



**T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI**



**KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ
ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: ÜNİVERSİTE ÖRNEĞİ**

VELİ ERASLAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN
DOÇ. DR. HÜSEYİN ÇETİN**

KONYA-2019



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü





YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Veli ERASLAN
	Numarası	168111011020
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Ana Bilim Dalı / İşletme Bilim Dalı
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN
	Tezin Adı	Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Üniversite Örneği

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Üniversite Örneği” başlıklı bu çalışma 28/10/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Doç. Dr.	Hüseyin ÇETİN	
2	Dr. Öğr. Üyesi	Mehmet Nuri SALUR	
3	Dr. Öğr. Üyesi	Semih BÜYÜKİPEKÇİ	

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	---	--

BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Öğrencinin	Adı Soyadı	Veli ERASLAN		
	Numarası	168111011020		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı / İşletme Bilim Dalı		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Üniversite Örneği			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.


Veli ERASLAN

ÖNSÖZ

Lucius Annaeus Seneca'nın söylediği gibi hata insana mahsustur. İnsanın olduğu her yerde her zaman hatadan söz edilebilir. İşletmeler ve kamu kurumları da insanların var ettiği ve var olduğu kuruluşlardır. Hatayı ortadan kaldırmak mümkün değildir ama hata olasılığı en aza indirilebilir. Bu durum, faaliyetlerin sürekli olarak kontrol edilmesi düşüncesini ve beraberinde iç kontrol sistemi kavramını ortaya çıkarmıştır. Kaynakların sınırlı olduğu ve ekonomik sınırların ortadan kalktığı dünyada, işletme yönetimleri ve kamu kuruluşları yöneticileri, kaynakları etkin ve verimli kullanmak, finansal raporların doğruluğundan emin olmak, risklere ve fırsatlara karşı hazırlıklı olmak ve kendilerine makul derecede güvence sağlamak için iç kontrol sistemini uygulamaya başlamışlardır. Bu çalışmada bir kamu kuruluşu olan Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilmiştir.

Tezin tamamlanması aşamasında, yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen ve tezin her aşamasını yakından takip eden sayın danışmanım ve değerli hocam Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN'e, tez çalışmasının tamamlanmasında, özellikle yöntem ve analiz bölümlerinde olmak üzere, her konuda verdikleri destekler için sayın Doç. Dr. Murat KOÇYİĞİT'e ve Arş. Gör. Zekeriya YETİŞ'e, tez savunmasında tezime sağladıkları katkılardan dolayı sayın hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Semih BÜYÜKİPEKÇİ'ye ve Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR'a çok teşekkür ediyorum. Çalışmanın anketine katılarak, göstermiş oldukları anlayış, ayırmış oldukları zaman ve katkılarından dolayı Necmettin Erbakan Üniversitesi idari personeline de teşekkür ederim. Ayrıca her zaman yanımda olan, manevi desteklerini her zaman hissettiğim annem, babam, eşim ve çocuklarıma çok teşekkür ediyorum.

ÖZET

İşletmelerde yaşanan hatalar, hileler, skandallar, yolsuzluklar ve bu yaşananların küreselleşme ile birlikte sadece ilgili şirketlerle sınırlı kalmaması işletmelerin faaliyetlerini, finansal verilerini, raporlarını düzenli olarak kontrol etme ihtiyacı, kaynaklarını etkin ve verimli kullanma gerekliliği ortaya çıkarmıştır. Değişen şartlar, ihtiyaçlar ve zorunluluklar yönetim anlayışının da değişmesine neden olmuştur. Bir yönetim aracı olan kontrol, yaşanan gelişmelerle birlikte iç kontrol sistemine dönüşmüştür. Günümüzde özel sektörde yer alan işletmeler gibi kamu kurumları içinde iç kontrol sistemi önemli hale gelmiştir. Kamu kurumlarının temel amaçları; yasalarla verilen görevleri yerine getirmek; yasalara uygun, etkin, ekonomik, verimli bir şekilde faaliyetlerini yürütmek; ortaya çıkabilecek muhtemel riskleri belirlemek ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlamaktır. Bu amaçları gerçekleştirebilmenin en sağlıklı yolunun, etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ve uygulanması ile sağlanabileceği düşünülmektedir.

Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi kurulması zorunlu hale getirilmiştir. İç kontrol sisteminin kurulmasından daha çok etkin bir şekilde uygulanması önemlidir. Bu doğrultuda, çalışmanın temel amacı özel bütçeli bir kamu kuruluşu olan Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir. Çalışmada öncelikle iç kontrol sistemi ve kamu kurumlarında iç kontrol konusunda literatür incelemesi yapılmış ve daha sonra üniversite idari personeline anket uygulanmıştır. Çalışanların iç kontrol sisteminin etkinliği konusundaki algıları ile eğitim durumları, çalıştığı birim, kontrol faaliyetleri konusunda eğitim alıp almadığı, kontrol faaliyetlerinin hangi süreyle yapıldığı ve birimde iç denetim birimi veya iç denetçi olup olmadığı arasında anlamlı bir fark olup olmadığının tespit edilmesi çalışmanın diğer amaçlarını oluşturmaktadır. Araştırmada elde edilen veriler analiz edilerek bulgulara dönüştürülmüş ve tartışılarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol sistemi, kamu kurumları, kamu kuruluşlarında iç kontrol, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

ABSTRACT

Errors, frauds, scandals, corruption and the fact that these experiences are not limited to the related companies with the globalization have led to the necessity of the companies to control their activities, financial data and reports regularly and to use their resources effectively and efficiently. Changing conditions, needs and necessities have also changed the understanding of management. As a management tool, control has become an internal regulation system with these developments. Today, the internal control system has become crucial not only for private sector enterprises but also for public institutions. The main objectives of public institutions; performing the duties assigned by law; to carry out its activities effectively, economically and efficiently in accordance with the law; to identify possible risks that may arise and to take precautions against these risks. It has been thought that the best way to achieve these goals to establish and implement an effective internal control system.

According to the “5018 Public Financial Management and Control Law” it has been a must to establish an internal control system in public institutions. It has become more important to implement the internal control system more effectively rather than establishing it. In this respect, the main purpose of the study is to evaluate the effectiveness of the internal control system at Necmettin Erbakan University, a public institution with a private budget. In the study, first of all, literature review was done about internal control system and internal control in public institutions and then a questionnaire was applied to university administrative staff. Other objectives of the study are to determine whether there is a significant difference between the employees' perceptions about the effectiveness of the internal control system and their educational status, the unit they work for, whether they have received training on control activities or not, the duration of the control activities and whether there is an internal audit unit or internal auditor in the unit. The data obtained from the research transformed into findings, they are analyzed and then conclusions drawn from the investigation.

Keywords: Internal control system, public institutions, internal control in public institutions, Public Financial Management and Control Law No. 5018.

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU	3
BİLİMSEL ETİK SAYFASI	4
ÖNSÖZ	5
ÖZET	6
ABSTRACT.....	7
İÇİNDEKİLER	8
GİRİŞ	10

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı	12
1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	16
1.3. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler ...	17
1.4. Kontrol ve İç Kontrol Türleri	19
1.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları (Bileşenleri)	21
1.5.1. Kontrol Ortamı	24
1.5.2. Risk Değerlendirme	25
1.5.3. Kontrol Faaliyetleri	27
1.5.4. Bilgi ve İletişim	28
1.5.5. İzleme	29
1.6. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İlişkisi.....	30
1.7. İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Dış Denetim İlişkisi	32

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU KURULUŞLARI ve İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. Kamu Kuruluşları Kavramı	34
2.1.1. Merkezden Yönetim Kavramı	35
2.1.2. Yerinden Yönetim Kavramı	37
2.2. Kamu Kuruluşlarının Genel Özellikleri	37
2.3. Türkiye’de İdarenin Sınıflandırılması.....	38
2.4. Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi.....	39
2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	41
2.5.1. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	43
2.5.2. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar	43
2.5.3. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği.....	44
2.5.4. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı.....	46
2.6. Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol	47
2.6.1. Kamuda İç Kontrol Sisteminin Unsurları.....	49

2.6.2. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluklar.....	60
2.7. Kamu Kuruluşlarında İç Denetim	64
2.7.1. Kamuda İç Denetim, Kapsamı ve Amaçları.....	65
2.7.2. İç Denetçi, Nitelikleri, Atanması ve Görevleri.....	67
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA	
3.1. Araştırmanın Amacı	70
3.2. Araştırmanın Önemi	71
3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları	72
3.4. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Veri Toplama Yöntemi.....	73
3.5. Araştırmanın Hipotezleri.....	74
3.6. Araştırma Analizleri ve Bulgular	75
3.6.1. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi	76
3.6.2. Katılımcıların Sosyo-Demografik ve Tanımlayıcı Özellikleri	77
3.6.3. Ölçeğin Betimleyici İstatistikleri.....	80
3.6.4. T Testi Analizine İlişkin Bulgular	88
3.6.5. ANOVA Testi Analizine İlişkin Bulgular	89
SONUÇ ve ÖNERİLER	93
KAYNAKLAR	101
EKLER.....	106
Ek-1 Anket Formu	106
ÖZGEÇMİŞ	110

GİRİŞ

İşletmeler ekonomik, toplumsal ve sosyal fayda sağlamak gibi amaçlarla kurulan örgütlerdir. Yaşanan teknolojik gelişmeler ve küreselleşme ile birlikte, işletmeler için uluslararası sınırlar ortadan kalkmıştır. Küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamı, işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırmak, örgütsel anlamda yenilenmek, sermaye yapılarını güçlendirmek, varlıklarını ve yatırımlarını korumak ve olası riskleri ortadan kaldırmak için doğru ve güvenilir finansal bilgilere olan gereksinimini arttırmıştır. Bu gelişmelere bağlı olarak, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gereklilik haline gelmiştir.

İşletmeler için hayati bir öneme sahip olan iç kontrol sistemi, işletme kaynaklarının korunması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, işletme faaliyetleri hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, işletme faaliyetlerinin işletmenin amaçlarına ve yasalara uygunluğu konularında işletme yönetimine makul güvence sağlayan bir yönetim fonksiyonudur. İşletmelerin sınırlarının ülkeleri aşması, faaliyetlerin karmaşıklığının ve çeşitliliğinin artması işletme yönetimleri için işletme faaliyetlerinin yerinden kontrolünü zorlaştırmaktadır. Bu nedenlere bağlı olarak önem kazanan iç kontrol sistemi, işletme yönetimleri için kontrol fonksiyonunun yerine getirilmesinde kullanılan bir araçtır.

Küresel bazda yaşanan şirket skandalları ve işletme varlığının son bulması anlamına gelen iflaslar, işletmelerde muhasebe uygulamalarından kaynaklanan hata, hile ve yolsuzlukları gündeme getirmiştir. Bu gelişmeler özel sektörde yer alan işletmeler gibi kamu kurumlarında da yeni yapılanmalar ve yönetim anlayışında yeni yaklaşımlar ortaya çıkarmıştır. Dünyada yaşanan bu gelişmeler, Türkiye’de kamu mali yönetim sistemi alanında anlayış değişikliklerinin ortaya çıkmasını da beraberinde getirmiştir. Türkiye’de kamu yönetimi ve kamu mali yönetimi alanlarında yeni düzenlemelerin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Türkiye’de kamu mali yönetim sisteminin uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi amacıyla 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında yasallaşmış ve 2006 yılında yürürlüğe konmuştur. Bu kanun, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasını, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği amaçlamaktadır. Bu kanun

doğrultusunda iç kontrol sisteminin tüm kamu kurumlarında kurulması ve uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.

Bu çalışmada, işletmeler açısından önemli bir konu olan iç kontrol sisteminin Türkiye’de ki kamu kuruluşlarında uygulanması ele alınmıştır. Çalışmada öncelikle kamu kuruluşları hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra iç kontrol sistemi, kavramsal çerçevesi, bu sisteme ihtiyaç duyulmasının nedenleri, iç kontrol sistemine yönelik yapılan yasal düzenlemeler, iç kontrol sisteminin amaçları ve yöneticiler ile diğer çalışanların iç kontrol sistemi konusundaki sorumlulukları incelenmiştir. Çalışmanın kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin uygulanması sırasında karşılaşılan sorunları ortaya çıkaracağı dolayısıyla iç kontrol sisteminin ve kamu kuruluşlarının etkinliğini ve verimliliğini arttıracığı, kamu kuruluşları yöneticilerine ve çalışanlarına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

Yapılan bu çalışmada iç kontrol sistemi ve kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin uygulanması ve etkinliğini ölçmek amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda bu bölümde iç kontrol sistemi kavramına, amaçlarına, kontrol türlerine ve iç kontrol sisteminin unsurlarına yer verilmiştir. Son olarak iç kontrol sistemi ile iç denetim ve dış (bağımsız) denetim arasındaki ilişkiye yer verilmiştir.

1.1. İç Kontrol Sistemi Kavramı

İç kontrol, işletmenin amaçlarını elde etmesinde yönetime kabul edilebilir bir garanti sağlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşan bir sistemdir (Selimoğlu vd., 2011: 90). Bu sistem, işletme yönetiminin kontrol fonksiyonunu yerine getirmek için kullandığı bir araç olarak düşünülebilir (Özbirecikli vd., 2015: 500). İç kontrol, işletme faaliyet süreçlerinin ve iş akışlarının içerisine yerleştirilen, kişilerden etkilenen ve kişileri etkileyen, işletmenin hedeflerine ulaşmasında kullanılan bir araçtır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). İç kontrol, işletmede kullanılan finansal raporlama, bütçeleme, denetim komitesi, dış denetim gibi işletme problemlerini çözmek için kullanılan mekanizmalardan biridir (Morris, 2011: 130). Bunların yanında yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalarla iç kontrol sisteminin birçok tanımı yapılmıştır.

Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyonlar Komitesi, 1992 yılında İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (COSO Raporu) adlı bir rapor yayınlamıştır. COSO (The Committee on Sponsoring Organizations), raporunun amacı, ilgili taraflar arasında, iç kontrol konusunda ortak bir anlayış sağlayan bir çerçeve sunmaktır (Aldridge ve Colbert, 1994: 21). Bu raporda, iç kontrol tanımlanmakta ve çerçevesi çizilmektedir. Bu rapora göre iç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer çalışanları yoluyla gerçekleştirilen, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve diğer düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak, işletme yönetimine kabul edilebilir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir (Rae ve Subramaniam, 2008: 104-105). Dolayısıyla iç kontrol sistemi, bir işletmede her şeyin

gerektiği gibi çalıştığına dair makul bir güvence sağlamak için aldığı tüm önlemlerden oluşur (Duncan vd., 1999: 144).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonuna (International Federation of Accountant-IFAC) göre iç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması, hataların ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanında hazırlanmasının sağlanması ile işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalar ve prosedürlerdir (Gönen ve Ergun, 2008: 187).

Görüldüğü gibi iç kontrol sistemi kavramı konusunda, farklı uluslararası kuruluşlar tarafından benzer tanımlar yapılmaktadır. Bununla birlikte iç kontrol, bir işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için yaptığı tüm planlarını, politikalarını, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini ve işlemlerini kapsayan, birleştiren ve bütünleştiren bir sistemdir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3). Yapılan tanımlar kapsamında iç kontrolün temel özellikleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Uçma Uysal, 2015: 59-60):

- İç kontrol bir süreçtir,
- İç kontrol işletme faaliyetlerinin sürekli olarak uygulanan bir parçasıdır,
- İç kontrol sistemi bir amaç değildir, hedeflere ulaşmada kullanılan bir araçtır,
- İç kontrol çalışanlar tarafından hayata geçirilir, çalışanlardan etkilenir ve çalışanları etkiler,
- İç kontrol, işletme yönetimine kesin bir güvence vermez, sadece makul bir güvence verebilir,
- Her işletmenin kullanabileceği tek tip bir iç kontrol sistemi yoktur, iç kontrol sistemi işletmelerin yapısına uygun hale getirilebilir.

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin başlıca hedefleri, işletme yönetimine, finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu; işletmenin politika, plan, prosedür, kanun, yönetmelik ve sözleşmelere uymakta olduğu; işletme varlıklarının, kayıp ve hırsızlığa karşı korunmakta; kaynakların ekonomik ve verimli bir şekilde

kullanıldığına; işletmenin amaçlarının ve hedeflerinin karşılanabileceğine dair makul bir güvence sağlamaktır (Fadzil vd., 2005: 848). Tüm dünyadaki standart belirleme organlarınca ve düzenleyicilerince, etkin bir iç kontrol sisteminin yöneticilere, yönetimin temel amaçlarının başarılabileceği konusunda makul bir güvence sağladığı kabul edilmektedir. Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu, işletme başarısızlığına karşı en iyi savunmanın ve işletme performansının önemli bir sürücüsünün etkili bir iç kontrol sistemine sahip olmak olduğunu belirtmektedir (Al-Thuneibat vd., 2015: 196-197).

Bir işletmede iç kontrol sistemi, öncelikle finansal tabloların güvenilirliğini ve anlaşılır olmasını hedeflemekte, mali riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak; bunlardan kaçınmak ve bunları yönetmek amacıyla kurulmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sistemini kurmak isteyen işletme sahipleri veya işletme yönetimi, ilk olarak işletmenin karşılaşılabileceği finansal riskleri ve muhasebe risklerini tespit etmelidir. Sonra bu risklerden kaçınmak için veya risklerin gerçekleşme olasılığını asgari düzeyde tutmak için politikalar ve uygulamalar belirlenmeli ve gerekli personele iletilerek, personel bilgilendirilmelidir (Kepekçi, 2004: 70). Bu doğrultuda iç kontrol sisteminin, olası hata ve riskleri azalttığı ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği arasında doğrusal bir ilişki olduğu söylenebilir. Yani iç kontrol yapısının etkinliği arttıkça, işletme bilgilerinin güvenilirliği artmakta, denetim ve hata riski azalmaktadır (Aksoy, 2005: 150).

Yönetim tarafından kontrol faaliyetlerinin etkili bir biçimde uygulanabilmesi, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olmasına bağlıdır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Kontrolün birincil sorumluluğu işletmenin kontrolü konusunda uzman olarak görülen iç denetçi ile sınırlı olmakla beraber; nihai sorumluluğu yönetimle ilgilidir (Herremans, 1997: 60). Sistemin etkinliği noktasında işletmeye iç denetçiler yardımcı olur. İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirir ve iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu değildir (Türedi, 2008: 7). İç kontrol, dış denetçinin çalışmalarını başlattığı başlangıç noktası olarak düşünülür ve denetim yapılırken denetçinin dayanağını temsil eder (Al-Laith, 2012: 14). Bu bağlamda iç kontrol ve iç denetimin birbirlerinden farklı olduğu fakat birbirlerini tamamlayan iki kavram olduğu söylenebilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

Bir işletmede etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, işletmede varlıkların yanlış kullanım ve kaybolma riskinin azalmasını, finansal tabloların güvenilirliğinin rasyonel olarak sağlanmasını, kurallara ve yönetmeliklere saygı duyulmasını (Salehi vd., 2013: 46) ve işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011: 400). Bununla birlikte, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan bir işletme, paydaşlar ve diğer ilgili taraflar açısından daha güvenilir olarak algılanmaktadır.

Bir işletmenin etkin iç kontrol sistemine sahip olmaması durumunda, işletmenin mali tablolarında bir maddi zayıflık bulunduğu söylenebilir. Bununla birlikte, maddi zayıflığı bulunmayan bir işletmenin etkili bir iç kontrol sistemine sahip olduğu ve bildirilen her bir maddi zayıflığın, bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini azalttığı da söylenebilir (Lansiluoto vd., 2016: 6). Buna paralel olarak, iç kontrol sisteminin amaçları açısından, güçlü iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerin mali performansının zayıf iç kontrol sistemleri olan işletmelerin performansından daha iyi olması beklenmektedir (Al-Thuneibat vd., 2015: 197). Araştırmalar, iç kontrolün işletme maliyetlerini düşürdüğünü (Morris, 2011: 130) ve zayıf iç kontrollere sahip firmaların piyasa değerinin daha düşük olduğunu ortaya koymaktadır. Başarılı işletmelerin, kontrollerin etkili bir şekilde uygulanması yoluyla, her durumda fırsatlardan nasıl faydalanacağını ve tehditlere karşı nasıl hareket edeceğini bildiği ve bu nedenle performanslarının arttığı (Al-Thuneibat vd., 2015: 197) söylenebilir.

İç kontrol sisteminin önemi, amacından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler (Dabbağoğlu, 2007: 160-161). İç kontrol sisteminin tanımında belirtildiği gibi iç kontrol sisteminin amaçlarından biriside muhasebe verilerinin ve finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanında hazırlanması konusunda yönetime güvence vermektir. Yönetim açısından işletmenin karlılığını ve sürdürülebilirliğini sağlamak esastır. Kamu kuruluşları da kar amacı gütmeyen, halk yararına faaliyet gösteren işletmeler olarak düşünülebilir. İç kontrol sisteminin tanımında yer alan bu amaç ve kamu kuruluşlarının da birer işletme olması çalışma

fikrinin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Bu noktada kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin önemi ortaya çıkmaktadır.

1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Yönetim, etkili bir iç kontrol sistemi kurarken üç geniş kapsamlı hedefe sahiptir. Birincisi, yönetim yatırımcılar, alacaklılar ve diğer kullanıcılar için mali tablolar hazırlamaktan sorumludur. Finansal raporlamanın, finansal tabloların güvenilirliği yönetim açısından iç kontrol sistemi kurmasının birinci ve temel amacıdır. İkinci olarak işletme hedeflerini optimize etmek için kaynakların etkin kullanılması gerekmektedir. Kontrollerle operasyonların etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amaçlanmaktadır. İşletmeler, son olarak işletme faaliyetlerinin yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu sağlamak için iç kontrol sistemi kurmaktadır (Al-Thuneibat vd., 2015: 197). Bununla birlikte işletmeler açısından iç kontrol sisteminin amaçları daha düzenli bir şekilde ifade edilebilir. İşletme yönetimine, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda uygun düzeyde teminat vermeyi amaçlayan bir süreç olan iç kontrol sistemi genel (esas) amaçları ve özel amaçları olmak üzere iki tür amaca sahiptir. İç kontrol sisteminin esas amaçları (Alagöz, 2008: 100-101);

- İşletmenin sahip olduğu varlıkların ve kaynakların korunması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanında hazırlanmasının sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin sağlanması ve bu etkinliğin, verimliliğin artırılması,
- İşletme faaliyetlerinin işletme planlarına, politikalarına, prosedürlere; mevcut yasalara ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması, hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Yönetimin belirlediği hedeflere ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması,
- İşletmenin hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünlerin ve hizmetlerin sunulması,
- Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir raporların ve bilgilerin üretilmesidir.

İç kontrol sisteminin özel amaçları ise; yetkilendirme, gerçeklik, bütünlük/tamlık, kayıtsal doğruluk, sınıflandırma, zamanlılık ve sorumluluktur. Bu amaçlar şu şekilde açıklanabilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 382);

Yetkilendirme: İşletme faaliyetlerinin yönetim tarafından belirlenen yetkilere ve yetkilendirmelere uygun olarak yerine getirilmesidir. İşletme varlıklarının, kayıtlarının, belgelerinin yalnızca yetkili personel tarafından elde edilebilmesi ve üzerinde işlem yapabilmesidir.

Gerçeklik: İşletme bünyesinde gerçekleştirilen, gerçek faaliyetlerin ve işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesidir. Yapılan işlemlerin geçerliliğinin sağlanmasıdır.

Bütünlük/Tamlık: İşletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin belgelendirilmesi, sınıflandırılması ve kaydedilmesidir.

Kayıtsal Uygunluk/Doğruluk: Kayıtsal doğruluk, faaliyetlerin nicelik ve tutar bakımından doğru olarak kayıtlara geçirilmesidir.

Sınıflandırma: İşletme işlemlerinin finansal tablolarda doğru gruplarda gösterilmesi ve doğru hesaplara kaydedilmesidir. İşletme faaliyetlerinin doğru şekilde sınıflandırılmasıdır da denilebilir.

Zamanlılık: İç kontrol sisteminin özel amaçları arasında yer alan zamanlılık, işlemlerin gerçekleştiği dönemde ve zamanda kaydedilmesi olarak ifade edilebilir.

Sorumluluk: Sorumluluk kavramı, mevcut kayıtların ve varlıkların dönem dönem karşılaştırılması anlamına gelmektedir. Eğer var ise saptanan açıkların nedenlerinin araştırılması ve sorumlu olanların tespit edilmesidir.

1.3. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler

Yöneticiler, işletmenin varlıklarını korumak ve kayıpları önlemek isterler. Bunu etkin bir iç kontrol sistemi kurarak gerçekleştirmeye çalışırlar. Her işletmenin kendine özgü bir iç kontrol yapısı olması gerekmektedir birlikte, bir işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurulurken risk ve maliyet faktörlerinin göz önüne alınması gerekmektedir.

Risk Faktörü: İşletmelerin amaçlanan hedeflerine doğru ilerlerken bazı risklerle karşı karşıya gelmesi kaçınılmazdır. Risk, örgütün yapmayı hedeflediği iş ve işlemlerinin olumsuz yönde etkilendiği durumdur. Kâr ise karşılaşılan riskleri en az maliyetle atlatarak istenilen sonuca ulaşmaktır. Risk her zaman vardır, ortadan kaldırılamaz. Yöneticiler, riskleri tespit ederek ve bunlara karşı alınacak tedbirleri belirleyerek hem mali işlemler hem de yürütülen diğer faaliyetler için oluşturulacak normlarla riskleri en alt düzeyde tutabilmelidirler. İç kontrol sistemi kurulmadan önce, riskleri kategoriler haline getirmek ve bunların kayda değer derecesine göre belirlenmelidir. İşletme yöneticilerinin karşılaşılabilecekleri iki tür risk vardır. Bunlar;

Finansal Riskler: Uygun olmayan yönetim politikalarının uygulanması veya yolsuzluklar sonucunda işletme varlıklarının kayba veya zarara uğrama olasılığıdır.

Muhasebe Riskleri: Varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır. Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında bilerek veya bilmeyerek yapılan yanlışlıklar, bilgi kullanıcılarının yanlışlığına riskini ortaya çıkarır.

Maliyet Faktörü: İç kontrol sisteminin kurulmasının kuruma bir bedeli olacaktır. Bir işletmede oluşturulan iç kontrol sistemi ile en az maliyetle en yüksek faydayı elde etmek amaçlanmalıdır. Ne olursa olsun riskin azaltılması gerekir düşüncesi yanlıştır. Fayda-maliyet dengesi gözetilerek buna göre oluşturulacak bir planlama ile karar alınmalıdır (Güredin, 2008: 172). Fayda, kurum kaynaklarının verimli kullanılarak, yersiz harcamaların, usulsüzlüklerin ve yanlış kararlarla oluşabilecek israfı önleyebilmektir. İç kontrol sisteminin yönetim tarafından belirlenen kurallarla işletmede etkin bir şekilde uygulanması ile birlikte israf, kaybolma ve kötüye kullanma gibi usulsüzlükler azalmaya başlar. Usul ve yöntemlerinin gittikçe daha fazla önem kazanması ve uygulanması ile yolsuzluk ve savurganlıktan doğabilecek zararlar da giderek azalır. Yapılan usulsüzlükler, kurumu zarara uğratma ve haksız kazanç elde etmeler kesin bir şekilde yok olmaz. Bu gibi sebeplerden dolayı öngörülebilir bulunulamayan ve önlenemeyen kayıplar yaşanacaktır (Kepekçi, 2004: 69). Bunlar engellenemeyen kayıplardır (Hatunoğlu vd., 2012: 175-176). Sonuç itibarıyla maliyet kaçınılmazdır. Önemli olan kontrol edilebilir ve azaltılabilmektir.

1.4. Kontrol ve İç Kontrol Türleri

Kontrol kavramı temelinde birbirleriyle uyumlu, birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan bir sistemdir (Usul vd., 2011: 49). Her işletmenin detaylı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine has bir iç kontrol sistemi vardır (Kiracı, 2003: 75). Onay merkezleri, personel toplantıları, açık iletişim noktaları, bütçe sistemleri, erişim prosedürleri, risk değerlendirmeleri gibi örnekler iç kontrol sisteminin varlığını gösterir (Ömürbek ve Altay, 2011: 382-383). Bununla birlikte kontroller farklı şekilde sınıflandırılabilir. Kontrollerin sınıflandırılmasında; yapılış amacı ve aşaması, kime, nerede, kim tarafından, hangi birimde yapılacağı gibi ölçütler kullanılmaktadır. Buna göre kontroller; işletme fonksiyonları olarak nitelendirilen; insan kaynakları, üretim, muhasebe ve finansman, pazarlama gibi faaliyetlerin, işletme yönetiminin ve işletmenin faaliyet departmanlarının (birimlerinin) kontrolü olarak üçe ayrılabilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97).

Bununla birlikte yapılış amacına ve aşamasına göre kontrol faaliyetleri beşe ayrılmaktadır. Bunlar; önleyici kontroller, ortaya çıkarıcı/tespit edici kontroller, yönlendirici kontroller, düzeltici kontroller ve telafi edici kontrollerdir. Yapılış amacına ve aşamasına göre kontroller aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011: 382-383).

Önleyici (Preventive) Kontroller: İşletme sistemlerinin çalışmasını güvence altına almak, istenmeyen durumların meydana gelmesini ve istenmeyen sonuçları önlemek amacıyla yapılan kontrollerdir. Etkin bir kontrol ortamı oluşturmak, yetkin personel istihdamı, etik kodlar, görevlerin ayrılığı, yetkilendirme, erişim prosedürleri, güvenlik personeli, kilit ve şifre uygulamaları örnek olarak verilebilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 383). Önleyici kontroller, sorun ortaya çıkmadan önce gerçekleştirilen, sorunun ortaya çıkmasını önlemeye yönelik olarak yapılan kontrollerdir.

Tespit Edici/Ortaya Çıkarıcı (Detective) Kontroller: Gerçekleştiğinde istenmeyen bir durumu ortaya çıkaran, istenmeyen sonuçları tanımlamak için yapılan kontrollerdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). Gerçekleşen bir hatanın veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını anlamak (Kaval, 2008: 134) ve işletme

varlıklarının korunması amacıyla yapılırlar (Usul vd., 2011: 50). Tespit edici kontroller bir sorun ortaya çıktığında devreye giren ve sorunun kaynağının bulunup düzeltilmesini amaçlayan kontrollerdir.

Yönlendirici (Directive) Kontroller: Hedeflerin gerçekleştirilmesi, istenen bir durumun meydana gelmesi veya oluşmasına yönelik yapılan, açık bir yön ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. Çalışanların işletme amaçları doğrultusunda hareket etmesini sağlayan, çalışanları motive eden pozitif uygulamalardır. Personel eğitimleri, etik ilkeleri, yürürlükte olan mevzuat, ödüllendirme sistemi gibi örnekler verilebilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 383).

Düzeltilici (Corrective) Kontroller: Gerçekleşmesi istenilmeyen sonuçları ve durumları tersine çevirmek veya yeniden ortaya çıkmalarını engellemek için yapılan kontrollerdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). Düzeltilici kontroller, ortaya çıkan problemlerin doğru ve zamanında çözülebilmesi için yapılırlar. Yönetim faaliyetleri, düzeltmeler, yangın söndürücüler, acil müdahale araçları gibi örnekler verilebilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 383).

Boşluk Doldurucu/Telafi Edici (Compensating) Kontroller: İşletmede uygulanmayan veya uygulama maliyeti çok yüksek olan kontrollerin yerini kısmen tamamlayan, telafi etmeye yönelik olarak yapılan kontrollerdir (Aksoy, 2005: 143). Bu tür kontroller, genel olarak faaliyet veya eylem sonrası gerçekleştirilen kontrollerdir. Genellikle yöneticilerin, alacakları kararlar çerçevesinde riskli gördükleri özel bazı alanlarda ani ve rutin olmayan işlemlerden, önlemlerden oluşurlar. İşletmelerde önleyici kontrolleri uygulamak için gerekli finansal kaynak veya insan kaynağı bulunmayabilir. Bunun gibi durumlarda telafi edici kontroller devreye girer (Ömürbek ve Altay, 2011: 383).

Yukarıda yapılan sınıflandırma ile birlikte kontrol faaliyetlerini yapıcı ve onarıcı kontroller olarak değerlendiren araştırmacılar da vardır. Yapıcı kontroller, önleyici ve tespit edici kontrollerdir. Düzeltilici kontroller ise onarıcı olarak işlev görmektedir. Bu açıdan önleyici kontroller ve tespit edici kontroller aynı kontrol amacına ulaşmak için yapılmakla birlikte önleyici kontroller tespit edici kontrollere göre daha yoğundur (Acar ve Akçakanat, 2012: 5). Bununla birlikte kontroller, iç

kontrol sistemleri; muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olarak ikiye ayrılmaktadır.

Muhasebe Kontrolleri: Bir işletmenin muhasebe ve finansal faaliyetlerine yönelik olarak yapılan, varlıkların korunması, muhasebe ve finansal kayıtların ve bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacıyla yapılan kontrollerdir. Belirlenen yetkiler dâhilinde yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilmesini amaçlarlar (Dabbaoğlu, 2007: 110). Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma, görevlerin ayrılığı gibi, yöntem, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller, işlem ve örgüt planlarından oluşmaktadır (Güredin, 2008: 316). Muhasebe kontrollerinin temel amacı işletmenin mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenmesidir (Kaval, 2008: 127). Bu doğrultuda muhasebe kontrollerinin finansal tabloların hazırlanmasını, güvenilirliğini doğrudan etkilediği söylenebilir (Kaya ve Köse, 2013: 112).

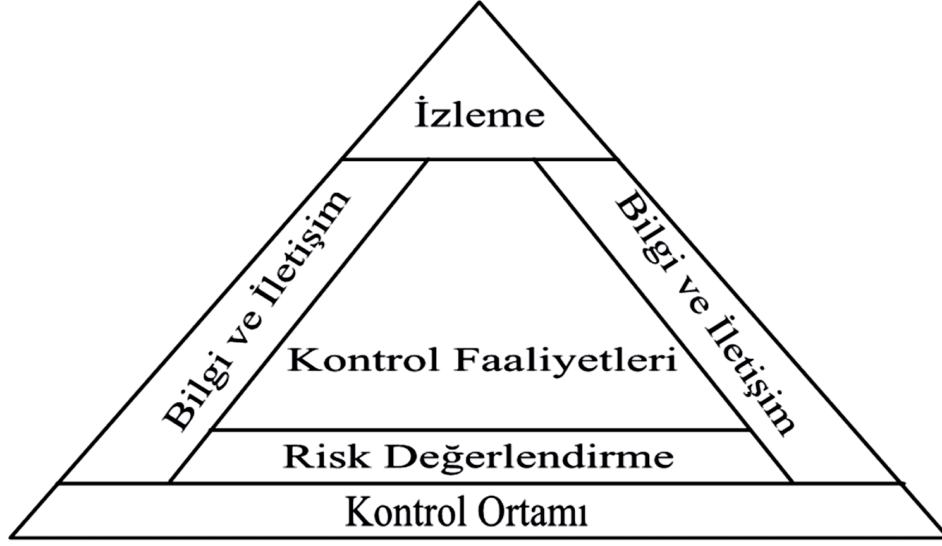
Yönetsel Kontroller: Organizasyon planı, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, yönetimin belirlediği politikalara ve prosedürlere uyulmasıyla ilgili tüm yöntem ve uygulamaları kapsayan kontrollerdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 37). Genel olarak istatistik analizleri, zaman ve hareket etütleri, performans raporları, insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrolü yöntem ve faaliyetleri yönetsel kontrolleri oluşturmaktadır (Dabbağoğlu, 2007: 110).

1.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları (Bileşenleri)

İç kontrol sisteminin unsurları, bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde var olduğunu gösteren, iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen bileşenlerdir. Uluslararası Denetim Standartları arasında yer alan “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” adlı standart; muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olarak iç kontrol sistemi unsurlarını üçe ayırmıştır (Yağcı, 2006: 20). Bununla birlikte COSO, iç kontrol sistemi unsurlarını daha ayrıntılı olarak incelemiştir. Bu kapsamda, iç kontrol sistemi bileşenleri şunlardır (Rubino ve Vitolla, 2014: 743);

- Kontrol Çevresi/Ortamı
- Risk Belirleme/Değerlendirme

- Kontrol Prosedürleri/Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme/Gözetim



Şekil 1.1. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri (COSO Piramidi)
Kaynak: İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 103

COSO, 2004 yılında kurumsal risk yönetimi kavramını öne çıkarmış ve iç kontrol sistemi bileşenlerini güncellemiştir. Kurumsal risk yönetimi kavramıyla bağlantılı olarak, iç kontrol sistemi bileşenlerine; hedeflerin belirlenmesi, olay tanımlanması ve riske cevap verme olmak üzere üç unsur daha eklenmiştir (Fındık, 2016: 642). Buna rağmen genel olarak yukarıda belirtilen beş unsur işletmeler açısından kabul görmektedir.

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme amaçlarına, amaçlanan hedeflere ulaşmanın anahtarıdır. Bir işletmenin, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olabilmesi için bu beş bileşenin; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme'nin tasarlanması, uygulanması ve amacını gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3). Bununla birlikte, bu unsurlar iç kontrol kavramlarıyla ilgili yalnızca geniş bir rehberlik sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin

ayrıntıları (tasarlanması, önemi, kullanımı, uygulanması) işletmelerin kendilerine bırakılmaktadır (Lansiluoto vd., 2016: 6).

İç kontrol sisteminin unsurları tüm işletmeler için uygulanabilir özelliktedir. Bunun yanında bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması esnasında, işletmeden işletmeye farklılık gösteren ve iç kontrol yapısını etkileyen bazı noktalar göz önüne alınmalıdır (Ömürbek ve Altay, 2011: 384). Bir işletmede uygulanan iç kontrol sistemi genel olarak; işletmenin organizasyon ve mülkiyet yapısından, hukuki şekliinden, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörden ve durumundan, faaliyetlerinin karmaşıklığından ve çeşitliliğinden, işletmede kullanılan bilgi ve iletişim sistemlerinden, veri işleme yöntemlerinden, yasal düzenlemelerden, çalışanlardan ve işletme yönetiminin kararlarından etkilenir (Kaval, 2008: 125). İç kontrol sisteminin etkinliği bu faktörlere ve muhasebe bilgi sisteminin etkinliğine (Türedi, 2008: 8) bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sistemi, sürekli gelişen dinamik bir süreçtir. Bu doğrultuda her işletme için tek tip bir iç kontrol sisteminin kullanılması uygun olmamaktadır. Tüm işletmelerin kendi ihtiyaçlarına uygun bir iç kontrol sistemi tasarlanması ve uygulaması gerekmektedir (Baskıcı, 2015: 167).

İç kontrol, sadece belirli bir zaman diliminde yapılan bir prosedür veya politika değildir. Bunun yerine, bir organizasyon içindeki her seviyede sürekli çalışan, entegre bir sistemdir (Bowrin, 2004: 125). İç kontrolün entegre çerçevesi birbiriyle ilişkili beş bileşenden veya unsurdan oluşmaktadır (Aktürk, 2015: 111-112). Her bir bileşen birbirini etkilemekte ve birbirinden etkilenmektedir. Bu nedenle, bir işletmede bulunan iç kontrol sisteminin etkin olarak değerlendirilebilmesi için, iç kontrol sisteminin bileşenlerini kapsayan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3). Bununla birlikte iç kontrol sistemi bileşenlerinin literatürde farklı şekilde adlandırıldığı da görülmektedir. Kontrol ortamı yerine kontrol çevresi, risk değerlendirme yerine risk yönetimi veya risk belirleme, kontrol faaliyetleri yerine kontrol prosedürleri, izleme yerine gözetim kavramları kullanılmaktadır.

1.5.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin birinci ve en önemli unsurudur, diğer tüm iç kontrol bileşenlerinin temelidir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567), işletme için kontrol atmosferini temsil eder (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Diğer iç kontrol bileşenlerinin etkinliği kontrol ortamına bağlı olarak değişmektedir. Bu nedenle iç kontrol sürecinin başarılı ya da başarısız olmasının veya başarısının ölçüsünün, üzerine kurulduğu kontrol ortamına bağlı olduğu söylenebilir. Kontrol ortamı, işletmenin iş yapma biçimini gösterir (Güner, 2009: 188). Kontrol ortamını anlamak, bir işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmek açısından önemlidir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22).

Kontrol ortamı, işletmenin çalışanlarının ve yönetiminin, işletme politikaları, prosedürleri, yöntemleri ve işletmenin organizasyon yapısında yer alan kontrollere ve kontrollerin önemine ilişkin farkındalıklarını yansıtmakta (Baskıcı, 2015: 167-168) ve tutumlarını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle, yönetimin işletmeye kontrol bilincini yerleştirmesidir (Akbulut, 2012: 178). Kaynağını işletmenin geçmişi, kurumsal kültürü ve yönetim felsefesinin oluşturduğu kontrol ortamı (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012), aşağıdaki faktörleri içermekte ve bu faktörlerden etkilenmektedir. Bunlar (Aktürk, 2015: 111-112);

- Çalışanların ve yönetimin bütünlüğü (Aldridge ve Colbert, 1994: 22),
- Dürüstlük ve ahlaki değerler ve yeterlilikleri
- İşletme yönetiminin tutum ve davranışları, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- Örgüt yapısı,
- Denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu,
- Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve atanma biçimi,
- İnsan kaynakları yönetimi ve politikaları.

Bir işletmenin istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulan kontrol ortamı (Akbulut, 2012: 178), iç kontrol faaliyetlerini direk olarak etkileyen ahlaki değerler, insan kaynakları yönetimi, işletme yapısı gibi alanları kapsamaktadır. Kontrollerin gerçekleştirilmesinde ve sistemin başarılı olmasında en önemli rol

çalışanlarıdır. Bu nedenle işletmede çalışan her personelin, yetki ve sorumluluklarını tam olarak bilmesi gerekmektedir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012).

Bir işletmede, güçlü bir kontrol ortamında, işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli (Güner, 2009: 188), iç kontrol faaliyetlerinin ise etkin olduğu düşünülmektedir. Zayıf bir kontrol ortamıysa, işletmede gerçekleşen hata ve hile olasılığını arttırır, finansal tablolarının güvenilirliğini ve muhasebe kontrollerinin etkinliğini azaltır (Acar ve Akçakanat, 2012: 4). Denetçiler genellikle, kontrol ortamının zayıf olduğu işletmelerde, güçlü ve bağımsız kontrol usullerinin kontrol ortamının etkisini hafiflettiği durumlar dışında, tüm iddialar için kontrol riskini yüksek kabul etmektedirler (O'Leary vd., 2006: 71). Bu noktada kontrol ortamının, işletme performansını ölçmede kullanılan, finansal tabloların güvenilirliği üzerindeki etkisi ortaya çıkmaktadır.

1.5.2. Risk Değerlendirme

İşletme bilimi açısından risk, gerçekleşmesi halinde (Türedi vd., 2014: 147) işletmenin amaçlarına ulaşmasına veya belirlediği stratejileri uygulamasına engel olan faaliyetler ve eylemlerdir (Demirbaş, 2005: 177). Risk kavramı, işletme faaliyetlerinin planlandığı, beklenildiği ve istenildiği gibi gerçekleşmeme olasılığı olarak da ifade edilebilir (Kaval 2008: 131). Risk değerlemesi kavramı ise risk kavramı ile bağlantılı olarak, işletmenin hedeflerinin ve amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyen risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve riskleri minimize edecek uygun önlemlerin alınması süreci olarak tanımlanmaktadır (Akyel, 2010: 87). Risk değerlemesi, işletmenin içinde bulunduğu koşullar ve bu koşullarda ortaya çıkan değişiklikler göz önüne alınarak sürekli olarak uygulanan bir faaliyettir (Acar ve Akçakanat, 2012: 4). Kısaca, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetimidir (Jones, 2008: 1052).

Risk değerlendirme kavramı yerine risk değerlemesi, risk belirlemesi veya risk yönetimi kavramları da kullanılmaktadır. Bu bağlamda işletme açısından (kurumsal) risk yönetimi kavramı, işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek ve işletmenin hedeflerine ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence vermek için, işletmenin risk iştahındaki riskleri yönetmek üzere tasarlanmış bir

süreçtir. Risk yönetimi ve iç kontrol, stratejik iş hedeflerini gerçekleştirmek için yürütülen, bir işletmenin merkezi işletme faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır (Spira ve Page, 2003: 641).

İşletmeler faaliyette bulunduğu süre boyunca büyüklükleri, yapıları ve özellikleri nasıl olursa olsun, amaçlarına ulaşmada çeşitli risklerle karşılaşmalar (Baskıcı, 2015: 168) ve bu risklere katlanmak zorundadırlar. İşletmenin kuruluş amacının temel gayesi olan kar, bu risklere katlanmanın bir sonucudur (Kepekçi, 2004: 66). Riski sifıra indirebilecek herhangi bir yol yoktur (Baskıcı, 2015: 168). Bu nedenle işletmenin varlığını devam ettirebilmesi için, iç kontrol faaliyetlerinin ve sürecinin risk odaklı bir anlayışla yürütülmesi gerekmektedir (Saltık, 2007: 61).

Risk değerlendirme süreci planlama aşamasında başlayan ve gelecek odaklı yürütülen bir süreçtir. Çeşitli seviyelerdeki riskleri değerlendirmek için en uygun zamanın planlama aşaması olduğu düşünülmektedir. COSO risk değerlendirme sürecinin üç aşamada yapılmasını önermektedir. Bunlar; riskin öneminin belirlenmesi, riskin gerçekleşme olasılığının ve gerçekleşme düzeyinin değerlendirilmesi, riskin nasıl yönetilmesi ve ne gibi önlemler alınması gerektiğine karar verilmesidir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Risk değerlendirme süreci konusunda farklı yaklaşımlar da söz konusudur. Bunlar; riski tespit etmek, riski ölçmek, organizasyonun üstesinden gelebileceği risk kapasitesini belirlemek ve risklere verilecek tepkileri oluşturma aşamalarıdır (Akyel, 2010: 87).

Risk değerlendirmesinin yapılabilmesi için işletme amaçlarının açık, net ve tutarlı olması gerekmektedir (Demirbaş, 2005: 169-170). Amaçlar belirlendikten sonra, işletmenin amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirebilmesi için, işletme yönetiminin öncelikle işletmenin karşılaştığı ve karşılaşılabileceği riskleri tanımlaması, değerlendirmesi, analiz etmesi ve yönetmesi gerekir (Acar ve Akçakanat, 2012: 4). Etkin bir risk değerlendirmesi risklerin belirlenmesi, kontrol edilmesi ve yönetilmesine olanak tanınmalıdır (Demirbaş, 2005: 169).

Bir işletmede, iç kontrol yapısı kurulmadan önce, yönetim mevcut işletme risklerinin türlerini ve önem düzeylerini belirlemeli ve tanımlamalıdır (Kepekçi, 2004: 66). Kurulduktan sonra, ilk olarak iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanları

tespit edilmelidir. Daha sonra, risk alanları belirlenmeli ve kontrol faaliyetleri riskli alanlarda yoğunlaştırılmalıdır. Bu noktada risk değerlendirmesi, değişen koşullar dikkate alınarak iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmak anlamına gelmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Yönetim, işletmenin karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği risklerden kaçınılamayacağını kabul ettikten sonra, bu riskleri azaltmak ve en aza indirmek için etkin bir iç kontrol sistemi kurmalıdır (Ömürbek ve Altay, 2011: 384).

1.5.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, risk yönetimi faaliyetleriyle birlikte yönetimin kararlarının yerine getirilmesine yardımcı olan ve yönetim tarafından hazırlanan politika ve prosedürlerdir (Demirbaş, 2005: 170). Görüldüğü gibi kontrol faaliyetleri politikalar ve prosedürler olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır (Yılcıncı, 2006: 69). Bu unsurlarından politika; işletme amaçlarına ve hedeflerine ulaşılabilme için yapılması gerekenlerin belirlenmesi; prosedür ise politikaların gerçekleştirilmesi olarak ifade edilebilir (Demirbaş, 2005: 170). Bu faaliyetler, organizasyonun tamamına, tüm seviyelerde ve işlevlerde nüfuz eder (Bowrin, 2004: 125-126).

Yönetim, iç kontrol raporları hazırlarken, genellikle risk değerlendirme ve kontrol faaliyet bileşenlerini eş zamanlı olarak uygular. Yönetim, kontrol ortamı göz önüne alındığında, güvenilir finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri tespit eder ve değerlendirir. Riskler belirlendikten sonra, finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını sağlamak için uygun prosedürler ve diğer kontrol faaliyetleri uygulanmaktadır (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Bu açıdan kontrol faaliyetleri, işletmenin her bir fonksiyonu, faaliyetleri ve yönetim düzeyinde uygulanmakta ve tüm seviyelerde işletmenin içerisinde yer almaktadır.

Yönetim, kontrol faaliyetleri ile çalışanlarına işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını göstererek, ortaya çıkan sonuçları değerlendirir (O'Leary vd., 2006: 71). Sonuç olarak risk faktörüne dayanan kontrol faaliyetleri, işletme yönetiminin işletme hedeflerini gerçekleştirmek için aldığı önlemlerin toplamıdır. Bununla birlikte kontrol faaliyetleri, işletmenin karşılaşılabileceği ve karşılaştığı risklerin etkisini ortadan kaldırmak veya minimum düzeye indirmek için düzenlenmiş olmalıdır (Akbulut, 2012: 179). Bir süreç olarak yürütülen kontrol

fonksiyonu; performansın ölçüleceği standartların oluşturulması, performansın standartlarla karşılaştırılması ve varsa, ortaya çıkan sapmaların tespit edilerek düzeltilmesi olarak üç temel aşamadan oluşmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97).

Kontrol faaliyetlerine uygulanma düzeyi ve uygulanması sırasında verilen önem, işletme riski açısından belirleyicidir. Zamanında ve uygun olarak yürütülen kontroller, riskleri azaltan eylemlerdir (Ömürbek ve Altay, 2011: 385). İşletmenin her düzeyinde ya da bölümleri düzeyinde planlama aşamasında belirlediği risklere karşı kontrol faaliyetleri yürütülmektedir. Kontrol faaliyetleri arasında; yönetim tarafından fonksiyonel ve organizasyonel düzeyde yapılan incelemeler, insan kaynaklarının yönetimi, veri işleme ve hassas varlıklar üzerindeki kontroller, performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması, görevlerin ayrılığı ve yetkilendirme, işlerin ve işlemlerin gerektiği şekilde, tam olarak, zamanında yapılması ve kaydedilmesi, kaynaklara ve kayıtlara erişim sınırlamaları ve bunlarla ilgili hesap verme sorumluluğu, işlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde rapor edilmesi faaliyetleri (Demirbaş, 2005: 170-171) ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin gözden geçirilmesi (Türedi vd., 2014: 149) yer almaktadır.

1.5.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, işletmede çalışan personelin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli olan, uygun, zamanlı, güvenilir, güncel bilginin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve işletme içinden veya dışından olan ilgili kişilere iletilmesi olarak da ifade edilebilir (Özbirecikli vd., 2015: 502). Bu unsur, finansal raporlama hedeflerini gerçekleştirmek için ilgili bilgilerin uygun bir biçimde ve zaman çerçevesinde tanımlanması, ele alınması ve iletilmesi anlamına gelir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Bu doğrultuda bilgi ve iletişim genel anlamda, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu, işletme ile ilgili bilgilerin tespit edilmesi, iletmeye hazır hale getirilmesi ve iletilmesi anlamında kullanılmaktadır (Azaltun, 1999: 30). Bir işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde ve faaliyetlerini kontrol etmesinde, işletme açısından hayati öneme sahiptir (Akyel, 2010: 88).

İşletme hedeflerini gerçekleştirebilmek ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için, bir işletmenin tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Bilgiler,

personellerin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için zamanında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve ilgililere iletilmelidir. Yöneticilerle çalışanlar arasında amaçlar, hedefler, kontrol ortamı değerleri, olası riskler, kontrol faaliyetleri ve işletme performansı gibi konularda etkin bir iletişim sağlanmalıdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Etkin bir iç kontrol yapısı ve işletme başarısı, kaliteli, zamanında hazırlanmış, ulaşılabilir, güvenilir ve doğrulanabilir bilginin üretilmesi ile elde edilebilir (Türedi vd., 2014: 151).

İletişim, iç kontrol politikalarının ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu doğrultuda personellerin nasıl hareket ettiği ve sorumlulukları ile ilgilidir. Bir işletmede iletişim, işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olarak gerçekleştirilebilir (Demirbaş, 2005: 171); fakat iç kontrolün etkinliği açısından yazılı olması önerilmektedir. Etkili bir iletişim sistemi, işletmede yukarıdan aşağıya, tersi yönünde ve çapraz iletişim kanallarının yani her yönde açık iletişim kanallarının varlığını gerektirir (Yavuz, 2002: 43). Açık iletişim kanalları, bilgilerin işletme genelinde ve finansal tablolara aktarılması için gereklidir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22).

Bilgi ve iletişim unsurunun büyük bir çoğunluğu muhasebe sistemi tarafından gerçekleştirilir. Bu unsurun ortaya çıkardığı bilginin kalitesi, işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü ile ilgili doğru kararlar alınmasını arttırarak, güvenilir finansal raporlar hazırlamasını sağlamaktadır (Azaltun, 1999: 30-31). Bu bağlamda bilgi ve iletişim kontrollerinin finansal raporlamanın güvenilirliği üzerinde büyük etkisi olduğu açıktır (Rubino and Vitolla, 2014: 738). Bununla birlikte, bilgi sistemleri finansal raporlama açısından, muhasebe sistemini de içermektedir. Bu açıdan bilgi ve iletişim sistemleri, işletmelerin varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, analiz edilmesi ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur (Kaya ve Köse, 2013: 116).

1.5.5. İzleme

Son unsur olan izleme, işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmada iç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirmek üzere tasarlanan faaliyet ve

prosedürleri ifade eder (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). İzleme veya gözetim kısaca iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansının değerlendirilmesi sürecidir (Bowrin, 2004: 126). Bir başka deyişle iç kontrol sisteminin etkinliğini, gerçekleştirilme düzeyini, yeterliliğini ölçmek ve değerlendirmektir. İç kontrol faaliyetinin performansının, etkinliğinin, kontrollerin oluşturulmasının, uygulanmasının ve değişimlere karşı alınması gereken önlemlerin belirli zaman aralıklarıyla değerlendirilmesinden oluşan süreçtir (Saltık, 2007: 62). Bu açıdan izlemenin amacı, bir işletmede bulunan mevcut iç kontrol yapısının tasarlanma, uygulanma ve etkinliğini ölçmek için yapılmaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012).

İzleme faaliyeti, iç denetim birimi, işletme dışı kişiler ve gruplar yardımıyla gerçekleştirilir (Yağcı, 2006: 33). İzleme faaliyeti, sürekli (devam eden) izleme ve periyodik (bağımsız/özel) değerlendirmeler şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi her ikisi birlikte kullanılarak da gerçekleştirilebilir (Bowrin, 2004: 126). Sürekli gözlemlenme, faaliyetler yürütülürken yapılır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Her iki yöntemde için de meydana gelen değişiklikler, bunlarla ilgili riskler ve kontrolleri gerçekleştiren personelin yeteneği ve deneyimleri yönetim tarafından dikkate alınmalıdır (Demirbaş, 2005: 172). Bir işletmenin gelişmesi ve büyümesi yani işletme performansını arttırması izleme, değerlendirme ve iç kontrol sistemi sürecini sürekli hale getirmesi ve gerekiyorsa yenilemesi ile başarılabilir.

Bir işletmedeki mevcut iç kontrol yapısı zamanla iç ve dış etkenlere; yeni personel alımı, yeni sistem kurulumu (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012), işletmenin amaçları, ekonomik değişimler, teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişime uğrar. İç kontrol süreçlerinin başarısı, bu süreçlerin sürekli olarak izlenmesini ve gerektiğinde gerekli güncellemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Düzenli olarak yürütülen izleme faaliyetleri ile iç kontrol yapısının değişen koşullara uygun olarak yeniden yapılandırılması sağlanabilir (Türedi vd., 2014: 152).

1.6. İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim bazen aynı anlamda kullanılan fakat farklı anlamlar taşıyan iki kavramdır. İç denetim konusu İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı raporda ilk kez

geniş bir şekilde ele alınmıştır. Buna göre ilgili raporda iç denetimin faaliyet alanının, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 226). Bununla birlikte Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu tarafından 1947 yılında yayımlanan “İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüştür.

İç kontrol ve iç denetim kavramları çoğu zaman birbiriyle karıştırılmaktadır. İç kontrol, işletmelerin belirlemiş oldukları ilkeler doğrultusunda varmak istedikleri hedeflere doğru ilerlerken makul güvence oluşturabilmektir. İç denetim ise oluşturulan iç kontrolün yapısı ve işleyişi ile ilgili gözetimler ve değerlendirmeler yaparak kurumun verimlilik ve ekonomiklik düzeylerin yükseltilebilmesi amacıyla etkin bir sistem oluşturulmasına katkı sunan bir kontrol mekanizmasıdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

Kurumun amaçlarına ulaşma noktasında, çalışanların yaptıkları işlemlerin belirlenen kurallar dâhilinde olup olmadığını, faaliyetler üzerinde gerçekleştirilecek bir denetimle sağlanabilir. Oluşturulacak güçlü bir iç denetim sistemi, iç kontrolün etkin ve dinamik olmasına katkı sağlamış olacak ve adeta birbirlerinin tamamlayıcıları olacaklardır (Aslan, 2010: 77).

Esasında iç denetim, iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında edineceği bilgiler ve sistemin gelişmesine yönelik getireceği öneriler ile kurumun en tepesindekilere ve kurumun diğer paydaşlarına hizmet sunmuş olacaktır. Bu fonksiyonuyla iç denetim, iç kontrolün tamamlayıcısı konumunda olup sistemin tüm unsurları kontrol alanına girer. İç kontrol, belirlenen hedeflere ulaşma esnasında yapılan tüm faaliyetlerin etkili ve verimli, yasalar çerçevesinde, varlıkların korunduğu, sağlam bilgilerin oluşturulduğu bir sistemdir. Her iki sistemin başarıya ulaşmasında sorumlular iç kontrolde yönetim ve yöneticilerdir; iç denetimde ise iç denetçilerdir (Gönülaçar, 2007: 21).

İç denetim, bağımsız bir şekilde elde ettiği bulgular ve buna bağlı olarak işletmeye yapacağı teklif ve öneriler ile iç kontrolün etkin olmasında tamamlayıcı bir rol üstlenmektedir. Kapsam alanını ise örgütün tüm faaliyetleri oluşturur. İç kontrol

sisteminin kurulması ve işleyişi yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim adına bu faaliyeti iç denetim birimi veya iç denetçiler yapar. Bu sayede bağımsız bir iç denetim sistemi oluşturulacaktır (Akpınar, 2011: 299). Bu noktada iç denetçilerin kurumun iç kontrol sistemini değerlendirmesinde kurum iç kontrol yapısına hakim olmaları önemlidir.

1.7. İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Dış Denetim İlişkisi

Dış denetimin en kapsamlı tanımı 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği, Denetim Kavramları Birliği Komitesi tarafından yapılmıştır. Buna göre denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruma ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek bunun neticesinde oluşturulan görüşleri işletmelere ve ilgili kullanıcılara iletmektir (Bayazıtlı, 2015: 145). Genellikle işletmeye kredi vermek isteyen yatırım kuruluşları, işletme ile ortaklık kurmak isteyen kişi veya kuruluşlar, işletme sahip ya da yöneticileri işletme faaliyetlerinin bağımsız denetime sahip olmasını isteyebilirler ve bağımsız denetçiden denetim talebinde bulunabilirler (Cömert, 2013: 18).

İşletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğine güvenmek için işletme sahipleri yönetimden açıklama, üçüncü kişiler de bağımsız dış denetçilerden denetlenmiş finansal tablolar hakkında doğrulama istemektedirler. Çünkü etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletmede oluşabilecek hata ve hileleri önlemede en önemli araçtır (Tuan, 2009: 2). Bağımsız dış denetimin özellikleri şunlardır;

- Dış denetim sistemli bir çalışma ve karşılaştırma sürecidir.
- Dış denetim belli bir işletmeye ait ekonomik hareketler ve olaylar hakkında bildirilenlerin incelenmesini kapsar.
- Dış denetim, bildirilenlerin ve bildiriliş biçimlerinin önceden saptanmış ilkelere uygunluğunun incelenmesidir.
- Dış denetim tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir.
- Dış denetim, kullanıcılara ve ilgi duyanlara denetim sonucunun iletilmesini kapsar.

Denetim ve kontrol birbirine karıştırılan ve çoğu zaman aynı anlamda birbirinin yerine kullanılan kavramlardır. Bu nedenle kavramsal olarak anlamlarını ifade etmek gerekmektedir. Kontrol faaliyeti, mekanik araçlar kullanılarak sürekli ve eş zamanlı olarak yürütülen, işletmeye bağlı olarak çalışanlar tarafından uygulanan; denetim ise geçmişe dönük belirli periyotlar halinde denetçi aracılığıyla bağımsız bir şekilde yerine getirilen bir sistemdir (Yurtsever, 2008: 16).

Bağımsız dış denetçi denetlediği işletmenin belgelerini inceleyerek, yönetimi ve stratejik noktalarda görev yapan personeli sorgulayarak aynı zamanda iç kontrol yordamlarının uygulanışını gözlemleyerek mevcut iç kontrol sistemini tanımaya çalışır. Şüphesiz, denetçinin topladığı kanıtların kaynaklarının güvenilirliği iç kontrolün güçlü ve yeterli olmasına sıkıca bağlıdır (Tuan, 2009: 9). Gerek iç gerekse dış denetim tarafından yapılacak incelemelerde denetçilerin karşılaşacağı denetim risklerinin durumu etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına göre değişmektedir. Denetimin zaman aralığı, örneklem oluşturulacak alanların kapsamı ve üzerinde çalışılması durumuna göre önem arz edip etmediği konusu iç kontrolün yapısına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bu gibi sebeplere bağlı olarak bağımsız denetim incelemelerinde ihtiva edecek konular da iç kontrol sisteminin etkin olma durumuna göre kendini göstermektedir (Yavaşoğlu, 2001: 62).

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU KURULUŞLARI ve İÇ KONTROL SİSTEMİ

Kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi ve iç denetim kavramlarına değinmeden önce kamu kuruluşlarından bahsetmek gerekmektedir. Bu nedenle aşağıda kamu kuruluşları ve genel özellikleri, merkezden ve yerinden yönetim kavramları hakkında bilgi verilecektir.

2.1. Kamu Kuruluşları Kavramı

Tarih öncesinde yalnız yaşayan insanlar zamanla bir arada yaşamaya başlamışlardır. Bu durum insanlar arasında kavga, çatışma ve beraberinde birçok sorun getirmiştir. Bununla birlikte zaman içerisinde aile, kabile, ulus, ülke ve toplum kavramları ortaya çıkmıştır. İnsanlar arasındaki sorunlar, onlar arasındaki sorunları ortadan kaldıracak ve onların bir arada uyum içinde yaşamasını sağlayacak kuralların olması ihtiyacını doğurmuştur. Bu kurallar onların uygulanmasını kontrol edecek ve yönetecek yönetim ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Devletlerin oluşumu ve teşkilatlanması bu bağlamda değerlendirilebilir (Özkal Sayan, 2013: 1).

Devlet yönetimi deyince akla kamu yönetimi kavramı gelmektedir. Kamu kuruluşları kavramından önce kamu yönetimi kavramının ifade edilmesi uygun görülmektedir. Kamu yönetimi, devletin yasalarla belirlenen görevlerini yerine getirmek için ulusal, bölgesel ve yerel düzeyde örgütlenerek genel kural ve kamu politikası kararlarının uygulandığı sistemin adıdır (Eryılmaz, 2008: 12). Bir ülkede toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanabilmesi, başka bir ifadeyle bireyin imkânlarını aşan müşterek hizmet ve faaliyetlerin görülmesi kamu kuruluşları veya idari teşkilat olarak adlandırılan kavramları ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda idari teşkilat, kamu hizmeti teşkilatını ya da kamu kudretinin teşkilatlandırılmasını ifade etmektedir. İdari teşkilatlanmanın amacı, aynı devlet çatısı altında toplanmış olan vatandaşların ortak menfaatlerini mümkün olduğunca en iyi şekilde temin ve tatmin etmektir (Çevik, 2004: 57).

Ülkelerin idari teşkilatlarının her ülkenin sahip olduğu toplumsal, ekonomik ve siyasal yapıya göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Bu farklılıklara rağmen,

birçok ülkede ortak iki yönetim şeklinin öne çıktığı görülmektedir. Hukuki olmaktan daha çok idarenin politikasıyla ilgili bu iki sistem, merkezden yönetim (merkeziyet) ve yerinden yönetim (âdemi merkeziyet) sistemleridir. Devletler başkanlık sistemi, yarı başkanlık sistemi ve parlamenter sistem gibi sistemlerle yönetilmektedir. Hangi yönetim sistemi olursa olsun idarenin gücü merkezden yönetim ve yerinden yönetim şeklinde uygulanmaktadır (www.idare.gen.tr, Erişim Tarihi: 01/04/2019).

Dünya üzerindeki diğer ülkeler gibi Türkiye devletinde de yönetim merkezden ve yerinden yönetim olarak iki şekilde yerine getirilmektedir. Yönetim yapısının genel ilkesi 1982 Anayasasının 123. maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre idare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri merkezden ve yerinden yönetim esaslarına dayanır (Güven vd., 2017: 191). Bu doğrultuda merkezden ve yerinden yönetim kavramları aşağıda açıklanmaktadır.

2.1.1. Merkezden Yönetim Kavramı

Merkezden yönetim, kamu hizmetlerinin merkezden görülmesi ve kamu kudretinin tamamen merkezde toplanmasıdır. Devletin aynı zamanda varlık sebeplerinden olan bazı görevleri yerine getirme yükümlülüğü ve kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli olan ihtisas ve sermaye ihtiyacı merkezden yönetimi zorunlu kılmaktadır (Akyılmaz vd., 2016: 179-184).

Merkezi yönetim olarak da adlandırılan merkezden yönetim başkent ve taşra olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu iki bölüm dışında başkent ve taşra yönetimlerine danışmanlık yapan, görevlerini yerine getirmesinde yardımcı olan kurumlar bulunmaktadır (Özkal Sayan, 2013: 1). Merkezden yönetimin özellikleri şunlardır (Gözübüyük, 2016: 42);

- Hizmetler bir merkezde toplanmıştır.
- Karar alma ve alınan kararların uygulama yetkisi merkezdedir.
- Merkezi idarenin üslendiği hizmetler, merkezdeki görevliler tarafından yerine getirilir.
- Merkezde toplanan idari hizmetlerin tüm ülkeye yayılması için bir taşra teşkilatı oluşturulmuştur.

- Hizmetlerin yapılabilmesi için gelirler ve giderler merkezde toplanmıştır.

Türkiye bir asırı aşan süredir parlamenter sistemle yönetilmektedir. Parlamenter sistemde merkezi yönetim Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık ve Bakanlar Kurulu makamları üzerine inşa edilmiştir. Başbakanlık ve bakanlıklara bağlı kuruluşların merkez ve taşra teşkilatları da merkezi yönetim kapsamında değerlendirilmekteydi. Türkiye 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan anayasa referandumu ile Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş kararı almış ve 24 Haziran 2018 tarihinde yapılan seçimle, başkanlık sistemi temelli Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçiş yapmıştır. Yürütmenin başı olarak Cumhurbaşkanı/Başkan merkezden yönetimin tüm yetkilerini kendinde toplamaktadır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile Başkan, yönetimin merkezi konumuna gelmiştir. Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi adı verilen düzenlemelerle kamu yönetiminin işleyişini doğrudan etkileyebilecek güce sahip olmuştur. Bu kararnamelerle, kamudaki kurumlar ve bunlara bağlı olan kuruluşların kuruluş yapılarında ve görevlerinde değişiklik yapabilmektedir (Güler, 2018: 313). Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'yle en önemli değişikliklerin kamu yönetiminin merkez teşkilatı alanında yapılacağı öngörülmektedir. Esasında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi bir hükümet sistemi değişikliğidir ve devletin yürütme gücü yeniden şekillendirilmektedir.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi'yle birlikte, bundan sonra yaşanacak muhtemel süreçte merkezi yönetimde Amerika'daki başkanlık ofisine benzer bir yapılanmanın ortaya çıkacağı öngörülmektedir. Cumhurbaşkanlığı ofisindeki danışma kurullarında, politika belirlemeye yönelik başkana yardımcı olan kurmay birimleri içeren bir teşkilatın oluşacağı ve danışma kurullarının varlığı görülecektir. Cumhurbaşkanının merkezde olduğu, yürütme yetkisini tek başına kullandığı bir aktör olarak başta kamu yönetimi ve bürokrasi olmak üzere herkesi etkileyeceği bir süreç başlayacaktır. Yeni sistemle merkezden yönetimi etkileyecek bir diğer önemli değişikliği Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri ve yetkileri, teşkilat yapısı ile merkez ve taşra teşkilatlarının kurulmasının düzenlenmesinin (Güler, 2018: 316-317) olduğu düşünülmektedir.

2.1.2. Yerinden Yönetim Kavramı

Yerinden yönetim, mahalli nitelikteki kamu hizmetleri ile teknik nitelikteki bazı kamu hizmetlerinin merkezi idareden alınarak ayrı kamu tüzel kişilerine verilmesidir. Yerinden yönetimler yürüttükleri kamu hizmetleri ile ilgili olarak icrai karar alma yetkisine (idari özerklik) ve her birinin ayrı bütçelerinin olması (mali özerklik) hakkına sahiptirler. Kararlar, yerinden yönetim kuruluşunun yetkili kurulları ya da kamu görevlilerince alınır. Yerinden yönetim kuruluşları, merkezi idarenin idari vesayet denetimi altındadır (Akyılmaz vd., 2016: 179-184).

Türkiye’de yerinden yönetim kuruluşları yer yönünden ve hizmet yönünden olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler yer yönünden yerinden yönetim kuruluşları yani yerel yönetimlerdir. Kamu iktisadi teşebbüsleri, barolar, üniversiteler, ticaret ve sanayi odaları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise hizmet yerinden yönetim kuruluşlarına örnek olarak verilebilir. Bunlar kendilerine ait bütçeleri ve kamu tüzel kişilikleri olan, karar ve yürütme organları ile kamu hizmetlerini yerine getirme amacıyla kurulan yönetim birimleridir (Özkal Sayan, 2013: 1). Yerinden yönetimin özellikleri şunlardır (Gözübüyük, 2016: 42);

- En önemli özelliği, bağımsız olmamakla birlikte özerkliklerinin olmasıdır.
- Tüzel kişilikleri vardır; bundan dolayı hak ve borç sahibi olurlar.
- Kendilerine özgü bütçeleri vardır, fakat buna rağmen genel yönetimden aldıkları yardımlarla ayakta durabilmektedirler.
- Kendi organları eliyle görevlerini yürütmektedirler.
- Yönetimde birliği sağlamak için, genel yönetimin denetimi altındadırlar.

2.2. Kamu Kuruluşlarının Genel Özellikleri

Kamu kuruluşlarının en temel görevi kamu hizmeti sunmaktır. Anayasa Mahkemesi’ne göre kamu hizmeti, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir.

Kamu hizmetleri genel çerçevede, kamu yararına yönelik olarak toplumun ortak ihtiyaçlarını, huzur ve güvenliğini sağlamak, toplumsal refahı arttırmak

amacıyla devlet veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından sunulan sürekli ve düzenli faaliyetler olarak ifade edilebilir. Kamuya hizmet etmek devletin asli görevlerinin başında gelmektedir. Devlet vatandaşlardan aldığı vergilerle vatandaşlara gerekli olan hizmetleri sunmaktadır.

Kamu hizmetlerinde bireysel çıkarların değil toplumsal çıkarların korunması amaçlanmaktadır. Kamu hizmetlerinin, temel nitelikleri itibariyle özel sektör kuruluşlarınca üretilen mal ve hizmetlerden farkı; bu hizmetlerin genelde, adalet, iç ve dış güvenlik, genel eğitim, genel sağlık, çevrenin korunması gibi devletin asli fonksiyonlarıyla ilgili olmalarıdır. Bununla birlikte kamu hizmetleri her hangi bir rekabet ortamında üretilmezler, kamu otoritesinin hizmet tekeli altında bulunmaktadır (Özel, 2007: 22).

Türkiye’de kamu hizmeti kurma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’ne aittir. TBMM kurulan hizmetin örgütlenmesi, yöntemleri ve yararlanma şartlarını belirleyebilme alanında yetkilidir. Anayasa Mahkemesi’ne göre Anayasa kurallarına uygun olmak koşulu ile kamusal ihtiyaçların gerekli kıldığı hallerde yasama organı herhangi bir alanı yasal statü içine alarak bir kamu hizmeti tesis edebilir. Yani idare bir kanun veya kanunları herhangi bir faaliyeti kamu hizmetine dönüştüremez (Atay, 2016: 588-591).

2.3. Türkiye’de İdarenin Sınıflandırılması

Türkiye’de idare konusunda bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan en önemlisi “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”dur. Bu kanuna göre Türkiye Cumhuriyeti idaresi bütçe esasları ve mali yönden öncelikle “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdareleri” ve “Diğer İdareler” olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri, “Merkezi Yönetim İdareleri”, “Sosyal Güvenlik Kurumları” ve “Mahalli İdareler” olarak üç gruba ayrılmaktadır. Merkezi yönetim idareleri ise “Genel Bütçeye Dâhil İdareler”, “Özel Bütçeli İdareler” ve “Düzenleyici Denetleyici Kurumlar” olarak yine üç gruba ayrılmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre idareler dört ana cetvelde gruplandırılmıştır. Bunlar ilgili kanunun ekinde yer almakta olup, her grup altında yer alan kamu idareleri aşağıda gösterilmiştir.

“(I) Sayılı Cetvel

Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri

(II) Sayılı Cetvel

Özel Bütçeli İdareler

A) Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri

B) Özel Bütçeli Diğer İdareler

(III) Sayılı Cetvel

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar

(IV) Sayılı Cetvel

Sosyal Güvenlik Kurumları”

Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri 60 kurumdan oluşmaktadır. Özel Bütçeli İdarelerden olan Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri 131 kurumdan; Özel Bütçeli Diğer İdareler ise 52 kurumdan oluşmaktadır. Türkiye’de 12 adet Düzenleyici ve Denetleyici Kurum bulunmaktadır. Son olarak Sosyal Güvenlik Kurumları ise Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü’nden oluşmaktadır.

2.4. Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi

Yönetimin her alanında hızlı bir değişim süreci yaşanmaktadır. Bu doğrultuda tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de kamu yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması zorunlu hale gelmiştir. Bu değişimde Türkiye’nin mevcut kamu yönetim sisteminin yeterli olmayışı da etkili olmuştur. Kamu yönetiminin yapısı ile birlikte yönetim anlayışı, yönetimin temel ilke ve yaklaşımları ve daha birçok alanda başlayan değişim süreci, mali yönetim sisteminin de değişmesinde etkili olmuştur (Önen ve Özmen, 2011: 92).

Türkiye’de kamu mali yönetim sistemine ilişkin yapılan ilk önemli düzenleme (Cumhuriyet Dönemi), 1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı “Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile gerçekleştirilmiştir. Bu kanun kamu mali yönetim sisteminin temelini oluşturmaktadır. Kanun ufak değişiklikler ile yaklaşık seksen yıl uygulanmıştır. Bu sürede dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemlerinde önemli değişiklikler olmuştur. Dünyada yaşanan bu gelişmeler, Türkiye’deki kamu mali yönetim sisteminde de değişikliklere neden olmuştur. Daha sonra Türkiye’de kamu mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili en köklü ve bütünsel değişiklik olan 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” 10.12.2003 tarihinde yasalaşmıştır. Bu kanunun amacı mali yönetim ve kontrol sistemini uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirmektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, merkezi yönetim içindeki kamu kurumlarını, mahalli idareleri, sosyal güvenlik kurumlarını ve genel yönetim içindeki kamu idarelerini kapsamaktadır. Bu kanun, mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemektedir. Bununla birlikte kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile aşağıda yer alan temel düzenlemelerin yapılması amaçlanmaktadır (Kesik, 2005: 95-96);

- Kamu kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanmak,
- Çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçmek,
- Mali yönetim ve kontrol görevini ve yetkisini ilgili idarelere devretmek
- Mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesini öngörmek,
- Kamu harcamalarında iç ve dış denetimi düzenlemek,
- Bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlamaktır.

Yönetimin temel bir faaliyeti olarak idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş yönetsel amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yönde gerekli düzeltici tedbirleri almak mali kontrol anlamına gelmektedir. 5018 sayılı Kanun’da ise mali kontrol, “kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için

oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri” şeklinde tanımlanmaktadır (Önen ve Özmen, 2011: 93).

Denetim, idari faaliyetin sonuçlarını önceden belirlenen ölçütlere uyup uymadığının belirlenmesi ve kamu idaresinin hukuka ve mevzuata uygun hareket etmesinin yanı sıra, etkin ve verimli çalışabilmesi için gerekli bilgi ve rehberlik faaliyetlerini de kapsayan bir içeriğe sahiptir. Devletler, etkin olmayan mali yapılar ve denetim eksikliğinden kaynaklanan krizlerle başa çıkmak istiyorlarsa; mali yönetimin güçlendirilmesi, kurumların yönetsel kapasitelerinin artırılması ve etkin bir denetim sisteminin varlığını sağlamalıdır (Akyel ve Köse, 2010: 10).

Yaşanan bu gelişmelerle 5018 sayılı kanun ile yeni kamu mali yönetim sistemine geçilmiştir. Bu sisteminin en önemli unsurlarından birisi, bütçenin denetimidir. Bütçenin denetimi idari denetim, dış denetim ve yasama denetimi olarak üçe ayrılabilir. Denetimi yapan erkler göz önüne alınarak bu ayırım yapılmaktadır. İdari denetim, idari kuruluşlar tarafından; bütçenin dış denetimi, sayıştay tarafından yapılmaktadır. Yasama denetimi ise, kamu kaynaklarının TBMM tarafından belirlenen ilke ve sınırlar içinde kamu idarelerince kullanılıp kullanılmadığının belirlenebilmesi için kesin hesap kanunları yoluyla yine TBMM tarafından yapılmaktadır (Kesik, 2005: 95-96).

2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003 yılında kabul edilmiş, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, malî yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması amaçlanmaktadır. En önemlisi etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu gelişmelerle çağdaş ve yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir (Saraç, 2005: 123).

5018 sayılı 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 malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir”. 5018 sayılı kanunla oluşturulan Kamu İç Mali Kontrol (KİMK) genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri sistemi düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetimi içine almaktadır.

Kanunun 10. maddesine göre genel olarak kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasının siyasi sorumluluğu Bakanlara aittir. Siyasi sorumluluktan kasıt, Bakanların Başbakan’a ve TBMM’ye karşı sorumluluğudur. Türkiye’nin yeni hükümet sistemi Cumhurbaşkanlığı Hükümet sistemi ile Başbakan yerine Cumhurbaşkanı bu sorumluluğu üstlenmektedir. Bakanlar, her mali yılın başında idarelerinin hedefleri, stratejileri ve performans programları konusunda kamuoyunu bilgilendirmeleri gerekmektedir.

Kanunun 11. maddesi üst yöneticilerin sorumluluğunu düzenlemektedir. Üst yönetici, sorumluluğu altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden Bakan’a karşı sorumludur. Üst yönetici, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirmektedir.

Sonuç olarak kamu mali yönetiminde kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması ile mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesinin, kamu idarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesine bağlı olduğu söylenebilir. 5018 sayılı kanun ile kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin tasarlanıp uygulanması yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Bu zorunluluk hesap verme ve yönetim sorumluluğunun yerine getirilmesinin de bir gereğidir.

2.5.1. Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 60. maddesi ile 22.12.2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanunun 15. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır. Bu yönetmeliğin amacı strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir. Bu yönetmelik, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini kapsamaktadır. Strateji geliştirme birimlerinin görevleri, aşağıda belirtilen fonksiyonlar kapsamında yürütülmektedir. Bunlar (Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik [SGBÇUEHY], 2005: madde 5):

- a) Stratejik yönetim ve planlama.
 - Misyon belirleme.
 - Kurumsal ve bireysel hedefler oluşturma.
 - Veri-analiz ve araştırma geliştirme.
- b) Performans ve kalite ölçütleri geliştirme.
- c) Yönetim bilgi sistemi.
- d) Malî hizmetler.
 - Bütçe ve performans programı.
 - Muhasebe, kesin hesap ve raporlama.
 - İç kontrol.

2.5.2. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar

İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55., 56., 57. ve 58. maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır. Bu usul ve esasların amacı, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç kontrol ve ön malî kontrol faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin ilke, iş, işlem ve süreçleri belirlemektir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a göre iç kontrolün amaçları şunlardır (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar [İKÖMKİUE], 2005: madde 4):

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetmek,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermek,
- Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğu önlemek,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinmek,
- Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.

Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar kapsamında iç kontrolün temel ilkeleri şunlardır (İKÖMKİUE, 2005: madde 6):

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol malî ve malî 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 ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.

2.5.3. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve

standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları, COSO Modeli, İNTOSAI, Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından ortaya konulmuştur.

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak hazırlanmıştır. Kamu idarelerinin hepsinde uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak için genel nitelikte hazırlanmıştır. Kamu iç kontrol standartları beş farklı başlıkta on sekiz standart olarak düzenlenmiştir. Kamu iç kontrol standartları şunlardır (Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği [KİKST], 2007);

“1. Kontrol Ortamı Standartları

Standart: 1. Etik değerler ve dürüstlük

Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı

Standart: 4. Yetki devri

2. Risk Değerlendirme Standartları

Standart: 5. Planlama ve programlama

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

3. Kontrol Faaliyetleri Standartları

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

Standart: 9. Görevler ayrılığı

Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri

4. Bilgi ve İletişim Standartları

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

5. İzleme Standartları

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

Standart: 18. İç denetim”

2.5.4. Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı

Kamu iç kontrol standartlarına uyum eylem planı, iç kontrol sistemlerini Kamu İç Kontrol Standartları ile uyumlu hale getirmek için hazırlanmıştır. Bunun için yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, bu çalışmalar için eylem planı oluşturulması, gerekli prosedürler ve ilgili düzenlemelerin hazırlanması çalışmalarında kamu idarelerine rehberlik yapmak amacıyla hazırlanmıştır. İç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, uygulanmasında, izlenmesinde ve geliştirilmesinde altı temel ilkenin dikkate alınması uygun görülmektedir. Bu ilkeler şunlardır:

- Yönetim sorumluluğu esas almalıdır,
- Yönetim biçimi ve eylemler bir bütün olarak ele alınmalıdır,
- Yönetim işleviyle birlikte mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçası olmalıdır,
- Mali ve mali olmayan her türlü faaliyet, karar ve işlem yönetime dâhil olmalıdır,
- Tüm düzenlemeler, yöneticiler ve personel tarafından sistemin doğru anlaşılmasını sağlayacak derecede ayrıntılı olmalıdır,
- Yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde, risk esaslı bir yaklaşımla, idarelerin kendine özgü koşulları dikkate alınmalıdır.

İç kontrol sistemine ilişkin çalışmaların yürütülmesinde uygulanacak yöntemin belirlenmesi kamu idarelerinin yetki alanındadır. İç kontrol sistemlerinin oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesi sırasında aşağıdaki asli ilkelerin dikkate alınması önerilmektedir (Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi [KİKSUEP], 2009: 1-3):

- İç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve geliştirilmesi çalışmalarının, üst yöneticinin liderliği ve gözetiminde, strateji geliştirme biriminin teknik desteği ve koordinatörlüğünde ve harcama birimlerinin katılımıyla yürütülmesi gerekmektedir.
- İç kontrol sistemine yönelik çalışmaların üst yönetici onayıyla başlatılması, yöneticinin olumlu iradesini gösterir.
- Çalışmaların üst yönetici tarafından periyodik olarak izlenmesine ilişkin yöntem ve gerek duyulan diğer hususların açıklanması çalışmalarda etkinliği artıracaktır.
- Bir üst yönetici yardımcısının başkanlığında bir İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu ile harcama birimlerinin yöneticisi tarafından Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlama Grubunun oluşturulması yerinde olacaktır. Kurul ve Grubun çalışmalarının koordinasyonu ile sekretarya hizmetleri strateji geliştirme birimi tarafından yürütülecektir.
- Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını sağlamak amacıyla yapılması gereken çalışmaları, prosedürleri ve düzenlemeleri gösteren Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Taslağı eklenmesi gerekmektedir.
- İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulunun değerlendirmeleriyle son şekli verilen taslak düzenlemeler üst yöneticinin onayına sunulur. Bu çerçevede hazırlanan taslak düzenlemelerden üst yönetici tarafından uygun bulunanlar onaylanarak yürürlüğe konulur ve uygulanır.
- Eylem Planında öngörülen faaliyet ve düzenlemelerin gerçekleşme sonuçları, idarelerin strateji geliştirme birimleri tarafından en az altı ayda bir olmak üzere düzenli olarak izlenir, değerlendirilir ve eylem planı formatında üst yöneticiye raporlanır.

2.6. Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda iç kontrol, iç kontrol sistemi başlıklı beşinci kısımda tanımı, amacı, yapısı ve işleyişi, harcama öncesi kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmetleri ve muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç

denetçinin görevleri, nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu ve bu kurulun görevleri ayrı ayrı başlıklar altında 55. ve 67. maddeler arasında düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanununun 55. maddesine göre iç kontrol, “*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanuna göre Maliye Bakanlığı, iç kontrol görev ve yetkileri çerçevesinde, malî yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemleri belirler. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ise, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemleri belirler, geliştirir ve uyumlaştırır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlarlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verirler (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu [KMYKK] 2003, madde: 55). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç kontrol sisteminin amaçları şunlardır;

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

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ön plana çıkmaktadır. Bununla birlikte, mali saydamlık ile hesap verebilirlik kavramları gündeme gelmektedir. Kanun ile hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı sağlamak

için stratejik plan, performans ölçümü, iç denetim gibi kavramlar; kamu yönetimi ilkeleri üzerine kurulmaya çalışılmıştır (Önen ve Özmen, 2011: 97). Kamu kuruluşlarında iç kontrol sisteminin temel ilkeleri ise şunlardır (İKÖMKİUE, 2005: madde 6);

- İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol malî ve malî 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 ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır.

5018 sayılı Kanununun 57. maddesinde kontrolün yapısı ve işleyişi, “Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur. 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” şeklinde açıklanmıştır. Bu maddede yönetimin sorumluluğuna ve iç kontrole mali süreç yönünden değinilmektedir (Arslan, 2012: 115).

2.6.1. Kamuda İç Kontrol Sisteminin Unsurları

5018 sayılı kanuna göre iç kontrol standartları, merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve yayımlanır. İdareler, mali ve mali olmayan tüm işlemlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine

getirmekle yükümlüdürler. Kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, idarelerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar belirlenebilir (İKÖMKİUE, 2005: madde 5).

26.12.2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete’de Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” yayınlanmıştır. 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 çalışmalarını yürütmeleri ve bu çalışmaları en geç 31.12.2008 tarihine kadar tamamlamaları gerekmektedir.

Buna göre kamu idarelerinin oluşturacakları iç kontrol sistemlerinin Kamu İç Kontrol Standartlarına uyumunu sağlamak üzere yapılması gereken çalışmalara ilişkin eylem planı oluşturmaları zorunluluğu doğmuştur. İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği’nin iç kontrolün unsurları ve genel koşulları başlıklı 7. maddesinde ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde iç kontrol sisteminin standartları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak belirtilmiştir. Aşağıda 5018 sayılı Kanun, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği çerçevesinde Türkiye’de kamu idarelerinde oluşturulacak iç kontrol sisteminin standartları anlatılacaktır.

2.6.1.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı yönetimin iç kontrol sistemine verdiği önemi gösteren unsurdur. Yönetim ve çalışanlar, bütün bir organizasyon içinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve sürdürmelidir. Kontrol ortamını etkileyen faktörler; yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, yönetimin felsefesi ve iş görme tarzı, organizasyonun yapısı, kuruluşun organizasyon içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları, gözetim kuruluşları ile olan ilişkilidir (Demirbaş, 2005: 3).

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçevedir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliğinde kontrol ortamı ile ilgili dört standart bulunmaktadır. Bu standartlar, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsamaktadır. Bu hususlar aşağıda ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir.

“Standart 1 - Etik Değerler ve Dürüstlük: Genel olarak personellerin kişisel olarak ve faaliyetleri gerçekleştirirken dürüstlük ve etik değerlere bağlı kalmasını ifade eder. Bununla birlikte personel davranışlarını belirleyen kuralların personel tarafından bilinmesi sağlanmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenilmeli ve desteklenmelidir.
- Yöneticiler iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmalıdırlar.
- Etik kurallar bilinmeli ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmalıdır.
- Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmalıdır.
- Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmalıdır.
- İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam ve güvenilir olmalıdır.

Standart 2 - Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler: Bu standarda göre, idarelerin misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımları yazılı olarak belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır. Bunun yanında idarede uygun bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İdarenin misyonu yazılı olarak belirlenmeli, duyurulmalı ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmalıdır.
- Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere idare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmalı ve duyurulmalıdır.

- İdare birimlerinde personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmalı ve personele bildirilmelidir.
- İdarenin ve birimlerinin organizasyon şeması olmalı ve buna bağlı olarak fonksiyonel görev dağılımı belirlenmelidir.
- İdarenin ve birimlerinin organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk dağılımı, hesap verebilirlik ve uygun raporlama ilişkisini gösterecek şekilde olmalıdır.
- İdarenin yöneticileri, faaliyetlerin yürütülmesinde hassas görevlere ilişkin prosedürleri belirlemeli ve personele duyurmalıdır.
- Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.

Standart 3 - Personelin Yeterliliği ve Performansı: İdareler, personelin yeterliliği ve görevleri arasındaki uyumu sağlamalı, performansın değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemler almalıdırlar. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yönelik olmalıdır.
- İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.
- Mesleki yeterliliğe önem verilmeli ve her görev için en uygun personel seçilmelidir.
- Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmalı ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmalıdır.
- Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmeli, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmeli ve gerektiğinde güncellenmelidir.
- Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmeli ve değerlendirme sonuçları personele iletilmelidir.

- Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmalı, yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizmaları geliştirilmelidir.
- Personel istihdamı, rotasyon, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük hakları gibi insan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş olmalı ve personele duyurulmalıdır.

Standart 4 - Yetki Devri: Bu standarda göre idarelerde yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmeli ve yazılı olarak bildirilmelidir. Devredilen yetkinin önemi ve riski dikkate alınarak yetki devri yapılmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği (KİKST, 2007);

- İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.
- Yetki devirleri, üst yönetici tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde devredilen yetkinin sınırlarını gösterecek şekilde yazılı olarak belirlenmeli ve ilgililere bildirilmelidir.
- Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumlu olmalıdır.
- Yetki devredilen personel görevin gerektirdiği bilgi, deneyim ve yeteneğe sahip olmalıdır.
- Yetki devredilen personel, yetkinin kullanımına ilişkin olarak belli dönemlerde yetki devredene bilgi vermeli, yetki devreden ise bu bilgiyi aramalıdır.”

2.6.1.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme, literatürde risk belirleme olarak da geçmektedir. İdarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde risk değerlendirme süreciyle ilgili iki standart bulunmaktadır. Bunlar aşağıda ayrıntılı olarak ifade edilmiştir.

“Standart 5 - Planlama ve Programlama: İdareler, faaliyetlerini, amaç, hedef ve göstergelerini ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları içeren plan ve programlarını oluşturmalı ve bunları gerekli personellere

duyurmalıdırlar. Bununla birlikte idareler, faaliyetlerin plan ve programlara uygunluğunu sağlamalıdır. Bu standart için yapılması gereken genel şartlar şunlardır:

- İdareler, misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamalıdır.
- İdareler, yürütecekleri program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamalıdır.
- İdareler, bütçelerini stratejik planlarına ve performans programlarına uygun olarak hazırlamalıdır.
- Yöneticiler, faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamalıdır.
- Yöneticiler, görev alanları çerçevesinde idarenin hedeflerine uygun özel hedefler belirlemeli ve personeline duyurmalıdır.
- İdarenin ve birimlerinin hedefleri, açık ve ayrıntılı olarak belirlenmeli, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve süreli olmalıdır.

Standart 6 - Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi: İdareler, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmeli ve alınacak önlemleri belirlemelidir. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır(KİKST, 2007);

- İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlemelidir.
- Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmelidir.
- Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.“

2.6.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Literatürde kontrol faaliyetleri kontrol prosedürleri olarak da geçmektedir. Kamu İç

Kontrol Standartları Tebliği'nde kontrol faaliyetleri ile ilgili altı standart bulunmaktadır. Bunlar aşağıda ayrıntılı olarak yer almaktadır.

“Standart 7 - Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri: İdareler, hedeflerine ulaşmayı amaçlayan ve riskleri karşılamaya uygun kontrol strateji ve yöntemlerini belirlemeli ve uygulamalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri (düzenli gözden geçirme, örnekleme yoluyla kontrol, karşılaştırma, onaylama, raporlama, koordinasyon, doğrulama, analiz etme, yetkilendirme, gözetim, inceleme, izleme v.b.) belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- Kontroller, gerekli hallerde, işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamalıdır.
- Kontrol faaliyetleri, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğinin sağlanmasını kapsamalıdır.
- Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamalıdır.

Standart 8 - Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi: İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri için gerekli yazılı prosedürleri ve bu alanlara ilişkin düzenlemeleri hazırlamalı, güncellemeli ve ilgili personelin erişimine sunmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İdareler, faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlemelidir.
- Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamalıdır.
- Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmalıdır.

Standart 9 - Görevler Ayrılığı: Hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk risklerini azaltmak için faaliyetler ile mali karar ve işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevleri personel arasında paylaştırılmalıdır. Bu işlemler birbirinden farklı personeller tarafından gerçekleştirilmelidir. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmelidir.
- Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı idarelerin yöneticileri risklerin farkında olmalı ve gerekli önlemleri almalıdır.

Standart 10 - Hiyerarşik Kontroller: Yöneticiler, iş ve işlemlerin prosedürlere uygunluğunu sistemli bir şekilde kontrol etmelidir. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- Yöneticiler, prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontrolleri yapmalıdır.
- Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemeli ve onaylamalı, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermelidir.

Standart 11 - Faaliyetlerin Sürekliliği: İdareler, faaliyetlerin sürekliliğini sağlamaya yönelik gerekli önlemleri almalıdırlar. Faaliyetlerin sürekliliği idarelerin var olma amaçlarının temelini oluşturmaktadır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmalıdır.
- Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmelidir.
- Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmalıdır.

Standart 12 - Bilgi Sistemleri Kontrolleri: İdareler, bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlamak için gerekli kontrol mekanizmaları geliştirmelidir. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır (KİKST, 2007);

- Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

- Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmalıdır.
- İdareler bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirmelidir.”

2.6.1.4. Bilgi ve İletişim

Kamu kuruluşlarında bilgi ve iletişim; idare, birimler ve çalışanlar arasındaki iletişimin sağlanması ve bilgi alış verişinin sürekli hale getirilmesi süreci olarak ifade edilebilir. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde bilgi ve iletişim ile ilgili dört standart bulunmaktadır. Bunlar aşağıda ayrıntılı olarak yer almaktadır.

“Standart 13 – Bilgi ve İletişim: İdareler, birimlerinin ve çalışanlarının performansının izlenebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi ve hizmet sunumunda etkinlik ve memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İdarelerde, yatay ve dikey iç iletişim ile dış iletişimi kapsayan etkili ve sürekli bir bilgi ve iletişim sistemi olmalıdır.
- Yöneticiler ve personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.
- Bilgiler doğru, güvenilir, tam, kullanışlı ve anlaşılabilir olmalıdır.
- Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmelidir.
- Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkânı sunacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Yöneticiler, idarenin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini görev ve sorumlulukları kapsamında personele bildirmelidir.
- İdarenin yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletibilmelerini sağlamalıdır.

Standart 14 - Raporlama: İdarenin amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda raporlanmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İdareler, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını kamuoyuna açıklamalıdır.
- İdareler, bütçelerinin ilk altı aylık uygulama sonuçları, ikinci altı aya ilişkin beklentiler ve hedefler ile faaliyetlerini kamuoyuna açıklamalıdır.
- Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmeli ve duyurulmalıdır.
- Faaliyetlerin gözetimi amacıyla idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmeli, birim ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

Standart 15 - Kayıt ve Dosyalama Sistemi: İdareler, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel bir sisteme sahip olmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- Kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile idare içi haberleşmeyi kapsamalıdır.
- Kayıt ve dosyalama sistemi kapsamlı ve güncel olmalı, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır.
- Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamalıdır.
- Kayıt ve dosyalama sistemi belirlenmiş standartlara uygun olmalıdır.
- Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmeli, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmalı ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmelidir.
- İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmalıdır.

Standart 16 - Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi: İdareler, hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirlenen bir düzen içinde bildirilmesini sağlayacak yöntemler oluşturmalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır (KİKST, 2007);

- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmeli ve duyurulmalıdır.

- Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmalıdır.
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamalıdır.”

2.6.1.5. İzleme/Gözetim

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar. Genel itibariyle iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirildiği aşamadır. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nde izleme ile ilgili iki standart bulunmaktadır. Bunlar aşağıda ayrıntılı olarak yer almaktadır.

“Standart 17 - İç Kontrolün Değerlendirilmesi: İdareler iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmelidir. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır:

- İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir.
- İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.
- İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmalıdır.
- İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmalıdır.
- İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmalıdır.

Standart 18 - İç Denetim: İdareler fonksiyonel olarak bağımsız bir iç denetim faaliyetini sağlamalıdır. Bu standart için gerekli genel şartlar şunlardır (KİKST, 2007);

- İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmelidir.
- İç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmalı, uygulanmalı ve izlenmelidir.”

2.6.2. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluklar

İç kontrol sisteminin kurulmasında ve yürütülmesinden üst yöneticiler sorumludur. Üniversitelerde üst yönetici Rektör'dür. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

5018 sayılı Kanununun 31. maddesinde, bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmıştır. Kanununun 61. maddesinde "sayma" yöntemi ile belirlenmiş ve muhasebe yetkilisi, yetkililerin imzası, mevzuata göre gerekli belgelerin tamam olup olmadığı, maddi hatanın bulunup bulunmadığı ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle sorumlu tutulmuştur. Kanununun 33. maddesinde ise, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerektiği ve gerçekleştirme görevlilerinin harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerinden sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

5018 sayılı Kanununun harcama süreci ile ilgili olarak getirdiği; üst yönetici, harcama yetkilisi, muhasebe yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi, anlamlı bir sistemi ortaya çıkarmıştır. Hangi unvanın sorumluluğunun nerede başlayıp nerede sona erdiği açıkça düzenlenmiş, dolayısı ile sorumlulukların sınırı net bir şekilde çizilmiştir. Buna ek olarak, 5018 sayılı Kanun ile birlikte mali denetimin kapsamı

genişlemiş ve iç kontrol, iç denetim, dış denetim alanında yenilikler getirilmiştir (Önen ve Özmen, 2011: 102).

2.6.2.1. Mali Hizmetler ve Ön Mali Kontrol

Kamu idarelerinde aşağıda sayılan görevler, malî hizmetler birimi tarafından yürütülür:

- İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek.
- İzleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mevzuatı uyarınca belirlenecek bütçe ilke ve esasları çerçevesinde, ayrıntılı harcama programı hazırlamak ve hizmet gereksinimleri dikkate alınarak ödeneğin ilgili birimlere gönderilmesini sağlamak.
- Bütçe kayıtlarını tutmak, bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin verileri toplamak, değerlendirmek ve bütçe kesin hesabı ile malî istatistikleri hazırlamak.
- İlgili mevzuat çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Genel bütçe kapsamı dışında kalan idarelerde muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Harcama birimleri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını da esas alarak idarenin faaliyet raporunu hazırlamak.
- İdarenin mülkiyetinde veya kullanımında bulunan taşınır ve taşınmazlara ilişkin icmal cetvellerini düzenlemek.
- İdarenin yatırım programının hazırlanmasını koordine etmek, uygulama sonuçlarını izlemek ve yıllık yatırım değerlendirme raporunu hazırlamak.
- İdarenin, diğer idareler nezdinde takibi gereken malî iş ve işlemlerini yürütmek ve sonuçlandırmak.
- Malî kanunlarla ilgili diğer mevzuatın uygulanması konusunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine gerekli bilgileri sağlamak ve danışmanlık yapmak.
- Ön malî kontrol faaliyetini yürütmek.

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Malî konularda üst yönetici tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Alım, satım, yapım, kiralama, kiraya verme, bakım-onarım ve benzeri malî işlemlerden; idarenin tamamını ilgilendirenler destek hizmetlerini yürüten birim; sadece harcama birimlerini ilgilendirenler ise harcama birimleri tarafından gerçekleştirilir. Ancak, harcama yetkililiği görevi sınırlarında kalmak şartıyla, harcama birimlerinin talebi ve üst yöneticinin onayıyla bu işlemler destek hizmetlerini yürüten birim tarafından yapılabilir.

Mali hizmetler biriminin yapısı teşkilât kanunlarında gösterilir. Mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esasları; idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınmak ve stratejik planlama, bütçe ve performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Harcama yetkilisi ile muhasebe yetkilisi görevi aynı kişide birleşemez. Malî hizmetler biriminde ön malî kontrol görevini yürütenler malî işlem sürecinde görev alamazlar. İdarelerin malî hizmetler birimlerinde malî hizmetler uzman yardımcısı ve malî hizmetler uzmanı çalıştırılabilir Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK, 2003: madde 60).

Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.

Harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgari kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak mali karar ve işlemlerin usul ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenir. Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir (KMYKK, 2003: madde 58).

2.6.2.2. Muhasebe Hizmeti ve Muhasebe Yetkilisinin Yetki ve Sorumlulukları

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 61. maddesinde 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 malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleri olarak ifade edilmektedir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülür. Muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine verirler. Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;

- Yetkililerin imzasını,
- Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,
- Maddi hata bulunup bulunmadığını,
- Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdürler.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamazlar. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamazlar. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundururlar.

Muhasebe yetkilileri, 34 üncü maddenin ikinci fıkrasındaki ödemeye ilişkin hükümler ile bu maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ödemeye ilişkin kontrol yükümlülüklerinden dolayı sorumludurlar. Muhasebe yetkililerinin bu kanuna göre

yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlıdır. Muhasebe yetkililerinin görev ve yetkilerinin yardımcılara devredilmesine, muhasebe yetkililerinin herhangi bir nedenle görevlerinden ayrılmalarında muhasebe hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin düzenleme yapmaya ve sertifika sınavlarına girmeye hak kazanılması bakımından muhasebe yetkilisi yardımcısı eşiti görevleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Muhasebe yetkilisi adına ve hesabına para ve parayla ifade edilebilen değerleri geçici olarak almaya, vermeye ve göndermeye yetkili olanlar muhasebe yetkilisi mutemedidir. Muhasebe yetkilisi mutemetleri doğrudan muhasebe yetkilisine karşı sorumludurlar. Muhasebe yetkilisi mutemetlerinin görevlendirilmeleri, yetkileri, denetimi, tutacakları defter ve belgeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

2.7. Kamu Kuruluşlarında İç Denetim

Dünyada yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle, kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına tepkiler artmıştır. Yöneticilerin kamu fonlarının verimli ve rasyonel kullanımına ilişkin hesap vermeleri önem kazanmıştır. Buna bağlı olarak kamu yönetiminde yönetsel sorumluluk, program ve süreç sorumluluğu kavramları gelişmiştir. Belirtilen sebeplerle kamu kuruluşlarında iç denetim hem dünyada hem Türkiye’de daha fazla tartışılır hale gelmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile denetim, iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu kanunda dış denetimin Sayıştay tarafından, iç denetimin ise iç denetçiler tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Geleneksel anlamıyla denetim, karar verme sürecinin son aşamasında tüm diğer işletme fonksiyonlarını içine alarak ve inceleyerek bir durum değerlendirmesi yapma işlemidir. İç denetim, esas olarak bir danışmanlık ve denetim faaliyetidir. Bu denetim faaliyeti kendi denetim anlayışı ve yaklaşımına, denetim araçlarına sahiptir (Erkan vd., 2010: 3). İç denetimin hedefi, kurum iç kontrolünü sürekli iyileştirmek ve bunun sonucunda da kurum süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlayarak, faaliyet sonuçlarını sürekli iyileştirmeye tabi tutup katma değer meydana getirmektir.

Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetimin amacı, kurum iç kontrolünün etkin çalışıp çalışmadığını denetlemektir.

Türkiye’de 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabulünden sonra, iç denetim ile ilgili hususlar 01.01.2006 yılında yürürlüğe girmiştir. 2006 - 2008 yılları arasında iç denetimle ilgili bir geçiş süreci yaşanmıştır. Bu iki yıllık süreçte, iç denetçi atamaları yapılarak, atanan bu iç denetçilerin eğitimleri tamamlanmaya çalışılmıştır. Atama ve eğitim süreçlerinden sonra, iç denetim birimlerinin oluşturularak kamu kurumlarında iç denetimin fiili olarak başlaması ise bazı kurumlarda 2008 yılını, kurumların büyük bir çoğunluğunda ise 2009 yılını bulmuştur (Akçay, 2014: 2).

2.7.1. Kamuda İç Denetim, Kapsamı ve Amaçları

Kamu kuruluşlarında iç denetim, 5018 sayılı Kanunun 63., 64., 65., 66. ve 67. maddelerinde açıklanarak iç denetimle ilgili tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirlenmiştir. Bu kanuna göre (kanunun 63. maddesine göre) iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

İç denetim faaliyetleri, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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.

5018 sayılı Kanun ve ilgili Yönetmeliklerin hükümleriyle, iç denetim Türk Kamu Yönetimine dâhil edilmiş ve kurumların iç işleyiş ve faaliyetlerine dönük teftiş ve denetim sistemi yeniden yapılandırılmıştır. 5018 sayılı Kanunda denetim, iç ve dış denetim olarak iki kısma ayrılmaktadır. Dış denetimin kanun gereği Sayıştay tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

İç denetim ile ilgili olarak mevzuat üç düzeyde oluşturulmuştur. Birincil düzey mevzuat 5018 sayılı kanundur ve genel olarak iç denetimi tanımlamakta, kimler tarafından yürütüleceğini ve sonuçlandırılacağını belirlemektedir. İkincil

düzyey mevzuat, yönetmelik ve kadro tahsis kararlarıdır. Birincil düzyey mevzuata uygun olarak iç denetçilerin göreye atanması, eğitimi, sertifika verilmesi, çalışma usulleri ve iç denetçilerin koordinasyonunu sağlayan İç Denetim ve Koordinasyon Kurulunun (İDKK) üyelerinin atanma usulü, çalışma yöntemi, görevleri vb. hususlarda düzenlemeler yapmaktadır. Üçüncül düzyey mevzuat İDKK tarafından yayımlanan ilkeler ve tebliğlerdir. İç denetimin nasıl yapılacağı, denetim yapılırken izlenecek usul ve şartları, denetim esnasında uyulacak standartları, raporlama usulü vb. hususlar hakkında düzenleme yapılmaktadır.

İç denetim faaliyetinin kapsamını, kuruluşun iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır. Bu çerçevede iç denetim görevlilerinin; mali ve uygulamaya dönük bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde, değerlendirilmesinde doğru yöntemin kullanılıp kullanılmadığını; kuruluşun faaliyetlerinin bunlara etkisi olan kanun ve yönetmelik, politika, plan ve yöntemlerle uyumlu olup olmadığını; varlıkların korunup korunmadığını, harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını sonuçların idarece tespit edilen amaç ve hedeflerle uyumlu olup olmadığını incelemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir (Özel, 2007: 146-147).

Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla, denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur (İDÇUEHY, 2006: madde 6).

İç denetim faaliyeti; 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 sağlamayı amaçlar.

İç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli

önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunulur.

İç denetim, nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti sağlar. Danışmanlık hizmeti, idarenin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmasıdır.

Nesnel güvence sağlama kurumun risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine, üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğine, varlıklarının korunduğuna dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik [İDÇUEHY], 2006: madde 5). Burada hedeflenen, kurumdaki başta mali işler ve diğer tüm işleyişlerin mevzuat dâhilinde, etkili bir iç denetimin sistemsel hale getirilmesidir. Bu doğrultuda hem kurum içerisinde hem de kurum dışında tatmin edici bir güvenin oluşturulmasıdır (Şahin, 2008: 291).

2.7.2. İç Denetçi, Nitelikleri, Atanması ve Görevleri

5018 sayılı Kanuna göre iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılması öngörülmüştür. Buna göre iç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir (KMYKK, 2003: madde 63).

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 65. maddesinde iç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. maddesinde belirtilen şartları taşıması gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetçi olacaklar aşağıda yer alan şartları da taşımak zorundadırlar. Bu şartlar şunlardır:

- İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim 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 atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulurlar. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan tarafından atanır. Diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usulle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64. maddesinde kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır. Yine bu kanuna göre iç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- 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, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

- Malî 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.
- İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.
- İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığı ile iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleşmesinde önemli rol oynarlar. Bununla birlikte, iç denetçiler iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, sürdürülmesi bakımlarından yönetimin sorumluluğuna sahip değildirler (Akyel, 2010: 176).

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunarlar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR DEVLET ÜNİVERSİTESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

İç kontrol sisteminin etkinliği ve kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi konusu, bundan önceki bölümlerde literatürde yar alan çalışmalarla desteklenmiştir. Bu bölümde bir devlet üniversitesi olan ve Konya’da yer alan Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için bir uygulama (anket) yapılacaktır. Bu doğrultuda bu bölümde, araştırmanın amacı, önemi, kısıtlılıkları, yöntemi, evreni, örnekleme, hipotezleri ve istatistik analizler yer almaktadır. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara bu bölümde yer verilmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı

İç kontrol sistemi, dünyada yaşanan ekonomik ve finansal krizler, yolsuzluklar, skandallar gibi nedenler sebebiyle özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler kadar kamu kuruluşları içinde önemli hale gelmiştir. Bu nedenle Türkiye’de kamu kurumlarında uluslararası standartlara uyum sağlamak için, COSO modelini esas alarak, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” 2003 yılında kabul edilmiş ve 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı kamu kaynaklarının idarenin amaçları doğrultusunda ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasını, mevzuata uygunluğunu, varlıkları korumayı, yolsuzlukları ve usulsüzlükleri önlemeyi, idarenin faaliyetleri hakkında düzenli ve güvenilir bilgi elde etmeyi sağlamaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarında iç kontrol sistemi kurulması zorunlu hale getirilmiştir. Aynı zamanda bu kanunla kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması idarelerin kendi sorumluluğuna bırakılmıştır. Bu kanuna göre idarelerde görev ve sorumluluğu bulunanlar; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmetler birim yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçilerdir. Üniversiteler de kamu kuruluşları arasında yer almaktadır.

Üniversiteler bir hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşlarıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile üniversitelerde iç kontrol sisteminin kurulması çalışmalarını başlatmak, bu amaçla üst yöneticinin liderliğinde harcama birimlerindeki çalışmaların yapılandırılması, uygulanması ve geliştirilmesi faaliyetlerinin Strateji Geliştirme Biriminin teknik desteği ve koordinasyonu ile gerçekleştirileceği belirtilmiştir. İç denetçiler ise iç kontrol sistemi uygulamalarının uygunluğunu ve yeterliliğini denetlemek, sistemin geliştirilmesinde idareye değer katmak amacı taşımaktadır.

Bu doğrultuda araştırmanın amacı, bir kamu kuruluşu olan Necmettin Erbakan Üniversitesi'nde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ikincil ve üçüncül mevzuat çerçevesinde mecburi olarak kurulması öngörülen iç kontrol sisteminin hangi aşamada olduğunu tespit etmek ve mevcut iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmektir. Çalışmada iç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının etkinliğine yönelik personellerin algıları ve bu kapsamda iç kontrol sisteminin etkinliği, sistemde yaşanan aksaklıklar, düzeltilmesi gereken noktalar tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Önemi

Küreselleşme ile rekabetin artması işletme kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması gerektiği fikrini ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte yaşanan şirket skandalları ve bu skandalların etkilerinin sadece skandalın yaşandığı şirket ve iş yaptığı diğer şirketlerle sınırlı kalmaması işletmelerin faaliyetlerini, finansal raporlarını ve verilerini düzenli olarak kontrol etmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu amaçları gerçekleştirmek ve işletmelerin kendilerini kontrol etmesini sürekli hale getirmek istemesi iç kontrol sistemini ortaya çıkarmıştır. İç kontrol sistemi sadece işletmelerin karşılaşılabileceği risklerle değil fırsatlarla da ilgili bir kavramdır.

Dünyada yaşanan bu gelişmeler devletler ve devletlerin bir organı olan kamu kuruluşlarında da iç kontrol sisteminin kurulmasını bir gereklilik haline getirmiştir. Türkiye'de iç kontrol sisteminin kamu kurumlarında uygulanması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile zorunlu hale gelmiştir. Bir kamu kuruluşu olan

üniversitelerde, iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamakla yükümlüdürler. Üniversitelerde kurulan iç kontrol sisteminin etkin olarak uygulanıp uygulanmadığı konusu ise iç denetçi yardımıyla üniversite yönetiminin sorumluluğundadır.

İç kontrol sistemi etkin ve verimli olarak uygulanması gereken bir sistemdir. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin bir işletmede veya kurumda tam olarak amaçlarını yerine getirdiği söylenemez. Kaynakların etkin olarak kullanıldığı ve korunduğu, hata, hile ve yolsuzlukların önlendiği bir iç kontrol sistemi amaçlarını yerine getirmiş olur. Bu nedenle uygulama alanı olarak seçilen Necmettin Erbakan Üniversitesi'nde iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı önemli bir sorudur. Çalışmanın önemi buradan kaynaklanmaktadır.

Yapılan bu çalışma ile Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı sorusuna cevap aranmaktadır. Kontrol sürekli olarak yenilenmesi gereken bir süreçtir. Bu çalışma ile sistemin aksayan yönleri bulunup düzeltilebilir. Bilindiği gibi iç kontrol sistemi beraberinde birtakım maliyetler de getirmektedir. Bu çalışma sistemin getirdiği maliyetleri azaltmada yol gösterici olmasa da, faydaları artırmada kullanılabilir. Son olarak, diğer devlet ve vakıf üniversitelerinde iç kontrol sisteminin uygulanması konusunda çalışma bilgi verebilir.

3.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bilimsel araştırmaların çoğunda olabileceği gibi bu araştırmada da bazı kısıtlar bulunmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç kontrol sisteminin oluşturulması tüm kamu idarelerinde öngörülmüştür. Uygulama alanı olarak seçilen üniversitedeki iç kontrol sistemi, birimlerde (daire başkanlıklarında, mali işler, personel işleri, öğrenci işleri, bölüm sekreterliği gibi) görev yapan idari personel üzerinden incelenecek olup, diğer üniversiteler ve kamu kurumları zaman ve maliyet sınırlılıklarından dolayı çalışmamızın kapsamına dâhil edilmemiştir.

Araştırmanın üniversitede çalışan yalnızca idari personele yapılmış olması da çalışmanın bir diğer sınırlılığını oluşturmaktadır. Çünkü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrole ilişkin rol ve sorumlukları bulunan tüm

aktörler ile üniversitelerde çalışanların çoğunluğunu oluşturduğu akademik personele anket uygulanmamıştır. Bu durum araştırma sonuçlarının dar kapsamlı olmasına neden olmaktadır. Sonuç itibariyle bu çalışma da diğer bilimsel çalışmalar gibi bilim dünyasında bir kum tanesi olarak yerini alacaktır.

Ayrıca araştırma, ölçekte yer alan ifadeler ve katılımcıların sorulara verdikleri cevaplar ile sınırlı kalmaktadır. Katılımcıların verdikleri cevapların doğru olduğu varsayılmaktadır. Ölçeğin yapısı itibariyle kapalı uçlu sorulardan oluşması, açık uçlu sorulara yer verilmemesi, katılımcıların kendi fikirlerini söylemelerini engellemektedir. Çalışmada, kapalı uçlu (yapılandırılmış) anket yönteminin kullanılması, çalışmanın sorunsalına hizmet eden en doğru yöntem olarak kabul edilmesindedir.

3.4. Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışmada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli, (II) sayılı cetvelde özel bütçeli idareler içinde yer alan Necmettin Erbakan Üniversitesinde çalışan idari personel araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Örneklem alanını ise kolayda örneklem yöntemi ile 266 katılımcı oluşturmaktadır.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak ikinci verilerden ve birincil veri olan anket yönteminden yararlanılmıştır. Anket yönteminin tercih edilmesinin nedeni; çok sayıda soru sormaya elverişli olması, iyileştirmeye ve geliştirmeye açık alanların tespit edilebilmesi, mevcut uygulamaların etkinliğinin ölçülmesine imkân vermesi ve anketi cevaplayanların farklı konulardaki düşüncelerinin değerlendirilmesine olanak tanınmasıdır. Çalışmada kullanılan ölçek ifadeleri temel olarak Maliye Bakanlığı Strateji ve Geliştirme Başkanlığı tarafından hazırlanan İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi (MBİKİDR) (www.mb.gov.tr, Erişim Tarihi: 28/05/2018) adlı çalışmadan alınarak araştırma amacı doğrultusunda kurgulanmıştır. Bununla birlikte Kilis Üniversitesi ve Karadeniz Teknik Üniversitesi Strateji Daire Başkanlıkları ve Türkdoğan (2016) (Yalova Üniversitesi) tarafından hazırlanan çalışmalar da kullanılmıştır. Son olarak Necmettin Erbakan Üniversitesi tarafından hazırlanan iç kontrol sistemi anket formu incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Çalışmada iç kontrol sistemine ilişkin güncel uygulamaları tespit etmek ve iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını değerlendirmek hedeflendiğinden anket çalışması üniversitenin birimlerinde görev yapan idari personel üzerinde yapılmıştır. Öncelikle Personel Daire Başkanlığı ve Turizm Fakültesi üzerinde ilk hazırlanan anket formu uygulanmıştır. Uygulama aşamasında anket sorularından alınan geri dönüşler doğrultusunda, ilgili sorular düzeltilmiş ve anket yukarıda bahsedilen daire başkanlığı ve fakülteden başlanarak tekrar uygulanmıştır. Bununla birlikte iç kontrol sistemi konusunda çalışmaları olan akademisyenler tarafından anket formu incelenerek gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

3.5. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmanın temel amacı bir özel bütçeli ve hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşu olan Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını değerlendirmektir. Bu doğrultuda alan yazında daha önce gerçekleştirilmiş çalışmalardan yola çıkarak 8 hipotez oluşturulmuştur. Çalışmada sınanması hedeflenen hipotezler şunlardır:

H1: Kontrol ortamı unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H2: Risk değerlendirme unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H3: Kontrol faaliyetleri unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H4: Bilgi ve iletişim unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H5: İzleme unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H6: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre birimlerde iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenler ve düşünmeyenler (evet, hayır, kısmen) arasında anlamlı bir fark vardır.

H7: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre birimlerde yapılan kontrol faaliyetlerinin sıklığı (günlük, haftalık, aylık, yıllık, 1 yıldan fazla) arasında anlamlı bir fark vardır.

H8: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre çalışanlara iç kontrol sistemi konusunda eğitim verilenler ve verilmeyenler (sürekli veriliyor, bazen veriliyor, verilmiyor) arasında anlamlı bir fark vardır.

3.6. Araştırma Analizleri ve Bulgular

Çalışma kapsamında toplanan anketlerden elde edilen veriler, istatistik paket programı yardımı ile bulgulara dönüştürülmüş ve analiz sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu bölümde sırasıyla; güvenilirlik ve geçerlilik analizi, katılımcıların sosyo-demografik özelliklerini ve katılımcıların genel özelliklerini gösteren Frekans Dağılımları, t testi ve ANOVA analizlerine yer verilmektedir. Öncelikle, ölçeğin güvenilirliği hakkında bilgilendirmek için ölçeklerin Cronbach'ın alfa katsayıları verilmiştir. Sonrasında, araştırmaya katılan katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Daha sonra çalışma kapsamında oluşturulan hipotezleri doğrulamaya yönelik t testi, ANOVA analizi uygulanmıştır.

Araştırmaya katılan birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında iç kontrol sisteminin etkinliğine göre anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak için t testi uygulanmıştır. İç kontrol sisteminin etkinliğine göre; birimlerde iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenler ve düşünmeyenler (evet, hayır, kısmen) arasında, birimlerde yapılan kontrol faaliyetlerinin sıklığı (günlük, haftalık, aylık, yıllık, 1 yıldan fazla) arasında; çalışanlara iç kontrol sistemi konusunda eğitim verilenler ve verilmeyenler (sürekli veriliyor, bazen veriliyor, verilmiyor) arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak için ANOVA analizi uygulanmıştır. Elde edilen veriler analiz edilerek, yorumlanmış ve bulgular konu kapsamında değerlendirilmiştir.

3.6.1. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

Güvenilirlik, bir ölçüm aracının benzer koşullarda, benzer girdilerle yapılan farklı ölçümlerde benzer sonuçlar vermesi demektir. Ölçüm aracının güvenilirliğini test etmek için istatistiksel yöntemler kullanılabilir. Bu katsayı, çok sorulu bir ölçekteki sorular arasında ki uyumun derecesini gösterir ve 0 ile 1 arasında değer alabilir. Bu katsayı 1'e yaklaştıkça, ölçekteki sorular arasındaki içsel uyumun o denli yüksek olduğu söylenebilir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014). Genel olarak sosyal bilimlerdeki araştırmalarda Cronbach alfa (α) katsayısı ile ölçeğin güvenilirliği ile ilgili şu değerlendirmeler yapılır:

0,00 < α < 0,40 ise ölçek güvenilir değildir.

0,41 < α < 0,60 ise ölçek güvenilirliği düşüktür.

0,61 < α < 0,80 ise ölçek güvenilirliği kabul edilebilir seviyededir.

0,81 < α < 1,00 ise ölçek güvenilirliği yüksektir.

Çalışmanın ölçeği olan iç kontrol sistemi unsurlarının ayrı ayrı Cronbach'ın güvenilirlik alfa katsayıları analiz edilmiş ve Tablo 3.1'de verilmiştir.

Tablo 3.1. İç Kontrol Sistemi Alt Boyutları Cronbach's Alpha Katsayıları

Boyut	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha (Güvenirlilik) Katsayısı
Kontrol Ortamı	25	0,94
Risk Değerlendirme	16	0,95
Kontrol Faaliyetleri	15	0,89
Bilgi ve İletişim	11	0,86
İzleme	13	0,91

Buna göre çalışmanın ölçeğini oluşturan sorular incelendiğinde kontrol ortamı unsurunun Cronbach'ın güvenilirlik alfa katsayısının 0,94; risk değerlendirme unsurunun 0,95; kontrol faaliyetleri unsurunun 0,89; bilgi ve iletişim unsurunun 0,86; izleme unsurunun ise 0,91 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuçlar, ölçeğin ve ölçeği oluşturan boyutlarının uyum derecesinin yüksek olduğunu ve herhangi bir ifade çıkarılmaksızın analizlerin yapılabileceğini göstermektedir.

Geçerlilik, bir ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı özelliği, başka herhangi bir özelliklerle karıştırmadan, doğru ölçebilme derecesidir. Araştırmada, birbirleriyle ilgili olduğu düşünülen belli öğelerin ya da öğeler arasındaki ilişkilerin oluşturduğu bir örüntüyü ifade eden içerik geçerliliği kullanılmıştır. İçerik geçerliliğini sağlamak için uygulamaya geçilmeden önce çalışmanın ölçekleri, alanda çalışan akademisyenler ve sektörde çalışan uzmanlar tarafından değerlendirilmiştir. Yanlış ifadeler ve anlaşılmayan ifadeler düzeltilmiş veya çıkarılmıştır. Uzman görüşlerinin alınması ve uzman görüşlerine yer verilmesi, içerik geçerliliğini sağlamak için kullanılan bir yöntemdir.

3.6.2. Katılımcıların Sosyo-Demografik ve Tanımlayıcı Özellikleri

Katılımcıların cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, ne kadar süredir Necmettin Erbakan Üniversitesinde çalıştığı, hangi birimde görev yaptığı, birimdeki görevi (unvanınız), çalıştığı birimin kaç yıldır faaliyet gösterdiği, birimde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut olup olmadığı, birimde kontrol faaliyetlerinin hangi sıklıkla yapıldığı, birimde çalışanlara iç kontrol sistemi hakkında eğitim verilip verilmediği, birimde iç denetim birimi veya iç denetçinin olup olmadığı gibi tanımlayıcı bilgiler Tablo 3.2’de sunulmuştur.

Tablo 3.2. Katılımcıların Tanımlayıcı Özellikleri

Değişken	Değişken Düzeyleri	N	%
Yaş	20-30	43	16,2
	31-40	146	54,9
	41-50	63	23,7
	51 ve Üzeri	14	5,3
	Toplam	266	100
Cinsiyet	Erkek	165	62
	Kadın	101	38
	Toplam	266	100
Eğitim Düzeyi	Lise	36	13,5
	Ön Lisans	46	17,3
	Lisans	161	60,5
	Lisans Üstü	23	8,7
	Toplam	266	100

Çalışma Süresi	1 yıldan az	11	4,1
	1-3 yıl	42	15,8
	4-6 yıl	85	32,0
	7-9 yıl	80	30,1
	10 yıl ve üzeri	47	17,7
	Toplam	265	99,60
Çalıştığı Birim	Muhasebe	39	14,7
	Personel	26	9,8
	Öğrenci İşleri	41	15,4
	Bölüm Sekreterliği	17	6,4
	Diğer	135	50,8
	Toplam	258	97,0
Birimdeki Unvanınız	Memur	187	70,3
	Şef	10	3,8
	Müdür	9	3,4
	Fakülte/Yükseköğretim/Enstitü Sekreteri	11	4,1
	Diğer	41	15,4
Toplam	Toplam	258	97,0
Birim Faaliyet Süresi	1 yıldan az	11	4,1
	1-3 yıl	21	7,9
	4-6 yıl	42	15,8
	7-9 yıl	112	42,1
	10 yıl ve üzeri	80	30,1
	Toplam	266	100
Birimde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Mevcut mudur?	Evet	145	54,5
	Hayır	36	13,5
	Kısmen	84	31,6
	Toplam	265	99,6
Biriminizde Kontrol Faaliyetleri Hangi Sıklıkla Yapılmaktadır?	Günlük	50	18,8
	Haftalık	28	10,5
	Aylık	58	21,8
	Yıllık	92	34,6
	1 Yıldan Fazla	33	12,4
	Toplam	261	98,1
Biriminizde Çalışanlara İç Kontrol Sistemi Hakkında Eğitim Veriliyor mu?	Sürekli Veriliyor	35	13,2
	Bazen (gerektiğinde) Veriliyor	147	55,3
	Verilmiyor	82	30,8
	Toplam	264	100
Biriminizde İç Denetim Birimi veya İç Denetçi Mevcut mu?	Evet	182	68,4
	Hayır	81	30,5
	Toplam	263	99,6

Tablo 3.2. incelendiğinde, çalışmaya katılanlar içerisinde 20-30 yaş grubunun %16,20'lik, 31-40 yaş grubunun %54,9'luk, 41-50 yaş grubunun %23,7'lik, 51 ve üzeri yaş grubunun %5,3'lük kısımlara karşılık geldiği görülmektedir. Katılımcıların %62'si erkek, %38'i kadındır. Katılımcıların eğitim düzeylerine bakıldığında; %13,5'i lise, %17,3'ü ön lisans, %60,5'i lisans, %8,7'sinin lisansüstü kişilerden oluştuğu, çoğunluğun ise lisans mezunu olduğu görülmektedir. Katılımcıların çalışma sürelerine bakıldığında; %4,1'i 1 yıldan az, %15,8'i 1-3 yıl, %32'si 4-6 yıl, %30,1'i 7-9 yıl, %17,7'si 10 yıl ve üzeri olduğu görülmektedir. Katılımcıların çalıştığı birimlere bakıldığında; %14,7'si muhasebe, %9,8'i personel, %15,4'ü öğrenci işleri, %6,4'ü bölüm sekreterliği ve %50,8'inin diğer birimlerde çalıştığı görülmektedir.

Katılımcıların görev unvanlarına bakıldığında; %70,3'ü memur, %3,8'i şef, %3,4'ü müdür, %4,1'i Fakülte/Yüksekokul/Enstitü Sekreteri ve %15,4'ünün diğer unvanlara sahip olduğu, katılımcıların çoğunluğunu memurların oluşturduğu görülmektedir. Katılımcıların çalıştığı birimlerin faaliyet sürelerine bakıldığında; %4,1'i 1 yıldan az, %7,9'u 1-3 yıl, %15,8'i 4-6 yıl, %42,1'i 7-9 yıl, %30,1'i 10 yıl ve üzeri olduğu görülmektedir. Katılımcıların birimde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur sorusuna verdikleri cevaplara bakıldığında; %54,5'i evet, %13,5'i hayır, %31,6'sının kısmen dediği sonucu elde edilmiştir. Çalışanların çoğunluğu birimlerinde etkin bir iç kontrol sisteminin olduğunu düşünmektedir.

Katılımcıların birimde kontrol faaliyetlerinin hangi sıklıkla yapıldığına dair soruya verdikleri cevaplar incelendiğinde; %18,8'i günlük, %10,5'i haftalık, %21,8'i aylık, %34,6'sı yıllık ve %12,4'inin 1 yıldan fazla olarak cevap verdiği görülmektedir. Katılımcıların birimde çalışanlara iç kontrol sistemi hakkında eğitim veriliyor mu sorusuna verdikleri cevaplara bakıldığında; %13,2'si sürekli veriliyor, %55,3'ü bazen veriliyor ve %30,8'i verilmiyor olduğu görülmektedir. Katılımcıların biriminizde iç denetim birimi veya iç denetçi mevcut mu sorusuna verdikleri cevaplara bakıldığında; %68,4'ü evet, %30,5'inin hayır olarak cevap verdiği sonucuna ulaşılmıştır.

3.6.3. Ölçeğin Betimleyici İstatistikleri

Yapılan bir çalışmada, sadece verilere bakarak bunların yorumlanması ve anlamlı bir sonuç çıkarılması mümkün olmamaktadır. Bu verilerin birtakım özelliklerinin; veri setinin ortalaması, verilerin bu ortalama etrafında nasıl dağıldığı ve ortalamadan ne ölçüde saptığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu süreç, verilerin tanımlanması olarak da adlandırılabilir. Betimleyici istatistikler merkezi eğilim ölçütleri (ortalama, medyan, mod), ortalamadan sapma ölçütleri (standart sapma, varyans) ve normalden sapma ölçütleri (çarpıklık, basıklık vb.) olarak sınıflandırılabilir (Kalaycı, 2008: 51). Bu araştırmada ortalama ve standart sapma değerleri kullanılmıştır.

Bir kamu kuruluşu olan Necmettin Erbakan Üniversitesi'nde iç kontrol sisteminde etkinliğinin değerlendirildiği çalışmada, katılımcıların anket formunda yer alan ifadelerle ilgili madde puanlarının ortalamalarına ve standart sapmalarına ilişkin bulgulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir. Katılımcıların anket formunda yer alan ifadelerle katılım dereceleri 5'li Likert ölçeği ile ölçülmüştür. Her bir derece şöyle tanımlanmıştır; Kesinlikle Katılmıyorum (1), Katılmıyorum (2), Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum (3), Katılıyorum (4) ve Kesinlikle Katılıyorum (5). Katılımcıların "kontrol ortamı" unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda (Tablo 3.3'de) belirtilmiştir.

Tablo 3.3. Kontrol Ortamı Unsurunun Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Kontrol Ortamı		
İfadeler	\bar{x}	SS.
Birimde iş akış süreçleri ve süreçlerdeki imza ve onay mercileri belirlidir	3,84	0,95
Birimde yürütülen işlere ilişkin faaliyet alanları ve görev tanımları belirlidir ve ilgili personele tebliğ edilmiştir	3,72	1,02
Birimde hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlidir	3,66	0,98
Birimde yetkili merkezlerin ve çalışanların tüm iş ve işlemlerle ilgili çıktılara erişimleri sağlanmaktadır	3,65	0,97
Birimde kamu etik davranış kurallarına uyulmaktadır	3,63	0,97
Her düzeydeki yönetici personellere verilen görevlerin sonucunu izleyebilmektedir	3,63	0,99
Birimde etkin bir organizasyon şeması (kilit yetki ve sorumluluk alanlarını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını ve koordinasyon ve entegrasyon noktalarını gösteren) vardır	3,62	2,69

Birimde güncel iş planı ve takvimi hazırdır	3,57	1,04
Birimlerin, altbirimlerin ve personelin görev tanımlarına yönelik güncel yönerge, genelge ve onaylar vardır	3,57	1,00
İdarenin/Birimin misyonu yazılı olarak belirlenip duyurulmaktadır	3,56	1,09
Birimde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir	3,55	0,96
Birim için oluşturulmuş yazılı davranış kuralları ve etik (dürüstlük) kurallar /değerler vardır	3,46	1,10
Birimde görevde yükselme usulleri yazılı olarak belirlidir	3,45	1,18
Her bir görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve yetkinlikler tanımlıdır	3,33	1,12
Yöneticiler iç kontrol sistemini benimsemektedir	3,31	1,09
Birimde personellerin performansı düzenli olarak değerlendirilmektedir	3,25	1,15
Birimde etik kuralların kavranmasına yönelik güncel mekanizmalar vardır (eğitimler, toplantılar, broşürler gibi)	3,20	1,12
Birim yöneticileri personelin yeterliliği ve performansı ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır	3,20	1,17
Çalışanlar iç kontrol sistemini sahiplenmektedir	3,16	1,08
Birimde kamu iç kontrol standartları tüm çalışanlar tarafından bilinmektedir	3,09	1,16
Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır	3,00	1,19
Personelin işe alınmasında liyakat ilkesi uygulanmaktadır	2,98	1,23
Personelin görevde yükselmesinde performans değerlendirmesi dikkate alınmaktadır	2,93	1,23
Çalışanların memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir	2,89	1,25
Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme sistemi uygulanmaktadır	2,45	1,24

Tablo 3.3. incelendiğinde kontrol ortamı unsurunun etkinlik düzeylerine ilişkin görüşlerin aritmetik ortalamalarının 2,45 ile 3,84 arasında, standart sapmalarının da 0,95 ile 2,69 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcıların en çok katıldığı ilk üç maddenin “Birimde iş akış süreçleri ve süreçlerdeki imza ve onay mercileri belirlidir.” (3,84±0,95), “Birimde yürütülen işlere ilişkin faaliyet alanları ve görev tanımları belirlidir ve ilgili personele tebliğ edilmiştir.” (3,72±1,02) ve “Birimde hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlidir.” (3,66±0,98) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların en az katıldığı ilk üç maddenin “Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme sistemi uygulanmaktadır.” (2,45±1,24), “Çalışanların memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.” (2,89±1,25) ve “Personelin görevde yükselmesinde performans değerlendirmesi dikkate alınmaktadır.” (2,93±1,23) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “kontrol ortamı” ile ilgili en yüksek düzeyde cevap verdiği üç maddede üst düzey yöneticiden en alt düzeydeki çalışanın görev tanımı, iş akışı ve imza onayları ile hassas görev ve bu görevlerin kimlere verildiği önemi bilinmekte ve prosedürlerin sağlıklı bir şekilde yerine getirildiği düşünülmekte; bununla birlikte katılımcıların en az katıldığı memnuniyet düzeyinin düzenli olarak ölçülmesi, ödüllendirme ve görevde yükselmeye çalışanların performanslarının dikkate alınması durumunda personelin kuruma olan aidiyetinin ve mesleğine olan bağlılığının yüksek düzeyde olacağı öngörülmektedir.

Katılımcıların “risk değerlendirme” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda (Tablo 3.4’de) belirtilmiştir.

Tablo 3.4. Risk Değerlendirme Unsurunun Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Risk Değerlendirme		
İfadeler	\bar{x}	ss.
Birimde riskler karşısında kontrol faaliyetleri/eylem planları hazırdir	3,46	2,07
Stratejik planda hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik raporlama prosedürleri belirlidir	3,41	0,97
Stratejik planda hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik yapılacaklar ve sorumlular belirlidir	3,39	0,99
Birimde yürütülen faaliyetler stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumludur	3,39	1,00
Birimde, amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmektedir	3,35	0,95
Hedefler belirlenirken spesifiklik, ölçülebilirlik, ulaşılabilirlik, ilgililik ve süreli olma kriterleri dikkate alınmaktadır	3,34	1,01
Görev alanları çerçevesinde birimin hedeflerine uygun özel hedefler belirlenmektedir	3,33	1,02
Riskler yılda en az bir kere ve/veya değişen koşullara göre değerlendirilmekte ve güncellenmektedir	3,33	0,98
Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programları dikkate alınmaktadır	3,31	1,07
Risk yönetimi sürecinin etkinliği konusunda yıllık raporlar hazırlanmaktadır	3,31	0,98
Birimde risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlidir	3,31	1,03
Birimde etkin bir stratejik plan ve performans programı vardır	3,24	1,06
Birimde risk yönetimi süreci veya stratejisi belirlidir	3,24	1,06
Birimde risk yönetimi süreci (amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan) uygulanmaktadır	3,19	1,05
Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı sağlanmaktadır	3,18	1,02
Birimin üst yönetici tarafından onaylanmış ve tüm çalışanlar tarafından erişilebilen bir risk strateji ve politika belgesi vardır	3,17	1,13

Tablo 3.4. incelendiğinde risk değerlendirme unsurunun etkinlik düzeylerine ilişkin görüşlerinin aritmetik ortalamalarının 3,17 ile 3,46 arasında, standart sapmalarının da 0,95 ile 2,07 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcıların en çok katıldığı ilk dört maddenin “Birimde riskler karşısında kontrol faaliyetleri/eylem planları hazırdır.” (3,46±2,07), “Stratejik planda hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik raporlama prosedürleri belirlidir.” (3,41±0,97), “Stratejik planda hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik yapılacaklar ve sorumlular belirlidir.” (3,39±0,99) ve “Birimde yürütülen faaliyetler stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumludur.” (3,39±1,00) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların en az katıldığı ilk üç maddenin “Birim üst yönetici tarafından onaylanmış ve tüm çalışanlar tarafından erişilebilen bir risk strateji ve politika belgesi vardır.” (3,17±1,13), “Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı sağlanmaktadır.” (3,18±1,02) ve “Birimde risk yönetimi süreci (amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan) uygulanmaktadır.” (3,19±1,05) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “Risk Değerlendirme” ile ilgili verdikleri cevaplara bakıldığında, kurumun belirlediği amaç ve hedeflere ulaşmasında engel teşkil edecek risklere karşı gerekli tedbirlerin alındığı, yıllık raporlamanın oluşturulduğu ve bunun neticesinde olumsuzluklara karşı yeni stratejiler geliştirildiği, bununla birlikte üst yönetici tarafından onaylanan risk stratejisine etkin plan ve performansın olduğu bir program oluşturulması ve bu programa kurumda çalışanların dahil edilmesiyle birlikte oluşabilecek risklerin en alt düzeye inebileceği düşünülmektedir.

Bilindiği gibi iç kontrol sistemi yukarıda değerlendirilen kontrol ortamı, risk değerlendirme ve aşağıda yer alan kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurları olmak üzere beş boyuttan oluşmaktadır. İç kontrol sistemin bir diğer unsuru olan “kontrol faaliyetleri” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik katılımcıların sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda (Tablo 3.5’de) belirtilmiştir.

Tablo 3.5. Kontrol Faaliyetleri Unsurunun Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Kontrol Faaliyetleri		
İfadeler	\bar{x}	ss.
Birimde vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır	3,67	0,93
Birimde personelin gerçekleştirdiği iş ve işlemlere yönelik kontroller yapılmaktadır	3,57	0,89
Birimde bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır	3,56	0,94
Faaliyet ve işlemler yöneticiler tarafından kontrol edilmekte, izlenmekte ve değerlendirilmektedir	3,55	0,89
Birimde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır	3,47	1,02
Birimin faaliyetlerinin sürekliliğini etkileyen nedenlere (risklere) karşı gerekli önlem veya önlemler alınmaktadır	3,47	1,47
Bilgi sisteminde yeterli bir yedekleme mekanizması mevcuttur	3,47	0,90
Birimin faaliyetleri ile mali kararları ve işlemlerine ilişkin yazılı prosedürler mevcuttur	3,44	0,91
Birimde yöneticiler tarafından prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır	3,44	0,95
Bilgi sisteminde olağanüstü durum onarım planları/eylem planları mevcuttur	3,43	2,67
Birimde her bir faaliyet ve riskleri için, etkin kontrol stratejileri ve yöntemleri vardır	3,28	1,01
Personel işlerini kesintiye uğratabilecek veya yavaşlatabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir	3,27	1,02
Birimde her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol stratejileri ve yöntemleri uygulanmaktadır	3,26	0,99
Kontrol faaliyetleri uygulanırken fayda maliyet analizi yapılmaktadır	3,23	0,97
Birimde rotasyon sistemi etkin bir şekilde belirli periyotlarla uygulanmaktadır	3,00	1,14

Tablo 3.5. incelendiğinde kontrol faaliyetleri unsurunun etkinlik düzeylerine ilişkin görüşlerinin aritmetik ortalamalarının 3,00 ile 3,67 arasında, standart sapmalarının da 0,89 ile 2,67 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcıların en çok katıldığı ilk üç maddenin “Birimde vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.” (3,67±0,93), “Birimde personelin gerçekleştirdiği iş ve işlemlere yönelik kontroller yapılmaktadır.” (3,57±0,89) ve “Birimde bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.” (3,56±0,94) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların en az katıldığı ilk üç maddenin “Birimde rotasyon sistemi etkin bir şekilde belirli periyotlarla uygulanmaktadır.” (3,00±1,14), “Kontrol faaliyetleri uygulanırken fayda maliyet analizi yapılmaktadır.” (3,23±0,97) ve “Birimde her bir

faaliyet ve riskleri için etkin kontrol stratejileri ve yöntemleri uygulanmaktadır.” (3,26±0,99) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “Kontrol Faaliyetleri” ile ilgili verdikleri cevaplara bakıldığında, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan prosedürler gereği personele sorumluluğunda bulunan işlemleri yerine getirebilmesi için yetkilendirmelerin verildiği ve yapılan işlemler ile ilgili gerekli kontrollerinin sağlandığı, özellikle imza yetkisi bulunan idarecilerin görevi başında bulunmadığı zamanda onun adına işlem yapabilecek kişilere vekalet verilmesi, usulsüzlük, yanlışlık, eksiklik, hata ve yolsuzluk risklerini azaltmak için görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması kurumsal yapının beklenen seviyede olduğunu göstermektedir. Oluşabilecek riskleri en aza indirebilmek için fayda maliyet analizinin yapılması, eylem planı stratejilerinin geliştirilmesi, çalıştığı birimde kendini tükenmiş hisseden ve düşük performans sergileyenler ile motivasyonu ve enerjisini işine verebilen tecrübeli kişilerin rotasyona tabi tutulmaları bu faaliyetlere katkı sunacağı öngörülmektedir.

Katılımcıların “bilgi ve iletişim” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda (Tablo 3.6’da) belirtilmiştir.

Tablo 3.6. Bilgi ve İletişim Unsurunun Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Bilgi ve İletişim		
İfadeler	\bar{x}	SS.
Birimde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik veya sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcuttur	3,73	2,69
Birimde tam, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabilirliktedir	3,63	0,90
Birimde iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi mevcuttur	3,60	0,88
Faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam, güvenilir, kullanışlı ve anlaşılabilirlikdir	3,60	0,87
Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine imkân sağlamaktadır	3,57	0,85
Mevcut bilgi sistemleri faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkân sağlamaktadır	3,54	0,89
Birimde personelin iş ve işlemlere yönelik hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları hangi mercilere nasıl ileteceğini gösteren prosedürler (iletişim kuralları) vardır	3,43	0,97

Olası veya süregelen hata, usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilebilmesi için uygun araçlar mevcuttur	3,43	0,94
Birimde dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur	3,41	1,00
Birimde standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları (hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin denetimi ve hesap verebilirlik içeren) mevcuttur	3,39	0,90
Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri personelin ve/veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir	3,33	1,03

Tablo 3.6. incelendiğinde bilgi ve iletişim boyutunun etkinlik düzeylerine ilişkin görüşlerinin aritmetik ortalamalarının 3,33 ile 3,73 arasında, standart sapmalarının da 0,85 ile 2,69 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcıların en çok katıldığı ilk dört maddenin “Birimde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik veya sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcuttur.” (3,73±2,69), “Birimde tam, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabilir.” (3,63±0,90), “Birimde iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi mevcuttur.” (3,60±0,88) ve “Faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam, güvenilir, kullanışlı ve anlaşılabilir.” (3,60±0,87) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların en az katıldığı ilk üç maddenin “Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri personelin ve/veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir.” (3,33±1,03), “Birimde standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları (hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin denetimi ve hesap verebilirlik içeren) mevcuttur.” (3,39±0,90) ve “Birimde dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.” (3,41±1,00) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “Bilgi ve İletişim” ile ilgili verdikleri cevaplara bakıldığında, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek olan etkin bir kayıt sisteminin oluşturulduğu ve ihtiyaç duyulması durumunda arşivlenen güvenilir yedek bilgelere ulaşılacağı görülmektedir. Gerek kurum içi gerekse kurum dışı paydaşlarla iletişimin daha yüksek seviyelere çıkarılması kurumun gerçekleştirmek istediği hedeflere ulaşmasında katkı sağlayacaktır.

Katılımcıların “izleme” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalaması ve standart sapma değerleri aşağıdaki tabloda (Tablo 3.7’de) belirtilmiştir.

Tablo 3.7. İzleme Unsurunun Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

İzleme		
İfadeler	\bar{x}	SS.
İç kontrolün geliştirilmesine yönelik çalışanlar tarafından getirilen öneriler yönetim tarafından dikkate alınmaktadır	3,43	2,68
İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmektedir	3,41	1,01
İç kontrol sisteminin eksik yönlerinin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntemler belirlenmektedir	3,38	0,96
İç kontrol sistemine ilişkin hatalar, eksiklikler veya sistemin etkinliği konusunda yöneticilere geri bildirim sağlanmaktadır	3,36	0,97
Birimde, iç kontrol faaliyetleri standartlara uygun bir şekilde yürütülmektedir	3,35	0,99
Mevcut iç kontrol sistemi yeterince açık ve tutarlıdır	3,35	0,95
İç kontrolün geliştirilmesine yönelik iç denetim birimi tarafından getirilen öneriler yönetim tarafından dikkate alınmaktadır	3,34	0,96
Birimde iç denetim birimi ile yönetici ve çalışanlar arasında etkin bir işbirliği vardır	3,33	1,01
Birimde yöneticiler iç denetim faaliyetlerinin ve amacının farkındadır	3,33	0,96
Birimde çalışanlar iç denetim faaliyetlerinin ve amacının farkındadır	3,33	0,97
İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır	3,33	0,93
İç kontrolün değerlendirilmesinde yönetim iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate almaktadır	3,31	1,00
İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkabilecek durumlara karşı eylem planı veya planları hazırlanmaktadır	3,26	0,94

Tablo 3.7. incelendiğinde izleme unsurunun etkinlik düzeylerine ilişkin görüşlerinin aritmetik ortalamalarının 3,41 ile 3,43 arasında, standart sapmalarının da 0,93 ile 2,68 arasında değiştiği görülmektedir. Katılımcıların en çok katıldığı ilk üç maddenin “İç kontrolün geliştirilmesine yönelik çalışanlar tarafından getirilen öneriler yönetim tarafından dikkate alınmaktadır.” (3,43±2,68), “İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmektedir.” (3,41±1,01) ve “İç kontrol sisteminin eksik yönlerinin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntemler belirlenmektedir.” (3,38±0,96) maddeleri olduğu görülmektedir.

Katılımcıların en az katıldığı ilk 6 maddenin “İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkabilecek durumlara karşı eylem planı veya planları hazırlanmaktadır.” (3,26±0,94), “İç kontrolün değerlendirilmesinde yönetim iç ve

dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate almaktadır.” (3,31±1,00), “Birimde yöneticiler iç denetim faaliyetlerinin ve amacının farkındadır.” (3,33±0,96), “Birimde iç denetim birimi ile yönetici ve çalışanlar arasında etkin bir işbirliği vardır.” (3,33±1,01), “Birimde çalışanlar iç denetim faaliyetlerinin ve amacının farkındadır.” (3,33±0,97) ve “İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır.” (3,33±0,93) maddelerinin olduğu görülmektedir.

Katılımcıların “İzleme” ile ilgili verdikleri cevaplara bakıldığında, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerinin her yıl düzenli bir şekilde yapıldığı, sistemde eksik yönlerin belirlenmesinde çalışanlar tarafından getirilen öneriler dikkate alındığı; düzenlenen raporlara dayanarak oluşabilecek riskler öngörülebilecek ve bunlara karşı eylem planını hazırlanarak gerekli önlemler alınabilecektir.

3.6.4. T Testi Analizine İlişkin Bulgular

T testi, iki örneklem grubunun ortalamalarının karşılaştırılması ve aralarındaki farkın anlamlı olup olmadığının analizi için kullanılan bir testtir. Bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını tespit etmek için kullanılmaktadır. Bu çalışmada Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkinliği analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda T testi yardımı ile aşağıda yer alan hipotezler doğrulanmaya çalışılmıştır.

H1: Kontrol ortamı unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H2: Risk değerlendirme unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H3: Kontrol faaliyetleri unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H4: Bilgi ve iletişim unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

H5: İzleme unsurunun etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo. 3.8. İç Denetim Birimi veya İç Denetçi Olan ve Olmayan Birimlerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine İlişkin T-Testi Bulguları

Boyut	Değişkenler	Sayı	Ortalama	T Değeri	Standart Sapma	P Değeri
Kontrol Ortamı	Evet	181	3,81	2,96	261	,003
	Hayır	82	3,52	3,07	171,04	
Risk Değerlendirme	Evet	181	3,42	3,06	261	,002
	Hayır	82	3,07	3,01	151,18	
Kontrol Faaliyetleri	Evet	181	3,47	2,12	261	,035
	Hayır	82	3,25	1,98	134,15	
Bilgi ve İletişim	Evet	181	3,59	2,19	261	,029
	Hayır	82	3,36	2,33	182,55	
İzleme	Evet	181	3,46	3,13	261	,002
	Hayır	82	3,11	3,30	178,30	
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum (p=<0,05)						

H1=KABUL - H2=KABUL - H3=KABUL - H4=KABUL - H5=KABUL

Yapılan t testi sonucuna göre Tablo 3.8’de H1, H2, H3, H4 ve H5 hipotezlerinin kabul edildiği görülmektedir ($p<0,05$). Bu doğrultuda çalışma kapsamında yer alan birimlerde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının etkinliğine yönelik personellerin algıları ile iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır. Bu fark iç denetim birimi veya iç denetçi olanların lehinedir. Sonuç olarak, iç denetim birimi veya iç denetçi olan birimlerde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurunun daha etkin olduğu söylenebilir.

3.6.5. ANOVA Testi Analizine İlişkin Bulgular

Varyans analizi (ANOVA), ikiden fazla ortalama arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı test etmek için kullanılan bir analiz yöntemidir. Karşılaştırılan grup

ortalamalarından en az birinin diğerlerinden anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını göstermektedir. Bu kapsamda ANOVA testi yardımı ile aşağıda yer alan hipotezler doğrulanmaya çalışılmıştır.

H6: İç kontrol sisteminin unsurlarının etkinliği ile iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenler ve düşünmeyenler (evet, hayır, kısmen) arasında anlamlı bir fark vardır.

H7: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre birimlerde yapılan kontrol faaliyetlerinin sıklığı (günlük, haftalık, aylık, yıllık, 1 yıldan fazla) arasında anlamlı bir fark vardır.

H8: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre çalışanlara iç kontrol sistemi konusunda eğitim verilenler ve verilmeyenler (sürekli veriliyor, bazen veriliyor, verilmiyor) arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 3.9. İç Kontrol Sistemi Unsurlarına Yönelik Etkinlik Algısı ile Etkin İç Kontrol Sisteminin Varlığına İlişkin ANOVA Testi Bulguları

Boyut	Değişkenler	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	F Değeri	p Değeri	Fark
Kontrol Ortamı	Evet	144	4,00	,66	31,84	,000	1-2
	Hayır	36	3,12	,75			1-3
	Kısmen	85	3,51	,63			3-2
Risk Değerlendirme	Evet	144	3,66	,76	35,17	,000	1-2
	Hayır	36	2,64	,84			1-3
	Kısmen	85	3,01	,73			
Kontrol Faaliyetleri	Evet	144	3,68	,68	26,07	,000	1-2
	Hayır	36	2,88	,74			1-3
	Kısmen	85	3,16	,74			
Bilgi ve İletişim	Evet	144	3,82	,72	27,63	,000	1-2
	Hayır	36	3,04	,81			1-3
	Kısmen	85	3,21	,67			
İzleme	Evet	144	3,64	,83	22,53	,000	1-2
	Hayır	36	2,80	,85			1-3
	Kısmen	85	3,09	,68			
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum Gruplararası farkları tespit etmek amacıyla Scheffe testi uygulanmıştır.							

H6=KABUL

Gerçekleştirilen ANOVA analizi sonucunda iç kontrol sisteminin etkinlik algısı ile iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin gruplar arası farklar incelendiğinde anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Gruplar arası anlamlı farklılıkların iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenlerin lehine olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenlerin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarına yönelik grup ortalamalarının yüksek olması araştırma bulguları açısından anlamlılık arz etmektedir.

Tablo 3.10. İç Kontrol Sistemi Unsurlarına Yönelik Etkinlik Algısı ile Kontrol Faaliyetlerinin Sıklığına İlişkin ANOVA Testi Bulguları

Boyut	Değişkenler	Sayı	Ortalama (Mean)	Std. Sapma	F Değeri	Sig.	Fark
Kontrol Ortamı	Günlük (1)	51	3,89	,79	12,16	,000	1-5
	Haftalık (2)	28	3,94	,43			2-5
	Aylık (3)	57	4,02	,70			3-4
	Yıllık (4)	92	3,65	,64			3-5
	1 Yııldan Fazla (5)	33	3,06	,73			4-5
Risk Değerlendirme	Günlük	51	3,56	,87	9,73	,000	1-5
	Haftalık	28	3,38	,67			2-5
	Aylık	57	3,66	,84			3-4
	Yıllık	92	3,20	,753			3-5
	1 Yııldan fazla	33	2,66	,91			
Kontrol Faaliyetleri	Günlük	51	3,65	,90	9,60	,000	1-5
	Haftalık	28	3,54	,53			2-5
	Aylık	57	3,67	,72			3-5
	Yıllık	92	3,32	,65			
	1 Yııldan fazla	33	2,79	,77			
Bilgi ve İletişim	Günlük	51	3,68	,84	10,22	,000	1-5
	Haftalık	28	3,66	,43			2-5
	Aylık	57	3,86	,86			3-4
	Yıllık	92	3,42	,65			3-5
	1 Yııldan fazla	33	2,88	,78			
İzleme	Günlük	51	3,45	,93	9,55	,000	1-5
	Haftalık	28	3,63	,84			2-5
	Aylık	57	3,67	,82			3-5
	Yıllık	92	3,28	,70			
	1 Yııldan fazla	33	2,66	,78			
<p>1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum Gruplararası farkları tespit etmek amacıyla Scheffe testi uygulanmıştır.</p>							

H7=KABUL

İç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısı ile kontrol faaliyetlerinin sıklığına ilişkin ANOVA testi bulguları incelendiğinde gruplar arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Analiz bulguları doğrultusunda elde edilen veriler, iç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısı ile kontrol faaliyetleri sıklığı arasındaki anlamlılığın tüm alt unsurlarda “aylık” kontrol sıklığının lehine olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin aylık olarak gerçekleştirilmesinin, iç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısını pozitif yönde şekillendirdiği görülmektedir.

Tablo 3.11. İç Kontrol Sistemi Unsurlarına Yönelik Etkinlik Algısı ile İç Kontrol Sistemi Eğitim Faaliyetlerine İlişkin ANOVA Testi Bulguları

Boyut	Değişkenler	Sayı	Ortalama (Mean)	Std. Sapma	F Değeri	Sig.	Fark
Kontrol Ortamı	Sürekli Veriliyor	35	4,27	,58	34,49	,000	1-2
	Bazen Veriliyor	147	3,85	,67			1-3
	Verilmiyor	84	3,27	,66			
Risk Değerlendirme	Sürekli Veriliyor	35	3,88	,72	34,47	,000	1-2
	Bazen Veriliyor	147	3,49	,77			1-3
	Verilmiyor	84	2,77	,77			
Kontrol Faaliyetleri	Sürekli Veriliyor	35	3,86	,69	25,042	,000	1-2
	Bazen Veriliyor	147	3,54	,72			1-3
	Verilmiyor	84	2,98	,69			
Bilgi ve İletişim	Sürekli Veriliyor	35	3,95	,66	19,868	,000	1-3
	Bazen Veriliyor	147	3,64	,77			2-3
	Verilmiyor	84	3,12	,70			
İzleme	Sürekli Veriliyor	35	3,90	,77	29,421	,000	1-2
	Bazen Veriliyor	147	3,50	,80			1-3
	Verilmiyor	84	2,80	,72			
<p>1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum Gruplararası farkları tespit etmek amacıyla Scheffe testi uygulanmıştır.</p>							

H8=KABUL

İç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısı ile iç kontrol sistemi eğitim faaliyetlerine ilişkin ANOVA testi bulguları incelendiğinde gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiş olup “sürekli iç kontrol sistemi eğitiminin” veriliyor olmasının iç kontrol sistemi unsurlarına yönelik grup ortalamalarını artırdığı tespit edilmiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmelerde yaşanan hatalar, hileler, skandallar, yolsuzluklar ve bu yaşananların küreselleşme ile birlikte sadece ilgili şirketlerle sınırlı kalmaması işletmelerin faaliyetlerini, finansal verilerini, raporlarını düzenli olarak kontrol etme ihtiyacını, kaynaklarını etkin ve verimli kullanma gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Değişen şartlar, ihtiyaçlar ve zorunluluklar yönetim anlayışının da değişmesine neden olmuştur. Bir yönetim aracı olan kontrol, yaşanan gelişmelerle birlikte iç kontrol sistemine dönüşmüştür. Günümüzde özel sektörde yer alan işletmeler gibi kamu kurumları için de iç kontrol sistemi önemli hale gelmiştir. Kamu kurumlarının temel amaçları; yasalarla verilen görevleri yerine getirmek; yasalara uygun, etkin, ekonomik, verimli bir şekilde faaliyetlerini yürütmek; ortaya çıkabilecek muhtemel riskleri belirlemek ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlamaktır. Bu amaçları gerçekleştirebilmenin en sağlıklı yolunun, etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ve uygulanması ile sağlanabileceği düşünülmektedir.

Türkiye kamu mali yönetim sistemini uluslararası kabul görmüş standartlara, Avrupa Birliği normlarına uyumlu hale getirmek ve değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla yeniden düzenlemiştir. Küreselleşmenin etkisiyle ve dünyada yaşanan gelişmelere bağlı olarak 1927 yılında yayımlanan 1050 sayılı “Muhasebe Umumiye Kanunu”nun yerine 5018 Sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” 2003 yılında yasallaşmış ve 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kuruluşlarında iç kontrol sistemi kurulması zorunlu hale getirilmiştir. Bu kanun ile birlikte strateji geliştirme birimlerinin çalışma usul ve esasları, iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bununla birlikte kamu yönetiminde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmak ve sistemin bütünlüğünü sağlamak için “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ve “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı” gibi düzenlemeler yapılmıştır.

Kamu kuruluşlarında iç kontrol, idarenin belirlenmiş politikalara, amaçlarına ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlıkların ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru

ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere oluşturulmuş bir süreçtir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ilk kez kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri benimsenmiştir. Bununla birlikte harcama öncesi kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemleri, Avrupa Birliği standartları ile uyumlu hale getirilmiştir.

İç kontrol sisteminin kurulmasından daha çok etkin bir şekilde uygulanması önemlidir. Bunun için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve yapılan sürekli kontrollerle yani iç denetim ile iç kontrol sisteminin etkinliğini sürdürmek gerekmektedir. Bu doğrultuda, çalışmanın temel amacı özel bütçeli bir kamu kuruluşu ve devlet üniversitesi olan, Konya ilinde yer alan Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir. Çalışmada öncelikle iç kontrol sistemi ve kamu kurumlarında iç kontrol konularında bilgi verilmiştir. Daha sonra çalışmanın uygulama kısmında, iç kontrol sistemini oluşturan; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının etkinliğine yönelik üniversite bünyesinde çalışan idari personellerin algıları anket yöntemiyle ölçülmüştür. Katılımcıların verdikleri cevaplar ile üniversitenin iç kontrol sisteminin etkinliği, sistemin hatalı yönleri ve geliştirilmesi gereken noktaları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada öncelikle ölçeğin güvenilirliğini ölçmek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Buna göre çalışmanın ölçeğini oluşturan sorular incelendiğinde kontrol ortamı unsurunun Cronbach'ın güvenilirlik alfa katsayısının 0,94; risk değerlendirme unsurunun 0,95; kontrol faaliyetleri unsurunun 0,89; bilgi ve iletişim unsurunun 0,86; izleme unsurunun ise 0,91 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuçlar, ölçeğin ve ölçeği oluşturan boyutlarının uyum derecesinin yüksek olduğunu ve herhangi bir ifade çıkarılmaksızın analizlerin yapılabileceğini göstermektedir. Bu doğrultuda, bir kamu kuruluşu olan Necmettin Erbakan Üniversitesi'nde iç kontrol sisteminde etkinliğinin değerlendirildiği çalışmada, katılımcıların anket formunda yer alan ifadelerle ait madde puanlarının ortalamalarına ve standart sapmalarına ilişkin bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

Katılımcıların “kontrol ortamı” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalamalarının 2,45 ile 3,84 arasında ve standart sapma değerlerinin 0,95 ile 2,69 arasında değiştiği görülmektedir. Bu doğrultuda üniversitede iş akış süreçleri ve süreçlerdeki imza ve onay mercilerinin belirli olduğu, yürütülen işlere ilişkin faaliyet alanları ve görev tanımlarının belirli olduğu ve ilgili personele tebliğ edildiği, hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürlerin belirli olduğu, yetkili merkezlerin ve çalışanların tüm iş ve işlemlerle ilgili çıktılara erişim sağladığı, etik kuralların bilindiği, iş akış şemalarının çıkarıldığı, güncel iş planı ve takviminin hazır olduğu, her düzeydeki yöneticinin personellere verilen görevlerin sonucunu izleyebildiği, misyonun yazılı olarak duyurulduğu ve benimsendiğinin görülmüş olması iç kontrol sistemi açısından olumlu bir gelişme olduğu sonucu çıkarılabilir. Ancak yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme sistemi uygulanmasında, çalışanların memnuniyet düzeyinin düzenli olarak ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde, görevde yükselmelerde bireysel performansın göz ardı edildiği, personelin işe alınmasında yeterlilik ve liyakat hususunda zafiyetler yaşandığı düşünülmektedir.

Katılımcıların “risk değerlendirme” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalamalarının 3,17 ile 3,46 arasında, standart sapmalarının ise 0,95 ile 2,07 arasında değiştiği görülmektedir. Bu açıdan üniversitenin stratejik plan dâhilinde hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik raporlama prosedürleri ve yürütülen faaliyetlerin uyumlu olması, riskler karşısında eylem planlarının hazır olduğu görülmektedir. Onaylanmış risk strateji ve politika belgesine çalışanların erişebilmesinde, stratejik plan ve performans programının etkinlik durumunda ve risk yönetimi sürecinde çalışanların katkı sağlama konularında zafiyetler olduğu düşünülmektedir.

İç kontrol sistemin bir diğer unsuru olan “kontrol faaliyetleri” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik katılımcıların sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalamalarının 3,00 ile 3,67 arasında, standart sapmalarının da 0,89 ile 2,67 arasında değiştiği görülmektedir. Bu doğrultuda üniversitede vekâlet sisteminin etkin olduğu, gerçekleştirilen iş ve işlemlere yönelik kontrollerin yapıldığı, bilgi sistemine veri ve

bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapıldığı, görevler ayrılığı ilkesine uyulduğu, çalışanların sorumluluğundaki işlemleri yerine getirebilmesi için yetkilendirmelerin verildiğı ve yapılan işlemlerin gerekli kontrollerinin sağlandığı görülmektedir. Bilgi sisteminde yedekleme mekanizmasının olması, faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen risklere karşı gerekli önlemlerin alınmış olması kurumsal yapının beklenen seviyede olduğunu göstermektedir. Rotasyon sisteminin uygulanması ve kontrol faaliyetleri yapılırken fayda maliyet analizinin yapılmasında zafiyetler olduğu düşünülmektedir.

Katılımcıların “bilgi ve iletişim” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalamalarının 3,33 ile 3,73 arasında ve standart sapmalarının da 0,85 ile 2,69 arasında değıştiğı görülmektedir. Bu açıdan etkin bir yatay ve dikey iletişimin mevcut olduğu, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabildiğı, iş ve işlemlerin kayıtlarının standartlara uygun oluşturulduğu görülmektedir. Arşiv sisteminin olması, faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam, güvenilir, kullanışlı ve anlaşılabilir olması üniversitede bu standardın istenilen seviyede olduğunu göstermektedir. Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri çalışanlar ile dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermeleri konusunda zafiyetler olduğu düşünülmektedir.

Katılımcıların “izleme” unsurunun etkinliğini belirlemeye yönelik sorulara verdikleri cevapların aritmetik ortalamalarının 3,41 ile 3,43 arasında ve standart sapmalarının ise 0,93 ile 2,68 arasında değıştiğı görülmektedir. Bu doğrultuda iç kontrolün geliştirilmesine yönelik çalışanların önerilerinin yönetim tarafından dikkate alındığı, iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez izlenip değerlendirildiğı, iç kontrol sisteminin eksik yönlerinin belirlendiğı ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntemlerin belirlendiğı görülmektedir. Ancak iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkabilecek durumlara karşı eylem planları hazırlanmasında zafiyetler olduğu düşünülmektedir.

Bu çalışmada Necmettin Erbakan Üniversitesinde iç kontrol sisteminin etkinliği analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda t testi yardımı ile iç kontrol sistemi unsurlarının etkinliğine göre birimlerde iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark var mı sorusu

doğrulanmaya çalışılmıştır. Yapılan t testi sonucuna göre H1, H2, H3, H4 ve H5 hipotezlerinin kabul edildiği görülmektedir ($p < 0,05$). Bu doğrultuda çalışma kapsamında yer alan birimlerde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının etkinliğine yönelik personellerin algıları ile iç denetim birimi veya iç denetçi olanlar ve olmayanlar (evet, hayır) arasında anlamlı bir fark vardır. Bu fark iç denetim birimi veya iç denetçi olanların lehinedir. Sonuç olarak, iç denetim birimi veya iç denetçi olan birimlerde kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurunun daha etkin olduğu söylenebilir.

İç kontrol sisteminin unsurlarının etkinliği ile iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenler ve düşünmeyenler (evet, hayır, kısmen) arasında anlamlı bir fark mı sorusu ANOVA testi ile doğrulanmaya çalışılmıştır. Gerçekleştirilen ANOVA analizi sonucunda iç kontrol sisteminin etkinlik algısı ile iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin gruplar arası farklar incelendiğinde anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Gruplar arası anlamlı farklılıkların iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenlerin lehine olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünenlerin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarına yönelik grup ortalamalarının yüksek olması araştırma bulguları açısından anlamlılık arz etmektedir.

Varyans analizi ile iç kontrol sisteminin etkinliğine göre birimlerde yapılan kontrol faaliyetlerinin sıklığı (günlük, haftalık, aylık, yıllık, 1 yıldan fazla) arasında anlamlı bir fark mı sorusuna cevap aranmıştır. İç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısı ile kontrol faaliyetlerinin sıklığına ilişkin ANOVA testi bulguları incelendiğinde gruplar arasında anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Analiz bulguları doğrultusunda elde edilen veriler, iç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısı ile kontrol faaliyetleri sıklığı arasındaki anlamlılığın tüm alt unsurlarda “aylık” kontrol sıklığının lehine olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin aylık olarak gerçekleştirilmesinin, iç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısını pozitif yönde şekillendirdiği görülmektedir.

İç kontrol sisteminin etkinliğine göre çalışanlara iç kontrol sistemi konusunda eğitim verilenler ve verilmeyenler (sürekli veriliyor, bazen veriliyor, verilmiyor) arasında anlamlı bir fark var mı sorusuna, son yapılan ANOVA analizi ile cevap bulmaya çalışılmıştır. İç kontrol sistemi unsurlarına yönelik etkinlik algısı ile iç kontrol sistemi eğitim faaliyetlerine ilişkin ANOVA testi bulguları incelendiğinde gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiş olup “sürekli iç kontrol sistemi eğitiminin” veriliyor olmasının iç kontrol sistemi unsurlarına yönelik grup ortalamalarını artırdığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak özel sektörde yer alan işletmelerin amaçlarına ve hedeflerine ulaşması için iç kontrol sistemi önemli bir konu olduğu gibi kamu kurumları için de önemlidir. Kamu kurumlarında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurulması zorunlu hale gelen iç kontrol sisteminin etkin olarak uygulanması gerekmektedir. Bunun için kamu kurumlarında, iç kontrol sisteminin etkinliğini denetleyen iç denetim birimlerinin görevlerini tam olarak yerine getirmesi gerekmektedir. Bilindiği gibi kaynaklar sınırlıdır ve kamu kurumlarında sınırlı kaynakların ömrü iç kontrol sistemi ile artırılabilir, sürdürülebilirliği sağlanabilir. Çalışmanın uygulama alanını oluşturan Necmettin Erbakan Üniversitesi yakın tarihte kurulmuş olmasına rağmen büyük oranda kurumsallaştığı görülmektedir. Araştırma sonucu elde edilen bulgulara bakıldığında, üniversitede iç kontrol sisteminin etkin olduğu söylenebilir. İç kontrol sisteminin üst yönetici, harcama birimi yöneticileri, diğer yöneticiler ve çalışanlar tarafından kabul gördüğü ve sistemin daha da etkin olabilmesi için gayret gösterdikleri düşünülmektedir.

Çalışmanın en başta Necmettin Erbakan Üniversitesi ve daha sonra diğer devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin durumu, etkinliği, sistemin sorunlu yerleri, alınması gereken önlemler konusunda yol gösterici olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte çalışma evreni genişletilerek araştırma tüm devlet üniversitelerinde uygulanabilir. Sadece idari personeller değil akademisyenler de çalışma kapsamına alınabilir. Son olarak, iç kontrol sistemi kamu kurumları ve tüm çalışanları için bir iş yükü, bir zorunluluk olmaktan çıkarılmalı, bu algı değiştirilmeli ve sistemin gerekliliği konusunda çalışanlar ikna edilmelidir. Bununla birlikte verilecek olan

eğitimlerle, iç kontrol sistemi amacına ulaşacaktır. Üniversitede yer alan iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmak için şu önerilerde bulunulabilir;

- Üst yönetimin alacağı bir kararla belirlenen takvim aralığında alanında yetkin kişiler tarafından başta birim yöneticileri olmak üzere idari ve akademik tüm çalışanlara, iç kontrolün öneminin anlaşılması için eğitimler düzenlenerek yöneticiler ve personele iç kontrol hakkında farkındalık oluşturulabilir.
- Görevinde üstün başarı sergileyen personele ödüllendirmede ve görevde yükselmeye yüksek performans sergileyen kişilerin göz ardı edilmesi kuruma olan aidiyetini ve işine olan bağlılığı azaltmaktadır. Personelin kuruma olan bağlılığını artırabilmek ve kurumsallaşmayı daha ileri boyutlara taşıyabilmek için hak edene gerekli yetki ve sorumluluk ile maddi ve manevi ödüllendirmeler yapılmalıdır.
- İdarenin hedefledikleri stratejik amaçlarına ve performans programlarına ulaşma noktasında karşılaşılabilecekleri iç ve dış risklerin tespit ve analiz edilmesi, gerekli önlemlerin alınabilmesi için organizasyonun çevresel koşullarının değişiklik göstermesinden dolayı üç veya altı ayda ya da yılda bir defa mutlaka gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkilerine karşı risk tanımlarının oluşturulması, risk matrisleri ve risk haritalarının çıkarılmasında çalışanların da sürece dahil edilmesiyle risklere karşı eylem planları oluşturarak yönetim stratejisi belirlenebilir.
- İç Denetim Birimi, harcama birimlerinin yaptığı işlemlerde karşılaşılabileceği riskleri tespit etmelidir. Üst yöneticinin bu tespitlere dayanarak verdiği onay ile risk merkezli belirli yıl aralığını kapsayan iç denetim planı ve programı hazırlanmalı, elde edilen veriler rapor haline getirilerek üst yöneticiye sunulmalıdır. Ayrıca bu raporda tespit edilen hususlar harcama birimleri ile paylaşılarak risklere karşı gerekli önlemleri almaları konusunda önerilerde bulunulmalıdır.
- İdareler, performansın izlenebilmesi, yöneticilerin sağlıklı karar alabilmesi ve hizmet sunumunda memnuniyetin sağlanması amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sisteminin oluşturulabilmesi için kurum içi ve kurum dışı iletişim

kanalları, personelin sorunlarının dinlendiği ve önerilerinin dikkate alındığı, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde raporlamanın yapıldığı, meydana gelebilecek usulsüzlüklerde bildirim yöntemleri belirlemelidir.

- İç kontrol sisteminin tasarım ve işleyişinin sürekli ve belirli aralıklarla değerlendirilmesi ve alınması gereken önlemlerin belirlenmesi; değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sisteminin izlenebilmesi için yöneticilerin, çalışanların, iç ve dış denetim rapor sonuçlarının dikkate alındığı ve idarenin alınması gereken önlemleri belirlenerek buna göre bir eylem planı oluşturulmalıdır.
- Harcama birimi yönetici ve çalışanlarının yasalara uyma, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı, varlıkların korunması gibi konularda iç denetçilerin görüş ve önerilerine başvurarak iç kontrolün etkin bir şekilde işletilmesi ile birlikte risklerin asgari düzeyde tutulmasına katkı sağlamış olacaktırlar.

KAYNAKLAR

- ACAR**, Durmuş ve Özen Akçakanat (2012). “Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri ile Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 28, 1-17.
- AKBULUT**, Emre (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, 174-187.
- AKÇAY**, Serkan (2014). “Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma”, **Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 7 (1), 1-23.
- AKPINAR**, Mahmut (2011). “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim ” **ZKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 7 (14), 286-306.
- AKSOY**, Tamer (2005). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi**, 72, 138-163.
- AKTÜRK**, Ahmet (2015). “Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi”, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 1 (4), 108-127.
- AKTÜRK**, Ahmet ve Rukiye Kılıç (2015). “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, **Journal of Yasar University**, 10 (39), 6566-6573.
- AKYEL**, Recai (2010) “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17 (1), 84-97.
- AKYEL**, Recai ve Ömer Köse (2010). “Kamu Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitelerinin İyileştirilmesinin Önemi” **Sayıştay Dergisi**, 82, 1-14.
- GÜVEN**, Ahmet ve Atila KARKACIER ve Türker ŞİMŞER (2017). “Merkezileşme Yerelleşme Tartışmaları Kapsamında Yerel Yönetimlerde Vesayet Denetimi Sorunu **Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi** /2017 Cilt: XII Sayı: II
- AĞAR**, Serkan "Kamu Kurumları (Hizmet Yerinden Yönetim Kuruluşları) Teorisi", www.idare.gen.tr/agar-kamukurumlari.htm (Erişim Tarihi :01/04/2019)
- ÇEVİK**, Hasan Hüseyin (2004). “Türkiye’de Kamu Yönetimi Başarısızlığına Teorik Bir Yaklaşım”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi** / 2004 Cilt:59 Sayı:3, 44-78.
- AKYILMAZ**, Bahtiyar ve Murat Sezginer ve Cemil Kaya (2016). **Türk İdare Hukuku**. 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ALAGÖZ**, Ali (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, **Güncel İşletmecilik Konuları**, Editör: Zeki Doğan ve M. Emin İnal, Konya: Tablet Yayınları.
- ALDRIDGE**, C. Richard ve Janet L. Colbert (1994). “Management’s Report on Internal Control, and the Accountant’s Response”, **Managerial Auditing Journal**, 9 (7), 21-28.

- AL-LAİTH**, Ali Abdul Ghani (2012). “Adaptation of the Internal Control Systems with the Use of Information Technology and its Effects on the Financial Statements Reliability: An Applied Study on Commercial Banks”, **International Management Review**, 8 (1), 12-20.
- AL-THUNEİBAT**, Ali A. ve Awad S. Al-Rehaily ve Yousef A. Basodan (2015). “The Impact Of Internal Control Requirements On Profitability Of Saudi Shareholding Companies”, **International Journal of Commerce and Management**, 25 (2), 196-217.
- ASLAN**, Abdullah (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, 77, 63-86.
- ATAY**, Ender Ethem (2016). **İdare Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- AZALTUN**, Murat (1999). **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- BAKKAL**, Hakan ve Alper Kasımoğlu (2012). “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli”, **Mevzuat Dergisi**, 15 (178).
- BASKICI**, Çiğdem (2015). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 11 (25), 163-180.
- BAYAZITLI**, Ercan (2015). “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 46 (3), 143-193.
- BOWRİN**, Anthony R. (2004). “Internal Control in Trinidad And Tobago Religious Organizations”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 17 (1), 121-152.
- CÖMERT**, N. vd. (2013). **Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, Sakarya: Ada Renk Matbaa.
- DABBAĞOĞLU**, Kadir (2007). “İç Kontrol Sistemi”, **Journal of Qafqaz University**, 26, 109-115.
- DEMİRBAŞ**, Mahmut (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 4 (7), 167-188.
- DUNCAN**, John B. ve Dale L. Flesher ve Morris H. Stocks (1999). “Internal Control Systems In Us Churches”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 12 (2), 142-164.
- ERKAN**, Mehmet ve Serkan Özdemir ve Mehtap Karakoç (2010). Afyon Kocatepe Üniversitesi, **İ.İ.B.F. Dergisi**, 12 (1), 85-109.
- FADZİL**, Faudziah Hanim ve Hasnah Haron ve Muhamad Jantan (2005). “Internal Auditing Practices And Internal Control System”, **Managerial Auditing Journal**, 20 (8), 844-866.
- FINDIK**, Hakkı (2016). “İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler”, **Türk İşletme Araştırmaları Dergisi**, 8 (1), 640-662.
- GÖNEN**, Seçkin ve Ülkü Ergun (2008). “Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, **Ege Akademik Bakış**, 8 (1), 183-204.
- GÖNÜLAÇAR**, Şener (2007). “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler” **Mali Hukuk Dergisi**, 130-131, 1-21.
- GÖZÜBÜYÜK**, Şeref (2016). **Yönetim Hukuku**, 34. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

- GÜLER**, Tahsin (2018). “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ve Kamu Yönetimine Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 21 (39), 299-322.
- GÜNER**, M. Fatih (2009). “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, 157, 183-195.
- GÜREDİN**, Ersin (2008). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, İstanbul: Arıkan Yayıncılık.
- HATUNOĞLU**, Zeynep ve Nurettin Koca ve Mustafa Kılılı (2012). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9(20), 169-189.
- HERREMANS**, Irene M. (1997). “Integrating Internal Control İn MBA Programmes Using The COSO And COCO Models”, **Managerial Auditing Journal**, 12 (2), 60-66.
- İBİŞ**, Cemal ve Özgür Çatıkkaş (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, 85, 95-121.
- İDÇUEHY**, (2006). **İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, 12.07.2006 Tarih ve 26226 Sayılı Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19.04.2019)
- İKÖMKİUE**, (2005). **İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar**, 31.12.2005 Tarihli Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 19.04.2019)
- İSLAMOĞLU**, Hamdi ve Ümit Alınçık (2014). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- JONES**, Michael John (2008). “Internal Control, Accountability And Corporate Governance”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21 (7), 1052-1075.
- KALAYCI**, Şeref (2008). **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 3. Baskı, Ankara: Asil Yayıncılık.
- KAVAL**, Hasan, (2008). **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- KAYA**, Ergün ve Tunç Köse (2013). **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları
- KEPEKÇİ**, Celal (2004). **Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Yayıncılık.
- KESİK**, Ahmet (2005). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9 (1), 94-114.
- KIZILBOĞA**, Ruveyda ve Filiz Özşahin (2013). “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı” **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, 6 (2), 220-236.
- KİKST**, (2007). **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği**, 26.12. 2007 Tarihli Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 21.04.2019)
- KİKSUEPR**, (2009). **Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi**,<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2260/kamu-ic-kontrol-standartlarına-uyum-eylem-planı-rehberi.html>, (Erişim Tarihi: 10.04.2017)
- KİRACI**, Murat (2003). “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 4 (2), 67-78.

- KMYKK**, (2003). **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 10.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 17.04.2019)
- KURNAZ**, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu (2010). **İç Denetim**, 1. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- LANSİLUOTO**, Aapo ve Annukka Jokipii ve Tomas Eklund (2016). “Internal Control Effectiveness-A Clustering Approach”, **Managerial Auditing Journal**, 31 (1), 5-34.
- MBİKİDR**, (2014). **Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi**, [http:// www.mb.gov.tr/strateji-gelistirme-baskanligi](http://www.mb.gov.tr/strateji-gelistirme-baskanligi), (Erişim Tarihi: 28.05.2018)
- MORRİS**, John J. (2011). “The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls Over Financial Reporting”, **Journal Of Information Systems**, 25 (1), 129-157.
- O’LEARY**, Conor ve Errol Iselin ve Divesh Sharma (2006), “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control”, **Pacific Accounting Review**, 18 (2), 69-96.
- ÖMÜRBEK**, Vesile ve Sevil Özge 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**, 16(1), 379-402.
- ÖNEN**, Mustafa ve Bedrettin Özmen (2011). “Kamu Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk”, **Sayıştay Dergisi**, 81, 91-110.
- ÖZBİRECİKLİ**, Mehmet ve Kayahan Tüm ve İrem Keskin (2015). “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 17 (3), 497-524.
- ÖZEL**, Kamile (2007) **İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Mali Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Devlet Bütçe Uzmanları Araştırma Raporu.
- RAE**, Kirsty ve Nava Subramaniam (2008), “Quality Of İnternal Control Proceduresantecedents And Moderating Effect On Organisational Justice And Employee Fraud”, **Managerial Auditing Journal**, 23 (2), 104-124.
- RUBİNO**, Michele ve Filippo Vitolla (2014). “Internal Control Over Financial Reporting: Opportunities Using The COBİT Framework”, **Managerial Auditing Journal**, 29 (8), 736-771.
- SALEHİ**, Mahdi ve Arash Arianpoor ve Fatemeh Salehi (2013). “Investigating the Effect of Internal Audit on the Performance of Private Banks’ System”, **Journal of Accounting - Business & Management**, 20 (1), 46-58.
- SALTIK**, Nihal (2007). “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 (26), 58-69.
- SARAÇ**, Osman (2005). “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi” **Maliye Dergisi**, 122-163.
- SAYAN**, İpek Özkal (2013). **Türkiye’de İdari Sistem ve Örgütlenme**, <http://www.kas.de/tuerkei/tr/publications/34517/> (Erişim Tarihi: 15.09.2017)
- SELİMOĞLU**, Seval Kardeş ve diğerleri (2011). **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitapevi.

- SGBÇUEHY**, (2005). **Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**, 29.12.2005 Tarihli Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr, (Erişim Tarihi: 21.04.2017)
- SPIRA**, Laura F. ve Michael Page (2003). “Risk management: The Reinvention Of Internal Control And The Changing Role Of Internal Audit”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 16 (4), 640-661.
- TUAN**, Koray (2009). “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi” **Çukurova Üniversitesi İBBF Dergisi**, 13 (2), 1-15.
- TÜREDİ**, Hasan (2011). “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 16, 99-127.
- TÜREDİ**, Hasan ve Filiz Gürbüz ve Ümmügülsüm Alıcı (2014). “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 11 (42), 141-155.
- TÜREDİ**, Selda (2008). “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi ile İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler”, **Mevzuat Dergisi**, (126), 1-10.
- UÇMA UYSAL**, Tuğba (2015). “Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 8 (1), 53-65.
- USUL**, Hayrettin ve İsmet Titiz ve Burcu A. Ateş (2011). “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 48-54.
- YAĞCI**, Suzan (2006). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- YAVAŞOĞLU**, Mustafa (2001). **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- YAVUZ**, Salih Tanju (2002). “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, **Bankacılar Dergisi**, (42), 39-56.
- YILANCI**, Münevver (2006). **İç Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi.
- YURTSEVER**, Gürdoğan (2008). **Bankacılığımızda İç Kontrol**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256.

EKLER

Ek-1 Anket Formu

Değerli Katılımcı,

Bu anket, akademik bir niteliğe sahip olup edinilen bilgiler, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı için hazırlamakta olduğum “Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kuruluşunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Necmettin Erbakan Üniversitesi Örneği” isimli Yüksek Lisans Tezi için kullanılacak, onun haricinde hiçbir yerde ve farklı bir amaçla kullanılmayacaktır. Çalışmanın başarısı büyük ölçüde sizin değerli katkılarınıza bağlı olacaktır. Bu nedenle soruların dikkatle cevaplanması, sonuçların geçerliliği ve anlamlılığı açısından önem taşımaktadır. Anketi cevaplayarak çalışmamıza yapmış olduğunuz katkı için teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Veli ERASLAN

Necmettin Erbakan Üniversitesi

1. Cinsiyetiniz:

Erkek Kadın

2. Yaşınız:

20-30 31-40 41-50 51 ve üzeri

3. Eğitim durumunuz:

Lise Önlisans Lisans Yüksek Lisans Doktora

4. Ne kadar süredir Necmettin Erbakan Üniversitesinde çalışıyorsunuz?

1 yıldan az 1-3 yıl 4-6 yıl 7-9 yıl 10 yıl ve üzeri

5. Hangi birimde görev yapıyorsunuz?

.....

6. Birimdeki göreviniz (unvanınız) nedir?

.....

7. Çalıştığınız birim kaç yıldır faaliyet gösteriyor?

1 yıldan az 1-3 yıl 4-6 yıl 7-9 yıl 10 yıl ve üzeri

8. Biriminizde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur?

Evet Hayır Kısmen

9. Biriminizde kontrol faaliyetleri hangi sıklıkla yapılmaktadır?

Günlük Haftalık Aylık Yıllık 1 yıldan fazla

10. Biriminizde çalışanlara iç kontrol sistemi hakkında eğitim veriliyor mu?

Sürekli veriliyor Bazen (gerektiğinde) veriliyor Verilmiyor

11. Biriminizde iç denetim birimi veya iç denetçi mevcut mu?

Evet Hayır

Bu kısımda, biriminizdeki iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmesi amaçlanmaktadır. Lütfen biriminizin iç kontrol sistemini; kontrol ortamı, risk yönetimi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faktörleri açısından değerlendiriniz. Aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	1	2	3	4	5
-İç Kontrol Sistemi-					
Kontrol Ortamı					
Birimde kamu iç kontrol standartları tüm çalışanlar tarafından bilinmektedir					
Birim için oluşturulmuş yazılı davranış kuralları ve etik (dürüstlük) kuralları /değerler vardır					
Birimde etik kuralların kavranmasına yönelik güncel mekanizmalar vardır (eğitimler, toplantılar, broşürler gibi)					
Birimde kamu etik davranış kurallarına uyulmaktadır					
İdarenin/Birimin misyonu yazılı olarak belirlenip duyurulmaktadır					
Birimde güncel iş planı ve takvimi hazırdır					
Birimde yetkili merkezlerin ve çalışanların tüm iş ve işlemlerle ilgili çıktılara erişimleri sağlanmaktadır					
Birimde etkin bir organizasyon şeması (kilit yetki ve sorumluluk alanlarını, hesap vermeye uygun raporlama kanallarını ve koordinasyon ve entegrasyon noktalarını gösteren) vardır					
Birimlerin, altbirimlerin ve personelin görev tanımlarına yönelik güncel yönerge, genelge ve onaylar vardır					
Birimde yürütülen işlere ilişkin faaliyet alanları ve görev tanımları belirlidir ve ilgili personele tebliğ edilmiştir					
Birimde hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlidir					
Her düzeydeki yönetici personellere verilen görevlerin sonucunu izleyebilmektedir					
Birimde personellerin performansı düzenli olarak değerlendirilmektedir					
Birim yöneticileri personelin yeterliliği ve performansı ile ilgili olarak yaptıkları değerlendirmeleri ilgili personelle paylaşmaktadır					
Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmaktadır					
Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme sistemi uygulanmaktadır					
Birimde iş akış süreçleri ve süreçlerdeki imza ve onay mercileri belirlidir					
Birimde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir					
Birimde görevde yükselme usulleri yazılı olarak belirlidir					
Personelin görevde yükselmesinde performans değerlendirmesi dikkate alınmaktadır					
Çalışanların memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir					
Her bir görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve yetkinlikler tanımlıdır					
Personelin işe alınmasında liyakat ilkesi uygulanmaktadır					
Çalışanlar iç kontrol sistemini sahiplenmektedir					
Yöneticiler iç kontrol sistemini benimsemektedir					
Risk Değerlendirme					
Birimde etkin bir stratejik plan ve performans programı vardır					
Stratejik planda hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik yapılacaklar ve sorumlular belirlidir					
Stratejik planda hedeflere ulaşma performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik raporlama prosedürleri belirlidir					

Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programları dikkate alınmaktadır					
Birimde yürütülen faaliyetler stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflerle uyumludur					
Hedefler belirlenirken spesifiklik, ölçülebilirlik, ulaşılabilirlik, ilgililik ve süreli olma kriterleri dikkate alınmaktadır					
Görev alanları çerçevesinde birimin hedeflerine uygun özel hedefler belirlenmektedir					
Birimin üst yönetici tarafından onaylanmış ve tüm çalışanlar tarafından erişilebilen bir risk strateji ve politika belgesi vardır					
Birimde risk yönetimi süreci veya stratejisi belirlidir					
Birimde risk yönetimi süreci (amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan) uygulanmaktadır					
Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı sağlanmaktadır					
Risk yönetimi sürecinin etkinliği konusunda yıllık raporlar hazırlanmaktadır					
Birimde, amaç ve hedeflere yönelik riskler belirlenmektedir					
Birimde riskler karşısında kontrol faaliyetleri/eylem planları hazırdir					
Riskler yılda en az bir kere ve/veya değişen koşullara göre değerlendirilmekte ve güncellenmektedir					
Birimde risk yönetimine ilişkin görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ve yazılı olarak belirlidir					
Kontrol Faaliyetleri					
Birimde her bir faaliyet ve riskleri için, etkin kontrol stratejileri ve yöntemleri vardır					
Birimde her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol stratejileri ve yöntemleri uygulanmaktadır					
Kontrol faaliyetleri uygulanırken fayda maliyet analizi yapılmaktadır					
Birimin faaliyetleri ile mali kararları ve işlemlerine ilişkin yazılı prosedürler mevcuttur					
Birimde yöneticiler tarafından prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır					
Faaliyet ve işlemler yöneticiler tarafından kontrol edilmekte, izlenmekte ve değerlendirilmektedir					
Birimde personelin gerçekleştirdiği iş ve işlemlere yönelik kontroller yapılmaktadır					
Personel işlerini kesintiye uğratabilecek veya yavaşlatabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir					
Birimde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır					
Birimin faaliyetlerinin sürekliliğini etkileyen nedenlere (risklere) karşı gerekli önlem veya önlemler alınmaktadır					
Birimde vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır					
Birimde rotasyon sistemi etkin bir şekilde belirli periyotlarla uygulanmaktadır					
Birimde bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır					
Bilgi sisteminde yeterli bir yedekleme mekanizması mevcuttur					
Bilgi sisteminde olağanüstü durum onarım planları/eylem planları mevcuttur					
Bilgi ve İletişim					
Birimde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, elektronik veya sözlü etkin bir iç iletişim sistemi mevcuttur					
Birimde dış paydaşlar ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur					

Mevcut iç ve dış iletişim sistemleri personelin ve/veya dış paydaşların beklenti, öneri ve şikâyetlerini iletmelerine imkân vermektedir					
Birimde personelin iş ve işlemlere yönelik hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları hangi mercilere nasıl ileteceğini gösteren prosedürler (iletişim kuralları) vardır					
Olası veya süregelen hata, usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilebilmesi için uygun araçlar mevcuttur					
Birimde standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları (hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin denetimi ve hesap verebilirlik içeren) mevcuttur					
Birimde iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini kapsayan belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi mevcuttur					
Mevcut bilgi sistemleri idare/birim tarafından belirlenmiş hedeflerin izlenmesine imkân sağlamaktadır					
Mevcut bilgi sistemleri faaliyetler üzerinde etkin bir gözetim ve değerlendirme yapılmasına imkân sağlamaktadır					
Faaliyetlere ilişkin tüm bilgi ve belgeler doğru, tam, güvenilir, kullanışlı ve anlaşılabilirdir					
Birimde tam, doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabilirliktedir					
İzleme					
İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmektedir					
İç kontrol sisteminin eksik yönlerinin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntemler belirlenmektedir					
İç kontrol sistemine ilişkin hatalar, eksiklikler veya sistemin etkinliği konusunda yöneticilere geri bildirim sağlanmaktadır					
Birimde iç denetim birimi ile yönetici ve çalışanlar arasında etkin bir işbirliği vardır					
Birimde yöneticiler iç denetim faaliyetlerinin ve amacının farkındadır					
Birimde çalışanlar iç denetim faaliyetlerinin ve amacının farkındadır					
İç kontrolün değerlendirilmesinde yönetim iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate almaktadır					
İç kontrolün geliştirilmesine yönelik iç denetim birimi tarafından getirilen öneriler yönetim tarafından dikkate alınmaktadır					
İç kontrolün geliştirilmesine yönelik çalışanlar tarafından getirilen öneriler yönetim tarafından dikkate alınmaktadır					
İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkabilecek durumlara karşı eylem planı veya planları hazırlanmaktadır					
İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenip uygulanmaktadır					
Birimde, iç kontrol faaliyetleri standartlara uygun bir şekilde yürütülmektedir					
Mevcut iç kontrol sistemi yeterince açık ve tutarlıdır					

Anketimiz sona ermiştir, değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz. Anket sonuçlarının tarafınıza gönderilmesini isterseniz e-posta belirtiniz.....

Eğer anket ile ilgili görüş ve önerileriniz var ise lütfen aşağıda belirtiniz.

.....
.....

ÖZGEÇMİŞ

1977 yılında Konya-Hadim-Aşağı Eşenler Köyünde dünyaya geldi, İlkokulu 1988 yılında köyünde tamamladı, 1995 yılında Konya İmam-Hatip Lisesinden mezun oldu. Memuriyete, ilk defa 1999 yılında gerçekleştirilen Devlet Memurları Sınavı (DMS) ile 2001 yılında Aksaray İli Gülağaç İlçe Müftülüğünde İmam-Hatip olarak göreve başladı. 2005 Şubat ayında Konya-Taşkent İlçe Müftülüğüne İmam-Hatip olarak naklen tayin oldu. 2006 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesini bitirdi. İmam-Hatiplik görevi ile birlikte Kaymakamlık onayı ile 3 yıl Taşkent İmam-Hatip Lisesinde öğretmenlik yaptı. 2011-2013 yılları arasında Taşkent İlçe Müftülüğünde Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni kadrosunda tek memur olarak görev yaptı. 29/01/2013 tarihinde kurumlar arası geçişle Necmettin Erbakan Üniversitesi Turizm Fakültesine Veri Hazırlama ve Kontrol İşletmeni olarak naklen atanarak Muhasebe Biriminde görevlendirildi. 2014 Kasım ayında gerçekleştirilen görevde yükselme sınavını kazanarak Şef kadrosuna atandı ve halen aynı Fakültede mali işlemleri yürütmektedir. Evli ve dört çocuk babasıdır.

+