T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI SÜRECİ: ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Gülüzar DEDE

ŞANLIURFA-2020

T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜS
İŞLETME ANABİLİM DALI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI SÜRECİ: ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Gülüzar DEDE

Danışman:
Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

ŞANLIURFA-2020

T. C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Enstitünüz İşletme Anabilim Dalı 175217013 numaralı Gülüzar DEDE'nin hazırladığı " İç Kontrol Sistemi ve Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Adıyaman Üniversitesi Örneği konulu **yüksek lisans** tezi ile ilgili tez savunması, 07/12/ 2020 tarihinde, saat 14'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABUL (başarılı) olduğuna oybirliği/oy çokluğu ile karar verilmiştir.

07/12/ 2020

Sınav Jürisi	**Unvan, Adı Soyadı**	**Kanaati**	**İmzası**
Danışman	Doç.Dr.ÖmerFaruk DEMİRKOL	KABUL	
Üye	Doç. Dr. Osman YILMAZ	KABUL	
Üye	Dr. Öğr. Emine YÖNEY	KABUL	

Bu tezin İşletme Anabilim Dalında Yapıldığını ve Enstitümüz Kurallarına Göre Düzenlendiğini Onaylarım.

……/…../2020

Prof. Dr. Şevket ÖKTEN
Müdür

Not: a) Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan alıntıların, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.
b) Tez, HÜBAK'tan Bilimsel Araştırma Projesi mali destek ☐Almıştır ☐Almamıştır.

HARRAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ORİJİNALLİK RAPORU VE BEYAN BELGESİ

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ
Adı-Soyadı: Gülüzar DEDE

Öğrenci Numarası: 175217013

Enstitü Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Yüksek Lisans

Başlık (Türkçe): İç Kontrol Sistemi ve Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Adıyaman Üniversitesi Örneği

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yukarıda başlığı belirtilen çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 127 sayfalık kısmına ilişkin, 5/11/2020 tarihinde şahsım/ danışmanım tarafından **Turnitin** adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, benzerlik oranı % 29' dur

Uygulanan filtrelemeler:

1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
2- Kaynakça hariç
3- Alıntılar hariç/dâhil
4- 6 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yukarıda bilgileri verilen tezli/tezsiz lisansüstü programlarda seminer, dönem projesi, tez vb Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen lisansüstü orijinallik raporu alınması uygulama esasları ile belirlenen azami benzerlik oranlarını aşmadığını ve bütün bilgilerin, akademik kurallara uygun olarak toplanıp sunulduğunu, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı, blok şeklinde alıntılar yapmadığımı ve tüm alıntıların bilimsel atıf kuralları çerçevesinde kaynağını gösterdiğimi, Yükseköğretim kurulu bilimsel araştırma ve yayın etiği yönergesi ile Harran Üniversitesi bilimsel araştırma ve yayın etiği yönergesinin 8. maddesinde yer alan etik ihlallerden her hangi birisinin yer almadığını, etik ihlal tespiti halinde, Enstitü yönetim kurulunca, diplomamın iptal edilmesini kabul ediyorum.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

5/11/2020

Yukarıda yer alan raporun ve beyanın doğruluğunu onaylarım 5/11/2020

Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL — Hazırlayan Öğrencinin İmzası

Danışmanın Unvanı-Adı-Soyadı — (İmzası)

ÖZET

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI SÜRECİ: ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

DEDE, Gülüzar

Yüksek Lisans Tezi

İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

Ekim, 2020, 102 sayfa

Toplumların gelişen ve değişen ihtiyaçlarını karşılamak, yönetim anlayışının da değişmesi anlamına gelmektedir. Kamu idarelerinin de gelişen ve değişen bu şartlara uyum sağlaması gerekir. Kurumlarda iç denetim birimi ve iç kontrol sistemlerinin olması kurumun, rekabet üstünlüğü sağlamasında, hataların önlenmesinde, muhtemel risklerin belirlenmesinde ve bütün bunlara karşı önlem alınmasında önem arz etmektedir. Uluslararası standartlara uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve karar vericilerin kararlarına ışık tutacak, denetimden geçmiş mali tabloları hazırlamak için de iç kontrol ve iç denetim önemlidir. Son yıllarda dünyada meydana gelen ekonomik skandallar sonucunda; işletmelerde, iç kontrol sisteminin ve iç denetimin yetersiz olduğu görülmüştür. Günümüzde, kamu idarelerinde gelişen ve değişen şartlara uyumlu olması amacıyla iç denetim ve iç kontrol birimi tanımlamalarına ihtiyaç duyulmuştur. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Mali Yönetimi'nde de iç kontrol ve iç denetim kavramları yerini almıştır.

Etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin varlığı; kurumun belirlediği hedeflere ulaşma ve yasal düzenlemelere uyma açısından büyük önem taşımaktadır. Başarılı bir kurum için, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi doğru anlaşılmalı, kurumun hedefleri doğrultusunda sağlıklı bir biçimde kurulmalı ve uygulanmalıdır. COSO iç kontrol değerlendirme modeline göre iç kontrol sistemi: kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olmak

üzere beş bileşenden oluşmaktadır. Bu sistemin, kamu idarelerinde bir eylem planı çerçevesinde kurulması, izleme bileşeni kapsamında değerlendirilmesi ve zayıf yönlerinin tespit edilerek düzeltilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın uygulama aşamasının yürütüldüğü Adıyaman Üniversitesi'nde iç kontrol ve iç denetimin önemi ve kavramı hem akademik birimlerde hem de idari birimlerde henüz yeterince özümsenmediği ve kavranmadığı sonucuna varılmıştır.

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

ABSTRACT

INTERNAL CONTROL SYSTEM AND THE PROCESS OF ESTABLISHMENT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC INSTITUTIONS: ADIYAMAN UNIVERSITY CASE

DEDE, Gülüzar

Master's Thesis

Department of Business Administration

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Ömer Faruk DEMİRKOL

October, 2020, 102 page

Meeting the evolving and changing needs of societies means a change in the understanding of management. Public administrations should also adapt to these developing and changing conditions. The existence of an internal audit unit and internal control systems in the institutions is important for the organization to provide competitive advantage, prevent mistakes, identify possible risk and take measures against all these. Internal control and internal auditing are important to prepare controlled financial statements that are convenient, dependable, comparable and illuminative for decision makers. As a result of economic scandals that occurred in recent years, it has been observed that enterprises, internal control and internal audit system were insufficient. Today, internal control and internal control audit definitions are needed in order to be compatible with developing and cahnging conditions in public administrations. White The Public Financial Management and Control Law No. 5018, the concepts of internal control and internal audit have also taken place in Public Financial Management.

The existence of an effective internal control sytem and internal audit unit; it is of great importance in terms of achieving the targets set by the institution and complying with legal regulations. For a successful institution, the internal control system and the internal audit unit should be understood correctly, and should be installed and implemented in line with the objectives of the institution. According to COSO internal control evaluation model, internal control system consists of five

different components; control environment, risk assesment, control activities, information and communication, observation. This system needs to be established with an action plan in public agency, to be assessed by observation component and its problems should be detected and corrected.

It was concluded that the importance of the concept of internal control and internal audit in Adıyaman University, where the implementation phase of the study was carried out, was not sufficiently assimilated and understood in both academic units and administrative units.

Keywords: Internal Control, Internal Audit, the Public Financial Management and Control Law Numbered 5018

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI SÜRECİ: ADIYAMAN ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI II

ORİJİNALLİK RAPORU VE BEYAN BELGESİ III

ÖZET IV

ABSTRACT VI

İÇİNDEKİLER VIII

KISALTMALAR XIV

ŞEKİLLER LİSTESİ XVI

EKLER LİSTESİ XVII

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK MUHASEBE DENETİMİ

1.1. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE TARİHİ 2

1.1.1. Muhasebe Denetimi 2

1.1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihi ve Gelişim Aşamaları 3

1.2. DENETİM ÇEŞİTLERİ 5

1.2.1. Hedefine Göre Denetim Çeşitleri 5

1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi 5

1.2.1.2. Biçimsel Denetim 6

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi 6
1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim 7
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri 7
1.2.2.1. İç Denetçi ve İç Denetim 8
1.2.2.2. Dış Denetim 8
1.2.3. Yapılış Süresine Göre Denetim Çeşitleri 9
1.2.3.1. Sürekli Denetim 9
1.2.3.2. Kısıtlı Denetim 9
1.2.3.3. Özel Denetim 10
1.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI 10
1.3.1. Genel Standartlar 11
1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Ehliyet Standardı 11
1.3.1.2. Bağımsızlık ve Meslek Etiği Standardı 11
1.3.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı 12
1.3.2. Çalışma Alanı Standardı 12
1.3.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı 12
1.3.2.2. İç Kontrol Yönteminin Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı 13
1.3.2.3. Güvenilir ve Yeterli Sayıda Delil Toplama Standardı 13
1.3.3. Raporlama Standardı 13
1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uyum Standardı 14
1.3.3.2. Raporda Tutarlılık Standardı 14
1.3.3.3. Tam Açıklama Standardı 15
1.3.3.4. Görüş Beyan Etme Standardı 15

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL

2.1. KURUMSAL SİSTEM VE İÇ KONTROL BAĞLANTISI 16

2.1.1. Kurumsal Sistem Tanımı ve Kurumsal Sistem Prensipleri 17

2.1.2. Kurumsal Sistem ve İç Kontrol 17

2.2. RİSK VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ 19

2.2.1. Risk Tanımı 19

2.2.2. Risk Yönetimi 20

2.2.3. Risk ve İç Kontrol 21

2.3. İÇ KONTROL KAVRAMININ TANIMLANMASI VE GELİŞİMİ 22

2.4. İÇ KONTOLÜN ÖNEMİ 24

2.5. İÇ KONTROL SINIRLARI 25

2.6. İÇ KONTROL YÖNTEMİNİN HEDEFLERİ 26

2.7. İÇ KONTROL YÖNTEMİNİN FONKSİYONLARI 29

2.7.1. Kontrol Çevresi 31

2.7.1.1. Dürüstlük ve Ahlaki Değerler 32

2.7.1.2. Uzmanlık 33

2.7.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Faaliyetleri 33

2.7.1.4. Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Tarzı 34

2.7.1.5. Örgütsel Yapı 34

2.7.1.6. Yönetimin Yetki ve Sorumluluk Dağılımı 35

2.7.1.7. Kurum Çalışanlarının Entegrasyonu 36

2.7.2. Risk Değerlemesi 36

2.7.3. Kontrol Faaliyetleri 37
2.7.3.1. Görevlerin Ayırımında Yeterlilik 37
2.7.3.2. İşlem ve Faaliyetlerin Uygun Yetkilendirilmesi 38
2.7.3.3. Yeterli Belgeler ve Kayıtlar 38
2.7.3.4. Varlıklar ve Kayıtlar Üzerindeki Fiziksel Kontrol 39
2.7.3.5. Bağımsız Performans Kontrolleri 39
2.7.4. Bilgi ve İletişim 39
2.7.5. İzleme 40
2.8. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL BAĞLANTISI 41
2.8.1. İÇ DENETİM KAVRAMININ TANIMI VE TARİHİ GELİŞİMİ 41
2.8.1.1. İç Denetimin Tanımı 42
2.8.1.2. İç Denetimin Hedefleri 43
2.8.1.3. İç Denetimin Kapsamı 43
2.8.1.4. İç Denetimin Tarihi Gelişimi 44
2.8.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ 46
2.8.3. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM 47
2.8.3.1. Mali Kesimde İç Denetim 48
2.8.3.2. Reel Kesimde İç Denetim 48
2.8.3.3. Kamu Kesiminde İç Denetim 49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ İDARESİNDE İÇ DENETİM VE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

3.1. KAMU MALİ İDARESİNDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROLÜN TARİHSEL GELİŞİMİ 50

3.1.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Faaliyetlerin Genel Durumu 51
3.1.2. 5018 Sayılı Kanun'una Ortam Hazırlayan Nedenler 52
3.1.3. 5018 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler 53
3.2. KAMU FİNANSAL İDARESİNDE İÇ KONTROL 53
3.2.1. İç Kontrol Kavramı 54
3.2.3. İç Kontrolün Hedefi 55
3.2.4. İç Kontrol Fonksiyonları 56
3.2.5. İç Kontrolün Unsurları 58
3.2.6. İç Kontrole Ait Yetki ve Sorumluluklar 59
3.2.7. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi 60
3.2.8. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol 61
3.2.9. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Görevlisinin Yetki ve Mesuliyetleri 63
3.3. KAMU MALİ SİSTEMİNDE İÇ DENETİM 65
3.3.1. İç Denetimin Kavramı ve Unsurları 65
3.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Hedefi 66
3.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı 67
3.3.4. İç Denetim Çeşitleri 68
3.4. İÇ DENETÇİLER 69
3.4.1. İç Denetçilerin Görevleri 70
3.4.2. İç Denetçinin Özellikleri, Atanması ve Görevinin Sona Ermesi 71
3.4.3. İç Denetçilerin Bağımsızlığı 73

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

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

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI 74

4.2. ÇALIŞMANIN KAPSAM VE SINIRLARI 75

4.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ 75

4.4. ÇALIŞMANIN SONUÇLARI 75

4.4.1. İç Denetçilerle Yapılan Yapılandırılmamış Derinlemesine Mülakat Tekniğinde Elde Edilen Veriler 76

4.4.2. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ile Gerçekleştirilen Görüşmeler ve Elde Edilen Veriler 82

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 94

KAYNAKÇA 97

EKLER

KISALTMALAR

ABD Amerika Birleşik Devletleri

AICPA American Institute of Certified Public Accountants

(Amerika Sertifikalı Muhasebeciler/Yeminli Mali Müşavir Enstitüsü)

BDDK Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

BKMBYS Bütünleşik Kamu Mali Bilişim Yönetim Sistemi

COSO The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

(Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)

GKGDS Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartı

IIA The Institute of Internal Auditors

(Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)

INTOSIA The International Organisation of Supreme Audit Institutions

(Uluslararası Sayıştaylar Birliği)

İDDK İç Denetim Koordinasyon Kurulu

KBS Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi

KMYKK Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

M.Ö. Milattan Önce

MEB Milli Eğitim Bakanlığı

ÖSYM Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi

SEC Security Exchange Commission

(Amerika Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu)

SMMM Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM Türkiye Büyük Millet Meclisi

TİDE Türkiye İç Denetim Enstitüsü

TÜBİTAK Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu

TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

Vb. Ve benzeri

Vd. Ve diğerleri

YMM Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İç Kontrol Yönteminin Fonksiyonları 30

Şekil 2: İç Kontrol Modeli 31

Şekil 3: İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri 51

Şekil 4: Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Yapısı 60

Şekil 5: Adıyaman Üniversitesi Organizasyon Yapısı 77

Şekil 6: Adıyaman Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Organizasyon Şeması 83

EKLER LİSTESİ

EK- 1: Üniversitelerin İç Kontrol ve İç Denetim Departmanları ek. s.1

EK- 2: Adıyaman Üniversitesi İç Denetim Birimi İçin Hazırlanan Görüşme Formu ek. s.5

EK- 3: Adıyaman Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı İçin Hazırlanan Görüşme Formu ek.s. 7

GİRİŞ

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile iç kontrol yöntemi kamu mali sistemin uluslararası satandartlara uygun hale gelmesini sağlamak amacıyla faaliyete girmiştir. 5018 Sayılı Kanunun hedefi, kamu mallarının verimli ve etkili kullanılmasını, mali saydamlık ile hesap verilebilirliği sağlamaktır. Faaliyetler esnasında ortaya çıkabilecek olumsuzlukların önlenmesi için kamu işletmelerinde iç denetim bölümünün ve iç kontrol yönteminin oluşturulması oldukça önemlidir. Bu çerçevede araştırmanın amacı, iç kontrol sistemini kavramsal olarak incelemek, 5018 Sayılı Kamu Kanun kapsamı içerisinde kamu işletmelerine yönelik olarak gelen iç denetim ve iç kontrol konularını incelemek ve uygulama esnasında yapılan aksaklıkları tespit ederek alternatif çözüm önerileri sunmaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, genel hatları ile muhasebe denetimi ele alınarak konuya giriş yapılmıştır. Bu bölümde denetimin tarihi, gelişim aşamaları, çeşitleri, standartları açıklanmıştır. İkinci bölümde, iç kontrol ve kurumsal sistem bağlantısı, kurumsal sistem ilkeleri, iç kontrol ve kurumsal sistem, iç kontrol ve risk bağlantısı, risk tanımı, yönetimi, risk ve iç kontrol, iç kontrol tanımı, gelişimi, önemi, sınırları, amaçları, unsurları, iç kontrol ve iç denetim bağlantısı, iç denetim tanımı, tarihi gelişimi, amaçları, kapsamı, iç kontrol ve iç denetim arasındaki bağlantı, Türkiye'de iç denetim, mali kesimde iç denetim, reel kesimde iç denetim ve kamu kesiminde iç denetim konuları açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, 5018 Sayılı Kanun ile iç kontrol ve iç denetime dair yapılan çalışmalar ele alınmıştır. Araştırmanın dördüncü bölümünde ise Adıyaman Üniversitesi'ndeki iç denetim ve iç kontrol birimi incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK MUHASEBE DENETİMİ

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe departmanı içinde bulunan ana kavramlar açıklanarak muhasebe hakkında kavramsal bir taslak oluşturulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda muhasebe denetimi içinde bulunan kavramlara yer verilmiş, muhasebe denetiminin tarihi ve gelişim aşamaları, muhasebe denetim türleri, genel kabul görmüş denetim standartları gibi başlıklar altında muhasebe denetiminin unsurları ele alınmıştır.

1.1. MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE TARİHİ

1.1.1. Muhasebe Denetimi

Bir kurumun iktisadi faaliyetlerine ve olaylarına ait açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk seviyesini belirlemek ve raporlamak için bu iktisadi faaliyetlere ve olaylara dair bilgilerle ilgili verilerin tarafsız bir şekilde toplanması, değerlenmesi ve elde edilen neticenin bilgi kullanıcılarına raporlanma aşamasına denetim denir. Denetim; işletmelerin mali tablolar bütünlüğü ve doğruluğu açısından incelenerek bir fikir belirtmek için yapılır. Daha geniş bir açıklama ile muhasebe denetimi; işletmenin faaliyetlerinin yeterli ve etkili bir şekilde işlenip işlenmediğinin incelenmesi için bilgi toplama faaliyetlerinin ve bütün idare eylemlerinin değerlendirilmesini ve incelenmesini kapsar (Baydarol, 2007, s.4)

Denetime bir bütün olarak bakıldığında bunun bir süreç olmasından ötürü sürecin tüm aşamalarını kapsayan bir tanımlama yapmakta yarar vardır. Denetimin temeli “Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’'ne (AICPA)

dayanmaktadır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Denetim (GKGMD) tanımı şöyle ifade edilmektedir (Ataman, vd. 2001, s.15); "Bir iktisadi dönem veya birime ilişkin verilerin saptanmış kriterlere olan uygunluk seviyesini incelemek ve bu konuya dair bir rapor hazırlamak için bağımsız bir yetkili tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme aşamasıdır."

Yapılan bu tanımdan yola çıkarak denetimin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Ataman vd., 2001, s.15);

- Denetim iktisadi dönem veya birim ile ilgili bilgilere uygulanır,
- Denetimde kurumun doğru olduğunu ileri sürdüğü bilgiler ile denetçinin önceden belirlenmiş doğru olarak onayladığı veriler kıyaslanır,
- Bu kıyaslamayı yapabilmek için yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplanır,
- Denetim işlemi bağımsız ve uzman kabul edilen şahıs veya şahıslar tarafından yapılır,
- Bu işlemlerin sonunda bir rapor düzenlenerek sunulur.

1.1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihi ve Gelişim Aşamaları

Denetimin tarihi M.Ö.3000 yıllarında başlayıp günümüze kadar sürmektedir. Mezopotamya uygarlığının kayıtlarında kamu gelirlerinin ve harcamalarının verilerinin tutulduğu ve o zamanlarda tahtta olan kişilerin gelir ve harcamalarının kontrol edildiği bilinmektedir (Yüzgün, 1984, s.19).

Muhasebe denetimi Anglo-Sakson ülkelerde "Auditing" kavramına karşılık gelmektedir. Auditing kavramı köken olarak Latince "dinlenme ve duyma" manasına gelen "Audire" eylemine dayanmaktadır (Selimoğlu, Özbirecikli, Kurt, Alagöz, Yanık ve Uzay, 2014, s.9). Denetimin temel amacı muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkartmaktır. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ile halka açık şirketlerin muhasebe denetiminde eski mali tabloların düzenli olarak bildirilmesi yükümlülüğü getirilerek bağımsız denetimin ehemmiyeti kanun ile mecburi hale

getirilmiştir. Daha önce denetim sadece işletmeler tarafından talep edilirken zamanla işletmeye borç verenler, devlet, yöneticiler vb. kuruluş ve kişilerde denetimi talep edenler arasına eklenmiştir. Denetimin kapsamı zamanla değişmiş, önceleri hata ve hileleri tespit etmek için yapılırken günümüzde mali tabloların yerine risk odaklı denetim yaklaşımına bırakmış, faaliyet ve uygunluk denetimi şeklinde ilerlemiştir.

Denetim, uygulama açısından eskiye dayanmasına rağmen, günümüzdeki manasına ise sanayi devrimi ile başlayıp dört aşamada gelmiştir (Bozkurt, 1999, s.17-18):

1. Aşama: 1900'lü yıllar yani Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası dönemde işletme yapılarında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Ekonomik gelişmeler ile birlikte işletmeler kurumsallaşmaya ve bu alanlarda profesyonelleşmeye doğru adımlar atmaya başlamışlardır. Bundan dolayı sermaye sahipleri de işletmelerden güvenilir ve doğru bilgi alma ihtiyaçlarından dolayı denetime daha çok ihtiyaç duymuş ve aynı zamanda gelişimini de ilerletmiştir. Bu dönemde denetçiler çalışmalarını olası yanlış ve hileleri çözümleyebilmek amacıyla belge denetimine odaklanmışlardır. Yapılan bu işlemlere ise **"Belge Denetimi Yaklaşımı"** denilmektedir.

2. Aşama: 1900-1930'lu yıllar içerisinde oluşan bazı gelişmelerden dolayı, denetçiler işletmelerin mali tablolarını bir bütünlük içerisinde kontrol etmeye yönlendirmişlerdir. İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluş sayısının artışı ile birlikte gelişen denetim yöntemleri ile işletmeler daha bilimsel incelemeye tabi tutulmuştur. 1900-1930'lu yıllarda işletmelerde hata ve hilelerin teker teker incelenmesi yerine bunların bir bütün içerisinde yani finanal işlemlerin bütünü hakkında denetim fikrine sahip olmak amaçlanmıştır. Bu dönemde günümüzün modern denetim fikrinin temelleri atılmıştır. Mali tabloların denetimi hakkında bilgi sahibi olmak için yapılan bu çalışmalara **" Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı"** denilmektedir.

3. Aşama: 1930'lu yıllar ve sonrası dönemlerde ise denetim alanındaki gelişmeler teknolojik gelişmeler ile birlikte hızlanarak devam etmiştir. Bu dönemde istatistiki örnekleme yöntemlerinin uygulanması aşamasına geçilmiştir. Bu dönemdeki olaylar daha çok sistematik işlemler olduğu için halen önemini sürdüren bu çalışmalara **"Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı"** denilmektedir.

4. Aşama: Günümüze kadar olan gelen süreçte ise birçok önemli gelişme yaşanmıştır. Denetçiler denetim işlemlerini daha çok elektronik ortamlarda uyarlamaya başlamış ve çeşitli istatistiksel, matematiksel yöntemler denetimin vazgeçilmez yapı taşları olmuşlardır. Ayrıca denetçiler işletmelere denetim faaliyetleri alanı dışındaki mevzularda da hizmet vermeye başlamış. Yapılan bu işlemlere **"Yönetim Denetimi Yaklaşımı"** denilmektedir.

1.2. DENETİM ÇEŞİTLERİ

Denetiminin tanımından da anlaşıldığı üzere amaç, ilgili alanlardaki muhasebe kayıt ve işlemlerinin en az hata ve hile ile sonuçlandırılmasıdır. Denetim, faklı kaynaklarda farklı ölçülere göre gruplandırılmıştır. Bu araştırmada denetim "hedefine göre, denetçinin statüsüne göre ve yapılış süresine göre denetim çeşitleri" olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

1.2.1. Hedefine Göre Denetim Çeşitleri

Hedefine göre denetim çeşitleri; Mali tablo denetimi, biçimsel denetim, faaliyet denetimi, özel amaçlı denetim olmak üzere dörde ayrılır.

1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

Bir işlemin mali kalemleri olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi defterlerin belirlenmiş ölçütlere uyumlu olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, bu kalemlerde yer alan verilerin doğru olup olmadığı, muhasebeye dair belgelerin defterlere doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, defterlerdeki verilerin mali kalemlere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını gösteren bir denetim türüdür.

Mali tablo denetiminin amacı, işletmenin mali tablolarındaki yanlış olan beyanları gün yüzüne çıkarmak ve mali tabloların güvenli olmasını sağlamaktır (Bozkurt, 1999, s. 27-28). Bundan dolayı mali tablolar denetiminde: Bir işletmenin mali tablolarının; mali durumunu ve faaliyet neticelerini eksiksiz, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ve kanun düzenlemelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir fikir yürütmeye çalışılır.

1.2.1.2. Biçimsel Denetim

Kurumların dışında yürürlüğe konulan iş yasaları, vergi ve mevzuat gibi kurumun tepe yönetimi kurumu kolay bir biçimde ve verimli olarak yönetebilmesi için emir, yönetmenlik, vb. kaidelere uygun bir şekilde uyulup uyulmadığını incelemektir (Kaval, 2003, s. 26). Yapılan açıklamaya göre biçimsel denetim, iç denetimin iç kontrol yönteminin etkin yönünün ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili yönüdür.

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Kurumların çalışmaları esnasında aktif ve etken çalışılıp çalışılmadığını anlamaya yardımcı olan denetim çeşitidir. Etkinlik işletmelerin gayelerine ulaşmada kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçer iken, etkenlik ise işletmelerin hedeflerine ulaşmada başarılı olup olmadıklarını ölçmeye yarayan denetim türünü ifade etmektedir (Ataman, vd., 2001, s. 20). Faaliyet denetimi, bir kurumun tamamı veya belirli çalışmalarının belirli amaçlara göre sistematik bir biçimde araştırılmasıdır. Bu denetim türü mali kontrolleri ve faaliyet kontrollerini içermektedir. İşletmelerin belirli bir yapısının olmasından dolayı bilgi yöntemleri kontrollerini de faaliyet denetiminin bir çeşidi olarak göz ardı etmemek gerekir (Türker, 2008, s. 5). Faaliyet denetimi, iç denetimin ilerletilmiş bir şeklidir. Faaliyet kontrolü bilhassa son yıllarda gelişmiş ve yaygınlaşmıştır. Faaliyet denetimi iç denetimden daha fazla bir alanı kapsamaktadır. Faaliyet kontrolü işletmelerin

örgütsel yapısını, iç kontrol yöntemlerini, iş akış şemalarını ve sistemin başarısını belirlemeye dair geniş çaplı bir eylem olmaktadır. Faaliyet kontrolü mevcut durum ve olması gereken durum ile ilgili ölçütlerin bulunması açısından büyük ölçüde önem arz etmektedir. Denetçi bu denetim türünde var olan başarının doğrudan doğruya değerlendirilip hemen belgelendirilmesi eylemini değil, bu başarının iyileştirilmesine dair teklif ve tavsiyelerini saptamaya yöneliktir. Bunun için faaliyet kontrolü, tüm denetim faaliyetlerinin aksine bir yönetsel danışmanlık biçiminde gösterilmektedir (Güredin, 1997, s. 15-16).

1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Bu denetim, belli bir konuda belli bir karar bölümüne detaylı bir şekilde bilgi vermek, öneride bulunmak için bir kurumun hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgelerin incelenmesidir. Bankaların kredi vermeden önce yaptırdıkları denetim, vergi denetimi, satın alma, devir ve birleşmeden önce yapılan çalışmalar örnek olarak verilebilir. Bu denetimlerde denetlenecek olan bilgiler ve bunların kıyaslanacakları ölçütler, denetimin hedefine göre değişeceği için her denetim çeşitli konularda kendi alanında ihtisas gerektirmektedir. (Karanfiloğlu, 1999, s.31)

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Çeşitleri

Denetçilerin konumu bağımsızlık ve güvenirlikleri bakımından önemlidir. Kurumlarda etkili bir iç denetimin var olması için denetçilerin tam bağımsız olmaları, bilgilerinin üçüncü kişiler tarafından paylaşılmaması gerekir. Ama iç denetçiler her ne kadar sorumluluklarının niteliğini ve gerekliliklerini taşısalar da, yönetim tarafından yönlendirilen kurumun çalışanı olduklarından dolayı yönetimin taleplerinden etkilenme ihtimalleri bulunmaktadır (Özçelik, 2008, s. 70).

1.2.2.1. İç Denetçi ve İç Denetim

İç denetçiler kamu ya da özel işletmelerin, o işletmenin bir çalışanı ünvanıyla ücretli olarak çalışan denetim bilirkişisi olarak adlandırılmaktadır. Bu bilirkişiler tarafından yönetim adı altında yürütülen denetime iç denetim denilmektedir (Çömlekçi, Yılancı, Erdoğan, Önce, Selimoğlu ve Kaya, 2009, s. 8-9). Yani, iç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenirliğinin kanun, mali, muhasebe ve diğer tüm denetim yönlerinden incelenmesi ve araştırılması sonucu tepe yönetime sunulmasıdır. Diğer bir deyişle iç denetim, kuruma hizmet için, kurumun bütün faaliyelerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kurumun bünyesinde oluşturulmuş olan bağımsız bir değerleme işlevidir (Yeşil, 2006, s.7).

Küçük işletmelerde iç denetim bir veya birkaç denetim kurulu tarafından gerçekleşirken, global işletmelerde ise iç denetim faaliyeti direk yönetim kurulu tarafından yerine getirilir. İç denetimin etkin bir şekilde işlemesi yönetici ve işletmeler bakımından çok önemlidir. Çünkü iç denetim tarafından sunulan sonuçlar işletmenin fikirlerini değiştirmede büyük oranda önemlidir.

1.2.2.2. Dış Denetim

İşletmenin bünyesi altında bulunan çalışanı dışındaki denetçilerden meydana gelen, işletme ilgili herhangi bir ilişkisi olmayan farklı ve bağımsız bir tüzel kişiliği olan kontrol grubu veya organı tarafından denetlenmesidir (Akça, 2008, s.7). Dış denetimin amacı, meşru ve genel kabul görmüş muhasebe unsurlarının kurum faaliyetlerinin yapılması esnasında dikkate alınıp alınmadığının belirlenmesidir (Bülbül, 2008, s. 8).

1.2.3. Yapılış Süresine Göre Denetim Çeşitleri

Yapılış süresine göre denetim çeşitleri üç kısma ayrılmaktadır. Bunlar; Sürekli denetim, kısıtlı denetim, özel denetimdir. Bunlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.2.3.1. Sürekli Denetim

Halka açık şirketlerin ve Sermaya Piyasası Kurulu (SPK)'nın gözetimi altında bulunan diğer şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, enerji piyasasında işlem gösteren şirketlerin yıl sonunda mali raporlanının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartına (GKGDS) uygun bir şekilde denetlenmesidir. Daimi denetimde denetçinin, denetim fikrine varabilmesi için yeterli olanak ve sürenin olduğu düşünülür. Bundan dolayı denetçinin denetim bittikten sonra verdiği raporun güvenirlik derecesi oldukça fazladır. Ama bunların mali tablolardaki yansımasının yüzde yüz doğru olduğunu göstermez. Çünkü denetçi ne kadar kanıt toplamış olursa olsun yine de denetimin kendi yapısından olan denetim riski bulunur (Kaval, 2005, s.12).

1.2.3.2. Kısıtlı Denetim

Bir yıldan az olan ve en az bir aylık süreyi kapsayan hesap dönemleri ile ilgili denetim işlemidir (Baydarol, 2007, s.13). Kısıtlı denetim kapsamına giren şirketler, bankalar ve özel finans kurumları ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerdir. Bu şirketler üç, altı ve dokuzuncu ay sonundan ara mali tablolarını hazırlayıp, SPK'ya ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna (BDDK)

göndermek mecburiyetindedirler. Bu denetimi sürekli denetimden farklı olması ise denetim kanıtının toplanması konusunda kısıtlı olmasıdır (Kaval, 2003, s. 27-28).

1.2.3.3. Özel Denetim

İşletmelerin birleşme, tavsiye, devir, bölünme gibi durumlarla veya halka ilk kez açılacak şirketler için yapılan bir denetim çeşididir. Özel denetim meşru bir mecburiyet olmaması ile birlikte, gerek işletme gerekse ilgili çıkar çalışanlarının istekleri dahilinde yapılan bir denetim türüdür. Bu denetim faaliyetlerinin sınırlılıkları ise bu çalışmaları isteyenler tarafından belirlenmiş olmasıdır (Güler, 2006, s.39).

1.3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

GKGDS ilk defa 1947'de Amerika Birleşik Devletleri Yeminli Muhasebeciler (AICPA) Kurumu tarafından yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Başbakanlık yönetiminde denetim standartlarını iyileştiren kuruluşlar oluşturulmuştur (Türker, 2008, s. 10).

Denetim, bir dürüstlük, doğruluk, uygunluk ve akılcılık araştırması olduğu için, denetim eyleminde güvenirlik ve kalite araştırmasının yapılması bir zorunluluktur. Standart kavramı ise değişik alanlarda kullanıldığı için birbirinden farklı biçimlerde açıklanabilmektedir. Bazılarına göre standart, ulaşılması istenilen bir hedef bir norm iken bazılarına göre ise bir amaç için önceden belirlenen kriter ya da kuraldır.

Denetim standartları, genel itibari ile kanunlarca ve meslek kuruluşlarınca önceden belirlenen ve bir denetim işleminin kimin tarafından ne zaman ve nasıl

yapılacağına ve bunların neticelerinin nasıl raporlanacağına dair belirlenen ölçüler ya da kaideler bütünüdür (Demir, Aydemir ve Kaygusuzoğlu, 2008, s. 26).

1.3.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetim işlemini meslek edinmiş denetçinin özellikleri ile denetim araştırmasındaki nitelik ve randımanla ilgilidir.

Genel standartlar üç başlık altında incelenecektir. Bunlar;

- Mesleki Eğitim ve Ehliyet Standardı
- Bağımsızlık ve Meslek Etiği Standardı
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Ehliyet Standardı

Denetim işinde yeterli derece eğitim görmüş ve tecrübeye sahip bağımsız muhasebe görevlilerince yapılmasıdır. Bu standart, muhasebe işinin yürütülmesi için denetçinin yeterli derece meslek bilgisi ve bilgiye sahip olduğunu ispatlayan belge, diploma vb. sertifikalarına ek olarak, denetçinin denetim deneyimine ve tecrübesine sahip olmasını da anlatmaktadır.

1.3.1.2. Bağımsızlık ve Meslek Etiği Standardı

Bağımsızlık, mesleki eylemin dürüst ve tarafsız olarak yapılmasını sağlayacak bir tavır ve anlayışlar serisidir (Duman, 2008, s.49).

Bir denetçi, ilk önce tarafsız düşünebilme yeteneğine sahip olmalı, mesleki bilgisinin yeterli ve yüklendiği işin gereği olarak nesnel davranma olanağına sahip olmalıdır. Muhasebenin ana kavramı sosyal sorumluluk kavramı olduğuna göre, bu kavrama bağlı olarak muhasebe işlemlerinin ve bu sürecin neticesinde oluşan

muhasebe bilgisinin, hiç kimsenin çıkarını öne çıkarmadan, adil ve dürüstçe ortaya konulmasının bir göstergesidir.

1.3.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Bu standart denetim işinin elde edilmesinden denetim alanının ve süresinin planlanmasına, kanıtların toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına ve kontrol edilen kuruma ait bazı ticari sırların gizlenmesine kadar, denetimin her kademesinde denetim standartlarına uygun olmasıdır. Denetçi denetim çalışmalarını yaparken işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir (Türker, 2008, s.11).

1.3.2. Çalışma Alanı Standardı

Denetim işleminin nasıl yapılacağını ve uygulanacağını belirleyen standarttır. Denetim anlaşması yapılmadan önceki evreden başlayıp denetim raporunun düzenlenmesine kadar ki olan aşamayı kapsayan süreçtir. Bu standart, genel standartlardan farklı olarak denetçinin şahsı ile alakadar olmayıp, denetim çalışması yapıldığında en azından neler yapılması gerektiğini bilmektir (Bozkurt, 2006, s.39).

Çalışma alanı standartları; Denetimin planlanması ve gözetim standardı, iç kontrol yönteminin araştırılması ve değerlendirilmesi standardı, güvenilir ve yeterli sayıda delil toplama standardı olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

1.3.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Bağımsız denetim işlemlerinin düzenli bir biçimde tasvirlenmesi ve elemanlarının makul bir biçimde gözetlenmesi standartıdır.

Denetçi, denetleyeceği bölüm ve kurum ile ilgili ön bilgi sahibi olmalı, denetimi önceden planlamalı ve ani gelişmeler neticesinde bu planında farklılıklar

yapabilme kabiliyetine sahip olmalıdır. Aynı zamanda denetçi işe girişmeden önce şunları yapmalıdır (Güçlü, 2008, s. 15-16);

- Denetim çalışanı alınıp alınmayacağına,
- Denetimde yararlanacağı diğer elemanların niteliklerine,
- Denetim zamanına,
- İlk olarak iç denetim mi dış denetim mi yapacağına,
- Denetim esnasında varması gereken şahıs ve delillere

karar vermesidir.

1.3.2.2. İç Kontrol Yönteminin Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı

Bağımsız denetim işlemlerinin planlanması ve denetim yöntemlerinin niteliği, uygulama süresi ve alanının belirlenmesi için iç kontrol sisteminin araştırılması ve değerlendirilmesini öngören standarttır. Kurumlar, yapılarında istenmeyen durumların oluşmasını engellemek ve güvenilir bilgi elde etmek amacıyla "İç Kontrol Yapısı" başlığı altında bir takım prosedürler ve politikalar oluştururlar. İç kontrol yapıları bağımsız denetçilerin araştırmalarında temel nokta olarak kullandıkları önemli düzenlemeler serisidir (Güçlü, 2008, s.18).

1.3.2.3. Güvenilir ve Yeterli Sayıda Delil Toplama Standardı

Denetlenen mali tablolarla ilgili fikir belirtmek amacıyla yeterli kalite ve sayıda delil toplanmasını öngören standarttır. Aynı zamanda bu delillerin toplanabilmesi için uygun denetim yöntemlerinin uygulanmasını içerir.

1.3.3. Raporlama Standardı

Bu denetim standardında, denetim raporunun bünyesi ve düzenlenmesi dair unsurları içerir (Kurt, 2007, s.26). Kaliteli bir denetim son bölümü iyi hazırlanmış bir denetim raporudur. Mali tablolardan yararlanacak olan bilgi kullanıcıları, mali tablolar ile birlikte denetçi raporunu görürler. Denetçi görüşü çok kısa, net, yalın ve anlaşılır bir dille ayrıca yorum yapılmayacak netlikte olmalıdır. Bundan dolayı raporlama standartları, diğer iki grup standarda binaen daha kesin ve özellikli standartlardır. Raporlama standartları aşağıdaki şekilde dört bölüme ayrılmıştır.

1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine Uyum Standardı

Bu standart, denetçiden istenen kurumun mali işlemlerinde yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkleri ile uyumlu olup olmadığı denetim raporlarında bahsedilmesi gerektiğini öngörmektedir. Denetçinin yapmış olduğu tüm mali işlemler belgelenmiş, muhasebe unsurlarına uygun olarak kaydedilmiş ve bunların mali işlemlere yansıtılıp yansıtılmadığı incelenerek o tabloların güvenililirliği belirlenmiş ve bunun denetim raporunda önem sırasına göre belirtilmiş olması gerekir (Selimoğlu ve Uzay, 2008, s.12).

1.3.3.2. Raporda Tutarlılık Standardı

Bu denetim standardı, kurumun denetlendiği yıl ile önceki döneme ait mali işlemlerinde bulunan bilgilerin kıyaslanabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına alınmasını öngörür. Mali işlemlerin kıyaslanabilmesi için mali işlemlerin dayandığı prensiplerin yıldan yıla farklı olmaması gerekmektedir. Bununla birlikte geçerli sebeplerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları yöntemlerde farklılık yapabilirler. Yapılan değişiklikler ve bu farklılıkların parasal etkileri ise mali işlemlerin dipnotlarında açıklanır. Denetçi, mali işlemlerde bir önceki döneme göre farklılıklar oluşmuşsa bu farklılıkları ve böyle bir farklılığa gidilmesinin sebeplerini raporunda belirtmelidir (Akça, 2008, s.16).

1.3.3.3. Tam Açıklama Standardı

Mali işlemler kurumlar ile ilgili farklı gruplara alacakları iktisadi kararlarda gerekli olan bilgileri sunar. Daha geniş bir kullanıcı kitlesine hitap edebilmek amacıyla geniş perspektifte düzenlenen mali işlemlerde olan bilgilerin kurum ile ilgili karar alıcılar için güncel, tam, tarafsız ve geçerli olmalıdır.

1.3.3.4. Görüş Beyan Etme Standardı

Denetim raporunda, denetim faaliyetinin neticesini belirleyecek bir biçimde, mali işlemlerin bütünü ile ilgili bir fikre varılmalı ve bu görüş: olumlu, şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı, görüş belirtilmeyecekse bu durumun sebepleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır. Aynı zamanda yapılan denetimlerin nitelikleri ve denetçinin sorumluluğunun derecesi raporda açık bir şekilde belirtilmelidir (Kaya ve Çömlekçi, 2007, s.24)

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL

Araştırmanın bu bölümünde kavramsal bir çerçeve oluşturulup, temel kavramların açıklanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda iç kontrol sistemleri ile ilgili kavramlar, tanımı, ilkeleri, amacı, unsurları, tarihi gelişimi ve Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) çerçevesinde iç kontrol sisteminin unsurları ele alınacaktır.

2.1. KURUMSAL SİSTEM VE İÇ KONTROL BAĞLANTISI

Kurumsal sistem, işletme içinde yer alan yöneticiler, pay sahipleri ve çalışanlar ile işletme dışında bulunan çıkar gruplarının yani; müşteriler, alacaklılar gibi haklarını gözeten ve işletme ile bu gruptaki kişilerin ilişkilerini düzenleyen yönetim sistemidir. Bu yönetim sistemi eşit davranma, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ile sorumluluk ve hesap verebilirlik unsurları üzerine kurulmuştur. Bu unsurların herhangi birinin bulunmaması halinde kurumsal bir sistemden söz edilemez. Ayrıca bu ilkelerin etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesi ise işletmede mevcut bir iç kontrol sistemiyle mümkün olabilmektedir (Nardemir, 2014, s. 102).

İç kontrol, kurumsal yönetimin önemli ve ayrılmayan bir parçası olup, mali işlemlerin düzenlenmesi, raporlanması, iç ve dış çalışanların hissettiği güven, mevzuat ve tertiplemelere uygunluğu, faaliyetlerin sürekliliği için makul bir güvence sağlamaktadır.

2.1.1. Kurumsal Sistem Tanımı ve Kurumsal Sistem Prensipleri

Kökenleri daha eski olmak ile birlikte 2000 yılından bu yana ABD'de ard arda Enron, Global Crossing, WorldCom gibi şirketlerin iflasıyla birlikte tüm dünyada konuşulmaya başlanan ve önemi her geçen gün daha fazla anlaşılan kurumsal yönetim; bir işletmenin yönetim ve kontrol mekanizmalarının işleyişinde ele alınan kurallar ve bu kuralların uygulanma biçimi olmanın yanı sıra işletmeyle ilgili tüm grupların çıkarlarını dengeleme işidir. Kurumsal yönetim, yönetimin her alanını kapsamakta olup, iyi bir yönetim için çatı görevi oluşturmaktadır. Bundan dolayı, işletme ile ilişkisi bulunan tüm çıkar grupları arasında çıkar çatışmalarını önleyerek dürüst bir yönetim felsefesi oluşturmaktadır. Kurumsal sistem, dar anlamda bir kurumun, ortakları ile olan ilişkileri düzenleyen yöntemler serisi olarak tanımlanabilirken, geniş anlamda ise kurum ile halkın ilişkilerini düzenleyen yöntemler serisi şeklinde tanımlanabilir. Genel olarak kurumsal yönetim, şirketi yönetenler ve ona kaynak sağlayanlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini kapsamaktadır (Çiğdem, 2018, s. 32-33).

Kurumsal yönetimin asıl amacı, şirket sahiplerinin kâr etme eğilimleri nedeniyle oluşan ve topluma zarar verebilecek düzeye varan sapmaları kontrol altına almaktır. SPK ilk kez kurumsal yönetim ilkelerini 2003 yılında yayımlamış. 2005 yılında ise revize edilmiştir. Bu bağlamda SPK tarafından açıklanan kurumsal yönetimin ilkeleri şunlardır (Özşahin, 2011, s.3; Sermaye PiyasasıKurulu, 2005, s.4);

- Adil davranma,
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık,
- Hesap verebilirlik,
- Sorumluluk.

2.1.2. Kurumsal Sistem ve İç Kontrol

Kurumsal sistem fikri dahilinde gelişen iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde iki ana etmen hedeflenmektedir; bunlardan ilki, iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf olmasına göre; bulunan verilerin kuruma bilgi verebilmesi ve teklifte bulunabilmesidir. İkincisi ise, iç kontrol verilerinin denetime temel teşkil etmesidir. İşletmeleri, sermaye payları ve faaliyet büyüklüklerine göre değerlendirdiğimizde işletmeye kurumsal hüviyet kazandıran ve sistemin zihniyetini gösteren en önemli etkenin iç kontrol yapısı olduğu görülmektedir (Nardemir, 2014, s. 99).

İç kontrol yapısı ile bir kurumun veya bağlı olduğu diğer kuruluş yöneticilerinin iç kontrol sisteminin kapsadığı süreç aşağıdaki gibidir (Cangemi ve Singleton, 2003, s.66);

- Faaliyetlerinin etkin ve verimli kullanılması
- Mali raporlamanın güvenilirlik derecesi
- Yürürlükteki yasa, yönetmelik ve mevzuata uyumlu olması

İç kontrol, bir anda gelişen bir unsur değil, işletmenin devam eden faaliyetlerini yürüttüğü metotlar dizisidir. Bundan dolayı, kurumla daha sonradan bütünleşmiş bir parça değil, kuruma bağlı olan bir parçadır. Bu bağlamda iç kontrol, kuruma sonradan eklenecek bir öğe değil, kurumun kuruluşuyla birlikte oluşturulacak bir sistemdir (Yaman, 2008, s.19).

Kurumsal yönetim ilkelerinin daha verimli ve etkili bir biçimde devam etmesi için kurumda sağlam bir iç kontrol yapısına ihtiyaç olduğu söylenebilir. Çünkü temeli sağlam atılmış bir iç kontrol yapısı ile şirket sistemi daha kaliteli ve daha doğru bilgiler hazırlayarak, yatırımcısının itimatını kazanmış olup, mevcut kanunlar ve düzenlemeler dahilinde daha iyi kararlar almasına yardımcı olmaktadır (Özşahin, 2011, s. 4).

Büyük işletmelerde iç kontrol yapısı küçük işletmelere göre daha karmaşıktır. Çünkü, işletme faaliyetleri arttıkça üst düzey yöneticilerin bu faaliyetler hakkındaki doğrudan bilgi temini zorlaşacaktır. Bundan dolayı, işletmelerde meydana gelecek hata ve hileleri, varlıklara zarar verme gibi olumsuzlukları ortadan kaldırmak için işletmelere uygun bir iç kontrol yapısı oluşturulmalıdır.

2.2. RİSK VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Genellikle risk kavramı, zarara uğrama tehlikesi, ortaya çıkma olasılığı olan tehditler veya işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak üstünlükler olarak tanımlanabilmektedir. Bu bağlamda işletme yöneticilerinin karşılaşabilecekleri riskleri belirtmeleri, yöntemleri ve risk temelli iç kontrol sistemlerini oluşturmaları önemlidir. Ancak işletmeler iç kontrol sisteminin varlığı sayesinde kayıplarını, hatalı kararları ve suiistimalleri önleyerek amaçlarına ulaşabilmektedirler (Keskin, 2006, s. 65).

2.2.1. Risk Tanımı

Risk kavramı, sözlük anlamı olarak zarara uğrama anlamına gelmektedir. Risk, işletmelerin hedeflerini gerçekleştirmeyi engelleyen unsurlar olarak ifade edilmektedir (Keskin, 2006, s.78).

Risk, işletmelerin istenmeyen neticelerle karşılaşma ve zarara girme olasılığı olarak açıklanmakta olup, riskin daha çok negatif yönü öne çıkmaktadır. Bununla birlikte günümüzde risk, gelecekte ortaya çıkma ihtimali ve kurumların hedeflerine varmasını engelleyebilecek olan tehditler-olumsuzluklar veya işletmelerin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştırabilecek fırsatlar olarak da tanımlanmaktadır (Uzay ve Koç , 2015, s. 205-230).

İşletmelerin karşılaşabileceği riskler şunlardır (Kishalı ve Pehlivanlı, 2006, s.77):

– Sistematik risk, iktisadi, siyasi ve toplumsal hayatın yapısı ve farklılığından doğan ve bütün pazarları ve bu pazarlarda faaliyet gören işletmeleri etkileyen risk türüdür.

– Sistematik olamayan risk, işletmenin faaliyette bulunduğu bölüme ait özelliklerden doğan risk türüdür.

– Sistemik risk ise, mali pazarlarda ve mali işletmelerde oluşabilecek, tüm mali sisteme ulaşabilecek ve sonuç olarak da ödeme şeklini tehlikeye sokabilecek risk türüdür.

Bunlar haricinde başka risk sınıflandırmaları da mevcuttur. Bunlara; dış çevre riski, stratejik risk, teknolojik risk vb. örnekler verilebilir.

2.2.2. Risk Yönetimi

Risk yönetimi, organizasyonun bütününe etki edecek olan mali kayıplar, ahlaki olmayan hareketler, güvenirliliğin zedelenmesi ve yasal hükümlerle çalışma koşullarına uygun olmama tarzında bir olay veya fiilin işletmeyi olumsuz bir şekilde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir (Pehlivanlı, 2014, s.113).

Risk faktörü maliyetlere neden olmamaktadır. Sorun riskin yanlış algılanması, fiyatlandırılması ve yanlış bir biçimde yönetilmesidir. Riskin doğru fiyatlandırılmaması, doğru işletilmemesi ve doğru algılanmamasından dolayı maliyetlere bakıldığında ise, belirsizliklerden farklı olarak risk hesaplanabilir bir büyüklük olduğundan, bu maliyetlerin bir kısmından veya tamamından kaçınılabilir. Ancak işletme riskleri doğru hesaplamış, uygun bir fiyat ile sunmuş ve yönetmiş ise riskin maliyeti de sıfır olacaktır (Pehlivanlı, 2014, s.114).

Risk yönetim aşaması aşağıdaki gibidir;

– Risklerin tanıtılması ve değerlendirilmesi,

– Riskin siyasi ve uygulama yöntemlerinin yapılandırılması ve uygulanması,

– Riskin analiz edilmesi ve riskin değerlendirilmesi,

– Riskin sunulması,

– Riskin incelenmesi ve denetlenmesi.

Risk yönetiminin amacı ise, risk-getiri arasındaki dengeyi sağlam bir şekilde yapılandırmak ve işletmelerin stratejik amaçlarına ulaşmasını sağlamaktır.

2.2.3. Risk ve İç Kontrol

Uygun bir risk yönetim uygulamasında en önemli aşama; risklerin eksiksiz ve doğru olarak belirlenmesi, sürecin işleyiş mekanizmalarının oluşturulması, izlenmesi ve kontrol edilmesi olarak sıralanabilir. Bu bağlamda risk yönetiminin üç ana hedefi bulunmaktadır;

- Güvenli bir çalışma ortamı oluşturmak,
- Mali kayıpların önüne geçmek,
- Mali kararlılık sağlamak.

Dolayısıyla risk yönetiminin birçok faktör bakımından iç kontrol sisteminin bir parçasını oluşturduğu söylenebilir. Risk yönetimi ile iç kontrol sistemi arasındaki temel ayırım; iç kontrol sisteminin daha rutin konuları içermesi, risk yönetiminin ise geleceğe daha yakın, üst düzey ve kurum dışına yönelik stratejileri içermesidir (Özşahin, 2011, s. 6).

Risklerle mücadele etmek için iç kontrol sistemi tarafından uygulanabilecek belirli kontrol türleri bulunmaktadır. Bunlar (Keskin, 2006, s.79-80).

- Önleyici kontrol, gerçekleşmesini istemediğimiz durumların önlenmesini sağlamak için alınan tedbirlere denir.
- Tespit edici kontrol, işletme personelinin hangi tutarda işletmenin varlıklarını korumasında bulundurduğunu, işletmeye hangi tutarda borçlu veya alacaklı olduğunu belirlemeye ve bunun neticesinde yapılan bir yanlış veya hilenin nerede ve kimler tarafından gerçekleştirldiğini ortaya çıkarmaya denir.
- Yönlendirici kontrol, çalışanların belirli amaçlara yönlendirilmesini ve güdülenmesini sağlayan faaliyetlerdir.

– Tamamlayıcı kontrol ise, personelin geçiştirdiği veya stratejik alanlarda işletmenin doğrudan işi ele almasını ve ek bölümler kurulmasını esas alan önlemlere denir.

2.3. İÇ KONTROL KAVRAMININ TANIMLANMASI VE GELİŞİMİ

Kontrol kelimesi, muhasebe denetiminin aksine, olaylara, faaliyetlere ve şahıslara etki edebilme kabiliyetini kazanmak olarak tanımlanmaktadır (Selimoğlu vd., 2014, s.106). Denetim kavramı ise, mevcut uygulamaların amaçlara ulaşmasını sağlayan ve yapılan bu uygulamalar neticesinde belirlenen amaçlara yönlendiren bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Yılancı, 2015, s.7).

Kontrol ve denetim kavramaları çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Ancak kontrol faaliyetleri başta belirlenmiş yöntemler ve kararlar aracılığıyla kurumun belirlenen bir hedefe ulaşma gücü ve kapasitesinin o işletmede mevcut olan bir sürecini kapsamaktadır. Denetim faaliyeti ise, ekonomik olay ve eylemler ile ilgili savların önceden belirlenen kriterler ölçüsünde oluşturulmuş ve bu kriterle uygunluk seviyesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara dair kanıtların nesnel olarak elde bulunması, değerlendirilmesi ve neticelerin bu bilgiler ile ilgilenen kişilere iletişimini sağlayan süreci kapsamaktadır. İşletmede tesirli bir kontrol ortamının bulunmaması halinde etkili bir denetimden bahsetmek pek mümkün olmamaktadır. Her denetim genel itibari ile bir kontroldür ancak her kontrol bir denetim değildir (Yılancı, 2015, s. 6-7).

Kontrol ve denetim arasındaki diğer farklar ise şöyle özetlenebilir (Uzay, 1999, s. 6);

– Kontrol sürekli olarak yapılan bir etkinlik, denetim bir kez yapılan bir etkinliktir.

– Kontrol soyut bir kavram iken, denetim ise daha somut olarak gözlemlenebilecek bir etkinliktir.

– Kontrol aynı süreç içinde yürütülürken, denetim geçmişe yönelik olarak yürütülür.

– Kontrol mekanik aletler ile yapılırken, denetim insan tarafından gerçekleşen bir etkinliktir.

– Kontrolde bağımsızlık koşulu aranmaz iken, denetimde ise bağımsızlık koşulu aranır.

Kontrol ve denetim kavramlarının temel benzer yanları ise, her ikisinde de olması gereken durum ile mevcut durum üzerinde odaklanmasıdır. İç kontrol kavramı ile ilgili genel bir tanımlama yapacak olursak, bir kurumun, kuruma ait yöntemleri ve hükümet programlarının istenilen neticelerin elde edilmesi; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen hedef ve amaçlara uygun olması, yapılacak programların hile ve kötü idareden korunması, güvenilir ve süresinde bilginin elde edilmesi, korunması, raporlanması ve gerektiğinde karar alma sistemlerinde kullanılması için oluşturulan organizasyon, yöntemler ve prosedürler bütünüdür (Keskin, 2006, s.12).

İç kontrolün tarihsel gelişimi ise şöyledir (Tümer, 2010, S. 36-37);

– İlk defa 1940'da ABD'de kamu muhasebeci ve iç denetim meslek yapıları tarafından sunulan raporlarda görülmeye başlanmıştır.

– İç kontrol sistemine ait gelişmeler 1970'li yıllara kadar hızla devam etmiştir.

– 1973'de gündeme gelen Watergate siyasi olayı sonrasında, kanun yapma ve düzenleme yetkisine sahip olan müesseseler tarafından büyük önem verilerek ciddi bir biçimde ele alınmıştır.

– Kamu kaynaklarının yasalara ters bir şekilde kötüye kullanımını engellemek için çıkarılan birçok yasa, bildirge, rapor ve kurulan komisyon ve kurallar 1978 yılına kadar büyük bir hızla devam etmiştir.

– 1978'de çıkarılan tüm yayımlarda iç kontrol sisteminin standartlarının belirlenmesi yönünde tavsiye kararlarına yer verildiği görülmüştür.

– 1980 ve 1985 yılları arasında, iç kontrol sisteminin profesyonel standartlarının çıkarılması, geliştirilmesi ve mükemmel hale getirilmesi çalışmaları yapılmıştır.

– Treadway Komisyonu olarak adlandırılan Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985'de kurularak, iç kontrol sistemi kaynaklarının tekrar incelenmesi, iç kontrol sistemlerinin yapılanması ve etkenliklerinin değerlendirilmeye alınması için proje çalışmaları başlatmıştır.

– Bu projeyi ve çalışmalarını ele alan, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporunu bildirmiştir. Bu rapor COSO iç kontrol yöntemi adı ile bilinmektedir.

COSO, etkili iç kontrol sistemi ve kurumsal sistem vasıtasıyla mali raporlamaların niteliklerini yükseltmeye dair incelemeler yapan gönüllü bir kuruluştur.

– Özel sektörde uygulanmak için yapılandırılan ve kamu kesiminde halen yoğun uygulama alanı bulan COSO iç kontrol modeli, en çok örnek alınan iç kontrol sistemi örneğidir.

– Avrupa Birliğinin genişleme esnasında mali kontrol bölümünde yapılan incelemeler sonucu 31/12/2003 tarihinde geçerli olmak üzere, COSO modeli esas alınarak bir iç kontrol modeli kabullenmiştir.

– Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı tarafından da, COSO modelini esas alan "Federal Devlette İç Kontrol Standartları" bildirmiş ve 2000 yılından itibaren yürütülmeye başlanmıştır.

– INTOSAI tarafından, COSO modelini esas alan "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Klavuzu" ise 2004'te ilan edilmiştir.

– 5018 Sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu da COSO'yu örnek alan İç Kontrol Sistemini benimsemiş bulunmaktadır.

2.4. İÇ KONTOLÜN ÖNEMİ

İç kontrol sistemi, bir işletme tarafından yönetilen tüm çalışan personel ve yöneticilerin bilgileri dahilinde yürütülen ve amaçlara ulaşabilmek amacıyla gereken" uygun teminatı" sağlamak için planlanmış bir süreçtir. İç kontrol sisteminin yapısı ne kadar dayanaklı ve sağlıklı olursa olsun, hiç bir iç kontrol sistemi kurumun

amaçlarına ulaşmasında kesin garanti veremez. Çünkü "işletme, dişlileri arasında insanların bulunduğu bir çarktır''. Bundan dolayı nasıl ki insanın olduğu her yerde yanlış anlamalar, kötüye kullanmalar, hatalar, hileler, dikkatsizlikler, ihmaller, eksikler, vb. şeyler var ise kontrol ortamı da bu tür uygulamalardan etkilenmektedir. Ayrıca sistem her ne kadar hatasız tasarlanmış olursa olsun, hedefe ulaşmada risk faktörü üzerine kurgulanmış olan iç kontrol sistemi, ancak gerçekleşmesi mümkün olan en iyi performansı elde ederek hedefi gerçekleştirmeyi tasarlamaktadır. Bundan dolayı, iç kontrol yönteminin yeterliliği ve dürüstlüğü, kontrol esnasında iyi anlaşılması gerek yönetici ve gerek çalışanlar üzerindeki yükümlülüklerinin eksiksiz olarak yerine getirilmesi gerekmektedir (Tümer, 2010, s. 22).

İşletmelerde yapı taşı olarak gerçekleştirilen aktif bir iç kontrol yöntemi işletmede oluşabilecek önemli yanlışları ve hileleri önleyerek, işletme yönetiminin doğru kararlar almasını ve işletme varlıklarının israf edilmemesini sağlamaktadır. Bununla beraber mali kalemlere uygun bir teminat sağlayarak işletme dışı yatırım ortaklarının ve çıkar gruplarının alacakları kararların güvencesini artırır. Aynı zamanda işletmedeki aktif bir iç kontrol sisteminin var olması bağımsız dış denetçilere de üstünlükler sağlamakta ve bunların yapacakları denetimin alanını kısıtlayarak denetim maliyetlerini de azaltmaktadır.

2.5. İÇ KONTROL SINIRLARI

İç kontrol sisteminin bünyesinde birtakım sınırlamalar bulunmaktadır. Birinci sınırlama, yönetim ne kadar uygun bir iç kontrol yöntemi yapılandırmış olsa da yöntemin etkinliği bu yöntemi kullanan kişilerin yeterlilik ve güvenirliğine bağlıdır. İnsanlardan doğan hatalar, yanlış yargılar, anlaşmazlıklar, tecrübesizlik gibi etkenler iç kontrol yönteminin etkinliğini zayıflatabilir.

İkinci bir sınırlama ise, işletmenin içinde bulunduğu çevre ile ilgilidir. İşletmenin çevresinin dinamik yani sürekli değişim halinde olması, yöneticileri şirket

faaliyetlerini değerlendirme mekanizmalarını sürekli bir şekilde yenilemeli ve güçlendirme arayışlarına girmelidir.

Üçüncü bir sınırlandırma ise, iç kontrolü oluşturan metot ve yöntemlerin kurumun bütün işlemlerini kapsamamasıdır. Bu metot ve yöntemler her zaman karşılaşılmayan işlemlerde ve muhasebe raporlarının düzenlenmesinde yöneticilerin objektif yargılarına dayanan tahminlerin yapılmasında uygulanmayabilir. Etkin bir iç kontrol yöntemi, ne kadar iyi düşünülse de işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesi veya işletmenin varlığını devam etmesi konusunda, yönetime yanlızca uygun bir teminat sağlayabilmektedir (Toroslu, 2014, s. 80-81).

2.6. İÇ KONTROL YÖNTEMİNİN HEDEFLERİ

Bir işletmede iç kontrol yöntemi, işletme içindeki mali tehlikeleri ve muhasebe tehlikelerini azaltmak veya bu tehlikelere olabildiğince yaklaşmamak amacıyla kurulur. İç kontrol yönteminin temel hedefleri şunlardır (Pehlivanlı, 2014, s. 31);

- Kurumun faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak,
- Kurumun varlıklarını korumak,
- Mali raporların güvenirliğini sağlamak,
- Kurumun politikalarına ve yasalarına uygun olması,
- Kurumun faaliyetlerini kayıt altına almak.

Yukarıda sayılan iç kontrol sisteminin temel amaçları aşağıda kapsamlı olarak ele alınmaktadır.

a.) Kurumun Faaliyetlerinin Etkinliğini ve Verimliliğini Arttırmak

Etkinlik, kurumun bölümleri itibariyle belirtmiş olduğu amaçlarına varma ölçüsü olarak tanımlanmaktadır. Verimlilik ise belirlenmiş hedefler ile beraber ve bu

hedeflere ulaşmak amacıyla kullanılan kaynakların oranı olarak tanımlanmaktadır. İşletme hedeflerinin etkin ve verimli bir biçimde gerçekleşmesini sağlamak için iç kontrolün metot ve yöntemlerini uygulamalıdır. Kaynakların etkin kullanımı, hedeflere daha az bir risk ve oranlı bir maliyetle varmak demektir. Diğer bir deyişle, işletmenin çıktı olarak elde ettiği maliyet, girdi olarak tasarladığı maliyetlerin altında ise kaynakları etkin kullanmış olduğunu göstermektedir. Kaynakların verimli olarak kullanılması, tüketilen kaynaklar ve bunun sonucunda ulaşılan fayda arasındaki bağdır. İşletmeler en az kaynak kullanılarak bu kaynaklar ile yararlı ve doğru zamanda amaçlarına ulaşmış ise verimlilik sağlanmış olmaktadır (Özşahin, 2011, s. 16).

b.) Kurumun Varlıklarını Korumak

Kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin varlıkları korunma altına alınmaktadır. Çünkü işletmenin işlem hacmi genişledikçe varlıklarını korumak sistemsel bir problem haline gelmektedir (Pehlivanlı, 2014, s.31).

Varlıkların işletilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve bunların gözetilmesinde yapılan yanlış, hile ve suiistimallerden dolayı oluşacak zararlara karşı işletmenin güvencesi için kurul tarafından uygulanan, metot ve yöntemler, varlıkların güvence altına alınması olarak bilinir. Varlıkların korunması ise dar ve geniş olarak iki açıdan incelenebilir. Dar anlamda varlıkların korunması yapılan muhasebe kayıtlarında ilgili varlıkların muhafaza edilmesi esnasında çıkabilecek bilerek veya bilmeyerek oluşan zarara karşı sağlanan korumadır. Geniş anlamda ise varlıkların korunması, kaynakların istenmeyen her türlü olaylara karşı muhafaza edilmesi amacı ile yönetimin yapmış olduğu önlemlerdir (Baydarol, 2007, s. 26).

c.) Mali Raporların Güvenirliğini Sağlamak

Mali raporların güvenilir olması idarenin yapacağı ticari kararlarda doğru kararlar almasını sağlar ve işletme içinde yapılan usulsüzlüğün önlenmesi veya

ortaya çıkmasına yardımcı olur. Mali kaynakların güvenirliği mali bilgilerin hem işletme içinde hem de işletme dışında ifade edilmesi ile alakalıdır. O halde bu bilgileri oluşturacak olan muhasebe yönteminin muhasebe unsurları ve yasalarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi yönetiminin; bilgilerin düzenlenmesi ve hazır hale getirilmesi, işlenmesi ve ifade edilmesi safhalarında tam, doğru ve güvenilir bilgiler oluşturacak denetimler elde edilmelidir (Pehlivanlı, 2014, s. 31).

d.) Kurumun Politikalarına ve Yasalarına Uygun Olması

Kurum etkinliklerinin kurulun yöntemlerine, planlara ve mevzuata uyumluluğunu sağlayacak kontrol, metot ve sistemlerin onaylanmasında yönetim sorumlu tutulmaktadır. Mevzuata uygunluğu sağlamak ve işletme hedeflerini kanunların belirlediği çerçeveler dahilinde geliştirmek için yönetim, politikaları kabul eder ve bunlarla ilişkili olarak kontrol metot ve yöntemlerini belirleyerek işletme çalışanına ulaştırır. Bu özellikler ile iç kontrol yönteminin etki alanları; organizasyon yapısı ve yetkilendirme yöntemi, politika ve prosedürler, insan kaynakları sistemi, muhasebe yöntemi, mali kontrol ve bütçe yönetim sunma sürecidir (Pehlivanlı, 2014, s.32).

e.) Kurumun Faaliyetlerini Kayıt Altına Almak

İşletme iç kontrol sistemi aracılığıyla bütün muhasebe faaliyetlerini eksiksiz olarak kayıt altına alır. İşlemlerin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla kurum tarafından uygulanan, usul ve yöntemler, varlıkların korunması olarak anlaşılır. Varlıkların korunması için kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel bir personel grubu görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır (Baydarol, 2007, s. 26).

2.7. İÇ KONTROL YÖNTEMİNİN FONKSİYONLARI

Her işletmenin ekip toplantıları, bütçe sistemi, onay mekanizmaları vb. şekilde bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. İç kontroller üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar;

- ortaya çıkarıcı kontroller,
- önleyici kontroller,
- koruyucu kontrollerdir.

Bunlar içinde en aktif olanı önleyici kontrollerdir. En basit önleyici olan kontrol ise, gelecekteki iç kontrol işlemleri ve paylaşılan bir görünümü yerine getirmeye yönelik olandır (Selimoğlu, Özbirecikli, Kurt, Alagöz, Yanık ve Uzay, 2014, s. 108).

Yönetimin kontrol amaçlarına varmasında uygun güvenceyi sağlamak için oluşturduğu kontroller beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar;

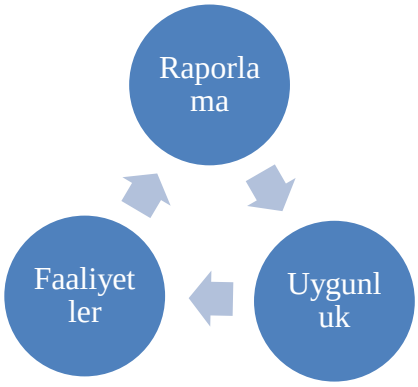
- Kontrol Çevresi,
- Risk Değerleme,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim,
- İzleme.

Bu başlıklar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

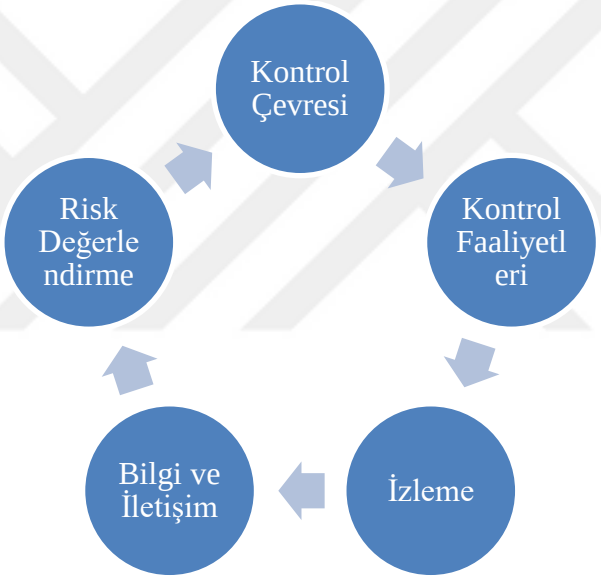
Bir işletmenin neyi başarmaya çalıştığını gösteren temel amaçlar ile bu amaçları gerçekleştirmesi için neye ve nasıl gereksinim olduğunu gösteren iç kontrol yöntemi standartları arasında doğrudan doğruya bir bağ bulunmaktadır. COSO bu bağı bir küp yardımı ile uyumlaştırarak üç boyutlu bir matrisle anlatmaktadır (Şekil 2.1). COSO küpü üzerindeki üç boylu matriste (Tümer, 2010, s. 36-37);

Üç genel hedef;

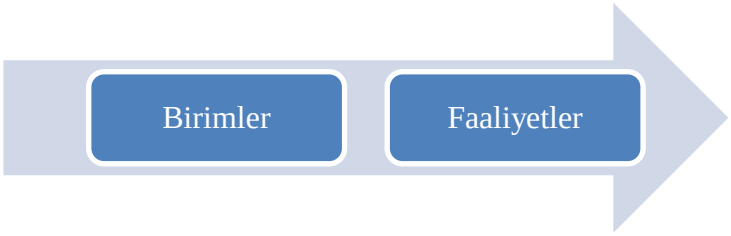
Şekil 1: İç Kontrol Yönteminin Fonksiyonları



İç kontrol yönteminin beş öğesi;

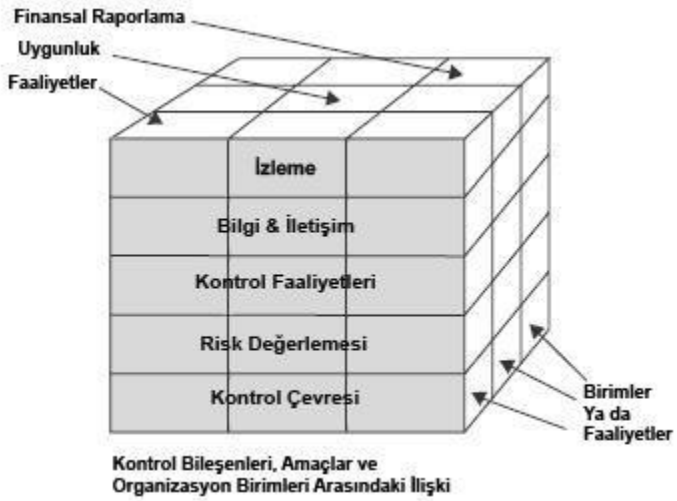


Organizasyona ait;



Çalışmanın bu kısmında COSO matris küpünün ön yüzeyini oluşturan iç kontrol sisteminin unsurları incelenecektir.

Şekil 2: İç Kontrol Modeli



Kaynak: Davut Pehlivanlı, Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, 2. Baskı, İstanbul, 2014, s. 35

2.7.1. Kontrol Çevresi

Kontrol çevresi diğer dört öğe üstünde bir tür şemsiye fonksiyonu görmektedir. Kontrol çevresi diğer unsurların temelini oluşturur ve işletmedeki iç kontrolün başarılı olmasında çok etkindir. Bir kurumda kontrol fikrinin gerçekleşmesi için, tepe yönetimin bu alandaki kültür, tutum ve hareketleri önemlidir. Bundan dolayı kontrol çevresi, kurumun tepe yöneticileri ve paydaşlarının kurumun iç kontrol ve önemine dair tutum ve davranışlarını yansıtan eylemler, politikalar ve yöntemlerden oluşmaktadır (Uzay, 2014, s.110).

Etkili kontrole sahip olan bir kurumun temeli, idarenin tutum ve davranışına bağlıdır. Yani tepe yönetim kontrolün önemine inanırsa kurumdaki diğer şahıslarda bu karara uyum sağlayacak ve oluşturulan kontrolleri bilinçli bir biçimde

gözlemleyerek karşılık vereceklerdir. Eğer kurumun personeli kontrolün tepe yönetim için önemli olmadığına inanırlar ise idarenin kontrol hedeflerinin etkili bir biçimde uygulaması mümkün değildir (Özşahin, 2011, s. 19).

Kontrol ortamının şekillenmesinde rol alan etmenler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pehlivanlı, 2014, s. 34-35);

- Dürüstlük ve ahlaki değerler
- Uzmanlık
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin faaliyetleri
- Yönetim felsefesi ve faaliyet tarzı
- Örgütsel yapı
- Yönetimin yetki ve sorumluluk dağılımı
- Kurum çalışanlarının entegrasyonu

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

2.7.1.1. Dürüstlük ve Ahlaki Değerler

İçinde yaşadığımız toplumda olduğu gibi işletmelerde de bazı önemli değer yargılarının oluşturulması gerekir. Dürüstlük ve ahlak anlayışı işletme kurallarına, standartlarına dayandırılmalı, bu bakış açısının ise işletmelerde güçlü bir yer edinmesi sağlanmalıdır. Dürüstlük ve ahlaka dair değerler, iç kontrol yönteminin diğer öğelerinin tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının ana öğeleridir. Kurum içerisinde gözlemlenen dürüstlük ve etik ile ilgili değerler, kurumun belirlediği etik ve dürüstlük ile ilgili değerlerin, bu değerlerin personel ile paylaşılması ve uygulamasının bir neticesidir. Kurum yönetiminin, yapılan bu ilkelere uyumu sağlamak üzere, kurum çalışanlarının dürüst ve etik olmayan ya da kanun dışı faaliyetlere kaydırılabilecek özellikteki politikaları ortadan kaldırmak ya da azaltması gerekir. Bundan dolayı, kurumun ilke ve politikalarının uygun bir şekilde kurum içinde duyurulması gerekir (Bulut, 2011, s. 59).

2.7.1.2. Uzmanlık

Uzmanlık bir mesleğe ait görevi başarılı olarak ihya edebilmek için gerekli olan bilgiye ve beceriye sahip olmaktır. Yönetimin gözetiminde olan her iş ve işlem için gerekli olan yetenek derecesi belirlemeli ve bu derece bilgi ve beceri seviyesine kadar ayrıntılı olarak açıklamalıdır.

Kendine güvenen başarılı insan kaynakları politikası yetenekli ve güvenilir personelin işletmede yıllarca devam etmesine olanak vermelidir. İşletmede görevin gerektirdiği niteliklere uygun çalışan alınması için aşağıdaki aşamalar gerçekleştirilmelidir (Melikyan, 2015, s. 41);

- İnsan kaynakları bölümü tarafından belirlenen ilkeler kapsamında adaylar mülakata tabi tutulmalıdırlar.
- Potansiyel çalışanların belirlenebilmesi için mülakatlar kayıt altında yapılmalıdır.
- Personelin eğitim giderleri yıllık olarak incelenmelidir.
- Eğitim ihtiyaçları en kısa zamanda giderilmelidir.
- Personelin yetiştirilmesi, bilgi ve tecrübesini arttırması için eğitim ve kademe atlama yöntemleri yapılmalıdır.

2.7.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Faaliyetleri

Kontrol ortamını doğrudan etkileyen faaliyettir. Yönetim kurulu ve denetim komitesinin eylemleri bu heyetlerin bünyelerinde, heyet üyelerinin yeterliliklerinden, toplantı sıklıklarından ve heyet üyelerinin komite faaliyetlerine yeterli süre ayırabilmelerinden etkilenmektedir. ENRON skandalı öncesi süreçte özellikle denetim komitelerinin bağımsız hareket kabiliyetlerinin kısıtlı olması kontrol ortamı için büyük sorun teşkil etmektedir. Bağımsız bir şekilde çalışmaları için tepe yönetim

faaliyetlerinin daha nesnel olarak sorgulanmasına altyapı hazırlamaktadır (Pehlivanlı, 2014, s.34-35).

Yönetim kurulunun adına işlev yapan denetim komitesinin kurulması Amerika'daki halka açık şirketlerde zorunludur. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu denetim komitesinde yönetim kurulu üyelerinin işletme yönetiminde yer almaması gerektiğini öngörmektedir.

2.7.1.4. Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Tarzı

Yönetim, işletme içerisinde makul bir kontrol çevresi kurmak ile yükümlüdür. Kontrol politikalarının personele ulaşması, yönetimin sistemi kontrol etmesinin boyutları ve bunlara ayrılan süre, sistemin mali raporlamadan dolayı takındığı tavır, yönetimin işletme risklerine katlanmadaki ve kontrol etmedeki tutumu ve yönetimin işletme amaçlarına varması için elinden geleni yapması yönetim felsefesi ve faaliyet tarzının etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdendir (Baydarol, 2007, s. 31).

Uygulanabilir alternatif muhasebe prensiplerinde uyumlu veya agresif seçimler, muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde insaflı ve muhafazakar tutumlar ile veri toplama süreçleri, muhasebe fonksiyonları ve personele karşı davranışlar faaliyet tarzının ve yönetim felsefesinin belirleyicileri olmaktadır. Yönetim felsefesi ve faaliyet tarzı yönetimin denetime bakış açısını ve iç denetim bölümünün çalışma biçimini de direk olarak etkileyecektir (Yılancı, 2015, s.75). Özetlenecek olursa; aktif bir iç kontrol, yönetim felsefesi ile başlayıp ve yine yönetim felsefesi ile son bulmaktadır.

2.7.1.5. Örgütsel Yapı

Etkili bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için bir temel yapı oluşturarak iç kontrole yardımcı olur. Her bölüm arasında görevler ve sorumluluklar örgütsel yapıya uygun olmalıdır. Bir işletmenin örgüt yapısı, sorumlulukları, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve mümkün olduğu sürece

yürütme olarak ayırmalıdır. Yetki aktarımı yukarıdan aşağıya doğru akarken, sorumluluk ise aşağıdan yukarıya doğru olmalıdır. Genel olarak bir kurumun örgüt yapısı organizasyon şekli ile belirlenmektedir. Organizasyon şemasında ise yetki, sorumluluk ve raporlamaya dair hatalar açıkça ortadadır (Akbaba, 2016, s. 26).

Örgütsel yapının kuruluş ilkelerine uygun bir şekilde oluşturulması ve örgütsel yapının hedeflere etkili ve verimli bir biçimde hizmet etmesi bazı temel unsurların dikkate alınması ile ilişkilidir. Bu unsurlar şunlardır (Yılancı, 2015, s.81);

- İş paylaşımından faydalanma,
- Kontrolü kolaylaştırma,
- Faaliyetlerin benzerlikleri ve birbirlerine yakın ilgisi,
- Denetim ve yürütmeyi birbirinden bağımsız düşünme,
- Önemli olan işe yüksek mevki verme ve önderliği,
- Düzenleştirmeye ve iktisadiliğe zaman açısında önem verme,
- Politikaların amaçlarına uygunluk,
- Birbirini denetleyecek alanları birbirinden ayırma.

İşletmeler kendi gereksinimlerine uygun hedefleri en aktif ve verimli bir biçimde ulaşmayı sağlayacak bir örgüt yapısı oluştururlar. Örgütleme değişik ölçütlere göre yapılabilir. Bunlar;

- Fonksiyonlara göre bölümlere ayırma
- Bölümlü veya merkezi olmayan örgütlenme
- Matris organizasyon

2.7.1.6. Yönetimin Yetki ve Sorumluluk Dağılımı

Çalışma faaliyetleri için personelin yetki ve sorumluluklarının tam, kusursuz ve yazılı bir şekilde açığa çıkarılması gerekmektedir. Sistemin el kitabı öncülüğünde kurum faaliyetlerinin oluşturulabilmesi amacıyla personele yetki ve sorumluluk verilmesi gerekmektedir (Pehlivanlı, 2014, s. 35).

2.7.1.7. Kurum Çalışanlarının Entegrasyonu

İşletmelerin etkin ve verimli olmaları ve daha yüksek bir başarı elde etmeleri için yönetimden personel çalışanlarına kadar tüm kurum çalışanların birbirileri ile entegre olmaları gerekmektedir. Yani çalışanların birbirileri ile uyumu iş akışını olumlu yönde etkilemektedir (Baydarol, 2007, s. 31)

2.7.2. Risk Değerlemesi

Bir işletme karşılaşacağı risklerden haberdar olmalı ve onları dağıtmalıdır. İşletmeler etkinliklerini belirli bir uyum ve kurallar çerçevesinde gerçekleştirebilmesi için pazarlama, finansman ve diğer eylemleri ile bütünleşmiş hedefler topluluğu olmalıdır. Aynı zamanda, bu hedeflere erişimi ile ilgili riskleri gösteren, çözümleyen ve yöneten düzeneklere sahip olmalıdır (Yılancı, 2015, s.59).

Risk değerleme üç aşamadan oluşmaktadır;

- Riskin etkisini tahmin etmek
- Riskin oluşma olasılığı ve sıklığı belirlemek
- Riskin nasıl yönetileceği ve hangi tedbirlerin alınması gerektiği değerlendirmek

Risklerden kaçınmak için alınabilecek temel yöntem sigorta yaptırmaktır. Ancak günümüzde her bir riskin sigorta tekniği ile ortadan kaldırma olasılığı yoktur. Risklere karşı alınacak önlemler aşağıdaki gibidir (Pehlivanlı, 2014, s. 35-36);

- Risklerden kaçınmak
- Riskleri yüklenmek
- Riskleri denetlemek
- Riskleri aktarmak

2.7.3. Kontrol Faaliyetleri

İşletme amaçlarına ulaşmak için, belirlenen riskleri önlemek amacıyla gerekli önlemleri almasına yardımcı olacak ve diğer dört kontrol öğesinde de yer alan politika ve yöntemlerdir. Açıklamada da belirtildiği gibi kontrol faaliyetlerinin ana öğeleri politika ve yöntemlerdir. Bunlardan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, yöntem ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Kontrol faaliyet türleri şunlardır (Selimoğlu, 2014, s.110-112):

- Görevlerin ayırımında yeterlilik
- İşlem ve faaliyetlerin uygun ilişkilendirilmesi
- Yeterli belgeler ve kayıtlar
- Varlıklar ve kayıtlar üzerindeki kontroller
- Bağımsız performans kontrolleri

2.7.3.1. Görevlerin Ayırımında Yeterlilik

Görevlerin ayırımı, mali özellikteki bir işlemin başlangıcından itibaren muhasebe raporlarına geçirilmesine kadar olan aşamanın tek bir şahsın sorumluluğuna verilmemesi olarak tanımlanabilir. Görevlerin ayırımı aşamasında aşağıdaki üç görevin aynı kişilere verilmemesine dikkat edilir (Yılancı, 2015, s.108);

- İşlemlerin yapılması, bir işletmede işlemlerin yürütülmesi için yetki ve sorumluluk verilen şahısa, aynı işlemle ilişkili varlıkların korunması görevi verilmemelidir.Örneğin; satış yetkisi verilen eleman, alacak tahsilatı ve kasadan sorumlu olmamalıdır.
- İşlemlerin kaydı, bir işletmede işlemlerin yerine getirilmesi yetki ve sorumluluğuna sahip bir çalışana, aynı işlemin kayıtlara alınması sorumluluğu verilmemelidir. Örneğin; alış işlemleri yürüten bir elemana alış kaydının alınması, satış işlemlerini yürüten bir elemana satışların kayıtlanması işlemi verilmemelidir.

– Aktiflerin korunması, işlemleri kayda alınmasında çalışan kişi, bu işlemle bağlantılı varlıkların korunmasından sorumlu olamamalıdır. Örneğin; stokları kayıtlayan kişi ile stokları korumayla görevli olan kişi farklı olmalıdır.

2.7.3.2. İşlem ve Faaliyetlerin Uygun Yetkilendirilmesi

Bir kurumda çalışanların tümü, varlık satın alma veya satma alanlarında yetkili olurlar ise, o kurumda bütün işlemler karışır ve bir karmaşa ortamı oluşur. Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Genel yetkilendirmeden amaç, kurumun izleyeceği politikaların yönetimin gözetiminde oluşturulmasıdır. Özel yetkilendirme ise işlem bazında uygulanır (Selimoğlu, 2014, s.111).

2.7.3.3. Yeterli Belgeler ve Kayıtlar

Bazı kontroller işlemlerin gerçek, tam ve yetkiye dayalı olarak kayıtlara geçmesi sağlanarak yerine getirilir. Teknolojik gelişme ile işletmelerin bilgi sistemleri ve muhasebe ortamlarında da büyük gelişmeler meydana gelmiştir. Bundan dolayı iç kontrol artık bilgisayarlarda yazılım seviyesinde yapılandırılmış durumdadır. Bilgisayarların kullanılmadığı zamanlarda bilgi işleme sisteminde veri girişlerinin doğruluğunu sağlamak oldukça zaman ve maliyet gerektirirken, bilgisayarların kullanıldığı günümüzde ise veri girişinde zaman kısalmakta ve maliyet azalmaktadır. Örneğin bir müşterinin siparişi, müşteri dosyası ve kredi limitleriyle uygunluğu referansına bağlı olarak kabul edilip dosyaların tamamı, geçmiş bakiyeleri ve kontrol hesaplarıyla kıyaslanarak mutabakat sağlanırken; günümüzde ise bilgisayarlı sistemlerle bu tür kıyaslamalara ve mutabakatlara yazılım seviyesinde sahip olunmaktadır (Yılancı, 2015, s.107).

2.7.3.4. Varlıklar ve Kayıtlar Üzerindeki Fiziksel Kontrol

Yeterli düzeyde iç kontolü ilerletebilmek amacıyla varlık ve kayıtların korunmasına dikkat edilmelidir. Çünkü varlıklar korunmaz ise çalınabilir. Kayıtlar ise kaybolabilir veya zarar görebilir.Yalnız dolu belgeler ve defterler değil, boş olan defterler ve belgelerinde korunması gerekir. Günümüzde mali kayıtların önemli bir bölümü bilgisayarlardan yapıldığı için, bilgisayarın, dosyaların vb. korunmasına da özen gösterilmesi gerekmektedir. Varlık ve kayıtlar birtakım fiziksel önlemler ile korunabilir. Kilitli depolar, yangına karşı dayanıklı çelik para kasaları örnek verilebilir. Bu önlemlere ilave olarak, çalışanların seçimine dikkat edilmeli ve işe almadan önce yeterince araştırılmalıdır. Ayrıca tepe yönetim, bilgi teknolojileri alanında temel seviyede dahi olsa işlemler hakkında bilgilendirilmelidir. Aksi halde bu teknolojiye sahip çalışanlar varlıkları mevzuata aykırı bir şekilde kullanabilir. (Selimoğlu, 2014, s.112).

2.7.3.5. Bağımsız Performans Kontrolleri

Performans kontrolleri faaliyet ve mali verileri çözümlemek, farklılıkları incelemek ve düzeltici faaliyetlerin elde edilmesini sağlamak amacıyla yapılan kontroldür. Performans kontrolleri, beklenen veya amaçlanan performans normlarından sapmayı belirlemek ve analiz etmek sürecinden oluşur. Yönetim tarafından kontrol faaliyetlerinin düzenli olarak yapılması ve izlenmesi gerekir. Eğer kontrol faaliyetleri ihmal edilirse işletmelerin kontrollerde hata ve hilelerle karşılaşma ihtimali artar (Özşahin, 2011, s. 27).

2.7.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim ikilisi, iç kontrol yönteminin önemli ve bütün unsurları tamamlayan öğelerindendir. İç kontrole yönetiminin merkezi sinir sistemi de denilebilir. Bu yöntem aracılığıyla yönetim amaçlarını ve politikalarını çalışanlara ulaştırır. Bilgi ve iletişim yönteminin ana hedefi, işlemlerin başlatılması, gerçekleşmesi, kaydedilmesi ve raporlanması dair yükümlülüğün korunmasını sağlamaktır (Selimoğlu, 2014, s.112).

Yönetim kurum içindeki faaliyetlerle ilgili olduğu kadar kurum dışındaki faaliyetlerlede ilişkili olarak makul, tam, güvenilir ve zamanında bilgi toplamaya ve ayrıca iletişim kurmaya ihtiyaç duyar (Tümer, 2010, s.47).

İç kontrol sistemini değerlendirirken bilgi ve iletişim ile ilgili olarak yönetime şu sorular sorulmalıdır (Akçakanat, 2011, s. 78):

– Yönetim, karar verirken ve organizasyonu değerlendirirken gereken iş amaçlarını ve ilgili risklere ilişkin bilgileri barındıran güvenilir raporları süresi içinde alıyor mu?

– Hedefler ile ilişkili riskler değiştikçe ya da raporlama eksiklikleri tanımlandıkça bilgi ihtiyaçları ve ilişkili bilgi yöntemlerini tekrar değerlendirilmekte midir?

– Organizasyonun pozisyon ve beklentilerinin dengeli ve anlaşılabilir bir hesabını oluşturmak için aktif midir?

– Personelin ve diğer paydaşların şüpheli yasa dışı eylemleri ya da diğer düzensizlikleri yayımlaması için oluşturulmuş iletişim yolları var mıdır?

2.7.5. İzleme

İzleme heyet tarafından kontrollerin belirlenen hedefler dahilinde yürütülüp yürütülmediğini ve değişen şartlara uyum sağlamak için iç kontrol performansının kalitesini daimi veya belirli aralıklarla gözlenmesidir. Bundan dolayı, iç denetçilerin düzenlemiş olduğu raporlar, personelin ve üçüncü şahısların geri bildirimleri heyete yardımcı olur (Selimoğlu, 2014, s.114).

İzleme daimi olabileceği gibi ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde veya her iki sistemin beraber uygulanması şeklinde de olabilir. Daimi izleme, faaliyetlerin normal seyrinden iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eder. Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların kıyaslanması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki farklılıkların araştırılması gibi örnekler verilebilir. İşletme yönetimi, kurumun iç kontrol yönteminin etkililiğinin farklı bir sürece tabi tutulmasına da karar verebilir. İç kontrol sistemi organizasyonun yüz yüze geldiği risklere ve farklılıklara daimi bir biçimde uyum göstermesi gereken etkin bir süreç olarak tanımlanır. Organizasyonda farklı amaçlara, kaynaklara ve risklere uyum sağlayabilmek için sürdürülebilirliğini, güncelliğini ve bunun kalitesini izlemek gerekmektedir. Yapılan yöntemler ile aynı zamanda kurumun amaçlara ulaşma derecesini saptamak ve kurumsal performansı değerlendirmek ve ölçmek de mümkündür (Tümer, 2010, s.48).

İç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için de izleme öğesi önemlidir. Bundan dolayı kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun konumundaki çalışanlar tarafından süresinde yapılıp yapılmadığı, tamamlanmış bölümlerde iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin olup olmadığının incelenmelidir.

2.8. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL BAĞLANTISI

İç kontrol yöntemi ile iç denetim arasındaki bağ, iç denetim işlevinin ve bu işlevi yerine getiren iç denetçilerin kontrol ortamının önemli bir unsuru olması ve iç kontrolün hedeflerinin başarılmasında yardımcı olması durumudur. Bu nedenle bu kısmında iç denetimin tanımı, amaçları ve kapsamı ile iç kontrol ve iç denetim arasındaki bağ araştırılarak Türkiye'de iç denetim, mali kesimde, reel kesimde ve kamu kesiminde iç denetim konularına yer verilecektir (Akbaba, 2016, s. 78).

2.8.1. İÇ DENETİM KAVRAMININ TANIMI VE TARİHİ GELİŞİMİ

Milattan önce başlayan ve gelişerek günümüze kadar gelen ve önemi gün geçtikçe artan iç denetim kavramı ile ilgili tanımlamalar ve tarihi gelişimi aşağıda ele alınacaktır.

2.8.1.1. İç Denetimin Tanımı

İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımlamasına göre (IIA) "bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak hedefini taşıyan bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim aşamalarının etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek hedefine yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine varmasına yardımcı olur" (Cangemi ve Singleton, 2003, s.97)

Sawyer iç denetim tanımını yaparken; bir örgütte aşağıdaki unsurların bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla mali ve mali olmayan eylemlerin ve kontrollerin iç denetçiler gözetiminde düzenli ve nesnel olarak değerlendirilmesi olarak tanımlamıştır (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2005, s. 10):

- Mali ve faaliyetsel bilginin gerçekliği ve güvenilirliği,
- Kurum için risklerin tanımlanması ve bunun en asgari düzeye indirilmesi,
- Dış düzenlemeler ve kabul edilen politika ve yöntemlerin izlenmesi,
- Tatmin edici standartların oluşturulması,
- Kaynakların aktif ve verimli kullanılması,

Yukarıda yapılan tanımlar bir bütünlük içerisinde ele alındığında iç denetim; işletmeye hizmet etmek için işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek, mali bilginin doğruluğunu sağlamak, riskleri tespit etmek ve bunları azaltmak, yasalara ve standartlara uygunluğu gözeterek kaynakların daha aktif ve verimli kullanılmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirilen; bağımsız, nesnel bir teminat ve danışma faaliyetidir.

2.8.1.2. İç Denetimin Hedefleri

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğ'e göre, iç denetim faaliyetinin hedefi; kamu idarelerinin faaliyetlerinin hedef ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve yasalara uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kurumun kaynaklarının aktif, iktisadi ve verimli kullanılmasını; ulaşılan bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve süresi içinde ulaşılmasını sağlamaktır. İç denetim faaliyeti neticesinde, kamu idarelerinin varlıklarının teminat altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin en asgari düzeye düşürülmesi için kamu yönetiminin eylemlerini olumsuz yönde etkileyebilecek risklerin belirlenmesi ve bu açıdan tedbirlerin alınması, daimi olarak kontrol edilmesi ve mümkün derecede verilerin nicel olarak tanımlanması konularında yönetime tavsiyelerde bulunulur. Bu kapsamda iç denetimin hedefi üst yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesinde yöneticilere yardımcı olmaktır (Yılancı, 2015, s.13).

2.8.1.3. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim daha önceleri, yanlışları bulma ve bunlara engel olma çabaları iken günümüzde ise organizasyonun kabul edilmiş amaçlarının yerine getirilmesindeki etkinliği ölçmek için risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında kurumun tepe yöneticisine bağımsız ve tarafsız bir fikir sunmaktadır. İç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen bölümlerdeki yönetim kademesine yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim; amaçların gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve yönetmenliklere uygunluğu, organizasyon için belirlenen davranışsal ve ahlaki yasalara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş yöntemleri, prosedürleri ve faaliyetleri kapsadığı söylenebilir (Arslan, 2013, s. 30).

İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre aşağıdaki bölümleri kapsamaktadır (Uzay, 1999, s. 38):

- Uygulamanın kurumsal yöntemlere, ve planlara uyumlu olması,
- Uygulamanın dış yasalara ve düzenlemelere uygun olması,
- Varlıkların korunmasının değerlendirilmesi,
- Kaynakların verimli ve etkin kullanımının değerlendirilmesi,
- Faaliyetler ve programlarda amaçlara varmanın değerlendirilmesi.

2.8.1.4. İç Denetimin Tarihi Gelişimi

13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi ticaret merkezlerinde bahsedilen iç denetim mesleğine dair "auditor" kavramı ilk kez 1289'da İngiltere'de kullanılmıştır. Denetçilik mesleğine dair ilk örgüt ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. İç denetim, önceleri ödeme işleminden önce faturaların dışardan bir şahıs tarafından kontrol edilmesi ve teyit edilmesinden oluşuyordu. Denetim ve denetçilik mesleği ile ilgili gelişmelerin sanayi devrimi ile birlikte hız kazandığı görülmektedir (Yılancı, 2015, s. 15).

1850 yılında "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı bir şekle getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya gelen muhasebe meslektaşları, 1886 tarihinde, New York'ta "Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanunu'nun" çıkarılmasını sağlamışlardır. 21. yüzyılın başından beri karmaşıklaşan iş süreçlerinin de etkisiyle iç denetimin kapsam ve fonksiyonu değişmeye başlamıştır. Özellikle İngilizler, ABD'de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı benimsedikleri için denetim 19. yüzyıl esnasında yatırımcılarla birlikte İngiltere'den ABD'ye taşınmıştır (Sawyer, 2002, s. 19).

1900 yılından itibaren, denetimin hedefi, suiistimal ve usulsüzlük araştırmalarında ilgili tarafların mali alanlarla birlikte faaliyetsel alanlara doğru genişletilmiş ve tüm örgüt faaliyetlerine uygulanabilir bir nitelik kazanmıştır.

Bundan dolayı iç denetim, modern sosyal ve ekonomik kalkınmanın ürünüdür denilebilir (Yılancı, 2015, s.17).

1940'larda başlayan süreç; iç denetim kuramının sistematik olarak oluşturmaya ve iç denetim kuruluşlarının ön plana çıkmaya başladığı yeni bir dönemin başlangıcı olarak kabul edilmiştir. Modern denetimde iç kontrol yöntemleri, önceleri uygulanan, her adımın gözden geçirilmesi işlemlerinin yerini almıştır. Modern profesyonel iç denetim uygulamaları; iki temel dönüm noktası olan Victor Z. Brink'in "Modern İç Denetim" kitabının basılması ve günümüzde de iç denetçilerin uluslararası seviyede güçlü ve yaygın temsilcisi olan IIA'nın öncülük ettiği kuruluş olarak Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulması ile 1941 yılında doğmuştur (Arslan, 2013, s. 31).

İç Denetçiler Enstitüsü, kuruluşundan bu yana iç denetim faaliyetlerinin kapsamının ve standartlarının belirlenmesi ile iç denetçilerin eğitimlerine dair sertifika programları ile profesyonel anlamda iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine hizmet etmektedir.

Bu neticede ilk defa 1947'de "İç Denetimin Sorumlulukları" başlıklı bir bildiri yayınlanmış, ve bu raporda iç denetim, "bir organizasyona hizmet etmek amacı ile organizasyon içerisindeki faaliyetleri araştırmak ve değerlemek için organizasyonun yapısında oluşturulmuş bağımsız bir değerleme fonksiyonu" olarak tanımlanmıştır. İç denetim yıllarca bu tanım kapsamında değerlendirilmesine rağmen, zaman içinde işletme faaliyetleri ve yapılarında meydana gelen değişiklikler ile beraber yapılan bu tanımın iç denetim mesleği gereğince yürütülen faaliyetleri tam olarak karşılamadığı görülmektedir (Arslan, 2013, s. 32).

Globalleşen dünya ile birlikte kurumlar 20-30 yıl öncesinde faaliyette bulundukları alan itibari ile hızlı ve önemli bir değişim yaşamışlardır. Bu değişimin temel etkenleri olarak, mal ve hizmette teknolojinin baş döndürücü etkisi ile beraber talebin artması ve ürün ömrünün kısalması, otomasyon ve enformasyon teknolojilerin yaygınlaşması örnek verilebilir. Özellikle teknolojinin gelişimi ile birlikte meydana gelen yeni yapı, iç denetim fonksiyonunu, iç denetçinin profilini ve iç denetimin yüzünü değiştiren bir özellik sunmaktadır. Artık, iç denetimden, sadece sonradan gelip, işlemler gerçekleştikten sonra tespitte bulunması değil, daha çok öne

geçip öngörülerle ve risklerle beraber fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir (Çiğdem, 2018, s.33).

2.8.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978'de yayımlanan "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" isimli raporda iç kontrol başlığı geniş şekilde araştırılmış ve bu raporda iç denetimin faaliyet alanının, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir. Bu düzenlemenin tersine iç kontrol ile iç denetim kavramları günümüzde birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak iç denetim, iç kontrolün önemli; ama başka bir yönünü oluşturmaktadır. Çünkü iç denetim yönetimin yapısına yönelik bir faaliyettir ve iç kontrolün incelenip değerlendirilmesiyle tepe yönetime güvence sağlaması iç denetimin işlevleri içindedir. İç denetimin en iyi şekilde anlatımı diğer kontrollerin ölçüm ve değerlendirme fonksiyonu olarak bir kurumsal kontrolün işletmede gerçekleştirmesi olarak ifade edilebilir (Moeller, 2009, s. 30-34). İç kontrol sistemi ise, kurumların belirledikleri hedeflere etkin ve verimli bir şekilde varmalarını ve bu hedeflere varacağına dair yeterli derecede teminat verilmesini sağlayıcı nitelikler dikkate alınarak oluşturulan metot ve yöntemler bütünü olarak ifade edilmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 220-236).

ABD Sayıştay'ı tarafından bildirilen İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol tekil bir olay değil, kurum faaliyetlerinde ve süreklilik temelinde oluşan bir dizi fiil ve aktiviteden olşumaktadır. İç kontrol, kurum içerisinde ayrı bir sistem olmaktan öte yönetimin faaliyetleri düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede iç kontrol, yöneticilerin kurum amaçlarını ve faaliyetlerini süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir bölümü olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür. İç denetim ise iç kontrol sisteminden farklı olarak; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak için, tarafsız ve bağımsız olarak güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyet olarak ifade edilir.

Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi ile ilgili bilgiyi, iç kontrol sisteminin parçası olan iç denetim bölümünün belgelerinde elde etmektedirler (Keskin, 2006, s. 13-14).

Coso Report'da (1992)'de iç denetçilerin iç kontrol açısıdan yüklendikleri roller bakımından özel bir anlam taşıdığını belirtmiştir. Coso Report iç denetçilere, iç kontrol açısından önemli bir rol ve sorumluluk vermiştir.

Sonuç 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.

2.8.3. TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM

İç denetim, Türk hukuk tarihine 1926 yılında ve 865 sayılı Ticaret Kanunu ile birlikte girmiştir. Alman ve İtalyan anayasa yönetiminden alınan bu Kanunda, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı hükmüne varılmıştır. Ülkemizde iç denetim faaliyeti, ilk kez özel sektör kuruluşları tarafından uygulanmıştır.Türkiye de iç denetim ile ilgili en önemli gelişmelerden bir tanesi Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)'nün kurulmasıdır. TİDE, 1995 tarihinde kurulmuş yaklaşık 2200 üyesi bulunan dernek statüsünde çalışan bir kuruluştur (Yılancı, 2015, s.28).

Türkiye'deki işletmelerde iç denetim, kamu iktisadi teşebbüsleri, holdingler, yabancı sermayeli kuruluşlar, bankalar gibi kuruluşlarda uygulanmaktadır. Mali kesime yönelik düzenlemelerde; 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 kanunda reel sektörde iç denetime yönelik doğrudan bir düzenleme olmamakla birlikte uzun yıllardır, başta holding ve yabancı ortaklı şirketler olmak üzere iç denetimin öneminin farkına varan yönetimler, organizasyon şemalarında iç denetim birimine yer vermektedir (TÜSİAD, 2010).

2.8.3.1. Mali Kesimde İç Denetim

Türkiye'de mali sektörde iç denetim ve iç kontrol ile ilgili düzenlemeler başta Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BBDK) olmak üzere diğer düzenleyici kurumlar tarafından oluşturulmuştur. BDDK, tasarruf yapan kişilerin hak ve menfaatlerini güvence altına almak, mali piyasalarda güven ve devamlılığı sağlamak, kredi yapısının aktif bir biçimde yürütülmesini sağlamak üzere bankaların kuruluş, yönetim, devir, birleşme, tasfiye ve denetlenmelerine dair yasada verilen yetkiler kapsamında, düzenlemeler yapma, uygulamaları denetlemek, faaliyetleri sonuçlandırmak ile görevlendirilmiş bir birimdir (Yılancı, 2015, s.25).

BDDK tarafından, bankaların çıkaracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim yapılarına ve bunların nasıl işlediğine dair yöntem ve esasların belirlenmesinde "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmenlik" başlığı altında çıkarılan usuller amaçlanmıştır. Mali sektörde de iç denetim birimi yasal olarak aranmaktadır. Çünkü, banka, sigorta, reasürans, emeklilik şirketleri ve aracı kurumlar gibi mali sektör kuruluşlarına ilişkin yasal düzenlemelerde de bu kuruluşların iç kontrol sistemine ve iç denetim birimine önem vermeleri istenmektedir (Resmi Gazete. Tarih: 01.11.2006. Sayı: 26333)

2.8.3.2. Reel Kesimde İç Denetim

Reel kesimde iç denetim ile ilgili düzenlemelere bakıldığında, SPK'nın hisseleri borsada işlem gören şirketler için 1989 yılından itibaren bağımsız denetimi, 2004'ten itibaren denetimden sorumlu komitenin oluşturulması zorunlu tutulmuştur. Bağımsız denetim reel sektörde halka açık şirketler için iç denetim yasal olarak zorunludur (TÜSİAD, 2010).

2.8.3.3. Kamu Kesiminde İç Denetim

İç denetim ile ilgili faaliyetler önce özel sektör tarafından uygulanmış, kamu sektöründe ise tam manasıyla 5018 Sayılı Kanun kapsamında hayata geçirilmiştir. Kanun onaylanana kadar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu yürülükte kalmıştır. İç denetim özel sektörde doğup gelişmesine rağmen kamu alanında sadece bir alanda farklılık göstermiştir. Bu farklılık, özel sektörde ana amaç kar maksizmizasyonu iken, kamu sektöründe ise ana amaç kamu yararı olmaktadır (Özşahin, 2011, s. 40).

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde iç denetim aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

"İç denetim, kamu yönetiminin işlemlerine değer katmak ve geliştirmek için kaynakların aktiflik, iktisadilik ve verimlilik ilkelerine göre yürütülüp yürtülmediğini değerlendirmek ve öncülük yapmak için yapılan bağımsız, objektif teminat sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.''

Kamuda iç denetim konusu çalışmanın üçüncü bölümünde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

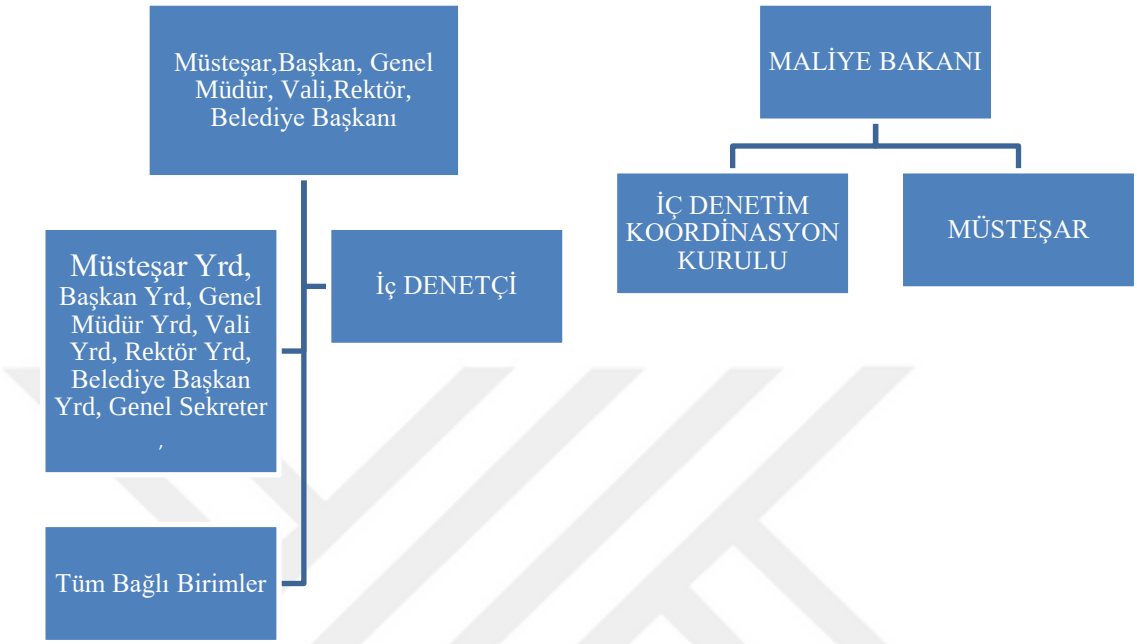
KAMU MALİ İDARESİNDE İÇ DENETİM VE İÇ DENETİMİN GELİŞİMİ

Çalışmanın bu bölümünde kamu mali idaresinde iç denetim ve iç kontrol başlıkları ele alınacaktır. Bu kapsamda kamu mali idaresinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) öncesi denetim faaliyetlerinin durumu, 5018 Sayılı Kanun ile olan olaylar ve Kanun ile getirilen yenilikler incelenecektir. Daha sonra 5018 Sayılı KMYKK'nu kapsamında bulunan iç kontrol ve iç denetime dair düzenlemelere yer verilecek, ayrıca kamuda gerçekleştirilen iç kontrol ve iç denetim uygulamalarından bahsedilecektir.

3.1. KAMU MALİ İDARESİNDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROLÜN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye'de 1927 yılından 2003 yılının sonlarına kadar geçen sürede kamu mali yönetiminde önemli bir değişiklik olmamıştır. Ancak 10/12/2003 tarihinde yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanun'u (Resmi Gazete, Tarih 10/12/2003, 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 açıklanmaktadır.

Şekil 3: İç Denetimin Organizasyon Yapısındaki Yeri[1]



Kaynak: Maliye Bakanlığı İç Denetim Kurulu Kamu İç Denetim Genel Kurulu, 2019

3.1.1. 5018 Sayılı Kanun Öncesi Faaliyetlerin Genel Durumu

İç denetim ve iç kontrol her ne kadar mevzuatımız ve kamu yönetimimiz açısından yeni bir kavram olsa da kavramların önceden mevzuatımızda olmaması, kamusal faaliyetlerimizde iç kontrolün ve iç denetimin olmadığı anlamına gelmemektedir. 5018 Sayılı Kanun'da var olan kontrolleri kavramsal olarak tanımlamış ve bir yönetim ve disiplin olarak iç denetim ve iç kontrolü mevzuatımıza eklemiştir (Kır, 2009, s.19).

*Resmi Gazete, Tarih 10/12/2003, Sayı: 25326

5018 Sayılı Kanun'dan önce kamu yönetiminde iç denetim faaliyeti, teftiş kurulları veya diğer denetim bölümleri tarafından yerine getirilmekteydi. Fakat bu kanunla kamu mali yönetiminde iç kontrol ve iç denetim sistemi öngörülmüştür. Her ne kadar iç denetim sistemi, teftiş kurullarının alternatifi şeklinde değerlendirilse de var olan teftiş kurullarının alternatifi değildir. Çünkü 5018 Sayılı Kanun'la denetim heyetleri kaldırılmamış, denetim heyetlerinin bazı bölümlerdeki görevleri doğrudan iç denetçilere verilmiştir. İç denetçiler kural ve kaidelere uygun bir biçimde sürekli ve disiplinli bir çalışma ile farklı denetim yolları ile faaliyetlerini yürüteceklerdir. Bu bağlamda, teftiş kurulları iç kontrolün bir parçası haline gelmiştir (Özşahin, 2011, s.42).

3.1.2. 5018 Sayılı Kanun'una Ortam Hazırlayan Nedenler

5018 Sayılı Kanun yürürlükte olduğu süreç içerisinde kamu mali yönetiminde başarılı bir şekilde uygulanmış ancak 1927 yılı sonrasında kamu idarelerinin sayısına, niteliğine ve teşkilatlanmalarına bağlı olarak kamu mali yönetim sistemimizde önemli değişikliler olmuş dünyada da kamu mali idaresi ve kontrol yönetimi hakkında göze çarpan değişmeler yaşanmıştır. Dünyadaki bu değişimler, ülkemizde kamu mali yönetim sistemi anlayışında değişmesine yol açmıştır. Türkiye'deki kamu mali idare ve denetim sistemine dair yaşanan en radikal ve bütünsel değişiklik, mali yönetim ve kontrol yönetiminin uluslararası normlar ve Avrupa Birliği normlarına uyumlaştırılması için düzenlenen 5018 Sayılı Kanunun 2003 yılında yürürlüğe girmesi ile gerçekleştirilmiştir (Uğurlu, 2018, s. 31).

5018 Sayılı Kanun, kamu araçlarının etkin ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali şeffaflığı oluşturmak için kamu mali yönetimin yapısını ve gidişatını, bunların hazırlanması ve uygulanmasını, bütün mali çalışmaları muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü düzenlemek için hazırlanmıştır (Saraç, 2017, s. 127).

3.1.3. 5018 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

Bu kanunun, mali yönetim ve kontrol sisteminde getirmiş olduğu bir takım yenilikler bulunmaktadır. 5018 Sayılı Kanunun getirmiş olduğu önemli yenilikler şunlardır (Uğurlu, 2018, s. 32);

- Ön mali kontrol
- İç-dış denetim
- Kamuya açıklama ihtiyacı
- Stratejik planlama ve performansa dayalı bütçe
- Üç yıllık bütçe
- Ödemelerde öncelik belirlenmesi
- Bağış ve yardım isteğinde sınırlama
- Risk yönetimi
- Performans yönetimi
- Hesap verebilirlik
- Katılımcılık
- Bilgiye dayalı yönetim
- Müşteri odaklılık

Yukarda yapılan yenilikler 5018 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişikliklerde kamu mali sisteminin daha etkili ve verimli çalışmasını sağlamıştır.

3.2. KAMU FİNANSAL İDARESİNDE İÇ KONTROL

Çalışmanın bu aşamasında iç kontrol kavramı, ilkeleri, amacı, standartları, yetki ve sorumlulukları ve işleyişi hakkında açıklamalar yapılmaktadır.

3.2.1. İç Kontrol Kavramı

Bu kavrama ilişkin literatür tarafından genel kabul gören tanımı COSO yapmıştır. Buna göre:

"İç kontrol; yönetimin hedeflerine, belirlenmiş yöntemlere ve yasaya uyumlu bir şekilde faaliyetlerin etkili, iktisadi ve verimli bir biçimde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe tutanaklarının doğru ve eksiksiz olarak geçirilmesini, mali bilgi ve yönetim bilgisinin süresi içinde ve teminatlı bir şekilde oluşturulmasını sağlamak üzere yönetim tarafından gerçekleştirilen organizasyon, yöntem ve süreç ile iç denetimi çerçeveleyen mali ve diğer kontroller bütünüdür" şeklinde tanımlamıştır (Alpman, 2015, s. 1).

Yukardaki tanımdan da anlaşıldığı üzere 5018 Sayılı Kanun da iç kontrolün alanı yalnız mali iş ve işlemlerle kısıtlı olmadığıdır. Ancak 5018 Sayılı KMYKK'nu iç kontrolü, bir kamu idaresinde iç denetimi de çerçeveleyen kontroller bütünü; faaliyetlerin etkili, iktisadi ve verimli bir şekilde işleyişini sağlamak üzere gerçekleştirilen organizasyon ve yönetim olarak ifade edilmiştir (Kır, 2009, s.18).

3.2.2. İç Kontrolün Ana İlkeleri

İç kontrolün ana ilkeleri İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 6. Maddesinde şöyle sıralanmıştır;

- İç kontrol faaliyetleri kurumun yönetim yükümlülüğü kapsamında gerçekleştirilir.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde ilk olarak riskli bölümler esas alınır.
- İç kontrole dair sorumluluk, işlem esnasında orda bulunan bütün çalışanları ilgilendirir.

– İç kontrol mali ve mali olmayan bütün işlemleri kapsar.

– İç kontrol sistemi yılda en az bir defa değerlendirilir ve bunun için alınması gereken önlemler saptanır.

– İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında yasaya uyumluluk, şeffaflık, hesap verebilirlik, iktisadilik, aktiflik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınacak şekilde sıralanmıştır.

Yukarıda verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iç kontrol faaliyeti, ilgili kamu idaresinin yükümlülüğünde yürütülen ve öncelikle riskli bölgeler üzerine odaklanan, mali ve mali olmayan bütün işlemleri kapsayan, en az yılda bir kez değerlendirilen denetim faaliyetleri bütünü olarak ifade edilebilir.[2]

3.2.3. İç Kontrolün Hedefi

Kamu yönetimlerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün hedefleri 5018 Sayılı Kanun'un 56. maddesi ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole Dair Usul ve Esasların 4. maddesinde bu hedefler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Tümer, 2010, s. 36);

– Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin verimli, iktisadi ve etkili olarak yürütülmesi,

– Kamu yönetimlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelerine uyumlu olması,

– Her türlü mali karar ve işlemlerde suistimal ve usulsüzlüklerin engellemesini,

– Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, süresinde ve teminatlı belge ve bilgi edinilmesini,

– Varlıkların kötü bir biçimde kullanılması ve israfını önlemek ve bunların kayıplara karşı korunması.

Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, iktisadi ve verimli olarak yönetilmesi bizi kurumsal performansa dair detaylara yöneltmektedir.

*İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. T.C. *Resmi Gazete*.31.12.2005. Sayı.26040

Sonuç olarak iç kontrolün hedefi, kamu gelir ve giderleriyle varlık, kaynak ve yükümlülüklerinin etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi kamu yönetiminin yasalara uygun bir şekilde işlemlerini yürütmesi, suiistimal ve yolsuzlukların önüne geçilmesi, varlıkların hata veya hileyle kötüye kullanılması ve israfın önlenerek, kamu varlıklarının muhafaza edilmesi ve ilgililere düzgün, tam ve zamanında güvenilir bilgi üretilmesini amaçlayan faaliyetler bütünü olduğu söylenebilir.

3.2.4. İç Kontrol Fonksiyonları[3]

5018 Sayılı Kanunun 55. maddesinin görev ve yetkileri kapsamında, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine dair standart ve yöntemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği ve geliştirileceği belirtilmiştir. Aynı zamanda İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole Dair Usul ve Esasların "İç Kontrol Standartları" başlıklı 5. maddesinde de iç kontrol standartlarının merkezi uyumlaştırma görevi kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip, ilan edileceğinden bahsedilmiştir (Resmi Gazete, Tarih: 31.12.2005, Sayı: 26040).

Kamu İç Kontrol Standartlarının amacı, yöneticilerin, iç kontrol yöntemlerinin yürütülmesinde, değerlendirilmesinde ve izlenmesinde özen göstermeleri gereken ana nokta yönetim kaidelerini göstermek ve bütün kamu yönetiminde kapsamlı, tutarlı ve standart bir kontrol yönetiminin kurulması ve uygulanmasıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı kapsamında 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 örnek alınarak Kamu İç Kontrol Standartları hazırlanmıştır.

Kamu İç Kontrol Standartları ve bunlar içinde bulunan diğer standartlara aşağıda yer verilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2008, s. 9).

i. Kontrol Ortamı Standartları:

*Resmi Gazete. Tarih:31.12.2005.Sayı.26040

Bu standart, iç kontrolün diğer ögelerine çerçeveleyen ana bir kapsam oluşturulup, bireysel ve mesleki dürüstlük, sistem ve çalışanın ahlaki değerleri, iç kontrole dair tavır, mesleki bilgi, organizasyonel yapı, insan kaynakları yöntemleri ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma biçimine dair alanları içermektedir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Kamu İç Kontrol Standartlarına göre bu standartlar şunlardır;

Standart: 1. Ahlaki değerler ve dürüstlük

Stanadar: 2. Amaç, organizasyon yapısı ve vazifeler

Standart: 3. Çalışanın yeterliliği ve başarısı

Standart:4 . Yetki devri

ii. Risk Değerlendirme Standartları

Yönetimin amaçlarını gerçekleştirmesini önleyecek risklerin tanımlanması, çözümlenmesi ve gerekli olan tedbirlerin belirlenmesidir. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre risk değerlendirme standartları şunlardır;

Standart: 5. Planlama ve izlence

Standart: 6 . Risklerin belirlenmesi ve ölçülmesi

iii. Kontrol Faaliyetleri Standartları:

Kurumun amaçlarını gerçekleşmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek için gerçekleştirilen yöntem ve prosedörlerdir. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre bu standartlar şunlardır;

Standart:7. Kontrol stratejileri ve sistemleri

Standart:8. Prosedörlerin belirlenmesi ve raporlanması

Standart: 9. Görev ayırım ilkesi

Standart:10. Hiyerarşik kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin devamlılığı

Standart: 12. Bilgi yöntemleri kontrolleri

iv. Bilgi ve İletişim Standartları:

Olması gereken bilgiye ihtiyaç duyan kişinin, çalışan ve yöneticiye belirli bir çerçevede ve görevlilerin iç kontrol ve diğer görevlerini yerine getirmelerine olanak verecek bir süre içinde ulaşmasını sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sisteminden oluşur. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre bu standartlar şunlardır;

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama yöntemi

Standart: 16. Yanlış, yöntemsizlik ve suiistimallerin belirlenmesi

v. İzleme Standartları:

İç kontrol yönteminin niteliğini ölçmek amacıyla yapılan bütün faaliyetleri kapsamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartlarına göre bu standartlar;

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

Stanadart: 18. İç denetim

3.2.5. İç Kontrolün Unsurları

Bu kavram, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 7. maddesi ile düzenlenmiştir. Birçok ülke iç kontrol standartlarını tasarlarken COSO modelini temel almıştır. Türkiye'de de ilgili usul ve esaslar kapsamında yapılan düzenlemelere bakıldığında COSO modelinin esas alındığı görülmektedir. COSO modeline göre iç kontrolün aşağıda sayılan 5 unsuruna çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak yer verildiğinden bu kısımda ayrıca incelenmemiştir;

- Kontrol Çevresi
- Risk Değerleme

- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

3.2.6. İç Kontrole Ait Yetki ve Sorumluluklar

Kamu mali yönetimde ve kontrol yönetiminde iç kontrole ait yetki ve sorumluluklar, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların 8. maddesi ile düzenlenmiştir. İç kontrole ait yetki ve sorumlulular şunlardır;

Yönetim Kurulu: İç kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürlerin belirlenmesinden, uygulanmasından ve değerlendirilmesinden sorumludur.

Üst Yöneticiler: İç kontrol yöntemi kurulum aşamasının geliştirilmesi ve bakımından sorumludur.

Harcama Yetkilileri: Yönetimsel ve mali hüküm verme işleminde işlemlere dair iç kontrol ve ön mali kontrolün yürütülmesinde ve süreç kontrolünün uygulamasından sorumludur.

Mali Hizmetler Birimi: İç kontrol yönteminin kurulmasında, standartların uygulanması ve işlemlerin yürütülmesinde tepe yöneticiye önerilerde bulunmasında sorumludur.

Muhasebe Yetkilileri: Muhasebede yapılan kayıtların usulüne göre saydam ve erişilebilir tutulmasından ve ödemelerin mevzuata uygun gerçekleştirilmesinden sorumludur.

İç Denetçiler: Yapılan işlemlerin amaç ve hedeflere uygun yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesinden ve kontrol ortamlarının faaliyet ve yeterliliğinin tepe idareciye sunulmasından sorumludur.

3.2.7. İç Kontrolün Yapısı ve İşleyişi

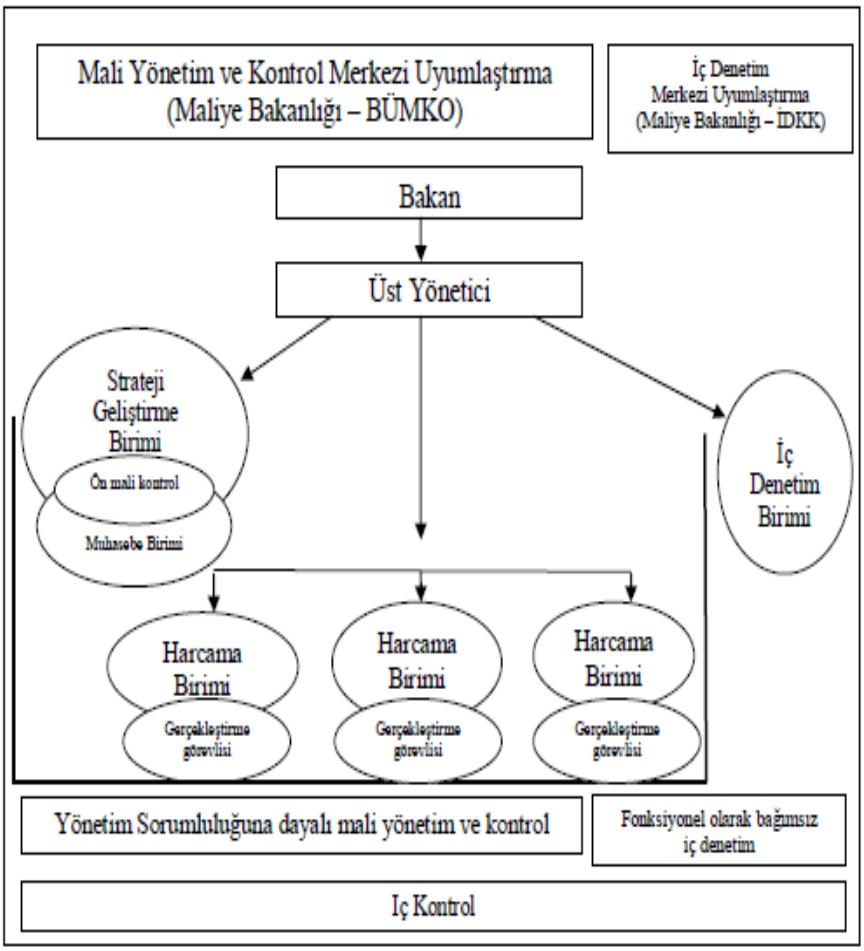
5018 Sayılı Kanunun 57. maddesinde etkili ve yeterli bir kontrol yönteminin gerçekleşebilmesi için, mesleki değerlere ve dürüst bir yönetim fikrine sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların yeterli bilgi ve tecrübeye sahip yöneticiler aracılığıyla çalışanlara verilmesi, yasalara aykırı faaliyetlerin önlenmesi, uygun ve saydam bir çalışma ortamının sağlanması gibi sorumlulukların göz önünde bulundurulması için gerekli önlemlerin alınmasıdır.

Kamu kurumlarının mali yönetim ve kontrol yöntemleri şunlardır;

- Harcama birimi,
- Muhasebe ve mali hizmetler birimi,
- Ön mali kontrol birimi,
- İç denetim birimi.

.

Şekil 4: Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Yapısı



Kaynak: Filiz Özşahin, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2011, s.50.

Yukarıdaki Şekil 3.2. de gösterildiği gibi sistem bir bütünlük içerisinde değerlendirildiğinde iç kontrolün, yönetimin bir fonkiyonu olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden üst yönetici sorumlu olacaktır.

3.2.8. Mali Hizmetler Birimi ve Ön Mali Kontrol

5018 Sayılı Kanun'un 58. maddesinde ön mali kontrol faaliyetleri, 60. maddesinde ise mali hizmetler birimi faaliyetleri düzenlenmiştir.

Ön mali kontrol, harcama bölümlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında yapılan kontroller ile birlikte mali hizmetler bölümü öncülüğünde yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Ön mali kontrol aşaması, mali hüküm ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve raporlanmasından oluşmaktadır. Kamu kurumlarında ön mali kontrol görevi ise, yönetimin sorumluluğu dahilinde yürütülür. Harcama biriminde işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında yapılacak asgari kontroller, mali hizmetler birimi tarafından ön mali kontrole tabi tutulacak mali hüküm ve işlemlerin metot ve esasları ile ön mali kontrole ait standart ve yöntemler Hazine ve Maliye Bakalığı tarafından belirlenir. Kamu kurumları ise, bu metot ve yöntemlere uyumlu olmak koşulu ile düzenleme yapabilir.

5018 Sayılı Kanun'un 60. maddesindeki mali hizmetler biriminin görevleri şöyle sıralanmıştır:

– İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasında kordinasyonu sağlamak ve neticelerin konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.

– İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idari bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uyumlu bir biçimde hazırlamak ve idari faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

– Yasa uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları kapsamında, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri göz önüne alınarak ödeneğin ilgili bölümlere gönderilmesini sağlamak.

– Bütçe kayıtlarını kaydetmek, bütçe uygulama sonuçlarına ait verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile mali istatistikleri hazırlamak.

– İlgili mevzuat kapsamında idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.

– Genel bütçe çerçevesi dışında kalan kurumlarda muhasebe hizmetlerini yürütmek.

– Harcama bölümleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarına uygun olarak kurumun faaliyet raporunu hazırlamak.

– İdarenin bünyesinde veya kullanımında bulunan taşınır veya taşınmazları ait icmal cetvellerini düzenlemek.

– İdarenin yatırım programının hazırlanmasını düzenlemek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.

– İdarenin, diğer idareler gözetiminde takip etmesi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.

– Mali kanunlar ile ilgili diğer kanunların uygulanması konusunda tepe yöneticiye ve harcama görevlilerine gerekli bilgileri vermek ve danışmanlık yapmak.

– Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek.

– İç kontrol yönteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında incelemeler yapmak.

– Mali alanlarda tepe yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, bakım-onarım vb. mali işlemlerden; kurumun bütününü ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten bölüm tarafından, sadece harcama bölümlerini ilgilendirenler ise harcama bölümleri tarafından gerçekleştirilir. Harcama yetkiliği görevi uhdesinde kalmak koşulu ile harcama bölümlerinin istek ve tepe yöneticinin onayı ile bu hizmetler destek hizmetlerini yürüten bölümler tarafından yapılabilir. Mali hizmetler bölümünün örgüt yapısı; stratejik planlama, bütçe ve performans, muhsebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol işlevlerinden ayrı alt departmanları tarafından yürütülmesi şeklinde oluşturulmuştur. Harcama yetkilisinin ve muhasabe yetkilisinin görevi aynı kişide toplanamaz. Mali hizmetler bölümünde ön mali kontrol görevini yürütenler mali işlem sırasında çalışmalara dahil olmazlar (Özşahin, 2011, s. 53).

3.2.9. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Görevlisinin Yetki ve Mesuliyetleri

5018 Sayılı Kanun'un 61. maddesinde muhasebe hizmeti; varlıkların ve kaynakların tahsil edilmesi, giderlerin sahiplerine geri verilmesi, para ve para benzeri yatırımlar ile emanetlerin alınması, satılması, görevlilere verilmesi, gönderilmesi ve

diğer mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemi olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe işlemleri muhasebe yetkilisi tarafından yerine getirilmektedir. Muhasebe görevlisi, muhasebe kayıtlarının taslağına uygun ve verilere ulaşılabilir şekilde tutulmasından sorumlu olan kişidir. Bütçe alanındaki kamu kurumlarının muhasebe hizmeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yürütülür.

Muhasebe görevlileri ödeme esnasında, ödeme emri belgesi ve belge eklerinde şu işlemleri yapmaktadır;

- Görevlilerin imzası,
- Ödemeye ait ilgili mevzuattaki belgelerin mevcut olup olmadığı,
- Maddi bir yanlışın olup olmadığı,
- Hak sahibinin kimliğine dair bilgileri kontrol etmek ile sorumludur.

Muhasebe görevlileri, bu belgeler dışında belge arayamaz ve yukarı da sıralanan kanunlar çerçevesinde hata ve eksiklerin bulunması halinde geri ödeme yapamaz. Ama muhasebe yetkilileri belgesi eksik veya yanlış olan ödeme emri belgelerini, düzeltmek veya eksik olanları tamamlamak üzere en geç bir iş gününde gerekçeleri ile beraber harcama görevlisine yazılı olarak göndermesi gerekmektedir. Yanlışların giderilmesi ve düzeltilmesi halinde ancak ödeme işlemi gerçekleştirilir (5018 Saylı KMYKK, md.61).

Muhasebe yetkilileri yapmış oldukları işlemlere ait defter, kayıt ve belgeleri koruma altında ve denetime hazır bulundurur.

Muhasebe görevlileri, 34. Maddenin birinci fıkrasındaki ödemeye dair hükümler ile aynı maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlüklerinden sorumludur. İlgili madde baz alınarak yapacakları kontrollere ait görevleri, muhasebe yetkililerinin sorumlulukları gereği incelemeleri gereken belgeler ile sınırlıdır. Muhasebe görevlisi adına veya hesabına bazı işleri muhasebe yetkilisi mutemedi tarafından yerine getirilebilir. Muhasebe görevlisi mutemetleri

yaptıkları işlerden dolayı doğrudan muhasebe görevlisine karşı sorumludur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Tarih: 01.05.2007, Sayı: 26509). [4]

3.3. KAMU MALİ SİSTEMİNDE İÇ DENETİM

Bu kısımda kamu mali sisteminde iç denetim, iç denetim kavramı ve unsurları, amacı, türleri, iç dentçinin görevleri, nitelikleri, atanması ve görevinin sona ermesi ve bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler ele alınacaktır.

3.3.1. İç Denetimin Kavramı ve Unsurları

5018 Sayılı Kanuna göre iç denetim, kamu kurumunun işleyişine değer katmak ve geliştirmek için kaynakların iktisadilik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek ve öncülük yapmak için yapılan bağımsız, objektif güvence sağlama ve bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Yapılan tanımlamaya göre iç denetimin unsurları şöyle sıralanabilir (www.tubitak.gov.tr):

– Teminat ve danışma eylemi olma: 5018 Sayılı Kanun'da yapılan tanım incelendiğinde iç denetimin asıl olarak teminat verme ve danışmanlık hizmeti verme unsurlarından oluştuğu görülmektedir. Teminat, kurum içinde aktif bir iç kontrol yönteminin varlığını ve iç denetimin klasik denetim faaliyeti ile ilgili sorumluluğunu ifade etmektedir. Danışma eylemi ise, kurumun amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin düzenli ve sistemli bir şekilde yürütülmesi ve değerlendirmesine yönelik öneride bulunmasıdır. Tavsiye şeklinde olup genel olarak görevlendirmeyi talep eden tarafın özel isteği üzerine gerçekleştirilir (Yılancı, 2015, s. 54).

*Hazine ve Maliye Bakanlığı.(2007). Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe Yönetmenliği. T.C. *Resmi Gazete.* Tarih: 01.05.2007. Sayı.26509

– Bağımsız ve tarafsız olma: Daha önce yapılan tanımda bağımsızlık ifadesine tarafsızlık ifadesi de eklenmiştir. Bağımsızlık, iç denetim faaliyetinin yükümlülüklerini yerine getirmesine olanak sağlayan bir kurumun kademesi ile ilişkili olmasını gerektirir. Tarafsızlık ise, iç denetçilerin bireysel olarak önyargısız davranmalarını gerektirir. Böylece iç dentçilerin hem kurum içinde her türlü müdahaleden uzak serbest bırakılmasını hem de kendilerinin kişisel olarak her türlü çıkar çatışmasından uzak objektif davranmaları gerektiği vurgulanmıştır.

– Kurumun hedeflerini değerlendirmek ve geliştirmek: İç denetçilerin görevleri sadece var olan durumun değerlendirmesi ile kalmamakta daha ileriye nasıl gidileceği konusunda da kendisinden öneriler beklenmektedir.

– Kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliği: İlk tanımda kurumun faaliyetleri şeklinde genel bir tanımlama kullanılırken, yeni tanımda iç denetimin ilgilenmesi gereken alanların detaylarını belirtmiştir.

– Kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek: Yapılan tanımlamada en önemli değişiklerden bir taneside budur. İlk tanımdaki kuruma hizmet etmek ifadesi daha ayrıntılı olarak belirtilmiş, değer katmak ve geliştirmekten de söz edilmiştir.

3.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Hedefi

İç denetim faaliyetinin hedefi şunlardır (Kurnaz ve Çetinoğlu, s. 2010, 33);

– Kontrol edilmiş etkinlikler ile ilgili nesnel çözümlemeler, değerlendirmeler, öneriler ve yorumlar yapılarak yönetim bölümünde çalışan bütün üyelerin üstlendikleri sorumlulukları etkili bir şekilde yapmalarına yardımcı olmak.

– İç denetim kuruma denetim sonunda elde ettiği verilerle teminat ve danışmanlık sağlayarak yapılan denetim neticesinde, kurumun amacına uygun kaynakların etkili, iktisadi ve verimli bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin kanunlara uygunluğu kurum varlıklarının korunması ve kurum için mevcut olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığını araştırmak.

– İşletmenin ortaya çıkardığı bilgilerin güvenirliği konusunda teminat ve danışmanlık elde etmek.

– İç denetim, daimi ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim fikrini benimsediğinde bir kurumda aktif bir risk yönetiminin oluşmasına yardımcı olmak.

– İç denetim, en uygun maliyetler ile etkili kontrolün özendirilmesini sağlamak amaçlanır.

3.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Kapsamı

İç denetim faaliyetinin kapsamı, kurumun iç kontrol yöntemlerinin verimli ve etkililiği ile ilgili performans niteliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetlerini oluşturur. Bu bağlamda, iç denetim öğeleri aşağıda sıralanmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, 33-34);

– Mali ve operasyonel bilgilerin açıklanmasında, ölçülmesinde, değerlendirilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenirliğini araştırmak,

– Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan yöntemlere, planlara, prosedürlere, yasalara ve yönetmenliklere uygunluğunu sağlamak için oluşturulan yöntemleri incelemek ve kuruluşun bunlar ile uygun olup olmadığını belirlemek,

– Varlıkları koruma sistemlerini kontrol etmeli ve bu sistemlere uygun olduğunda aynı cins varlıkların olup olmadığını kontrol etmek,

– Harcanmış olan kaynakların tutumlu ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek,

– Sonuç olarak belirlenen amaçlara uygun olup olmadığını faaliyet ve programlarının tasarlandığı gibi oluştrulup oluşturulmadığını araştırmak için faaliyet ve programları incelemektir.

3.3.4. İç Denetim Çeşitleri

İç denetim uygulamada beş ana aşamayı kapsar. Bunlar; mali denetimi uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi, bilgi teknolojileri denetimidir.

i. Mali Denetimi:

Mali denetim, mali raporda elde edilen verilerin, denetlenen bölümün varlık ve sorumluluklarının gerçek değeri, muhasebe kaynakları, varlıklarının işletilmesiyle ve gerekli görülen bütçe ödenekleriyle uyuşup uyuşmadığını değerlendirmektir. Denetim sırasında birden fazla işlemsel olarak kusurlar bulunursa kayıtların doğruluğu, kanunlara uygunluğu ve düzenliliği üzerine daha fazla hesap denetimi yapılması öngörülebilmektedir (Toroslu, 2014, s.124).

ii. Uygunluk Denetimi:

Mali işlemlerin ve diğer faalieyetlerin belirlenmiş kaide ve kanunlara uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Hedefi, belli bir grup tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların bunlara uyma düzeylerinin belirlenmesine yöneliktir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 35). Uygunluk denetimi görevli bir tepe yönetim gözetiminde belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.

iii. Performans Denetimi:

Sistemin tüm bölümünde oluşturulan faaliyet ve işlemlerin tasarlanması, uygulanması ve kontrolü aşamasındaki etkinliğin, verimliliğin ve iktisadiliğinin değerlendirilmesi olup, kurumsal hedeflere maliyetin etkin sistemlerle gerçekleşmesi, hizmetlerin daha iyi bir nitelikte gösterilmesi, organizasyon ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesi ve kaynak kullanımda tasarrufun sağlanması amacıyla yapılması

gerekenler için yol gösteren bir denetim türüdür. Performans denetiminde, etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanması yönetimin yükümlülüğündedir. Bu denetimde denetçinin görevi ise, bu mesuliyeti yerine getirmesindeki başarı derecesini araştırılması, değerlendirilmesi ve elde edilen sonucun ise raporlanmasıdır (Arslan, 2014, s. 46).

iv. Sistem Denetimi:

Sistem denetimi, denetlenecek olan bölümün mali yönetim metotlarının eksikliklerini saptamak ve bunları giderme konusunda etkili olup olmadığının belirlenmesi olarak nitelendirilmektedir. Bu denetimde denetlenen bölümün faaliyetleri ve iç kontrol sistemi aşağıdaki gibidir (Demir, 2010, s.76);

- Denetimde eksiklikleri saptamak,
- Organizasyon şemasına katkı sağlayıcı bir yaklaşım ile çözümlemek,
- Bu süreçte kalite uygunluğunu araştırmak,
- Kaynakların ve uygulanan sistemlerin yeterliliğini ölçmek.

v. Bilgi Teknolojileri Denetimi:

Denetlenen işletmenin bilgi yöntemlerinin güvenli olup olmadığının değerlendirilmesidir. Bu denetim türünde aynı zamanda denetlenen bilgi yönteminde toplanan bilgilerin yeterliliğinin ve doğruluğunu değerlemek amacıyla kullanılır. Bilgi teknolojileri yöntemin güvenliği, stoklanmış bilgilerin hatalı bir biçimde kullanılmasının, zarara uğratılmasının veya yok edilmesinin önleme seviyesi olarak da tanımlanabilir (Toroslu, 2014, s. 125).

3.4. İÇ DENETÇİLER

İç denetçi, kamu idarelerinin işlemlerine değer katmak ve geliştirmek için kaynakların verimlilik, etkinlik ve iktisadilik esas ve ölçülerine göre yönetilip yönetilmediğini değerlendiren, kuruma öncülük eden bununla beraber bu faaliyeti bağımsız olarak gerçekleştiren ve objektif güvence hizmeti sağlayan kişidir. İç denetçi, bu faaliyetlerini belirli bir aşamada, daimi ve disiplinli bir yaklaşım ile genel kabul görmüş standartlara uyumlu olarak gerçekleştirir. İç denetçilerin bu görevleri yerine getirebilmek için iç denetim sertifikalarına sahip olmaları gerekir (Demir, 2010, s.105).

3.4.1. İç Denetçilerin Görevleri

İç denetçilerin görevleri 5018 Sayılı Kanun'un 64. Maddesinde ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmenliğin 15. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre iç denetçiler aşağıda açıklanan görevleri yerine getirmek ile yükümlüdürler;

– Objektif risk çözümlemelerine dayanarak kamu idarelerin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

– Kaynakların verimli, etkili ve etkin bir şekilde kullanılması açısından incelemeler yapmak ve tavsiyelerde bulunmak.

– Harcama sonunda yasal uygunluk kontrolü yapmak.

– İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ait karar ve tasarruflarının, hedef ve yöntemlere, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

– Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve gerekli hallerde bu alanlarda tavsiyelerde bulunmak.

– Denetim sonuçları dahilinde düzenlemelere ilişkin tavsiyelerde bulunmak.

– Denetim esnasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir durum ile karşılaşıldığında, ilgili kurumun tepe yöneticisine bildirmek.

– Kamu yönetimince üretilen bilgilerin doğru olup olmadığını denetlemek.

– Tepe idareci tarafından gerekli görülen durumlarda performans gösterilerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek.

– Suç teşkil eden durumlara ait tespitlerini tepe idareciye bildirmek.

Yukarıda belirtildiği gibi iç denetçilere verilen görevler sadece mali konularda sınırlı olmayıp, her türlü eylem ve işlemlerle birlikte kamu idarelerinin yönetim yapıları, mali ve mali olmayan kontrol yapıları ile kontrol süreçlerini ve kaynaklarla gerçekleştiren faliyetler arasındaki ilişkiyi değerlendirmeyi ve ölçmeyi içine alan geniş bir alanı kapsamaktadır. Kanunda sayılan görevlerine bakıldığında iç denetçiler ne yanlızca soruşturmacı, mali kontrolör ne de mali denetçi olarak değerlendirilmektedir. İç denetçiler, kamu da iç denetim sisteminin denetçisidir, özel durumları içeren soruşturma görevi ise modern denetim anlayışının dışında olmaktadır. İç denetçiler, kamu yönetimlerinin iç kontrol yöntemlerinin yolsuzluk ve usulsüzlüklerini önlemedeki yeterlilik ve etkinliğini değerlendirmek, bu faaliyetlerin yürütülmesi esnasında usulsüzlük ve yolsuzluk yapılıp yapılmadığını incelemek ve bunları üst yöneticiye ve diğer yetkililere bildirmek ve iç kontrol sistemin geliştirmesinde önerilerde bulunmak gibi faaliyetleri yerine getirirler (Uğurlu, 2018, s. 48-49).

3.4.2. İç Denetçinin Özellikleri, Atanması ve Görevinin Sona Ermesi

5018 Sayılı Kanunun 65. maddesinde kimlerin bu göreve gelebilecekleri belirtilmiştir. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilen şartlara ek olarak iç denetçilerin aşağıdaki nitelikleri taşımaları gerekir;

– İç denetçi olarak atanacak kişiler, İç Denetim Kordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenen bölümlerde en az 4 yıllık lisans eğitimi görmüş olması gerekmektedir.

– İç denetçi adaylarının kamu kurumlarında denetim çalışanı olarak en az 5 yıl süre ile görevini yapmış olması gerekir veya İDDK'nın belirlediği bölümlerde 8 yıl süre ile çalışmış olması gerekir.

– İç denetçilik mesleğinin gerektirdiği sorumluluk, bilgi ve temsil yeteneğine sahip olması gerekir.

– İDDK tarafından belirlenen diğer şartları taşıması gerekir.

İç Denetçi Adaylarını Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğine göre, iç denetçi olabilme şartlarını taşıyan iç denetçi adaylarının, iç denetim eğitimine katılabilmeleri için ilk olarak aday belirleme sınavına girmeleri ve başarılı olmaları gerekmektedir. Sınav kurul tarafından ÖSYM, MEB veya uygun bir kurum tarafından yaptırılabilir. Sınavda iç denetçi adaylarının başarılı sayılabilmeleri için en düşük 70 puan ve üstü almaları gerekir. Ancak sınavda alınan puanlar bir sonraki sınava kadar geçerli olabilmektedir. Uluslararası geçerliliği olan belgelerden en az birine sahip olanlar için iç denetçilik için aranan şartları taşımaları halinde doğrudan İDKK'ya istenen belgeleri teslim ederek iç denetçilik eğitimine katılabileceklerdir. Uluslararası alanda geçerliliğe sahip olan bu belgeler şunlardır:

– İç Denetçi Sertifikası (CIA: Certified Internal Auditor)

– Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (CISA: Certified Information System Auditor)

– Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası (CCSA: Certified Control Self Assessment)

– Sertifikalı Devlet Denetim Uzmanı (CGAP: Certified Government Auditing Professional)

İç denetçilerin görevlerinden ayrılmaları ise kendi istekleri ile olabileceği gibi başka bir göreve atanmaları sonucu ile de olabilmektedir. Bunlara ek olarak iç denetçi görevi ile bağdaşmayan haraketlerde bulunması halinde de İDDK tarafından sertifikalarına el konulabilmektedir. İç denetçinin kendi iradesi ile işten ayrılması durumunda istediğinde tekrar aynı görevine gelebilmektedir. İDDK tarafından sertifikasının iptal edilmesi ve mesleğine son verilmesinde ise iç denetçinin yeniden görevine gelmesi mümkün olmamaktadır (Özşahin, 2011, s. 63).

3.4.3. İç Denetçilerin Bağımsızlığı

Tüm denetim standartlarında olduğu gibi iç denetçi için de bağımsızlık vazgeçilmez bir ilkedir. Yani iç denetçinin bağımsız, tarafsız, nesnel ve güvenilir bir denetimi gerçekleştirilebilmesi, bağımsız iç denetim aracılığıyla olacaktır. Bu bağımsızlığın da yazılı kurallar çerçevsinde yapılması gerekmektedir. Denetim işlevinde faaliyet gösterecek olan iç denetçinin denetçi bağımsızlığından bahsedebilmek için, iç denetim faliyetinin peşin hüküm ve çıkar ilişkilerinden temizlenmiş olarak görevini ifa etmesi gerekir. Denetçi tüm bunları yaparken aynı zamanda etik kuralları da ihmal etmemesi gerekir. Sağlam bir bağımsızlığın yerleşmesi, tam olarak uygulanabilen etik kurallarının varlığı ile ilişkilidir (Demir, 2010, s. 118).

İç denetiminin bağımsızlığını sağlamak amacıyla, iç denetim biriminin unsurları olarak denetim komitesi gibi bir organa, idari olarak ise kurumun başkanı düzeyine sahip bir kişiye veya kuruma bağlı olması gerekmektedir. Hiyerarşik olarak üst yönetimden bağımsız ve sadece yönetim kuruluna karşı sorumlu olan denetim komitesine bağlılığı sonucunda iç denetimin çıkar çatışması ve önyargılardan uzak kalabileceği belirtilebilir (Toroslu, 2014, s.114).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

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

Bu tezin yazım aşamasında Türkiye'de 101 devlet üniversitenin hangilerinde iç kontrol ve iç denetim faaliyeti olduğu araştırılmıştır. Türkiye'deki üniversitelerde iç kontrol ve strateji geliştirme daire başkanlıklarının olup olmadığını tespit etmek amacıyla İDDK internet sayfası incelenmiştir. Yapılan araştırmalardan elde edilen bulgulara göre, eğitim öğretim faaliyetine başlayan 101 üniversiteden 21 adedinde iç denetçi kadrosu olmadığı tespit edilmiştir. İç denetçi kadrosunun olmamasından dolayı üniversitenin strateji geliştirme daire başkanlıklarının iç kontrole yönelik çalışmalarının bulunmadığı gözlenmiştir (Ek-1).

Üniversite bünyesinde bulunan iç denetim bölümü; üniversitedeki faaliyetleri geliştirmek amacıyla; ekonomik, etkin ve verimlilik esasları çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğini değerlendirmek, danışmanlık faaliyeti ve nesnel güvenceyi sürdürmek amacıyla 5018 Kanunun 63. maddesinin son fıkrası gereğince doğrudan Üniversite Rektörüne bağlı olarak faaliyette bulunmaktadır (Özşahin, 2011, s. 67).

Çalışmanın bu bölümünde, Adıyaman Üniversitesi'ndeki Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın (SGDB) yürütmüş olduğu iç denetim birimi ve iç kontrol sistemi uygulamaları incelenmektedir.

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Kamu idarelerinde uluslararası normlara ve AB'ye uyum sağlamak için var olan kaynakların etkili, iktisadi ve verimli bir biçimde kullanılmasını iç kontrol ve iç denetim bölümlerinin oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak 5018 Sayılı Kanun ile getirilen iç kontrol ve iç denetim mekanizmasının Türkiye'deki bazı üniversitelerde tam anlamıyla oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu çerçevede

araştırmanın amacı uygulama alanı olarak seçilen Adıyaman Üniversitesi'ndeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının oluşum sürecinin hangi aşamada olduğunu ve bu aşama içerisinde meydana gelen olumsuzlukarı ortaya koymak, Adıyaman Üniversitesi'nde etkili bir iç kontrolün var olması iç denetim birimine ve kuruma katacağı değeri araştırmaktır.

4.2. ÇALIŞMANIN KAPSAM VE SINIRLARI

İç denetim mekanizması ve iç kontrol birimi tüm kamu idarelerinde öngörülmüştür. Bu çalışmada uygulama alanı olarak seçilen Adıyaman Üniversitesi'nde iç denetim mekanizmaları ve iç kontrol sistemleri incelenmiş olup, diğer üniversite ve kamu kurumları çalışmamızın kapsamına dahil edilmemiştir.

4.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın, iç denetim mekanizması ve iç kontrol sistemine dair olarak oluşturulan soruların Adıyaman Üniversitesi'nde bulunan iç denetim bölümünde çalışan iç denetçi ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'ndaki başkan olmak üzere toplam iki kişi ile yapılan nitel araştırma yöntemlerinden yapılandırılmamış mülakat tekniği kullanılmıştır.

4.4. ÇALIŞMANIN SONUÇLARI

Araştırmanın, uygulama alanı olarak seçilen Adıyaman Üniversitesi'nin çatısı altında bulunan iç denetim bölümünde çalışan iç denetçilerle ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'ndaki başkan ve uzmanlar ile gerçekleştirilmiş olup, yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular aşağıda başlıklar halinde sunulmuştur.

4.4.1. İç Denetçilerle Yapılan Yapılandırılmamış Derinlemesine Mülakat Tekniğinde Elde Edilen Veriler

Adıyaman Üniversitesi iç denetim birimi ve bu birimde yapılan faaliyetler hakkında bilgi elde etmek amacı ile hazırlanan görüşme esnasındaki sorular, Denetişim Dergisinin 5. Sayısında yer alan sorulardan derlenerek oluşturulmuştur (Denetişim, 2010, s. 90-94).

Üniversitede yapılacak olan görüşme formu oluşturulduktan sonra üniversitenin iç denetim biriminde çalışan iç denetçiler ile belli aralıklarla görüşmeler yapılmış ve bu görüşmeler sonucunda ulaşılan bulgular aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır (Ek-2).

a.) Üniversite İç Denetim Birimi Genel Tanıtım

Adıyaman Üniversitesi'nde iç denetçi olarak çalışan personel ile yapılan görüşmelerden elde edilen bulgulara göre; Adıyaman Üniversitesi için Bakanlar Kurulu tarafından 2013/4625 nolu karar ile iç denetçi kadrosu tahsis edilmiş ve Ağustos 2014 tarihinde ilk defa iç denetçi atanarak iç denetim birimi kurulmuştur.

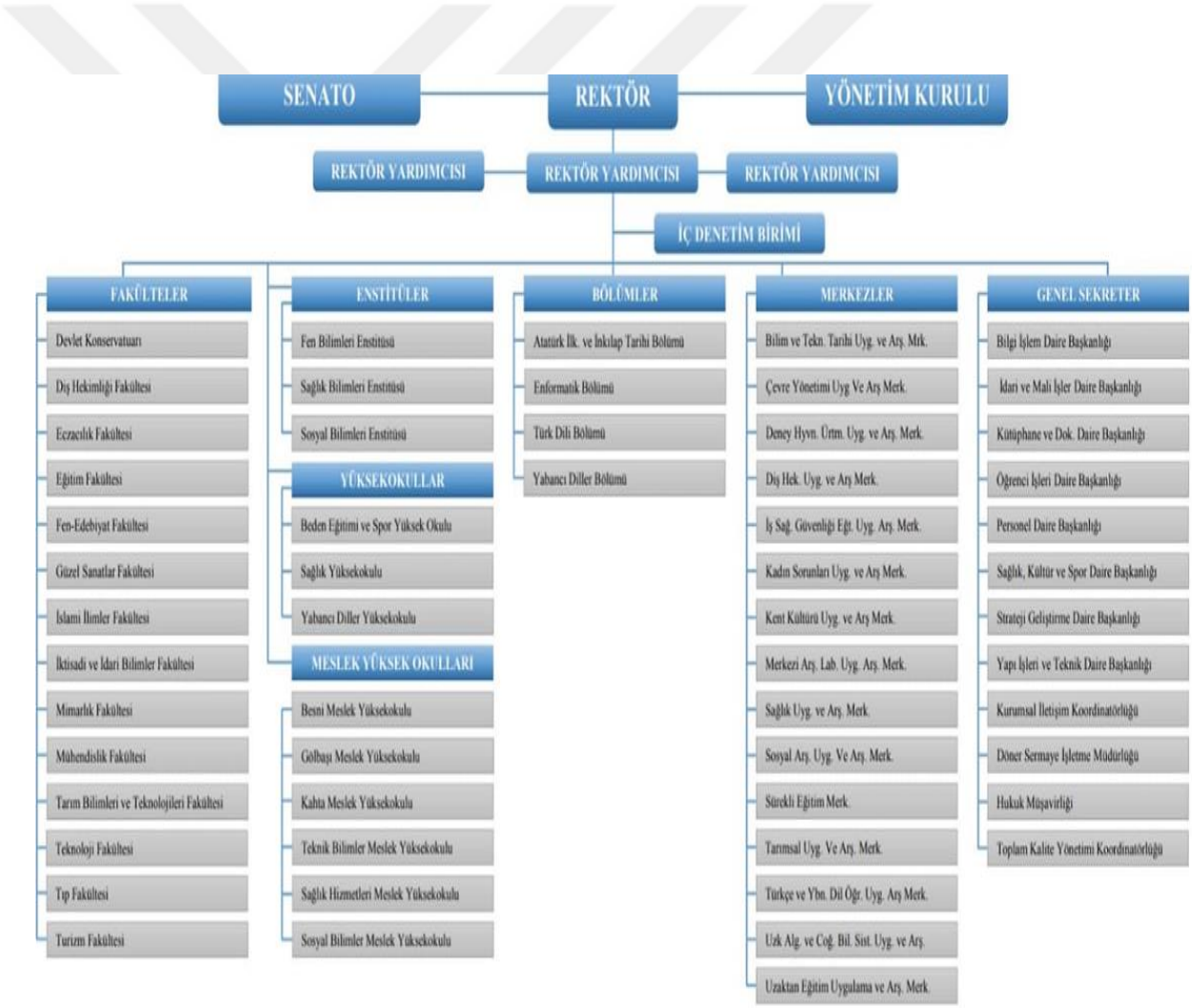
Üniversite bünyesinde çalışan iç denetçilerle yapılan nitel araştırma yöntemlerinden yapılandırılmamış derinlenmesine mülakat tekniğinde, görevde bulunan her iki denetçinin de üniversite mezunu olduğu, bu göreve başlamadan önce birinin başka bir üniversite Mali Hizmetler Uzmanı diğerinin de Enerji Bakanlığı'nda İnşaat Mühendisi olarak görev yaptığı ve 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 2014 yılında Adıyaman Üniversitesi'nin İç Denetim Birim Yönergesini hazırlamışlardır.

İç denetim birimi aşağıdaki şekilde yer alan (Şekil: 4.1) organizasyon şemasında gördüğünüz üzere doğrudan Rektörlük makamına bağlı olarak

faaliyetlerini sürdürmektedir. İç denetim biriminin doğrudan Rektöre bağlı olması denetçi bağımsızlığı açısından önemlidir. Diğer taraftan Rektörün görev yoğunluğu sebebiyle iç denetçilerin üst yöneticiye yeterince ulaşamama sorununu da ortaya çıkmaktadır.

Şekil 5: Adıyaman Üniversitesi Organizasyon Yapısı



Kaynak: (http://stratejikplan.adyü.edu.tr/sema.html, Erişim tarihi: 18. 03.2020)

b.) İç Kontrol ve İç Denetimin Algısı

Adıyaman Üniversites'indeki iç denetçiler ile yapılmış olan görüşmelerde, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının 5018 Sayılı Kanun ile birlikte getirilmiş olduğunu, iç denetim ve iç kontrolün tüm kamu kesiminde oluşturulması ve uygulanması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu kavramların yeni olduğu ve bunların üniversite bünyesine yerleşmesi ve uygulanmasının zaman alacağını da belirtmişlerdir.

Üniversite de görev yapan iç denetçilerin, Üniversite de iç kontrolün kavram olarak anlaşılmadığını, iç denetimin ise mali ve mali olmayan işleri denetleyen bir birim olarak algılandığını, bu kavramların daha çok birimlerin iç denetime teftiş olarak bakıldığını ve bundan dolayı uzak durulması gereken bir birim olarak gördüklerini dile getirmişlerdir.

c.) İç Denetim Biriminin Kuruluşu ve Sonrasında Yaşanan Sorunlar

İç denetçiler ile yapılan görüşmelerde iç denetim konusunda yeterli bilgi sahibi olmayan yöneticiler ve çalışanların iç denetimin başta kurum içindeki hiyerarşik konumu olmak üzere; görev ve yetkileri, denetimin işleyişi ve kapsamı gibi konularda sıkıntılar yaşandığı ifade edilmiştir.

Denetçiler Üniversitede görevlerini yerine getirirken herhangi bir sorun yaşamadıklarını; ama, iç denetimin Üniversiteye istedikleri anlamda yerleşmediğini, bunun için zamana ihtiyaç olduğunu, faaliyet alanı olarak görev yaptıkları Adıyaman Üniversitesi'nde iç denetçi sayılarının yetersiz kaldığını belirtmişlerdir.

İç denetçiler sistemin bazı aksaklıkları olduğunu belirtmişlerdir. Bu aksaklıkların başında bağımsızlık ve objektifliğin kaybolabileceğini, çünkü iç denetim biriminin doğrudan Rektör'e bağlı olduğunu, Rektör'ünde döner sermaye işletmesinin amiri olduğunu, bu bağlamda döner sermaye işletmesinin denetlenmesi halinde Rektör'ün denetlenmiş gibi algılanması, böyle bir algılanmanın ise çok uygun olmadığını ve üst yönetimin yaptığı işlemlere müdahale etmenin sorun teşkil edebileceğini ifade etmişlerdir. Bunun yanında üst yönetici yardımcıları tarafından yönetilen birimlerde denetim faaliyetinin objektifliği ve bağımsızlığı tehlikeye düşmektedir.

d.) İç Kontrol Sistemi Oluşum Süreci

İç kontrolün oluşum süreci şu aşamalardan oluşmaktadır:

- Her birim kendi iş süreçlerini belirler.
- Bu süreçte yer alan faaliyet alanına yönelik doğal riskler tespit edilir.
- Ve bu risklere karşı alınacak kontrol önlemleri ile bu önlemleri uygulayacak sorunlar belirlenir.
- En son aşamada kontrol önlemlerinin riskleri karşılayıp karşılamadığı tespit edilir.

Yapılan görüşmelerde iç kontrol sisteminin oluşumu ile ilgili görevin SGDB'ye (SGDB ile ayrıntılı açıklama ileriki kısımlarda verilmiştir) verildiğini, fakat bu görevin sadece SGDB'ye verilmesinin uygun olmadığını ve bunun için bir ekip oluşturulması gerektiğini belirtmişlerdir.

e.) İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmamasının Sonuçları

Yapılan görüşmelerde iç denetçiler, iç kontrolün etkin bir şekilde çalışmamasının iç denetimi olumsuz yönde etkileyeceğini, iş yükünün artacağını ve asıl yapılması gereken izleme faaliyetini yerine getiremeyeceğini ve iç kontrol sisteminden beklenen faydanın ise sağlanamayacağını belirtmişlerdir. Örneğin; iç

kontrolün yapılıp aynı süreçte iç denetimin olmaması ya da iç denetçilerin görevlerini tam anlamıyla yerine getirmedikleri süreçte sağlıklı bir denetim yapısından bahsetmenin mümkün olamayacağını ifade etmişlerdir.

f.) İç Kontrol ve İç Denetimin Sağlayacağı Katkılar

Kamu kaynakların etkili ve verimli kullanımı, varlıkların yok olmasının engellenmesi, mali tabolaların güvenirliği esas alınarak üst yönetime makul bir güvence vermesi, şeffaf bir muhasebe deparmanının kurulması, etkili bir iç kontrol ve iç denetimin mali mevzuata uygun yürütülmesi, üst kadro yöneticilerinin kamuoyuna kaynakların etkin kullanıldığı konusunda güvence vermesinin temini, performans esaslı bütçelemeye geçilmesi konularında katkıda bulunacağını belirtmişlerdir.

g.) İç Denetim Biriminin Yıllık Faaliyetleri

Adıyaman Üniversitesi'nde görev yapan iç denetçiler ile yapılan görüşmelerde iç denetçiler, denetim faaliyetini gerçekleştirmeden önce süreçleri belirlediklerini, süreçlere risk odaklı denetim uygulayarak üç yıllık denetim planlarını hazırladıklarını, risk önceliğine bakarak denetim alanlarını belirlediklerini ve yıllık çalışma programları oluşturup bunları üst yöneticiye onaylattırdıktan sonra denetim faaliyetlerine başladıklarını belirtmişlerdir.

Denetçiler yapmış oldukları faaliyetleri; hizmet alım ihale süreci, fakültelerin maaş ödeme süreci, taşınır işlem süreçleri, döner sermaye işletmeleri müdürlüğünün mal alımları ihale süreci, satın alma süreci, bilimsel araştırma projeleri süreci, fazla mesai ödemeleri, ek ders ücreti ödeme, yemekhane hizmetleri olarak belirtmişlerdir. Bütün bu faaliyet süreçlerinin denetiminde uygunluk ve sistem denetimi yaptıklarını ifade etmişlerdir.

h.) İç Denetim Biriminin Etkinliği İçin Gerekli Faktörler

İç denetim biriminin etkin olmasında iç denetçiler, üst yöneticinin desteği ile birlikte idari ve akademik birim yöneticilerinin iç denetimin önemini kavraması, yani yöneticilerin bunun farkında olmasının en önemli etken olduğunu belirtmişlerdir. Bunlara ek olarak iç denetçinin, çalışması, gayreti, mesleki olarak kendisini alanında daha iyi geliştirmesi ve kuruma katma değer yaratması gibi etkenler ile başarı sağlanmasının mümkün olacağını ifade etmişlerdir.

İç denetçiler kuruma değer katmak için kullanılan, ihbarlar ve elektronik haberleşme gibi yöntemlerin yanı sıra idari ve akademik birimler ile karşılıklı etkileşim ve iletişim ile iç kontrol ve iç denetimin öneminin anlatılarak etkinliğinin artacağını belirtmişlerdir.Yani teknojik aletler ile gerçekleştirilen iletişime oranla kurum içinde gerçekleştirilen doğrudan iletişim daha sağlam ve güvenilir bir iç denetim ve iç kontrol sistemi oluşturmaktadır.

Üniversite bünyesinde olan iç denetçiler diğer üniversitelerde de bulunan iç denetçiler ile elektronik ve sanal ortamda hangi alanları denetlediklerini, ne gibi sorunlar ile karşılaştıkları ve nasıl bir çözüm yolu getirdikleri gibi alanlarda bilgi paylaşımının olmasının etkinliği daha da arttırılabileceğini ifade etmişlerdir.

ı.) İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetim İşlerliği

Üniversitelerde iç kontrol sistemini kurulması için üst yöneticinin iç kontrol sistemini desteklemesi ve sahiplenmesi gerektiğini, risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi kavramların yerleşmesi ve işlerliği için mevzuatta bulunması ve bunun sıkı bir şekilde takip edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İç denetçiler, iç kontrolün geliştirilmesi için üniversitelerde iç kontrol standartlarının benimsetilmesi ve eylem planlarının revize edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

i.) İç Denetçilerin Meslektaşlarına Önerileri

Adıyaman Üniversitesi bünyesinde 4 yıl süre ile 20'ye yakın denetim faaliyeti gerçekleştirdikten sonra iç denetim faaliyetinin etkili bir şekilde yürütülmesi için; Öncelikle denetim çalışmalarına bütün kurum düzeyinde iç denetim farkındalık etkinlikleri ile başlamak ve bu şekilde iç denetim konusundaki yanlış algılama ve ön yargıları yıkmak ile başlamak gerekir. Bunun için ilk önce üst yöneticiye yönelik farkındalık (iç denetimimn ne olduğu ve niçin gerekli olduğu) bildirimi yapılarak; iç denetim faaliyeti kapsamına girmeyen görev tekliflerinin önüne geçilmesi bunun yanında iç denetimin idari faaliyetler hakkında zamanında bilgi sahibi olması için toplantılara katılım, bilgilendirme yazışmaları gibi hususlar netleştirilmelidir ki, iç denetim biriminin idari faaliyetleri geriden takip etmesinin önüne geçilmiş olsun. Bu şekilde risk alanlar ile ilgili denetim ve danışmanlık faaliyetleri erken tespit edilerek kuruma azami katkı sağlanmış olur. Yani iç denetim birimi ile kurum yönetimi arasındaki iletişimin niteliği ve metodu belirlenmelidir.

Bu süreç tamamlandıktan sonra üst yönetim yeterli iç denetim farkındanlığına sahip olacaktır. Bundan sonra yapılması gereken daha alt düzeydeki yöneticilere ve çalışanlara iç denetim konusunda bilgilendirme toplantıları yapıp kurumun farkındanlık düzeyi belli bir olgunluk seviyesine ulaştırmaktır.

Yukarıda belirtilen süreç başarılı bir şekilde tamamlandıktan sonra; İç denetim, niçin yapıldığı, yetkileri, kapsamı, sorumlulukları, denetlenen birimlerin görev ve sorumlulukları yasal zorunluluklar büyük ölçüde kavrandığı için denetim faaliyetleri daha verimli olacaktır.

4.4.2. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı ile Gerçekleştirilen Görüşmeler ve Elde Edilen Veriler

SGDB'nin iç kontrol faaliyeti ile ilgili bilgi edinmek için ordaki başkan ve uzmanlar ile yapılandırılmamış derinlemesine mülakat tekniği yapılmıştır. Bu kapsamda elde edilen bulgular aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Ek-3).

a.) Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Genel Tanıtım

SGDB; Maliye Bakanlığı çatısı altında faaliyette bulunan Bütçe Dairesi Başkanlığının yerine, 5018 Sayılı Kanun ile kurulmuştur. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, görev, yetki ve sorumluluk bakımından Bütçe Daire Başkanlığı'ndan daha geniş bir çalışma alanına sahiptir. Üniversitelerde, Bütçe Dairesi Başkanlığı Bütçe ve Saymanlık hizmetlerini yürütürken, SGDB tarafından, bu görevlere ek olarak, stratejik planlama, performans programı hazırlama, mali kontrol ve iç kontrol ile birlikte yönetim bilgi sistemleri hizmetleri de yerine getirilmektedir.

SGDB'nin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

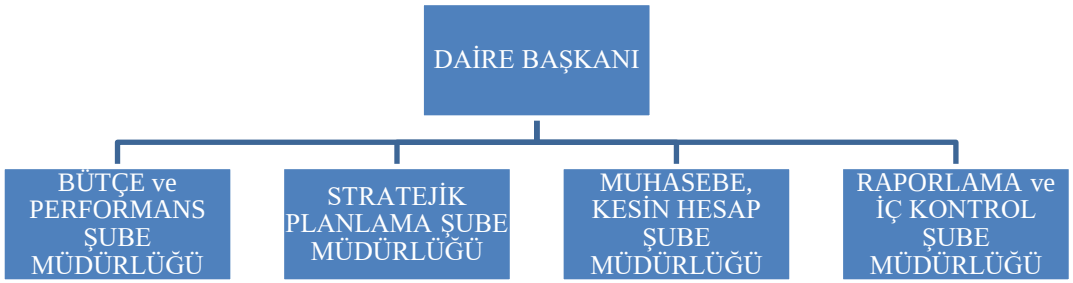
- Yeni kalite ölçütleri ve performansı geliştirmek,
- Stratejik yönetim ve planlamayı oluşturmak,
- Yönetim bilgi yöntemlerine dair hizmetleri yerine getirmek,
- İdare faaliyetlerin seyrini değerlendirmek,
- İdarenin faaliyet raporunu düzenlemek,
- Ön mali kontrol faaliyetini yürütmek,
- İç kontrol sistemini kurulmasına yardımcı olmak,
- Standartların geliştirilmesi ve uygulanması aşamalarında çalışmalar yapmak,
- Bütçe ve muhasebe ile ilgili hizmetleri yerine getirmektir.

SGDB aşağıdaki birimlerden oluşur:

- Stratejik Planlama Birimi,
- Bütçe ve Performans Programı Birimi,
- Ön Mali Kontrol ve İç Kontrol Birimi
- Muhasebe Kesin Hesap ve Raporlama Birimi,
- Yönetim Bilgi Sistemleri Birimi,

SGB'nin bünyesinde yer alan yukarıda saydığımız birimlerin Üniversite organizasyon şeması içerisindeki yeri Şekil: 4.2 gibidir.

Şekil 6: Adıyaman Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Organizasyon Şeması



Kaynak: (http://strateji.adyü.edu.tr/sgb/organizasyon.html, Erişim tarihi:18.03.2020)

SGDB ve ilgili birimler ile yapılan görüşmeler sonucunda elde eldilen bulgulara göre birimlerin görevleri ve iç kontrole katkıları aşağıdaki şekilde özetlenmektedir:

i. Stratejik Planlama Biriminin Görevleri

Adıyaman Üniversitesi'nin orta ve uzun vadedeki hedeflerini, temel prensip ve politikalarını, hedeflerini, performans ölçütlerini ve bunlara ulaşmak amacıyla gidilecek yol, yöntem ve kaynak dağılımını kapsayan stratejik planı hazırlamak ve uygulanmasını takip etmektir.

ii. Bütçe ve Performans Biriminin Görevleri

Üniversitenin, faaliyet raporlarını, bütçe teklifini, performans programını hazırlamak, gelir ve giderlerini kontrol etmek ve üniversiteden istenilen istatistiki bilgileri Yüksek Öğretim Kurumu, Strateji ve Bütçe Başkanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bildirmek ve nakit taleplerini hazırlamaktır.

Birimin iç kontrol sistemine olan katkısı ise, ödeneğin olup olmadığı, mevzuata uygunluk kontrolünün yapılması ve kamu ihale mevzuatındaki ödeme uygunluğunun doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesidir.

iii. Ön Mali Kontrol ve İç Kontrol Biriminin Görevleri

Ödenek gönderme belgelerinin kontrolü, ihale taahhüt evrakları ve sözleşme tasarılarının kontrolü, ödenek aktarma işlemlerini kontrol etmek, kadro dağılım cetvellerini kontrol etmek, geçici işçi pozisyonlarının kontrol edilmesi, yan ödeme cetvellerinin kontrolü, iç kontrol faaliyetleri çerçevesinde İdari ve Mali İşler Daire Birimi, Sağlık Kültür Daire Birimi ile Yapı İşleri Daire Birimi'nden gelen evrakların kontrolü ve belirli meblağı aşan evrakların kontrolü, diğer mali işlemlerin kontrolü gibi faaliyetlerde bulunur.

İç kontrol sürecinin yapılandırılması ile, standartların geliştirilmesi ve uygulanması konularında gerekli işlemleri yapmak, amaçlar ve sonuçlar arasında olan farkları gidermek, idarenin görev dağılımı ile ilgili standartları belirlemek, üst yönetici ve harcama yetkililerine danışmanlık yapmak, risk analiz çalışmalarına yardımcı olmak vb. işlemlerde birimin görevleri arasında bulunmaktadır.

iv. Muhasebe Kesin Hesap ve Raporlama Biriminin Görevleri

Alacak ve borçların muhasebesini yapmak, üniversitenin yıllık kesin hesabını çıkarmak, yıllık muhasebe raporlarını düzenlemektir. Kısaca, üniversite ile ilgili mali raporlamaları yapmaktır.

Muhasebenin raporlama ve kesin hesap biriminin iç kontrol ile ilgili görevi ödemelerin yapılmadan önce, ödemeler ile ilgili kontrolleri yapmaktır. Yapılan bu kontroller sürecinde, belgelerin mevzuata uygun olup olmadığı, ödeme yapılan hak sahibinin doğruluğu, ödeme yapmaya yetkili kişilerin imzasının tamam olup olmadığı ve yapılan begelerde maddi hata olup olmadığının kontrolünü yapmaktır.

v. Yönetim Bilgi Sistemi Biriminin Görevleri

Yönetim bilgi sistemi biriminin görevi, istatistiki verilerin kayıt ve kalite kontrol işlemlerini yapmaktır. İç kontrol ile olan ilişkisi ise, kaliteli bir iç kontrolün sağlanması için yazılım programlarını geliştirmek ve kullanıcılarına eğitim hizmetlerinin verilmesini sağlamaktır.

b.) Kontrol Sistemi Oluşumunda SGDB' nin Konumu:

Strateji Geliştirme Daire Başkanı ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda, SGDB'nin; üniversitenin iç kontrol sistemininin alt yapısını oluşturulması ile görevlendirilmiş ve bundan dolayı, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel ve belirleyici bir nitelikte olduğunu belirtmiştir.

c.) SGDB Çalışanlarının İç Kontrol Eğitimi

SGDB ile yapılan görüşmeler sonucunda Adıyaman Üniversitesi'nde görev yapan personelin üniversitede iç kontrol ile ilgili eğitim almadıklarını, ancak 5018 Sayılı Kanun ile ilgili mevzuata yönelik seminerlere katıldıklarını ifade etmişlerdir.

d.) İç Kontrol ve İç Denetim Algısı

5018 Saylı Kanun ile gelen iç kontrol ve iç denetim kavramlarının gerek Türk Kamu Mali Yönetim açısından gerek üniversiteler açısından bu kavramların yeni olduğu SGDB tarafından ifade edilmiştir. Üniversitede çalışan personelin bu kavramlara yabancı oldukları için bu kavramları yanlış algıladıkları, iç denetim denilince soruşturma açılması veya para ödetilmesi olarak algılanmıştır. Aslında iç denetim idarelere yol gösteren, geliştiren, yanlışları azaltan, yolsuzlukları gideren bir sistem olduğu, ama sistemin bu şekilde algılanmadığını ve kavranmadığını belirtmişlerdir.

e.) SGDB' nin Yaptığı İç Kontrol Faaliyetleri

Adıyaman Üniversitesi SGDB de çalışan personel tarafından, İç Kontrol İşlemleri ve Ön Mali Kontrol İşlemleri Yönergesinin hazırlandığı ve bu yönergenin 3 Mayıs 2006 tarihinden itibaren yürürlükte olduğu Kamu İç Kontrol Standartlarına göre eylem planının hazırlanarak Adıyaman Üniversitesi SGDB tarafından Maliye Bakanlığı'na gönderildiği, eylem planı faaliyetleri ile ilgili çalışmaların ise henüz tamamlanmadığı belirtilmiştir.

f.) İç Kontrol Sistemi Oluşum Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar

SGDB de yürütülen işlerin büyük çoğunluğu muhasebe ve mali işlemlerden oluşmaktadır. İç kontrol sisteminin yapılanması ve iç kontrol eylem planı faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda personelin yeterli birikim ve tecrübeye sahip olmamasından dolayı sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Karşılaşılan sorunlardan biri harcama birimlerinde nitelikli personelin yeterli sayıda olmamasıdır. Ön mali kontrol sırasında tespit edilen mevzuata uygun olmayan faaliyetlerin düzeltme işlemlerinin güçlülüğü de ayrı bir sorun olarak belirtilmiştir. İç kontrol ve ön mali kontrol birimi tarafından uygun görülmeyen bir harcamanın yapılması, ön mali kontrolden beklenen faydanın sağlanmamasına neden olmaktadır.

g.) SGDB'de İletişim

SGDB tarafından iç kontrol eylem planının hazırlanması ve bunun Maliye Bakanlığı'na sunulması aşamasında SGDB'nin, diğer üniversitelerdeki SGDB'ler ile sürekli fikir alışverişinde bulunulduğu beyan edilmektedir.

Adıyaman Üniversitesi'nin iç kontrol oluşum sürecini tamamladığını, fakat bu süreçte işlerin belirlenmesi, risklerin tanımlanması ve bu riskleri önleyecek kontrol eylemlerinin belirlenmesi aşamasında akademik ve idari birim yöneticileri ile iç denetçilerin görüşlerine müracaat edileceği ifade edilmiştir.

h.) İç Kontrol ve İç Denetimin Sağlayacağı Yararlar

Aktif işleyen bir iç kontrol sistemi her birimin kendi içinde yapması gereken bir takım faaliyetleri vardır. Bunlar (Özşahin, 2011, s. 92);

- İş akış şemalarının hazırlanması,
- Stratejik planın uygulanmasına yönelik faaliyetleri tanımlamak,
- Süreç analizlerinin yapılması,
- Risklerin belirlenmesi,
- Kontrol listeleri oluşturulmasıdır,
- Kontrol öz değerlendirme formlarını oluşturulması,

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı'nın daire başkanı aktif bir iç denetim ve iç kontrolün öncelikle birimlerin yapması gerektiğini ve işlemlerin de mevzuata uygun olması gerektiğini belirtmiştir. Her personelin yapması gereken görevleri açıkça belirtilmesi gerektiğini de ifade etmiştir.

SGDB olarak; birimlerden gelen risk ve süreçleri kontrol ederek standartlara uygun kontrol önlemleri geliştireceklerini ve üniversitenin geneline uygun bir iç kontrol sistemi oluşturacaklarını, böylece diğer kamu kurumları ve üniversiteler ile kıyaslama yaparak süreçteki eksiklikleri belirlemek ve geliştirilmesine katkı sağlamanın mümkün olacağını ifade etmişlerdir. Elde edilen bulgular sonucunda, etkin bir iç denetim ve iç kontrol işleminin sağlıklı gelir giderin yapılması, kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve zamanında kullanılmasını sağlayarak israfı önleyeceğini ve eylemlerin planlı bir şekilde gerçekleşeceğini ifade etmişlerdir.

Üniversitelerin Sayıştay tarafından yıllık dönemler halinde denetlendiği, bu denetim sürecinde tüm evrakların incelenmediğini, bazı evraklara bakılarak tüm yıl hakkında genelleme yapıldığı, bundan dolayı üniversitenin mevcut olan iç denetim birimi tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin daha etkin olduğu ve iç denetim birimi sayesinde Sayıştay'ın denetleyeceği ve sorgulayacağı alanların azaldığını, Sayıştay'ın denetim işini kolaylaştığı belirtilmiştir.

ı.) SGDB'nin Etkinliği İçin Gerekli Faktörler

Strateji Geliştirme Daire Başkanı tarafından, SGDB'nin etkinliği için iç kontrol sisteminin faaliyetlerinin bir süreç olduğu, bu faaliyetlerin etkinliği için gerek denetim mekanizmaların iyi oluşturulması, gerek uygulama esnasında karşılaşılan sorunların sık sık kontrol edilerek gerekli önlemlerin alınması gerektiğini belirtmiştir. Personelin faaliyetlerde etkinliğini arttırmak için üst yönetimin desteğinin sağlanması, sistemin düzenli bir şekilde kurulması için, çalışanlara, yöneticilere ve uygulayıcılara gerekli olan eğitimin verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı ve diğer üniversiteler ile de bir araya gelerek fikir alışverişinde bulunmak, standartların uygun görüldüğü şekilde işlerin yürütülmesi, yapılan faaliyetlerin sadece kağıt üzerinde kalmaması, gerekirse bu faaliyetler için personel istihdam edilmesinin uygun olacağını ifade etmişlerdir.

Yapılan faaliyetlerde etkinliğin sağlanması için iç kontrol sistemini hazırlayanlar ve uygulayanlar arasında işbirliğinin sağlanması gerektiğini, aksi halde hazırlanmış olan dökümanların soyut kalıp, uygulanamayacağını belirtmişlerdir.

i.) İç Kontrol, Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetim İşlerliği

SGDB ile yapılan yapılandırılmamış derinlemesine mülakat tekniğinin sonucunda; iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim uygulamalarının teoride kalmayıp, fiilen uygulandığı zaman kuruma getireceği katma değerin yüksek olacağı bundan dolayı yönetim tarafından desteklenmesinin uygulayıcılar için gerekli olan eğitimin verilmesinin uygun olacağını ifade etmişlerdir.

j.) Mali Yönetim Kontrol Sistemleri

Yapılandırılmamış derinlemesine mülakat tekniği sonucunda, mali yönetim ve kontrol çerçevesinde Adıyaman Üniversitesi SGDB'de kullanılan bilgi sistemlerinin;

– Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS),

– KBS sistemi,
– Taşınır ve taşınmaz programlara ilişkin sistemler,
– Hazine nakit aktarım sistemi,
– Kamu yatırımları proje bilgi sistemi,
– Bilimsel Araştırma Projeleri bilgi sistemleri,
– TÜBİTAK projeleri bilgi sistemi,

gibi mali yönetim ve kontrol sistemi olarak oluşturulan ve kullanılan sistemler olduğunu ifade etmişlerdir.

k.) Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Bilişim Sistemi (BKMYBS)

BKMYBS Projesinin, bütçe kanunu işlemlerinin başlatılmasından kesin hesabın TBMM'de yasallaşmasına kadar geçen mali işlemler ile ilgili süreçlerde kullanılan otomasyon sistemlerinin, e-belge, e-imza, otomatik muhasebe vb. yeni teknolojik imkanlar ile buluşturulması ve mali yönetim sistemimiz için süreç odaklı bütünleşik bir bilişim sistemi altyapısının oluşturulması hedeflenmiştir (www.bkmybs.web.tr).

Projenin temel prensipleri;

BKMYBS'ni oluşturmak üzere, mali yönetim sistemimizde var olan kurumlar ile birlikte devam edilecek çalışmalarda uygulanacak olan ana ilkeler aşağıda sıralanmıştır:

– Sistemin yapılandırılması aşamasında yenilikçi ve süreç odaklı bir yöntem benimsenecektir.
– Mali yönetim alanındaki bütün süreçler, konu ile ilgili görev ve sorumluluğu olan ortaklar ile birlikte oluşturulacaktır.
– Bütünleşik bir mali yönetim sistemi, nitelik itibari ile birden fazla kurumun yetki ve sorumluluk alanına giren iş ve işlemlerin tek bir çatı altında toplanması değil, ilgili sistemlerin tanımlanacak olan birlikte çalışabilirlik kurallarına göre işletildiği bir yapı şeklinde tasarlanacaktır.
– Maliye Bakanlığı, entegrasyon çözümleri ile ilgili olarak belirleyeceği ve açık bir şekilde yayınlayacağı birlikte çalışabilirlik standartlarına uygun yazılım

çözümlerinin oluşturulması sürecinde, sahip olduğu bilgi ve tecrübeyi kurumlar ile paylaşmaya devam edecektir.

– Maliye Bakanlığı, harcama ilgili olarak sunduğu hizmetleri süreç odaklı bir yaklaşım kapsamında geliştirmeye devam edecektir.

– Mali süreç öncesi işlemleri kendilerine ait bilgi sistemleri vasıtası ile gerçekleştiren ve gerekli teknik altyapıya sahip idarelerin, kendilerine ait bilgi sistemleri vasıtasıyla mali süreçlerini yerine getirmelerini sağlamaya yönelik entegrasyon çözümleri geliştirecektir.

– Bütünleşik mali yönetim bilgi sistemi e-tedarik, e-fatura, e-tahsilat, e-denetim, mali tablo analizi, risk analizi, karar destek sistemi ve erken uyarı sistemi gibi modern teknolojik uygulama ve yöntemlerini kapsayacak şekilde kurgulanacaktır.

Projede Bulunan Sorunlar;

Kamu mali yönetim sistemi çerçevesindeki sürece dair, farklı kurumlar tarafından geliştirilen otomasyon yöntemlerinin işleyişi ile ilgili aşağıdaki sorunların varlığı gözlenmektedir.

– Bilişim sistemleri arasındaki sınırlı entegrasyon,

– Mükerrer iş süreçleri ve aynı işlemler için farklı uygulama,

– Bilişim teknolojilerinden elde edilmesi beklenen fayda seviyesinin yetersizliği,

– Bilgi sistemleri arasındaki veri ihtiyacının tekrar veri girişi yöntemi ile yapılması,

– Bilişim sistemlerine dair ortak bir bilgi sözlüğü bulunmaması,

– Plan-program-bütçe ilişkisi ile hedef-bütçe-performans ve hesap vermede zorluk,

– Karar alma esnasında ihtiyaç duyulan bilgi setinin oluşturulamaması,

– Kaynakların belirlenecek öncelik sırasına göre belirlenememesi ve bunların kontrol edilmesinde sıkıntı yaşanması,

– Taahhütlerinin takibinde ve varlıkların yönetiminde sistemlerin yeterli olmaması,

– Sistemlerin var olan yapıları nedeniyle yeni teknolojileri kullanma ve uyum sorunu yaşanması,

– İdarelerin, merkezi sistemler tarafından üretilen mali bilgiye ulaşım imkanının kısıtlılığı,

– Vatandaşa dayalı projelerin oluşturulmasında pürüzlerin yaşanması,

– Sorumlulukların, görevlerin ve standartların açık bir biçimde belirlenememiş olması,

– Denetim esnasında bilişim teknolojisinden istenilen seviyede yararlanılamaması.

BKMYBS'nin İç Kontrole Katkıları ve Yararları;

– Kamu kaynaklarının etkili, verimli ve iktisadi bir biçimde kullanılması,

– Harcama süreci sırasında kontrol seviyesinin artması,

– Kamuda mali raporlama durumunun geliştirilmesi ve iyileştirilmesi,

– Karara alma sırasında matemetiksel veri sistemlerinin aktif ve geniş yelpazede kullanılması,

– Mali süreçlerdeki iş ve işlemlerin daha hızlı ve doğru olarak gerçekleşmesi,

– E- belgenin yaygınlaşması ile birlikte kağıt tüketiminin en az düzeye düşürülmesi ve kağıda dayalı süreçlerden dolayı meydana gelen sıkıntıların giderilmesi,

– Otomasyon seviyesindeki yükselişe bağlı olarak insan kaynağının daha randımanlı birimlerde değerlendirilmesi,

– İç ve dış denetim faaliyelerinde teknoloji destekli programların kullanım alanlarının genişlemesi,

– Günümüzün içinde bulunduğu elektronik dönüşüm zamanının giderek hızlanması.

l.) SGDB' nin Önerileri:

Yapılandırılmamış derinlemesine müleket tekniğinin sonucunda Strateji Geliştirme Daire Başkanı, iç denetim ve iç kontrol kavramlarının kamu mali yönetim sisteminde yeni kavramlar olduğunu, daha çok işlerlik kazanması için bunlara yönelik sürekli olarak eğitim programları düzenlemesi gerektiğini, bu birimlerde çalışan personelin yetkinliğinin artırılması ve nitelikli personelin ihtiyacının karşılanması gerekliliğini ifade etmiştir.

Etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde harcama yapılmaması halinde kamu kaynaklarının israf edileceğini, denetim faaliyetlerinin mevzuat gereği değil, önemli olduğu için yapılması gerektiği bilincinin oluşturulmasının önemli olduğu belirtilmektedir.

Sonuç itibariyle; Adıyaman Üniversitesi SGDB 2006 yılında, iç denetim birimi ise 2007 yılında kurulmuş, 2008 yılında İç Denetim Birim yönergesi hazırlanmıştır. Üniversitenin iç kontrol sisteminin taslağı SGDB tarafından düzenlenerek Maliye Bakanlığı'na gönderilmiştir. Eylem planına uygun olarak iç kontrol sisteminin oluşturulması çalışmaları henüz tamamlanmamıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye'de son yıllarda uluslararası standartlar ve küreselleşmenin etkisi ile birlikte kamu mali yönetim sisteminde birçok düzenleme yapılmıştır. 2003 yılında 5018 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile beraber birtakım yenilikler getirilmiştir. Getirilen yeniliklerden bir tanesi de kamuda iç kontrol ve iç denetimdir.

Adıyaman Üniversitesi'ndeki iç kontrol sistemi ve iç denetim mekanizmasının oluşum sürecinin hangi aşamada olduğunu ve bu aşama içerisinde meydana gelen olumsuzlukları ortaya koymak, Adıyaman Üniversitesi'nde etkili bir iç kontrolün var olması iç denetim birimine ve kuruma katacağı değeri araştırmaktır. Adıyaman Üniversi'nde iç denetim mekanizmaları ve iç kontrol sistemleri incelenmiş olup diğer üniversiteler kapsam dışı tutulmuştur.

Bu çalışmada; kamu idarelerinden biri olan üniversitelerdeki iç denetim ve iç kontrol mekanizması 5018 Sayılı Kanun kapsamında incelenmiştir. Kanun üniversitelerdeki iç kontrol sistemini oluşturma işini SGDB'ye, iç denetim faaliyet işini ise İç Denetim Birimi'ne tahsis etmiştir. Bu kapsam çerçevesinde Strateji Geliştirme Dairesi Başkan'ı ve iç denetçi olmak üzere toplam iki kişi ile yapılan görüşmeler sırasında elde edilen sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

Kamu İç Kontrol Yasası ve Strateji Geliştirme Daire Birimine göre Adıyaman Üniversitesi'nin İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planını düzenleyerek Maliye Bakanlığı'na gönderdiği; fakat iç kontrol sistemine uygun olarak hazırlanmadığı bilgisine varılmıştır. Uygun olarak hazırlanmamasının nedeni olarak ise, nitelikli ve eğitimli personelin bulunmaması, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının akademik ve idari birimlerin bu kavramlar hakkında yeterince bilinçlenmemesi, birimler tarafından yapılan faaliyetler ile ilgili iş süreçleri, süreç esnasında çıkabilecek riskler ve bu riskleri önlemek için kontrol faaliyetlerinin belirlenmemiş olmasından kaynaklandığı ileri sürülebilir.

İç kontrol ve ön mali kontrol bölümü ile yapılan görüşmeler sonucunda, ön mali kontrol ile ilgili mali karar ve işlemler, kontrol işlemi tamamlandıktan sonra bunlar ile ilgili, olumlu veya olumsuz görüş verildiği, fakat bu görüşün niteliği itibari ile bağlayıcı olmadığı, danışma ve önleyici özelliği bulunduğu gözlenmiştir. Bunun

nedeni mali karar ve işlemlerin harcama yetkilisi tarafından gerçekleştirilmesidir. Bu durum kaynakların verimli ve etkili kullanılması konusunda birtakım sıkıntılara neden olmaktadır. Bu bağlamda, bu konu ile ilgili yeni bir düzenleme yapılmasının faydalı olacağı sonucuna varılmıştır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması denetçilerin iş yüklerini artırmakta ve asıl yapmaları gereken işlerini yapamadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Üniversitelerde faaliyette bulunan iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarının tüm kamu idarelerinde de oluşturulmasının gerekli olması, ancak bu kavramların üniversitelerde yeni olmasından dolayı, kavramların yerleşmesinin ve uygulanmasının belli bir zaman alacağı söylenebilir.

Yapılan nitel araştırma yöntemlerinden yapılandırılmamış derinlemesine mülakat tekniği sonucunda, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde üst yönetici desteğinin de önemli olduğu vurgulanmıştır. Birimlerin iç denetimi teftiş olarak algıladıkları, iç denetçileri Maliye Bakanlığı tarafından gönderilen bir eleman olarak gördükleri gözlenmiştir.

Adıyaman Üniversitesi'nde görev yapan iç denetçiler ve SGDB personeli ile yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Akademik ve idari birimlerdeki personele iç kontrol ve iç denetim faaliyeti için yapılan çalışmaların sadece mevzuat gereği yapılmadığı, bu faaliyetleri üniversitenin etkinliği ve verimliliği için yapılması gereken çalışmalar olduğu bilici aşılanmalıdır.
- SGDB ile İç Denetim Birimi arasında etkin bir iletişim olmadığı gözlenmiştir. Bundan dolayı birimlerin birbiri ile koordineli olarak çalışmaları sonucunda iç kontrol sisteminin etkinliği açısından yararlı olacaktır.
- SGDB'de çalışan personele iç kontrol sisteminin oluşumuna ve sistemin önemine yönelik gerekli eğitim verilmelidir. Ayrıca bu konuda yetenekli ve eğitimli personel eksiği varsa personel istihdamının sağlanması önerilebilir.
- Üniversitenin faaliyet alanı genişliği ve yapılacak denetim faaliyetinin kapsamı dikkate alındığında, üniversitede faaliyet gösteren iç denetim birimi, daha önceki birim yöneticiliği şeklinden birim başkanlığı şekline terfi ettirilebilir.

– İç denetçiler, iç denetimin daha etkili bir şekilde işleyebilmesi için diğer üniversitelerdeki iç denetçiler ile bir iletişim ağının kurulması gerektiğini dile getirmişlerdir. Böylece hangi sorunlar ile karşılaştıkları ve bunlara nasıl bir çözüm getirdikleri, hangi alanlarda denetim yaptıkları gibi konularda paylaşım yapabilecek ve diğer meslektaşların tecrübelerinden de yararlanabileceklerdir.

– İç kontrol çalışmaları ile ilgili üst yönetici tarafından personele seminerler ve eğitim çalışmaları verilmelidir.

– SGDB personeli iç kontrol sistemi ile ilgili faaliyetlerde etkinliğin arttırılması için Maliye Bakanlığı ve diğer üniversitelerle bir araya gelerek fikir alış verişinde bulunulmalıdır.

– Etkin bir iç kontrol sistemi kurulması sonucunda, faaliyetlerin en az maliyetle yapılıp yapılmadığı değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak, uluslararası standartlara ve COSO'ya uygun olarak hazırlanan iç kontrol sistemi ile faaliyetlerin yasalara uygun yürütülmesi, kamu kaynaklarının verimli ve etkili bir şekilde kullanılmasıdır. Yapılan hata ve hileleri azaltarak varlıkların korunması, mali tabloların düzenli hazırlanması, bu çerçevede halkın bilinçlendirilmesi, yapılan hizmetler sonucunda kalitenin ve vatandaşların bu alanlardaki memnuniyetinin artırmasına yönelik katkı sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Akbaba, G. (2016). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Kapsamında İç Denetimin İrdelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı: İstanbul.

Akça, A. (2008). *Banakalarda İç Denetim Sistemi ve Türkiye'deki Uygulamalar*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Ankara.

Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi: Isparta

Alpman, G. (2015). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması*. Member of Deloitte Touche Tohmatsu.

Arslan, M.C. (2013). *İç Denetim ve Türkiye'de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma*. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı: İstanbul.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basım.

Baydarol, O. (2007). *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı: İstanbul

Bozkurt, N. (1999) . *Muhasebe Denetimi.* 2. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2006) .*Muhasebe Denetimi.* İstanbul: Alfa

Bulut, N. (2011). *İşletmelerde İç Kontrol Etkinliğinin Sağlanmasının Bağımsız Denetimdeki Rolü ve Örnek Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Uluslararası İşletmecilik Bilim Dalı: İstanbul

Bülbül, S. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Belediyelerde İç Denetim Sisteminin Kurulması*. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Kütahya.

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

Çiğdem, F.C. (2018) . *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama*. Doktora Tezi. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Malatya.

Çömlekçi, F., Yılancı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Kardeş selimoğlu, S. ve Kaya, E. (2009). *Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz*. 4. Baskı. Anadolu Üniversitesi Yayınları

Demir, B., Aydemir, İ. ve Kaygusuzoğlu, M. (2008*). Muhasebe Denetimi*. Lisans Yayınevi. 1.Baskı.

Demir, E. (2012). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe- Finansman Bilim Dalı: Sivas.

Demir, M. (2010*). Alandakilerin Bakış Açısıyla Türk Kamu Yönetiminde İç Denetim*. Yüksek Lisans Tezi. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Anabilim Dalı: Ankara.

Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama.* Ankara: Siyasal Kitabevi.

Güçlü, F. (2008*). Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Güler, E. (2006). *Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal–Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması*. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi. Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü: İstanbul.

Güredin, E. (1997). *Denetim***.** İstanbul: Beta Yayınları.

Karanfiloğlu, A.Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi***,** 35.

Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: 1.Baskı. Gazi Kitabevi.

Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: 2.Baskı. Gazi Kitabevi.

Kaya, E. ve Çömlekçi, F. (2007). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Keskin, A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul.

Kır, H. (2009). 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde İç Kontrol. Mahalli İdarelerde Gelinen Nokta ve Çözüm Önerileri. *Mali Hukuk Dergisi*,141,18-25.

Kızılboğa, R., ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 6(2), 220-236.

Kishali, Y., ve Pehlivanlı, D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75-87.

Koç, F., ve Uzay, Ş. (2015). Risk Raporlaması: Gelişmiş Ülke Uygulamalarından Çıkarılacak Dersler. *Erciyes Üniversitesi İİBF Fakülte Dergisi*, 45, 205-230.

Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010*). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli.

Kurt, M. (2007)**.** *Bankalarda Bağımsız Dış Denetim ve Bağımsız Dış Denetimin Türkiye'deki Bir Bankada Uygulanması*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Melikyan, L. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı: İstanbul.

Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A common Body of Konowledge* (eighth edition). United States of America: John Willey&Sons Inc.

Nardemir, M.S. (2014) . *İç Kontrol Yapısının Kurumsal Yönetim ile İlişkisi*.Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı: İstanbul.

Özçelik, H. (2008) . *İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Özşahin, F. (2011) . *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finans Bilim Dalı: Kayseri.

Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: 2. Baskı.

Saraç, O. (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*,148,122-163.

Sawyer, L.B. (2002*). Sawyer's Internal Auditing, The Practice and Modern Internal Auditing. Florida*.19.

Sawyer, Lawrence B., Ditten Hofer, Mortimer A. ve Scheiner, James H. (2005). *Sawyer's Internal Auditing* (5th Edition). The Institute of Internal Auditors.

Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2008). *Muhasebe Denetimi.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Alagöz, A., Yanık, S. ve Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: 4. Baskı. Gazi Kitabevi.

Toroslu, M.V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontro ve İç Denetim.* Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Bağımsız Denetçi. İstanbul

Tümer, S. (2010). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*. Ankara. Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği.

Türker, C. (2008). *Maddi Duran Varlıkların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama.* Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Uğurlu, F. (2018). *İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Ünivrsitelere Yönelik Bir Araştırma.* Yüksek Lisans Tezi. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı: Malatya.

Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe Denetimi.* Ankara: 4. Baskı. Gazi Kitabevi.

Uzay, Ş. (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, Ş. (2003). İş*letmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği.* Muhasebe ve Denetime Bakış, 8, 71-82.

Uzay, Ş., ve Koç, F.Ö.(2015).*Risk Raporlaması: Gelişmiş Ülke Uygulamalarından Çıkarılacak Dersler.* Dergi Park,45, 205-230

Yaman, A. (2008). Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri. *Mali Hukuk Dergisi*, 38, 19-25.

Yeşil, A. (2006).*Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye'deki Durum.* Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.

Yılancı, M. (2015). *İç denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: 3. Baskı.

Yüzgün, A. (1984). Genel Denetim Yaklaşımı. *Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi.*16(14).

DİĞER

Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmenlik. T.C. *Resmi Gazete,* 01.31.2006, 26333

Denetişim Dergisi. (2010). *Anadolu Üniversitesi İç Denetim Birimi*. Ankara: 5, 90-96.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2008). Kamu İç Kontrol Standartları. *Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü*.

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2007). Döner Sermayeli İşletmelerde Bütçe ve Muhasebe Yönetmenliği, T.C. *Resmi Gazete,* 01.05.2007, 26509

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. T.C. *Resmi Gazete,* 10.12. 2003, 25326.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmenlik. Maliye Bakanlığı.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, T.C. *Resmi* Gazete, 12.07.2006,26226.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar. T.C. *Resmi Gazete*. 31.12.2005, 26040

Sermaye Piyasası Kurulu. (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Düzeltilmiş İkinci Yayınlama.

www.tusiad.org.tr (11.03.2020) adresinden edinilmiştir.

www.coso.org (01.02.2019) adresinden edinilmiştir.

www.tubitak.gov.tr (03.02.2019) adresinden edinilmiştir.

http://strateji.adyü.edu.tr/sgb/organizasyon.html (18.03.2020) adresinden edinilmiştir.

http://stratejikplan.adyü.edu.tr/sema.html (18.03.2020) adresinden edinilmiştir.

www.bkmybs.web.tr (20.04.2019) adresinden edinilmiştir.

http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/HaberDetay.aspx?rid=148&lst=DuyurularListesi (16.04.2019) adresinden edinilmiştir.

EKLER

EK- 1: Üniversitelerin İç Kontrol ve İç Denetim Departmanları

ÜNİVERSİTELER	TOPLAM KADRO	DOLU KADRO
Abdullah Gül	3	3
Adana Bilim ve Teknoloji	3	3
Adıyaman	3	1
Adnan Menderes	3	3
Afyon Kocatepe	3	1
Ağrı İbrahim Çeçen	3	0
Ahi Evran	3	2
Akdeniz	7	7
Aksaray	3	1
Amasya	3	1
Anadolu	5	5
Ankara	10	6
Ardahan	3	0
Artvin Çoruh	3	0
Atatürk	8	2
Balıkesir	3	1
Bartın	3	1
Batman	3	0
Bayburt	3	0
Bilecik Şeyh Edebali	3	0
Bingöl	3	1
Bitlis Eren	3	0
Boğaziçi	3	3
Bozok	3	3
Bursa Teknik	3	0
Bülent Ecevit	3	3

Celal Bayar	4	2
Cumhuriyet	3	3
Çanakkale Onsekiz Mart	3	3
Çankırı Karatekin	3	2
Çukurova	5	5
Dicle	5	1
Dokuz Eylül	8	7
Dumlupınar	3	3
Düzce	3	2
Ege	8	5
Erciyes	5	5
Erzincan	3	2
Erzurum Teknik	3	0
Eskişehir Osman Gazi	3	3
Fırat	3	3
Galatasaray	3	2
Gazi	13	9
Gaziantep	3	3
Gaziosmanpaşa	3	3
Gebze Teknik	3	2
Giresun	3	2
Gümüşhane	3	1
Hacettepe	10	10
Hakkari	3	0
Harran	3	0
Hitit	3	1
Iğdır	3	1
İnönü	4	3
İstanbul Medeniyet	3	1
İstanbul Teknik	15	4
İstanbul	10	8

İzmir Katip Çelebi	3	1
Kafkas	3	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam	3	3
Karabük	3	2
Karadeniz Teknik	5	2
Karamanoğlu Mehmet Bey	3	0
Kastamonu	3	2
Kırıkkale	3	2
Kırklareli	3	0
Kilis 7 Aralık	3	0
Kocaeli	5	3
Mardin Artuklu	3	0
Marmara	10	7
Mehmet Akif Ersoy	3	1
Mersin	3	3
Mimar Sinan Güzel Sanatlar	3	1
Muğla Sıtkı Koçman	3	3
Mustafa Kemal	3	1
Muş Alparslan	3	0
Namık Kemal	3	0
Necmettin Erbakan	3	3
Nevşehir Hacı Bektaşı Veli	3	1
Ondokuz Mayıs	5	3
Ordu	3	1
Ortadoğu Teknik	5	2
Osmaniye Korkut Ata	3	1
Ömer Halis Demir	3	2

Pamukkale	3	3
Recep Tayyip Erdoğan	3	2
Sakarya	3	3
Selçuk	3	1
Siirt	3	0
Sinop	3	1
Süleyman Demirel	3	0
Şırnak	3	0
Trakya	3	3
Tunceli	3	0
Türk-Alman	3	1
Uludağ	5	3
Uşak	3	2
Yalova	3	1
Yıldırım Beyazıt	3	0
Yıldız Teknik	3	3
Yüzüncüyıl	3	2

EK- 2: Adıyaman Üniversitesi İç Denetim Birimi İçin Hazırlanan Görüşme Formu

1. Adıyaman Üniversitesinin İç Denetim Birimini tanıtır mısınız? İç Denetim Birimi kaç yıldır faaliyet göstermektedir? İç Denetim Birimi kaç kişiden oluşmaktadır?

2. Üniversitenizdeki iç kontrol sisteminin oluşum süreci ve bu süreçte yaşananlar hakkında bilgi verebilir misiniz?

3. Üniversitenizde iç kontrol sisteminin ve iç denetimin nasıl algılandığından bahsedebilir misiniz?

4. Üniversitelerde iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması iç denetimi nasıl etkiler? İç denetim birimi neler yapabilir?

5. Üniversitenin organizasyon şemasında iç denetim biriminiz kime bağlıdır?

6. 5018 Sayılı Kanun kapsamında getirilen iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarını üniversiteler için nasıl değerlendirirsiniz?

7. İç denetim biriminizin kuruluşunda yaşanan sıkıntılar ve şuan varsa yaşadığınız sıkıntılar hakkında bilgi verir misiniz?

8. Üniversitede kurulan etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin üniversiteye katkıları sizce neler olacaktır?

9. Bir yıl içerisinde gerçekleştirmiş olduğunuz iç denetim faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek için harcadığınız zaman hakkında bilgi verir misiniz?

10. Yapmış olduğunuz faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesi için kritik başarı faktörleri ve ihtiyaçlar nelerdir? Nasıl bir süreç izlenmelidir?

11. Üniversitelerde iç kontrol ve risk yönetiminin kurulup işletilmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin yerleştirilmesi konusundaki düşünceleriniz ve önerileriniz nelerdir?

12. Üniversitenizde mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturma ve uygulama konusundaki faaliyetleriniz nelerdir?

13. İç kontrol sisteminin ve iç denetimin etkinliğini artırmak için sizce hangi bilgi mekanizmalarına (kırmızı telofon hattı, ihbarlar, mail…vb) ihtiyaç duyulmaktadır?

14. İç denetçilere mesajlarınız var mı?

EK- 3: Adıyaman Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı İçin Hazırlanan Görüşme Formu

1. Adıyaman Üniversitesinin Strateji Geliştirme Daire Başkanlığını tanıtır mısınız?

2. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kaç yıldır faaliyet göstermektedir?

3. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının görevleri nelerdir?

4. 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?

5. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı birimlerinde çalışan kişilerin eğitim düzeyleri hakkında bilgi verebilir misiniz?

6. Kurumunuzun iç kontrol sisteminin oluşturulmasında Strateji Geliştirme Daire Başkanlının yerini, konumunu açıklar mısınız?

7. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı birimlerinde çalışan kişiler iç kontrol sisteminin oluşumuna yönelik bir eğitim aldılar mı?

8. İç kontrol ve ön mali kontrol biriminin görevleri nelerdir ve bu birimin organizasyonundan bahseder misiniz?

9. Üniversitenizdeki iç kontrol sisteminin oluşum süreci, sürecin hangi aşamada olduğu ve bu süreçte yaşananlar hakkında bilgi verebilir misiniz? Oluşum sürecinde karşılaşmış olduğunuz sorunlar nelerdir ve bu sorunları nasıl çözdünüz?

10. Üniversitenizde mali yönetim ve kontrol sistemlerini oluşturma ve uygulama konusundaki faaliyetleriniz nelerdir?

11. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından başlatılan SGB.net projesi hakkında bilgi verebilir misiniz?

12. SGB.net'in iç kontrol sistemine ne gibi faydaları vardır?

13. Adıyaman Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı olarak siz SGB.net'i kullanıyor musunuz? Kullanıyorsanız hangi aşamadasınız?

14. SGB.net'in iç kontrol sisteminin oluşumunda ve işlemesinde yararlarını gördünüz mü?

15. Konumuzla ilgili olarak ilave edeceğiniz hususlar var mı?