TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU İDARELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Erdem KÜRKLÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA/2014

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU İDARELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Erdem KÜRKLÜ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA/2014

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
(Danışman)

Üye: Yrd. Doç. Dr. Hakkı ÇİFTÇİ

Üye: Yrd. Doç. Dr. Mehmet Ünsal Memiş

ONAY
Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.
…/…/2014

Prof. Dr. Yıldırım Beyazıt ÖNAL
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

KAMU İDARELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Erdem KÜRKLÜ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
Ocak 2014, 212 Sayfa

Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının yönetimi ile ilgili kurumları ve süreçleri kapsar. Bu süreç üç aşamadan meydana gelir: Politikaların ve önceliklerin belirlenmesi, ülke kaynaklarının belirtilen politikalara uygun olarak tahsis edilmesi ve kamu kaynaklarının ekonomik, etkin, verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik kontrol ve denetim mekanizmalarının kurulması. Bu açıdan denetim, modern kamu yönetimi anlayışının vazgeçilmez özellikleri arasındadır.

Bu noktada devreye giren ve etkisini öncelikle özel sektörde hissettiren iç kontrol, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna bağlı olarak çıkarılan İç Kontrol Standartları Tebliği ile kamu idarelerinde kurulması zorunlu hale gelmiştir.

Standartlarda temel alınan 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.

Bu kapsamda yapılan çalışmayla, bir devlet üniversitesinin bir fakültesinde, bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin incelenmesinde kullanılan soru kağıdı, akış diyagramı ve not alma yöntemiyle araştırma yapılarak, sistemin zayıf yönleri tespit edilmiş ve yönetime öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Kamu, İç Kontrol, COSO, Bağımsız Denetim.

ABSTRACT

AN ASSESMENT OF INTERNAL CONTROL SYSTEM OF PUBLIC AGENCIES BY INDEPENDENT EXTERNAL AUDITOR PERSPECTIVE: AN EXAMPLE OF APPLICATION IN A STATE UNIVERSITY

Erdem KÜRKLÜ

Master Thesis, Business Department
Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
January 2014, 212 Pages

Public Financial Management, covers the institutions and processes related to the management of public resources. This process consists of three stages: Determination of policies and priorities and allocation of the resources of the country in accordance with the specified policies and establishment of control and audit mechanisms aiming to ensure the economical, effective and efficient acquisition and utilization of public resources. Therefore, auditing is an indispensable necessity of modern thinking of public administration.

Internal control which step in at this point and showed its effect firstly on private sector, Internal Control Standard Statement which was made by Public Financial Management and Control Law No. 5018 has been a must.

According to COSO Internal Control Evaluation Model that is based on the standards, internal control system consist 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.

This study aims to investigate the weaknesses of internal control system with questionnaire, flow chart, note taking method and suggestions is made to the mangement level acoording to the results.

Keywords: Audit, Public, Internal Control, COSO, Independent Auditing.

ÖNSÖZ

‘‘Kamu İdarelerindeki İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Dış Denetçi Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi: Bir Devlet Üniversitesinde Örnek Uygulama’’ başlığını taşıyan bu tez, kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini farklı bir bakışla ele alarak, iç kontrol sisteminin üniversitelerde etkin bir şekilde kurulup kurulmadığını tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır.

Bu alana beni yönlendirerek bu çalışmanın ortaya çıkmasına vesile olan, yöntem ve içerik konularında benden yardımlarını esirgemeyen, eleştirileriyle bana rehber olan tez danışmanım sayın Yrd. Doç. Dr. Jale Sağlar’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışmamın uygulama kısmında yaptığı önemli katkılarından dolayı sayın Yrd. Doç. Dr. Hakkı Çiftçi’ye, yine uygulama aşamasında bilgisinden faydalandığım sayın Ender Şimşek’e teşekkürü bir borç biliyorum.

Çalışmam sürecinde katkılarının kıymetini ölçemeyeceğim değerli dostlarım sayın Abdulaziz Savun, sayın Mehmet Murat Gutnu’ya da gönülden teşekkür ediyorum. Son olarak, bana büyük fedakarlıklar ve sabır gösteren bir aile bahşettiği için Yüce Allah’a şükrediyorum.

Arş. Gör. Erdem KÜRKLÜ

ADANA, Ocak 2014

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET ..... **iii**
ABSTRACT ..... **iv**
ÖNSÖZ ..... **v**
KISALTMALAR ..... **xii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiv**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xvi**

I. BÖLÜM
GİRİŞ

1.1. Problemin Tespiti 3
1.2. Çalışmanın Amacı 3
1.3. Çalışmanın Metodolojisi 4
1.4. Tezin Bölümleri 5

II. BÖLÜM
İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

2.1. Denetim Kavramı 7
2.2. Denetimin Amacı ve İşlevi 9
2.3. İç Kontrol Sistemi 10
2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı 10
2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Amacı 11
2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı 13
2.3.4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi 15
2.4. İç Denetim 17
2.4.1. İç Denetim Kavramı 17

2.4.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi....18
2.4.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı....20
2.5. İç Kontrol Modelleri....23
2.5.1. CoCo Modeli....23
2.5.2. İngiltere: Turnbull Raporu....24
2.5.3. ABD: Sarbanes Oxley Kanunu....25
2.5.4. COBIT....27
2.5.5. COSO Modeli....28

III. BÖLÜM
COSO MODELİ TEMELİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ

3.1. COSO İç Kontrol Sisteminin Temel Bileşenleri....30
3.1.1. Kontrol Ortamı....33
3.1.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük....34
3.1.1.2. Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı....35
3.1.1.3. Organizasyon Yapısı....36
3.1.1.4. Yetki ve Sorumluluk Verme....37
3.1.1.5. İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları....38
3.1.2. Risk Değerleme....38
3.1.2.1. Risklerin Tanımlanması....40
3.1.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi....41
3.1.2.3. Risklerin Yönetilmesi....43
3.1.3. Kontrol Faaliyetleri....43
3.1.3.1. Yetkilendirmeler....45
3.1.3.2. Görevlerin Ayrımı....45
3.1.3.3. Kaynak ve Kayıtlara Erişimin Sınırlandırılması....46
3.1.3.4. Yeterli Derecede Kayıt Yapma ve Belgeleme....46
3.1.3.5. Bağımsız Mutabakat....46
3.1.4. Bilgi ve İletişim....47
3.1.4.1. Bilgi....48
3.1.4.2. İletişim....49
3.1.5. İzleme....50

3.1.5.1. Sürekli İzleme 51
3.1.5.2. Özel Değerlendirmeler 51

IV. BÖLÜM
KAMUSAL ALANDA İÇ KONTROL STANDARTLARI VE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

4.1. Kamu İdarelerinde Denetim Olgusu 54
4.2. Kamu Sektörü İçin Belirlenen İç Kontrol Standartları 55
4.2.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları 55
4.2.2. GAO İç Kontrol Standartları 57
4.2.3. AB İç Kontrol Standartları 59
4.3. Türk Kamu Denetim Yapısı 60
4.3.1. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları 61
4.3.1.1. Sayıştay 61
4.3.1.2. Yüksek Denetleme Kurulu 63
4.3.1.3. Devlet Denetleme Kurulu 64
4.3.2. Bakanlıklar Denetim Organları 65
4.3.2.1. Başbakanlık Teftiş Kurulu 65
4.3.2.2. Maliye Bakanlığı Denetim Organları 66
4.3.2.3. Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları 67
4.3.3. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları ve Teftiş Kurulları 68
4.3.3.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu 68
4.3.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu 68
4.3.3.3. Diğer Kurullar 69
4.3.3.4. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Teftiş Kurulu 69
4.3.3.5. Yerel Yönetimler Teftiş Kurulu 69
4.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 70
4.4.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol Sistemi 72
4.4.1.1. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrolün Tanımı ve Amacı 72
4.4.1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrolün Temel İlkeleri 73
4.4.1.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrol Sisteminin Bileşenlerinin Değerlendirilmesi 74

4.4.1.3.1. Kontrol Ortamı.....74
4.4.1.3.2. Risk Değerlendirme.....75
4.4.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri.....76
4.4.1.3.4. Bilgi ve İletişim.....76
4.4.1.3.5. İzleme.....77
4.4.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim.....78
4.4.2.1. İç Denetimin Tanımı ve Amacı.....79
4.4.2.2. İç Denetçinin Görevleri.....80
4.4.2.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması.....81
4.5. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Yapısı.....83
4.5.1. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi.....88
4.5.1.1. Harcama Birimleri.....90
4.5.1.2. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi.....90
4.5.1.3. Ön Mali Kontrol.....92
4.5.1.4. İç Denetim.....94
4.5.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Açıdan Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı.....96
4.5.2.1. Bakanlar.....97
4.5.2.2. Üst Yönetici.....97
4.5.2.3. Harcama Yetkilisi.....99
4.5.2.4. Gerçekleştirme Görevlisi.....101
4.5.2.5. Mali Hizmetler Birim Yöneticisi.....101
4.5.2.6. Muhasebe Yetkilisi.....101
4.5.2.7. Dış Denetçiler.....102

V. BÖLÜM
KAMU İDARELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA İNCELENEBİLİRLİĞİ VE BİR KAMU KURUMU OLAN ÜNİVERSİTELERİN GENEL YAPISI

5.1. Bağımsız Denetim.....103
5.1.1. Bağımsız Denetimin Önemi ve Amacı.....105
5.1.2. Bağımsız Denetçiler.....106

5.1.3. Bağımsız Denetim Süreci 108
5.1.4. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....109
5.1.5. Bağımsız Denetçilerin İç Kontrol Sistemini İnceleme Nedenleri 110
5.1.6. Bağımsız Denetçilerin İç Kontrol Sistemini Tanımada Kullandığı Yöntemler 111
5.1.6.1. Akış Şemaları.....111
5.1.6.2. Not Alma.....114
5.1.6.3. İç Kontrol Anketi.....115
5.2. Kamu İç Kontrol Sistemini Bağımsız Dış Denetçi Bakış Açısıyla İnceleme.....117
5.3. Bir Kamu Kurumu Olarak Üniversiteler ve İç Kontrol Sistemi 119
5.3.1. Üniversitelerin Yapısı 119
5.3.2. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar.....123

VI. BÖLÜM
BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİ BAGIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

6.1. Araştırmanın Amacı.....125
6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....126
6.3. Araştırmanın Yöntemi 126
6.3.1. Soruların Nitelikleri 127
6.3.2. Verileri Değerleme Yöntemi 127
6.4. Uygulama İçin Seçilen Fakülte Hakkında Genel Bilgiler 128
6.4.1. Fakültenin İç Kontrol Sistemi Hakkında Toplanan Genel Bilgiler 128
6.4.2. Fakültenin İç Kontrol Sistemine İlişkin Bilgilerin Değerlendirilmesi.....129

VII. BÖLÜM
SONUÇ VE ÖNERİLER

7.1. Sonuç ve Öneriler 188
7.2. Çalışmanın Kısıtları 190

7.3. Çalışmanın Literatüre Katkısı 191
7.4. Geleceğe Yönelik Yeni Çalışma Konuları 192

KAYNAKÇA 194
EK.....208
ÖZGEÇMİŞ 212

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA : American Accounting Association.
Amerikan Muhasebe Birliği.

AB : Avrupa Birliği.

ABD : Amerika Birleşik Devletleri.

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants.
Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü.

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu.

COBIT : Control Objectives for Information Technology.
Bilgi Teknolojileri İçin Kontrol Amaçları.

COCO : Criteria of Control Board.
Kontrol Kriterleri Komisyonu.

COSO : Committee of Sponsoring Organization.
Sponsor Organizasyonlar Komitesi.

DDK : Devlet Denetleme Kurulu.

ECIIA : European Confederation of Institutes of Internal Auditing.
Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu.

EPDK : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu.

FCPA : Foreign Corrupt Pracitices Act.
Yurtdışında Yolsuzluk Uygulamaları Yasası.

FEI : Financial Executives Institute.
Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü.

FMFIA : Federal Managers Financial Integrity Act.
Federal Yöneticilerin Mali Dürüstlüğü Kanunu.

GAO : Government Accountability Office.
Hükümet Sorumluluk Ofisi.

IFAC : International Federation of Accountants.
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.

IIA : The Institute of Internal Auditors.
İç Denetçiler Enstitüsü.

IMA : Institute of Management Accountants.
Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü.

INTOSAI : The International Organization of Supreme Audit Institutions.
Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi.

ISACA : Information System Audit and Control Association.
Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Kurumu.

IT : Information Technology.
Bilgi Teknolojileri.

İDKK : İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

KMYK : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

KHK : Kanun Hükmünde Kararname.

OMB : Office of Management and Budget.
Yönetim ve Bütçe Ofisi.

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board.
Halka Açık İşletmeler Muhasebe Gözetim Kurulu.

PIFC : Public Internal Financial Control.
Kamu İç Mali Kontrolü.

PWC : Price Water House Coopers

RTÜK : Radyo ve Televizyon Üst Kurulu**.**

SAS : Statement on Auditing Standards.
Denetim Standartları Açıklamaları.

SEC : Security and Exchange Commission.
Güvenlik ve Borsa Komisyonu.

SOX : Sarbanes Oxley.

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu.

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

UDS : Uluslararası Denetim Standartları.

YÖK : Yükseköğretim Kurulu.

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Risk Haritası 42
Tablo 2. Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yöneticiler.....98
Tablo 3. Harcama Yetkilileri.....100
Tablo 4. Denetçi Türleri Arasındaki Farklılıklar 106
Tablo 5. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Dekanlığı.....134
Tablo 6. Fakülte Dekanlığına Ait Çalışma Kağıdı.....137
Tablo 7. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Sekreterliği.....140
Tablo 8. Fakülte Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı.....143
Tablo 9. İç Kontrol Soru Kağıdı: (A) Bölüm Başkanlığı.....145
Tablo 10. (A) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı 147
Tablo 11. İç Kontrol Soru Kağıdı: (B) Bölüm Başkanlığı 149
Tablo 12. (B) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı 151
Tablo 13. İç Kontrol Soru Kağıdı: (C) Bölüm Başkanlığı 153
Tablo 14. (C) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı 155
Tablo 15. İç Kontrol Soru Kağıdı: (D) Bölüm Başkanlığı.....157
Tablo 16. (D) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı 159
Tablo 17. İç Kontrol Soru Kağıdı: (E) Bölüm Başkanlığı 161
Tablo 18. (E) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı 163
Tablo 19. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Ayniyat ve Levazım Bürosu 165
Tablo 20. Fakülte Ayniyat ve Levazım Bürosuna Ait Çalışma Kağıdı 166
Tablo 21. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Tahakkuk Bürosu.....167
Tablo 22. Fakülte Tahakkuk Bürosuna Ait Çalışma Kağıdı 168
Tablo 23. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Satın Alma Bürosu.....169
Tablo 24. Fakülte Satın Alma Bürosuna Ait Çalışma Kağıdı 170
Tablo 25. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Özlük İşleri 171
Tablo 26. Fakülte Özlük İşlerine Ait Çalışma Kağıdı.....172
Tablo 27. İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Ayniyat ve Levazım Bürosu 173
Tablo 28. Fakülte Ayniyat ve Levazım Bürosu Ait Çalışma Kağıdı 174
Tablo 29. İç Kontrol Soru Kağıdı: (A) Bölüm Sekreterliği 175
Tablo 30. (A) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı 176

Tablo 31. İç Kontrol Soru Kağıdı: (B) Bölüm Sekreterliği 177
Tablo 32. (B) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı.....178
Tablo 33. İç Kontrol Soru Kağıdı: (C) Bölüm Sekreterliği 179
Tablo 34. (C) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı.....180
Tablo 35. İç Kontrol Soru Kağıdı: (D) Bölüm Sekreterliği 181
Tablo 36. (D) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı 182
Tablo 37. İç Kontrol Soru Kağıdı: (E) Bölüm Sekreterliği.....183
Tablo 38. (E) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı 184
Tablo 39. Çalışma Kağıtlarının Topluca Değerlendirilmesi 185

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. İç Kontrol Sistemi Amaçları....12
Şekil 2. COSO Piramidi....31
Şekil 3. COSO Küpü....32
Şekil 4. Kamu İç Mali Kontrol Formülü....59
Şekil 5. İç Denetçilerin Atanması....82
Şekil 6. 1050 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri ve Sınıflandırılması....84
Şekil 7. 5018 Sayılı Kanunun Kapsamı....85
Şekil 8. Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı....89
Şekil 9. Harcama Öncesi Kontrol Süreci....94
Şekil 10. İç Denetim Faaliyetinin Uygulama Alanları....95
Şekil 11. Bağımsız Denetçinin Rolü....107
Şekil 12. Bağımsız Denetim Süreci....109
Şekil 13. Akış Şeması Örneği....113
Şekil 14. Not Alma Örnek....115
Şekil 15. İç Kontrol Soru Kağıdı Örnek....117
Şekil 16. Fakültenin Lisans Eğitim-Öğretim Genel Akış Şeması....130
Şekil 17. Fakültenin Gelen Evrak İş Süreci....131
Şekil 18. Fakültenin Giden Evrak İş Süreci....132
Şekil 19. Fakültenin Satın Alma İşlem Akış Şeması....133

I. BÖLÜM

GİRİŞ

Bilgi kullanıcıları açısından ihtiyaç duyulan bilginin elde edilmesi, analizi ve uygulamayı yönlendiren politikalara uygunluğunu belirleyen en önemli araçlardan birisi denetimdir. Bu nedenle, denetimin örgütlerdeki ağırlığının giderek arttığı ve denetim mesleğinin geliştirilmesine yönelik çabaların evrensel bir boyut kazandığı gözlenmektedir (Aslan, 2010, s.64). Bu durum, çağımızın temel niteliğini oluştururken tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de hemen her alanda hızlı bir değişim sürecini gerekli kılmaktadır.

Yaşanan bu değişim, denetim olgusunun devreye girmesini sağlamakta ve denetime yalnızca özel sektör kapsamında değil kamu sektörü alanında da büyük önem verilmesine neden olmaktadır. Bu doğrultuda, kamu yönetim sistemimizde, özellikle kamu mali yönetiminde köklü reformlar gerçekleştirilmiş olup, en önemli olanı, 24.12.2003 tarihinde yayımlanan *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*'dur. Kamu mali yönetim sisteminde disiplini sağlamak, hesap verilebilirlik ve saydamlığı güçlendirmek, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği sağlamak ve sistemdeki dağınıklığı gidermek amacıyla düzenlenen ve tüm hükümleriyle 2006 yılında yürürlüğe giren bu kanun, daha hızlı çalışan, güçlü ve sağlam temellere dayalı bir mali sistemin inşası amacıyla çeşitli mekanizmalar getirmiş ve yeni ilke, esas ve yaklaşımlar çerçevesinde mevcut sistemin büyük ölçüde yeniden yapılandırılmasını amaçlamıştır (Önen ve Özmen, 2011, s.92).

İlgili kanunla birlikte gelen sistemin güçlendirilmesine yönelik en önemli yeniliklerden bir tanesi de, iç kontrole ilişkin yapı ve süreçlerin yeniden tasarlanarak, etkin ve sağlıklı işleyen, katılımcı, sorumlu ve hesap verebilir bir mali yönetimin güvence altına alınmaya çalışılmasıdır (Önen ve Özmen, 2011, s.92). Çünkü, kaynakların kullanımında etkinliğin sağlanması, hesap verebilir kurumlar yaratılması, idarenin işlemlerinde bütünlüğün sağlanması gibi yeni düzenlemelerin hayata geçirilebilmesinin ancak iç kontrol sisteminin sağlıklı kurulmasına bağlı olduğu görülmektedir.

Söz konusu Kanunu'nun 55. maddesinde: *''İç Kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle, iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.''* şeklinde tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/55). Bu çerçevede, iç kontrolün etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ve kavramsal bütünlüğünün sağlanması hususunda COSO komitesi, diğer komite ve kuruluşların da katıldığı iç kontrolün beş temel bileşeni belirlenmiştir. Bunlar (Kesik, 2005, s.99):

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirilmesi
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzlemedir.

Bu beş temel bileşenle; etkin bir kontrol ortamının sağlanmasına yönelik bir altyapı oluşturmak, muhtemel iç ve dış riskleri önceden tespit etmek, olası riskleri engellemek, kurumun amaçları doğrultusunda politikalar üretmek, gerekli kurum içi ve dışı bilgiyi üretip bu bilginin diğer ilgililer tarafından paylaşılmasını sağlamak ve tüm bunların bir sonucu olarak, sistemin değişen şartlara uyumu noktasında gözetim fonksiyonunu gerçekleştirmek amaçlanmaktadır (Erdoğan, 2009, s.29; Güner, 2009, s.191-192).

Bu ilkeler doğrultusunda, iç kontrol süreçlerinin oluşturulması ve iç kontrolün kalitesinin artırılması hususunda belirli şartların ortaya konması gerekliliği, 5018 sayılı Kanunun 55. maddesinin ikinci fıkrası ve İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesi gereği, Maliye Bakanlığı tarafından Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi (COSO) Modeli, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI), Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde 5 bileşen, 18 standart ve bu standartlar için gerekli 79 genel şarttan oluşan "*Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*"

hazırlanmış ve 26.12.2007 tarihli ve 26738 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır (Topaler, Sarıgül ve Demirok, 2011, s.69; Akyel, 2010, s.92).

Tebliğe göre üniversiteler de dahil, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması gerekli kılınmıştır (Kesik, 2005, s.95).

1.1. Problemin Tespiti

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde, kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin standartlara uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ile ilgili düzenlemelerin hazırlanması ve iç kontrol sistemlerinin doğru çalışıp çalışmadığını belirlemek üzere izleme fonksiyonun kurulması gerektiği öngörülmüştür (T.C. Maliye Bakanlığı, 2010, s.15). Ancak, söz konusu tebliğde, bağımsız denetim faaliyetlerinde belirtildiği gibi bir değerlendirme sürecinin yer almaması ve kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin bağımsız denetim tekniği ile değerlendirmesi hususunda bir hükmün bulunmaması, çalışma açısından problem olarak algılanmaktadır. Bu problem çerçevesinde, Türkiye'de Kamu Mali Sistemini yeniden yapılandırmayı ve uluslararası standartlara uygun hale getirmeyi amaçlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kurumlardan biri olan üniversitelerin, farklı hiyerarşik yapılanmalarıyla birer kamu idaresi olması, yürürlükte olan mevzuat hükümlerine tam olarak uyma zorunluluğu ve kendi bünyelerine ilişkin kontrol faaliyetlerinin tespiti amacıyla oluşturulmuş İç Kontrol Standartları Eylem Planı Raporu oluşturma yükümlülüğü nedeniyle, çalışmanın uygulama kısmında örnek model olarak bir Devlet Üniversitesinin seçilmesi uygun görülmüştür.

1.2. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı, bir Devlet Üniversitesinde kurulmuş olan iç kontrol sistemi bileşenlerinin (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) uygun şekilde kurulup kurulmadığını, bağımsız denetim bakış açısı ve

yöntemiyle incelemektir. Belirtilen amaç çerçevesinde, ilk olarak idarenin teşkilat, yetki, görev ve sorumlulukları incelenmiş, daha sonra üniversitesinin bir kamu idaresi olduğu göz önüne alınarak 5018 sayılı kanun kapsamında mevcut kontrol ortamının iç kontrol süreçleri için yeterli olup olmadığı, kuruluşun risk değerlendirmesi yapıp yapmadığı, kullanmakta olduğu kontrol faaliyetleri, bilgi akışının hangi kanallar aracılığıyla sağlandığı ve etkin işleyen iletişim kanallarının neler olduğu tespit edilmiş ve izleme faaliyetlerine ne derece önem verdikleri değerlendirilmiştir. Tüm bunlar değerlendirildikten sonra, üniversitenin yürütmüş olduğu faaliyetlerin kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerini belirleyen Kamu İç Kontrol Standartlarıyla ne derece uyumlu olduğu hususunda değerlendirmelerde bulunulmuştur.

1.3. Çalışmanın Metodolojisi

Çalışma iki aşamada yapılmıştır. Birinci aşamada konuya ilişkin literatür taranmış; gerek yerli gerekse yabancı kitap ve makalelerdeki ilgili yerler okunmuş, konuyla ilgili yüksek lisans ve doktora tezleri incelenmiş ve internet ortamında detaylı araştırmalar yapılarak çalışmada kullanılabilecek bilgiler tespit edilmiştir. Gerekli okumalardan sonra özümsenen bilgilere dayanarak çalışmanın teorik kısımları yazılmıştır.

İkinci aşamada ise, tez için gereksinim duyulan verileri verebilecek bir Devlet Üniversitesi bulunmuştur. Uygulamanın yürütüleceği Devlet Üniversitesi bulunduktan sonra, üniversitedeki ilgili fakültenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin işleyiş mekanizması gözlemlenmiş, idari ve akademik olarak sorumlular tespit edilmiş, bu kişilerin yerine getirmekle mükellef olduğu sorumlulukları belirlenmiş ve en son olarak, iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespitine yönelik bağımsız denetçilerin kullanmış olduğu (akış şeması, not alma ve iç kontrol anketi) yöntemi kullanılarak fakültenin mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

Bu üç yöntemin uygulanmasıyla oluşturulan iç kontrol soruları, iç kontrol sisteminin bileşenleri olan; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmeye yönelik, her birim için ayrı ayrı, görgül ve nitel değerlendirme yöntemi esas alınarak, fakültenin sorumlu birimleri tarafından cevaplandırılmıştır. İç kontrol sisteminin bu şekilde bölümlere ayrılıp beş bileşen altında incelenmesi, idaredeki iç kontrolün farklı bileşenlerinin

denetimi nasıl etkileyebileceğini değerlendirebilmeleri açısından faydalı bir çerçeve sunmaktadır.

1.4. Tezin Bölümleri

Çalışma yedi bölümden oluşmaktadır. *Birinci bölümde*, giriş, problemin tespiti, çalışmanın amacı, araştırma metodolojisi ve çalışmada izlenilecek plan anlatılmaktadır.

İkinci bölümde, denetim, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının tanımı, amacı, kapsamı ve ortaya çıkış süreci ele alınıp, dünyadaki iç kontrol sistemleri ve iç kontrole ilişkin yasal düzenlemelere değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, COSO modeli kapsamında beş temel bileşen alt başlıklarıyla ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, dünya'da kamu sektörü açısından iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler, Türk kamu denetim yapısı içerisinde yer alan aktörler ve özel bütçeli idarelerde iç kontrol sistemini açıklayabilmek için 5018 sayılı kanunun kamu idareleri için öngördüğü iç kontrol sisteminin yapısı incelenmiştir.

Beşinci bölümde, bağımsız denetimin tanımı, önemi ve bağımsız denetim süreci ile bir kamu kurumu olarak üniversiteler ve iç kontrol sistemleri üzerinde durulmuştur.

Altıncı bölümde, uygulama yapmak üzere seçilen bir Devlet Üniversitesinin iç kontrol sisteminin etkinliği, anket (soru kağıdı) yöntemiyle değerlendirilerek iç kontrol mekanizmasının güçlü ve zayıf yönleri tespit edilmiştir.

Yedinci bölümde (sonuç ve değerlendirme), çalışmadan çıkarılan sonuçlar ve uygulama neticesinde elde edilen verilere yönelik alınması gereken tedbirlere ve önerilere yer verilmiştir.

II. BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM

Küreselleşme ve teknolojinin gelişimi ile birlikte zaman ve mekan kavramları önemini yitirmiş ve bunun sonucunda denetimin dünya ile birlikte yeniden yapılandığı bir süreç başlamıştır. Bu süreçte yaşanan rekabet, hızlı ve yoğun bilgi kullanımının değerini artırarak, bilgiye stratejik bir önem kazandırmıştır (Uzun, 2008, s.1). İşletmelerin organizasyon yapılarının geçmişe kıyasla önemli ölçüde büyümesi ve karmaşıklaşmasıyla birlikte, işletme yöneticilerinin nitelikli bilgiye olan ihtiyacı artmış; özellikle güvenilir, doğru, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan uygun, ilgili ve zamanlı bilginin tesisi ve koordinasyonu için birimler arasında sağlıklı bilgi akışı sağlanmaya çalışılmıştır.

Üst yönetimin görevlerini başarılı bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli olan sağlıklı bilgi akışının, işletme içerisindeki tüm departmanların faaliyetlerini belirli bir sistem dahilinde kayıt altına alan ve raporlayan muhasebe departmanları tarafından gerçekleştirilmesi, muhasebe departmanlarının önemini artırmış ve bu departmanlar işletme içerisinde tüm planlama ve karar süreçlerine aktif destek veren stratejik bir konuma gelmişlerdir (Dalğar, 2012, s.130). Hata, hile ve usulsüzlüklerin en aza indirilmesi, üretilen mali bilgi ve raporlamanın şeffaf ve güvenilir olmamasının işletmeler ve ilgili taraflar için itibar ve varlıklarını yok edici sonuçları, işletme yöneticilerini, başta muhasebe departmanları olmak üzere diğer tüm birimlerde etkin bir ‘‘iç kontrol sistemi’’ oluşturmaya yöneltmiştir.

İşletme bünyesinde kurulmuş olan iç kontrol sistemleri; gerek güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması, gerek muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılması ve gerekse yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması açısından işletmeler için son derece önemli bir hale gelmiştir. Sahip olduğu önem nedeniyle bu sistemin, gereği gibi yürütüldüğünün tespiti ve etkinliği konusunda bir güvence oluşturulması için daha üst düzey bir denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda, işletmedeki iç kontrol sisteminin gerektiği biçimde çalışıp çalışmadığının tespiti ve işlerliğinin sağlanması için doğrudan üst yönetimine bağlı olarak istihdam edilen bir ‘‘iç

denetim birimi'' oluşturulmuştur (Memiş, 2006, s.66). Bu birim, işletme faaliyetlerinin belirlenen plan, program ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesini sağlamakla sorumlu olup, alanında uzman iç denetçiler tarafından yerine getirilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde yukarıda değinilen önemleri nedeniyle iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramları üzerinde durulacaktır.

2.1. Denetim Kavramı

Türk Dil Kurumu denetimi; ''Bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir.'' şeklinde tanımlamıştır (www.tdk.gov.tr, 24.12.2012). Anglo-Sakson ülkelerde ise denetim kavramının karşılığı ''*Auditing*'' dir. ''*Auditing*'' kelimesinin kökeni, Latince ''işitme'' veya ''dinleme'' anlamına gelen ''*Audire*'' fiiline dayanmaktadır (Bozkurt, 2010, s.17).

Denetim kelimesinin karşılığı olarak Fransızca'da da ''*controle*'', ''*revision*'', ''*verification*'' gibi kelimeler kullanılmaktadır (Uyar, 2009, s.4). Bu nedenle zaman zaman denetim Türkçede, teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer kavramlarla aynı anlamda kullanılabilmektedir. Ancak, kaynakların çoğunda denetimin bu kavramlardan farklı olduğu ve bazı farklılıklar içerdiği ortaya konmaktadır. Niteliği, konusu, amacı ve zamanı yönünden değişik anlamlar kazandığından, denetim kavramı yerine kullanılan kontrol, teftiş ve revizyon sözcükleri kısaca şu şekilde açıklanmaktadır:

- *Teftiş*: Arapça "*fetş*" kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır (Kenger, 2001, s.2). Genel olarak soruşturmalar yoluyla faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesini esas alır. Teftiş, denetimden daha dar kapsamlı olup denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanmaktadır (Uyar, 2009, s.5). Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir.
- *Revizyon*: Latince "*revidere*" kökünden gelmekte olup, gözden geçirmek, tekrar bakmak, tekrar incelemek, teşhis etmek gibi anlamlar taşır (Kenger, 2001, s.2). Uygulamada revizyon kavramı daha çok muhasebe ile ilgili incelemelerde kullanılmakta, işletme faaliyet ve sonuçlarının incelenmesini ve denetlenmesini

kapsamaktadır (Uyar, 2009, s.5). Revizyon işini yapan kişiye "*revizör*" denilmektedir.

- *Kontrol*: Kontrol, Latince "*contra*" ve "*rotulus*" kelimelerinden türemiş olup, yönetimin en temel faaliyetidir ve idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını tespit etmek ve değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş olan amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu doğrultuda gerekli düzeltici tedbirleri almak şeklinde tanımlanmaktadır (Kesik, 2005, s.97; Kenger, 2001, s.2). Bu yönüyle kontrol, denetimi de kapsayan daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Kontrol, revizyonda olmayan otorite kavramını da içerir. Genelde işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır, bu nedenle devamlı ve organik bir niteliği vardır (Uyar, 2009, s.5).

Modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir (Kenger, 2001, s.2). Diğer bir anlatımla denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraflara iletilmesi sürecidir (Köse, 2007, s.5). Bu itibarla denetim, planlananla yapılan arasındaki bir karşılaştırma sonucunda yapılanın planlanana uygunluk derecesinin belirlenmesi olarak ifade edilmektedir (Gürkan, 2009, s.5).

Coşkun (2000) ise benzer bir tanımlama yapmakla birlikte, denetim ifadesini daha geniş bir perspektifle şu şekilde tanımlamaktadır: Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş kriterler, mevzuatlar ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için sistemli ve programlı bir süreçtir.

Yönetim unsurlarının ayrılmaz bir parçası ve tamamlayıcısı olan denetimin Avrupa Komisyonunca yapılan tanımında ise en genel manasıyla, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü inceleme olarak ele alınmıştır (Gürkan, 2009, s.5).

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun belirli sözcük ve deyimlerle ifade edilen denetim, devamlılık arz eden faaliyet ve örgüt çalışmaları üzerinde yapılan, kaynakların daha tutumlu kullanılmasına yardımcı olan, uygulamaların gelişmesine önderlik eden bir eylemdir. Kısacası denetim, kurallara uygunluğun incelenmesidir.

2.2. Denetim Amacı ve İşlevi

Yönetimin ilk hedefi amaçlara ulaşmaktır. Ancak, yönetimin yalnızca amaçlarını gerçekleştirmiş olması yeterli değildir. İyi bir yönetim, hedeflenen amaçlara en uygun şekilde ulaşılması durumunda söz konusudur (Akpınar, 2006, s.14). Belirlenen amaçlara verimli ve zamanında ulaşılıp ulaşmadığını belirleyen araç ise denetimdir.

Öncelikle, denetimin olabilmesi için belli amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar kurumun temel amaçları olup denetimin ilk öğesidir. İkinci öğe ise verimliliktir. Amaçlara ulaşırken mümkün olan en yüksek verimlilik düzeyine ulaşılması gerekmektedir. Üçüncü öğe ise, zamandır. Belli bir amaca etkin bir çalışma ile mutlaka zamanında ulaşmak gerekmektedir (Hacıcaferoğlu, 2010, s.1). Tüm bu öğeler aynı anda bir araya geldiğinde başarılı bir denetimin varlığından söz edilir.

Denetimin temel amacı, kurumun amaçlarını gerçekleştirme derecesini belirlemek, daha iyi sonuç alabilmek için gerekli önlemleri almak ve kurumu sürekli geliştirmektir. Bu amaçla, kurumsal işleyiş bir bütün olarak, planlı ve programlı bir biçimde sürekli olarak izlenir, eksik yönler saptanır, düzeltilir, hataların tekrarlanması engellenmeye ve daha sağlıklı bir işleyiş gerçekleştirilmeye çalışılır (Kurt, 2009, s.9). Örgütün dengesini korumak, reformlara gitmek, mal ve hizmet üretiminde daha tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayan alternatifler geliştirmek ve işletme içerisindeki kusurları düzeltmek için rehberlik yapmak da denetimin başka amaçlarındandır (Hacıcaferoğlu, 2010, s.1; Akpınar, 2006, s.25). Böylelikle hataların tekrarına düşülme olasılığı azalır ve hedeflere ulaşmada doğru yol izlenmiş olur.

Şüphesiz denetim mekanizması bu görevlerini icra ederken, işletme yönetimi de işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için bazı sistemlerden yararlanmaktadır. Bu sistemler sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmemekte, ona hükmedebilmekte, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilmekte ve

gereken önlemleri alabilmektedir. İşte bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir (Kaval, 2008, s.121).

2.3. İç Kontrol Sistemi

Bu başlık altında iç kontrol sisteminin tanımı, amacı ve kapsamına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine "*kontroller*" adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütüne ise ‘‘*iç kontrol*’’ denilmektedir (Alagöz, 2008, s.99). Denetim yordamları komitesinin yayınladığı özel raporda İç Kontrol tanımlanırken şu şekilde ifade edilmiştir: "İç Kontrol, örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini incelemek, faaliyetlerin verimliliğinin arttırmak ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla benimsenen ve uygulamaya konulan tüm önlemler ve yöntemlerdir." (Güredin, 2008, s.316; Messier, 2000, s.187).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından SAS 78'de (Statement on Auditing Standards) yapılan tanımında ise iç kontrol; ‘‘finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçları için makul güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.’’ şeklinde tanımlanmıştır.

İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti, ön mali kontrol ya da yazılı prosedürlerle başlayan bir iş olmamakla beraber, yönetimi ikame eden bir unsur da değildir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.98). İç kontrol, kurumun tüm fonksiyonlarını ve tüm birimlerini kapsayan, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eden, muhtelif kontrol

noktaları içeren ve prosedürlerce tanımlanan bir süreci ifade etmektedir (Dabbağoğlu, 2009, s.110).

2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Amacı

İç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini, sistemden kimlerin sorumlu olduğunu ortaya koyan ve COSO tarafından yapılan tanımında iç kontrol sistemi; bir işletmedeki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu (Messier, Glover ve Prawitt, 2006, s.220; Kaval, 2008, s.125):

- Finansal raporların güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Yürürlükteki yasa, yönetmelik ve düzenlemelere uyum şeklinde üç grupta toplanan, amaçlara yönelik uygun bir güvence sağlamak üzere kurulmuş bir süreç olarak ifade edilmektedir.

Bir yönetim fonksiyonu olan iç kontrolün, etkin olarak kurulması, kurumların mevcut limitlerini aşmalarını teşvik etmede, uygulamaların hayata geçirilmesinde, kurumun değerli kaynaklarının boşa harcanmamasında ve kurumların hizmet alanlarına, rakiplerine kıyasla, daha iyi hizmet vermelerinde oldukça önemlidir (Jeffrey, 2008, s.52). Ayrıca, iç kontrol sistemi, işletme fonksiyonlarının her bir alt fonksiyonuna farklı kişiler tahsis etmek suretiyle çalışanların birbirlerini kontrol etmelerini sağlamak, iyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile personelin sorumluluklarını belirlemek, varlıklara erişim sınırlanarak örgütte kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmesi gibi olumsuz bir takım faaliyetlerle mücadelede etmek gibi mekanizmaların hayata geçmesinde de önemli rol oynamaktadır (Kaval, 2008, s.126). Bu yönüyle iç kontrol sistemi, farklı önlemlerden oluşan bir oto kontrol sistemi olarak algılanabilmektedir (Aslan, 2010, s.69).

İç kontrol sisteminin amaçları üç kategori halinde aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

Operasyonların Etkinliği ve Verimliliği	Bir kurumun temel iş amaçlarıyla ilgilidir. Performans, karlılık amaçları ve kaynakların korunması.
Finansal Raporlamanın Güvenilirliği	Güvenilir finansal tabloların hazırlanması, ara dönemlerde yapılan finansal raporlamalar ve belirli mali verilerin güvenilirliği.
Kanunlara ve Diğer Mevzuatlara Uygunluk	Kurumun uymakla yükümlü olduğu kanun ve mevzuatlarla ilişkilidir.

Şekil 1. İç kontrol sistemi amaçları
Kaynak: PWC, 2004, s.7.

İç kontrol sisteminin amaçlarını genel ve özel amaçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür. İç kontrol sisteminin tanımından da anlaşılan iç kontrol sisteminin genel amaçları şu şekilde sıralanabilir (INTOSAI, 2006, s.6; Erdoğan, 2009, s.25; Baydarol, 2007, s.26-28; Uyar, 2009, s.28; Kell, Boynton ve Jhonson, 2001, s.325):

- Düzenlemelere ve yasalara uyulması,
- Verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi,
- Hile, hata ve israfın önlenmesi,
- Kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- İşletmenin gelir, gider ve varlıklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- Düzenli, zamanlı ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir.

Genel nitelikler içeren bu amaçların daha detaylı bir ifadesi olan özel amaçlar ise: geçerlilik, tamlık, kayıtların uygunluğu, varlıkları koruma ve mutabakattır (Uyar, 2009, s.29; Ömürbek ve Altay, 2011, s.382).

- Geçerlilik: Gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve bunların kaydedilmesi.
- Tamlık: Bütün işlemlerin kaydedilmiş olması.
- Kayıtların Uygunluğu: Gerçek işlemlerin uygun şekilde kayıtlara geçirilmesi ve kayıtların belli bir sistem dahilinde özetlenmesi, sınıflandırılması ve değerlendirilmesi.
- Varlıkları Koruma: Önceden belirlinmiş personelin varlıklara doğrudan erişebilmesi.
- Mutabakat: Kaydi durum ve fiili durumun karşılaştırılmasıdır.

2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı

Her işletme ya da örgütte farklı kişiler ve farklı amaçlar bulunması sebebiyle her bireyin iç kontrole bakış açısı da farklı olmaktadır. Bu farklılıklara rağmen Doyrangöl (2002)'e göre iç kontrol: işletme varlıklarının korunması, güvenilir bilgi sağlanması, kurum içerisindeki verimliliğin artırılması ve önceden belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme gibi temelde 4 amacı gerçekleştirme de aktif rol oynamaktadır.

- **Güvenilir bilgi sağlanması:** Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyaç duyar. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde güvenilir ve doğru bilgiler, güvenilir kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır (Güredin, 2008, s.318).
- **İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması:** İşletmenin fiziki ve fiziki olmayan varlıkları hem işletme içi hem de işletme dışı çevrelerin tehditlerine karşı her zaman belirli bir risk altındadır. Bu varlıkların çalınması, kaybolması veya amacı dışında kullanılması gibi durumların oluşmaması amacıyla uygun kontrollere ihtiyaç vardır. Özellikle bilgi sistemlerinin işletme yönetimiyle

bütünleşme sürecine doğru ilerlemesi varlıkların ve kayıtların korunması gerekliliğini daha da artırmaktadır (Güredin, 2008, s.318).

- **Verimliliğin arttırılması:** Üretim sürecinin her aşamasındaki fire ve aksaklıkların azaltılmasını sağlayacak uygun bir kontrol sisteminin iş gücü ve zamandan sağlayacağı tasarruf ile varlıkların verimsiz ve amaç dışında kullanımı önlenecektir (Güredin, 2008, s.318).
- **Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme:** Bir işletmenin temel amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için takip edilecek politika ve prosedürler, işletme yönetimi tarafından önceden belirlenir. Bu amaçlara ulaşırken çalışanların da bir amaç birliği içinde hareket edip etmediği, bu politika ve kurallara uygun davranıp davranmadığı mevcut iç kontrol yapıları ile test edilir (Aldrige ve Colbert, 1994, s.23).

Bunlardan ilk ikisi muhasebe bölümü için çok daha önemli olup muhasebe kontrolleri olarak adlandırılırken; diğer ikisi ise yönetim için önemli olup yönetsel kontroller olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2010, s.123). Yönetsel kontrol; yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içerir (Alptürk, 2008, s.14). Bunlar, istatistiksel analiz, zaman-hareket etüdü, başarı raporları, performans kayıtları, çalışanların eğitim programları ve kalite kontrol sistemleridir (Güredin, 2008, s.317). Muhasebe kontrolleri ise; örgütün varlıklarını korumak ve finansal kayıtların güvenilirliğini sağlamakla ilgili olan tüm kayıt, süreç ve planlardan meydana gelir (Trennery, 1999, s.8). Muhasebe kontrolü işletmedeki, yetkilendirme ve onaylama, varlıkları koruma, kayıt tutma, muhasebe raporlarını hazırlama ile ilgili görevlerin ve faaliyetlerin üzerindeki fiziki kontrolleri içermektedir.

Sağlıklı bir iç kontrol mekanizmasına sahip olabilmek, kabul edilebilir düzeyde güven sağlayan muhasebe kontrollerini gerektirir. Çünkü muhasebe kontrolleri, mali tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahip olan, denetçinin iç kontrol yapısını incelemesi sürecinde dikkate aldığı görev ve faaliyetlerden meydana gelir. Bu nedenle, güven sağlayan muhasebe kontrolleri için aşağıdaki ilkelerin uygulanması gerekmektedir (Güredin, 2008, s.317):

- Gerçekleştirilen işlemler, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun yürütülmelidir.

- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak şekilde ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek biçimde kaydedilmelidir.
- Varlıkların yanına girme ve varlıkları elleme, sadece ve sadece yönetimin vermiş olduğu yetkiye dayalı bir izinle gerçekleştirilmelidir.
- Uygun aralıklarla işletmedeki varlıklar ile bunların defter kayıtları arasında karşılaştırmalar yapılarak kayıtlı varlıkların hesabı sorulabilmeli, bunlar arasında bir fark bulunması halinde eyleme geçilmelidir.

İç kontrol mekanizmasının etkin bir şekilde işleyebilmesi için hem yönetsel kontrolleri hem de muhasebe kontrollerini göz önünde bulundurmak zaruridir. Dolayısıyla, yönetsel kontrolleri ve muhasebe kontrollerini ayrı olarak ele almak ve birbirinden kesin sınırlar ile ayırmak yanlış olacaktır. Çünkü yönetsel kontrol kapsamındaki kayıt ve işlemler aynı zamanda muhasebe kontrolleri ile ilgili de olabilmektedir. Örneğin, satışlar ve satışların maliyeti ya da yatırım projeleri hem yönetsel kontroller hem de muhasebe kontrolleri ile ilgili olabilmektedir (Akçakanat, 2011, s.60).

2.3.4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ile iç denetim çoğu kez karıştırılmakta ve birbirlerinin yerine kullanılmakta ya da birbirleriyle olan ilişkilerinden koparılarak ele alınmaktadır. Oysa iç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır (Uyar, 2009, s.46). İşletmelerin belirledikleri hedef ve amaçlara etkin bir şekilde ulaşmalarını sağlayacak, bu amaçlara ulaşırken yeterli ölçüde güven duyulmasını sağlayacak nitelikte oluşturulan usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol sistemi olarak tanımlanırken, iç denetim bundan farklı olarak; işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerleme fonksiyonu olup, temelde iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlendirmek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsurudur (Baydarol, 2007, s.24).

Etkin bir iç kontrol yapısının tasarlanması, kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır (Uyar, 2009, s.46). Ancak, iç kontrol sistemi ne kadar

etkili bir biçimde tasarlanmış olursa olsun hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından tam bir güvence sağlamamaktadır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlamaktadır (INTOSAI, 2006, s.6). Bu nedenle yöneticilerin iç kontrol sistemini düzenli olarak izlemeleri şarttır. Yönetim bu sorumluluğunu yerine getirmek için iç kontrol yapısının bir parçası olarak iç denetim birimini oluşturur. İç denetim, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması ile sorumludur (Uyar, 2009, s. 46). Bu bakımdan iç denetim, aslında iç kontrolün daha etkin ve verimli çalışmasına katkı sağlayan, üst yönetimi gerçekleşen olaylardan haberdar eden, etkili bir iç kontrol aracıdır.

Yöneticiler, iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilmektedir (Aslan, 2010, s.70). Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından da edinebilirler. Başka bir ifadeyle iç denetim, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlayan, değerlendirmelerde bulunan ve öneriler sunan bir izleme ve değerleme faaliyeti işlevi görebilmektedir (Aslan, 2010, s.70). Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun iç kontrol yapısının ikamesi değildir (Özeren, 2000, s.5). Aksine, iç kontrol ve iç denetim birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmektedir. Çünkü etkin bir iç kontrol yapılanması, sistem içinde hataların bulunması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz bir güvence sağlamadığı için kendi etkinliğini gözden geçiren bir iç denetim mekanizmasına gerek duymaktadır. Bu süreçte de iç kontrol ve iç denetim birbirine bağımlı iki değişken olarak tanımlanmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, iç kontrol, mali yönetim ve hizmet sunum kalitesini güvence altına almaya yönelik tasarlanmış sistemler bütünü, iç denetim ise; iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yerindeliğini değerlendiren, risk yönetimi hususunda yönetime danışmanlık hizmeti sunan, kurumsal yönetimin ve sürdürülebilir büyümenin sigortasıdır (TİDE, 2013, s.3). Bir başka deyişle, iç kontrol, harcama öncesinde, eş zamanlı kontroller aracılığıyla muhtemel riskler karşısında bir güvenlik sistemi oluştururken, iç denetim harcama sonrasında uygunluk, performans ve finansal denetimler yapmaktadır (Özkan, 2008, s.102).

2.4. İç Denetim

İç kontrol sisteminin bir fonksiyonu olan iç denetimin tanımı, tarihsel gelişimi, kapsamı ve nitelikleri hakkında aşağıda açıklamalar yapılmıştır.

2.4.1. İç Denetim Kavramı

İç denetim kavramı için farklı tanımlamalar yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan iç denetim tanımıdır. 1947 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanımda iç denetimi şu şekilde tarif etmektedir: ‘‘İç denetim, işletme faaliyetlerini ve uygulamalarını incelemek, değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” (Guy, Alderman ve Winter, 1996, s.857; Bou-Raad, 2000, s.182). 1940’lı yıllarda bu şekilde tanımlanan iç denetim faaliyetinin temel amacı mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek şeklinde anlaşılmıştır (Acar ve Şahin, 2009, s.90). Ancak bu tanım iç denetimin sorumluluklarından veya iç denetimin artık sadece muhasebe kayıtlarının ve kontrollerinin incelenmesinden ibaret olmadığına dair herhangi bir açıklama içermemekteydi (Elitaş ve Özdemir, 2006, s.146). Bu nedenle, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1999 yılında yeniden düzenlediği mesleki uygulamalar yapısı çerçevesinde, iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır: “İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyettir; bu faaliyet, yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkinliğinin ölçülmesini ve iyileştirilmesini sağlayacak sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle örgütün hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur.’’ (Moeller, 2005, s.3-4). IIA’nın yaptığı bu yeni tanımlamaya göre iç denetim; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak üzere dizayn edilen, salt güvence sağlama faaliyeti olarak algılanmayan, aynı zamanda eklenen danışmanlık faaliyeti ile birlikte, sonuçların yönetiminde üst yönetime yardımcı olan bir değerleme fonksiyonu olarak anlamlılık kazanmıştır (Acar ve Şahin, 2009, s.91). Tanım, ayrıca, iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vererek risk yönetimi ve yönetimle iletişim kavramlarını da içermektedir. Böylece, iç denetim biriminin

çalışmaları ve sunacakları raporlar, denetim kurulunun ve üst yönetimin önemli bir veri kaynağı olduğunu kabul etmekte ve bu konularda ilgili sorumlulukların paylaşıldığını göstermektedir (Demirbaş, 2005, s.174).

Yine, iç denetime ilişkin olarak yapılan tanımlardan başka biri de şöyledir (Sağlar ve Tuan, 2009, s.344):

- Operasyonel ve finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenirliliği,
- İşletme risklerin tanımlanması ve asgari düzeye indirilmesi,
- Kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,
- Yeterli standartlara uygunluk,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- Organizasyonun hedeflerine etkin bir şekilde ulaşılması gibi hususları belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik olarak değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir.

Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Whittington ve Pany, 2006, s.722). Daha geniş bir tanımlama ile iç denetim; örgütlerin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan ve gerek özel sektörde gerekse özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir fonksiyonu haline gelen bir disiplindir (Pickett, 2003, s.239).

2.4.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Yapılan araştırmalar ilk denetim çalışmalarının milattan önce 3500'lü yıllara kadar uzandığını göstermektedir. Mezopotamya uygarlığına ait kalıntılarda rastlanan ticari işlerde numaraların yanına konmuş küçük işaretler, o dönemlerde bir doğrulama sisteminin var olduğuna dair önemli ipuçları vermektedir (Uyar, 2009, s.54). Bazı batılı uzmanlarda, dış denetim gibi eski bir geçmişe sahip olan iç denetimin köklerinin, eski

Mısır, Yunanistan ve Roma'ya kadar uzandığını savunmaktadır (Chun, 1997, s.247). İç denetimin en az dış denetim kadar eski bir geçmişe sahip olmasına rağmen, önemli bir yol kat etmesi yaklaşık 30-40 yıl öncesine dayanmaktadır (Gürkan, 2009, s.18). İlk iç denetçi kullananlar A.B.D.'deki demiryolu şirketleri olmuştur. Bu denetçilere ''*Gezgin Denetçi*'' (*traveling auditor*) deniliyordu. Bu denetçilerin ana fonksiyonları bilet acentalarına gidip bilet ve para kontrolü yapmaktı (Uzun, 1998, s.1). Zamanla artan ekonomik gelişmeler sonucunda şirketlerin binlerce kişiyi çalıştırmaya başlamasıyla bu insanlar geniş ve yaygın bir coğrafyada görev almaya başlamışlardır. Bu hızlı değişim sonucunda, şirket yöneticilerince yapılan işlerin denetlenmesi ihtiyacı hissedilmeye başlamış ve bu ihtiyaç dışarıdan getirtilen denetçiler yerine içeride kurulacak bir birim aracılığıyla görülmeye başlamıştır (Uzun, 1998, s.1). Çünkü problemin büyüklüğü, bu işi yapacak birimi full time çalıştırmayı ekonomik olarak mümkün kılar hale getirmişti. Bu ekonomik nedenin yanı sıra, ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güçtü (Gürkan, 2009, s. 18).

Modern anlamda iç denetim anlayışının doğup yaygınlaşması ise; Victor Z. Brink'in "*Modern İç Denetim*" kitabının basılması ve 1941 yılında ABD'de kurulan İç Denetim Enstitüsü (IIA)'nın kurumsal bir kimlik kazanması ile olmuştur (Acar ve Şahin, 2009, s. 90; Chun, 1997, s.247). 1941 yılında ABD'de uluslararası nitelikte bir mesleki birlik olan İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile birlikte iç denetim, muhasebeden ayrı, kendi başına profesyonel bir meslek olarak kabul edilmiş ve bu mesleki örgütlenme çerçevesinde uluslararası anlamda geçerli olabilecek bir takım mesleki standartlar, etik kurallar ve uygulama önerileri geliştirilmeye başlamıştır (www.theiia.org, 20.01.2013). 1940'lı yılların sonlarına doğru, iç denetim teorisinin sistematik olarak ele alınması ve iç denetim organizasyonlarının da kurulmasıyla iç denetim altın çağına girmiş; yönetsel denetimin şekillenmesiyle birlikte, hataları tespit etme ve yolsuzluğu önlemek üzere faaliyetlerin incelenmesi ve mali etkinliği arttırmaya yönelik modern yönetimin önemli bir parçası haline gelmiştir (Guoming, 1997, s.243). Yönetimin önemli bir parçası haline gelen iç denetim birimlerinin kurulması hakkındaki düzenleme ise ABD' de 1977 tarihli Foreign Corrupt Pracitices Act (FCPA) kanunu ile gerçekleşmiştir (Alptürk, 2008, s.29). Söz konusu kanun, halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını

öngörmektedir (Alptürk, 2008, s.29). Öngörülen bu güvencenin sağlanmasının en kolay yollarından biri ise iç denetim birimlerinin kurulmasıdır. Bu nedenle pek çok şirket iç denetim kadroları oluşturmuş veya mevcut ölçü ve kalitelerini arttırmıştır (Uyar, 2009, s.55).

ABD'de başlayan iç denetim örgütlenmesi, 1982 yılında (ECIIA) Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu'nun da kurulması ile Avrupa Birliği'nde mesleki bir statüye kavuşmuştur (www.eciia.org, 22.01.2013). Özellikle 2000'li yıllarda, Enron, Worldcom, Parmalat gibi uluslararası skandalların da patlak vermesiyle, artık organizasyonun en üstüne rapor veren ve kurum içinde vazgeçilmez niteliğe sahip olan iç denetim, işletmeye artı değer katan, doğrudan işletme faaliyetlerinin etkinliğini değerlemeye ve bu yönde saptadığı problemlere ilişkin çözüm önerileri sunan bir fonksiyonu halini almıştır (Uyar, 2009, s.56; Elliott, 2007, s.552). Türkiye'de ise 1995 yılında kurulan ve üye sayısı bugün yaklaşık 1200'e ulaşan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), mesleğin profesyonellerinin yetkinlikleri, kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi ve iç denetim mesleğin akademik gelişimi için faaliyet gösteren bir kuruluş olarak hizmet vermektedir (Memiş, 2006, s.103).

2.4.3. İç Denetimin Amacı ve Kapsamı

Tüm süreçler, sistemler ve toplumlar sürekli bir değişim halindedir. Bu değişimler, içsel olabildiği gibi dışsal da olabilmektedir. Dolayısıyla, kurumun kontrol ve risk yönetimi sistemleri, bu değişimleri zamanında belirlemek ve gerekli önlemleri almakla yükümlüdür. Söz konusu değişimler sonucunda bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, kilit çalışanlar olmaması durumunda sistemler etkili bir şekilde çalışacak mı? Teknik aksaklıklar veya iletişim kanallarının bozulması durumunda istenen bilgiye zamanında ulaşılabilecek mi? İşe yeni eleman alınması halinde bunlara gerekli hizmet içi eğitim verilebilecek mi? Yeniden yapılanmaya gidilmesi durumunda sistemler bugünkü kadar etkili olabilecek mi? Temelde bu sorulara cevap vermeye çalışan iç denetimin amacı; işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu ve faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak ve iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında üst yönetime tavsiyelerde bulunarak danışmanlık yapmak şeklinde ifade edilmektedir (Pickett, 2003, s.239-242; Memiş, 2006, s.88).

Aynı zamanda iç denetim, kontrol süreçleri, yönetim hataları ve usulsüzlükler, risklerin yönetilmesi sürecinin tasarlanması ve kurumsal kontrol etkinliğinin artırılması sürecinde sistemli bir yaklaşım sağlayarak, risk yönetimi ve kontrolü konularıyla ilgili raporlama süreçlerinin ve alınan önlemlerin periyodik değerlendirilmesinde yönetime yardımcı olmaktadır (Ceran, 2010, s.24).

İç denetimin kapsamını ve amaçlarını, işletme büyüklüğü, gelişme hızı ve yönetimin bu yöndeki ihtiyaçları belirler (Sağlar ve Tuan, 2009, s.345). Söz konusu ihtiyaçları, mümkün olduğu ölçüde kurum yararına olacak bir biçimde karşılamak durumunda olan iç denetim, aşağıdaki faaliyetlerden birini veya birkaçını yerine getirmekle sorumludur (Erdoğan, Cömert, Uzun ve Yılancı, 2012, s.95):

- İç Kontrol ve muhasebe sistemlerinin gözden geçirilmesi: Yeterli derecede muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletme yönetiminin sorumluluğunda olup sürekli özen gerektiren bir faaliyettir. Dolayısıyla, söz konusu sistemlerin gözden geçirilmesi, işlerliklerinin kontrol edilmesi ve geliştirilmesine yönelik çalışmaların yapılması da iç denetimin görev tanımı içinde yer almaktadır.
- Kuruma ait faaliyet bilgilerinin incelenmesi: Bu süreç; finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan yordamlar ile işlemlere, kayıtlara ve yordamlara ilişkin detay testleri de içeren münferit kalemlerin özellikle araştırılması amacıyla kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar.
- Mali kontrol dışında, kurum faaliyetlerinin etkinliği, tutumluluğu ve ekonomik olmasına dönük faaliyetlerin gözden geçirilmesi.
- Kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi.

İşletme kapsamında sürdürülen bu faaliyetlere gereksinim duyma nedenlerini Memiş (2006) şu şekilde sıralamaktadır:

- Sorumluluk ve Hesap Verme,
- Vekalet Teorisi,
- Yönetime Danışmanlık ve Yardım Etme,

- Tasarruf İhtiyacı,
- Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı.

İç denetim faaliyetinin en önemli amacı, örgüt yönetimine verdiği güvence ve danışmanlık hizmetiyle örgütte hem mali bakımdan hem de yönetim bakımından katma değer oluşturmak ve bu yolla örgüt amaçlarına ulaşılmasına yardımcı olmaktır (Aslan, 2010, s.72). Daha açık bir ifadeyle, yönetim kademesinin izleyemediği faaliyetleri izleyerek riskleri tanımlama ve bu risklerin asgari düzeyde tutulması için üst yönetime raporlar hazırlama, böylece geleceğe ilişkin öngörülerde yönetime yönetim görevinde destek çıkmaktır. O halde iç denetimin kapsamlı olarak amaçları (Uyar, 2009, s.61):

- Bir işletmede finansal olmayan kontroller de dahil, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve yeterliliğinin sağlanması ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesi,
- İşlemlerin önceden belirlenmiş işletme politikasına uygunluğu ve doğruluğunun kontrol altında tutulması,
- İşletme varlıklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanması,
- Bilgilerin bütünlüğünün, güvenilirliğinin ve zamanında elde edilebilirliğinin sağlanması,
- İç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi, risklerin asgariye indirilmesi ve yönetilmesi,
- Muhasebe sürecinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda devamının sağlanması,
- İşletmede meydana gelen veya gelebilecek olan hata ve hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesi,
- Varlıkların fiziki durumları ile defter kayıtları arasındaki ilişkinin kontrol altında tutulması,
- Yönetime yardımcı olunması ve üst yönetime danışmalık yapılması,
- Belirli alanlarda özel araştırmaların yapılması,
- Denetim sonucunda maddi açıdan tasarruf sağlanması şeklinde sıralanmaktadır.

Günümüz işletmeleri yeni gelişmelerden en fazla etkilenen ve bu kapsamda yeni ürün, hizmet ve yaklaşımları en hızlı şekilde uygulamaya alan aktif ve dinamik kurumlar olmaları nedeniyle giderek artan ölçülerde risklere maruz kalmaktadırlar. Bu

faaliyetlerini sağlıklı şekilde sürdürebilmek için varlıklarını tehdit eden riskleri ortaya çıkarmak ve minimize etmek üzere etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyarlar (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.117). Etkin bir iç kontrol sisteminin, işletme hedeflerine ulaşma, işletme başarısını sağlama ve kurumsal yönetim açısından önemli faktörlerden birisi haline gelmesi, kuruluşları uluslararası düzeyde çok sayıda farklı iç kontrol sistemi modelleri geliştirmeye ve düzenlemeler yapmaya sevk etmiştir.

2.5. İç Kontrol Modelleri

Çalışmanın bu kısmında dünyadaki iç kontrol sistemleri ve iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler incelenecektir. İç kontrol sistemine dair farklı ülkelerde birçok model geliştirilmiş ve düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen, iç kontrol alanında öne çıkan ve dünyada genel kabul görmüş modeller ve düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

2.5.1. CoCo Modeli

The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountant 1995'de COSO modelini esas alarak ''*Guidance on Control*'' ismiyle yeni bir iç denetim sistemi geliştirmişlerdir. Organizasyonun ismine atıfta bulunarak bu çalışma daha ziyade kısaca ''*CoCo Report*'' olarak bilinir (Alptürk, 2008, s.18).

COCO modeli, kavramsal açıdan daha geniş bir bakış açısı sergileyerek COSO modelinde kullanılan "iç kontrol" kavramı yerine "kontrol" kavramına yer vermeyi tercih etmektedir (Alikadıoğulları, 2011, s.63). Buna bağlı olarak CoCo, COSO'nun iç kontrolün kapsamına dahil etmediği stratejik yönetim, amaç belirleme, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini, kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir (Erdoğan, 2009, s.87).

Kanada modeli olarak da bilinen CoCo modeline göre; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, iç ve dış raporların güvenirliği, kanun, tüzük ve iç politikalara uygunluğunu açısından makul güvence sağlamayı amaçlayan bir süreç olarak tanımlanan iç kontrolün, temelde dört ölçütü bulunmaktadır. Bu ölçütler aşağıda sayılmaktadır (Göze, 2008, s.160):

- Amaç Ölçütü (Organizasyonun var oluş nedeni)
- Bağlılık Ölçütü (Kurum kültürüne entegrasyon)
- Yeterlilik Ölçütü (Personelin yeterli bilgi ve yetenek seviyesi)
- İzleme ve Öğrenme Ölçütü (Yönetimin kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi)

CoCo, bu dört grubu, kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtacak şekilde birbirini dairesel olarak takip eden bir süreç olarak değerlendirmekte ve firma iç denetiminin kontrol etmesi gereken yönetim faaliyetlerini aşağıdaki şekilde özetlemektedir (Alptürk, 2008, s.18-19):

- Organizasyonun amaçlar açık bir şekilde ifade edilmeli ve çalışanlara duyurulmalıdır.
- Amaçlara ulaşılmasını engelleyecek bütün iç ve dış riskler belirlenmeli.
- Amaçlara ulaşılması ve risklerin azaltılması için gerekli politikalar çalışanlara iletilmeli.
- Planlar belirlenmeli ve ilgililere zamanında ve açıkça bildirilmelidir.
- Başta dürüstlük olmak üzere, iş ahlaki değerleri belirlenmeli, çalışanlara iletilmeli ve bütün firma içinde uygulanmalıdır.
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları firmanın iş ahlaki değerlerine uygun olmalıdır.
- Yetkiler ve sorumluluklar açıklıkla belirlenmeli ve ilgililere iletilmelidir.

2.5.2. İngiltere: Turnbull Raporu

İngiltere Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England-Wales) tarafından yayınlanan Turnbull Raporu, risk, risk yönetimi, iç kontrol, kurumsal yönetim, iç denetim ve bağımsız denetçiler ile ilgili açıklamalar yaparak, yönetim kuruluna sorumluluklarını yerine getirmesinde yol göstermeyi hedeflemektedir (Şengür, 2005, s.27). Turnbull Raporu, işletmenin amaçlarına ulaşmasını destekleyici bir süreç olarak görülmekle birlikte esasen risk yönetimine en fazla vurgu yapan modeldir.

İngiltere'de büyük şirketler genellikle iç kontrol yapılarını, Büyük Britanya'nın Bütünleştirilmiş Kuralları ve Turnbull Rehberi kurallarına dayandırmaktadır (Alikadıoğulları, 2011, s.62).

Üst yöneticiler için oluşturulmuş Turnbull rehberinde, esnek ve ilke bazlı bir yaklaşım benimsemiş olup rehberin nasıl uygulanacağına dair ayrıntılı talimatlar yer almamaktadır. Sağlam bir iç kontrol sistemi kurulması için risk temelli bir yaklaşımı esas alan bu rehberin, yöneticilerin yasal gereklilikleri yerine getirirken kuruma özgü etkenleri göz önüne almaları amaçlanmıştır (Erdoğan, 2009, s.92). Bu anlamda rehberde sunulan iç kontrol yaklaşımı, ana başlıklar altında şu şekilde sıralanmıştır (Erdoğan, 2009, s.92-96):

- Sağlıklı Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması
- İç Kontrolün Etkinliğinin Değerlendirilmesi
- Yönetim Kurulunun İç Kontrol Beyannamesi
- İç Denetim

2.5.3. ABD: Sarbanes Oxley Kanunu

Son zamanlarda Worldcom, Enron gibi büyük firmalarda yaşanan skandallarından hem yatırımcılar hem de tüm kamu büyük zarar görmüştür. Söz konusu skandalların yarattığı büyük kayıplar, tüm dikkatleri kurumsal yönetişim alanına çekmiştir. ABD şirketlerinde yönetişim alanında, özellikle de raporlama ve kamu muhasebesi alanında, ciddi etkiler yaratacak radikal hatta bazı alanlarda tartışmalı olan yeni düzenlemeler kısa zamanda hazırlanmıştır. Bunlardan bir tanesi de Securities and Exchange Comission (SEC) tarafından 29 Temmuz 2002 tarihinde SOX olarak bilinen "Yatırımcıları Korumak İçin Kurumsal Açıklamaları Sermaye Piyasası Kanununa ve Diğer Kararlara Uygun Hale Getirerek Doğruluklarını ve Güvenilirliklerini İyileştirme Kanunu" adlı "*Sarbanes Oxley Yasası*" dır (Erdoğan, 2009, s.96; Zhang, 2005, s.1). Yasanın genel hatlarıyla 11 ana başlığı (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.108):

- Halka açık şirketler için muhasebe gözetim kurulu,
- Denetçi bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,

- Kapsamı genişletilen mali bildirimler,
- Analist çıkar çatışmaları,
- Komisyonun kaynakları ve otoritesi,
- Çalışmalar ve raporlar,
- Kurum ve suçlunun hilelerdeki sorumluluğu,
- Beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların arttırılması,
- Kurumsal Vergi Beyannameleri,
- Kurumsal Suistimal ve Sorumluluktur.

Sarbanes Oxley (SOX) yasası, şirketin kurumsal yönetim süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları alanında birçok köklü değişiklikler ve sorumluluklar getirmesinin yanı sıra esas itibariyle (www.pwc.com, 31.01.2013):

- Daha iyi kurumsal yönetim,
- Doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilginin yatırımcıya zamanında sunulması,
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)'nin kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması ve
- Daha iyi iç kontroller gibi amaçları gerçekleştirmek için hazırlanmıştır.

Yasa, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na (SEC) kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmalarını öngörmektedir (Eryılmaz, 2009, s. 1). Mali raporlamaya ilişkin iç kontrollere yönelik düzenlemeler, Kanunun "Yönetimin İç Kontrol Değerlendirmesi" başlıklı 404. maddesinde yer almaktadır (Erdoğan, 2009, s. 97). Söz konusu maddenin kurallarını belirleyen (a) fıkrasına göre, SEC'e kayıtlı bir şirket yıllık raporunda (Leech, 2003, s. 11):

- Finansal raporlamaya yönelik olarak yönetimin uygun iç kontrol yapısı ve prosedürlerini oluşturma sorumluluğu
- Yöneticilerin finansal raporlamaya yönelik iç kontrol yapısının ve prosedürlerinin kapsamına ve yeterliliğine ilişkin bir iç kontrol raporu yayımlama zorunluluğu vardır.

Aynı maddenin (b) fıkrası, iç kontrolün raporlanmasına ve değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Buna göre, finansal tabloları inceleyen kuruluş, yönetimin iç kontrole ilişkin yapmış olduğu değerlendirmeyi tasdik etmeli ve bu tasdikname, PCAOB tarafından kabul edilen standartlara uygun olmalıdır (Erdoğan, 2009, s.98).

Sarbanes Oxley Yasası ile şirketlerin güvenilirliği yanında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin sağlanması da amaçlanmaktadır. Yasa, dış denetçilerin denetim hizmetini sürdürürken iç denetçilerle işbirliği içinde olmalarını önermektedir (www.auditnet.org, 31.01.2013). Ancak, yasada iç denetçilerin sorumluluğu ile ilgili özel düzenlemeler yer almamaktadır (Şengür, 2005, s.30). İç denetçilerin sorumluluğu ile ilgili özel düzenlemeler yer almadığı halde, 404. madde incelendiğinde, yöneticilerin mali raporlamaya yönelik iç kontrol raporu oluşturma yükümlülüğünü yerine getirirken, iç denetim biriminden iç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi ve değerlendirilmesi aşamasında yardım talep edebilir olması, söz konusu yasanın iç denetçileri de dolaylı yönden etkilediğini göstermektedir.

2.5.4. COBİT

1996 yılında ISACA (The Information Systems and Control Association-Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Kurumu) tarafından geliştirilen COBIT (Control Objectives for Information Technology-Bilgi Teknolojileri için Kontrol Amaçları), işletme politikası, iş görme anlayışı ve organizasyon yapısını da kapsayan bir yöntemdir (Alikadıoğulları, 2011, s.63).

COBIT, iç kontrol odaklı bir yaklaşım olarak yönetime, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerde etkinlik, mevzuata uygunluk, üretilen bilginin tamlığı, doğruluğu ve gizliliğini sağlamayı amaçlar (Alptürk, 2008, s.20). Sistemin tesis ve etkin çalıştırma sorumluluğu yöneticilere ait olup, bağımsız ve iç denetçiler işletmeden sorumlu tutulmaktadır (Dabbağoğlu, 2009, s.111). İşletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol eden bu modelin kapsama alanı, işletmenin bilgi işlem teknolojisi de dahil olmak üzere tüm işlemlerdir (Alagöz, 2008, s.102).

2.5.5. COSO MODELİ

1980'lerin başında ABD'de hileli finansal raporlamalar nedeniyle yaşanan büyük şirket iflasları sonucunda finansal raporlardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek için finans sektörünün en büyük beş önemli meslek örgütü; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü (IMA), ve Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI) sponsorluğunda Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission of Fradulent Finanacial Reporting) kurulmuştur (www.coso.org, 03.02.2013; İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.100). Komisyonun ilk başkanı James C. Treadway olduğu için kurulan komisyon Treadway Komisyonu olarak da bilinir (Moeller, 2005, s.82; www.coso.org, 03.02.2013). Treadway Komisyonu olarak adlandırılan bu Komisyonu'nun temel hedefi sahte mali raporlamaya yol açan unsurların belirlenmesi ve bu unsurların azaltılması için tavsiyelerde bulunmaktır (Alikadıoğulları, 2011, s.39).

Komisyon, 1987 yılında yayımladığı raporda, iç kontrolün yeniden gözden geçirilmesi ve iç kontrol sistemine ilişkin kavramsal farklılıkları ortadan kaldıracak bir rehber (İç Kontrol Rehberi) hazırlanması tavsiyesi üzerine, komisyon üyelerinin birer temsilci atamasıyla COSO (Committee of Sponsoring Organization) olarak bilinen "Sponsor Organizasyonlar Komitesi" çalışma grubu oluşturulmuştur (Erdoğan, 2009, s.75). Bir danışma kurulu ve Coopers & Lybrand adlı bir muhasebe firması da COSO'ya destek olmuştur. Komite, iç kontrol sistemine ilişkin çalışmalarını 1992 yılında "*İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu*" (Internal Control Intergated Framework) adlı raporda yayımlayarak COSO Modelini ortaya koymuştur (Şengür, 2005, s.28).

COSO Modeli, iç kontrol sistemlerine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır. Bir iç kontrol modeli olan COSO, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan, ''İç Kontrole İlişkin İşletme Raporunun Hazırlanmasında İç Denetçilerin Rolü'' başlıklı raporla denetim sürecine dahil edilmiştir. COSO Modeline göre iç kontrol sisteminin ana hedefleri: Organizasyonun etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır (Gürkan, 2009, s.30). Model, özel sektör ve kamu sektörüne ilişkin düzenlemelerin yapılmasında hem hükümetler hem de ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından genel kabul

görmektedir (Erdoğan, 2009, s.76). Günümüzde iç kontrol konusunda COSO Modeli, tüm dünyada ortak kabul edilip uygulanmakta, AB ülkeleri başta olmak üzere birçok ülkeyi etkilemekte ve bu konuda çalışma yapmaya sevk etmektedir.

III. BÖLÜM

COSO MODELİ TEMELİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ

Her işletme kendi yapısına uygun ve ihtiyaçlarına cevap verecek bir iç kontrol sistemi oluşturmak durumundadır. Ancak, her işletmenin kendisine has özellikleri olması nedeniyle tüm işletmelerde uygulanabilecek standart bir iç kontrol sistemi geliştirmek mümkün değildir (Dalğar, 2012, s.134). Bu nedenle pek çok ülke, iç kontrol uygulamaları ile ilgili farklı modeller ortaya koymuştur. Bu modellerden biri de Comittee of Sponsoring Organizations (COSO) olarak bilinen, Amerika'da çeşitli muhasebe-denetim-finans meslek örgütlerinin işbirliği ile oluşturulan bir komisyonun geliştirmiş olduğu COSO modelidir (Güner, 2009, s.188).

COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli, COSO modeli olarak bilinmektedir (Uzunay, 2007, s.1). 1992 yılından sonra iç kontrol konusunu ele alan tüm uluslararası düzenlemeler, COSO modelini temel hareket noktası olarak benimsemiştir (Memiş, 2006, s.70). COSO iç kontrol tanımı ve kriterleri; uluslararası standartları belirleyen tüm çokuluslu örgütlerin düzenlemelerinde ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere hemen hemen tüm ülkelerin ilgili yasal mevzuatlarında temel teşkil etmiştir (Memiş, 2006, s.70).

COSO modelinde iç kontrol, birbiri ile bağlantılı beş bileşenden oluşmaktadır (Moeller, 2005, s.84). Bu bileşenler sırasıyla kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir.

3.1. COSO İç Kontrol Sisteminin Temel Bileşenleri

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergeleri aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları (bileşenleri) olarak adlandırılmaktadır (Kaval, 2008, s.129). Bu konu ile ilgili SAS 55' de (Statement on Auditing Standards) iç kontrol sistemi unsurları "muhasebe sistemi", "kontrol ortamı" ve "kontrol

prosedürleri" olmak üzere üç grupta incelemiştir (Frazier ve Spradling, 1996, s.1). Daha sonra, iç kontroller için bir çatı oluşturan COSO (the Committee on Sponsoring Organizations) tarafından konu daha detaylı ele alınarak, SAS 78' de iç kontrol sisteminin birbirine entegre beş unsurdan oluştuğu belirtilmiştir (Frazier ve Spradling, 1996, s.1):

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerleme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

COSO, iç kontrol modelini, genel iç kontrol sistemini oluşturan beş bileşen veya birbiri ile bağlantılı bileşenlerden oluşan bir piramit olarak tanımlamaktadır (Gramling, 2007, s.488). Bu piramit iç kontrol yapısını, tüm iç kontrol süreçlerinin gerçekleştiği ortam olarak göstermektedir.



Şekil 2. COSO piramidi

Kaynak: www. Beta.mmb.state.mn.us, Erişim Tarihi: 12.11.2013.

COSO Piramidinin en altında tüm yapının temel görevini gören kontrol ortamı yer alır. Kontrol ortamı, işletme çalışanlarının eylemleri yürütmede ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmede bir atmosfer vazifesi görmektedir (Alderman, 2010, s.91). Yönetim, bu ortam içerisinde amaçlarına ulaşmak amacıyla Risk

Değerlendirmesi'ni yapar. Riskler tespit edildikten sonra, bu riskler hakkında yönetimin emirlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli uygulamalar kontrol faaliyetleri ile yerine getirilir (COSO, 1992, s.17). Kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken, bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır (İbiş, 2012, s.103). Şekilde de görüldüğü üzere bileşenlerden dördü yatay katmanlarda gösterilirken, diğer bir iç kontrol bileşeni olan bilgi ve iletişim bu dört katman ile kesişmekte ve üç bileşeni çevrelemektedir. Çünkü işletme personeli, faaliyetleri yürütebilmek ve kontrol edebilmek için bilgi ve iletişime ihtiyaç duyar. Son olarak, yürütülen tüm bu sürecin izlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması ise en tepede yer alan izleme bileşeni ile yerine getirilir.



Şekil 3. COSO küpü

Kaynak: McNally, 2013, s. 4.

COSO Küpü iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir (İbiş, 2012, s.104). Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. İç kontrol bileşenlerinin küp yardımıyla gösteriminde, COSO Piramidinde olduğu gibi kontrol ortamı diğer bileşenler için temel oluşturur ve bu yüzden tabanda yer alır (Landsittel, 2012, s.3). Bir üstünde ise hedeflere ulaşmak ile ilgili risklerin belirlenmesi ve analizi kısmı yani risk değerlendirme bileşeni yer alır. Şeklin ortasında, risklerin yönetimi için belirlenen kontrol faaliyetleri bulunur. Bilgi ve iletişim ise kurum içerisinde işlerin

yürütülmesini ve kontrol edilmesini mümkün kılan bilginin etkin bir şekilde elde edilmesini ve paylaşılmasını sağlar. Son unsur en üstte yer alan izlemedir. Sistemin zaman içerisindeki performansını değerlendirir.

Küpün üst kısmında yer alan üç unsur; faaliyetler, raporlama ve uyum kurumun ulaşmak istediği hedefleridir. Bu hedefler ile hedeflere ulaşmak için nelerin ihtiyaç duyulduğunu gösteren beş unsur arasında doğrudan bir ilişki vardır. Aynı şekilde küpün yan yüzündeki Birim 1, Birim 2, Faaliyet 1, Faaliyet 2 unsurları da bu beş bileşenin ve hedeflerin yani iç kontrolün kurumun tümü veya herhangi bir birimi için uygun olduğunu göstermektedir.

ABD Sayıştay'ı iç kontrol unsurlarını belirlerken COSO modeline uygun beşli ayrımı benimsemiştir. Bu beş unsur her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Ancak yine de işletmeden işletmeye değişen bazı özellikler nedeniyle iç kontrol unsurları değerlendirilirken; işletmenin büyüklüğü, örgütsel ve sahiplikle ilgili karakteristikleri, faaliyet yapısı, işlemlerin çeşitliliği ve karmaşıklığı, yasal ve düzenleyici zorluklar gibi noktaların göz önünde bulundurulması gerekir (Uyar, 2009, s.33). Çalışmanın bundan sonraki kısmında COSO içinde bulunan beş temel bileşenin detaylı açıklamaları yapılacaktır.

3.1.1. Kontrol Ortamı

Bir işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurabilmenin ön koşulu, uygun bir kontrol ortamının sağlanmasıdır (Dalğar, 2012, s.135). Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin esası ve diğer tüm iç kontrol bileşenlerinin temelidir (Güner, 2010, s.191). Ayrıca, organizasyonun faaliyetlerini, kararlarını yaygın bir şekilde etkileyen ve iç kontrol sisteminin tamamı için altyapı sağlayan bir bileşendir (Dinapoli, 2007, s.9).

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer bileşenlerine temel oluşturmanın yanı sıra, iç kontrolün disiplinini ve sistematiğini de sağlar (Ramos, 2004, s.29). Tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi kavramları içeren kontrol ortamı; gücünün çoğunu, şirketin yönetim kurulu ve yönetici kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır (Alpman, 2007, s.2).

Organizasyonun istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulu olan kontrol ortamı, sorumluluk ilişkileri ile organizasyon yapısından etkilenir (Dinapoli, 2007, s. 9;

Frazier ve Spradling, 1996, s.2). Bu durum, yönetimce kabul edilmiş davranış şekillerinin, belirlenen standartlara ve yöntemlere uyumu sağlama konusundaki istekliliğin ve işletme kültürünün herkesçe anlaşılmasını sağlayacak iletişimin varlığını gerektirir (Akbulut, 2012, s.178). Dolayısıyla kontrol ortamı, yönetici ve çalışanların doğruyu en doğru şekilde yapmalarını sağlayan mekanizma görevini üstlenmiş olur (Yumuşak, 2007, s.35). Bu mekanizmanın sağlam olmasını isteyen işletmeler yetenekli ve uzman kişileri istihdam ederek, kontrol bilincini artırmaya ve sistemlerin bir bütün halinde işlerlik kazandığı çevreyi oluşturmaya çalışırlar (Yumuşak, 2007, s.35). İşletme yöneticilerinin ve çalışanlarının yetenekleri, etik değerler, çalışanların dürüstlüğü, yönetimin felsefesi ve stili gibi hususlar da bu çevreyi etkileyerek, organizasyonun tarzını oluşturur (Klamm ve Watson, 2009, s.3).

Etkin bir kontrol ortamı çevresinin oluşturulmasında etkili olan faktörler genel olarak (Pickett, 2003, s.194):

- Etik Değerler ve Dürüstlük
- Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı
- Organizasyon Yapısı
- Yetki ve Sorumluluk Verme
- İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamalarıdır.

3.1.1.1. Etik Değerler ve Dürüstlük

COSO'ya göre dürüstlük ve etik değerler hem kontrol ortamı hem de diğer iç kontrol bileşenleri üzerinde önemli ölçüde etkiye sahiptir. Çünkü, dürüstlük ve etik değerler, çalışanlara rehberlik eden davranış standartlarının temeli, iyi bir kontrol ortamı için anahtar öğelerden biri ve işletmenin davranışsal ve ahlaki standartlarının uygulamada nasıl desteklendiğinin bir sonucudur (Dinapoli, 2007, s.10).

Zayıf bir kontrol ortamı, örgüt içerisindeki çalışanların dürüst olmayan, yasa dışı davranışlara teşvik edildiğinde ya da bu tarz davranışların onlar için cazip hale geldiği durumlarda meydana gelir. Örneğin, gerçeklikten uzak olarak belirlenmiş performans hedefleri, etkin olarak çalışmayan bir yönetim kurulu, zayıflıkları olan bir iç denetim fonksiyonu veya uygunsuz davranışlara karşı etkisiz bir ceza sisteminin mevcudiyeti,

çalışanların yolsuz ve hileli davranışlarda bulunmalarına zemin hazırlar (Messier, 1997, s.189). Bu durumun önüne geçilmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi, kontrolleri tasarlayanların, yönetenlerin ve denetleyenlerin etik değerlerine ve dürüstlüklerine bağlıdır. Dolayısıyla, işletmede etik ve davranış standartlarının kurulması, tüm personele duyurulması, öneminin vurgulanması ve günlük olarak da bu standartlara uyumun denetlenmesi gerekir (Calota, 2008, s.42). Bu sorumlulukları yerine getirmek, örgütte kolektif dürüstlük ve etik değerleri sağlayıp korumak yöneticilerin sorumluluğundadır (Moeller, 2005, s.87). Yönetim, her düzeydeki kurum çalışanlarına bu değerleri sürekli olarak hatırlatmak ve ahlaki olmayan davranışlar hususunda çalışanlarını teşvik etmeyecek davranışsal ve etik standartlar geliştirmekle sorumludur (Whittington ve Pany, 2006, s.227). Yönetim, dürüstlük ve etik değerlerin uygulanmasını (Dinapoli, 2007, s.10):

- Tüm personele davranış kurallarını yayınlayarak,
- İşletme içerisinde etik değerlere ve davranış kurallarına uyarak,
- Etik değerlerine uyan çalışanları ödüllendirerek,
- Etik dışı davranışların rapor edilmesi için yöntemler geliştirerek,
- Etik dışı davranışlar için bir disiplin sistemi uygulayarak gerçekleştirebilir.

3.1.1.2. Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı

İşletmede etkin bir kontrol sistemi, yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile devam eder (Baydarol, 2007, s.32). Kontrole ilişkin yönetimin oluşturduğu felsefe ve çalışma tarzı, risk olgusunu, finansal raporlamayı ve iç kontrol amaçlarına ulaşılmayı da içine alan çok önemli bir unsurdur (Yumuşak, 2007, s.37). Yönetimin benimsediği çalışma tarzı ve felsefesi, organizasyon çalışanlarının ve faaliyetlerinin nasıl yönetileceğine dair yönetimin temel kanısını yansıtır ve kurumun kontrol ortamı üzerinde dikkate değer bir etkiye sahiptir.

Yönetim felsefesi ve çalışma şekli, iç kontrolün kalitesini önemli derecede etkilemektedir (Messier, Glover ve Prawitt, 2006, s.230). Bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaşmasındaki başlangıç noktasının, yönetimin bu olaya bakışı ve inancı olduğu söylenmektedir (Whittington ve Pany, 2001, s.243).

Dolayısıyla, yönetimin iç kontrol sisteminin gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi, organizasyonun tümünü etkileyerek iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır (Akçakanat, 2011, s.66). Ayrıca, yönetimin performans tabanlı yönetim anlayışını benimsemesi, muhasebeye, yönetim bilgi sistemlerine, personel faaliyetlerine, izlemeye, iç ve dış denetime karşı pozitif ve destekleyici davranışlarda bulunması iç kontrol sistemi üzerinde pozitif etki yaratacaktır (GAO, 2001, s.13).

3.1.1.3. Organizasyon Yapısı

Kurum ya da kuruluş ister özel sektörde isterse kamuda faaliyet göstersin her zaman etkili bir organizasyon planına ihtiyaç duyar (Moeller, 2005, s.90). Çünkü, işletme hedeflerine en iyi şekilde ulaşmak, her işletmenin kendi gereksinim ve amaçlarına uygun organizasyon planı ve yapısıyla mümkün olmaktadır. Kontrol ortamının bu önemli öğesi, işletme faaliyetlerine planlama, yürütme ve kontrol etmede katkı sağlayan, iç kontrol yapısının oluşturulmasındaki temel taşlardan biridir (Bozkurt, 2010, s.124). Organizasyon yapısı, işletmenin bölümleri arasında yetki, sorumluluk ve görev dağılımının ne şekilde yapıldığını ve izlendiğini açıklayan, işletmenin büyüklüğü ve faaliyet alanı ile orantılı olarak değişen ve daha güçlü bir iç kontrol sisteminin oluşturulması konusunda kolaylık sağlayan bir çerçeve sunmaktadır.

İşletmelerin organizasyon yapıları fonksiyonlarına göre bölümlere ayrılmaktadır. Kimi işletmeler aşırı derecede merkezi bir yapı, kimileri daha çok ademi merkezi bir örgütlenme şeklini ve kimileri ise matris örgütlenme şeklinde yapılanabilmektedir (Moeller, 2005, s.90). Şayet, yönetim merkezi bir karar verme şeklinde bir kişinin hakimiyetinde teşkilatlanmışsa, bu kişinin yetenekleri ve tutumları organizasyon içinde önemli olmaktadır (Whittington ve Pany, 2006, s.228). Ancak işletmede ademi merkeziyetçi karar verme tarzı hakim ise, karar vermede katkısı bulunan tüm yöneticilerin kararları eşit öneme sahip olmaktadır (Whittington ve Pany, 2006, s.228). Her iki durumda da yönetim, değişen koşullara cevap verebilmek için, periyodik olarak organizasyon yapısını değerlendirmeli ve gerektikçe değişiklikler yapmalıdır (GAO, 2001, s.16).

3.1.1.4. Yetki ve Sorumluluk Verme

Bu alt bileşen, gerçekleştirilen faaliyetler için yetki ve sorumlulukların dağıtılmasını, raporlama ilişkilerinin ve yetkilendirme protokollerinin belirlenmesini kapsar. İşletme içinde yürütülen işlemler için en uygun yöntemlerin tespiti, kilit personelin tecrübe ve bilgi düzeyinin değerlendirilmesi de bu öğe kapsamındadır.

Örgüt bu bileşenin gerekliliklerini yerine getirebilmek için öncelikle, yetki ve sorumluluğun açıkça belirlendiği detaylandırılmış bir organizasyon şemasına sahip olmalı ve yönetici ile denetleyici personelin kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluluklarının açıkça ortaya konulduğu iş tanımlarını da içeren bir dizi kontrol ve politikalar oluşturmalıdır (Messier, 2000, s.190; Whittington ve Pany, 2006, s.230). Bu iş tanımları, yazılı bir şekilde çalışanlara iletilmeli ve tüm çalışanlar kendilerinin ve diğerlerinin yetki ve sorumluluklarının neler olduğunu bilmelidir (GAO, 2001, s.17).

Yetki ve sorumlulukların dağıtılması işlemi, organizasyon şemaları, iş tanımları, yasal ve kurumsal bir takım düzenlemeler ile yapılsa da personelin yetki ve sorumluluklarının ayrıştırılmasında bir takım sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Moeller, 2005, s.90). Bu sorunlarla karşılaşmamak için yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında ‘‘*Görevlerin Ayrılığı*’’ ilkesi dikkate alınarak, bir işin başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmesi önlenmeli, yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde toplanmalıdır (Bozkurt, 2010, s.124). Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili kontrol yapabilmenin olanağı bulunmamaktadır (Baydarol, 2007, s.33).

Günümüz örgütlerinde, karar verme yetkisinin bizzat işi yapan personele kadar indirilmesi şeklinde oluşan bir eğilimin varlığı, örgütsel hedefler hakkında genel bir kavrayışa sahip olmayan personeli karar vermede yetkili duruma getirmekte ve sorumluluğun da üst yönetimde kalması çeşitli karışıklıklara ve sorunlara yol açmaktadır (Moeller, 2005, s.90; COSO, 1992, s.28). Bu aksaklıkları ortadan kaldırmak aradaki dengenin iyi bir şekilde kurulmasına, personelin görev ve sorumluluk esaslarını açıkça belirleyen yazılı prosedürlerin oluşturulmasına ve hassas görevlerin neler olduğunun bilinmesine bağlıdır. COSO modelinde öngörüldüğü üzere, tüm personel yetkili olduğu işlerle ilgili olarak hesap verme sorumluluğunun bilincinde olmalı ve üst yönetim ise örgüt içinde yürütülen tüm bu faaliyetlerden en üst düzeyde sorumlu olduğunun farkında olmalıdır.

3.1.1.5. İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları

Sağlam bir kontrol ortamının oluşmasında diğer önemli unsurlarından biri de kontrol faaliyetlerini yerine getiren personeldir. Çünkü iç kontrol sisteminin kalitesini, direkt olarak işletme faaliyetlerini gerçekleştiren personelin niteliği belirlemektedir. Dolayısıyla işletmeler işe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, destekleme gibi konularda güçlü insan kaynakları politikalarına ihtiyaç duyarlar.

İnsan kaynakları politika ve uygulamaları: insan kaynakları yönetimine ilişkin işe alma, eğitim, oryantasyon, değerlendirme, danışmanlık, terfi ettirme, teşvik ve disiplinine ilişkin prosedürler şeklinde tanımlanmaktadır (GAO, 2001, s.18; COSO, 1992, s.29). İşletmelerin etkili bir insan kaynakları politika ve uygulamaları oluşturmaları, gerekli mesleki bilgi ve dürüstlüğü sahip personelin istihdam edilmesiyle başlar ve yönetim bunu gerçekleştirmek için (Dinapoli, 2007, s.11):

- Farklı her pozisyon için gerekli olan bilgi ve yetenek düzeyini saptar,
- Aday personelin niteliklerini doğrulatır,
- İşe alma ve terfilerde çalışanların bilgi ve becerilerini dikkate alır,
- Personelin yetenek ve bilgilerini artıracak eğitim programları düzenler.

Ayrıca, yeni personele verilecek oryantasyon eğitiminde kurum kültürünün ve değerlerinin başarılı bir şekilde iletilmesi, çalışanların performansının değerlendirilmesinde, ücretlerde ve terfilerde adaletli bir politika izlenmesi ve disiplin cezası verilmesi gereken durumlarda her düzeyden personele eşit davranılması etkili bir insan kaynakları politikası oluşturmanın diğer önemli fonksiyonlarındandır (Moeller, 2005, s.91).

3.1.2. Risk Değerleme

İç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden ikincisi risk değerlemedir. ‘‘*Zarara uğrama tehlikesi*’’ ya da ‘‘*amaçlara ulaşmada ortaya çıkan engeller*’’ gibi sözlük anlamlarına gelen risk kavramının IIA tarafından yapılan tanımı şöyledir: “*Hedeflere*

ulaşma üzerinde etkisi olabilecek bir olayın oluşmasına dair belirsizliktir." (www.theiia.org, 15.03.2013).

Tüm örgütler, büyüklükleri, yapıları ve faaliyet gösterdikleri endüstriyel alanları ne kadar farklı olursa olsun, kurumsal amaçlarına ve hedeflerine ulaşma yolunda engel teşkil edecek çeşitli risklerle karşı karşıya kalırlar (COSO, 1992, s.33; Moeller, 2005, s.92). İşletmelerin karşı karşıya kaldığı bu riskler daha çok şu nedenlerden dolayı artış göstermektedir (Messier ve diğerleri, 2006, s.233):

- Faaliyet gösterilen sektördeki değişiklikler
- İşe yeni başlayan çalışanlar
- Bilgi sistemlerindeki değişmeler
- Hızlı büyüme
- Faaliyet gösterilen alandaki teknolojik değişimler
- Yeni ürünler, iş modelleri ve faaliyetler
- Kurumsal yapılanmalar
- Uluslararası operasyonlardaki artışlar
- Yeni muhasebe kanunları

Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen bu risklerin belirlenmesini ve analizlerinin yapılarak olası risklerin etkilerini minimize edecek uygun önlemlerin belirlenmesi sürecine risk değerleme adı verilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, s.102; Graham, 2008, s.28). Risk değerlemesi, değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz edip, muhtemel riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade eder (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.22). Moeller (2005)'e göre ise risk değerlemesi, denetçinin mali tablolarda hata olabileceği ihtimaline yönelik olarak yaptığı doğal ve kontrol risklerini değerlemesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarına ulaşmasıyla ilgili içsel ve dışsal risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir.

COSO modelinde riskler: "*risk tanımlaması*" ve "*risk analizi*" olmak üzere iki ana başlık altında ele alınmıştır. Modelde, işletmenin içinde bulunduğu risk ortamı sürekli olarak değiştiği için risk tanımlama ve risk değerlendirme süreçlerinin süreklilik arz eden bir yapıda olması gerektiği vurgulanarak değişimin yönetilmesinin önemine değinilmiştir (Moeller, 2005, s.92). Zaten organizasyonun amaçlarını

gerçekleştirebilmesi ve doğru kararlar alabilmesi için, öncellikli olarak karşılaşılması muhtemel risklerin tanımlaması, daha sonra bu risklerin analiz edilmesi ve son olarak da bu risklerin yönetilmesi gerekir (Ionescu, 2010, s.37). Bu nedenle çalışmanın risk değerleme süreci; risklerin tanımlanması, risklerin değerlendirilmesi ve risklerin yönetilmesi şeklinde 3 başlık altında ele alınmıştır.

3.1.2.1. Risklerin Tanımlanması

Gerek organizasyon düzeyinde gerekse birimler düzeyinde açık, anlaşılır ve tutarlı hedeflerin oluşturulması, risklerin tanımlanıp değerlendirilmesi için ön şarttır (Akçakanat, 2011, s.69). Bu nedenle organizasyonlarda riskler tanımlanmadan önce hedeflerin oluşturulması, sonra bu hedeflere ilişkin risklerin tanımlanarak analiz edilmesi ve risk yönetiminde nasıl bir yol izlenmesi gerektiğini belirleyen bir çerçevenin çizilmesi gerekir. Bu noktada, COSO modelinde uzun veya kısa dönemli hedeflerin belirlenmesi için stratejik planlama yönteminden ve araçlarından faydalanılabileceğinin tavsiye edilmiş olması da göz ardı edilememesi gereken başka bir önemli noktadır.

Organizasyonun hedefleri belirlendikten sonra, riskleri tanımlamak için niteliksel ve niceliksel yöntemler kullanılarak, risklerin tanımlanmasının nasıl yapılacağı ve analiz edileceği gibi konular ilgili personel ile görüşülmelidir (GAO, 2001, s.25). Burada, organizasyonun hem örgüt düzeyi hem de faaliyet düzeyinde içsel ve dışsal faktörlerden kaynaklanan riskleri tanımlayacak sistemleri kurması önemlidir.

- *Risklerin örgüt düzeyinde tanımlanması*: Örgüt düzeyindeki riskler içsel veya dışsal faktörlerden kaynaklanabilmektedir. Dışsal faktörler kaynaklanan riskler: Teknolojik gelişmeler, müşteri ihtiyaç ve beklentilerindeki değişmeler, rekabet, yeni yasa ve düzenlemeler, doğal afetler ve ekonomik koşullarda meydana gelen değişikliklerdir. İçsel faktörler kaynaklanan riskler ise: İşletmenin bilgi sisteminde ortaya çıkan problemler, organizasyondaki çalışanların veya faaliyetlerin azaltılması sonucu ortaya çıkabilecek riskler, kaliteli eleman sıkıntısı, kurum içi eğitim tekniklerindeki olumsuz değişimler, yönetimin değişmesinden kaynaklanabilecek riskler ve etkili olmayan bir üst yönetimin

varlığı, yeni muhasebe ilkelerinin kabulü ya da değişiminden kaynaklanabilecek riskler şeklinde sıralanmaktadır (GAO, 2001, s.27; COSO, 1992, s.41).

- *Risklerin faaliyet düzeyinde tanımlanması*: COSO modeli risklerin örgüt düzeyinde tanımlamasıyla birlikte, faaliyet düzeyinde de tanımlanmasının gerektiğini belirtmektedir. Faaliyet düzeyinde tanımlanmış olan riskler, örgütün planlama sürecinde, risk tanımlama konusunda süreklilik arz eden bir yapının oluşturulabilmesi için uygun bir ortam sağlar. Ayrıca, faaliyet düzeyinde risk tanımlamasının yapılmadığı durumlar, iç denetim sırasında önemli bir eksiklik olarak görüleceğinden, iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeyi de olumsuz yönde etkilemektedir (Moeller, 2005, s.93).

3.1.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi

Risk tanımlaması yapıldıktan sonra her bir riskin en iyi nasıl yönetileceğine karar vermek için risk değerlendirmesi yapılır (Akçakanat, 2011, s.70). COSO Risk Değerlendirmeyi üç adımlı bir süreç olarak:

- Risklerin öneminin tahmin edilmesi,
- Risklerin gerçekleşme sıklığının değerlendirilmesi,
- Riskin ne şekilde yönetileceğine ve ne gibi önlemler alınacağına karar verilmesi şeklinde tanımlamaktadır.

Bu anlamda, kurum risk değerlendirmesi yaparken, hedeflerine ulaşması üzerinde etkisi olabilecek beklenen ve beklenmeyen olayların etki ve olasılığını ele alır (Alikadıoğulları, 2011, s.52). Buradaki etki, riskin organizasyonun amaçlarını gerçekleştirme yeteneği üzerindeki önem derecesini ifade ederken; olasılık, riskin belirli bir dönem içinde gerçekleşme ihtimalini ifade etmektedir (Dinapoli, 2007, s.16). Etki ve olasılık eşleşmeleri sonucunda 3 grup risk ortaya çıkmaktadır. Tablo 1'de bu durumu gösteren risk haritasına yer verilmiştir.

Tablo 1

Risk Haritası

	Düşük Etki	Orta Etki	Yüksek Etki
Yüksek Olasılık	**2**	**3**	**3**
Orta Olasılık	**1**	**2**	**3**
Düşük Olasılık	**1**	**1**	**2**

Kaynak: Alikadıoğulları, 2011, s.52.

Düşük risk seviyesi (yeşil ile gösterilir) göz ardı edilebilecek risklerdir. Bunlar için kontrol faaliyetlerinin saptanmasına gerek yoktur. Ancak, bu risk seviyesi için kontrol faaliyetlerinin belirlenmemesi, zaman içinde meydana gelebilecek değişime karşı duyarsızlaşmaya neden olabileceğinden, bu risklerin düzenli olarak gözden geçirilmesinde fayda vardır. Orta risk seviyesi (sarı ile gösterilir) uygun kontrol faaliyetleri veya acil durum eylem planları ile etkileri bertaraf edilebilecek risklerdir. Son olarak yüksek risk seviyesi (kırmızı ile gösterilir) acil durum gerektiren ve eylem planlarında ilk sırada yer alan yüksek etkili risklerdir. Trafik ışıkları ile gösterilen bu renk kodları riskin önem derecesinin kolayca görülmesine yardımcı olmaktadır.

Riskin meydana gelme olasılığı ve etkisi değerlendirildikten sonra, organizasyonun üstesinden gelmesi gereken risk kapasitesi belirlenir. Bu noktada makul görülebilir risklerin çeşit ve seviyelerine ilişkin üst yönetimin organizasyon çapındaki yöneticilere önderlik etmeleri önemlidir (Akçakanat, 2011, s.72). Çünkü risk değerlendirmesinde, risklerini minimize eden her organizasyon, faaliyetlerini belirli bir uyum içerisinde yerine getiren etkin bir yönetim mekanizmasına sahip olduğu varsayılır (Watchorn, 2005, s.12). Bu nedenle risk değerlendirmesi yapılırken çok dikkatli davranıp rasyonel kararlar almak gerekmektedir.

3.1.2.3. Risklerin Yönetilmesi

Organizasyon için önemli görülen riskler belirlenip değerlendirildikten sonra bu risklerin meydana gelme ihtimalini azaltacak düzenlemeler yapmak ve etkin bir risk yönetim sistemi kurmak gerekir. Risk yönetiminde, yönetimin belirli bir durumdaki riski kabullenmesi, önlemesi veya tamamen kaçınması arasında seçim yapabilmektedir. Örneğin, elektronik ortamdaki dosyalara erişimin yetkisiz kişilere verilmesi durumunda yöneticiler; riski kabullenmek, riski önlemek ya da riskten kaçınmak gibi yaklaşımları benimseme yollarına gidebilmektedir. Yöneticiler, riski azaltırken veya tamamen önlerken, riski idare edebilecek en etkin kontrol faaliyetlerini belirlemeye yardımcı olan risk değerlendirme bilgisini kullanmalı ve riski değerlendirirken; riskin ortaya çıkış sebebini göz önüne almalı, kontrol maliyeti ile gerçekleşmesi istenmeyen olayın maliyetini karşılaştırılmalı ve riskin önceliğini tespit etmelidir (Dinapoli, 2007, s.17).

3.1.3. Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol tanımlamasında belirtildiği gibi, iç kontrol bir süreçtir. Kontrol faaliyetleri de bu sürecin bir parçasıdır (Baydarol, 2007, s.37). Kontrol faaliyetleri, yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerdir (Hallock, 2007, s. 8). Bu noktada politika; nelerin yapılması gerektiğinin belirlenmesi olarak, prosedür ise belirlenen bu politikaların hayata geçirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Şüphesiz bunlar, işletmenin ölçeğine ve ihtiyaçlarına göre sözlü ya da yazılı şekilde oluşturulabilmektedir.

Kontrol faaliyetleri örgütün tüm kademelerinde ve fonksiyonlarında uygulanabilmektedir (Frazier ve Spradling, 1996, s.40). Bu faaliyetler arasında, tespit edici, önleyici, düzeltici, yönlendirici ve tamamlayıcı türden bir dizi kontrol faaliyetleri yer alır (Kaval, 2008, s.132-133). Ancak çoğu kontrol faaliyeti, önleyici, tespit edici ve düzeltici kontrol faaliyeti şeklinde üçe ayrılmaktadır.

- *Önleyici Kontroller*: Sorunlar ortaya çıkmadan önce, sorunların oluşumunu engelleyen kontrollerdir (Dinapoli, 2007, s.19). Önleyici kontroller; görevlerin ayrımını, yetkilendirmeleri, onaylamaları ve doğrulamaları, kaynak ve kayıtlara

erişimin sınırlandırmasını içerir (Evaluating Internal Control, 2003, s.19-20). Önleyici kontroller genelde en düşük maliyetli kontroller olup, süreçlere yerleştirildiğinde hataları ve aksaklıkları engellerler (Güner, 2009, s.189).

- *Tespit Edici Kontroller:* Sorunlar meydana geldikten sonra bu sorunların tespit edilmesini sağlarlar. Tespit edici kontroller, önleyici kontrollere kıyasla daha maliyetli olmasına karşın etkin bir iç kontrol sistemi için gereklidir ve bazı süreçlerdeki aksaklıkları önleyici kontrol faaliyetleri ile engellemek ya da belirlemek mümkün olmadığı durumlarda devreye girmektedir (Dinapoli, 2007, s.19).
- *Düzeltici Kontroller:* İç kontrol faaliyetleri sırasında oluşan ve uygunsuz durumların düzeltilmesini sağlayan kontrollerdir (Dinapoli, 2007, s.19).

Kontrol faaliyetleri işletmeden işletmeye değişebileceği için ortak bir liste sunmak zordur. Ancak genel anlamda kontrol faaliyetleri; yetkilendirme, görevlerin ayırımı, fiziksel kontroller, yeterli bilgi ve belgelerin kullanımı, verilere ve varlıklara erişimin sınırlandırılması ve performans üzerinde bağımsız kontroller şeklinde gruplandırılmaktadır (Atmaca, 2012, s.197; Tuan, 2008, s.42-43). Kontrol Faaliyetlerini Uluslararası Denetim Standartları (UDS); mutabakatların raporlanması, kontrolü ve onaylanması, kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi, bilgi teknolojileri sistemleri ve uygulamalarının kontrolü ve denetimi, mizan ve kontrol hesaplarının tutulması ve gözden geçirilmesi, belgelerin kontrolü ve onaylanması, kayıtlar ile fiziki durum karşılaştırmalarının yapılması, sonuçların bütçe rakamları ile karşılaştırılması ve analiz edilmesi olarak sıralamıştır (Uyar, 2009, s.38). Bu anlamda, organizsasyonlarada çok sayıda özel kontrol faaliyetlerinin uygulanabileceği ifade edilmiş olmakla birlikte, çalışmanın bu kısmında bunların 5 kategori altında incelenmesi yapılmıştır. Bunlar:

- Yetkilendirmeler
- Görevlerin Ayrımı
- Kaynak ve Kayıtlara Erişimin Sınırlandırılması
- Yeterli Derecede Kayıt Yapma ve Belgeleme
- Bağımsız Mutabakat

3.1.3.1. Yetkilendirmeler

Üst yönetim, personeli sınırlandırılmış parametreler ile belirli işlemleri ve faaliyetleri yerine getirmek üzere yetkilendirir. Bu yetkilendirmeler, yazılı, açık, özel koşulları ve hangi şartlar altında yetkilendirme yapılabileceğini de kapsayacak şekilde kurum çalışanlarına iletilir (Akçakanat, 2011, s.76). Genel veya özel olabilen yetkilendirmede temel amaç, personelin yönetimin belirlediği yetki çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmesidir (Uyar, 2009, s.38). Bir başka ifadeyle, çalışanların yönetim ve yasalar tarafından konulan sınırlar içinde kalarak direktiflere uygun olarak hareket etmesidir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.29). Yetki ve onay birbirine karıştırılmaması gereken iki kavramdır. Zira, yetki bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır (Uyar, 2009, s.38).

3.1.3.2. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrımı; hata, hile ve yolsuzlukları önleyip riski azaltmak için görevlerin farklı kişiler arasında paylaştırılması işlemidir. Başka bir ifadeyle, hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi, bunun sağlanması içinde işletmenin faaliyetlerinin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir (Kaval, 2008, s.133). Böylece işlerin basitleştirilmesi sağlandığı gibi, faaliyetlerin her birinin bağımsız olarak icra edilmesi de hata yapılması olasılığını azaltacak ve sonucunda nitelikli personele olan ihtiyaçta azalacaktır.

Hata, savurganlık veya kural ihlali risklerini azaltmak için bir iş ya da işlemin önemli aşamalarının tümünün tek bir kişi ya da bir ekip tarafından kontrol edilmemeli, sorumluluklar paylaştırılmalı ve işletme içindeki işlemler o işi gerçekleştirmeyen ikinci bir kişi tarafından tarafsız bir gözle incelenerek karşılıklı kontrol sağlanmalıdır (Göze, 2008, s.172; Yumuşak, 2007, s.40). Bu yolla, hata, kayıp, yolsuzluk gibi risklerin oluşumu azaltılarak, işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin işlemesi sağlanabilecektir (GAO, 2001, s.40).

3.1.3.3. Kaynak ve Kayıtlara Erişimin Sınırlandırılması

Varlıkların ve kayıtların fiziki olarak korunması, bu varlıklara doğrudan veya dolaylı erişimin yetkili personel ile sınırlandırılması gerekir (Uyar, 2009, s.38). Bu durum, kaynakların yetkisiz kullanım riskinin azaltılmasını ve yönetim talimatlarının yerine getirilmesini sağlar (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.30). Kaynak ve kayıtlara erişimin sınırlandırılmasında, belirli bölümler fiziken ve personel olarak ayrılır ve buralara giriş ve çıkışlar belirli oranlarda yasaklanır (Kaval, 2008, s.133). Böylece varlıkların yanlış veya amacı dışında kullanım riski azalarak, kurum kayıplardan korunur.

3.1.3.4. Yeterli Derecede Kayıt Yapma ve Belgeleme

Belge ve kayıtlar ticari işlemlerin yapıldığı ve özetlendiği fiziksel araçlardır. Bütün işletmeler kendi birimleri arasında faaliyet kayıtlarını oluşturmak, organizasyonlar arasında bilginin iletilmesine yardımcı olmak ve tüm varlıklarının sistematik olarak kontrol edilip edilmediğini sağlamak açısından uygun bir belgeleme sistemine ihtiyaç duyarlar (Duman, 2006, s.38). Bu noktada, işletme içerisinde yeterli ölçüde kontrolü sağlamak ve iç kontrolün etkinliğini tesis etmek için bir kanıt niteliği taşıyan belgeler, düzenli olarak kaydedilmeli ve saklanmalıdır (Yumuşak, 2007, s.41). Bu işlemi gereği gibi yerine getirmek ve kayıt düzenini sağlamak için bu belgelerin; doğru ve zamanında hazırlanması, sıra numaralı olarak düzenlenmesi ve kolay anlaşılacak basitlikte olması gerekmektedir (Uyar, 2009, s.39).

3.1.3.5. Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakat fiili durum ile kaydi durumun karşılaştırılmasıdır (Uyar, 2009, s.39). Bunun için belgelerde yer alan hesaplamaların belgeler ile karşılaştırılması ve hesaplarda var olan kayıtlar ile fiili durumun karşılaştırılması yapılır. Yönetim bu süreçte, gerçekleşen ile tahminler arasındaki farkları analiz edip, sapmaların nedenlerini bulur ve bunların sürekli olarak iyileştirilmesini sağlayacak yöntemleri geliştirir

(Yumuşak, 2007, s.41-42). Karşılaştırmalar sonucunda göz ardı edilebilecek önemsiz hatalar bulunursa ilgili personele düzeltilmesi için gerekli uyarılar yapılır. Bu işlem (bağımsız mutabakat) küçük işletmelerde ortak veya yönetici tarafından, büyük işletmelerde ise iç denetim bölümü tarafından yerine getirilmektedir (Uyar, 2009, s.39).

3.1.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol sistemi bileşenlerinden dördüncüsü olan bilgi ve iletişim, yönetim ve personelin sorumluluklarını yerine getirmeye imkan veren sistemler ve raporlardan oluşur (Graham, 2008, s.28). Bilgi ve iletişim bileşeni, iç kontrol sisteminin önemli ve birbirini tamamlayıcı parçalarındandır (Akçakanat, 2011, s.78). Şekil 2 incelendiğinde, iç kontrolün diğer unsurlarının katmanlar halinde üst üste sıralandığı görülürken, bilgi ve iletişim bileşeninin bu katmanları birbirine bağlayan dikey bağlantılar şeklinde diğer bileşenlerin tümünü kapsadığı görülmektedir. Bu durum, işletme personelinin faaliyetleri yürütebilmek ve kontrol edebilmek için her kademede bilgi ve iletişime ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

Bilgi ve iletişim birbiri ile ilişkili alanlardır; ancak gerçekte bu ikisi birbirlerinden oldukça farklı iç kontrol bileşenleridir (Alikadıoğulları, 2011, s.55). Bilgi, çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayacak bilgileri elde etmelerini, iletişim ise bilginin örgütün içinde aşağı, yukarı ve örgüt bütününde, ayrıca örgütün içine ve dışına serbest akışını ifade etmektedir (Baydarol, 2007, s.37). Lindow ve Race (2002)'e göre bilgi ve iletişim, şirket ile müşteriler, düzenleyiciler ve hissedarlar gibi işletme dışı birimler arasındaki bilgi akışı ve iletişimin sağlanması ile ilgili bir unsurdur. Pickett (2003) ise bilgi ve iletişimi; örgüt içinde doğru, güvenilir, uygun ve zamanlı bilgi akışına imkan veren, çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerinde etkinliği sağlayan bir bileşen olarak tanımlamıştır.

Etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin temini, örgütün sahip olduğu bilgi ve iletişim sistemlerinin güçlü olmasına bağlıdır. Sağlam bir bilgi ve iletişim sistemi için ihtiyaç duyulan bilgi ise, örgütün en üst düzeyinden en alt düzeyine kadar tüm teşkilat içinde hızlı ve etkili bir şekilde paylaşılabilen ve organizasyonda yukarıdan aşağıya doğru karşılıklı olarak iletilebilendir (Understanding Internal Controls, 2013, s.17; Moeller, 2005, s.97). Ayrıca ilgili bilginin, tanımlanması, ele geçirilmesi ve bir form ve

süre içerisinde insanların sorumluluklarını başarıyla yerine getirmelerini sağlamak için aktarılması gerekir (Akbulut, 2012, s.179). Bu süreç içerisinde de müşteriler, satıcılar, düzenleyiciler ve paydaşlarla etkili bir iletişim kurma sistemine sahip olunması gerekmektedir (Pickett, 2003, s.197).

Bilgi ve iletişim, birbirinin doğal uzantısı olarak tanımlanarak, çerçevenin karmaşık bir yapıya dönüşmesini engellemek amacıyla, tek bir bileşen olarak düşünülmüştür. Ancak, orijinal COSO taslağında, bilgi ve iletişimin iki farklı bileşen olarak ele alınması sebebiyle, çalışmada bilgi ve iletişim, tek bir bileşen altında iki ayrı alt başlık şeklinde ele alınmıştır.

3.1.4.1. Bilgi

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Bilgi, sorumluluklarını etkin ve etkili bir şekilde yerine getirmek için bilgiye ihtiyaç duyan organizasyonun tüm çalışanları ve yönetimi ile ilgili bir kavramdır (GAO, 2001, s.51). Yönetimin, doğru kararlar alabilmek, örgütün faaliyetlerini kontrol edebilmek ve örgütü yönetebilmek için kaliteli bilgiye ihtiyacı vardır. Kaliteli, güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi, düzgün bir biçimde sınıflandırılması ve ihtiyaç duyulan formatta ve zamanda ilgili kişilere ulaşımının sağlanması gerekir (GAO, 1999, s.18; COSO, 1992, s.63).

COSO modelinde, etkili bir iç kontrol sistemi için hayati öneme sahip olan bilginin kalitesi, belirli özellikler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Buna göre kaliteli bilgi (Moeller, 2005, s.99; COSO, 1992, s.62; GAO, 2001, s.52):

- Zamanlı ve kullanılabilir olmalı
- Mevcut durumu yansıtmalı ve güncel olmalı
- Doğru olmalı
- İlgili kişilerce erişilebilir olmalıdır.

Bunun temini için, ihtiyaç duyulan bilginin, tarih, iletişim şekli vb. bilgilerin de belirlenmesi yani analizin mümkün olduğunca detaylandırılması gerekir (Sümer, 2010,

s.36). Buna ek olarak, bilgi paylaşımı ve raporlama konularında prosedür, standart, yönerge, form vb. yazılı dokümanlarla standardizasyonun sağlanması ve gerekli düzenlemelerin yapılması, işlerin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasını sağlayacaktır (Sümer, 2010, s.36).

3.1.4.2. İletişim

COSO iç kontrol çerçevesinin bu bileşeninde iletişimi, bilgiden ayrı bir unsur olarak tanımlanmaktadır. İletişim, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlere ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir (Demirbaş, 2005, s.171). İletişimin esasını, grupların ve kişilerin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmelerini sağlayarak onların beklentilerini karşılaması gereken bilgiler oluşturur (Akyel, 2010, s.88). Gerek hiyerarşik örgüt düzeyleri arasındaki dikey bilgi paylaşımı ve gerekse aynı düzeydeki birimler arasındaki yatay bilgi paylaşımının sağlanması ancak etkili iletişim sistemleri sayesinde mümkün olmaktadır (Moeller, 2005, s.99).

İşletme yönetimi, kurum içi işlerde olduğu kadar kurum dışı işlerle de bağlantılı olarak eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmaya ihtiyaç duyar. Bu bağlamda COSO, iletişim kanallarının çok boyutlu olabilmesine rağmen, birbirinden ayrı iç ve dış iletişim bileşenlerine vurgu yapmaktadır. Ayrıca modelde, farklı kişi, gruplar ve bunların beklentileri söz konusu olduğunda iletişimin daha geniş bir kapsamda ele alınması gerektiği ve iletişimin, politika ve prosedürlere ilişkin el kitapları, haftalık ve aylık bültenler, ilanlar, kaydedilmiş videolar gibi araçlar ile sağlanabileceği öngörülmüştür (Akyel, 2010, s.88; COSO, 1992, s.65-66).

Örgüt içerisinde kurulacak iletişim sisteminin kurumun her seviyesinde yatay, dikey ve çapraz iletişimi sağlayacak şekilde tasarlanması gerekir (Sümer, 2010, s.37). Çünkü etkili bir iletişim sistemi, organizasyon içerisinde yukarıdan aşağı olduğu kadar, aşağıdan yukarıya veya çapraz iletişim kanallarını da kullanılarak bütün personele sistem içerisindeki yeri ve rolleri hakkında açık ve anlaşılır mesajların iletiminin sağlandığı bir sistemdir (Yumuşak, 2007, s.42). Dolayısıyla, çalışanların görevlerini ifa ederken karşılaştığı usulsüzlükler, güçlükler, iş ve işlemlere ilişkin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletmesini sağlayacak araçlar, iletişim mekanizmasının içerisine

yerleştirilebilecek önemli unsurlardır (Sümer, 2010, s.37). Bu noktada en kritik iletişim kanallarından biri yönetim ile çalışanlar arasında gerçekleşmektedir. COSO'ya göre, iletişimin en önemli unsuru, üst yönetimin tüm çalışanlara periyodik olarak iç kontrol sorumluluklarının dikkate alınması gerektiğini hatırlatan net mesajlar göndermesidir (Akyel, 2010, s.88; COSO, 1992, s.63). Bu mesajların açık, anlaşılır ve kurum geneline duyurulabilir olması personelin etkin iç kontrol ilkelerini takip edebilmesi açısından önem taşımaktadır.

3.1.5. İzleme

Piramit şeklindeki iç kontrol çerçevesi modelinin son katmanı izleme bileşenidir. Bilgi ve iletişim ile yakından ilgili olan izleme SAS NO.78'de şöyle açıklanmaktadır: İzleme, belirli bir zaman dilimindeki iç kontrol sisteminin performans kalitesini değerlendirme sürecidir (Perry ve Warner, 2005, s.53). Bu doğrultuda; kontrol faaliyetlerinin yetkili personel tarafından zamanında uygulanıp uygulanmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli prosedürlerin sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izleme fonksiyonunca yerine getirilmektedir (Dalğar, 2012, s.136).

İzlemenin amacı, iç kontrolün uygun biçimde tasarlanıp tasarlanmadığı, doğru biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve etkili olup olmadığına karar vermektir (Understanding Internal Control, 2013, s.18). Çünkü, iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde izlenmediği durumlarda, diğer unsurlarındaki değişmeler, faaliyetlerde meydana gelen aksamalar ve ortamdaki değişiklikler, sistemin etkinliğinin kaybolmasına neden olabilmektedir (Ionescu, 2011, s.804). Bu nedenle izleme, iç kontrol sisteminde sürekli etkinliğinin sağlanabilmesi açısından en önemli unsurdur.

İzleme, kontrollerin oluşturulması ve çalıştırılmasını, sürekli izlemeyi ve gerekli düzenlemeleri yapmayı kapsamaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011, s.386). Bu süreç, sürekli izleme eylemleri ve ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi her iki yönetimin birlikte uygulanması şeklinde de yerine getirilebilmektedir (Perry ve Warner, 2005, s.53). Benzer şekilde COSO modelinde de izlemenin, sürekli faaliyetler ve ayrık değerlendirmeler, yoluyla olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilebileceği

belirtilmiştir. Bu sebeple çalışmada izleme bileşeni, sürekli izleme ve özel değerlendirmeler şeklinde iki başlık altında incelenmiştir.

3.1.5.1. Sürekli İzleme

Sürekli izlemeler, işlemler sırasında meydana gelir ve faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eder (Doyrangöl, 2002, s.35; Perry ve Warner, 2005, s.53). Doğrulamalar, kayıtlardaki verilerle eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin icmallerinin yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, özetle düzenli yönetim gözetim faaliyetleri ile personelin görevini yaparken meydana getirdiği faaliyetler sürekli izlemeye örnek olarak verilebilir (Doyrangöl, 2002, s.35; Perry ve Warner, 2005, s.53).

Sürekli izleme faaliyetleri; kontrol mekanizmasının her bir unsurunu içerir ve düzenli, etik, ekonomik, verimli ve etkin olma niteliklerini taşımayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir. Bu konu ile ilgili olarak COSO da sürekli izleme faaliyetlerini; operasyonel veya finansal raporlamalar, yöneticilerin denetimsel faaliyetleri, dış paydaşlarla iletişim, kurum yapısı ve denetleyici faaliyetler, fiziksel envanterler ve varlık mutabakatı şeklinde sıralamıştır (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.40; COSO, 1992, s.70).

3.1.5.2. Özel Değerlendirmeler

COSO, iç kontrol sisteminin desteklenmesi için sürekli izleme faaliyetlerinin önemine dikkati çekse de, aynı zamanda farklı değerlendirmelerle iç kontrollerin etkinliğini "yeni bir yaklaşım ile ele almanın" faydalı olabileceğini belirtmektedir. Çünkü, sürekli izleme faaliyetleri her ne kadar iç kontrol sisteminin durumu hakkında önemli geri bildirimler sağlıyor olsa da zaman zaman doğrudan sistemin etkililiğine odaklı özel değerlendirmeler yapmak, iç kontrolün istenilen sonuçları gerçekleştirmesinde yarar sağlayabilmektedir (Alikadıoğulları, 2011, s.58; COSO, 1992, s.71).

Sistemin içerisinde yer alan belli alanlara yönelik yapılacak özel değerlendirmelerin kapsamı ve hangi sıklıkla yapılacağı; risk değerlendirmesine, sürekli izleme prosedürlerinin etkinliğine ve riski yönetmek için yerine getirilen kontrol faaliyetlerinin önemine göre değişmektedir (Akyel, 2010, s.88; Sümer, 2010, s.38). Buradaki değerlendirmeler; belirli periyotlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan yönetim tarafından yapılan kontrol öz değerlendirmeler, operasyonel ve finansal boyuttan sorumlu birim yöneticileri ve danışmanlık firmaları tarafından yerine getirilmektedir (Understanding Internal Control, 2013, s.18). Ayrıca COSO modelinde iç denetçiler veya dış denetçiler tarafından yapılan denetimler de özel (ayrık) değerlendirmeler kapsamında tutulmuştur.

COSO tarafından oluşturulan bu beş bileşen, kontrolü sağlamak için yerinde olması gereken yapının tüm yönlerini ve süreçlerini kapsadığı için oldukça dinamiktir. Bir kurulun, ortak bir düzeyde bu kontrolleri değerlendirmek için kapsamlı bir modele veya kritere müracaat etmeden iç kontrol sistemlerini gözden geçirdiğini nasıl ifade edebileceğini bilmek zordur (Akbulut, 2012, s.180). Çünkü, iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının belirlenmesi bu beş iç kontrol bileşeninin varlığının değerlendirilmesiyle ortaya çıkan yargılamanın sonucuna bağlıdır (Uyar, 2009, s.43). Bu nedenle COSO basit bir şekilde beş anahtar soru sorar (Pickett, 2003, s.200):

- İşi kontrol etmek için doğru kriterler var mı? (kontrol ortamı)
- İşin kontrol edilmesini engelleyen tüm riskler anlaşılıyor mu? (risk değerlendirmesi)
- Uygun kontrol aktiviteleri hayata geçirildi mi? (kontrol faaliyetleri)
- İdarede kontrol mesajı yürütüldü mü, ilgili problem ve fikirler yukarıya iletildi mi? (bilgi ve iletişim)
- İşin kontrol edildiği yol görüntülenebiliyor mu? (izleme)

Eğer kurum, bu beş soruya verilecek cevapların kalitesinin değerlendirebilecek durumdaysa, tam olarak garanti vermemekle birlikte, iç kontrolle ilgili endişelerin yersiz olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca, bu beş temel bileşen, kamu kesiminde, iç kontrol için tavsiye edilen bir yaklaşımı tanımlayarak iç kontrolün değerlendirilmesi açısından da temel teşkil etmektedir (Akyel, 2010, s.88).

IV. BÖLÜM

KAMUSAL ALANDA İÇ KONTROL STANDARTLARI VE TÜRKİYE'DE 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU

Dünyada her alanda, hızla birbirini etkileyerek devam eden bir değişim süreci yaşanmaktadır. Teknolojik, ekonomik, siyasi, kültürel alandaki bu köklü değişimler, hem bireyleri hem de kurumları derinden etkilemektedir. Bu etkileşimler sonucunda birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke devletin rolünü, yapısını ve işleyişini sorgular olmuş, kamu yönetimi ve kamu mali kesiminin yeniden inşasına başlanmıştır (Göze, 2008, s.127). Bu doğrultuda uluslararası pek çok örgüt çalışmalarda bulunarak bir takım ortak standartlar geliştirmiş ve birçok ülkede, kamu iç kontrol sistemi ve kamu iç kontrol standartları oluşturulmuştur (Uyar, 2009, s.146).

Kuşkusuz modern bir kamu yönetiminin inşası için yürütülen kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarının başarısı, etkili ve daha iyi düzenleme yapmaktan geçmektedir. Bu noktada, her türlü sorunun çözülmesinde "doğru karar" verebilmek çok önemlidir. Bu nedenle, doğru ve etkili karar alabilmek konusunda sayısal, kurgusal ve analitik birçok yöntem ve araç geliştirilmiştir (İnce, 2009, s.89). Bunlardan biride, kamu kesiminde sağlıklı bir mali yönetim için karar alma süreçlerinde etkinliği sağlamak kadar, denetlenebilirliği ve kontrolü de sağlamaktır (Göze, 2008, s.153).

Uluslararası tanımlamaya göre kamu işletmesi, sermayesinin yüzde 50'den fazlası merkezi yönetime veya yerel idarelere ait olan veya sermaye payı yüzde 50'nin altında olmasına karşın yönetim kontrolü kamunun elinde olan işletmelerdir (European Commission, 2006, s.19). Bu işletmelerin iyi yönetilmesi, ülkenin ekonomik etkinliği ve rekabet gücünde yaratacağı olumlu katkılardan dolayı oldukça önemlidir. Özellikle, son yıllarda kamu kaynaklarının tahsisi ve kullanımında etkinlik, etkililik, tutumluluk ilkeleri üzerinde yoğun olarak durulmaya başlanmasıyla birlikte, kamu kaynaklarının amaçlara uygun bir şekilde kullanılması ihtiyacı, mali yönetim sisteminde değişimi etkileyen en önemli husus olmuştur (Göze, 2008, s.153). Diğer bir önemli hususta, özel sektörde olduğu kadar kamu sektöründe de sağlıklı ve etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması ve iç denetim biriminin gözetim ve değerlendirilmesi altında

sistemin sürdürülmesidir. Bu kapsamda bu bölümde, Dünya'da kamu sektörü açısından iç kontrol standartları, Türk kamu denetim yapısı, özel bütçeli idarelerde iç kontrol sistemi ve 5018 sayılı kanuna değinilmiştir.

4.1. Kamu İdarelerinde Denetim Olgusu

Kamu mali yönetimi ve uygulamasında yaşanan gelişmeler, kamusal denetim alanını da doğrudan etkilemektedir. Geleneksel kamu yönetimi alanından, yeni kamu yönetimi ve kalkınmacı kamu yönetimi anlayışlarına geçişle birlikte demokratik kurumların gelişmesi, iletişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler ve kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine bağlı olarak denetimin işlev ve niteliği de sürekli gelişmektedir (Köse, 2007, s.22). Bu işlev ve faaliyetlerinin kapsamındaki artış, yönetimin daha sistemli ve bilimsel kurallara uygun hareket etmesinde önemli bir faktör olan denetimin, sözcük anlamı dışında, kamudaki kurumsal anlamının da bilinmesini gerekli kılmaktadır.

Kamusal anlamda denetim, kamusal yetkiye haiz, eylem ve tasarrufta bulunan, kamu görevi yapan ve kamu hizmeti sunan kurumların ve kişilerin yine bir güç tarafından üst irade ile sınırlandırılabilmesi veya onaylanabilmesini ifade etmek üzere kullanılmaktadır (Acar, 2009, s.5). Avrupa Birliği Sayıştay'ına göre ise kamusal alanda denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini güvence altına almak üzere incelenmesi şeklinde ifade edilmiştir (Gürkan, 2009, s.10). Bu tanımlarından denetimin, bir uzmanlık alanı ve belirli standartlarda yürütülen bir mesleki faaliyet olduğu anlaşılmaktadır.

Kamusal anlamda sağlam temellere dayalı etkin bir yönetimi gerçekleştirmek bireyler, toplumlar ve tüm insanlık için sayısız yararlar sağlamaktadır. Kıt kaynakların mümkün olabildiğince verimli ve en yüksek faydayı temin edecek şekilde değerlendirilmesinde ve toplumsal refahın en üst düzeye çıkarılmasında denetim, en yüksek katma değeri yapabilecek unsurların başında gelmektedir. Bunun için de, kamu yönetiminde verimliliği ve etkinliği azamileştirmek, yönetimi geliştirmeye odaklanan çağdaş denetim yaklaşımlarını ön plana çıkarmak ve kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerini esas alarak tüm kamu idarelerinde uygulanabilir düzeyde İç Kontrol Standartları geliştirmek gerekmektedir (Akyel ve Köse, 2010, s.19).

4.2. Kamu Sektörü İçin Belirlenen İç Kontrol Standartları

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin iç kontrol sistemlerini oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alması gereken temel yönetim kurallarını göstererek, tüm kamu kurumlarında tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır (Akyel, 2010, s.92). Bu amaç çerçevesinde Kamu İç Kontrol Standartlarının hazırlanması, COSO Modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları çerçevesinde oluşturulmuştur (Candan, 2009, s.2).

4.2.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları

INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions), Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatıdır. 1953 yılında Küba/Havana'da toplanan kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 170'e ulaşmıştır (Alptürk, 2008, s.443). Bağımsız ve siyaset dışı bir kuruluş olan ve Birleşmiş Milletler üyesi tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi bulunduğu INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği), her üç yılda bir farklı ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında ve ilgili mali ve yönetsel konularda güncel gelişmelerin tartışılmasını ve kararlar alınmasını sağlayan bir forum oluşturmaktadır (Çulhacı, 2005, s.115).

INTOSAI'nin amacı: yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri güçlendirmek, kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak ve gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir. INTOSAI'ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu ise, yasayla kurulmuş olmak ve parlamento adına denetim yapmaktır. Statüsü gereğince INTOSAI'ye her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşu üye olabilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştayı da 1965 yılından bu yana INTOSAI'nin üyesidir (Alptürk, 2008, s.444).

2001 yılında Seul'da düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan iç kontrol standartları rehberinin (Guidelines for

Internal Control Standards) COSO tarafından yayımlanan ‘‘İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu’na’’ uyumlu şekilde güncellenmesine karar verilmiştir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s. 1-3). Kamusal alanda sosyal ve politik hedeflere odaklanması, kamu kaynaklarının kullanması, bütçe döngüsünün önemi, kamuda performans ölçümünün karışık olması ve kamu gibi oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi karakteristik özellikleri de dikkate alınarak INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından hazırlanan güncellenmiş “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)” 2004 yılında Brüksel’de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir (Erdoğan, 2009, s.100).

Yeni rehber, COSO Modeliyle ve 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan rehberle kıyaslandığında işlemlere etik yönünün de eklendiği ve kaynakların korunmasına daha çok vurgu yapıldığı görülmektedir. 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan rehber; iç kontrolü tasarlamanın, uygulamaya koymanın ve değerlendirmenin özendirilmesi gerektiği vizyonuna işaret eden standartları yaşayan bir doküman olarak tasarlanmıştı (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.3). 2004 yılında güncelleştirilen yeni rehber ise aşağıda verilmiş olan üç temel başlık çerçevesinde güncellenmiştir (Çulhacı, 2005, s.119):

- COSO iç kontrol çerçevesinin de temel alınması,
- Faaliyetleri gerçekleştirirken etik değerlere daha fazla dikkat edilmesi,
- Bilişim teknolojilerinin kontrolü konusuna daha fazla önem verilmesi.

INTOSAI Rehberi’nde yapılmış olan iç kontrol tanımı, küçük değişiklikler hariç, COSO modelinde yapılmış iç kontrol tanımının neredeyse aynısıdır. INTOSAI Rehberi ile sunulmuş olan iç kontrol tanımında, COSO modelinin iç kontrol tanımından farklı olarak; “risk, ahlak kuralları, hesap verme sorumluluğu, kötü kullanıma ve hasarlara karşı koruma” şeklindeki kavramlar dikkat çekmektedir (INTOSAI GOV 9100, 2004, s.3). Benzer şekilde, INTOSAI çerçevesinde oluşturulan iç kontrol standartları da COSO standartları ile benzer olup; Kontrol çevresi, risk, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir (Akçakanat, 2011, s.103).

Komite, bu Rehberdeki COSO modelini uygulamaya koymak suretiyle, sadece iç kontrol kavramını güncelleştirmeyi amaçlamamış, ayrıca, kamu sektöründe etkili bir iç kontrolün tesis edilmesini ve bunun sürdürülmesini de planlamıştır (Alptürk, 2008,

s.303). Bu nedenle kamu yönetimi, rehberin önemli bir yararlanıcısıdır. Kamu denetiminde; iç kontrolün değerlendirilmesi, genel kabul görmüş bir çalışma standardı olduğundan, denetçiler bu Rehberden bir denetim gereci olarak da yararlanmaktadır. Bu sebeple COSO Modelini içeren iç kontrol standartları hem devlet yönetimi tarafından organizasyonun güçlü iç kontrol yapısı bakımından bir örnek, hem de denetçiler tarafından iç kontrolü değerlendirme bakımından bir gereç olarak kullanılmaktadır. Ayrıca bu doküman, kamu sektöründe iç kontrol için tavsiye edilmiş bir çerçeveyi tanımlayıp değerlendirebilmesi açısından da temel oluşturmaktadır (Alptürk, 2008, s.303).

4.2.2. GAO İç Kontrol Standartları

İç kontrol sistemini kurma ve işletme sorumluluğunu yönetim kademesine veren ‘‘Bütçe ve Muhasebe Prosedürleri Kanununun (Budget and Accounting Procedures Act’’ 1950 yılında yürürlüğe girmesiyle, ABD Kongresi, iç kontrolün öneminin farkına varmıştır. 1982 yılında ortaya çıkan iç kontrol çöküşlerinden sonra Kongre, ‘‘Federal Yöneticilerin Mali Dürüstlüğü Kanununu (FMFIA-Federal Managers Financial Integrity Act)’’ yürürlüğe koymuştur. Bu kanunla, kamu idarelerindeki yöneticilerden kurumlarındaki iç kontrol mekanizmasını sürekli değerlendirmeleri, oluşan aksaklıkları gidermeleri ve iç kontrole ilişkin çalışmalarını yıllık olarak raporlamaları istenmiştir. Ayrıca, söz konusu kanunla, kamu için iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması görevi ABD Sayıştayına (GAO-United States General Accounting Office), kurumların iç kontrol sistemlerini değerlendirirken izleyecekleri rehberi hazırlama görevi de Yönetim ve Bütçe Ofisine (OMB-Office of Management and Budget) verilmiştir (Steinhoff, 2005). GAO bu görevvi ilk kez 1983 yılında yayımlamış olduğu ‘‘Yeşil Kitap (Green Book)’’ olarak da bilinen ‘‘Federal Devlette İç Kontrollere İlişkin Standartlar (Standards for Internal Controls in the Federal Government)’’ başlıklı düzenleme ile yerine getirmiştir (GAO, 2001, s.1). Söz konusu düzenleme 1999 yılında GAO tarafından gözden geçirilerek, ‘‘Federal Devlette İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Controls in the Federal Government)’’ adıyla yeniden yayımlanmıştır. GAO tarafından iç kontrol standartlarının gözden geçirilerek 1999 yılında yeniden yayımlanmasında, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, insan kaynakları

alanında ortaya çıkan sorunlar ve mali yönetime ilişkin olarak ABD kanunlarında ve diğer mevzuatta meydana gelen değişiklikler etkili olmuştur (GAO, 2001, s.1).

GAO tarafından hazırlanan kamu iç kontrol standartları, iç kontrolün tahsis edilip sürdürülmesi, yolsuzluk, hata, hile, israf, suistimal ve kötü yönetim riskinin yüksek olduğu yönetim ve performans alanlarının önlenmesi açısından savunma hattı oluşturmaktadır (Steinhoff, 2005, s.1; GAO, 1999, s.1). Yönetim ve Bütçe Ofisi (OMB) tarafından ‘‘Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol’’ üzerine yayımlanan A-123 No'lu Genelge, kontrolleri değerlendirmeye ve raporlama yapmaya ilişkin özel hükümler içermektedir (GAO, 1999, s. 1). GAO'nun OMB'si tarafından yayınlanan A-123 genelge ile federal kurumların (Akçakanat, 2011, s.104);

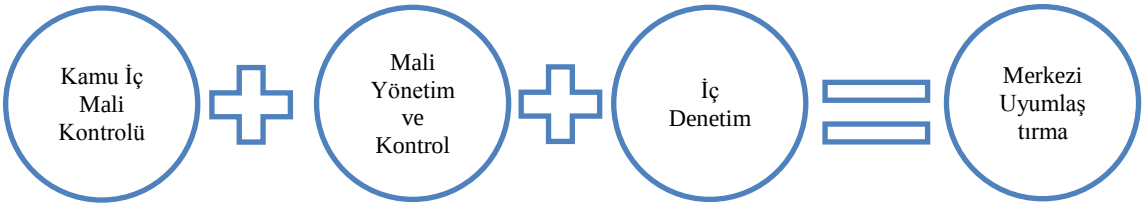
- Mali raporlama ile ilgili olan iç kontrolleri değerlendirerek belgelemeleri,
- Yine bu iç kontrollerin etkinliği, etkililiği ve güvenilirliği ile ilgili değerlendirmeleri belgelemeleri,
- ‘‘Yıllık Federal Yöneticiler Finansal Entegrasyon Kanunu’’ bölüm 2 güvencelerinin bir parçası olarak finansal bildirimler üzerindeki iç kontrollerin etkin olup olmadığı ile ilgili ayrı bir teminat ifadesinde bulunmaları gerekmektedir.

OMB, A-123 No'lu Genelgeyi, 2002 yılında çıkarılan ve halka açık şirketlerde iç kontrole ilişkin düzenlemeler getiren SOX ışığında 2004 yılında yeniden revize etmiştir. Bu kapsamda, güncellenmiş iç kontrol standartları da dikkate alınarak finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi ve yönetimin bu alandaki sorumluluğu yeniden ele alınmıştır (Erdoğan, 2009, s.106).

COSO tarafından 1992 yılında yayımlanmış olan İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Raporu ile iç kontrole ilişkin olarak sunulan ve genel kabul gören çerçeve model, 1983 yılında GAO tarafından yayımlanmış olan iç kontrol standartlarının güncellenmesinde büyük rol oynamıştır (Steinberg, 1994, s.40). Yine, GAO tarafından 1999 yılında yayımlanan ‘‘Federal Devlette İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the Federal Government)’’ 1992 yılında COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Raporu esas alınarak güncellenmiştir (GAO, 1999, s.2). Federal Devlette İç Kontrol Standartları incelendiğinde, GAO'nun iç kontrol tanımı ve kontrol standartlarının temel olarak COSO ve INTOSAI'nin sunmuş olduğu modellerden farklı olmadığı açıkça görülmektedir.

4.2.3. AB İç Kontrol Standartları

Avrupa Birliği'nde iç kontrol standardı olarak Kamu İç Mali Kontrolü yaklaşımı (PIFC-Public Internal Financial Control) esas alınmaktadır (Saltık, 2007, s.33). Kamu mali iç kontrol kavramı, ülkelerin iç kontrol yapılarını yeniden yapılandırmasına özellikle de kamu sektörü kontrol sistemlerini uluslararası standartlar ve AB'deki en iyi uygulamalar çerçevesinde geliştirilmesine yardımcı olmak üzere yapısal ve operasyonel bir model sağlamak üzere Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiştir (Erdoğan, 2009, s.106-107). PIFC, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır (Kesik, 2005, s.98). Bu yaklaşıma göre PIFC; mali yönetim ve kontrol sistemi, iç denetim sistemi ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır (Saltık, 2007, s.33).



Şekil 4. Kamu iç mali kontrol formülü

Kaynak: Göze, 2008, s.167.

Söz konusu sistem, kamu kaynaklarının etkili kullanılması, mevzuata ve diğer hükümlere uygunluğun sağlanması ve iyi mali yönetim ilkelerinin uygulanması bakımından gelişmeye açık bir alandır (Saltık, 2007, s.33). Bu sistemin amacı, yolsuzlukların ve sahtekarlıkların meydana gelmesini önlemek ve kamu kaynaklarının belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılması hususunda makul bir güvence sağlamak olarak özetlenmiştir (PIFC, 2006, s.5). Bu amaç doğrultusunda iç kontrol iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşama; ex-ante kontrol, ikincisi ise ex-post kontrol ya da bir başka ifadeyle iç denetimdir. Ex-ante kontrol, mali işlem yapılmadan önce, ex-post kontrol ise mali işlem yapıldıktan sonra gerçekleştirilir. Avrupa Birliği Komisyonu'nun bu konuda verdiği mesaj, her iki aşamanın tamamen birbirinden bağımsız şekilde yürütülmesi gerektiği yönündedir (Acar, 2001, s.3).

PIFC yaklaşımı ile ön mali kontrol ve iç denetimle sınırlı kalmayan, geniş anlamda bir iç kontrol anlayışı benimsenmiş ve aşağıda sıralanmış olan üç temel ayak üzerine kurulu bir iç kontrol modeli sunulmuştur (PIFC, 2006, s.6):

- Hesap verebilirlik,
- Bağımsız bir iç denetim,
- Merkezi uyumlaştırma birimi.

AB'de uygulanan PIFC sistemi COSO modelini esas almaktadır. Avrupa Birliği yetkilileri, COSO modelindeki beş unsurun üye ülkelerde uygulandığını varsaymaktadır. Ancak, uygulamanın gerçekte hangi boyutta olduğunun kesin olarak söylemek mümkün değildir (Saltık, 2007, s.34). Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme ana başlıkları altında 24 adet standarttan oluşmaktaydı; ancak 2005 yılında, bu standartların tekrar revize edilmesi gündeme gelmiş ve 16 Kasım 2007 tarihinde ''İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve'' adlı Tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğ ile 6 ana başlık altında ele alınan standartların sayısı 24'ten 16'ya düşürülmüştür (Commission of the European Communities, 2007, s.12-13; Saltık, 2007, s.34).

4.3. Türk Kamu Denetim Yapısı

Dünyada kamu yönetimlerini etkileyen ve değiştiren nedenler, Türk Kamu Yönetimi için de geçerlidir. Kamusal alanda verilen hizmetlere yönelik beklentileri değiştiren bireycilik, rekabetçilik, karlılık, verimlilik, esneklik gibi değerlerin yönetim anlayışına egemen olmasını sağlayan ekonomik, toplumsal, siyasal ve kültürel dinamikler, Türk Kamu Yönetimini ve denetimini de etkilemiştir (Güner, 2009, s.187).

Yaklaşık olarak 130 yıllık bir geçmişe sahip olan Türk Kamu Denetim Sistemi köklü bir devlet geleneği ve bu devleti yöneten bürokratik yapının refleksleri çerçevesinde kendisini sürekli yenileyerek ilerlemiştir (Hacıcaferoğlu, 2010, s.1). Bu süreç içerisinde, Türk Kamu sektörün varlığının temel nedenini oluşturan "kollektif ihtiyaçları" karşılarken kullandığı kamusal kaynakları, verimli ve rasyonel bir şekilde harcama, kaynakları kullanırken hukuka uygun hareket etme, kamu hizmetlerini yerine

getirirken çağdaş yönetim tekniklerinden yararlanma ve faaliyet sonuçlarını kamuya açıklama zorunluluğu, idareyi etkin bir düzenleyici denetleyici fonksiyonun varlığına sevk etmektedir (Arslan, 2002, s.6). Bu doğrultuda, kamu idarelerinin tüm faaliyetlerinin, bir yandan kamuoyunun gözetimi ve denetimine, diğer yandan, parlamento tarafından doğrudan veya parlamento adına dış denetim organlarınca, nihayetince kendi iç denetimine tabi tutulması, çağdaş yönetimlerin kamuya karşı olan sorumluluklarının yerine getirilmesine yönelik bir gerekliliktir (Gürkan, 2009, s.86). Bu gerekliliğin daha iyi anlaşılması için Türk idari yapısı içerisinde Türkiye'de kamu denetimi yapan kurum ve kuruluşların yapısı, işleyişi ve faaliyet alanları hakkında bilgiler verilmiştir.

4.3.1. Anayasa Gereğince Faaliyet Gösteren Denetim Organları

4.3.1.1. Sayıştay

1862'de kurulan Sayıştay, kısa bir süre sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli *Kanun-i Esasi*'de yerini almış ve Anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze dek sürdürmüştür (Köse, 2007, s.223). T.C. Anayasasının 160. maddesinde; ''Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.'' denilmek suretiyle Sayıştay'ın başlıca görevinin denetim ve hükme bağlama (yargı) olduğu açıklanmıştır (Resmi Gazete, 09.11.1982, Sayı:17863:2709/160).

Sayıştay'ın görevlerini düzenleyen 832 sayılı Sayıştay Kanunun 28. maddesine göre Sayıştay (Resmi Gazete, 27.02.1967, Sayı:12538:832/28);

- *''Genel ve katma bütçeli dairelerin ve bu daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin ve kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve malları ile nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.*

- *Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve hazine avanslarını kaydedip denetler.*
- *Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini Anayasada belirtilen süre içerisinde TBMM'ne sunar.*
- *Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair TBMM'ne rapor verir.*
- *Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerek gördüğü hususlara dair TBMM'ne rapor verir.*
- *Kanunlarla kendisine verilen diğer görevleri yapar.''*

832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen ek 12. madde ile Sayıştay, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebilmektedir (Kuluçlu, 2006, s.12).

''Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararları esas alınır.'' (Resmi Gazete, 09.11.1982, Sayı:17863:2709/160).

Anayasanın 160. maddesi doğrultusunda düzenlenen başlangıcı 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanuna göre Sayıştay meslek mensupları; *''Birinci Başkan, Daire Başkanları ve Üyeleri, Raportörler, Uzman Denetçi, Baş Denetçi, Denetçi ve Denetçi Yardımcılarıdır. Raportörler, uzman denetçi, baş denetçi ve denetçiler denetçi yardımcılığından yetişirler. Sayıştay'da bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesidir. Daireler Kurulu daire başkanları ve üyelerinden oluşur. Daireler Kurulu 832 sayılı Kanunla kendisine verilen görevleri yapar. Daire başkanları, dairelerine ayrılan hesapların yargılama ve bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenleme ve sonuçlandırılması işleriyle ve diğer işlerin yapılmasını sağlamakla*

görevlidir. Üyeler denetçi raporlarını inceler ve düşüncelerini yazılı olarak belirtir. Ayrıca bu kanunda gösterilen diğer işleri yapar.'' (Resmi Gazete, 27.02.1967, Sayı:12538:832/3-22). *''Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.''* (Resmi Gazete, 09.11.1982, Sayı:17863:2709/160).

Sayıştay'ın iki ana fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan ilki dış denetim organı olarak genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının mali faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanmasıdır. İkincisi ise hesapların hükme bağlanmasını içeren, genel yönetim kapsamındaki kamu kurumlarının gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir (Kuluçlu, 2006, s.12).

1996 yılında Sayıştay Kanuna yapılan ek 10. madde ile; *''Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşlarının kaynakları ne ölçüde verimli etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.''* denilerek Sayıştay'ın denetimine tabi kuruluşlarda performans denetimi yapabileceği öngörülmüştür (Resmi Gazete, 04.07.1996, Sayı:22686:832/10). Performans denetimi hususunda Sayıştay'da hazırlıklar ve çalışmalar yapılmıştır, ancak bu konuda bugüne kadar TBMM'ye veya kamuoyuna sunulan bir rapor bulunmamaktadır. Yine, 5018 sayılı Kanun ve Anayasanın 160. maddesine göre Sayıştay'a merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kuruluşları ve yerel yönetimlerin gelir, gider ve mallarını denetleme görevi verilmesine rağmen bugüne kadar sadece gider denetimi yaptığı görülmektedir (Kenger, 2001, s.51).

4.3.1.2. Yüksek Denetleme Kurulu

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7. maddesinde, *''Komisyon ve Alt Komisyonlar, denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş*

amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden inceler.'' denilerek denetlenen kuruluşlarda uygunluk denetiminin yanı sıra esas olarak mali denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüş ve bu tür denetim görevi 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Yüksek Denetleme Kuruluna verilmiştir (Resmi Gazete, 09.04.1987, Sayı:19426:3346/7). Başbakanlığa bağlı tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organı olarak oluşturulmuş olan Kurulun, 72 sayılı KHK'nin 22. maddesinde denetleme konuları (Resmi Gazete, 20.10.1993, Sayı:18197:72/22);

- *''Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,*
- *İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,*
- *Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,*
- *İşlemlerin hukuka uygunluğu,*
- *Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,*
- *İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı.''* şeklinde belirlenmiş ve kuruluşlarda uygunluk denetimi yanında esas olarak finansal denetim ve performans denetimi yapılması öngörülmüştür.

4.3.1.3. Devlet Denetleme Kurulu

Anayasanın 108. maddesinde, *''İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle, vakıflarda her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır.''* denilmiştir (Resmi Gazete, 09.11.1982, Sayı:17863:2709/108). Anayasanın bu hükmü doğrultusunda 2443 sayılı Kanunla Devlet Denetleme Kurulu

1982 yılında oluşturulmuştur. Anayasanın 108. maddesinde belirlenen DDK'nın görev alanı 2443 sayılı Kanunda aynen korunmuştur.

2443 sayılı Kanuna göre DDK; *''Başkan dahil dokuz üyeden oluşmakta, bu üyeler yüksek öğrenim görmüş en az on iki yıl Devlet hizmetinde çalışmış kişiler arasından Cumhurbaşkanınca atanmaktadır.''* (Resmi Gazete, 03.04.1981, Sayı:17299:2443/3).

2443 sayılı Kanuna göre; *''DDK adına hazırlanan raporlar, Kuruluda konuşulur ve Cumhurbaşkanına arz edilmek üzere karara bağlanır. Kurul raporları Cumhurbaşkanının onayı alındıktan sonra Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporlarında; incelenmesi, teftişi, tahkiki veya dava açılması istenen konular en geç kırk beş gün içinde gereği yapılmak üzere Başbakanlıkça yetkili mercilere intikal ettirilir. Sonuçtan Başbakanlık aracılığıyla Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. Cumhurbaşkanı gerek gördüğünde önemli konularla ilgili raporları doğrudan adli ve idari mercilere intikal ettirir.''* (Resmi Gazete, 03.04.1981, Sayı:17299:2443/6).

4.3.2. Bakanlıklar Denetim Organları

4.3.2.1. Başbakanlık Teftiş Kurulu

Başbakanlığa bağlı her kurum kendi bünyesinde bir denetim birimi kurmuş olmasının yanı sıra Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu da bu teşkilatlanma içinde yerini almıştır (Yaman, 2008:4). 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanunun 20. maddesine göre kurulmuş olan Başbakanlık Teftiş Kurulunun görevleri (Resmi Gazete, 19.10.1984, Sayı:18550:3056/20);

Teftiş Kurulu Başkanlığı Başbakanın veya yetkili kılması üzerine Müsteşarın emri ve onayı ile Başbakan adına aşağıdaki görevleri yapar.

- *''Bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamu iktisadi teşebbüslerinde teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemini geliştirmek,*
- *1. (a) bendinde sayılan kuruluşlarla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, teftiş, denetim veya bu maksatla*

kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,

- *Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarını haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftişi yapmak veya yaptırmak,*
- *Gerektiğinde imtiyazlı şirketlerle özel kuruluşları da mali yönden teftiş etmek ve denetlemek,*
- *Başbakanlık merkez teşkilatında araştırma, inceleme ve soruşturma ile bağlı ve ilgili kuruluşlarında her türlü inceleme, araştırma, teftiş ve soruşturma yapmak.''* şeklinde belirlenmiştir.

4.3.2.2. Maliye Bakanlığı Denetim Organları

Maliye Bakanlığında denetim organları 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı: 178 sayılı KHK'nin 20. maddesinde, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanın emri ve onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar (Resmi Gazete, 14.12.1983, Sayı:18251:178/20):

- *''Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,*
- *İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,*
- *Dernekleri mali yönden teftiş etmek,*
- *Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.''* hükmüne yer verilmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu: 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 21. maddesinde Maliye Bakanlığına bağlı Hesap Uzmanları Kurulunun görevleri şunlardır (Resmi Gazete, 14.12.1983, Sayı:18251:178/20):

- *''4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına dair Kanunun Hesap Uzmanları Kuruluna verdiği görevleri yapmak, yetkilerini kullanmak,*
- *Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,*
- *Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,*
- *Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.''* gibi işler olarak belirtilmiştir.

Kontrolörler: 178 sayılı KHK'nin 43. maddesinin (a) fıkrasında, *''Bütçe ve Mali Kontrol, Muhasebat, Gelirler, Milli Emlak, Tasfiye işleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlükleriyle Bakanlıkça uygun görülecek diğer birimlerde kontrolör çalıştırılabilir. Kontrolörler, bağlı bulundukları genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla verilen görevleri yaparlar.''* denilmektedir (Resmi Gazete, 14.12.1983, Sayı:18251:178/43).

Denetmenler: 178 sayılı KHK'nin 43. maddesinin (c) fıkrasına göre, Gelirler Genel Müdürlüğünce, vergi incelemeleri ve taşra birimlerinde denetim yapmak üzere defterdarlıklar ve vergi dairesi başkanlıkları emrinde vergi denetmenleri çalıştırılması öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddeye göre Muhasebat Genel Müdürlüğünde muhasebe denetmenleri, Milli Emlak Genel Müdürlüğünde milli emlak denetmenleri çalıştırılabileceği öngörülmüştür (Resmi Gazete, 14.12.1983, Sayı:18251:178/43).

4.3.2.3. Bakanlıklar ve Müsteşarlıklar Denetim Organları

Bakanlık veya Müsteşarlık bünyesinde yer alan Teftiş Kurulu Başkanlıkları, Bakanlık ve Müsteşarlık Kontrolörleri, bağlı bulundukları bakanlık, müsteşarlık veya

genel müdürlüklerin bünyesinde, bakanın, müsteşarın veya genel müdürün emri veya onayı üzerine bakanlık, müsteşarlık veya genel müdürlük teşkilatı ile bakanlığa veya müsteşarlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle görevlendirilmişlerdir (Kuluçlu, 2006, s.13).

4.3.3. Özerk Nitelikteki Kuruluşların Denetim Organları ve Teftiş Kurulları

4.3.3.1. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

2005 yılında kabul edilen ve tüm maddeleri ile 2006 yılında yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 93. maddesinde BDDK'nın görevleri şu şekilde düzenlenmiştir (Resmi Gazete, 01.11.2005, Sayı:25983:5411/93):

- *''Bankalar ve finansal holding şirketleri ile diğer kanunlarda ve ilgili mevzuatta yer alan hükümler saklı kalmak kaydıyla finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin; kuruluş ve faaliyetlerini, yönetim ve teşkilat yapısını, birleşme, bölünme, hisse değişimini ve tasfiyelerini düzenlemek, uygulamak, uygulanmasını sağlamak, uygulamayı izlemek ve denetlemek,*
- *Yurtiçi ve yurtdışı muadil kurumların katıldığı uluslararası mali, iktisadi ve mesleki teşekküllere üye olmak, görev alanına giren hususlarda yabancı ülkelerin yetkili mercileri ile mutabakat zaptı imzalamak,*
- *Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ile görevli ve yetkilidir.''*

Ancak BDDK'nın asli görevi net bir denetimden ziyade mali piyasaları düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur.

4.3.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan SPK; *''Sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlık içinde çalışmasını, menkul kıymetler ve sermaye piyasasıyla ilgili kuruluşlar hakkında kamunun aydınlatılmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, ortaklıklarda mülkiyetin yaygınlaştırılmasını, menkul*

kıymetler borsalarının çalışmasına, gelişmesine ve yaygınlaşmasına elverişli bir ortamın hazırlanmasını sağlayıcı düzenleme, denetleme, inceleme, araştırma ve açıklamalar yaparak, başta sanayi kuruluşlarının hisse senetleri olmak üzere tasarrufların menkul kıymetlere yatırılmasını özendirmek, sermaye piyasasındaki sağlıksız gelişme eğilimlerini önlemek, tasarruf sahipleri ve sermaye piyasasıyla ilgili kuruluşları yurt ekonomisinin yararına yönlendirmek suretiyle, halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını gerçekleştirmek, amaçlarıyla kurulmuştur.'' (Resmi Gazete, 24.06.1982, Sayı:17734:2499/7).

4.3.3.3. Diğer Kurullar

Rekabet Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Telekomünikasyon Kurumu, Radyo ve Televizyon Üst Kurumu gibi kuruluşlara her ne kadar denetim yapma verilmiş olsa da sadece bazılarına denetim birimi ihdas edilmiştir. Söz konusu kurulların esas görevleri görevli oldukları alanlarda düzenlemeler yapma, kendi koydukları kuralları uygulama ve kurallara uymayanlar hakkında işlem yapmaktır (Yaman, 2008, s.6).

4.3.3.4. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Teftiş Kurulu

Bir kanunun verdiği yetkiye dayanarak kurulan, genellikle bir bakanlıkla ilişkileri ilgili kuruluş düzeyinde olan, tabi oldukları özel hukuk hükümleri dışında genel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösteren, kamu sermayesinin hakim (%50 den fazla) olduğu kuruluşlar teftiş kurullarıdır. Genel müdürün emri veya onayı ile kuruluşun sınırları içinde kalmak koşuluyla, kuruluşun her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini genel müdür adına yürütmekle görevlendirilmiştir (Kenger, 2001, s.64).

4.3.3.5. Yerel Yönetimler Teftiş Kurulu

Genelde belediyeler teftiş kurulları olarak faaliyet gösteren bu denetim organları, belediye başkanının emri veya onayı ile yerel yönetim sınırları içinde kalmak şartıyla,

yerel yönetimlerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini belediye başkanı adına yürütmekle görevlendirilmiştir (Kenger, 2001, s.64).

4.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Kamu sektörünün faaliyet gösterdiği alanlarda yaşanan hızlı değişiklikler nedeniyle kamu program ve organizasyonlarının amaçlarının belirsizleşmesi, geleneksel hesap verme yükümlülüğünün beklentileri karşılayamaması ve değişikliklere ayak uydurma güçlükleri, devletin hangi kaynakları ne amaçla harcadığının izlenememesi, bütçe kaynaklarını siyasi ve toplumsal önceliklere göre harcanmasını özendirmemesi, kamu yönetimlerini yetersizlik psikozuna sürüklemiştir. Yine, kamu harcamalarında gerekli disiplini sağlamak için konulan ve performansa da yönelik olmayan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşili yönetim yapıları nedeniyle kamu yönetimleri, maliyet etkin ve sonuç yönelimli yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları ister olmuşlardır (Karaarslan, 2002, s.1). Bununla birlikte, Türkiye'nin Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası arasındaki kredi ilişkileri, uygulanan programlar ve Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci gibi dış etkenler mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden tanımlanmasını gerekli kılmıştır (Alikadıoğulları, 2011, s.6). Bu gerekçelerle kamu yönetiminde bir reform dalgası başlatılmış ve Türk kamu iç mali kontrol sistemini uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlaştırmak üzere, Aralık 2003 tarihinde, *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu* çıkarılmıştır (Önen ve Özmen, 2011, s.92).

Bu doğrultuda, 1927 yılından itibaren yürürlükte olan ve kamu mali yönetiminin ''mali anayasası'' olarak kabul edilen *1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu* yürürlükten kaldırılmış, yerine TBMM'de 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5018 sayılı kanun getirilmiştir (Uzunay, 2007, s.28). 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken, bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun, 5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında

Kanunla yapılan değişikliklerle, 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir (Uyar, 2009, s.100).

Bu Kanun, kamu maliyesinin temel ilkelerinde ve kamu kaynağının kullanılmasında çok önemli yenilikler getirmektedir. Çağdaş kamu mali yönetim anlayışına paralel olarak sistemimize getirilmiş olduğu önemli yenilikler; kamu kaynaklarının etkin ve verimli şekilde kullanılması, çok yıllı ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi, bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması gibi temel düzenlemelerdir (Kesik, 2005, s.95-96).

5018 sayılı Kanun toplam 9 kısımdan oluşmaktadır. 1. kısımda genel hükümler açıklanmıştır. 2. kısımda kamu idareleri bütçeleri, 3. kısımda taşınır ve taşınmaz mallar, 4. kısımda kamu hesapları ve mali istatistikler, 5. kısımda iç kontrol sistemi, 6. kısımda dış denetim, 7. kısımda yaptırımlar ve yetkili merciler, 8. kısımda diğer hükümler ve 9. kısımda da yürürlükten kaldırılan hükümler, geçici maddeler ve yürürlük tarihi açıklanmıştır.

5018 sayılı KMYK Kanununun 1. maddesinde kanunun amacı; *''Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.''* şeklinde açıklanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/1).

Bunun dışında Kanunun 5. Kısmında iç kontrol sistemi düzenlenmiş ve bu kısımda iç kontrol sistemine ilişkin olarak; iç kontrolün tanımı ve amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri hususlarına yer verilmiştir.

4.4.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol Sistemi

Türkiye'de iç kontrol yöntem ve prosedürlerini standart hale getirmeye yönelik ilk adım 5018 sayılı Kanunla atılmış olup, buna bağlı çıkartılan ikincil mevzuatla iç kontrol sistemi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. İç kontrole ilişkin düzenlemeleri içeren kanunlar ve buna bağlı ikincil mevzuat şunlardır (T.C. İçişleri Bakanlığı, 2012, s.9):

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
- 5436 Sayılı Kanun,
- Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar,
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,
- Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi.

4.4.1.1. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrolün Tanımı ve Amacı

5018 sayılı KMYK Kanununun 5. kısmı ''İç Kontrol Sistemi'' olarak adlandırılmış ve 55 ile 67. maddeler arasında iç kontrole ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kanunun 55. maddesinde iç kontrol; *''İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle, iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.''* şeklinde tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/55).

Bu tanımda belirtilen idarelerin amaçları ve belirlenmiş politikalarının dayanağı, idarelerin stratejik planlarıdır. Tanımda da belirtildiği gibi iç kontrol, bir kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için yaptığı tüm faaliyet ve işlemleri kapsamaktadır.

Bu faaliyet ve işlemler mali veya mali olmayan işlem ve faaliyetlerdir (Akçakanat, 2011, s.110). Ayrıca, kanunda iç kontrolün tanımı yapılırken uluslararası standart ve uygulamaların da göz önünde bulundurulduğu görülmektedir. Uluslararası

alanda kabul görmüş iç kontrol standartlarına göre iç kontrol sistemi yönetime dört temel konuda güvence verir. Bunlar (Candan, 2006, s.6);

- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ve idaresinde düzenlilik, etkinlik ve verimlilik kriterine uyulması,
- Her türlü yolsuzluk ve sahtekarlığı önleyici mekanizmalar geliştirilmesi,
- Kayıt altına alınan bilgi ve raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin temini,
- Mevcut yasa ve düzenlemelere uyumdur.

Bu güvenceleri sağlayabilmek için iç kontrol sisteminin; kamusal alanda faaliyet gösteren tüm kuruluşlarda israfı ve kaynakları kötüye kullanmayı engelleyici önlemler alınmalı, güvenilir ve zamanlı bilgi akışı kurulmalı, etkin, etkili ve verimli bir yönetim şekli kurulmalı ve yürürlükteki yasalara uyulmalıdır.

İç kontrol bu hedeflere ulaşılması için bir araçtır, kesin bir güvence değil makul bir güvence sağlar (Saltık, 2007, s.5). Şüphesiz bu güvence oluşturulan ve uygulanan iç kontrol süreçlerinin kapsam ve niteliğiyle bağlantılıdır. Bunun için iç kontrolün amaçlarına ulaşılması açısından kuruluşlar arasında farklı sonuçlara varılması doğaldır (Candan, 2006, s.7).

4.4.1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrolün Temel İlkeleri

İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esasların 6. maddesinde iç kontrolün temel ilkeleri sayılmış ve yapılması gereken işler ve bu işlerin kapsamı şu şekilde açıklanmıştır (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/6):

- *''İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.*
- *İç kontrol faaliyetlerinde ve düzenlemelerde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.*
- *İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.*
- *İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.*
- *İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.*

- *İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik, ekonomiklik, etkinlik ve etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.''*

4.4.1.3. 5018 Sayılı Kanuna Göre İç Kontrol Sisteminin Bileşenlerinin Değerlendirilmesi

Pekçok ülkede kamu iç kontrol sistemi ve standartları oluşturulurken COSO çerçevesi temel alınmış, iç kontrol standardı olarak COSO'nun beş temel bileşeni kabul edilmiştir (Uyar, 2009, s.146). Benzer şekilde Türkiye'de kamu mali yönetim alanındaki en önemli reformlardan biri sayılan 5018 sayılı KMYK Kanunu da, COSO'nun ortaya koyduğu iç kontrol bileşenleri olan; Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerini esas almıştır. (Erdoğan, 2009, s.139).

İç kontrol sisteminin standartlarına ilişkin COSO iç kontrol standartları çerçevesinde 26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete'de ''*Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*'' yayımlanmıştır (Akyel, 2010, s.92). Tebliğ'de *''Kamu idarelerinin, iç kontrol sistemlerinin kamu iç kontrol standartlarına uyumunu sağlamak üzere; yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmaların yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları gerekmektedir. Söz konusu çalışmaların etkili bir şekilde ve zamanında yürütülmesini sağlamak üzere, idarelerin üst yöneticileri tarafından gerekli önlemler alınacaktır.''* ifadesi yer almaktadır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007). Çalışmanın daha önceki bölümlerinde COSO iç kontrol bileşenlerinin detaylı olarak ele alınması nedeniyle iç kontrol bileşenleri yalnızca 5018 sayılı kanun, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği ile Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde ele alınıp incelenmiştir.

4.4.1.3.1. Kontrol Ortamı

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde yer alan, *''İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir*

bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir.'' ifadesi ile kontrol ortamının önemine vurgu yapılmıştır (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/7).

Yine, 5018 sayılı Kanunun 57. maddesinde; *''Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.''* hükmü ile kontrol çevresinin önemine bir kez daha vurgu yapılmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/57).

Bu mevzuatlar ve COSO iç kontrol standartları çerçevesinde Türkiye'de yürürlüğe giren Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği ile kontrol ortamına ilişkin dört standart kabul edilmiştir. Bunlar; etik değerler ve dürüstlük, misyon, organizasyon yapısı ve görevler, personelin yeterliliği ve performansı, yetki devridir.

4.4.1.3.2. Risk Değerlendirme

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde risk değerlendirmesine ilişkin iki standart kabul edilmiştir. Bunlar; planlama ve programlama ile risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardıdır. Planlama ve programlama standardında; *''İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve duyurmalı, faaliyetlerinin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır.''* denilmiştir. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardında ise; *''İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir.''* hükmü yer almıştır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007).

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde risk değerlendirmesi; *''Mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir."* ifadesini kullanmıştır (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/7).

4.4.1.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007). İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin 7. maddesinde kontrol faaliyetlerine ilişkin; *''Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır.''* ifadesi kullanılmaktadır (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/7). Bu faaliyetler yönetimin emir ve direktiflerine uyulmasını temin eder ve bu konuda yönetime güvence sağlar.

Kurumlarda gerçekleştirilen kontrol faaliyetlerinin tespiti, hangi amaçlarla, hangi ölçütlere göre ve hangi metotlarla tasarlanıp uygulanacağı kuruluşların yönetimleri tarafından belirlenir. Ancak, gerçekleştirilen bu faaliyet ve işlemlerin Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan standart ve yöntemlere aykırı olmaması esastır. Türkiye'de Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği kapsamında kontrol faaliyetlerine ilişkin altı standart kabul edilmiştir. Bu altı standart; *''kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği, bilgi sistemleri kontrolleridir.''* (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2007).

4.4.1.3.4. Bilgi ve İletişim

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde bilgi ve iletişim standardı; Bilgi ve iletişim, gerekli bilgiye ihtiyaç duyan kişiye, çalışana veya yöneticiye belirli bir formatta ve sorumluların iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir periyod içinde iletilmesini sağlayacak sistemlerden oluşur. Bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, kurumun ihtiyaç duyduğu her türlü bilginin

gereği gibi kaydedilmesi, sınıflandırılması ve gereken süre içerisinde ilgililere sunulabilmesini gerekli kılmaktadır.

Bilgi ve iletişim standardına ilişkin 5018 sayılı Kanunda çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Kanunun 30. maddesinde; *''Genel yönetimin tüm gelir ve giderleri ile borç ve mali imkânlarının tespitinin ve takibinin yapılabilmesi amacıyla, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküller; gelir ve gider tahminlerini, mali tablolarını, birbirleriyle olan borç ve alacak durumlarını, personel giderlerine ilişkin her türlü bilgi ve belgeleri, istenilmesi halinde Maliye Bakanlığına vermek zorundadırlar. Bilgi, belge ve hesap durumlarını ibraz etmeyen veya uygun harcama yapmayan kamu idareleri ve diğer kuruluşlarla ilgili olarak gerekli önlemleri almaya Maliye Bakanı yetkilidir.''* hükmü yer almaktadır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/30). Bu durumun tesisi içinde etkin bir iletişim sistemi kurulup; iletişim kanallarının açık, anlaşılabilir ve paylaşılabilir olması gerekmektedir. 5018 sayılı kanunun bilgi ve iletişim ile ilgili 49. maddesinde de; *''Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve mali raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür. Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile mali sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur.''* denilerek her türlü bilginin ve belgenin uygun bir şekilde kaydedilmesi ve işlenmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/49).

4.4.1.3.5. İzleme

Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulması, gerçekleştirilen faaliyetlerinin doğru bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının tespiti ve iç kontrol mekanizmasının etkin olup olmadığının belirlenmesi için sisteminin sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Bu anlamda, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde; *''İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar.''* denilerek iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin idarelerce sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi gerektiğine dikkat çekilmiştir (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,

2007). Yine tebliğde, izleme standardına ilişkin iki standart kabul edilmiştir. Bunlar; iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetimdir.

Son bileşen olan izleme fonksiyonu, iç veya dış izleme ve değerlendirmeler şeklinde gerçekleştirilmektedir. İç izleme, yönetimce yapılacak izleme, gözden geçirme ve değerlendirmeler şeklinde, dış izleme ise Maliye Bakanlığınca (İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi) yapılacak izleme ve değerlendirmeler şeklinde gerçekleştirilmektedir. Yine Türk Kamu Denetim mekanizmasının önemli müesseselerinden biri olan Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimler de dış izleme kapsamında tutulmaktadır.

4.4.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Denetim

5018 sayılı Kanunla Türk kamu denetimi alanına getirilen en önemli yeniliklerden biri de; danışmanlık ve rehberlik yönü olan, fonksiyonel bağımsızlığa sahip, gerçekleştirdiği faaliyetlerin hesabını da veren çağdaş bir denetim anlayışı olan iç denetim sistemidir. Bu sistemle birlikte Türk Kamu Yönetimi, uluslararası denetim standartları ve etik kuralları olan ve mevcut geleneksel denetim sistemini esaslı bir şekilde değiştiren yeni bir denetim anlayışına sahip olmuştur (Koçak ve Kavakoğlu, 2010, s.120).

Özel sektör bazında yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin de ayrılmaz bir parçası haline gelmiş; özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir denetim uygulaması olarak ortaya çıkmıştır (Şengür, 2005, s.25). Öte yandan, yeni mali yönetim anlayışında kamu idarelerinin faaliyetlerini vizyon, misyon, amaç ve hedefleri doğrultusunda planlamaları, bütçelerini bu planlar doğrultusunda uygulamaları ve bu planların gerçekleştirilmesinin önündeki engelleri başarılı bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir (Gürkan, 2009, s.104). Bu durum ise etkin bir risk yönetimi ve uluslararası standartlara uygun bir iç denetim sisteminin varlığını gerektirmektedir. Bu kapsamda 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesi ile uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu olarak iç denetim mekanizması kurulmuş; söz konusu Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67. maddelerinde iç denetim, iç

denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun görevleri düzenlenmiştir.

4.4.2.1. İç Denetimin Tanımı ve Amacı

5018 sayılı Kanunun 63. maddesi iç denetimi; *''kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklilik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti''* şeklinde tarif etmiş ve yine aynı maddede *''bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.''* şeklinde hükme bağlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/63).

Bu tanım çerçevesinde, kurumların yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik ve disiplinli bir kontrol mekanizmasının oluşturulması amaçlanmaktadır (Yaman, 2008, s.8). Yine bu madde ile iç denetimin ne olduğu ve bunun nasıl yapılacağı hususları da açıklığa kavuşturulmaktadır. İç denetim ile ilgili yapılan tanımlamada dikkati çeken başka bir husus da iç denetimi ''nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti'' olarak nitelendirilirken, 5436 sayılı kanunla iç denetimi, ''nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti'' olarak yeniden tanımlanmasıdır (Uyar, 2009, s.149). Bu tanımlama 5436 sayılı Kanun ile 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na yapılan değişiklik sonrasında bu noktaya gelmiştir. Oysa 5436 sayılı Kanun'dan önceki iç denetim tanımda güvence fonksiyonu geri planda, danışmanlık fonksiyonu ön plana çıkarılmak suretiyle ''güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir'' şeklinde bir ifadeye yer verilmiştir (Özkan, 2008, s.84). Böylece iç denetim tanımı, güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonlarının birbirinden ayrıldığı IIA tarafından yapılan uluslararası iç denetim tanımıyla paralellik arz etmektedir. Bu noktada, uluslararası iç denetim standartları da birebir çeviri yoluyla kamu iç denetim standartları olarak kabul edilmiş ve iç denetim, sadece geleneksel değerlendirme faaliyetine odaklanmayarak gelecek ve risk odaklı bir denetim anlayışını da kabul etmiştir (Aslan, 2010, s. 78; Erdoğan, 2009, s.142).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ‘‘İç Denetim Faaliyetinin Amacı’’ başlıklı 5. maddesinde, iç denetimin amacı; *‘‘kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır.’’* şeklinde tanımlanarak iç denetim faaliyetinin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılması ve uygulanmasını amaçlamıştır (Resmi Gazete, 12.07.2006, Sayı:26226/5).

5018 sayılı Kanunla getirilen iç denetim sistemi, kamusal alanda ilk kez uluslararası standartlarda bir denetim yapılmasını öngörmektedir. Daha önce ulusal kamu denetim standartları bile bulunmayan Türk kamu yönetiminde, hem uygulamada birliğin sağlanması hem de yetkileri olduğu halde mevcut teftiş kurulları tarafından denetimi yapılmayan veya yapılamayan birçok idari ve mali işlemlerin genel kabul görmüş denetim standartları altında denetlenecek olması, Türkiye açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir (Aslan, 2010, s.78).

4.4.2.2. İç Denetçinin Görevleri

5018 sayılı Kanunun İç denetçinin görevleri başlıklı 64. maddesinde ve iç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliğin 15. maddesinde iç denetçinin görevleri şu şekilde sıralanmıştır (Resmi Gazete, 12.07.2006, Sayı:26226/15).

- *‘‘Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek*
- *Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak*
- *Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak*
- *İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek*

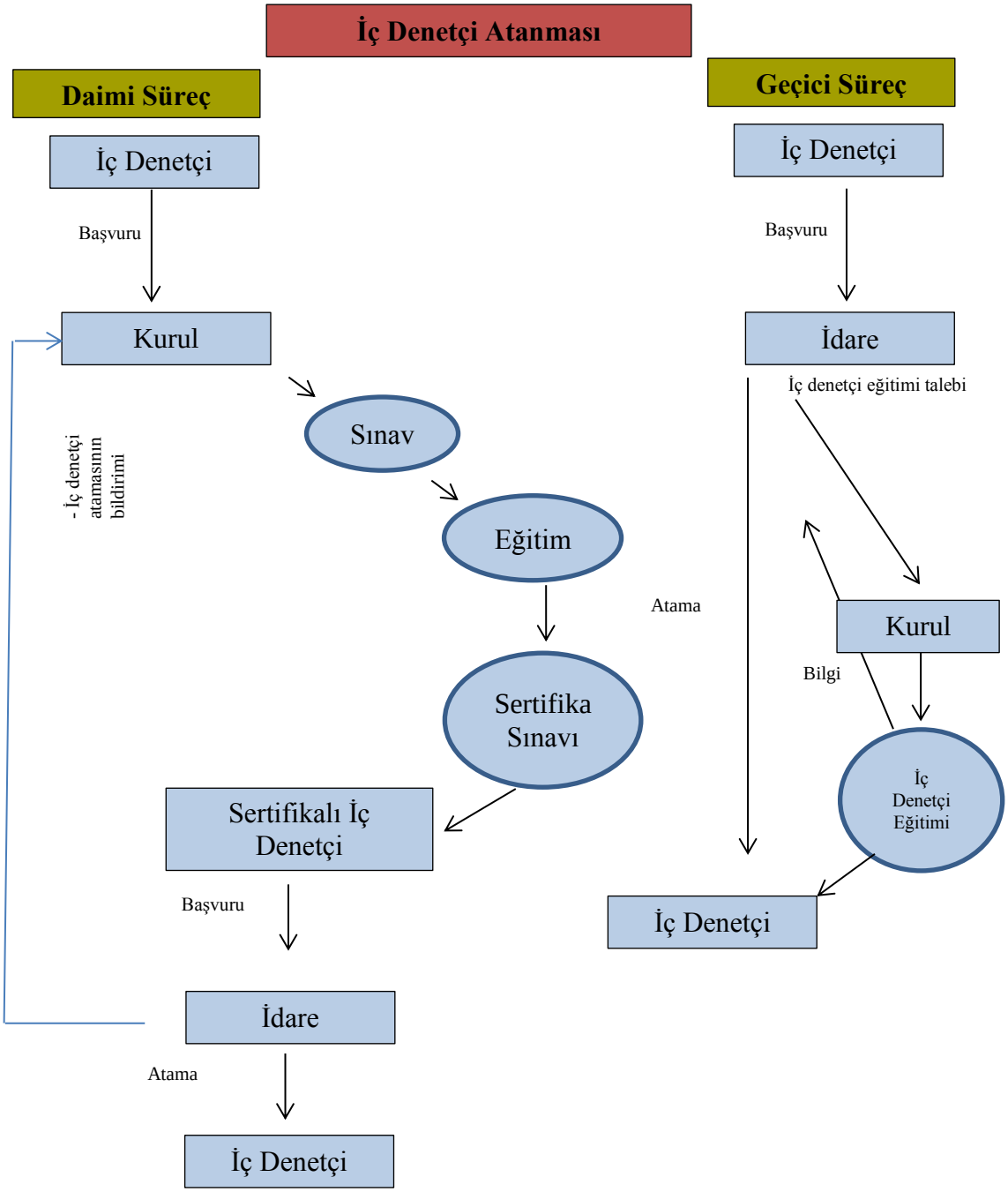
- *Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak*
- *Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak*
- *Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.''*

Bu madde hükümlerinden de anlaşıldığı üzere iç denetçinin görevleri tek tek sayılarak bu görevleri icra ederken İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenen uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun hareket etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca maddede, iç denetçinin görevinde bağımsız olması, asli görevi dışında hiçbir görev verilememesi kanunla güvence altına alınmıştır.

Öte yandan, iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yine Kanunun 64. maddesinde hüküm altına alınmıştır (Kesik, 2005, s.112).

4.4.2.3. İç Denetçinin Nitelikleri ve Atanması

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışacak iç denetçilerin atanma usulü ve nitelikleri 5018 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Genel olarak iç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticilerin teklifi üzerine bakan, diğer idarelerde ise üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır (Uyar, 2009, s.155). İç denetçilerin atanması aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 5. İç denetçilerin atanması

Kaynak: Uyar, 2009, s.156.

5018 sayılı Kanunun İç denetçinin nitelikleri ve atanması başlıklı 65. maddesi uyarınca, iç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/65):

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

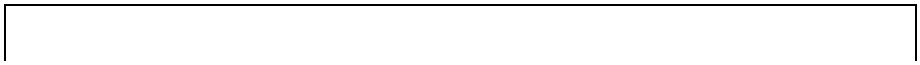
Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların, İDKK koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulması öngörülmüş ve iç denetçilerin sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların yönetmelikle düzenlenmesi hüküm altına alınmıştır (Erdoğan, 2009, s.143).

4.5. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sisteminin Yapısı

5018 sayılı KMYK Kanununun Türk Kamu Mali Yönetimine getirdiği önemli yeniliklerden biri de bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması ve bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin arttırılmasıdır. Bu kapsamda 5018 sayılı kanunla, girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, yetki ve sorumluluk dağıtımı ile kaynakların yerinden yönetimini esas alan mali yönetim ve çıktı odaklı performans esaslı bütçeleme anlayışına geçilmiştir. Söz konusu Kanun, performans esaslı bütçeleme sistemi ile kamu idarelerinin stratejik planlarda yer alan amaç ve hedeflerle uyumlu bütçelerin oluşturulmasını ve bu hedefler doğrultusunda kaynakların verimli alanlara tahsis edilip edilmediğini kontrol eden bir bütçeleme tekniğini kurmayı hedeflemektedir (Doğmuş, 2008, s.36).

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uygulanmaya başlamadan önce bütçe sınıflandırması 1050 sayılı Kanuna göre yapılmakta ve bütçeler; genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idare bütçelerinden oluşmaktaydı. Genel bütçe içerisinde ödenekleri ayrı bir bölüm oluşturan genel idareler, tek devlet tüzel kişiliği içinde yer almayan, her biri ayrı tüzel kişilik sahibi bağımsız idareler ise devlet bütçesine katma bütçeli idareler adıyla dahil edilmekteydi (Bayar, 2003, s.49).Katma bütçeli idareler, sahip bulundukları ayrı tüzel kişilikleri dolayısıyla kendilerine özel bütçelere sahip ve ayrı özel gelirleri, ayrı vezneleri, ayrı muhasebeleri, ayrı bir mal

rejimi ve özel hukuki kimliği olan kuruluşlardı (Bayar, 2003, s.49). 1050 sayılı Kanuna göre bütçe türleri ve sınıflandırması Şekil 6'da gösterilmiştir.



Genel Bütçeler

Genel Bütçe Dışındaki Bütçe Uygulamaları

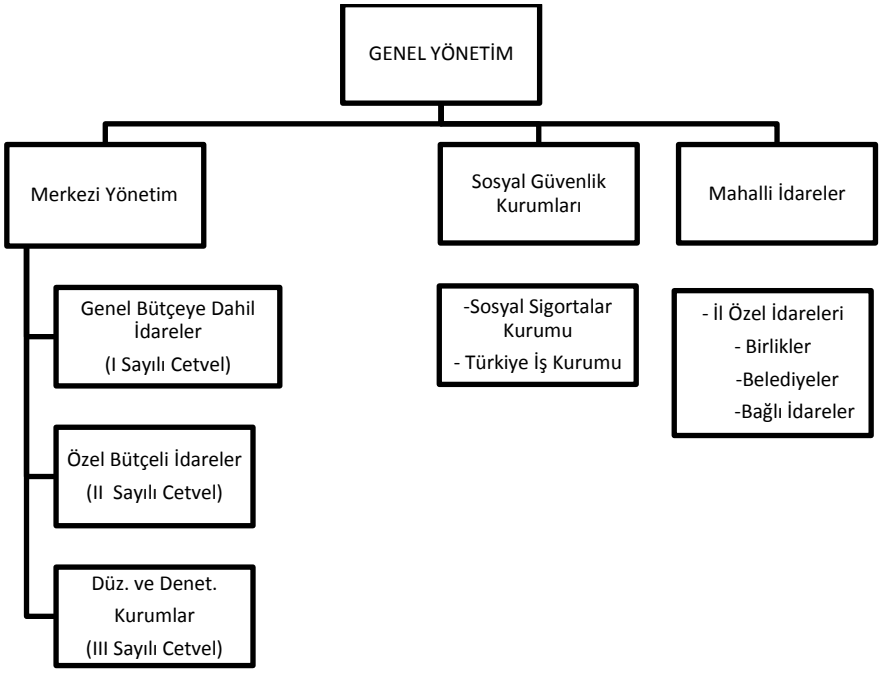
- Katma Bütçeler
- Özel Bütçeler
- Döner Sermaye İşletmeleri
- Özerk Bütçeler
- Bütçe Dışı Fon Uygulamaları

Şekil 6. 1050 sayılı kanuna göre bütçe türleri ve sınıflandırılması
Kaynak: Akçakanat, 2011, s. 33.

1938'den bu yana genel ve katma bütçeler konsolide Devlet Bütçesini oluşturmakta ve bütçe hakkı kuralına uygun olarak parlamento onayına, bütçe uygulama sonuçları da parlamento kabulüne sunulmaktaydı. Zamanla devletin rolünün değişip büyümesi ve kamu idarelerinin esneklik kazanma istekleri, 1050 sayılı Kanun kapsamının dışına çıkılmasına neden olmuş, konsolide bütçe dışına çıkamayan daire ve idarelerde fon, döner sermaye, vakıf, şirket vb. gibi oluşumlarla bütçe rejimi bozulmuştu (Kolçak, 2006, s.376).

1050 sayılı kanun ve ilgili mevzuatlar çerçevesinde Genel Bütçe, Katma Bütçe, Konsolide Bütçe, Özel Bütçe, Özerk Bütçe, Döner Sermaye İşletmeleri Bütçeleri ve Fonlar olmak üzere çok sayıda bütçe varken, 5018 sayılı kanunla genel bütçeli idareler aynen muhafaza edilerek ''katma bütçe'' kavramı kaldırılmış (katma bütçe kapsamı içinde yer alan kamu idareleri idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli hale getirilmiş) ve 5018 sayılı kanun bütçeyi; *''Genel Yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olarak hazırlanır.''* şeklinde tanımlayarak bütçe çeşitlerini (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/12; Kolçak, 2006, s.376):

- Merkezi Yönetim Bütçeleri (Genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi),
- Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçeleri,
- Mahalli İdareler Bütçeleri olmak üzere üçe indirmiştir.



Şekil 7. 5018 sayılı kanunun kapsamı
Kaynak: Doğmuş, 2008, s.32.

Bu şekilde bütçe çeşitleri uluslararası standartlara uygun olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda belirtilen bütçeler dışında, kamu idarelerinin herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamayacağı aynı kanunda hükme bağlanmış ve bütçede birlik sağlanmaya çalışılmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/12).

Sosyal Güvenlik Kurumları Bütçeleri: 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 3. maddesinde bütçe, *''belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge.''* olarak ifade edilmektedir (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/3). Bu noktada bütçe, ihtiyaçları karşılayacak hizmetlerin tespiti, hükümetlerin yürüttüğü politikaların mali anlamda yansıması olması ve siyasi

önceliklerin tanzimi gibi gerekçelerle, politika önerileri ve uygulamaları arasında en önemli araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Genç, 2010, s.41). Sosyal Güvenlik Kurumu bütçesi, sosyal güvenlik hizmeti sunmak üzere, kanunla kurulan ve 5018 sayılı Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir. (IV) sayılı cetveldeki kamu kuruluşları şunlardır: Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/(IV) sayılı cetvel). Bu kurumların bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve diğer mali işlemler, 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu hükümleri saklı kalmak kaydıyla kendi kanunlarındaki hükümlere tabidir. Ancak sosyal güvenlik kurumlarının ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçe ile birlikte hazırlanır, görüşülür, onaylanır. Ödeneklerde bu usul ve esaslara göre kullanılır. Dolayısıyla bu kurumlar kendi gelirleri ile kendi giderlerini karşılamaktadırlar (Temelli, 2007, s.27).

Mahalli İdareler Bütçesi: Mahalli idare bütçesi, mahalli idare kapsamındaki kamu idarelerinin bütçesidir. Belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge şeklinde tanımlanan mahalli idare bütçesinin bazı özellikleri şunlardır (Resmi Gazete, 10.03.2006, Sayı:26104/5):

- *''İl özel idaresi, belediye, bağlı idare ve birliklerin bütçesi, mali yıl içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren, gelirlerin toplanmasına ve harcamaların yapılmasına izin veren bir meclis kararıdır.*
- *Mali yıl bütçesi, stratejik plan ve performans programları dikkate alınarak izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri ile birlikte görüşülür ve değerlendirilir.*
- *Bütçe, kurumların plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik, tutumluluk ilkeleri ile uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanır ve uygulanır.*
- *Bütçe; gider, gelir ve finansmanın ekonomik sınıflandırması bölümlerinden oluşur.*
- *Gider bütçesi, kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört bölüme ayrılır. Finansman tipi sınıflandırma tek düzeyden, diğer sınıflandırmalar dört düzeyden oluşur. Gelir bütçesi ve finansmanın*

ekonomik sınıflandırması cetvelleri de dört düzeyden oluşur. Kurumlar ihtiyaç duymaları halinde, bu düzeyler dışında ilave düzeyler açabilirler.''

Mahalli idareler, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetle sınırlı tutularak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların üye oldukları birlik ve idareleri kapsamına alması nedeniyle merkezi hükümet bütçesi kapsamı dışında tutulmuşlardır (İlhan, 2007, s.45).

Merkezi Yönetim Bütçeleri: Merkezi Yönetim Bütçesi, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerinin bütçelerinden oluşur. Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur. Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçeli idareler, (II) sayılı cetvelde özel bütçeli idareler, (III) sayılı cetvelde ise düzenleyici ve denetleyici kurumlar yer almaktadır (Arslan, 2004, s.4).

- *Genel Bütçe:* Genel bütçeli kuruluşlar, tek bir tüzel kişilik dahilinde, aynı nakit idaresi kapsamında kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan, hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idarelerdir (Akçakanat, 2011:35). 5018 sayılı Kanunda genel bütçeli kuruluşlar, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan kamu idareleri olarak tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/12). Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde şu şekilde sıralanmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003:(I) sayılı cetvel): Türkiye Büyük Millet Meclisi, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Anayasa Mahkemesi, Yüksek Yargı Organları, Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı gibi bakanlıklar ve Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Devlet Personel Başkanlığı gibi kurum ve kuruluşları kapsamaktadır.
- *Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçesi:* 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunun 12. maddesinde Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, *''özel kanunlarla kurul, kurum veya üst kurul şeklinde teşkilatlanan ve bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan her bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bütçesidir.''* şeklinde tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/12). Bu kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve

denetleyici kurumlar: RTÜK, BDDK, SPK, Kamu İhale Kurumu, EPDK, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu, Rekabet Kurumu, Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurulu, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu şeklinde sıralanmıştır.

- *Özel Bütçe: ''Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve bu Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesidir.''* (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/12). Özel bütçeli idareler, ayrı birer tüzel kişilikleri olan, belli ölçüde özerkliğe sahip, kendi mal varlıkları ve gelir kaynakları olan, kendi nakit yönetimleri bulunan idareler olarak tanımlanmaktadır (Temelli, 2007, s.26). 5018 sayılı Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde özel bütçeli idareler: *''Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, Üniversiteler, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Atom Enerjisi Kurumu, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Türk Standartları Enstitüsü gibi kurum ve kuruluşlardır.''* (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/(II) sayılı cetvel).

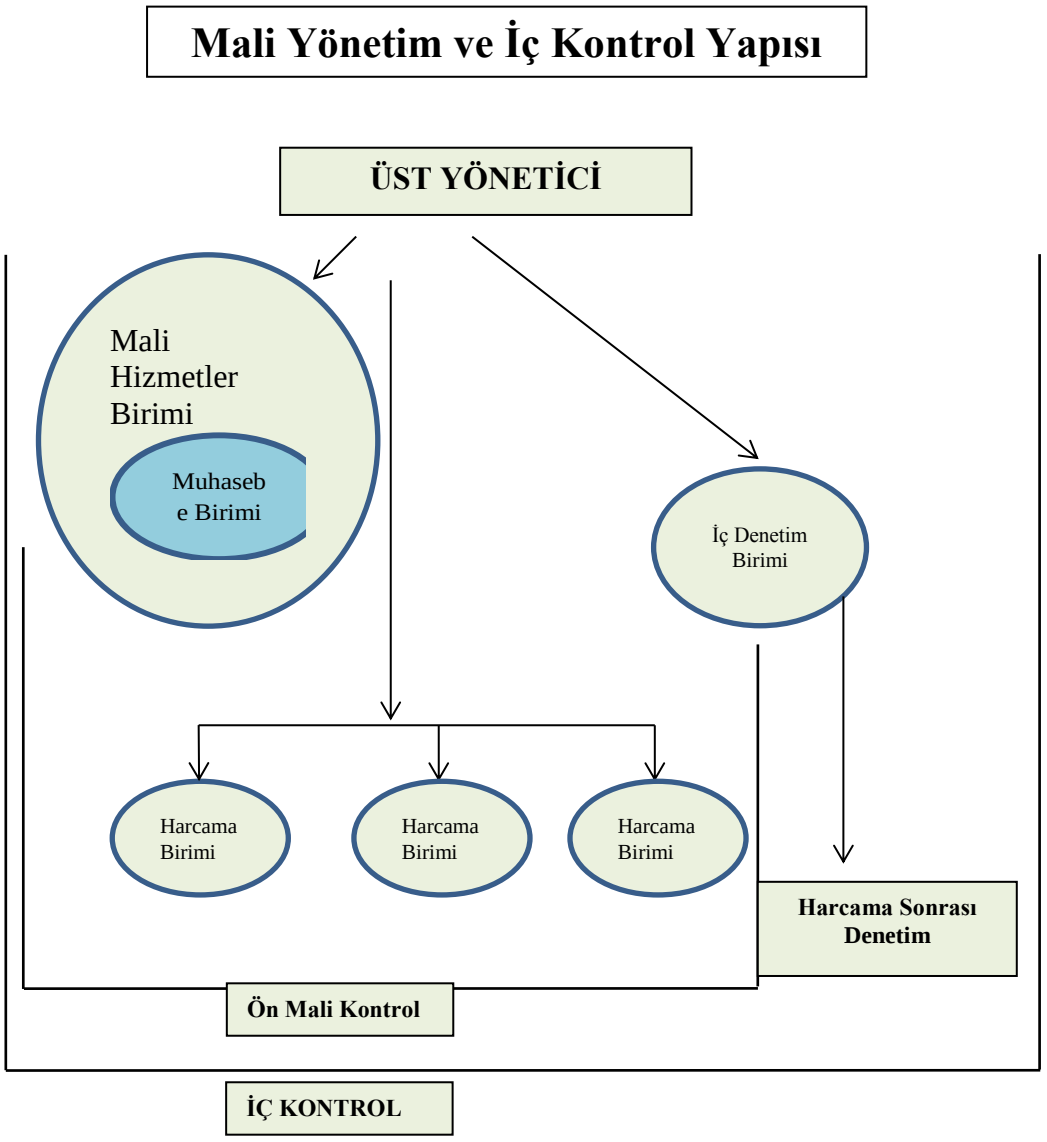
4.5.1. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Yönetim ve Kontrol Sistemi

Özel bütçeli idareler kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile literatüre girmiştir. Genelde yarı kamusal mal ve hizmetlerle özel mallar üreten özel bütçeli idareler, hizmetlerinin finansmanını faydalananlardan harç veya ücret şeklinde alınan paralar ve vergilerle sağlamaktadır (Karaarslan, 2006, s.21). 5018 sayılı kanun kapsamındaki kurumlar gibi Sayıştay'ın denetimine tabi olan özel bütçeli idareler; ayrı tüzel kişiliği olan, kamusal mal ve hizmet üreten, kendi giderlerini karşılayamadığı durumlarda hazine yardımı alabilen kuruluşlardır.

Sahip oldukları bu yapıları diğer kamu kurum ve kuruluşlarından pek çok alanda farklılık arz etmesine karşın, iç kontrol sistemlerinin yapısı ve işleyişi noktasında aynıdır. Yani, özel bütçeli kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişi diğer tüm kamu idareleri için de geçerli olmaktadır. Buradan hareketle, bu kısımda

anlatılan iç kontrol sisteminin yapısı ve işleyişi diğer tüm kamu idarelerini de kapsamaktadır.

Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri 5018 sayılı kanunun 57. maddesine göre; *''harcama birimi, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetim.''* olmak üzere dört yapıdan oluşmaktadır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/57). Şekil 8'de bu durum şematize edilmiştir.



Şekil 8. Mali yönetim ve iç kontrol yapısı

Kaynak: Uzunay, 2007, s.35.

4.5.1.1. Harcama Birimleri

''Harcama birimi, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birimi ifade etmektedir.'' (Resmi Gazete, 17.03.2006, Sayı:26111/3). Kamu idarelerinin harcama birimleri, kamu idarelerinin teşkilatlanmasına göre değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin, bir kamu idaresindeki harcama birimi sayısı on iken, diğer bir kamu idaresinin harcama birimlerinin sayısı on beş olabilmektedir (Akçakanat, 2011, s.121). 5018 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatla İç kontrolü oluşturma, uygulama ve üst yöneticiye hesap verme görevi harcama birimlerine verilmiştir (T.C. İçişleri Bakanlığı, 2012, s.11).

4.5.1.2. Muhasebe ve Mali Hizmetler Birimi

Kamu idarelerinde mali hizmetler birimi tarafından yürütülecek görevler 5018 sayılı Kanunun 60. maddesinde sayılmaktadır. Buna göre (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/60); *''İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak, bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, idarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, mali konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak şeklinde belirlenmiştir.''*

Mali hizmetler birimi (Strateji Geliştirme Birimi); Strateji Geliştirme Başkanlıkları, Strateji Geliştirme Daire Başkanlıkları ile Strateji Geliştirme ve mali hizmetlerin yerine getirildiği müdürlüklerden oluşur ve kamu kurumlarının merkez teşkilatlarında bulunur (Akçakanat, 2011, s.123). Bu nedenle; bunlar tarafından yapılacak mali kontrollere dair işlemlerin parasal tutarları yüksek belirlenerek, genellikle harcama birimlerince yapılan kontrollerle yetinilmektedir (Uyar, 2009, s.137). Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 28. maddesince; *''Strateji geliştirme birimlerinin (bu birimlerin kurulmadığı idarelerde mali hizmetleri yürüten birim) iç kontrol sisteminin kurulması, standartların uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapacakları ve*

çalışma sonuçlarını üst yöneticiye sunacakları.'' hükme bağlanmıştır (Resmi Gazete, 13.02.2006, Sayı:26084/28). Yönetmeliğe göre, 5018 sayılı Kanuna ve Maliye Bakanlığınca belirlenen standartlara aykırı olmamak şartıyla, idarece gerekli görülen her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar strateji geliştirme birimleri tarafından hazırlanır ve üst yöneticinin onayına sunulur hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı KMYK Kanunu, Mali hizmetler biriminin yapısının, teşkilat kanunlarında gösterileceğini ancak fonksiyonları itibariyle stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol şeklinde alt birimlerden oluşacağı ve tüm bunların Maliye Bakanlığınca hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceğini ifade etmektedir (İlhan, 2007, s.84). Söz konusu ifadeden, kamu idarelerinde iç kontrol fonksiyonlarının ayrı bir birim tarafından yürütülmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 61. maddesinde muhasebe hizmeti tanımlanmakta ve muhasebe yetkilisinin muhasebe hizmetine yönelik yetki ve sorumlulukları açıklanmaktadır. Genel Bütçeli idarelerde kurulan Strateji Geliştirme Başkanlıklarında muhasebe hizmeti yokken; Özel bütçeli idarelerde, muhasebe hizmetleri özel bütçeli idarelerin kendileri tarafından yürütülmektedir (Akçakanat, 2011, s.124). Muhasebe hizmetleri ve muhasebe yetkilisi, özel bütçeli idarelerde, strateji geliştirme ve mali hizmetlerin örgütlenme biçimine göre şekillenmekte, buna göre; üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri ile 5436 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan idarelerde strateji geliştirme dairesi başkanlığı kurularak bu daire başkanlığının altında stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarına yönelik olarak ayrı ayrı müdürlükler kurulabileceği gibi birkaç fonksiyonu bir arada yürütecek müdürlükler ve hatta hiç müdürlük kurulmayıp bu fonksiyonlar daire başkanlığı uhdesinde de yürütülebilmektedir (İlhan, 2007, s.85). Buradan hareketle, çalışma açısından önem arz eden özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerin muhasebe ve mali hizmetler fonksiyonunu yürütme görevinin strateji geliştirme daire başkanlığına verildiği anlaşılmaktadır. Özel bütçeli kamu idarelerinde kurulan Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarının görevleri ise şu şekilde sıralanmaktadır: *''İdarenin görev alanına giren konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek, idarenin yönetimi ile hizmetlerin geliştirilmesi ve performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, idarede kurulmuşsa Strateji Geliştirme Kurulunun sekretarya hizmetlerini yürütmek, mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak, ön mali kontrol faaliyetini*

yürütmek, idarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken mali iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.'' (Resmi Gazete, 13.02.2006, Sayı:26084/5).

4.5.1.3. Ön Mali Kontrol

Harcama öncesi kontrol başka bir ifade ile ön mali kontrol (ex-ante financial control), 1050 sayılı Kanunda (Arslan, 2004, s.27):

- Maliye Bakanlığınca ödenek dağıtımının ve sözleşme tasarılarının vizeye tabi tutulması
- Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde belirlenmiştir.

Ancak 5018 sayılı Kanun ile yukarıda bahsedilen ve her iki kuruma ait olan harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Söz konusu kanunla ön mali kontrol; Maliye Bakanlığı, Sayıştay, Maliye Bakanlığının birimleri ve saymanlıklar tarafından yapılan merkezi kontrol yerine kamu idareleri tarafından taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliği haline getirilmiştir (Uzunay, 2007, s.34; Kesik, 2005, s.108).

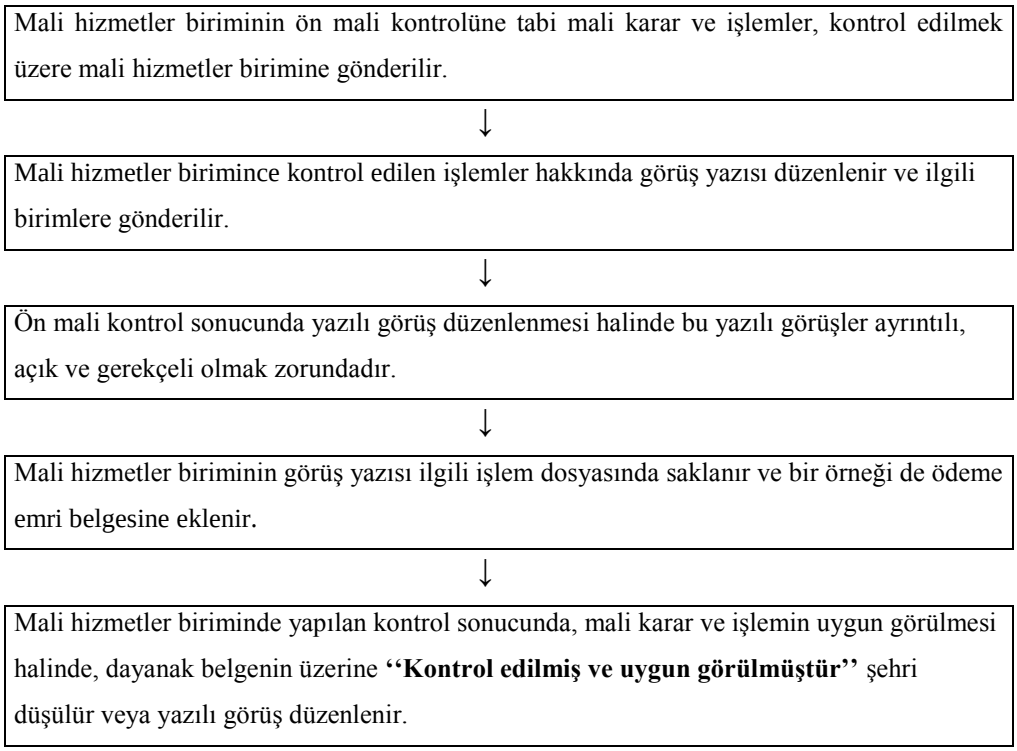
5018 sayılı Kanunda harcama öncesi kontrol işlemi iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak ''ön mali kontrol'' adı altına düzenlenmiştir (Arslan, 2004, s.27). Buna istinaden, 5018 sayılı Kanunun 55, 56, 57 ve 58. maddelerine dayanılarak ''İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'' adlı yönetmelik hazırlanmıştır. Yönetmelik, ön mali kontrolü, *''idarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer mali mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrol.''* olarak tanımlamıştır (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/3).

Ön mali kontrol (önleyici kontrol); ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığının, gerçekleştirilen işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının, yetkililerce gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi demektir (Doğmuş, 2008, s.100). Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğü ise ön

mali kontrolü; ödenekler, taahhütler, ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlara ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde ifade etmektedir (Kesik, 2005, s.100). Dolayısıyla, mali yönetim sisteminde herhangi bir işlemin gerçekleştirilmesine kadar geçen süreçte yapılan her türlü kontrol, ön mali kontrolün kapsam alanına girmektedir.

5018 sayılı Kanunun 58. maddesinde ön mali kontrolün, *''harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi (Strateji Geliştirme Birimi) tarafından yapılan kontrollerden meydana geldiği ve sürecin mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluştuğu.''* hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/58). Bu anlamda, iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar; harcama öncesi kontrolü örgütsel anlamda iki boyutta ele almaktadır. Birincisi, her bir harcama birimi tarafından yapılacak kontrol, ikincisi ise idarenin mali hizmetler birimi tarafından yapılacak kontroldür (Uyar, 2009, s.134). Harcama birimlerinde ön mali kontrol, işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan süreç kontrolü, gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılan kontroller ve harcama yetkilisince yapılan kontrollerden oluşmaktadır (Akçakanat, 2011, s.131).

Harcama öncesi kontrol süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

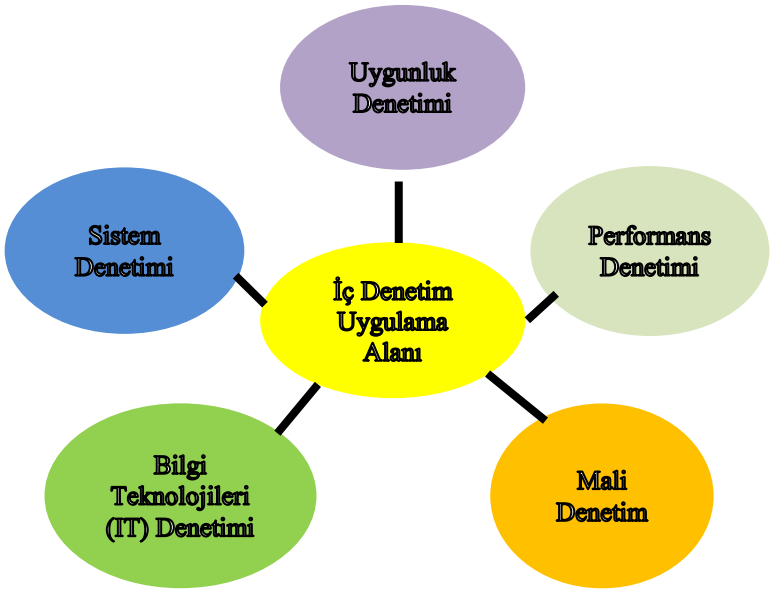


Şekil 9. Harcama öncesi kontrol süreci
Kaynak: Karaarslan, 2008, s.2.

4.5.1.4. İç Denetim

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde iç denetim hakkında detaylı bilgiler sunulmuştur. Dolayısıyla, bu başlıkta yalnızca kamu idarelerinde yapılacak iç denetimin beş faaliyet alanı (Uygunluk denetimi, Performans denetimi, Mali denetim, Bilgi teknolojisi denetimi, Sistem denetimi) hakkında bilgiler verilecektir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesine göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim; Uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojisi denetimi, sistem denetimi türlerini kapsamaktadır.



Şekil 10. İç denetim faaliyetinin uygulama alanları
Kaynak: Gönülaçar, 2007, s.6.

Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi, idarenin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemelerle yönetim tarafından belirlenen politikalara uygunluğunun incelenmesidir (Doğmuş, 2008, s.126). Kısacası uygunluk denetimi, harcama sonrası gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimini ifade eder (www.eurocons.com.tr, 02.07.2013). Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır. Bu kişiler genelde ilgili taraf olan işletme üst yöneticilerdir (Güredin, 2008, s.17). Türkiye'de uygunluk denetimi, iç ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülmekte ve denetim sonuçları işletme yönetimine raporlandığından genelde işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülmektedir. Gereken hallerden ise bağımsız denetçiye başvurulmaktadır (Özkan, 2008, s.90; Güredin, 2008, s.17).

Performans Denetimi: ''Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.'' (Resmi Gazete, 12.07.2006, Sayı:26226/8). Bu süreçte, kamu kaynağı kullanan kurumların etkinliğinin, iktisadiliğinin ve verimliliğinin ölçülmesi esastır. Bu anlamada, performans denetimi, kamu idarelerinin doğru şeyleri minimum maliyetlerle yapıp yapmadıklarının incelenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Daujotaite and Macerinskiene, 2008, s.178).

Mali Denetim: Mali denetim, kamu idaresinin gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerinin, mali tabloların mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kurumun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğinin değerlendirilmesidir (Ceylan, 2010, s.113). Dolayısıyla mali denetim, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının belirlenmiş öncelikler ve mevzuat ile diğer ilke ve esaslara uygunluğunun denetlenmesidir (İlhan, 2007, s.106).

Bilgi Teknolojisi Denetimi: Bilgi teknolojileri (IT) veya bilişim sistemleri denetimi, kurumlarda üretilen bilgilerin güvenilirliği ile denetimde ihtiyaç duyulan bilgilerin yeterliliğinin incelenmesidir. Bu anlamda bilgi teknolojisi denetimi, bilgi ve bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenilirliğini ve mevcudiyetini garanti altına almak için sistemlerin yeterlilik ve etkinliğinin incelenmesidir (PIFC, 2006, s.35).

Sistem Denetimi: ''Sistem denetimi, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.'' (Resmi Gazete, 12.07.2006, Sayı:26226/8). Sistem denetiminde, denetlenenin mali raporlarının doğru ve tam, işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığının veya etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için inceleme yapılır (PIFC, 2006, s.40).

4.5.2. Özel Bütçeli Kamu İdarelerinde Mali Açıdan Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı

1050 sayılı Kanunda sorumlular: İta amiri, Tahakkuk memuru, Sayman ve ilgili Kanunun 22. maddesinde belirtilen görevliler olarak sayılmıştır. Ancak, 1050 sayılı Kanunun yerine geçen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda harcama sürecinde siyasi açıdan sorumlular; ''Bakanlar'' olarak belirlenirken, idari ve mali açıdan görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden; ''Üst yönetici, Harcama yetkilisi, Mali hizmetler birim yöneticisi, Gerçekleştirme görevlileri ve Muhasebe

yetkilisi'' sorumlu tutulmuştur (Arslan, 2004, s.21; Uyar, 2009, s.138). Ayrıca ilgili Kanunda, harcama sonrası denetimden de ''Dış denetçiler'' sorumlu tutulmuştur.

4.5.2.1. Bakanlar

5018 sayılı Kanunun 10. maddesinde; *''Bakanlar, hükümet politikasının uygulanmasından, bakanlığın ve bakanlığa bağlı kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliği sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.''* ifadesi yer almaktadır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/10). Yine aynı maddede Bakanlar, *''kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.''* ifadesi kullanılmıştır. Ancak bu sorumluluğun belirli ve somut bir yaptırımı yoktur. Yaptırım sorumlu olunan merciin takdirindedir. Kısaca, bu sorumluluk hesap verme sorumluluğunun siyasi boyutu olarak görülmektedir (İlhan, 2007, s.91).

4.5.2.2. Üst Yönetici

5018 sayılı Kanunun 11. maddesinde üst yöneticiler; *''Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanıdır.''* Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/11). Tablo 2'de özel bütçeli kamu idarelerindeki üst yöneticiler gösterilmiştir.

Tablo 2

Özel Bütçeli İdarelerde Üst Yöneticiler

Teşkilat Yapısı	**Üst Yönetici**
Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör
Müsteşarlık	Müsteşar
Genel Müdürlük	Genel Müdür
Merkez	Merkez Başkanı
Başkanlık	Başkan
Kurum	Başkan
Kurul	Kurul Başkanı
Enstitü	Başkan, Genel Müdür

Kaynak: Akçakanat, 2011, s.139.

Kanunda, üst yöneticilerin, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişi, gözetilmesi ve izlenmesinden bakana karşı sorumlu olduğu ve bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler vasıtası ile yerine getirecekleri düzenlenmiştir (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/11). Ayrıca, üst yöneticilerin; mesleki değerlere ve adil yönetim anlayışına sahip olunmasından, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlu tutulduğu belirtilmiştir (T.C. İçişleri Bakanlığı, 2012, s.12).

Üst yöneticiler her yıl ‘‘iç kontrol güvence beyanı’’ düzenlemekle yükümlüdürler. Buna göre üst yöneticiler iş ve işlemlerin; amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını her yıl düzenlerler ve idare faaliyet raporuna eklerler (İnce, 2009, s.126). Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin sahibi üst yöneticidir. Üst yöneticinin, iç kontrol konusunda her zaman destekleyici bir davranış yada yaklaşım sergilemesi, iç kontrol çalışmalarının yönlendiricisi olması açısından önemlidir (T.C. İçişleri Bakanlığı, 2012, s.12). Çünkü, yöneticinin iç kontrol sistemini kurma yönündeki girişimi, sistemin kurulması üzerinde doğrudan etkili olmakta ve kurum çalışanlarını

oluşturulan kontrollere uyma konusunda bilinçli davranmaya sevk etmektedir (Alikadıoğulları, 2011, s.78).

Üst yönetici iç denetim sürecinde de bazı görev ve sorumluluklara sahiptir. Bunlar; bakanlıklar ve bağlı idareler dışındaki idarelerde, sertifikalı adaylar arasından iç denetçileri atamak ve aynı usulle görevden almak, iç denetçilerin görevlerini bağımsız bir şekilde yerine getirmeleri ve gerekli bilgi ve belgelere kolayca ulaşmaları için gereken önlemleri almak, iç denetçilerin raporlarında belirtilen önerilerini değerlendirmek, iç kontrol sürecinden elde ettiği bilgilerle iç denetimden elde ettiği bilgileri karşılaştırarak kaynakların verimli kullanımına ilişkin tedbirleri almak, iç denetçiler tarafından düzenlenen raporlarda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığını izlemektir (Özkan, 2008, s 65).

4.5.2.3. Harcama Yetkilisi

5018 sayılı Kanun hükümlerine göre harcama yetkilisi bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/31). Bu hüküm uyarınca bütçe sınıflandırması harcama yetkilisini belirleyen temel unsur olmaktadır. Harcama yetkilisi mevcut uygulamadaki ita amirinin yerine getirilmiştir (Uyar, 2009, s.141). Aynı zamanda 5018 sayılı Kanun ile ihdas edilen harcama yetkilileri, ihale yetkilisi konumundadır. Bu nedenle 4734 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde; harcama yetkilisi olan kişi ihale yetkilisi tanımında yer alan ihale yapma ve harcama yapma yetkisine haizdir ifadesi yer almaktadır (Özkan, 2008, s.68). Tablo 3'de özel bütçeli idarelerden olan Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitülerindeki harcama yetkilileri gösterilmiştir.

Tablo 3

Harcama Yetkilileri

Teşkilat Yapısı	Üst Yönetici	Bütçeyle Ödenek Tahsis Edilen Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri	Rektör	Genel Sekreterlik	Genel Sekreter
		Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
		Hukuk Müşavirliği	Hukuk Müşaviri
		Fakülte	Dekan
		Yüksekokul	Müdür
		Meslek Yüksekokulu	Müdür
		Enstitü	Müdür
		Hastane	Başhekim
		Merkez	Müdür
		Bölüm	Başkan
		Savunma Uzmanlığı	Savunma Uzmanı

Kaynak: Varol, 2008, s.45.

5018 sayılı Kanunun 32. maddesinde; harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden harcama yetkilileri sorumlu tutulmuştur (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/32). Yine ilgili Kanunda, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimlerinde harcama yetkililerinin görev unvanları itibarıyla tespitine ve harcama yetkisinin devredilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir hükmü yer almaktadır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/32).

Harcama yetkililerinin iç kontrol sistemi açısından sorumluluğu incelendiğinde; iç kontrol sisteminin kurulması ve işleyişinin gözetilmesi üst yöneticilerin sorumluluğunda iken, idari ve mali karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işletilmesi sorumluluğu harcama yetkililerinindir (İnce, 2009, s.127). Bu anlamda, üst yöneticilerin iç kontrol konusundaki gözlemleme sorumluluğu, harcama yetkililerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarını yerine getirip getirmediklerinin izlenmesini de kapsamaktadır.

4.5.2.4. Gerçekleştirme Görevlisi

1050 sayılı kanunda tahakkuk memuru olarak nitelendirilen görev 5018 kanunda gerçekleştirme görevlisine verilmiştir (Uyar, 2009, s.143). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 33. maddesinde, *''gerçekleştirme görevlilerinin, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütmekle görevli oldukları ve ilgili Kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumlu.''* olacakları hüküm altına alınmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/33).

4.5.2.5. Mali Hizmetler Birim Yöneticisi

Mali hizmetler birimi yöneticisi, yönetimin iç kontrole yönelik etkinliği artırmak için çalışmaları yapar ve ön mali kontrol faaliyetlerinin yürütülmesini sağlar. Mali hizmetler birimi yöneticisi: İç kontrolün harcama birimlerinde etkili bir şekilde yapılmasını sağlayacak düzenlemeleri hazırlar ve üst yöneticinin onayına sunar, birimi yönetir, yeterli sayı ve nitelikte personel istihdamını, personelin eğitimini ve yetiştirilmelerini sağlayacak çalışmalar yapar, iç kontrol alanında üst yöneticiler ve harcama yetkililerine danışmanlık yapma faaliyetini yürütür (T.C. Maliye Bakanlığı, 2006, s.12).

4.5.2.6. Muhasebe Yetkilisi

5018 sayılı kanunda ''sayman'' kavramı yerine ''muhasebe yetkilisi'' kavramı kullanılmıştır (Özkan, 2008, s.70). İlgili Kanunun 61. maddesinde Muhasebe yetkililerinin görev, yetki ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre, Muhasebe hizmeti; *''gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri''* şeklinde ifade edilmiştir. Bu işlemleri yürütenler ise muhasebe yetkilisi olarak tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/61).

Muhasebe yetkilileri, anılan Kanunda belirlenen muhasebe hizmetlerinin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumlu tutulmuştur. Ayrıca, Kanunda muhasebe yetkililerinin gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verecekleri de öngörülmüştür.

4.5.2.7. Dış Denetçiler

5018 sayılı Kanun ile Türkiye'de dış denetim anlayışı da değişikliğe uğramıştır. 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın harcama öncesi tescil ve vize gibi kontrol işlevlerine son verilmiş, Yüksek Denetleme Kurulunun kapsamında olan sosyal güvenlik kuruluşları ile iktisadi nitelikte faaliyette bulunmayan kamu kurum ve kuruluşları Sayıştay'ın denetimine tabi tutularak Sayıştay'ın denetim kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir (Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006, s.43). Ayrıca anılan Kanunun 68. maddesinde; *''Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak belirlenmiş ve dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.''* ifadesine yer verilmiştir (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/68).

V. BÖLÜM

KAMU İDARELERİNDEKİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA İNCELENEBİLİRLİĞİ VE BİR KAMU KURUMU OLAN ÜNİVERSİTELERİN GENEL YAPISI

Kamuya açıklanacak bilgilerin doğruluk ve güvenirliğinin araştırılmasında en geçerli yol ve dünyada kullanılan genel yöntem, bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız kişi, kişiler veya örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bu noktada, söz konusu ihtiyaçların zorunlu bir sonucu olarak bağımsız denetim olgusu ortaya çıkmış ve günümüzde önemli bir müessese olmuştur.

Bu önemi itibariyle, bağımsız denetim faaliyetinin özel sektörle birlikte kamusal alanda da kullanılabilirliği tartışılır hale gelmiştir. Bu faaliyetin, kamu sektöründe tasarlanması ve uygulamaya geçirilmesi durumunda, kamu yönetimi ve mali reform sürecinin ilerlemesi sağlanarak, temel amaç ve politikalara ilişkin öncelikleri ve tedbirleri gerçekleştirmek üzere yapılması gereken kurumsal düzenlemelerin neler olduğu belirlenebilecektir.

Bu anlamda, üniversitelerin de birer kamu idaresi olmaları, bünyelerinde iç denetim birimi barındırmaları ve yürütülen faaliyetlerin belirlenen standartlara uyumunu sağlamak üzere eylem planı oluşturma yükümlülükleri nedeniyle iç kontrol sistemlerini güncel ve işler tutmaları gerekmektedir. Bu itibarla, işletmelerin bağımsız denetim kapsamında iç kontrol sistemlerini inceleme zorunluluğu kamusal alanda da geçerli olmaktadır. O halde, bağımsız denetim açısından iç kontrol sisteminin incelenmesi için kullanılan yöntemlerin kamu idarelerinin incelenmesinde de kullanılabileceği düşünülmektedir.

5.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim kavramı, dış denetim kapsamı içerisinde değerlendirilmesinden dolayı literatürde bu kavramı karşılamak üzere ‘‘bağımsız dış denetim’’ ifadesi de kullanılabilmektedir. Dış denetim, işletme dışındaki kişiler

tarafından yapılan denetim anlamına gelir ve bağımsız denetim (özel dış denetim) ile kamu denetimi (resmi dış denetim) olmak üzere ikiye ayrılır. Buradaki ‘‘dış’’ terimi denetlenecek işletmenin bünyesindeki organlar ve kanunen yetkili kılınmış kamu kuruluşları dışında başka bir kuruluş tarafından yapılan denetimi ifade etmektedir (Orhan, 2007, s.63).

AICPA'nın 1953 yılında bağımsız denetim üzerine yaptığı tanım şöyledir (Halilov, 2006, s.10): *‘‘Bağımsız Denetim, denetim kuruluşları tarafından kamuya ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların gereğince doğru, gerçeğe uygun, muhasebe dönemleri arasında tutarlı ve muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla yapılan incelemedir.’’*

1973 yılında ise Bağımsız Denetimin tanımı en kapsamlı bir biçimde Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılmıştır. Buna göre: Bağımsız denetim, sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemleri ve faaliyetleri tanımlamak için öne sürülen görüşlerin, önceden belirlenen kriterlere veya ilkelere uygunluğunun incelenerek, işletmelerle ilgili bilgi kullanıcılarına iletmektir. Şeklinde ifade edilmiştir (O'Connor, 2006, s. 1-3).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 4. maddesinin (b) bendinde de bağımsız denetimin; *‘‘finansal tablo ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş kıstaslara uygunluğu hususunda hedef kullanıcılara güvence sağlamak amacıyla, denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuç veya görüşlerin rapora bağlanmasını’’* ifade edeceği belirtilmiştir (Resmi Gazete, 26.12.2012, Sayı:28509/4).

Bu tanımlamalardan hareketle bağımsız denetimin özellikleri şöyle özetlenebilir (Tüm, 2010, s.23):

- Bağımsız denetimin konusu mali (finansal) tablolardır.
- Bağımsız denetim sistematik bir süreçtir.
- Bu süreçte kanıtların objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi esastır.

- Bağımsız denetim faaliyeti, genel kabul görmüş standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Bu denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

5.1.1. Bağımsız Denetimin Önemi ve Amacı

Finansal tablo kullanıcıları, kendi çıkarları doğrultusunda işletme ile ilgili olarak çeşitli kararlar almak durumundadır. Ancak, amaçlara uygun, doğru ve tutarlı karar alabilmek karara esas teşkil eden bilgilerin geçerli ve güvenilir olmasını gerektirmektedir (Güredin, 2008, s.4). İşletmelerle ilgili bilgi kullanıcılarının kararlarının etkilenmesi ve sunulan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması ancak yapılan denetimlerin kalitesiyle ölçülmektedir. Bu anlamda bağımsız denetimin önemini arttıran en önemli unsur; bilgi sağlama işlevi ve yönetime geleceğe ait kararların alınmasında ve mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda yol göstermektir (Holmes ve Overmyer, 1975, s.2).

Bağımsız denetim faaliyeti işletme yöneticileri dışında kamuya da yarar sağlar. Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Dolayısıyla, söz konusu finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş verilir (Erdoğan, 2002, s.59).

Bu açıklamalar çerçevesinde bağımsız denetime duyulan ihtiyacın temelinde esasen işletmelerin düzenlemiş oldukları muhasebe kayıtlarına duyulan güvensizliğin olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra, işletmelerdeki iç denetim faaliyetlerinin yetersizliği de bağımsız dış denetime duyulan ihtiyacı arttırmaktadır. Özetle, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek isteyen işletmelerin amacı ve bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasının nedeni (Ulusoy, 2005, s.279);

- İşletmenin finansal tablolarının faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen değişmeleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hakkında yargıya ulaşmak,
- Hata ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmak ve önlemek,

- Halka açık anonim şirketlerin dış denetimi ile ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına olumlu katkılar sağlamanın yanı sıra toplanacak kaynak ile ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek şeklinde sıralanabilir.

5.1.2. Bağımsız Denetçiler

Denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişi şeklinde tanımlanan denetçiler: iç denetçi, dış denetçi ve kamu denetçileri olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Güredin, 2008, s.19).

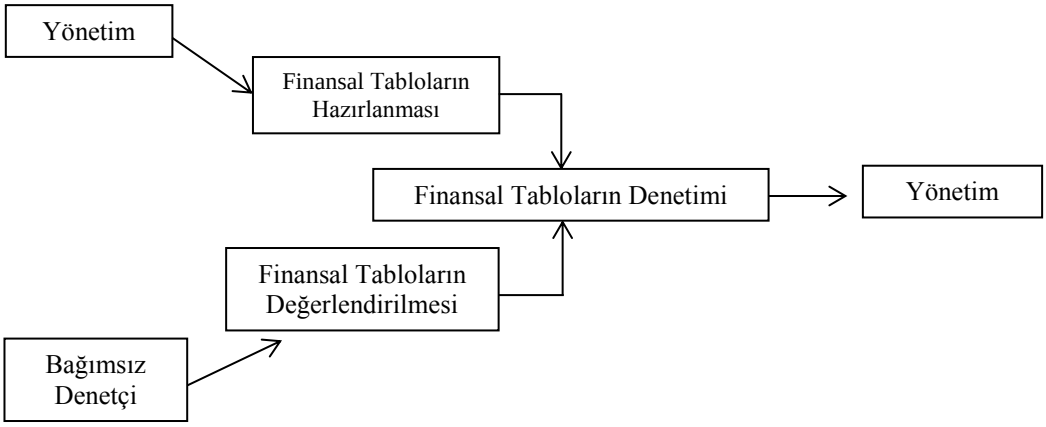
Tablo 4

Denetçi Türleri Arasındaki Farklılıklar

Denetçi Türü	**Yaptığı Denetim Türü**	**Denetim Konusu**
Bağımsız Denetçi	Bağımsız Denetim	Finansal Tabloların Denetimi
İç Denetçi	İç Denetim	Uygunluk ve Faaliyet Denetimleri
Kamu Denetçisi	Kamu Denetimi	Finansal Tabloların Denetimi, Uygunluk ve Faaliyet Denetimleri

Kaynak: Tuan, 2008, s.82.

Denetimin bir süreç olduğu ve sürecin iyi bir şekilde yürütülmesi görevinin de denetçiye ait olduğu göz önüne alınacak olursa denetçinin denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında oynadığı rolün önemi daha iyi anlaşılmaktadır (Halilov, 2006, s.14). Özellikle finansal tabloların bağımsız denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi, bu faaliyeti yerine getirenlerin yönetimden bağımsız ve mesleki bakımdan uzman kişiler tarafından yerine getirilmesin gerektirmektedir (Holmes ve Overmyer, 1975, s.3). Şüphesiz bu sorumluluğu üstlenme görevi de Bağımsız denetçilere verilmiştir.



Şekil 11. Bağımsız denetçinin rolü
Kaynak: Konrath, 2001, s.9.

Bağımsız denetçinin görevi, bir tür eleştirmenlik olup bu görevi yaparken yönetimden ayrı hareket etme yeteneğinin üst düzeyde olması beklenir (Holmes ve Overmyer, 1975, s.3). Bu anlamda Yelkenci (2007)'ye göre Bağımsız denetçi, herhangi bir kişi veya kuruluşa kendini bağımlı hissetmeden, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına göre denetimi yapan kişidir.

Bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli ve yeterli bir duruma gelebilmesi ancak bazı ilke ve kuralların geliştirilmesiyle mümkündür. Denetim faaliyetinin; kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını, sonuçların nasıl raporlanacağını belirleyen bu ilke ve kurallara ise ‘‘Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’’ denir (Kaval, 2008, s.50). AICPA tarafından belirlenen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç bölümden oluşmaktadır (Generally Accepted Auditing Standard, SAS No. 1: Sec 150):

- Genel Standartlar (Mesleki yeterlilik ve deneyim standardı, Bağımsızlık standardı, Mesleki özen ve titizlik standardı)
- Çalışma Alanı Standardı (Denetimin planlanması ve gözetim standardı, İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı, Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı)
- Raporlama Standardı (Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, Tutarlılık standardı, Tam açıklama standardı, Görüş bildirme standardı)

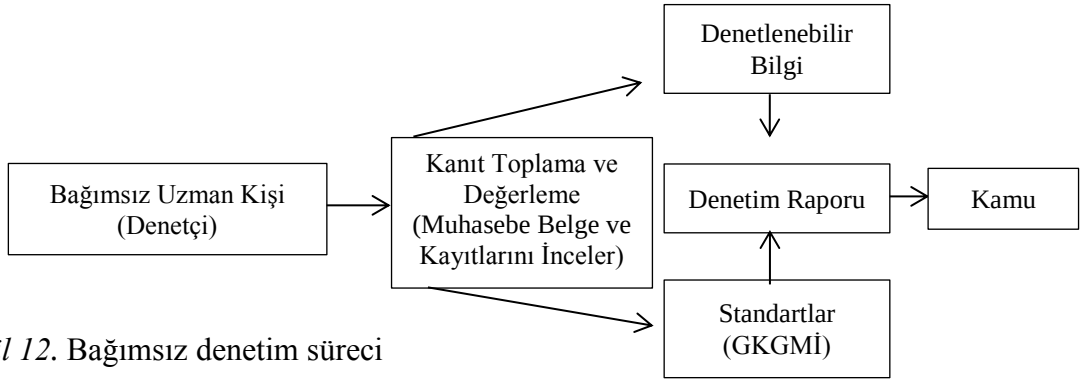
Denetimin anayasası olan bu standartlar, denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari standartlar olup kaliteli bir denetimin unsurlarının belirleyicileridir (Güredin, 2008, s.41).

5.1.3. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim birbirini takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir ve bu süreç 4 ana safhadan oluşmaktadır (www.wiley.com, 24.07.2013; Güredin, 2008, s.179):

- Müşteri seçimi ve denetim anlaşmasına dayalı olarak işin alınması (önceki denetçi ile görüşme, denetim anlaşma mektubunun yazılması)
- Denetime yönelik ayrıntılı plan (müşteri işletme hakkında bilgi toplama, işgücü ve zaman planlaması yapma ve denetim programının hazırlanması)
- Denetimin yürütülmesi, denetim çalışmalarının yapılması (iç kontrol sisteminin varlığı, güvenilirliği ve etkinliğinin tespiti, iç kontrol sistemine uygunluk testlerinin uygulanması, maddilik testlerinin yapılması, kanıtların derlenmesi vb.)
- Denetim görüşünün oluşturulması (Olumlu Görüş, Şartlı Görüş, Olumsuz Görüş, Görüş Bildirmekten Kaçınma, denetim raporunun yazılması ve denetimin tamamlanması)

Bu süreçte bağımsız denetçi denetlenen idare hakkında topladığı kanıtları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile karşılaştırarak denetim raporunu hazırlayıp kamuya sunar (Tuan, 2008, s.78). Bu durum Şekil 12’ de gösterilmiştir.



Şekil 12. Bağımsız denetim süreci

Kaynak: Tuan, 2008, s.78.

Denetim sürecinin yoğunluğunu denetlenen işletmenin ilk kez veya tekrarlanan şekilde denetleniyor olması etkiler. İlk kez yapılan denetimde işin yoğunluğu ve zorluğu daha fazladır. Böyle bir durumda müşterinin önceki denetçisi ile görüşme ve bilgi alma aşaması da denetim sürecine dahil olacaktır (Güredin, 2008, s.177). Ayrıca, müşteri işletme daha önce başka denetçiler tarafından denetime tabi tutulmuş ise yeni denetçi işletme hakkında ihtiyaç duyabileceği bilgiler için eski denetçilere de danışabilir (Halilov, 2006, s.34). Aksi takdirde, denetçi geriye yönelik ek çalışmalara başvurma zorunluluğu duyacaktır.

5.1.4. Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Denetim sürecindeki her aşamanın anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesi için süreçte uygulanan adımların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olması gerekir. IFAC tarafından yayımlanan *Uluslar Arası Denetim Standartları*, denetim standartlarını belirleyen ve mali denetim yapan bağımsız denetçilere iç kontrol sistemini de kapsayacak şekilde işletmenin içinde bulunduğu çevreyi anlamasında ve önemli yanlışlık riskini değerlendirmesinde yol gösterici olmaktadır (IFAC, 2007, s.345). Bu standartlar, iç kontrolün bağımsız denetimdeki yerini ve bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini incelerken nelere dikkat etmesi gerektiğini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır.

Uluslararası standartlara uygun mali denetim sürecinde iç kontrol sisteminin incelenmesi ve bu inceleme sonucunda iç kontrol sisteminden elde edilen güvence düzeyi, denetimin planlanması ve yürütülmesi ile uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Çünkü, denetlenen işletmenin örgütsel işleyişi, personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri ve varlıkların korunması

doğrultusunda alınmış tedbirler, iç kontrol sisteminin temel özellikleri olarak yapılacak denetim çalışmasına doğrudan etkide bulunmaktadır (Bizim, 2008, s.32). Dolayısıyla, bağımsız denetim çalışmalarında kullanılan verilerin üretildiği muhasebe sisteminin güvenirliğinin ve doğruluğunun anlaşılması için işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir (Orhan, 2007, s.96). Bu anlamda, bağımsız denetçiler, denetlenecek işletmenin hesaplarının ve hazırladığı finansal raporların güvenilirliğini saptamak amacıyla işletmenin iç kontrol sistemini incelerler (Orhan, 2007, s.96).

5.1.5. Bağımsız Denetçilerin İç Kontrol Sistemini İnceleme Nedenleri

Bağımsız denetçiler denetim faaliyetlerini sürdürecekleri bir işletmede gerçekleştirilen işlemlerin kanun, yönetmelik, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun uygulamalar olup olmadığı konusunda karar verirken işletmenin mevcut iç kontrol sisteminden yararlanırlar. Çünkü, iç kontrol sistemi, işletmenin yapısı, kaynakları, kültürü ve görevlerini kapsayan, işletme amaçlarını gerçekleştirmede yardımcı olan sistemler bütünüdür (Akyel, 2013, s.3). Bu nedenle, denetleyeceği işletmede iç kontrol sisteminin varlığını öğrenen bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi çalışmalarının etkinlik derecesini bilmek ister.

Ayrıca, bağımsız denetçinin işletmedeki iç kontrol sistemini bilmesi ve değerlendirmesi yalnızca yürütülen bağımsız denetim faaliyetinin daha sağlıklı gerçekleşmesi için gerekli bir durum değil, bağımsız denetim standartları ve yönetmeliğine göre de bir zorunluluktur. Bu anlamda genel kabul görmüş denetim standartları çalışma alanı standardından ikincisi; mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi hükmünü koymuştur. Yine, bağımsız denetim standartları ve yönetmeliğinde; hile ve usulsüzlük riskini belirlemek ve önemli yanlışlık riskinin tespiti için analitik inceleme yapılırken iç kontrol sisteminin de incelenmesi gerekliliğini vurgulanmaktadır (Resmi Gazete, 26.12.2012, Sayı:28509/38).

5.1.6. Bağımsız Denetçilerin İç Kontrol Sistemini Tanımada Kullandığı Yöntemler

Denetçi, idarenin iç kontrol yapısı hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemek amacıyla üç yöntem kullanır. Bunlar (Whittington ve Pany, 2006, s.238);

- Akış Şemaları
- Not Alma
- İç Kontrol Anketidir.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için bu yöntemlerin hepsi birlikte kullanılabileceği gibi sadece biri de kullanılabilir. Kullanılan yöntemin sayısı işletme büyüklüğüne ve karmaşıklığına göre değişebilmektedir. Örneğin, küçük işletmelerin denetimde sadece not alma yöntemi yeterli olabilir (Kepekçi, 1998, s.76). Çalışmada özel bütçeli idarelerden olan üniversitenin iç kontrol sistemini değerlendirmek amacıyla üç yöntemde kullanılmıştır. Bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemini incelerken kullandığı bu yöntemlerin kamu idarelerinin iç kontrol sisteminin incelenmesinde de kullanılacağı düşünülmektedir.

5.1.6.1. Akış Şemaları

Akış şeması yöntemi, iç kontrol sisteminin işleyişinin, çeşitli semboller kullanılarak şema haline getirilmesi ve izlenmesi sürecidir. Bu yöntem aracılığıyla işletmede sistemin işleyişinin genel haritası ortaya konulabilmektedir (Bozkurt, 2010, s.140). Akış şeması yönteminde, organizasyondaki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı net bir şekilde ortaya konur. Böylece, denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktalarını ortaya çıkartabilir (Bozkurt, 2010, s.140).

Denetçi akış şemasını hazırlarken kendisi için gerekli olan bilgileri aşağıdaki gibi sağlar (Güredin, 2008, s.338);

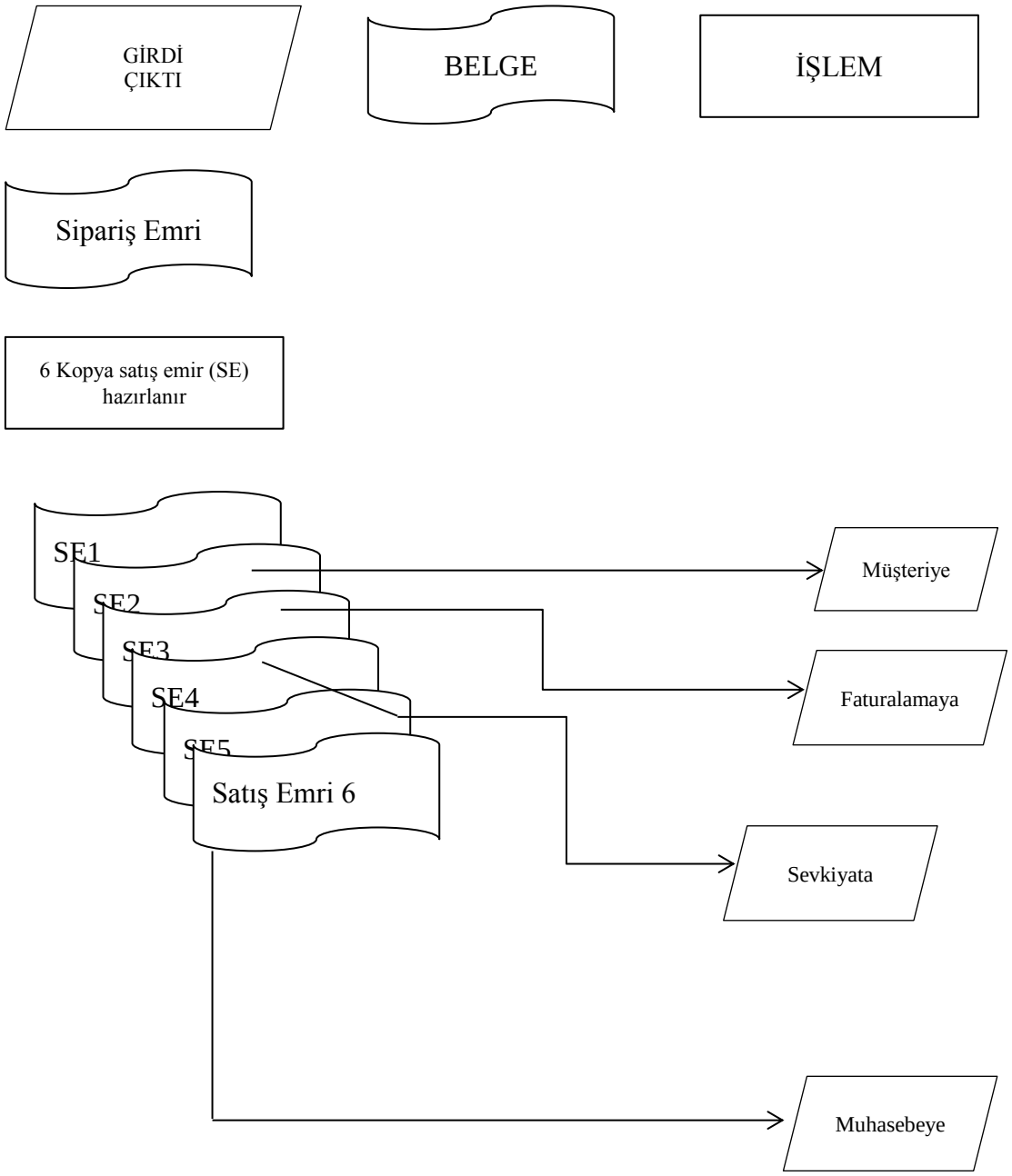
- Süreçlerden sorumlu olan kişi veya kişilerle görüşmeler yapmak,
- Sürece ait bilgileri başından sonuna kadar izlemek,

- Belgeleri hazırlayan kişilere sorular sorarak bilgi almak.

Çoğu denetçi iş akış şemalarını diğer yöntemlerden daha etkin olarak görmektedir. Bu anlamda akış şeması yönteminin avantajları (Whittington ve Pany, 2006, s.240; Güredin, 2008, s.338);

- İşletmedeki işlerin tamamlanma sırası, tamamlanma esnasında kullanılan belgeler ve işlerin tamamlanmasına katılan bölüm veya kişiler ile bunlar arasındaki ilişkilerin bir bakışta kolaylıkla kavranması,
- Sistemin aksayan yanlarının ortaya çıkmasının kolay olması,
- Özellikle karmaşık durumların analizinin yapılmasında etkili bir yöntem olmasıdır.

Buna karşılık akış şemalarının eleştirilen bir yönü ise karmaşık bir sistem için iyi bir akış şeması hazırlamanın diğer belgelendirme yöntemlerine göre daha yüksek bir düzeyde bilgi ve eğitim gerektirmesidir. Dolayısıyla akış şemalarını hazırlamak diğer yöntemlere daha çok zaman ister ve hazırlanması oldukça pahalıdır (Güredin, 2008, s.338).



Şekil 13. Akış şeması örneği

Kaynak: Bozkurt, 2010, s.142.

5.1.6.2. Not Alma

Not alma yöntemi, denetçinin çeşitli yollarla iç kontrol yapısı ile ilgili olarak elde ettiği bilgileri yazılı notlar biçimine dönüştürmesidir. Bu yöntem iç kontrol sistemini tanımada kullanılan en basit yöntemdir. Bağımsız denetçi bu yöntemle her birime ait işlem gruplarını, işletme personelinin sürdürdüğü faaliyetleri, düzenlenmiş belge, kayıt ve görev ayrımının nedenlerini kolayca anlayabilir (Whittington ve Pany, 2006, s.239; Bozkurt, 2010, s.139; Kaval, 2008, s. 140).

Bağımsız denetçi, iç kontrol yapısını tanımak amacıyla gerçekleştirdiği görüşmeler ve gözlemler sırasında, edindiği bilgileri aldığı cevapları ve önemli gördüğü hususları not eder (Kepekçi, 1998, s.77). Bu esnada not biçimine getirilmesi gereken bazı özellikler bulunur. Bunlar (Bozkurt, 2010, s.140);

- Muhasebe sisteminde yer alan her belge ve kaydın ortaya çıkış noktasının tespit edilmesi,
- Sistemde yer alan uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Sistemde yer alan belge ve kayıtların düzenlenme biçimlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Çeşitli kontrol faaliyetlerinin uygulanma biçimlerinin not alınması.

Not alma yöntemi genellikle küçük işletmelerin iç kontrol yapılarının tanınmasında kullanılan bir belgeleme yöntemidir. Bu yöntemde, bölüm yöneticileri ve çalışanlar ile karşılıklı görüşmelerden sağlanan bilgiler çalışma kağıtlarına kaydedilir. Uygulanması kolay yöntemlerdendir (Bozkurt, 2010, s.140).

ABC Sanayi ve Ticaret A.Ş.
Nakit Tahsilatı
31.12.2013

…….
……..
……..
……..

……..
……..
……..
……..

Hazırlayan:

…/…/2013

Şekil 14. Not alma örnek

Kaynak: Whittington ve Pany, 2001, s.240.

5.1.6.3. İç Kontrol Anketi

İç kontrol sistemini anlamanın ve tanımlamanın geleneksel bir yolu standart bir iç kontrol anketi hazırlamaktır. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde en çok kullanılan yöntem olan anket yöntemi, organizasyonun iç kontrol yapısına ilişkin sorulacak soruların önceden hazırlanarak sorulması ve sorulan sorulara yanıt alınması işlemlerinden oluşur (Bozkurt, 2010, s.143). Anket yönteminde denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi soru hazırlar ve kontrol edeceği her unsur için ayrı soru formu düzenler. Sorular genellikle ‘‘evet’’ ya da ‘‘hayır’’ cevabı alınacak şekilde düzenlenir (Kepekçi, 1998, s.79). Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf veya güçlü yönleri belirlenmeye çalışılır. İç kontrol anketindeki sorular, işletmenin ilgili personeline sorulur ve alınacak ‘‘evet’’ cevapları iç kontrol yapısında güçlülüğü ‘‘hayır’’ cevabı ise iç kontroldeki zayıflığı gösterecek şekilde düzenlenir (Kepekçi, 1998, s.79). Bu yöntemin en belirgin yararları (Tuan, 2008, s.109);

- Geniş kapsamlı olmaları,
- Uygulanmasında yüksek dereceli deneyim gerektirmemesi,
- Diğer yöntemlere göre kısa sürede sonuç vermesidir.

Anket yöntemi ya da diğer adıyla iç kontrol soru formu hazırlanırken dikkat edilecek husus, soruların telkin edici ve yönlendirici değil, somut bir olaya kesin yanıt arayan nitelikte olmasıdır (Aksoy, 2005, s.176). Çünkü soru formuna ait soruların yüzeysel cevap gerektiren evet-hayırlı sorulardan oluşması, anket yöntemini, iç kontrol yapısını tanıma konusunda yetersiz bırakabilir. Bu sebeple soru formları ile birlikte akış şeması ve not alma yöntemleri de uygulanması gerekir (Kepekçi, 1998, s.79).

İç kontrol anketi hazırlanırken dikkat edilecek bir diğer hususta, anketlerin özellikle küçük işletmeler için aşırı derecede kapsamlı olabilmesi ve soruların esneklikten yoksun olmalarıdır (Whittington ve Pany, 2006, s.238). Bu nedenle özellikle küçük işletmelerde uzmanlık gösteren endüstrilerde ve kar amaçsız örgütlerde genellikle tercih edilmeyen bir yöntemdir.

Hazırlayan: Tarih:

Onay: Tarih:

KASA TAHSİLATI İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Denetim Tarihi:

Müşteri: Üniversite Tiyatrosu

Kontrol Yordamı	**Evet**	**Hayır**	**Uygun Değil**	**Önemli Aksaklık**	**Düşünceler**
1. Görevlerin ayrımı sağlanmış mıdır?	X				
2. Sıra numaralı bilet kullanılmakta ve biletlerin hesabı verilebilmekte midir?	X				
3. Kullanılmayan biletler uygun şekilde saklanmakta mıdır?	X				
4. Yazar kasa kullanılmakta ve kasa toplamı kontrol edilmekte midir?	X				
5. Kapıdaki bilet kontrolörü seyirciden bilet alıp bir tarafını kesmekte midir?	X				
6. Kasadaki para mevcudu ile kasa şeridi toplamı arasında mutabakat aranmakta mıdır?	X				
7. Tahsilat toplamı günlük olarak bankaya yatırılmakta mıdır?		X		X	Haftada bir yatırılıyor.

Şekil 15. İç kontrol soru kağıdı örnek

Kaynak: Güredin, 2008, s.337.

5.2. Kamu İç Kontrol Sistemini Bağımsız Dış Denetçi Bakış Açısıyla İnceleme

İç kontrolün uygulanması ile tüm kurumların (büyük ya da küçük, kar amaçlı veya değil, özel ya da kamu sektöründe) kendi kontrol sistemlerini

değerlendirebilecekleri ve bu sistemleri nasıl geliştirebileceklerini belirleyen bir standart geliştirmek mümkündür (COSO, 1994, s.3). Kamusal alanda bu durumu sağlamak, kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasını, mali saydamlığın sağlanması için de gerekli düzenlemelerin yapılmasını ve önlemlerin alınmasını gerektirir. Bu noktada, Kamu iç kontrol standartlarının belirlenmesi, hesap verebilirliğin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak yolunda atılan önemli adımlar birisidir. Bu standartlar, kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate almaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır (Sümer, 2010, s.71).

Kamu idareleri, belirlenen bu standartlara uyumun sağlanması, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının tespiti, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans değerlendirilmesinin yapılması bakımından hem kendi bünyesindeki elemanları tarafından gerçekleştirilen iç denetime hem de Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetime tabi tutulmuşlardır. Ancak kamu idarelerinde bu iki denetim şeklinden de farklı, mesleki bilgi ve deneyime sahip uzman kişiler eliyle gerçekleştirilen ve denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemleri ve olayları geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyen bir bağımsız denetim faaliyeti bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kamu idareleri, mevcut iç kontrol sistemlerinin işlerliğini bağımsız denetçi yöntem ve yordamıyla inceleyen farklı bir denetim mekanizmasından yoksun bulunmaktadır. Bu bakımdan, bu eksikliğin telafi edilmesi ve kamu kurumlarında etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin tesisi, bağımsız denetçilerce sağlanacak ek denetim hizmetleri ile mümkün gözükmektedir. Çalışmada uygulanması planlanan bu farklı denetim yaklaşımıyla, kamu idarelerinin hali hazırda kurulu iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin test edilmesi ve ortaya çıkan sonuca göre kurumun bundan sonraki süreçte ne gibi önlemler alması gerektiği hedeflenmektedir.

5.3. Bir Kamu Kurumu Olarak Üniversiteler ve İç Kontrol Sistemi

Bu başlıkta, çalışmanın bir Devlet Üniversitesinde yürütülmesinden dolayı Türkiye'deki üniversitelerin yapısı ve üniversitelerde iç kontrol sisteminde yer alan aktörler hakkında bilgiler verilecektir.

5.3.1. Üniversitelerin Yapısı

Eğitim, çağdaş yaşamın en önemli unsurlarından birisidir. Eğitim-öğretim kurumlarının en üst halkası olan üniversitelerin eğitimde ve toplumsal yaşamda ayrı birer önemi bulunmaktadır. Üniversite kavramı, dünyada olduğu gibi ülkemizde de önemine dikkat çekilen, farklı bakış açılarından uzun yıllardır tartışılan bir kavram olma özelliğini korumaktadır (Arap, 2010, s.2). *''Üniversite, bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.''* (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/3). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 12. maddesine göre merkezi yönetim bütçesi içinde özel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinden olan devlet üniversiteleri; belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi olan, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla (2547 sayılı Kanun) düzenlenen ve başka bir ad altında bütçe oluşturamayan idarelerdir (Oruç, Çetin, Tenderis ve Özmen, 2011, s.21).

Türkiye'de üniversiteler 4 Kasım 1981 tarihli 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunuyla faaliyet göstermektedir. Bu kanuna göre Türkiye'de üniversitelerin yönetimi Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) tarafından gerçekleştirilir. Yükseköğretim Kurulu 2547 Sayılı Kanuna göre, cumhurbaşkanı tarafından seçilen 7, bakanlar kurulu tarafından seçilen 7 ve üniversitelerarası kurulca seçilen 7 olmak üzere toplam 21 üyeden oluşur (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/6). Yükseköğretim Kurulu, tüm yüksek öğretimi düzenleyen ve yükseköğretim kurumlarının faaliyetlerine yön veren, bu kanunla kendisine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine haiz bir kuruluştur. Yükseköğretim Kuruluna; Yükseköğretim Denetleme Kurulu, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi ile gerekli planlama, araştırma,

geliştirme, değerlendirme, bütçe, yatırım ve koordinasyon faaliyetleri ile ilgili birimler bağlıdır (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/6).

Kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler: ‘‘Rektör’’, ‘‘Senato’’ ve ‘‘Üniversite Yönetim Kurulu’’ndan; fakülte organları ‘‘Dekan’’, ‘‘Fakülte Kurulu’’ ve ‘‘Fakülte Yönetim Kurulu’’ndan; enstitü organları ‘‘Enstitü Müdürü’’, ‘‘Enstitü Kurulu’’ ve ‘‘Enstitü Yönetim Kurulu’’ndan; yüksekokul organları ‘‘Yüksekokul Müdürü’’, ‘‘Yüksekokul Kurulu’’ ve ‘‘Yüksekokul Yönetim Kurulu’’ndan; bölüm ise, bölüm başkanlıklarından oluşmaktadır.

Devlet üniversitelerinde rektör, profesör akademik unvanına sahip kişiler arasından görevdeki rektörün çağrısıyla toplanacak üniversite öğretim üyeleri tarafından seçilecek adaylar arasından Cumhurbaşkanınca atanır. Görev süresi 4 yıldır. Süresi sona erenler aynı yöntemle yeniden atanabilir. Ancak iki dönemden fazla rektörlük yapılamaz. Senato; rektörün başkanlığında, rektör yardımcıları, dekanlar ve her fakülteden fakülte kurullarınca üç yıl için seçilecek birer öğretim üyesi ile rektörlüğe bağlı enstitü ve yüksekokul müdürlerinden teşekkül eder. Üniversite yönetim kurulu; rektörün başkanlığında dekanlardan, üniversiteye bağlı değişik öğretim birim ve alanlarını temsil edecek şekilde senatoca dört yıl için seçilecek üç profesörden oluşur (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/13-15).

2547 sayılı Kanunun 16. maddesinde dekan, rektörün önereceği, üniversite içinden veya dışından üç profesör arasından Yükseköğretim Kurulu’nca üç yıl süre ile seçilir ve normal usul ile atanır. Süresi biten dekan yeniden atanabilir. Dekanın görevi, ilgili kanunlara, yönetmeliklere göre fakülteyi rektöre karşı birinci derece sorumlu olarak yönetmektir. Fakülte kurulu; dekanın başkanlığında fakülteye bağlı bölümlerin başkanları ile varsa fakülteye bağlı enstitü ve yüksekokul müdürlerinden ve üç yıl için fakültedeki profesörlerin kendi aralarından seçecekleri üç, doçentlerin kendi aralarından seçecekleri iki, yardımcı doçentlerin kendi aralarından seçecekleri bir öğretim üyesinden oluşur. Fakülte yönetim kurulu; dekanın başkanlığında fakülte kurulunun üç yıl için seçeceği üç profesör, iki doçent ve bir yardımcı doçentten oluşur (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/16-18).

Enstitü müdürü, üç yıl için ilgili fakülte dekanının önerisi üzerine rektör tarafından atanır. Rektörlüğe bağlı enstitülerde bu atama doğrudan rektör tarafından yapılır. Süresi biten müdür tekrar atanabilir. Enstitü kurulu; müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları ve enstitüyü oluşturan ana bilim dalı başkanlarından oluşur. Enstitü yönetim kurulu; müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları, müdürce gösterilecek altı

aday arasından enstitü kurulu tarafından üç yıl için seçilecek üç öğretim üyesinden oluşur (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/19).

Yüksekokul müdürü, üç yıl için ilgili fakülte dekanının önerisi üzerine rektör tarafından atanır. Rektörlüğe bağlı yüksekokullarda bu atama doğrudan rektör tarafından yapılır. Süresi biten müdür tekrar atanabilir. Yüksek okul kurulu; müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları ve okulu oluşturan bölüm veya ana bilim dalı başkanlarından oluşur. Yüksekokul yönetim kurulu; müdürün başkanlığında, müdür yardımcıları ile müdürce gösterilecek altı aday arasından yüksekokul kurulu tarafından üç yıl için seçilecek üç öğretim üyesinden oluşur (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/20).

Bölüm bir fakülte ya da yüksekokulda, aynı veya benzer nitelikte eğitim-öğretim yapan birden fazla bölüm bulunamaz. Bölüm, bölüm başkanı tarafından yönetilir. Bölüm başkanı; bölümün aylıklı profesörleri, bulunmadığı takdirde doçentleri, doçent de bulunmadığı takdirde yardımcı doçentler arasından fakültelerde dekanca, fakülteye bağlı yüksekokullarda müdürün önerisi üzerine dekanca, rektörlüğe bağlı yüksekokullarda müdürün önerisi üzerine rektörce üç yıl için atanır. Süresi biten başkan tekrar atanabilir (Resmi Gazete, 06.11.1981, Sayı:17506:2547/21).

Üniversitelerin idari yapılanmalarını; Genel Sekreterlik, daire başkanlıkları, iç denetim birimi, hukuk müşavirliği, üniversite hastanesi başmüdürlüğü, fakülte idari teşkilatı, yüksekokul idari teşkilatı, enstitü idari teşkilatı ve bölüm idari teşkilatı oluşturmaktadır.

Genel Sekreterlik, bir Genel Sekreter ile en çok iki Genel Sekreter Yardımcısından ve bağlı birimlerden oluşur. Genel Sekreter; üniversite idari teşkilatının başıdır ve bu teşkilatın çalışmasından Rektöre karşı sorumludur (Resmi Gazete, 21.11.1983, Sayı:18228:124/27). Daire başkanlıkları; Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Komptrolörlük Daire Başkanlığı, Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı, Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı, Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığından oluşur (Resmi Gazete, 21.11.1983, Sayı:18228:124/27).

İç denetim birimi, koordinasyondan sorumlu iç denetçiler ile ihtiyaca göre görevlendirilen büro personelinden oluşur. Türkiye'de 5018 Sayılı kanununa göre diğer kamu örgütlerinde olduğu gibi üniversitelerde de ''İç Denetim Birimi Başkanlığı'' kurulmuş, mali, hukuki, performans denetimini yapma yetkisi verilmiştir (Çankaya ve

Töremen, 2010, s.154). Bu anlamda üniversitelerde denetim; üst yönetici tarafından atanan denetçi tarafından gerçekleştirilen iç denetim ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (YÖK, 2007, s.59).

Hukuk müşavirliği, üniversitenin öğrencileri, diğer kişi ve kurumlarla olan anlaşmazlık ve uyuşmazlıklarında adli ve idari mercilerde üniversitenin haklarını savunmak, üniversitenin tasarruflarının yürürlükteki kanunlara uygun olarak icrasında idareye yardımcı olmak ve verilecek benzeri diğer görevlerini yerine getirmek amacıyla kurulan birimidir (Resmi Gazete, 21.11.1983, Sayı:18228:124/35).

Hastane bulunan üniversitelerde, hastane başmüdürlüğünün görevleri; hastanenin düzenli işlemesini ve iyi hizmet vermesini, kayıtların düzgün tutulmasını ve benzeri hizmetlerin görülmesini sağlamaktır (Resmi Gazete, 21.11.1983, Sayı:18228:124/35).

Fakülte idari teşkilatı, yüksekokul idari teşkilatı ve enstitü idari teşkilatı, fakülte/yüksekokul/enstitü sekreteri ile sekreterlik bürosundan ve ihtiyaca göre kurulacak öğrenci işleri, personel, mali işler ve destek hizmetleri biriminden oluşur. Fakülte/yüksekokul/enstitü sekreteri ile sekreterlik bürosu ve varsa bağlı birimler, fakültenin/yüksekokulun/enstitünün idari hizmetlerinin yürütülmesinden sorumludur (Resmi Gazete, 21.11.1983, Sayı:18228:124/38-40).

Bu organlara sahip üniversitelerin 1982 Anayasasının 130. maddesine göre hazırladığı bütçeler, Yükseköğretim Kurulunca tetkik ve onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur, genel ve katma bütçelerin bağlı olduğu esaslara uygun olarak işleme tabi tutularak yürürlüğe konur ve denetlenir (Resmi Gazete, 09.11.1982, Sayı:17863:2709/130). Devlet üniversitesi bütçeleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre özel bütçedir. Üniversite özel bütçesi, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idaresi sayılan belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen bir bütçedir (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/12). Devlet üniversitelerinin merkezi yönetim bütçesine tabi olması, tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde gösterilmesini, belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesinin esas olduğunu, gelir ve gider denkliğini, bütçeyle verilen harcama yetkisinin kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılmasını öngörmektedir (YÖK, 2007, s.58).

5.3.2. Üniversitelerde İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumluluklar

5018 sayılı Kanunda iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğu bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Yine ilgili Kanunun 57. maddesinde, yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemleri alma sorumluluğu, üniversitelerin üst yöneticilerine ve diğer yöneticilerine verilmiştir (Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı:25326:5018/57).

Üst yönetici olan Rektör, iç kontrol sisteminin kurulması, gözetilmesi, işleyişi ve izlenmesinden sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğunun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmet birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/8).

Harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları içerisinde, idari ve mali işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. Buna göre üniversitelerde harcama yetkilileri: Genel Sekreter, Daire Başkanı, Hukuk Müşaviri, Dekan, Yüksekokul Müdürü, Meslek Yüksekokul Müdürü, Enstitü Müdürü, Hastane Başhekimi ve Bölüm Başkanıdır. Harcama birimleri ise merkez harcama birimleri olan; Genel Sekreterlik Özel Kalem, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı, Sağlık Kültür ve Spor Daire Başkanlığı, Bilgi İşlem Daire Başkanlığı, Yapı İşleri ve Teknik Daire Başkanlığı, Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği, Uygulama Araştırma Hastanesi ile fakülteler, merkezler, yüksekokullar, enstitüler, meslek yüksekokulları ve bölümlerden oluşur (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040).

Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğinde; harcama yetkililerinin kimler olacağı açık olarak belirlenmiş olmakla birlikte gerçekleştirme görevlilerinin kimler olacağı konusunda, üniversitelerin birimlerinde tereddütler intikal etmiş bulunmaktadır (www.malikilavuz.com, 27.08.2013). Konuya ilişkin düzenleme; iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar yönetmeliği ile yapılmış olup, anılan yönetmeliğinin 12. maddesinde; *''Harcama yetkilileri, yardımcıları veya hiyerarşik olarak kendisine en yakın üst kademe yöneticileri arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir.''* denilmektedir (Resmi Gazete, 31.12.2005, Sayı:26040/12). İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar yönetmeliğinin 12. maddesine göre; Enstitü, Yüksekokul ve Fakülte Sekreteri

gerçekleştirme görevlisi olarak görevlendirilmeleri yorumlanarak uygun görülmüştür (www.malikilavuz.com, 27.08.2013).

Üniversitelerde mali hizmet birimi olan Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması konularında çalışmalar yapmak ve gerekli hallerde ön mali kontrol faaliyetlerini yürütmekten sorumludur (Resmi Gazete, 13.02.2006, Sayı:26084/9). Ayrıca üst yönetimin liderliğinde harcama birimlerindeki çalışmaları koordine etmek ve danışmanlık yapmak Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının görevleri arasında yer almaktadır.

Muhasebe yetkilisi üniversitede gerçekleştirilen tüm mali işlemlere ilişkin muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden sorumludur. Bu anlamda üniversitelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek üzere bir muhasebe yetkilisi bulunmaktadır.

İç denetçiler ise üniversitelerde direkt rektöre bağlı olarak çalışan, iç kontrol uygulamalarının etkinliğini ve verimliliğini denetleyerek iç kontrol sisteminin gelişmesine katkı sağlayan personeldir (Resmi Gazete, 12.07.2006, Sayı:26226/11).

VI. BÖLÜM

BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİ BAGIMSIZ DIŞ DENETÇİ BAKIŞ AÇISIYLA DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

5018 sayılı kanun ve İç Kontrol Standartları Tebliğine göre, tüm kamu kuruluşlarında olduğu gibi devlet üniversitelerinde de iç kontrol sisteminin kurulması ve iç denetçi bulundurulması bir zorunluluktur. Bu anlamda, çoğu kamu kurumu iç denetçi istihdamını sağlarken, üniversiteler, önceden hazırlanan bir eylem planı çerçevesinde bu görevi yerine getirmektedir. Dolayısıyla, eylem planına uyulup uyulmadığı, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulup kurulmadığı ya da işleyip işlemediğinin belirlenmesi gerekir. Bu bakımdan, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve zayıf noktalarının bulunması için üniversitelerin gözetim ve denetim faaliyetleri kendi bünyesindeki iç denetçiler tarafından yapılan iç denetim ve Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetim faaliyetleri ile sınırlandırılmamalıdır. Böylesi toplumsal değişimin öncülüğü yapan kurumların gözetim ve denetim işlemleri, dışarıdan profesyonel meslek uzmanları ve danışmanlarca sağlanacak ek denetim hizmetleriyle de desteklenmelidir. Söz konusu bu uzmanlar, denetim faaliyetlerini bir meslek olarak yerine getiren ve adına bağımsız denetçi denilen kişi veya kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Bölüm içerisinde bir devlet üniversitesindeki iç kontrol sisteminin zayıf yönlerinin, bağımsız denetim bakış açısıyla incelenmesi üzerine yapılan araştırma yer almaktadır.

6.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, bir Devlet Üniversitesinde kurulmuş olan iç kontrol sistemini, COSO tarafından belirlenen beş bileşen (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde bağımsız denetçi bakış açısı ve yöntemleriyle değerlendirmektir. Bu amaca ulaşabilmek için; idarenin kendine has özellikleri, öncelikleri ve ihtiyaç duyulan diğer özel hususları dikkate alınarak iç kontrol

soru kağıtları oluşturulmuş ve üniversiteye bağlı bir fakültenin ilgili birimleri tarafından doldurulmuştur.

6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırma, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca faaliyet gösteren, bünyesinde 15 Fakülte, 5 Yüksekokul, 13 Meslek Yüksekokulu, 1 Devlet Konservatuar ile 3 enstitü bulunduran, ayrıca 2012 yılı sonu itibariyle yaklaşık 1900 Akademik Personel, 29000'i lisans, 11500'ü ön lisans ve 4500'ü lisansüstü olmak üzere 45000 öğrencinin eğitim gördüğü bir Devlet Üniversitesinde gerçekleştirilmiştir.

Kamu kurumlarındaki iç kontrol sistemine ilişkin mevcut durumu tespit edebilmek amacıyla iç kontrol sisteminin beş bileşenini de kapsayan sorulara verilecek cevapların derinlemesine incelenememesi ve elde edilen verilerin beyan yahut yanıt durumunda olması nedeniyle, bilmeyerek yada kasıtlı olarak yanlış cevaplamak gibi çeşitli nedenlerden kaynaklanan hatalar içerebilecek olması çalışma açısından kısıtlılık olarak düşünülmektedir.

6.3. Araştırmanın Yöntemi

Kamu idarelerindeki iç kontrol sisteminin mevcut durumunun değerlendirilmesine yönelik olarak yapılan bu araştırmada, kullanılan yöntem, olay çalışması (case study) yöntemidir. Olay çalışması yöntemi özellikle son yıllarda siyasal bilimler, kamu yönetimi, muhasebe ve finansman gibi pek çok alanda tez çalışması olarak etkin bir biçimde kullanılmaktadır (Yin, 2003, s.14). Araştırma yöntemi olarak olay çalışması yönteminin seçilme nedeni, bu şekilde elde edilecek verilerin diğer yöntemlere oranla daha derin ve detaylı bilgiler sağlayabilecek olmasıdır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi özel bütçeli idarelerden olan Devlet Üniversitesinin iç kontrol sisteminin etkinliğini bağımsız denetim yöntemiyle değerlendirmek için gerçekleştirilen bu araştırmada, ilk önce tanımlayıcı olay çalışması yapılmış; idarenin iç kontrol sistemi hakkında gerekli bilgiler toplanarak mevcut durum saptanmış, sonra, açıklayıcı olay çalışması yapılarak bu durumun sonuçları açıklanmıştır. Bu anlamda, uygulamada izlenen aşamalar şöyledir: araştırmaya dahil edilen üniversitenin belirlenmesi, üniversiteye bağlı faaliyet gösteren

fakültenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, iç kontrol anket sorularının hazırlanması, verilerin toplanması ve verilerin analiz edilmesi.

6.3.1. Soruların Nitelikleri

Çalışmanın uygulama kısmındaki iç kontrol sorularının taraflarca doğru anlaşılmasını ve kavramlar konusunda sorun yaşanmasını önleyebilmek amacıyla sorular, 5018 sayılı kanuna ve Kamu İç Kontrol Standartları tebliğine uygun, idareye münhasır süreçlere ilişkin, idarenin yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi kendine özgü koşulları dikkate alınarak oluşturulmuştur.

İç kontrol sisteminin işleyişindeki aksaklık, hata veya olumlu yönlerin tespit edilmesi amacıyla hazırlanan sorulara verilen cevapların gerçek durumu yansıtmasını sağlamak amacıyla, soruları birçok farklı kanaldan elde edilen bilgiler yoluyla hazırlanmıştır. Ayrıca soruların güvenilirliğini arttırmak için başka bir devlet üniversitesinin paralel bir fakültesinde ön-test yapılmıştır.

Sorular, COSO tarafından belirlenen 5 bileşen (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) çerçevesinde, daha çok her bir bileşenin kurum içerisinde etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmeye yönelik oluşturulmuştur. Her bileşen için farklı birim ve kişilerle görüşüldükten sonra, ilgililere ‘‘evet’’ ya da ‘‘hayır’’ seçenekli sorular yöneltilmiş ve alınan cevaplar doğrultusunda sistemin etkinliği değerlendirilmiştir.

6.3.2. Verileri Değerleme Yöntemi

Araştırmanın yapıldığı fakültede iç kontrol sisteminin mevcut durumunu belirlemek ve etkinliğini ölçmek amacıyla, fakültenin iç kontrol sisteminin etkinliği, bağımsız denetçilerin kullanmış olduğu iç kontrol anketi yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Hazırlanan iç kontrol soruları, üniversitenin ilgili fakültesindeki personel tarafından doldurulmuş ve kimi noktalarda sistemin işleyiş mekanizması ile ilgili notlar alınarak süreç ifade edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, bazı noktaların daha kolay anlaşılması ve aydınlatılması amacıyla akış şeması yönteminden de yararlanılmıştır. Bu anlamda, uygulamada bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemlerini

test ederken kullandığı üç yöntemde (akış şeması, not alma ve iç kontrol soru kağıdı yöntemi) kullanılmıştır.

COSO tarafından belirlenen iç kontrol sisteminin beş bileşenini (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) değerlendirmeye yönelik hazırlanan her bir soruya alınan yanıt ‘‘evet’’ ise iç kontrol sistemi güçlü, ‘‘hayır’’ ise mevcut sistem zayıf kabul edilerek, idarenin olumsuz durumları ortadan kaldırmak için neler yapması gerektiği belirlenmeye çalışılmıştır.

6.4. Uygulama İçin Seçilen Fakülte Hakkında Genel Bilgiler

Fakülte 1982 yılında kurulmuş, toplam 15000 m2 kapalı alana sahip, içerisinde 88 adet derslik, 7 adet tam donanımlı konferans salonu bulunan, uluslararası tarama yapabilen hakemli dergisi ve 11 Profesör, 18 Doçent, 41 Yrd. Doçent, 44 Öğr. Görevlisi, 9 Arş. Görevlisi olmak üzere toplam 123 Öğretim elemanı barındıran bir kamu idaresidir.

6.4.1. Fakültenin İç Kontrol Sistemi Hakkında Toplanan Genel Bilgiler

Fakültenin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek amacıyla COSO beş temel bileşeni kapsayan iç kontrol soru kağıtları hazırlanarak, ilgili birimlerin üst yöneticilerinin doğru ve gerçeği yansıtacak bir biçimde cevaplandırması istenmiştir.

Haklarında soru kağıdı düzenlenen COSO bileşenleri:

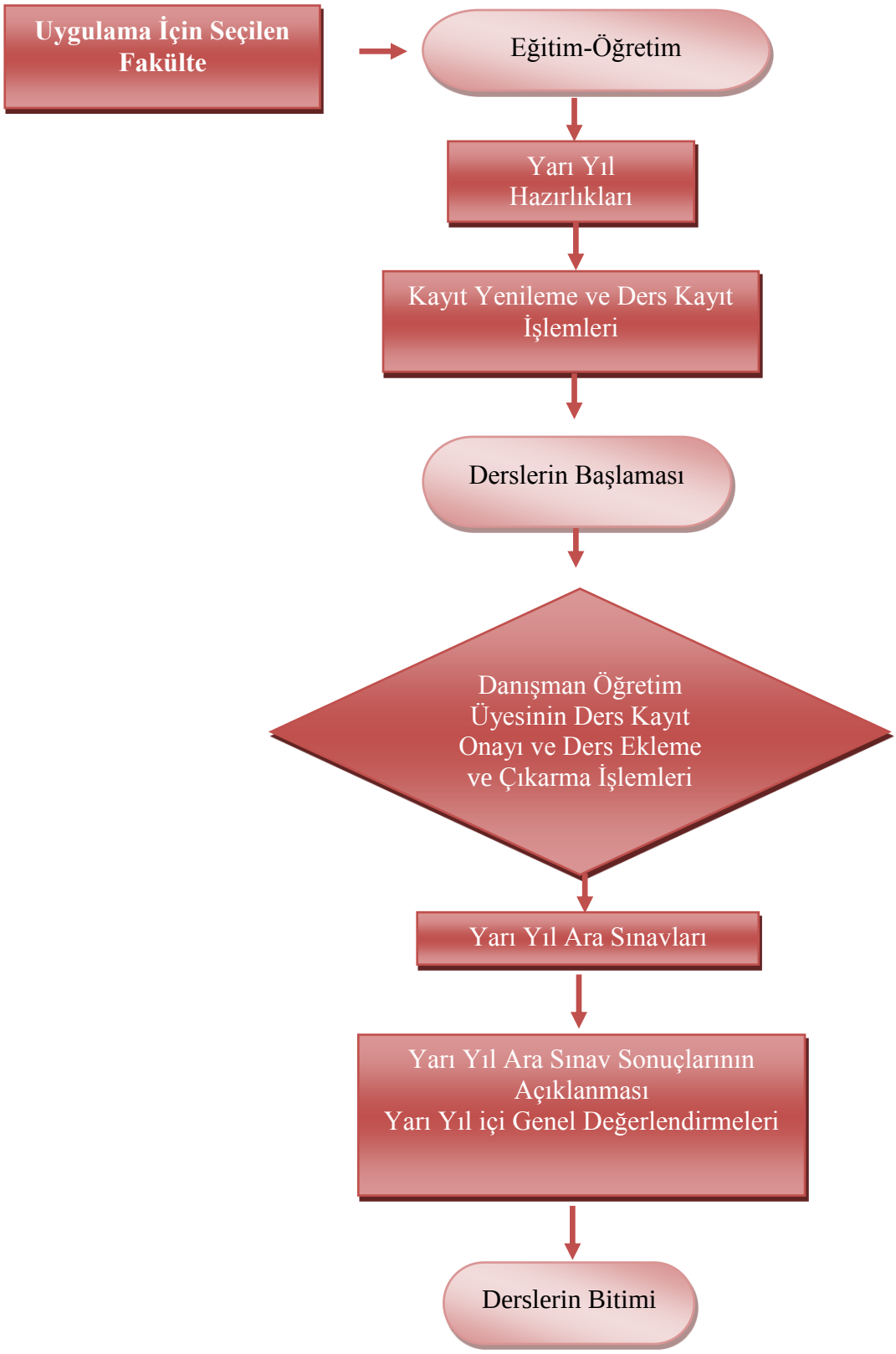
- İç Kontrol Soru Kağıdı: Kontrol Ortamı
- İç Kontrol Soru Kağıdı: Risk Değerlendirme
- İç Kontrol Soru Kağıdı: Kontrol Faaliyetleri
- İç Kontrol Soru Kağıdı: Bilgi ve İletişim
- İç Kontrol Soru Kağıdı: İzleme

Fakülte içerisindeki her birim için yukarıda sayılı beş bileşen dikkate alınarak ayrı soru kağıdı hazırlanmış ve sorular birim yetkililerine cevaplandırılmıştır. Bu

nedenle, kontrol ortamına müdahale edemeyecek birimlere bu alandan daha az soru sorulması gibi farklı dağılımlara gidilmiştir. Sorular bilgilerin değerlendirilmesi kısmında verilmektedir.

6.4.2. Fakültenin İç Kontrol Sistemine İlişkin Bilgilerin Değerlendirilmesi

Bu başlık altında birimlere yöneltilen sorulara verilen cevaplar ve değerleme sonuçları ayrı ayrı tablolar halinde sunulmaktadır. Soruların sunuş şekli tamamen bağımsız denetim açısından iç kontrol sisteminin incelenmesi kapsamında hazırlanmıştır.



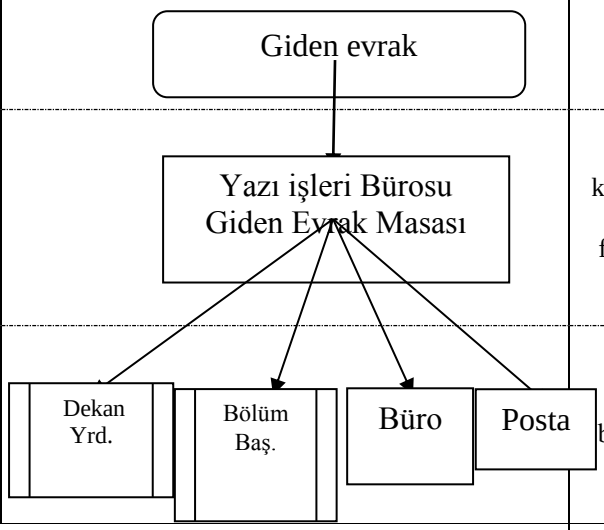
Şekil 16. Fakültenin lisans eğitim-öğretim genel akış şeması

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Sorumlular	İş Akışı	Faaliyet	Doküman /Kayıt
	Gelen Evrak		Gelen evrak kayıt defteri
	Yazı işleri Bürosu	Gelen evrakların deftere kaydedilmesi	
	Fakülte Sekreteri	Gelen evrakın acilliğine göre erken müdahale etmek	
	Dekan	Gelen evrakların kontrolü ve havale işlemini yapmak	
	Yazı işleri Bürosu	Dekan ve fakülte sekreterinin havale yönüne göre deftere işlemek ve ilgili büroya zimmetleyip vermek	
	Dekan Yrd. / Bölüm Baş. / Büro	İlgili büroya giden evrak için gereğini yapmak	
HAZIRLAYAN		ONAYLAYAN	

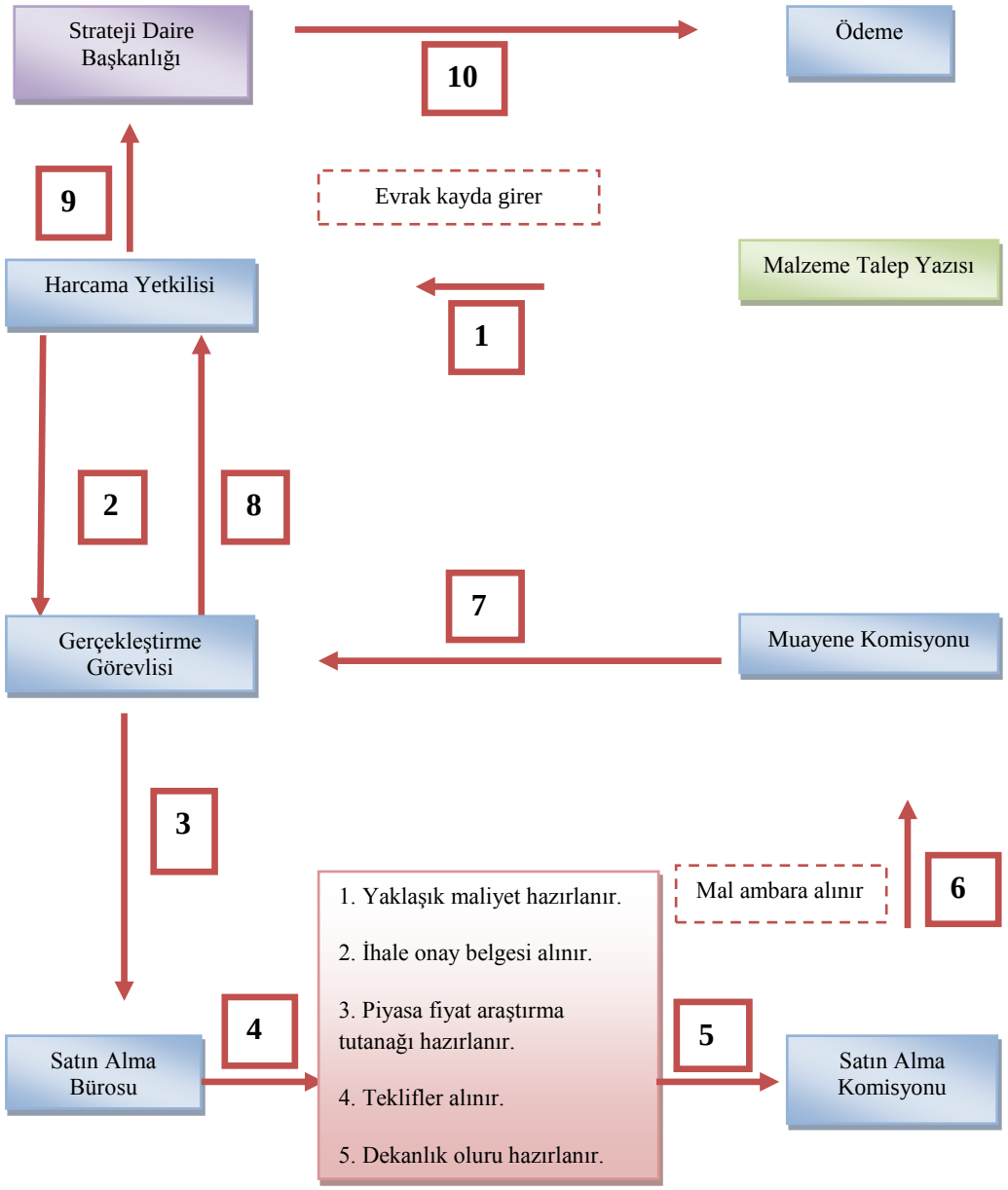
Şekil 17. Fakültenin gelen evrak iş süreci

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Sorumlular	İş Akışı	Faaliyet	Doküman /Kayıt
		Giden evrakların kaydedilmesi , eklerinin fotokopisinin surete eklenmesi Gelen evrakların bürolara göre dağılımının sağlanması	Giden evrak kayıt defteri
HAZIRLAYAN		ONAYLAYAN	

Şekil 18. Fakültenin giden evrak iş süreci

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.



Şekil 19. Fakültenin satın alma işlem akış şeması

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 5

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Dekanlığı

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Fakülte Dekanlığı

Sorumlu Kişi: Dekan/Dekan Yardımcısı

KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Yönetim kademesindeki tüm personel kamu iç kontrol standartları tebliğ hakkında bilgi sahibi midir?	Hayır	
2. Fakültenizde İç Kontrol Eylem Planı periyodik olarak düzenlenmekte midir?	Evet	
3. Eylem planında yer alan unsurların yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmekte midir?	Evet	
4. Fakültedeki İç Kontrol Eylem Planı hakkında tüm fakülte personeline tanıtıcı el kitabı veya seminerler verilmekte midir?	Hayır	
5. Fakülte çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmekte midir?	Hayır	
6. Fakültenize ait yazılı dürüstlük ve etik kuralları oluşturuldu mu?	Hayır	
7. Davranış ve etik kuralları ile ilgili ihlallere karşı idari ya da cezai yaptırımlar uygulanıyor mu?	Evet	
8. Fakülte misyonunun çeşitli iletişim araçları (pano, web sayfası gibi) kullanılarak personele duyurulması sağlanmakta mıdır?	Evet	
9. Fakülte personeline yönelik görev tanımları (yapılan iş ve işlemlerden kime karşı sorumlu olunduğu) belirlenmiş midir?	Evet	
10. İş akış şemaları belirlendi mi?	Hayır	
11. Fakültedeki personelin performans değerlendirilmesi yapılıyor mu?	Hayır	
12. Fakültenizde yüksek performans gösteren personel için geliştirilmiş ödüllendirme mekanizmaları var mı?	Hayır	
13. Özlük hakları, rotasyon, terfi ve disiplin konularında yazılı olarak belirlenen politika ve prosedürlere uyuluyor mu?	Evet	657 ve 2547 Sayılı Kanun
14. Bu politika ve prosedürler personele çeşitli iletişim araçları yardımıyla duyuruluyor mu?	Hayır	
15. Fakültenizde iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlendi mi?	Evet	
16. Fakültenizde satın almayı gerçekleştirirken detaylı maliyet araştırması yapması için görevlendirilmiş Piyasa Araştırma Komisyonu var mı?	Evet	
17. Yetki devrine ilişkin ilkeler mevcut mudur?	Evet	

(Tablo 5'in Devamı)

18. Yetki devri alan ile yetki devreden arasında bilgi alış verişi sağlanmakta mıdır?	Evet	
19. Yetki devri onaylarında, yetki devrinin süresi, sınırları ve hangi periyotlarla yetki devralanın geri dönüş sağlayacağı yazılı olarak belirlenmekte midir?	Evet	
RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
20. Fakültenizde stratejik plan ve performans programı periyodik olarak güncellenmekte midir?	Hayır	
21. Fakültenizde yürütülen faaliyetlerin, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumluluğu takip ediliyor mu?	Evet	Akademik Değerlendirme ve Kalite Geliştirme Komisyonu (ADEK) Kuruldu
22. Fakülte, Performans Programının hazırlanması için çalışma ekipleri oluşturulmuş mudur?	Hayır	
23. Performans programı hazırlanırken bölüm başkanları, diğer birimler ve Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının katılımı sağlanmış mıdır?	Hayır	
24. Fakültenin bütçesi hazırlanırken, stratejik plan ve performans programları dikkate alınmakta mıdır?	Hayır	
25. Fakültenin İdari Birim Faaliyet Raporu, periyodik dönemler halinde kontrol edilip, rektörlüğe gönderilmekte midir?	Evet	
26. İdari Birim Faaliyet Raporu fakültenin kendi web sayfasında yayımlanmakta mıdır?	Hayır	
KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
27. Oto kontrolü sağlayacak şekilde her faaliyet ve işin farklı kişiler tarafından yapılması sağlanmış mıdır?	Evet	
28. Personele, faaliyetleri kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilme yapılıyor mu?	Hayır	
29. Düşük performanslı personelin performansının artırılmasına yönelik eğitim programları yapılmakta mıdır?	Hayır	
30. Fakülte kaynakların kullanımının yetkili kişilerce yapılması sağlandı mı?	Evet	
31. Personelin görevini yapamaz hale gelmesi veya izinli olması durumunda yedek personel belirlenmekte mi?	Evet	
32. Personel değişimleri takip edilmekte mi?	Hayır	
33. Personel değişimlerinin nedenleri araştırılarak raporlanmakta mıdır?	Hayır	
34. Görev devri raporlamalarının doldurulması sağlanıyor mu?	Hayır	

(Tablo 5'in Devamı)

BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
35. Fakülte yönetiminin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek Yönetim Bilgi Sistemi var mıdır?	Hayır	
36. Fakültenizde, yatay (aynı düzeydekiler) ve dikey (ast ve üstler arasında), iç iletişim ile dış iletişimin nasıl olacağını belirleyen prosedürler var mı?	Hayır	
37. Fakültenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde belirli periyotlar halinde toplantılar yapılıyor mu?	Hayır	
38. Fakülte personelinin sorumlulukları yazılı olarak tebliğ edilmekte midir?	Hayır	
39. Fakülteniz bütçesinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin kurumsal ve mali durum beklentiler raporu, fakültenin web sitesinde yayımlanmakta mıdır?	Hayır	
40. Fakültenizin yıl içerisindeki faaliyetlerinin sonuçları ve değerlendirmeleri faaliyet raporunda gösteriliyor mu?	Evet	
41. Fakültede elektronik doküman yönetim sistemi kuruldu mu?	Evet	
42. Kayıt ve dosyalama sisteminde ihtiyaç olan bilgi ve belgelere personelin ulaşımı kolay mıdır?	Evet	
43. Yazılı veya elektronik ortamdaki kişisel bilgilerin gizliliği korunuyor mu?	Evet	
44. Kayıt ve dosyalama sisteminde, gizlilik içeren bilgi ve belgelerinin güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeler var mı?	Evet	Kullanıcı Adı ve Şifre İle Erişim
45. Evrak biriminde çalışan personeller arşiv sistemine uygun muhafaza edilmesi konusunda eğitilmiş midir?	Evet	
46. Fakültedeki iş ve işlemlere yönelik hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların hangi mercilere nasıl iletileceğini gösteren yazılı prosedürler var mı?	Hayır	
47. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personelin zarar görmemesi için tedbirler alınmış mıdır?	Hayır	Sadece Bireysel Tedbir Alınmaktadır
İZLEME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
48. Fakültede tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmakta mıdır?	Evet	
49. İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmekte midir?	Evet	
50. İç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler dikkate alınmakta mı?	Evet	
51. Fakülte bünyesinde iç kontrol değerlendirme grubu oluşturulmuş mudur?	Hayır	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 6

Fakülte Dekanlığına Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Dekanlığı İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Dekan/Dekan Yardımcısı

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.İç Kontrol Eylem Planı belirli aralıklarla gözden geçirilmektedir.

2.Eylem Planında yer alan unsurlar kontrol edilmektedir.

3.Etik dışı davranışlara karşı cezai yaptırım uygulanmaktadır.

4.Fakülte misyonu personele duyurulmuştur.

5.Personel görev tanımları belirlenmiştir.

6.Özlük hakları terfi ve disiplin konularında ilgili kanunlara riayet edilmektedir.

7.İmza ve onay mercileri belirlenmiştir.

8.Fakültede Piyasa Araştırma Komisyonu vardır.

9.Yetki devrine ilişkin ilkeler mevcuttur.

10.Yetki devrini alan ile yetki devreden arasında bilgi akışı sağlanmaktadır.

11.Yetki devrinin süresi, sınırları ve hangi periyotlarla geri dönüş sağlayacağı belirlenmektedir.

Risk Değerlendirme

12.Fakülte faaliyetleri, stratejik plan ve performans programı ile uyumludur.

13.Fakülte İdari Birim Faaliyet Raporu rektörlüğe gönderilmektedir.

Kontrol Faaliyetleri

14.Faaliyet ve işlemler farklı kişilerce yürütülerek oto kontrol sağlanmaktadır.

15.Fakülte kaynaklarının kullanımının yetkili kişilerce yapılması sağlanmıştır.

16.İzinli personelin yerine geçebilecek yedek personel mevcuttur.

Bilgi ve İletişim

17.Fakültenin yıl içerisindeki faaliyet sonuçları, faaliyet raporunda gösterilmektedir.

18.Elektronik Doküman Yönetim Sistemi kurulmuştur.

19.Kayıt ve dosyalama sistemindeki bilgilere personelin kolayca ulaşması sağlanmıştır.

20.Yazılı ve elektronik ortamdaki bilgiler gizlilik esasınca korunmaktadır.

21.Gizlilik içeren bilgi ve belgelere ulaşmada güvenlik sağlanmıştır.

22.Evrak biriminde çalışan personel arşiv ve arşiv düzenleme konusunda eğitim almıştır.

İzleme

23.Fakültede hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmaktadır.

24.İç Kontrol Sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmektedir.

25.Fakülte iç kontrol sistemi işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler dikkate alınmaktadır.

(Tablo 6'nın Devamı)

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

26.Yönetimdeki tüm personel, kamu iç kontrol standartları tebliği hakkında yeterince bilgi sahibi değildir.

27.Fakülte personeline İç Kontrol Eylem Planı hakkında tanıtıcı el kitabı verilmemiştir.

28.Fakülte çalışanları, iç kontrolle ilgili hizmet içi eğitim almamıştır.

29.Fakültede, yazılı olarak belirlenen dürüstlük ve etik kuralları yoktur.

30.İş akış şeması oluşturulmamıştır.

31.Personelin performans değerlendirmesi yapılmamaktadır.

32.Yüksek performans gösteren personel ödüllendirilmemektedir.

33.İdari ve akademik personele, tabii olduğu kanunlar hakkında bilgilendirme yapılmamaktadır.

Risk Değerlendirme

34.Fakülte stratejik plan ve performans programı periyodik olarak güncellenmemektedir.

35.Performans programının hazırlanması için çalışma ekipleri oluşturulmamıştır.

36.Performans programı hazırlanırken diğer bölümlerin katılımı sağlanmamaktadır.

37.Fakülte bütçesi hazırlanırken stratejik plan ve performans programı dikkate alınmamaktadır.

38.İdari Birim Faaliyet Raporu fakülte web sayfasında yayımlanmamaktadır.

Kontrol Faaliyetleri

39.Personel faaliyetleri kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmemektedir.

40.Düşük performanslı personele yönelik eğitim programı yapılmamaktadır.

41.Personel değişimleri takip edilememektedir.

42.Personel değişimlerinin nedenleri araştırılıp raporlanamamaktadır.

43.Görev devri raporlamaları doldurulmamaktadır.

Bilgi ve İletişim

44.Fakültede, Yönetim Bilgi Sistemi bulunmamaktadır.

45.Fakültede, ast ve üstler arasında iç-dış iletişimi sağlayacak prosedürler bulunmamaktadır.

46.Fakülte vizyon ve amaçları çerçevesinde periyodik toplantılar yapılmamaktadır.

47.Fakülte personelinin sorumlulukları yazılı olarak tebliğ edilmemektedir.

48.Fakülte bütçesinin uygulama sonuçları, kendi web sitesinde ilan edilmemektedir.

49.Fakültede hata, hile ve usulsüzlüklerin hangi mercilere bildirileceği yazılı olarak belirlenmemiştir.

50.Hata ve usulsüzlüğü bildiren personelin zarar görmemesi için tedbir alınmamaktadır.

İzleme

51.Fakülte bünyesinde iç kontrol değerlendirme grubu oluşturulmamıştır.

(Tablo 6'nın Devamı)

İÇ DENETİME ETKİ

1.İç kontrol sistemi ve işleyişi ile ilgili her türlü düzenleyici işlemler hakkında bilgilendirme faaliyetleri yapılmalıdır.
2.Fakülte stratejik planı, faaliyet planı ve performans programı fakülte web adresinde yayınlanmalı ve güncelliği sağlanmalıdır.
3.İş akış şeması çıkarılarak, faaliyetlerin prosedürlere uygun şekilde yerine getirilip getirilmediği konusunda sürekli izleme yapılmalıdır.
4.Fakültede, personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarının belirlenebilmesi için öneri, şikayet kutusu veya yüz yüze görüşmeyi sağlayacak toplantılar düzenlenmelidir.
5.Alınması gereken önlemleri içeren kapsamlı bir eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve sonuçları iç denetim birimi tarafından takip edilmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1.Yazılı olarak belirlenen dürüstlük ve etik kurallarının oluşturulması gerektiği,
2.Personel için eğitim konuları tespit edilerek, gerekirse hizmet içi eğitim ya da personel daire başkanlığından eğitim seminerleri talep edilmesi gerektiği,
3.Fakülte personelinin yeterliliklerinin ve performanslarının yıllık olarak değerlendirilmesi gerektiği,
4.Fakülte bütçesinin stratejik planlara ve performans programlarına uygun olarak hazırlanması gerektiği,
5.Fakültede Risk Belirleme Komisyonu kurulması gerektiği,
6.Fakültenin, bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmesi gerektiği bildirilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 7

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Sekreterliği

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Fakülte Sekreterliği

Sorumlu Kişi: Fakülte Sekreteri

KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Fakültenize ait yazılı dürüstlük ve etik kuralları oluşturuldu mu?	Hayır	
2. Fakültedeki idari personel, etik değerlere aykırı tavırların sonuçları hakkında bilgilendirildi mi?	Evet	
3. Dürüstlük ve etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme mekanizmalarıyla teşvik edilerek fakültede etik değerlerin yüceltilmesine çalışılıyor mu?	Hayır	
4. Davranış ve etik kuralları ile ilgili ihlallere karşı idari ya da cezai yaptırımlar uygulanıyor mu?	Evet	
5. İdari personele yönelik görev tanımları (yapılan iş ve işlemlerden kime karşı sorumlu olunduğu) belirlenmiş midir?	Evet	
6. Faaliyetlerin yerine getirilmesinde hassas görevler ve kişiler tanımlanıyor mu?	Hayır	
7. Fakültede her görev için gerekli eğitim ihtiyacını belirleyerek yürütülmesini sağlayan eğitimden sorumlu bir birim bulunmakta mıdır?	Hayır	
8. Fakültedeki idari personelin performans değerlendirilmesi yapılıyor mu?	Hayır	
9. Personelinin görev yükünün dengeli dağıtılması için bir çalışma var mı?	Hayır	
10. Kilit personelin umulmadık bir anda işten ayrılması durumunda yerine geçebilecek vekil personel var mı?	Hayır	
11. Yüksek performans gösteren personel için geliştirilmiş ödüllendirme mekanizmaları var mı?	Hayır	
12. Özlük hakları, rotasyon, terfi ve disiplin konularında yazılı olarak belirlenen politika ve prosedürlere uyuluyor mu?	Evet	657 Sayılı Kanun
13. Fakültenizde iş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri personele duyuruluyor mu?	Evet	
14. Yetki devri yapılıyor mu?	Evet	
15. Yetki devri açık şekilde ve yazılı olarak yapılıyor mu?	Hayır	
16. Yetki devri işlemi, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu mudur?	Evet	

(Tablo 7'nin Devamı)

RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
17. Fakültenizde stratejik plan ve performans programı bulunmakta mıdır?	Evet	
18. Stratejik plan ve performans periyodik olarak güncellenerek fakültenin web sayfasında ilan edilmekte midir?	Hayır	
19. Stratejik plan çalışmalarına fakülte personelinin katılımı sağlanmış mıdır?	Hayır	
20. Fakülte, Performans Programının hazırlanması için çalışma ekipleri oluşturulmuş mudur?	Hayır	
KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
21. İdari personelinin işe giriş-çıkış saatleri günlük olarak takip edilmekte midir?	Evet	İmza Listesi 08.00-12.00 13.00-17.00
22. Çalışma saatleri içerisinde vazife başında olmayan personele cezai yaptırım uygulanmakta mıdır?	Evet	Uyarı, Kınama, Aylıktan Kesme vb.
23. Fakülte kaynaklarının şahsi menfaatler doğrultusunda kullanımını engelleyen önlemler var mıdır?	Evet	Kullanılacak Demirbaşı Zimmetleme, Telefonları Dış Hatlara Kapama
24. Kaynak israfına neden olan iş veya işlemler hakkında idari personele bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Evet	Sözlü Bilgilendirme
25. İdari personele yönelik, faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler var mı?	Evet	
26. Bu prosedür ve dokümanların yazılı, güncel, mevzuata uygun ve personel tarafından ulaşılabilir olması sağlanıyor mu?	Evet	
27. Yetkisiz giriş ve kayıp riskini önlemek için kayıplara ve kaynaklara giriş yetkili personelce yapılmakta mıdır?	Evet	
28. Fakülte faaliyetlerinin sürekliliğini etkileyebilecek durumlara karşı önlem ya da önlemler alınıyor mu?	Evet	
29. Sürekli veya çeşitli nedenlerle geçici olarak boşalan kadrolar aracılığıyla yürütülen görevlerin aksamaması için yedek personel belirlenmekte mi?	Hayır	
30. İzin isteyen personel, istenen izin türüne ve süresine göre personel izin formu dolduruluyor mu?	Evet	
31. Fakültedeki iş veya işlemlerin öğretilmesi amacıyla, idari personel belli periyotlarla rotasyona tabi tutuluyor mu?	Hayır	
32. Personel değişimleri takip edilmekte mi?	Hayır	
33. Personel değişimlerinin nedenleri araştırılarak raporlanmakta mı?	Hayır	
34. Personel ayrılışlarının nedenleri araştırılıyor mu?	Evet	

(Tablo 7'nin Devamı)

BİLGİ VE İLETİŞİM	YANITLAR Evet/Hayır	AÇIKLAMALAR
35. İdari personelin ihtiyaç duyduğu güvenilir ve anlaşılabilir bilgiye zamanında ulaşılabilmesini sağlayan bir bilgi sistemi var mı?	Hayır	
36. Fakültede elektronik doküman yönetim sistemi kuruldu mu?	Evet	Doküman Yönetimi ve Arşivleme Sistemi
37. Fakültenizde yazılı veya elektronik ortamdakiler dâhil gelen ve giden evraklar kayıt altına alınıyor mu?	Evet	
38. Yazılı veya elektronik ortamdaki kişisel bilgilerin gizliliği korunuyor mu?	Evet	
39. Kayıt ve dosyalama sisteminde ihtiyaç olan bilgi ve belgelere personelin ulaşımı kolay mıdır?	Evet	
40. Kayıt ve dosyalama sisteminde, gizlilik içeren bilgi ve belgelerinin güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlemeler var mı?	Evet	
41. Fakültenin kayıt ve dosyalama sistemi, Başbakanlıkça belirlenen standart dosya planına ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uyumlu mudur?	Hayır	
42. Evrak biriminde çalışan personeller, dosyaların arşiv sistemine uygun muhafaza edilmesi konusunda eğitilmiş midir?	Evet	
43. Bilgi ve belgelerinin güvenliğini sağlamak üzere arşivlerde yeterli sayıda personel görevlendirilmekte midir?	Hayır	
44. Personelin iş ve işlemlere yönelik hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları hangi mercilere nasıl iletileceğini gösteren yazılı prosedürler var mı?	Evet	657 Sayılı Kanun
45. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personelin zarar görmemesi için alınan tedbirler var mı?	Hayır	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 8

Fakülte Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Sekreterliği İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Fakülte Sekreteri

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.İdari personel etik değerlere aykırı tavırların sonuçları hakkında bilgilendirilmektedir.

2.Etik dışı davranışlara karşı cezai yaptırım uygulanmaktadır.

3.İdari personele yönelik görev tanımları belirlenmiştir.

4.Özlük hakları terfi ve disiplin konularında ilgili kanunlara riayet edilmektedir.

5.İmza ve onay mercileri personele duyurulmaktadır.

6.Yetki devri yapılmaktadır.

7.Yetki devri işlemi, devredilen yetkinin önemi ile uyumludur.

Risk Değerlendirme

8.Fakültede stratejik plan ve performans programı bulunmaktadır.

Kontrol Faaliyetleri

9.Kontrol faaliyetleri ile ilgili yöneltilen 14 sorudan 10 adedine ‘‘evet’’ cevabı yazılarak, kontrol faaliyeti bileşenin genel anlamda güçlü olduğu belirtilmiştir.

Bilgi ve İletişim

10.Doküman yönetim sistemi kurulmuş, yazılı ve elektronik ortamdan gelen-giden evraklar kayıt altına alınmıştır.

11.Kişisel bilgilerin gizliliği korunarak, gizlilik içeren bilgi ve belgelerin güvenliğini sağlayacak tedbirler belirlenmiştir.

12.Evrak biriminde çalışan memurlar, hizmet içi eğitime tabi tutulmuştur.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

13.Fakültede, yazılı olarak belirlenen dürüstlük ve etik kuralları yoktur.

14.Etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel ödüllendirilmemektedir.

15.Hassas görevler ve kişiler tanımlanmamıştır.

16.Fakültede eğitim ihtiyacını belirleyen eğitimden sorumlu bir birim bulunmamaktadır.

17.İdari personelin performans değerlendirmesi yapılmamaktadır.

18.Personelinin görev yükünün dengeli dağıtılması hususunda bir çalışma yoktur.

19.Vekil personel belirlenmemiştir.

20.Yüksek performanslı personel için geliştirilmiş ödüllendirme mekanizmaları bulunmamaktadır.

21.Yetki devri yazılı olarak yapılmamaktadır.

Risk Değerlendirme

22.Fakülte stratejik plan ve performans programı periyodik olarak güncellenmemektedir.

(Tablo 8'in Devamı)

23.Stratejik plan çalışmalarına fakülte personelinin katılımı sağlanmamıştır.
24.Performans programının hazırlanması için çalışma ekipleri oluşturulmamıştır.

Kontrol Faaliyetleri

25.Yedek personel belirlemekte güçlük yaşanmaktadır.
26.İdari personel belli periyotlarla rotasyona tabi tutulmamaktadır.
27.Personel değişimleri takip edilememektedir.
28.Personel değişimlerinin nedenleri araştırılıp raporlanmamaktadır.

Bilgi ve İletişim

29.İdari personelin ihtiyaç duyduğu bilgiye zamanında ulaşmasını sağlayacak bir bilgi sistemi yoktur.
30.Kayıt ve dosyalama sistemi standart dosya planına ve diğer mevzuat hükümlerine uyumlu değildir.
31.Arşivde yeterli sayıda personel görevlendirilmemektedir.
32.Hata ve usulsüzlüğü bildiren personelin zarar görmemesi için yalnızca bireysel tedbir alınmaktadır.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Kabul görmüş mesleki kriterlerin yanında belirlenecek özel mesleki yeterlilik kriterleri ile her görev için uygun personelin atanmasına veya görevlendirilmesine yönelik çalışmalar Personel Daire Başkanlığı ve ilgili birimler tarafından yürütülmelidir.
2.Eğitim ihtiyacı, öncelikle fakülte içerisinde ilgili alanda uzmanlaşmış kişilerden, fakülte içinden tedariki mümkün olmaz ise fakülte dışından alanında uzman kuruluş veya kişilerden sağlanmalıdır.
3.Fakülte performans programının hazırlanması için yeterli sayıda personelin katılımıyla çalışma ekipleri oluşturulmalıdır.
4.Öngörülemeyen bir durumun oluşması halinde önemli ve hassas verilerin korunması için sistem yazılım kontrolleri,erişim kontrolleri, güvenlik programlaması ve planlaması ve gibi konularda çalışma yapılmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Yazılı olarak belirlenen dürüstlük ve etik kurallarının oluşturulması gerektiği,
2.Personelin görev dağılımı yapılarak, yazılı olarak bildirilmesi gerektiği,
3.Tüm birimlerin görüşü alınmak sureti ile ayrıntılı eğitim programı hazırlanması gerektiği,
4.Fakülte yönetiminin personelin iş ve işlemlerini periyodik olarak izleyerek, tespit ettiği hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için söz konusu personele talimat vermesi ve gerekli tedbirleri alması gerektiği önerilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 9

İç Kontrol Soru Kağıdı: (A) Bölüm Başkanlığı

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Başkanlığı

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmekte midir?	Hayır	
2. Bölümünüzde yazılı bir misyon belirlenip çalışanlara bildirilmiş midir?	Hayır	
3. Bölüm personeline özellikle görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Evet	
4. Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanıyor mu?	Evet	
5. Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde mi yapılıyor?	Evet	
6. Toplantı kurul kararlarında tüm üyelerin imzaları alınıyor mu?	Evet	
7. Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet ediliyor mu?	Evet	
8. Bölüm içerisinde yetki devri yapılmakta mıdır?	Evet	
9. Yetki devirlerinde, yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmakta mıdır?	Evet	
RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
10. Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak mı yapılmaktadır?	Evet	
11. Bölümünüzün stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlendi mi?	Hayır	
12. Bölüm hedeflerinin belirlenmesinde bilimsel veriler ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?	Evet	
13. Bu hedefleri ölçme kıstasları veya süreçleri belirlendi mi?	Hayır	
14. Fakültede performans programı hazırlanırken sizlerin (Bölüm Başkanlarının) katılımı sağlanmakta mıdır?	Evet	
15. Bölümünüz için risk değerlendirmesi (risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve önlenmesi) yapıldı mı?	Hayır	

(Tablo 9'un Devamı)

KONTROL FAALİYETLERİ	YANITLAR Evet/Hayır	AÇIKLAMALAR
16. Bölümünüzde, Stratejik Planda belirtilen stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri var mıdır?	Hayır	
17. Bölümünüzce, personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler mevcut mudur?	Evet	
18. Varsa belirlenmiş yazılı prosedürler, faaliyet ve işlemlerin başlamasından sona ermesine kadar ki tüm aşamaları kapsıyor mu?	Evet	
19. Bölümünüzün her faaliyet ve işleminin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiş midir?	Evet	
20. Bölümünüzde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcut mudur?	Hayır	
21. Sürekliliğin sağlanamadığı hallerde ilgili belirlenmiş kontrol önlemleri var mıdır?	Hayır	
22. Mevzuata ve prosedürlere uygun olarak vekil personel görevlendiriliyor mu?	Hayır	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
23. Akademik personelin, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilecekleri bir mekanizma var mıdır?	Evet	
24. Bölüm personeli öncelikli sorunlar konusunda yazılı olarak bilgilendiriliyor mu?	Evet	
25. Bölümünüzün amaçları, hedefleri ve yükümlülükleri internet ortamında paylaşılıyor mu?	Hayır	
26. Bölümünüzde yapılan işlem ve faaliyetlerin izlenmesi amacıyla raporlama sistemi oluşturulmuş mudur?	Hayır	
İZLEME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
27. Bölüm personelinden iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmekte midir?	Hayır	
28. Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmakta mıdır?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 10

(A) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Başkanlığı İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.Bölüm personeline görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme yapılmıştır.

2.Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanmıştır.

3.Bölüm içerisinde yetki devri yapılmaktadır.

Risk Değerlendirme

4.Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak yürütülmektedir.

5.Fakültede performans programı hazırlanırken Bölüm Başkanlarının katılımı sağlanmıştır.

Kontrol Faaliyetleri

6.Personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin prosedürler belirlenmiştir.

7.Bölüm faaliyet ve işlemlerinin onaylanması, uygulanması ve kaydedilmesi farklı kişilere verilmiştir.

Bilgi ve İletişim

8.Bölüm personeli, öncelikli hususlar konusunda yazılı olarak bilgilendirilmiştir.

9.Akademik personel, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilmektedir.

İzleme

10.Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlem alınmaktadır.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

11.Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmemektedir.

12.Bölümde yazılı bir misyon belirlenmemiştir.

Risk Değerlendirme

13.Bölümde stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmemiştir.

14.Bölümde risk değerlemesi yoktur.

Kontrol Faaliyetleri

15.Faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel bulunmamaktadır.

16.Vekil personel görevlendirilmemiştir.

Bilgi ve İletişim

17.Bölümün amaç, hedef ve yükümlülükleri kamuoyunun bilgisine sunulmamaktadır.

18.Bölümde yapılan işlem ve faaliyetleri izleme amacıyla raporlama sistemi oluşturulmamıştır.

(Tablo 10'un Devamı)

İzleme

19.Bölüm personelinden iç kontrol ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmemektedir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Hizmet içi Eğitim Programlarında İç kontrol ile ilgili her türlü düzenleyici işlem hakkında personel bilgilendirilmelidir.

2.Bölüm faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlayacak sayıda ve yetenekte personel istihdam edilmelidir.

3.Bölümde yürütülen iş ve işlemlerin öğrenilebilmesi veya yürütülmesini sağlamak amacıyla çalışanlar arasında belli periyotlarla rotasyon uygulanmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.İç kontrolün değerlendirilmesinde, kişi veya kişilerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 11

İç Kontrol Soru Kağıdı: (B) Bölüm Başkanlığı

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Başkanlığı

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmekte midir?	Hayır	
2. Bölümünüzde yazılı bir misyon belirlenip çalışanlara bildirilmiş midir?	Hayır	
3. Bölüm personeline özellikle görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Hayır	
4. Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanıyor mu?	Evet	
5. Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde mi yapılıyor?	Evet	
6. Toplantı kurul kararlarında tüm üyelerin imzaları alınıyor mu?	Evet	
7. Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet ediliyor mu?	Evet	
8. Bölüm içerisinde yetki devri yapılmakta mıdır?	Evet	
9. Yetki devirlerinde, yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmakta mıdır?	Evet	
RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
10. Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak mı yapılmaktadır?	Hayır	
11. Bölümünüzün stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlendi mi?	Hayır	
12. Bölüm hedeflerinin belirlenmesinde bilimsel veriler ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?	Hayır	
13. Bu hedefleri ölçme kıstasları veya süreçleri belirlendi mi?	Hayır	
14. Fakültede performans programı hazırlanırken sizlerin (Bölüm Başkanlarının) katılımı sağlanmakta mıdır?	Evet	
15. Bölümünüz için risk değerlendirmesi (risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve önlenmesi) yapıldı mı?	Hayır	

(Tablo 11'in Devamı)

KONTROL FAALİYETLERİ	YANITLAR Evet/Hayır	AÇIKLAMALAR
16. Bölümünüzde, Stratejik Planda belirtilen stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri var mıdır?	Hayır	
17. Bölümünüzce, personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler mevcut mudur?	Hayır	
18. Varsa belirlenmiş yazılı prosedürler, faaliyet ve işlemlerin başlamasından sona ermesine kadar ki tüm aşamaları kapsıyor mu?	Hayır	
19. Bölümünüzün her faaliyet ve işleminin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiş midir?	Evet	Bölüm Komisyonları
20. Bölümünüzde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcut mudur?	Evet	
21. Sürekliliğin sağlanamadığı hallerde ilgili belirlenmiş kontrol önlemleri var mıdır?	Hayır	
22. Mevzuata ve prosedürlere uygun olarak vekil personel görevlendiriliyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
23. Akademik personelin, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilecekleri bir mekanizma var mıdır?	Evet	Anabilim Dalı↔ Bölüm Başkanlığı↔ Dekanlık
24. Bölüm personeli öncelikli sorunlar konusunda yazılı olarak bilgilendiriliyor mu?	Evet	
25. Bölümünüzün amaçları, hedefleri ve yükümlülükleri internet ortamında paylaşılıyor mu?	Hayır	
26. Bölümünüzde yapılan işlem ve faaliyetlerin izlenmesi amacıyla raporlama sistemi oluşturulmuş mudur?	Hayır	
İZLEME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
27. Bölüm personelinden iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmekte midir?	Evet	
28. Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmakta mıdır?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 12

(B) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Başkanlığı İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanmıştır.

2.Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet edilmektedir.

3.Bölüm içerisinde yetki devri yapılmaktadır.

Risk Değerlendirme

4.Fakültede performans programı hazırlanırken Bölüm Başkanlarının katılımı sağlanmıştır.

Kontrol Faaliyetleri

5.Bölüm faaliyet ve işlemlerinin onaylanması, uygulanması ve kaydedilmesi farklı kişilere verilmiştir.

6.Bölümde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcuttur.

7.Mevzuata uygun olarak vekil personel görevlendirilmektedir.

Bilgi ve İletişim

8.Bölüm personeli, öncelikli hususlar konusunda yazılı olarak bilgilendirilmiştir.

9.Akademik personel, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilmektedir.

İzleme

10.İç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmektedir.

11.Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmaktadır.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

12.Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmemektedir.

13.Bölümde yazılı bir misyon belirlenmemiştir.

14.Personel görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı olarak bilgilendirme yapılmamıştır.

Risk Değerlendirme

15.Fakültedeki hedefler, stratejik plan ile yeterince ilişkilendirilmemiştir.

16.Bölümde stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmemiştir.

17.Bölüm hedefleri belirlenirken gerçekçi varsayımlar dikkate alınmamıştır.

Kontrol Faaliyetleri

18.Stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri yoktur.

19.Personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenen prosedürler mevcut değildir.

20.Faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanamadığı hallerde belirlenmiş kontrol önlemleri yoktur.

(Tablo 12'in Devamı)

Bilgi ve İletişim

21.Bölümün amaç, hedef ve yükümlülükleri kamuoyunun bilgisine sunulmamaktadır.

22.Bölümde yapılan işlem ve faaliyetleri izleme amacıyla raporlama sistemi oluşturulmamıştır.

İzleme

23.İzleme bileşeni ile ilgili sorulara ''evet'' yanıtı verilerek, bu bileşen ile ilgili iç kontrol zayıflığı olmadığı belirtilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Hizmet içi Eğitim Programlarında İç kontrol ile ilgili her türlü düzenleyici işlem hakkında personel bilgilendirilmelidir.

2.Bölüm Başkanları ve Başkan Yardımcıları, bölüm faaliyetlerinin stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere ulaşması için periyodik dönemler halinde kontroller yapmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Bölümün hedeflerinin, spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmasını sağlayacak şekilde, stratejik plana uygun olarak belirlenmesi gerektiği,

2.Bölümün faaliyet alanına giren konularda, düzenli bilgi akışı sağlamaya yönelik altyapı oluşturması gerektiği bildirilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 13

İç Kontrol Soru Kağıdı: (C) Bölüm Başkanlığı

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Başkanlığı

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmekte midir?	Hayır	
2. Bölümünüzde yazılı bir misyon belirlenip çalışanlara bildirilmiş midir?	Evet	
3. Bölüm personeline özellikle görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Hayır	
4. Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanıyor mu?	Evet	
5. Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde mi yapılıyor?	Evet	
6. Toplantı kurul kararlarında tüm üyelerin imzaları alınıyor mu?	Evet	
7. Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet ediliyor mu?	Evet	
8. Bölüm içerisinde yetki devri yapılmakta mıdır?	Hayır	
9. Yetki devirlerinde, yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmakta mıdır?	Hayır	
RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
10. Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak mı yapılmaktadır?	Evet	
11. Bölümünüzün stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlendi mi?	Evet	
12. Bölüm hedeflerinin belirlenmesinde bilimsel veriler ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?	Evet	
13. Bu hedefleri ölçme kıstasları veya süreçleri belirlendi mi?	Evet	
14. Fakültede performans programı hazırlanırken sizlerin (Bölüm Başkanlarının) katılımı sağlanmakta mıdır?	Evet	
15. Bölümünüz için risk değerlendirmesi (risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve önlenmesi) yapıldı mı?	Hayır	

(Tablo 13'ün Devamı)

KONTROL FAALİYETLERİ	YANITLAR Evet/Hayır	AÇIKLAMALAR
16. Bölümünüzde, Stratejik Planda belirtilen stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri var mıdır?	Hayır	
17. Bölümünüzce, personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler mevcut mudur?	Hayır	
18. Varsa belirlenmiş yazılı prosedürler, faaliyet ve işlemlerin başlamasından sona ermesine kadar ki tüm aşamaları kapsıyor mu?	Hayır	
19. Bölümünüzün her faaliyet ve işleminin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiş midir?	Evet	
20. Bölümünüzde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcut mudur?	Hayır	
21. Sürekliliğin sağlanamadığı hallerde ilgili belirlenmiş kontrol önlemleri var mıdır?	Hayır	
22. Mevzuata ve prosedürlere uygun olarak vekil personel görevlendiriliyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
23. Akademik personelin, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilecekleri bir mekanizma var mıdır?	Evet	
24. Bölüm personeli öncelikli sorunlar konusunda yazılı olarak bilgilendiriliyor mu?	Evet	
25. Bölümünüzün amaçları, hedefleri ve yükümlülükleri internet ortamında paylaşılıyor mu?	Hayır	
26. Bölümünüzde yapılan işlem ve faaliyetlerin izlenmesi amacıyla raporlama sistemi oluşturulmuş mudur?	Evet	
İZLEME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
27. Bölüm personelinden iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmekte midir?	Evet	
28. Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmakta mıdır?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 14

(C) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Başkanlığı İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.Bölümde yazılı bir misyon belirlenmiştir.

2.Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanmıştır.

3.Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet edilmektedir.

4.Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde yapılmaktadır.

Risk Değerlendirme

5.Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.

6.Fakültede performans programı hazırlanırken Bölüm Başkanlarının katılımı sağlanmıştır.

7.Stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmiştir.

8.Hedefler belirlenirken bilimsel veriler ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınmaktadır.

Kontrol Faaliyetleri

9.Bölüm faaliyet ve işlemlerinin onaylanması, uygulanması ve kaydedilmesi farklı kişilere verilmiştir.

10.Mevzuata uygun olarak vekil personel görevlendirilmektedir.

Bilgi ve İletişim

11.Akademik personel, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilmektedir.

12.Bölüm personeli öncelikli sorunlar konusunda bilgilendirilmektedir.

13.Yapılan işlem ve faaliyetlerin izlenmesi amacıyla raporlama sistemi oluşturulmuştur.

İzleme

14.İç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmektedir.

15.Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmaktadır.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

16.Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmemektedir.

17.Personel görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı olarak bilgilendirme yapılmamıştır.

18.Bölümde yetki devri yapılmamaktadır.

19.Yetki devirlerinde, yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmamaktadır.

Risk Değerlendirme

20.Bölümde risk değerlendirmesi yapılmamaktadır.

(Tablo 14'ün Devamı)

Kontrol Faaliyetleri

21.Stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri yoktur.

22.Personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenen prosedürler mevcut değildir.

23.Bölümde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel yoktur.

24.Faaliyetlerin sürekliliğinin sağlanamadığı hallerde belirlenmiş kontrol önlemleri yoktur.

Bilgi ve İletişim

25.Bölümün amaç, hedef ve yükümlülükleri kamuoyunun bilgisine sunulmamaktadır.

İzleme

26.İzleme bileşeni ile ilgili hiçbir soruya ''hayır'' cevabı verilmeyerek, bu bileşen için iç kontrolün zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Hizmet içi Eğitim Programlarında İç kontrol ile ilgili her türlü düzenleyici işlem hakkında personel bilgilendirilmelidir.

2.Bölüm personeline, işlem ve faaliyetlerle ilgili yazılı bilgilendirme ve uygulamalı eğitimler verilmelidir.

3.Bölümün misyon, vizyon ve amaçları internet ortamında paylaşılarak, bölüm web adresinin güncelliği sağlanmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1. Bölüm içerisinde yetki devri işlemleri ve devredilecek yetki unsurlarının belirlenmesi gerekliliği,
2. Bölüme ilişkin karşılaşılması muhtemel riskleri saptayarak, bu risklerin tespitinde denetçilerin bulgularından da yararlanılması gerekliliği önerilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 15

İç Kontrol Soru Kağıdı: (D) Bölüm Başkanlığı

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI		
Müşteri: …Devlet Üniversitesi		**Tarih: …/…/20…**
Denetlenen Birim: … Bölüm Başkanlığı		
Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı		
KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmekte midir?	Evet	
2. Bölümünüzde yazılı bir misyon belirlenip çalışanlara bildirilmiş midir?	Evet	
3. Bölüm personeline özellikle görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Evet	
4. Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanıyor mu?	Evet	
5. Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde mi yapılıyor?	Hayır	
6. Toplantı kurul kararlarında tüm üyelerin imzaları alınıyor mu?	Hayır	
7. Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet ediliyor mu?	Evet	
8. Bölüm içerisinde yetki devri yapılmakta mıdır?	Evet	
9. Yetki devirlerinde, yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmakta mıdır?	Evet	
RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
10. Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak mı yapılmaktadır?	Evet	
11. Bölümünüzün stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlendi mi?	Evet	
12. Bölüm hedeflerinin belirlenmesinde bilimsel veriler ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?	Evet	
13. Bu hedefleri ölçme kıstasları veya süreçleri belirlendi mi?	Evet	
14. Fakültede performans programı hazırlanırken sizlerin (Bölüm Başkanlarının) katılımı sağlanmakta mıdır?	Evet	
15. Bölümünüz için risk değerlendirmesi (risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve önlenmesi) yapıldı mı?	Evet	

(Tablo 15'in Devamı)

KONTROL FAALİYETLERİ	YANITLAR Evet/Hayır	AÇIKLAMALAR
16. Bölümünüzde, Stratejik Planda belirtilen stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri var mıdır?	Evet	
17. Bölümünüzce, personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler mevcut mudur?	Evet	
18. Varsa belirlenmiş yazılı prosedürler, faaliyet ve işlemlerin başlamasından sona ermesine kadar ki tüm aşamaları kapsıyor mu?	Evet	
19. Bölümünüzün her faaliyet ve işleminin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiş midir?	Evet	
20. Bölümünüzde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcut mudur?	Evet	
21. Sürekliliğin sağlanamadığı hallerde ilgili belirlenmiş kontrol önlemleri var mıdır?	Evet	
22. Mevzuata ve prosedürlere uygun olarak vekil personel görevlendiriliyor mu?	Hayır	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
23. Akademik personelin, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilecekleri bir mekanizma var mıdır?	Evet	
24. Bölüm personeli öncelikli sorunlar konusunda yazılı olarak bilgilendiriliyor mu?	Evet	
25. Bölümünüzün amaçları, hedefleri ve yükümlülükleri internet ortamında paylaşılıyor mu?	Evet	
26. Bölümünüzde yapılan işlem ve faaliyetlerin izlenmesi amacıyla raporlama sistemi oluşturulmuş mudur?	Evet	
İZLEME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
27. Bölüm personelinden iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmekte midir?	Evet	
28. Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmakta mıdır?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 16

(D) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Başkanlığı İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.Bölüm çalışanlarının iç kontrolle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik eğitim verilmiştir.

2.Bölümde yazılı bir misyon belirlenmiştir.

3.Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanmıştır.

4.Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet edilmektedir.

5.Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde yapılmaktadır.

6.Yetki devri işlemleri yapılmaktadır.

Risk Değerlendirme

7.Risk değerlendirme bileşeni ile ilgili tüm sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, bu bileşen için iç kontrolün güçlü olduğu tespit edilmiştir.

Kontrol Faaliyetleri

8.Kontrol faaliyeti ile ilgili yöneltilen 7 sorudan 6 adedine ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, genel anlamda bölüm başkanlığında kontrol faaliyetinin güçlü olduğu saptanmıştır.

Bilgi ve İletişim

9.Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili sorulara ‘‘evet’’ cevabı verilerek, bu bileşen için iç kontrolün güçlü olduğu belirtilmiştir.

İzleme

10.İzleme bileşeninin ilgili bölüm başkanlığında güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

11.Bölüm kurul toplantılarının yapılması için önceden belirlenmiş bir tarih yoktur.

12.Toplantı kurul kararlarında tüm üyelerin imzalarının alınmasına dikkat edilmemektedir.

Risk Değerlendirme

13.Risk değerlendirme bileşeni ile ilgili hiçbir soruya ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, bu bileşen için iç kontrolün zayıf olmadığı belirlenmiştir.

Kontrol Faaliyetleri

14.Bölüm içerisinde mevzuata uygun nitelikte vekil personel görevlendirilmemektedir.

(Tablo 16'nın Devamı)

Bilgi ve İletişim

15.Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili herhangi bir zayıf durum saptanmamıştır.

İzleme

16.İzleme bileşeninin ilgili bölüm başkanlığında zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Bölüm kurul toplantılarının önceden belirlenen tarihlerde düzenli aralıklarla yapılması sağlanmalıdır.
2.Kurul kararı alınırken tüm üyelerin imzalarının alınmasına dikkat edilmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1.Bölümde okutulan veya okutulması düşünülen tüm derslerin içerik, yöntem ve amaçları önceden belirlenerek, yazılı hale getirilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 17

İç Kontrol Soru Kağıdı: (E) Bölüm Başkanlığı

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Başkanlığı

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

KONTROL ORTAMI	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Bölüm çalışanlarının, iç kontrollerle ilgili bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmekte midir?	Hayır	
2. Bölümünüzde yazılı bir misyon belirlenip çalışanlara bildirilmiş midir?	Hayır	
3. Bölüm personeline özellikle görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme yapılmakta mıdır?	Hayır	
4. Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanıyor mu?	Evet	
5. Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde mi yapılıyor?	Evet	
6. Toplantı kurul kararlarında tüm üyelerin imzaları alınıyor mu?	Evet	
7. Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet ediliyor mu?	Evet	
8. Bölüm içerisinde yetki devri yapılmakta mıdır?	Evet	
9. Yetki devirlerinde, yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmakta mıdır?	Evet	
RİSK DEĞERLENDİRME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
10. Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedefler dikkate alınarak mı yapılmaktadır?	Evet	
11. Bölümünüzün stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlendi mi?	Hayır	
12. Bölüm hedeflerinin belirlenmesinde bilimsel veriler ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?	Evet	
13. Bu hedefleri ölçme kıstasları veya süreçleri belirlendi mi?	Evet	
14. Fakültede performans programı hazırlanırken sizlerin (Bölüm Başkanlarının) katılımı sağlanmakta mıdır?	Evet	
15. Bölümünüz için risk değerlendirmesi (risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve önlenmesi) yapıldı mı?	Evet	

(Tablo 17'nin Devamı)

KONTROL FAALİYETLERİ	YANITLAR Evet/Hayır	AÇIKLAMALAR
16. Bölümünüzde, Stratejik Planda belirtilen stratejik amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyecek veya zorlaştıracak risklerin etkisini azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri var mıdır?	Hayır	
17. Bölümünüzce, personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin belirlenmiş prosedürler mevcut mudur?	Evet	
18. Varsa belirlenmiş yazılı prosedürler, faaliyet ve işlemlerin başlamasından sona ermesine kadar ki tüm aşamaları kapsıyor mu?	Evet	
19. Bölümünüzün her faaliyet ve işleminin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmiş midir?	Evet	
20. Bölümünüzde faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcut mudur?	Hayır	
21. Sürekliliğin sağlanamadığı hallerde ilgili belirlenmiş kontrol önlemleri var mıdır?	Hayır	
22. Mevzuata ve prosedürlere uygun olarak vekil personel görevlendiriliyor mu?	Hayır	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
23. Akademik personelin, bölümün işlem ve faaliyetleri ile ilgili önerilerini iletebilecekleri bir mekanizma var mıdır?	Evet	
24. Bölüm personeli öncelikli sorunlar konusunda yazılı olarak bilgilendiriliyor mu?	Evet	
25. Bölümünüzün amaçları, hedefleri ve yükümlülükleri internet ortamında paylaşılıyor mu?	Evet	
26. Bölümünüzde yapılan işlem ve faaliyetlerin izlenmesi amacıyla raporlama sistemi oluşturulmuş mudur?	Evet	
İZLEME	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
27. Bölüm personelinden iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetler değerlendirilmekte midir?	Evet	
28. Bölümde tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlemler alınmakta mıdır?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 18

(E) Bölüm Başkanlığına Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Başkanlığı İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Başkanı/Başkan Yardımcısı

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Ortamı

1.Bölüm akademik kurul toplantısına tüm öğretim üyelerinin katılımı sağlanmıştır.

2.Bölüm kurulu kararları alınırken yeterli çoğunluğa riayet edilmektedir.

3.Kurul toplantıları periyodik olarak belirlenen tarihlerde yapılmaktadır.

4.Yetki devri işlemleri yapılmaktadır.

5.Yetki verilen kişinin tanımlanacak göreve uyumlu olması sağlanmaktadır.

Risk Değerlendirme

6.Bölüm faaliyetleri stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

7.Bölüm hedefleri gerçekçi varsayımlar çerçevesinde oluşturulmuştur.

8.Fakülte performans programının hazırlanmasında bölüm başkanlarının katılımı sağlanmıştır.

9.Bölüm için risk değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Kontrol Faaliyetleri

10.Personele yönelik faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin prosedürler belirlenmiştir.

11.Her faaliyet ve işlemin onaylanması, uygulanması ve kaydedilmesi farklı kişilere verilmiştir.

Bilgi ve İletişim

12.Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili sorulara ‘‘evet’’ cevabı verilerek, bu bileşen için iç kontrolün güçlü olduğu belirtilmiştir.

İzleme

13.İzleme bileşeninin ilgili bölüm başkanlığında güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Ortamı

14.Bölümde iç kontrol ile ilgili, personelin bilgi sahibi olmasına yönelik hizmet içi eğitim verilmemektedir.

15.Bölümde yazılı bir misyon oluşturulmamıştır.

16.Bölüm personeline görev, yetki ve sorumlulukları hakkında yazılı bilgilendirme verilmemiştir.

Risk Değerlendirme

17.Stratejik planda belirlenen amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmemiştir.

(Tablo 18'in Devamı)

Kontrol Faaliyetleri

18.Bu risklerin etkisini azaltmaya ya da engellemeye yönelik kontrol faaliyetleri belirlenmemiştir.

19.Bölüm faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personel mevcut değildir.

20.Mevzuata uygun vekil personel görevlendirilmemiştir.

Bilgi ve İletişim

21.Bilgi ve iletişim bileşeni ile ilgili hiçbir soruya ''hayır'' yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı saptanmıştır.

İzleme

22.İzleme bileşeninin ilgili bölüm başkanlığında zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Bölüm personeline iç kontrol ve iç kontrol sistemi hakkında hizmet içi eğitim verilmelidir.

2.Yazılı misyon ve vizyon oluşturulup, kamuoyunun bilgisine sunulması için web sitesinde ilan edilmelidir.

3.Bölüm faaliyetlerinin istenen düzeyde gerçekleştirilmesini sağlayacak sayıda personel istihdam edilmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1. Bölüm değerlendirme ve kalite geliştirme çalışmalarının yürütülmesi gerekliliği,
2. Bölümün ders dağılımının öğretim elemanları arasında dengeli bir şekilde dağıtılması gerekliliği,
3. Bölüm kadro yapısının yeterli olması için planlamalar yapılması gerekliliği önerilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 19

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Ayniyat Bürosu

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI		
Müşteri: …Devlet Üniversitesi		**Tarih: …/…/20…**
Denetlenen Birim: … Fakülte Ayniyat Bürosu		
Sorumlu Kişi: Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi		
KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi (KBS) ile ilgili herhangi bir eğitim aldınız mı?	Evet	2 Gün Süreli Eğitim
2. Tüketim malzemelerinin ihtiyaca göre dağılımını belirleyen bir cetvel var mı?	Hayır	
3. Her hesap dönemi sonunda Sayım Komisyonu kurularak, demirbaş envanteri çıkarılıyor mu?	Evet	
4. Fakülteniz demirbaşlarına sistematik bir kod numarası veriliyor mu?	Hayır	Planlanma Aşamasında
5. Fakülte demirbaş veya varlıklarının kaydi ve fiili karşılaştırması yapılmakta mıdır?	Evet	
6. Kullanımına verilen demirbaşların zimmeti, demirbaş tesliminde mi yapılıyor?	Evet	
7. Zimmetindeki demirbaşa zarar verenlerden, rayiç bedel üzerinden ödeme yaptırılıyor mu?	Evet	Kullanıcı Hatasından Kaynaklanan Zararlarda
8. Harcama birimince alınan taşınırların giriş kaydı, taşınırın teslim alındığı tarihte mi yapılıyor?	Evet	
9. Tüketim malzemeleri 3 ayda bir düzenli olarak Strateji Daire Başkanlığına bildiriliyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
10.Demirbaşlar teslim alırken Taşınır İşlem Fişi (TİF) düzenleniyor mu?	Evet	
11.Demirbaşın talep sahibi veya kullanıcı birime zimmet edildiğine ilişkin Demirbaş Kayıt ve Zimmet Belgesi hazırlanıyor mu?	Evet	Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi(TKYS) Otomatik Olarak Tayin Ediyor

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 20

Fakülte Ayniyat Bürosuna Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Ayniyat Bürosu İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Taşınır Kayıt Kontrol Yetkilisi

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Kontrol faaliyeti ile ilgili yöneltilen 9 sorudan 7 adedine ‘‘evet’’ cevabı verilerek, fakülte ayniyat ve levazım bürosunda, kontrol faaliyetinin genel anlamda güçlü olduğu bildirilmiştir.

Bilgi ve İletişim

2.Bilgi ve iletişim ile ilgili tüm sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

3.Tüketim malzemelerinin ihtiyaca göre dağılımını gösteren bir cetvel bulunmamaktadır.

4.Fakülte demirbaşlarına sistematik bir kod numarası verilmemektedir.

Bilgi ve İletişim

5.İç Kontrol soru kağıdında bu bileşenle ilgili olarak iç kontrolün zayıf yanlarını gösterecek ‘‘hayır’’ cevabına rastlanmamıştır.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Muayene ve kabul işlemi hemen yapılmayan taşınırların, kesin kabulü yapılmadan kullanıma verilmesinin önüne geçilmelidir.

2.Asgari stok seviyesi altına düşen taşınırlar, harcama yetkilisine bildirilmelidir.

3.Hibe yoluyla verilen malzemeler kayıt altına alınmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1. Ambar sayımı ve stok kontrolünün sık aralıklarla yaptırılması gerekliliği önerilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 21

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Tahakkuk Bürosu

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Fakülte Tahakkuk Bürosu

Sorumlu Kişi: Tahakkuk Memuru

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1. Maaş alacak 2547/657/4B' li çalışan personelin sözleşme evrakları, puantaj kayıtları, icra kayıtları, asgari geçim indirimi kayıtları, banka kayıtları vb. gibi bilgilerinin güncellemeleri kontrol edilmekte midir?	Evet	
2. İcrası olan Akademik, İdari ve Sözleşmeli personelin borçlarının ödemesinin yapılabilmesi için tahakkuk evrakları düzenlenip, imzalatılmakta mıdır?	Evet	
3. Maaşını peşin aldıktan sonra istifa eden Kadrolu veya Sözleşmeli personele, yersiz ödeme belgesi düzenlenip, fazla ödenen maaşı geri alınmakta mıdır?	Evet	
4. Fakülte öğretim üyelerinin ders yükü bildirim formu her ay sonunda temin edilmekte mi?	Evet	
5. Ek ders puantajlaması yapılırken ders yükü göz önüne alınıyor mu?	Evet	
6. Maaşlar hazırlanırken ücretsiz izinli veya raporlu durumlar tespit ediliyor mu?	Evet	
7. Aile yardımı veya çocuk sayısını tespiti için, onaylı nüfus cüzdanı veya fotokopisi isteniyor mu?	Hayır	
8. Mal bildirimi beyannameleri her yıl 1-15 Ocak tarihleri arası alınıyor mu?	Hayır	
9. Ek ders ücretleri hazırlarken izinli veya raporlu durumlar belirleniyor mu?	Evet	
10.Şehir dışından gelen öğretim üyelerine extra katsayı uygulaması yapılıyor mu?	Hayır	
11.Yurt dışı yolluklarında ibraz edilen faturaların Türkçe tercümesi isteniyor mu?	Evet	
12. Yolluk hesaplamalarında taksi ücreti uygulanıyor mu?	Hayır	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 22

Fakülte Tahakkuk Bürosuna Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Tahakkuk Bürosu İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Tahakkuk Memuru

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Maaş alan 2547/657/4B' li çalışanların, sözleşme evrakları, puantaj kayıtları, icra kayıtları v.s. bilgileri güncel olarak takip edilmektedir.

2.İstifa eden Kadrolu veya Sözleşmeli personele yersiz ödeme belgesi düzenlenerek, fazla ödenen maaşı geri alınmaktadır.

3.Ek ders puantajlaması yapılırken ders yükü göz önüne alınmaktadır.

4.Fakülte öğretim üyelerinin ders yükü bildirim formu ay sonunda temin edilmektedir.

5.Maaşlar hazırlanırken ücretsiz izinli veya raporlu durumlar tespit edilmektedir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

6.Aile ve çocuk yardımı belirlenirken, eş ve çocukların nüfus cüzdanları veya fotokopileri istenmemektedir.

7.Mal bildirim beyannameleri her yıl belirlenen tarihlerde alınmamaktadır.

8.Şehir dışından gelen öğretim üyelerine extra katsayı ve taksi ücreti uygulanmamaktadır.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Tahakkuk memurlarının sorumluluk alanına giren 657/2547/2914/5734 ve 5018 sayılı kanunlar ile Taşınır Mal Yönetmeliği ve Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları kontrol edilmelidir.

2.Otomasyonla yapılacak işlemler ve otomasyondan elde edilen çıktıların doğrulukları denetlenmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1.İşin gerektirdiği gizlilik düzeyinin korunması gerektiği ve Bilgi Edinme Hakkı Kanununun uygulanmasına ilişkin esas ve usuller hakkında bilgilendirme yapılmalıdır.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 23

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Satın Alma Bürosu

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI		
Müşteri: …Devlet Üniversitesi		**Tarih: …/…/20…**
Denetlenen Birim: … Fakülte Satın Alma Bürosu		
Sorumlu Kişi: Satın alma Memuru		
KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Kamu İhale Mevzuatı ile ilgili eğitim alındı mı?	Hayır	
2.Alınan demirbaş ya da malzeme, muayene kabul komisyonunca kontrol ediliyor mu?	Evet	
3.Fiyat kırma usulüne göre satın alma ya da hizmet alımı yapılıyor mu?	Hayır	
4.Sipariş verilen malzemelerin zamanında getirilip getirilmediği takip ediliyor mu?	Evet	
5.Sipariş verilen malzemeleri zamanında teslim etmeyen firmalara ihtar çekiliyor mu?	Hayır	
6.Mal alımlarında teknik standartların (TSE, AB direktifleri, ISO standartları vb.) incelenmesi yapılıyor mu?	Evet	
7.Mal alırken cihazı kullanan veya hizmeti alan personeller ile iletişim kuruluyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
8.Satın almalarda teknik şartname hazırlanıyor mu?	Evet	
9.Teknik şartname hazırlanırken marka belirtmeden mi teklif yazılıyor?	Evet	
10. Satın alma işleminde satın alma onay belgesi hazırlanıyor mu?	Evet	
11. İhale yapıldıktan sonra tüm teklifler otomasyona giriliyor mu?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 24

Fakülte Satın Alma Bürosuna Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Satın Alma Bürosu İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Satın alma Memuru

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Alınan demirbaş ve malzeme, muayene kabul komisyonunca kontrol edilmektedir.

2.Sipariş verilen malzemenin zamanında getirilip getirilmediği takip edilmektedir.

3.Mal alımlarında TSE vb. standartlara uygun mal almaya önem verilmektedir.

4.Malı alırken fakültedeki cihazı kullanacak personelin görüş ve önerileri dikkate alınmaktadır.

Bilgi ve İletişim

5.Satın alma ile ilgili iç kontrol soru kağıdında yer alan 4 adet bilgi ve iletişim sorularına ‘‘evet’’ cevabı verilerek, satın alma ile ilgili bilgi-iletişim bileşeninin güçlü olduğu belirtilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

6.Kamu İhale Mevzuatı ile ilgili eğitim alınmamıştır.

7.Fiyat kırma usulüne göre satın alma yapılmamaktadır.

8.Malzemeleri zamanında teslim etmeyen firmalara ihtar verilmemektedir.

Bilgi ve İletişim

9.Satın alma ile ilgili bilgi-iletişim sorularına ‘‘hayır’’ cevabı verilmemiş ve bu konuda iç kontrol zayıflığı olmadığı ifade edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Fakülte mal alımlarında, sipariş edilen malı zamanında ve uygun şekilde teslim etmeyen firmalarla ilgili ticari ilişkiler yeniden gözden geçirilmelidir.

2.Her türlü demirbaş ya da hizmet alımlarında fiyat kırma (pazarlık) politikası izlenmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1.Satın alma biriminde çalışan personellere kamu ihale mevzuatı hakkında eğitimler verilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 25

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Özlük İşleri

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI		
Müşteri: …Devlet Üniversitesi		**Tarih: …/…/20…**
Denetlenen Birim: … Fakülte Özlük İşleri		
Sorumlu Kişi: Personel Memuru		
KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Fakültenin akademik ve idari kadrolarında çalışanların özlük bilgilerinin yer aldığı personel cetveli hazırlanmış mıdır?	Hayır	
2.Akademik ve idari kadroların unvan ve derecelerinde meydana gelen değişiklikler güncel olarak takip edilmekte midir?	Evet	
3.Yasal mevzuatla ilgili değişiklikten haberdar olunur olunmaz akademik ve idari personel bilgilendirilmekte midir?	Evet	
4.Asalet tasdiki minumum 1 maksimum 2 yılda mı yapılmaktadır?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
5.Akademik ve idari personelin özlük bilgileri ile hizmetlerine ilişkin veriler SGK Programına ve Üniversite Personel Otomasyonuna işlenmekte midir?	Evet	
6.Bu hareketlerin güncellenmesi yapılmakta mıdır?	Evet	
7.Akademik ve idari personel izinlerinin (yıllık, sıhhi, mazaret, ücretsiz ve yurtdışı) takibi için hazırlanmış onay formu var mı?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 26

Fakülte Özlük İşlerine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Özlük İşleri İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Personel Memuru

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Kontrol faaliyeti ile ilgili sorulan 3 soruya da ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, sistemin bu açıdan güçlü olduğuna işaret edilmiştir.

Bilgi ve İletişim

2.Bilgi ve iletişim ile ilgili tüm sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün bu bileşen için güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

3.Fakültenin akademik ve idari kadrolarında çalışanların özlük bilgilerinin yer aldığı personel cetveli hazırlanmamaktadır.

Bilgi ve İletişim

4.Bu bileşen ile ilgili sorulara ‘‘hayır’’ yanıtı verilmemiş ve fakülte özlük işlerinde, bilgi ve iletişim bileşeninin güçlü olduğu belirtilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Yıllık iptal-ihdas çalışmaları ile akademik ve idari kadroların unvan ve derecelerinde meydana gelen tıkanıklıkların giderilmesi ve boş kadro ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla çalışmalar yapılmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Fakültenin insan gücü planlaması ve personel politikası ile ilgili çalışmalar yürütülmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 27

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Ambarı/Deposu

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Fakülte Ambarı/Deposu

Sorumlu Kişi: Ambar Memuru

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Deponuzda bulunan malların zarar görmemesi için uygun fiziksel şartlar oluşturulmuş mudur?	Hayır	Depo Çok Amaçlı Kullanılıyor
2.Deponuzda bulunan malların çalınması, kaybolması veya zimmete geçirilmesini önlemek amacıyla alınan güvenlik tedbirleri var mıdır?	Evet	
3.Deponuzda bulunan demirbaşların sevkiyatı için araş temin edilmekte midir?	Evet	
4.Mal sevkiyatının taşınmasından sorumlu bir personel çalıştırılmakta mıdır?	Evet	
5.Ambara giren malzeme ve malların tasnifli ve tertipli bir şekilde muhafaza edilmesi için düzenli bir raf sistemi oluşturuldu mu?	Evet	
6.Tüm demirbaş malzemelerin üzerine, görünür biçimde ve silinmeyecek tarzda, demirbaşın kurum malı olduğunu belirten, demirbaş numarası veya etiketi konulmakta mıdır?	Hayır	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
7.Ambara giren veya çıkan her türlü eğitim aracı, madde, eşya, makine, malzeme ve benzeri şeylerin adet ve miktarları yazılı olarak kaydediliyor mu?	Evet	
8.Ambarda saklanan malzeme ve eşyalarda meydana gelen hasarlar için tutanak tutulmakta mıdır?	Evet	
9.Kayıtlardan çıkarılacak veya imha edilecek malzeme ve eşyaların listesi hazırlanmakta mıdır?	Evet	
10. Bu listeler ayniyat memuruna teslim edilmekte midir?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 28

İç Kontrol Soru Kağıdı: Fakülte Ambarı/Deposuna Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Fakülte Ambar/Deposu İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Ambar/Depo Memuru

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Depo kilitlenerek, erişimi yetkili kişilerce yapılmaktadır.

2.Demirbaş sevkiyatı için araç temin edilmiştir.

3.Mal sevkiyatından sorumlu bir personel çalıştırılmaktadır.

4.Ambarda depo raf sistemi oluşturulmuştur.

Bilgi ve İletişim

5.Bilgi ve iletişim ile ilgili tüm sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün bu bileşen için güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

6.Depo bazı durumlarda hizmetlilerce de kullanıldığı için fiziksel şartlar oluşturulamamaktadır.

7.Demirbaşın üzerinde kurum malı olduğunu belirten etiket konulmamaktadır.

Bilgi ve İletişim

8.Bilgi ve iletişim ile ilgili hiçbir soruya ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için güçlü olduğu tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Depoda bulunan malların ısı, nem, çürüme vb. gibi olumsuz durumlardan korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri artırılmalıdır.

2.Tüm demirbaş malzemenin üstüne görünür biçimde kurum malı olduğunu gösteren demirbaş numarası veya etiketi konulduğu incelenmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1.Ambardaki demirbaş ve malların stok durumunu gösteren malzeme kontrol listeleri hazırlanması gerektiği bildirilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 29

İç Kontrol Soru Kağıdı: (A) Bölüm Sekreterliği

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Sekreterliği

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Bölüm personelinin şahsi evrak duyuruları imza karşılığı teslim ediliyor mu?	Evet	
2.Sınav dönemlerinde öğretim elemanları ve gözetmenlere, sınav programı önceden bildiriliyor mu?	Evet	
3.Öğrenci ilan panolarındaki bölüm duyurularının süresi dolanları, zaman geçirilmeden panodan alınıyor mu?	Hayır	
4.Bölüm öğrencilerini ilgilendiren tüm duyuru ve kararların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu temin edilmekte midir?	Hayır	
5.Mazeret sınav hakkı verilen öğrencilere ve mazeret sınavı yapması gereken öğretim üyelerine, sınav takvimi önceden ulaştırılıyor mu?	Evet	
6.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye ve ders araçlarının zamanında temin edilmesi sağlanıyor mu?	Hayır	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
7. Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmekte midir?	Evet	
8.Giden evrak hazırlanırken, bir nüshasının da altında paraf yeri açılarak giden evrak dosyasında yer alması sağlanıyor mu?	Evet	
9.Bölümde halen öğrenim gören ya da mezun durumundaki öğrencilerin sayılarını ve başarı durumlarını gösteren istatistiksel tablolar hazırlanmış mıdır?	Evet	
10. Bölüm içinde veya dışında evrak alış-verişinde zimmet defteri kullanılıyor mu?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 30

(A) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Sekreterliği İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Bölüm personelinin evrakları imza karşılığı teslim edilmektedir.

2.Öğretim elemanları ve gözetmenlere sınav programı önceden bildirilmektedir.

3.Mazeret sınavı hakkındaki duyurular ilgililere en az 2 hafta önce bildirilmektedir.

Bilgi ve İletişim

4.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, bu bileşenin bölüm sekreterliğinde güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

5.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan projeksiyon ve tepegöz ile ilgili araç ve gereçlerin zamanında teslim edilmesi sağlanamamaktadır.

6.Bölüm panolarının tertipli ve düzenli bir şekilde kullanılması ve gereksiz yazıların asılmaması hususuna dikkat edilmemektedir.

Bilgi ve İletişim

7.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Süresi dolan ilanlar, karışıklığa mahal vermeden panodan indirilmelidir.

2.Ders araç-gereçlerinin zamanında bölüm sekreterlerine ulaştırılması sağlanmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Bölümle ilgili gelen-giden her türlü evrakın, arşiv sistemine uygun muhafaza edilmesi konusunda personele hizmet içi eğitim verilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 31

İç Kontrol Soru Kağıdı: (B) Bölüm Sekreterliği

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Sekreterliği

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Bölüm personelinin şahsi evrak duyuruları imza karşılığı teslim ediliyor mu?	Evet	
2.Sınav dönemlerinde öğretim elemanları ve gözetmenlere, sınav programı önceden bildiriliyor mu?	Evet	
3.Öğrenci ilan panolarındaki bölüm duyurularının süresi dolanları, zaman geçirilmeden panodan alınıyor mu?	Evet	
4.Bölüm öğrencilerini ilgilendiren tüm duyuru ve kararların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu temin edilmekte midir?	Evet	
5.Mazeret sınav hakkı verilen öğrencilere ve mazeret sınavı yapması gereken öğretim üyelerine, sınav takvimi önceden ulaştırılıyor mu?	Evet	
6.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye ve ders araçlarının zamanında temin edilmesi sağlanıyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
7. Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmekte midir?	Evet	
8.Giden evrak hazırlanırken, bir nüshasının da altında paraf yeri açılarak giden evrak dosyasında yer alması sağlanıyor mu?	Evet	
9.Bölümde halen öğrenim gören ya da mezun durumundaki öğrencilerin sayılarını ve başarı durumlarını gösteren istatistiksel tablolar hazırlanmış mıdır?	Evet	
10. Bölüm içinde veya dışında evrak alış-verişinde zimmet defteri kullanılıyor mu?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 32

(B) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Sekreterliği İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Bölüm sekreterliğine yöneltilen tüm sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün bölüm sekreterliğinde güçlü olduğu tespit edilmiştir.

Bilgi ve İletişim

2.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, bu bileşenin bölüm sekreterliğinde güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

3.Kontrol faaliyeti sorularına ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

Bilgi ve İletişim

4.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Her yarıyıl başında tüm öğretim elemanlarının haftalık ders programları (görüşme saatleri dahil) hazırlanmalı ve panoda duyurulmalıdır.

2.İlgili yarıyılda ders veren her bir öğretim elemanının ders içerik formaları hazırlanmalı ve bölüm başkanlığının onayına sunulmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Bilgisayar veri tabanının kullanımı ve otomasyon sistemleri hakkında uygulamalı eğitimler verilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 33

İç Kontrol Soru Kağıdı: (C) Bölüm Sekreterliği

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Sekreterliği

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Bölüm personelinin şahsi evrak duyuruları imza karşılığı teslim ediliyor mu?	Evet	
2.Sınav dönemlerinde öğretim elemanları ve gözetmenlere, sınav programı önceden bildiriliyor mu?	Evet	
3.Öğrenci ilan panolarındaki bölüm duyurularının süresi dolanları, zaman geçirilmeden panodan alınıyor mu?	Evet	
4.Bölüm öğrencilerini ilgilendiren tüm duyuru ve kararların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu temin edilmekte midir?	Hayır	
5.Mazeret sınav hakkı verilen öğrencilere ve mazeret sınavı yapması gereken öğretim üyelerine, sınav takvimi önceden ulaştırılıyor mu?	Evet	
6.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye ve ders araçlarının zamanında temin edilmesi sağlanıyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
7. Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmekte midir?	Hayır	
8.Giden evrak hazırlanırken, bir nüshasının da altında paraf yeri açılarak giden evrak dosyasında yer alması sağlanıyor mu?	Evet	
9.Bölümde halen öğrenim gören ya da mezun durumundaki öğrencilerin sayılarını ve başarı durumlarını gösteren istatistiksel tablolar hazırlanmış mıdır?	Evet	
10. Bölüm içinde veya dışında evrak alış-verişinde zimmet defteri kullanılıyor mu?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 34

(C) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Sekreterliği İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Bölüm sekreterliğine yöneltilen 6 sorudan 5 adedine ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün bölüm sekreterliğinde genel anlamda güçlü olduğu tespit edilmiştir.

Bilgi ve İletişim

2.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

3.Bölüm kararları ile ilgili duyuruların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu bulunmamaktadır.

Bilgi ve İletişim

4.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir..

İÇ DENETİME ETKİ

1.Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmelidir.
2.Yarıyıl sonunda öğrencilerin dönemlik akademik not dökümleri, öğrencilerin dosyalarına konulmak üzere danışmanlarına verilmelidir.

İDAREYE BİLGİ

1.Sınav programları ile ilgili duyurular için kilitli öğrenci ilan panosu temin edilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 35

İç Kontrol Soru Kağıdı: (D) Bölüm Sekreterliği

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Sekreterliği

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Bölüm personelinin şahsi evrak duyuruları imza karşılığı teslim ediliyor mu?	Evet	
2.Sınav dönemlerinde öğretim elemanları ve gözetmenlere, sınav programı önceden bildiriliyor mu?	Evet	
3.Öğrenci ilan panolarındaki bölüm duyurularının süresi dolanları, zaman geçirilmeden panodan alınıyor mu?	Evet	
4.Bölüm öğrencilerini ilgilendiren tüm duyuru ve kararların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu temin edilmekte midir?	Evet	
5.Mazeret sınav hakkı verilen öğrencilere ve mazeret sınavı yapması gereken öğretim üyelerine, sınav takvimi önceden ulaştırılıyor mu?	Evet	Bölüm Kurul Kararı
6.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye ve ders araçlarının zamanında temin edilmesi sağlanıyor mu?	Hayır	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
7. Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmekte midir?	Evet	
8.Giden evrak hazırlanırken, bir nüshasının da altında paraf yeri açılarak giden evrak dosyasında yer alması sağlanıyor mu?	Hayır	
9.Bölümde halen öğrenim gören ya da mezun durumundaki öğrencilerin sayılarını ve başarı durumlarını gösteren istatistiksel tablolar hazırlanmış mıdır?	Evet	
10. Bölüm içinde veya dışında evrak alış-verişinde zimmet defteri kullanılıyor mu?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 36

(D) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Sekreterliği İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Bölüm personelinin şahsi evrak duyuruları imza karşılığı teslim edilmektedir.

2.Sınav dönemlerinde öğretim elemanı ve gözetmenlere, sınav programı önceden bildirilmektedir.

3.Panolardaki bölüm duyurularının süresi dolanları zaman geçirilmeden indirilmektedir.

4.Tüm duyuru ve kararların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu bulunmaktadır.

Bilgi ve İletişim

5.Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmektedir.

6.Mezun durumundaki öğrencilerin sayılarını ve başarı durumlarını gösteren istatistiksel tablolar mevcuttur.

7.Evrak alış-verişinde zimmet defteri kullanılmaktadır.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

8.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye ve ders araçlarının zamanında teslim edilmesi sağlanamamaktadır.

Bilgi ve İletişim

9.Bölüme ulaşan gelen-giden evrak dosyalarının evrak defterine işlenmesi ve yazıların ilgili dosyalarda saklanması hususuna yeterli özen gösterilmemektedir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Dekanlıktan gelen yazıların bölüm başkanlığınca gereğinin yapılması izlenmeli ve yanıt gereken yazıların gününde dekanlığa iletilmesi sağlanmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Derslerin etkin şekilde yürütülmesi için öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye malzemeleri ile ders araçlarının (tepegöz, projeksiyon) yalnızca bölüm sekreterlerinden temin edilmesi sağlanmalıdır.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 37

İç Kontrol Soru Kağıdı: (E) Bölüm Sekreterliği

İÇ KONTROL SORU KAĞIDI

Müşteri: …Devlet Üniversitesi **Tarih: …/…/20…**

Denetlenen Birim: … Bölüm Sekreterliği

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

KONTROL FAALİYETLERİ	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
1.Bölüm personelinin şahsi evrak duyuruları imza karşılığı teslim ediliyor mu?	Evet	
2.Sınav dönemlerinde öğretim elemanları ve gözetmenlere, sınav programı önceden bildiriliyor mu?	Evet	
3.Öğrenci ilan panolarındaki bölüm duyurularının süresi dolanları, zaman geçirilmeden panodan alınıyor mu?	Evet	
4.Bölüm öğrencilerini ilgilendiren tüm duyuru ve kararların ilan edileceği kilitli öğrenci ilan panosu temin edilmekte midir?	Evet	
5.Mazeret sınav hakkı verilen öğrencilere ve mazeret sınavı yapması gereken öğretim üyelerine, sınav takvimi önceden ulaştırılıyor mu?	Evet	
6.Öğretim elemanlarının ihtiyacı olan kırtasiye ve ders araçlarının zamanında temin edilmesi sağlanıyor mu?	Evet	
BİLGİ VE İLETİŞİM	**YANITLAR Evet/Hayır**	**AÇIKLAMALAR**
7. Ders kayıt tarihlerinden önce; her öğrenci için atanan danışman bilgileri bilgisayar veri tabanına girilmekte midir?	Evet	
8.Giden evrak hazırlanırken, bir nüshasının da altında paraf yeri açılarak giden evrak dosyasında yer alması sağlanıyor mu?	Evet	
9.Bölümde halen öğrenim gören ya da mezun durumundaki öğrencilerin sayılarını ve başarı durumlarını gösteren istatistiksel tablolar hazırlanmış mıdır?	Evet	
10. Bölüm içinde veya dışında evrak alış-verişinde zimmet defteri kullanılıyor mu?	Evet	

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 38

(E) Bölüm Sekreterliğine Ait Çalışma Kağıdı

…./…./20…

…. Bölüm Sekreterliği İle İlgili İç Kontrolün Değerlemesi

Sorumlu Kişi: Bölüm Sekreteri

GÜÇLÜ YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

1.Bölüm sekreterliğine yöneltilen tüm sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, iç kontrolün bölüm sekreterliğinde güçlü olduğu tespit edilmiştir.

Bilgi ve İletişim

2.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘evet’’ yanıtı verilerek, bu bileşenin bölüm sekreterliğinde güçlü olduğu tespit edilmiştir.

ZAYIF YANLAR

Kontrol Faaliyetleri

3.Kontrol faaliyeti sorularına ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir..

Bilgi ve İletişim

4.Bilgi ve iletişim ile ilgili sorulara ‘‘hayır’’ yanıtı verilmeyerek, iç kontrolün bu bileşen için zayıf olmadığı tespit edilmiştir.

İÇ DENETİME ETKİ

1.Derslerin saatinde başlamaması halinde, ders sorumlusu öğretim elemanı ile iletişim kurularak, durum bölüm başkanlığına bildirilmelidir.

2.Kurala uygun yazılmamış öğrenci dilekçeleri işleme konulmayıp, düzeltilmesi hususunda ikaz da bulunulmalıdır.

İDAREYE BİLGİ

1.Bölümle ilgili öğrenci sayıları, başarı durumları, mezun sayıları v.b. istatistiksel bilgilerin bir dosya halinde tutularak güncelliğinin sağlanması gerektiği,

2.Yüksek lisans ve doktora yapan ve bu amaçla yurt dışında bulunan araştırma görevlileri için özel bilgi dosyaları hazırlanması gerektiği bildirilmelidir.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

Tablo 39

Çalışma Kağıtlarının Topluca Değerlendirilmesi

BİLEŞEN	ZAYIF YANLAR	GÜÇLÜ YANLAR	ÖNERİLER
Kontrol Ortamı	Yazılı olarak belirlenen dürüstlük ve etik kurallarının oluşturulmaması, hassas görev ve kişilerin tanımlanmaması, eğitimden sorumlu bir birimin olmaması, personel görev yükünün dengeli dağıtılmaması, vekil personel belirlenmemesi, yetki devri işlemlerinin yazılı olarak yapılmaması, örnek davranışlar sergileyen personelin ödüllendirilmemesi, iç kontrol ile ilgili hizmet içi eğitimin verilmemesi.	Etik dışı davranışlara karşı cezai yaptırım uygulanması, görev tanımları ile imza ve onay mercilerinin belirlenmesi, özlük hakları terfi ve disiplin konularında ilgili kanunlara riayet edilmesi, yetki devrine ilişkin ilkelerin mevcut olması.	Yazılı olarak belirlenen dürüstlük ve etik kuralları oluşturulmalı, alınması gereken önlemleri içeren eylem planı web sitesinde yayımlanmalı, sonuçları iç denetim birimi tarafından takip edilmeli.
Risk Değerlendirme	Stratejik planın ve performans programının periyodik olarak güncellenmemesi, fakülte bütçesi hazırlanırken stratejik planın ve performans programının dikkate alınmaması, stratejik plan çalışmalarına fakülte personelinin katılımının sağlanmaması, performans programının hazırlanması için çalışma ekiplerinin oluşturulmaması.	Stratejik plan ve performans programının bulunması, fakülte faaliyetlerinin stratejik plan ve performans programı ile uyumlu olması, idari birim faaliyet raporunun rektörlüğe gönderilmesi.	Fakülte performans programının hazırlanması için yeterli sayıda personelin katılımıyla çalışma ekipleri oluşturulmalı, fakülte bütçesi stratejik planlara ve performans programlarına uygun olarak hazırlanmalı, fakültede Risk Belirleme Komisyonu kurulmalı.

(Tablo 39'un Devamı)

BİLEŞEN	ZAYIF YANLAR	GÜÇLÜ YANLAR	ÖNERİLER
Kontrol Faaliyetleri	Faaliyetleri kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirme yapılmaması, düşük performanslı personele yönelik eğitim programının olmaması, personel değişimlerinin takip edilememesi, görev devri raporlarının doldurulmaması, personel değişimlerinin nedenlerinin araştırılıp raporlanmaması, çalışanların rotasyona tabi tutulmaması, faaliyetlerin sürekliliğini sağlayacak sayıda ve nitelikte personelin olmaması.	Faaliyet ve işlemlerin farklı kişilerce yapılması, kaynaklarının kullanımının yetkililerce gerçekleştirilmesi, yedek personelin bulunması, faaliyet ve işlemlerin nasıl yapılacağına ilişkin prosedürlerin olması.	Tüm birimlerin görüşü alınmak sureti ile ayrıntılı eğitim programı hazırlanmalı, faaliyetlerinin sürekliliğinin sağlayacak sayıda ve yetenekte personel istihdam edilmeli, iş ve işlemlerin öğrenilebilmesi veya yürütülmesini sağlamak amacıyla çalışanlar arasında belli periyotlarla rotasyon uygulanmalı.
Bilgi ve İletişim	Fakültede Yönetim Bilgi Sisteminin bulunmaması, ast ve üstler arasında iç-dış iletişimi sağlayacak prosedürlerin olmaması, fakülte vizyon ve amaçları çerçevesinde periyodik toplantıların yapılmaması, personele sorumluluklarının yazılı olarak tebliğ edilmemesi, fakülte bütçesinin uygulama sonuçlarının web sitesinde ilan edilmemesi, hata, hile ve usulsüzlüklerin hangi mercilere bildirileceğinin yazılı olarak belirlenmemesi, hata ve usulsüzlüğü bildiren personelin zarar görmemesi için tedbirlerin alınmaması, kayıt ve dosyalama sisteminin standart dosya planına ve diğer mevzuat hükümlerine uyumlu olmaması.	Fakültede Elektronik Doküman Yönetim Sisteminin bulunması, gizlilik içeren bilgi ve belgelere ulaşımda güvenliğin sağlanması, kayıt ve dosyalama sistemindeki bilgilere personelin kolayca ulaşması.	Personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarının belirlenebilmesi için öneri, şikayet kutusu veya yüz yüze görüşmeyi sağlayacak toplantılar yapılmalı, bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmeli, hassas verilerin korunması için sistem yazılım kontrolleri, erişim kontrolleri, güvenlik programlaması ve planlaması gibi konularda çalışma yapılmalı.

(Tablo 39'un Devamı)

BİLEŞEN	ZAYIF YANLAR	GÜÇLÜ YANLAR	ÖNERİLER
İzleme	Fakülte bünyesinde iç kontrol değerlendirme grubunun oluşturulmaması, iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili gelen talep ve şikayetlerin dikkate alınmaması.	Fakültede tespit edilen eksiklik, hata ve usulsüzlüklere ilişkin düzenleyici önlem alınması. İç Kontrol Sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmesi.	İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde, kişi veya kişilerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalı, faaliyetlerin prosedürlere uygun şekilde yerine getirilip getirilmediği konusunda sürekli izleme yapılmalı.

Kaynak: Fakülte verileriyle derlenmiştir.

VII. BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

7.1. Sonuç ve Öneriler

Kamu mali yönetimi alanında köklü bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişimin ana eksenlerinin; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, kamu faaliyetlerinde esnekliğin artırılması ve kaynak yönetiminde hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu söylenebilir. Yaşanan bu değişimler sonrasında denetim sistemleri de bu ilkelerle uyumlu hale getirilmeye çalışılmış, iç ve dış denetimin yanı sıra bağımsız organlar tarafından bağımsız denetim faaliyetlerinin de yürütülmesi uygun görülmüştür. Bu yönüyle değerlendirildiğinde bağımsız denetim, kamunun tam ve zamanında doğru bir şekilde aydınlatılmasına yardımcı olması, güvenilir bilgi sağlaması, yatırımcılar için temel bilgi kaynağı haline gelen mali tablo bilgilerinin güvenirliğini sağlayabilecek en önemli araç olması yönünden oldukça büyük önem taşımaktadır.

Bununla birlikte, bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi tek başına yeterli olmamakta, işletme denetçileri tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin etkinliği de önemli olabilmektedir. Çünkü, iç kontrol sisteminin etkinliği, işletme denetçileri tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti ile ölçülmektedir. Bu anlamda, etkin olarak gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti ve güçlü bir iç kontrol sistemi, amaçlanan hedeflere ulaşmada anahtar rol oynamaktadır.

Ancak, sistemin etkinliği ve güçlülüğü birbiriyle bağlı beş unsurun (Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme) birlikte yer almasıyla mümkün olabilmektedir. Her ne kadar her bir bileşen kurumun yapısı için ayrı ayrı fayda sağlasa da beş bileşenin birlikte yer aldığı bir iç kontrol sistemi, kurumun tamamına nüfuz ederek etkin bir şekilde işlemesini sağlamaktadır.

Böylece, bu beş temel unsurdan oluşan iç kontrol sistemini inceleyen bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi etkinliğine ve kontrol riski düzeyine ilişkin değerlendirmeler

yapabilecektir. İç kontrol sistemi bünyesinde oluşturulan politika ve prosedürler, planlı ve sistematik bir biçimde uygulanarak faaliyetlerin etkin yürütülmesine, hata ve hilelerin oluşumunu azaltmaya yardımcı oluyorsa, bağımsız denetçi iç kontrol sistemine güvenecek ve kontrol riski seviyesini düşük kabul ederek denetim çalışmalarının kapsamını daraltma imkanına sahip olacaktır.

Kamu idarelerinin iç kontrol sisteminin mevcut durumunun ve etkinliğinin araştırıldığı bu örnek uygulama çalışmasında; bulunan kontrol eksiklikleri, bunların potansiyel etkileri ve alınması gereken önlemler sunulmuştur. Böylece, idarenin iç kontrol sistemi etkinliğine ilişkin danışmanlık görevini yerine getiren iç denetim birimi, ayrıca bağımsız denetim çalışmalarını da dikkate alarak iç kontrol sistemine ilişkin yeterli bilgiyi sağlamış olacaktır.

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında elde edilen bilgilere göre, kurumun üst yöneticileri ve idarecileri teorik anlamda iç kontrol sisteminin işlerliğine yeterli özeni göstermeye istekli olmalarına rağmen, uygulamada iç kontrolü düzenli olarak gözden geçirme ve güncelleştirme eğilimine girmedikleri saptanmıştır. Buna ek olarak, personele verilecek hizmet içi eğitimin yetersizliği, görev yükünün dengeli dağıtılmadığı, iç kontrol ile ilgili bilgilendirme yapılmadığı, hazırlanan stratejik plan ve performans programının periyodik olarak güncellenmediği, personel değişimlerinin takip edilmediği, yazılı olarak yetki devrinin yapılmadığı, performans programı için çalışma ekiplerinin oluşturulmadığı, görev devri raporlamalarının doldurulmadığı, personel sayısının yetersizliği, fakülte yönetim bilgi sisteminin bulunmadığı, ast-üst arasında iç ve dış iletişimi sağlayacak prosedürlerin olmadığı, hata ve usulsüzlüğü bildiren personelin zarar görmemesi için tedbir alınmadığı ve fakülte bünyesinde iç kontrol değerlendirme grubunun oluşturulmadığı tespit edilmiştir.

Ayrıca, iç kontrol sisteminin işlerliğinin etkin olarak sürdürülebilmesi ve değişen şartlara uyumunun sağlanması için, sistemin faaliyetlerle birlikte sürekli olarak gözden geçirilmesi ve idarenin yeterli ve yetersiz olduğu yönlerinin denetlenerek bu konuda tespit edilen durumun yöneticilere raporlanmadığı görülmüştür.

Yine, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin iç denetim birimi tarafından periyodik olarak değerlendirilmediği, yürütülen iç denetim faaliyetinin genellikle yöneticiler tarafından soruşturma ve cezalandırma amaçlı kullanıldığı, özellikle bu kesimler tarafından denetimin niteliğinin ve yaptırılan işin kalitesinin sorgulanmadığı ve dolayısıyla yapılan denetimlerin yasal zorlamaların gereklerini yerine getirmekten öteye gidemediği belirlenmiştir.

Bu bulgulara göre iç kontrol sisteminin üniversitelerde sağlıklı bir şekilde işlemesi, tahmin edilen olumsuz sonuçların bertaraf edilmesi ve üniversite kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması için:

İç denetim faaliyetlerinin ve uygulanan kontrol yöntemlerinin standartlaştırılması gerekir. Bu anlamda, üst yönetim, idarede durum değerlendirmesi yapan, mevcut iç kontrol uygulamaları ile uyumlaştırılması istenen Kamu İç Kontrol Standartları arasında karşılaştırma yapmaya olanak veren, iç kontrol sisteminin ana ve alt unsurlarını kapsayıcı nitelikte ‘‘İç Kontrol Sorgu Formu’’(Örnek form için EK-1’e bakınız) uygulamasını idaredeki her bir birime tatbik etmelidir. İç denetim birimi tarafından bu yöntemin kısmi olarak etik konularında hazırlandığı bilinmesine rağmen, geneli kapsayıcı nitelikte bir yöntem olarak kullanılmadığı belirtilmeli, bu durumun telafi edilmesi durumunda, mevcut eksikliklerin giderilerek zayıflıkların rahatlıkla tespit edileceği ve böylece sistemin daha etkin kılınacağı bildirilmelidir. Buna ek olarak, üniversite bünyesinde oluşturulmuş iç kontrol eylem planı dahilinde mevcut eksiklikler zaman geçirilmeden tamamlanmalı, iç denetim, diğer bölümlerden tamamen bağımsız bir şekilde faaliyetlerini sürdürebileceği bir statüde bulunmalı, iç denetçi denetim sorumluluğunu yerine getirmeyi sağlayacak sayıda ve yeterlilikte olmalı, iç denetim biriminin büyüklüğü, yapısı, toplantı sıklığı objektif ölçülere göre tanımlanmalı ve iç denetim birimi, iç kontrol sisteminin hedefleri doğrultusunda bir genel plan ve arızi ek planlar hazırlamalıdır.

7.2. Çalışmanın Kısıtları

Uygulama yapmak için seçilen fakülteye uygulanan iç kontrol soru kağıtlarına kimi katılımcıların çekimser kalarak cevaplandırmama eğilimine gitmesi ve dolayısıyla, haklarında genelleme yapılmak zorunda kalınması çalışmanın ilk kısıtını oluşturmaktadır.

Çalışmadaki diğer kısıt ise, uygulama için daha fazla sayıda fakültenin araştırmaya dahil edilememesidir. Söz konusu bu kısıtlar giderilmiş ve daha detaylı bilgilere erişilmiş olmasıydı, muhtemelen daha yetkin bir çalışmaya sahip olunabilirdi.

7.3. Çalışmanın Literatüre Katkısı

Bugüne kadar iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında genellikle kontrol mekanizmasının etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yönelik, sistemin denetiminin test edilebilirliğini kolaylaştırıcı faaliyet arayışları olduğu görülmektedir. Bu fikri desteklemek amacıyla ilgili kaynaklar ve internet siteleri taranmış ve yapılan araştırma neticesinde aşağıdaki çalışmalara ulaşılmıştır.

Bunlar:

- ‘‘Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği’’ A. Demirel (2007) Basılmamış *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama’’ Songül Duman (2006) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi’’ Alper Acındı (2007) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi’’ Simay Erdoğan (2009) *Planlama Uzmanlığı Tezi*.
- ‘‘Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi’’ Dilek Göze (2008) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm İç Kontrolün Uygulanabilirliği’’ Serkan İnce (2009) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi’’ B. Keten (2002) *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘Merkez Bankalarında İç Kontrol Ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi’’ B. Korkut (2004) *Uzmanlık Yeterlilik Tezi*.
- ‘‘Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları’’ Ebru Sümer (2010) *Mesleki Yeterlilik Tezi*.
- ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri’’ Ö. F. Zorluoğlu (2003) *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*.

- ‘‘Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma’’ Özen Akçakanat (2011) *Doktora Tezi*.
- ‘‘Türkiye’de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulanması Maliye Bakanlığı Örneği’’ Arzu Alikadıoğulları (2011) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi’’ Onur Baydarol (2007) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama’’ Ali Altuğ Biçer (2006) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi’’ Fatih Mehmet Güven (2008) *Yüksek Lisans Tezi*.
- ‘‘5018 Sayılı Kanun Kapsamında Türkiye İstatistik Kurumu’nda İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi İçin Bir Araştırma’’ Fatih Şahin (2011) *TÜİK Uzmanlık Tezi*.
- ‘‘Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü’’ Yeşim Yumuşak (2007) *Yüksek Lisans Tezi*.

Bu çalışmalarından anlaşılacağı üzere gerek özel sektör gerekse kamu sektörü kapsamında iç kontrole yönelik çalışmalar yapılmıştır. Ancak, hem bir kamu kuruluşu olan hem de bu kamu idaresindeki mevcut iç kontrol mekanizmasının etkinliğini bağımsız dış denetçi bakış açısı ve yöntemiyle ölçüp değerlendirmelerde bulunan çalışmalara rastlanmamıştır. Bu nedenle yürütülen çalışmanın, kamu kurum ve kuruluşlarının mevcut iç kontrol sistemlerinin uygulama ve işleyiş süreçlerini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen reformlar çerçevesinde bağımsız denetim bakış açısı, yöntem ve denetim teknikleri ile irdeleyen bir araştırma olması açısından literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

7.4. Geleceğe Yönelik Yeni Çalışma Konuları

Çalışmanın uygulama kısmında kamu idarelerindeki iç kontrol sistemi hakkında genel bir değerlendirme yapmak amacı ile üniversitedeki bir fakültenin mevcut iç kontrol yapısının etkinliği, iç kontrol anketi yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir.

Başka bir araştırmacı bu durumun etkinliğini, gelişmiş bir üniversite ile gelişmekte olan bir üniversitedeki fakültelerde yürüterek, ikisi arasındaki uygulama sonuçlarındaki farklılık ve benzerlikleri tespit edebilir, gelişmekte olan üniversitedeki fakültelere bu anlamda rehber olabilir. Ayrıca, çalışmayı gerçekleştirecek araştırmacı daha geniş perspektiften ve daha derinlemesine inceleme yapma olanağına sahipse, uygulamanın rektörlük bünyesindeki daire başkanlıklarında gerçekleştirilmesi de başka bir çalışma konusu yapılabilir.

KAYNAKÇA

Acar, A. İ., E. A. Şahin (2009). Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim. *Maliye Dergisi*, Sayı:156, s.83-103.

Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Maliye Dergisi*, Sayı:136.

Acar, T. (2009). *Kamu Yönetiminde Yeni Bir Denetim Yolu: Kamu Denetçiliği Kurumu.* Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Isparta.

Aıcpa (1995). Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55: Statement on Auditing Standards (SAS) No. 78, December.

Akbulut, E. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçeği Yağı Sektöründe Bir Araştırma. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, s.174-187.

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

Akpınar, E. (2006). *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Isparta.

Aksoy, T. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi. *İSMMMO Yayınları, Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:73, s.168-202.

Akyel, N. (2013). Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sistemi. https://dosya.sakarya.edu.tr/Dokumanlar/2013/205/462947522_denetim_ve_ic_kontrol_sistemi1kongre_keblig.doc. Sakarya Üniversitesi Geyve Meslek Yüksekokulu.

Akyel, R. (2010). Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt:17, Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Manisa, s.83-97.

Akyel, R., Köse, H. Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, Sayı:446, s.9-24.

Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, Konya, s.95-126.

Alderman, G. (2010),. *Financial ACCT*. South-Western Cengage Learning Inc., USA.

Aldridge, R. C., J. L. Colbert (1994). Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No.7, p.21-28.

Alikadıoğulları, A. (2011). *Türkiye'de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulanması Maliye Bakanlığı Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Alpman, G. (2007). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması. *Deloitte İç Denetim Makaleleri*, http://www.denetimnet.net.

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

Arap, S. K. (2010). Türkiye Yeni Üniversitelerine Kavuşurken: Türkiye'de Yeni Üniversiteler ve Kuruluş Gerekçeleri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Sayı:65.

Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, Sayı:140.

Arslan, A. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi*, Sayı:145.

Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, s.63-86.

Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, s.191-205.

AU Section 150 Generally Accepted Auditing Standards. Sas No. 1, section 150. http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU00150pdf, p.43-46.

Baskan, G. A. (2001). Türkiye'de Yükseköğretimin Gelişimi. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt:21, Sayı:1, s.21-32.

Bayar, D. (2003). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor?. *Maliye Dergisi*, Sayı:144, Eylül-Aralık, s.47-61.

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.

Bizim, Ç. (2008). *Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Para-Banka Programı, İzmir.

Bou-road, G. (2000). Internal Auditors and A Value- Added Approach: The New Business Regime. *Managerial Auditing Journal*, 15/4, p.182- 186.

Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Yayıncılık, 5.Baskı, İstanbul.

Calota, G. (2008). Code of Ethics for Internal Auditors Harmonised with the Internatıional Standarts for Internal Audit. *Annals of the University of Petroşani Economics,* Romania, 8(1), p.41-48.

Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, Sayı:38, Mayıs-Haziran.

Candan E. (2009). Kamuda İç Kontrol Algılamaları ve Uygulamadaki Sorunlar Hakkında Bir Değerlendirme – III. Sayı:138.

Ceran, Y. (2010). Kalkınma Ajanslarında İç Denetim. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:3, Sayı:2, s.19-34.

Ceylan, F. B. (2010). Mali Denetim. *www.sayder.org.tr/e-dergi*, Temmuz-Ağustos.

Chun, C. (1997). On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions. *Managerial Auditing Journal*, Vol: 12, p.247-250.

Commission of the European Communities (2007). Communication to the Commission on theRevision of the Internal Control Standards and Underlying Framework-Strengthening Control Effectiveness. SEC 1341, October 16.

Coso (1992). Intemal Control lntegrated Framework. USA, AICPA, *Harborside Financial Center,* 201 Plaza Three, Jersey City, NJ 07311-3881.

Coşkun, A. (2000). Performans ve Risk Denetim Terimleri, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5. *Sayıştay Yayınları*, Ankara.

Çankaya, İ. ve Töremen, F. (2010). Türkiye, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri Üniversite Yönetimlerinin Karşılaştırılması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* Cilt:7, Sayı:13, s.151-163.

Çulhacı, İ. (2005). 18. INTOSAI Kongresi Üzerine, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:56, s.115-131.

Dabbağoğlu, K. (2009). İç Kontrol Sistemi. *Qafqaz Universitesi Dergisi*, Sayı: 26, s.109-115.

Daujotaite, D. and Macerinskiene, I. (2008). Development of Peformance Audit in Public Sector. *5th International Scientific Conference Business and Management,* May, p.177-185.

Dalğar, H. (2012). İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme, Burdur, s.129-155.

Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1, s.167-188.

Dinapoli, P. T. (2007). Standarts for Internal Control in New York State Government. *Office of the State Controller,* www.osc.state.ny.us/intcontrol_stds.pdf.

Doğmuş, M. D. (2008). *Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim Sistemi.* Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.

Doyrangöl, C. N. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 60.

Duman, S. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman

Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Isparta.

Elitaş, C., Y. Özdemir (2006). Bankalarda İç Kontrol Sistemi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı:2, Afyon.

Elliott M., R. Dawson, J. Edwards (2007). An improved process model for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol: 22, No: 6, p.552-565.

Erdoğan, M., N. Erdoğan, N. Cömert, A. K. Uzun, M. Yılancı (2012). *Denetim*. T.C. Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi, Yayın No:1586, 1.Baskı, Eskişehir.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi.* Planlama Uzmanlığı Tezi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:5, s.51-63.

Eryılmaz, A. (2009). J-Sox, Amerikalı Sox'un Yerini Alır mı?. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/jsox%20_2_.pdf.

European Commission (2006). Directive on the Transparency of Financial Relations Between Member States and Public Undertakings as well as on Financial Transparency within Certain Undertakings. 2006/111/EC, November 16.

Evaluating Internal Controls (2003), Considerations for Documenting Controls at the Process, Transactions or Application Level, *Ernest and Young LLP*, www.ey.com.

Frazier, D. R. and Spradling, S. (1996). The New SAS No:78, Another new definition of internal control forauditors: Structure is replaced with process. Can auditors handle this new idea?. *The CPA Journal*, May 1, Vol: 66, Issue 5, p.38-47.

Gao (1999)Standards for Internal Control in Federal Government, United States General Accounting Office, Internal Control, GAO/AIMD-00-21.3.1, November.

GAO (2001). Internal Control Management and Evoluation Tool, United States General Accounting Office. Internal Control Standarts, GAO-01-1008G, August.

Genç, M. (2010). Toplumsal Cinsiyete Duyarlı Bütçeleme ve Kamu Hizmetlerinde Etkinlik. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, s.33-61.

Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 130, Temmuz, s.1-21.

Göze, D. (2008). *Kamu Mali Yönetiminde Performansın Yönetilmesi: İç Kontrolün Kurumsal Performansa Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Graham, L. (2008). Internal Controls: Guidance for Private. *Government and Nonprofit Entities*, Wiley, USA.

Gramling, A. (2007). Internal Control Systems. *An entry from Gale's Encyclopedia of Business and Finance*, 2nd ed., p.487-490.

Guoming, B. (1997). The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 12/3, p.243.

Guy, D. M., C. W. Alderman, A. J. Winters (1996), *Auditing*, The Dryden Press, New York.

Güner, F. M. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*, Sayı:157, s.183-195.

Güner, F. M. (2010). Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulanması. *Mufad Journal*, Sayı:46, s.189-198.

Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Arıkan Basım Yayın, 12. Bası, İstanbul.

Gürkan, N. Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Programı, Isparta.

Hacıcaferoğlu, S. (2010). Türk Kamu Denetim Sistemi ve Yerel Yönetimler Açısından Değerlendirilmesi. *Yerel Siyaset Dergisi*, Sayı:41, s.1-10.

Halilov, E. (2006). *Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan'da Denetim Sistemi*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

Hallock, M. (2007). Ethics and Internal Controls. *U.S. Business Review*, Volume:8, January, p.7-8.

Holmes, A. W. and W. S. Overmyer (1975). *Auditing*. Muhasebe Denetimi Standartları Ve Yönetimi, Cilt:1, Yayın No:5, (Çev: Oğuz Göktürk), Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul.

Ifac (2007). Handbook of International Auditing. Assurance and Ethics Pronouncements, January, p.344-392.

Intosaı (2006). Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi. (Çev. Baran Özeren), Sayıştay Yayınları, Ankara.

Intosaı Gov 9100 (2004). Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector. INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen K, Denmark.

Ionescu, L. (2010). Internal Control and Risk Assessment. 3rd World Congress on the Advancement of Scholarly Research in Science, *Economics, Law, and Culture*, Spiru Haret University, Volume:3, p.35-40.

Ionescu, L. (2011). Monitoring As A Component of Internal Control Systems. *Economics, Management and Financial Markets*, Volume: 6(2), p.800-804.

İbiş, C., Ö. Çatıkkaş (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:85, s.95-121.

İlhan, M. (2007). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.

İnce, S. (2009). *Kamu Mali Yönetiminde Dönüşüm İç Kontrolün Uygulanabilirliğ.* Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta.

Jeffrey, C. (2008). Internal Control at private Companies and Nonprofits. *The CPA Journal*, 78/9, p.52-54.

Karaarslan, E. (2002). Kamu Mali Yönetimi ve Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi. *Maliye Dergisi*, Sayı:141, Eylül-Aralık.

Karaarslan, E. (2006). Kamu Sektörüne Dahil Kamu İdarelerinin Tasnifi ve Bu Birimlerin Hukuki-Mali Yapıları. *Kamu Maliyesine Yeni Bakış*, Seçkin Yayınları, Şubat, Ankara.

Karaarslan, E. (2008). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Ön Mali Kontrol. www.erkankaraarslan. org, s.1-9.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.

Kell, Walter G., William C. Boyntoan, Raymond N. Jhonson (2001). *Modern Auditing*. Wiley and Sons Inc., New York.

Kenger, E. (2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu. http://www.belgeler.com/blg/2ar2/denetim-yardimcisi-notlari.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu Iç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 9, s.94-114.

Klamm, B. K. and Watson, M. W. (2009). SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology. *Journal of Information Systems*, Vol.23, No:2.

Koçak, S. Y. ve Kavakoğlu, T. (2010). İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, Nisan-Haziran, s.119-148.

Kolçak, M. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle). *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1, s.367-384.

Konrath, L. F. (2001). *Auditing: A Risk Analysis Approach*. Fifth Edition, Cengage South-Western.

Köse, H. Ömer (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. İkinci Baskı, *Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, Ankara.

Kulaksız, H. (2008). *Türk Kamu Yönetiminde Değişen Denetim Sistemi ve Uygulanabilirliği.* Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, Sakarya.

Kuluçlu, E. (2006). Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, s.3-38.

Kurt, S. (2009). *İlköğretim Kurumlarındaki Yöneticilerin Denetleme Faaliyetlerine İlişkin Yönetici Görüşlerinin Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Dönem Projesi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Landsittel, David L. (2012). COSO İnternal Control Integrated Framework. Grant Thornton International Ltd.

Leech, T. C. (2003). Sarbanes-Oxley Sections 302 and 404: A White Paper Proposing Practical Cost Effective Compliance Strategies. Carddecision Inc., http://www.sec.gov/rules/proposed/s74002/card941503.pdf.

Lindow, P. E. and J. D. Race (2002). Beyond Traditional Audit Techniques. *Journal of Accountacy Issues*, July.

McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework and SOX Compliance. *Strategic Finance*, June.

Memiş, M. Ü. (2006). *İç denetimin Yönetim Fonksiyonlarını Yerine Getirmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması.* Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana.

Messier, William F. (1997). *Auditing*. McGraw-Hill Inc., New York.

Messier, William F. (2000). *Auditing and Assurance Services*. McGraw-Hill Inc., New York.

Messier, William F., Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt (2006). *Auditing and Assurance Services*. Mc-Hill Inc., New York.

Moeller, R. (2005). *Brink's Modern Internal Auting*. John Wiley and Sons, Inc., New Jersey.

O'connor, T. (2006). Fraud Auditing and Forensic Accounting. North Carolina Wesleyan College Lecture Notes, p.1-3.

Orhan, S. (2007). *Bankacılık İşlemleri ve Bankaların Bağımsız Denetimi.* Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

Oruç, K. O., E. Çekin, A. E. Tenderis, H. İ. Özmen (2011). Yükseköğretimde Kaynak Dağılımı Üzerine Bir Değerlendirme: Türkiye' deki Devlet Üniversitelerinin Cari Hizmet Ödenekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:3, Sayı:4, s.19-34.

Ömürbek, V. ve S. Ö. Altay (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.16, S.1, s.379-402.

Önen, S. M. ve B. Özmen (2011). Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:81, s.91-110.

Özel İhtisas Komisyonu Raporu (2006). Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi. Kamu İhaleleri, Ankara.

Özeren, B. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:8, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.

Özkan, Y. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

Perry, W. E. and Warner, P. (2005). A Quantitative Assesment of Internal Control. *Framework-Based Approach To Control Reviews*, Internal Auditor, Vol:62, Issue:2, April, p.51-55.

Pıfc (2006). Welcome to the World of PIFC. European Communities, http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf.

Pickett, K. H. Spencer, (2003). *The Internal Auditing Handbook*. John Willey and Sons Inc., London.

Pwc (2004). Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu. III. PwC Çözüm OrtaklığıPlatformu,http://www.pwc.com/Tr/tur/about/events/training/icdenetim.pdf.

Ramos, M. (2004). Just How Effective is Your Internal Control. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, September/October, p.29-33.

Resmi Gazete (27.02.1967). *832 Sayılı Sayıştay Kanunu*. Sayı:12538.

Resmi Gazete (04.07.1996). *832 Sayılı Sayıştay Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun*. Sayı:22686.

Resmi Gazete (09.11.1982). *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*. Sayı:17863.

Resmi Gazete (24.12.2003). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Sayı:25326.

Resmi Gazete (09.04.1987). *3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun*. Sayı:19426.

Resmi Gazete (20.10.1993). *72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*. Sayı:18197.

Resmi Gazete (03.04.1981). *2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun*. Sayı:17299.

Resmi Gazete (19.10.1984). *3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun*. Sayı:18550.

Resmi Gazete (14.12.1983). 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. Sayı:18251.

Resmi Gazete (01.11.2005). *5411 sayılı Bankacılık Kanunu*. Sayı:25983.

Resmi Gazete (24.06.1982). *2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu*. Sayı:17734.

Resmi Gazete (06.11.1981). *2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu*. Sayı:17506.

Resmi Gazete (21.11.1983). *124 Yükseköğretim Üst Kuruluşları ile Yükseköğretim Kurumlarının İdari Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*. Sayı:18228.

Resmi Gazete (31.12.2005). İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği. Sayı:26040.

Resmi Gazete (26.12.2007). *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*. Sayı: 26738.

Resmi Gazete (12.07.2006). *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Sayı:26226.

Resmi Gazete (10.03.2006). *Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği*. Sayı:26104.

Resmi Gazete (17.03.2006). *Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik*. Sayı:26111.

Resmi Gazete (13.02.2006). *Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*. Sayı:26084.

Resmi Gazete (26.12.2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Sayı:28509.

Sağlar, J. ve K. Tuan (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:18, Sayı:1, s.343-358.

Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.

Steinberg, R. M. (1994). The GAO's Acceptance of the COSO Report. *Journal of Accountancy*, September, p.37-40.

Steinhoff, J. C. (2005). Financial Management-Effective Internal Control Is Key to Accountability. *United States General Accountability Office*, February 16.

Sümer, E. (2010). *Türkiye'de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları*. Mesleki Yeterlilik Tezi, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Şengür, D. E. (2005). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama.* Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.

Tanrıkulu, D. (2009). *Yükseköğretime Erişimin Değerlendirilmesi ve Türkiye İçin Politika Önerileri*. Planlama Uzmanlığı Tezi, Sosyal Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Ankara.

T.C. İçişleri Bakanlığı (2012). İç Kontrol ve İçişleri Bakanlığı Uygulamaları. Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı (2010). Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı. Ankara.

T.C. Maliye Bakanlığı (2006). Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi. Ankara.

T.C. Yükseköğretim Kurulu (2007). Türkiye'nin Yükseköğretim Stratejisi. Şubat, Ankara.

Temelli, S. (2007). *Devlet Bütçesi ve Gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununun Çukurova Üniversitesi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Adana.

Tide (2013). İç Denetim. http://tide.org.tr/uploads/news/platin_Ek. pdf.

Topaler, A. B., İ. Sarıgöl, E. Demirok (2011). Kamu Kurumları İçin İç Kontrole Yönelik Bir Mevcut Durum Analizi Yöntemi. *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:35, s.68-93.

Trennery, A. (1999), *Principles of Internal Control*, University of New South Wales Press, Australia.

Tuan, K. (2008). *İşletme Yönetiminin Kontrol Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri.* Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana.

Tüm, K. (2010). *Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana.

Ulusoy, Y. (2005). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:7, Sayı:2, s.265-300.

Understanding Internal Control (2013). A References Guide for Managing University Business Practices. the University of California, http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf.

Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Gazi Kitabevi, Ankara.

Uzun, K. A. (1998). İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 43, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/43MaliCozum/05-AliKamilUzun23.doc.

Uzun, K. A. (2008). Saydamlığa Ulaşmada İç Denetimin Rolü ve Sorumlulukları. Deloitte,http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/DeloitteMakaleleri/İçdenetim.pdf.

Uzunay, V. (2007). Control Objectives for Information and related Technology. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.

Uzunay, V. (2007). Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Varol, A. (2008). Harcama Yetkilileri ile İlgili Bazı Çelişkiler ve Çözüm Önerileri. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:70, Temmuz- Eylül, s.43-50.

Watchorn, C. (2005). Internal Controls A Risk-Based Approach. *Accountancy Ireland*, August, Vol: 37, No: 4, p.12-15.

Whittington, R. O. and K. Pany, (2001). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. Irwin McGraw-Hill, New York.

Whittington, R. O. and K. Pany, (2006). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. Irwin McGraw-Hill, New York.

www. beta.mmb.state.mn.us, Erişim Tarihi: 12.11.2013

www.theiia.org, Erişim Tarihi: 20.01.2013

www.eciia.org, Erişim Tarihi: 22.01.2013

www.pwc.com.tr/tr_TR/tr/assets/about/events/training/sarbox.pdf,Erişim Tarihi:31.01.2013

www.wiley.com/legacy/products/worldwide/canada/sc/moroney/assets/Auditing_Sample Ch03.pdf, Erişim Tarihi:24.07.2013

www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm, Erişim Tarihi: 31.01.2013

www.coso.org, Erişim Tarihi: 03.02.2013

www.tdk.gov.tr/tdk sozluk.php, Erişim Tarihi: 24.12.2012

www.eurocons.com.tr, Erişim Tarihi: 02.07.2013

www.malikilavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym_v2_catID_2=0&pluginAnonym_v2_itemID_2=183, Erişim Tarihi: 27.08.2013

Yaman, A. (2008). Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış Güncel Sorunlara İlişkin Değerlendirme ve Öneriler. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:133, Ocak-Şubat.

Yelkenci, B. (2007). Muhasebe Denetim Ders Notları. http://www.mustafagulsen.com.

Yin, R. K. (2003). Case Study Research: Design and Methods. Third Edition, Vol:5, *Sage Publication*, USA.

Yumuşak, Y. (2007). *Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü.* Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.

Zhang, I. X. (2005). Economic Consequence of the Sarbanes Oxley Act of 2002. *Joint Center*, Regulation2point0.org.

EK-1. İÇ KONTROL SORGU FORMU

I. KONTROL ORTAMI			
a) Etik Değerler ve Çalışma İlkeleri	**Evet**	**Hayır**	**Yorumlar**
1. Kurum, çalışanların uymak zorunda oldukları dürüstlük ve etik kurallarını oluşturmuş mudur ve oluşturulmuşsa çalışanlara bildirilmiş midir?			
2. Çalışanlar, ne tür davranış ve eylemlerin kurumun etik değerlerine, çalışma ilkelerine göre kabul edilemez olduğunu; ne tür davranışların da etik değerler kapsamında değerlendirilebileceği ve etik olmayan davranışlar sergilediklerinde karşılaşacakları yaptırımların neler olduğu konusunda yeterli bilgiye sahip midir?			
3. Kurum yönetimi, sık sık ve açık olarak dürüstlük ve etik değerlerin kurumları için ne anlam ifade ettiğini ve önemini toplantılarda, çalışanlara aktarıyor mu?			
4. Yönetim, bizzat kendi davranışları ve eylemleriyle çalışanlarına etik değerler ve dürüstlük konularında örnek oluyor mu?			
5. Dürüstlük ve etik değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme mekanizmalarıyla teşvik edilerek kurumda etik değerlerin yüceltilmesine çalışılıyor mu?			
6. Yönetim, dürüstlük ve etik kurallara aykırı hareket eden çalışanlara gerekli cezai ya da idari yaptırımları uyguluyor mu?			
b) Ehliyet ve Liyakat			
7. Yönetim, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak uygun iş tanımları çıkarmış mıdır? Bu iş tanımlarında, işin yürütülmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve eğitim gibi nitelikler objektif olarak belirlenmiş midir?			

8. Yönetim ve çalışanlar, görevlerinin gerektirdiği uzmanlık bilgisine, tecrübeye ve eğitime sahip midir? Yönetim, işlerinin yürütülmesinde danışmanlara ya da teknik uzmanlara gereğinden fazla güvenmekte midir?			
9. Çalışanlar, işin gerektirdiği eğitimleri almışlar mıdır ve görev ve sorumluluklarının yerine getirme yetisine sahip midir?			
10. Her bir çalışan için nitelik, iş verimliliği, liderlik, ekip çalışması vb. alanlarda kısa ve uzun vadeli performans hedefleri konulmuş mudur? Yükselmelerde konulan performans kriterleri dikkate alınmakta mıdır?			
c) Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Şekli			
11. Yönetim gerektiğinde risk alabilme yeteneğine sahip midir?			
12. Üst düzey personelin beklenmedik şekilde aniden istifa etmesi gibi olaylar yaşanmakta mıdır? Personel hareketliliği fazla mıdır?			
13. Yönetim, çalışanlara kurumları için katma değer ürettiklerini hissettirmiş midir?			
14. Yönetim çalışanlarla belirli aralıklarla genel değerlendirme toplantıları yapıyor mu?			
15. Yönetimin ortaya koyduğu hedefler erişilebilir ve gerçekçi mi? Bu hedeflerin belirlenmesinde bilimsel modeller, piyasa verileri ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?			
16. Yönetim, özellikle kurumun finans ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasındaki rolünü kavramış mıdır?			
17. Yönetim, kuruma ilişkin kısa vadeli, orta ve uzun vadeli hedeflerle gerçekleşmeleri karşılaştırıyor mu? Buna ilişkin bir raporlama sistemi var mı?			
d) Organizasyon Yapısı			
18. Organizasyon yapısı, gerek kurum içinde gerekse birimlerde dikey ve yatay bilgi akışının etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleşmesine imkan vermekte midir?			

19. Birim yöneticileri ve çalışanlar, önemli hususlarda bilgi alışverişi ve danışma amacıyla üst yönetime ulaşabilmekte midir?			
20. Organizasyon yapısı, fonksiyonel birimler üzerinde yeterli denetim ve gözetime imkan sağlamakta mıdır?			
21. Yönetim, organizasyon yapısının değişen şartlara uyarlanması amacıyla belirli aralıklarla organizasyon yapısının uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmekte midir?			
22. Çalışanlar ya da birimler arasında iş yükü dağılımı açısından olağandışı farklılıklar var mıdır?			
e) Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı			
23. Yönetim, kurum faaliyet alanındaki her bir işin kim tarafından yapılacağını, ilgilinin yetki ve sorumluluklarını resmi olarak belirlemiş midir?			
24. Özellikle mali işlemler başta olmak üzere, önem derecesine ve işlemin büyüklüğüne göre, belirli yetki limitleri belirlenmiş midir ve yetki aktarımları, ilgililere açık seçik olarak bildirilmiş midir?			
25. Personelin görev tanımlarında aynı zamanda kontrol ve gözetim sorumluluklarına da açıkça ve yeterince yer verilmiş midir?			
26. Her düzeydeki personel, sorumluluklarını yerine getirebilecekleri uygun yetkilerle donatılmış mıdır?			
f) İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları			
27. Kurumda istihdam edilen/edilecek personele ilişkin seçim, hizmet içi eğitim, performans değerlemesi, yükselme, disiplin işlemleri, işten çıkarma vb. konularda yazılı kurum politika ve prosedürleri var mıdır?			
28. İşe alım sürecinde adayın geçmişine ilişkin tecrübe, etik davranış, dürüstlük vb. açısından gerekli kontroller yapılmakta mıdır?			
29. Yeni işe alınan personele özellikle yetki ve sorumlulukları hakkında gerekli bilgilendirmeler yapılmakta mıdır ve eğitimler verilmekte midir?			

30. Periyodik olarak, personelin performans değerlemesi yapılmakta mıdır ve düşük performanslı personelin performansının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?			
31. Performans değerlemeleri sırasında personelin özellikle iç kontrol sorumlulukları, dürüstlük ve etik kurallarına uyumu konularına ağırlık verilmekte midir ve örnek davranışlar sergileyen personel ödüllendirilmekte midir?			

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

ADI VE SOYADI : Erdem KÜRKLÜ
DOGUM YERİ VE TARİHİ : Adana-25.06.1987
MEDENİ HALİ : Bekar
ADRES (İŞ) : OKÜ İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
Karacaoğlan Yerleşkesi 80000
Osmaniye/TÜRKİYE
E-POSTA : erdemkurklu@osmaniye.edu.tr

EĞİTİM DURUMU

2011-2014 : Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı
2009-2013 : Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi
İşletme Bölümü
2006-2011 : Çukurova Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler
Fakültesi İktisat Bölümü
2001-2004 : Adana Borsa Lisesi

İŞ TECRÜBESİ

2013-Devam Ediyor : Araştırma Görevlisi
Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,
Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı