim raporlarını konsolide ederek yıllık rapor halinde kamuoyuna açıklamak ve diğer denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak görevleri ile bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere kurulmuş bir kuruluştur.

2.2.8. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol

5018 Sayılı Kanun'un 60. maddesinde mali hizmetler birimi, 58. maddesinde ise ön mali kontrol faaliyeti düzenlenmiştir. Söz konusu kanun maddesinde mali hizmetler biriminin görevleri şöyle sıralanmıştır (5018 Sayılı KMYKK, Md.60):

- a) İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek,
 - b) İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek,
 - c) Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak,
 - d) Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak,
 - e) İlgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek,
 - f) Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
 - g) Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak,
 - h) İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek,
 - i) İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak,
 - j) İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak,
 - k) Mali kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak,
 - l) Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,
 - m) İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak,
 - n) Mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak,
- olarak düzenlenmiştir.

Mali hizmetler biriminin örgüt yapısı; stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.

Mali hizmetler birimi ve harcama birimi tarafından yerine getirilen ön mali kontrol idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolü ifade etmektedir (İKÖMKUE, Md. 3). Ön mali kontrol esas itibarıyla mali işlemlerin sonuçlandırılmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetlerini kapsamakta ve önleyici kontrol olarak da adlandırılmaktadır (Kesik 2005, 100). Bu kontrol faaliyeti **harcama birimlerinde tahakkuk aşamasında** yapılan kontroller ile **mali hizmetler birimi** tarafından ödeme öncesi yapılan kontrollerden oluşmaktadır (İKÖMKUE, Md.10).

Harcama birimi tarafından görevlendirilen gerçekleştirme görevlisi ödeme emri belgesini düzenler. Bu aşamada ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde ön mali kontrol yapar ve ilgili mevzuata uygunluğunu araştırır. Yapılan ön mali kontrol sonucunda, ödeme emri belgesi üzerine “*Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür*” şerhi düşerek imzalar ve harcama yetkilisine sunar. Harcama yetkilisi gerçekleştirme görevlisinden gelen ödeme emri belgesini kontrol ederek imzalar ve mali hizmetler birimine gönderir (İKÖMKUE, Md.12).

Gerçekleştirme görevlilerince ön mali kontrole tabi tutulan ve harcama yetkilisince uygun görülen mali karar ve işlemler, mali hizmetler birimi tarafından ayrıca incelenir. Bunların uygun görülmesi halinde dayanak belgenin üzerine “*Kontrol edilmiş ve uygun görülmüştür*” şerhi düşülür veya yazılı görüş bildirilir. Mali karar ve işlemin uygun görülmemesi durumunda ise nedenleri açıkça belirtilen bir görüş yazısı yazılarak kontrole tâbi karar ve işlem belgeleri eklenmek suretiyle ilgili birimine gönderilir (İKÖMKUE, Md. 13).

Mali hizmetler birimince, yapılan kontrollerde yazılı görüş düzenlenmesi zorunludur. Bu görüş yazısında, yapılan kontrol sonucunda mali karar ve işlemin uygun görülüp görülmediğinin, uygun görülmemişse nedenlerinin açıkça belirtilmesi gerekir (İKÖMKUE, Md. 13).

Mevzuat bakımından bazı eksiklikleri bulunan, fakat düzeltilmesi mümkün olan bazı mali karar ve işlemler -bu eksiklikler ve nasıl düzeltilebileceği hususları belirtilmek suretiyle- bunların düzeltilmesi kaydıyla uygun görüldüğü şeklinde yazılı görüş de verilebilir (İKÖMKUE, Md. 13).

Mali hizmetler birimi tarafından görüş bildirilmesinin hem önleyici hem de danışma niteliği olduğu söylenebilir. Zira mali hizmetler biriminin yaptığı ön mali kontrol sonucunda olumsuz görüş bildirmesi ve harcama yetkilisinin bu harcamayı yapmaktan kaçınmasıyla önleme niteliği gerçekleşmiş olur. Buna mukabil mali hizmetler biriminin yaptığı ön mali kontrol sonucunda yapılacak harcamaya uygun görüş bildirmesi ise danışma niteliğini gösterir (İKÖMKUE, Md. 11).

Ancak mali hizmetler birimi tarafından yapılan ön mali kontrol sonucunda olumsuz görüş bildirilmesine rağmen, harcama yetkilisi lüzumlu gördüğü harcamayı yapabilir. Bu durumda mali hizmetler biriminin yaptığı ön mali kontrolün fazlaca bir öneminin olmadığını söylemek mümkündür. Çünkü mali hizmetler biriminin görüş yazısı harcama yetkilisini bağlayıcı nitelikte değildir. Ayrıca malî karar ve işlemlerin ön malî kontrole tâbi tutulması ve ön malî kontrol sonucunda uygun görüş verilerek harcama yapılmış olması da harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Bu bakımdan söz konusu yönetmeliğin yeniden gözden geçirilerek düzenlenmesinde yarar olduğu söylenebilir.

2.2.9. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları

Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları 5018 Sayılı Kanun'un 61. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre muhasebe hizmeti; *gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması* işlemlerinden oluşmaktadır (5018 Sayılı KMYKK, Md. 61).

Muhasebe hizmeti kapsamındaki işlemler muhasebe yetkilisi tarafından yerine getirilmektedir. Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. *09.12.1994 tarihli ve 4059 Sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler* (5018 Sayılı KMYKK, Md. 61).

Muhasebe yetkililerinin ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler ile ilgili sorumlulukları mevcuttur. Buna göre muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında ilgili belgeler üzerinde (5018 Sayılı KMYKK, Md. 61);

- a) Yetkililerin imzasını,
- b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tam olup olmadığını,
- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz ve yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması durumunda ödeme yapamaz. Ayrıca muhasebe yetkilileri belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgelerini, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçelerini belirterek harcama yetkilisine yazılı olarak gönderir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir (5018 Sayılı KMYKK, Md. 61).

Muhasebe yetkilileri yapmış oldukları işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur (5018 Sayılı KMYKK, Md. 61).

Muhasebe yetkililerinin bir takım sorumlulukları mevcuttur. Muhasebe yetkilileri, 34. maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile aynı maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludur. Muhasebe yetkililerinin ilgili maddeye göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır (5018 Sayılı KMYKK, Md. 61).

Muhasebe yetkilisinin bazı işleri muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından muhasebe yetkilisi adına yerine getirilebilir. Muhasebe yetkilisi mutemedi muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkilidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri yaptıkları işlerden dolayı doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludur.

2.3. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM

Kamu mali yönetiminde iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler aşağıda ele alınmıştır.

2.3.1. İç Denetimin Tanımı ve Unsurları

5018 Sayılı Kanun'un 63. maddesinde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (5018 Sayılı KMYKK, Md. 63). Buna göre iç denetimin unsurları şöyle sıralanabilir (www.tubitak.gov.tr):

- Objektif olmak,
- Güvence ve danışmanlık hizmeti vermek,
- Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer yaratmak,
- Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olmak,
- İç kontrol süreçleri ve yönetim süreçlerini denetlemek, değerlendirmek,
- Sistematik ve disiplinli bir çalışma ortaya koymak.

Kanun'da yapılan tanım incelendiğinde iç denetimin asıl olarak güvence verme ve danışmanlık hizmeti verme fonksiyonlarından oluştuğu görülmektedir.

Güvence verme fonksiyonu; kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğuna, kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna, varlıklarının korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine yönelik, kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Soydan, 2008, 37).

Güvence verme fonksiyonunun temel araçları, faaliyet raporları ile faaliyet raporlarına eklenen güvence beyanlarından oluşmaktadır. Bu araçlar 5018 Sayılı Kanun'un faaliyet raporları ile ilgili 41. maddesi ile iç kontrolle ilgili 55-58. maddeleri, "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" ve "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar" kapsamında açıklanmıştır (Yedekçi, 2008, 60).

Danışmanlık hizmeti verme fonksiyonu ise, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır (Korkmaz, 2007, 5). Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyetlere örnek olarak verilmektedir (Gönülaçar, 2007, 8).

2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Amacı

İç denetim faaliyetinin amacı, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 5. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre iç denetim faaliyetinin amacı şunlardır (İDÇUEY Md.5):

- 1) Kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamak,
- 2) İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarîye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunmak,
- 3) Nesnel güvence sağlamak ve risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunarak; idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlamaktır.

2.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı

İç denetim faaliyetinin kapsamına İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 6. maddesinde yer verilmiştir. İlgili maddeye göre iç denetim faaliyeti, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak, kamu idarelerinin yurtdışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetlerini kapsamaktadır (İDÇUEY Md.6). Buna göre söz konusu kamu idarelerince yapılacak iç denetim şu alanları içermektedir (İDÇUEY Md.7):

- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi.

Yukarıda sıraladığımız iç denetim faaliyetinin alanları Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nce belirlenen genel standartlara (Uluslararası İç Denetim Standartları) uyumlu bir şekilde belirlenmiş ve özünde risk yönetim süreçlerinin denetimini, iç kontrol süreçlerinin denetimini ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsamaktadır (Gürkan, 2006, 1-2). Ayrıca iç denetim faaliyetinin kapsamı sadece harcamalar/ödemeler ile ilgili işlemler olmayıp, idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri, süreçleri de iç denetimin kapsamındadır (Gönülaçar, 2007, 5).

2.3.4. İç Denetim Türleri

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 8. maddesinde iç denetim türleri düzenlenmiştir. Buna göre kamu idarelerinde uygulanacak olan iç denetim türleri şunlardır (İDÇUEY Md.8):

a) Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi, kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir (İDÇUEY Md.8).

Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır (Yurtsever, 2008, 10; Yereli ve Özdoğan, 2009; 18). Bu çerçevede uygunluk denetiminin konusunun kurumun mali işlemleri ve

faaliyetleri olduğu söylenebilir (Aksoy, 2008, 84). Söz konusu faaliyet ve işlemlere idarelerin ana hizmet birimlerince yürütülen faaliyet ve işlemler, projeye bağlı iş ve işlemler, arşiv ve dokümantasyon işlemleri, üretilen rapor ve bilgiler, bütçe hazırlık ve uygulama işlemleri, taşınır ve taşınmaz işlemleri, atama ve kadro işlemleri, sicil işlemleri, maaş ve özlük işlemleri, ihale ve diğer satın alma işlemleri örnek olarak verilebilir (Soydan, 2008, 39).

b) Mali Denetim: Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir (İDÇUEY Md.8). Mali denetim varlıkların korunması, denetlenen idarelerin belirlenmiş esas ve ilkelere ne ölçüde uyulduğuyla ilgili güvence sağlar. Bu yönüyle mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının önceden belirlenmiş ilke ve esaslara uygunluğunun denetlenmesi şeklinde ifade edilebilir (Kesik, 2005, 102).

Kamu idaresinin gelir, gider, borç ilişkileri ile her türlü malları ve kıymetlerine ilişkin işlem ve tasarrufları muhasebe düzeni tarafından kayda alınır ve denetim bu veriler üzerinden gerçekleştirilir. Bu bağlamda mali denetimin bir muhasebe denetimi olduğu söylenebilir (Bayar, 2008, 3).

c) Performans Denetimi: Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir (İDÇUEY Md.8). Bir başka ifadeyle performans denetiminin, kamu kaynağı kullanan idarelerin doğru faaliyetleri en az maliyetle yapıp yapmadıklarının incelenmesi olduğu söylenebilir (Kesik, 2005, 103). Bununla birlikte performans denetiminde kamu idaresinin ne kadar kaynak kullandığının yanında, üretilen kamusal ürün veya hizmetlerin vatandaşları ne ölçüde memnun ettiği konusu da dikkate alınır (Erüz, 2005, 68).

Performans denetimini mali denetimden ayıran bazı farklılıklar mevcuttur. Performans denetimi daha çok idarenin etkinliği üzerinde dururken, mali denetim muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durur. Denetimin konusu bakımından, performans denetimi idarenin faaliyetleri ile ilgilenirken, mali denetim muhasebe sistemi üzerinde yoğunlaşır. Mali denetim standardize edilmiş bir denetim ve raporlama sistemini izlerken, performans denetimi faaliyet ve projenin içeriğine göre, idarenin özelliğine göre farklılık gösterir (Aksoy, 2008, 84-85).

d) Bilgi Teknolojisi Denetimi: Bilgi teknolojisi denetimi, denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (İDÇUEY Md.8). Bir başka şekilde bilgi teknolojisi denetimi, idarenin amaçlarına ulaşmak için bilgi sistemlerinin yeterliliğinin incelenmesi ve bu yönde yeterli kanıtların toplanması, toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması süreci olarak ifade edilebilir (Soydan, 2008, 40).

e) Sistem Denetimi: Sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir (İDÇUEY Md.8).

Sistem denetimi, yürütülen kontrol faaliyetinin etkinliğini ölçmek amacıyla iç kontrol sisteminin ayrıntılı bir biçimde değerlendirilmesini amaçlar. Faaliyetlerin etkinliği, iktisadiliği ve verimliliği ve işlemlerin mevzuata uygunluğu ve düzenliliği, mali raporların doğru ve tam olduğu konusunda güvence sağlar (Kesik, 2005, 104).

2.3.5. İç Denetçi

Yapılan bir çalışmada iç denetçi; denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki nitelikler taşıyan, kariyer sahibi uzman kişi olarak ifade edilmiştir (Alptürk, 2008, 33). Buna göre iç denetçiler, denetim faaliyetlerinin kapsamının gerektirdiği faaliyetleri yürütmekle görevli, yetki ve sorumluluklara sahip kişilerdir (Midyat, 2007, 3-4).

2.3.5.1. İç Denetçinin Görevleri

İç denetçilerin görevleri 5018 Sayılı Kanun'un 64. maddesinde ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 15. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre iç denetçiler, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirirler:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.
- h) Kamu idaresince üretilen bilgilerin doğruluğunu denetlemek.
- i) Üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek.
- j) Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek.

Kanunun 64. ve yönetmeliğin 15. maddesinin “a”, “b” ve “e”, bentlerinde yer alan hükümlerinden de anlaşılacağı üzere iç denetçilere verilen görevler mali konularla sınırlı olmayıp, her türlü faaliyet ve işlemlerle birlikte kamu idarelerinin yönetim yapıları, mali ve mali olmayan kontrol yapıları ile kontrol süreçlerini ve kaynaklarla gerçekleştirilen faaliyetler arasındaki ilişkiyi ölçmeyi ve değerlendirmeyi içine alan geniş bir alanı kapsamaktadır (Kalender, 2008, 95).

Kanunun 64. maddesine göre iç denetçi yukarıda sayılan görevlerini yerine getirirken, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun hareket edecektir. Ayrıca söz konusu maddeye göre iç denetçinin, görevinde bağımsız olduğu ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak, iç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları geniş bir alana yayılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, teftiş kurulları ile ilişkileri göz önüne alındığında, soruşturma görevlerinin (disiplin soruşturması, ön inceleme, özel soruşturmalar) iç denetçilerce yürütülüp yürütülemeyeceği hususu önem kazanmaktadır. Bu konuda ise iki farklı yaklaşım bulunmaktadır (Midyat, 2007,4).

Birinci yaklaşıma göre, iç denetçilerin 5018 Sayılı Kanun öncesi teftiş ve denetim uygulamalarında olduğu gibi soruşturma görevlerini yürütmesi gerekmektedir. Zira soruşturma görevlerinin üstlenilmemesi halinde, iç denetçilerin idare içindeki konumları, denetlenecek kamu personeli nezdindeki güçlerini zayıflatacak ve bunun sonucunda denetimin etkinliği bundan zarar görecektir. Dolayısıyla soruşturma yetkisiyle donatılmamaları nedeniyle güçsüz kalan iç denetçiler denetim görevlerini hakkıyla yerine getiremeyeceklerdir. İkinci yaklaşıma göre ise, iç denetçilerin soruşturma görevlerini yürütmeleri gerek mevzuata gerekse de denetim standartlarına aykırılık teşkil edecektir. Ayrıca, soruşturma yetkisi kullanılarak yapılacak denetimlerin modern denetim yaklaşımının sağlayacağı faydaları ortadan kaldıracacağı, denetlenecek personelin denetime gerekli desteği veremeyeceği, korku ve güvensizliğin hakim olduğu böyle bir ilişki sonucunda denetimin beklenen yararları sağlamayacağı ifade edilmektedir (Midyat, 2007, 4).

Kanun'da sayılan görevlerine bakıldığında iç denetçi ne sadece soruşturmacı, ne mali kontrolör, ne de mali denetçi olarak değerlendirilmektedir. İç denetçi, kamuda iç denetim sisteminin denetçisidir ve özel durumları ilgilendiren soruşturma görevi, modern denetim anlayışının dışındadır (Önder, 2008, 75).

İç denetçilerden beklenenler; kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin yolsuzluk ve usulsüzlükleri önlemedeki etkinlik ve yeterliliği değerlendirmek, faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yolsuzluk ve usulsüzlük yapıp yapılmadığını incelemek, tespit edilen yolsuzluk ve usulsüzlüğü üst yöneticiye veya diğer yetkililere bildirmek ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi için önerilerde bulunmaktır (Midyat, 2007, 5-6; Kır, 2009, 19; Candan, 2008a, 54). Netice itibariyle, soruşturma görevi iç denetçilerin görevleri arasında değildir. Bu görev, ilgili mevzuat çerçevesinde idarelerin yöneticileri veya bu konuda özel görev verilmiş teftiş ve denetim elemanları tarafından yerine getirilecektir (Midyat, 2007, 5-6).

2.3.5.2. İç Denetçinin Nitelikleri, Atanması ve Görevinin Sona Ermesi

5018 Sayılı Kanununun 65. maddesine göre iç denetçi olarak atanacak kimselerin öncelikle, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilen şartlara ilave olarak aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekir.

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak,
- Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İDKK tarafından belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak,
- Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak,
- İDKK tarafından gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İDKK koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığı'nca iç denetim eğitimine tabi tutulur. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. Bakanlıklar ve bağlı idarelerde iç denetçiler, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan tarafından; diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır (5018 Sayılı KMYKK, Md.65). Ayrıca iç denetçinin kendi isteğiyle görevden ayrılabilmesi gibi başka bir göreve atanmasıyla da iç denetçilik görevi sona erebilir. Bunun dışında iç denetçinin mesleği ile bağdaşmayan hareketlerde bulunması halinde de denetçilik sertifikası İDKK tarafından iptal edilir ve bu görevi sona erer (İDÇUEY Md.24). İç denetçinin kendi isteği ile ayrılması durumunda yeniden iç denetçi olması mümkündür. Ancak İDKK tarafından mesleğine son verilmesi ve sertifikasının iptal edilmesi halinde yeniden iç denetçi olması mümkün değildir (Şahin, 2008, 238).

2.3.5.3. İç Denetçinin Bağımsızlığı

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 25. maddesinde “*İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder*” ve 5018 Sayılı Kanunun 64. maddesinde “*İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz*” ifadeleri yer almaktadır (İDÇUEY Md.25, 5018 Sayılı KMYKK, Md.64).

Ancak yapılan çalışmalar incelendiğinde bağımsızlık konusunda yazarlar arasında fikir ayrılığının bulunduğu görülmektedir. Bazı yazarlar iç denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız olduklarını bazıları ise bağımsız olmadıklarını ileri sürmektedirler. İç denetçilerin bağımsız olduklarını kabul eden görüşe göre, iç denetçilerin üst yönetici tarafından atanmaları ve görevden alınmaları hususunun bağımsızlıkları ile çeliştiği gibi bir anlam ifade etse de aslında bağımsızlıklarını

zedelemeyecektir (Önder, 2008, 73). Çünkü iç denetçiler tüm kamu idarelerine atanacaklardır. Zira bağımsızlığın sağlanması sadece atama ile ilgili bir husus değildir. Kastedilen bağımsızlık görevde bağımsızlıktır. Dolayısıyla İdare Hukuku kuralları içinde bir kamu idaresine ilk defa atama yapılacaksa, bunun üst yönetici tarafından olması genel prensiptir. Üst yönetici atamayı yaparken dilediği kişiyi değil, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve sertifikası bulunan kişileri atayacaktır. İç denetçilerin görevden alınmasının bağımsızlığını zedelemesi hususuna gelince İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 24. maddesinde görevlerinin hangi durumlarda sona ereceği sayıldığı için üst yönetici keyfi olarak iç denetçileri görevden alamayacaktır.

İç denetçilerin bağımsız olmadıklarını ileri süren görüşe göre (Tekin, 2006, 16), iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken, mevzuatta öngörülen bağımsızlıklarının, tarafsızlıklarının ve güvencelerinin uygulamada özellikle harcama sonrası denetim faaliyetlerinde tam olarak sağlanamayacağını düşünmektedir. Zira yukarıda da belirtildiği gibi iç denetçiler üst yönetici tarafından atanacak, çalışma programları üst yönetici tarafından onaylanacak, üst yönetici tarafından görevlendirilecek, raporlarını üst yöneticiye verecekler ve nihayet sicil yönünden de üst yöneticiye bağlı olacaklardır.

2.4. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE MEVCUT İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

5018 Sayılı Kanunla Türkiye'nin Kamu Mali Yönetim Sistemi uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uyum sağlamak üzere yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemenin amacı kamu idarelerinde etkin **iç kontrol** sistemleri oluşturulmasıdır. Bu amaçla İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği yayımlanmıştır. Bu tebliğ kapsamında tüm kamu kurumları **iç kontrol** sistemlerini oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme çalışmalarını sürdürmektedir. Bu kapsamda, çoğu kamu idaresi 5018 Sayılı Kanun, ilgili diğer mevzuat ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinin gerekliliklerini önemli ölçüde karşılayan eylem planlarını hazırlamış ve Maliye Bakanlığı'na göndermiştir. Ancak eylem planlarını hazırlayan bu kamu idarelerinin çok önemli bir kısmı, bünyelerinde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturma faaliyetlerine başlamamış olup, kamu idareleri eylem planlarında yer alan bu çalışmalarını 30.06.2011 tarihine kadar tamamlayacaklardır (Kaya, 2010, 1).

Kamu idarelerinde iç kontrol sistemi ile ilgili üç farklı durum bulunmaktadır. Bunlardan birincisi iç kontrol eylem planını hazırlamış olanlardır. Bunlar henüz çalışmalarını programlamamış, metodolojisini oluşturmamış, uygulamaya yönelik adım atmamış kurumlardır. İkinci durumda olanlar ise eylem planını gerçekleştirmeye yönelik çalışmaları programlamış, metodolojiyi belirlemiş, harekete geçmeye hazır olan, ancak tereddütleri olan idarelerdir. Üçüncü durumda olan idareler ise eylem planını hayata geçirmeye yönelik çalışmaları programlamış, metodolojiyi belirlemiş, projeyi başlatmış ve yürüttükleri çalışmalardan son derece emin kurumlardır (Kaya, 2010a, 6).

Bilindiği gibi iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olup, kamu kurumlarında benimsenme ve geliştirilme aşamasındadır. Zira İDKK tarafından yapılan iç denetçi atamaları 2006 yılında başlamış olup henüz yeni sayılacak düzeydedir. Bu bakımdan çalışmanın bundan sonraki kısmında yukarıda ele alınan iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin Üniversitedeki uygulamalar ele alınacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÜNİVERSİTELERDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM FAALİYETİNE YÖNELİK BİR İNCELEME: ERCİYES ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Bu tezin yazım aşamasında Türkiye’de 102 devlet üniversitesi, 52 vakıf üniversitesi olmak üzere toplam 154 üniversite bulunmaktadır. Vakıf üniversitelerinin 5’i, devlet üniversitelerinin ise 8’i fiilen öğretim faaliyetine başlamamıştır. (<http://www.yok.gov.tr> Erişim Tarihi: 22.10.2010). Türkiye’deki üniversitelerde iç denetim birimi ve strateji geliştirme daire başkanlıklarının bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla YÖK’ün internet sitesi ile devlet ve vakıf üniversitelerinin internet sayfaları incelenmiştir. Yaptığımız araştırmadan elde ettiğimiz bulgulara göre, eğitim öğretim faaliyetine başlayan 47 vakıf üniversitesinin sadece bir tanesinde iç denetim birimi olduğu, diğerlerinde olmadığı tespit edilmiştir. Vakıf üniversitelerinin 43 tanesinin YÖK’le yazışmalarının olduğu ve hiçbirinde strateji geliştirme daire başkanlıklarının iç kontrole yönelik çalışmaların bulunmadığı gözlenmiştir. Eğitim öğretim faaliyetine başlayan 94 devlet üniversitesinin ise 50’sinde iç denetim biriminin olduğu, 44’ünde iç denetim biriminin olmadığı, iç denetim birimi olan ve olmayan üniversitelerin 78’inde strateji geliştirme daire başkanlıklarının iç kontrole ilgili çalışmalarının olduğu ve ayrıca iç denetim birimi olmayan 44 üniversitenin 42’sinin YÖK’le yazışmalarının olduğu tespit edilmiştir (Ek-1).

Yukarıda ifade ettiğimiz üniversitelerle ilgili sayısal bilgiler Tablo 1’de özetlenmektedir.

Tablo 1. Vakıf ve Devlet Üniversitelerindeki İç Denetim ve İç Kontrol Çalışması

Üniversite/Eğitimde Olan		İç Denetim Birimi		İç Kontrol Çalışması		YÖK’le Yazışmalar	
Üniversite	Fiilen Eğitim Yapan	Mevcut	Mevcut Değil	Mevcut	Mevcut Değil	Mevcut	Mevcut Değil
Vakıf	47	1	46	-	47	43	4
Devlet	94	50	44	78	16	42	52

Kaynak:(<http://www.yok.gov.tr> Erişim Tarihi: 22.10.2010)

Üniversitelerde Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak hizmet veren Bütçe Dairesi Başkanlıkları 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kaldırılarak bunun yerine 01.01.2006 tarihinden itibaren Strateji Geliştirme Başkanlıkları ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları (SGDB) kurulmuştur. SGDB'lerin teşkilat yapısı ve faaliyetleri "Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda SGDB'ler bütçenin hazırlanması, uygulaması, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlaması ve mali kontrolün yapılmasını sağlamak üzere; Bütçe ve Performans Birimi, Stratejik Yönetim ve Planlama Birimi, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Birimi, Muhasebe, Kesin Hesap ve Raporlama Birimi şeklinde teşkilatlanmıştır (Tektüfekçi, 2011, 95-96).

Üniversite bünyesinde iç denetim birimi; üniversitelerin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini sürdürmek üzere 2547 Sayılı Kanun'un 51/a maddesi ve 5018 Sayılı Kanun ve 5436 Sayılı Kanun'la değişen 63. maddesinin son fıkrası gereğince doğrudan Üniversite Rektör'üne bağlı olarak faaliyette bulunmaktadır (Tektüfekçi, 2011, 96).

Çalışmanın bu bölümünde Erciyes Üniversitesi'ndeki Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın yürütmüş olduğu iç kontrol sistemi ile iç denetim birimi uygulamaları incelenecektir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

5018 Sayılı Kanun'la kamu idarelerinde uluslararası standartlara ve AB'ye uyumu sağlamak için kaynakların ekonomik, etkin, verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla iç kontrol ve iç denetim birimlerinin oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak 5018 Sayılı Kanun'la getirilen iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının Türkiye'deki bazı üniversitelerde tam olarak oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu kapsamda araştırmanın amacı uygulama alanı olarak seçilen Üniversitedeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının oluşum sürecinin hangi aşamada olduğunu ve bu aşamada yaşanan olumsuzlukları ortaya koymak, Üniversitedeki etkin bir iç kontrol sistemi varlığının iç denetim birimine ve kuruma katacağı değeri araştırmaktır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLARI

5018 Sayılı Kanun'la iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizması tüm kamu idarelerinde öngörülmüştür. Bu çalışmada uygulama alanı olarak seçilen Üniversitedeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizması incelenecek olup, diğer üniversite ve kamu kurumları çalışmamızın kapsamına dahil edilmemiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma, konuyla alakalı olarak önceden oluşturulan soruların Üniversite bünyesinde kurulu bulunan iç denetim biriminde görev yapan iç denetçilerle ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'ndaki görevlilerle (başkan ve uzmanlar) yüz yüze yapılan görüşmelerle gerçekleştirilmiştir.

3.4. ARAŞTIRMA SONUÇLARI

Araştırmamız, seçilen Üniversitede kurulu bulunan iç denetim biriminde görev yapan iç denetçilerle ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'ndaki başkan ve uzmanlarla gerçekleştirilmiş olup, yapılan görüşmelerden elde ettiğimiz bulgular aşağıda ayrı başlıklar halinde sunulmuştur.

3.4.1. İç Denetçilerle Yapılan Görüşmeler ve Elde Edilen Bulgular

Üniversite iç denetim birimi ve bu birimin faaliyetleri hakkında bilgi edinmek amacıyla hazırlanan görüşme formundaki sorular, Denetişim Dergisinin 5. Sayısında yer alan ve Anadolu Üniversitesi iç denetim birimi için hazırlanan sorular ile Uzay (2010a) tarafından Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler adlı çalışmasından derlenerek oluşturulmuştur (Denetişim, 2010, 90-94) .

Görüşme formunu oluşturduktan sonra Üniversitenin iç denetim biriminde çalışan iç denetçilerle belirli aralıklarla görüşmeler yapılmış ve bu görüşmeler neticesinde elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir:

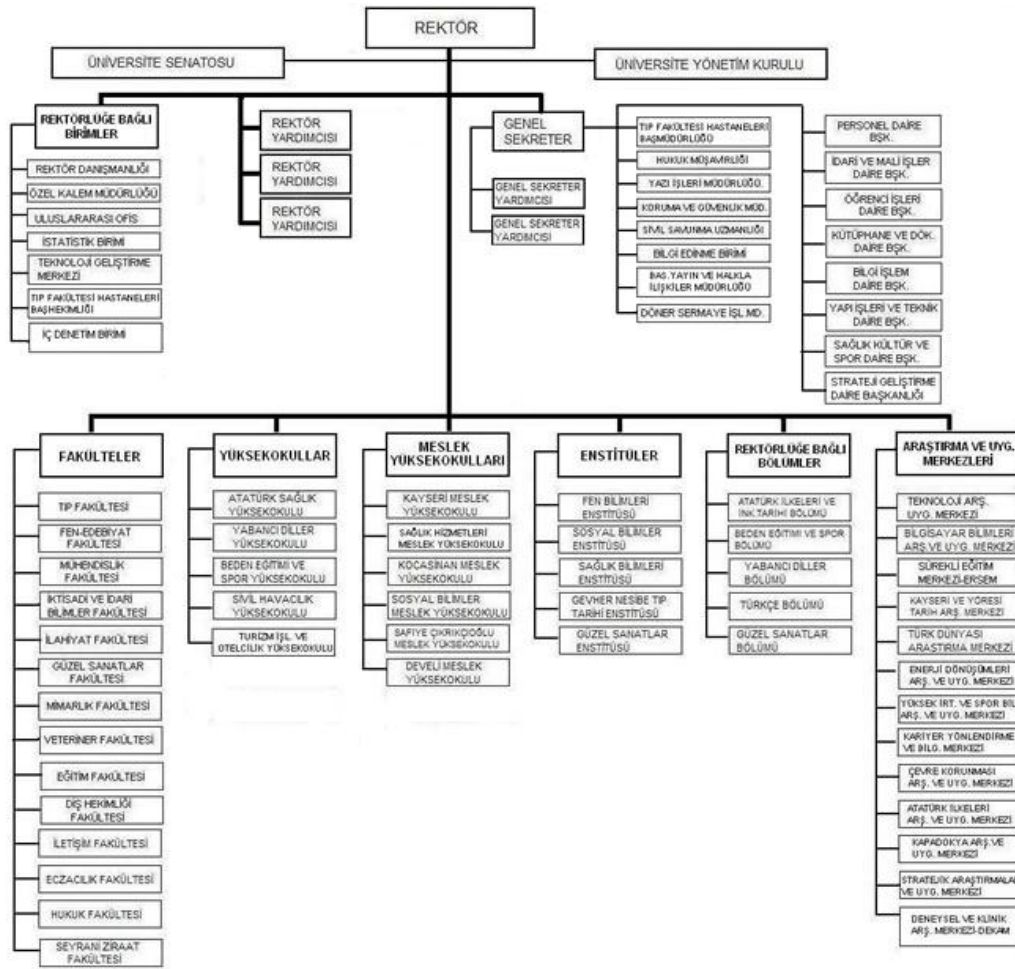
a) Üniversite İç Denetim Birimi Genel Tanıtım: Seçilen Üniversitede denetçi olarak görev yapan personelle yapılan görüşmelerden elde ettiğimiz bulgulara göre; Üniversite Rektörlüğü için 20.02.2006 tarihinde üç iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş ve Mart 2007 tarihinde bu denetçiler kuruma atanmıştır.

İç denetçilerle yapılan yüz yüze görüşmelerde, görevde bulunan her üç denetçinin de üniversite mezunu olduğu, bu göreve başlamadan önce her üçünün de Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde Muhasebe Denetmeni olarak görev yaptığı, bu göreve atanmadan önce İç Denetim Koordinasyon Kurulu bünyesinde üç aylık eğitim aldıkları ve kamu iç denetçi sertifikasına sahip oldukları belirlenmiştir.

İç denetçiler, İDDK tarafından düzenlenen eğitimi tamamladıktan sonra göreve başlamışlar ve 2008 yılında Erciyes Üniversitesi'nin İç Denetim Birim Yönergesini hazırlamışlardır.

İç denetçiler görevlerini birim yöneticiliği şeklinde yürütmektedirler. Ancak üniversitenin mevcut potansiyeli dikkate alındığında sayılarının yetersiz kaldığı, bu bakımdan iki iç denetçiye daha ihtiyaçları olduğunu ve birim başkanlığı şeklinde örgütlenmek istediklerini belirtmişlerdir. Çünkü üç kişilik denetçi ile yapılan çalışmalar birim yöneticiliği şeklinde örgütlenirken, beş kişilik denetçi ile yapılan çalışmalar birim başkanlığı olarak örgütlenmektedir.

İç denetim birimi aşağıda yer alan (Şekil 3.1.) organizasyon şemasında görüldüğü üzere doğrudan Rektörlük makamına bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. İç denetim biriminin doğrudan Rektör'e bağlı olması denetçi bağımsızlığı açısından son derece önemlidir. Ancak diğer yandan Rektör'ün görev yükünün yoğunluğu sebebiyle iç denetçilerin üst yöneticiye yeterince ulaşamama sorununu da beraberinde getirebilir.



Kaynak: (<http://stratejikplan.erciyes.edu.tr/sema.html>, Erişim Tarihi: 22.10.2010)

Şekil 3.1. Erciyes Üniversitesi Organizasyon Şeması

b) İç Kontrol ve İç Denetimin Algısı: İç denetçilerle yapmış olduğumuz görüşmelerde iç denetçiler, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının 5018 Sayılı Kanun'la getirilen kavramlar olduğunu, iç kontrol ve iç denetimin tüm kamu kesiminde uygulanması ve oluşturulması gerektiğini, belirtmişlerdir. Ayrıca iç kontrol ve iç denetimin yeni kavramlar olduğunu ve üniversitelerde yerleşmesinin ve uygulanmasının zaman alacağını ifade etmişlerdir.

İç denetçilerle yapmış olduğumuz görüşmelerde denetçiler, Üniversitede iç kontrolün kavram olarak anlaşamadığını, iç denetimin ise mali ve mali olmayan işleri denetleyen bir birim olarak algılandığını, Üniversiteler için iç kontrol ve iç denetimin alışık olmadığı bir yapılanma olduğunu, birimlerin iç denetime daha çok teftiş olarak baktıklarını ve bu yüzden uzak durulması gereken bir birim olarak gördüklerini ifade etmişlerdir.

Ayrıca denetçiler, Üniversitede birimlerin uzun yıllar Sayıştay tarafından denetlendiğini bu yüzden denetim denildiğinde akla Maliye Bakanlığı ve Sayıştay denetiminin geldiğini bunun dışındaki denetim birimleriyle yeni karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

c) İç Denetim Biriminin Kuruluşu ve Sonrasında Yaşanan Sorunlar: İç denetçilerle yapılan görüşmelerde her üç iç denetçinin de daha önce Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde çalıştıkları için akademik ve idari birimler tarafından Maliye Bakanlığı elemanı gibi görüldüklerini, kurumun eksikliklerini Maliye Bakanlığı'na veya Sayıştay'a bildiren kişiler olarak algılandıklarını belirtmişlerdir.

Denetçiler görevlerini yerine getirirken bir sorun yaşamadıklarını; ancak, iç denetimin istedikleri anlamda yerleşmediğini, zamana ihtiyaç olduğunu, Erciyes Üniversitesi'nin faaliyet alanının genişliği düşünüldüğünde iç denetçi sayılarının yetersiz kaldığını, ayrıca mali mevzuatın akademik ve idari birim yöneticileri ile iç denetçiler için farklı anlamlar ifade ettiğini, bunun da faaliyetlerin yürütülmesi sırasında sorunlar yarattığını belirtmişlerdir.

İç denetçiler kendileri bizzat tecrübe etmemekle birlikte, sistemin bazı aksaklıkları olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu olumsuzlukların başında bağımsızlık ve objektifliğin kaybolabileceğini, çünkü iç denetim biriminin doğrudan Rektör'e bağlı olduğunu, Rektör'ün ise döner sermaye işletmesinin ita amiri olduğunu, bu yüzden döner sermaye işletmesinin denetlenmesi halinde Rektör'ün denetlenmiş gibi algılandığını, bu durumun ise çok uygun olmadığını ve üst yönetimin yaptığı işlemlere müdahale etmenin sorun yaratabileceğini ifade etmişlerdir.

d) İç Kontrol Sistemi Oluşum Süreci: Genel olarak iç kontrol süreci şu aşamalardan oluşur: Her birim kendi iş süreçlerini belirler. Bu iş sürecinde yer alan faaliyet alanına yönelik doğal riskler tespit edilir ve ölçülür. Bu risklere karşı alınacak kontrol önlemleri ve bu önlemleri uygulayacak sorumlular belirlenir. Kontrol önlemlerinin riskleri karşılayıp karşılamadığı tespit edilir.

İç denetçilerle yapılan görüşmelerde iç kontrol sisteminin oluşumu ile ilgili görevin SGDB'ye verildiğini, ancak bu görevin sadece SGDB'ye verilmesinin uygun olmadığını, bu amaçla bir ekip kurulması gerektiğini belirtmişlerdir.

İç denetçiler, Üniversitenin iç kontrol sisteminin oluşturulmadığını, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın eylem planını hazırlayıp Maliye Bakanlığı'na sunduklarını, iç denetim biriminin oluşum sürecinde kendilerinin yer almadığını, ancak böyle bir talep olması halinde yardımcı olabileceklerini ifade ederek, kendilerinin asıl görevlerinin iç kontrol sürecini ve sistemini izlemek, incelemek ve risk yönetim sisteminin oluşumunda sorun olup olmadığını tespit etmek olduğunu belirtmişlerdir.

e) İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmamasının Sonuçları: İç denetçiler, iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasının iç denetimi olumsuz yönde etkileyeceğini, aynı zamanda iş yükünü artıracığını, böylece asıl yapması gereken izleme faaliyetini yerine getiremeyeceğini ve iç kontrol sisteminden beklenen faydanın sağlanamayacağını belirtmişlerdir. Ayrıca iç kontrolün yapılıp aynı zamanda iç denetimin olmaması veya iç denetçilerin görevlerini tam anlamıyla yerine getirmemeleri durumunda sağlıklı bir denetim yapısından bahsetmenin mümkün olmayacağını ifade etmişlerdir.

f) İç Kontrol ve İç Denetimin Sağlayacağı Katkılar: İç denetçiler, etkin bir iç kontrol ve iç denetimin mali mevzuata uygunluk, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanımı, varlıkların kaybolmasının engellenmesi, mali tablolarının güvenilirliği konusunda üst yönetime makul bir güvence vermesi, şeffaf bir muhasebe sisteminin kurulması, üst yöneticinin kamuoyuna kaynakların etkin kullanıldığı konusunda güvence vermesinin temini, üst yöneticiye risk açısından hangi durumda olduğu konusunda bilgi vermesi, performans esaslı bütçelemeye geçilmesi durumunda performans denetiminin sağlanması konularında katkıda bulunacağını belirtmişlerdir.

g) İç Denetim Biriminin Yıllık Faaliyetleri: İç denetçiler denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeden önce süreçleri belirlediklerini, bu süreçlere risk odaklı denetim uygulayarak üç yıllık denetim planları hazırladıklarını, risk önceliğine göre denetim alanlarını belirlediklerini ve yıllık çalışma programı oluşturduklarını ve üst yöneticinin onayından sonra denetim faaliyetlerine başladıklarını belirtmişlerdir. Denetçiler, yapmış oldukları faaliyetleri; taşınır işlem süreci, hizmet alım ihale süreci, fakültelerin maaş ödeme süreci, döner sermaye işletmeleri müdürlüğünün mal alımları ihale süreci, satın alma iş süreci, bilimsel araştırma projeleri süreci, yapı işlerinin doğrudan teminle yapmış olduğu satın alma işlemleri süreci, fazla mesai ödemeleri süreci, yemekhane hizmetleri, ek ders ücreti ödeme süreci olarak ifade etmişlerdir. İç denetçiler tüm bu süreçlerin denetiminde uygunluk ve sistem denetimi yaptıklarını belirtmişlerdir.

h) İç Denetim Biriminin Etkinliği İçin Gerekli Faktörler: İç denetçiler, iç denetim faaliyetinin geliştirilmesinde üst yöneticinin desteğiyle birlikte akademik ve idari birim yöneticilerinin iç denetimin önemini kavramasının, yani farkındalığın olmasının önemli olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca iç denetçinin gayretinin, çalışmasının, mesleki açıdan kendisini geliştirmesinin ve kuruma katma değer yaratmasının gerekli olduğunu, bu şekilde başarı sağlamanın mümkün olduğunu ifade etmişlerdir.

İç denetçiler iç kontrol sisteminin ve iç denetimin etkinliğini artırmak için, kırmızı telefon hattı, ihbarlar ve elektronik haberleşme gibi yöntemlerden ziyade akademik ve idari birimlerle karşılıklı iletişimle iç kontrol ve iç denetimin önemini anlatılarak etkinliğin artırılacağını belirtmişlerdir. Ayrıca bu konuda iç denetçiler, diğer üniversiteleri de kapsayacak şekilde iç denetçiler arasında elektronik ortamda hangi alanları denetledikleri, ne tür sorunlarla karşılaştıkları ve nasıl bir çözüm getirdikleri gibi konularda bilgi paylaşımı olmasının etkinliği artırabileceğini ifade etmişlerdir. Ancak sadece akademik ve idari birimlerle iletişimin yeterli olmadığı, kırmızı telefon hattı, ihbarlar ve elektronik haberleşme gibi yöntemlerin de sistemin etkinliğinde önemli olduğu kanaatini taşıyoruz.

ı) İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetim İşlerliği: İç denetçiler üniversitelerde iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesi için üst yöneticinin iç kontrol sistemini sahiplenmesi ve desteklemesi gerektiğini, ayrıca iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim vb. kavramların yerleşmesi ve işlerliği için mevzuatla öngörülmesinin ve sıkı takibinin gerektiğini belirtmişlerdir. İç kontrolün geliştirilmesi için üniversitelerin iç kontrol standartlarını benimsemesi ve eylem planlarını revize etmeleri gerektiğini, akademik ve idari birimlerin risklerini belirlemeleri yani risk kütüğünü oluşturmalarının uygun olacağını ifade etmişlerdir.

i) İç Denetçilerin Meslektaşlarına Önerileri: İç denetçiler tüm kamu kurumlarında olduğu gibi üniversitelerinde iç denetim ve iç denetçi kavramlarına yabancı olduklarını bu yüzden iç denetçilerin kurumlarıyla iletişime geçerek kendilerini benimsetmeleri gerektiğini, kendi gayret ve çabalarıyla kendilerini kuruma anlatmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Bu konuda Hacettepe Üniversitesi iç denetim birimi çalışanlarıyla yaptığımız görüşmelerden elde ettiğimiz bilgiye göre Üniversite Rektörlüğü idari ve akademik birimlere bir yazı göndererek Üniversitede 5018 Sayılı Kanun kapsamında iç denetim birimi kurulduğunu ve bu birimlerin çalışmalarında yardımcı olunmasını istemiştir. Hacettepe Üniversitesi'nde olduğu gibi bu Üniversitede de Rektörlük

tarafından üniversitenin tüm idari ve akademik birimlerine yönelik tanıtıcı ve destekleyici yazı yazılması, toplantı yapılması iç denetim uygulamalarının sağlıklı yürütülmesi bakımından yararlı olacaktır.

3.4.2. Strateji Geliştirme Dairesi ile Yapılan Görüşmeler ve Elde Edilen Bulgular

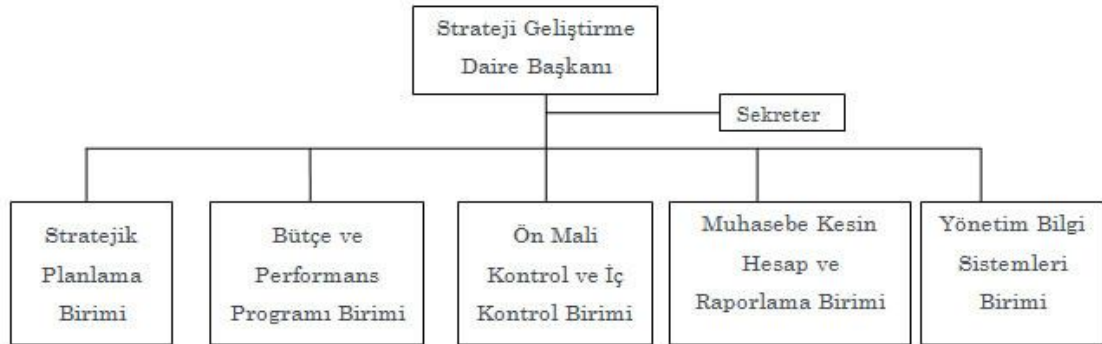
Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın iç kontrol faaliyetleri ile ilgili bilgi edinmek için hazırlanan görüşme formu iç denetim birimi için hazırlanmış olduğumuz görüşme formu esas alınarak geliştirilmiş ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'na uygulanmıştır. Bu kapsamda elde edilen bulgular şu şekilde sıralanmaktadır:

a) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Genel Tanıtım: SGDB, 5018 Sayılı Kanun'la daha önceden Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyette bulunan Bütçe Dairesi Başkanlığı yerine kurulmuştur. Ancak SGDB, görev, yetki ve sorumluluk olarak Bütçe Dairesi Başkanlığı'ndan daha geniş bir görev alanına sahiptir. Bütçe Dairesi Başkanlığı üniversitelerde sadece saymanlık hizmetini yürütürken, SGDB saymanlık yanında stratejik planlama ve performans programı hazırlama, iç kontrol ve ön mali kontrol ile yönetim bilgi sistemleri hizmetlerini de yerine getirmektedir.

SGDB'lerin görevleri kısaca şu şekilde sıralanabilir: Stratejik yönetim ve planlama yapmak, performans ve yeni kalite ölçütleri geliştirmek, yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri yerine getirmek, idare bütçesini stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek, idarenin faaliyet raporunu hazırlamak, ön malî kontrol faaliyetini yürütmek, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak ve mali hizmetler sunmaktır.

SGDB; Bütçe ve Performans Programı Birimi, Muhasebe Kesin Hesap ve Raporlama Birimi, Yönetim Bilgi Sistemleri Birimi, Stratejik Planlama Birimi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Biriminden oluşmaktadır.

SGDB bünyesinde yer alan bu birimlerin Üniversite organizasyon şeması içerisindeki yeri aşağıda Şekil-3.2'de gösterilmiştir. Söz konusu şekilden de anlaşılacağı üzere birimler faaliyetlerini doğrudan daire başkanına bağlı olarak yürütmektedirler. SGDB ise Şekil-3.1'deki organizasyon şemasında görüldüğü üzere doğrudan Rektör'e bağlı olarak faaliyetlerini yerine getirmektedir.



Kaynak:(<http://strateji.erciyes.edu.tr/sgb/organizasyon.html>, Erişim Tarihi: 03.04.2011)

Şekil 3.2. ERÜ Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Organizasyon Şeması

Daire başkanı ve birimlerle görüşmeler neticesinde elde edilen bulgulara göre birimlerin görevleri ve iç kontrole katkıları şu şekilde özetlenmektedir:

a. Bütçe ve performans biriminin görevleri üniversitenin bütçesini, faaliyet raporlarını, kesin hesap raporlarını hazırlamak, gelir ve giderlerini takip etmek, üniversite hakkında istenen istatistik bilgileri YÖK, DPT ve MB'ye bildirmek ve nakit taleplerini hazırlamaktır.

Bütçe ve performans biriminin iç kontrol sistemine olan katkıları ise ödeneğin olup olmadığı, tertibin doğruluk kontrolünün yapılması ve kamu ihale mevzuatındaki ödeme uygunluğunun sağlanıp sağlanmadığının kontrolünün yapılmasıdır.

b. Muhasebe-kesin hesap ve raporlama biriminin görevleri üniversitenin borç ve alacakları muhasebesini tutmak, hakedişleri ilgililere dört günlük zaman zarfında ödemek, üniversitenin yıllık kesin hesabını çıkarmak ve yıllık muhasebe raporlarını düzenlemek yani finansal raporlamayı yapmaktır.

Birimin iç kontrole ilgili görevi ise ödeme aşamasında kontroller yapmaktır. Gerçekleştirilen bu kontroller belgelerin şeklen uygun olup olmadığı, ödeme yapılan kişinin doğruluğu, ilgililerin imzasının tamlığı ve belgelerde maddi hata olup olmadığının kontrolünü içerir.

c. Yönetim bilgi sistemi biriminin görevleri, yönetim bilgi sistemlerine ilişkin hizmetleri varsa ilgili birimlerle işbirliği içinde yerine getirmek, yönetim bilgi sisteminin geliştirilmesi çalışmalarını yürütmek, istatistikî kayıt ve kalite kontrol işlemlerini yapmaktır.

Yönetim bilgi sisteminin iç kontrole katkısı ise kaliteli iç kontrolün sağlanması için, yazılım programlarının geliştirilmesi veya temini ile kullanıcılara eğitim hizmetlerinin verilmesini sağlamaktır.

d. Stratejik planlama biriminin görevleri, üniversitenin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini ve bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı hazırlamaktır.

e. İç kontrol ve ön mali kontrol biriminin görevleri, ihale taahhüt evrakları ve sözleşme tasarılarının kontrolü, ödenek gönderme belgelerinin kontrolü, ödenek aktarma işlemlerinin kontrolü, kadro dağılım cetvellerinin kontrolü, geçici işçi pozisyonlarının kontrolü, yan ödeme cetvellerinin kontrolü, iç kontrol faaliyetleri çerçevesinde İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Sağlık Kültür Daire Başkanlığı ile Yapı İşleri Daire Başkanlığı'ndan gelen evrakların kontrolü ve belirli meblağı aşan evrakların kontrolü ile diğer mali işlemlerin kontrollerinden oluşmaktadır. Yani bu birim kısaca ön malî kontrol görevini yürütmektedir.

Ayrıca iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, idarenin görev alanına ilişkin konularda standartlar belirlemek, amaçlar ile sonuçlar arasındaki farkları giderici ve etkinliği artırıcı tedbirler önermek, iç kontrol uygulamaları hakkında üst yönetici ve harcama yetkililerine danışmanlık yapmak ve idarenin risk analizi çalışmalarına katkıda bulunmak da iç kontrol ve ön mali kontrol biriminin görevleri arasında bulunmaktadır.

b) İç Kontrol Sistemi Oluşumunda SGDB'nin Konumu: Daire başkanı ile gerçekleştirilen yüz yüze görüşmede SGDB'nin üniversitede iç kontrol sistemini oluşturmakla görevlendirilmiş bir birim olduğunu, bu yüzden iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel ve belirleyici bir konumda bulunduğunu belirtmişlerdir.

c) SGDB Çalışanlarının İç Kontrol Eğitimi: Erciyes Üniversitesi SGDB’de yapılan görüşmelerde başkanlıkta görev yapan personelin üniversite iç kontrol sisteminin oluşumuna yönelik bir eğitim almadıkları, ancak 5018 Sayılı Kanun’la ilgili mevzuata yönelik seminerlere katıldıkları ifade edilmiştir.

d) İç Kontrol ve İç Denetim Algısı: SGDB daire başkanı Kanun’la getirilen iç kontrol ve iç denetim kavramlarının temel düşünce olarak son derece olumlu ve Türk kamu mali yönetim sistemi açısından yeni kavramlar olduğunu belirtmiştir. Aynı zamanda üniversiteler için iç kontrol ve iç denetim kavramlarının yeni kavramlar olduğunu ifade etmiştir.

SGDB personeli akademik ve idari birimlerin iç kontrol ve iç denetim kavramlarına yabancı oldukları için algılamalarında hata olduğunu, birimlerin denetim denilince birine soruşturma açılması, para ödetilmesi olarak algıladıklarını, halbuki iç denetimin idarelere yol gösteren, idareleri geliştiren, hataları azaltan ve yolsuzlukları önleyen bir birim olduğunu, ancak bu şekilde kavranmadığını belirtmişlerdir.

Daire başkanı ve SGDB personeli iç kontrol sisteminin oluşum süreci devam ettiği için sistemin ilgililer tarafından nasıl algılandığının henüz belirlenemediğini ifade etmişlerdir. Ancak iç kontrol sisteminin mevzuat çerçevesinde yürütüldüğü için üst yöneticinin kendisini engellenmiş gibi hissettiğini, birimlerin, uygulayıcıların ve üst yöneticilerin mevzuata uygun olmayan bir işlem gerçekleştirdiklerinde ve bunun uygun olmadığı kendilerine iletildiğinde durumu kişiselleştirebildiklerini, bu algılamının düzelmesi için Kanun’un ve iç kontrolün öneminin anlaşılması gerektiğini belirtmişlerdir.

e) SGDB’nin Yaptığı İç Kontrol Faaliyetleri: SGDB personeli İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Yönergesi çerçevesinde Erciyes Üniversitesi İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesini hazırladıklarını ve bu yönergenin 3 Mayıs 2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğini belirtmişlerdir.

Bununla beraber Üniversitenin SGDB’nin Kamu İç Kontrol Standartlarına göre eylem planını hazırlayarak Maliye Bakanlığı’na gönderdiğini, ancak 30.06.2011 tarihine kadar tamamlanması beklenen eylem planlarındaki çalışmaların faaliyete geçmesi ile ilgili bir çalışma yapmadıklarını ifade etmişlerdir.

Ayrıca bu konunun Maliye Bakanlığı tarafından bir takvime bağlansa da üniversitelerin bu takvime uyamayacağını çünkü konuyla ilgili üniversitelerde nitelikli personel eksikliği olduğunu, hazırlanan eylem planlarının birbirinin aynısı ve Maliye Bakanlığı tarafından istenilen bir yükümlülüğün yerine getirilmesinden ibaret olduğunu belirtmişlerdir.

f) İç Kontrol Sistemi Oluşum Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar: İç kontrol ve ön mali kontrol biriminin görev ve faaliyet alanı mali işlemlerin kontrolü ile sınırlı kalmaktadır. Çünkü SGDB’de yürütülen işlerin büyük kısmı muhasebe ve mali hizmetlerden oluşmaktadır. Ayrıca SGDB’de istihdam edilen personelin konuyla ilgili yetersizlikleri bulunmaktadır. Bu durum muhtelif zamanlarda üst yönetime iletilmesine rağmen çözüm getirilmemiştir.

SGDB personeli YÖK’ün iç kontrol sistemi ile ilgili bir çalışma yapmadığını, bu konuyu Maliye Bakanlığı’nın bir işi gibi gördüğünü ve bu anlayışın Maliye Bakanlığı’nın üniversitelere daha çok müdahil olmasının yolunu açtığını ve üniversitelerin idari özerkliğine zarar verdiğini belirtmişlerdir.

İç kontrol sisteminin oluşum sürecinde personelin sistemin oluşturulmasına yönelik bir eğitim almadığı için çalışmaları yavaşlattığı, işin gereği gibi yapılmasına engel teşkil ettiği ve verimsizliğe neden olduğu da görüşmelerde ifade edilmiştir. Ayrıca iç kontrol öneminin ve farkındalığının anlaşılmasının, iç kontrol sisteminin oluşumunun mevzuatın yerine getirilmesi olarak algılanmasının ve bir zorunluluğun yerine getirilmesi olarak görülmesinin de karşılaşılan sorunlar arasında olduğu ifade edilmiştir.

Elde edilen bulgulardan biri de harcama birimlerinde nitelikli personel istihdamının olmadığıdır. Ön mali kontrol uygulamaları sırasında mevzuata uygun şekilde yapılmayan harcamaların tespit edilmesinin ve düzeltilmesinin zor olduğunu ve ilgili birimlerin iç kontrol ve ön mali kontrol birimlerine kişisel olarak karşı tavır aldıklarını belirtmişlerdir.

Ayrıca iç kontrol ve ön mali kontrol biriminin uygun görmediği bir işi harcama birimlerinin gerçekleştirdiği, bu kapsamda ön mali kontrolden beklenen yararın sağlanamadığını, iç kontrol ve ön mali kontrol biriminin sadece görüş bildiren bir birim olduğu ifade edilmiştir.

g) SGDB’de İletişim: Daire başkanı eylem planının hazırlanması ve Maliye Bakanlığı’na sunulması aşamasında kamu idarelerindeki SGDB’ler ve özellikle diğer üniversitelerdeki SGDB’ler ile sürekli fikir alışverişinde bulduklarını belirtmiştir.

Erciyes Üniversitesi’nin iç kontrol oluşum sürecinin tamamlanmadığını, ancak oluşum sürecinde iş süreçlerinin belirlenmesi, risklerin tanımlanması, riskleri önleyecek kontrol önlemlerinin belirlenmesi için akademik ve idari birim yöneticileri ile iç denetçilerin görüşlerine başvurulacağı ifade edilmiştir.

h) İç Kontrol ve İç Denetimin Sağlayacağı Katkılar: Genel olarak etkin bir iç kontrol sistemi için birimlerin bir takım faaliyetleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bunlar; stratejik planın uygulanmasına yönelik faaliyetlerin tanımlanması, iş akış şemalarının hazırlanması, süreçler ile sorumlularının tanımlanması, süreç analizlerinin yapılması ve sürekli gözden geçirilmesi, bu süreçlere ilişkin risklerin belirlenmesi ve etkileşimli bir yönetim bilgi sisteminin kurularak kontrol listeleri ve kontrol öz değerlendirme formlarının oluşturulmasıdır (Yılmaz, 2008, 65-66).

Daire başkanı etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin öncelikle birimlerin yapmakta olduğu işlemlerde hukukiliği sağlayacağını belirtmiştir. Ayrıca görev tanımlarının yapılmasıyla her birimin sorumlu olduğu işlerin açıkça belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Örneğin, üniversite bünyesinde bulunan hastanenin acil servisine başvuran bir hasta ya da hasta yakınının hangi işlemleri hangi sıra ile yapacağını açıkça belirlenip ilan edilmesi halinde faaliyetler daha hızlı yürütülecek ve bu faaliyetler hem üniversite hem de üniversitenin hizmet verdiği üçüncü kişiler için standart bir uygulama sağlayacaktır.

SGDB olarak birimlerden gelen süreç ve riskleri inceleyerek standartlara uygun kontrol önlemleri geliştireceklerini ve üniversitenin geneline uygun bir iç kontrol sistemi oluşturacaklarını, böylece diğer üniversiteler ve kamu kurumları ile karşılaştırma yaparak süreçteki eksikliklerin belirleneceğini ve geliştirilmesine katkı sağlayacağını mümkün olacağını belirtmişlerdir.

Ayrıca elde ettiğimiz bulgulara göre, etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin varlığının sağlıklı gelir gider yapılmasını, muhtemel hataların en az düzeye indirilmesini, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik, verimli ve zamanında kullanılmasını sağlayarak israfı önleyeceğini, süreçlerin etkinliğinin artırılarak, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağını ve eylemlerin planlı bir biçimde gerçekleşeceğini ifade etmişlerdir.

Üniversitelerin Sayıştay tarafından dış denetime tabi tutulduğu, bu denetimlerde tüm evrakların tek tek incelenmediğini, bazı özellikli evraklara bakılarak (ihale evrakları ve yüksek tutarlı evraklar) bütün bir yıla ilişkin değerlendirme yapıldığını, bu yüzden üniversitede mevcut olan iç denetim biriminin yapmış olduğu faaliyetleri inceleyerek daha etkin denetim yaptığını ve iç denetim birimi sayesinde denetleyeceği ve sorgulayacağı alanların azaldığını, yani Sayıştay'ın denetim işini kolaylaştırdığını ve denetimlerine güvence oluşturduğunu belirtmişlerdir.

1) SGDB'nin Etkinliği İçin Gerekli Faktörler: Daire başkanı, iç kontrol sistemi oluşum çerçevesinde yerine getirilecek faaliyetlerin henüz tamamlanmadığını, ancak bu faaliyetlerin etkinliği için denetim mekanizmalarının iyi oluşturulması gerektiğini, kurulacak olan sistemin işleyişi ile uygulamada karşılaşılan sorunların sık sık kontrol edilerek gerekli önlemlerin alınmasını ve etkin bir izleme sürecinin oluşturulması gerektiğini belirtmiştir.

SGDB personeli faaliyetlerde etkinliği artırmak için üst yönetimin desteğinin sağlanması, sistemin kurulması için çalışanlara, yöneticilere ve uygulayıcılara gerekli eğitimlerin verilmesi, akademik ve idari birimlerde iç kontrolün önemine ve birimlere getireceği katkılara ilişkin bilincin oluşturulması, sorunları yerinde tespit ederek çözüm önerilerinin geliştirilmesi, başarılı olan konuların oranının ve verimin artırılması, nitelikli personel istihdamının sağlanması ile yönetim bilgi sistemlerinin kullanım oranının artırılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Ayrıca diğer üniversitelerle ve Maliye Bakanlığı ile bir araya gelinerek fikir alışverişinde bulunulmasını, çalışmaların birimlere benimsetilmesini, standartların uygun gördüğü şekilde işlerin yürütülmesini, iç kontrol faaliyetlerinin kağıt üzerinde kalmamasını, iç kontrol faaliyetlerini yerine getirecek olan bir komisyon oluşturulmasını ve gerekirse sadece bu faaliyetler için personel istihdam edilmesinin

uygun olacağını ifade etmişlerdir. Buna ilave olarak faaliyetlerde etkinliğin sağlanması için iç kontrol sistemini hazırlayanlar ile uygulayanlar arasında işbirliğinin sağlanması gerektiğini, aksi takdirde hazırlanan dokümanların soyut kalacağını ve uygulanamayacağını belirtmişlerdir.

i) İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetim İşleri: Daire başkanı YÖK'ün kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili olarak üniversiteleri kapsayan bir çerçeve eylem planı hazırlaması gerektiğini belirtmiştir.

Birimlerle yapılan görüşmelerde iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim uygulamalarının kağıt üzerinde kalmadığı, fiilen uygulandığında kuruma katma değerinin yüksek olacağını, bu kapsamda yönetim tarafından desteklenmesinin uygulayıcılar için gerekli olan eğitimin verilmesinin uygun olacağını ifade etmişlerdir.

j) Mali Yönetim Kontrol Sistemleri: Yapılan görüşmelerde daire başkanı, mali yönetim ve kontrol kapsamında Erciyes Üniversitesi SGDB'de kullanılan bilgi sistemlerinin; e-bütçe sistemi, SGB.net sistemi, Say 2000i işletim sistemi, taşınır ve taşınmaz programlara ilişkin sistemler olduğunu ayrıca bunlara ilaveten, hazine nakit aktarım sistemi, kamu yatırımları proje bilgi sistemi, TÜBİTAK (Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu) projeleri bilgi sistemi gibi sistemlerin de mali yönetim ve kontrol sistemi olarak oluşturulan ve kullanılan sistemler olduğunu ifade etmişlerdir.

k) SGB.net Sistemi: Daire başkanı SGB.net sisteminin Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından başlatılan bir proje olduğunu ve SGB.net'in amacının Maliye Bakanlığı'nın tüm mali işlemlerini elektronik ortama taşımak suretiyle ölçme, analiz etme, kontrol etme ve daha iyi yönetilebilmeye yönelik bir yapı oluşturmak olduğunu belirtmişlerdir.

Üniversitenin SGDB'nin de 2009 yılından bu yana Maliye Bakanlığı ile yaptıkları protokol çerçevesinde SGB.net yazılım programını kullandıkları, ancak bu yazılım programının tüm modüllerini kullanmadıkları, daha çok taşınır modülünü kullandıkları belirtilmiştir. Çünkü, SGB.net projesinin ağırlıklı olarak Maliye Bakanlığı için hazırlanmış bir yazılım programı olduğu ifade edilmiştir.

l) SGB.net'in İç Kontrole Katkıları: Daire başkanı SGB.net yazılım programının tüm modüllerinin etkin olarak kullanıldığı zaman mali konularla ilgili iç kontrol sistemine katkısı olacağını, harcama (satın alma) modülünün birimlerin harcama süreçlerinde uygulama birliği ve yeknesaklık sağladığını ve bu modül sayesinde kontrollerin daha etkin gerçekleştirilebileceğini belirtmiştir.

Birimlerle yapılan görüşmelerde SGB.net programının hataları azalttığı, zaman kaybını önlediği, birimler arasında birlik olup olmadığını ortaya çıkardığı, idarelerin yapmış olduğu faaliyetleri karşılaştırma imkanı sağladığını ifade etmişlerdir.

İç kontrol ve ön mali kontrol birimi yöneticileri, satın alma ve vergi borcu sorgulamada SGB.net'i kullandıklarını ve bilgiye daha hızlı ulaştıklarını belirtmişlerdir. Uygulamaları sırasında vergi borcu olan alacaklıya vergi borcunu keserek ödeme yaptıklarını ve devlet alacağını tahsil etmede aracılık yaptıklarını, program sayesinde harcama birimlerinin düzgün ve mevzuata uygun işlemlerini gerçekleştirdiklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca ödenek olmaması durumunda programın harcamaya izin vermediğini, idarelerin ambar/depo durumlarının program üzerinden takip edilebildiğini ve böylece bazı olumsuzlukların engellediğini ve zaman tasarrufu sağladıklarını belirtmişlerdir. İç kontrol ve ön mali kontrol birimi SGB.net'i ihale sürecini takip etmede kullandıklarını ancak bunun için akademik ve idari birimlerin ihale sürecini SGB.net üzerinden gerçekleştirmeleri gerektiğini ifade etmişlerdir.

m) SGDB'nin Önerileri: Yapılan görüşmelerde daire başkanı, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının Türk kamu mali yönetim sisteminde yeni kavramlar olduğunu, bu kavramların ve birimlerin işlerlik kazanabilmesi için sürekli olarak eğitim programı düzenlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Birimlerde istihdam edilecek personelin yetkinliğinin artırılması ve nitelikli personel ihtiyacının karşılanması gerekliliği belirtilerek akademik ve idari birimlerde farkındalık oluşturulması ile üst düzey yöneticilerin desteğinin sağlanmasının önemli olduğu ifade edilmiştir.

SGDB personeli etkin harcama yapılmadıkça kamu kaynaklarının israf edileceğini, yapılan denetim faaliyetlerinin mevzuat gereği değil, önemli olduğu için yapılması gerektiği bilincinin oluşturulmasının, son derece önemli olduğunu belirtmişlerdir.

Netice itibariyle Üniversitede SGDB 2006 yılında, iç denetim birimi ise 2007 yılında kurulmuş olup, 2008 yılında İç Denetim Birim yönergesi hazırlanmıştır. Daha sonra SGDB Üniversitenin eylem planını hazırlayarak Maliye Bakanlığı'na göndermiştir. Ancak SGDB henüz eylem planına uygun olarak iç kontrol sistemini oluşturmamıştır.

Bir kamu kuruluşu olan Erciyes Üniversitesi'nde iç kontrol sisteminin oluşum süreci ile ilgili yaptığımız çalışmadan elde edilen bulgular, diğer kamu kurumlarında yapılmış olan iç denetim, iç kontrol (5018 Sayılı Kanun kapsamında) içerikli çalışmaların bulgularıyla karşılaştırılarak değerlendirmeler bir sonraki bölümde ele alınmaktadır.

3.5. KMYKK İLE İLGİLİ DİĞER ÇALIŞMALAR: BİR KIYASLAMA

KMYKK'nın yürürlüğe girmesiyle kamu mali yönetimi için yeni kavramlardan birisi olarak değerlendirilen kamu kurumlarındaki iç kontrol ve iç denetim üzerine Türkçe literatürde sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu kapsamda yaptığımız çalışma ile, diğer üç farklı çalışmanın sonuçları karşılaştırılarak ulaşılan bulgular arasındaki benzerlik ve farklılıklar aşağıda gösterilmektedir. Söz konusu çalışmalar;

- a) İzmir Büyükşehir Belediyesi'nde,
- b) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı SGDB'de,
- c) Kamu İdarelerindeki Üst Yönetim, Kurum Çalışanları ve İç Denetçiler ile Maliye Bakanlığı, İDKK ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Birimi yetkilileriyle yapılmıştır

Çalışma konusunu teşkil eden Üniversite SGDB ve iç kontrol ile iç denetim sistemi üzerine karşılaştırabileceğimiz nitelikte bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

İzmir Büyükşehir Belediyesi'nde uygulaması yapılan "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Sisteminin Kurulması" adlı çalışmada (Bülbül, 2008) elde edilen bulgular ile çalışmamızdan çıkarılan sonuçlar şu şekilde karşılaştırılmaktadır:

- Belediyelerde iç denetim sisteminin gerekliliği kabul edilmekle birlikte bu sistemin kısa sürede kurulamayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu tespit ulaştığımız sonuçlarla örtüşmektedir.

- Belediye başkanları, gerekli konularda bilgi edinme ve danışmanlık hizmeti ihtiyaçlarını iç denetim birimlerinden rahatlıkla karşılamaktadırlar. Aynı durum üniversite için de geçerli olup, denetçiler gereken her türlü danışmanlık hizmetini verdiklerini belirtmişlerdir.
- İç denetim ve iç kontrolle ilgili nitelikli personel ihtiyacı olduğu sonucuna ulaşılmış olup, tarafımızca yapılan çalışmadan elde edilen bulguyla örtüşmektedir.
- İzmir Büyükşehir Belediyesi'nde yapılan çalışmadan elde edilen sonuçlara göre araştırmaya katılan sekiz belediye başkanı ve iç denetçiden yedisi belediyelerde kurulacak iç denetim birimlerinin bağımsız davranabileceğine inandıklarını, bir belediye başkanı ise iç denetim biriminin belediye başkanına bağımlı hareket edeceğini dolayısıyla denetimlerin tarafsızlığı konusunda çekincelerinin bulunduğunu ifade etmiştir. Bu konuda üniversitede görüşme yaptığımız iç denetçiler kendilerinin bağımsızlık konusunda bir sorunları olmadığını ancak bazı kurumlardaki iç denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütürken üst yöneticiden bağımsız olamadıklarını ifade etmişlerdir.
- İzmir Büyükşehir Belediyesi'nde yapılan araştırma sonuçlarına göre, iç denetim biriminin etkinliğini azaltabilecek faktörlerin başında iç kontrol sisteminde ortaya çıkabilecek yetersizlikler gelmektedir. Ancak bu riskin oluşmasının iç denetim birimi tarafından belediyenin iç kontrol sistemini iyileştirmedeki rolü kullanılarak önlenebileceği vurgulanmaktadır. Üniversitede yaptığımız araştırmadan elde ettiğimiz bulgulara göre ise iç kontrol sisteminin kurulmamasının iç denetçilerin iş yükünü artıracak ve denetim faaliyetlerinin verimli olamayacağı sonucu ortaya çıkmıştır.
- İzmir Büyükşehir Belediyesi'nde yapılan araştırmadan elde edilen bir başka sonuç, belediye başkanlarının iç denetim sistemlerinin etkin çalışmasında çok önemli etkisi olduğudur. Benzer şekilde görüşme yapılan üniversitede de iç denetçiler ve SGDB personeli, üst yöneticinin desteğinin iç denetim ve iç kontrol sisteminin oluşumu üzerine çalışmaların yürütülmesi için önemli olduğunu ifade etmişlerdir.
- İzmir Büyükşehir Belediyesi'nde yapılan araştırmada, büyükşehir belediyelerinin zaman içerisinde gerek ekonomik anlamda gerekse hizmet sunduğu kişi sayısı bakımından oldukça büyük bir yapıya sahip olduğu, bunun

yönetim ve denetimde etkinliğin azalmasına neden olduğu, bu durum belediyeye karşı tepkileri gündeme getirdiği, bu bağlamda etkin bir iç denetim sisteminin kurulmasının bir fırsat olarak görüldüğü sonucuna varılmıştır. Tarafımızca yapılan araştırmada üniversitenin büyüklüğü ile iç denetim ve iç kontrol uygulamalarında yaşanan sorunlar üzerine bir görüşme gerçekleştirilmiştir.

Yukarıda belirtilen ifadelerinde gösterdiği gibi İzmir Büyükşehir Belediyesi ile Erciyes Üniversitesi'nde yapılan araştırmalardan elde edilen sonuçlar arasında önemli benzerlikler bulunmaktadır.

Konuyla ilgili incelenen bir başka çalışma ise Tarım ve Köyişleri Bakanlığı SGDB'de yapılmıştır (Delice, 2008). Bu çalışmadan elde edilen sonuçlar, elde ettiğimiz bulgularla aşağıda karşılaştırılmıştır:

- İlgili çalışmada 5018 Sayılı Kanun'da belirtilen amaçların çoğuna ulaşamadığı ve iç kontrol sisteminin oluşturulamadığı belirtilmiştir. Bu durum çalışmamızın sonuçlarıyla uyum göstermektedir.
- Kamu idarelerinde iç denetim biriminin kurulduğu, denetçilerin atandığı, fakat fonksiyonlarını tam olarak yerine getiremediği ifade edilmiştir. Bizim araştırmamızda ise, Erciyes Üniversite'sinde iç denetçilerin atandığı, görevlerini genel olarak yerine getirdiği saptanmıştır.
- İlgili araştırmadan elde edilen sonuca göre, kamu idarelerinde performans göstergeleri bulunmamakta ve performans denetimi de yapılamamaktadır. Benzer şekilde Üniversitedeki birimlerde de performans denetimi yapılmamaktadır.
- Çalışma sonucunda iç kontrol adına idarelerde yapılan tek çalışmanın ön mali kontrol olduğu anlaşılmaktadır. Ön mali kontrole tabii tutulan işlemler kontrol edildikten sonra olumlu veya olumsuz görüş bildirilmektedir. Ancak bu görüşlerin bağlayıcılığı bulunmamakta, danışma ve önleyici niteliği bulunmaktadır. Zira ön mali kontrol sonucunda olumsuz görüş verilmesi halinde bile harcama yetkilisi sorumluluk alarak harcama işlemini gerçekleştirebilmektedir. Tabiatıyla bu durum kaynakların etkili ve verimli kullanılması konusunda sakıncalara sebep olabilecektir. Dolayısıyla yeni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır. Benzer durum görüşme yapılan Üniversite için de geçerlidir. Nitekim yapılan görüşmelerde iç kontrol adına yapılan tek çalışmanın ön mali kontrol olduğu belirlenmiştir.

Bir diğerk çalışma* (Gürkan, 2009) ise, kamu kesiminde çalışan üst yöneticiler ve iç denetçiler üzerine yapılmıştır. Söz konusu çalışma anket uygulaması ve görüşme yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada elde edilen bulgular şu şekilde sıralanabilir:

- İç denetçiler zaman zaman üst yönetici dışındaki başka bir hiyerarşik kademedenden de talimat almaktadır.
- İç denetçiler, üst yöneticinin iç denetim raporlarına müdahale etmektedir.
- İç denetim programı, öncelikli ve riskli alanlar dikkate alınarak yürütülmemektedir. Görüşme yapılan Üniversitede iç denetçiler öncelikli ve riskli alanları dikkate alarak denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir.
- İç denetim faaliyeti iç denetimin öngördüğü şekilde yerine getirilmemektedir.
- Üst yöneticinin iç denetçi ile görüşmeleri yeterince etkin bir düzeyde gerçekleşmemektedir. Görüşme yapılan Üniversitede de iç denetçiler Rektör'ün çalışma yoğunluğu sebebiyle bazı zamanlarda görüşme imkanı bulamamaktadır.
- İç denetim biriminin kendisine ait bütçesinin olması iç denetimin bağımsızlığı için önemli bir husustur.
- İç denetim birimi yöneticisinin mevcut statüsü iç denetimin gelişimine uygun değildir.
- İç denetim biriminin statüsü, kurum üst yönetimi ve çalışanları tarafından yeterince anlaşılmamaktadır.
- İç denetim biriminin beklentileri yeterince karşılanamamaktadır.
- İç denetim faaliyeti yeterince bağımsız ve objektif bir şekilde yerine getirilememektedir.
- İç denetim algısını ölçmeye yönelik sorulara üst yönetim ve kurum çalışanları tarafından verilen cevaplara göre, iç denetim faaliyetinin; kapsamı, amacı, çıktıları vb. hususlar hakkında genel anlamda dahi temel bilgilerinin olmadığı anlaşılmaktadır.

* Bu çalışma için iki anket yapılmıştır. Birincisi Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar hariç olmak üzere, Bakanlık, Özel Bütçeli İdare, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Belediyelerde faaliyette bulunan iç denetçilere e-posta yoluyla gönderilmiştir. Ankete, anılan kamu idarelerinden (100) iç denetçi katılmıştır. İkinci anket bu kamu idarelerindeki üst yönetim ve kurum çalışanlarına e-posta yoluyla gönderilmiştir. Ankete (50) üst yönetim çalışanı, (50) kurum çalışanı katılmıştır.

- Kamu üst yöneticileri ve iç denetçilerle yapılan çalışmadan elde edilen bulgulara göre, İDKK'nın bugünkü yapısı itibariyle kendisine verilen görev ve fonksiyonları yeterince yerine getirmede zaman zaman zorluklarla karşılaştığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, İDKK'nın yeniden yapılandırılması, kamu iç denetim sisteminin gelişmesine yardımcı olacaktır.
- Kamu üst yöneticileri ve iç denetçilerle yapılmış olan anket çalışmaları sonucunda, iç denetçilerin suiistimalleri tespit etme ve yolsuzlukla mücadele konusunda yeterli görev üstlenmedikleri tespit edilmiştir.
- Üst yönetim ve kurum çalışanlarında iç denetimin yolsuzluk ve suiistimallere yönelik mücadeledeki görevinin tam olarak ne olduğu saptanamamıştır.
- İç denetimin görevi ile mevcut teftiş ve diğer denetim birimlerinin görevleri arasındaki farklılık ya da benzerlikleri arasındaki ayırımın yapılmadığı hususunda bilgiye sahip oldukları saptanmıştır.
- Üst yönetim ve kurum çalışanları iç denetim faaliyetinin teftiş ve diğer denetim faaliyetlerinden farkının kendileri tarafından dahi anlaşılmadığını dolaylı olarak ifade etmişlerdir.

Kamu mali yönetimindeki iç kontrol ve iç denetimle ilgili yapılan ancak karşılaştırma açısından uygun bulunmayan diğer çalışmalar ise şunlardır* .

* (Kıymık, 2009) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması; (Kocael, 2010) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi; (Aydın, 2010) 5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği; (İnce, 2009) Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm - İç Kontrolün Uygulanabilirliği; (Erdoğan, 2008) Kamuda Toplam Kalite Yönetimi Kapsamında İç Denetim ve Uygulaması; (Alçın, 2009) Kamuda İç Denetim ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi; (Demir, 2010) Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim; (Çiğerci, 2007) Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim; (Aslan, 2008) Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim; (Temelli, 2007) Devlet Bütçesi ve Gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununun Çukurova Üniversitesi Uygulaması; (Göze, 2008) Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi-İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi; (Sarıkaya, 2008) Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü; (Özkan, 2008) 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler; (Agun, 2008) Kamu Sektöründe İç Denetim: Bir Üniversite Hastane İşletmesinde Uygulama; (Çıplak, 2009) Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması; (Gündoğan, 2009) Stratejik Maliyet Yönetiminin Anahtar Konuları İtibarıyla 5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Stratejik Planlama Süreçlerinin Değerlendirilmesi; (Bayramın, 2010) Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomik İstikrar İçin Türkiye Kamu Yönetimi İç Denetim Sistemi; (Şahin, 2008) Belediyelerde İç Denetim.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Uluslararası standartlara ve küreselleşmenin etkisiyle değişen şartlara uyum sağlamak amacıyla Türkiye’de son yıllarda kamu mali yönetim sisteminde bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Yaklaşık 80 yıldır uygulanmakta olan 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun’unun yerine 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun’u yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun kamu mali yönetim sistemi açısından birtakım yenilikler getirmiştir. Bu konuda getirilen yeniliklerden biri de kamuda iç kontrol ve iç denetimdir.

Bu çalışmada kamu idarelerinden biri olan üniversitelerdeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizması 5018 Sayılı Kanun kapsamında incelenmiştir. Söz konusu Kanun üniversitelerdeki iç kontrol sistemini oluşturma görevini Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı’na, iç denetim faaliyetini yürütme görevini ise İç Denetim Birimi’ne vermiştir. Bu kapsamda SGDB personeli ve iç denetçilerle yaptığımız görüşmeler neticesinde elde ettiğimiz sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı’nın Kamu İç Kontrol Standartlarına göre Erciyes Üniversitesi’nin İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planını hazırlayarak Maliye Bakanlığı’na gönderdiği; ancak, eylem planına uygun olacak şekilde iç kontrol sistemini oluşturmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bunun nedeni olarak da nitelikli ve eğitimli personel bulunmaması, akademik ve idari birimlerde iç kontrol ve iç denetim kavramları ile ilgili bilincin oluşmamış olması, birimlerin yapmış oldukları faaliyetlerle ilgili iş süreçlerini, bu süreçlerdeki karşılaşılabilecekleri olası riskleri ve bu riskleri önleyici kontrol faaliyetlerinin belirlenmemiş olmasının, birimler tarafından iç kontrol sisteminin mevzuat gereği yerine getirilmesi gereken bir külfet olarak algılanması ve önem verilmemesinden kaynaklandığı ileri sürülebilir.

- Uygulama yapılan Üniversitede iç kontrol adına yapılan tek çalışmanın ön mali kontrol olduğu gözlenmiştir.
- İç kontrol ve ön mali kontrol birimi ile yapılan görüşmeler neticesinde, ön mali kontrole tabii mali karar ve işlemler, kontrol edildikten sonra bunlara ilişkin, olumlu ya da olumsuz görüş verildiği, ancak bu görüşün niteliği itibariyle bağlayıcı olmadığı, bir danışma ve önleyici özelliği bulunduğu gözlenmiştir. Verilen görüş bağlayıcı olmadığı için mali karar ve işlemler harcama yetkilisi tarafından gerçekleştirilmekte bu da kaynakların etkili ve verimli kullanılması konusunda sakıncalara sebep olabilmektedir. Bu kapsamda yeni bir düzenleme yapılmasının faydalı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.
- Üniversitede etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmadığı için denetçilerin iş yüklerinin arttığı ve asıl yapmaları gereken faaliyetleri yapamadıkları belirlenmiştir.
- İç kontrol sisteminin ve iç denetimin üniversitelerle birlikte tüm kamu idarelerinde oluşturulmasının gerekli olduğu, ancak iç kontrol ve iç denetim kavramlarının üniversiteler için yeni olmasından dolayı bu kavramların yerleşmesinin ve uygulanmasının zaman alacağı söylenebilir.
- Görüşmeler neticesinde ortaya çıkan bir başka sonuç ise üst yöneticinin desteğinin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için önemli olduğudur.
- İç kontrol sisteminin oluşumu için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen takvime (30.06.2011) uyulamayacağı, çünkü eylem planlarını uygulayacak nitelikli personel eksikliği olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Birimlerin iç denetimi teftiş olarak algıladıkları, iç denetçileri de Maliye Bakanlığı'nın birer elemanı olarak gördükleri, ayrıca mali mevzuatın birimler için ifade ettiği anlamla iç denetçiler için ifade ettiği anlam arasında farklılıklar olduğu gözlenmiştir.
- Üniversitenin faaliyet alanının genişliği ve denetçilerin yaptıkları denetim alanlarındaki iş yüklerinin yoğunluğu nedeniyle sadece uygunluk ve sistem denetimi yaptıkları belirlenmiştir.

Görüşme yapılan iç denetçiler ile SGDB personelinin önerileri ve çalışmamızın sonucunda sunulabilecek öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Çalışmanın üçüncü bölümünde de belirtildiği üzere Üniversite bünyesinde bir iç kontrol sisteminin oluşturulmadığı ifade edilmiştir. Bu bakımdan, Erciyes Üniversitesi'nin öncelikle COSO ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ni esas alarak hazırladıkları eylem planını revize ederek hayata geçirmesi ve uygun bir iç kontrol sistemi kurması uygun olacaktır.
- Akademik ve idari birimlerdeki çalışanlara iç kontrol ve iç denetim faaliyeti için yürütülen çalışmaların sadece mevzuat gereği yapılmadığı, bunların üniversitedeki faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği için gerekli çalışmalar olduğu bilinci oluşturulmalıdır.
- Araştırmada Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ile İç Denetim Birimi arasında etkin bir iletişim bulunmadığı gözlenmiştir. Bu bakımdan söz konusu birimlerin koordineli olarak çalışması iç kontrol sisteminin etkinliği açısından yararlı olacaktır.
- İç kontrol ve ön mali kontrol birimi tarafından olumsuz yönde bir görüş bildirilmesine rağmen, harcama yetkilisi tarafından bu olumsuz görüş dikkate alınmadan harcama yapılabilmektedir. Bu durum iç kontrol ve iç denetim alanında kontrol açığına sebep olmaktadır. Bu bakımdan iç kontrol ve ön mali kontrol aşamasında verilen olumsuz görüşe rağmen, harcama yetkilisinin harcama yapmasını engelleyecek yasal düzenlemeler yapılması gerekmektedir.
- SGDB'de iç kontrol sistemiyle ilgili eğitim almış personel bulunmamaktadır. Bu bakımdan personele iç kontrol sisteminin oluşumuna ve sisteminin önemine yönelik eğitim verilmelidir. Ayrıca gerek SGDB gerekse akademik ve idari birimler için bu konuda nitelikli ve eğitilmiş personel istihdamının sağlanması önerilebilir.
- Üniversite bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim birimi, birim yöneticiliği şeklinde organize olmuştur. Üniversitenin faaliyet alanının genişliği ve yapılacak denetim alanının kapsamı dikkate alındığında, bunların birim başkanlığı şeklinde örgütlenmesi daha uygun olacaktır.

- İç denetçilerin, iç kontrol oluşum sürecinde danışman olarak yer almaları, iç kontrol sisteminin kurulmasını kolaylaştırdığı gibi işlerliğini de artıracaktır.
- İç kontrol sistemi oluşturma görevi SGDB'ye verilmiştir. Ancak iç denetçiler bu görevin sadece SGDB'ye verilmemesini, iç kontrol sisteminin oluşumu için bir ekip oluşturulması gerektiğini önermişlerdir. Sistemin etkinliği ve işlerliği için bu ekipte konuyla ilgilenen akademik ve idari birimlerdeki ilgili, nitelikli ve bilgili kişilerin, SGDB'deki birim çalışanlarının ve danışmanlık hizmeti sağlamak üzere iç denetçilerin de yer alması uygun olacaktır.
- İç denetçiler, iç denetimin etkinliğinin artırılması için diğer üniversitelerdeki iç denetçilerle aralarında bir iletişim ağı kurulması gerektiğini önermişlerdir. Böylece hangi alanları denetledikleri, bu alanlarda ne tür sorunlarla karşılaştıkları ve bu sorunlara nasıl bir çözüm getirdikleri gibi konular birlikte paylaşılabilir ve diğer denetçilerin tecrübelerinden yararlanılabilecektir.
- SGDB personeli faaliyetlerde etkinliğin artırılması için diğer üniversitelerle ve Maliye Bakanlığı ile bir araya gelinerek fikir alışverişinde bulunulmasını önermişlerdir.
- Üst yönetim iç kontrol çalışmalarına önem verdiğini personele hissettirmeli ve çeşitli seminer ve eğitim çalışmalarısıyla sisteme işlerlik kazandırmalıdır.
- Kamu kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurularak performans ve bilgi teknolojisi denetimi de yapılmalı, doğru faaliyetlerin en az maliyetle yapılıp yapılmadığı ve elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliği ve güvenilirliği değerlendirilmelidir.
- İDDK Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren bir kuruldur. Bu kurulun özgür ve müdahalesiz bir şekilde çalışabilmesi gerekir. Bunun için söz konusu kurula idari ve mali özerklik tanınması kurulun faaliyetlerinin etkinliğini artırabilecektir.

Sonuç itibarıyla COSO ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde oluşturulacak olan etkin bir iç kontrol sistemiyle faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülmesi, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, muhtemel hata ve hilelerin azaltılarak

varlıkların korunması, güvenilir mali tabloların hazırlanması, kamuoyunun bilgilendirilmesi, kamu idarelerindeki hizmet kalitesinin ve vatandaş memnuniyetinin artması ve yönetsel performansın artmasına yönelik katkı sağlanmış olacaktır.

Araştırmacılara diğer kamu kurumlarında veya bir kamu kurumunun özel bir birimindeki -mesela hastane- iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını incelemeleri, uygulamanın yetersiz kaldığı veya aksadığı tarafları tespit etmeleri ve çözüm önerileri sunmaları tavsiye edilebilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akgüç, Öztin (1998). *Finansal Yönetim* (7. Basım). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Aksoy, Mehmet (2008). *Kamuda İç Kontrol & İç Denetim*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.

Alptürk, Ercan (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi* Maliye ve Hukuk Yayınları.

Anıl Keskin, Duygu (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme* (1. Baskı). Beta Basım.

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Bozkurt, Nejat (1999). *Muhasebe Denetimi* (2. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Cangemi, Michael P. and Tommie Singleton. (2003). *Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide* (Third edition). New Jersey: John Willey & Sons, Inc.

Cook, John W. and Gary M. Winkle. (1984). *Auditing* (Third edition). U.S.A.: Houghton Mifflin Company.

Elder, Randal J., Mark S. Beasley and Alvin A. Arens. (2010). *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach* (Thirteenth edition). New Jersey: Pearson Education Inc.

Erdoğan, Melih (2001). *Denetim*. Eskişehir.

Gücenme, Ümit (2004). *Muhasebe Denetimi* (1. Baskı). İstanbul: Aktüel Yayınları.

Güredin, Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (11. Baskı). İstanbul: Arıkan Basım Yayım.

- Güredin, Ersin.(1997). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* (4. Baskı). (Editör: Fevzi Sürmeli). T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 835, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları No: 443, Eskişehir.
- Kaval, Hasan (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle* (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, Celal (2004). *Bağımsız Denetim* (Genişletilmiş 5. Baskı). Avcı Ofset Matbaacılık.
- Moeller, Robert (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge* (Seventh edition). United States of America: John Wiley&Sons Inc.
- Needles, Belverd E., Marian Powers and Susan V. Crosson (2002). *Principles of Accounting*. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Önder, Fahrettin (2008). *Türk Hukukunda İç Denetim Ve Uluslararası Standartlara Uyumu*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Reding, Kurt F., Paul J. Sobel, Urton L. Anderson et Al. (2009). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services* (Second edition). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Rittenberg, Larry E., Karla M. Johnstone and Audery A. Gramling (2010). *Auditing a Business Risk Approach* (7th Edition). Canada: Nelson Education Ltd.
- Sawyer, Lawrence B., Mortimer A. Ditten Hofer and James H. Scheiner (2005). *Sawyer's Internal Auditing* (5th Edition). The Institute of Internal Auditors.
- Uzay, Şaban (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu. Yayın No: 132.
- Uzay, Şaban, (2009). Denetim Süreci ve Aşamaları, s. 65-119. In: *Muhasebe Denetimi* (Eds: Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay). Gazi Kitabevi, Ankara.
- Uzay, Şaban (2010a). *Reel Sektörde İç Denetim Uygulamaları: Tespit ve Öneriler*. İstanbul: Türkiye Sanayicileri ve İş Adamları Derneği. Yayın No. TÜSİAD – T/2010-05/501.

Warren, Carl S., James M. Reeve and Philip E. Fess (2002). *Financial & Managerial Accounting* (Seventh edition). South-Western.

Yereli, Ayşe N ve Burak Özdoğan (2009). *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Matbaası.

Yıllancı, Münevver (2006). *İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma* (2. Baskı). Eskişehir: Nobel Yayın Dağıtım.

Yılmaz, Rıza (2009). *Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı*. Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.

Yurtsever, Gürdoğan (2008). *Bankacılığımızda İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği. Yayın No: 256.

Makaleler

Acar, İbrahim Atilla ve Elif Ayşe Şahin. (2009). "Plan – Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim". *Maliye Dergisi*, 156, 83-103.

Akbulak, Yavuz. (2005). "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri ve Denetçilerin Sorumluluğu ve Kurumsal Yönetim Anlayışının Katkıları". *Vergi Dünyası*, 282, 73-78.

Akın Acuner, Şebnem. (2003). "Bir Verimlilik Artırma Tekniği Olarak Risk Yönetimi ve Modern Yönetim Teknikleri ile İlişkisi". *Verimlilik Dergisi*, 12, 37-54.

Akın Acuner, Şebnem. (2005). "Risk Yönetimi Kavramı ve Riske Karşı Geliştirilecek Stratejiler". *Pazarlama Dünyası Dergisi*, 6, 46-48.

Akın Acuner, Şebnem. (2006). "Etkili Bir Risk Yönetim Sürecinin Aşamaları". *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 47, 64-69.

Akışık, Orhan. (2005). "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 14, 89-102.

Aysan, Mustafa A. (2007). "Muhasebe ve Kurumsal Yönetim". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 17-23.

- Başpınar, Ahmet. (2006). “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”. *Maliye Dergisi*, 151, 23-42.
- Bayar, Doğan. (2008). “Mali Denetim Nedir”. *Maliye Dergisi*, 155, 1-10.
- Bozkurt, Mehmet. (2010). “İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi”. *Dış Denetim Dergisi*, 1, 129-136.
- Bozkurt, Nejat. (1995). “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”. *Öneri Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (2), 29-34.
- Candan, Ekrem. (2006). “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”. *Vergi Dünyası*, 295, 188-194.
- Candan, Ekrem. (2008). “Kamuda İç Kontrol Algulamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (I)”. *Mali Hukuk Dergisi*, 136, 1-12.
- Candan, Ekrem. (2008a). “Kamuda İç Kontrol Algulamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (II)”. *Mali Hukuk Dergisi*, 137, 50-57.
- Candan, Ekrem. (2009). “Kamuda İç Kontrol Algulamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme (III)”. *Mali Hukuk Dergisi*, 141, 5-17.
- Cömert Doyrangöl, Nuran. (2002). “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 60, 33-42.
- Dabbağoğlu, Kadir. (2007). “İç Kontrol Sistemi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 82, 159-170.
- Demirci, Muharrem. (2007). “Kamu İç Mali Kontrolü Kavramı ve AB Uygulamaları”. *Mali Kılavuz Dergisi*, 36, 46-56.
- Demirbaş, Mahmut. (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 167-188.

- Derici, Onur, Zekeriya Tüysüz ve Aydın Sarı. (2007). “Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay :Uygulaması”. *Sayıştay Dergisi*, 65, 151-172.
- Doğan, Mustafa. (2007). “Şirketlerin Yönetiminde Temsil Sorunu ve Kurumsal Yönetim”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23, 127-139.
- Gerekan, Bilal ve Abdulkadir Pehlivan. (2009). “Türkiye’deki Kamu Kurumlarında Kurulabilecek Denetim Komitelerinin Kamu İç Denetim Elemanlarının Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi”. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (1), 123-148.
- Göçen, Ceren Ayça. (2010). “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”. *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 107-132.
- Gönen, Seçkin. (2005). “İç Denetim Faaliyetlerinde Etkinliğin ve Verimliliğin Sağlanmasında Karşılaşılan Sorunlar”. *Verimlilik Dergisi*, 4, 47-60.
- Gönen, Seçkin. (2009). “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (1), 189-217.
- Gönülaçar, Şener. (2007). “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”. *Mali Hukuk Dergisi*, 130, 1-21.
- Gönülaçar, Şener. (2008). “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”. *Mali Hukuk Dergisi*, 135, 40-50.
- Güner, M. Fatih. (2009). “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”. *Maliye Dergisi*, 157, 183-195.
- Gürkan, Nazmi Zarifi. (2006). “İç Denetimin Faaliyet Alanı”. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 39, 1-5.
- Hasanefendioğlu, Devrim. (2004). “Kurumsal Yönetim”. *Vergi Dünyası*, 275, 79-84.
- Hergüner, Ümit. (2007). “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Sanayi İşletmelerine Yansımaları”. *Mercek Dergisi*, 46, 141-144.

- Kalender, İsmail. (2008). “Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri”. *Türk İdare Dergisi*, 460, 87-103.
- Kalkınoğlu, Mehmet. (2003). “İç Kontrol Sistemi”. *Vergi Dünyası*, 265, 70-78.
- Karacaer, Semra ve Nurettin İbrahimoglu. (2003). “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi”. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21 (1), 211-228.
- Kesik, Ahmet. (2005). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 94-114.
- Kır, Hüseyin. (2009). “5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde İç Kontrol, Mahalli İdarelerde Geline Nokta ve Çözüm Önerileri”. *Mali Hukuk Dergisi*, 141, 18-25.
- Kishali, Yunus ve Davut Pehlivanlı. (2006). “Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 75-87.
- Korkmaz, Umut. (2007). “Kamuda İç Denetim (I)”. *Bütçe Dünyası*, 2 (25), 4-15.
- Kutukız, Doğan ve M. Akif Öncü. (2009). “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 131-139.
- Midyat, Cemil Sabri. (2007). “Kamuda İç Denetim: Tartışmalı Birkaç Husus ve Yapılması Gerekenler (I)”. *Mali Hukuk Dergisi*, 132, 1-9.
- Mutluer, M. Kâmil. (2009). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Üniversitelerde Tam Gün Çalışma Esası”. *Maliye Dergisi*, 156, 42-50.
- Özkan, Azzem, Şükran Güngör Tanç ve Ahmet Tanç. (2008). “Finansal Tablo Dipnotlarının Kamuyu Aydınlatmadaki Öneminin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 10 (3), 59-75.
- Saltık, Nihal. (2007). “İç Kontrol Standartlarına Genel Bir Bakış”, *Strateji Bülteni*, 6, 36-41.

- Soydan, Kubilay. (2008). "İç Denetim Nedir?". *Orman Mühendisliği Dergisi*, 1-2-3, 37-41.
- Şahin, Ümit. (2008). "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi". *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15, 234-245.
- Şenturan, Şermin. (2006). "Basel II Standartları ve KOBİ'lerde Kurumsal Yönetişim". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20, 45-55.
- Tekin, Tahir. (2006). "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim". *Yerel Yönetim ve Denetim*, 11 (7), 12-18.
- Tektaş, Halil. (2008). "Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetim Sistemi". *Mali Hukuk Dergisi*, 138, 26-37.
- Tektüfekçi, Fatma. (2011). "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Üniversiteler Bünyesinde Kurulan İç Denetim Birimi (Başkanlığı)'nın İncelenmesi". *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 13 (1), 85-118.
- Tuncer, Selahattin. (2005). "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası". *Vergi Dünyası*, 289, 12-18.
- Uzay, Şaban. (2003). "İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 8, 71-82.
- Yaman, Adem. (2008). "Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri". *Mali Hukuk Dergisi*, 38, 19-25.
- Yedekçi, Mustafa. (2008). "Kamuda Hesap Verme Sorumluluğu ve Güvence Beyanı Mekanizması". *Mali Hukuk Dergisi*, 137, 58-61.
- Yereli, Ayşe N. (2007). "Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23, 15-31.
- Yılancı, Münevver. (2001). "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3 (3), 37-50.

Yılmaz, Rıza. (2008). “Mahalli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İçişleri Bakanlığı Açısından Önemi”. *Türk İdare Dergisi*, 461, 47-69.

Yurtsever, Gürdoğan. (2009). “Türk Bankacılığında Uyum Faaliyetleri”. *İç Denetim Dergisi*, 24, 20-29.

Diğer

Agun, Cüneyt. (2008). *Kamu Sektöründe İç Denetim: Bir Üniversite Hastane İşletmesinde Uygulama*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Edirne.

Alçın, Deniz. (2009). *Kamuda İç Denetim ve Türkiye’deki Uygulamanın Değerlendirilmesi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir.

Arcagök, M. Sait. (2007). “Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Bileşenleri Hakkında”. Söyleşi, *Strateji Bülteni*, 4, 4-11.

Aslan, Bayram. (2008). *Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale.

Aydın, Savaş. (2010). *5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir.

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, BDDK, T.C. Resmi Gazete, 1 11 2006, sayı: 26333.

Başpınar, Ahmet. (2009). “Kamuda İç Denetim”. (*Türkiye İç Denetim Enstitüsü İç Denetim 2009 Kongresi*), s.1-11.

- Başpınar, Ahmet. (2010). “İç Denetim Meleğinin Akademik Gelişiminde Kamu Yönetiminin Beklentileri, Üniversitelerin İhtiyaçları”. (*Akademik Forum 2010, Mayıs 2010*), s.1-27.
- Bayramın, Meltem. (2010). *Avrupa Birliği Sürecinde Ekonomik İstikrar İçin Türkiye Kamu Yönetimi İç Denetim Sistemi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Bülbül, Sezai (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Sisteminin Kurulması*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kütahya.
- Ciğerci, İsmail. (2007). *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyonkarahisar.
- Çıplak, Veysel. (2009). *Kamu Kesiminde İç Denetim: Türkiye Uygulaması*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adapazarı.
- Demir, Mustafa (2010). *Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Delice, Volkan (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Kontrol Sistemi ve Örnek Bir Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Denetişim, Dergisi. (2010). “Anadolu Üniversitesi İç Denetim Birimi”. Ankara: 5, 90-96.
- Duman, Ömer. (2006). “Kamuda İç Denetim”. (*Türkiye İç Denetim Enstitüsü İç Denetim 2006 Kongresi*), s.1-57.

- Erdoğan, Ömer. (2008). *Kamuda Toplam Kalite Yönetimi Kapsamında İç Denetim ve Uygulaması*. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kocaeli.
- Erüz, Ertan. (2005). “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme”, (20. *Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt/Pamukkale*), s. 61-74.
- Göze, Dilek. (2008). *Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi-İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.
- Gündoğan, Keziban. (2009). *Stratejik Maliyet Yönetiminin Anahtar Konuları İtibarıyla 5018 Sayılı Yasa Çerçeve Stratejik Planlama Süreçlerinin Değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim Ve İç Denetim Algısı*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, T.C. Resmi Gazete, 12 07 2006, sayı: 26226.
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, T.C. Resmi Gazete, 31 12 2005 sayı: 26040.
- İnce, Serkan. (2009). *Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm - İç Kontrolün Uygulanabilirliği*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 24 12 2003, sayı: 25326.
- 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, T.C. Resmi Gazete, 14 02 2011, sayı: 27846.

- Kaya, Bertan. (2010). “Kamu İdarelerinde Etkin İç Kontrol Sistemleri Nasıl Kurulabilir?”.
http://bertankaya.net/index.php?view=article&catid=28%3Amakaleler&id=9926%3Akamu-darelerinde-etkin-c-kontrol-sistemleri-nasl-kurulabilir&format=pdf&option=com_content&Itemid=2 (Erişim Tarihi: 27.12.2010).
- Kaya, Bertan. (2010a). “Kamu İdarelerinde İç Kontrol Semineri”. (*21 Aralık 2010, Alba Otel Ankara*), s.1-52.
- Kesik, Ahmet. (2005a). “Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Orta Vadeli Program ve Mali Plan Çerçevesinde Çok Yıllı Bütçenin Uygulanabilirliği”. (*20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 23-27 Mayıs 2005, Karahayıt/Pamukkale*), s.43-61.
- Kıymık, Hakkı. (2009). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Devlet Muhasebe Sistemine Getirdiği Değişiklikler: Süleyman Demirel Üniversitesi Örnek Uygulaması*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.
- Kocaeli, Yaşar. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tokat.
- Maliye Bakanlığı. (2008). “Kamu İç Kontrol Standartları”, *Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü*.
- Özkan, Yılmaz. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul.

- Sarikaya, Rasim. (2008). *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Düzeltilmiş İkinci Yayınlama.
- Şahin, Ümit. (2008). *Belediyelerde İç Denetim*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Şehirli, Kübra. (1999). “Kurumsal Yönetim-Araştırma Raporu”, *Sermeye Piyasası Kurulu Denetleme Raporu*, Sayı XIV-4/55-3.
- Tanç, Ahmet.(2009). *Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Kayseri.
- Temelli, Suat. (2007). *Devlet Bütçesi ve Gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununun Çukurova Üniversitesi Uygulaması*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adana.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE). *The Institute Of Internal Auditors (IIA); Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Red Book (Kırmızı Kitap)*. LebibYalkın Yayınları.
- Uzay, Şaban (2010). “İşletmelerde Süreç Kontrolü ve Muhasebe Eğitimi”. (XXIX. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya Nisan 2010*), s. 1-25.
- Uzun, Ali Kamil ve Gürdoğan Yurtsever. “Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü”, http://www.denetimnet.net/Pages/Kriz_yonetimi_ic_denetim.psp (Erişim Tarihi: 02.11.2009), s.1-17.

www.coso.org (Erişim Tarihi: 19.03.2010)

www.tubitak.gov.tr (Erişim Tarihi : 21.06.2010)

<http://www.yok.gov.tr> (Erişim tarihi: 22.10.2010)

<http://strateji.erciyes.edu.tr/sgb/organizasyon.html> (Erişim Tarihi: 03.04.2011)

<http://stratejikplan.erciyes.edu.tr/sema.html> (Erişim Tarihi: 22.10.2010)

EKLER

EK. 1. Üniversitelerin İç Kontrol ve İç Denetim Bilgileri

Üniversite Adı	Devlet/Vakıf	İç Denetim Birimi Var, İç Denetçi Sayısı	İç Denetim Birimi Yok	Strateji Geliştirmenin Çalışmaları Var	YÖK'le Yazışmaları Var
Acıbadem	Vakıf		X		X
Atılım	Vakıf		X		X
Bahçeşehir	Vakıf		X		X
Başkent	Vakıf		X		X
Beykent	Vakıf		X		X
Bezm-i Alem	Vakıf		X		X
Çağ	Vakıf		X		X
Çankaya	Vakıf		X		X
Doğuş	Vakıf		X		
Fatih Sultan Mehmet	Vakıf		X		X
Fatih	Vakıf		X		
Gazikent	Vakıf		X		X
Gediz	Vakıf		X		X
Haliç	Vakıf		X		X
Işık	Vakıf	X - 1			X
Ihsan Doğramacı Bilkent	Vakıf		X		
İstanbul 29 Mayıs	Vakıf		X		
İstanbul Arel	Vakıf		X		X
İstanbul Aydın	Vakıf		X		X
İstanbul Bilgi	Vakıf		X		X
İstanbul Bilim	Vakıf		X		X
İstanbul Kemerburgaz	Vakıf		X		X
İstanbul Kültür	Vakıf		X		X
İstanbul Medipol	Vakıf		X		X
İstanbul Şehir	Vakıf		X		X
İstanbul Ticaret	Vakıf		X		X
İzmir Ekonomi	Vakıf		X		X
İzmir	Vakıf		X		X
Kadir Has	Vakıf		X		X
Koç	Vakıf		X		X
KTO Karatay	Vakıf		X		X
Maltepe	Vakıf		X		X
Melikşah	Vakıf		X		X
Mevlana	Vakıf		X		X
Okan	Vakıf		X		X
Özyeğin	Vakıf		X		X
Piri Reis	Vakıf		X		X
Sabancı	Vakıf		X		X
Süleyman Şah	Vakıf		X		X
TOBB Ekonomi ve Teknoloji	Vakıf		X		X
Toros	Vakıf		X		X
Turgut Özal	Vakıf		X		X
Ufuk	Vakıf		X		X
Yaşar	Vakıf		X		X
Yeditepe	Vakıf		X		X
Yeni Yüzyıl	Vakıf		X		X
Zirve	Vakıf		X		X
Abant İzzet Baysal	Devlet	X - 3		X	
Adıyaman	Devlet		X	X	X
Adnan Menderes	Devlet	X - 3		X	

Üniversite Adı	Devlet/Vakıf	İç Denetim Birimi Var, İç Denetçi Sayısı	İç Denetim Birimi Yok	Strateji Geliştiriminin Çalışmaları Var	YÖK'le Yazışmaları Var
Afyon Kocatepe	Devlet	X - 3		X	
Ağrı İbrahim Çeçen	Devlet		X	X	X
Ahi Evran	Devlet		X	X	X
Akdeniz	Devlet	X - 3		X	
Aksaray	Devlet		X		X
Amasya	Devlet		X	X	X
Anadolu	Devlet	X - 5		X	
Ankara	Devlet	X - 9		X	
Ardahan	Devlet		X	X	X
Artvin Çoruh	Devlet		X		X
Atatürk	Devlet		X	X	
Balıkesir	Devlet	X - 3		X	
Bartın	Devlet		X	X	X
Batman	Devlet		X		X
Bayburt	Devlet		X	X	X
Bilecik	Devlet		X	X	X
Bingöl	Devlet		X		X
Bitlis Eren	Devlet		X	X	X
Boğaziçi	Devlet	X - 3		X	
Bozok	Devlet		X	X	X
Celal Bayar	Devlet	X - 3		X	
Cumhuriyet	Devlet	X - 3			
Çanakkale Onsekiz Mart	Devlet	X - 1		X	
Çankırı Karatekin	Devlet		X	X	X
Çukurova	Devlet	X - 5		X	
Dicle	Devlet	X - 3		X	
Dokuz Eylül	Devlet	X - 5		X	
Dumlupınar	Devlet	X - 2		X	
Düzce	Devlet		X	X	X
Ege	Devlet	X - 6		X	
Erciyes	Devlet	X - 3		X	
Erzincan	Devlet		X	X	X
Eskişehir Osmangazi	Devlet	X - 3			
Fırat	Devlet	X - 3			
Galatasaray	Devlet	X - 2		X	
Gazi	Devlet	X - 10		X	
Gaziantep	Devlet	X - 1		X	
Gaziosmanpaşa	Devlet	X - 3		X	
Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü	Devlet	X - 1		X	
Giresun	Devlet		X	X	X
Gümüşhane	Devlet		X	X	X
Hacettepe	Devlet	X - 8		X	
Hakkari	Devlet		X		X
Harran	Devlet	X - 1		X	
Hitit	Devlet		X		X
İğdır	Devlet		X		X
İnönü	Devlet	X - 3		X	
İstanbul Teknik	Devlet	X - 4		X	
İstanbul	Devlet	X - 9		X	
İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü	Devlet	X - 2		X	
Kafkas	Devlet	X - 1		X	
Kahramanmaraş Sütçü İmam	Devlet	X - 3			
Karabük	Devlet		X	X	X
Karadeniz Teknik	Devlet	X - 1		X	
Karamanoğlu Mehmetbey	Devlet		X	X	X

Üniversite Adı	Devlet/Vakıf	İç Denetim Birimi Var, İç Denetçi Sayısı	İç Denetim Birimi Yok	Strateji Geliştirmenin Çalışmaları Var	YÖK'le Yazışmaları Var
Kastamonu	Devlet		X		X
Kırıkkale	Devlet	X - 1		X	
Kırklareli	Devlet		X	X	X
Kilis 7 Aralık	Devlet		X	X	X
Kocaeli	Devlet	X - 3		X	
Mardin Artuklu	Devlet		X	X	X
Marmara	Devlet	X - 4		X	
Mehmet Akif Ersoy	Devlet		X	X	X
Mersin	Devlet	X - 2		X	
Mimar Sinan Güzel Sanatlar	Devlet	X - 1			
Muğla	Devlet		X	X	X
Mustafa Kemal	Devlet	X - 2			
Muş Alparslan	Devlet		X	X	X
Namık Kemal	Devlet		X	X	X
Nevşehir	Devlet		X	X	X
Niğde	Devlet	X - 2		X	
Ondokuz Mayıs	Devlet	X - 5		X	
Ordu	Devlet		X	X	X
Orta Doğu Teknik	Devlet	X - 2		X	
Osmaniye Korkut Ata	Devlet		X	X	X
Pamukkale	Devlet	X - 3		X	
Rize	Devlet		X	X	X
Sakarya	Devlet	X - 2		X	
Selçuk	Devlet	X - 5		X	
Siirt	Devlet		X	X	X
Sinop	Devlet		X	X	X
Süleyman Demirel	Devlet	X - 3		X	
Şırnak	Devlet		X	X	X
Trakya	Devlet	X - 3		X	
Tunceli	Devlet		X		X
Uludağ	Devlet	X - 3		X	
Uşak	Devlet		X	X	X
Yalova	Devlet		X	X	X
Yıldız Teknik	Devlet	X - 3		X	
Yüzüncü Yıl	Devlet		X		
Zonguldak Karaelmas	Devlet	X - 3		X	

EK. 2. Erciyes Üniversitesi İç Denetim Birimi İçin Hazırlanan Görüşme Formu

Sayın İç denetçi,

Bu görüşme formu “Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kuruluşunda İç Kontrol Sistemi Oluşturulma Süreci: Üniversite Örneği” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasına veri ve bilgi toplamayı amaçlamaktadır. Çalışmamız sadece bilimsel amaçlara yönelik olarak hazırlanmış olup, elde edilecek bulguların kullanıldığı yerlerde iç denetçilerin isimleri hiçbir şekilde yer almayacaktır. Göstermiş olduğunuz ilgi ve anlayıştan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şaban UZAY Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı e-mail: suzay@erciyes.edu.tr	Tezi Hazırlayan: Arş. Gör. Filiz ÖZŞAHİN Nevşehir Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı e-mail: filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1. Erciyes Üniversitesinin İç Denetim Birimini tanıtır mısınız? İç Denetim Birimi kaç yıldır faaliyet göstermektedir? İç Denetim Birimi kaç kişiden oluşmaktadır?
2. İç denetim ekibinizin eğitim düzeyleri ve sahip oldukları sertifikalar (CIA-Certified Internal Auditor; CCSA-Certification in Control Self-Assesment; CFSA -Certified Financial Services Auditor; CISA-Certified Information Systems Auditor; CFE-Certified Fraud Examiner; CPA/CA-Certified Public Accountant/Chartered Accountant; YMM-Yeminli Mali Müşavir; SMMM -Serbest Muhasebeci Mali Müşavir; SPK lisansı; Diğer) hakkında bilgi verebilir misiniz?
3. Üniversitenin organizasyon şemasında iç denetim biriminiz kime bağlıdır?
4. 5018 Sayılı Kanun kapsamında getirilen iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarını üniversiteler için nasıl değerlendirirsiniz?
5. İç denetim biriminizin kuruluşunda yaşanan sıkıntılar ve şuan varsa yaşadığınız sıkıntılar hakkında bilgi verir misiniz?
6. Üniversitenizdeki iç kontrol sisteminin oluşum süreci ve bu süreçte yaşananlar hakkında bilgi verebilir misiniz?
7. Üniversitenizde iç kontrol sisteminin ve iç denetimin nasıl algılandığından bahsedebilir misiniz?
8. Üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması iç denetimi nasıl etkiler? İç denetim birimi neler yapabilir?

9. Üniversitede kurulan etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin üniversiteye katkıları sizce neler olacaktır?
10. Bir yıl içerisinde gerçekleştirmiş olduğunuz iç denetim faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için harcadığınız zaman hakkında bilgi verir misiniz?
11. Yapmış olduğunuz faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesi için kritik başarı faktörleri ve ihtiyaçlar nelerdir? Nasıl bir süreç izlenmelidir?
12. Üniversitelerde iç kontrol ve risk yönetiminin kurulup işletilmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleştirilmesi konusundaki düşünceleriniz ve önerileriniz nelerdir?
13. Üniversitenizde mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturma ve uygulama konusundaki faaliyetleriniz nelerdir?
14. İç kontrol sisteminin ve iç denetimin etkinliğini artırmak için sizce hangi bilgi mekanizmalarına (kırmızı telefon hattı, ihbarlar, mail...vb) ihtiyaç duyulmaktadır?
15. İç denetçilere mesajlarınız var mı?

EK. 3. Erciyes Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı İçin Hazırlanan Görüşme Formu

Sayın Yetkili,

Bu görüşme formu “Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kuruluşunda İç Kontrol Sistemi Oluşturulma Süreci: Üniversite Örneği” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasına veri ve bilgi toplamayı amaçlamaktadır. Çalışmamız sadece bilimsel amaçlara yönelik olarak hazırlanmış olup, elde edilecek bulguların kullanıldığı yerlerde görüşme yapılan kişilerin isimleri hiçbir şekilde yer almayacaktır. Göstermiş olduğunuz ilgi ve anlayıştan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Şaban UZAY Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı e-mail: suzay@erciyes.edu.tr	Tezi Hazırlayan: Arş. Gör. Filiz ÖZŞAHİN Nevşehir Üniversitesi İ.İ.B.F. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı e-mail: filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1. Erciyes Üniversitesinin Strateji Geliştirme Daire Başkanlığını tanıtır mısınız? Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kaç yıldır faaliyet göstermektedir?
2. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının görevleri nelerdir?
3. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı hangi alt birimlerden oluşmaktadır? Bu birimlerin oluşumunda 5018 Sayılı Kanun’un etkisi var mıdır? Birimlerin iç kontrolde rolleri, katkıları ve iç kontrolle ilişkileri nedir?
4. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı birimlerinde çalışan kişilerin eğitim düzeyleri hakkında bilgi verebilir misiniz?
5. Kurumunuzun iç kontrol sisteminin oluşturulmasında Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının yerini, konumunu açıklar mısınız?
6. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı birimlerinde çalışan kişiler iç kontrol sisteminin oluşumuna yönelik bir eğitim aldılar mı?
7. İç kontrol ve ön mali kontrol biriminin görevleri nelerdir ve bu birimin organizasyonundan bahsedebilir misiniz?
8. 5018 Sayılı Kanun kapsamında getirilen iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarını üniversiteler için nasıl değerlendirirsiniz?
9. Erciyes Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı olarak Kanun’un yürürlüğe girmesinden beri yapmış olduğunuz iç kontrol faaliyetleri nelerdir?

10. Kamu idareleri Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğine göre eylem planlarını hazırlayarak Maliye Bakanlığı'na göndermişlerdir. Kamu idarelerinin eylem planlarında yer alan çalışmalarını ise 30.06.2011 tarihine kadar tamamlamaları beklenmektedir. Bu kapsamda Erciyes Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar nelerdir?
11. Üniversitenizdeki iç kontrol sisteminin oluşum süreci, sürecin hangi aşamada olduğu ve bu süreçte yaşananlar hakkında bilgi verebilir misiniz?
12. Oluşum sürecinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir ve bu sorunları nasıl çözdünüz?
13. Üniversitenizin gerek eylem planını hazırlarken gerek bu eylem planlarını hayata geçirirken yani iç kontrol sistemini bu planlar doğrultusunda oluştururken diğer üniversitelerin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları veya kamu idarelerinin Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ile fikir alışverişinde buldunuz mu?
14. İç kontrol sistemi oluşum sürecinde risklerin tanımlamasında üniversitenizdeki birim yöneticilerinin ve iç denetçilerin görüşlerine başvurduğunuz mu?
15. Üniversitenizde iç kontrol sisteminin birimler, yöneticiler ve uygulayıcılar açısından nasıl algılandığından bahsedebilir misiniz?
16. Üniversitede kurulan etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetim üniversiteye katkıları sizce neler olacaktır?
17. Yapmış olduğunuz faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesi için kritik başarı faktörleri ve ihtiyaçlar nelerdir? Nasıl bir süreç izlenmelidir?
18. Üniversitelerde iç kontrol ve risk yönetiminin kurulup işletilmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleştirilmesi konusundaki düşünceleriniz ve önerileriniz nelerdir?
19. Üniversitenizde mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturma ve uygulama konusundaki faaliyetleriniz nelerdir?
20. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından başlatılan SGB.net projesi hakkında bilgi verebilir misiniz?
21. SGB.net'in iç kontrol sistemine ne gibi faydaları vardır?
22. Erciyes Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı olarak siz SGB.net'i kullanıyor musunuz? Kullanıyorsanız hangi aşamadasınız? SGB.net'in iç kontrol sisteminin oluşumunda ve işleminde yararlarını gördünüz mü?
23. Konumuzla ilgili olarak ilave edeceğimiz hususlar var mı?

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı : Filiz ÖZŞAHİN
Uyuşu : Türkiye (T.C.)
Doğum Tarihi ve Yeri : 25 Haziran 1984, Kayseri
Medeni Durumu : Bekâr
Tel : +90 384 215 20 07
Fax : +90 384 215 20 10
Email : filiz.ozsahin@nevsehir.edu.tr
Yazışma Adresi : Nevşehir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
2000 Evler Mah. Zübeyde Hanım Cad., 50300 NEVŞEHİR

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Lisans	E.Ü. İ.İ.B.F., İşletme	2008 (Fakülte Birincisi)
Lise	Melikgazi Süper Lisesi, Kayseri	2002

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2009- Halen	Nevşehir Üniversitesi İ.İ.B.F.,	Araştırma Görevlisi

YABANCI DİL

İngilizce