

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



**KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE  
İÇ DENETİM: HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NDA  
İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN  
ARAŞTIRILMASI**

**NURHAN KIRTEKE**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN:  
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR**

**KONYA-2019**

 <b>KONYA</b>	<b>T.C.</b> <b>NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ</b> <b>Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü</b>	 <b>SOSYAL BİLİMLER</b> <b>ENSTİTÜSÜ</b>
---	--	---

### BİLİMSEL ETİK SAYFASI

<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	Nurhan KIRTEKE		
	Numarası	168111011015		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME/ İŞLETME		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans		
		Doktora		
Tezin Adı	KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM: HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NDA İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI			

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.

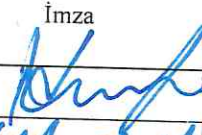


  
**Nurhan KIRTEKE**

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

### YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Nurhan KIRTEKE
	Numarası	168111011015
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / İŞLETME
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR
	Tezin Adı	Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması* başlıklı bu çalışma 22.06/19 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	Dr. Öğr. Üyesi	Mehmet Nuri SALUR	
2	Doç. Dr.	Hüseyin GETİN	
3	Dr. Öğr. Üyesi	Semih Büyükipakcı	

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

### ÖZET

grecinin	Adı Soyadı	Nurhan KIRTEKE		
	Numarası	168111011015		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME/İŞLETME		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
	Tez Danışmanı	Dr.Öğr.Üyesi Mehmet Nuri SALUR		
Tezin Adı	KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİM: HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NDA İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN ARASTIRILMASI			

**Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı; finansal raporların güvenilirliğini sağlama, Kurumun belirlediği hedeflere ulaşma ve yasal düzenlemelere uyma açısından büyük önem taşımaktadır. Başarılı bir yönetim için, iç kontrol sistemi doğru anlaşılmalı, işletme hedefleri doğrultusunda sağlıklı bir biçimde kurulmalı ve uygulanmalıdır.**

Son yıllarda dünyada meydana gelen ekonomik skandallar sonucunda; Kamu Kurumlarında, iç kontrol sisteminin ve iç denetimin yetersiz olduğu görülmüştür. Günümüzde işletmeler halen iç kontrol sisteminin önemini tam olarak anlayamamış ve işletme içinde sağlam bir iç kontrol sistemi kurmuş değildirler. Oysaki iç kontrol, şirketlerin bütün bölümlerinde meydana gelen faaliyetlerin izlenip, kontrol edilip ve hataların giderilmesi için oldukça önemli bir yapıdır.

**Anahtar kelimeler: kamu, iç kontrol, iç denetim, işletme**

 <b>KONYA</b>	<b>T.C.</b> <b>NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ</b> <b>Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü</b>	 <b>NECMETTİN ERBAKAN</b> <b>ÜNİVERSİTESİ</b> <b>KONYA</b> <b>SOSYAL BİLİMLER</b> <b>ENSTİTÜSÜ</b>
---	--	--

### ABSTRACT

<b>Author's</b>	Name and Surname	Nurhan KIRTEKE		
	Student Number	168111011015		
	Department	İŞLETME/İŞLETME		
	Study Programme	Master's Degree (M.A.)	<b>X</b>	
		Doctoral Degree (Ph.D.)		
	Supervisor	Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR		
Title of the Thesis/Dissertation	Internal Control System And Internal Audit In Public Institutions: Investigation Of The Efficiency Of Internal Control System In The Ministry Of Treasury And Finance			

**The existence of an effective internal control system; It is of great importance to ensure the reliability of financial reports, to reach the targets set by the Agency and to comply with legal regulations. For a successful management, the internal control system should be properly understood and properly installed and implemented in line with business objectives. As a result of the economic scandals in the world in recent years; The internal control system and internal audit were insufficient in public institutions. Nowadays, enterprises are not able to fully understand the importance of the internal control system and have not established a sound internal control system within the enterprise. However, internal control is a very important structure in order to monitor and control the activities occurring in all departments of companies and to eliminate errors.**

**Keyword:public, internal control, internal audit, operation**

## İÇİNDEKİLER

<b>BİLİMSEL ETİK SAYFASI</b> .....	<b>i</b>
<b>YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU</b> .....	<b>ii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR VE SİMGELER</b> .....	<b>viii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

1.1. İç Kontrol Sistemi .....	6
1.2. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Kapsamı .....	8
1.2.1. Yönetmel Kontroller .....	10
1.2.2. Muhasebe Kontrolleri .....	11
1.3. İç Kontrol Standartları .....	11
1.3.1. COSO İç Kontrol Standartları .....	11
1.3.2. INTOSAI İç Kontrol Standartları .....	16
1.3.3. Avrupa Birliğinin İç Kontrol Standartları .....	19
1.4. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilip Değerlendirilmesi .....	23
1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Uygulanan Yaklaşımlar .....	24
1.4.2. İç Kontrol Sistemini Değerleme Safhaları.....	24
1.4.3. İç Kontrol Sistemini Tanıma Usulleri.....	25
1.4.3.1. Not Alma Usulu .....	25
1.4.3.2. Organizasyon Şeması Yöntemi .....	25
1.4.3.3. Soruşturma Formu Yöntemi .....	26
1.5. İç Denetimin Tanımı .....	27
1.6. İç Denetimin Amacı .....	27
1.7. İç Denetimin Alanı .....	27
1.8. İç Denetimin Kuruluşu .....	28
1.9. İç Denetimin Komponentleri (Bileşenleri) .....	28
1.9.1. Kontrol Süreçlerinin Değerlendirilmesi .....	28

1.9.2. Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi .....	29
1.9.3. Risk Yönetimi Değerlendirmesi .....	29
1.10. İç Denetimin Öğeleri .....	29
1.10.1. Kurum İçin Değer Katar .....	29
1.10.2. Danışmanlık ve Sertifika Hizmetleri Sunar .....	30
1.10.3. İç Denetim Standartlarına Uygun Yapılır .....	30
1.10.4. İç Denetim Risklere Yoğunlaşır .....	30
1.10.5. İç Denetimde Bağımsızlık Şartı .....	31

## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

2.1. Kamuda İç Kontrolün Tanımı .....	32
2.1.1. Kamuda İç Kontrolün Amaçları .....	32
2.1.2. Kamu Sektöründe İç Kontrol Yetkilileri .....	34
2.1.2.1. Üst Yönetici .....	34
2.1.2.2. Harcama Yetkileri .....	35
2.1.2.3. Strateji Geliştirme Birimleri .....	35
2.1.3. İç Denetim Birimleri .....	35
2.1.3.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı .....	35
2.1.3.2. Sayıştay .....	35
2.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu .....	36
2.2.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı .....	36
2.3. İç Denetim İlerleyişi .....	36
2.3.1. İç Denetim Çalışmalarının Planlanması .....	37
2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Yapılması .....	37
2.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Raporlanması .....	38
2.3.4. İç Denetim Faaliyeti Neticesinin Takibi .....	39
2.4. Kamu İç Denetim Standartları .....	39
2.4.1. Nitelik Standartları .....	39
2.4.1.1. Gaye, Yetki ve Sorumluluklar (1000) .....	39
2.4.1.2. Tarafsız Ve Bağımsız Olmak (1100) .....	40
2.4.1.3. Yetkinlik, Maksimum Mesleki İtina Ve İlgisi (1200) .....	40
2.4.1.4. Kalite ve Geliştirme Programı (1300) .....	41
2.5. İç Denetimde Etkin Kurumlar ve Kişiler .....	41

2.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı .....	41
2.5.2. İç Denetim Koordinasyon Komisyonu .....	42
2.5.3. İlgili Bakan .....	42
2.5.4. Üst Yönetici .....	42
2.5.5. Harcama Yetkilisi .....	42
2.5.6. Realizasyon (Gerçekleştirme) Görevlisi: .....	42
2.5.7. Mali Hizmetler Birimi .....	42
2.5.8. Bağımsız Denetçiler.....	43
2.6. İç Denetim Koordinasyon Konseyi .....	43
2.6.1. Sekreteryaya .....	43
2.7. İç Denetim Koordinasyon Konseyinin İşlevleri .....	44
2.8. İç Denetim Koordinasyon Konseyinin Yetkileri .....	45

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI

#### ÜZERİNE HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NDA BİR UYGULAMA

3.1. Literatür Taraması.....	46
3.2. Çalışmanın Amacı .....	51
3.4. Çalışmanın Kısıtları .....	53
3.5. Çalışmanın Varsayımları .....	53
3.6.Evren ve Örneklem Hesaplaması .....	54
3.7. Veri Analizi Yöntemleri (İstatistiksel Metot) .....	54
3.8.İç Kontrol Ölçeği Güvenilirlik ve Geçerlilik Testleri .....	55
3.9. İKS Kontrol Faaliyetleri İfadelerinin Değerlendirilmesi.....	62
3.10. İKS Kontrol Ortamı İfadelerinin Değerlendirilmesi .....	63
3.11.İKS İzleme İfadelerinin Değerlendirilmesi .....	65
3.12. İKS Risk İfadelerinin Değerlendirilmesi .....	66
3.13. İKS Değerlendirme Alt Boyutları Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi .....	67
3.14.İKS Alt Boyutları Arasındaki İlişkilerin Genel Değerlendirmesi .....	69
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>76</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>81</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>89</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>94</b>

## KISALTMALAR VE SİMGELER

<b>AAA</b>	: (The American Accounting Association) Amerikan Muhasebeciler Birliği
<b>ACT</b>	: (American College Testing) Amerikan Koleji Testi
<b>AICPA</b>	: (American Institute of Certified Public Accountants) Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
<b>BİMER</b>	: Başbakanlık İletişim Merkezi
<b>CEO</b>	: (Chief Executive Officer) İcra Kurulu Başkanı
<b>CFO</b>	: (Chief Financial Officer) Baş Finans Sorumlusu
<b>CİMER</b>	: Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
<b>COSO</b>	: (Committee of Sponsoring Organizations) Sponsor Organizasyonlar Komitesi
<b>FEI</b>	: (Financial Executives International) Finans Yöneticileri Enstitüsü
<b>IFAC</b>	: (International Federation of Accountants) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IIA</b>	: (The Institute of Internal Auditors) İç Denetçiler Enstitüsü
<b>IMA</b>	: (Institute of Management Accountants) Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>IMF</b>	: (International Monetary Fund) Uluslararası Para Fonu
<b>INTOSAI</b>	: (International Organization of Supreme Audit Institutions) Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TİDE</b>	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1. İç Kontrol Ölçeği Güvenilirlik ve Geçerlilik Testleri .....	55
Tablo 3.2. Katılımcıların Özellikleri.....	60
Tablo 3.3. Boyut Puanlarının Değerlendirilmesi .....	61
Tablo 3.4. İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi.....	62
Tablo 3.5. İKS Kontrol Ortamı İfadelerinin Değerlendirilmesi .....	64
Tablo 3.6. İKS İzleme İfadelerinin Değerlendirilmesi .....	65
Tablo 3.7. İKS Risk İfadelerinin Değerlendirilmesi.....	66
Tablo 3.8. İKS Bilgi ve İletişim İfadelerinin Değerlendirilmesi .....	67
Tablo 3.9. İKS Değerlendirme Alt Boyutları Arasındaki ilişkilerin İncelenmesi .....	67
Tablo 3.10. İKS Sisteminin Genel Değerlendirilmesine Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi .....	69
Tablo 3.11. İKS Risk Değerlendirme Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi .....	71
Tablo 3.12. İKS İzleme Faaliyetleri Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi .....	71
Tablo 3.13. İKS Kontrol Ortamı Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi...	72
Tablo 3.14. İKS Kontrol Faaliyetleri Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi .....	74

## ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

“Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı’nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması” adlı çalışmamda bana yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR ve tez yazma sürecinde desteklerini her zaman hissettiğim sevgili eşim ile kıymetli aileme teşekkürü borç bilirim.

Nurhan KIRTEKE

2019

## GİRİŞ

Günümüzde, küreselleşmenin önemli bir aracı olan küresel sermaye akımları sadece uluslararası mali kuruluşlar tarafından belirlenmiş makroekonomik programları uygulayan birkaç ülkeye değil; yapıları ve iktisadi politikaları açısından büyük farklılıklar gösteren birçok ekonomiye de aynı kararlılık ve hızla ilgi göstermektedir. 1990-2000 arasındaki on yıllık süreçte küresel sermayenin aktığı üç büyük bölge mevcuttur: Doğu Asya ve Pasifik, Avrupa ve Orta Asya, Latin Amerika ve Karayipler. Küresel sermayenin Orta Doğu ve Kuzey Afrika ile Güney Asya ve Afrika akışı ise düşük düzeylerde dir.

Küreselleşme; ekonomik ölçeği büyümekte, benzer tüketiciler oluşturmakta, araştırma-geliştirme birimlerinin çoğalması ile ürün çeşitliliği artmakta, teknoloji transferlerini hızlandırmaktadır. Diğer yandan bu süreçte özellikle gelişmekte olan ülkeler; ulusal para, ulusal dil ve kültür ile ulusal kaynaklarını; özetle ulusal değerlerini korumakta ciddi güçlük çekmektedirler (Demir, 1998: 7).

Küreselleşme süreci, mobil sermayenin daha az vergi ödeyeceği, bir başka ifadeyle vergi sonrası karın maksimum olacağı yerlere çok hızlı bir biçimde hareket etmektedir. Bu sürece uyum gösteren ülkeler anılan sermayeyi kendilerine çekmek için vergi politikalarını gözden geçirmekte ve vergi oranlarını indirme yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla, küreselleşme ülkelerin vergileme kapasitelerinin ve vergi yüklerinin dağılımının değişmesine önemli etkiler yapmaktadır. Kazanç vergileri sonucu itibarıyla gider niteliğindedir. Yatırımcılar ve ortaklar işletmenin vergi sonrası karı ile ilgilenirler. Bu sebeple, kazanç vergilerinin minimize edilebilmesi önemli bir faktör halini almaktadır (Uyanık, 2001: 10).

Küreselleşme ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan sorunların başında vergileme sorunu gelmektedir. Sermaye ve emeğin yüksek vergilerin bulunduğu ülkelere daha düşük ülkelere kaymasının kolaylaşması, çok uluslu şirketlerin üretimlerini birden çok ülkede parça parça gerçekleştirmeleri, internet ve elektronik ticaretin gelişmesiyle birlikte sanal şirketlerin ortaya çıkması, bu şirketlerin yerinin kesinlik göstermemesi, şirket ve müşterilerin farklı ülkelerde

olması ve dolayısıyla farklı vergi düzenlemelerine tabi olması gibi faktörler vergileme sorununa yol açan nedenlerden sadece bazılarıdır (Anbar, 2001: 21).

Vergi politikaları geleneksel olarak, her ülkenin kendi mali, ekonomik ve sosyal durumuna uygun olarak düzenlenir. Klasik ekonomik sorunlara çözüm olarak ele alınan ekonomik denge modelleri de iç dengeleri gözeterek hazırlanmaktadır. Fakat günümüzde küreselleşmenin ulaştığı boyut ile birlikte bu çözümler yetersiz hale geldiği görülmeye başlanmıştır. Ekonomik sınırlamaların ortadan kalktığı, küresel bir köye dönüşen dünyada, ulusal arz ve talebe dayalı çözümler yerini, küresel arz ve talebi esas alan çözümlere bırakmaya başlamıştır. Bunun sonucunda vergi politikaları da ulusal sınırların dışına çıkarak, uluslararası nitelik taşıyor hale gelmektedir. Artık vergi politikaları onu uygulayan ülkeleri değil, o ülkenin dışındaki diğer ülkelerde yaşayan birey ve işletmeleri de yakından ilgilendirmeye başlamıştır. Bu durum özellikle akışkan durumdaki sermaye gelirleri ile çok uluslu şirketler açısından açık bir şekilde ortaya çıkmıştır. Nakdi sermaye geliri elde edenler, teknolojinin sağladığı imkanları kullanarak vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere doğru yatırımlarını kaydırmaktadır. Çok uluslu şirketler de, vergi yüklerini asgari düzeyde tutabilmek için uygun yatay ve dikey örgütlenme modellerine yönelmektedir. Artık gerek bireysel yatırımcıların gerekse çok uluslu şirketlerin, dünyanın herhangi bir yerinde daha düşük vergi rejimi uygulayan bir ülkeye sermaye transfer etmeleri veya faaliyetlerini kaydırmaları, basit bir bilgisayar işlemi ile gerçekleştirebilmektedir (Çağrı, 2015: 65 ).

Gelişmekte olan ülkelerin finansman ihtiyacı için yabancı tasarruflara olan ihtiyaçları dikkate alındığında, bu başboş sermayenin ülkeler açısından önemi daha da belirgin olmaktadır. Sermaye ve yatırımların akışkanlığının artması ve finansal piyasalardaki gelişmeler, ülkeleri vergi oranlarını indirmeye ve vergi engellerini ortadan kaldırmaya zorlamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin dünyada serbestçe dolaşabilen bu küresel sermayeyi kendi ülkelerine çekebilmek için sağladığı mali kolaylıklar, bu ülkelerin vergi matrahlarının azalmasına yol açmaktadır. Bu durum ülkelerin kamu finansman yapısını da etkilemekte, kamu gelirleri vergiden borçlanmaya doğru yönelerek, bu ülkeleri mali krizler ile karşı karşıya bırakabilmektedir. Ayrıca vergi yüklerinin sermayenin üzerinden özellikle emek gibi

akışkan olmayan üretim faktörleri ile dolaylı vergilere doğru bir yönelme içerisinde olduğu görülmektedir.

Küreselleşmenin çeşitli düşünme ve algılama biçimlerine göre tanımı yapılmaktadır. Kimileri küreselleşmeyi teknik düzeyde tanımlayıp analiz etmekte; küreselleşmenin kaçınılmaz, toplumun dışından gelen müdahale edilemez bir “süreç” olduğunu kabul etmektedirler. Kimileri ise küreselleşmenin kapitalizm alanıyla sınırlı olduğunu, kaçınılmaz, tek tip formları dayatan, herhangi bir sınır tanımayan mutlak bir gerçek olmadığını, tarihe ve topluma dışsal bir müdahale değil onların içinde ve onlarla birlikte tanımlanan bir tür toplumsal pratik olarak algılamaktadırlar (Başaran, 2002: 5).

Birinci gruptakiler küreselleşmeyi tek boyutlu ele alarak sadece olumlu yönlerini öne çıkarmakta; küreselleşmeye karşı çıkmanın çağdışı kalmak demek olduğunu, uyum sağlanmazsa teknolojik değişimin yarattığı yeniçağın dışında kalınacağı konusunda insanları medya yoluyla sürekli şartlandırmaktadırlar. Bunlara karşıt görüşte olan kimileri ise küreselleşmeyi sömürgeciliğin son biçimi, dünyanın batılılaşması olarak algılanmaktadır (Altun, 2004: 88).

İkinci grupta yer alan tanım sahipleri, küreselleşmenin tümünden olumlu veya olumsuz olarak algılanamayacağına vurgu yapmakta, küreselleşmenin tek boyutunu değil farklı ihtimal ve imkanlarını göstermektedirler. Oldukça karmaşık ve dinamik bir değişim süreci olan küreselleşme, batı dünyasında siberetik ve informatik gelişimin, yeni teknolojik araçların ortaya çıkması ile birlikte geniş bir etkinliğe sahip olmuştur. Küreselleşme süreci, sunduğu yeni imkanlar yanında yeni belirsizlik ve tartışmaları da gündeme getirmektedir (Başaran, 2002: 6).

Küreselleşme, ulus-devletin etki alanının daralması, çok uluslu şirketlerin hakimiyet alanlarını genişletmeleri, enformasyon teknolojilerinde gündeme gelen yenilikler, uluslar üstü siyasal kurumların evrensel meşruiyet zeminleri olarak ortaya çıkması ve giderek homojenleşen bir kültürün varlığı gibi toplumsal ve toplumlararası gerçeklikleri nitelemek ve bunlarla birlikte seyreden süreçleri açıklamak üzere ortaya atılmış bir kavramdır. Küreselleşme bu yönüyle “dünyanın

bir baştan öbür başa tek bir mekan haline gelmesi” olarak tanımlanmıştır (Altun, 2004: 89).

İlk görevi politik gücü denetlemek ve sınırlamak olan Sayıştaylar, bütçeleme ve denetim alanındaki işlevini üstlenmiştir. Farklı özelliklere sahip olmasına ve literatürümüzde dış denetim olarak tanımlanmasına rağmen, Yüksek denetim kavramı uluslararası alanda yaygın olarak kullanılmaktadır. Yetersiz geleneksel denetim teknik ve yöntemler kamu mallarının piyasa ekonomisi ve sosyal devlet anlayışı çerçevesinde hizmet üretim süreçleri aynı zamanda işlevi olan denetim kurumları uygun denetim tekniklerinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Gelişmiş ülkelerde denetim metodolojisinin bu yönde geliştirilmeye çalışıldığı görülmektedir (Köse, 2001: 75).

Günümüzde özellikle, küreselleşmenin ve dış ticaretteki engellerin kalkması gerek ulusal gerekse de uluslararası piyasalarda önemli ekonomik gelişmelerin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak da yanlış ve aldatıcı bilgilerden kaynaklanan çeşitli ekonomik krizler ortaya çıkmaktadır. Özellikle yakın geçmişte meydana gelen Enron olayı ekonomik piyasalara olan güveni azaltmış ve azalan bu güvenin tekrar kazanılması için de denetim konusuna önem verilmesini zorunlu kılmıştır. İnsanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olan denetim, tüm dünya ekonomilerinde şeffaflık, güvenilirlik ve kontrolü sağlayarak, toplumun her aşamasında etkili olmuş ve geçmişten günümüze tüm örgütsel yapılar içerisinde varlığını güçlendiren önemli bir olgu olmuştur. Denetimin bu derece önemli ve kapsamlı oluşu, bu kavramın tarihsel gelişim sürecinin incelenmesini gerekli kılmaktadır (Çağrı, 2015: 45 ).

Kamu denetim sistemi alanında, geçmiş yıllarda kamu maliyesinin yönetimi ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Bununla birlikte, finansal yönetim ve kontrol alanındaki temel değişiklikler, Avrupa Birliği müktesebatıyla uyumlu hale getirilmektedir.

1927 yılında kabul edilen 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, kamu maliyesinin 2003 yılına kadar yönetimi ve kontrolü için genel bir çerçeve oluşturmayı amaçlamıştır. Ancak, yönetim yasasında yeni yaklaşımına göre finansal

kontrol ve uluslararası standartlara uyuma izin vermemektedir. Yeni yasal düzenlemeler zorunlu hale gelmiştir. Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasıyla, 10.12.2003 tarihinde kabul edilen ve 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 5018 sayılı Kamu Maliyesinin Yönetimi ve Kontrolü ile ilgili Kanun, bir yenileme dönemidir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; iç kontrol sistemi ve iç denetim tanımlarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde ise iç denetimin ne olduğunu ne kadar gerekli olduğunu özellikle de kamu kurumlarındaki öneminden bahsetmekteyiz. Ayrıca iç denetim aktörlerinin görevlerinden yetki ve sorumluluklarından bahsederek iç denetimin ne kadar önemli olduğunu kamu alanında bildirmekteyiz.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde konumuz ile alakalı dünyada ve Türkiye'de yapılmış çalışmalar üzerinde durup iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının kamu kurumu olan maliye kurumunda çalışan 103 kişi üzerinde uygulanan anket ile etkin bir iç kontrol birimi için yapılabilecek demografik yapı, iç denetçilerin çalıştığı kurumun bilgileri, iç kontrolün işlevsel özellikleri dahil olmak üzere, Kurumun iç kontrolü ilgili beş bölüm ve 60 soru bulunmaktadır. Anket soruları orijinal sorulardan oluşmaktadır. Sonuç olarak, Türkiye'de kamu sektöründeki iç kontrolün eksiklikleri ve ihtiyaçları görülmüştür, bazı önerilerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Bu bölümde iç kontrol ve iç denetim tanımlarından bahsederek iç denetim çeşitleri üzerinde duracağız.

#### 1.1. İç Kontrol Sistemi

Faaliyetlerin sayısındaki artış ve değer hareketleri, ekonomik durumun evrimi nedeniyle işletmelerin fiziksel büyümesinden güçlerin delegasyonu ve sorumlulukların dağılmasından kaynaklı olarak bu gelişmeler şirketlerde iç kontrol sistemlerine duyulan ihtiyacı daha da arttırmaktadır (Gönen, 2007: 28).

İç kontrol, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını sağlamak için yöneticiler ve tüm çalışanlar tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu aşamalar aşağıda sıralanmaktadır (Saltık, 2007: 98):

- Faaliyetlerin derli toplu ve verimli bir şekilde yürütülmesi,
- Varlıkların ve kaynakların hatalara, yolsuzluğa ve yetersiz yönetime karşı korunması,
- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim emirlerine uyulması,
- Güvenilir finansal ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması yanı sıra uygun raporların doğru açıklanması.

İç kontrol yukarıdaki hedeflere ulaşmak için bir araç olarak kullanılmaktadır. İç kontrol izole edilmiş bir olay olarak değerlendirilmemeli, ancak idarenin bir dizi faaliyeti olarak algılanmalıdır. İç kontrol sistemi organizasyon içinde ayrı bir sistem değildir. Yönetim işlevi, iç içe geçmiş ve mevcut sistemlerin ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrol, sadece yönetmelik ve yöntemlerden ibaret değil, genellikle yönetim kontrolüdür; hangi kuruluş olursa olsun iç denetim faaliyetlerini alt yapısına yerleştirdiğinde en etkin kontrol yolu olacaktır. (Saltık, 2007: 122).

Kurumsal yönetim, hedeflerine kontrole dayalı bir organizasyon yapısıyla ulaşabilir. Bu hedeflere ulaşmak için üst yönetim, iyi bir organizasyonel planlama ve raporlama sistemi, görevlerin, yetkilerin ve sorumlulukların doğru bir şekilde

tanımlanması, uygun sayıda ve personel kalitesinin mevcudiyeti ve uygun iş ve metodolojilerin uygulanmasını sağlayabilmektedir. Tüm bu uygulamalar iç kontrol sistemini oluşturmaktadır (Uzay, 1999: 15).

Kurumsal yönetim, kontrol unsurlarını ve iç kontrol yapısının öğelerini seçmektedirler. Mesela COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission), kontrol ortamı kriterlerinin yanı sıra danışmanlar ve danışmanların varlığını baz almaktadır. Her kontrol amacı farklı kontrol yöntemleri uygulanarak yerine getirilebilir. Denetçilerin asıl görevleri iç kontrol politikaları ve prosedürlerin hazırlanması ile ilgilenmeleridir (Graham, 2015: 112).

Yönetim, işletmeyi yönetmek için yönetim işlevleri ve hedefleri doğrultusunda bazı sistemler kullanır. Bu sistemler sayesinde, şirket ne kadar büyük olursa olsun, yönetim gücünü kaybetmemektedir. Bu sistemlerden biri iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi, uygulanacak kararların üst yönetimi tarafından kullanılan bir prensip, yöntem ve önlem sistemidir (Kaval, 2005: 121-122).

Mutlak bir yönetimin oluşabilmesi için iç kontrol düzgün bir şekilde anlaşılmalı, kurulmalı ve etkin bir şekilde uygulanmalıdır. İç kontrol, bir kuruluşun örgütsel hedeflerine ulaşmak için karşılaştığı değişikliklere sürekli olarak adapte olan dinamik ve tamamlayıcı bir süreç olarak önemli bir rol oynar. Bu nedenle doğru tanımlama, sağlam organizasyon ve iç kontrolün etkili bir şekilde uygulanması tamamlayıcı olmak zorundadır (Akyel, 2010: 88).

İç kontrol, bir şirketteki değişimlere sürekli olarak adapte olan dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Her seviyedeki yönetim ve personel bu sürece dahil olmalı ve risklerin kuruluşun misyonunu ve genel hedeflerini karşıladığına dair makul güvence sağlamalıdır. İç kontrol, tek bir olay veya durum değil, bir kurumun faaliyetlerini besleyen bir dizi eylemdir. Bu önlemler bir kuruluşun faaliyetleri sırasındaki sürekliliğe dayanmaktadır (Harrington, 2012: 42).

İç kontrol sistemi, kuruluşun faaliyetleriyle yakından bağlantılıdır ve kuruluşun altyapısına entegre edilmesi ve kuruluşunun ayrılmaz bir parçası olması halinde çok etkilidir. İç kontrol, faaliyetlere ek olarak kurulmak yerine bu faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olmalıdır. İç kontrol organizasyona entegre

edilmiştir ve planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim süreçlerinin bir parçası haline gelerek ve bu süreçleri tamamlar (INTOSAI, 2006: 11).

Etkili iç kontrol sisteminin durumu, planlama ilkeleri ve yasal / düzenleyici gerekliliklere uyması ve amaçlara ulaşılması ve de güvenilir finansal raporlamanın sağlanması mümkün olduğunda büyük önem taşır. Bu, dış denetimin planlanmasını, kapsamlı denetim çalışmasını, yapılacak testlerin kalitesini, miktarın belirlenmesini vb. içermektedir. Müşteri odaklı iç kontrol, genel kabul görmüş teknik personelin bağlantı noktasında olmak için çok uluslu uluslararası standartlara ve düzenlemelere tabidir (Aksoy, 2015: 136).

## **1.2. İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Kapsamı**

İç kontrol sistemi, hedeflere kabul edilebilir bir düzeyde ulaşılmasını sağlamak için düzenlenmiş bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu amaçlar (Changchit, Viator ve Holsapple, 2001: 279):

- Geçerli yasa ve düzenlemelere uyum,
- Faaliyetlerin etkinliği,
- Raporlamada güvenlik.

İç kontrol sistemi ilk olarak 1985 yılında özel sektörde iş etiği, iç kontrol ve yönetim prensiplerine dayanarak finansal raporlama geliştirmek üzere kurulan COSO (Treadway Komisyon Komitesi) ile gelişmiştir. Dahili kontrol sistemi aynı zamanda COSO sistemi olarak da adlandırılır (Gönülaçar, 2008: 12).

COSO, iç kontrol konusunda güvence vermek için beş Amerikan kuruluşu tarafından oluşturulan bağımsız bir kuruluştur (Koç, 2011: 39).

Bu kuruluşlar arasında (Aksoy, 2015: 114):

- USD Muhasebe Birliği (AAA),
- USD Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Kurulu (AICPA),
- Ekonomik Yöneticiler Kurulu (FEI),
- Uluslararası İç Denetim Kurulu (IIA),
- Yönetim Muhasebecileri Kurulu (IMA).

İç kontrol sistemi üst yönetim, yönetim kurulu ile diğer çalışanlar tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemdir (Aksoy, 2015: 140).

İşletme yönetimi kavramı, yabancı sosyal çevre, iş faaliyetlerini yasalar ve doğal çevre gibi dış etkenleri yönlendirir. İşletme yönetimi, hukukun gerekleri ve sosyal çevre baskılarına uymak zorunda kalacağından, iş politikasını ve bu politikayı çeşitli faktörlere göre yürütmek için tercih edilen yöntemlerdir. İşletme faaliyetlerini yönlendiren bu faktörlere dış kontrol işletmesi adı verilir (Kepekçi, 2004: 111).

İç kontrolü şu şekilde açıklamak mümkündür (Koç, 2011: 55):

- İç kontrol ilerleyen bir olgudur.
- İç kontrol bir gaye değildir, yönetime ulaşmayı amaçlayan bir yönetim aracıdır.
- İç kontrol kişiler ile gerçekleştirilir.
- İç kontrol sadece form, doküman, el kitabı ve prosedür ile değil aynı zamanda organizasyon, personel ve yönetim tarzı ile de ilgilidir.

İç kontrol, şirketin ödünç almak istemediği yollardan kaçınmak istediği yönü seçmesini sağlar. İç kontrol, bağımsız denetçiler için en önemli çalışma alanıdır. Bu nedenle, muhasebe mesleği ile ilgili birçok kurum zaman zaman iç kontrol tanımları oluşturmuştur (Çömlekçi, Yılandı, Erdoğan, Önce, Selimoğlu ve Kaya 2009: 68).

Bu tanımları farklı kaynaklardan dikkatlice incelediğimizde iç kontrol sisteminin ana hatlarını şu şekilde sıralamak mümkün olur (Kertiş, 2005: 16-17):

- Her şirket kendi şartlarında faaliyet gösteriyorsa, her birinin ihtiyacını karşılamak için tek tip bir iç kontrol sistemi geliştirmek mümkün değildir. Bu nedenle her şirket kendi özelliklerine sahip bir iç kontrol sistemine sahiptir.

- İç kontrolden yalnızca makul (kabul edilebilir) güvenlik beklenebilir. Makul güven, hiçbir iç kontrol sisteminin mükemmel olmadığı ve iç kontrol yöntem ve yöntemlerinin maliyetinin beklenen yararları aşmaması gerektiği anlamına gelir.

- İç kontrol sistemi, kişiler tarafından yürütülen bir faaliyettir (yönetim kurulu, yönetici ve diğer personel üyeleri). Sonuç olarak, kurumun her

kademesindeki personel gerekli bilgi, deneyim ve bütünlüğe sahip değilse, iç kontrol sisteminin başarısız olması kaçınılmazdır.

- Operasyonel yöneticiler, yolsuzluğu ve israfı en aza indiren, verimliliği artıran, finansal bilgilerin güvenilir ve zamanında hazırlanmasını sağlayan ve organizasyonun yapısına ve büyüklüğüne saygılı bir iç kontrol sistemi kurma konusunda birincil sorumluluğa sahiptir.

- Dahili kontrol, bir olay veya döngü değil bir işlemdir. Bir şirketin faaliyetlerini yürütme sürecinde kullanılan bir dizi prosedürdür.

İç kontrol sistemi; Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC) tanımına göre (Kepekçi, 2016: 56),

- Şirketin varlıklarının korunması,
- Hata ve yolsuzlukların önlenmesi,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanması,
- İdarenin siyasetine uyumun sağlanması, şirket faaliyetlerinin amaçlarına ulaşmak için düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaya yardımcı olacak bir dizi politikalarıdır.

### **1.2.1. Yönetmel Kontroller**

Ticari faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve yönetim politikalarının sadakatini korumak için finansal faaliyetlerle yakından ilgili ve yakın ilişkileri olan organizasyon planının yanı sıra tüm yöntemleri ve prosedürleri içerir (Gürbüz, 1995: 46).

Yönetim politikasına uyumu teşvik eden ve faaliyetlerin verimliliğini arttırmayı amaçlayan iç kontroller, yönetim kontrolü olarak tanımlanır. Yönetim kontrolleri tipik olarak istatistiksel analiz, zaman ve hareket araştırması, başarı raporları, çalışan eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri içerir. Kontrol, muhasebe kontrolünün kurulmasında başlangıç noktasıdır (Demir, Aydemir ve Kaygusuzoğlu 2008: 25).

### 1.2.2. Muhasebe Kontrolleri

Genellikle yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma, muhasebe raporları hazırlama ve varlıkların korunmasına ilişkin varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller gibi görevlerin yapılmasını sağlamak için yapılan iç kontrol çalışmalarıdır (Biçer, 2006: 13).

Muhasebe kontrolleri, işletme varlıklarını hata, sahtekârlık veya hırsızlık gibi hatalara karşı korumak ve zamanında ve doğru bir şekilde kurulmuş finansal tabloları veya sistemleri düzenlemek için uygulanır. Şirkette oluşturulan belge sayesinde her bir personelin sorumluluğu altında olan varlıklar kolayca belirlenebilir, hata veya yanlış işlemi yapan kişi tespit edilebilir ve tüm bilgiler zaman içinde şirkete aktarırsa bile, bu sistem tarafından da tespit edilebilir (Kaval, 2013: 89-90).

### 1.3. İç Kontrol Standartları

Uygulama sırasında iç kontrol yöntemiyle uygulanan ana kurallardır. İç kontrol yönteminin çalışması ve uygulamasının ayrıntılı açıklamalarını içerdiğinden, çalışanların ve yöneticilerin sistemin sırasını daha iyi tanımalarını sağlar. Standartlar kontrol sürecinde en önemli faktördür (Saltık, 2007: 125). İç kontrol sisteminin tanımlanmış ilkelere uygun olarak uygulanmasını ve pratikte karşılaşılabilecek sorunların önerilerini içermektedir.

#### 1.3.1. COSO İç Kontrol Standartları

Bir işletmedeki iç kontrol sisteminin (İKS) yeterince mevcut olduğunu gösteren bilgi aynı zamanda iç kontrol sisteminin standartları (elemanları) olarak da bilinmektedir (Kaval, 2015: 125).

Dünyada en çok kabul gören ve kullanılan iç kontrol sisteminin değerlendirme modeli COSO dur. COSO iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, izleme (sistem izleme) ve bilgi ve iletişim unsurlarından oluşmaktadır (Gönülaçar, 2008: 4).

#### ❖ Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, ana etken olarak diğer tüm kontrol elemanlarının esasını meydana getirir. Genel iç kontrol kalitesini etkileyen bir atmosfer yaratmaya ek

olarak, kontrol ortamı iç kontrol disiplini sağlar ve iç kontrolün temelini oluşturur. İç kontrol sisteminin bir parçası olarak, kontrol ortamı temel bir yönetim anlayışı, problem çözme ve iş kontrolünde ahlaki değerlerin öneminden kaynaklanmaktadır. Dar anlamda, kontrol ortamı yönetim ve çalışanların kontrol bilinci olarak algılanabilir (Dittenhofer, 2001: 44). Başka bir bakış açısı yönetim felsefesi ile ilgilidir. Ancak, kontrol ortamı yalnızca yönetimin tutumu olarak görülmemelidir. Bu aynı zamanda işletme personeli tarafından da benimsenmelidir. Personel, kültürel bir ortamda yaşadıklarını hissetmeli ve bu ortamda herkes şirketin amaçlarına ulaşmaktan sorumlu olduğunu, girdiği zaman sorumluluklarını yerine getiremeyeceğini bilir ( Saltık, 2007: 84). Bu bağlamda, iç kontrol ortamı kısaca işlerin çalışma şekli olarak tarif edilmektedir.

Herhangi işletmenin kontrol ortamı aşağıdaki öğeleri barındırır (Yüksel ve Demir vd., 2008: 12):

- Ahlaki yapılar ve bütünlük,
- Nihai kararlar otoritenin kullanılması,
- Yönetim kurulu ve denetçiler,
- Yönetim sistemi ve yönetim kuralları,
- Kurum yapısı,
- Salahiyet ve mesuliyet dağılımı,
- İnsan kaynakları ilkeleri.

Muhasebe sisteminin ne kadar iyi tasarlandığı önemli değildir, sistemi uygulayan personelin sorumlulukları doğru bir şekilde tahsis edilmemişse, personelin eğitimi için gerekli bilgi ve eğitim sağlanmazsa, sistemin kalitesi kadar çalışacaktır (Yıllancı, 2015: 69). Güçlü kontrol ortamı, operasyonların verimliliğini artırır ve yönetim başarısına yol açar; aynı zamanda hataları ve püf noktaları önleyerek şirket bilgilerinin doğruluğuna ve şeffaflığına katkıda bulunur (Güner, 2009: 188).

#### ❖ Risk Değerlendirmesi

Organizasyonun hedeflerine ulaşmasını kısıtlayan uygun rizikoları belirleme, analiz etme sürecidir. Risk değerlendirme süreci; risk değerlendirme, risk ölçümü, kuruluşun risk kapasitesinin belirlenmesi, risk reaksiyonlarının geliştirilmesi gibi kademelerden meydana gelir (Akyel, 2010: 87).

Risk değerlendirme için ön şart, kuruluşun amaç ve gayelerinin açık ve net bir biçimde belirlenmesidir. İşletmenin üst yönetimi, işi kısa sürede etkileyebilecek riskleri tanımlamalı veya kapatmalı ve bu risklere karşı önlem almalıdır. Burada belirtilen iki çeşit risk vardır (Rittenberg vd. 2010: 78). İlki ticari risktir. Şirketin yaşamını, karlılığını, büyümesini ve gelişmesini tesir eden rizikolardır. Bunlar, işletmenin dış ortamından oluşan risklerdir. İkinci risk iç risklerdir, Özellikle personelin isteyerek veya istemeyerek yaptıkları hareketleri ile bilgi eğitim eksikliği nedeniyle oluşan risklerdir. Diğer bir deyişle, iç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle riskler, dolandırıcılık, sızıntılar, kayıplar ve çevresel koşulları değiştirmeye uygun yeni ürünler üretememe ve doğru malzemeleri bulamama gibi önleyici tedbirler alamaması ve uygun kalitede ve fiyatta malzemeler edinememesi neticesinde ortaya çıkan risklerdir. İyi bir kontrol sistemi olmadan, bu eksiklikler aynı zamanda, finansal tabloların yanlış beyan edilmesi, yanlış raporlama ve denetçide hata riskini de arttıracaktır. Bu riskler bilinmeli, risklere karşı önlemler alınmalı, işletme kurumsal forma getirilmeli ve sistematik erken uyarı sistemi kurulmalıdır (Yılancı, 2015: 127).

#### ❖ Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin risk yönetimi faaliyetlerini ve yönetim emir ve talimatlarını yerine getirmesine yardımcı olan politika ve uygulamalarıdır. Bu uygulama ve politikalar, şirketin operasyonlardaki amaçlarının ve risklere karşı tutumlarının gerçekleştirilmesinde çok önemlidir. Onaylar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, uzlaşmalar, performansların gözden geçirilmesi ve görevlerin yerine getirilmesi gibi unsurlar, organizasyonun her kademesindeki kontrol faaliyetlerinde ve firmaların her fonksiyonunda önemli bir rol oynamaktadır (Çalıktaş, Yurtsever, 2007: 79-102).

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarını gerçekleştirme risklerini ele almak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için uygulanan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri, işletmenin tüm süreçlerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır (Güner, 2009: 189).

Kontrol faaliyetleri üç aşamada gerçekleştirilir. İlk adımda stratejiler belirlenir, daha sonra bu stratejilere göre yöntemlerin performansı değerlendirilir ve bu stratejilerin son adımda takip edildiği doğrulanır (Elitaş, Özdemir, 2006: 149).

Kontrol faaliyetleri, önleyici, saptayıcı, yönlendirici, tamamlayıcı faaliyetler olarak sınıflanabilir (Kaval, 2015: 128-129-130):

- Önleyici Kontroller: İstenmeyen durumları önlemek için gerekli tedbirlerdir. Örneğin;

- Görev politikasının ayrıştırılması,

- Kısmi yetki politikası,

- Erişim kısıtlama politikası,

- Yetki sınırlarını belirleme ilkesi,

- Kişisel yetkilendirme politikası,

- Fiziksel koruma önlemlerinin alınması,

- Genel denetimler.

- Tespit Denetimleri: Çalışanların kurumlarına ait kazançların ne kadarını zimmetine aldığını işletmeye ne kadar borçlu veya alacaklı olduğunu bulmaya yönelik alınması gerekli tedbirlerdir.

- Yönlendirici Kontrolleri: Personeli belirli hedeflere yönlendirmek, üst yönetimden gelen taleplerin daha düşük seviyelere iletilmesini sağlayan, motive edici tedbirlerdir.

- Tamamlayıcı Kontroller: Bunlar, yıkıcı veya önemli alanlarda yönetime müdahale eden ilave kurulmuş birimlerin oluşturulması gibi önlemlerdir.

### ❖ Bilgi ve İletişim

İletişim; öncelikle ve en önemlisi, finansal raporlamanın iç kontrol politikaları ve yöntemlerinin daha net anlaşılmasını sağlaması ile alakalıdır. İşleyişleri, kurumdaki bu politika ve prosedürlerin kişisel sorumluluğuyla bağlantılı olmalıdır. İletişim, organizasyonel yapıya ve siyasi rehberler, notlar, sözlü iletişim gibi ekonomik kişiliğin boyutuna göre yapılandırılabilir (Yüksel ve Demir, 2001: 4).

Bir kuruluşun bilgi ve iletişim sistemi aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır (Koç, 2011: 38);

- Tüm iş açıklanmalı ve kayıt tutulup saklanmalıdır.
- Takvime dayanarak, işle ilgili etkin ve ayrıntılı bilgi için uygun finansal bilgilerin sınıflandırılmasını sağlamalıdır.
- İşlerde, uygun parasal değeri olan finansal tablolarda tanınmasına izin vermelidirler.
- Etkili bilgi sağlamak için uygun muhasebe döneminde işlerin kaydedilmesine izin verilmeli.
- Finansal tablolarda açıklamalar ve uygun işler sağlanmalı.

İyi bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biri, insanlar arasında yatay ve dikey bilgi ve iletişim alma yeteneğidir. İç kontrol sistemi açısından muhasebe bilgi sistemi ve bütçe sistemi özel bir öneme sahiptir (Kaval, 2003: 93-94).

Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe işleminin sonunda en doğru ve mevcut bilgileri üretmek için oluşturulmuştur. Bu sistemde doğru bilgiyi bir dizi kontrolle üretmek mümkündür. İç kontrolün etkinliği aynı zamanda bu kontrollerin detaylı oluşturulmasına bağlıdır. Muhasebe bilgi sistemi, iç kontrol sistemi, yapısında barındırmalıdır. Muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, takvimler ve raporlar birbirine bağlı kontrol noktalarına sahiptir. Muhasebe bilgi sistemi bu kontrol noktaları ile inşa edilmiştir (Yağcı, 2006: 33).

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmesi için iç kontrol bilgilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve ilişkili taraflara açıklanması gerekir. Şirket planları, denetçiler, riskler, kontrol faaliyetleri ve performans belirli şekillerde ve

belirli zamanlarda ilan edilmeli ve üst yönetim ile çalışanlar arasında uygun iletişim sağlanmalıdır. Bilgi akışı ve iletişim kanalları, sorunları çözmek ve karar vericilerin kuruluşların kritik faaliyet noktalarına ilişkin kararlar almalarını sağlamak için hızla organize edilmelidir. Bu nedenle, iç kontrol uygulamalarından elde edilen bilgiler yatay ve dikey iletişim kanalları kullanılarak sınıflandırılmalıdır. Bunu yapmak için, iç kontrol sisteminin tasarım aşamasında hangi bilgilerin kime, hangi formatta ve hangi sıklıkta iletileceği belirlenmelidir (Güner, 2009: 189).

#### ❖ Sistemin Gözetimi

Gözetim, iç kontrol yapısının son temel unsurudur. Bilgi ve iletişim ile oldukça bağlantılıdır. İzleme, iç kontrol sisteminin başarısını ve kalitesini belirli bir süre boyunca değerlendirmeyi içerir. Sürekli iyileştirme ancak iç kontrol sürecinin izlenmesi, değerlendirilmesi ve yenilenmesi ile sağlanabilir. İzleme, iç kontrolün kalitesini zaman içinde değerlendirme sürecidir. Kısaca sistem gözetimi bir şirketin iç kontrol sisteminin kalitesi ve başarısını değerlendirilir (Memiş, 2016: 73).

İç kontrol organizasyonu, karşılaştığı risklere ve değişikliklere sürekli olarak adapte olması gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrol sistemini takip etmesini sağlamak için iç kontrol sisteminin izlenmesi gerekir. Sistem başarısının kalitesini arttırmak için iç kontrol sistemleri izlenmelidir. Yeni kontroller ve gelişmeler ışığında iç kontrol sistemi sürekli yenilenmelidir. Bu hedeflere ulaşmak için iç kontrol sistemi sürekli izlenmeli ve iç kontrol sisteminden sapmalar vurgulanmalıdır. Bu, şirketlerdeki denetim birimi tarafından sağlanmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, bu faaliyetler teknik isim altında iç denetim birimi tarafından yürütülmektedir (Kaval, 2013: 95).

#### **1.3.2. INTOSAI İç Kontrol Standartları**

Uluslararası Sayıştay Kurulu, 2004 yılında "Kamu Sektörüne Uygulanabilir İç Kontrol Standartları Kılavuzunu" yayınlamışlardır. İç kontrol, hedeflere ulaşıldığının makul güvencesini sağlayan bir yönetim aracı olduğundan, yönetim yapısının oluşturulması, gözden geçirilmesi, bakımı, yeterliliği ve etkinliğinden de sorumludur. Şirketlerin aşağıdaki hedeflere ulaşmalarını sağlamak için bir iç kontrol sistemi geliştirilmiştir (Saltık, 2007: 63):

- Kurumsal fonksiyonlara uygun, kaliteli ürün ve hizmet üreten, düzenli, ekonomik, verimli ve etkili faaliyetler yürütmek;
- Kaynakların abartılı olma, kötüye kullanma, yanlış yönetim, hatalar, yolsuzluk ve diğer usulsüzlüklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;
- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim talimatlarına uyulması;
- Güvenilir finansal ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zaman raporlarında tam ve doğru şekilde açıklanması.

INTOSAI'nin amacı, denetim otoriteleri arasındaki ilişkileri, özellikle kamu maliyesini denetleme, deneyimleri paylaşma ve üyelerine yardım etme konularında bilgi ve deneyim alışverişi sağlayarak güçlendirmektir (Yumuşak, 2007: 26).

INTOSAI iç kontrol standartlarına göre, kuruluşun tüm üyelerinin iç kontrol sorumlulukları vardır (INTOSAI, 2006: 38).

- İdareciler: Sistemin tasarımı, uygulanması ve işletilmesi dahil olmak üzere iç kontrol sisteminin bakımı ve uygulanması ile ilgili faaliyetlerden birebir mesuldürler.

- Diğer personel: İç kontrol, açıkça veya dolaylı olarak herkesin görevlerinin bir parçasıdır. Tüm personel, izlemede rol oynamaktadır ve operasyonel sorunları, sosyal davranış kurallarının ihlallerini ve politika ihlallerini rapor etmekten sorumludur.

- İç kontrolçüler: Değerlendirme ve önerileri yoluyla, iç denetim sisteminin etkinliğini kalıcı bir şekilde etkilemelerine katkıda bulunurlar.

İç kontrol sürecinde şirket dışındaki gruplar da önemli roller oynamaktadır. Bu şirket dışındaki gruplar kuruluşun amaçlarına faydalı oldukları gibi bilgi alımında da kaynak sağlayabilirler. Ancak, şirket dışı gruplar kuruluşun iç denetim sisteminin tasarımından, uygulamasından, işletilmesinden, bakımından veya belgelenmesinden sorumlu değildir. Yüksek Denetim Kurumları (YDK), dış denetçiler, düzenleyiciler, yasa koyucular ve diğer gruplardır (INTOSAI, 2016: 42-48).

Yukarıda belirtilen hedeflere ulaşmak için kullanılacak iç kontrol standartları iki gruba ayrılabilir (Saltık, 2007: 63):

- Genel Standartlar

**Uygun Teminat:** Bu, belirli maliyet, fayda ve risk koşulları altında tatmin edici bir güvenilirlik düzeyi anlamına gelir. İç kontrol sistemi, ana hedeflere ulaşılabacağına dair uygun güvenceyi sağlamalıdır. İç kontrolün maliyeti, sağlanan faydayı aşmamalıdır.

**Destekleyici Tutum:** Çalışanlar ve yöneticiler her zaman iç kontroller için desteklerini göstermeli ve tutumlarını netleştirmelidir. Çalışanların bunun kurumun tüm faaliyetlerine yansıdığı hissetmeleri son derece önemlidir.

**Doğruluk ve Olgunluk:** Yöneticiler ve çalışanlar, mesleki bütünlüğü göstermeli ve iç kontroller için hazırlanmalıdır. Yönetimin, davranış kuralları uyarınca personeli yönlendirmesi ve performans değerlendirmeleri yapması önemlidir.

**Kontrol Hedefleri:** Şirketin operasyonları için özel kontrol hedefleri tanımlanmalıdır. Bu hedefler kontroller için uygun, eksiksiz ve tüm hedefler için aynı olmalıdır. Özel kontrol amaçlarının hazırlanmasına yönelik tüm faaliyetler, organizasyonun organizasyon yapısındaki sorumlulukların dağılımına göre sınıflandırılmalıdır. Daha sonra, her sınıf için ayrıntılı bir inceleme sağlamak üzere faaliyetler tanımlanmalıdır.

**Kontrollerin Denetimi:** Liderler sürekli olarak çalışmalarını göz önünde bulundurmalı ve etkisiz kötü sonuçlar elde etmemek için önlem almalıdırlar.

- Ayrıntılı Standartlar

Ayrıntılı standartlar kontrol amaçlarına ulaşmak için prosedürlerdir. Beş başlık altında açıklanan bu standartlar listelenenlerle sınırlı değildir. Güvenlik alarm sistemleri ve yangın alarmları gibi fiziksel kolaylıklar gibi şirkete özgü çeşitli planlar ayrıntılı standartlar olarak kabul edilebilir.

**Dokümantasyon:** Faaliyetler ve faaliyetlerle ilgili kayıtlar eksiksiz ve doğru olmalı, ilgili personel ve denetçiler tarafından kolayca erişilebilir olmalı ve işlemin her aşamasında doğrulanmalıdır (Memiş, 2016: 55).

İşlemlerin Hemen ve Uygun Kaydı: İşlemler derhal ve uygun şekilde sınıflandırılmalıdır. Uygun notlarla ve bilgi, plan ve finansal tabloları hazırlamalı ve formüle etmeli. Bu şekilde karar vericilerin yararlı bilgiler almaları ve yönetimin güvenilir bilgilere sahip olmaları sağlanmıştır.

İşlemlerin Onaylanması ve Vazifelerin Ayrılması: İşlemler yetkili kişiler tarafından onaylanmalı ve yetkili kişiler tarafından yapılmalıdır. Onay, işlemlerin yönetimin talimatlarına uygun şekilde başlatılmasını sağlamak için önemli bir araçtır. Onay için gönderilen işlemler çalışanlara açıkça iletilmelidir. Hata veya yanlış kullanım riskini azaltmak için, kontrol sorumluluğu, onay, uygulama, tescil ve revizyondan sorumlu olan farklı kişiler tarafından birçok kişi arasında paylaşılmalıdır.

Denetim: İç kontrol hedeflerine ulaşılmasını sağlamak için yeterli denetim sağlanmalıdır. Yönetimin personel tarafından yapılan işleri gözden geçirmesini sağlamak için, her bir memurun sorumluluk ve yetkinlikleri açıkça tanımlanmalı, sistematik olarak gözden geçirilmeli ve kritik aşamalarda onaylanmalıdır. Bu, kural ihlallerini önleyerek işin etkinliğini ve etkinliğini kontrol ederek hataların ve yanlış anlamaların ve de uygunsuz uygulamaların keşfedilmesini, ortadan kaldırılmasını sağlar (Kaval, 2013: 26).

Kaynaklara ve Kayıtlara Erişim: Bu, kaynaklara ve kayıtlara erişmek, depolamak veya kullanmaktan sorumlu yetkili kişiler ile sınırlandırılmalıdır. Sorumluluğu sağlamak için, kaydedilen miktar ve kaynakların periyodik olarak karşılaştırılması gerekir. Kaynaklara erişimi sınırlama; izinsiz kullanım ve kayıp riskini azaltır. Tüm belgelerin numaralandırılması ve hassas varlıkların korunmasından ve saklanmasından sorumlu olan kişinin sorumluluğu, kötüye kullanma riskini azaltır.

### **1.3.3. Avrupa Birliğinin İç Kontrol Standartları**

Aşağıdaki başlıklar altında gruplanan yirmi dört standarttan oluşur. Bu standartlara bakarsak (Saltık, 2007: 66-67-68):

- Ahlak Kuralları ve Dürüstlük

İdare, elemanların sahtekârlıkları, usulsüzlükleri önleme ve raporlama kurallarının farkında olmasını sağlamalıdır. Bu amaçla, personelin etik ve dürüstlükten haberdar olmalarını sağlamak için kullanılacak metotları tanımlamalıdır.

- Misyon, Rol Ve Görevler

İdaredaki tüm yöneticiler personeller ile yazılı, güncel bir şekilde iletişim kurmalıdır. Görev tanımları tüm personel için hazırlanmalı ve kurumun misyonu açıkça tüm personele iletilmelidir. Hedefler ve beklenen sonuçlar tüm taraflarca onaylandıktan sonra oluşturulmalı ve güncellenmelidir.

- Personel Yetkinliği

Şirketin yönetimi yeteneklerine ve görevlerine sürekli saygı duymalıdır. Eğitim faaliyetleri için yeterli zaman tanınmalı, yönetimin ihtiyaçlarını karşılayan seminerler verilmeli ve bu seminerlerde alınan eğitimler mecburi tutulmalıdır.

- Personel Performansı

Yönetim, tüm personelin performansını yılda en az bir kez gözden geçirmelidir.

- Hassas Görevler

İdare personeli bir hassas görev tablosu oluşturmalı ve bu tablo neticesinde yönetim siyasetini belirlemelidir. Tabî ki bu hassas görevler oluşturulurken şirketin finansal çıkarlarına zarar verecek faaliyetlerin risk analizini yapmalıdır.

- Yetki Verme

İşletme içerisinde görevlendirilen kişiler birebir yazılı olarak bildirilmeli ve yetkileri dağıtılmalıdır.

- Hedef Belirleme

İdare çalışanına şirketin politikaları ve hedefleri doğrultusunda bilgi vermelidir.

- Çok Yıllı Programlama

Şirket yönetimi, faaliyetin her aşamasındaki operasyonlar için gereken kritik yolu ve karar alınmadan veya harekete geçilmeden önce kritik kilometre taşlarını belirlemelidir.

- Yıllık Yönetim Planı

İşletmenin bütün alanlarındaki yöneticiler ve çalışanlar hedeflerine ve kaynaklara ulaşmak için yıllık bir yönetim planı hazırlamalıdır.

- Hedeflere İlişkin Performansın İzlenmesi

Yönetim, çalışma ilişkilerine yönelik raporları analiz edip hedeflemelere ilişkin çalışanların performanslarını incelemek zorundadır.

- Risk Analizi ve Yönetimi

İşletmenin her bir bölümü, ana faaliyetleriyle ilgili riskleri yılda en az bir kez analiz etmek, bunları tanımlamak için eylem planları geliştirmek ve bu planları uygulamaktan sorumlu personeli belirlemek zorundadır.

- Yönetme Bilgisinin Yeterliliği

Bütün personel bütçe yapma, kaynak kullanımı ve yönetim planlarının geliştirilmesi ile ilgili düzenli ve güvenilir bilgilere kolayca erişebilmelidir.

- Dosyalama ve Evrak Kaydetme

Tüm şirket elemanları ve şirket bünyesindeki departmanlar tüm belgeleri kayıt altında tutmalı ve yönetime muntazam şekilde iletmelidir.

- Hataları Yazılı Olarak Bildirme

Şirket bünyesindeki tüm birimler hiyerarşik sıraya göre bir üstüne usulsüzlükleri hataları bildirmelidir.

- Kural ve Yöntemlerin Dokümanlaştırılması

Kurum ile alakalı yönetimsel kurallar, çalışma yöntemleri vs. tamamıyla belgelenip tüm şirket çalışanlarına bildirmelidir.

- Görevler Ayrılığı

Her kurumun operasyonel ve ekonomik durumları ayrı ayrı incelenmelidir. Yapılan her işlemin başlangıcı olduğu gibi tanı konulduğunda uygulanacak yaptırımları da vardır fakat bu yaptırımlar operasyonel kısımda ayrı ekonomik kısımda ayrı olmak zorundadır.

- Gözetim

Her hizmet, yönetim tarafından belirlenen prosedürleri uygun şekilde devam ettirebilmek için gerekli görüldüğünde denetim için gerekli düzenlemeleri ne zaman olursa olsun yapabilmelidir.

- İstisnaları Kaydetme

Yönetim, politika ve prosedürlerde kişisel olayların ortaya çıkması gibi farklılıklar olması durumunda olağan yenilemeleri yapabilmelidir.

- Olayların Devam Ederliliği

İdare bölümü özellikle ekonomik devamlılığı ne tür olay olursa olsun devam ettirebilecek şekilde düzenlemeleri yapmak zorundadır.

- İç Kontrolde Zayıf Bulunan Yönlerin Kaydedilip Düzeltilmesi

İç kontrol sırasında şirket içerisinde zayıf yönler veyahut çalışanlar ile ilgili herhangi bir zayıflık vs. tespit edildiğinde bu durumun tekrarlanmadan düzeltilmesi gerekmektedir.

- Denetim Raporları

Tüm kurum ve çalışanlar tüm yıl boyunca kurum içerisinde bulunan raporları gözden geçirmek zorundadır. Bir de kurum içerisinde oluşan zayıflıkları ele almak ve bu planların uygulanmasını izlemek için uygun eylem planlarını tanımlamalıdır.

- İç Denetim Sayısının Kâfi Olması

Kurum içerisinde iç denetim gerçekleştirecek birimlerin kurum bünyesinde yeterli sayıda olabilmesini sağlamak durumundadır.

- Durum Değerlendirmesi

Kurumun her bölümü ve her bölümdeki tüm çalışanlar operasyon sonrası durum değerlendirmesine alınmalıdır. Bu şekilde iç denetimde yeterli elemanların olup olmadığı tespit edilmeli ve duruma göre plan yapılmalıdır.

- İç Kontrolün Yılda Bir Gözden Geçirilmesi

İşletmenin her bir bölümü, yıllık kontrol raporunda yer alan iç kontrol ifadesine dayanarak iç kontrol prosedürlerini yıllık olarak gözden geçirmelidir.

#### **1.4. İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilip Değerlendirilmesi**

Çalışma alanındaki standartlarının iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi de gerektiğini dile getirmektedir. Denetleyen kişi, kurumun yapısı hakkında gerekli verileri topladıktan, iç kontrol sistemini öğrendikten ve sistemi test ettikten sonra bu standarda uymalı ve iç kontrol sistemini son bir kez gözden geçirmeli ve o şekilde değerlendirme yapmalıdır (Güredin, 2004: 196).

Mali tabloların denetimi sırasında bağımsız denetçi iki ana hedefe ulaşmak için iç kontrol yapısını gözden geçirip değerlendirmektedir (Gürbüz, 2019: 84):

- Denetim Çalışmalarının Planlanması: Büyük bir kuruluşun mali tablolarının denetimi altında bir yıl boyunca gerçekleştirilen faaliyetlerin tüm kayıt ve belgelerini incelemek çok zor ve pahalıdır. Böyle bir durumda, şirketin kayıt ve kayıtlarının (örnekleme yöntemi) belirli bir kısmı gözden geçirilir ve finansal tablolar üzerinde bir sonuca varmaya çalışır. Denetim çalışmasının kapsamı ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında ters bir bağlantı vardır. Dahili kontrol sistemi zayıfsa, iç kontrol sistemine dayanmaz ve bu nedenle çalışmaların boyutunu genişletir. Bu nedenle, denetleyen kişi, denetim çalışmasını denetlemek ve kapsamını belirlemek için iç kontrol yapısını değerlendirmeden önce gözden geçirmelidir.

- İç Kontrol Sistemindeki Yönetime Öneriler: Denetleyen kişi, dahili kontrol sistemini gözden geçirirken ve değerlendirirken sistemdeki hatalı noktaları düzeltir. Denetçinin mesleki bilgi ve tecrübesine dayanarak sistemin bu zayıf yönlerini değerlendirir. Denetlenen kuruluşun yönetimi konusunda onları çözmek ve mevcut sistemi daha verimli hale getirmek için tavsiyede bulunabilirler.

### **1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Uygulanan Yaklaşımlar**

Denetleyen kişiler dahili kontrol yapılarını kabul etmelerine rağmen, sistemi analiz etmek ve değerlendirmek için farklı yaklaşımlar uygularlar. Denetim amacıyla içyapılar ve iç kontroller aşağıdaki gibi ayrılabilir (Gürbüz, 2019: 96):

- Bölümlendirmeleri mali tablolara göre yapma

Bu yaklaşımda iç kontroller bilanço ve gelir tablosu hesaplarına göre ayrılır ve analiz edilir. Örneğin, nakit, alacak, stok, sabit kıymet vb. iç kontroller gibi.

- Birimlere göre bölümlendirme

Bu düşüncede bölümlendirme birimler veya kurum içi sistemlerine göre yapılmaktadır. Kurum tamamıyla iç kontrolden geçirilip değerlendirilir.

- Fonksiyonel bölümlendirme

Bu düşüncede denetleyen kişi kurumun yapısını baştan sona gözden geçirip değerlemeye alır. Mesela satış departmanı ile ilgili dahili kontrolleri incelerken; işlemleri siparişin alınmasına, kredilerin açılmasına, malların teslimine, kurulmasına ve faturanın kaydına kadar müşterileri bile takip eder.

- Devre segmentasyonu

Devrelere göre benzer özelliklerde yakından ilişkili aktivitelerin gruplanması yapılabilir. Devrenin, denetlenen kuruluşun niteliğine ve denetçinin tutumuna bağlı olduğu bir faaliyetin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir. Şirketin büyüklüğü, faaliyetlerin coğrafi dağılımı, organizasyonun şekli, kullanılan bilgi sisteminin özellikleri, yapılacak seçimi etkilemektedir.

### **1.4.2. İç Kontrol Sistemini Değerleme Safhaları**

- Dahili denetim sistemlerinin tanınması

Denetleyen kişi kurumun çalışmaları veya prensipleri hakkında bilgi edinmeye öncelik verir. Aslına bakılırsa denetleyen kişi kuruma gelmeden önce kurumun iç kontrol yapısına bakar ve buna göre karar vererek denetleme görevini kabul eder (Çömlekçi, Yılcı, Erdoğan, Önce, Selimoğlu ve Kaya, 2009: 67).

Dahili denetim sistemlerinin tanınmasına ilişkin ifadeleri şu şekilde sıralayabiliriz (Gürbüz, 1995: 68-69):

- Şirketin organizasyon şekli,
- Şirketin ekonomik yapısı ve muhasebe düzenlemeleri,
- Yönetim tarafından yayınlanan kurum genelgeleri,
- Yüz yüze çalışan personel ile görüşmeler,
- İş ifadeleri,
- Ekonomik çalışmaların gözlemlenmesi, kurum içindeki belgelerin gözden geçirilip bilgi işlem için gerekli unsurların hazırlanması,
- Şirketin tesislerine bakılması,
- Denetim raporları, çalışma raporları ve geçmiş yıllara ait iç kontrol dokümanlarının hazırlanması,
- Kurum hakkında çeşitli yayınlardan bilgi toplamak.

#### **1.4.3. İç Kontrol Sistemini Tanıma Usulleri**

Kontrolör, şirketin iç kontrol sistemini tanımlamak için üç yöntem kullanır (Kaval, 2013: 78). Bunlar:

##### **1.4.3.1. Not Alma Usulü**

Kontrolör, soruları not eder ve personelini sorgularken çalışan denetçiden gelen soruları yanıtlar. Kontrolör ayrıca kontrol amaçları, politikaları ve prosedürleri de dahil olmak üzere düzenlemeler, genelgeler ve kılavuzlar gibi belgeleri gözden geçirirken neyi önemli gördü ise onun notunu alır (Kepekçi, 2004: 144).

##### **1.4.3.2. Organizasyon Şeması Yöntemi**

Organizasyon şemaları, personel ile yapılan yüz yüze değerlendirmeden sonra hazırlanır. Organizasyon şemaları kurumların faaliyet alanlarını gösteren bir sistemdir. Başka bir ifade ile bu şemalar kurumun sisteminin nasıl işlediğini gösteren sistemlerdir. Bu oluşturulan şemalar kurumdaki göreve sorumlulukların dağılışını kurum hakkındaki bilgi ve belgelerin kayıtlarını düzenler (Kepekçi, 2004: 89). Şema

tekniki bilgi ve belgeleri en iyi düzenleme tekniği olsa bile fazlaca kullanılan bir yöntem olmamıştır. Çünkü tüm anlatılanları yazıya döküp şemalaştırmak imkânsızdır (Kaval, 2005: 136). Bu usul denetçiyi anket veya form doldurma azimetinden kurtarsa da daha pahalı bir yöntem olduğundan tercih edilmez ve ayrıca daha fazla tecrübe ve bilgi gerektiren bir yöntemdir (Kepekçi, 2004: 142).

#### 1.4.3.3. Soruşturma Formu Yöntemi

Not alma yönteminin bir üst versiyonu olarak da bilinir. Denetçi, iş dünyasını ve denetlemenin amaçlarını tanıdıktan ve uygun izlenimlerde bulduktan sonra durum değerlendirmesi yapar. Buna göre anket hazırlar soruları durum değerlendirmesine göre seçer (Kaval, 2003: 99). Ankete konan sorular iki seçenekli olup, genellikle evet veya hayır seçeneklerinden oluşturularak hazırlanır. Sorulara verilen evet cevapları çok ise kurumda iç kontrolün yüksek olduğu hayır cevapları çok ise kurum içinde iç kontrolün eksik veyahut zayıf olduğu ortaya çıkar, ortaya çıkan sonuca göre kurum içindeki yapıların değerlendirmesi yapılır.

Anket formunun ana avantajları aşağıdaki gibidir (Güven, 2008: 56):

- Uygulama deneyim gerektirmektedir,
- Diğer yöntemlerden daha hızlı uygulanır,
- Bildirilmesi gereken her türlü koşul ve zayıflığa dikkatleri çeker.

En yaygın yöntem, denetimin uygulanmasında kullanılan anket yöntemidir. Aslında, yöntem uygundur, yalnızca soruların cevabı evet veya hayırdır.

Ancak, anket yöntemi aşağıdaki dezavantajlara sahiptir (Gürbüz, 1995: 70):

- Dinleyici, anket yanıtlarını önceki yıllardan çoğaltabilir,
- Denetleyen kişi aldığı anketleri okumadan direk bilgisayar yardımı ile sonuca ulaştırabilir,
- Anket sorularının bir araç olarak değil, bir araç olarak görülmesi muhtemeldir,
- Küçük işletmelere uygulandığında çoğu soru cevaplanmıyor.

Bu yöntemin yaygın olması birebir yapılabildiği hızlı çözüme ulaşmasıdır ve ayrıca bilinmelidir ki organizasyon şeması ve not alma sistemlerinde aslında bu yöntemle yapılmaktadır (Kepekçi, 2004: 111).

### **1.5. İç Denetimin Tanımı**

Uluslararası iç denetimin tanımı İç Denetçiler Enstitüsü tarafından bu şekilde ifade edilir: İç denetim, kurumun güvenliğini sağlar, tarafsız, bağımsız, doğrulanır, iyileştirir, geliştirir ve kuruma danışmanlık hizmetleri sunarak riskleri yönetir, kontrollerin geliştirilmesini ve tüm hedeflerine ulaşılmasını destekler (Özbek ve Selimoğlu, 2018: 52).

Kurum denetiminin doğru yapılabildiği yapılmadığını tutulan kayıtların doğru olduğunun denetlenmesidir iç denetim (Tufan, Manzara, 2013: 117).

### **1.6. İç Denetimin Amacı**

İç denetim kurum sistemini izleyerek kuruluşa değer katan, herhangi bir yönetim organıyla taraf olmayan bağımsız ve güven veren bir hizmettir. İç denetim kuruluşun amacına, politikalarına, performansına, planlarına ve mevzuatına yararlı hale getirir. Kaynaklarını verimli ve etkili bir şekilde kullanarak objektif güvence sağlar. İç denetim, amaçlarına ulaşmak için operasyonların etkin ve ekonomik kullanımını sağlayarak yönetime yardımcı olur.

İç denetim risk tabanlıdır ve hedeflere ulaşmada dahil olan riskleri tanımlamak için risk değerlendirmesi gereklidir. Riskli bölgeler finansal kaynaklar göz önünde bulundurularak planlanmakta ve denetim bu yönde ilerlemektedir. Amaçlara ulaşmakla ilişkili riskleri ortadan kaldırmak için alınacak önlemler yine iç denetimin amacıdır.

### **1.7. İç Denetimin Alanı**

İç denetim bir kurumdaki bütün alanı içerisine alır. Risk değerlendirilmesine dayanır. Kurumun karşısına çıkabilecek riskler, hareket ve ekonomik bilgi eksiklikleri, hareket hakkında yetersizlik, kurumdaki kaynakların çekilmesi, kurum yasa ve yönetmeliklerinin ihlali, ahlaksız davranış gibi, kuruma iç denetim faaliyeti bir güvence sağlamaktadır, bu faaliyet sayesinde dışardan bağımsız şekilde irdelenir

ve eksikler açığa çıkar. İç denetim, sisteminin etkin varlığını sigorta alanın da göstermektedir. İç kontrol sistemi etkilidir, varlıklar korunur, faaliyetler sertifikasyon hizmetine dahil edildiğinde, kurumun değeri yasalara uygun olarak ekonomik ve verimli olur. Danışmanlık hizmeti, müşterilerin özel istekleri doğrultusunda gerçekleştirilir, tavsiyelere uygun olarak yapılır ve kurum faaliyetlerinin katma değeri danışmanlık hizmetine eklenir. Bu faaliyet aynı zamanda riskleri önceden tespit etmeyi ve önlemeyi, kurumun gelecekteki yerini belirlemeyi, uzmanları rekabet avantajı açısından değerlendirmeyi ve uygun yöntemi belirlemeyi amaçlar. İç denetim, kontrollerin yeterliliği ve etkililiğinin gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini, risklerin gözden geçirilmesini, finansal sistemlerin denetlenmesini, her türlü işlem ve faaliyetlerin uygunluğunun incelenmesini içerir. Mevzuat ve standartlar ile danışmanlık hizmeti verilmesi, inceleme ve değerlendirmelerin rapor edilmesi ve raporların takibi sağlanır. (Özbek, 2012: 18-20).

### **1.8. İç Denetimin Kuruluşu**

1900'lerde Avrupa kıtasında konuşulmaya başlanmış olsa da, kuruluşu 1941'de Uluslararası İç Denetim Enstitüsü adı altında olmuştur. Sonrasında sırasıyla Avrupa'dan diğer ülkelere sıçramış ve ülkemizde 1995 yılında ilk kez kurulan 'Türkiye'de, İç Denetim Enstitüsü (TIDE) yaygınlaşmaya başlamıştır. Özel sektördeki ilerlemenin ardından, kamu sektöründe de bir iç denetim faaliyetlerinde bulunulmuştur. Ülkemizde bu kapsamda 1980'lerde Avrupa birliği, Dünya Bankası, IMF gibi kurumlar iç denetimler yapmışlardır. Ülkemizde iç denetim kurumlarının kurulması Avrupa birliği görüşmeleri ile iyice hız kazanmış ve '5018 No.lu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu' ile iyice hızlandırılmıştır.

### **1.9. İç Denetimin Komponentleri (Bileşenleri)**

İç denetim esasları bu bileşenleri ortaya çıkarmaktadır bu bileşenler sırası ile aşağıda verilmiştir (Aksoy, 2008: 78).

#### **1.9.1. Kontrol Süreçlerinin Değerlendirilmesi**

Kontrol süreçleri iç kontrol bünyesinin oluşumunu ile bakımını değerlendirir. 5018 sayılı Kanun ve uluslararası standartlar uyarınca, üst düzey, raporlarda etkin ve

güvenilir bir iç kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, izlenen amaçlara uygun olarak kaynakların etkin kullanımının kamuya açıklanmasından sorumludur. Denetim otoritesi, iç kontrol sistemine aşına olmalı ve gerekli önlemleri almak için iç kontrol sürecinde var olan hataları ve riskleri tanımlayarak iç kontrolü denetlemelidir. (Gönenç, 2011: 32)

### **1.9.2. Yönetim Süreçlerinin Değerlendirilmesi**

Bu değerlendirmenin asıl amacı kurum içerisinde idareyi güçlendirmektir. Bu değerlendirmeler kuruluşun amaçlarını belirledikleri gibi hedeflerinin ve ekonomilerinin de durumunu planlamaktadır. Güçlü durumu ve yönetimdeki kararlılığı ile şirket yaptırımını arttırdığı gibi gelişimini de etkiler. Şirket içindeki işlemlerde bilgiyi iş süreçlerine entegre etmek için iç ve bağımsız denetçiler birlikte çalışır. Mevcut risk yönetimi süreçlerini, olayları, iç denetimleri, boşlukları ve eksiklikleri değerlendirir ve önerilerde bulunur (Gönenç, 2011: 32).

### **1.9.3. Risk Yönetimi Değerlendirmesi**

Şirketin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri belirlemek ve bu riskleri önlemek için önlemler almak için bu sürece gerekli öneriler dahil edilmiştir. Finansal kayıplar, etik olmayan davranışlar, yasa dışı eylemler organizasyon için olumsuz düşünme riskleri oluşturur (Gönenç, 2011: 25). Risk yönetimi, risklerin neler olduğu önemser. Etkili bir dahili denetim hareket riskleri azaltır, çalışanlardan oluşabilecek riskleri belirleyerek suiistimal gibi olaylara izin vermez ve bunların tespitini sağlar. Bu riskleri önlemek için risk bazlı bir müdahale oluşturulmakta ve denetim bu şekilde yürütülmektedir (Yılancı, 2015: 142).

## **1.10. İç Denetimin Öğeleri**

İç denetim unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

### **1.10.1. Kurum İçin Değer Katar**

İşletmenin amaçlarına ulaşılması, fırsatların artırılması ve iş sahasında daha fazla alan da fırsatların artırılmasında değer katar. İç denetim, hataları tespit etmek veya kontrol edilen birimlerin yöneticilerini cezalandırmak için tasarlanmamıştır. İç

denetçi ve iç denetim birimi eşit çalışırsa, kurumdaki sağlanan hizmeti iyileştirmek için işletmeye değer katarlar (Gönülaçar, 2008: 27).

### **1.10.2. Danışmanlık ve Sertifika Hizmetleri Sunar**

Kurumlar için iç denetim sağladığı hizmet ile işletmenin liderliğine ve iç denetim yapılarına artılar katar, alınacak riskleri azami ölçüye indirerek kuruma danışmanlık yapar ayrıca kuruma sağladığı faydalar arasında kurum varlıklarının korunması, kurumun tabi olarak barındırdığı sistemin eksiksiz devam etmesine yardımcı olur. İç denetimi kısaca danışmanlık hizmeti olarak adlandırmak yanlış olmaz, çünkü denetçi tarafından kontrol görevleri ve iç denetimin kapsamı belirlendiği için danışmanlık hizmeti sunulduğu bariz ortadadır (Özbek ve Selimoğlu, 2018: 98-99).

İş geliştirme süreçleri danışmanlık hizmetidir. Kurumun yönetiminden gelen emirlerin birebir kurum içerisinde uygulanmasını sağlar (Özbek ve Selimoğlu 2018: 105).

### **1.10.3. İç Denetim Standartlarına Uygun Yapılır**

Denetim standartlarının planlanması, uygulanması ve değerlendirilmesinde ortak uygulamanın kuralları ve ilkeleridir.

İç denetim ilkeleri uygulanır ve iç denetim performans değerlendirme prensipleri standarttır, tanımlanan sistem iç denetim prensipleridir. İç denetim yukarıda da dediğimiz üzere kurum faaliyetlerine değer katar. Yönetimin ve çalışanların iş performansı arttırır (Ekiz, 2011: 22).

### **1.10.4. İç Denetim Risklere Yoğunlaşır**

Kuruluşun amaçlarını engelleyen faktörlerin başında risk gelmektedir. Şirketin geçmişinden şimdiki zamana dek denetim faaliyetlerinin yönetimi risk tabanlıdır. Ölçümler meydana gelme sıklığına göre alınmakta, uygun iç kontrol sistemi ile zarar alınabilmektedir, önlemler alınmaktadır. Risk yönetimi, bağımsız denetim standartlarında risklerin ve karşı risklerin tanımında tanımlanmaktadır. İşletmenin karşılaştığı riskler analiz edildikten sonra bir iç denetim planı hazırlanır.

Yüksek riskli alanlar düşük riskli alanlardan daha sık iç denetime tabi tutulur (Gönülaçar, 2007: 11).

#### **1.10.5. İç Denetimde Bağımsızlık Şartı**

İç denetimin bağımsız olarak yapılması şarttır çünkü iç denetçilerin yaptığı iç denetimin doğruluğu bağımsız olarak yapılması ile sağlanmaktadır. İç denetçiler bağımsız oldukları kadar nesnellikten uzak olmamalıdır ve görevlerini dürüst bir şekilde yerine getirmelidirler (Gönülaçar, 2007: 10).



## İKİNCİ BÖLÜM

### KAMU KURUMLARINDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

İç denetim, kuruluş içindeki danışmanlık ve belgelendirme faaliyetlerini sağlayan ve kurumun faaliyetlerini iyileştirerek kuruma değer katan bağımsız ve nesnel bir faaliyettir. Bu bölümde kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim kavramlarından bahsedeceğiz.

#### 2.1.Kamuda İç Kontrolün Tanımı

Hukukta iç kontrol; çalışmanın daha verimli ve daha ekonomik bir biçimde yapılmasını uygulamak için kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra yöntemler ve süreçleri içeren bir kontroller bütünüdür. Kayıtlar, tüm kayıtların kaydedilmesini sağlamak için belirtilen kriter ve yasalara uygun olarak, güvenilir ve zamanında kaydedilir.

##### 2.1.1. Kamuda İç Kontrolün Amaçları

İç kontrolün amaçları; faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak olarak sıralanmaktadır ( Arcagök ve Erüz, 2006: 152).

İç kontrol sistemi bir zorunluluktur: İç kontrol süreçleri uygulamanın amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda yardımcı olmak, dolayısıyla da kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İyi yönetilen hiçbir kurum belirli iç kontroller olmadan olamaz.

İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar: İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığına farkında olmak özellikle önemlidir (ECIIA, 2005: 22).

İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir: İç kontrol tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler. Yönetimin kurumu çalıştırma tarzına sinmiş olup bünyeseldir. İç kontrol sistemi kurumun faaliyetlerine sıkıca bağlanmış olup kurumun alt yapısı içine yerleştirildiğinde çok fazla etkilidir ve kurumun temelinin ayrılmaz bir parçasıdır (INTOSAI GOV 9100, 2004: 7).

İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır: Etkin bir iç kontrol sürecinin ön şartı hedeflerin açık bir biçimde belirlenmesidir. İç kontrol genel hedeflerin ayrı ayrı değil, birbirlerine bağlı bir dizi olarak başarılmasına elverişli biçimde düzenlenir. Bu genel hedefler çok sayıda spesifik alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir.

İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur: Bir kurumun neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır ( Tümer, 2010: 29).

İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar: Misyon ne olursa olsun, bunun başarılmasında çok sayıda riskle karşı karşıya kalınacaktır. Yönetimin görevi, kurumun misyonunu gerçekleştirme olasılığını maksimize etmek üzere bu riskleri belirlemek ve bunlara çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilirse de, misyonun yerine getirilmesi ve genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak güvence veremez.

İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır: Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirmesi ve ya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul güvence sağlayabilir, mutlak güvence sağlayamaz. Hükümet politikası ve programlarındaki, demografik veya ekonomik koşullardaki yön değiştirmeler belirgin biçimde yönetim kontrolünün sınırları dışında olup, yöneticilerin kontrolleri

yeniden tasarlamasını ve ya kabul edilebilir risk düzeyini bu duruma göre ayarlamasını gerektirebilir (INTOSAI GOV 9100, 2004: 11).

İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir: Örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine makul güvence sağlamak için yönetim tarafından kurulan bir süreç (Hepworth, 2003:3) olarak tanımlanan iç kontrolde yönetimin ve diğer personelin rol alması beklenir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. Bir örgüt yöneticilerinin sorumlu olduğu faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili düzenlemeler ve kurallar dizisi olarak bilinen iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur (Hepworth, 2002: 1).

### **2.1.2. Kamu Sektöründe İç Kontrol Yetkilileri**

İç kontrol sorumluluğu temel almaktadır. ‘5018 sayılı Kanun uyarınca, sorumluluk kamu idareleri başkanları ve diğer yetkililere aittir’.

#### **2.1.2.1. Üst Yönetici**

Üst yönetici, iç kontrol sisteminin denetiminden sorumludur. ‘5018 sayılı Kanununun 11.md kanaatine, yönetim sisteminin ve yöneticilerinin mali kontrol sisteminin gözetim ve kontrolünü sağlar’.

Harcama yetkilisi ve diğer yetkililer etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmaktan sorumludur:

- Görevlerini yerine getirirken dürüst olmaları gerekir.
- Personel yetkili makamlara yetki ve finansal sorumluluklar verir.
- Önceden belirlenmiş standartları takip eder.
- Görevlerine uyarlanmış bir çalışma ortamı sağlar.

Kurum içerisindeki üst yöneticiler iç kontrollerin hâkimidirler ve kurum içerisindeki güveni sağlamışlardır.

### **2.1.2.2. Harcama Yetkileri**

Ekonomik yetkilerini kullanarak, kullandıkları birimlere iç kontrolün uygulanmasından ve geliştirilmesinden sorumludur.

Ayrıca, yönetici ve yetkiler yöneticisi tüm harcama birimlerinin kapsamından, Etik Kurallarına uygunluktan, personel yeterliliğinden, performansından, uygun personelin seçiminden ve Davranış Kurallarına uygunluktan sorumludur (Abdioğlu, 2014: 25).

### **2.1.2.3. Strateji Geliştirme Birimleri**

5018 sayılı Kanun uyarınca, stratejinin geliştirilmesinden sorumlu olan birimler, uygulamalarında standartları uygulayarak iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesinden sorumludur.

### **2.1.3. İç Denetim Birimleri**

İç denetim birimleri, iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında yönetime bilgi sağlayan ünitelerdir.

Kuruluşlar, iç kontrolü kullanarak iç kontrolü izler ve kontrol eder. İç denetçiler iç kontrol sisteminin uygulamalarını değerlendirir ve bunları yönetime rapor etmektedirler.

#### **2.1.3.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı**

İç kontrol sistemlerinin standart ve yöntemlerini tanımlamak, idareleri yönlendirmek, kurumlar arası işbirliğini sağlamak ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uymak Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğundadır. İç kontrol için yasal gereklilikler de düzenlenmeli ve yayınlanmalıdır, Her kontrol, iç kontrol sisteminin uygulanmasından sorumludur. Hazine ve Maliye Bakanlığı mevzuatın önemini hatırlayarak esas olarak kurumları yönetmektedirler.

#### **2.1.3.2. Sayıştay**

İdari kontrol sistemlerinin denetimi ve değerlendirilmesi Sayıştay tarafından denetlenir.

Sayıştay'ın denetim, performans denetimi, düzenlilik ve iç kontrol sistemleri finansal yönetimi ve düzenliliği inceler.

ACT'nin genel hükümette denetimi, idarelerde iç kontrol sisteminin incelenmesinden oluşur. Performans denetimi, faaliyet sonuçlarının ve iç idareler tarafından belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma düzeyinin ölçülmesidir. Risklerin varlığı ve risklere erişim düzeyi kontrol sisteminin bir parçasıdır ve Sayıştay tarafından yapılan performans denetimine dahil edilmiştir.

## **2.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu**

Muhasebe Kanunu'nun (1050) yürürlüğe girmesinden sonra, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 2003 yılında kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir.

### **2.2.1. Kanunun Amacı ve Kapsamı**

Kanunla yeni uygulamalar getirilmiş ve bütçe ile kalkınma planları arasında yeni etkileşimler olmuştur. Bununla birlikte güvenilir bir hesap verme mekanizması oluşmuş, şeffaflaşmış bir ekonomik hareketlilik eklenmiştir. Bu kanunun odak noktasını, 1050 sayılı Kanuna dahil olmayan verimlilik, şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramları oluşturmuştur.

Bütçe bölümünün bütçe kanunlarından en kapsamlı biçimde yararlına bilmesi için uluslararası düzeyde tanımlanması sağlandı (Sevinç, 2011: 152).

Gelir ve gelir ajanslarının bütçeyi hazırlamadaki görevleri netleştirilir ve artırılır. Bütçenin bir parçası olarak, TBMM'nin kamu maliyesi alanındaki güçleri güçlendirilerek bütçe hakkı genişletilmiştir. Performansa dayalı bir bütçeleme kavramı geliştirmek, etkin iç denetim ve kontrol sistemleri geliştirmek ve uluslararası standartlara uygun bir dış denetim sistemi oluşturmak için bu kanun talep edilmiştir (Bilge ve Kiracı, 2010: 77).

## **2.3. İç Denetim İlerleyişi**

İç denetimin ilerleyişi dört aşamadan oluşmaktadır.

### 2.3.1. İç Denetim Çalışmalarının Planlanması

İç denetim çalışmalarında iç denetimin alanını belirlemek, riskleri önemli risk seviyelerine göre sıralamak, denetim için kullanılan kaynakları ayırmak, denetim planını onaylamak ve iç denetçiler hakkında bilgi edinmek denetim görevinde ve iç denetimin yapılacağı birimde yer alacaktır. İç denetim risk bazlı olduğu için mevcut riskler yıllık denetime tabidir. İç denetim prosedürleri, Kamu İç Denetim Planı ile Kamu İç Denetimindeki Risk Değerlendirme Kılavuzuna ve Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayınlanan Program Hazırlama Kılavuzuna uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim programı hazırlanır ve atama iç denetim faaliyetinin bir parçası olarak iç denetçilere yazılı olarak gönderilir. İç denetçiler görevlerini tamamladıktan sonra, denetimin gerçekleşeceği birime haber verir (Yılancı, 2015: 96).

### 2.3.2. İç Denetim Faaliyetinin Yapılması

Denetimin başlangıcı, amacı iç denetçinin iç denetim faaliyeti hakkında bilgi edinmesini sağlamak olan ön çalışmadır. Denetimin amacı, bilgi toplama ve açılış toplantısı ön çalışmaya dahil edilen aşamalardır. Ön çalışmadan elde edilen bilgilerle denetimin amaçları kesinleştirilir ve denetimin kapsamı problemleri alanlarda belirlenir ve bir iş planı oluşturulur. İç denetçiye, iç denetim faaliyetini ve iç denetim faaliyet seviyesini gösterir.

Çalışma belgeleri ve formları ön çalışma sırasında iç denetçiler tarafından hazırlanır. İç denetim faaliyeti sırasında ulaşılabilecek hedefler çalışma belgelerinde ve iç denetçinin amaçlarına ulaşmak için gereken bilgilerde açıkça belirtilir. Ön araştırma, iç denetim faaliyetinin yapısı, amaçları, kapsamı ve iç birimi, mevzuat, iş akışı süreçleri ve şirket yapısı hakkında bilgi sağlar (Hutchins, 2001: 22).

Sorunlu planlama alanlarının tamamlanması ve iç denetim faaliyetleri ile elde edilen sonuçlar göz önünde bulundurularak gerçekleştirilen ön risk değerlendirme araştırmasının aşaması, birimdeki sorunlu alanların ve yer alan faaliyetlerin kötü tespit edildiğini, birimlerdeki görevlerin bölünmesinde insan ve yanlışlık kurumları, varlıklar, kaynaklar, sorumluluklar, kredi, ödemelerin dağıtım alanlarında yetersiz yeterlilik, yüksek harcamalar ve olağandışı faaliyetler risk alanlarındaki kontrollerin

değerlendirilmesinde araştırmanın ön sonuçları kontrol risk öncesi olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmalar neticesinde denetçiler iç denetimin tamamlanması yoluna giderler. Denetimi tamamlayabilmek için birtakım testler yapan iç denetçiler denetim sonuçlarını oluştururlar. Her denetçinin iş planına göre test konularının analizleri yapılarak iç denetçiler kayıtları değerlendirirler. Kontrol testleri gözlemlerde uygulanmalı, görüşmeler, anketler, yayınlanan raporların değerlendirilmesi gibi araştırma teknikleri ve çalışmalar listelenebilir.

Doğrulama analizleri sonucunda elde edilen verilerle, iç denetçiler tarafından bulunan kanıtlarla desteklenir, yönetime değer katabilecek öneriler verilerek yönetimin risklerden kurtuluş yolları kuruma bildirilir. İç denetçiler iç denetim faaliyetleri, iç kontrol ve iç denetimde ortaya çıkan riskler aynı seviyede olmalıdır.

Denetçinin, son bir toplantı yapması ile iç denetim faaliyetinin gerçekleştirildiği birimden çıkan sonuçları herkese değerlendirmesi ile iç denetim faaliyeti tamamlanmış olur.

### **2.3.3. İç Denetim Faaliyetinin Raporlanması**

Raporlar standartlara uygun olarak hazırlanır ve iç denetçilerin faaliyetleri mevzuata uygun olarak gözden geçirilir. Bu belgeler, iç denetim faaliyeti ile kapanış toplantısının sonuçları yorumlara eklenir, bir rapor oluşturulur ve iç denetim birim başkanına gönderilir. İç denetim faaliyeti hakkındaki görüşlerini içeren rapor zamanında cevaplanır ve iç denetçiye iletilir (Price, 2011: 142). İç denetçi ve iç denetim biriminin başkanı belirlenen riskler hakkında farklı görüşlere sahipse, rapora dahil edilirler. Kabul ederlerse, risklere rağmen belirli bir süre harekete geçmeleri beklenir ve ardından iç denetim faaliyetinin bir eylem planında gerçekleştiği birimin önlemlerini belirtin.

İç denetçi, nihai raporu, aynı zamanda cevapların ve cevapların değerlendirmelerini de içeren iç denetim birimi aracılığıyla bölüm yöneticisine sunar. Rapor, raporda belirtilen birimlere, üst düzey yöneticinin değerlendirmesiyle birlikte strateji geliştirme birimi tarafından gönderilir.

İç denetçinin karşı tarafının ve iç denetimin yapıldığı birimin üst yönetimi çözümlenir. Kurum lideri ile denetleyici arasındaki uyuşmazlıkların çözümü için ikisi de İç Denetim Koordinasyon Kuruluna yönlendirilir.

#### **2.3.4. İç Denetim Faaliyeti Neticesinin Takibi**

Dahili denetçilerin ve iç denetim faaliyetlerinin fonksiyonlarının bir parçası olarak denetim bulguları sonucunda gerçekleştirilecek aksiyonları belirlemek için izleme çalışmaları yapılmaktadır. İç denetim faaliyetinin izlenmesinin bir parçası olarak, iç denetim faaliyet raporuna dahil edilir ve bu önlemlerin yönetim tarafından yerine getirilmesi için rapor halinde sunulur. Düzeltilecek işlem türü denetim raporunda verilen cevapta belirtilir ve en az altı aylık süreler için ilgili birimler tarafından iç denetim birimine iletilir.

Yönetimin iç denetim raporlarına uyup uymadığını görmek için bir izleme yöntemi kurulmuştur. Bu sistem, iç denetim faaliyetinin gerçekleştiği birim başkanlarının iç denetim raporlarında önerilerde bulunmak için adımlar atmaktadır. Ölçümler göz ardı edilirse, iç denetim birimi durumu bir üst lidere rapor eder.

#### **2.4. Kamu İç Denetim Standartları**

‘5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 64. Maddesi uyarınca, iç denetçilerin Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen uluslararası kabul görmüş denetim ve kontrol standartlarına uymaları gerekmektedir.’ İç denetim için iç denetim standartları belirlenirken uluslararası düzeyde denetim standartları belirlenir. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin değerini artırırken iç denetim faaliyetlerinin süreçlerini ve iç denetçilerin niteliklerini belirterek gerekli kurallar bu neticede belirlenir.

##### **2.4.1. Nitelik Standartları**

İç denetçilerin özelliklerini ve uygulanacak iç denetim faaliyetlerini içerir.

##### **2.4.1.1. Gaye, Yetki ve Sorumluluklar (1000)**

Bu standartlar arasında iç denetimin gayesi yetki ve sorumlulukları; iç denetimin tanımı, etik kurallara ve kamu iç denetim standartlarına uymak için kamu kurumlarının yönetiminin onayı ile verilen bir yönergeyle belirlenmelidir.

#### 2.4.1.2. Tarafsız ve Bağımsız Olmak (1100)

Bu standart ile iç denetim ve iç denetçilerin, iç denetim görevi ile bağımsızlığının tarafsız olması gerektiği gösterilmiştir.

Bağımsız olmak için iç denetçiler aşağıdaki kriterleri yerine getirmelidir:

- Denetim yöneticisi, lider yöneticiye rapor vermelidir.

- Denetim sırasında, iç denetim raporlarının kapsamı, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve paylaşılması üzerinde denetçinin hiçbir etkisi olmamalıdır.

- İç denetim başkanı, üst düzey yöneticiyle diyalog kurmalıdır. İç denetçiler tarafsız ve tarafsız olmalıdır.

- Denetleyen kişiler özgürlüklerini ihmal edecek durumda olmamalıdır.

- İç denetçiler, önceki faaliyetlerinin denetimine katılmaktan kaçınmalıdır. Geçtiğimiz yıl, katıldığı idari bir faaliyetin bir parçası olarak denetim hizmetleri sağladıkları tarafsızlıklarını bozmuştur.

- Denetleyen kişiler, danışma hizmetindeki tarafsızlık ve bağımsızlık statüsünü kabul etmeden önce durumlarını ilgili taraflara açıklamalıdır.

#### 2.4.1.3. Yetkinlik, Maksimum Mesleki İtina ve İlgi (1200)

Bu standartta, yeterlilik, maksimum profesyonel bakım ve standartlar göz önünde bulundurulur. Bu standart ile işlerin en yüksek profesyonel özenle yapılması zorunludur.

##### • Yetkinlik

İç denetçilere görevlerinin tamamını veya bir kısmını yapma izni verilmelidir. Bununla birlikte, uygun bilgi ve becerilere sahip değillerse, Baş Denetim Yöneticisi, görevin amaçlarına ulaşmak için kuruluş içinden veya kuruluş dışından bir uzman çağırmalıdır.

Yetkinlik standardı olan iç denetçiler;

- İşlevlerini etkileyebilecek bu risklerin risklerini ve yönetimini değerlendirin.

- Ana riskler hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı ve iç denetim faaliyetinin bir parçası olarak görevlerini yerine getirebilmek için bunlar üzerinde kontrol sahibi olmalıdırlar. Ancak, bilgi teknolojisini denetleyen iç denetçiler kadar uzman olmamalıdır.

- **Maksimum Mesleki İtina ve İlgı**

Denetleyenler uygun alanlar dahilinde yetkin olmalı ve özel dikkat göstermelidir. Maksimum mesleki itina ve ilgi standardı ile iç denetçiler şu unsurları bilmek durumundadır:

- Denetmenler görevlerini tamamlamak için gereken işin detaylarını bilmek zorundadır.
- İç denetçilerin kontrol prosedürlerinin uygulanmasıyla ilgili sorunların karmaşıklığı, gizliliği ve öneminin farkında olmaları gerekir.
- İç denetçiler risklere dikkat etmeli ve kontroller etkili olmalıdır.
- Denetmenler hata yapmamalıdır.
- Denetmenler yapılan harcamalara dikkat etmek zorundadırlar.

#### **2.4.1.4. Kalite ve Geliştirme Programı (1300)**

Denetim lideri kalite geliştirme planı hazırlamakla yükümlüdür. Denetim lideri kurum yöneticisine bu programla ilgili hazırladığı faaliyetleri sunmakla yükümlüdür. Ayrıca ilgili bakanlıklara dış denetmen olarak yazılı bildirimde bulunur.

### **2.5. İç Denetimde Etkin Kurumlar ve Kişiler**

İç denetim alanında yer alan aktörler şunlardır: Hazine ve Maliye Bakanlığı, ilgili bakan, İç Denetim Koordinasyon Komisyonu, , dış denetçiler, kurumun üst düzey yöneticisi, yetkilendirme görevlisi, birim başkanı finansal hizmetler, muhasebeci ve acenteler (Aksoy, 2008: 87).

#### **2.5.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı**

‘5018 sayılı Kanun’un 55. maddesi uyarınca, Hazine ve Maliye Bakanlığı, kamu mali yönetimi ve kontrol alanındaki merkezi uyumlaştırmadan sorumludur’ (Aksoy, 2008: 99).

### **2.5.2. İç Denetim Koordinasyon Komisyonu**

Kurulun görevleri arasında iç denetim standartlarını belirlemek, iç denetim yapılarını oluşturken bunları gözlemlemek, uygun hale getirmek ve bunları koordine halinde kuruma sunmaktır (Aksoy, 2008: 99).

### **2.5.3. İlgili Bakan**

'5018 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, kalkınma planlarına uygun olarak hükümet politikasının uygulanmasından, bakanlıklara bağlı bakanlık ve kurumların stratejik plan ve bütçelerinin uygulanmasından sorumludur' ilkesi ile ayrıca diğer bakanlıklar ile işbirliğini sağlamak ve bakanların denetim sisteminin uygulanmasını gözlemlemek gibi görevleri vardır (Aksoy, 2008: 107).

### **2.5.4. Üst Yönetici**

Üst yönetimdekiler iç kontrol sisteminin kurulması ve yönetilmesinden sorumludur. İç kontrol sisteminin görev ve yaptırımlarını üst yöneticiler üstlenir ve ayrıca bu yöneticiler bağımsız denetim faaliyetlerinden de yararlanabilmektedir (Aksoy, 2008: 182).

### **2.5.5. Harcama Yetkilisi**

Dahili kontrol sistemindeki ekonomik olaylardan sorumludur. Hedeflerin etkinliği konusunda iç kontrolün etkinliğinde görevli olan iç denetmenlerle haberleşmektedirler.

### **2.5.6. Realizasyon (Gerçekleştirme) Görevlisi:**

5018 sayılı kanun uyarınca yapılacak eylemle ilgili işlemlerden mesuldürler. Realizasyon araçları denetimden, mal ve hizmetlerin elde edilmesinden, teslimatla ilgili işlemlerin gerçekleştirilmesinden, ödeme için gerekli belgelerin hazırlanmasından sorumludur (Aksoy, 2008: 103).

### **2.5.7. Mali Hizmetler Birimi**

Finansal hizmetler kontrol sistemlerinin iş için kurulmasını ve standartların geliştirilmesinden sorumlu olduklarından emin olurlar. İç denetimin etkinliğini hazırlayarak iç denetimin gelişmesini sağlar (Aksoy, 2008: 102).

### 2.5.8. Bağımsız Denetçiler

Kanunun 68. maddesi uyarınca dış denetimi gerçekleştiren Sayıştay'dır. Bu denetim harcama sonrası giderlerini içerir. Kurumun faaliyetlerinin sonuçlarını, alınacak kararları, yapılan işlemleri ve yasalara uygunluğunu TBMM'ye bildirir ( Aksoy, 2008: 103).

### 2.6. İç Denetim Koordinasyon Konseyi

5018 sayılı Kanunun 66ncı maddesine göre, merkezi iç denetim birimlerinin Türkiye İç Denetim Koordinasyon Kurulunda uyumlaştırılması ile İç Denetim Koordinasyon Komitesi, 30.06.2004 tarihinde başkan ve üyeleri ile kurulmuştur.

Kurul beş yıl görev yapan yedi üyeden oluşmaktadır. Üye seçimi aşağıdaki gibidir. Bakanın talebi üzerine, Kamu Planlama Teşkilatı Müsteşarının bağlı bulunduğu Bakanın talebi üzerine, bunlardan biri Hazine Müsteşarının bağlı olduğu Bakanın talebi üzerine atanır; Aday gösterilecek kişiler, ilgili yasanın 67. maddesinin özelliklerine sahip olmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuran adayların ekonomi, finans, muhasebe ve işletme yönetimi alanında doktora derecesine sahip olması gerekir. Yönetim kurulu görev süresinin bitiminden iki ay önce, adaydan söz konusu bölümlerde adayı tekrar tayin etmesi istenir. Kurumlarda yönetim kurulu üyelerinin görevi de sürdürülmektedir.

#### 2.6.1. Sekretarya

İç Denetim Koordinasyon kurulunun görev ve sorumluluklarını faal bir biçimde yapmasına yardım eden sekretaryanın görevleri aşağıda ifade edilmiştir:

Sekretarya'nın görevleri şunlardır:

- Kurul toplantıları düzenlemek için işlemler yapar.
- Kurul toplantılarını kaydeder.
- Yukarıda belirtilen etik kurallara ve uluslararası uygulamalara uygun olarak standartların ve yöntemlerin sürdürülmesi ve güncellenmesi için araştırma yapar.
- İç denetim rehberlerinin taslaklarının güncellenmesi ve hazırlanması için zaman harcar.

- İç denetimin planlanmasından ve programlanmasından sorumludur.
- Daha önce Kurul tarafından belirlenen konulara dayanarak, internette sunulan iç denetim raporlarının detayları üzerine çalışmalar yaparak raporları birleştirir. Konsey, risklerin araştırılması ve yöntemlerle ilgili uluslararası gelişmeler hakkında bilgi verir.
- Yönetim kuruluna iç denetim ile ilgili mevzuat çalışmalarında yardımcı olur.
- İç denetçilerin ve belgelendirme programlarının Kurul kararlarına uygun olarak eğitilmesini sağlar.
- Kurulun raporlarını tutar.
- Kurul tarafından verilen kararları değerlendirir.

### **2.7. İç Denetim Koordinasyon Konseyinin İşlevleri**

5018 sayılı İç denetim kanununun 67. maddesine göre konseyin işlevleri aşağıdadır:

- Denetim rehberleri hazırlar, iç denetim standartlarını geliştirir ve tanımlar.
- Uluslararası uygulamalar için risk standartlarını denetim standartları aracılığıyla yaparak risk bazlı denetim sistemi geliştirmek.
- Kurumların denetim birimlerinde işbirliği yapar.
- Usulsüzlükleri önlemek için harekete geçer ve önlem alır.
- Genel hükümette, risk altındaki taraflarla ilgili özel kontroller gerektiren önlemleri önerir.
- İç denetçiler için eğitim programları düzenlerler ve vaziyete mahsuben programları değiştirebilirler.
- İç denetçiler ile üst düzey yöneticiler arasında ki fikir ayrılıklarını önler ve gerekli çözümleri önererek durumu kontrol altına alır.
- İç denetim raporlarını değerlendirir ve yıllık raporlar şeklinde Hazine ve Maliye Bakanlığına sunar.

- İç denetçilerin ilçe ve belediyelerin ihtiyaçlarına göre atanıp atanmamasını belirler.
- İç denetçilerin görevlerini yerine getirirken uyması gereken kaideleri koyarlar.
- İç denetçi sertifikasyon yöntemlerini tertip ederler.

### **2.8. İç Denetim Koordinasyon Konseyinin Yetkileri**

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde Komitenin yetkileri belirtilmiştir.

- Resmi tebliğler gerekli gördüğü düzenlemeleri yayınlar.
- Gerekli gördüklerinde gruplar oluşturarak gruplar halinde beraber çalışırlar.
- Oy hakkı olmadan teknik yardım alırlar ve bulunduğu alanda uzmanlaşmış yetkilileri atarlar. Araştırmalar, çalışmalar yaparak iç denetimleri değerlendirir ve görevi için gerekli olan görevleri yayınlar.
- Kamu kurumlarına gerekli şartları sorma hakkı vardır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİNLİĞİNİN ARAŞTIRILMASI ÜZERİNE HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI'NDA BİR UYGULAMA

Bu bölümde daha önceden konu ile ilgili yurtiçi ve yurt dışında yapılmış güncel çalışmalara yer verip daha sonrasında iç kontrol sistemi etkinliğinin araştırılması üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda çalışanlar üzerine uygulanmış uygulama yer almaktadır.

#### 3.1. Literatür Taraması

İç denetimle ilgili dünyada ve Türkiye'de yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde; iç denetim hakkında dünya literatüründe yeterli sayıda akademik araştırma olduğu; Türkiye'de ise konunun genelde teorik çerçevede kaldığı görülmektedir. Bununla birlikte iç denetim Türkiye'de günden güne önemsenir bir araştırma konusu haline geldiği de söylenebilir. Bu çalışmalardan bir kısmı şu şekilde özetlenebilir.

Dünya Bankası ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2004 yılında yirmi yedi Afrika ülkesinde kamu iç denetçileri üzerinde yapılan çalışmada, katılımcılar iç denetçi mesleğin profesyonelleşmesini ve iç denetim hakkında yasaların oluşturulması gerektiğini savunmuşlar ve ayrıca iç denetimin bağımsızlığının korunması, kalitesinin artması ve iç denetimin her kuruluş için zorunlu hale getirilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdi (Van Gansberghe, 2005: 78).

Vijayakumar ve Nagaraja tarafından Hindistan'da yapılan bir çalışmada, kamuda çalışan iç denetçilerinin, muhasebe ve denetim faaliyetlerini iş sırasında öğrendiklerini ve sertifikalandırma imkanları, ek ücret ve yükselme olanaklarından dolayı bu mesleği seçtikleri saptanmıştır. Katılımcı iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgi sahibi olmadıklarını ileri sürmüşlerdir (Vijayakumar ve Nagaraja; 2012: 14).

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Fransa'da yapılan bir çalışmada, iç denetimin hem üst yönetime hem de denetim komitesine rapor vermesi gerektiğini; denetimde bağımsızlık ve objektiflik ilkelerine uyması gerektiğini ortaya koymuştur (Ratcliffe ve Landes, 2009: 68).

Sırbistan’da yapılan bir çalışmada, iç denetimin öneminin özel kuruluşlar tarafından fark edilmesine rağmen iç denetçilerin görevlerinin tam olarak anlaşılmadığını ve iç denetimin görev ve sorumluluklarıyla, raporlamasının işletmenin yasal yapısına bağlı olduğunu ileri sürmüştür (Spencer, 2003: 68).

Güner tarafından yapılan çalışmada, iç denetimle ilgili farkındalık düzeyinin oldukça düşük olduğunu, paydaşların iç denetimin güncel işlevleri ve rolleri hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıklarını, üst yönetimden gerekli desteği alamadıkları ortaya konmuştur (Güner, 2009: 52).

Bilge ve Kiracı tarafından kamu iç denetçilerine yönelik yapılan çalışmada, iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörleri tespit edilmeye çalışılmış; iç denetimin gelişimini ve yaygınlaşmasını önleyen faktörler olarak, iç denetimin yanlış kavranması ve öneminin anlaşılmaması, üst yönetimin yeterli desteği vermemesi, iç denetimin farkındalığını sağlayacak faaliyetlerin yetersizliği, kurumdaki direnç ve ön yargının giderilmemesi olarak sıralanmıştır (Bilge ve Kiracı, 2010: 89).

Karcıoğlu ve Yanık tarafından 500 sanayi kuruluşunda yapılan çalışmada; bazı iç denetim standartlarına uyumun, çalışan sayısı ve sektöre göre farklılık gösterdiği sonuçlarına varılmıştır (Karcıoğlu ve Yanık 2010: 115).

Dünyada muhasebe hata ve hilelerinin sonucu olarak yaşanan skandalların ardından kurumsal yönetim ile ilgili Türkiye de dâhil olmak üzere tüm dünya ülkelerinde birçok çalışmalar yapılmıştır. Yaşanan bir dizi finansal skandalların sebeplerinden biri de bu yıllarda zorunlu iç denetimin olmamasıydı (Akyüz, 2011: 23).

Bu skandallara tepki olarak birçok çalışma yapılmaya başlanılmıştır. Bu çalışmalardan biri de 2002 yılında Amerika’da çıkarılan Sarbanes Oxley Act’dir (Güngör,2013: 58).

Sarbanes-Oxley Act’in temel amacı, denetçi bağımsızlığının daha etkili hale getirilmesi, şeffaflığın sağlanması, kurumsal etik kuralların işletmelerde güçlendirilmesi ve bununla da Amerika’daki halka açık şirketlerde kurumsal yönetimi güçlendirerek kamuoyunun finansal piyasalara yönelik kaybettiği güvenini

geri kazanmaktı (Louwers2008:142). On bir ana başlık ve altmışaltı alt başlıktan ibaret olan Sarbanes Oxley Act, işlemlerin raporlanması ve bu raporların incelenmesiyle denetimin kalitesinin artırılmasına büyük katkı sağlamıştır. Sarbanes Oxley Act ile birlikte finansal raporlama sürecine ilişkin bir takım yenilikler/değişiklikler getirilmiştir. Belirtilen değişiklikler kapsamında, iç denetimle ilgili konuları da kapsayan bazı düzenlemeler yapılmıştır (Changchit, 2001: 145).

Bu düzenlemelerden en önemlisi Section 404'te yer almaktadır. Buna göre kurum yönetimi, objektif ve güvenilir bir finansal raporlama için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasından, bu sistemin uygulanmasından, nasıl çalıştığı ile ilgili değerlendirmelerin yapıldığı iç kontrol raporunun düzenlenmesinden ve bu raporun ilgili taraflara sunulmasından sorumludur (Deloitte2008: 111). Section 404 çerçevesinde, etkin çalışan iç kontrol sisteminin oluşturulmasından kurum üst yönetimi sorumlu tutulmuştur. Kurul üst yönetimine bu konuda yardım eden en önemli organizasyon iç denetim birimleridir (Teck-Heang ve Azham, 2014: 58).

Sarbanes Oxley Act'a uyum aşamasında bu birimler her zaman öne çıkmakta ve üst yönetime büyük katkıda bulunmaktadır. İç denetim birimleri, üst yönetime bu faydayı kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi alanında sahip oldukları uzmanlıkları sayesinde sağlamaktadırlar. Belirtilen hususları göz önünde bulundurduğumuzda, Sarbanes Oxley Act'ın, iç denetim birimlerine dolaylı yoldan da olsa önemli bazı sorumluluklar yüklediğini görebiliriz. Fakat şunu da önemle belirtmek gerekir ki, Section 404 kapsamında bulunan sorumluluklar kurum üst yönetimine ait olmakla birlikte, bu sorumluluklar iç denetim birimlerine hiç bir şekilde yükletilemez (Miller, 2014: 14).

Sarbanes-Oxley Act Section 302'de finansal raporların güvenilirliği için uygulanan iç kontrollerin yeterliliğinden yönetimin, özellikle CEO (Chief Executive Officer) ve CFO'nun (Chief Financial Officer) sorumlu olduğu belirtilmektedir. Buna göre yönetim, iç kontrol sistemini kurmakla ve etkin çalıştırmakla görevlidir. Kurum yöneticileri, bilgileri dışında olsa dahi, yaptıkları yanlış işlemlerden dolayı sorumlu tutulmaktadır (Swaidan2010: 85). Bununla da yöneticiler tarafından kurum bünyesindeki uygulamalardan habersiz oldukları veya bu uygulamaların

onların bilgisinin dışında kaldığı gibi mazeretlerin ileri sürülmesinin önüne geçilmektedir (Güngör, 2013: 140).

Section 301'de ise, payları borsaya kote edilmiş şirketlerde kurulması gereken, iç denetim ve iç kontrole ilişkin sorumluluğu bulunan denetim komitesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu düzenleme ile denetim komitesinin şirket içerisindeki rolünü güçlendirmek amaçlanmaktadır. Bahse konu bölümde, yönetim kurulu komitesi olarak faaliyet gösterecek denetim komitesi tarafından her yıl düzenli olarak iç kontrol sistemine ilişkin rapor düzenleneceği ve bu raporun üst düzey yönetici ve genel müdürce onaylanacağı yer almaktadır. Onaydan geçen bu raporun daha sonra şirket faaliyet raporunda yer alan ek kısma ilave edilmesi gerekir. Denetim komitesi, iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili yapılan şikâyetleri değerlendirmekle de sorumlu tutulmuştur. Bununla birlikte, bağımsız denetim firmasının belirlenmesi ve atanması, bu firmalar tarafından hazırlanan raporların incelenmesi, bağımsız denetim kapsamında yapılan işlemlerin gözetimi gibi görevler de bahse konu komitenin görevleri arasında yer almaktadır. Bu düzenleme kapsamında denetim komitesinin danışman tutma yetkisi de bulunmaktadır (Güngör, 2013: 152).

İç denetim, Birleşik Krallık 'ta bilgi birikimi ve deneyim kazandıktan sonra Amerika Birleşik Devletleri'ne göç eden muhasebecilerin New York'ta "Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasında aracı olmasının ardından günümüzün iç denetim olgusuna ışık tutmuş bir yapı oluşturmuşlardır Yirminci yüzyılda kurulmaya başlanan büyük ölçekli şirketlerin ardından kontrol daha önemli bir konu haline geldi. Bu karmaşık ve büyük şirketlerin hedeflerine ulaşmaları başarılı olmaları için denetim önemli bir faktör haline gelmiştir. Gelecekte uluslararası kuruluşlara ihtiyaç duyulduğu açıkça ortaya çıkmıştır (Gürkan, 2009: 17).

İç Kontrol kavramı ilk olarak 1940'larda Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) kamu muhasebesi ve iç denetim meslek örgütleri tarafından görülmüştür. 1941 yılında Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'nun (U.S. Securities and Exchange Commission - SEC) yayımladığı "İç Kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler için Önemi" başlıklı raporda yapılan tanım ise ilk profesyonel tanımdır (Uludağ, 2013: 4).

İş sektöründeki hızlı değişimler ve profesyonellere güç verilmesi nedeniyle iç denetim mesleği çok hızlı gelişmeler göstermiştir. 1941'de ABD'de İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kuruldu ve iç denetim kurumsal kimliği oldu. Amerikan İç Denetim Uygulaması için standartlar geliştirildi ve sürekli bir eğitim programı oluşturulmuştur. Ardından eğitim Ortak Bilgilendirme Yapısı oluşturulup sertifikalı iç denetçiler mezun eden bir eğitim uygulaması başlatılmıştır (Kamiloğlu, 2003: 6).

1970'lerin ortasında, Watergate Cumhuriyet Savcısı konuyu ele aldığı anda, iç kontrol ilk sıradaydı. 1977'de Watergate'in araştırma ve iç kontrol sınırları, ana araştırma konusu olan "Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası" ile değerlendirildi. 1980'lerin başında, Yabancı Yolsuzluk Yasası kontrol mekanizmasına ve iç kontrol süreçlerine olan ilgiyi artırdı. 1985 yılında, Treadway Komisyonu Kurulmuştur. Bu komisyon, Sahte Finansal Raporlama ile ilgili çalışmalar yürütmüş ve bir bildiri yayınlamıştır. Yayımlanan bildirilerde ortak ve uygun standartlara sahip bir iç kontrol sistemi mekanizması kurulması için bir çağrı yapılmıştır. Aynı zamanda faaliyet, yetki standartları ve kontrol mekanizmaları ele alınmaktadır. Bu kurumlara yapılan çağrılar ardından ilgili kurumlarla birlikte Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO) kurulmuştur.

COSO'nun, önceki raporlarda iç kontrol tanımlarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için çok çeşitli kurallar hazırlamıştır. Örneğin; 1992 yılında İç Kontrol - Entegre Çerçevesi bünyesinde hazırlanan raporu kamu ve özel sektörde takip eden yıllarda da kullanmıştır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2018: 13).

1974 yılında kurulan Denetçi Sorumlulukları Komisyonu, şirketlerin üst yönetimine, finansal raporların kurallarına ve iç kontrol sisteminin kurallarına ilişkin raporlamada bulunmalarını ve yazılı olarak tutulmalarını tavsiye etti. Bu sayede kurum ve şirketler tarafından uyulması gereken kuralların belirlenmesi ve daha başarılı bir iç kontrol politikasının izlenmesi amaçlanmaktadır. Cohen Komisyonu raporunu 1978'de yayınladıktan sonra, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI) üyelerine Cohen Komisyonu raporlarını desteklediklerini ve uygulanmasını önerdiklerini bildirdi (Uludağ, 2013: 14).

Aynı zamanda, kamu kaynaklarının kötüye kullanılması ile toplumdaki tepkiler artmış ve kamu fonlarının etkin kullanımı, denetim sağlanması, hesap verilebilirlik ve sorumluluk dikkate alınmaya başlanmıştır. Sonuç olarak, kamu

sektöründe iç kontrol benimsendi. Bu nedenle önde gelen Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları Enstitüleri, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı INTOSAI tarafından yayımlanmıştır. ABD Sayıştay, Federal Devlette İç Kontrol Standartları Hakkında Kılavuzunu yayınlamıştır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2018: 6).

Türkiye'de 1994 yılında Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. Türkiye'nin ilk iç denetim meslek örgütü TİDE, 1996 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü ve Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu tarafından kabul edildi. Avrupa Birliği müzakereleri sırasında, kamu kurumlarında uluslararası kurallara uygun iç denetim birimlerinin yapılandırılması gerekliliği gündeme gelmiştir. Bu nedenle, 10.12.2003 tarihinde yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yürürlüğe giren kamu iç denetim standartlarına uyulmuştur (Denizli, 2012: 8).

2 Kasım 2011 tarihinde, 1964 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bağımsız denetim alanını düzenlemede kilit bir rol oynar ve denetim raporlarının gerçeği yansıtma, şeffaf, güvenilir bilgi sağlama, karşılaştırılabilir finansal bilgileri paylaşma ve kamu yararını koruma yolunda öncülük eder. Finansal tabloların ve finansal bilgilerin finansal raporlama standardına uygunluğu KGK tarafından kontrol edilmekte ve ele alınmaktadır (KGK, 2015).

### **3.2. Çalışmanın Amacı**

İKS'nin amaçlarından biri de kamuda yer alan kurumların varlıklarını korumak, mali bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, kurum iş ve işlemlerinin yönetim ilke ve politikalara, planlara ve mevzuata uygunluğunu sağlamak, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamaktır.

Çalışmada öncelikle T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Konya Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ve Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nda 01.01.2019 ile 01.02.2019 tarihleri arasında görev yapan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşlerinin incelenmesi planlanmaktadır. Bu kapsamda çalışma iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme

faaliyetleri açısından değerlendirmeleri yapılıp başarılı veya başarısız olduğu konular ıncelecektir. Çalışmanın üçüncü bölümünde kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri düzeylerinin kendi aralarındaki ilişkileri ıncelecektir. Son bölümde yapılan değerlendirmeler iç kontrolün beş bileşeni temel alınarak bu amaçlara diğer bileşenlerin etkileri belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin parçası olan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin görüşleri doğrultusunda; sistemin beş ana boyutunun birbirleri ile etkileşiminin ve ilişki düzeyleri çalışmanın temel araştırma konusudur.

Bu amaçlar dahilinde aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H1: İKS boyutlarından kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri açısından değerlendirme düzeyleri arasında anlamlı düzeyde ilişki vardır.

H2: Kontrol ortamı ile İKS boyutlarından risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri açısından değerlendirme düzeyleri arasında çoklu düzeyde anlamlı ilişki vardır.

H3: Risk değerlendirmesi ile İKS boyutlarından kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri açısından değerlendirme düzeyleri arasında çoklu düzeyde anlamlı ilişki vardır.

H4: Kontrol faaliyetleri ile İKS boyutlarından kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri açısından değerlendirme düzeyleri arasında çoklu düzeyde anlamlı ilişki vardır.

H5: Bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri ile İKS boyutlarından kontrol ortamı, risk değerlendirmesi açısından değerlendirme düzeyleri arasında çoklu düzeyde anlamlı ilişki vardır.

### **3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Önemi**

Bu çalışmanın beş temel odağı bulunmaktadır. Bu odaklardan ilki sistemin kontrol ortamı bakımından ıncelenmesine ilişkindir. Öte yandan oluşturulan kontrol ortamı için iç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri açısından değerlendirmesi çalışma ana eylemlerini de belirlemektedir. Organizasyonların iç kontrol sistemi

konusunda izleme faaliyetleri ve risk faaliyetleri de çalışmanın diğer önemli noktalarıdır. İç kontrol sisteminin değerlendirmesi süreç içinde görev alan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin algı düzeylerinin belirlenmesi ve etki eden değişkenlerin tespit edilmesi düşünülmüştür. Günümüzde çalışma yaşamındaki hızlı dönüşümler, esneklik uygulamaları, teknoloji ve çalışan profiline belirmesi çalışmanın anlamını tekrar sorgulamayı gerektirmektedir.

İç kontrol sisteminin mevcut yönetmelik içerisinde uzman görüşleri ile alt bileşenler ve genel değerlendirme düzeylerini saptamak uzun soluklu bir sosyolojik çalışmayı gerektirmektedir. Burada sosyolojik bir çalışmadan ziyade, belli bir grubun çalışma ve iş olgusuna bakışını irdelemek amaçlanmıştır. Bu araştırma, iç kontrol sistemi konusunda kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme konularındaki düzeylerindeki mevcut durumları, güçlü yönleri, aksaklıklarının tespit edilmesi ve tespit edilen konuların geliştirilmesi için yapılacak çalışmalara ışık tutması açısından öneme sahiptir.

#### **3.4. Çalışmanın Kısıtları**

Çalışmanın kısıtları aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

1- Bu çalışma Konya bölgesinde görev yapan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin görüşleri ile sınırlıdır.

2- Bu çalışmadan elde edilen veriler kullanılan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme düzeyleri için tasarlanan ifadeler ile sınırlıdır.

3. Bu çalışma Konya bölgesinde 2019 yılı ocak ayı içerisinde çalışan yüz üç gelir uzmanı ve vergi müfettişinin görüşleri ile sınırlıdır.

#### **3.5. Çalışmanın Varsayımları**

Çalışmaya dahil olan yüz üç gelir uzmanı ve vergi müfettişinin İKS konusunda kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme düzeyleri için tasarlanan ölçeğe verdikleri yanıtların gerçeği yansıttığı varsayılmaktadır. Ayrıca gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin firmaların İKS

konusunda kontrol, risk ve izleme süreçleri hakkında ifadelerde belirtilen konular hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu varsayılmaktadır.

### **3.6. Evren ve Örneklem Hesaplaması**

Çalışma Konya iline bağlı olarak 01.01.2019 ile 01.02.2019 tarihleri arasında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev yapan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin N=296 olduğu görülmektedir. Çalışma Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev yapan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin çalışmanın evrenini oluşturmaktadır. Evrenin temsil edilmesi için rastgele örnekleme yöntemi ile %10 hata payı ve %95 güven seviyesinde 96 gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin evrenin temsil gücünü sağlayabileceği hesaplanmıştır. Çalışmaya toplamda yüz üç gelir uzmanı ve vergi müfettişi katılım sağlamıştır.

Çalışmaya dahil edilen yüz üç gelir uzmanı ve vergi müfettişinin evreni temsil edebilme gücünün 0.80 (%80) düzeyinde sağlayacağı, bu oranın %70 üzerinde olmasının yeterli sayıldığı görülmüştür. Çalışmada ilişki analizleri yani korelasyon ve regresyon analizleri için etki büyük seviyesinin 0,30 düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Etki büyüklüğü oranının ise yüksek sayılabilecek düzeyde olduğu, çalışmanın yeterli temsil güce sahip olduğu tespit edilmiştir.

### **3.7. Veri Analizi Yöntemleri (İstatistiksel Metot)**

Verilerin analizi konusunda; tanımlayıcı istatistikler katılımcıların frekans, yüzde, ortalama, standart sapma değerleri ile sunulmuştur. Çalışmada kullanılan ölçek Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi amacı ile kurum yöneticilerine uygulanmak amacı ile tasarlanmıştır. Çalışmada ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından geliştirilen ölçeğin ikili tarzdan 5'li ölçeğe çevrilmiştir. Ayrıca yöneticiler ile ilgili olan kısmı çıkartılıp kısaltılmıştır. İKS ölçeğinin güvenilirlik düzeylerinin tespit edilmesi amacı ile Co. Alpha testi ve alt boyutların belirlenmesi için ile faktör analizi uygulanmıştır. Ölçeğin örneklem yeterlilik katsayısı (KMO) ve ölçeğin yapısal testi için Barlet's testi uygulanmıştır. Çalışmada gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin iç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme açısından değerlendirme

düzeylelerinin arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacı ile korelasyon analizi yapılmıştır.

İç kontrol sisteminin; kontrol ortamı, risk, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme açısından değerlendirme düzeylerinin arasındaki ilişkilerin modellenmesi (çoklu düzeyde ilişki) amacı ile regresyon analizi yapılmıştır. Veriler arasındaki otokorelasyon varlığının tespit edilmesi amacı ile Durwin-Watson testi incelenmiştir. Çalışmada 0,05'den küçük p değerleri istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmiştir. Analizler SPSS 22.0 paket programı ile yapılmıştır. Çalışmada hesaplanan güç düzeyi ve etki büyüklüğü hesaplamaları G\*Power Version 3.1.7. ile tespit edilmiştir.

### **3.8.İç Kontrol Ölçeği Güvenilirlik ve Geçerlilik Testleri**

Çalışmada vergi müfettişlerinin ve gelir uzmanlarının iç kontrol sistemi konusundaki tutumlarını tespit etmek amacı ile tasarlanan 60 adet ifadenin güvenilirliğinin test edilmesi amacı ile Cronbach's. Alpha analizi uygulanmıştır. Analiz sonucunda güvenilirlik katsayısının 0,96 olduğu görülmüştür. Elde edilen katsayıların iç kontrol sistemi ölçeğinin çok yüksek düzeyde güvenilir olduğunu göstermektedir. Tasarlanan 60 adet ifade eğer silinirse yapılan analizinin ardından güvenilirlik düzeyinin mantıklı düzeyde yükselmeyeceği için ölçekten ifade atılmamıştır. Güvenilirlik testinden sonra yapısal geçerlilik düzeyinin incelenmesi amacı ile 60 maddelik iç kontrol sistemi ölçeğine faktör analizi uygulaması yapılmıştır.

Maddelerin iç tutarlılığının bir ölçüsü olan Cronbach alfa katsayısı, ölçekte bulunan maddelerin homojen yapısını açıklamak veya sorgulamak üzere kullanılır. Cronbach alfa katsayısı yüksek olan ölçekteki maddelerin birbirleriyle tutarlı bir o kadar da aynı özelliği ölçen maddelerden meydana geldiği yorumu yapılır. Cronbach alfa likert tipli ölçeklerde sıklıkla kullanılmaktadır. Cronbach alfa aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:  $0 < R^2 < 0.40$  ise güvenilir değil  $0.40 < R^2 < 0.60$  ise düşük güvenilirlikte  $0.60 < R^2 < 0.80$  ise oldukça güvenilir  $0.80 < R^2 < 1.00$  ise yüksek güvenilirliği gösterir (Reha Alpar, 2013, ss.848-851).

Tablo 3.1. İç Kontrol Ölçeği Güvenilirlik ve Geçerlilik Testleri

İfade No	İfade	Faktör yükü	Boyut adı	Açıklanan varyans	İç tutarlılık (Alfa)
1	Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programları dikkate alınır.	0,413	İzleme		
13	İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmektedir.	0,642	İzleme		
20	İdareniz yöneticisi tarafından personel en az yılda bir kez yeterliliği ve performansı açısından değerlendiriliyor ve değerlendirme sonuçları personel ile paylaşılıyor.	0,461	İzleme		
25	Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizması vardır.	0,510	İzleme		
26	İdarenizin/ birimlerinizin hedefleri belirlenirken spesifiklik, ölçülebilirlik, ulaşılabilirlik, ilgililik ve süreli olma kriterleri dikkate alınmıştır.	0,525	İzleme		
33	İdarenizde tüm personel kamu iç kontrol standartları hakkında bilgi sahibidir.	0,625	İzleme		
35	Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirleniyor ve bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl güncellenerek planlanıyor.	0,664	İzleme	15%	0,77
39	İdarenizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yüz-yüze, telefon, e-mail, yazılı vb. etkin bir iç iletişim sistemi vardır.	0,401	İzleme		
42	Personelin ve kurumdan hizmet alanların anket, yüz-yüze görüşme, grup toplantısı, BİMER, CİMER vb. ile değerlendirme, öneri ve sorunlarını bildirebilecekleri uygun mekanizmalar mevcuttur.	0,437	İzleme		
43	Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.	0,448	İzleme		
46	Hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin gözetimi ve hesap verilebilirlik amaçları doğrultusunda kuralları ve standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları mevcuttur.	0,566	İzleme		
2	Vekâlet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.	0,415	Kontrol Faaliyetleri	19%	0,81
3	Her düzeydeki yöneticinin verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur. ( Raporlar, iş planları, periyodik toplantılar, otomasyon programı vs.)	0,485	Kontrol Faaliyetleri		
9	Kurum yöneticileri ve ilgili personel, performans, programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir.	0,567	Kontrol Faaliyetleri		
11	İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak yapılmaktadır.	0,630	Kontrol Faaliyetleri		
17	İç kontrolün değerlendirilmesi ile iç ve dış denetim sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlendiği eylem planı / planları	0,741	Kontrol Faaliyetleri		

	hazırlanıp uygulanmakta ve takibi yapılmaktadır.		
18	İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmiştir.	0,77 9	Kontrol Faaliyetleri
19	İç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak eğitimler, planlama oturumları ve toplantılar düzenlenmektedir.	0,80 8	Kontrol Faaliyetleri
21	İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.	0,46 3	Kontrol Faaliyetleri
24	Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemekte ve onaylamakta, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermektedir.	0,51 0	Kontrol Faaliyetleri
27	İnsan kaynakları ile ilgili olarak personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük haklarına ilişkin prosedürler yazılı olarak belirlenmiş ve personel duyurulmuştur.	0,52 9	Kontrol Faaliyetleri
44	Personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmuş ve personele bildirilmiştir.	0,52 9	Kontrol Faaliyetleri
45	İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi oluşturulmaktadır.	0,53 4	Kontrol Faaliyetleri
47	İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilge ve belgeler tam doğru ve güvenilirdir.	0,57 3	Kontrol Faaliyetleri
50	İş akış süreçleri ve süreçlerde imza ve onay mercileri belirlidir.	0,64 3	Kontrol Faaliyetleri
53	İdarenizin organizasyon şeması kilit yetki ve sorumluluk alanlarını, hesap verilebilirlik ve uygun raporlama kanalları ile koordinasyon ve entegrasyon noktalarını gösterecek şekildedir.	0,51 0	Kontrol Faaliyetleri
55	Görevinden ayrılan personel, yürüttüğü iş ve işlemlerin durumuna ilişkin olarak yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.	0,57 8	Kontrol Faaliyetleri
56	Yöneticiler, yürütülen faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programlarıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamaktadır.	0,57 8	Kontrol Faaliyetleri
59	Kurumun her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programları kamuoyuna açıklamaktadır.	0,40 6	Kontrol Faaliyetleri
60	Hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlidir.	0,54 0	Kontrol Faaliyetleri

4	İdarenizde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.	0,50 7	Kontrol Ortami	21%	0,83
7	İdarede mükellefler ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.	0,53 1	Kontrol Ortami		
8	Yönetim bilgi sistemi, yönetim ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmıştır.	0,55 4	Kontrol Ortami		
10	Kurumun faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler mevcuttur.	0,57 4	Kontrol Ortami		
14	İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmektedir.	0,67 9	Kontrol Ortami		
15	İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmaktadır.	0,70 1	Kontrol Ortami		
16	Bilgi sisteminden yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları / eylem planları mevcuttur.	0,71 3	Kontrol Ortami		
22	İdarenizde etik kurallar içselleştirilmiş ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmaktadır.	0,48 8	Kontrol Ortami		
23	Yetki devredilen personel yeterli bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.	0,50 0	Kontrol Ortami		
28	İdarenin yöneticileri iç kontrol sistemi uygulamasında personele örnek olarak etkin bir iç kontrol sistemi için personeli teşvik etmektedir.	0,53 2	Kontrol Ortami		
29	İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yöneliktir.	0,55 6	Kontrol Ortami		
32	İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenip ve desteklenmektedir.	0,61 1	Kontrol Ortami		
36	Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.	0,69 4	Kontrol Ortami		
37	Kontroller, gerekli hallerde işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamaktadır.	0,71 8	Kontrol Ortami		
38	İdarenizin her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmekte ve uygulanmaktadır.	0,75 1	Kontrol Ortami		
40	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilirdir.	0,42 1	Kontrol Ortami		
41	İdarenizin misyonu yazılı olarak belirlenmiş, duyurulmuş ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmıştır.	0,43 6	Kontrol Ortami		
48	İdarenizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir ve ilgililere bildirilir.	0,58 9	Kontrol Ortami		
49	İdare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevlerin tanımına yönelik işlem yönergesi, genelge ve onayı vardır.	0,61 3	Kontrol Ortami		
51	Olası veya süregelen hata, usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve	0,64 5	Kontrol Ortami		

	kurum dışından bildirilmesi için uygun araçlar mevcuttur.				
52	İdarenizde mükelleflere doğrudan sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir takım kurallar vardır.	0,67 2	Kontrol Ortamı		
5	Amaç ve hedeflerinize yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan risk yönetim süreci uygulanmaktadır.	0,51 3	Risk		
6	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflere yönelik riskleri belirlemektedir.	0,52 0	Risk		
12	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kere analiz edilmekte ve yıllık olarak rapor hazırlanmaktadır.	0,63 9	Risk		
30	Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı alınmaktadır.	0,58 4	Risk		
31	İdareler, katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.	0,59 7	Risk		
34	Performans değerlendirmesi göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik olarak, kişiye özel eğitim verilmesi, eksik alanları ile ilgili görüşmeler yapılması, tecrübeli personelin refakatinde görevlendirilmesi gibi önlemler alınır	0,66 1	Risk	13%	0,76
54	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 alınmaktadır.	0,54 8	Risk		
57	Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmaktadır.	0,57 8	Risk		
58	Kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda-maliyet analizi yapılmaktadır.	0,57 8	Risk		

Faktör analizi sonucunda 60 adet ifadenin 5 alt boyuta ayrıldığı tespit edilmiştir. Bu boyutlar kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, risk ve izleme açısından değerlendirme boyutu olarak adlandırılmıştır. Faktör analizinde hesaplanan örneklem yeterlilik katsayısının (KMO) 0,74 olduğu görülmüştür.

Örneklem genişliğinin (n=103) için faktör yapısını orta koymak adına oldukça yeterli sayıda olduğunun göstergesidir. Ayrıca faktör yapılarının anlamlılık düzeylerinin incelenmesi için uygulanan Bartlet testi ( $p=0,01$ ,  $p<0,05$ ) sonucuna göre elde edilen beş alt boyut yapısal olarak anlamlıdır.

Elde edilen beş alt boyut incelendiği zaman kontrol ortamı boyutunun 4, 7, 8, 10, 14, 15, 16, 22, 23, 28, 29, 32, 36, 37, 38, 40, 41, 48, 49, 51,52 nolu ifadelerden oluştuğu ve toplam açıklana varyansın %21'ni açıkladığı ve iç tutarlığının 0,73 olduğu görülmüştür. Risk boyutunun 5, 6, 12, 30, 31, 34, 54, 57, 58 nolu ifadelerden oluştuğu ve toplam açıklana varyansın %13'nü açıkladığı ve iç tutarlığının 0,76 olduğu görülmüştür.

Kontrol faaliyetleri boyutunun 2, 3, 9, 11, 17, 18, 19, 21, 24, 27, 44, 45, 47, 50, 53, 55, 56, 59, 60 nolu ifadelerden oluştuğu ve toplam açıklana varyansın %19'nu açıkladığı ve iç tutarlığının 0,81 olduğu görülmüştür.

İzleme boyutunun 1, 13, 20, 25, 26, 33, 35, 39, 42, 43, 46 nolu ifadelerden oluştuğu ve toplam açıklana varyansın %15'ni açıkladığı ve iç tutarlığının 0,77 olduğu görülmüştür. Elde edilen üç alt boyut toplam varyansın %68'ni açıkladığı tespit edilmiştir. Geçerlilik konusunda %60 ve üzeri değerlerin yeterli sayılabileceği söylenebilir. İKS ile ilgili tasarlanan ve 60 adet ifadeden oluşan ölçeğin genel olarak güvenilirlik ve geçerlilik düzeylerinin sağlandığı söylenebilir.

Katılımcıların % 18,4'ü 1-3 yıl arasında, % 54,4'nün 4-7 yıl, % 27,2'nin 8 yıl üzerinde mesleki kıdem düzeylerine sahip olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %1'nin ortaöğretim, % 1'nin ön lisans, % 91'nin lisans ve % 7'nin lisansüstü düzeyde eğitime sahip olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %1'nin 25-30 yaş, % 58,3'nün 30-35 yaş, % 26,2'nin 34-40 yaş ve % 14,6'nın 41 yaş ve üzerinde olduğu görülmüştür. Katılımcıların %33'nün kadın ve % 67'nin erkek katılımcılardan oluştuğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.2. Katılımcıların Özellikleri

Mesleki kıdem	n	% Yüzde
1-3 yıl	19	18,4
4-7 yıl	56	54,4
8 yıl ve üzeri	28	27,2
Eğitim	n	% Yüzde
Ortaöğretim	1	1,0
Ön lisans	1	1,0
Lisans	94	91,3
Yüksek Lisans	7	6,8
Unvan	n	% Yüzde
Gelir Uzmanı	61	59,2
Vergi Müfettişi	42	40,8
Yaş	n	% Yüzde
25-30	1	1,0
30-35	60	58,3
35-40	27	26,2
41 ve üzeri	15	14,6
Cinsiyet	n	% Yüzde
Kadın	34	33,0
Erkek	69	67,0

Tablo 3.3. Boyut Puanlarının Değerlendirilmesi

Boyutlar	n	X	s.s.	Minimum	Maximum
İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi	103	3,24	0,59	1,10	4,90
İKS Risk Açısından Değerlendirilmesi	103	2,97	0,65	1,33	5,00
İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi	103	3,04	0,60	1,00	4,68
İKS İzleme Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi	103	2,90	0,58	1,00	4,82
İKS Sisteminin Genel Değerlendirilmesi	103	3,04	0,57	1,11	4,85

Katılımcıların İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $3,24 \pm 0,59$  olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların İKS risk açısından değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $2,97 \pm 0,65$  olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyut

puanlarının ortalama  $3,04 \pm 0,60$  olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $2,90 \pm 0,58$  olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların İKS genel değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $3,04 \pm 0,57$  olduğu tespit edilmiştir.

### 3.9. İKS Kontrol Faaliyetleri İfadelerinin Değerlendirilmesi

İKS kontrol faaliyetleri ifadelerinin ortalama ve sapma değerleri hesaplanmıştır. İfadelerin ortalama ve sapma değerlerini en yüksek puandan en düşük puana kadar dizdiğimizde ilk sırada “İş akış süreçleri ve süreçlerde imza ve onay mercileri belirlidir” ifadesi ( $3,93 \pm 0,92$ ) ikinci sırada “İdarenizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir ve ilgililere bildirilir” ( $3,88 \pm 0,83$ ) üçüncü sırada ise “İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilge ve belgeler tam doğru ve güvenilirdir.” ( $3,53 \pm 0,93$ ) yer almaktadır. Bu ifadeler katılımcıların en çok olumlu görüş bildirdiği ifadelerdir. Ayrıca katılımcıların en az olumlu görüş bildirdiği ifadeler ise “Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.” ( $2,50 \pm 1,16$ ) olarak bulunmuştur.

Tablo 3.4. İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi

Kontrol Faaliyetleri	X	s.s.
İş akış süreçleri ve süreçlerde imza ve onay mercileri belirlidir.	3,93	0,92
İdarenizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir ve ilgililere bildirilir.	3,88	0,83
İdarenin faaliyetlerine ilişkin tüm bilge ve belgeler tam doğru ve güvenilirdir.	3,53	0,93
Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemekte ve onaylamakta, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermektedir.	3,53	0,97
Personelin ve kurumdan hizmet alanların anket, yüz-yüze görüşme, grup toplantısı, BİMER, CİMER vb ile değerlendirme, öneri ve sorunlarını bildirebilecekleri uygun mekanizmalar mevcuttur.	3,50	1,13
Personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını kapsayan görev dağılım çizelgesi oluşturulmuş ve personele bildirilmiştir.	3,47	1,02
Kurumun faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler mevcuttur.	3,39	1,13
İdarenizde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.	3,33	1,09
Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı,	3,32	1,15

<b>mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir.</b>		
<b>İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi oluşturulmaktadır.</b>	3,26	1,13
<b>Hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin gözetimi ve hesap verilebilirlik amaçları doğrultusunda kuralları ve standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları mevcuttur.</b>	3,24	1,10
<b>Yönetim bilgi sistemi, yönetim ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkânı sunacak şekilde tasarlanmıştır.</b>	3,22	0,98
<b>İdarenizin misyonu yazılı olarak belirlenmiş, duyurulmuş ve personel tarafından benimsenmesi sağlanmıştır.</b>	3,17	1,09
<b>Kurum yöneticileri ve ilgili personel, performans, programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir.</b>	3,15	1,08
<b>İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflere yönelik riskleri belirlemektedir.</b>	3,05	1,06
<b>İdarenizin / birimlerinizin hedefleri belirlenirken spesifiklik, ölçülebilirlik, ulaşılabilirlik, ilgililik ve süreli olma kriterleri dikkate alınmıştır.</b>	2,99	1,06
<b>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 alınmaktadır.</b>	2,97	1,23
<b>İnsan kaynakları yönetimi, idarenin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamaya yöneliktir.</b>	2,86	1,17
<b>Amaç ve hedeflerinize yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan risk yönetim süreci uygulanmaktadır.</b>	2,83	1,06
<b>İdarenin yönetici ve personeli görevlerini etkin ve etkili bir şekilde yürütebilecek bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.</b>	2,82	1,06
<b>Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.</b>	2,50	1,16

### 3.10. İKS Kontrol Ortamı İfadelerinin Değerlendirilmesi

İKS kontrol ortamı ifadelerinin ortalama ve sapma değerleri hesaplanmıştır. İfadelerin ortalama ve sapma değerlerini en yüksek puandan en düşük puana kadar dizdiğimizde ilk sırada “İdare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevlerin

tanımına yönelik işlem yönergesi, genelge ve onayı vardır.” ifadesi (3,81±1,04) İkinci olarak “Kurumun her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programları kamuoyuna açıklamaktadır.” (3,45±0,99) ve en yüksek puanlı üçüncü ifade “İdarenin İdarede mükellefler ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.” (3,41±1,07) olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların ifadelerine en düşük katılma düzeyleri “Performans değerlendirmesi göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik olarak, kişiye özel eğitim verilmesi, eksik alanları ile ilgili görüşmeler yapılması, tecrübeli personelin refakatinde görevlendirilmesi gibi önemli konular” (2,37±1,17) ifadesi olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3.5. İKS Kontrol Ortamı İfadelerinin Değerlendirilmesi**

Kontrol Ortamı	X	s.s.
İdare birimleri ve alt birimlerince yürütülecek görevlerin tanımına yönelik işlem yönergesi, genelge ve onayı vardır.	3,81	1,04
Kurumun her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programları kamuoyuna açıklamaktadır.	3,45	0,99
İdarede mükellefler ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.	3,41	1,07
Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.	3,37	1,04
Olası veya süregelen hata, usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilmesi için uygun araçlar mevcuttur.	3,27	1,02
İdarenizin organizasyon şeması kilit yetki ve sorumluluk alanlarını, hesap verilebilirlik ve uygun raporlama kanalları ile koordinasyon ve entegrasyon noktalarını gösterecek şekildedir.	3,25	0,95
Yetki devredilen personel yeterli bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.	3,12	1,03
Yöneticiler, yürütülen faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programlarıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamaktadır.	3,11	0,98
İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmektedir.	3,07	0,93
İç kontrolün değerlendirilmesi ile iç ve dış denetim sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlendiği eylem planı / planları hazırlanıp uygulanmakta ve takibi yapılmaktadır.	2,99	1,00
Bilgi sisteminden yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları / eylem planları mevcuttur.	2,97	1,12
İnsan kaynakları ile ilgili olarak personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük haklarına ilişkin prosedürler yazılı olarak belirlenmiş ve personel duyurulmuştur.	2,95	1,25
İdarenizde etik kurallar içselleştirilmiş ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmaktadır.	2,95	0,94
İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmiştir.	2,91	1,09

İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak yapılmaktadır.	2,85	0,96
Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirleniyor ve bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl güncellenerek planlanıyor.	2,68	1,16
İdareniz yöneticisi tarafından personel en az yılda bir kez yeterliliği ve performansı açısından değerlendiriliyor ve değerlendirme sonuçları personel ile paylaşılıyor.	2,64	1,33
İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personel tarafından sahiplenip ve desteklenmektedir.	2,59	1,01
Performans değerlendirmesi göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik olarak, kişiye özel eğitim verilmesi, eksik alanları ile ilgili görüşmeler yapılması, tecrübeli personelin refakatinde görevlendirilmesi gibi önlemler alınır.	2,37	1,17

### 3.11.İKS İzleme İfadelerinin Değerlendirilmesi

İKS izleme ifadelerinin ortalama ve sapma değerleri hesaplanmıştır. İfadelerin ortalama ve sapma değerlerini en yüksek puandan en düşük puana kadar dizdiğimizde ilk sırada “Vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.” ifadesi (3,66±0,95) İkinci olarak “İdarenizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yüz-yüze, telefon, e-mail, yazılı vb. etkin bir iç iletişim sistemi vardır.” (3,50±1,05) ve en yüksek puanlı üçüncü ifade “Her düzeydeki yöneticinin verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur. Raporlar, iş planları, periyodik toplantılar, otomasyon programı vs)” (3,26±1,08) olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların ifadelere en düşük katılma düzeyleri “Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizması vardır.” (1,73±0,95) ifadesi olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3.6. İKS İzleme İfadelerinin Değerlendirilmesi**

İzleme	X	s.s.
Vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.	3,66	0,95
İdarenizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yüz-yüze, telefon, e-mail, yazılı vb. etkin bir iç iletişim sistemi vardır.	3,50	1,05
Her düzeydeki yöneticinin verilen görevlerin sonucunu izlemesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmuştur.( Raporlar, iş planları, periyodik toplantılar, otomasyon programı vs.)	3,26	1,08
Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmaktadır.	3,15	1,12
Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programları dikkate alınır.	3,11	1,05
Görevinden ayrılan personel, yürüttüğü iş ve işlemlerin durumuna ilişkin olarak yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.	2,97	1,11
İdareler, katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.	2,70	1,08

Kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda-maliyet analizi yapılmaktadır.	2,70	1,02
İdarenizin her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmekte ve uygulanmaktadır.	2,67	1,00
İdarenizde tüm personel kamu iç kontrol standartları hakkında bilgi sahibidir.	2,43	1,03
Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizması vardır.	1,73	0,95

### 3.12. İKS Risk İfadelerinin Değerlendirilmesi

İKS risk ifadelerinin ortalama ve sapma değerleri hesaplanmıştır. İfadelerin ortalama ve sapma değerlerini en yüksek puandan en düşük puana kadar dizdiğimizde ilk sırada “İdarenizde mükelleflere doğrudan sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir takım kurallar vardır.” ifadesi ( $3,86 \pm 0,82$ ) İkinci olarak “Hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlidir.” ( $3,13 \pm 1,06$ ) ve en yüksek puanlı üçüncü ifade “Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kere analiz edilmekte ve yıllık olarak rapor hazırlanmaktadır.” ( $2,96 \pm 1,02$ ) olarak tespit edilmiştir. Katılımcıların ifadelere en düşük katılma düzeyleri “Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı alınmaktadır.” ( $2,54 \pm 1,14$ ) ifadesi olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3.7. İKS Risk İfadelerinin Değerlendirilmesi**

Risk	X	s.s.
İdarenizde mükelleflere doğrudan sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir takım kurallar vardır.	3,86	0,82
Hassas görevler ve bu görevlere ilişkin prosedürler belirlidir.	3,13	1,06
Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kere analiz edilmekte ve yıllık olarak rapor hazırlanmaktadır.	2,96	1,02
Kontroller, gerekli hallerde işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamaktadır.	2,94	1,02
İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmektedir.	2,92	0,95
İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmaktadır.	2,86	1,12
İç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak eğitimler, planlama oturumları ve toplantılar düzenlenmektedir.	2,79	1,15
İdarenin yöneticileri iç kontrol sistemi uygulamasında personele örnek olarak etkin bir iç kontrol sistemi için personeli teşvik etmektedir.	2,72	0,91
Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı alınmaktadır.	2,54	1,14

İKS Bilgi ve İletişim İfadelerinin Değerlendirilmesi boyutu ifadeleri incelendiğinde “İdarenizde mükelleflere doğrudan sunulan hizmetlerle ilgili süre ve yöntem konusunda bir takım kurallar vardır.” ifadesi en yüksek puanlara(3,88±0,83) sahip ifade olarak görülmüştür. Bu ifadeyi sırası ile “İdarenizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yüz-yüze, telefon, e-mail, yazılı vb. etkin bir iç iletişim sistemi vardır.” (3,50±1,05) ve ” İdarede mükellefler ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.” (3,41±1,07) ifadeleri izlemiştir. Puanı en düşük ifade ise “ İdarenizde tüm personel kamu iç kontrol standartları hakkında bilgi sahibidir.” (2,43±1,03) ifadesi olduğu görülmüştür.

**Tablo 3.8. İKS Bilgi ve İletişim İfadelerinin Değerlendirilmesi**

Bilgi ve İletişim	X	s.s.
İdarenizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir ve ilgililere bildirilir.	3,88	0,83
İdarenizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yüz-yüze, telefon, e-mail, yazılı vb. etkin bir iç iletişim sistemi vardır.	3,50	1,05
İdarede mükellefler ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.	3,41	1,07
Olası veya süregelen hata, usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilmesi için uygun araçlar mevcuttur.	3,27	1,02
İdarenin yöneticileri iç kontrol sistemi uygulamasında personele örnek olarak etkin bir iç kontrol sistemi için personeli teşvik etmektedir.	2,72	0,91
İdareniz yöneticisi tarafından personel en az yılda bir kez yeterliliği ve performansı açısından değerlendiriliyor ve değerlendirme sonuçları personel ile paylaşılıyor.	2,64	1,33
İdarenizde tüm personel kamu iç kontrol standartları hakkında bilgi sahibidir.	2,43	1,03

### 3.13. İKS Değerlendirme Alt Boyutları Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

Katılımcıların İKS değerlendirme genel ve alt boyutları arasındaki ilişkilerin tespit edilmesi amacı ile korelasyon analizi yapılmıştır. Analizler sonucunda elde edilen katsayılar ve anlamlılık değerleri aşağıdaki matriste verilmiştir.

**Tablo 3.9. İKS Değerlendirme Alt Boyutları Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi**

Alt Boyutlar		1	2	3	4	5	6
İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi (1)	r	1					
İKS Risk Açısından Değerlendirilmesi (2)	r	0,82**	1				
	p	0,01					

<b>İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi (3)</b>	r	0,91**	0,88**			
	p	0,01	0,01	1		
<b>İKS İzleme Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi (4)</b>	r	0,84**	0,85**	0,87**		
	p	0,01	0,01	0,01	1	
<b>İKS Sisteminin Genel Değerlendirilmesi (5)</b>	r	0,94**	0,94**	0,97**	0,94**	
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	1
<b>İKS Bilgi Ve İletişim Açısından Değerlendirilmesi (6)</b>	r	0,95**	0,96**	0,94**	0,92**	0,93**
	p	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01

İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,87$ ,  $p=0,01$ ,  $p<0,05$ ).

İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ile İKS Sisteminin genel değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,97$ ,  $p=0,01$ ,  $p<0,05$ ).

İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ile İKS Sisteminin genel değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,94$ ,  $p=0,01$ ,  $p<0,05$ ).

İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS risk açısından değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,82$ ,  $p=0,01$ ,  $p<0,05$ ).

İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,91$ ,  $p=0,01$ ,  $p<0,05$ ).

İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif

yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,84, p=0,01, p<0,05$ ).

İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS sisteminin genel değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,94, p=0,01, p<0,05$ ).

İKS risk açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,88, p=0,01, p<0,05$ ).

İKS risk açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,85, p=0,01, p<0,05$ ).

İKS risk açısından değerlendirilmesi boyutu ile İKS genel değerlendirilmesi boyutu arasında çok yüksek güçte, pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu hesaplanmıştır ( $r=0,94, p=0,01, p<0,05$ ).

### **3.14.İKS Alt Boyutları Arasındaki İlişkilerin Genel Değerlendirmesi**

İKS değerlendirme alt boyutları arasındaki ilişkilerin İncelenmesi regresyon analizi ile ilgili olarak alt boyutlar arasında ilişkili olduğu tespit edilmişti. Regresyon analizi ile bu ilişkinin çoklu düzeyde de olduğunun gösterilmesi istenmektedir. Regresyon analizinde modelin testi (F), alt boyutları İKS boyutlarını açıklama yeteneği (R<sup>2</sup>) ve alt boyutların katsayılarının anlamlılık düzeyleri (t) analiz edilip anlamlı sonuçlar ortaya konuştur. Bu analizinde anlamlı sonuç vermesi istatistiksel olarak regresyon analizin anlamlı olduğunu göstermektedir. Ayrıca tüm bu uygulamalardan sonra modelde oto korelasyonun olmaması da önemlidir (Albayrak vd. 2005, s.265). Çalışmada tasarlanan modellerde İKS alt boyutlarının arasındaki ilişkilerin çok düzeylerde olup olmadığı incelenecektir.

Tablo 3.10. İKS Genel Değerlendirilmesine Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişkenler	$\beta$	t	p
İKS Sisteminin Genel Değerlendirilmesi	İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi	0,44	17,10	0,01
	İKS Risk Açısından Değerlendirilmesi	0,31	13,14	0,01
	İKS İzleme Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi	0,30	12,72	0,01
	İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi	<b>Modelde Yer almiyor</b>		
Model F=285,99, p=0,001			R <sup>2</sup> =0,82	

Katılımcıların İKS genel değerlendirilme puanları ile iks kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, iks risk açısından değerlendirilmesi, iks izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutlarının çoklu düzeyde ne düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir. İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutun ise ilişki düzeyinin yeterli olmamasından dolayı modelde yer almadığı tespit edilmiştir (F=258,99, p=0,001, p<0,05).

Çalışmada iks kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, iks risk açısından değerlendirilmesi, iks izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi katsayılarının ( $\beta$ ) da anlamlı olduğu tespit edilmiştir (tkontrol=17, 10, trisk=13,14, tizleme=12,72, p=0,01 p<0,05). İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, iks risk açısından değerlendirilmesi, iks izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutlarının genel değerlendirilme puanlarındaki değişimlerini açıklama yeteneğinin %82 olduğu görülmüştür (R<sup>2</sup>=0,82). Yüksek oran o modelin tahmin gücünün yüksek olduğu anlamlına gelmektedir.

Durbin-Watson testine göre modelde otokorelasyon katsayısı D-W testi sonucunda 1,92 olduğu ve modelde otokorelasyon olmadığını söylenebilir. Bir modelde otokorelasyonun olup olmadığını tespit etmek için çeşitli yöntemler bulunmuştur. Bunlardan en etkili yöntem Durbin-Watson testidir. Durbin-Watson istatistiği modelde otokorelasyon olup olmadığını göstermektedir ve bu değer 1,5-2,5 arasında olmasının otokorelasyon olmadığını gösterir (Albayrak vd. 2005, s.265).

İKS sisteminin genel değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS kontrol faaliyetleri boyutu ( $\beta =0,44$ ) olduğu ve bunu sırası ile İKS risk açısından değerlendirilme ( $\beta=0,31$ ) ve İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme boyutlarının ( $\beta=0,30$ ) izlediği görülmektedir.

**Tablo 3.11. İKS Risk Değerlendirme Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi**

Bağımlı değişken	Bağımsız Değişkenler	$\beta$	t	p
İKS Risk Açısından Değerlendirilmesi	İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi	0,57	6,18	0,01
	İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi	0,34	3,71	0,01
	İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi	<b>Modelde Yer almıyor</b>		
<b>Model F=192,38, p=0,001 R<sup>2</sup>=0,76</b>				

Katılımcıların İKS izleme faaliyetleri değerlendirme puanları ile İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve İKS risk açısından değerlendirilmesi boyutlarının çoklu düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir. İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutun ise ilişki düzeyinin yeterli olmamasından dolayı modelde yer almadığı tespit edilmiştir (F=187,99, p=0,001, p<0,05).

Çalışmada İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS risk açısından değerlendirilmesi katsayılarının ( $\beta$ ) da anlamlı olduğu tespit edilmiştir (tkontrol=5,98, trisk=3,74, p=0,01 p<0,05). İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve İKS risk faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutlarının İKS izleme değerlendirilme puanlarındaki değişimleri açıklama yüzdesinin %78 civarlarında olduğu tespit edilmiştir (R<sup>2</sup>=0,78). Yüksek oran o modelin tahmin gücünün yüksek olduğu anlamına gelmektedir. D-W testi sonucunda 1,73 olduğu ve modelde otokorelasyon olmadığını söylenebilir. Bir modelde otokorelasyonun olup olmadığını tespit etmek için çeşitli yöntemler bulunmuştur. Bunlardan en etkili yöntem Durbin-Watson testidir. Durbin-Watson istatistiği modelde otokorelasyon olup olmadığını göstermektedir ve bu değer 1,5-2,5 arasında olmasının otokorelasyon olmadığını gösterir (Albayrak vd. 2005, s.265).

İKS izleme değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS kontrol faaliyetleri boyutu ( $\beta=0,57$ ) olduğu ve bunu İKS risk açısından değerlendirilme boyutlarının ( $\beta=0,35$ ) izlediği görülmektedir. İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutu İKS Sisteminin risk değerlendirilmesi üzerinde çoklu düzeyde ilişkili olmadığı için modelde yer alamadığı görülmektedir.

**Tablo3.12. İKS Kontrol Ortamı Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi**

Bağımlı değişken	Bağımsız Değişkenler	$\beta$	t	p
İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi	İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi	0,73	8,66	0,01
	İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi	0,20	2,38	0,01
	İKS risk açısından değerlendirilmesi	<b>Modelde Yer almıyor</b>		
Model F=244,20 p=0,001			R <sup>2</sup> =0,83	

Katılımcıların İKS kontrol ortamı değerlendirilme puanları ile İKS kontrol ve izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutlarının çoklu düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir. İKS risk değerlendirme açısından değerlendirilmesi boyutun ise ilişki düzeyinin yeterli olmamasından dolayı modelde yer almadığı tespit edilmiştir (F=244,20, p=0,001, p<0,05).

Çalışmada İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, ve İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi katsayılarının ( $\beta$ ) da anlamlı olduğu tespit edilmiştir (tkontrol=8,66, tizleme=2,38, p=0,01 p<0,05). İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS kontrol ortamı açısında değerlendirilme değişimleri açıklama yeteneğinin %83 civarlarında olduğu tespit edilmiştir (R<sup>2</sup>=0,83). Yüksek oran o modelin tahmin gücünün yüksek olduğu anlamlına gelmektedir. D-W testi sonucunda 1,81 olduğu ve modelde otokorelasyon olmadığını söylenebilir. Bir modelde otokorelasyonun olup olmadığını tespit etmek için çeşitli yöntemler bulunmuştur. Bunlardan en etkili yöntem Durbin-Watson testidir. Durbin-Watson istatistiği modelde otokorelasyon olup olmadığını göstermektedir ve bu değer 1,5-

2,5 arasında olmasının otokorelasyon olmadığını gösterir (Albayrak vd. 2005, s.265).

İKS kontrol ortamı değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS Kontrol Faaliyetleri boyutu ( $\beta =0,73$ ) olduğu ve bunu sırası ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme boyutlarının ( $\beta=0,20$ ) izlediği görülmektedir. İKS risk değerlendirme düzeylerinin İKS sisteminin kontrol ortamı değerlendirilmesi düzeylerine çoklu düzeyde etki etmediği tespit edilmiştir.

**Tablo 3.13. İKS Kontrol Ortamı Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi**

Bağımlı değişken	Bağımsız Değişkenler	$\beta$	t	p
<b>İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi</b>	İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi	0,62	8,66	0,01
	İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi	0,20	2,38	0,01
	İKS Bilgi ve iletişim açısından değerlendirilmesi	0,15	2,05	0,04
	İKS risk açısından değerlendirilmesi	<b>Modelde Yer almıyor</b>		
Model F=322,15p=0,001			R <sup>2</sup> =0,88	

Katılımcıların İKS kontrol ortamı değerlendirilme puanları ile İKS kontrol ve izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi boyutlarının çoklu düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir. İKS risk değerlendirme açısından değerlendirilmesi boyutun ise ilişki düzeyinin yeterli olmamasından dolayı modelde yer almadığı tespit edilmiştir (F=322,15, p=0,001, p<0,05).

Çalışmada İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi katsayılarının ( $\beta$ ) da anlamlı olduğu tespit edilmiştir (tkontrol=8,66, tizleme=2,38, tiletişim=2,05, p<0,05). İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS kontrol ortamı ile bilgi ve iletişim açısında değerlendirilme puanlarındaki değişimleri açıklama yüzdesinin %88 civarlarında olduğu tespit

edilmiştir ( $R^2=0,88$ ). Bu oranın yüksek olmasının modelin tahmin yeteneğinin yüksek olacağına da bir göstergesidir.

Durbin-Watson istatistiğine göre modelde otokorelasyon olup olmadığını hesaplanır ve D-W katsayısının 1,5-2,5 arasında olmasının otokorelasyon olmadığını gösterir (Albayrak vd. 2005, s.265). Modelimizin D-W testi sonucu 1,83 olduğu ve modelde otokorelasyon olmadığını söylenebilir.

İKS kontrol ortamı değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS Kontrol Faaliyetleri boyutu ( $\beta =0,73$ ) olduğu ve bunu sırası ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme ( $\beta=0,20$ ) ve İKS bilgi ve iletişim ( $\beta=0,15$ ) boyutlarının izlediği görülmektedir. İKS risk değerlendirme düzeylerinin İKS kontrol ortamı değerlendirilmesi düzeylerine çoklu düzeyde etki etmediği tespit edilmiştir.

**Tablo 3.14. İKS Kontrol Faaliyetleri Boyutuna Etki Eden Değişkenlerin İncelenmesi**

Bağımlı değişken	Bağımsız Değişkenler	$\beta$	t	p
İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi	İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi	0,58	8,96	0,01
	İKS Risk açısından değerlendirilmesi	0,40	6,16	0,01
	İKS İzleme ortamı açısından değerlendirilmesi	<b>Modelde Yer almıyor</b>		
Model F=333,98 p=0,001		$R^2=0,87$		

Katılımcıların İKS kontrol faaliyetleri değerlendirilme puanları ile İKS izleme faaliyetleri ve risk açısından değerlendirilmesi boyutlarının çoklu düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir. İKS izleme ortamı açısından değerlendirilmesi boyutun ise ilişki düzeyinin yeterli olmamasından dolayı modelde yer almadığı tespit edilmiştir ( $F=333,98$ ,  $p=0,001$ ,  $p<0,05$ ).

Çalışmada İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve İKS risk açısından ve kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi katsayılarının ( $\beta$ ) da anlamlı olduğu tespit edilmiştir ( $t_{kontrol}=8,96$ ,  $t_{risk}=6,16$ ,  $p=0,01$   $p<0,05$ ). İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi, İKS risk açısından değerlendirilmesi, İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilme puanlarındaki açıklama oranlarının %87

olduğu görülmektedir ( $R^2=0,87$ ). Yüksek oran o modelin tahmin gücünün yüksek olduğu anlamlına gelmektedir. D-W testi sonucunda 1,81 olduğu ve modelde otokorelasyon olmadığını söylenebilir.

İKS kontrol faaliyetleri değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değerşkenin İKS kontrol ortamı boyutu ( $\beta =0,58$ ) olduğu ve bunu sırası ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme boyutlarının ( $\beta=0,40$ ) izlediği görülmektedir. İKS risk değerlendirme düzeylerinin İKS kontrol faaliyetleri değerlendirilmesi düzeylerine çoklu düzeyde etki etmediği tespit edilmiştir.



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir ülkenin ekonomik büyümesi ve kalkınması; kaynaklarının verimli kullanılması, emek ve sermaye israfını en aza indirerek mümkün olmaktadır. Bu, o ülkede uygulanan muhasebe sistemine ve sistemin sağlıklı kontrolüne bağlıdır.

Yüzyıllardır süregelen bir faaliyet olan denetimin önemi, özellikle sanayi devriminden sonra artan ekonomik faaliyetler ile daha da artmıştır (Demir, 2004: 265). İşletmelerin belirlediği hedeflere ulaşabilmesi, yapılan faaliyetlerin etkinliği, yasal mevzuata uygunluk ancak işletme içerisinde kurulmuş sağlam bir dahili denetim yapısı ile sağlanabilir. Bu sebeptir ki iç kontrol sistemi günümüz yönetim anlayışında kamu yönetiminin en çok ihtiyaç duyduğu olgu haline gelmiştir (Khan, 2009: 22).

Günümüzde iç kontrol sistemleri, yönetim kararlarında ihtiyaç duydukları bilgileri sağlayan en önemli yönetim araçlarıdır. Bir güvence, kamu faaliyetlerinde verimliliği artırmak için yaratılan bir garantidir. Etkili iç kontrol sistemi, kamu kurumunda meydana gelen her eylemin yönetimini bildirerek ve kuruluşun önceden karşılaşılabileceği tehlikelerin farkında olmasını ve önlem almasını sağlayarak yönetimin doğru karar vermesini sağlar. Ancak, kontrol sistemini kurmak ve düzgün ve etkili bir şekilde çalışmasını beklemek hayal gücünden daha fazlasıdır. Kurulan iç kontrol sistemi, dönemin yasal şartlarına göre yenilenmelidir. Ayrıca, iç kontrolün düzgün çalışıp çalışmadığını kontrol edecek ve eksiklikleri yönetime bildirecek olan iç denetim birimlerinin varlığı da bir zorunluluktur.

Çalışmamızda ilk iki bölümde literatür olarak aldığımız kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim süreçlerinin yapılarını üçüncü bölümde gerçekleştirdiğimiz anket çalışmamızla pekiştirmiş bulunuyoruz. Bir kamu kurumu için iç kontrolün sağlanması açısından iç denetimin ne kadar gerekli olduğunu ortaya koymaktayız.

Çalışmamızın son bölümünde Konya bölgesinde 01.01.2019 ile 01.02.2019 tarihleri arasında görev yapan gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşlerinin incelenmesi için geliştirilen altmış ifade ölçeğin güvenilirlik ve geçerlilik çalışmalarının ardından ölçeğin İKS konusunda izleme, risk

faaliyetleri kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim boyutları altında toplandığı görülmüştür. Tasarlanan altmış adet ifade beş alt boyut tarafından %72 oranında açıklandığı, ölçeğin genel olarak %96 oranında güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmaya dahil edilen gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin % 18,4'ü 1-3 yıl arasında, % 54,4'nün 4-7 yıl, % 27,2'nin 8 yıl üzerinde mesleki kıdem düzeylerine sahip olduğu, %1'nin ortaöğretim, % 1'nin ön lisans, % 91'nin lisans ve % 7'nin lisansüstü düzeyde eğitime sahip olduğu, %1'nin 25-30 yaş, % 58,3'nün 30-35 yaş, % 26,2'nin 34-40 yaş ve % 14,6'nın 41 yaş ve üzerinde olduğu ve %33'nün kadın ve % 67'nin erkek katılımcılardan oluştuğu tespit edilmiştir.

Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin ölçek ve alt boyut puanları incelendiği zaman; İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $3,24 \pm (0,59)$  ve en yüksek boyut puanına sahip olduğu tespit edilmiştir. İKS Risk Açısından Değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $2,97 \pm (0,65)$  olduğu ve en düşük puana sahip olan boyut olduğu tespit edilmiştir. Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin görüşleri doğrultusunda, İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $3,04 \pm (0,60)$  olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların İKS İzleme Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $2,90 \pm (0,58)$  olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların İKS Sisteminin Genel Değerlendirilmesi boyut puanlarının ortalama  $3,04 \pm (0,57)$  olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi, İKS risk açısından değerlendirilmesi, İKS bilgi ve iletişim değerlendirmesi, İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve İKS genel değerlendirilmesi boyutlarının kendi arasında çok yüksek düzeyde, pozitif yönde ve anlamlı sayılabilecek düzeyde ilişkili olduğu görülmüştür. Buna göre gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, risk, izleme faaliyetleri, bilgi ve iletişim açısından değerlendirdikleri işletmelerin değerlendirme düzeylerinin boyutlara göre zıt yönlülük göstermediği söylenebilir. Kısacası firmaların değerlendirme alt boyutlarında artış ve azalmalar yine diğer alt boyutlara ve genel değerlendirmelere benzer şekilde yansımacaktır. Tek olarak bakıldığında

kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, risk, izleme faaliyetleri, bilgi ve iletişim açısından değerlendirme puanları artarsa ve azalır, benzer şekilde ortamı, kontrol faaliyetleri, risk, izleme faaliyetleri, bilgi ve iletişim boyutları da oldukça benzer düzeyde değişim yaşayacaktır.

Çalışmada alt boyutlar arasındaki kurulan modellerde ise; İKS genel değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS kontrol faaliyetleri boyutu olduğu ve bunu sırası ile İKS risk açısından değerlendirilme İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme boyutlarının ve bilgi ve iletişim faaliyetleri açısından değerlendirilme boyutlarının izlediği görülmektedir.

Çalışmada kurulan diğer bir modelde İKS izleme değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS kontrol faaliyetleri boyutu olduğu ve bunu İKS risk açısından değerlendirilme boyutlarının izlediği görülmektedir. İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi boyutu İKS sisteminin risk değerlendirilmesi üzerinde çoklu düzeyde ilişkili olmadığı görülmektedir.

Çalışmada kurulan üçüncü modelde İKS kontrol ortamı değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS kontrol faaliyetleri boyutu olduğu ve bunu sırası ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme ve İKS bilgi ve iletişim boyutlarının izlediği görülmektedir. İKS risk değerlendirme düzeylerinin İKS kontrol ortamı değerlendirilmesi düzeylerine çoklu düzeyde etki etmediği görülmüştür.

Çalışmada kurulan dördüncü modelde İKS kontrol faaliyetleri değerlendirilmesi düzeylerine en çok etki eden değişkenin İKS kontrol ortamı boyutu olduğu ve bunu sırası ile İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilme boyutlarının izlediği görülmektedir. İKS risk değerlendirme düzeylerinin İKS kontrol ve İKS bilgi ve iletişim açısından değerlendirilmesi düzeylerine çoklu düzeyde etki etmediği tespit edilmiştir.

Çalışmada genel olarak bakıldığında İKS izleme ortamı açısından değerlendirilmesi ve İKS bilgi ve iletişim açısından değerlendirilmesi bazı modellerde yer alamadığı, diğer ve genel değerlendirme boyutları ile çoklu düzeyde ilişkili olmadığı görülmüştür. Kontrol faaliyetleri, kontrol ortamı ve risk

değerlendirme boyutlarının ise kendi arasında oldukça güçlü düzeylerde ilişkili olduğu söylenebilir. İKS kontrol faaliyetleri ve kontrol ortamı boyutlarının ise diğer boyutlara göre daha yüksek düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin ölçek ve alt boyut puanları incelendiği zaman; İKS Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi diğer boyutlara göre en yüksek düzeyde değerlendirme puanlarına sahip olduğu tespit edilmiştir. Kısacası gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin Kontrol Ortamının kurumlarda en iyi ve etkin kullanılan bileşen olduğunu ifade ettikleri görülebilir.

İKS Risk Açısından Değerlendirilmesi boyut puanlarının diğer bileşenlere göre en düşük puana sahip olduğu tespit edilmiştir. Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin görüşleri doğrultusunda kurumlar risk değerlendirme düzeylerinin çok etkin bir şekilde yapılmadığından bahsedilebilir.

İKS Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi, İKS İzleme Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi ve İKS Sisteminin Genel Değerlendirilmesi düzeylerinin ise puan olarak orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin yaptığı Kontrol Faaliyetleri, İzleme Faaliyetleri ve Genel Değerlendirmeler bakımından kurumlarda İKS sisteminin orta düzeyde etkinliğe sahip olduğu görülmüştür.

Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin yaptığı değerlendirmelerde; İKS kontrol ortamı açısından değerlendirilmesi, İKS risk açısından değerlendirilmesi, İKS bilgi ve iletişim değerlendirmesi, İKS kontrol faaliyetleri açısından değerlendirilmesi, İKS izleme faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve İKS Genel Değerlendirilmesi boyutlarının kendi arasında çok güçlü ilişkili olduğu görülmüştür. Kısacası bir kurumda İKS bileşenlerinin bir ayağının doğru veya yanlış olarak uygulanması diğer bileşenleri de aynı o düzeyde etkilediği söylenebilir. Gelir uzmanları ve vergi müfettişlerinin değerlendirmelerindeki değişimler yine diğer alt boyutlara ve genel değerlendirmelere benzer şekilde yansıtacaktır.

Çalışmada genel olarak bakıldığında boyutların ikili düzeyde ilişkili olduğu fakat çoklu modellerde ise bazı boyutların modellerde yer alamadığı, bazı boyutların ise çok güçlü doğrusal ilişkiler içinde olduğu görülmüştür.

Genel olarak yapılan değerlendirmelerde İKS izleme ortamı açısından değerlendirilmesi ve İKS bilgi ve iletişim açısından değerlendirilmesi ilişkili olmadığı görülmüştür. Genel değerlendirme ile diğer bileşenin çoklu düzeyde ilişkili olmadığı görülmüştür. Kontrol faaliyetleri, kontrol ortamı ve risk değerlendirme ise çoklu modellerde çok güçlü düzeylerde ilişkili içinde olduğu söylenebilir. Kontrol faaliyetleri, kontrol ortamı ve risk değerlendirme düzeylerinde herhangi bir değişim yine aynı düzeyde diğer bileşenleri de etkileyecektir.

İKS kontrol faaliyetleri ve kontrol ortamı ise diğer bileşenlere göre daha yüksek güçlü ilişki içinde olduğu tespit edilmiştir. İKS kontrol faaliyetleri ve kontrol ortamı değerlendirme düzeylerindeki bir artış diğer düzeyleri pozitif düzeyde arttıracaktır.

## KAYNAKÇA

**ABDİOĞLU**, Hasan (2014). “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, **Sayıştay Dergisi**, No. 68: 91-103.

**ACAR**, Durmuş ve Serpil Senal (2011). “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi**, No. 35: 33-50.

**ACAR**, Durmuş ve Serpil Senal ve Hayrettin Usul (2011). “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”. **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı:22.

**AÇIKGÖZ**, Oğuz (2007). **Türk Tekstil Sektöründe İç Denetim ve Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finans Bilim Dalı.

**ARCAGÖK**, Sait ve Ertan Erüz (2006). **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, HUD Yayını, Ankara.

**ARSLAN**, Ahmet (2010). **Denetim Mesleğinde Etik Prensipler**, No.47: 540.

**AICPA**, (2010). The Aicpa Audit Committee Not For-Profit Organizations, 2nd Edition.

**AKARKARASU**, Nahit (2000). “Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler”. **SPK Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü**, İstanbul.

**AKBULUT**, Halim (2010). **Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Doktora Tezi, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

**AKÇA**, Ayşe (2008). **Bankalarda İç Denetim Sistemi Ve Türkiye’deki Uygulamalar**. Master Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

**AKPINAR**, Yakup (2010). “610 Nolu Uluslar Arası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, No.2: 174-200.

**AKSOY**, Tamer (2006). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler, **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni**, No.165: 9.

**AKSOY**, Tamer (2015). “Ulusal ve Uluslar Arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, No.72: 138-164.

**AKSOY**, Tamer (2010). **Basel ve İç Kontrol**, Ankara, TÜRMOB Yayınları.

**AKYEL**, Recai (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim Ve Ekonomi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, No.1: 83-98.

**AKYÜZ**, Salih (2011). **Muhasebe Hileleri ve Önlenmesi Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**. Bitirme Projesi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

**ALTUN**, Fahrettin. **Küreselleşme: Söylem ve Gerçek**, Tezkire Dergisi.

**ANBAR**, Adem (2001). “**Elektronik Ticarete Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**”, Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi (2).

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

**ASLAN**, Bayram (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, No.77: 63-86.

**ATAMAN** Ümit (2001). Rüstem Hacıoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, Alfa Yayınları.

**BAŞPINAR**, Ahmet (2006). “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, **Maliye Dergisi**, No.151: 23-42.

**BAŞARAN**, Fehmi (2002). **Ekonomik Küreselleşme Sürecinde Elektronik Ticaret ve Vergilendirme Sorunları**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**BİÇER**, Ali Altuğ (2006). **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetim Rolü ve Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

**BİZİM**, Çiğdem (2008). **Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim**. Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

**BOZKURT**, Nejat (2010). **Muhasebe Denetimi**, 7.Baskı, Alfa Yayınları.

**BRAİOTTA**, Louis ve R. Trent Azzaway ve Robert H. Colson ve Sridhar Raamamootri (2010). **The Audit Committee Handbook** Fifth Edition.

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

**CANIKLI**, Kübra (2007). **Bağımsız Dış Denetimin Bankaların Kredilendirmesine Olan Etkileri**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

**CHANGCHIT** Chuleeporn, Clyde W. Holsapple, Donald L. Madden (2001). “**Supporting Managers’ Internal Control Evaluations: an Expert System and Experimental Results**” *Decision Support Systems*, 30: 437-449.

**COSO**, (2009). *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, Durham: **American Institute of Certified Public Accountants**.

**ÇAKMAK**, Nezaket (2006). **İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı**. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**ÇAĞRI**, K. (2015). **Türkiye’de cumhuriyetin ilanından günümüze. Küreselleşme** Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Temmuz Cilt-Sayı: 8

**ÇÖMLEKÇİ**, Ferruh ve Münevver Yılancı ve Nurten Erdoğan ve Saime Önce ve Seval Kardeş Selimoğlu ve Ergün Kaya (2009). **Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz**, 4.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları.

**DELOITTE** (2008) Denetim Komitesi: Komite Üyelerinin Bağımsızlığı ve Nitelikleri. Kurumsal Yönetim Serisi No:2.

**DEMİR**, Berna ve İsmail Aydemir ve Mehmet Kaygusuzoğlu (2008). **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Lisans Yayınevi.

**DEMİR**, Hüseyin. (1998). “**Küreselleşme Sürecinde Şirketlerde Birleşme ve Tür Değiştirme**”, *Dış Ticaret Dergisi*.

**DEMİRBAŞ**, Mahmut ve Süleyman Uyar (2006). **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**,1.Baskı, İstanbul, Güncel Yayıncılık.

**DITTENHOFER**, Mort (2001). “Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods”, **Managerial Auditing Journal**.

**ELİTAŞ**, Cemal ve Yaşar Özdemir (2006). “Bankalarda İç Kontrol Sistemi”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, No. 2: 143-154.

**ERDOĞAN**, Murat (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, No.5:51-63.

**GARAHAM**, Lynford (2015). **Internal Control Audit and Compliance-Documentation and Testing Under the New COSO Framework**, Canada.

**GÖNÜLAÇAR**, Şener (2008). “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 135.

**GÜÇLÜ**, Faruk (2008). “**Muhasebe Denetimi**”, 3. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık.

**GÜNGÖR**, A.Feridun (2003). “Denetim Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II”, **Yaklaşım Dergisi**,125.

**GÜRBÜZ**, Hasan (2019). **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, Deha yayınları

**GÜREDİN**, Ersin (2004). **Denetim**, 7. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

**HARRINGTON**, Cynthia (2004). “Internal Auditor’s New Role: put together a top-notch department”, **Journal of Accountancy**, No.3:65-66.

**HEPWORTH**, Noel, (2003). Audit and Control, CEF Conferance, Slovenia, 2003, CIPFA.

**HEPWORTH**, Noel, (2002). Control and İnternal Audit, CIPFA, UK.

**HUBBARD**, Larry D (2003). “Understanding Internal Controls”, **Internal Auditor**, 60, No.5.

**HUTCHINS**, Greg (2001). “The State Of Quality Auditing”, **Quality Progress**,34, No.3: 27.

**INTOSAI** (2006): “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi” (Çev: Baran Özeren), **Sayıştay Yayınları**, Ankara.

**INTOSAI GOV 9100** (2004). **Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector**, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen k, Denmark.

**KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU**, (2003). **T.C. Resmi Gazete**, 25326.

**KAREN**, M.Kroll (2005). “More Talk More Action”, **Journal of Accountancy**.

**KAVAL**, Hasan (2013). **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi.

**KAVAL**, Hasan (2015). **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi.

**KAYA**, Bertan (2015). **Denetim Komitesi ve İç Denetim Etkinliği Arasındaki İlişki**, Ankara.

**KEPEKÇİ**, Celal (2004). **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Ankara, Siyasal Kitapevi.

**KERTİŞ**, Saime (2005). **Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı.

**KHAN**, M. Akram, (2009). Çeviren, Kemal Özsemerci. “Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, No.72: 22.

**KIRMIZI**, Nihat (2007). **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

**KOÇ**, Selahattin (2011). **Basel II Kapsamında Kurumsal Risk Yönetimi: Türkiye’de Bankacılık Sektörüne Bir Uygulama**. Doktora Tezi, Kayseri: Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**KORKMAZ**, Umut (2007). “Kamuda İç Denetim”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, No.25: 4-15.

**KÖSE**, H. Ömer (2001). **Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento ile İlişkileri**. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları

**KÖSE**, H. Ömer (2007). **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, 2. Baskı, Ankara, T.C.Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları

**LOUWERS**, Timothy J. ve Robert J. Ramsay ve David H. Sinason ve Jerry R. Strawser ve Jay C. Thibodeau (2008). **Auditing and Assurance Services**, Third Edition, McGraw Hill, New York.

**MOELLER**, Robert (2009). **Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, Seventh edition, United States of America: John Willey&Sons Inc.

**MEMİŞ**, Mehmet Ünsal (2006). **İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerine Bir Saha Araştırması**. Doktora Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

**MÜJDECİ**, Mahfuz. (2005). **Bankacılıkça İç Denetim Sistemi Ve Etkinliği**.Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır: Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**MİLLER**, Kelsey (2014). **The Effectiveness Internal Auditing Has to Help Improve Companies**, Lee Honors College. Honors College Thesis, Spring Semester.

[http://scholarworks.wmich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3444&context=honors\\_theses](http://scholarworks.wmich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3444&context=honors_theses), Erişim Tarihi (24.09.2018).

**OECD** Kurumsal Yönetim İlkeleri, <https://www.oecd.org/daf/ca/CorporateGovernance-Principles-TUR.pdf>,Erişim Tarihi (08.11.2018).

**ÖZALP**, Pınar (2006). **Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı.

**ÖZBEK**, Cevdet Yiğit ve Seval Kardeş Selimoğlu (2018). **İç Denetim**, Nobel Akademik Yayıncılık.

**ÖZÇELİK**, Hayrettin (2008). **İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Uluslararası Kalite Yönetimi Bilim Dalı.

**PICKETT**, K.H.Spencer (2003). **The Essential Handbook of Internal Auditing**, 2.Baskı, John Wiley&Sons, Ltd.

**PRİCE** W. C. (2011). **İç Denetim Meslek Durum Anketi Sektör Raporu**, Havacılık ve Savunma Sektörü.

**PROFESSIONAL Accountants in Business Committee Global Survey on Risk Management and Internal Control Results, Analysis, and Proposed Next Steps**, (2011). Information Paper.

**RATCLIFFE**, Thomas A. ve Landes, Charles E. (2009). “Understanding Internal Control and Internal Control Services”, **American Institute of Certified Public Accountants**, New York.

**REDİNG**, Kurt F. ve Paul J. Sobel ve Urton L. Anderson Michael J. Baş ve Sridhar Ramamoorti (2009). **Internal Auditing: Assurance & Consulting Services**, Second edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

**RİTTENBERG**, Larry E., Karla M. Johnstone ve Audery A. Gramling (2010). **Auditing a Business Risk Approach**, 7. Baskı, Canada, Nelson Education.

**REZAEI**, Zabihollah (1995). “What the Coso Report Means for Internal Auditors,” **Managerial Auditing Journal**, No.6:5.

**SALTIK**, Nihal (2007). “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, No.26.

**SEVİNÇ**, Burcu (2011). **5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında Kamu İç Kontrol Standartları Eylem Planı ve Örnek Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi, Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı.

**SUWAIDAN**, Mishiell Said ve Amer Qasim (2010). “External Auditors’ Reliance on Internal Auditors and Its Impact of Audit Fees-An Empirical Investigation”, **Managerial Auditing Journal**, 25, 6.

**ŞİRİN**, Mehmet (2006). “Denetimde Kanıt Teorisi Ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, No.61: 23-36.

**TECK-HEANG**, Lee ve Azham Ali (2008). “The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development ”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, No.128.

**TUSİAD** (2012). **Uygulama Örnekleri İle Birlikte A’dan Z’ye Denetim Komiteleri**, İstanbul.

**TUTTLE**, Brad, Scott Vandervelde (2007). “An Empirical Examination of Cobit as an Internal Control Framework for Information Technology”, **International Journal of Accounting Information Systems**, No.4:240– 263.

**TÜMER**, Sumru (2010). **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.

**TÜREDİ**, Ç. Selda (2005). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91.

**TÜRKER**, Can (2008). **Maddi Duran Varlıkların Bağımsız Denetimi Ve Bir Uygulama**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

**TÜSİAD**, (2008). **Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru**, İstanbul.

**UYANIK**, N. Kemal (2001). “**Küreselleşme ve Neden Olduğu Vergisel Sorunlar**”, Yaklaşım Dergisi,

**UZAY**, Şaban (1999). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Alma Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **SPK** Yayın No: 132,.

**UZAY**, Şaban (2003). “İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği ”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**.

**WARREN**, Carl S., James M. Reeve ve Philip E. Fess (2002). **Financial & Managerial Accounting** ,7.Baskı, South-Western College Pub.

**WILLIAM**, F. Messier (1997). **Auditing A Systematic Approach**, USA, The McGraw-Hill.

**YAĞCI**, Suzan (2006). **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**YAVUZ**, Salih Tanju (2002). “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri”, **Bankacılık Dergisi**, No.13: 39-56.

**YEŞİL**, Asuner (2006). **Dış Denetçinin Bağımsızlığı ve Türkiye’deki Durum**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

**YILANCI**, Münevver (2015). **İç Denetim Ve İç Kontrol Değerleme Rehberi**, 3, Ankara, Detay yayıncılık.

**YILANCI**, Münevver (2003). “Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**.

**YUMUŞAK**, Yeşim (2007). **Aracı Kurumlarda Uygulanan İç Kontrol Sistemi ve Etkinliğinin Ölçümü**. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

**YÜKSEL**, Aslı ve Volkan Demir (2001). “Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Yapısı Eksikliğinin Sonucu: Finansal Kriz”, **Mali Çözüm Dergisi**, No.55: 1- 10.

**YÜZGÜN**, Arslan (1995). “**Genel Denetim Yaklaşımı**”, **Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi**, No.16:14.

## İnternet Kaynakları

<http://www.davidpublisher.org/Home/Journal/JMAA> Erişim Tarihi (20.02.2019).

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/Kamu-%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Rehberi.pdf> Erişim Tarihi ( 01.05.2019)

<https://www.ifac.org/publications-resources/global-survey-risk-management-and-internal-control> Erişim Tarihi ( 17.05.2019).

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1> Erişim tarihi (22.05.2019)

<http://www.resmigazete.gov.tr/> Erişim Tarihi (28.05.2019).

<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/0/2> Erişim Tarihi (30.06.2018).

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) Erişim Tarihi ( 17.05.2019).

<https://www.tide.org.tr/> Erişim Tarihi (01.05.2019).

## EKLER

### EK-1: Anket Formu

Bu anket formu Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yapılmakta olan ‘‘Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim: Hazine ve Maliye Bakanlığı’nda İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Araştırılması’’ başlıklı yüksek lisans tez çalışması ile ilgili olup, çalışanların iç kontrole ilişkin algıları ile iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemeyi amaçlamaktadır. Anketlerden elde edilecek bilgiler gizli kalacaktır. Sorulara verdiğiniz cevapların objektif ve doğru olması araştırma sonucunun gerçekçi olmasını sağlayacaktır. Gösterdiğiniz ilgiden dolayı şimdiden teşekkür ederiz. Araştırma sonuçlarının elinize ulaşmasını istiyorsanız, e-posta adresinizi lütfen belirtiniz.

Yüksek Lisans Öğrencisi  
Nurhan KIRTEKE

Danışman  
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Nuri SALUR  
Necmettin Erbakan Üniversitesi  
Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme

Bölümü

### Demografik Bilgiler

Mesleki Tecrübeniz	<input type="radio"/> 1-3 <input type="radio"/> 3-7 <input type="radio"/> 7 ve üzeri
Eğitim Seviyeniz	<input type="radio"/> Orta Öğretim <input type="radio"/> Ön Lisans <input type="radio"/> Lisans <input type="radio"/> Yüksek Lisans <input type="radio"/> Doktora
Mesleki Pozisyonunuz	
Mesleki Unvanınız	
Yaşınız	<input type="radio"/> 20-25 <input type="radio"/> 25-30 <input type="radio"/> 30-40 <input type="radio"/> 40 ve üzeri
Cinsiyetiniz	<input type="radio"/> Kadın <input type="radio"/> Erkek



	yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.					
17	Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirleniyor ve bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl güncellenerek planlanıyor.					
18	İdareniz yöneticisi tarafından personel en az yılda bir kez yeterliliği ve performansı açısından değerlendiriliyor ve değerlendirme sonuçları personel ile paylaşılıyor.					
19	Performans değerlendirmesi göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik olarak, kişiye özel eğitim verilmesi, eksik alanları ile ilgili görüşmeler yapılması, tecrübeli personelin refakatinde görevlendirilmesi gibi önlemler alınır.					
20	Yüksek performans gösteren personel için ödüllendirme mekanizması vardır.					
21	İnsan kaynakları ile ilgili olarak personel istihdamı, yer değiştirme, üst görevlere atanma, eğitim, performans değerlendirmesi, özlük haklarına ilişkin prosedürler yazılı olarak belirlenmiş ve personel duyurulmuştur.					
22	İş akış süreçleri ve süreçlerde imza ve onay mercileri belirlidir.					
23	İdarenizde yapılacak yetki devirlerinin esasları yazılı olarak belirlidir ve ilgililere bildirilir.					
24	Yetki devredilen personel yeterli bilgi, deneyim ve yeteneğe sahiptir.					
25	İdareler, katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.					
26	Bütçe hazırlıklarında stratejik plan ve performans programları dikkate alınır.					
27	Yöneticiler, yürütülen faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programlarıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamaktadır.					
28	İdarenizin/ birimlerinizin hedefleri belirlenirken spesifiklik, ölçülebilirlik, ulaşılabilirlik, ilgililik ve süreli olma kriterleri dikkate alınmıştır.					
29	İdareler, her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflere yönelik riskleri belirlemektedir.					
30	Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kere analiz edilmekte ve yıllık olarak rapor hazırlanmaktadır.					
31	Risk yönetimi sürecinde çalışanların katkısı alınmaktadır.					
32	Amaç ve hedeflerinize yönelik risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi ve gözden geçirilmesini kapsayan risk yönetim süreci uygulanmaktadır.					
33	İdarenizin her bir faaliyet ve riskleri için etkin kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmekte ve uygulanmaktadır.					

34	Kontroller, gerekli hallerde işlem öncesi kontrol, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamaktadır.					
35	Kontrol faaliyetleri tespit edilirken fayda-maliyet analizi yapılmaktadır.					
36	Kurumun faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler mevcuttur.					
37	Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir.					
38	İdarenizde görevler ayrılığı ilkesi uygulanmaktadır.					
39	Faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmaktadır.					
40	Yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini izlemekte ve onaylamakta, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatları vermektedir.					
41	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 alınmaktadır.					
42	Vekalet sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.					
43	Görevinden ayrılan personel, yürüttüğü iş ve işlemlerin durumuna ilişkin olarak yeni görevlendirilen personele rapor vermektedir.					
44	Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmaktadır.					
45	Bilgi sisteminden yeterli bir yedekleme mekanizması ve teste tabi tutulmuş olağanüstü durum onarım planları/eylem planları mevcuttur.					
46	İdarenizde yatay ve dikey iletişimi kapsayan yüz-yüze, telefon, e-mail, yazılı vb. etkin bir iç iletişim sistemi vardır.					
47	İdarede mükellefler ile etkin iletişimi sağlayacak bir dış iletişim sistemi mevcuttur.					
48	Kurum yöneticileri ve ilgili personel, performans, programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir.					
49	Yönetim bilgi sistemi, yönetim ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmıştır.					
50	Kurumun her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programları kamuoyuna açıklamaktadır.					
51	Hedeflerin izlenmesi, faaliyetlerin gözetimi ve hesap verilebilirlik amaçları doğrultusunda kuralları ve standartları belirlenmiş raporlama mekanizmaları					

	mevcuttur.					
52	İdarenin iş ve işlemlerinin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun dokümantasyon ve arşiv sistemi oluşturulmaktadır.					
53	Olası veya süregelen hata, usulsüzlük, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilmesi için uygun araçlar mevcuttur.					
54	İç kontrol sistemi, yılda en az bir kez izlenip değerlendirilmektedir.					
55	İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak yapılmaktadır.					
56	İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmiştir.					
57	İç kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediği konusunda yöneticilere geri bildirimde bulunmaya olanak sağlayacak eğitimler, planlama oturumları ve toplantılar düzenlenmektedir.					
58	İç kontrolün değerlendirilmesine idarenin birimlerinin katılımı sağlanmaktadır.					
59	İç denetim faaliyeti İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde yürütülmektedir.					
60	İç kontrolün değerlendirilmesi ile iç ve dış denetim sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlendiği eylem planı /planları hazırlanıp uygulanmakta ve takibi yapılmaktadır.					

## ÖZGEÇMİŞ

Yozgat'ın Sarıkaya ilçesinde doğan Nurhan KIRTEKE ilköğretim ve lise eğitimini Ankara / Yenimahalle'de tamamlamıştır. Lisans eğitimini Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde almış olup ayrıca Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Adalet Bölümünü bitirmiş, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde İşletme Anabilim Dalında eğitime devam etmektedir.

